บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาวิจัยเรื่อง "แนวการปฏิบัติและแนวโน้มทางการบัญชีการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมของประเภทอุตสาหกรรมที่มีผลกระทบโดยตรงหรือมีนัยสำคัญต่อสิ่งแวดล้อม" ผู้วิจัยได้รวบรวมแนวคิด ทฤษฎี ตลอดจนผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องมาเป็นกรอบและแนวคิดพื้นฐานเพื่อใช้ในงานวิจัยก่อนที่จะได้มีการลงมือเก็บรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลต่อไป โดยแนวคิดและทฤษฎี และเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องการแนวการปฏิบัติทางการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษามาแล้วนั้น มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

แนวคิดและทฤษฎี

ความหมายของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

Rob Gray (1994) ได้ให้ความหมายของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมไว้ว่า "การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม" คือ การบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการตอบโต้ขององค์กรธุรกิจต่อประเด็นด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งรวมถึงด้านใหม่ๆ ของการบัญชีแนวนิเวศ (eco-accounting) ดังนั้นการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมจึงครอบคลุมไปถึงเรื่องต่อไปนี้ (Rob Gray, 1994)

- การบัญชีสำหรับหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นและความเสี่ยงภัยจากสิ่งแวดล้อม
- การบัญชีสำหรับการตีราคาสินทรัพย์ใหม่และการประมาณการเงินทุนที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม
- การวิเคราะห์ต้นทุนในเรื่องที่สำคัญ เช่น พลังงาน ของเสีย และการปกป้องสิ่งแวดล้อม
- การประเมินการลงทุนโดยคำนึงถึงปัจจัยสิ่งแวดล้อม
- การประเมินต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับจากโครงการปรับปรุงสิ่งแวดล้อม
- การพัฒนาด้านการบัญชีโดยการนำเสนอข้อมูลด้านสินทรัพย์ หนี้สิน และต้นทุนในแง่ของนิเวศวิทยาที่ไม่เป็นตัวเงิน

สำหรับในประเทศไทยนั้นก็ได้มีผู้นำเสนอถึงขอบเขตของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมไว้เช่นกัน โดย วัชนีพร เศรษสักโก (2544) ได้นำเสนอถึงของเขตของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมไว้ว่า

> การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมจึงต้องครอบคลุมถึงประเด็นต่างๆ ได้แก่ (วัชนีพร เศรษสักโก, 2544)
>
> 1. การบัญชีเกี่ยวกับหนี้สินและความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น
> 2. การบัญชีเกี่ยวกับการตีราคาสินทรัพย์ขึ้นใหม่และโครงการลงทุน (Assets Evaluation and Capital Programs)
> 3. การวิเคราะห์ต้นทุนในส่วนของพลังงาน ของเสียและการอนุรักษ์ธรรมชาติ
> 4. การประเมินผลการลงทุนที่รวมถึงปัจจัยทางสิ่งแวดล้อม
> 5. การประเมินต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับจากโครงการปรับปรุงสภาพแวดล้อม
> 6. การแสดงรายการสินทรัพย์ หนี้สินและต้นทุนในลักษณะที่ไม่เป็นตัวเลขทางการเงิน (Ecological or Non-Financial Terms)
> 7. ต้นทุนทางกฎหมายที่เกิดขึ้นจริงและที่เตรียมเผื่อไว้
> 8. ค่าเผื่อสำหรับการเตรียมการสำหรับการแก้ไขข้อผิดพลาดและละเลยไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย
> 9. ผลกระทบต่อภาษีอากร
> 10. การรับเงินช่วยเหลือ
> 11. การเปิดเผยต้นทุนด้านพลังงาน รวมทั้งค่าขนส่ง
> 12. การเปิดเผยต้นทุนของการบรรจุหีบห่อ
> 13. การเปิดเผยต้นทุนในการจัดการและกำจัดของเสีย
> 14. การเปิดเผยต้นทุนที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย
> 15. การเปิดเผยวิธีการ/กระบวนการทำให้สิ่งแวดล้อมบริสุทธิ์

แนวความคิดการจัดทำรายงานสิ่งแวดล้อม

การจัดทำรายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและการพัฒนาที่ยั่งยืนควรคำนึงถึงการนำเอาหลัก Triple Bottom Line มาใช้ โดยในรายงานดังกล่าวประกอบด้วย 3 ด้าน คือ

1. ผลการดำเนินงานด้านเศรษฐกิจ (Economic Performance) หรือรายงานด้านการบัญชี (Financial Accounting and Reporting)

2. ผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Performance) หรือรายงานด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Reporting)

3. ผลการดำเนินงานด้านสังคมและจรรยาบรรณ (Social/ethical Performance) หรือรายงานด้านการบัญชีสังคมและจรรยาบรรณ

การรายงานทั้ง 3 ด้านจัดว่าเป็นการรายงานที่ยั่งยืน และในรายงานที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมควรเน้นให้เห็นความสัมพันธ์และความรับผิดชอบในด้านสิ่งแวดล้อมต่อสังคม โดยการบัญชีสิ่งแวดล้อมเป็นส่วนหนึ่งของ Social Accounting แม้ว่าจะมีการกล่าวถึงการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาเกือบ 10 ปีแล้ว แต่ไม่มีแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจน ดังนั้นกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและรายงาน (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting : ISAR) ซึ่งเป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นโดยคณะมนตรีเศรษฐกิจและสังคมแห่งองค์การสหประชาชาติ (The United Nation Economic and Social Council : ECOSOC) จึงได้นำผลการศึกษาเรื่อง Accounting and Reporting for Environmental Cost and Liabilities มาเผยแพร่เมื่อเดือนกุมภาพันธ์ 2542

เกณฑ์การจัดทำรายงานโดยยึดหลัก Triple Bottom Line จะเป็นมุมมองในระยะยาวโดยเน้นเกณฑ์ด้านสังคม (Social Criteria) ประกอบด้วยเกณฑ์ด้านสิ่งแวดล้อม อันเป็นส่วนหนึ่งของการกำกับดูแลกิจการ (Corporate Governance) และความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการในระยะยาว

การจัดการสิ่งแวดล้อมอาจเป็นการบังคับโดยกฎหมาย หรือเป็นการกระตุ้นโดยตลาดหรือผู้ลงทุนหรือกิจการกระทำโดยสมัครใจ เช่น การได้รับการรับรองตามมาตรฐาน ISO 14001 ซึ่งเกณฑ์การจัดการด้านสิ่งแวดล้อมจะมีการวัดที่แตกต่างจากด้านการเงินและบัญชี ดังนั้นหน้าที่ของนักบัญชี คือ ต้องอธิบายให้ผู้บริหารเห็นประโยชน์ของตัวชี้วัดด้านสิ่งแวดล้อมถึงความสัมพันธ์ต่อข้อมูลทางการเงินและบัญชี

บทบาทของนักบัญชีในเรื่องเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมและการพัฒนาที่ยั่งยืน

นักบัญชีมีบทบาทและหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมต่อองค์กร ผู้บริการขององค์กร และบุคคลภายนอกองค์กรที่เกี่ยวข้องโดยสรุปดังต่อไปนี้

1. ให้ความรู้เกี่ยวกับสังคมและอุตสาหกรรมเกี่ยวกับต้นทุนที่ยั่งยืน และโอกาสต่างๆ ที่จะได้รับในการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมที่ดี

2. ทำให้การเปิดเผยข้อมูลต่อบุคคลภายนอกมีลักษณะที่เป็นสากล เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจ

3. ช่วยให้ธุรกิจเข้าใจต้นทุนสิ่งแวดล้อมและต้นทุนต่อสังคมที่แท้จริง รวมทั้งโอกาสต่างๆ

4. ทำให้กิจการเห็นว่าการบัญชีสิ่งแวดล้อมช่วยในการสร้างกำไรต่อกิจการและเป็นการเตรียมความพร้อมในปัจจุบันต่อแรงกดดันของตลาดในอนาคตอันเป็นประโยชน์ต่อการแข่งขัน

5. ให้ความรู้ต่อผู้มีส่วนได้เสียที่เกี่ยวข้องถึงประโยชน์ และการให้สิ่งตอบแทนในการเปิดเผยข้อมูล

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษาเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยได้แยกพิจารณาเนื้อหาที่เกี่ยวข้องออกเป็น 6 ประเด็นตามประเด็นการศึกษาวิจัย อันได้แก่

1) วิธีปฏิบัติทางการบัญชีในการบันทึกรับรู้รายการทางการบัญชีที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม

2) การประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในประเทศไทย

3) ลักษณะ รูปแบบ และแนวโน้มของการเปิดเผยข้อมูลทางด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม

4) ปัญหาและอุปสรรคที่พบในขั้นตอนการจัดการและเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม

5) ประเด็นอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

6) ผลสรุปจากการทบทวนวรรณกรรม

ซึ่งแต่ละประเด็นมีวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

1) วิธีปฏิบัติทางการบัญชีในการบันทึกรับรู้รายการทางการบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม

สำนักงานกำกับดูแลธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ (2544) ได้อ้างถึงเอกสารของ ISAR เรื่อง Accounting and Financial for Environmental Cost and Liabilities ซึ่งใช้เป็นแนวทางเกี่ยวกับเรื่องการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม และมีประเด็นที่น่าสนใจดังต่อไปนี้

1.1) การรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม

ข้อมูลสิ่งแวดล้อมที่ปรากฏในโครงสร้างของรายงานทางการเงินจะหมายถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นภายใน ซึ่งเป็นรายการระหว่างกิจการที่นำเสนอรายงานกับบุคคลอื่นเท่านั้น และจะไม่ครอบคลุมถึงการรับรู้หรือการวัดค่าต้นทุนที่เกิดขึ้นภายนอก เช่น ผลกระทบของมลพิษต่ออากาศหรือน้ำที่ปัจจุบันยังไม่เป็นส่วนหนึ่งของความรับผิดชอบของกิจการ โดยขอบเขตของต้นทุนที่เกิดขึ้นภายในมีความยืดหยุ่น ดังนั้นข้อบังคับทางกฎหมายหรือมาตรการต่างๆ จึงไม่สามารถเปลี่ยนต้นทุนภายนอกให้เป็นต้นทุนภายในได้

การรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมต้องรับรู้ในงวดทันทีที่ระบุได้ แม้ว่าในบางกรณีต้นทุนที่เกิดขึ้นจะสืบเนื่องมาจากความเสียหายที่เกิดขึ้นในงวดก่อน แต่มาตรฐานการบัญชีทั่วไปจะไม่อนุญาตให้นำไปปรับปรุงงบการเงินของงวดก่อน ยกเว้นว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือข้อผิดพลาดที่สำคัญเท่านั้น อย่างไรก็ตาม หากต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้เป็นสินทรัพย์ตามแม่บทการบัญชี ก็จะต้องรับรู้รายการที่เกิดขึ้นเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนและทดสอบการด้อยค่ารวมทั้งตัดเป็นค่าใช้จ่ายในเวลาต่อมา แต่หากไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นสินทรัพย์ก็ให้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที

1.2) การรับรู้หนี้สินสิ่งแวดล้อม

หนี้สินสิ่งแวดล้อมเป็นภาระที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายสิ่งแวดล้อมและต้องรับรู้เป็นหนี้สินหากเข้าเงื่อนไขการรับรู้ของแม่บทการบัญชี โดยที่ภาระผูกพันอาจเป็นภาระผูกพันตามกฎหมาย (Legal Obligation) หรือจากการอนุมาน (Constructive Obligation) เช่น การกำหนด

นโยบาย สัญญา มาตรฐานการปฏิบัติ หรือแม้แต่ความคาดหวังจากสาธารณชน หากหนี้สินสิ่งแวดล้อมไม่เข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นหนี้สินตามแม่บทการบัญชี แต่สามารถพิจารณาได้ว่าจะต้องแก้ไขผลเสียหายที่เกิดขึ้นในอนาคตและเข้าข่ายเป็นหนี้สินที่เกิดขึ้นที่อาจเกิดขึ้น ก็ให้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่เมื่อเข้าเงื่อนไขการรับรู้เป็นหนี้สินดังกล่าวแล้วก็ให้พิจารณาวัดมูลค่า และหากพิจารณาได้ว่าเป็นต้นทุนรื้อถอนระยะยาว (Long-term Decommission) หรือเป็นค่าใช้จ่ายภายหลังเสร็จสิ้นโครงการก็ควรเลือกกระจายต้นทุนดังกล่าวไปตามอายุของกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ส่วนกรณีที่ไม่ใช่ต้นทุนการรื้อถอนระยะยาวก็ให้รับรู้เป็นหนี้สิน

ส่วนการชดเชยที่คาดว่าจะได้รับคืนจากบุคคลที่สามก็ไม่ควรที่จะนำมาหักสุทธิจากหนี้สินสิ่งแวดล้อม แต่ควรจะรับรู้เป็นสินทรัพย์แยกต่างหาก กรณีนี้รวมทั้งความคาดหมายจากการขายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องและมูลค่าซากก็ต้องไม่นำไปหักสุทธิจากหนี้สินสิ่งแวดล้อมด้วยเช่นกัน

การวัดมูลค่าหนี้สินสิ่งแวดล้อมจะรับรู้เมื่อมีระดับความเป็นไปได้ของการเกิดขึ้นของรายการค่อนข้างแน่และสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ ถ้าหากเป็นระยะสั้นให้รับรู้เป็นหนี้สิน แต่หากไม่สามารถคาดการณ์ได้ในระยะสั้นให้พิจารณาว่าเป็นต้นทุนการรื้อถอนระยะยาวหรือไม่ หากใช่ก็ให้กระจายต้นทุนไปตามอายุงานของกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง กรณีไม่เป็นต้นทุนการรื้อถอนระยะยาวให้ใช้มูลค่าปัจจุบันหรือราคาทุนปัจจุบันในการรับรู้

หากไม่สามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือก็ต้องไม่รับรู้เป็นหนี้สิน แต่ให้เปิดเผยข้อมูลไว้ในงบการเงิน

2) **การประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในประเทศไทย**

การศึกษาเรื่องแนวทางการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมสำหรับธุรกิจอุตสาหกรรมในจังหวัดเชียงใหม่และจังหวัดลำพูน โดย พจน์ วีรศุทธากร (2543) ถูกจัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวคิดและหลักการบัญชีที่เกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมรวมทั้งประโยชน์และความสำคัญของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม นอกจากนั้นยังเป็นการศึกษาหาแนวทางการประยุกต์การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาใช้กับธุรกิจอุตสาหกรรมในจังหวัดเชียงใหม่และลำพูน โดยผู้ศึกษาใช้วิธีการวิเคราะห์หนังสือ เอกสารและบทความทางวิชาการต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง พร้อมกันนั้นผู้ศึกษายังได้ส่งแบบสอบถามเพื่อหาแนวทางการนำไปปฏิบัติ โดยมีกลุ่มตัวอย่างจำนวน 16 กิจการ และผลการศึกษาพบว่านักบริหารและนักบัญชีส่วนมากยังมีความรู้เกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมน้อยมาก แต่ก็รับรู้ถึงปัญหาที่เกิดขึ้นและทราบว่าธุรกิจอุตสาหกรรมเป็น

สาเหตุหนึ่งในการทำลายสภาพแวดล้อม และผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เห็นด้วยว่าธุรกิจควรจัดทำการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม อย่างไรก็ตามครึ่งหนึ่งของผู้ตอบแบบสอบถามเห็นว่ามีความเป็นไปได้น้อยในการนำการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมไปประยุกต์ใช้ เนื่องจากเป็นเรื่องที่ใหม่และหากคู่แข่งมิได้นำไปประยุกต์ใช้แล้วกิจการก็จะไม่เต็มใจที่จะนำไปประยุกต์ใช้ด้วย ข้อเสนอแนะที่ได้จากการศึกษาในครั้งนี้เห็นว่าควรมีการเผยแพร่การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมให้เป็นที่รู้จักกันมากกว่านี้ โดยมีการนำกรณีศึกษาที่มีการปฏิบัติจริงและได้ผลในต่างประเทศมานำเสนอต่อสาธารณชนให้เห็นแนวทางปฏิบัติและประโยชน์ที่ได้จากการปฏิบัติจริง และหน่วยงานของรัฐควรมีการติดตามและประเมินผลรวมทั้งส่งเสริมการรักษาสิ่งแวดล้อมให้มากขึ้นด้วย

3) **ลักษณะ รูปแบบ และแนวโน้มของการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม**

จากการศึกษาวิจัยเรื่อง การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล, 2540) มีประเด็นการศึกษาหลัก 2 ประเด็น คือ 1) ศึกษาถึงลักษณะการกำหนดลักษณะของข้อมูลและรายงานว่าควรจะเป็นอย่างไร และ 2) ศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมโดยสมัครใจ และผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม ผลการดำเนินงานด้านเศรษฐกิจ และแรงกดดันจากกลุ่มผู้ที่เกี่ยวข้อง ส่วนวิธีการที่ใช้ศึกษาแบ่งออกเป็น 2 วิธีตามประเด็นที่ทำการศึกษา ดังนี้

วิธีที่ 1 สำหรับการศึกษาประเด็นแรก ใช้วิธีออกแบบข้อมูลและรูปแบบของรายงานในแบบสอบถาม และสำรวจความเห็นของฝ่ายบริหารของบริษัทจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและผู้ใช้ข้อมูลสิ่งแวดล้อม

วิธีที่ 2 สำหรับการศึกษาประเด็นที่สอง ใช้การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมโดยสมัครใจ และผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม ผลการดำเนินงานด้านเศรษฐกิจ และแรงกดดันจากกลุ่มผู้ที่เกี่ยวข้อง

ผลจากการศึกษาพบว่า ข้อมูลสิ่งแวดล้อมด้านนโยบาย แผนงาน ผลงาน สินทรัพย์และค่าใช้จ่าย ผลประโยชน์ การปฏิบัติตามกฎหมาย และหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น ควรมีการเปิดเผยถึงระดับความสูงต่ำของรายการ สินทรัพย์และค่าใช้จ่ายเป็นรายการที่ควรเปิดเผยมากที่สุด ส่วนแผนงานได้รับการสนับสนุนให้เปิดเผยน้อยที่สุด ในกลุ่มของผู้ให้ข้อมูลเห็นว่ารายการสินทรัพย์และค่าใช้จ่ายเป็นเรื่องที่สำคัญ แต่ในกลุ่มของผู้ใช้ข้อมูลเห็นว่าข้อมูลการปฏิบัติตามกฎหมายเป็นเรื่องที่สำคัญที่สุด และทั้งสองกลุ่มเห็นว่า ควรจะมีการแยกรายงานข้อมูลเกี่ยวกับ

สิ่งแวดล้อมออกจากงบการเงินปกติ และนอกจากนั้นการศึกษายังพบว่าการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมโดยสมัครใจมีความสัมพันธ์ในระดับต่ำกับผลการดำเนินงานทั้งด้านสิ่งแวดล้อมและด้านเศรษฐกิจ และแรงงกดดันจากผู้เกี่ยวข้อง

ส่วนการวิจัยโดยใช้วิธีการศึกษาจากกรณีศึกษาที่เป็นบริษัทจริงนั้น ปิยรัตน์ จันทะเดช (2541) ได้ทำการศึกษาถึงการเปิดเผยข้อมูลทางด้านสภาพแวดล้อมทางบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในประเทศออสเตรเลีย โดยใช้ทฤษฎีการฟ้องร้อง เพื่อที่จะศึกษาถึงระดับการเปลี่ยนแปลงการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมโดยสมัครใจ (The Voluntarily Environmental Disclosure) ของบริษัทตัวอย่างในช่วงเวลาก่อนและหลังเหตุการณ์การฟ้องร้องเพื่อให้บริษัทรับผิดชอบต่อปัญหาสภาพแวดล้อมซึ่งเป็นผลมาจากการดำเนินงานของบริษัท การวิจัยดังกล่าวมีสมมติฐานว่า "บริษัทจะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางด้านสภาพแวดล้อมเพิ่มขึ้นเมื่อเกิดปัญหาทางสภาพแวดล้อม" เพื่อพิสูจน์สมมติฐานดังกล่าวผู้วิจัยได้ใช้วิธีการวิจัยกรณีศึกษา (Case Study) โดยได้เลือกบริษัท Broken Hill Proprietary Company Limited (BHP) เป็นกรณีศึกษา โดยบริษัทตัวอย่างดังกล่าวเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศออสเตรเลียและได้ดำเนินกิจการเหมืองแร่และพลังงานในหลายประเทศ ซึ่งในปี 1994 บริษัท BHP ถูกฟ้องร้องให้รับผิดชอบต่อปัญหาสภาพแวดล้อมซึ่งเป็นผลมาจากการดำเนินงานของกิจการ

ผลจากการศึกษาแสดงว่า ช่วงระหว่างปี 1992 ถึง 1996 บริษัทตัวอย่างมีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมมากขึ้นโดยเฉพาะในช่วงระหว่างปี 1994 ถึง 1996 หลังจากเกิดการฟ้องร้อง ผลจากการวิจัยข้างต้นชี้ให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างทฤษฎีการฟ้องร้องและการเปิดเผยข้อมูลกิจกรรมด้านสภาพแวดล้อม ซึ่งการที่บริษัทตัวอย่างได้เปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลเป็นวิธีหนึ่งในหลายวิธีที่ BHP นำมาใช้เพื่อลดแรงกดดันทางสังคมและ/หรือชุมชน และเพื่อบรรเทาความรุนแรงทางกฎหมายที่จะเกิดขึ้นกับบริษัท นอกจากนั้นการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวด้วยความสมัครใจยังเป็นการสร้างภาพพจน์ของกิจการว่าเป็นบริษัทที่คำนึงถึงสภาพแวดล้อมในขณะที่ดำเนินธุรกิจด้วย

งานวิจัยอีกชิ้นหนึ่งที่น่าสนใจ แม้จะไม่ใช่การศึกษาเพื่อค้นหาเกณฑ์ที่เหมาะสมด้านการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม แต่ก็เกี่ยวข้องกับการศึกษาแนวโน้มการเปลี่ยนแปลงของการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม นั่นคืองานวิจัยของ Mikael Niskala และ Michael Pretes (1995) ซึ่งได้ทำการศึกษาถึงการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมในประเทศฟินแลนด์ โดยใช้วิธีการศึกษาวิเคราะห์ถึงการเปลี่ยนแปลงการเปิดเผยข้อมูลทางด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินของกิจการที่มีขนาดใหญ่ในประเทศฟินแลนด์ในช่วง 5 ปี (1987-1992) กลุ่มตัวอย่าง

ประกอบด้วยกิจการที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมโดยตรงจำนวน 75 ตัวอย่าง การคัดเลือกกลุ่มตัวอย่างได้เลือกจากกิจการที่มีขนาดใหญ่ที่สุดของแต่ละประเภทอุตสาหกรรมที่สามารถระบุได้ว่าการดำเนินงานมีผลกระทบโดยตรงต่อสิ่งแวดล้อมและตัวทดสอบสถิติที่เลือกใช้คือ McNemar Test

ผลจากการศึกษาของ Mikael Niskala และ Michael Pretes (1995) พบว่าการเปิดเผยข้อมูลส่วนใหญ่มุ่งที่จะเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพมากกว่าข้อมูลเชิงปริมาณหรือข้อมูลที่เป็นตัวเงิน ซึ่งในช่วงปี 1987 มีแค่ประมาณหนึ่งในสี่ของกลุ่มตัวอย่างเท่านั้นที่มีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงิน ในปี 1992 จำนวนบริษัทที่เปิดเผยข้อมูลเพิ่มขึ้นจนเกือบจะถึงครึ่งหนึ่งของกลุ่มตัวอย่าง และสามารถสรุปได้จากการศึกษาว่าการเปิดเผยข้อมูลค่อนข้างมีรูปแบบที่คงที่ในช่วงเวลาที่ศึกษาและรูปแบบการเปิดเผยคล้ายคลึงกันระหว่างกิจการในอุตสาหกรรมเดียวกัน นอกจากนั้นงานวิจัยชิ้นนี้ยังมีผลที่น่าสนใจคือ สามารถสรุปได้ว่าในช่วงเวลาที่ศึกษานั้น การเปิดเผยข้อมูล การกำหนดนโยบายและการปฏิบัติทางด้านการบัญชีสิ่งแวดล้อมในฟินแลนด์ไม่ได้รับอิทธิพลจากปัจจัยใดๆ ซึ่งสอดคล้องกับผลการศึกษาความสัมพันธ์ของความสมัครใจในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมกับปัจจัยต่างๆ ของ ดร. ศุภมิตร ดังที่ได้กล่าวถึงก่อนหน้านี้

พรรณนิภา รอดวรรณะ (2538) ยังได้กล่าวถึงข้อแนะนำในการรายงานข้อมูลทางด้านสิ่งแวดล้อมในทางปฏิบัติ โดยระบุถึงข้อกำหนด ประเภท ส่วนประกอบ รูปแบบ และการรายงานผลการตรวจของการบัญชีเกี่ยวกับสภาพแวดล้อม นอกจากนั้นยังได้เสนอรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลตามข้อแนะนำขององค์การสหประชาชาติและการพัฒนาการเปิดเผยข้อมูลโดยการใช้วิจารณญาณของผู้สอบบัญชี

อนึ่งกิจการที่นำ ISO 14000 มาใช้ในองค์กรจะต้องเปิดเผยข้อมูลทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน ทั้งที่เป็นการเปิดเผยโดยข้อบังคับของกฎหมายและโดยสมัครใจ ซึ่งตรงกับประเด็นการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในงบการเงิน ที่มีข้อแนะนำเพิ่มเติมว่านอกจากการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวแล้ว กิจการควรจัดทำรายละเอียดอื่นๆ เพิ่มเติมตามความพร้อมของกิจการ ซึ่งรายละเอียดดังกล่าวได้แก่ การตรวจสอบตามความสมัครใจ มารยาทและจริยธรรมทางธุรกิจ การตรวจสอบของเสียและพลังงาน งบประมาณเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม การประเมินผลกระทบและความเสี่ยงภัยด้านสิ่งแวดล้อม การประเมินมูลค่าของสินทรัพย์และต้นทุนสิ่งแวดล้อม และรายงานที่ระบุนโยบายธุรกิจ ความไม่แน่นอน ลักษณะการใช้จ่าย และผลการทดสอบด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ (วัชนีพร เศรษฐสักโก, 2544; ดวงมณี โกมารทัต, 2537)

ส่วนการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในประเทศไทยนั้น ศิลปพร ศรีจั่นเพชร และวิเชษฐ์ โรจนสุกาญจน (2540) ได้ศึกษาตัวอย่างการเปิดเผยข้อมูลจากรายงานประจำปี 2536 ของบริษัทต่างๆ จำนวน 26 บริษัท มีประเด็นที่น่าสังเกต 2 ประเด็น ประเด็นแรก คือ การเปิดเผยทั้งหมดล้วนเป็นกิจกรรมที่บริษัทได้ทำไประหว่างปี ส่วนใหญ่ไม่ได้ระบุจำนวนเงินที่ได้ใช้ไป บางบริษัทมีความตั้งใจจริงในการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมแต่บางบริษัทหวังเพียงผลด้านการประชาสัมพันธ์เท่านั้น ข้อสังเกตอีกประการหนึ่งที่น่าสนใจ คือ กิจกรรมด้านการพิทักษ์สิ่งแวดล้อมที่ใช้สำหรับอุตสาหกรรมมักเน้นเรื่องการใช้เทคโนโลยีที่สะอาด ระบบกำจัดของเสียที่ดี การประหยัดพลังงาน การพัฒนาผลิตภัณฑ์ที่ประหยัดพลังงานและเป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม การได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO หากเป็นธุรกิจให้บริการจะเน้นเรื่องการรณรงค์ โครงการปลูกต้นไม้ และการเข้าร่วมกิจกรรมการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมกับองค์กรอื่น

4) **ปัญหาและอุปสรรคที่พบในขั้นตอนการจัดการและเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม**

เมื่อนำหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้ สามารถคาดการณ์ได้ดังต่อไปนี้ว่านักบัญชีจะประสบปัญหาเกี่ยวกับการรับรู้ การวัดหรือการกำหนดค่า การบันทึกและจัดประเภทรายการ และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน และการไม่มีมาตรฐานการบัญชีสิ่งแวดล้อมที่ชัดเจนในปัจจุบัน ทำให้นักบัญชีต้องเลือกใช้มาตรฐานการบัญชีที่ใกล้เคียงกับปัญหาที่เกิดขึ้น หากไม่สามารถหามาตรฐานที่ใกล้เคียงได้ก็จะต้องตีความเองด้วยความไม่แน่ใจ พร้อมกันนั้นผู้เขียนบทความยังได้เสนอแนวทางการแก้ปัญหาว่าสถาบันวิชาชีพทางการบัญชีของประเทศต่างๆ ต้องออกมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีในเรื่องการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมโดยตรง (ดวงมณี โกมารทัต, 2537) ในทำนองเดียวกันนักบัญชีของกิจการที่นำเอาหลักการของ ISO 14000 มาใช้จะประสบปัญหาการขาดมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชีที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมเพื่อใช้เป็นกรอบในการปฏิบัติ (วัชนีพร เศรษฐสักโก, 2544)

สำนักงานกำกับดูแลธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ (2544) ได้ระบุว่าการจัดทำรายงานเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการพัฒนาที่ยั่งยืนจะพบกับอุปสรรคต่างๆ ได้แก่

- ค่าใช้จ่ายที่สูงในการเก็บข้อมูลและการจัดทำรายงาน
- ข้อจำกัดจากแรงผลักดันของตลาดและผลตอบแทนหรือรางวัลที่ได้รับ
- ยังไม่มีการศึกษาธุรกิจที่ชัดเจนสำหรับระดับจุลภาคและมหภาค

- ความยุ่งยากจากการเป็นผู้นำในการเปิดเผยข้อมูล หรือการได้รับแรงกดดันโดยไม่จำเป็น

5) **ประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง**

5.1) **การบริหารสิ่งแวดล้อม**

ธุรกิจควรมีระบบการบริหารสิ่งแวดล้อมควบคู่ไปกับการดำเนินงานปกติ เพื่อป้องกันการถูกฟ้องร้องต่างๆ ที่ทำให้ต้องจ่ายเงินชดใช้ค่าเสียหาย ค่ารักษาพยาบาล ค่าชดเชย ค่าเบี้ยปรับ ฯลฯ หรือการถูกดำเนินคดีจากหน่วยราชการ ซึ่งอาจถูกเพิกถอนใบอนุญาตและอาจล้มละลายได้ (ดวงมณี โกมารทัต, 2537) นอกจากนั้นผู้เขียนบทความยังได้กล่าวถึงความหมายอย่างกว้างและวัตถุประสงค์ของการบริหารสิ่งแวดล้อม รวมถึงองค์ประกอบที่จะทำให้สามารถสร้างประสิทธิภาพในการบริหารสิ่งแวดล้อมจำนวน 4 ข้อได้แก่ การวิเคราะห์วัฏจักรของสิ่งแวดล้อม การคัดเลือกผู้ขาย การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม และการตรวจสอบสิ่งแวดล้อม ซึ่งในบทความเดียวกันยังได้ระบุถึงบทบาทของนักบัญชีทุกประเภทที่มีต่อการบริหารสิ่งแวดล้อมไว้ด้วย

ส่วนกิจการที่จะจัดทำระบบการบริหารสิ่งแวดล้อมจะต้องคำนึงถึงหลักการสำคัญ 5 ข้อ (นันสันต์ ปิยะศิริศิลป์, 2541) ซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

1. การกำหนดนโยบายสิ่งแวดล้อมโดยผู้บริหารขององค์กรต้องมีความมุ่งมั่นที่จะดำเนินการ
2. การวางแผนเพื่อให้บรรลุนโยบายสิ่งแวดล้อม
3. การดำเนินการตามแผนที่วางไว้
4. การตรวจสอบและแก้ไขระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม
5. การทบทวนและการพัฒนาด้านการจัดการสิ่งแวดล้อม

อนึ่งจะเห็นได้ว่าหลักการสำคัญทั้ง 5 ข้อนั้นจำเป็นที่จะต้องใช้ข้อมูลต่างๆ ในการดำเนินการ และหนึ่งในข้อมูลหลักที่จำเป็นจะต้องใช้ คือ ข้อมูลทางการบัญชี ซึ่งจะถูกเก็บรวบรวม ประมวลผล และนำเสนอโดยนักบัญชีขององค์กร

5.2) **การตรวจสอบสิ่งแวดล้อม**

การตรวจสอบสิ่งแวดล้อม หมายถึง กระบวนการประเมินผลการปฏิบัติงานของธุรกิจที่อาจส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม เป็นการตรวจสอบการแพร่กระจายของมลพิษเพื่อให้มั่นใจ

ว่าการดำเนินงานจะไม่ส่งผลกระทบต่อพนักงาน ชุมชน และไม่ทำลายสิ่งแวดล้อม ซึ่งการตรวจสอบสิ่งแวดล้อมจะทำให้มั่นใจว่าได้ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ทำให้ประหยัดต้นทุนและค่าใช้จ่ายทางด้านพลังงานและวัตถุดิบ ทั้งยังสามารถนำข้อมูลจากการตรวจมากำหนดนโยบายด้านสิ่งแวดล้อมและนำมาประกอบการตัดสินใจลงทุนเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมได้ (ดวงมณี โกมารทัต, 2538)

การตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมอาจแบ่งได้เป็น 6 ชนิด (วิเชษฐ์ โรจนสุกาญจน และศิลปพร ศรีจั่นเพชร, 2541) ดังต่อไปนี้

1. การประเมินผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม
2. การสำรวจด้านสิ่งแวดล้อม
3. การสอบทาน การติดตามควบคุมและกำกับดูแลด้านสิ่งแวดล้อม
4. การติดตามสอบสวนด้านสิ่งแวดล้อม
5. การตรวจสอบเชิงระบบนิเวศ
6. การตรวจสอบอย่างเป็นอิสระเกี่ยวกับข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมโดยผู้มีส่วนร่วมทั้งจากภายใน และภายนอกองค์กร

5.3) มาตรฐานการจัดการสิ่งแวดล้อม

ผลกระทบต่อนักบัญชีเมื่อองค์กรนำ ISO 14000 มาใช้ เนื่องจากเป็นผู้จัดทำและรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมนักบัญชีจึงมีหน้าที่งานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับ ISO 14000 ในการวางระบบสารสนเทศทางการบัญชีให้เหมาะสมกับการบริหารสิ่งแวดล้อม การบันทึกและวิเคราะห์ข้อมูลที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม และการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน ในขณะเดียวกันนักบัญชีของกิจการต้องมีความรู้ความเข้าใจ และได้รับการฝึกอบรมเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมเพื่อนำความรู้มาแก้ปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชี (วัชนีพร เศรษฐสักโก, 2544)

6) ผลสรุปจากการทบทวนวรรณกรรม

การทบทวนวรรณกรรมทำให้พบประเด็นที่น่าสนใจว่า จากการที่ได้มีผู้ทำการศึกษาวิจัยและผู้นำเสนอบทความที่มีเนื้อหาและแนวคิดในเรื่องต่างๆ เกี่ยวกับการบัญชีเพื่อ

หอสมุดกลาง สถาบันวิทยบริการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สิ่งแวดล้อมในประเทศไทย ส่วนมากจะเป็นการนำเสนอถึงความหมาย กรอบแนวคิด รวมทั้งแนวทางการประยุกต์ใช้ ส่วนการศึกษาวิจัยที่พบจะเป็นการมุ่งหามาตรฐานและแนวทางปฏิบัติ โดยยังไม่พบว่า ผู้ใดได้ศึกษาถึงการปฏิบัติทางการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมที่ธุรกิจได้ปฏิบัติกันอยู่ในปัจจุบันโดยเฉพาะในประเภทอุตสาหกรรมที่มีผลกระทบกับสิ่งแวดล้อมโดยตรงหรืออย่างมีนัยสำคัญ

อนึ่งประเด็นเรื่องปัญหาและอุปสรรคที่อาจจะเกิดขึ้นในการนำหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาใช้ในองค์กรที่ระบุในบทความที่ได้ทบทวนมาล้วนเป็นประเด็นที่คาดว่าจะเกิดขึ้นหรือไม่ก็เป็นประเด็นที่เคยเกิดขึ้นกับธุรกิจในต่างประเทศ ซึ่งในประเทศไทยอาจจะพบปัญหาและอุปสรรคที่แตกต่างจากที่ระบุไว้ก็เป็นได้เนื่องจากการมีสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน