



## บัญชี NPAEs กับภาษี ตอน ส่วนงานดำเนินงาน

ดร. ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร\*

### บทความในเรื่อง

ความรู้ทางการบัญชีฉบับนี้จะแนะนำให้ท่านผู้อ่านรู้จักกับเรื่องส่วนงานดำเนินงาน ซึ่งอาจไม่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ แต่ก็เป็นความรู้ทางบัญชีที่ผู้อ่านควรรู้

โดยทั่วไป กิจการขายผลิตภัณฑ์หรือให้บริการต่างๆ หรือดำเนินงานในเขตภูมิศาสตร์ต่างๆ ซึ่งมีอัตราผลกำไร โอกาสในการเติบโต ช่องทางการดำเนินงานในอนาคต และความเสี่ยงที่แตกต่างกัน ดังนั้น หากกิจการจัดทำข้อมูลทางการเงินในรูปงบการเงินโดยรวมแล้ว จะทำให้ผู้ลงทุนหรือผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนของแต่ละส่วนงานได้ ผู้ใช้งบการเงินจึงต้องการข้อมูลที่แยกแสดงตามส่วนงานดำเนินงาน

ข้อมูลส่วนงานดำเนินงานมีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเข้าใจถึงผลการ

ดำเนินงานของกิจการได้ดียิ่งขึ้น และสามารถประเมินความเสี่ยง ผลตอบแทนและศักยภาพในการเติบโตของกิจการได้ โดยเฉพาะกิจการที่มีธุรกิจหลากหลายหรือมีการดำเนินงานในภูมิภาคต่างๆ

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ได้ให้ความหมายไว้ดังนี้

**ส่วนงานดำเนินงาน** (Operating Segment) หมายถึง องค์ประกอบของกิจการซึ่งมีลักษณะดังต่อไปนี้

(1) เป็นส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางธุรกิจซึ่งก่อให้เกิดรายได้และค่าใช้จ่าย

(2) เป็นส่วนงานซึ่งผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน มักสอบถามผลการดำเนินงานเป็นประจำเพื่อประกอบการตัดสินใจ จัดสรรทรัพยากรและประเมินผลการปฏิบัติงาน

“สรรพากรสาร” ปีที่ 62 ฉบับที่ 8 สิงหาคม 2558

\* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

(3) ส่วนงานซึ่งมีข้อมูลทางการเงินแยกต่างหากจากส่วนงานดำเนินงานอื่นได้

ตัวอย่างของส่วนงานดำเนินงาน เช่น

1) ส่วนงานตามประเภทของสินค้าและบริการที่คล้ายคลึงกัน

2) ส่วนงานตามเขตภูมิศาสตร์โดยพิจารณาว่าอยู่ในหรือนอกประเทศที่เป็นที่สถานที่กิจการประกอบธุรกิจอยู่

3) ส่วนงานตามลูกค้ารายสำคัญของกิจการซึ่งก่อให้เกิดรายได้แก่กิจการไม่ต่ำกว่าอัตราร้อยละ 10 ของรายได้รวม เป็นต้น

## ก ความสำคัญของข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน

ข้อมูลส่วนงานดำเนินงานมีความสำคัญเนื่องจากการดำเนินธุรกิจในปัจจุบันมีความซับซ้อนและเปลี่ยนแปลงอยู่เสมอ ผู้ที่เกี่ยวข้องกับกิจการจึงต้องการทราบความเป็นไปของกิจการตลอดเวลา โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานเพื่อช่วยในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

ข้อมูลส่วนงานดำเนินงานเป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน เพื่อให้สามารถประเมินความเสี่ยงและผลตอบแทนของส่วนงานต่างๆ ของกิจการได้ เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินอาจ

ไม่สามารถประเมินการกระจายความเสี่ยงหรือสถานะของกิจการระหว่างประเทศจากข้อมูลในงบการเงินโดยรวมได้ ดังนั้น กิจการจึงเสนอข้อมูลทางการเงินตามส่วนงานดำเนินงานเพื่อสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินดังกล่าว ส่วนงานดำเนินงานจึงแสดงให้เห็นถึงส่วนประกอบของกิจการที่แบ่งแยกได้อย่างชัดเจนว่าทำหน้าที่ในการจัดหาผลิตภัณฑ์หรือให้บริการชนิดใดชนิดหนึ่ง หรือกลุ่มของผลิตภัณฑ์หรือบริการที่เกี่ยวข้องกัน ส่วนประกอบนี้มีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่แตกต่างไปจากความเสี่ยงและผลตอบแทนของส่วนประกอบหรือส่วนงานธุรกิจอื่น นั่นคือ ส่วนประกอบนี้ต้องไม่รวมผลิตภัณฑ์หรือบริการที่มีความเสี่ยง หรือผลตอบแทนที่แตกต่างกันอย่างเป็นสาระสำคัญไว้ด้วยกัน

**ข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน** (Operating Segment Information) หมายถึง ข้อมูลเกี่ยวกับการวัดผลกำไรหรือขาดทุนของ**ส่วนงานดำเนินงาน** การวัดสินทรัพย์ของส่วนงานดำเนินงาน รวมทั้งการวัดหนี้สินของส่วนงานดำเนินงาน ตลอดจนการกระทบยอดรวมของรายการดังกล่าวของทุกส่วนงานดำเนินงานให้ตรงกับยอดที่แสดงไว้ในงบการเงิน ทั้งยังแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของกิจการ

## **พัฒนาการของข้อมูล ส่วนงานดำเนินงาน**

การรายงานข้อมูลส่วนงานดำเนินงานมีความเป็นมายาวนานทั้งในระดับระหว่างประเทศและประเทศไทย สำหรับประเทศไทย ในอดีตสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ปัจจุบันคือ สภาวิชาชีพบัญชี) ได้ออกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน โดยให้บังคับใช้เฉพาะบริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และบริษัทมหาชนจำกัดตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทมหาชน โดยให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2537 เป็นต้นไป

ต่อมาในเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2542 สมาคมฯ ได้ออกร่างมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 50 เรื่อง การรายงานข้อมูลตามส่วนงาน เพื่อปรับปรุงมาตรฐานการบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 14 เรื่อง Segment Reporting (ฉบับปรับปรุงปี 1997) โดยให้ถือปฏิบัติกับกิจการที่ออกหรืออยู่ระหว่างการดำเนินการเพื่อออกตราสารหนี้หรือตราสารทุนเพื่อจำหน่ายแก่บุคคลทั่วไป

ในปี พ.ศ. 2555 สภาวิชาชีพบัญชี ได้

ออกมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ซึ่งจัดทำขึ้นตาม IFRS 8 Operating Segments โดยจะมีผลบังคับใช้กับรายงานทางการเงินของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะที่มีรอบระยะเวลารายงานเริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้นไป

## **ปัญหาในการนำเสนอ ส่วนงานดำเนินงาน**

การกำหนดส่วนงานที่เสนอรายงานส่วนใหญ่มักค่อนข้างตรงไปตรงมาและไม่มีปัญหาที่ต้องโต้แย้งกัน แต่ก่อนที่กิจการจะถึงขั้นนี้ กิจการต้องตัดสินใจว่าส่วนงานใดบ้างที่ต้องนำเสนอข้อมูลตามส่วนงานหรือไม่ เนื่องจากต้องพิจารณาหลักการสำคัญว่าส่วนงานดังกล่าวเป็นส่วนงานที่มีการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจ ซึ่งก่อให้เกิดรายได้และค่าใช้จ่ายไม่ว่าจะเป็นรายได้ที่เกิดจากส่วนงานอื่นในกิจการเดียวกันหรือเป็นรายได้จากลูกค้าภายนอกกิจการ

นอกจากนี้ ส่วนงานที่เสนอรายงานยังต้องเป็นส่วนงานดำเนินงานที่ได้รับการสอบทานเป็นประจำโดยผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน เพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานและจัดสรรทรัพยากรตลอดจนเป็นส่วนงานที่มีข้อมูล

ทางการเงินแยกต่างหากจากส่วนงานดำเนินงานอื่นได้ ซึ่งแตกต่างจากในอดีตที่ข้อกำหนดในการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานดำเนินงานมีความชัดเจนเพียงพอในการจัดประเภทส่วนงานในกิจการออกเป็นส่วนงานทางธุรกิจ และส่วนงานทางภูมิศาสตร์ โดยปล่อยให้กิจการใช้ดุลยพินิจเพียงเล็กน้อย ซึ่งการใช้ดุลยพินิจดังกล่าว รวมถึงการกำหนดส่วนงานและการปันส่วนรายได้ ค่าใช้จ่าย สินทรัพย์ และหนี้สินให้กับส่วนงานเหล่านั้น

ในปัจจุบัน กิจการสามารถตัดสินใจได้ด้วยตัวเองว่ากิจการมีส่วนงานที่เสนอรายงานประเภทใดบ้าง และมีส่วนงานจำนวนเท่าไร โดยพิจารณาจากมุมมองของผู้บริหารเป็นหลัก อย่างไรก็ตาม กิจการอาจพบปัญหาในการพิจารณา กำหนดส่วนงานดำเนินงานว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ ดังนี้

1. เกณฑ์ในการจำแนกส่วนงานอาจมีความซับซ้อน เนื่องจากประโยชน์ของผู้ใช้ทางการเงินอาจไม่เหมือนกับประโยชน์ของกิจการ ซึ่งในอดีตหากส่วนงานที่นำเสนอไม่สอดคล้องกับโครงสร้างองค์กรของกิจการหรือระบบการรายงานทางการเงินภายในของกิจการ กิจการอาจมีต้นทุนสูงในการรวบรวม การจัดทำ การตรวจสอบ และการเผยแพร่ข้อมูลดังกล่าว ฝ่ายบริหารของกิจการ

ยังต้องคำนึงว่าการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานที่มีผลประกอบการไม่ดีหรือส่วนงานที่มีความเสี่ยงเฉพาะเจาะจง ซึ่งบางครั้งอาจมีการปกปิดข้อมูลดังกล่าวไว้ในข้อมูลโดยรวมของกิจการ ในทางกลับกัน หากส่วนงานใดที่มีผลประกอบการที่ดี ฝ่ายบริหารของกิจการอาจไม่ประสงค์ที่จะเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวให้คู่แข่งล่วงรู้

2. กิจการอาจต้องวัดค่ารายการแต่ละบรรทัดที่ใช้ในการนำเสนอข้อมูลทางการเงินแยกตามส่วนงานดำเนินงานแต่ละส่วนด้วยเกณฑ์เดียวกับที่ใช้ในการจัดทำรายงานเสนอต่อผู้บริหารเพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานและจัดสรรทรัพยากร ซึ่งอาจแตกต่างจากการวัดมูลค่าของแต่ละรายการแต่ละบรรทัดตามหลักการของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่ใช้ในการจัดทำงบการเงินเพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไป (General-purposed financial statements) เพื่อนำเสนอต่อบุคคลภายนอก ดังนั้น การใช้ข้อมูลของฝ่ายบริหารเป็นเกณฑ์ในการนำเสนอข้อมูลทางการเงินแยกตามส่วนงานอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่สามารถทำความเข้าใจเกี่ยวกับการวัดค่ารายการแต่ละบรรทัดตามเกณฑ์ที่ใช้ในการบริหารงานภายในของกิจการซึ่งอาจไม่เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ตลอดจนทำให้ขาดการเชื่อมโยงระหว่างข้อมูลที่นำเสนอเกี่ยวกับ

ส่วนงานในแต่ละส่วนกับข้อมูลอื่นที่นำเสนอในงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน อย่างไรก็ตาม การเปิดเผยข้อมูลของส่วนงานดำเนินงานแต่ละส่วนอาจมีความสอดคล้องกับข้อมูลในส่วนอื่นของรายงานประจำปีของกิจการ เช่น บทวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร มากยิ่งขึ้น

3. บางครั้งการนำเสนอข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน โดยพิจารณาจากมุมมองของผู้บริหารเป็นหลัก ส่งผลให้การนำเสนอข้อมูลของส่วนงานดำเนินงานแต่ละส่วนที่อิงกับรายงานภายในของแต่ละกิจการอาจไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกับกิจการ ซึ่งประกอบธุรกิจมีลักษณะเดียวกันได้ เพราะอาจมีมุมมองที่ในการบริหารงานภายในกิจการแตกต่างกัน ซึ่งจะนำไปสู่การสูญเสียความสามารถในการเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูลระหว่างกิจการ ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงส่วนงานที่เสนอรายงานในแต่ละปีตามดุลยพินิจของผู้บริหาร นอกจากนี้ การปรับโครงสร้างองค์กรภายในที่เกิดขึ้นเป็นประจำอาจทำให้ผู้ใช้งบการเงินภายนอกขาดข้อมูลที่แสดงถึงแนวโน้มในอนาคตของข้อมูลทางการเงินในแต่ละส่วนงานดำเนินงาน ซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงส่วนงานที่เสนอรายงานในแต่ละปีอีกด้วย

## **ท** หลักการกำหนดส่วนงานดำเนินงาน

การกำหนดส่วนงานดำเนินงาน ให้พิจารณาจากมุมมองของฝ่ายบริหาร โดยพิจารณาว่าส่วนงานใดเป็นส่วนงานที่ได้รับการสอบทานเป็นประจำ โดยผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน (Chief Operating Decision Maker : CODM) ซึ่งเป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารที่จะใช้ดุลยพินิจในการจัดกลุ่มกิจกรรมเป็นส่วนงานต่างๆ ซึ่งอาจพิจารณาจากปัจจัยต่างๆ เช่น ลักษณะของผลิตภัณฑ์และบริการ ลักษณะของกระบวนการผลิต วิธีการทางการตลาด และ การดำเนินงานในสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน เป็นต้น

### **แนวทางการกำหนดส่วนงานดำเนินงาน**

การกำหนดส่วนงานดำเนินงานมีอยู่ 2 แนวทาง ดังนี้

1. แนวทางความเสี่ยงและผลตอบแทน (Risk and Return Approach) : แนวทางนี้จะกำหนดส่วนงานดำเนินงานโดยพิจารณาจากแหล่งที่มาของความเสี่ยง (Risk) และผลตอบแทน (Return) ที่กิจการเผชิญอยู่ กล่าวคือส่วนงานที่เสนอรายงานแต่ละส่วนงานที่แยกแยะแสดงจะมีลักษณะของความเสี่ยงและผลตอบแทนแตกต่างจากส่วนงานดำเนินงานอื่นนั่นคือ ในส่วนงาน

ทางธุรกิจหนึ่งต้องไม่นำผลิตภัณฑ์หรือบริการที่มีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่แตกต่างกันอย่าง เป็นสาระสำคัญมารวมไว้ด้วยกัน ในทำนองเดียวกัน ส่วนงานภูมิศาสตร์ต้องไม่รวมการดำเนินงานภายใต้สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจซึ่งมีความเสี่ยงและผลตอบแทนที่แตกต่างกันอย่าง เป็นสาระสำคัญไว้ด้วยกัน ส่วนงานภูมิศาสตร์อาจเป็นประเทศใดประเทศหนึ่ง กลุ่มประเทศตั้งแต่สองประเทศขึ้นไปหรือภูมิภาคหนึ่งภายในประเทศหนึ่ง

2. แนวทางการจัดการ (Management Approach) : แนวทางนี้จะกำหนดส่วนงาน โดยพิจารณาจากโครงสร้างองค์กรและระบบการรายงานทางการเงินภายในของกิจการ ดังนั้นแนวทางนี้จะสังเกตเห็นต่อกิจการที่จัดทำข้อมูลทางการเงินตามส่วนงาน เนื่องจากกิจการสามารถใช้ข้อมูลภายในของกิจการมาใช้สำหรับจัดทำข้อมูลทางการเงินสำหรับส่วนงานที่เสนอรายงาน ซึ่งต้นทุนในการจัดทำข้อมูลจะต่ำกว่าแนวทางการความเสี่ยงและผลตอบแทน สำหรับแนวทางการจัดการนี้ จะมีข้อโต้แย้งในเรื่องการเปรียบเทียบกันได้ของข้อมูล เช่น กิจการสองกิจการดำเนินงานธุรกิจเหมือนกัน แต่มีโครงสร้างการจัดองค์กรที่ต่างกัน ข้อมูลทางการเงินที่จำแนกตามส่วนงานของทั้งสองกิจการจะมีความแตกต่างกันซึ่งอาจ

ทำให้ยากต่อการเปรียบเทียบ

## **พ** พัฒนาการในการกำหนด ส่วนงานดำเนินงาน

ในอดีต ร่างมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย ฉบับที่ 50 ของสภาวิชาชีพบัญชี ฯ เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 14 (IAS 14) ฉบับปรับปรุงปี 1997 เสนอให้ใช้ “**แนวทางการจัดการ**” โดยใช้โครงสร้างองค์กรและระบบการรายงานทางการเงินภายในของกิจการเป็นเกณฑ์ในการกำหนดส่วนงาน และมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวก็ยอมรับวิธีการกำหนดส่วนงานโดยใช้ “**แนวทางการความเสี่ยงและผลตอบแทน**” เนื่องจากตามปกติแล้ว กิจการส่วนใหญ่จะจัดองค์กรและมีระบบการรายงานตามแหล่งที่มาของความเสี่ยงที่มีผลกระทบต่อกิจการอยู่แล้ว นั่นคือ โครงสร้างและระบบการรายงานทางการเงินภายในของกิจการเป็นหลักฐานที่แสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงและผลตอบแทนของผลิตภัณฑ์ หรือการดำเนินงานในส่วนภูมิศาสตร์ต่างๆ เช่น กิจการมักจัดโครงสร้างองค์กรตามสายผลิตภัณฑ์ หรือตามภูมิภาค

ในปัจจุบันมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน ที่มีผลบังคับใช้กับรอบระยะเวลารายงานที่เริ่มต้นในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 เป็นต้นไป ซึ่งกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลของส่วนงานดำเนินงานตามแนวทางการจัดการ (Management Approach) อันเป็นหลักการสำคัญของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้ จะทำให้ผู้ลงทุนสามารถสอบทานผลการดำเนินงานจากมุมมองเดียวกับผู้บริหารของกิจการและทำให้ผู้ลงทุนสามารถมองเห็นได้อย่างชัดเจนถึงความเสี่ยง

และโอกาส ตลอดจนมูลค่าของรายการที่ผู้บริหารเห็นว่ามีความสำคัญและนำมาใช้ประกอบการตัดสินใจที่สำคัญ นอกจากนี้ การใช้แนวทางการจัดการดังกล่าว ยังก่อให้เกิดการเชื่อมโยงที่ดีขึ้นระหว่างงบการเงินและข้อมูลที่นำเสนอในบทสรุปของผู้บริหาร ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลที่มีการนำเสนอภายในกิจการต่อผู้บริหารอยู่แล้ว *ย่อมหมายความว่ากิจการไม่ต้องใช้ความพยายามเวลาหรือต้นทุนในการนำเสนอรายงานเกี่ยวกับส่วนงานดำเนินงานเพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ*

