

การเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย

Segment Disclosures of Listed Companies in The Stock Exchange of Thailand

ลัทธวรรณ ประทุมศรี¹ มัทนชัย สุทธิพันธุ์²
Lattawan Pratoomsri¹, Muttanachai Suttipun²

¹บัณฑิตศึกษา หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

²อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

¹ Graduate students Master of Accountancy, Faculty of Management Sciences, Prince of Songkla University

² Department of Accountancy, Faculty of Management Sciences, Prince of Songkla University

E-mail: plattawan@gmail.com

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ศึกษาการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ 2) เปรียบเทียบระดับการเปลี่ยนแปลงการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556 กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษานี้ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ จำนวน 197 บริษัท โดยใช้แบบเก็บข้อมูลที่พัฒนาขึ้นตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่องส่วนงานดำเนินงาน วิธีการทางสถิติที่ใช้ในการศึกษาและวิเคราะห์ ได้แก่ ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการทดสอบความแตกต่างโดยการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่มที่ไม่เป็นอิสระต่อกัน ผลการศึกษพบว่าในปี พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556 การเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานแต่ละรายการหลักมีการเปิดเผยข้อมูลเฉลี่ยเพิ่มขึ้นทุกรายการ และบริษัทจดทะเบียนมีระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานระหว่างปี พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556 แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

คำสำคัญ: การเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ทฤษฎีความชอบธรรม

Abstract

This study aims to investigate the extent of segment disclosure of listed companies in the Stock Exchange of Thailand during 2012 to 2013, to test the difference of segment disclosure between before and after the introduction of the International Financial Reporting Standards No.8: segment disclosure (IFRS8). The samples used in this study are 197 firms. Use working paper developed in accordance with the Financial Reporting 8 Operating Segments. Statistical methods used to analyze the frequency, percentage, average, standard deviation and data analysis consists of paired sample t-test. The result in during 2012 to 2013, disclosure of segment operating each item disclosed an average increase of all items. In addition, the findings based on paired sample t-test indicated that there were the significant differences about the index of segment disclosure in annual reports of Thai listed companies during before and after the introduction of IFRS8.

Keywords: Segment Disclosure, the International Financial Reporting Standards, Stock Exchange of Thailand, Legitimacy Theory

Paper type: Research

1. บทนำ

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ตระหนักถึงความสำคัญในการพัฒนาวิชาชีพบัญชีให้มีคุณภาพทั้งในด้านความรู้และมาตรฐานการปฏิบัติงาน เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือในรายงานทางการเงินของบริษัท ซึ่งส่งผลต่อการสร้างความเชื่อมั่นการลงทุนในตลาดทุน และการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศโดยรวม จึงได้ดำเนินการพัฒนามาตรฐานวิชาชีพบัญชีสากลในปี พ.ศ. 2554 ให้คุณภาพมาตรฐานบัญชีเป็นที่ยอมรับอย่างกว้างขวาง (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2552) ดังนั้นสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์จึงได้จัดทำมาตรฐานการบัญชีของไทยให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standard: IFRS) เพื่อให้ข้อมูลในงบการเงินมีความชัดเจนโปร่งใสมากขึ้น ทำให้การวิเคราะห์ การประเมิน และการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของบริษัทมีความถูกต้องมากขึ้น ซึ่งผู้ใช้งบการเงินจะได้รับข้อมูลทางการเงินที่ถูกต้อง มีความน่าเชื่อถือ และเป็นระบบเดียวกันทั่วโลก ทำให้สามารถเปรียบเทียบข้อมูลของบริษัทในประเทศต่างๆ ได้ สร้างความเชื่อมั่นและส่งเสริมการลงทุนระหว่างประเทศซึ่งมีบทบาทสำคัญในการพัฒนาตลาดทุนของประเทศไทย อันจะส่งผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศไทยต่อไป

โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน (Operating Segments) ได้ประกาศใช้แทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 14 ในปี พ.ศ. 2556 นี้มีข้อกำหนดเพิ่มเติมในหลักการที่สำคัญ บังคับใช้กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีการดำเนินงานในธุรกิจที่หลากหลายหรือเป็นบริษัทข้ามชาติที่ดำเนินงานในหลายๆ ประเทศ ทำให้ความสามารถในการทำกำไรและผลการดำเนินงานในอนาคตตลอดจนความเสี่ยงของสินค้าและบริการ หรือในแต่ละพื้นที่ดำเนินงานอาจมีความแตกต่างกัน ซึ่งการจัดทำข้อมูลการรายงานตามส่วนงานให้ข้อมูลที่มีประโยชน์มากกว่าข้อมูลที่เป็นภาพรวมในการตัดสินใจเกี่ยวกับความเสี่ยงและผลตอบแทนช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเห็นการดำเนินงานธุรกิจจากมุมมองของฝ่ายบริหารได้ นอกจากนี้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 กำหนดให้บริษัทรายงานตัวชี้วัดกำไรหรือขาดทุนของส่วนงานและสินทรัพย์ของส่วนงาน รวมทั้งกำหนดให้บริษัทรายงานตัวชี้วัดสำหรับหนี้สินของส่วนงานและรายการรายรับและค่าใช้จ่าย หากมีการนำเสนอตัวชี้วัดเหล่านั้นเป็นประจำต่อผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน (Chief Operating Decision Maker) ซึ่งอาจเป็นบุคคล เช่น กรรมการผู้จัดการ หรือกลุ่มบุคคล เช่น คณะกรรมการบริหาร ซึ่งรับผิดชอบต่อการตัดสินใจในการจัดสรรทรัพยากรให้แก่ส่วนงานดำเนินงานภายในบริษัทและประเมินผลการดำเนินงานของส่วนงาน (อังครินทร์ เปรียบจริยวัฒน์, 2555, น.4)

แม้มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต้องเปิดเผย

ข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน เพื่อเป็นประโยชน์และมีความสำคัญต่อนักลงทุนที่ช่วยให้กระบวนการตัดสินใจลงทุนและการวิเคราะห์ทางการเงินมีประสิทธิภาพมากขึ้น แต่ในทางปฏิบัติบริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในระดับที่แตกต่างกัน (เสาวลักษณ์, 2549 และ แหวดี, 2553) ดังนั้นเมื่อมีการบังคับใช้มาตรฐานฉบับใหม่แทนมาตรฐานฉบับเดิม บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจะมีการปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับใหม่ที่มีการกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลมากขึ้นหรือไม่ และมีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานในระดับใด เพื่อให้ให้นักลงทุนได้ตระหนักถึงประสิทธิภาพของการเปิดเผยข้อมูลและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้มีมาตรการกระตุ้นให้มีการเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนด

2. วัตถุประสงค์การวิจัย

2.1 ศึกษาการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

2.2 เปรียบเทียบระดับการเปลี่ยนแปลงการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556

3. การทบทวนวรรณกรรม

จากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง มีรายละเอียดดังนี้

3.1 มาตรฐานการรายงานทางการเงินการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินลักษณะและผลกระทบทางการเงินของกิจกรรมทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องและสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่กิจการดำเนินงานอยู่

ส่วนงานดำเนินงาน คือ ส่วนงานซึ่งผลการดำเนินงานได้รับการสอบทานอย่างสม่ำเสมอโดยผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน เพื่อใช้ในการตัดสินใจในการจัดสรรทรัพยากรให้กับส่วนงานและประเมินผลการปฏิบัติงาน และส่วนงานซึ่งข้อมูลการเงินสามารถแยกต่างหากได้ กำหนดให้บริษัทรายงานตัวชี้วัดกำไรหรือขาดทุน สินทรัพย์ หนี้สิน รายรับและรายจ่ายของส่วนงาน ถ้ามีการนำเสนอตัวชี้วัดเหล่านั้นเป็นประจำต่อ “ผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน” (Chief Operating Decision Maker: CODM)

ซึ่งเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 8 เรื่องส่วนงานดำเนินงาน พ.ศ. 2552 มีข้อกำหนดในหลักการที่สำคัญเพิ่มเติมจากมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 14 เรื่องการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน ดังสรุปได้ในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 สรุปความแตกต่างของรายการที่กำหนดให้เปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 14 (TAS 14) และมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 (TFRS 8)

บทนำ	TAS 14	TFRS 8
บทนำ 2	ถ้อยคำที่ปรากฏอยู่ในแต่ละย่อหน้า	
	- ส่วนงาน	- ส่วนงานดำเนินงาน
	- ส่วนงานที่นำเสนอ	- ส่วนงานที่รายงาน
บทนำ 3	การระบุส่วนงานดำเนินงาน	
	แบ่งได้ 2 รูปแบบ คือ	อ้างอิงจากการรายงานภายในของกิจการ ซึ่งสอบทานโดยผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงานเป็นประจำ เพื่อ
	1. ส่วนงานทางธุรกิจ (ผลิตภัณฑ์และบริการ หรือตามประเภทของลูกค้า)	1. การจัดสรรทรัพยากรให้กับส่วนงาน
	2. ส่วนงานทางภูมิศาสตร์ (เขตภูมิศาสตร์)	2. ประเมินผลการปฏิบัติงานของส่วนงาน
บทนำ 4	ส่วนงานที่ต้องรายงาน (เพิ่มเติม)	
	จำกัดว่าต้องเป็นส่วนงานที่มีรายได้หลักจากการขายให้ลูกค้าภายนอก	ส่วนงานที่มียอดขายหลักหรือส่วนใหญ่ให้กับส่วนงานดำเนินงานอื่นของกิจการ
บทนำ 5	การเปิดเผยจำนวนงานของแต่ละส่วนงาน	
	--ไม่กำหนด--	ตามเกณฑ์ที่เสนอให้แก่ผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน
บทนำ 6	คำนิยามของรายได้ของส่วนงานและค่าใช้จ่ายของส่วนงาน	
	"รายได้ของส่วนงาน" หมายถึง รายได้ที่สามารถระบุได้โดยตรงกับส่วนงานหรือส่วนของรายได้ที่เกี่ยวข้องที่สามารถปันส่วนให้แก่ส่วนงานตามเกณฑ์ที่เหมาะสมและเป็นรายการที่เกิดขึ้นกับบุคคลภายนอกกิจการ และจากส่วนงานอื่นของกิจการเดียวกัน	--ไม่กำหนด--
	"ค่าใช้จ่ายของส่วนงาน" หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่สามารถระบุได้โดยตรงกับส่วนงานหรือส่วนของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องที่สามารถปันส่วนให้แก่ส่วนงานตามเกณฑ์ที่เหมาะสม	--ไม่กำหนด--
	วิธีการวัดของแต่ละส่วนงานที่รายงาน	
	--ไม่กำหนด--	ให้กิจการอธิบายวิธีการวัด
		- ผลกำไรขาดทุนของส่วนงาน
		- สินทรัพย์ของส่วนงาน
		- หนี้สินของส่วนงาน
บทนำ 7	การเปิดเผยข้อมูล	
	--ไม่กำหนด--	1. ปัจจัยที่กิจการใช้ในการกำหนดส่วนงานฯ รวมถึงเกณฑ์การจัดองค์กร (เช่น จัดโครงสร้างองค์กรตามชนิดของผลิตภัณฑ์และบริการ เขตภูมิศาสตร์ การกำกับดูแลหรือหลานปัจจัยรวมกัน และมีการรวมส่วนงานต่างๆหรือไม่) และ
		2. ประเภทของผลิตภัณฑ์และบริการที่ก่อให้เกิดรายได้ของแต่ละส่วนงานที่รายงาน

ตารางที่ 1 (ต่อ)

บทนำ	TAS 14	TFRS 8
บทนำ 8	การเปิดเผยข้อมูลทางการเงิน	
	เปิดเผยข้อมูลทางการเงินเหมือนกันทั้งส่วนงานทางธุรกิจและส่วนงานทางภูมิศาสตร์	เปิดเผยจำนวนเงินแต่ละส่วนงานที่รายงาน หากจำนวนเงินนั้นรวมอยู่ในการวัดผลกำไรหรือขาดทุนของส่วนงานและได้รับการสอบทานหรือมีการรายงานผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน
บทนำ 9	การรายงานดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่าย	
	--ไม่ได้กำหนดให้กิจการเปิดเผยดอกเบี้ยรับและดอกเบี้ยจ่าย--	รายงานดอกเบี้ยรับแยกต่างหากจากดอกเบี้ยจ่าย ยกเว้น - รายได้ส่วนใหญ่ของส่วนงานนั้นมาจากดอกเบี้ยรับ และ - ผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงานใช้รายได้ดอกเบี้ยสุทธิในการประเมินผลการและจัดสรรทรัพยากร
บทนำ 10	การเปิดเผยข้อมูลของกิจการ	
	--ไม่ได้กำหนด--	ใช้กับทุกกิจการที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้รวมถึงกิจการที่มีส่วนงานที่รายงานเพียงส่วนงานเดียว ดังนี้ - ข้อมูลเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์และบริการ - ข้อมูลเกี่ยวกับเขตภูมิศาสตร์ - ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้ารายใหญ่

3.2 ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ทฤษฎีสำคัญที่นำมาอธิบายการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินตามข้อบังคับของกฎหมายตามวัตถุประสงค์การวิจัย คือ ทฤษฎีความชอบธรรมหรือทฤษฎีชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy Theory) เป็นการแสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทกับความคาดหวังของสังคม ซึ่งความต้องการของผู้มีส่วนได้เสียต่อบริษัทกลายเป็นนโยบายการเปิดเผยข้อมูลของฝ่ายจัดการ (Craig and Michela, 2006) ซึ่งมีงานวิจัยได้นำทฤษฎีความชอบธรรมไปใช้อธิบายการรายงานข้อมูลของบริษัทตามแม่บทการบัญชี เพื่ออธิบายพฤติกรรมกรรมการรายงานข้อมูลทางการเงินของบริษัท

3.3 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในอดีตการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน แม้จะมีการบังคับใช้มาตรฐานเดียวกัน โดยจากงานวิจัยของ S.J.GRAY ในปี 1978 ได้ศึกษาการใช้มาตรฐาน Segment reporting ใน EEC (European Economic Community) พบว่ามีความแตกต่างของการเปิดเผยข้อมูลระหว่างบริษัทในสหราชอาณาจักรกับประเทศอื่นใน EEC อย่างมี

นัยสำคัญ รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทในประเทศเดียวกัน ก็ยังมีความแตกต่างกัน ทั้งนี้การเปลี่ยนแปลงมาตรฐานการบัญชีทั่วโลกนำมาสู่การศึกษานำมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือ IFRS มาปฏิบัติในประเทศไทย โดยที่ผ่านมามีการศึกษาเกี่ยวกับมาตรฐานการรายงานข้อมูลตามส่วนงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 จากนั้นมีการศึกษาการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 ซึ่งนำมาใช้แทนฉบับที่ 24

เพ็ญประภา ฉิมสร (2548) ศึกษาการวิจัยเชิงประจักษ์และการวิจัยเชิงสำรวจ โดยมีวัตถุประสงค์ 2 ประการ คือ 1) ศึกษาระดับการเปิดเผยข้อมูลโดยรวม ระดับการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นพื้นฐานของรายการขั้นต่ำโดยข้อกำหนด และระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทเปิดเผยโดยความสมัครใจโดยใช้ดัชนีการเปิดเผยข้อมูลแบบไม่ถ่วงน้ำหนักวัดระดับการเปิดเผยข้อมูลที่แทนด้วยความครอบคลุมในรายละเอียดของการเปิดเผยข้อมูลโดยรวม โดยข้อกำหนดและโดยความสมัครใจ เก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานทางการเงิน

เสาวลักษณ์ เอี่ยมวชิรกุล (2549) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของบริษัทกับระดับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2547-2548 รวม 292 บริษัท ผลการศึกษาพบว่าบริษัทจดทะเบียนมีการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานตามที่มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 กำหนดไว้ค่อนข้างน้อย โดยบริษัทส่วนใหญ่มีการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานหลัก แต่ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานรอง

เขวดี รัตนเหลียม (2553) ได้มีการศึกษาแนวโน้มการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 ส่วนงานปฏิบัติงาน ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ใช้ข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินประจำปี 2552 พบว่าการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 14 อยู่ในระดับไม่มาก โดยส่วนใหญ่จะเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานเป็นตัวเลขทางการเงินไม่ครบทุกรายการตามข้อกำหนดของมาตรฐาน โดยเฉพาะในรายการค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร อย่างไรก็ตาม เมื่อเปรียบเทียบกับ การเปิดเผยที่ได้ศึกษาไว้ในปี 2547 พบว่าบริษัทมีแนวโน้มการเสนอข้อมูลจำแนกตามส่วนงานเพิ่มมากขึ้น นอกจากนี้เมื่อเปรียบเทียบกับ IFRS 8 เรื่องส่วนงานดำเนินงาน พบว่าในปัจจุบันบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีการเตรียมตัวที่จะปรับใช้ IFRS 8 พอสมควร โดยมีบริษัทที่สามารถปฏิบัติตาม IFRS 8 ล่วงหน้าจำนวน 30 บริษัท อย่างไรก็ตาม เมื่อเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในปัจจุบันกับ IFRS 8 พบว่า ยังมีข้อแตกต่างในเรื่องการเปิดเผยเกี่ยวกับข้อมูลที่ IFRS 8 กำหนดไว้เพิ่มเติม

Prather-Kinsey and Meek (2002) กล่าวว่ามาตรฐานการบัญชีเรื่องการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานฉบับปรับปรุงใหม่ (IAS 14 Revised) เป็นที่วิพากษ์วิจารณ์อย่างมากกับการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดของรายงานตามส่วนงาน โดยวัตถุประสงค์การในศึกษา คือ เพื่อระบุผลกระทบของมาตรฐานฉบับปรับปรุงใหม่ในทางปฏิบัติของการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานของบริษัทที่อ้างอิงกับมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IAS) จำนวน 211 บริษัท จากการศึกษาพบว่าผลกระทบจากข้อกำหนดตามมาตรฐานฉบับใหม่มีความหลากหลายและบริษัทตอบสนองกับมาตรฐานฉบับใหม่เพียงบางส่วนโดยไม่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดทั้งหมด สามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

1. มาตรฐานฉบับใหม่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลตามส่วนงานโดยเฉพาะการเปิดเผยข้อมูลในส่วนงานธุรกิจ และไม่พบการขาดทุนจากการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว นอกจากนี้บางรายการที่กำหนดให้เปิดเผยตามมาตรฐานฉบับปรับปรุงใหม่ได้มีการเปิดเผยเรียบร้อยแล้วภายใต้มาตรฐานฉบับเดิม อย่างไรก็ตาม การเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจมีการปฏิบัติเพียงกลุ่มน้อยเท่านั้น

2. จำนวนของรายงานตามส่วนงานธุรกิจ และส่วนงานภูมิศาสตร์มีขอบเขตเพิ่มขึ้น ตามข้อกำหนดของมาตรฐานฉบับใหม่

3. เนื้อหาสาระไม่เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่ พบการเพิ่มขึ้นในจำนวนของการเปิดเผยส่วนงานหลักและส่วนงานรอง และมีขอบเขตเพิ่มขึ้นในรายงานตามส่วนงาน

ธุรกิจ แต่ก็พบว่าเนื้อหาสาระไม่เป็นไปตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่

4. ผู้สอบบัญชีระดับ Big 5 ถือเป็นปัจจัยที่มีความสัมพันธ์มากที่สุดในการอธิบายถึงการปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่ โดยการปฏิบัติตามข้อกำหนดของการรายงานตามส่วนงานหลัก พบว่ามีการปฏิบัติตามมากกว่าสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดต่างประเทศ และบริษัทในประเทศสวิสเซอร์แลนด์ ส่วนการปฏิบัติตามข้อกำหนดตามส่วนงานรอง พบว่ามีการปฏิบัติตามมากกว่าสำหรับบริษัทขนาดใหญ่ และบริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรม Capital Equipment Industry อย่างไรก็ตาม การปฏิบัติตามข้อกำหนดในมาตรฐานฉบับใหม่โดยทั่วไปอยู่ในระดับต่ำ โดยเฉพาะการรายงานตามส่วนงานรอง

Akhtaruddin (2005) ศึกษาการเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับของบริษัทจดทะเบียนในประเทศบังกลาเทศ และศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของบริษัทและการเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับ ในปี 1999 จำนวน 94 บริษัท ไม่รวมบริษัทในกลุ่มการเงิน ประกันภัย ซึ่งคุณลักษณะของบริษัท ได้แก่ ขนาดบริษัท อายุการดำเนินงาน ประเภทอุตสาหกรรม ความสามารถในการทำกำไร ผลการศึกษาพบว่าโดยทั่วไปบริษัทไม่ได้ตอบสนองอย่างเพียงพอในการเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับ โดยเฉลี่ยพบว่าบริษัทมีการเปิดเผย 44% ของรายการข้อมูล ซึ่งนำไปสู่ข้อสรุปที่ว่าบริษัทไม่ได้เปิดเผยหรือปฏิบัติตามกฎระเบียบ ซึ่งอายุการดำเนินงานเป็นปัจจัยที่สำคัญในการเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับ และขนาดของอุตสาหกรรมสนับสนุนเล็กน้อยสำหรับการเปิดเผยข้อมูล ส่วนความสามารถในการทำกำไรไม่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูล

เนื่องจากการศึกษาล่าสุดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ศึกษาไว้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2546-2547 ซึ่งเป็นช่วงที่ประเทศไทยได้วางแผนที่จะประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 เรื่อง การเสนอข้อมูลจำแนกตามส่วนงานแทนมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานที่ประกาศใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2537 แต่ได้ยกเลิกการประกาศใช้มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 50 ไปก่อน ประเทศไทยจึงมีการใช้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อยมา จนกระทั่งปี พ.ศ. 2552 สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ประกาศเปลี่ยนเลขระบุนับมาตรฐานการบัญชีของไทยให้ตรงตามมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ทำให้มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานถูกแทนด้วยมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 14 เรื่องการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน ซึ่งมาตรฐานการบัญชีที่มีเนื้อหาเดียวกับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 24 นอกจากนี้ในปี พ.ศ. 2549 IASB ได้มีการออก Exposure Draft ED 8 Operating segment ซึ่งมีความเป็นไปได้ที่บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยอาจเริ่มนำข้อบังคับของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงาน

ดำเนินงาน มาปฏิบัติ และในปี พ.ศ. 2556 ประเทศไทยจะมีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงานนี้มาถือปฏิบัติ

4. วิธีวิจัย

4.1 ประชากร การสุ่มตัวอย่าง และกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรในการวิจัยนี้ คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ไม่รวมบริษัทในกลุ่มธนาคารและสถาบันการเงิน บริษัทในตลาดหลักทรัพย์ใหม่และบริษัทที่อยู่ระหว่างการฟื้นฟูกิจการและอื่นๆ

การเลือกกลุ่มตัวอย่างจะนำประชากร คือ บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ฯ แบ่งตามประเภทการประกอบธุรกิจ ได้ 7 กลุ่มอุตสาหกรรมใหญ่ตามหลักเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์ฯ มีส่วนงานดำเนินงานมากกว่าหนึ่งส่วนงาน มีข้อมูลระหว่างปี พ.ศ. 2555-2556 ครบถ้วน และมีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม

กลุ่มตัวอย่าง มีจำนวนที่สามารถเก็บข้อมูลเพื่อใช้ในการศึกษาสำหรับปี พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556 จำนวน 197 บริษัท

4.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลเพื่อใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ กระดาษทำการวัดระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน โดยแต่ละรายการเป็นตัวแทนของคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลซึ่งมีลักษณะเป็นข้อมูลเชิงคุณภาพ (Qualitative Data) จึงจำเป็นต้องมีการแปลงข้อมูลให้อยู่ในรูปที่สามารถวัดในเชิงปริมาณได้ (Quantitative Data) ซึ่งจากผลงานวิจัยที่ผ่านมาพบว่า (Wan-Hussin, 2009; Jalila and Devi, 2012 และเสาวลักษณ์ เอี่ยมวชิรกุล, 2549) จะสร้างดัชนีการเปิดเผยข้อมูล (Disclosure Index) เพื่อใช้ประเมิน เปรียบเทียบหรืออธิบายความแตกต่างในการวัดปริมาณและคุณภาพของข้อมูลที่เปิดเผยในรายงานทางการเงินของบริษัท โดยกระดาษทำการที่พัฒนาขึ้นมีการเก็บข้อมูลระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานดังนี้

1. ข้อมูลทั่วไป
2. ข้อมูลเกี่ยวกับกำไรหรือขาดทุน สินทรัพย์ และหนี้สินของส่วนงาน
3. การวัดมูลค่าผลกำไรหรือขาดทุน สินทรัพย์ และหนี้สินของส่วนงาน
4. การกระทบยอด
5. ข้อมูลเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์และบริการ
6. ข้อมูลเกี่ยวกับเขตภูมิศาสตร์
7. ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้ารายใหญ่

4.3 การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลต่างๆ จากข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) และทำการตรวจสอบระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน โดยใช้กระดาษทำการที่พัฒนาขึ้นตาม

มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่อง ส่วนงานดำเนินงาน เนื่องจากมาตรฐานฉบับนี้มีผลบังคับใช้กับบริษัทจดทะเบียน ให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ผู้วิจัยจึงใช้ข้อมูลจากรายงานประจำปี แบบ 56-1 หมายเหตุประกอบงบการเงินในงบการเงินรวมของบริษัท สำหรับปี พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556

ผู้วิจัยวัดค่าการเปิดเผยข้อมูลโดยหากมีการเปิดเผยรายการใดในกระดาษทำการจะให้คะแนนเท่ากับ 1 และหากมิได้เปิดเผยก็จะให้คะแนนเท่ากับ 0 ให้นำหนักแต่ละรายการเท่าเทียมกัน ซึ่งดัชนีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานของแต่ละบริษัท สามารถคำนวณได้ตามสมการ ดังนี้

$$\text{Operating Segment Disclosure Index} = \frac{\text{AS}}{\text{MS}} \quad (1)$$

โดยที่ $0 \leq \text{INDEX} \leq 1$

AS = คะแนนจริงที่ได้รับ (Actual Scores)

MS = คะแนนรวมสูงสุดที่ควรจะได้รับ (Maximum Scores)

4.4 การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิจัยนี้ ผู้วิจัยได้แบ่งการวิเคราะห์ข้อมูลแต่ละส่วนดังนี้

4.4.1 การวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistic) เป็นการอธิบายระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน ได้แก่ ระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียน พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556 โดยใช้ค่าสถิติในแบบอย่างอัตราส่วน ค่าเฉลี่ย ร้อยละ และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน

4.4.2 การวิเคราะห์โดยใช้สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistic) นำข้อมูลที่เปิดเผยในรายงานทางการเงินของแต่ละบริษัทมาประเมินระดับการเปิดเผยข้อมูลโดยใช้กระดาษทำการและคำนวณดัชนีการเปิดเผยข้อมูล แล้วนำข้อมูลที่ได้มาทดสอบความแตกต่างโดยการเปรียบเทียบค่าเฉลี่ยของกลุ่มตัวอย่าง 2 กลุ่มที่ไม่เป็นอิสระต่อกันด้วย Pair sample t-test

5. ผลการวิจัยและอภิปรายผล

5.1 ระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียน

จากการเก็บรวบรวมข้อมูลการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานของแต่ละบริษัท นำข้อมูลที่ได้มาประมวลและวิเคราะห์ผลโดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน สามารถสรุปการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานของบริษัทสำหรับแต่ละหมวดการเปิดเผยข้อมูลได้ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานของระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 จำแนกตามรายการหลักในการเปิดเผยข้อมูล

รายการที่กำหนดให้เปิดเผย	ระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน*			
	พ.ศ. 2555		พ.ศ. 2556	
	Mean	S.D.	Mean	S.D.
1. ข้อมูลทั่วไป	0.416	0.219	0.775	0.275
2. กำไรหรือขาดทุน สินทรัพย์และหนี้สิน	0.221	0.167	0.350	0.229
3. เกณฑ์การวัดมูลค่า	0.146	0.196	0.394	0.320
4. การกระทบยอด	0.171	0.211	0.194	0.491
5. ข้อมูลเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์และบริการ	0.401	0.491	0.599	0.491
6. ข้อมูลเกี่ยวกับเขตภูมิศาสตร์	0.321	0.317	0.499	0.401
7. ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้ารายใหญ่	0.000	0.000	0.482	0.501
รวม	0.228	0.126	0.398	0.187

*ระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน คำนวณโดยใช้ดัชนีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน ซึ่งเป็นอัตราส่วนระหว่างคะแนนรวมที่บริษัทได้รับจริงต่อคะแนนรวมสูงสุดที่บริษัทควรจะได้รับ

จากตารางที่ 2 แสดงค่าเฉลี่ยของระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานด้วยดัชนีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน ซึ่งในปี พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556 การเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานในรายการหลักแต่ละรายการพบว่าการเปิดเผยข้อมูลเฉลี่ยเพิ่มขึ้นทุกรายการ ดังนี้

ข้อมูลทั่วไป มีรายการย่อยเกี่ยวกับปัจจัยที่กิจการใช้กำหนดส่วนงานที่รายงาน ประเภทของผลิตภัณฑ์และบริการที่ก่อให้เกิดรายได้ของแต่ละส่วนงานที่รายงาน และเกณฑ์การวัดมูลค่าของผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน (CODM) พบว่าดัชนีการเปิดเผยข้อมูลเฉลี่ย เท่ากับ 0.416 หรือร้อยละ 41.60 ในปี พ.ศ. 2555 และ 0.775 หรือร้อยละ 77.50 ในปี พ.ศ. 2556

กำไรหรือขาดทุน สินทรัพย์และหนี้สิน เป็นการเปิดเผยข้อมูลผลการดำเนินงานและฐานะการเงินของแต่ละส่วนงาน เช่น รายการกำไรหรือขาดทุน รายได้ที่ได้รับจากลูกค้าภายนอก รายได้จากรายการกับส่วนงานดำเนินงานอื่นในกิจการเดียวกัน ดอกเบี้ยรับ ดอกเบี้ยจ่าย ค่าเสื่อมราคาและค่าตัดจำหน่าย ภาษีเงินได้ สินทรัพย์รวม หนี้สินรวม เป็นต้น ในปี พ.ศ. 2555 มีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 0.221 หรือร้อยละ 22.10 และปี พ.ศ. 2556 มีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 0.350 หรือร้อยละ 35 ซึ่งเป็นสัดส่วนที่ค่อนข้างต่ำ เนื่องจากบริษัทส่วนใหญ่ไม่แยกการรายงานรายการตามแต่ละส่วนงาน โดยให้เหตุผลว่า ไม่สามารถปันส่วนได้หรือผู้มีอำนาจตัดสินใจใช้ข้อมูลกำไรก่อนภาษีเงินได้ในการจัดสรรทรัพยากรและประเมินผลการปฏิบัติงานของส่วนงานดำเนินงานของกิจการ แต่เมื่อเปรียบเทียบระหว่างปี พบว่าดัชนีการเปิดเผยข้อมูลเฉลี่ยเพิ่มขึ้น

เกณฑ์การวัดมูลค่า เป็นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการบันทึกบัญชีสำหรับรายการระหว่างส่วนงานที่รายงาน และลักษณะความแตกต่างของการวัดผลการดำเนินงาน สินทรัพย์

หนี้สินของส่วนงานที่รายงานกับของกิจการ ในปี พ.ศ. 2555 มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 0.146 หรือร้อยละ 14.60 และปี พ.ศ. 2556 มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 0.394 หรือร้อยละ 39.40 จะเห็นว่า พ.ศ. 2555 มีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานนี้ในระดับต่ำ เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฉบับเดิมไม่ได้บังคับให้กิจการต้องเปิดเผยเกณฑ์การวัดมูลค่า แต่เมื่อเปรียบเทียบระหว่างปี พบว่าดัชนีการเปิดเผยข้อมูลเฉลี่ย พ.ศ. 2556 สูงกว่า พ.ศ. 2555

การกระทบยอด เป็นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการกระทบยอดผลรวมของรายได้ กำไรหรือขาดทุน สินทรัพย์ หนี้สินของทุกส่วนงานที่รายงานกับของกิจการ ในปี พ.ศ. 2555 มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 0.171 หรือร้อยละ 17.10 และปี พ.ศ. 2556 มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 0.194 หรือร้อยละ 19.40 ถึงแม้ว่าปี พ.ศ. 2556 จะมีค่าเฉลี่ยของการเปิดเผยข้อมูลในส่วนนี้เพิ่มขึ้นจากปี พ.ศ. 2555 แต่พบว่าทั้งสองปีมีการเปิดเผยข้อมูลในส่วนนี้ในระดับต่ำ

ข้อมูลเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์และบริการ เป็นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายได้จากลูกค้าภายนอกสำหรับแต่ละผลิตภัณฑ์และบริการ ในปี พ.ศ. 2555 มีค่าเฉลี่ยของดัชนีการเปิดเผยข้อมูล เท่ากับ 0.401 หรือร้อยละ 40.10 และปี พ.ศ. 2556 มีค่าเฉลี่ย เท่ากับ 0.599 หรือร้อยละ 59.90 ซึ่งมีค่าเฉลี่ยค่อนข้างสูง เมื่อเปรียบเทียบกับรายการหลักอื่นๆ ทั้งนี้มาตรฐานไม่ได้ระบุว่า กิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลตามสถานที่ตั้งหรือการเกิดรายได้จากลูกค้า แต่จากการเก็บข้อมูลพบว่าส่วนใหญ่กิจการจะเปิดเผยข้อมูลตามที่ตั้งของลูกค้า

ข้อมูลเกี่ยวกับเขตภูมิศาสตร์ เป็นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายได้จากลูกค้าภายนอกจากประเทศที่กิจการตั้งอยู่หรือประเทศอื่นๆ สินทรัพย์ไม่หมุนเวียนที่ตั้งอยู่ในประเทศที่กิจการดำเนินการอยู่หรือในประเทศอื่นที่กิจการมีการถือครอง ในปี พ.ศ. 2555 มีค่าเฉลี่ยของดัชนีการเปิดเผยข้อมูลเท่ากับ 0.321 หรือร้อยละ

ละ 32.10 และปี พ.ศ. 2556 มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 0.499 หรือร้อยละ 49.90 ซึ่งมีค่าเฉลี่ยการเปิดเผยข้อมูลในระดับปานกลาง

ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้ายรายใหญ่ เป็นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับระดับการพึ่งพิงลูกค้ายรายใหญ่ของกิจการ โดยมียาได้มูลค่าตั้งแต่ร้อยละ 10 ของรายได้กิจการ ในปี พ.ศ. 2555 มีค่าเฉลี่ยของดัชนีการเปิดเผยข้อมูลเท่ากับ 0.00 หรือร้อยละ 0.00 และปี พ.ศ. 2556 มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 0.482 หรือร้อยละ 48.20 ซึ่งมีค่าเฉลี่ยการเปิดเผยข้อมูลในระดับปานกลาง จะเห็นว่า พ.ศ. 2555

ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลนี้ เนื่องจากมาตรฐานฉบับเดิมไม่ได้บังคับให้กิจการมีการเปิดเผยข้อมูลนี้ ส่วน พ.ศ. 2556 ลักษณะของการเปิดเผยมี 2 ลักษณะ คือ ลักษณะแรกเปิดเผยทั้งชื่อลูกค้ายและรายได้ ลักษณะที่สองเปิดเผยว่าไม่มีลูกค้ายรายใหญ่

นอกจากนี้สามารถแจกแจงรายละเอียดของระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานเป็นสัดส่วนร้อยละได้ดังตารางที่ 3

ตารางที่ 3 ความถี่และร้อยละของบริษัทที่มีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานจำแนกตามระดับการเปิดเผยข้อมูล

ระดับการเปิดเผย ข้อมูลส่วนงาน ดำเนินงาน*	จำนวนบริษัทที่เปิดเผยข้อมูล			
	พ.ศ. 2555		พ.ศ. 2556	
ดำเนินงาน*	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
90-100%	-	0.00	1	0.51
80-89%	-	0.00	1	0.51
70-79%	1	0.51	7	3.55
60-69%	-	0.00	20	10.15
50-59%	5	2.54	40	20.31
40-49%	9	4.57	28	14.21
30-39%	43	21.83	34	17.26
20-29%	50	25.38	28	14.21
10-19%	53	26.90	29	14.72
0-9%	36	18.27	9	4.57
รวม	197	100.00	197	100.00

*ระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน คำนวณโดยใช้ดัชนีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน ซึ่งเป็นอัตราส่วนระหว่างคะแนนรวมที่บริษัทได้รับจริงต่อคะแนนรวมสูงสุดที่บริษัทควรจะได้รับ

จากตารางที่ 3 จะพบว่าในปี พ.ศ. 2555 บริษัทส่วนใหญ่ประมาณร้อยละ 26.90 ของกลุ่มตัวอย่าง มีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 ในระดับต่ำ นั่นคือบริษัทส่วนใหญ่ไม่มีการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาปฏิบัติใช้ก่อนวันที่บังคับใช้ตามมาตรฐาน และปี พ.ศ. 2556 ประมาณร้อยละ 20.31 ของกลุ่มตัวอย่าง มีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน ประมาณร้อยละ 50 หรือครึ่งหนึ่งของรายการทั้งหมดที่ควรเปิดเผย และเมื่อพิจารณาบริษัทจดทะเบียนที่เปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานเกินครึ่งหนึ่งของรายการที่กำหนดให้เปิดเผย ในปี พ.ศ. 2556 ประมาณร้อยละ 35.03 และบริษัทที่มีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานต่ำกว่าร้อยละ 50 ของรายการที่กำหนดให้เปิดเผยมีประมาณร้อยละ 64.97 จะเห็นว่าบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่มีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานต่ำกว่าครึ่งหนึ่งของรายการทั้งหมดที่กำหนดให้เปิดเผย อาจเพราะมาตรฐานฉบับใหม่กำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลมากขึ้นและเป็นปีแรกที่บังคับใช้ ทำให้บริษัทอยู่ในช่วงปรับการรวบรวมและรายละเอียดการเปิดเผยข้อมูล

5.2 เปรียบเทียบระดับการเปลี่ยนแปลงของการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556

จากการทดสอบโดยใช้สถิติ Pair Sample t-test เพื่อทดสอบว่าระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนระหว่างปี พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556 มีความแตกต่างกันหรือไม่ พบว่าค่า t ที่ใช้ในการทดสอบค่าดัชนีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานเท่ากับ -12.480 ทำให้ได้ค่า p-value เท่ากับ 0.00 ซึ่งน้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 จึงสรุปได้ว่าค่าดัชนีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานระหว่างปี พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556 มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ และจากการทดสอบความแตกต่างของค่าดัชนีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานจำแนกตามรายการที่กำหนดให้เปิดเผย โดยใช้สถิติ Pair Sample t-test ในการทดสอบพบว่าเกือบทุกรายการที่กำหนดให้เปิดเผยมีระดับการเปิดเผยข้อมูลที่แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญในระหว่างปี พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556 เนื่องจากมีค่า p-value เท่ากับ 0.000 ซึ่งน้อยกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 ยกเว้นเพียงรายการเดียวคือรายการกระหนยอด ที่พบว่าค่า t ที่ใช้ในการทดสอบค่าดัชนีการ

เปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานเท่ากับ -1.567 ทำให้ได้ค่า p-value เท่ากับ 0.119 ซึ่งมากกว่าระดับนัยสำคัญ 0.05 จึงสรุปได้ว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการกระทบยอระหว่างปี พ.ศ. 2555

และ พ.ศ. 2556 ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ดังตารางที่ 4

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ความแตกต่างของระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน ระหว่างปี พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556

การเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน	t	p-value
1. ข้อมูลทั่วไป	-16.726	0.000**
2. กำไรหรือขาดทุน สินทรัพย์ และหนี้สิน	-8.669	0.000**
3. เกณฑ์การวัดมูลค่า	-12.555	0.000**
4. การกระทบยอ	-1.567	0.119
5. ข้อมูลเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์และบริการ	-6.055	0.000**
6. ข้อมูลเกี่ยวกับเขตภูมิศาสตร์	-6.692	0.000**
7. ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้ารายใหญ่	-13.511	0.000**
ระดับการเปิดเผยส่วนงานดำเนินงาน พ.ศ. 2555 เปรียบเทียบกับระดับการเปิดเผยส่วนงานดำเนินงาน พ.ศ. 2556	-12.480	0.000**

** นัยสำคัญที่ 0.01, * นัยสำคัญที่ 0.05

6. สรุปผลวิจัยและข้อเสนอแนะ

6.1 สรุปผลวิจัย

จากการเก็บรวบรวมข้อมูลการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนที่มีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานมากกว่าหนึ่งส่วนงาน ในปีพ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556 พบว่ารายการที่กำหนดให้เปิดเผยตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 ที่มีการเปิดเผยมากที่สุด คือ ข้อมูลทั่วไป มีรายการเกี่ยวกับปัจจัยที่กิจการใช้ในการกำหนดส่วนงานที่รายงานประเภทของผลิตภัณฑ์และบริการที่ก่อให้เกิดรายได้ของแต่ละส่วนงาน และเกณฑ์การวัดมูลค่าของผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน (Chief Operating Decision Maker: CODM) เนื่องจากเป็นข้อมูลที่ไม่มีความยุ่งยากซับซ้อนในการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งรายการที่ทำให้การเปิดเผยข้อมูลทั่วไปของปี พ.ศ. 2556 สูงกว่า พ.ศ. 2555 คือเกณฑ์การวัดมูลค่าของผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน เพราะในมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 ที่บังคับใช้ตั้งแต่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ได้มีแนวคิดทางการจัดการ (Management Approach) เป็นการรายงานผ่านมุมมองของผู้บริหาร จึงได้มีการบังคับเพิ่มเติมให้บริษัทระบุผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน ซึ่งมีบริษัทจำนวน 78 บริษัท หรือร้อยละ 40 ที่มีการระบุผู้มีอำนาจตัดสินใจสูงสุดด้านการดำเนินงาน เช่น คณะกรรมการบริษัทที่ทำการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ คณะกรรมการบริหาร ประธานกรรมการบริหาร กรรมการผู้จัดการ ประธานเจ้าหน้าที่บริหาร คณะผู้บริหารที่ทำการตัดสินใจเชิงกลยุทธ์ เป็นต้น และรายการที่มีการเปิดเผยน้อยที่สุด คือ การกระทบยอ โดยมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 ได้กำหนดให้บริษัทกระทบยอกำไรหรือขาดทุน รายได้ สินทรัพย์ และหนี้สินของส่วนงานกับของบริษัท แต่บริษัทส่วนใหญ่ไม่ได้แสดงรายการดังกล่าวแยกแต่ละ

ส่วนงาน โดยให้เหตุผลว่าไม่สามารถปันส่วนให้กับส่วนงานนั้นได้โดยตรง จึงได้แสดงรายการบัญชีของส่วนงานเป็นยอดรวมตามงบการเงินรวมของบริษัท และการกระทบยอจะต้องมีการแสดงรายละเอียดจากตัวเลขของส่วนงานกระทบยอกลับไปเป็นตัวเลขของงบการเงินรวม ซึ่งมีความยุ่งยากให้แก่บริษัทที่ต้องมีการเปิดเผยข้อมูลการกระทบยอเพิ่มเติม

นอกจากนี้การศึกษาระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในปี พ.ศ. 2556 ที่มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่องส่วนงานดำเนินงาน ได้ถือปฏิบัติกับบริษัทจดทะเบียนพบว่าบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่มีระดับการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานประมาณร้อยละ 50-59 จากรายการทั้งหมดที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้เปิดเผย แสดงให้เห็นว่าบริษัทจดทะเบียนส่วนใหญ่มีการปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินค่อนข้างน้อย อาจเนื่องมาจากบริษัทมีภาระที่ต้องนำเสนอข้อมูลเพิ่มขึ้น อีกทั้งมาตรฐานเปิดช่องให้บริษัทสามารถเปิดเผยข้อมูลตามที่เสนอให้กับผู้มีอำนาจตัดสินใจ ทำให้บางบริษัทไม่เปิดเผยข้อมูลตามเกณฑ์ที่มาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนด และมาตรฐานยังเปิดช่องให้บริษัทตีความในการเปิดเผยข้อมูล นอกจากนี้บางบริษัทไม่เปิดเผยข้อมูลส่วนงานเนื่องจากกลัวว่าบริษัทจะสูญเสียความสามารถในการแข่งขัน

ส่วนการเปรียบเทียบระดับการเปลี่ยนแปลงของการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ระหว่างปี พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556 พบว่าบริษัทจดทะเบียนมีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานเพิ่มขึ้นเป็นผลมาจากมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่องส่วนงานดำเนินงาน ที่ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่ 1 มกราคม 2556 นั้น กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนเปิดเผยข้อมูลส่วนงานเพิ่มขึ้น (Full

Disclosure) เห็นได้จากค่าเฉลี่ยของดัชนีการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานระหว่างปี พ.ศ. 2555 และ พ.ศ. 2556 มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากการวิจัยนี้ สามารถเป็นแนวทางให้กับบริษัทจดทะเบียนและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังนี้

บริษัทจดทะเบียนควรมีการปรับปรุงคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชีเพื่อแสดงถึงประสิทธิภาพในการดำเนินงานและความโปร่งใส ส่วนบริษัทที่กำลังจะเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ควรมีการศึกษารายการที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน เพื่อออกแบบระบบการจัดเก็บข้อมูลให้ถูกต้องและประหยัดต้นทุนในการปรับระบบรวบรวมข้อมูลภายหลัง

นักลงทุนหรือผู้ใช้งบการเงิน ควรตระหนักว่าถึงแม้มาตรฐานการรายงานทางการเงินจะกำหนดให้บริษัทจดทะเบียนเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน แต่ในทางปฏิบัติบริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวในระดับที่แตกต่างกัน ดังนั้นจึงควรใช้ข้อมูลอื่นประกอบการตัดสินใจด้วย

สภาวิชาชีพบัญชีควรมีการทบทวนมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือติดตามประเด็นปัญหาและวิเคราะห์ผลกระทบจากการออกมาตรฐานฉบับใหม่ต่อบริษัทจดทะเบียน

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ควรมีการสำรวจความต้องการข้อมูลของนักลงทุนหรือผู้ใช้ข้อมูลของบริษัทจดทะเบียน เพื่อให้บริษัทจดทะเบียนได้ทราบความต้องการและเป็นแนวทางในการเปิดเผยข้อมูล อีกทั้งควรให้ความรู้หรือความมั่นใจต่อบริษัทจดทะเบียนว่าการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงานไม่ได้ทำให้บริษัทสูญเสียความสามารถในการแข่งขัน

6.3 การศึกษาวิจัยครั้งต่อไป

6.3.1 ควรมีการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับมาตรฐานของบริษัทที่มีส่วนงานเดียว เพื่อเปรียบเทียบผลการวิจัยกับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่มีมากกว่าหนึ่งส่วนงาน

6.3.2 ควรมีการศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน เช่น การดำรงตำแหน่งกรรมการหลายบริษัท คำตอบแทนของคณะกรรมการบริษัทและคณะกรรมการตรวจสอบ เป็นต้น หรือปัจจัยอื่นๆ เช่น ความสามารถในการทำกำไร ความสามารถในการแข่งขัน ประเภทอุตสาหกรรม เป็นต้น และควรมีการศึกษาโดยใช้วิธีการสัมภาษณ์หรือใช้แบบสอบถามเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับความคิดเห็นของคณะกรรมการ ผู้บริหาร หรือผู้ทำบัญชีที่มีต่อการเปิดเผยข้อมูลส่วนงานดำเนินงาน เพื่อทราบถึงแรงจูงใจของบริษัทที่มีต่อการเปิดเผยข้อมูลนี้ หรือข้อจำกัดประเด็นปัญหาจากการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนี้มาใช้ในประเทศไทย

6.3.3 ควรเพิ่มระยะเวลาในการศึกษา เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการศึกษามากยิ่งขึ้น ควรใช้เวลาในการเก็บข้อมูลมากกว่า 2 ปี

7. เอกสารอ้างอิง

- เขวดี รัตนะเหลี่ยม. (2553). แนวโน้มการเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน ภายใต้มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 ส่วนงานปฏิบัติการ. การศึกษาอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- เพ็ญประภา ฉิมสร. (2548). ความสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบกับระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- สภวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2552). มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 8 เรื่องส่วนงานดำเนินงาน. เสวลักษณะ เอี่ยมวชิรกุล. (2549). ความสัมพันธ์ระหว่างลักษณะของบริษัทกับระดับการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงานของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์. (2555). มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ ฉบับที่ 8 ส่วนงานดำเนินงาน (IFRS 8 Operating Segments). **Financial Reporting Update @ The Stock Exchange of Thailand**, 3, 3-12.
- อังครัตน์ เปรียบจริยวัฒน์. (2555). **IFRS ข้อกำหนดที่สำคัญของมาตรฐานและการตีความ**. กรุงเทพมหานคร: ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.
- Akhtaruddin M. (2005). Corporate mandatory disclosure practices in Bangladesh. **The International Journal of Accounting**, 40(2005), 399-422.
- Atiken, M.; Hooper, C.; and Pickering, J. (1997). Determinants of Voluntary Disclosure of Segment Information: A Re-Examination of the Role of Diversification Strategy. **Accounting & Finance**, 37(1997), 89-109.
- Bradbury, M. (1992). Voluntary Disclosures of Segment Information. **Accounting & Finance**, 32(1992): 15-26.

- Craig D. & Michaela R. (2006). **Financial Accounting Theory (Second Edition)**. Australia: McGraw-Hill Education.
- Gibbins, M., Richardson, A. J. and Waterhouse, J. (1992). The Management of Financial Disclosure: Theory and Perspectives. **The CGA Research Foundation Research Monograph**, 20.
- Gray, S. J. (1978). Segment Reporting and the EEC Multinationals. **Journal of Accounting Research**, 16(2), 1978.
- Herrmann, D.; and Thomas, W. B. (2000). An Analysis of Segment Disclosures under SFAS No.131 and SFAS No.14. **Accounting Horizons**, 14 (2000), 287-302.
- Jalila J. & Devi S. (2012). Ownership structure effect on the extent of segment disclosure: evidence from Malaysia. **Procedia Economics and Finance**, 2, 247 – 256
- Maria G. D. (2001). Legitimacy Theory and Internet Financial Reporting. (ESGTS School of Management and Technology.
- McKinnon, J. L.; and Dalimunthe, L. (1993). Voluntary Disclosure of Segment Information by Australian Diversified Companies. **Accounting & Finance**, 33(1993), 33-50.
- Prather-Kinsey, J.; and Meek, G. K. (2004). The Effect of Revised IAS14 on Segment Reporting by IAS Companies. **European Accounting Review**, 13(2004), 213-234.
- Talha, M., Sallehhuddin, A. and Fallatah, Y. A. (2008). Factors influencing FRS 114 segmental reporting: evidence from Malaysia. **International Journal of Managerial and Financial Accounting**, 1(2), 184-198.
- Wan-Hussin, W. N. (2009). The impact of family-firm structure and board composition on corporate transparency: Evidence based on segment disclosures in Malaysia. **The International Journal of Accounting**, 44,313–333.