



ใบรับรองวิทยานิพนธ์
บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต

ปริญญา

บริหารธุรกิจ

สาขา

บริหารธุรกิจ

คณะ

เรื่อง ปัญหา อุปสรรค และแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อม:
กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร

Problem Barriers and Guidelines for Environmental Disclosure of Environmental
Accounting: A Case Study of Listed Companies in the Stock Exchange of Thailand
Resource Industrial Group

นามผู้วิจัย นางสาวกรรณิศา จันทระพา

ได้พิจารณาเห็นชอบโดย

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

(รองศาสตราจารย์ปิณฑิณี นัทรอัครพัฒน์, Ph.D.)

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม

(รองศาสตราจารย์ธารินี พงศ์สุพัฒน์, Dr.rer.soc.oec.)

ประธานสาขาวิชา

(อาจารย์นันทวุฒิ ลือมรสิริ, Ph.D.)

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์รับรองแล้ว

(รองศาสตราจารย์กัญญา วีระกุล, D.Agr.)

คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

วันที่ เดือน พ.ศ.

วิทยานิพนธ์

เรื่อง

ปัญหา อุปสรรค และแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อม:

กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร

Problem Barriers and Guidelines for Environmental Disclosure of Environmental Accounting:

A Case Study of Listed Companies in the Stock Exchange of Thailand

Resource Industrial Group

โดย

นางสาวกรองประภา จันทรพาหา

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

เพื่อความสมบูรณ์แห่งปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต

พ.ศ. 2557

กรองประภา จันทรพาหา 2557: ปัญหา อุปสรรค และแนวทางในการเปิดเผยข้อมูล
สิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อม: กรณีศึกษาบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
แห่งประเทศไทย กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร ประโยชน์บริหารธุรกิจมหาชน
สาขาบริหารธุรกิจ คณะบริหารธุรกิจ อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก:
รองศาสตราจารย์ปิณฑน์ จัตรอัครพัฒน์, Ph.D. 104 หน้า

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงแนวทางและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชี
สิ่งแวดล้อมที่นำมาปรับใช้ในบริษัท และศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการเปิดเผยข้อมูล
สิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อมในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร จำนวน 28 บริษัท การวิจัย
ครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพแบบการสัมภาษณ์เชิงลึก โดยอาศัยการเก็บรวบรวมข้อมูลจาก
ผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือพนักงานบัญชี หรือผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่ง
สามารถติดต่อขอข้อมูลจากการสัมภาษณ์ได้จำนวนทั้งสิ้น 14 คน

ผลการวิจัยพบว่าผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีโดยส่วนใหญ่ยังขาดความรู้และความเข้าใจที่
เพียงพอต่อแนวปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อม ในการรับรู้รายการทางบัญชีเป็นการรับรู้รายการ
ค่าใช้จ่ายทั่วไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP) ซึ่งไม่ได้แยกแยะรายการที่เป็น
ค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะ โดยการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทเป็นการ
ปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัด และการลงทุนของบริษัทส่วนใหญ่ยังคงลงทุนเพื่อดูแลผลกำไร
เป็นหลัก บริษัทส่วนใหญ่มีการเปิดเผยข้อมูลในรูปแบบเชิงคุณภาพ เน้นความรับผิดชอบต่อสังคม
ขององค์กร (CSR) และมีการจัดกิจกรรมเพื่อตอบแทนสังคมเป็นครั้งคราว นอกจากนี้ ปัญหาและ
อุปสรรคเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบัญชีสิ่งแวดล้อม คือ ความเข้าใจและความ
ต้องการข้อมูลในรายงานทางการเงินของผู้ใช้ภายนอกและผู้ภายในบริษัท การกำหนดคำนิยาม
ของรายการบัญชีสิ่งแวดล้อมที่ไม่มีความชัดเจน และข้อมูลที่ไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ใน
ทุกภาคอุตสาหกรรม

ลายมือชื่อนิติสด

ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

Krongprapha Chantharaphaha 2014: Problem Barriers and Guidelines for Environmental Disclosure of Environmental Accounting: A Case Study of Listed Companies in the Stock Exchange of Thailand Resource Industrial Group. Master of Business Administration, Major Field: Business Administration, Faculty of Business Administration. Thesis Advisor: Associate Professor Pitiphat Chataccaraphat, Ph.D. 104 pages.

The objective of this research is to study the Guidelines about environmental accounting practices for adopted within the company, and study problems and barriers for environmental disclosure of listed companies in the Stock Exchange of Thailand, 28 companies, in resource industrial group. This research is qualitative survey by in-depth interview. The information collected from the total number of 14 Accounting Managers, Accountants or People who are involved in the company's environmental information.

The results showed that most accountants do not have enough knowledge and understanding about environmental accounting practices. The accounting transaction is perceived under the General Accepted Accounting Principle (GAAP), that there are no items about environmental cost. The environmental information disclosure is strictly operates comply with legal requirements. The Company's profitability is still important to investment. Most companies have revealed the qualitative information, which Emphasis on Corporate Social Responsibility and activities are organizes for the communities occasionally. In addition, the problems and barriers occurred due to the different in understanding and requirements in financial statement of external users and accountants, the definition about the items of environmental accounting unclear, and the information are unable to be compared in all industries.

Student's signature

Thesis Advisor's signature

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ ด้วยความช่วยเหลือและความกรุณาอย่างยิ่งจาก รองศาสตราจารย์ ดร.ปิติพัฒน์ จัตโรครพัฒน์ อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก และรองศาสตราจารย์ ดร.ธารินี พงศ์สุพัฒน์ อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์รอง ที่ได้สละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษา และข้อเสนอแนะ รวมทั้งได้ให้ความกรุณาตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆมาโดยตลอด ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณท่านเป็นอย่างยิ่ง

ขอขอบคุณท่านผู้ที่ทำให้การสัมภาษณ์ทุกท่าน ที่ช่วยเหลือเพื่อและให้ความร่วมมือในการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการศึกษาในครั้งนี้ และผู้วิจัยคาดหวังว่าข้อมูลนี้จะสามารถเป็นประโยชน์ในอนาคตเช่นกัน และขอขอบคุณนางสาวนารีรัตน์ เทียมรัตน์และเพื่อนทุกคน ที่ให้ความช่วยเหลือ และให้คำแนะนำที่ดี รวมถึงคอยเป็นกำลังใจตลอดมา

นอกจากนี้ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณคุณพ่อ คุณแม่ และสมาชิกในครอบครัวจันทรพาหา ที่ให้การส่งเสริมและคอยสนับสนุน ให้คำปรึกษาในเรื่องต่างๆ ตลอดจนคอยเป็นกำลังใจที่สำคัญอย่างยิ่งจนกระทั่งวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสมบูรณ์

กรองประภา จันทรพาหา
พฤษภาคม 2557

สารบัญ

หน้า

สารบัญตาราง	(3)
สารบัญภาพ	(5)
บทที่ 1 บทนำ	1
ความสำคัญของปัญหา	1
วัตถุประสงค์ของการวิจัย	3
ขอบเขตการวิจัย	3
ประโยชน์ที่ได้รับ	3
นิยามศัพท์	4
บทที่ 2 การตรวจเอกสาร	5
แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	5
ความรับผิดชอบต่อสังคม	6
การบัญชีสิ่งแวดล้อม	10
แนวปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อม	17
การจัดทำรายงานสิ่งแวดล้อม	23
บทบาทของนักบัญชี	25
มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม	27
พระราชบัญญัติและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง	32
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	34
กรอบแนวคิดในงานวิจัย	52
บทที่ 3 วิธีการวิจัย	53
วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล	53
วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล	55
บทที่ 4 ผลการวิจัยและข้อวิจารณ์	57
ผลการวิจัย	57

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางและแนวปฏิบัติของ การบัญชีสิ่งแวดล้อม	58
ผลการวิเคราะห์ข้อมูลปัญหาและอุปสรรคในการเปิดเผย ข้อมูลบัญชีสิ่งแวดล้อม	76
ข้อวิจารณ์	85
ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางและแนวปฏิบัติของ การบัญชีสิ่งแวดล้อม	85
ส่วนที่ 2 การวิเคราะห์ข้อมูลปัญหาและอุปสรรคในการเปิดเผย ข้อมูลบัญชีสิ่งแวดล้อม	87
ส่วนที่ 3 แนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมของ การบัญชีสิ่งแวดล้อม	88
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ	91
สรุปผลการวิจัย	92
ข้อเสนอแนะ	93
เอกสารและสิ่งอ้างอิง	96
ภาคผนวก	102
ประวัติการศึกษาและการทำงาน	104

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
1	แสดงประเภทของต้นทุนที่เกี่ยวข้องด้านสิ่งแวดล้อม (Environment-Related Costs Categories)	16
2	สรุปงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	46
3	แสดงรายชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยปี 2555 กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร	54
4	ข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์	57
5	แสดงรายชื่อบริษัทและหมวดธุรกิจของบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่ ได้รับการสัมภาษณ์	58
6	แสดงความคิดเห็นต่อการนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อม มาปรับใช้ในบริษัท	67
7	แสดงการรับรู้รายการต้นทุน/ค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของบริษัท	70
8	แสดงการรับรู้รายการสินทรัพย์สิ่งแวดล้อม หนี้สินสิ่งแวดล้อม และการวัดมูลค่าหนี้สินสิ่งแวดล้อมของบริษัท	72
9	แสดงการรับรู้ค่าชดเชยความเสียหายที่คาดว่าจะได้รับ จากบุคคลที่สามของบริษัท	75
10	แสดงปัจจัยที่ส่งผลให้บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม ในรายงานทางการเงิน	78

สารบัญตาราง (ต่อ)

ตารางที่

หน้า

- 11 แสดงการกำหนดรูปแบบในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม
 ในรายงานทางการเงิน

81



สารบัญภาพ

ภาพที่		หน้า
1	ความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาที่ยั่งยืนและความรับผิดชอบต่อสังคม	10
2	กรอบแนวคิดในการวิจัย	52
3	ความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาที่ยั่งยืนและความรับผิดชอบต่อสังคม	90

บทที่ 1

บทนำ

ความสำคัญของปัญหา

การรายงานปัญหามลภาวะที่ผ่านมาแสดงให้เห็นถึงปัญหาการเกิดมลพิษเพิ่มขึ้น ความเสื่อมสภาพของสิ่งแวดล้อมส่วนใหญ่เกิดจากโรงงานอุตสาหกรรมเป็นแหล่งที่ปล่อยมลภาวะต่างๆ เช่น การปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ แม้ว่าองค์กรภาครัฐมีการใช้มาตรการทางกฎหมายเพื่อควบคุมมลพิษที่เกิดขึ้น แต่การแก้ปัญหาเป็นไปด้วยความล่าช้าเนื่องจากกระบวนการและขั้นตอนในการดำเนินงาน ทำให้ความเสื่อมสภาพของสิ่งแวดล้อมยังคงได้รับผลกระทบเพิ่มขึ้น ดังนั้น การให้ความสำคัญกับการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม จึงเป็นมาตรการสำคัญที่บริษัทจะมีส่วนในความรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดกับสิ่งแวดล้อม ปฏิรูปกระบวนการการผลิตในการลดการใช้ทรัพยากร และร่วมกันปฏิบัติในการลดผลกระทบเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม เพื่อป้องกันการถูกฟ้องร้อง การเสื่อมเสียของภาพลักษณ์ ค่าเบี้ยปรับ รวมถึงอาจเสียโอกาสในการแข่งขันในตลาดของบริษัท ซึ่งจะเป็นส่วนช่วยให้บริษัทมีการพัฒนาและเติบโตอย่างยั่งยืน

การแสดงความรับผิดชอบต่อสังคมของบริษัทในรูปแบบต่างๆ ย่อมมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นตามมา ซึ่งข้อมูลเหล่านั้นมีการจัดเก็บ รวบรวม และเปิดเผยในรายงานของบริษัทในรูปแบบที่แตกต่างกันไป โดยการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของประเทศที่พัฒนาแล้วจะเป็นการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมเนื่องจากมีกฎหมายรับรอง ซึ่งกำหนดให้มีการเปิดเผยไว้ในรายงานประจำปีของบริษัท และเป็นการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่ได้รับความนิยมที่สุด เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา อังกฤษ แคนาดา ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ และญี่ปุ่น ปัจจุบันบริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลทั้งที่เป็นตัวเงิน (Financial Information) และข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-financial Information) เนื่องจากความต้องการและอำนาจของผู้มีส่วนได้เสียเป็นเหตุผลหลักที่ทำให้บริษัทในประเทศที่พัฒนาแล้ว มีความจำเป็นต้องคำนึงถึงความสำคัญของสังคมและสิ่งแวดล้อม นอกเหนือจากการทำกำไรจากการดำเนินงานของบริษัทเพียงอย่างเดียว จากผลกระทบของปัญหาสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้น ทำให้องค์กรมาตรฐานสากลระหว่างประเทศ (The International Organization for Standardization: ISO) ได้มีการจัดทำมาตรฐานการจัดการสิ่งแวดล้อม (Environmental Management Standards) หรือ ISO 14000

เพื่อปรับปรุงผลการดำเนินงานในบริษัทให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดการสิ่งแวดล้อมร่วมกับการขยายตัวของเศรษฐกิจ

ในขณะที่ ประเทศไทยมีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมน้อยมาก เนื่องจากในประเทศไทย ยังไม่มีกฎหมายในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม บริษัทที่มีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมมักจะเป็น บริษัทขนาดใหญ่ และมีกำไรจากการดำเนินงานเพื่อนำไปพัฒนาสังคม การเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทจะมีการรายงานค่อนข้างสูงในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร ซึ่งการเปิดเผยที่ได้รับคามนิยมคือ นโยบายการกำกับดูแลที่ดีและกิจกรรมเพื่อสิ่งแวดล้อม โดยประเทศไทยได้มีกฎหมายเกี่ยวกับการจัดการสิ่งแวดล้อมคือ พระราชบัญญัติสิ่งแวดล้อม พ.ศ. 2535 ออกโดยกระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ซึ่งมีเนื้อหาเกี่ยวกับการส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อม เพื่อให้บริษัทที่ละเมิดได้รับบทลงโทษ และต้องรับผิดชอบในส่วนที่ทำให้เกิดความเสียหายกับสิ่งแวดล้อม

การเก็บรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลสิ่งแวดล้อม จึงเป็นส่วนสำคัญที่ทำให้บริษัทได้ทราบเกี่ยวกับประโยชน์ และความคุ้มค่าในการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม ตลอดจนแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลสามารถมีส่วนช่วยให้ผู้มีส่วนได้เสียได้ทราบถึง กิจกรรมตอบแทนสังคมของบริษัทและส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์ที่ดีของบริษัท ซึ่งในกระบวนการเหล่านี้ นักบัญชีจึงมีบทบาทสำคัญในนำระบบบัญชีมาใช้ในบริษัท เพื่อให้เกิดการกระตุ้นการเปิดเผยข้อมูลบัญชีสิ่งแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกบริษัท ทำให้การบัญชีสิ่งแวดล้อมจึงเป็นแนวปฏิบัติที่บริษัทควรนำมาใช้ เพื่อช่วยลดการเกิดปัญหาสิ่งแวดล้อม โดยบทบาทของบัญชีสิ่งแวดล้อมคือ การปรับปรุงระบบบัญชีและจัดทำข้อมูล สารสนเทศและการนำเสนอรายงาน โดยการเปิดเผยข้อมูลบัญชีสิ่งแวดล้อมช่วยให้บริษัทตระหนักถึงต้นทุนและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากบัญชีสิ่งแวดล้อม รวมถึงผลกระทบเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่อาจเกิดขึ้นสามารถช่วยกระตุ้นให้บริษัทมีความรับผิดชอบในการนำเสนอรายงานแก่บุคคลภายนอกมากขึ้น แต่เนื่องจากในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีแนวปฏิบัติที่ชัดเจนทำให้บริษัทแต่ละแห่งอาจมีระบบบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลแตกต่างกันตามความต้องการของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย และบทบาทของนักบัญชีบริหารมีเกี่ยวข้องกับการสารสนเทศที่ใช้ตัดสินใจและการประเมินภายหลังการตัดสินใจ โดยเกี่ยวข้องผลกระทบทางเศรษฐกิจและสิ่งแวดล้อมในการตัดสินใจในทางเลือกของการผลิต การจัดจำหน่าย และการเงิน ซึ่งความท้าทายที่เกิดขึ้นเป็นความท้าทายจากการวัดผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมขององค์กรเป็นการวัดที่รวมถึงการประมวลผลข้อมูล การรายงาน และรูปแบบการตัดสินใจ

ดังนั้น ในการศึกษาครั้งนี้ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาถึงแนวทางและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัท ความรู้และความเข้าใจของนักบัญชี และวิธีการหรือขั้นตอนในการรับรู้เกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัท ตลอดจนปัญหาและอุปสรรคในการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมก่อนนำไปประยุกต์ใช้ในบริษัท รวมถึงเป็นแนวทางให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องมีส่วนช่วยเหลือในการพัฒนาแนวทางการบัญชีสิ่งแวดล้อมให้เกิดการผลักดันในทางปฏิบัติ และสามารถปรับใช้ได้ในทุกภาคอุตสาหกรรมของประเทศไทย

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางและแนวปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร
2. เพื่อค้นหาปัญหาและอุปสรรคในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร

ขอบเขตการวิจัย

ในการศึกษาวิจัยครั้งนี้จำกัดขอบเขตของการวิจัยเฉพาะบริษัทที่อยู่ในอุตสาหกรรมทรัพยากร เนื่องจากลักษณะของกลุ่มอุตสาหกรรมมีลักษณะการดำเนินงานที่มีผลกระทบโดยตรงต่อสิ่งแวดล้อม ดังนั้น ในการศึกษาวิจัยนี้จึงเก็บข้อมูลจากผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือพนักงานบัญชีหรือผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร และยังคงดำเนินงานอยู่ในปี พ.ศ. 2555

ประโยชน์ที่ได้รับ

1. ผลการศึกษาคาดว่าจะช่วยให้ทราบถึงแนวทางและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร
2. ผลการศึกษาคาดว่าจะชี้ให้เห็นถึงปัญหาและอุปสรรคจากผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางด้านสิ่งแวดล้อม เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร และสามารถเป็นประโยชน์ต่อนักบัญชีและหน่วยงานกำกับ

ดูแลที่เกี่ยวข้อง เช่น สภาวิชาชีพบัญชีฯ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.)

นิยามศัพท์

การบัญชีสิ่งแวดล้อม หมายถึง การบัญชีที่เป็นการแสดงสารสนเทศเกี่ยวกับผลกระทบของสิ่งแวดล้อมและผลการปฏิบัติงานด้านสิ่งแวดล้อมขององค์กรธุรกิจให้เกิดประสิทธิภาพและเป็นที่ยอมรับของสังคม และครอบคลุมถึงการบัญชีสำหรับผลกระทบของธุรกิจที่มีต่อปัญหาสิ่งแวดล้อม

การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม หมายถึง ข้อมูลทางบัญชีที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงินที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมของธุรกิจอุตสาหกรรมทรัพยากร ซึ่งจะแสดงไว้ในงบการเงิน หมายเหตุประกอบงบการเงินและส่วนอื่นๆ ของรายงานประจำปี

บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร หมายถึง บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มพลังงานและสาธารณูปโภค (Energy and Utilities Sector) ในปี 2555 จำนวน 26 บริษัท และกลุ่มเหมืองแร่ (Mining Sector) ในปี 2555 จำนวน 2 บริษัท

บทที่ 2

การตรวจเอกสาร

จากการศึกษาค้นคว้าจากงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมและการบัญชีสิ่งแวดล้อมในประเด็นต่างๆ สามารถจำแนกได้ออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้

1. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

- 1.1. ความรับผิดชอบต่อสังคม
- 1.2. การบัญชีสิ่งแวดล้อม
- 1.3. แนวปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อม
- 1.4. การจัดทำรายงานสิ่งแวดล้อม
- 1.5. บทบาทของนักบัญชี
- 1.6. มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม
- 1.7. พระราชบัญญัติและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

2. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

3. กรอบแนวคิดในงานวิจัย

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาปัญหา อุปสรรค และแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อม ได้แก่ ความรับผิดชอบต่อสังคม การบัญชีสิ่งแวดล้อม แนวปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อม การจัดทำรายงานสิ่งแวดล้อม บทบาทของนักบัญชี มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม พระราชบัญญัติและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยมีรายละเอียดในแต่ละหัวข้อดังต่อไปนี้

ความรับผิดชอบต่อสังคม

ความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กรได้มีการปฏิบัติกันมานานทั้งในระดับสากลและในสังคมธุรกิจไทย แต่การแสดงความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กรยังคงไม่มีรูปแบบที่แน่นอน และยังคงเกิดปัญหาต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมอยู่เรื่อยมา การปรับเปลี่ยนการแสดงความรับผิดชอบต่อสังคมจะขึ้นอยู่กับโครงสร้างของธุรกิจ และโครงสร้างทางสังคมที่มีการเปลี่ยนแปลงตามยุคสมัย เมื่อธุรกิจมีการเจริญเติบโตขึ้นผลกระทบที่เกิดกับสังคมและสิ่งแวดล้อมก็เพิ่มมากขึ้นด้วย ปัญหาสังคมที่เกิดขึ้นขยายตัวเป็นวงกว้าง และเป็นสาเหตุที่ทำให้ธุรกิจมีการเจริญเติบโตแบบไม่ยั่งยืนและไม่เป็นที่ยอมรับของสังคม โดยธุรกิจเริ่มมีการปรับเปลี่ยนการดำเนินงานที่คำนึงถึงสังคมมากขึ้น ไม่ใช่เพียงเพื่อสร้างภาพลักษณ์ขององค์กร หรือการตอบแทนผลประโยชน์กลับคืนแก่สังคมเท่านั้น เพราะธุรกิจในปัจจุบันคำนึงการเจริญเติบโตขององค์กรแบบยั่งยืนและเติบโตแบบสร้างสรรค์ เพื่อลดปัญหาทางสังคมและสิ่งแวดล้อม รวมถึงการฟื้นฟูพัฒนาและสร้างโอกาสที่ดีต่อสังคม (วิทยา ชีวรุโณทัย, 2554)

The World Business Council for Sustainable Development (2002) ได้ให้คำจำกัดความของความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กร ดังนี้

ความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กรคือ ความมุ่งมั่นของธุรกิจที่จะนำไปสู่การพัฒนาทางเศรษฐกิจอย่างยั่งยืน การทำงานร่วมกับพนักงาน ครอบครัว ชุมชนท้องถิ่น และสังคมขนาดใหญ่ เพื่อปรับปรุงคุณภาพของชีวิต

ISO 26000 (CBI¹, n.d.) ได้ให้คำจำกัดความเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคม ดังนี้

ความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กร เป็นความรับผิดชอบต่อผลกระทบของการตัดสินใจและการกระทำที่มีต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม ผ่านลักษณะการทำงานที่มีความโปร่งใสและมีจริยธรรม ซึ่งก่อให้เกิดการพัฒนาอย่างยั่งยืน โดยคำนึงถึงความคาดหวังของผู้มีส่วนได้เสีย และการปฏิบัติตามกฎหมายที่บังคับเพื่อให้สอดคล้องกับการปฏิบัติในแนวทางของสากล

¹ CBI ย่อมาจาก Centre for the Promotion of Imports from developing countries คือ ศูนย์เพื่อการส่งเสริมการนำเข้าจากประเทศกำลังพัฒนา

คำจำกัดความของความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กร (Corporate Social Responsibility: CSR) มีขอบเขตการรับรู้แตกต่างกันไปแต่ละหน่วยงานขึ้นอยู่กับมุมมอง โดยความรับผิดชอบต่อสังคมยังคงครอบคลุมในเรื่องต่อไปนี้ (Mazurkiewicz, 2004)

1. บริษัทดำเนินธุรกิจอย่างมีความรับผิดชอบต่อส่วนที่เกี่วข้องกับผู้มีส่วนได้เสียภายในองค์กร (ผู้ถือหุ้น, พนักงาน, ลูกค้า และผู้จัดจำหน่าย)
2. บทบาทของธุรกิจที่เกี่วข้องกับองค์กรภาครัฐ รวมทั้งหน่วยงานหรือข้อบังคับระหว่างภาครัฐ
3. ประสิทธิภาพของธุรกิจเหมือนกับสมาชิกที่รับผิดชอบต่อสังคม และชุมชนทั่วโลก

นอกจากนี้ ความรับผิดชอบต่อสังคมยังช่วยองค์กรในการวางแผนและติดตามปรับปรุงสิ่งแวดล้อมและสังคมให้ดีขึ้น ซึ่งสามารถก่อให้เกิดผลประโยชน์ต่อองค์กร แม้ว่ามีมาตรฐานมากมายที่ใช้สำหรับเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน เช่น ISO 14001 และ ISO 26000 มาตรฐานทั้งหมดนี้สามารถวัดและรายงานเพียงประเด็นเดียวมากกว่าที่จะสะท้อนถึงหลายประเด็นเสมือนรายงาน Triple bottom line ซึ่งแสดงให้เห็นถึงการดำเนินการในเรื่องผลกำไรรวมไปกับสังคมและสิ่งแวดล้อม โดยรายงาน Triple bottom line (TBL) ประกอบด้วย 3 เรื่องคือ การเติบโตทางเศรษฐกิจ (Economic Viability) ความรับผิดชอบต่อสังคม (Social Responsibility) และสิ่งแวดล้อม (Environmental impact) โดยรายงาน Triple bottom line เป็นหนึ่งในเครื่องมือที่สำคัญ เพื่อสนับสนุนเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืนขององค์กร (Suttipun, 2012)

1. แนวทางความรับผิดชอบต่อสังคม

โดยความรับผิดชอบต่อสังคมสามารถพิจารณาแบ่งเป็น 2 แนวทาง ดังนี้

1.1 แนวทางความรับผิดชอบต่อสังคมในระดับสากล

โดยองค์กรสหประชาชาติต้องการให้องค์กรธุรกิจทั่วโลกดำเนินธุรกิจแบบยั่งยืน จึงเกิดโครงการ Global Compact ขึ้น และนำมาใช้อย่างเป็นทางการเมื่อ ค.ศ. 2000 ซึ่งประเด็นที่เกี่วข้องกับสิ่งแวดล้อมมี 3 ประเด็น (วิทยา ชีวรุโณทัย, 2554) คือ

1.1.1 องค์กรธุรกิจจะต้องสนับสนุนแนวทางการป้องกันพื้นฐานเกี่ยวกับ
ต้นเหตุในการทำลายสิ่งแวดล้อม

1.1.2 หาแนวทางสร้างสรรค์ใหม่ๆ ที่จะสนับสนุนความรับผิดชอบในการช่วย
พัฒนาสิ่งแวดล้อมให้ดีขึ้น

1.1.3 ส่งเสริมการพัฒนานวัตกรรมทางเทคโนโลยีใหม่ๆ ที่เป็นมิตรกับ
สิ่งแวดล้อมโดยรวม

นอกจากนี้ องค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development: OECD) ได้เสนอแนวปฏิบัติสำหรับบริษัทข้ามชาติ (OECD Guidelines for MNEs) ในการดำเนินการด้านต่างๆ เช่น ความสัมพันธ์กับแรงงาน สิ่งแวดล้อม การคุ้มครองผู้บริโภค และการต้านทุจริต โดยเสนอให้มีความรับผิดชอบต่อสังคมในการดำเนินการเป็นคู่ค้ากัน ซึ่งหากธุรกิจไม่มีความรับผิดชอบต่อสังคมในการดำเนินงานก็จะไม่ดำเนินการค้าขายด้วย เช่น ธุรกิจที่สร้างผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม (วรพรรณ เอื้ออาภรณ์, 2555)

1.2 แนวทางความรับผิดชอบต่อสังคมในประเทศไทย

ความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กรเกิดขึ้นอย่างเป็นทางการ โดยคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (The Securities and Exchange Commission หรือ SEC) แห่งประเทศไทยได้นำแนวทางจากระดับสากลมาประยุกต์ใช้ เพื่อให้บริษัทที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทยสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในการจัดทำรายงานประจำปี เพื่อให้สอดคล้องกับความต้องการของสากลและเป็นมาตรฐานเดียวกัน (วิทยา ชีวรุโณทัย, 2554) ในปี พ.ศ. 2549 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้นำหลักการกำกับดูแลกิจการขององค์กรเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD Principles of Corporate Governance ปี 2004) และข้อเสนอแนะของธนาคารโลก (Corporate Governance - Reports on the Observance of Standards and Codes: CG-ROSC) มาประยุกต์ใช้สำหรับแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับหลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีแก่บริษัทที่จดทะเบียน ซึ่งเนื้อหาแบ่งเป็น 5 หมวด (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2555) ได้แก่

1. สิทธิของผู้ถือหุ้น
2. การปฏิบัติต่อผู้ถือหุ้นอย่างเท่าเทียมกัน

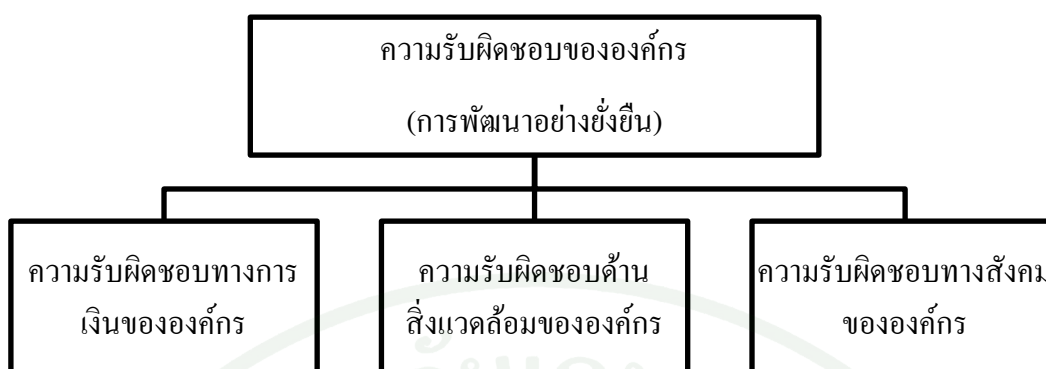
3. บทบาทของผู้มีส่วนได้เสีย
4. การเปิดเผยข้อมูลและความโปร่งใส
5. ความรับผิดชอบของคณะกรรมการ

The World Bank (2006) ได้กล่าวถึงการกำกับดูแลกิจการไว้ว่า การกำกับดูแลกิจการ หมายถึง โครงสร้างและกระบวนการสำหรับทิศทางและการควบคุมของบริษัท โดยการกำกับดูแลกิจการมีความเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหาร คณะกรรมการ ผู้ถือหุ้นที่มีอำนาจ ผู้ถือหุ้นที่มีเสียงน้อย และผู้ที่มีส่วนได้เสียอื่นๆ ซึ่งการกำกับดูแลกิจการที่ดีก่อให้เกิดการพัฒนาทางเศรษฐกิจอย่างยั่งยืน โดยการเสริมประสิทธิภาพการทำงานของบริษัทและการเพิ่มการเข้าถึงของเงินทุนภายนอก

2. ความรับผิดชอบต่อสังคมเพื่อการพัฒนาอย่างยั่งยืน (Sustainability Development)

ในปี 1983 องค์การสหประชาชาติได้จัดการประชุมสุดยอดของโลกว่าด้วยสิ่งแวดล้อมและการพัฒนา (the World Commission on Environmental and Development: WCED) เพื่อส่งเสริมคุณภาพของชีวิตในปัจจุบันและรุ่นต่อไปในอนาคต โดยเป้าหมายที่สำคัญเกี่ยวกับการพัฒนาอย่างยั่งยืนเพื่อจำกัดการใช้ทรัพยากรธรรมชาติ เพื่อให้ได้รับความยุติธรรมทางสังคม และเพื่อส่งเสริมให้เกิดความก้าวหน้าทางเศรษฐกิจและสังคม (Brooks et al., 2008)

ความสำคัญเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมต่อสังคมและความยั่งยืนของเศรษฐกิจในปัจจุบัน เน้นถึง ความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กรเพิ่มมากขึ้น ซึ่งความรับผิดชอบต่อสังคมเป็นส่วนหนึ่งของการพัฒนาอย่างยั่งยืน (Bhanwat, 2011) โดยแสดงดังรูปภาพที่ 1



ภาพที่ 1 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาที่ยั่งยืนและความรับผิดชอบต่อสังคม
ที่มา: Bhanwat (2011: 7)

การบัญชีสิ่งแวดล้อม

การบัญชีสิ่งแวดล้อมกลายเป็นประเด็นสำคัญที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบการเป็นอย่างมาก ไม่ว่าจะเป็นธุรกิจ องค์กรไม่แสวงหากำไร หรือรัฐบาล ซึ่งมลภาวะของสิ่งแวดล้อมกลายเป็นปัญหาทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง รวมถึงปัญหาระดับโลกที่สำคัญ โดยองค์กรถูกคาดหวังและเรียกร้องให้มีการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับนโยบายสิ่งแวดล้อม และความเสี่ยงทางด้านสิ่งแวดล้อม เพื่อป้องกันและลดผลกระทบที่เกิดขึ้น

เนื่องจากในอดีตบริษัทใช้ทรัพยากรโดยคำนึงถึงเพียงแค่ผลประโยชน์ที่จะเกิดขึ้นกับบริษัทเท่านั้น ปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมจึงกลายเป็นปัญหาใหญ่ระดับชาติ ทำให้รัฐบาลเริ่มต้นที่จะตระหนักถึงปัญหาที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมทั้งหมด รวมถึงมลภาวะที่ส่งผลต่ออากาศ น้ำ และการเจริญเติบโตของสิ่งแวดล้อม ซึ่งมลภาวะโดยส่วนใหญ่เกิดจากธุรกิจและโรงงานอุตสาหกรรม (สุกมิตร์ เตชะมนตรีกุล, 2540) ปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นทำให้นักบัญชีทั่วโลกเกิดความสนใจที่จะนำแนวปฏิบัติการจัดทำบัญชีมาช่วยในการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท ซึ่งการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมจะช่วยให้กิจการคำนึงถึงการกำกับดูแลกิจการ (Cooperate Governance) และความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กรอย่างแท้จริง (ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2552)

โดยองค์กรสหประชาชาติได้มีการจัดตั้งกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standard of

Accounting and Reporting หรือ ISAR) ให้ความสนใจในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม และสำรวจจำนวนขององค์กรที่ให้ความสนใจบัญชีสิ่งแวดล้อม ซึ่งประเด็นต่างๆถูกพิจารณาภายใต้ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระดับสากล (The International Accounting Standard Committee หรือ IASC) แม้ว่าจะมีงานวิจัยเป็นแนวทางในการศึกษาเป็นจำนวนมากแล้ว แต่ก็ยังคงต้องศึกษา ข้อมูลและประเมินเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีสิ่งแวดล้อม ซึ่งการจัดทำบัญชีและการ รายงานต้นทุนสิ่งแวดล้อมและหนี้สินสิ่งแวดล้อมที่มีอยู่ในร่างการรายงานทางการเงิน เป็นการ พิจารณาดังมูมองซึ่งนำมาใช้กับมาตรฐานระดับสากลและองค์กรอื่นๆ เพื่อช่วยเหลือบริษัท ผู้ออก กฎหมายข้อบังคับ และข้อบัญญัติที่สำคัญของมาตรฐาน ในการตัดสินใจเลือกแนวทางในการจัดทำ บัญชีที่ดีที่สุดสำหรับรายการที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมและเหตุการณ์ในรายงานทางการเงินและ หมายเหตุประกอบงบการเงิน (UNCTAD, 1997)

กลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน ได้คำนึงถึง ความสำคัญของการสร้างแนวทางและการพัฒนากรอบพื้นฐานสำหรับการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม โดยการออกรายงานแนวทางปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อม (UNCTAD-ISAR Report-Environmental Financial Accounting) ซึ่งเป็นการนำมาตรฐานระดับสากลมาปรับใช้ให้สอดคล้องกับบริษัท ภายในประเทศ ซึ่งข้อมูลสิ่งแวดล้อมจะมีความสำคัญอย่างยิ่งสำหรับผู้บริหารในการตัดสินใจเพื่อ การลงทุน โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระดับสากล (The International Accounting Standard Committee หรือ IASC) พยายามที่จะกระตุ้นการจัดทำบัญชีขององค์กรและการรายงานผลกระทบ ของสิ่งแวดล้อม ซึ่งสามารถเป็นประโยชน์กับผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจ และจำเป็นสำหรับ ความรับผิดชอบสำหรับการจัดการทรัพยากรที่ได้รับมอบหมาย ซึ่งสิ่งแวดล้อมเป็นทรัพยากรที่ สำคัญเป็นอย่างมากสำหรับผู้ประกอบการ และต้องได้รับการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อให้เกิด ประโยชน์ต่อทั้งองค์กรและสังคม (UNCTAD, 1997)

1. ความหมายของการบัญชีสิ่งแวดล้อม

Enahoro (2009) ได้ให้ความหมายของการบัญชีสิ่งแวดล้อมไว้ดังนี้

1.1 บริบทของการบัญชีการเงิน หมายถึง กิจกรรมมีการจัดทำงบการเงินขึ้นเพื่อเสนอต่อ ผู้ใช้ภายนอกและใช้สำหรับการตัดสินใจตามวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน งบการเงินจึงจัดทำขึ้นตาม หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles หรือ GAAP) การจัดทำ

งบการเงินโดยเสนอต่อผู้ใช้อย่างอื่นนั้นทำให้ต้องมีการแสดงถึงผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมและ กิจกรรมที่ส่งผลกระทบต่อระบบนิเวศน์

การบัญชีการเงินมีจุดมุ่งหมายเพื่อจัดทำรายงานทางการเงิน ซึ่งจะมีมาตรฐานช่วย ในการทำการทางการเงินบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมและหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งช่วยให้ ฝ่ายบริหารมีความรับผิดชอบต่อผลกระทบทางการเงินในการจัดการกับทรัพยากรสิ่งแวดล้อม การ บัญชีสิ่งแวดล้อมจึงกลายเป็นสิ่งที่เกี่ยวข้องกับบริษัทและผู้มีส่วนได้เสียมากขึ้น เนื่องจากการ ดำเนินงานของบริษัทจะส่งผลกระทบต่อสถานะทางการเงินที่มีผลต่อนักลงทุน เจ้าหนี้ รัฐบาลและ สาธารณชนทั่วไป ทำให้ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมกลายเป็นปัญหาที่สำคัญมากของ เศรษฐกิจ สังคมและการเมืองทั่วโลก โดยองค์การระหว่างประเทศได้มีการกำหนดมาตรฐานที่ช่วย ป้องกันและลดผลกระทบที่ก่อให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งส่งผลให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล ที่เกี่ยวกับนโยบายสิ่งแวดล้อม วัตถุประสงค์สิ่งแวดล้อม การดำเนินงานและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจาก การดำเนินตามนโยบาย รวมถึงต้องมีการเปิดเผยและเตรียมการสำหรับความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อม (UNCTAD, 1997)

1.2 บริบทของการบัญชีบริหาร หมายถึง กิจการมีการจัดทำข้อมูลการบัญชี สิ่งแวดล้อมเพื่อเสนอต่อผู้จัดการเพื่อแสดงข้อมูลสำหรับการตัดสินใจในการลงทุน โดยข้อมูล เหล่านี้นำไปใช้สำหรับการวิเคราะห์ต้นทุน การออกแบบกระบวนการการผลิต/ผลิตภัณฑ์ การ ประเมินประสิทธิภาพการดำเนินงาน และการตัดสินใจอื่นๆที่กิจการต้องใช้ในการคาดการณ์ ล่วงหน้า เพื่อให้กิจการทราบถึงผลกระทบที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม

ข้อมูลบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมเป็นการจัดทำรายงานสำหรับผู้ภายในบริษัท ซึ่ง โดยปกติบริษัทไม่ได้มีการตรวจสอบค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม เช่น ในหลายๆบริษัทไม่ สามารถระบุได้ว่ามีการใช้หรือได้สูญเสียทรัพยากรไปมากน้อยเท่าไรเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ และ บริษัทไม่ได้ตรวจสอบว่าอาจจะมีการเสียที่สามารถนำกลับมาใช้ใหม่ ซึ่งอาจนำไปสู่การลดลงของ ต้นทุนของผลิตภัณฑ์ บ่อยครั้งที่ข้อมูลที่มีความน่าสนใจอย่างมากอาจจะอยู่ในรายการบัญชี ค่าใช้จ่ายที่มีการวิเคราะห์น้อยที่สุด ทำให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์สูญหายไปกับข้อมูลบัญชีการเงิน (Public Accounts and Estimates Committee, 2000)

2. ประเภทของการบัญชีสิ่งแวดล้อม

ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร (2552) ได้กล่าวถึง การบัญชีสิ่งแวดล้อมซึ่งสามารถพิจารณา มุมมองต่างๆ ได้ 3 มุมมอง ดังนี้

2.1 การบัญชีสิ่งแวดล้อมในมุมมองของรายได้ประชาชาติ (National Income Accounting หรือ National Resource Accounting)

คือการบัญชีที่มีการอิงกับตัวชี้วัดสถานะเศรษฐกิจสำหรับการเปิดเผยข้อมูลที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมของประเทศต่อสาธารณชนเกี่ยวกับการใช้ทรัพยากรที่สามารถนำกลับมาใช้ได้ (Renewable) และนำกลับมาใช้ไม่ได้ (Nonrenewable) ซึ่งในมุมมองนี้เป็นการแสดงถึงผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมทางด้านเศรษฐศาสตร์มากกว่าทางด้านบัญชี

2.2 การบัญชีสิ่งแวดล้อมในมุมมองของการบัญชีการเงิน (Financial Accounting)

คือการบัญชีที่มีการจัดทำรายงานประจำปีและรายไตรมาส โดยเป็นไปตาม มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP) ซึ่งมีข้อมูลทั้งที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนและหนี้สินทางการเงินที่ระบุถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นกับสิ่งแวดล้อม โดยการจัดทำรายงานเพื่อเสนอต่อนักลงทุนและผู้มีส่วนได้เสียภายนอกกิจการ

2.3 การบัญชีสิ่งแวดล้อมในมุมมองของการบัญชีบริหาร (Management Accounting)

คือการบัญชีที่เสนอต่อผู้มีส่วนได้เสียภายในกิจการ ซึ่งเป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับ สิ่งแวดล้อมทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน เพื่อให้ผู้มีส่วนได้เสียภายในกิจการได้พิจารณาถึง ต้นทุน ข้อมูลต่างๆ ที่สามารถส่งผลกระทบถึงการตัดสินใจในการดำเนินงานของกิจการ

3. ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม

ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Theory) อธิบายถึงการกำหนดแนวทางการดำเนินงาน ของบริษัท สำหรับการตอบสนองต่อกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียทั้งภายในและภายนอกของบริษัท แต่ความ ต้องการของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียนั้นมักจะเปลี่ยนแปลงไปตามเวลา ทำให้บริษัทต้องพิจารณา

การตอบสนองต่อกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย เพื่อให้บริษัทประสบความสำเร็จมากขึ้น (มัทนชัย สุทธิพันธุ์, 2555)

4. การบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม

ประเด็นด้านสิ่งแวดล้อมมีความเกี่ยวข้องกับต้นทุน รายได้และผลประโยชน์เพิ่มขึ้นในหลายประเทศทั่วโลก เช่น การเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนที่เสียไปกับผลประโยชน์ของการซื้อจากผู้จัดจำหน่ายที่มีการดูแลสิ่งแวดล้อมที่จะส่งผลต่อภาพลักษณ์ของธุรกิจ โดยการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม (Environmental Management Accounting: EMA) เป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีบริหารภายในธุรกิจ และเป็นเสมือนเครื่องมือสำหรับการตัดสินใจภายในธุรกิจที่สามารถช่วยในการจัดการต้นทุนสิ่งแวดล้อม และการนำระบบบัญชีมาใช้ให้เป็นประโยชน์กับโครงการของธุรกิจในการลดต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม เช่น การปรับปรุงผลการปฏิบัติงานด้านสิ่งแวดล้อม การควบคุมต้นทุน การลงทุนในเทคโนโลยีสะอาด การพัฒนากระบวนการและผลิตภัณฑ์ที่ใส่ใจต่อสิ่งแวดล้อม และรูปแบบการตัดสินใจเกี่ยวกับส่วนผสมผลิตภัณฑ์ (Product Mix) การเก็บรักษาผลิตภัณฑ์ และการตั้งราคาผลิตภัณฑ์ (IFAC, 2005)

ในปี 1990 การบัญชีสิ่งแวดล้อมได้รับความสนใจเพิ่มขึ้น โดยองค์กรพิทักษ์สิ่งแวดล้อมของประเทศสหรัฐอเมริกา (United States Environmental Protect Agency: U.S. EPA) ดำเนินการดูแลสิ่งแวดล้อม และเป็นตัวแทนขององค์กรระดับสากลในการดำเนินการที่เป็นรูปแบบเพื่อสนับสนุนการประยุกต์ใช้บัญชีสิ่งแวดล้อม (IFAC, 2005) โดยวัตถุประสงค์ขององค์กรพิทักษ์สิ่งแวดล้อมของประเทศสหรัฐอเมริกา คือเพื่อปรับทิศทางความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม ต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อม และเพื่ออธิบายข้อกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมที่นำมาใช้ ซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นสำหรับผู้ที่ยังไม่ทราบจะเข้าใจการบัญชีสิ่งแวดล้อม และสรุปวิธีการทางบัญชีสิ่งแวดล้อมที่สามารถนำไปประยุกต์กับการจัดสรรต้นทุน งบประมาณเงินทุน และการออกแบบกระบวนการและผลิตภัณฑ์ในแต่ละโครงการของแต่ละธุรกิจที่แตกต่างกัน (USEPA, 1995)

ต่อมาในปี 2001 สหพันธ์นักบัญชี (International Federation of Accountants) ได้ร่วมมือกับคณะทำงานด้านการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมของกองการพัฒนายั่งยืนของสหประชาชาติ (The United Nations Division for Sustainable Development: UNDS) ได้เน้นย้ำถึงระบบการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมส่งผลต่อข้อมูลสำหรับการตัดสินใจ จึงได้จัดทำเอกสารแนวทางการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม (EMA) ขึ้น โดยมีเป้าหมายเพื่อช่วยลดความสับสนเกี่ยวกับการบัญชีบริหาร

สิ่งแวดล้อมในระดับสากล และเพื่อให้เป็นแนวทางเบื้องต้นในการปฏิบัติสำหรับองค์กรต่างๆ โดยการให้กรอบแนวทางและคำนิยามสำหรับการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมซึ่งสะท้อนความเป็นจริงของข้อมูล โดยเอกสารแนวทางการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมเป็นส่วนหนึ่งของความรับผิดชอบของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) ภายใต้ IFAC Statement of Membership Obligations (SMOs) (IFAC, 2005)

4.1 ความหมายของการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม

โดยสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC, 2005) ได้ให้คำนิยามการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมไว้ว่า

การบริหารจัดการการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมและเศรษฐกิจโดยการพัฒนาและการดำเนินการด้วยระบบบัญชีและวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมอย่างเหมาะสม อาจรวมถึงการรายงานและการตรวจสอบในบางบริษัท การบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมโดยทั่วไปเกี่ยวข้องกับวงจรชีวิตต้นทุน ต้นทุนเต็ม การประเมินผลประโยชน์ที่จะได้รับ และการวางแผนกลยุทธ์สำหรับการบริหารจัดการสิ่งแวดล้อม

4.2 ประเภทของต้นทุนที่เกี่ยวข้องด้านสิ่งแวดล้อม

การบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมมีการใช้ข้อมูลสำหรับกำหนดการตัดสินใจภายในคือ ข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับต้นทุนและผลกำไรที่เกี่ยวข้องด้านสิ่งแวดล้อม (Monetary information: Environment-Related Costs and Earnings) การกำหนดต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมมีความแตกต่างกันขึ้นอยู่กับความต้องการใช้ข้อมูลต้นทุนขององค์กร โดยสามารถแบ่งประเภทของต้นทุนได้ดัง ตารางที่ 1

ตารางที่ 1 แสดงประเภทของต้นทุนที่เกี่ยวข้องด้านสิ่งแวดล้อม (Environment-Related Costs Categories)

ประเภทของต้นทุน
1. ต้นทุนวัตถุดิบที่ติดไปกับผลิตภัณฑ์ ประกอบด้วยต้นทุนการสั่งซื้อทรัพยากรธรรมชาติ เช่น วัตถุดิบ วัตถุดิบเสริม และวัสดุผลิตภัณฑ์ และเปอร์เซ็นต์ของน้ำที่ปรับเปลี่ยนเป็นผลิตภัณฑ์ ผลิตภัณฑ์ผลพลอยได้ และบรรจุภัณฑ์
2. ต้นทุนวัตถุดิบที่ไม่ติดไปกับผลิตภัณฑ์ ประกอบด้วยต้นทุนการซื้อของวัตถุดิบ วัตถุดิบเสริม วัสดุผลิตภัณฑ์ และวัสดุดำเนินงาน พลังงานและน้ำนั้นกลายเป็นวัตถุดิบที่ไม่ติดไปกับผลิตภัณฑ์
3. ต้นทุนเพื่ออุปกรณ์การควบคุมของเสียและการปล่อยก๊าซ ประกอบด้วยต้นทุนการดูแล การบำรุงรักษา และการกำจัดของเสียและก๊าซ ต้นทุนการฟื้นฟูและค่าชดเชยเกี่ยวข้องกับความเสียหายของสิ่งแวดล้อม และต้นทุนการปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการควบคุม
4. ต้นทุนในการป้องกันและการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม ประกอบด้วยต้นทุนของกิจกรรมการป้องกันการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม เช่น โครงการการผลิตที่สะอาด นอกจากนี้ยังรวมถึงต้นทุนกิจกรรมการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมอื่น เช่น การวางแผนและระบบด้านสิ่งแวดล้อม การตรวจวัดด้านสิ่งแวดล้อม การติดต่อสื่อสารด้านสิ่งแวดล้อมและกิจกรรมอื่น
5. ต้นทุนในการวิจัยและพัฒนา ประกอบด้วยต้นทุนสำหรับโครงการการวิจัยและพัฒนาที่เกี่ยวข้องกับประเด็นด้านสิ่งแวดล้อม
6. ต้นทุนที่จับต้องได้เล็กน้อย ประกอบด้วยต้นทุนภายในและภายนอกที่เกี่ยวข้องกับประเด็นที่จับต้องได้เล็กน้อย ตัวอย่างได้แก่ หนี้สิน กฎระเบียบในอนาคต กำลังการผลิต ภาพลักษณ์บริษัท ความสัมพันธ์กับผู้มีส่วนได้เสียและบุคคลภายนอก

ที่มา: International Federation of Accountants (2005: 38)

นอกจากการใช้บัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมเพื่อกำหนดการตัดสินใจภายในแล้ว ยังรวมถึงวัตถุประสงค์อื่นๆ เช่น การใช้บัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมเพื่อประเมินการลงทุน (Investment appraisal) การประเมินวงจรชีวิต (Life-cycle assessment) ห่วงโซ่อุปทานการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม (Supply-chain environmental management) การพัฒนาตัวชี้วัดผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม (Development of Environmental Performance Indicators) เป็นต้น

แนวปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อม

แนวทางปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อม (UNCTAD-ISAR Report-Environmental Financial Accounting) ซึ่งประกอบด้วยการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม การรับรู้หนี้สินสิ่งแวดล้อม การรับรู้ค่าชดเชยที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม การวัดมูลค่าหนี้สินสิ่งแวดล้อม และการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม โดยการรับรู้ต้นทุนและการวัดมูลค่าของต้นทุนสิ่งแวดล้อมหรือเหตุการณ์ จะไม่ครอบคลุมถึงต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นภายนอก (External Costs) ซึ่งส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมในเรื่องมลภาวะทางอากาศ และมลภาวะทางน้ำ

1. การรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม

ต้นทุนสิ่งแวดล้อมควรรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น ในกรณีที่ไม่เข้าเงื่อนไขข้อกำหนดในการรับรู้เป็นสินทรัพย์ บางกรณีต้นทุนสิ่งแวดล้อมอาจจะเกี่ยวกับความเสียหายที่เกิดขึ้นในงวดก่อน เช่น ความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อมต่อทรัพย์สินที่เกิดขึ้นจากการได้มาในงวดก่อน โดยมาตรฐานการบัญชีจะไม่นำต้นทุนสิ่งแวดล้อมมาปรับปรุงกับงวดก่อน ถ้าไม่มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีหรือการแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ โดยกิจการควรคำนึงถึงต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เป็นรายจ่ายฝ่ายทุน ซึ่งอาจเกิดขึ้นทั้งทางตรงและทางอ้อมที่ส่งผลต่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของกิจการคือ การเพิ่มขึ้นของกำลังการผลิตหรือการปรับปรุงความปลอดภัยและประสิทธิภาพของการผลิต การลดหรือการป้องกันมลภาวะที่อาจเกิดขึ้นกับสิ่งแวดล้อมที่ส่งผลต่อการดำเนินงานในอนาคต (UNCTAD, 1997)

กิจการจะรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นสินทรัพย์ เมื่อรายการนั้นมีเกี่ยวข้องกับต้นทุนสิ่งแวดล้อมและเป็นไปตามคำนิยามของ “สินทรัพย์” รวมถึงเข้าเกณฑ์การรับรู้ตามแม่บทการบัญชี ควรบันทึกต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนและทยอยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเป็นงวดๆตามความเหมาะสม (UNCTAD, 1997)

นิยามของ “สินทรัพย์” ตามแม่บทการบัญชี หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต

เมื่อรายการที่กิจการพิจารณาเป็นไปตามนิยามแล้ว กิจการต้องพิจารณาเกณฑ์การรับรู้ในงบการเงินเมื่อเข้าเงื่อนไขคือ มีความเป็นไปได้ก่อนข้างแผนที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าวจะเข้าหรือออกจากกิจการ และรายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ (วิเชษฐ์ โรจนสุกาญจน และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2547) โดยส่วนใหญ่รายการต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นมักไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือไม่เป็นไปตามนิยามของสินทรัพย์ เช่น การบำบัดของเสีย ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมดำเนินงาน ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการและการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อม ค่าปรับและบทลงโทษสำหรับการไม่ปฏิบัติตามกฎข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม การชดเชยต่อคณะบุคคลที่ตามสำหรับความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อม กิจการควรรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันที ซึ่งหากรายการดังกล่าวมีการด้อยค่า กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์ (UNCTAD, 1997)

2. การรับรู้หนี้สินสิ่งแวดล้อม

หนี้สินสิ่งแวดล้อมจะรับรู้เมื่อกิจการมีภาระผูกพันจากต้นทุนสิ่งแวดล้อม โดยภาระผูกพันที่เกิดขึ้นสำหรับการรับรู้หนี้สินสิ่งแวดล้อมไม่จำเป็นต้องเกิดจากภาระผูกพันตามกฎหมาย อาจเกิดจากภาระผูกพันจากการอนุমানได้ ในกรณีที่ไม่มีภาระผูกพันตามกฎหมาย เช่น นโยบายที่อาจกำหนดโดยองค์กรเพื่อขจัดมลภาวะที่สูงกว่ามาตรฐานที่กฎหมายกำหนด และชื่อเสียงขององค์กรจะถูกกระทบถ้าไม่มีความรับผิดชอบ ดังนั้น องค์กรอาจจะตั้งใจให้เกิดต้นทุนสิ่งแวดล้อมเพราะเป็นสิ่งที่ถูกต้องและเหมาะสมที่จะทำ (โดยทั่วไปหมายถึง ภาระหน้าที่ที่เท่าเทียมกัน) สำหรับหนี้สินสิ่งแวดล้อมที่รับรู้ในสถานการณ์ดังกล่าวนี้ เป็นความรับผิดชอบที่อยู่ในส่วนของการจัดการองค์กรที่มีความเกี่ยวข้องกับต้นทุนสิ่งแวดล้อม ถ้ามีเหตุการณ์ที่ไม่แน่นอนเกิดขึ้นควรเปิดเผยข้อเท็จจริงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน พร้อมกับให้เหตุผลว่าทำไมการจัดการขององค์กรไม่สามารถรับผิดชอบได้ (UNCTAD, 1997)

ในบางสถานการณ์ หนี้สินสิ่งแวดล้อมไม่สามารถประมาณการจำนวนได้ทั้งหมดหรือบางส่วน เมื่อความเสียหายของสิ่งแวดล้อมเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่องค์กรเป็นเจ้าของ หรือเกิดจากการดำเนินงาน และกิจกรรมขององค์กรต่อทรัพย์สินอื่นๆ ซึ่งไม่มีภาระผูกพันในส่วนขององค์กรที่ต้องปรับปรุงแก้ไข ขอบเขตของความเสียหายควรจะถูกเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ถ้ามีความเป็นไปได้ที่เหมาะสมที่ความเสียหายจะต้องปรับปรุงแก้ไขในบางงวดในอนาคต ควรพิจารณาให้มีการเปิดเผยภาระผูกพัน แม้ว่าอาจจะไม่เป็นภาระผูกพัน ณ วันที่ในงบแสดงฐานะ

การเงิน สำหรับองค์กรในการปรับปรุงแก้ไขความเสียหายของสิ่งแวดล้อม สถานการณ์อาจจะเปลี่ยนแปลงในงวดอนาคต เช่น เนื่องจากการออกกฎหมายใหม่ หรือการตัดสินใจจำหน่ายทรัพย์สินโดยองค์กรในกรณีที่มีการระงับฟ้อง ในเหตุการณ์อื่นๆเจ้าของหรือผู้ถือหุ้นมีสิทธิที่จะรู้ถึงขอบเขตความเสียหายของสิ่งแวดล้อมในทรัพย์สินที่องค์กรเป็นเจ้าของ (UNCTAD, 1997)

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการบูรณะสถานที่หรือการปิดหรือการรื้อถอนสินทรัพย์ระยะยาว ซึ่งอยู่ภายใต้ภาระผูกพันที่เกิดขึ้นควรรับรู้ทั้งจำนวนเป็นหนี้สินสิ่งแวดล้อม เมื่อเกิดความเสียหายเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมหนี้สินสิ่งแวดล้อมจะถูกรับรู้ ณ เวลานั้น และไม่รอตัดบัญชีจนกระทั่งกิจกรรมสมบูรณ์หรือสถานที่ถูกปิด ซึ่งต้นทุนการบูรณะสถานที่ในอนาคตนั้นเกี่ยวกับความเสียหายที่เกิดขึ้นในงวดก่อนๆ เพื่อเตรียมสินทรัพย์หรือกิจกรรมสำหรับการดำเนินงาน ควรรับรู้เป็นรายจ่ายฝ่ายทุนและทยอยรับรู้เป็นค่าใช้จ่าย (UNCTAD, 1997)

มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องคือ มาตรฐานการบัญชี เรื่อง ประมาณการหนี้สินหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งหากกิจการไม่สามารถประมาณการหนี้สินได้ หรือสามารถประเมินได้เพียงบางส่วน กิจการควรเปิดเผยรายละเอียดไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเพื่อแสดงถึงเหตุผลที่เป็นข้อเท็จจริงของการไม่สามารถประมาณการได้ (วิเชษฐ์ วิจารณ์ และ ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร, 2547)

นิยามของ “หนี้สิน” ตามแม่บทการบัญชี หมายถึง

1. กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต ไม่ว่าภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমান
2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว
3. สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ

3. การรับรู้ค่าชดเชยความเสียหายที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม

กิจการควรรับรู้ค่าชดเชยเป็นสินทรัพย์หากได้รับค่าชดเชยจากบุคคลที่สามและไม่ควรนำไปหักกลบกับหนี้สินสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้น ยกเว้น กฎหมายอนุญาตให้มีการหักกลบกันได้ กิจการควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินในส่วนของหนี้สินสิ่งแวดล้อมและค่าชดเชย หากกิจการไม่ได้รับค่าชดเชยจากบุคคลที่สาม กิจการต้องรับรู้เป็นหนี้สินทั้งจำนวน ยกเว้น หากกิจการไม่ต้องรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม (วิเศษฐ์ โรจนสุกาญจน์ และ ศิลปพร ศรีจันทพร, 2547; UNCTAD, 1997)

4. การวัดมูลค่าหนี้สินสิ่งแวดล้อม

เมื่อเกิดปัญหาในการประมาณการหนี้สินสิ่งแวดล้อม ควรจัดให้มีการประมาณการที่ดีที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ซึ่งในบางสถานการณ์ การประมาณการหนี้สินสิ่งแวดล้อมไม่สามารถวัดมูลค่าได้ เนื่องจากความไม่แน่นอนของปัจจัยที่เกี่ยวข้องต่างๆ ประกอบด้วย ประเภทของสารที่เป็นอันตรายในเขตที่ตั้งโรงงาน อายุการใช้งานของอุปกรณ์ และที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานในส่วนที่เป็นข้อเสนอแนะที่ยอมรับได้ แม้ว่าสามารถประมาณการความผันผวนของรายจ่ายได้ แต่ก็ไม่สามารถประมาณการหนี้สินที่เกิดขึ้นจริงในทางปฏิบัติได้ (UNCTAD, 1997) หนี้สินที่ถูกวัดมูลค่าอาจเพิ่มสูงขึ้นจากการปรับปรุงความเสี่ยง ดังนั้น หากอยู่ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่แน่นอนกิจการต้องระมัดระวัง เพื่อที่จะไม่แสดงจำนวนรายได้หรือสินทรัพย์ที่สูงเกินไป และแสดงจำนวนค่าใช้จ่ายและหนี้สินที่ต่ำเกินไป (อัมพร เทียงตระกูล, 2551) โดยรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีในการประมาณการ ควรจะแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงินในรายงานทางการเงิน และในบางสถานการณ์ที่เกิดขึ้นได้ยากนั้นอาจจะไม่สามารถหาวิธีในการประมาณการที่ดีที่สุดได้ ดังนั้นข้อเท็จจริงในเรื่องนี้ ควรจะถูกเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินในรายงานทางการเงินเช่นกัน (UNCTAD, 1997)

5. การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม

รายงานประจำปีของบริษัทจะมีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมทั้งที่เกี่ยวข้องทางการเงินและไม่เกี่ยวข้องทางการเงิน โดยข้อมูลที่เกี่ยวข้องทางการเงินเป็นข้อมูลที่อยู่บนการเงินคือ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม หนี้สินเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม นโยบายทางบัญชี ความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม ประกันภัยสิ่งแวดล้อม ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นเพิ่มเติม และทรัพย์สินสิ่งแวดล้อม ส่วนข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องทางการเงินคือ นโยบายสิ่งแวดล้อม ผลกระทบเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม

เป้าหมายที่มีต่อสิ่งแวดล้อม ระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ผลิตภัณฑ์อนุรักษ์โลกและภาพลักษณ์ที่แสดงถึงการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม (Zamir et. al., 2011)

วิเชษฐ์ ไรจนสุกาญจน, ศิลปพร ศรีจันทเพร (2547) ได้กล่าวว่า องค์กรสหประชาชาติได้ออกข้อเสนอแนะถึงข้อมูลที่ควรเปิดเผยสำหรับการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับบัญชีสิ่งแวดล้อมไว้ในรายงานของคณะกรรมการบริษัท มีดังนี้

1. ปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกิจการและอุตสาหกรรม
2. นโยบายสิ่งแวดล้อมที่ถือปฏิบัติ
3. การปรับปรุงนโยบายสิ่งแวดล้อม
4. การปล่อยของเสียสู่สิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการ
5. การสนองตอบข้อตกลงของรัฐบาล
6. ปัญหาต่างๆทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกิจการ
7. ผลกระทบของมาตรการคุ้มครองสิ่งแวดล้อมที่มีต่อการลงทุนและกำไรของกิจการ
8. ต้นทุนที่มีสาระสำคัญที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน
9. ต้นทุนที่มีสาระสำคัญที่ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนในงวดปัจจุบัน

หมายเหตุประกอบงบการเงินควรเปิดเผยเรื่องต่อไปนี้

1. นโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกหนี้สิน ประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

2. จำนวนเงินของหนี้สิน และประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่กันไว้ระหว่างงวด
3. จำนวนเงินของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
4. ผลกระทบด้านภาษีอากร
5. จำนวนเงินที่ได้รับอุดหนุนจากรัฐบาลในงวดนั้น

ISAR ได้ให้แนวทางปฏิบัติในการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสิ่งแวดล้อมและหนี้สินสิ่งแวดล้อมไว้ว่า กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม ซึ่งเป็นการอธิบายรายการที่มีอยู่ในงบดุลและงบกำไรขาดทุน หรืออาจเปิดเผยในรายงานแยกต่างหากจากงบการเงิน ตัวอย่างการเปิดเผยดังนี้

1. ต้นทุนสิ่งแวดล้อม

1.1 ประเภทของรายการที่เป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม

1.2 รายการที่รวมอยู่ในต้นทุนสิ่งแวดล้อม

1.3 จำนวนต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่บันทึกเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด

1.4 ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่บันทึกเป็นรายการพิเศษให้เปิดเผยเป็นรายการแยกต่างหาก

1.5 เปิดเผยต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม ซึ่งเป็นผลมาจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายสิ่งแวดล้อม รวมทั้งการชดเชยผลเสียหายที่มีสาเหตุมาจากมลพิษทางสิ่งแวดล้อมให้แก่บุคคลที่สามเป็นรายการแยกต่างหาก

2. หนี้สินสิ่งแวดล้อม

2.1 เปิดเผยหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุล หรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

2.2 ข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ในการวัดมูลค่าของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

2.3 คำอธิบายเกี่ยวกับประเภทของหนี้สิน ระยะเวลาและเงื่อนไขของการชำระคืนหนี้สิน

การจัดทำรายงานด้านสิ่งแวดล้อม

การรายงานด้านสิ่งแวดล้อมเป็นการรายงานผลการปฏิบัติงานเกี่ยวกับเศรษฐกิจ สังคมและสิ่งแวดล้อม ซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดการกลยุทธ์ขององค์กร และเป็นความสัมพันธ์ระหว่างรายงานที่นำเสนอต่อบุคคลภายนอกและการบริหารจัดการภายใน โดยแนวทางในการรายงานของบริษัทคือ รายงาน Triple Bottom Line (ทางการเงิน สังคม และสิ่งแวดล้อม) เพื่อเปิดเผยรายละเอียดต่อบุคคลภายนอก และมีนักลงทุนจำนวนเพิ่มมากขึ้นที่มีความต้องการข้อมูลเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานอย่างยั่งยืนภายในองค์กร จึงมีการเปลี่ยนแปลงระบบการควบคุมการจัดการภายใน รวมถึงหน่วยงานและโครงสร้างขององค์กร ซึ่งข้อมูลในการรายงานเพื่อความยั่งยืนของแต่ละบริษัทมีลักษณะการรายงานที่แตกต่างกัน โดยส่วนใหญ่วิธีการรายงานอย่างยั่งยืนมีแนวทาง (Brooks et al., 2008) ดังนี้

1. แนวปฏิบัติการรายงานอย่างยั่งยืนโดยคณะกรรมการ ซึ่งจะรายงานในรายงานประจำปีของบริษัท เพื่อสนับสนุนบทบาทด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมของหน่วยงานที่ดำเนินการ

2. บริษัทจัดให้มีการดำเนินการด้านความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กร (CSR)

3. กรอบการรายงานที่เป็นที่ยอมรับระดับโลกคือ The Global Reporting Initiative (GRI) ซึ่งเป็นแนวทางสำหรับการรายงานอย่างยั่งยืน

รายงานเพื่อความยั่งยืน (Sustainability Report) เป็นแนวปฏิบัติสำหรับการวัดมูลค่า การเปิดเผย และความรับผิดชอบต่อผู้มีส่วนได้เสียทั้งภายในและภายนอกองค์กร เพื่อให้ผลการปฏิบัติงานขององค์กรนำไปสู่เป้าหมายในการพัฒนาอย่างยั่งยืน โดยรายงานเพื่อความยั่งยืนเป็นการพิจารณาเกี่ยวกับการอธิบายการรายงาน ซึ่งเกี่ยวกับผลกระทบของเศรษฐกิจ สิ่งแวดล้อม และสังคม (เช่น รายงาน triple bottom line หรือรายงานความรับผิดชอบต่อองค์กร) รายงานเพื่อความยั่งยืนจัดทำขึ้นผ่านกรอบการรายงาน Global Reporting Initiative เพื่อเปิดเผยผลที่เกิดขึ้นในช่วงที่ผ่านมาเกี่ยวกับวิธีการทางกลยุทธ์ และการจัดการขององค์กร โดยกรอบการรายงาน Global Reporting Initiative (GRI Reporting Framework) นำมาใช้เพื่อให้เป็นกรอบการทำงานที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไปสำหรับการรายงานผลการปฏิบัติงานเกี่ยวกับเศรษฐกิจ สังคมและสิ่งแวดล้อมขององค์กร ซึ่งถูกออกแบบสำหรับใช้ในองค์กรทุกขนาดและทุกภาคส่วน โดยกรอบการรายงาน Global Reporting Initiative ประกอบด้วยเนื้อหาทั่วไปและเฉพาะภาคส่วน ซึ่งได้รับความเห็นชอบจากผู้มีส่วนได้เสียทั่วโลก และสามารถใช้สำหรับการรายงานผลการปฏิบัติงานอย่างยั่งยืนขององค์กรทั่วไป (Global Reporting Initiative, 2000)

บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต้องมีการจัดทำข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงาน ผลกำไร สถานภาพทางการเงิน การเจริญเติบโตและโอกาสของกิจการ เพื่อให้นักลงทุนภายนอกสามารถตัดสินใจในข้อมูลเกี่ยวกับการตัดสินใจในการลงทุน คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (The Securities and Exchange Commission: SEC) ได้มีข้อกำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนมีการนำเสนอข้อมูลที่มีผลกระทบเกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม โดยมีการเปิดเผยในส่วนของข้อมูลอื่นๆ ในรายงานทางการเงินและเป็นข้อมูลในเชิงคุณภาพ ซึ่งเป็นลักษณะของการจัดทำรายงานโดยทั่วไปของบริษัท โดยตลาดหลักทรัพย์มีผลประโยชน์ให้แก่บริษัทที่จดทะเบียน เพื่อสนับสนุนการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม ซึ่งมีทั้งที่เปิดเผยโดยสมัครใจและเปิดเผยตามมาตรการบังคับ (ศุภมิตร เดชะมนตรีกุล, 2540)

อิสริย์ โชวีวัฒนา (2553) ได้กล่าวว่า คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้ออกข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมซึ่งมี 3 ข้อ ดังนี้

ข้อ 101 กำหนดให้บริษัทต้องเปิดเผยผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญต่อค่าใช้จ่ายในการลงทุนกำไร และฐานะการแข่งขันของบริษัทหรือการปฏิบัติตามกฎหมายสิ่งแวดล้อม รวมถึงต้องเปิดเผยประมาณการค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมทั้งในปัจจุบันและในอนาคตด้วย

ข้อ 103 กำหนดให้บริษัทต้องเปิดเผยถึงการดำเนินงานตามกฎหมายสิ่งแวดล้อมที่เพิ่มขึ้น ภายใต้กฎหมายสิ่งแวดล้อมและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง

ข้อ 303 กำหนดให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมโดยการอธิบายและวิเคราะห์เกี่ยวกับการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม กฎระเบียบข้อบังคับ ข้อผูกมัด เหตุการณ์ หรือความไม่แน่นอนที่อาจจะเกิดผลกระทบที่มีนัยสำคัญต่อสภาพคล่อง และทรัพยากรด้านเงินทุนของบริษัท

การจัดทำรายงานเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม และการพัฒนาอย่างยั่งยืนของประเทศไทย ในปัจจุบันได้เริ่มพัฒนาขึ้น โดยได้มีการนำเสนอในลักษณะรายงานการพัฒนาอย่างยั่งยืน และมีการพัฒนามากรอบการรายงาน Global Reporting Initiative มาเปิดเผยในรายงานการพัฒนาอย่างยั่งยืนของบริษัท ซึ่งได้รับการสนับสนุนจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เพื่อให้บริษัทมีการดำเนินงานที่ดูแลผลกำไรควบคู่กับสังคมและสิ่งแวดล้อมอย่างยั่งยืน โดยการรายงาน Global Reporting Initiative ประกอบด้วย 3 ด้านตามหลัก Triple bottom line ซึ่งเน้นมุมมองต่างๆและช่วยสร้างมูลค่าเพิ่มในระยะยาวให้กับองค์กร (สำนักกำกับดูแลธุรกิจ, 2544)

บทบาทของนักบัญชี

เนื่องจากการจัดทำบัญชีของบริษัทเป็นหน้าที่ของนักบัญชีที่ต้องรับผิดชอบในการจัดทำรายงานประจำปี เพื่อแสดงผลการดำเนินงานของบริษัทแก่ผู้มีส่วนได้เสียทั้งภายในและภายนอกกิจการ โดยในปัจจุบันบริษัทมีความเกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมเพิ่มมากขึ้น ซึ่งเป็นหน้าที่ของนักบัญชีที่ต้องมีความรู้เพิ่มขึ้นเพื่อการจัดทำข้อมูลให้มีความถูกต้อง ซึ่งหากบริษัทสามารถวัดมูลค่าสิ่งแวดล้อมได้จะช่วยให้อำนาจในการจัดการสิ่งแวดล้อมที่ดีขึ้น และสามารถช่วยลดการใช้ทรัพยากรจากการดำเนินงาน ในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินของบริษัทที่นักบัญชีได้มีการจัดทำนั้น นอกจากจะช่วยลดความเสี่ยงทางการเงิน เช่น บริษัทมีความเสี่ยงลดลง ช่วยให้อำนาจประกันภัยลดลง ค่าใช้จ่ายที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายจะช่วยลดรายจ่ายในการถูกฟ้องร้อง เป็นต้น ยังช่วยให้อำนาจของบริษัทได้รับผลประโยชน์อื่นๆอีก เช่น ด้านภาษี ค่าใช้จ่ายลดลง พนักงานมีขวัญกำลังใจที่ดีขึ้น การลดต้นทุนของเสียในการนำกลับมาใช้ใหม่ และช่วยสร้างภาพลักษณ์ให้แก่บริษัท (สำนักกำกับดูแลธุรกิจ, 2544)

ดวงมณี โกมารทัต(2537)และพรรณนิภา รอดวรรณะ(2538)ได้กล่าวถึงการเปลี่ยนแปลงหน้าที่ของนักบัญชีที่เพิ่มขึ้นในสาขาต่างๆ ดังนี้

1. นักบัญชีการเงิน

1.1 การเปลี่ยนแปลงที่เพิ่มขึ้นในงบดุลคือ การประเมินมูลค่า ภาระหนี้สิน ความไม่แน่นอน และการสำรองหรือการตั้งค่าเผื่อ

1.2 การเปลี่ยนแปลงที่เพิ่มขึ้นในงบกำไรขาดทุนคือ ต้นทุนในการกำจัดของเสียและความสะอาดสถานที่

1.3 การเปลี่ยนแปลงที่เพิ่มขึ้นในรายงานประจำปีคือ การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมแก่บุคคลภายนอก

2. นักบัญชีบริหาร

2.1 วางแผนธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนและรายได้ที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม

2.2 การประเมินผลประโยชน์และต้นทุนจากการลงทุน

2.3 การวิเคราะห์ต้นทุนและผลประโยชน์จากการปรับปรุงสภาพแวดล้อม

2.4 การวิเคราะห์ภายหลังปรับปรุงที่ส่งผลต่อต้นทุนและประสิทธิภาพ

3. นักบัญชีวางระบบ

3.1 ปรับปรุงระบบสารสนเทศเพื่อการบริหาร

3.2 ปรับปรุงระบบการรายงานทางการเงิน

4. นักบัญชีโครงการ

4.1 ประเมินรวมถึงวิเคราะห์ผลการลงทุน

4.2 มีการตรวจสอบสภาพแวดล้อมในกิจการอื่นๆ

4.3 มีการวางแผนในระยะยาวจากการประเมินผลกระทบจากสถานะแวดล้อม

5. ผู้ตรวจสอบบัญชีภายใน

5.1 การตรวจสอบภายในควรมีการรวมการตรวจสอบสภาพแวดล้อมของกิจการ

มาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม

มาตรฐานหรือกฎหมายที่กำหนดเกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม ในที่นี้จะกล่าวถึงมาตรฐานการจัดการด้านการสิ่งแวดล้อม (ISO 14000) มาตรฐานระบบการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม (ISO 14001) มาตรฐานสากลว่าด้วยการลดการปล่อยก๊าซเรือนกระจก (ISO 14064) ISO 26000 แนวทางการรับผิดชอบต่อสังคม (ISO 26000: Guidance on Social Responsibility) และตัวชี้วัดการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental performance indicators: EPIs) โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. มาตรฐานการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม (ISO 14000)

อนุกรมมาตรฐานการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO 14000 เป็นมาตรฐานสากลระหว่างประเทศสามารถดำเนินการได้ในทั้งภาครัฐและเอกชน และช่วยให้องค์กรสามารถจัดการปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมและดำเนินการในกิจกรรมที่สนับสนุนการพัฒนาอย่างยั่งยืน นอกจากนี้ สะท้อนให้เห็นถึงความสอดคล้องในระดับสากลเกี่ยวกับแนวปฏิบัติทางธุรกิจ และสิ่งแวดล้อมที่ดีซึ่งองค์กรทั่วโลกสามารถนำไปประยุกต์ใช้ได้ โดย ISO 14000 เป็นเสมือนเครื่องมือในการจัดการเพื่อจัดการด้านสิ่งแวดล้อมและประเมินผลการปฏิบัติการด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งสามารถให้ผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้ คือลดการใช้ทรัพยากร ลดการใช้พลังงาน การปรับปรุงกระบวนการอย่างมีประสิทธิภาพ ลดการผลิตและการกำจัดของเสีย การใช้ประโยชน์จากทรัพยากรที่สามารถนำกลับมาใช้ใหม่ (ISO Central Secretariat, 2009) โดยในประเทศไทยได้กำหนดให้บริษัทมีการปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม เพื่อให้บริษัทได้รับใบรับรอง เพื่อเป็นการสร้างความน่าเชื่อถือแก่ผู้ที่เกี่ยวข้อง (วาสนา ศรีสุรารักษ์, 2553)

สาระสำคัญของอนุกรมมาตรฐานการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO 14000 สามารถแบ่งได้เป็น 3 ส่วน (อัมพร เทียงตระกูล, 2551) ดังนี้

1. ข้อกำหนดเกี่ยวกับระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม (Environmental Management Systems Specification)

2. ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการตรวจสอบทางด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Auditing)

3. ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการประเมินผลการปฏิบัติการทางด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Performance Evaluation)

มาตรฐาน ISO 14000 ต้องการให้กิจการมีการกำหนดนโยบาย การวางแผน และโครงการที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม ซึ่งกิจการส่วนใหญ่จะเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมต่อทั้งภายในและภายนอกกิจการ ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมภายในเป็นการเปิดเผยข้อมูลต่อพนักงานภายในกิจการ ส่วนการเปิดเผยข้อมูลต่อภายนอก กิจการควรพิจารณาถึงความเห็นของสาธารณชนในการจัดการสิ่งแวดล้อม การเปิดเผยเกี่ยวกับคืบความ การเปิดเผยกิจกรรมที่การร่วมลงทุนกับบุคคลอื่นและการเตรียมรายงานสิ่งแวดล้อม (สุกมิตร์ เตชะมนตรีกุล, 2540)

2. มาตรฐานระบบการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม (ISO 14001)

ระบบการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Management System specification) เป็นส่วนหนึ่งในอนุกรมมาตรฐานการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม ISO 14000 ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดการความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อม และสนับสนุนการปรับปรุงอย่างต่อเนื่องในประสิทธิภาพด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทผ่านการนำไปใช้ และดำเนินการของระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม โดยมาตรฐาน ISO 14001 ประกอบด้วยตัวอย่าง รายละเอียด และตัวเลือกต่างๆ ที่ช่วยในการดำเนินการของระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม โดยระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมเป็นเครื่องมือที่สำคัญขององค์กร เพื่อให้บรรลุผลและมีการปรับปรุงประสิทธิภาพการดำเนินงานได้อย่างเป็นระบบ รวมทั้งช่วยหลีกเลี่ยงและลดผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อม (GEMI², 1996) ระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมเป็นการนำไปใช้ด้วยความสมัครใจ เพื่อให้ได้รับการรับรองตามหลักมาตรฐานในระดับสากลและช่วยส่งเสริมภาพลักษณ์ให้แก่องค์กร

ISO 14001 มีความใกล้เคียงกับมาตรฐานการจัดการคุณภาพ (ISO 9000) โดยครอบคลุมองค์ประกอบที่สำคัญดังนี้ (GEMI, 1996)

² GEMI ย่อมาจาก Global Environmental Management Initiative คือ สำนักงาน โครงการบริหารสิ่งแวดล้อมโลก

1. การกำหนดนโยบายที่เหมาะสม
2. การวางแผน
3. การดำเนินการตามระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม
4. การตรวจสอบและขั้นตอนการดำเนินการแก้ไข
5. การทบทวนของฝ่ายบริหารเกี่ยวกับระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมในภาพรวม

3. มาตรฐานสากลว่าด้วยการลดการปล่อยก๊าซเรือนกระจก (ISO 14064)

ISO ตระหนักถึงความสำคัญของการปล่อยก๊าซเรือนกระจก จึงได้มีการจัดทำมาตรฐานเกี่ยวกับการปล่อยก๊าซเรือนกระจกขึ้น คือ ISO 14064 ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของชุดมาตรฐาน ISO 14000 และได้มีการตีพิมพ์ขึ้นในปี 2006 โดย ISO 14064 ได้ตระหนักถึงปัญหามลภาวะสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็ว และทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงของสภาพภูมิอากาศ ซึ่งส่งผลกระทบต่อสังคม สิ่งแวดล้อม และเศรษฐกิจ โดยมาตรฐานกำหนดถึงวิธีการวัดปริมาณและการรายงานการปล่อยก๊าซเรือนกระจกจากองค์กร รวมทั้งวิธีการรายงานการปล่อยก๊าซเรือนกระจกที่สามารถตรวจสอบได้ โดยมาตรฐานประกอบด้วย 3 ส่วน (Wintergreen and Delaney, 2007) ดังนี้

ส่วนที่ 1 ISO 14064-1:2006 ระบุถึงแนวทางและหลักการขององค์กรเกี่ยวกับการแสดงปริมาณ และการรายงานการปล่อยก๊าซเรือนกระจก รวมถึงการกำหนดให้มีการออกแบบ พัฒนาการจัดการ การรายงาน และการตรวจสอบเกี่ยวกับปริมาณการปล่อยก๊าซเรือนกระจก

ส่วนที่ 2 ISO 14064-2:2006 ระบุถึงแนวทางและหลักการของโครงการเกี่ยวกับการแสดงปริมาณ การตรวจสอบ และการรายงานของกิจกรรมที่ทำให้เกิดการลดลงของการปล่อยก๊าซเรือนกระจก รวมถึงการวางแผนโครงการก๊าซที่ทำให้เกิดภาวะเรือนกระจก การระบุและการคัดเลือกแหล่งที่มาที่เกี่ยวข้องกับโครงการในการตรวจสอบ การแสดงปริมาณ และการรายงานผลการปฏิบัติงานของโครงการลดการปล่อยก๊าซเรือนกระจก

ส่วนที่ 3 ISO 14064-3:2006 ระบุถึงหลักการและแนวทางเกี่ยวกับการดำเนินการในการตรวจสอบหรือการยืนยันความถูกต้องขององค์กรในการแสดงปริมาณการลดการปล่อยก๊าซเรือนกระจกในโครงการ รวมถึงการแสดงผล การตรวจสอบ และการรายงาน ซึ่งดำเนินการให้สอดคล้องตามมาตรฐาน ISO 14064-1 และ ISO 14064-2

4. ISO 26000 แนวทางการรับผิดชอบต่อสังคม (ISO 26000: Guidance on Social Responsibility)

ISO 26000 เป็นมาตรฐานระหว่างประเทศที่ให้คำแนะนำเกี่ยวกับความเข้าใจ การดำเนินการ และการปรับปรุงความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กรอย่างต่อเนื่อง ซึ่งเป็นผลกระทบจากการกระทำขององค์กรที่มีต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม และได้เสนอแนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคม ซึ่งจะช่วยให้องค์กรตระหนักถึงการรับรู้ การวิเคราะห์ และแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคม (CBI, n.d.)

ISO 26000 มีหลักการของความรับผิดชอบต่อสังคม 7 ประการ (กระทรวงอุตสาหกรรม, 2554; CBI, n.d.) ดังนี้

1. ความรับผิดชอบต่อสังคม (Accountability) สำหรับผลกระทบขององค์กรที่มีต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม
2. ความโปร่งใส (Transparency) ในการตัดสินใจขององค์กรและการกระทำที่ส่งผลกระทบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม
3. การปฏิบัติอย่างมีจริยธรรม (Ethical behavior) เกี่ยวกับความยุติธรรม ความเท่าเทียมกันในการดำเนินการต่างๆขององค์กร และผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสีย
4. การเคารพในผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสีย (Respect for stakeholder interests) การเคารพ พิจารณาและตอบสนองต่อผลประโยชน์ของผู้มีส่วนได้เสีย
5. การเคารพต่อหลักนิติธรรม (Respect for rule of law) การปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายที่มีผลบังคับใช้
6. การเคารพต่อการปฏิบัติตามแนวทางของสากล (Respect for international norm of behavior) ในขณะที่ยังคงยึดมั่นกับหลักการในการเคารพต่อหลักนิติธรรม

7. การเคารพต่อสิทธิมนุษยชน (Respect of human right) รับรู้ถึงความสำคัญและความเป็นสากลของสิทธิมนุษยชน

นอกจากหลักการของความรับผิดชอบต่อสังคม 7 ประการ ISO 26000 ยังได้กำหนดแนวทางในการแสดงความรับผิดชอบต่อสังคมที่สามารถส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจและกิจกรรมภายในองค์กร ซึ่งเป็นแนวทางที่มีประสิทธิภาพในการรับรู้ประเด็นที่สำคัญและลำดับความสำคัญ โดยรับรู้เพียงประเด็นที่เกี่ยวข้องภายใน 7 หัวข้อหลัก (7 core subjects) (สำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม, 2555) ดังนี้

1. การกำกับดูแลองค์กร (Organizational Governance)
2. สิทธิมนุษยชน (Human Rights)
3. การปฏิบัติด้านแรงงาน (Labour Practices)
4. สิ่งแวดล้อม (The Environment)
5. การปฏิบัติที่เป็นธรรม (Fair Operation Practices)
6. ประเด็นด้านผู้บริโภค (Consumer Issues)
7. การมีส่วนร่วมและการพัฒนาชุมชน (Community Involvement and Development)

ประโยชน์จากการนำ ISO 26000 ไปปรับใช้ในองค์กร นอกจากการรับรู้การปฏิบัติงานขององค์กรต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมแล้ว ยังช่วยสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน สร้างชื่อเสียงให้กับองค์กร รวมถึงสร้างความสัมพันธ์กับภาคธุรกิจ รัฐบาล ลูกค้า และชุมชนในพื้นที่สถานประกอบการ (International Organization for Standardization, 2010) และนำไปสู่การพัฒนาที่ยั่งยืนต่อองค์กร

5. ตัวชี้วัดการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental performance indicators: EPIs)

มาตรฐานการชี้วัดด้านสิ่งแวดล้อมในปัจจุบันจำนวนมากยังคงมีการพัฒนา เนื่องจากยังไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน โดย ISAR ได้เสนอมาตรฐานตัวชี้วัดด้านสิ่งแวดล้อมที่จะเป็นประโยชน์ต่อการเพิ่มรายได้ของกิจการ จากการจัดสรรทรัพยากรให้มีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล ซึ่งมีลักษณะทั่วไป ประกอบด้วย 5 เรื่อง (สำนักกำกับดูแลธุรกิจ, 2544) ดังนี้

1. การสูญเสียทรัพยากรพลังงานที่ไม่สามารถสร้างทดแทนได้
2. การสูญเสียทรัพยากรน้ำสะอาด
3. โลกร้อน
4. การสูญเสียชั้นโอโซน
5. การกำจัดของเสีย

พระราชบัญญัติและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

พระราชบัญญัติและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ พระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พ.ศ. 2535 และพระราชบัญญัติโรงงาน พ.ศ. 2535 มีรายละเอียดดังนี้

1. พระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พ.ศ. 2535

การพัฒนาของกฎหมายในประเทศได้รับอิทธิพลจากการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม และการตื่นตัวในปัญหาสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นในระดับโลก โดยในปี 2535 กระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมได้มีการปรับปรุงและเปลี่ยนแปลงกฎหมายสิ่งแวดล้อมเป็น พระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พ.ศ. 2535 มีเป้าหมายเพื่อจัดปัญหาและข้อบกพร่องของพระราชบัญญัติฉบับปี พ.ศ. 2518 และมีการเพิ่มมาตรการในการจัดการสิ่งแวดล้อมที่จำเป็นขึ้น เพื่อให้ครอบคลุมการจัดการด้านทรัพยากรธรรมชาติและการควบคุมมลพิษจากแหล่งกำเนิดมลพิษ (มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2553)

ในพระราชบัญญัตินี้ได้บัญญัติไว้ว่า ผู้ใดก่อภาวะมลพิษต้องเป็นผู้รับผิดชอบ ค่าใช้จ่ายต่อความเสียหายที่เกิดขึ้น โดยโครงสร้างของกฎหมายแบ่งได้เป็น 7 หมวด ดังนี้ (กรมส่งเสริมคุณภาพสิ่งแวดล้อม, 2535; ปราณี พันธุมสินชัย, 2542)

1.1 คณะกรรมการสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ มีอำนาจและหน้าที่เสนอแนะนโยบายและแผนการกำหนดมาตรฐาน และกำกับดูแลเกี่ยวกับการส่งเสริมและการรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมให้เป็นไปตามกฎหมาย

1.2 กองทุนสิ่งแวดล้อม จัดตั้งขึ้นเพื่อให้ราชการหรือรัฐวิสาหกิจและเอกชนกู้ยืม สำหรับควบคุมบำบัด หรือขจัดมลพิษ ซึ่งเป็นการส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมตามกฎหมาย

1.3 การคุ้มครองสิ่งแวดล้อม ได้กำหนดมาตรฐานคุณภาพสิ่งแวดล้อม การวางแผนจัดการคุณภาพสิ่งแวดล้อม กำหนดเขตอนุรักษ์และคุ้มครองสิ่งแวดล้อม และจัดทำรายงานวิเคราะห์ผลกระทบสิ่งแวดล้อม

1.4 การควบคุมมลพิษ ได้จัดตั้งคณะกรรมการขึ้นเพื่อกำหนดมาตรฐานในการควบคุมมลพิษจากแหล่งกำเนิด การกำหนดเขตควบคุมมลพิษ มลพิษทางอากาศและเสียง มลพิษทางน้ำ มลพิษอื่นๆและของเสียอันตราย ค่าบริการและค่าปรับ ซึ่งมีเจ้าหน้าที่คอยตรวจสอบและควบคุมการปฏิบัติตามกฎหมาย

1.5 มาตรการส่งเสริม เจ้าของหรือผู้ครอบครองแหล่งกำเนิดมลพิษ สามารถได้รับความช่วยเหลือเกี่ยวกับอากรขาของอุปกรณ์ ผู้เชี่ยวชาญจากต่างประเทศในการควบคุมอุปกรณ์

1.6 ความรับผิดชอบทางแพ่ง กำหนดให้เจ้าของหรือผู้ครอบครองพื้นที่ที่เกิดมลพิษต้องรับผิดชอบค่าใช้จ่าย

1.7 บทกำหนดโทษผู้ฝ่าฝืนปรับไม่เกิน 5,000 บาท ถึง 500,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 1 เดือน ถึง 5 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ

2. พระราชบัญญัติโรงงาน พ.ศ. 2535

พระราชบัญญัติฉบับนี้เป็นการให้หลักเกณฑ์และวิธีการแก่ผู้ที่ประกอบกิจการโรงงาน เพื่อเป็นแนวทางในการดำเนินงานให้ถูกต้องตามกฎหมาย โดย พ.ร.บ. ได้ให้ความหมาย “โรงงาน” ไว้ดังนี้

“โรงงาน” หมายความว่า อาคาร สถานที่ หรือยานพาหนะที่ใช้เครื่องจักรมีกำลังรวมตั้งแต่ห้าแรงม้าหรือกำลังเทียบเท่าตั้งแต่ห้าแรงม้าขึ้นไป หรือใช้คนงานตั้งแต่เจ็ดคนขึ้นไปโดยใช้เครื่องจักรหรือไม่ก็ตามสำหรับทำ ผลิตภัณฑ์ ประกอบ บรรจุ ซ่อม ซ่อมบำรุง ทดสอบ ปรับปรุง แปรรูป สภาพ ลำเลียงเก็บรักษา หรือทำลายสิ่งใด ๆ ทั้งนี้ ตามประเภทหรือชนิดของโรงงานที่กำหนดในกฎกระทรวง

โดยโครงสร้างของกฎหมายแบ่งเป็น 3 หมวด (กรมโรงงานอุตสาหกรรม, 2535; ปราณี พันธุมสินชัย, 2542) ดังนี้

2.1 การประกอบกิจการโรงงาน โดยได้ออกกฎกระทรวงแบ่งประเภทโรงงานหรือขนาดโรงงาน เพื่อกำหนดถึงการควบคุมดูแล การป้องกันความเสียหายและอันตรายที่จะมีต่อประชาชนและสิ่งแวดล้อม และได้กำหนดมาตรฐานเพื่อควบคุมการปล่อยของเสียที่กระทบต่อสิ่งแวดล้อม และจัดทำเอกสารเพื่อตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

2.2 การกำกับและดูแลโรงงาน กำหนดให้เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจดำเนินการตรวจสอบสภาพโรงงาน และสามารถนำตัวอย่างผลิตภัณฑ์ไปตรวจสอบคุณภาพได้ และหากการประกอบกิจการโรงงานก่อให้เกิดอันตรายต่อบุคคลที่อยู่ใกล้เคียง สามารถสั่งปิดเพื่อปรับปรุงให้ดำเนินการแก้ไขได้

2.3 บทกำหนดโทษ ผู้ฝ่าฝืนสามารถถูกปรับตั้งแต่ 5,000 บาท ถึง 20,000 บาท หรือจำคุกตั้งแต่ 6 เดือน ถึง 2 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล (2540) ได้ทำการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย: รูปแบบและแนวทาง โดยมีประเด็นหลักในการศึกษา 2 ประเด็น คือ การกำหนดลักษณะของข้อมูลและรายงานว่าควรเป็นอย่างไร ซึ่งศึกษาโดยใช้วิธีออกแบบข้อมูลและรูปแบบของรายงาน และสำรวจความคิดเห็นจากฝ่ายบริหารของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและผู้ใช้สิ่งแวดล้อม และอีกประเด็นหนึ่งคือ ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมโดยสมัครใจและผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม ผลการดำเนินงานด้านเศรษฐกิจ และแรงกดดันจากกลุ่มผู้เกี่ยวข้อง (stakeholder) โดยใช้วิธีการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลและผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม ผลการดำเนินงานด้านเศรษฐกิจ และแรงกดดันจากกลุ่มผู้เกี่ยวข้อง โดยการอ้างอิงทฤษฎีกลุ่มผู้เกี่ยวข้อง

จากผลการศึกษาในประเด็นแรกพบว่า ข้อมูลสิ่งแวดล้อมด้านนโยบาย แผนงาน ผลงาน สิทธิประโยชน์และค่าใช้จ่าย ผลประโยชน์ การปฏิบัติตามกฎหมาย และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ควรมีการ

เปิดเผยถึงระดับความสูงต่ำของรายการ สินทรัพย์และค่าใช้จ่ายควรเปิดเผยมากที่สุด ส่วนแผนงานได้รับการสนับสนุนให้เปิดเผยน้อยที่สุด กลุ่มของผู้ให้ข้อมูลเห็นว่าข้อมูลสินทรัพย์และค่าใช้จ่ายสำคัญ ในขณะที่กลุ่มผู้ใช้ข้อมูลเห็นว่าข้อมูลการปฏิบัติตามกฎหมายสำคัญ กลุ่มผู้ตอบทั้งหมดสนับสนุน รายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่น่าเสนอ ซึ่งแยกจากงบการเงินปกติ และผลการศึกษาในประเด็นที่สองพบว่า ความสัมพันธ์อยู่ในเกณฑ์ต่ำ สำหรับแรงกดดันจากผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้เกี่ยวข้องพบว่า มีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับการเปิดเผยข้อมูล

วาสนา ศรีสุรารักษ์ (2553) ได้ทำการศึกษาการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยศึกษาจำนวนและระดับของการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทมหาชนที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งการศึกษาการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมตามลักษณะเนื้อหาการรายงาน แบ่งได้เป็น 2 เกณฑ์ตามหัวข้อที่ใช้ในการพิจารณา ดังนี้

1. ตามการเสนอของคณะทำงานในการกำหนดมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน (ISAR: The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting) ซึ่งมีจำนวน 13 หัวข้อดังนี้

- 1.1 ปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการและอุตสาหกรรม
- 1.2 นโยบายสิ่งแวดล้อมที่ถือปฏิบัติ
- 1.3 การปล่อยของเสียสู่สิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการ
- 1.4 การสนองตอบข้อกำหนดของรัฐบาล
- 1.5 ปัญหาต่างๆทางกฎหมายสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการ
- 1.6 ผลกระทบของมาตรการคุ้มครองสิ่งแวดล้อมที่มีต่อการลงทุนและกำไรของกิจการ
- 1.7 ต้นทุนที่มีสาระสำคัญที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน

1.8 ต้นทุนที่มีสาระสำคัญที่ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนในงวดปัจจุบัน

1.9 นโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกหนี้สิน ประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

1.10 จำนวนเงินของหนี้สิน และประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่กันไว้ระหว่างงวด

1.11 ผลกระทบด้านภาษี

1.12 จำนวนเงินที่ได้รับการอุดหนุนจากรัฐบาลในงวดนั้น

1.13 ระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม

2. ตามประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งมีจำนวน 4 หัวข้อดังนี้

2.1 การดำเนินการเพื่อลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม

2.2 ค่าใช้จ่ายในการลงทุนเพื่อควบคุมสิ่งแวดล้อมในช่วง 3 ปีที่ผ่านมาหรือในอนาคต

2.3 ผลการปฏิบัติงานเมื่อเทียบกับข้อกำหนดตามกฎหมาย

2.4 ข้อพิพาทหรือการถูกฟ้องร้องเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและแนวทางการแก้ไข

โดยนำเกณฑ์ทั้ง 2 มาทำการวิเคราะห์ระดับการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมโดยแบ่งเป็น 3 ระดับคือ ระดับต่ำ ระดับปานกลาง และระดับสูง เพื่อทดสอบหาความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมกับคุณลักษณะต่างๆของบริษัท ซึ่งได้แก่ ขนาดของกิจการ โครงสร้างเงินทุน โครงสร้างการเป็นเจ้าของ การถือหุ้นโดยชาวต่างชาติ อายุการดำเนินงาน ความสามารถในการทำกำไร สภาพคล่องทางการเงินของกิจการ และประเภทผู้สอบบัญชี โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานทางการเงินแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) รายงานประจำปี (แบบ 56-2) ประจำปี 2548 ของบริษัทมหาชนที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวนทั้งสิ้น 339 บริษัท

จากผลการศึกษาพบว่า บริษัททั้ง 339 บริษัท มีการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรูปแบบของข้อมูลเชิงคุณภาพคิดเป็นร้อยละ 93.48 ของประโยคทั้งหมด โดยกลุ่มอุตสาหกรรมพลังงานและสาธารณูปโภคมีจำนวนการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมสูงสุด และกลุ่มอุตสาหกรรมของใช้ส่วนตัวและเวชภัณฑ์มีจำนวนการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมต่ำสุด เมื่อพิจารณาตามหัวข้อการรายงานของคณะทำงานในการกำหนดมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน (ISAR) พบว่าหัวข้อที่มีการรายงานมากที่สุดคือ หัวข้อนโยบายสิ่งแวดล้อมที่ถือปฏิบัติ เมื่อพิจารณาตามหัวข้อการรายงานในประกาศคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยพบว่า หัวข้อที่มีการรายงานมากที่สุดคือ หัวข้อการดำเนินการเพื่อลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม จากการวิเคราะห์ระดับการรายงานพบว่า บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ส่วนใหญ่มีการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมอยู่ในระดับต่ำ และพบว่าขนาดของกิจการมีอิทธิพลทางบวกต่อการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อม กล่าวคือบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีขนาดใหญ่ จะมีการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมมากขึ้นด้วย ดังนั้นแสดงให้เห็นว่าหน่วยงานกำกับดูแลควรมีการส่งเสริมการรายงานและให้ความสำคัญกับการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมมากขึ้น โดยเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีขนาดเล็กและการรายงานในหัวข้อหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ผลกระทบด้านภาษี และเงินอุดหนุนที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินและเป็นประโยชน์ประกอบการวิเคราะห์การลงทุนสำหรับนักลงทุน

ศุณิสรา บุญชูช่วย (2554) ได้ทำการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยสิ่งแวดล้อมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยศึกษาระดับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ซึ่งในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ดัดแปลงมาจากงานวิจัยในอดีต Tilt (2007) แบ่งการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมเป็น 2 ประเภทคือ การเปิดเผยข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม และการเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดชัดเจนเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม โดยการเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดชัดเจนเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมยังแบ่งได้เป็น 7 กลุ่มดังนี้

1. ระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม
2. การนำมาใช้ใหม่ การนำกลับมาใช้ใหม่ และความยั่งยืน
3. ขยะและมลภาวะ
4. การตรวจติดตามสิ่งแวดล้อมและคณะกรรมการสิ่งแวดล้อม
5. กฎหมายสิ่งแวดล้อม
6. การจัดหาทุน
7. การวิจัยและพัฒนา

ศุณิสรา บุญชูช่วย (2554) ศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อระดับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้แก่ กลุ่มอุตสาหกรรม ขนาดบริษัท อัตราผลตอบแทนต่อสินทรัพย์และอัตราความเสี่ยง โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานทางการเงินแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ประจำปี พ.ศ. 2549 จำนวน 7 กลุ่มอุตสาหกรรม ยกเว้นกลุ่มธุรกิจการเงิน การประกันภัย และกองทุนรวม ซึ่งมีบริษัทจำนวนทั้งสิ้น 367 บริษัท

จากผลการศึกษาพบว่า มีกลุ่มอุตสาหกรรม 5 กลุ่ม มีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมเกี่ยวกับขยะและมลภาวะสูงสุด สำหรับระดับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมพบว่า กลุ่มอุตสาหกรรมส่วนใหญ่เปิดเผยข้อมูลอยู่ที่ระดับ 2 คือมีการเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดชัดเจนเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมแต่ไม่สามารถวัดเชิงปริมาณได้ ส่วนกลุ่มอุตสาหกรรมที่ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมคือ กลุ่มบริการและกลุ่มเทคโนโลยี เนื่องจาก 2 กลุ่มนี้เชื่อว่าประกอบธุรกิจที่ไม่ค่อยส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมมากนัก สำหรับปัจจัยที่มีผลกระทบต่อระดับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมคือ กลุ่มอุตสาหกรรมและขนาดบริษัท

มัทนัช สุทธิพันธุ์ (2555) ได้ทำการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และศึกษาการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมแยกตามกลุ่มของอุตสาหกรรม เพื่อทดสอบหาความสัมพันธ์ของปริมาณการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมและปัจจัยที่คาดว่าจะมีอิทธิพลต่อการเปิดเผยข้อมูล โดยศึกษาจากกลุ่มบริษัทขนาดใหญ่ 50 บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในรายงานประจำปี พ.ศ. 2553 โดยมีเพียง 7 กลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมคือ กลุ่มเกษตรกรรมและอาหาร กลุ่มการเงิน กลุ่มอุตสาหกรรม กลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง กลุ่มทรัพยากรธรรมชาติ กลุ่มบริการ และกลุ่มเทคโนโลยี

โดยใช้วิธีการวิเคราะห์เนื้อหา (Content analysis) โดยวิธีการนับจำนวนคำ (Word count) เพื่อนับปริมาณการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม ซึ่งเนื้อหาการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปี มีดังนี้

1. การกำกับดูแลกิจการ
2. ความรับผิดชอบต่อสังคม
3. รายงานผู้บริหาร

4. การจัดการความเสี่ยง
5. รางวัลด้านสิ่งแวดล้อม
6. นโยบายด้านสิ่งแวดล้อม
7. การพัฒนาอย่างยั่งยืน

โดยแบบการเก็บข้อมูลการศึกษาในครั้งนี้ดัดแปลงมาจากการวิจัยในอดีต Deegan และ Gordon (1996); Hackston และ Milne (1996) และ Wiseman (1982) ซึ่งหัวข้อการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีได้มีการแบ่งเป็น 22 หัวข้อ มีดังนี้

1. นโยบายด้านสิ่งแวดล้อม
2. ระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม รวมถึง ISO 14001
3. การจัดการความเสี่ยง รวมทั้งการประเมินผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อม
4. การตรวจสอบสิ่งแวดล้อม
5. เป้าหมายด้านสิ่งแวดล้อม
6. การรับรองมาตรฐานต่างๆที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม
7. รางวัลด้านสิ่งแวดล้อม
8. วัตถุดิบ รวมทั้งการวิจัยและการพัฒนา การจัดการพลังงาน
9. กระบวนการผลิต รวมถึงเทคโนโลยีสีเขียว และเงินลงทุน
10. ผลิตภัณฑ์สีเขียว
11. การจัดการของเสีย
12. การจัดการที่ดิน การฟื้นฟูที่ดิน
13. การลดมลภาวะทางอากาศ
14. การกักตุนน้ำเสีย
15. การจัดการการรั่วไหล
16. การจัดการทางด้านเสียง
17. กิจกรรมทางด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ
18. ต้นทุนด้านการฟื้นฟูด้านสิ่งแวดล้อม
19. ระบบบัญชีต้นทุนสิ่งแวดล้อม
20. การรายงานการพัฒนาอย่างยั่งยืน
21. การศึกษาและอบรมเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม
22. การฟ้องร้อง การดำเนินคดีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม

ผลการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีพบว่า บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมีถึง 48 บริษัท (ร้อยละ 96) ที่มีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปี โดยบริษัทนิยมเปิดเผยในหัวข้อการกำกับดูแลที่ดีของกิจการถึง 41 บริษัท (ร้อยละ 82) ยังพบว่าบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมพลังงานมีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีสูงสุด แต่บริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมเทคโนโลยีเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมต่ำสุด ส่วนหัวข้อที่มีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมที่ได้รับความนิยมที่สุดคือ กิจกรรมเพื่อสิ่งแวดล้อม นโยบายด้านสิ่งแวดล้อม และการจัดการของเสีย และในการการศึกษารังนี้ยังพบอีกว่า ปริมาณการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ได้รับอิทธิพลมาจากปัจจัย 2 ตัวคือ ลักษณะของอุตสาหกรรมและประเภทของเจ้าของกิจการ

Deegan and Gordon (1996) ได้ทำการศึกษาเรื่องการศึกษาแนวทางปฏิบัติของการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทในประเทศออสเตรเลีย โดยจะแบ่งประเด็นในการศึกษาเป็น 3 ประเด็นคือ ประเด็นที่หนึ่ง สำนักรายงานด้านสิ่งแวดล้อมในทางปฏิบัติของบริษัทในประเทศออสเตรเลีย จากรายงานประจำปี ปี 1991 จำนวน 71 บริษัทที่สนใจในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม โดยทดสอบความสัมพันธ์ของการเปิดเผยเชิงบวกและการเปิดเผยเชิงลบเกี่ยวกับด้านสิ่งแวดล้อม ประเด็นที่สอง ตรวจสอบการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงในช่วงปี 1980, 1985, 1988, และปี 1991 โดยการสุ่มบริษัทตัวอย่างจำนวน 25 บริษัท เพื่อทดสอบปริมาณความหมาย (จำนวนคำ) ของการเปิดเผยในเชิงบวกและการเปิดเผยในเชิงลบ และประเด็นที่สาม ตรวจสอบความเกี่ยวข้องกันระหว่างกลุ่มสิ่งแวดล้อม และการรายงานด้านสิ่งแวดล้อมในทางปฏิบัติของบริษัทในประเทศออสเตรเลีย โดยการใช้แบบสอบถามเกี่ยวกับการบริหารงานส่งไปยังกลุ่มที่ดูแลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท

จากการศึกษาพบว่า ประเด็นที่หนึ่ง กลุ่มตัวอย่างมีการเปิดเผยด้านสิ่งแวดล้อมในทางปฏิบัติ โดยบริษัทส่งเสริมการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมในแง่มุมมองเชิงบวก แต่ล้มเหลวในการเปิดเผยแง่ลบเชิงลบ ประเด็นที่สอง ในช่วงเวลาที่เปลี่ยนแปลงแสดงให้เห็นว่า เกิดความกังวลเพิ่มขึ้นเกี่ยวกับปัญหาด้านสิ่งแวดล้อม ประเด็นที่สาม ขอบเขตการเปิดเผยด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทมีความเกี่ยวข้องกับกลุ่มสิ่งแวดล้อมในเชิงบวก คือกลุ่มสิ่งแวดล้อมส่งผลกระทบกับพฤติกรรมกรายงานด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท

Wu *et. al.* (2010) ได้ทำการศึกษาเรื่องการวัดการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม การดำเนินงานของบริษัท และคุณลักษณะของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยใช้ดัชนีราคาหลักทรัพย์ตามแบบ S&P จำนวนทั้งสิ้น 100 บริษัท ในปี ค.ศ. 2004-2008 ซึ่งมี 3 เรื่องที่ทำการศึกษา เรื่องแรกคือ การวัดการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัท มีการใช้วิธีการนับจำนวนคำเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมจากรายงานประจำปี (แบบ 10k) ในเรื่องสองคือการศึกษากการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมที่มีผลกระทบต่อการดำเนินงานของบริษัท โดยการใช้ Tobin's Q มาช่วยในการคำนวณในการวัดมูลค่าของบริษัทเพื่อการเปรียบเทียบการดำเนินงานของแต่ละบริษัท และเรื่องที่สามคือ ตรวจสอบผลกระทบของการดำเนินงานของบริษัทกับคุณลักษณะของบริษัทในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม ซึ่งคุณลักษณะที่ใช้วัดคือ ขนาดบริษัท อัตราการเติบโตของบริษัท และระดับหนี้สินของบริษัท

จากการศึกษาพบว่า บริษัทส่วนใหญ่มีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมอยู่ในระดับต่ำคือเลือกที่จะไม่เปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมด้วยความสมัครใจ เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมอาจจะบ่งชี้ถึงปัญหาทางด้านสิ่งแวดล้อมภายในองค์กรและส่งผลให้การดำเนินงานทางการเงินของบริษัทลดลง และยังพบว่า บริษัทที่มีผลการดำเนินงานที่ดีขึ้นจะมีหนี้สินสูงซึ่งส่งผลให้มีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมลดลง แสดงให้เห็นว่า หากมีการบังคับตามกฎหมายหรือมีการออกข้อบังคับจะทำให้เกิดการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมเพิ่มขึ้น

Lee (2011) ได้ทำการศึกษาแรงจูงใจ อุปสรรค และสิ่งกระตุ้น สำหรับการนำการบัญชี (ต้นทุน) บริหารสิ่งแวดล้อมและแนวทางที่เกี่ยวข้องมาปรับใช้ กรณีศึกษาสาธารณรัฐเกาหลี ในการศึกษาใช้วิธีวิจัยเชิงสำรวจแบบสอบถาม โดยสำรวจในช่วง 2 เดือน ระหว่างเดือนมีนาคมและเมษายน ปี 2008 ซึ่งแบบสอบถามถูกส่งแบบสุ่มเลือกบริษัทตัวอย่างจำนวน 200 บริษัทในอุตสาหกรรมอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic) เคมีภัณฑ์ (Chemical) เครื่องจักรกล (Machinery) และยานยนต์ (Automobile) ได้รับการตอบกลับจำนวน 107 บริษัท

งานวิจัยเชิงสำรวจแบ่งเป็น 2 ส่วนคือ 1) การรับรู้ต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมและแนวทางของบัญชีต้นทุนสิ่งแวดล้อม 2) เหตุผลเกี่ยวกับการนำการบัญชีต้นทุนสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้ในการดำเนินงาน อุปสรรคในการนำการบัญชีต้นทุนสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้ในทางปฏิบัติ

โดยจากการศึกษาพบว่า ขาดแนวทางอย่างเป็นระบบในโครงสร้างที่ดำเนินการบัญชีต้นทุนสิ่งแวดล้อมในทางปฏิบัติ ซึ่งมีสาเหตุจากระบบบัญชีและระบบสารสนเทศที่มีอยู่ ซึ่งอธิบายได้ดังนี้

1. ยังคงมีช่องว่างในการรับรู้ระหว่างการบริหารสิ่งแวดล้อมและการบัญชีต้นทุนสิ่งแวดล้อม และการนำการบริหารสิ่งแวดล้อมและการบัญชีต้นทุนสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้ในการดำเนินงาน
2. แนวทางการบัญชีต้นทุนสิ่งแวดล้อมจะเป็นประโยชน์ในการระบุและจัดประเภทข้อมูลที่เกี่ยวข้องสำหรับวัตถุประสงค์ในทางปฏิบัติ
3. อุปสรรคในการนำแนวทางการบัญชีต้นทุนสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้ ประกอบด้วย ระยะเวลาการปิดบัญชี (closing periods) ของต้นทุนสิ่งแวดล้อม ไม่มีสารสนเทศในเชิงปริมาณ ข้อมูลไม่ตรงกันระหว่างรายการบัญชีต้นทุนที่มีอยู่และในส่วนของแนวทางการบัญชีต้นทุนสิ่งแวดล้อม และการขาดความเชื่อมโยงของต้นทุนสิ่งแวดล้อมในระบบบัญชีต้นทุนแบบดั้งเดิม

Abiola and Ashamu (2012) ได้ทำการศึกษาเรื่องการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมในทางปฏิบัติในประเทศไนจีเรีย กรณีศึกษาสถานประกอบการปิโตรเลียมในประเทศ ซึ่งเป็นภาคธุรกิจที่มีความอ่อนไหวต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งดำเนินการประเมินการปฏิบัติของสถานประกอบการปิโตรเลียมประเทศไนจีเรียเกี่ยวกับการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม โดยการตรวจสอบวิธีของสถานประกอบการปิโตรเลียมประเทศไนจีเรียเกี่ยวกับการบริหาร การบัญชี และการรายงานผลการดำเนินงานที่มีความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อม งานวิจัยใช้วิธีการเชิงสำรวจ ส่งแบบสอบถาม เพื่อเก็บข้อมูลจากผู้จัดการทั้งฝ่ายการเงินและสิ่งแวดล้อมภายในสาขาและหน่วยธุรกิจเชิงกลยุทธ์ของสถานประกอบการปิโตรเลียมประเทศไนจีเรีย กับกรณีศึกษาเฉพาะสำนักงานใหญ่ใน Abuja และสาขาใน Port Harcourt และ Lagos

ผลจากการศึกษาพบว่า ผู้จัดการของสถานประกอบการปิโตรเลียมประเทศไนจีเรียทราบเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมในทางปฏิบัติ และได้นำมาใช้ในทางปฏิบัติสำหรับการตัดสินใจภายในองค์กร โดยมีการระบุ เก็บรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับตัวเงิน เกี่ยวกับต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม รายได้ และการออม นอกจากนี้มีการรายงานความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อม และข้อมูลประสิทธิภาพในการดำเนินงานให้ผู้มีส่วนได้เสียทั้งภายในและภายนอก

Ahmad(2012) ได้ทำการศึกษาการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการรายงานในทางปฏิบัติ ความสำคัญและปัญหา กรณีศึกษาจากบริษัทในประเทศบังกลาเทศ งานวิจัยนี้ใช้ทั้งข้อมูลทุติยภูมิและปฐมภูมิ ข้อมูลปฐมภูมิเป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลจากพนักงานฝ่ายบัญชีจำนวน 40 คน จากบริษัทละ 1 คน ข้อมูลทุติยภูมิเก็บรวบรวมข้อมูลจากรายงานประจำปีของบริษัท ในปี 2010 โดยจากการศึกษาพบว่า

1. กลุ่มตัวอย่างมีความต้องการอย่างชัดเจนในเรื่อง การบัญชีสิ่งแวดล้อมและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปี
2. กลุ่มตัวอย่างทราบเกี่ยวกับแนวปฏิบัติของการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม
3. ลักษณะการเปิดเผยด้านสิ่งแวดล้อม มีการเปิดเผยในลักษณะเชิงคุณภาพในเชิงบวก ซึ่งถูกรายงานอยู่ในรายงานประจำปี หรือในแถลงการณ์ของประธานกรรมการหรือกรรมการผู้จัดการ หรือรายงานกรรมการและส่วนที่แยกจาก “หน่วยงานด้านสิ่งแวดล้อม”
4. การเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมจะแสดงอยู่ในรายงานประจำปี ในรูปของค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับพลังงาน การจัดการของเสีย ความปลอดภัยเกี่ยวกับการวัดและการป้องกันด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งมีรายการค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับพลังงาน โคลด์เด็นที่สุด
5. กลุ่มตัวอย่างได้ระบุถึงปัญหาที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อมในทางปฏิบัติคือ ปัญหาด้านกฎหมายในเรื่อง การขาดข้อกำหนดเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม ปัญหาขององค์กรในเรื่อง การขาดนโยบายและการจัดการที่สนับสนุนการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม ปัญหาในระดับบุคคลในเรื่อง การขาดความรู้และการฝึกอบรมของพนักงานฝ่ายบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม

จากการอธิบายที่แสดงอย่างชัดเจนว่า การบัญชีสิ่งแวดล้อมและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อมในทางปฏิบัติของบริษัทกลุ่มตัวอย่างในปัจจุบันยังไม่เป็นที่น่าพึงพอใจและยังไม่เพียงพอ ดังนั้น เพื่อที่จะปรับปรุงการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อมในทาง

ปฏิบัติของบริษัทที่ถูกเลือก ผู้มีอำนาจที่เหมาะสมจำเป็นต้องดำเนินการตามข้อเสนอแนะจากผู้ตอบ โดยไม่ควรมีความล่าช้าในอนาคต

Ashcroft (2012) ได้ทำการศึกษาขอบเขตของการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมโดยสมัครใจในรายงานประจำปีของบริษัทและตรวจสอบรายงานทางการเงินของบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดา ซึ่งอธิบายถึงผลกระทบจากปัจจัยต่างๆของบริษัทในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมรวมถึงการวัดและการวิเคราะห์ที่นำไปสู่การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมที่แท้จริง เนื้อหาที่บริษัททำการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมไว้ในรายงานประจำปีคือ การประเมินที่มุ่งเน้นแนวทางการรายงานสิ่งแวดล้อม โดยแนวทางที่นำมาประเมินนั้นเป็นแนวทางของสมาคมนักบัญชีในสหรัฐอเมริกา (American Institute of Public Accountants) และแนวทางของสมาคมนักบัญชีรับอนุญาตในแคนาดา (Canadian Institute of Chartered Accountants) โดยทำการศึกษาในช่วงปี 1994-1996 และเก็บข้อมูลจากรายงานประจำปีในเรื่องการฟื้นฟูสิ่งแวดล้อม (Statement of Position 96-1: SOP 96-1) ซึ่งแยกวิเคราะห์เป็น 4 ส่วนคือ บทนำ (Introduction: INTRO) การอธิบายและการวิเคราะห์การจัดการ (Management discussion and analysis: MD&A) งบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน (Financial statement and footnotes: FINST) และอื่นๆ (OTHER)

กลุ่มตัวอย่างที่ทำการศึกษาคือ การศึกษาการเปิดเผยปริมาณการปล่อยมลพิษของบริษัททั้งสองประเทศที่มีต่อสาธารณชน ซึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกาศึกษาจากทำเนียบข้อมูลการปล่อยสารพิษ (Toxic Release Inventory: TRI) ในปี 1994 จากสำนักงานปกป้องสิ่งแวดล้อม (Environmental Protection Agency: EPA) ส่วนกลุ่มตัวอย่างที่ศึกษาในประเทศแคนาดาจะศึกษาจากทำเนียบข้อมูลการปล่อยมลภาวะ (National Pollutant Release Inventory: NPRI) ในปี 1994 และศึกษาการเปิดเผยข้อมูลการปล่อยมลภาวะในรายงานประจำปี โดยบริษัทจะมีระบบจำแนกประเภทอุตสาหกรรม (Standard Industrial Classification: SIC) ใช้ตัวเลข 4 ตัวเป็นตัวกำหนด โดยหมวดหมู่ที่ศึกษาอยู่ระหว่างหมู่ 20-39 (เป็นรหัส 2 ตัวแรกของระบบ)

จากผลการศึกษาพบว่า บริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกามีระดับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมสูงกว่าบริษัทในประเทศแคนาดา โดยบริษัทในประเทศแคนาดามีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในส่วนของบริษัทนำ (INTRO) และการอธิบายและการวิเคราะห์การจัดการ (MD&A) ส่วนในประเทศสหรัฐอเมริกามีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในส่วนการอธิบายและการวิเคราะห์การจัดการ (MD&A) และงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน (FINST) เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของประเทศสหรัฐอเมริกาทำให้เกิดความน่าเชื่อถือสำหรับผู้ใช้งบการเงิน

นอกจากนี้บริษัทของแต่ละประเทศจะมีการเปิดเผยข้อมูลที่แตกต่างกันในส่วน of รายงานประจำปี ซึ่งมักจะขึ้นอยู่กับความต้องการของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย

Suttipun and Stanton (2012) ได้ทำการศึกษาว่าทำไมบริษัทถึงมีการทำการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมและไม่มีทำการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม และมีการใช้ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสียในการสนับสนุนเพื่ออธิบายการทำรายงานสิ่งแวดล้อมของประเทศไทยโดยสมัครใจ โดยวิธีที่ใช้ศึกษาคือการใช้แบบสอบถาม ซึ่งแบ่งเป็น 3 เรื่องคือ เหตุผลสำหรับการทำการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม เหตุผลสำหรับการไม่ทำการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม และรายละเอียดทางด้านประชากร (demographic) โดยในแบบสอบถามจะแบ่งการจัดลำดับทัศนคติ (Likert scale) เป็น 5 ระดับ และลักษณะคำถามแบบปลายปิด โดยกลุ่มตัวอย่างคือ นักบัญชีในประเทศไทยที่เป็นผู้จัดทำรายงานประจำปี จำนวน 405 คน จากโปรแกรมการฝึกอบรมพัฒนาวิชาชีพบัญชีต่อเนื่อง (Continuing Professional Accountant Development Training Program) ในวันที่ 29 มกราคม 2555 และ วันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2555

จากการศึกษาพบว่า คะแนนที่ได้สูงสุดของเหตุผลสำหรับการทำการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมคือ การมีกฎระเบียบหรือข้อบังคับ การเพิ่มขึ้นในความจงรักภักดีของลูกค้าซึ่งนำไปสู่การได้เปรียบในการแข่งขัน ความเกี่ยวข้องของลูกค้าและสิทธิในข้อมูลของนักลงทุน ส่วนคะแนนที่ได้สูงสุดของเหตุผลสำหรับการไม่ทำการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมคือ บริษัทไม่มีผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อม และไม่มีกฎหมายที่เป็นข้อบังคับสำหรับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม และไม่มีมาตรฐานการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมสำหรับประเทศไทย และยังพบอีกว่าการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของอุตสาหกรรมในประเทศไทยยังคงมีน้อยอยู่ในปัจจุบัน

จากการทบทวนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องทั้งในประเทศและต่างประเทศ ทำให้สามารถสรุปงานวิจัยได้ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 สรุปงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ผู้ศึกษา	เรื่องที่ศึกษา	ผลการศึกษา
ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล (2540)	การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม สำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย: รูปแบบและแนวทาง	กลุ่มของผู้ให้ข้อมูลเห็นว่า ข้อมูล สินทรัพย์และค่าใช้จ่าย มี ความสำคัญ ในขณะที่กลุ่มผู้ใช้ ข้อมูลเห็นว่า ข้อมูลในการปฏิบัติ ตามกฎหมายสำคัญ กลุ่มผู้ตอบ ทั้งหมดสนับสนุนรายงานเกี่ยวกับ สิ่งแวดล้อมที่นำเสนอซึ่งแยกจาก งบการเงินปกติ
วาสนา ศรีสุรารักษ์ (2553)	การรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมของ บริษัทจดทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	บริษัทมีการรายงานข้อมูล สิ่งแวดล้อมเชิงคุณภาพ โดย กลุ่ม อุตสาหกรรมพลังงาน และ สาธารณูปโภคมีจำนวน การรายงาน ข้อมูลสิ่งแวดล้อม สูงสุด โดยตาม การเสนอของISAR พบว่า หัวข้อที่ มีการรายงานมากที่สุดคือ หัวข้อ นโยบายสิ่งแวดล้อมที่ถือปฏิบัติ และตามประกาศของ กสท. พบว่า หัวข้อที่มีการรายงานมากที่สุดคือ หัวข้อการดำเนินการเพื่อลด ผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งจาก การวิเคราะห์ระดับรายการพบว่า ขนาดของกิจการมีอิทธิพลต่อการ รายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อม

ตารางที่ 2 (ต่อ)

ผู้ศึกษา	เรื่องที่ศึกษา	ผลการศึกษา
สุนิสา บุญชูช่วย (2554)	ปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูล สิ่งแวดล้อมของบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	ปัจจัยที่มีผลกระทบต่อ การเปิดเผย ข้อมูล สิ่ง แวด ล้อม คือ กลุ่ม อุตสาหกรรมและขนาดบริษัท โดย มีการเปิดเผย ข้อมูลสิ่งแวดล้อม เกี่ยวกับขยะและมลภาวะสูงสุด โดยมีการเปิดเผยข้อมูลที่กำหนด ชัดเจนเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมแต่ไม่ สามารถวัดเชิงปริมาณ
มัทนชัย สุทธิพันธุ์ (2555)	การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมใน รายงานประจำปีของบริษัท: กรณีศึกษาบริษัทขนาดใหญ่ 50 บริษัทที่จดทะเบียนในตลาด หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	บริษัทนิยมเปิดเผยในเรื่องการ กำกับดูแลที่ดีของกิจการโดย บริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรม พลังงานมีการเปิดเผยข้อมูลด้าน สิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปี สูงสุด ส่วนหัวข้อที่มีการเปิดเผย ข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมที่ได้รับ ความนิยมที่สุดคือกิจกรรมเพื่อ สิ่งแวดล้อม และปริมาณการ เปิดเผยข้อมูลได้รับอิทธิพลมาจาก ปัจจัย 2 ตัวคือลักษณะของ อุตสาหกรรมและประเภทของ เจ้าของกิจการ

ตารางที่ 2 (ต่อ)

ผู้ศึกษา	เรื่องที่ศึกษา	ผลการศึกษา
Deegan and Gordon (1996)	การศึกษาแนวทางปฏิบัติของการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทในประเทศออสเตรเลีย	กลุ่มตัวอย่างมีการเปิดเผยด้านสิ่งแวดล้อมในทางปฏิบัติ โดยบริษัทส่งเสริมการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมในแง่มุมเชิงบวก แต่ล้มเหลวในการเปิดเผยแง่มุมเชิงลบ และเกิดความกังวลเพิ่มขึ้นเกี่ยวกับปัญหาด้านสิ่งแวดล้อม นอกจากนี้ ขอบเขตการเปิดเผยด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทมีความเกี่ยวข้องกับกลุ่มสิ่งแวดล้อมในเชิงบวก คือกลุ่มสิ่งแวดล้อมส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมการรายงานด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท
Wu <i>et. al.</i> (2010)	การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม การดำเนินงานของบริษัท และคุณลักษณะของบริษัท กรณีศึกษาบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ S&P จำนวนทั้งสิ้น 100 บริษัท	บริษัทส่วนใหญ่เลือกที่จะไม่เปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมด้วยความสมัครใจ และพบว่า บริษัทที่มีผลการดำเนินงานที่ดีขึ้นจะมีหนี้สินสูง ซึ่งส่งผลให้มีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมลดลง

ตารางที่ 2 (ต่อ)

ผู้ศึกษา	เรื่องที่ศึกษา	ผลการศึกษา
Lee (2011)	แรงจูงใจ อุปสรรค และสิ่งกระตุ้น สำหรับการนำการบัญชี (ต้นทุน) บริหารสิ่งแวดล้อมและแนวทางที่ เกี่ยวข้องมาปรับใช้ กรณีศึกษา สาธารณรัฐเกาหลี	ขาดแนวทางอย่างเป็นระบบใน โครงสร้างที่ดำเนินการบัญชี ต้นทุนสิ่งแวดล้อมในทางปฏิบัติ ซึ่งมีสาเหตุจากระบบบัญชีและ ระบบสารสนเทศที่มีอยู่
Abiola and Ashamu (2012)	การบัญชีบริหาร สิ่งแวดล้อม ในทางปฏิบัติในประเทศไนจีเรีย กรณีศึกษาสถานประกอบการ ปิโตรเลียมในประเทศ	ผู้จัดการของสถานประกอบการ ปิโตรเลียมประเทศไนจีเรียทราบ เกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม ในทางปฏิบัติ และได้นำมาใช้ ในทางปฏิบัติสำหรับการตัดสินใจ ภายในองค์กร โดยมีการระบุ เก็บ รวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลที่ เกี่ยวข้องกับตัวเงิน เกี่ยวกับต้นทุน ที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม รายได้ และการออม นอกจากนี้มีการ รายงานความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อม และข้อมูลประสิทธิภาพในการ ดำเนินงานให้ผู้มีส่วนได้เสียทั้ง ภายในและภายนอก

ตารางที่ 2 (ต่อ)

ผู้ศึกษา	เรื่องที่ศึกษา	ผลการศึกษา
Ahman (2012)	การบัญชีสิ่งแวดล้อมและการ รายงานในทางปฏิบัติ ความสำคัญ และปัญหา กรณีศึกษาจากบริษัท ในประเทศไทย	กลุ่มตัวอย่างมีความต้องการอย่าง ชัดเจนและทราบเกี่ยวกับเรื่อง การ บัญชีสิ่งแวดล้อมและรายงานด้าน สิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปี ลักษณะการเปิดเผยด้าน สิ่งแวดล้อมมีการเปิดเผยลักษณะ เชิงคุณภาพในเชิงบวก ซึ่งจะแสดง อยู่ในรายงานประจำปี และมี รายการค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับ พลังงานโดดเด่นที่สุด โดยปัญหาที่ สำคัญในทางปฏิบัติคือ การขาด ข้อกำหนดเกี่ยวกับการบัญชี สิ่งแวดล้อม และการรายงานด้าน สิ่งแวดล้อม การขาดนโยบายและ การจัดการที่สนับสนุนการบัญชี สิ่งแวดล้อมและการรายงานด้าน สิ่งแวดล้อม และการขาดความรู้ และการฝึกอบรมของพนักงานฝ่าย บัญชีเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม และการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม

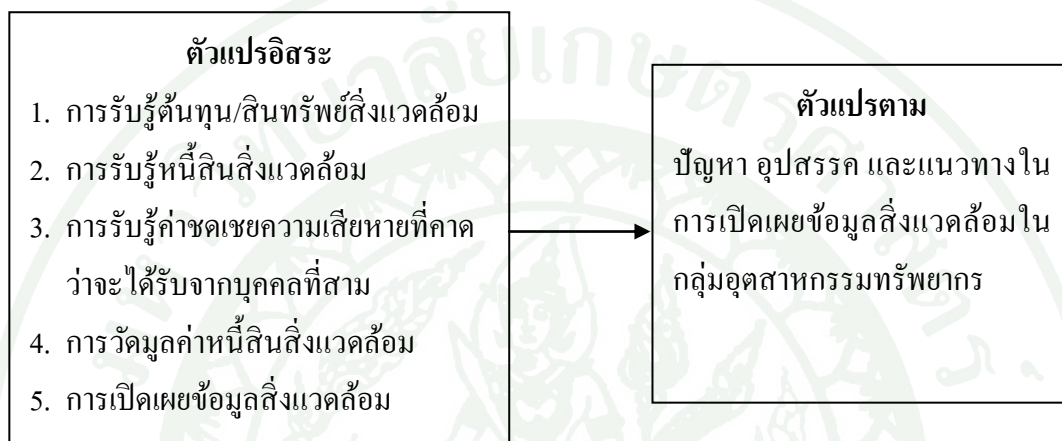
ตารางที่ 2 (ต่อ)

ผู้ศึกษา	เรื่องที่ศึกษา	ผลการศึกษา
Ashcroft (2012)	ขอบเขตการเปิดเผยข้อมูล สิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปี ของ บริษัท ใน ประเทศ สหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดา	กลุ่มตัวอย่างใน ประเทศ สหรัฐอเมริกามีระดับการ เปิดเผย ข้อมูลสิ่งแวดล้อมสูงกว่าบริษัทใน ประเทศแคนาดาบริษัทของแต่ละ ประเทศจะมีการเปิดเผยข้อมูลที่ แตกต่างกันในส่วน of รายงาน ประจำปีซึ่งมักจะขึ้นอยู่กับความ ต้องการของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย
Suttipun and Stanton (2012)	กิจการควรจัดทำหรือไม่จัดทำ การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมใน ประเทศไทย	จากการสำรวจคะแนนที่ได้สูงสุด ของเหตุผลสำหรับการทำการ เปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมคือ การมี กฎระเบียบหรือข้อบังคับ ส่วน เหตุผลสำหรับการไม่ทำการ เปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมคือ บริษัทไม่มีผลกระทบด้าน สิ่งแวดล้อมและไม่มีกฎหมายที่ เป็นข้อบังคับสำหรับการเปิดเผย ข้อมูลสิ่งแวดล้อม

จากตารางสรุปงานวิจัยที่เกี่ยวข้องผู้วิจัยจึงต้องการศึกษาว่า ในการเปิดเผยข้อมูล
สิ่งแวดล้อมของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในประเทศไทยในกลุ่มอุตสาหกรรม
ทรัพยากร มีปัญหา อุปสรรค และแนวทางในการเปิดเผยอย่างไร

กรอบแนวคิดการวิจัย

จากการศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ทำให้ผู้วิจัยมีความสนใจที่จะศึกษาปัญหา อุปสรรค และ แนวทางการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร โดยกรอบแนวคิดในการวิจัย สามารถแสดงได้ดังภาพที่ 2



ภาพที่ 2 กรอบแนวคิดในการวิจัย

บทที่ 3

วิธีการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพแบบการสัมภาษณ์เชิงลึก (in-depth interview) เพื่อศึกษาแนวทางและแนวปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร และค้นหาปัญหาและอุปสรรคในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร โดยอาศัยการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยการสัมภาษณ์ จากผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือพนักงานบัญชี หรือผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางด้านสิ่งแวดล้อม ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร โดยผู้วิจัยใช้วิธีการดังต่อไปนี้

1. วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล
2. วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลสามารถแยกเป็นรายละเอียดได้ดังนี้

กลุ่มตัวอย่างสำหรับวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ

สำหรับกลุ่มผู้ให้ข้อมูลที่ศึกษาคือ ผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือพนักงานบัญชี หรือผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางด้านสิ่งแวดล้อม ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรจำนวน 28 บริษัท ที่ยังดำเนินธุรกิจในปี 2555 โดยสามารถดูรายชื่อบริษัทได้ดังตารางที่ 3

ตารางที่ 3 แสดงรายชื่อบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยปี 2555 กลุ่ม
อุตสาหกรรมทรัพยากร

อักษรย่อ	ชื่อบริษัท
AI	บริษัท เอเชีย นินซูเลเตอร์ จำกัด (มหาชน)
AKR	บริษัท เอกรัฐวิศวกรรม จำกัด (มหาชน)
BAFS	บริษัท บริการเชื้อเพลิงการบินกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)
BANPU	บริษัท บ้านปู จำกัด (มหาชน)
BCP	บริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน)
DEMCO	บริษัท เด็มโก้ จำกัด (มหาชน)
EASTW	บริษัท จัดการและพัฒนาทรัพยากรน้ำภาคตะวันออก จำกัด (มหาชน)
EGCO	บริษัท ผลิตไฟฟ้า จำกัด (มหาชน)
ESSO	บริษัท เอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)
GLOW	บริษัท โกลว์ พลังงาน จำกัด (มหาชน)
GUNKUL	บริษัท กันกุลเอ็นจิเนียริง จำกัด (มหาชน)
IRPC	บริษัท ไออาร์พีซี จำกัด (มหาชน)
LANNA	บริษัท ลานนาเรซอร์สเซส จำกัด (มหาชน)
MDX	บริษัท เอ็ม ดี เอ็กซ์ จำกัด (มหาชน)
PDI	บริษัท ผาแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)
PTT	บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน)
PTTEP	บริษัท ปตท.สำรวจและผลิตปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน)
RATCH	บริษัท ผลิตไฟฟ้าราชบุรีโฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน)
RPC	บริษัท ระยองเพียวริฟายเออร์ จำกัด (มหาชน)
SCG	บริษัท สหโคเจน (ชลบุรี) จำกัด (มหาชน)
SGP	บริษัท สยามแก๊ส แอนด์ ปิโตรเคมีคัลส์ จำกัด (มหาชน)
SOLAR	บริษัท โซลาร์ตรอน จำกัด (มหาชน)
SPCG	บริษัท เอสพีซีจี จำกัด (มหาชน)
SUSCO	บริษัท ชัสโก้ จำกัด (มหาชน)

ตารางที่ 3 (ต่อ)

อักษรย่อ	ชื่อบริษัท
TCC	บริษัท ไทย แคปปิตอล คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน)
THL	บริษัท ทูงคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน)
TOP	บริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน)
TTW	บริษัท น้ำประปาไทย จำกัด (มหาชน)

ที่มา: ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (2555)

การเก็บรวบรวมข้อมูล

การเก็บรวบรวมข้อมูล โดยวิธีการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือพนักงานบัญชี หรือผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางด้านสิ่งแวดล้อม ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร จำนวนทั้งสิ้น 28 ท่าน ซึ่งอิงตามแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีและการรายงานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมของ กลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting: ISAR)

วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลแบบการสัมภาษณ์เชิงลึก โดยอิงตามแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีและการรายงานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมของกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน เพื่อค้นหาแนวคิดและแนวทางในการปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัท และค้นหาปัญหาและอุปสรรคในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัท ประกอบด้วยขั้นตอนต่างๆ ดังนี้ 1) การตรวจสอบข้อมูล 2) การจดบันทึกข้อมูลจากการสัมภาษณ์ 3) ข้อเสนอในการวิเคราะห์ข้อมูล

ขั้นตอนที่ 1 การตรวจสอบข้อมูล การเก็บรวบรวมข้อมูลของงานวิจัยนี้ คือ การสัมภาษณ์เชิงลึก โดยอิงแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีและการรายงานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมของกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน ในการสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวคิดและแนวปฏิบัติของการบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัท และการเปิดเผยข้อมูลด้าน

สิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงิน จากผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือพนักงานบัญชี หรือผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางด้านสิ่งแวดล้อมว่า ความรู้และความเข้าใจของผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีเกี่ยวกับแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมเป็นอย่างไร ขั้นตอนหรือวิธีการในการรับรู้รายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมอย่างไร บริษัทมีการกำหนดรูปแบบในการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินอย่างไร ปัจจัยอะไรบ้างที่ส่งผลกระทบต่อการจัดทำข้อมูลทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงิน และการนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้ สามารถส่งผลกระทบต่อการจัดทำบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินอย่างไรบ้าง โดยลักษณะของคำถามเป็นแบบปลายเปิด โดยไม่มีการบอกแนวทางหรือการชี้นำ

ขั้นตอนที่ 2 การจดบันทึกข้อมูลจากการสัมภาษณ์ ในการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยการสัมภาษณ์เชิงลึก ในการสัมภาษณ์ผู้วิจัยจะทำการบันทึกเทปผู้ให้สัมภาษณ์ทุกราย และดำเนินการถอดเทปแบบคำต่อคำอย่างละเอียดและบันทึกข้อมูลที่ตรงกับปัญหาและประเด็นที่ผู้วิจัยศึกษา เพื่อความชัดเจนของข้อมูลที่จะใช้ในการวิเคราะห์

ขั้นตอนที่ 3 ขอสสรุปในการวิเคราะห์ข้อมูล นำข้อมูลดิบที่ได้จากการสัมภาษณ์มาสังเคราะห์ ซึ่งจะช่วยให้ผู้วิจัยมองเห็นภาพรวมและความเกี่ยวข้องของข้อมูลได้อย่างชัดเจน โดยการวิเคราะห์ข้อสรุปในแต่ละประเด็นที่ศึกษา ซึ่งอิงตามแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีและการรายงานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมของกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงิน

บทที่ 4

ผลการวิจัยและข้อวิจารณ์

ผลการวิจัย

ในบทนี้จะกล่าวถึงการวิเคราะห์เนื้อหาจากระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ จากการสัมภาษณ์เชิงลึก โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเก็บข้อมูลเชิงลึกเกี่ยวกับแนวทางและแนวปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อม รวมถึงปัญหา อุปสรรคและแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร โดยการเลือกกลุ่มตัวอย่างของผู้ให้สัมภาษณ์แบบเฉพาะเจาะจง กลุ่มผู้ให้ข้อมูลสำหรับการศึกษาคือ ผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือพนักงานบัญชี หรือผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางด้านสิ่งแวดล้อม ผู้วิจัยได้รับการตอบรับการสัมภาษณ์จากบริษัทกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 12 บริษัท และมีจำนวน 2 บริษัทที่ผู้วิจัยได้สัมภาษณ์ทั้ง 2 ตำแหน่งงานคือ ผู้ปฏิบัติงานในฝ่ายบัญชีและผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางด้านสิ่งแวดล้อม รวมทั้งสิ้น 14 คน ซึ่งสามารถสรุปข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์ ดังตารางที่ 4

ตารางที่ 4 ข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์

ข้อมูลผู้ให้สัมภาษณ์	จำนวนผู้ให้สัมภาษณ์ (คน)
เพศ	
ชาย	5
หญิง	9
ระยะเวลาที่ปฏิบัติงาน	
น้อยกว่า 5 ปี	6
6 – 10 ปี	4
มากกว่า 11 ปี ขึ้นไป	4
ระดับตำแหน่งงาน	
นักบัญชี/หัวหน้าส่วนบัญชี	6
ผู้จัดการ/ผู้จัดการอาวุโสส่วนบัญชี	5
ผู้จัดการ/ผู้จัดการอาวุโสส่วนสิ่งแวดล้อม	3

จากการสังเคราะห์ข้อมูลจากการสัมภาษณ์เชิงลึก เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย ผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลโดยแบ่งออกเป็น 3 ส่วน ดังต่อไปนี้

ส่วนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางและแนวปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อม

ส่วนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลปัญหาและอุปสรรคในการเปิดเผยข้อมูลบัญชีสิ่งแวดล้อม

ส่วนที่ 3 ข้อวิจารณ์

ส่วนที่ 1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางและแนวปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อม

จากข้อมูลของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย บริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรสามารถแยกย่อยออกเป็น 2 หมวดคือ พลังงานและสาธารณูปโภคและเหมืองแร่ซึ่งบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่ผู้วิจัยเลือกศึกษาและทำการสัมภาษณ์เป็นบริษัทจากทั้ง 2 หมวดธุรกิจ ดังแสดงในตารางที่ 5

ตารางที่ 5 แสดงรายชื่อบริษัทและหมวดธุรกิจของบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่ได้รับการสัมภาษณ์

อักษรย่อ	บริษัท	หมวดธุรกิจ
BANPU	บริษัท บ้านปู จำกัด (มหาชน)	พลังงานและสาธารณูปโภค
BCP	บริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน)	พลังงานและสาธารณูปโภค
DEMCO	บริษัท เด็มโก้ จำกัด (มหาชน)	พลังงานและสาธารณูปโภค
ESSO	บริษัท เอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน)	พลังงานและสาธารณูปโภค
GLOW	บริษัท โกลว์ พลังงาน จำกัด (มหาชน)	พลังงานและสาธารณูปโภค
GUNKUL	บริษัท กันกุลเอ็นจิเนียริง จำกัด (มหาชน)	พลังงานและสาธารณูปโภค
SGP	บริษัท สยามแก๊ส แอนด์ ปิโตรเคมีคัลส์ จำกัด (มหาชน)	พลังงานและสาธารณูปโภค
SUSCO	บริษัท ชัสโก้ จำกัด (มหาชน)	พลังงานและสาธารณูปโภค
SPCG	บริษัท เอสพีซีจี จำกัด (มหาชน)	พลังงานและสาธารณูปโภค
TOP	บริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน)	พลังงานและสาธารณูปโภค
PDI	บริษัท ผาแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน)	เหมืองแร่
THL	บริษัท ทุ่งคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน)	เหมืองแร่

รูปแบบการดำเนินธุรกิจหรือกระบวนการผลิตของกลุ่มธุรกิจเหล่านี้ก่อให้เกิดมลภาวะที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมและชุมชนใกล้เคียง เพื่อเป็นการลดผลกระทบที่อาจตามมาบริษัทกลุ่มตัวอย่างมีการดำเนินการตามมาตรฐานในเรื่องการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม โดยใช้ระบบ ISO 14001 เป็นเครื่องมือสำคัญ และทางหน่วยงานราชการได้ออกมาตรการให้บริษัทต้องมีการปฏิบัติตามข้อกำหนดต่างๆ โดยกำหนดให้บริษัทดำเนินการสำรวจถึงผลกระทบและวัดค่ามลภาวะที่เกิดขึ้นภายในกระบวนการผลิตและรอบบริเวณพื้นที่ที่ดำเนินงาน เพื่อไม่ให้เกินมาตรฐานขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนด และจัดทำรายงานผลกระทบเรื่องสิ่งแวดล้อมส่งให้หน่วยงานราชการ รวมทั้งรายงานนำเสนอต่อผู้บริหารเพื่อสามารถกำหนดกลยุทธ์ในการป้องกันผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อม ดังนั้น บริษัทจำเป็นต้องมีการเก็บรวบรวมข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม เพื่อวิเคราะห์ถึงความคุ้มค่าในการดำเนินการดังกล่าว และยังเปิดโอกาสให้บริษัทนำการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้ในบริษัทตามความสมัครใจ โดยการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมแม้ว่านักบัญชีที่มีส่วนเกี่ยวข้องจะทราบเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชีที่มีประกาศใช้อยู่เป็นอย่างดี แต่ก็ยังต้องได้รับการอบรมเฉพาะด้านเพิ่มเติม หรือต้องมีการศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับแนวปฏิบัติด้านการบัญชีสิ่งแวดล้อมขององค์กรระหว่างประเทศ ซึ่งการอบรมด้านสิ่งแวดล้อมนั้น ไม่เฉพาะฝ่ายบัญชีเพียงฝ่ายเดียว แต่ยังมีฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการวัดค่าและการรายงานผลกระทบทางด้านสิ่งแวดล้อมเช่นกัน เช่น ฝ่ายดำเนินงาน (Operation) ฝ่ายวิศวกรรม และฝ่ายสิ่งแวดล้อม เป็นต้น ซึ่งทางฝ่ายที่เกี่ยวข้องจะมีการจัดทำรายงานด้านสิ่งแวดล้อมสำหรับรายงานภายในกิจการและส่งตัวเลขไปสู่ฝ่ายบัญชีเพื่อรับรู้ในงบการเงิน

ผู้วิจัยทำการสัมภาษณ์บริษัทกลุ่มตัวอย่างเกี่ยวกับการดำเนินการที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมและแนวทางในการแก้ไขหรือควบคุม รวมถึงการปฏิบัติตามข้อกำหนดกฎหมายของหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง และความรู้และความเข้าใจของนักบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม นำไปสู่การรับรู้และการแสดงรายการที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินของบริษัท โดยผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์เนื้อหาซึ่งแสดงรายละเอียดและอ้างคำสัมภาษณ์จากการสัมภาษณ์ของบริษัทกลุ่มตัวอย่างดังต่อไปนี้

1. แนวทางในการแก้ไขและควบคุมผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทกลุ่มตัวอย่าง

ผู้วิจัยได้ให้บริษัทกลุ่มตัวอย่างแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับแนวทางในการแก้ไขและควบคุมผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมที่เกิดจากการดำเนินงานของบริษัท ซึ่งบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่ผู้วิจัยสัมภาษณ์แม้ว่าจัดอยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมเดียวกัน แต่ลักษณะการประกอบธุรกิจของบริษัทกลุ่ม

ตัวอย่างมีความแตกต่างกัน โดยธุรกิจของบริษัทกลุ่มตัวอย่าง ประกอบด้วย ธุรกิจเหมืองแร่ ธุรกิจโรงกลั่นน้ำมัน ธุรกิจผลิตไฟฟ้าจากเชื้อเพลิงถ่านหินและจากพลังงานทดแทน และธุรกิจจำหน่ายและขนส่งเชื้อเพลิง จากข้อมูลการสัมภาษณ์พบว่า บริษัทกลุ่มตัวอย่างมีแนวทางในการแก้ไขและควบคุมผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ดังนี้

ธุรกิจเหมืองแร่ บริษัทกลุ่มตัวอย่างมีความคิดเห็นตรงกันว่า บริษัทมีการดำเนินการแก้ไขและควบคุมผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมตามกฎหมายประกอบกับข้อบังคับของหน่วยงานราชการที่กำหนด โดยบริษัทต้องมีการจัดตั้งกองทุนฟื้นฟูสภาพแวดล้อมและต้องฟื้นฟูพื้นที่หลังจากสิ้นสุดโครงการให้กลับสู่สภาพดังเดิมมากที่สุด ซึ่งทางบริษัทจะมีนโยบายในการดูแลเกี่ยวกับผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อชุมชนบริเวณใกล้เคียงเหมือง และดำเนินการวางแผนตั้งแต่ก่อนเริ่มโครงการ รวมถึงจัดทำรายงานเกี่ยวกับการขุดเจาะเหมืองสำหรับการวิเคราะห์ เพื่อเสนอขอของบประมาณในการดูแลสิ่งแวดล้อมจนกระทั่งเสร็จสิ้นโครงการ นอกจากนี้ บริษัทยังดำเนินธุรกิจด้วยความรับผิดชอบต่อสังคม (CSR) และมีการพัฒนาอย่างยั่งยืน

ผู้จัดการอาวุโส ส่วนบัญชี ของบริษัท ผาแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน) แสดงความคิดเห็นที่น่าสนใจว่า ทางบริษัทเองต้องทำรายงานทดแทนปัจจัยต่างๆเรื่องสิ่งแวดล้อมเสนอให้กับหน่วยงานราชการเป็นประจำทุกปี และรายงานการประเมินผลกระทบด้านสังคมและสิ่งแวดล้อม (EIA report) เรื่องชีวอนามัย เรื่องสิ่งแวดล้อม เรื่องของสภาพแวดล้อมชุมชนในอนาคตว่าฟื้นฟูได้หรือไม่ ขณะเดียวกันทางบริษัทก็ตระหนักถึงการรักษาสภาพของสิ่งแวดล้อมควบคู่กัน นั่นคือ ทุกครั้งที่ทำการขุดเหมืองทางบริษัทก็จะปลูกต้นไม้บริเวณจุดที่ขุดเสร็จสิ้นรวมถึงบริเวณโดยรอบ เพื่อฟื้นฟูธรรมชาติให้กลับคือดังเดิม ส่วนนี้เป็นนโยบายด้านสิ่งแวดล้อมของทางบริษัท อีกด้านหนึ่งหน่วยงานรัฐบาล เช่น กรมทรัพยากรธรรมชาติ หรือกรมป่าไม้จะเข้ามากำกับดูแลในเรื่องสิ่งแวดล้อม มีการบังคับใช้กฎระเบียบที่เข้มงวด กำหนดระเบียบปฏิบัติว่า การขุดเหมืองสามารถขุดได้เป็นระยะเวลาที่ปีตามสิทธิสัมปทาน และปริมาณแร่ที่ขุดออกมาต้องส่งค่าสิทธิสัมปทาน (Royalty) ให้แก่หน่วยงานรัฐ เสมือนภาษีทางอ้อม ระเบียบปฏิบัติดังกล่าวก่อให้เกิดต้นทุนทางธุรกิจของบริษัท นอกจากนี้ เมื่อทำเหมืองเสร็จครบสัมปทาน 5 ปี 10 ปี หรือ 20 ปี แล้วแต่กรณีจำเป็นต้องตั้งกองทุนขึ้นมาเพื่อฟื้นฟูสภาพแวดล้อม หรือระหว่างทางที่บริษัททำธุรกิจอยู่ หากเกิดปัญหาเรื่องป่าไม้เรื่องน้ำเสียจากการดำเนินงานของบริษัท ก็จะมีกองทุนไว้เพื่อป้องกันความเสี่ยง สมมติว่ามีปัญหาเกิดขึ้นบริษัทก็สามารถนำเงินจากกองทุนไปดูแลได้ จึงเป็นเสมือนสภาพแวดล้อมที่บังคับด้วยกฎกติกา

ผู้จัดการหน่วยงานอาชีวอนามัย ความปลอดภัยและสิ่งแวดล้อม ของบริษัท บ้านปู จำกัด (มหาชน) ได้แสดงความคิดเห็นเพิ่มเติมว่า บริษัทจะเน้นการดำเนินธุรกิจด้านการพัฒนาอย่างยั่งยืนเป็นหลัก และในโรงงาน (site) แต่ละแห่งจะต้องทำตัวระบบการจัดการด้านความปลอดภัย และด้านสิ่งแวดล้อมอยู่แล้ว เพราะเป็นการปฏิบัติตามกฎหมายที่กำหนดอย่างเคร่งครัดตามระบบ ISO 14001 และจะมีการวางแผนกลยุทธ์ทั้งระยะสั้นและระยะยาว โดยการทำแผนงานและเสนอของบประมาณ (budget) ของแผนกในการดูแลด้านสังคมและสิ่งแวดล้อม ในการทำเหมืองบริษัทจะสำรวจพื้นที่เพื่อนำมาวางแผนสำหรับการฟื้นฟูในอนาคตเพื่อให้มีความใกล้เคียงแบบเดิมมากที่สุด และบริษัทจะมีกองทุนสำหรับฟื้นฟูสภาพเหมืองเป็นรายได้จากการขายถ่านหิน

ธุรกิจโรงกลั่นน้ำมัน บริษัทกลุ่มตัวอย่างมีความเห็นตรงกันว่า บริษัทมีติดตามข้อกำหนดทางกฎหมายของหน่วยงานราชการอย่างสม่ำเสมอ และปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัดเกี่ยวกับการดูแลสิ่งแวดล้อมในกระบวนการผลิต โดยบริษัทจะมีการนำเทคโนโลยีสะอาดมาปรับใช้ในกระบวนการผลิต ซึ่งจะเป็นการช่วยลดผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมตั้งแต่ต้นทางของกระบวนการผลิต

ผู้จัดการส่วนสิ่งแวดล้อมและชุมชนสัมพันธ์ ของบริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ได้แสดงความคิดเห็นที่น่าสนใจว่า บริษัทมีการติดตามข้อกำหนดทางกฎหมายของหน่วยงานราชการอยู่ตลอดเวลา และด้วยนโยบายของบริษัทที่เน้นปฏิบัติตามกฎหมาย ดังนั้น หากมีประกาศกฎหมายใดออกมาบริษัทมีหน้าที่ปฏิบัติตาม เพราะกฎหมายออกมาก็เพื่อต้องการให้มีการดูแลสิ่งแวดล้อม ในส่วนของการดูแลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทก็มีตั้งแต่ระดับพื้นฐาน (basic) ที่สุดดั้งเดิมที่สุด คือ การดูแลที่ปลายทาง คือถ้ามีน้ำทิ้งหรือมีอากาศเสียออกมา ทางบริษัทมีระบบบำบัดน้ำเสียทั้งทางกายภาพ ทางชีวภาพและเคมี ในขณะเดียวกัน บริษัทใช้เรื่องของเทคโนโลยีสะอาด (Clean technology) คือการผลิตที่สะอาด (Clean Production) เป็นการใช้เชื้อเพลิงที่สะอาด ตั้งแต่ต้นทางเพื่อควบคุมเรื่องอากาศ เพราะฉะนั้นอากาศที่ปล่อยออกมาจะดีกว่ามาตรฐานอยู่แล้ว ทางบริษัทไม่จำเป็นต้องวางระบบใดเพิ่มเติม ส่วนกากของเสีย ก็มีทั้งส่วนที่เป็นการลดของเสียให้เหลือน้อยที่สุด (waste minimization) คือพยายามทำให้เหลือน้อยที่สุด และส่วนที่เหลือก็จัดจ้างผู้ที่ได้รับอนุญาตตามรายชื่อของกระทรวงอุตสาหกรรมรับไปกำจัด มีทั้งของเสียที่เป็นอันตรายและของเสียที่ไม่เป็นอันตราย

ความคิดเห็นเพิ่มเติมจากผู้จัดการฝ่ายสิ่งแวดล้อม ของบริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน) ซึ่งแสดงความเห็นว่า กิจกรรมปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัดอยู่แล้ว และดำเนินการ

ตามระบบ ISO 14001 ธุรกิจมีการดำเนินการ run แบบ smooth และมีการป้องกันผลกระทบตั้งแต่ต้นทาง และมีการปรับปรุงกระบวนการผลิต คือมีนำการใช้เทคโนโลยีสะอาดมาใช้และบริษัทเองก็มีการตรวจวัดค่าอย่างต่อเนื่อง จึงไม่ค่อยเกิดของเสียและช่วยลดผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมในหลายทาง

ธุรกิจผลิตไฟฟ้า บริษัทกลุ่มตัวอย่างมีความเห็นตรงกันว่า บริษัทมีการดำเนินงานตามข้อบังคับของกฎหมายของหน่วยงานราชการในการก่อสร้างโรงงานผลิตไฟฟ้า และการตรวจวัดปริมาณการปล่อยก๊าซเรือนกระจกในการผลิตไฟฟ้าจากเชื้อเพลิงถ่านหิน และบริษัทที่ผลิตไฟฟ้าจากพลังงานทดแทนเป็นการดำเนินงานตามกลไกการพัฒนาที่สะอาด ซึ่งสามารถช่วยเพิ่มโอกาสในการสร้างรายได้ในอนาคตจากการขายคาร์บอนเครดิตแก่บริษัท

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี ของบริษัท กันกุลเอ็นจิเนียริง จำกัด (มหาชน) กล่าวอย่างน่าสนใจว่า ในการก่อสร้างโรงไฟฟ้าทุกแห่งทางบริษัทได้จ้างบริษัท Lloyd's register มาเป็นที่ปรึกษาในการดูแลผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมโดยตรง ดำเนินการสำรวจในเรื่องผลกระทบต่อมลพิษรอบข้างของโรงไฟฟ้าว่ามีผลกระทบใดบ้าง และมีการทำรายงานส่งให้บริษัท ในขณะเดียวกันคาร์บอนเครดิต (carbon credit) ที่เกิดขึ้นทางบริษัทก็สามารถขายได้ด้วย ซึ่งตอนนี้ทางบริษัทก็ได้กำลังทำการวิจัย

ความคิดเห็นเพิ่มเติมจากหัวหน้าฝ่ายบัญชี ของบริษัท เต็มโก้ จำกัด (มหาชน) ระบุว่า บริษัทดำเนินการตามระบบ ISO 14001 เป็นหลักและทำตามข้อบังคับของกฎหมายทุกอย่าง ในช่วง 2-3 ปีที่ผ่านมาบริษัทมีการทำเรื่องพลังงานทดแทน (green energy) ผลิตไฟฟ้าด้วยพลังงานแสงอาทิตย์ และผลิตไฟฟ้าด้วยพลังงานลม และพลังงานสะอาดช่วยลดการปล่อยก๊าซได้อย่างเป็นรูปธรรม และถ้าจะพูดในเรื่องพลังงานทดแทนสามารถเป็นรายได้ของบริษัทได้เช่นกัน

ธุรกิจจำหน่ายและขนส่งเชื้อเพลิง บริษัทกลุ่มตัวอย่างมีความเห็นตรงกันว่า บริษัทมีมาตรการในการดูแลสิ่งแวดล้อมตามที่กฎหมายของหน่วยงานราชการกำหนด และบริษัทมีการดูแลสิ่งแวดล้อมในลักษณะเน้นความรับผิดชอบต่อสังคม โดยบริษัทจะทำการตรวจสอบความปลอดภัยในการขนส่งและตรวจสอบน้ำทิ้งอย่างสม่ำเสมอ

นักบัญชี ของบริษัท ชัสโก้ จำกัด (มหาชน) แสดงความเห็นว่าเป็นว่า บริษัทเองก็มีมาตรการในการดูแลด้านสิ่งแวดล้อมและดำเนินการตามที่กฎหมายกำหนด เพราะบริษัทต้องจัดเก็บน้ำมัน และขนส่งน้ำมัน ไปส่งยังสถานีบริการน้ำมัน ทำให้ต้องมีการป้องกันการรั่วไหลของน้ำมันและมี

เจ้าหน้าที่ตรวจสอบน้ำทิ้งจากที่จัดเก็บน้ำมันทุกเดือน และแต่ละฝ่ายก็มีการดูแลสิ่งแวดล้อมร่วมกัน ในลักษณะการดูแลด้านความรับผิดชอบต่อสังคม

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี ของบริษัท สยามแก๊ส แอนด์ ปีโตรเคมีคัลส์ จำกัด (มหาชน) ได้แสดงความเห็นเพิ่มเติมว่า ในการจัดเก็บก๊าซหรือสถานบริการก๊าซของบริษัทได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายของกรมโรงงานอุตสาหกรรมกำหนด และจะมีหน่วยงานราชการเข้ามาตรวจสอบอยู่เป็นประจำทุกปี สำหรับการดูแลสิ่งแวดล้อมและความปลอดภัยนั้นบริษัทเองก็ปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องมาโดยตลอด บริษัทไม่เคยประสบปัญหาที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม เพราะมีการตรวจสอบถึงบรรจรรทุกเป็นประจำ

จากการสัมภาษณ์ในเรื่องแนวทางในการแก้ไขและควบคุมผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมสามารถสรุปได้ว่า บริษัทกลุ่มตัวอย่างทุกบริษัทมีแนวทางในการดูแลสิ่งแวดล้อมเช่นเดียวกันคือ

- 1) การปฏิบัติตามข้อบังคับของกฎหมายที่ภาครัฐกำหนด และตรวจสอบคุณภาพด้านสิ่งแวดล้อมทุกด้านทั้งอากาศ น้ำ และเสียงเป็นประจำ ตามเกณฑ์มาตรฐานประกาศของกระทรวงอุตสาหกรรมที่กำหนดตามรายงานผลกระทบสิ่งแวดล้อม (EIA) รวมถึงการติดตามการเปลี่ยนแปลงทางด้านกฎหมายที่อาจเกิดขึ้น
- 2) การนำมาตรฐาน ISO 14001 ระบบการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้ซึ่งสามารถช่วยควบคุมและปรับปรุงกระบวนการด้านสิ่งแวดล้อมเพื่อกำหนดการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง และช่วยส่งเสริมภาพลักษณ์ให้แก่บริษัทที่ได้รับการรับรองคุณภาพมาตรฐานการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม
- 3) ความรับผิดชอบต่อสังคม (CSR) โดยบริษัทมีแนวทางในการวางแผนป้องกันและลดผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมทั้งในระยะสั้นและระยะยาว รวมถึงการพัฒนาสิ่งแวดล้อมและการนำเทคโนโลยีที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้ เพื่อควบคุมผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมอย่างยั่งยืน

2. ความรู้และความเข้าใจของของนักบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม

จากการสัมภาษณ์พบว่า ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่แสดงความคิดเห็นตรงกันว่า นักบัญชีทราบเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่มาจากการดำเนินงานด้านที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม แต่แสดงเป็นค่าใช้จ่ายโดยรวมไม่ได้แยกเฉพาะเจาะจง เนื่องจากฝ่ายบัญชีไม่มีระบบบัญชีสำหรับรายการค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม ดังนั้น นักบัญชีจึงปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและดำเนินงานตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายเท่านั้น

ผู้จัดการฝ่ายสิ่งแวดล้อม ของบริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน) ให้เหตุผลต่อการจัดทำบัญชีดังกล่าวอย่างน่าสนใจว่า พนักงานบัญชีทราบเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับด้านสิ่งแวดล้อม แต่ธุรกิจไม่มีการจัดแบ่งรายการเบิกจ่ายงบประมาณออกอย่างชัดเจนว่า เงินจำนวนใดเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับดำเนินการด้านอื่น ดังนั้น นักบัญชีจึงดำเนินการเพียงแค่ควบคุมงบประมาณ (budget) ให้เพียงพอเท่านั้น เช่น บริษัทมีงบประมาณ 100 ล้านบาท นักบัญชีต้องควบคุมให้ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายเท่าใด โดยให้อยู่ภายในกรอบงบประมาณที่ได้รับอนุมัติ

ความเห็นจากหัวหน้าฝ่ายบัญชี และผู้จัดการหน่วยงานอาชีวอนามัย ความปลอดภัย และสิ่งแวดล้อม ของบริษัท บ้านปู จำกัด (มหาชน) ระบุว่า พนักงานทั่วไปไม่ค่อยทราบ (แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม) และฝ่ายบัญชีไม่มีจัดทำรายการแยกค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม ค่าใช้จ่ายในการดูแลสิ่งแวดล้อมฝ่ายที่ดูแลก็จะเบิกโดยรวมเป็นรายโครงการจากฝ่ายบัญชี แม้ว่าบริษัทจะมีฝ่ายดูแลด้านสิ่งแวดล้อมต่างหาก และมีตัวเลขแสดงรายการค่าใช้จ่ายของฝ่ายดังกล่าวในแต่ละปี แม้แต่ฝ่ายดำเนินงาน (operation) ก็มีตัวเลขแสดงรายการค่าใช้จ่ายแยกอยู่เช่นกัน เพราะค่าใช้จ่ายด้านความปลอดภัยและสิ่งแวดล้อมสามารถเกิดขึ้นทุกแผนก แต่ค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะถูกรวมเข้ากับค่าใช้จ่ายด้านการดำเนินงาน

ผู้จัดการแผนกบัญชี ของบริษัท โกลว์ พลังงาน จำกัด (มหาชน) ได้ให้ข้อคิดเห็นเพิ่มเติมว่า แผนกที่เกี่ยวข้องเท่านั้นที่จะทราบว่าค่าใช้จ่ายใดบ้างเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม ปกติหากมีค่าใช้จ่ายใดก็จะทราบอยู่แล้ว ไม่จำเป็นต้องอบรมเพิ่มเติม เนื่องจากปัจจุบันยังไม่มีกำหนดมาตรฐานการบัญชีสิ่งแวดล้อมออกมา ทางแผนกบัญชีจึงยังไม่มีการจัดทำ ถ้าหากมีการกำหนดมาตรฐานออกมาแผนกบัญชีก็สามารถดำเนินการจัดทำระบบบัญชี (create code account) เกี่ยวกับต้นทุน/ค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมแยกต่างหากออกมา

นอกจากนี้ มีบริษัทกลุ่มตัวอย่างบางแห่งที่นำแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมไปดำเนินการจะมีการจัดอบรมเพิ่มเติม และให้ความรู้กับบุคคลที่เกี่ยวข้องด้านสิ่งแวดล้อมให้สามารถนำไปผลักดันแนวปฏิบัติให้มีการปฏิบัติจริง ดังคำสัมภาษณ์จากนักบัญชีของบริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ที่ระบุว่า (บริษัท) มีการจัดอบรมให้ความรู้ (แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม) กับบุคคลที่เกี่ยวข้องโดยตรง คือวิศวกรในสายการผลิตและบัญชีการเงิน ในเรื่องสิ่งแวดล้อมสามารถแบ่งผู้ที่เกี่ยวข้องออกเป็น 2 ส่วน ส่วนที่หนึ่งคือ ส่วนดำเนินงาน (ภายใน) คือ ส่วนวิศวกรรมสิ่งแวดล้อม อีกส่วนคือ ส่วนสิ่งแวดล้อมและชุมชนสัมพันธ์ (ภายนอก) คอยติดตามความรู้ต่างๆ และนำมาสื่อสารให้ส่วนดำเนินงานฟัง และผลักดันให้เกิดการปฏิบัติจริง

จากการสัมภาษณ์เกี่ยวกับความรู้และความเข้าใจของของนักบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม สามารถสรุปได้ว่า

- 1) นักบัญชีมีความรู้ในการจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป และดำเนินงานตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายเท่านั้น
- 2) นักบัญชีส่วนใหญ่ยังคงไม่มีความเข้าใจในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม เนื่องจากประเทศไทยยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีสิ่งแวดล้อม และฝ่ายบัญชีไม่มีระบบบัญชีสำหรับรายการด้านสิ่งแวดล้อม
- 3) บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่มีความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมมีเพียงบริษัทเดียว คือ บริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) มีการจัดอบรมเพิ่มเติม เพื่อให้ความรู้กับบุคคลที่เกี่ยวข้องและนำไปปฏิบัติ โดยเป็นการนำแนวทางการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม (EMA) ในระดับสากลมาปรับใช้

3. ความคิดเห็นต่อการนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้在公司

จากการสัมภาษณ์บริษัทกลุ่มตัวอย่างพบว่า ผู้ให้สัมภาษณ์มีทั้งที่สนับสนุนและไม่สนับสนุนการนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้ โดยผู้ให้สัมภาษณ์ที่เห็นด้วยกับการสนับสนุนให้นำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้นั้น ได้แสดงความคิดเห็นในทางเดียวกันว่า การจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมเป็นสิ่งที่ดี ทางผู้ข้อมูลจะได้ทราบถึงข้อมูลในการดูแลสิ่งแวดล้อมของบริษัท และช่วยให้ทางผู้บริหารสามารถใช้ข้อมูลเหล่านี้มาช่วยประกอบการ

ตัดสินใจได้อย่างแม่นยำมากขึ้น รวมถึงเป็นภาพลักษณ์ของบริษัทในการดูแลด้านสิ่งแวดล้อมที่สามารถช่วยให้เกิดการลงทุนเพิ่มขึ้น มีบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่สนับสนุนการนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้แสดงความคิดเห็นน่าสนใจดังนี้

ผู้จัดการอาวุโส ส่วนบัญชี ของบริษัท ผาแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน) ได้แสดงความเห็นว่า ประโยชน์ในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมทางอ้อม คือช่วยในการอธิบายให้ชาวบ้านทราบว่า 1) ทางบริษัทไม่ได้ทำให้เกิดของเสีย เพราะกากทุกกากของแร่ทางบริษัทมีการจัดการอย่างดี 2) ทางบริษัทดำเนินการป้องกันสิ่งแวดล้อมด้านมลภาวะน้ำอย่างเต็มที่ 3) หากเกิดประเด็นข้อสงสัยเกี่ยวกับการเกิดปัญหามลภาวะทางน้ำในชุมชน บริษัทก็สามารถพิสูจน์ให้เห็นได้ว่าค่าน้ำเสียเป็นอย่างไร ดังนั้น ด้วยความตั้งใจของบริษัทเอง และเพื่อประโยชน์ในการอธิบายการทำงานของบริษัทให้ชุมชนรับทราบ จึงมีความเหมาะสมที่ทางบริษัทจะลงมือทำบัญชีสิ่งแวดล้อม และมีข้อมูลนำเสนอ ซึ่งยังจะช่วยส่งผลตอบรับเชิงบวกด้านความรับผิดชอบต่อสังคมแก่บริษัท สร้างภาพลักษณ์ให้บริษัทเป็นหนึ่งในธุรกิจที่มีความรับผิดชอบต่อสังคม พร้อมทั้งจะดูแลสังคม ไม่ใช่เน้นธุรกิจแต่เพียงอย่างเดียว

นักบัญชี ของบริษัท เอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด (มหาชน) แสดงความคิดเห็นเช่นเดียวกันว่า ควรทำ ในการที่เราจะใช้ข้อมูล (หรือผู้บริหารก็ตาม) ที่สามารถมองว่า เรื่องใดที่สามารถควบคุมได้หรือ ควบคุมไม่ได้เกี่ยวกับการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม ทำให้เราสามารถรู้ได้ว่าควรมีค่าใช้จ่ายในเรื่องอะไรบ้างที่อาจเป็น ต้นทุนคงที่ (Fixed cost) ในการดูแลสิ่งแวดล้อม หรือลดต้นทุนเรื่องอื่นได้หรือไม่ เช่น ระบบบำบัดน้ำ คือรู้ว่าลดค่าใช้จ่ายไม่ได้ เราควรไปเพิ่มกำไรหรือลดต้นทุนในส่วนไหนได้บ้าง

ผู้จัดการส่วนสิ่งแวดล้อมและชุมชนสัมพันธ์ ของบริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ได้แสดงความเห็นอีกแง่มุมหนึ่งว่า เราต้องเปลี่ยนมุมมองว่าสิ่งแวดล้อมไม่ใช่เรื่องของภาระและค่าใช้จ่าย แต่มันคือเป็นเรื่องของการลงทุน และในระยะยาวแล้วจะช่วยให้เกิดผลดี 2 ประการคือ 1) ช่วยลดต้นทุนลง 2) ช่วยลดปริมาณของของเสียและลดต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท

สำหรับผู้ให้สัมภาษณ์ของบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่ไม่เห็นด้วยกับการนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้ ได้แสดงความคิดเห็นในทำนองเดียวกันว่า การนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้จะเป็นการเพิ่มภาระงานของฝ่ายบัญชีและไม่เห็นถึงผลประโยชน์ที่บริษัทจะ

ได้รับ รวมถึงเป็นการเพิ่มความยุ่งยากในการจัดทำบัญชี ซึ่งส่งผลให้เกิดความล่าช้าในการจัดทำรายงานทางการเงิน

ผู้จัดการแผนกบัญชี ของบริษัท โกลว์ พลังงาน จำกัด (มหาชน) ซึ่งไม่เห็นด้วยกับการนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้กล่าวว่า ใครจะใช้ตัวเลขนี้ ไม่น่าจะมีประโยชน์อะไร ถ้าจะมีประโยชน์ก็คงเฉพาะแค่กับผู้ที่สนใจเรื่องนี้ซึ่งก็คือผู้ถือหุ้นเท่านั้น ในส่วนผู้จัดการฝ่ายบัญชีของบริษัท กันกุลเอ็นจิเนียริง จำกัด(มหาชน) ซึ่งไม่เห็นด้วยเช่นกันก็ได้แสดงความคิดเห็นว่า เนื่องจากยังไม่มีแนวนโยบายที่ชัดเจนและยังไม่แน่นอนว่าจะใช้จริงหรือไม่ และภายใต้การบังคับใช้ตัวมาตรฐานก็ยังคงไม่นิ่งพอ ซึ่งจะเป็นข้อยุ่งยากของนักบัญชีเสมือนเป็นการทำงานที่ซ้ำซ้อน

ผลสรุปการสัมภาษณ์เกี่ยวกับความคิดเห็นต่อการนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้在公司 สามารถแสดงได้ดังตารางที่ 6

ตารางที่ 6 แสดงความคิดเห็นต่อการนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้在公司

ลำดับ	บริษัท	ความคิดเห็น	
		เห็นด้วย	ไม่เห็นด้วย
1	BANPU	✓	
2	BCP	✓	
3	DEMCO		✓
4	ESSO	✓	
5	GLOW		✓
6	GUNKUL		✓
7	SGP		✓
8	SUSCO	✓	
9	SPCG	✓	
10	TOP		✓
11	PDI	✓	
12	THL	✓	

จากตารางที่ 6 สามารถสรุปความคิดเห็นต่อการนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้ในบริษัทกลุ่มตัวอย่าง ได้ดังนี้

1) บริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เห็นด้วยกับการนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้ในการดำเนินงาน ซึ่งสามารถช่วยควบคุมค่าใช้จ่ายและช่วยลดต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมให้แก่บริษัท และสามารถนำเสนอข้อมูลที่เป็นตัวเลขประกอบกับข้อมูลเชิงบรรยายเพื่ออธิบายการทำงานของบริษัทในการดูแลสิ่งแวดล้อมควบคู่กับการทำกำไร

2) บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่ไม่เห็นด้วยกับการนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้ เนื่องจากการเพิ่มภาระงานของฝ่ายบัญชีและไม่เห็นถึงผลประโยชน์ที่บริษัทจะได้รับ รวมถึงเป็นการเพิ่มความยุ่งยากในการจัดทำบัญชี ซึ่งส่งผลให้เกิดความล่าช้าในการจัดทำรายงานทางการเงิน

4. ขั้นตอนหรือวิธีการในการรับรู้รายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม

4.1 การรับรู้ต้นทุน/ค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อม

จากการสัมภาษณ์พบว่า ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่มีความคิดเห็นว่า บริษัทกลุ่มตัวอย่างมีวิธีการในการรับรู้รายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป เป็นค่าใช้จ่ายปกติตามที่มาตรฐานกำหนด ไม่มีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม และมีบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่แสดงความคิดเห็นที่น่าสนใจดังนี้

นักบัญชี ของบริษัท ชัสโก้ กัด (มหาชน) มีข้อคิดเห็นว่า เป็นการรับรู้ค่าใช้จ่ายตามแม่บทการบัญชีเท่านั้น ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเป็นค่าใช้จ่ายต่อใบอนุญาตที่ทางราชการกำหนดและค่าใช้จ่ายในการดำเนินการดูแลของสถานบริการน้ำมัน บางครั้งก็มีค่าใช้จ่ายอื่นๆในการจัดกิจกรรมดูแลสิ่งแวดล้อมรอบๆสถานบริการ

ความเห็นจากหัวหน้าฝ่ายบัญชี ของบัญชีบริษัท เค็มโก้ จำกัด (มหาชน) และผู้จัดการฝ่ายบัญชี ของบริษัท เอสพีซีจี จำกัด (มหาชน) มีข้อคิดเห็นในทำนองเดียวกันว่า บริษัทไม่มีการรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดทำตามระบบ ISO 14001 เกี่ยวกับของเสียและน้ำ เป็นการทำตามข้อบังคับของกฎหมาย

ในขณะที่บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่มีวิธีการในการรับรู้รายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมตามแนวปฏิบัติขององค์กรในระดับสากล โดยผู้ให้สัมภาษณ์มีความเห็นว่า บริษัทมีการนำเอกสารคำแนะนำระดับสากลในเรื่องการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมของหน่วยงานสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) ปี 2005 มาปรับใช้ ซึ่งบริษัทไม่มีรายการที่ต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์ด้านสิ่งแวดล้อมจึงไม่มีการระบุพันในการรับรู้และวัดมูลค่าหนี้สินสิ่งแวดล้อม และผู้ให้สัมภาษณ์ได้แสดงความเห็นดังนี้

นักบัญชี ส่วนบัญชี ของบริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) มีข้อคิดเห็นที่น่าสนใจว่า ระบบบันทึกบัญชี เราต้องตกลงกันก่อนว่า ค่าใช้จ่ายประเภทไหนจะถูกรวมมาเป็นต้นทุน (cost) ของสิ่งแวดล้อม คือถ้าเป็นเรื่องของต้นทุนของสิ่งแวดล้อม เราออกแบบ (design) ตั้งแต่เรื่องของงบประมาณว่าจะลงทุนในสินทรัพย์ (asset) ตัวไหนที่ช่วยในเรื่องสิ่งแวดล้อม ช่วยอย่างไร และเรื่องของตัวค่าใช้จ่ายดำเนินงาน (operating expense) ปกติที่ส่วนบัญชีจะให้นิยาม (definition) เอาไว้ว่า ถ้าค่าใช้จ่ายจากประเภทนี้ เป็นค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมใช่หรือไม่ใช่ คือจากการออกแบบไว้ตั้งแต่ต้นจะส่งผลให้ตัวเลขจะไหลมาตั้งแต่ต้นทาง พอถึงปลายทางจะทำให้การดึงรายงาน (report) ออกจากระบบได้ทันที ซึ่งสามารถวิเคราะห์ได้ทันทีว่าผิดปกติหรือไม่ เวลาตัวเลขออกมาจากรายงานก็จะส่งย้อนกลับไปหาต้นทางอีกครั้งหนึ่ง ว่าตัวเลขของฝ่ายที่ส่งมาผิดปกติไหม ตัวเลขสูงโด้เกินไปหรือเปล่า สอดคล้องกับกำลังการผลิตไหม ซึ่งจะมีการย้อนข้อมูลกลับไปก่อนก่อนจะนำเสนอข้อมูลสู่คำอธิบายและการวิเคราะห์ของฝ่ายจัดการ (MD&A) สาธารณะ ซึ่งก็ต้องวิเคราะห์ตรวจสอบ (Check) ก่อนว่าตัวเลขของแต่ละฝ่ายผิดพลาด (error) ไหม ซึ่งเมื่อทางฝ่ายบัญชีข้อมูลย้อนกลับ (feedback) ไปยังแต่ละฝ่าย ทำให้แต่ละฝ่ายก็เริ่มเห็นข้อมูลของฝ่ายว่าเป็นอย่างไร เพราะฝ่ายบัญชีมีหน้าที่เหมือนรวบรวมและดึงรายงานออกมา จัดทำตัวเลขเปรียบเทียบ (compare) ให้และส่งกลับเข้าไปวิเคราะห์ว่ามีตัวเลขผิดปกติหรือเปล่า ซึ่งฝ่ายบัญชีมีวิธีการทำเช่นนี้เสมอทุกไตรมาส

ผู้จัดการส่วนสิ่งแวดล้อมและชุมชนสัมพันธ์ ของบริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ได้แสดงข้อคิดเห็นเพิ่มเติมว่า หน่วยงานที่รับผิดชอบโดยตรง เช่น หน่วยปฏิบัติการ (operation) จะดูตัวเลขให้แต่ละหน่วยงานต้องสร้างข้อตกลงเป็นแนวทางปฏิบัติ (Guideline) ก่อนว่าค่าใช้จ่ายอะไรที่เป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม เพราะฉะนั้นหน่วยงานต้นทาง เช่น หน่วยบำรุงรักษาที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม ข้อมูลตัวเลขก็จะถูกคิด (charge) เข้าสู่ศูนย์ต้นทุน (cost centre) ของค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมทันทีซึ่งทางบัญชีก็จะเปิดระบบไว้ให้อยู่แล้ว หรือ หน่วยปฏิบัติการจะดูเกี่ยวกับระบบบำบัด เช่น ใส่สารเคมีในปริมาณเท่าใดจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายเท่าใด ก็จะนำตัวเลขเข้าสู่ศูนย์ต้นทุน

บัญชีสิ่งแวดล้อม หรือแม้แต่อีกหน่วยหนึ่งคือ หน่วยกลั่นตามหน่วยที่สนับสนุน (support) ทั้งเรื่องของคุณภาพและสินค้าของสิ่งแวดล้อม ในส่วนนี้มีการแบ่งให้หน่วย 50% คือ 50% เข้าค่าใช้จ่ายปกติ และอีก 50% เข้าค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม ถือว่าหน่วยนั้นเป็นหน่วยที่ทำประโยชน์ให้กับบริษัททั้งสองด้าน คือช่วยลดปริมาณของเสีย และลดต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งก็จะมีการจัดสรรเรื่องตกลงเป็น professional judgment กันว่า 50/50 อย่างไร

จากการสัมภาษณ์เกี่ยวกับการรับรู้รายการต้นทุน/ค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อม สามารถแสดงได้ดังตารางที่ 7

ตารางที่ 7 แสดงการรับรู้รายการต้นทุน/ค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของบริษัท

ลำดับ	บริษัท	การรับรู้ต้นทุน/ ค่าใช้จ่าย สิ่งแวดล้อม	แนวคิดที่เกี่ยวข้อง	
			หลักการบัญชีที่ รับรองทั่วไป	แนวปฏิบัติขององค์กร ในระดับสากล
1	BANPU		✓	
2	BCP	✓		✓
3	DEMCO		✓	
4	ESSO		✓	
5	GLOW		✓	
6	GUNKUL		✓	
7	SGP		✓	
8	SUSCO		✓	
9	SPCG		✓	
10	TOP		✓	
11	PDI		✓	
12	THL		✓	

จากตารางที่ 7 สามารถสรุปผลการการรับรู้รายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับต้นทุน/ค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของบริษัทกลุ่มตัวอย่าง ได้ดังนี้

1) บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่มีการรับรู้รายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP) เป็นการรับรู้รายการต้นทุน/ค่าใช้จ่ายตามข้อกำหนดของ กฎหมาย และการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมตามระบบ ISO 14001 ซึ่งรวมอยู่ในรายการต้นทุนและ ค่าใช้จ่ายในงบการเงินในรายงานทางการเงินของบริษัท และระบบบัญชีของบริษัทไม่มีการจำแนก ประเภทรายการด้านสิ่งแวดล้อม

โดยมีรายการทางบัญชีที่รับรู้ เช่น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการบำบัดน้ำเสีย ค่าซ่อม บำรุงเครื่องจักร และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่มีส่วนช่วยในการประหยัดพลังงาน (เช่น การเปลี่ยนหลอดไฟ)

2) บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่มีการรับรู้รายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม โดยการนำแนวปฏิบัติขององค์กรในระดับสากลมาปรับใช้คือ บริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) เป็นการนำแนวทางของการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม (EMA) ของหน่วยงานสหพันธ์นัก บัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) มาดำเนินการภายในบริษัท โดยฝ่ายบัญชีมีการออกแบบระบบบัญชี วิเคราะห์ค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม และกำหนดค่านิยาม เพื่อกำหนดรายการให้ฝ่ายที่มีส่วน เกี่ยวข้องกับการดูแลสิ่งแวดล้อมป้อนข้อมูลเข้าสู่ระบบ สำหรับจัดทำรายงานบัญชีสิ่งแวดล้อมเพื่อ เผยแพร่ในรายงานทางการเงิน

โดยมีรายการค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม เช่น ค่าใช้จ่ายวัตถุดิบ (ค่าน้ำ และพลังงานที่ใช้ในการผลิต และค่าน้ำทิ้ง) ค่าใช้จ่ายเพื่ออุปกรณ์ควบคุมมลพิษ และค่าใช้จ่ายใน การป้องกันสิ่งแวดล้อม เป็นต้น

4.2 การรับรู้สินทรัพย์สิ่งแวดล้อม หนี้สินสิ่งแวดล้อม และการวัดมูลค่าหนี้สิน สิ่งแวดล้อม

โดยผู้ให้สัมภาษณ์มีความเห็นว่า บริษัทกลุ่มตัวอย่างปฏิบัติตามมาตรฐานการ บัญชีที่เกี่ยวข้องคือ มาตรฐาน IAS 37 ในเรื่องของประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และ สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น เป็นการรับรู้รายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมตามแนวปฏิบัติทาง บัญชีสิ่งแวดล้อม (ISAR) เนื่องจากบริษัทมีรายการภาระผูกพันจากการดำเนินงาน ซึ่งรายการทาง บัญชีจึงมีความเกี่ยวข้องทั้งต้นทุนสิ่งแวดล้อมและหนี้สินสิ่งแวดล้อม และมีบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่ แสดงความคิดเห็นที่น่าสนใจดังนี้

ความคิดเห็นจากหัวหน้าฝ่ายบัญชี ของบริษัท พุงคาสาเบอร์ จำกัด (มหาชน) และผู้จัดการอาวุโส ส่วนบัญชี ของบริษัท ผาแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน) กล่าวในทำนองเดียวกันว่า มาตรฐาน IAS 37 ในเรื่องของการประมาณการหนี้สิน มีข้อบังคับให้ทางบริษัทต้องประมาณการ การตั้งกองทุนฟื้นฟู บำรุงรักษา ฝ่ายบัญชีจะมีการประมาณการหนี้สินในการจ่ายค่าฟื้นฟูว่าต้อง จ่ายเงินเท่าไร เมื่อบริษัทจบโครงการตามแผนผังการทำเหมือง บริษัทต้องเขียนรายงานว่าบริษัท ต้องฟื้นฟูกลับให้สู่สภาพเดิมอย่างไร และคืนพื้นที่ป่าจะต้องถม ฝังกลบ และรื้อถอนอุปกรณ์ เครื่องจักรออกหมด ซึ่งทางบริษัทก็ต้องตั้งประมาณการค่ารื้อถอนว่าต้องจ่ายเท่าไร โดยในการ รับรู้จะรับรู้เป็นทรัพย์สินก่อน ทำให้เกิดเป็นสินทรัพย์รอการตัดบัญชี (deferred asset) ขึ้นมาคู่กับ การประมาณการหนี้สินและค่อยทยอยรับรู้ (amortized) ไปตามงวด (period) เหล่านี้

จากการสัมภาษณ์เกี่ยวกับการรับรู้รายการสินทรัพย์สิ่งแวดล้อมและหนี้สิน สิ่งแวดล้อม และการวัดมูลค่าหนี้สินสิ่งแวดล้อม สามารถแสดงได้ดังตารางที่ 8

ตารางที่ 8 แสดงการรับรู้รายการสินทรัพย์สิ่งแวดล้อม หนี้สินสิ่งแวดล้อม และการวัดมูลค่าหนี้สิน สิ่งแวดล้อมของบริษัท

ลำดับ	บริษัท	การรับรู้สินทรัพย์ สิ่งแวดล้อม และ หนี้สินสิ่งแวดล้อม	การวัดมูลค่า หนี้สิน สิ่งแวดล้อม	แนวคิดที่เกี่ยวข้อง	
				หลักการบัญชีที่ รับรองทั่วไป	แนวปฏิบัติของ มาตรฐานการ บัญชีที่เกี่ยวข้อง
1	BANPU	✓	✓		✓
2	BCP			✓	
3	DEMCO			✓	
4	ESSO			✓	
5	GLOW			✓	
6	GUNKUL			✓	
7	SGP			✓	
8	SUSCO			✓	

ตารางที่ 8 (ต่อ)

ลำดับ	บริษัท	การรับรู้สินทรัพย์ สิ่งแวดล้อม และ หนี้สินสิ่งแวดล้อม	การวัดมูลค่า หนี้สิน สิ่งแวดล้อม	แนวคิดที่เกี่ยวข้อง	
				หลักการบัญชีที่ รับรองทั่วไป	แนวปฏิบัติของ มาตรฐานการบัญชี ที่เกี่ยวข้อง
9	SPCG			✓	
10	TOP			✓	
11	PDI	✓	✓		✓
12	THL	✓	✓		✓

จากตารางที่ 8 สามารถสรุปการรับรู้รายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์สิ่งแวดล้อมและหนี้สินสิ่งแวดล้อมของบริษัทกลุ่มตัวอย่าง ได้ดังนี้

1) บริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีการรับรู้สินทรัพย์และหนี้สินตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป โดยบริษัทไม่มีรายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์สิ่งแวดล้อมและหนี้สินสิ่งแวดล้อม ดังนั้น บริษัทจึงไม่มีการนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้

2) บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่มีการรับรู้รายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องมาปรับใช้คือ มาตรฐาน IAS 37 เรื่อง การประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น โดยฝ่ายสิ่งแวดล้อมของบริษัทดำเนินการส่งรายงานต่อฝ่ายบัญชี เพื่อตั้งประมาณการหนี้สินสำหรับการฟื้นฟูพื้นที่ ซึ่งเป็นการประมาณการตามมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคต (Present Value of Discounted Cash flow) ที่คาดว่าจะต้องจ่ายตามแผนการฟื้นฟูสภาพเหมือง และเป็นประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหาร โดยฝ่ายบัญชีมีการรับรู้เป็นทรัพย์สินก่อนคู่กับการประมาณการหนี้สินและค่อยทยอยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายไปตามงวดระยะเวลาที่ประมาณการไว้

โดยมีรายการทางบัญชีที่รับรู้ เช่น รายจ่ายในการสำรวจแหล่งแร่ ค่าสิทธิดำเนินงานในสัมปทาน ค่าฟื้นฟูสภาพเหมืองรอตดับบัญชี ค่าประกันความเสี่ยงต่อสิ่งแวดล้อม และสำรองหนี้สินเพื่อการบูรณะและฟื้นฟูสภาพแวดล้อม

3) บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่มีการรับรู้รายการทางบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์สิ่งแวดล้อมและหนี้สินสิ่งแวดล้อม บริษัทจะมีนโยบายในการประมาณการหนี้สิน และบันทึกรายการสินทรัพย์สิ่งแวดล้อมในงบแสดงฐานะการเงินตามมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะต้องนำมาจ่ายชำระภาระผูกพัน ซึ่งเป็นประมาณการที่ดีที่สุด

4.3 การรับรู้ค่าชดเชยความเสียหายที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม

จากการสัมภาษณ์พบว่า บริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีความคิดเห็นตรงกันว่า บริษัทมีการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมอย่างสม่ำเสมอตามข้อกำหนดของหน่วยงานราชการ ที่ผ่านมาจึงไม่เคยมีการชดเชยค่าเสียหายใดๆ ที่เกี่ยวกับผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมให้แก่ชุมชนใกล้เคียง และบริษัทก็ไม่เคยถูกชุมชนโดยรอบร้องเรียนเกี่ยวกับผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมเช่นกัน นอกจากนี้ผู้จัดการฝ่ายสิ่งแวดล้อม ของบริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน) ยังแสดงความเห็นเพิ่มเติมที่น่าสนใจอีกว่า บริษัทไม่เคยต้องมีการชดเชยค่าเสียหาย เนื่องจากบริษัทมีมาตรการดูแลสิ่งแวดล้อมตั้งแต่ต้นทางและปลายทาง หากแม้ว่าจะมีผลกระทบเกิดขึ้นบ้างก็เป็นเพียงผลกระทบเล็กน้อยไม่ส่งผลกระทบใดๆ ต่อชุมชนใกล้เคียง

อย่างไรก็ตาม ยังมีบริษัทกลุ่มตัวอย่างบางบริษัทที่ประสบปัญหาในการชดเชยค่าเสียหายแก่ชุมชนบริเวณใกล้เคียงโรงงาน และบริษัทมีการรับรู้ค่าชดเชยความเสียหายที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่ประสบปัญหาดังกล่าวแสดงความเห็นสอดคล้องกันว่า หากชุมชนบริเวณใกล้เคียงกับโรงงานได้รับผลกระทบทางบริษัทยินดีชดเชยค่าเสียหาย และหากประสบปัญหาเกี่ยวกับการฟ้องร้องจากชาวบ้านในบริเวณใกล้เคียง ทางบริษัทก็ยินดีที่จะชี้แจงข้อเท็จจริงกับชาวบ้านและแสดงรายละเอียดในการดำเนินงานให้ชาวบ้านได้เข้าใจและรับรู้ถึงขั้นตอนการดำเนินงานที่บริษัทมีมาตรการรองรับผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นอยู่แล้ว

นอกจากนี้ ผู้จัดการส่วนสิ่งแวดล้อมและชุมชนสัมพันธ์ ของบริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) และผู้จัดการหน่วยงานอาชีวอนามัย ความปลอดภัยและสิ่งแวดล้อม ของบริษัท บ้านปู จำกัด (มหาชน) ได้แสดงความเห็นในทำนองเดียวกันว่า บริษัทมีการชดเชยค่าเสียหายแก่ชุมชนบริเวณใกล้เคียง แต่ว่าบริษัทจะมีประกันภัยที่คุ้มครองบุคคลที่สาม (Third party insurance) อยู่แล้ว คือทางด้านบริษัทเพียงบันทึกบัญชีเป็นค่าเบี้ยประกันภัย (insurance) เท่านั้น โดยทางบริษัทจะจ่ายค่าเสียหายไปก่อนและไปเรียกร้องคืนจากประกัน

จากการสัมภาษณ์เกี่ยวกับการรับรู้ค่าชดเชยความเสียหายที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม สามารถแสดงได้ดังตารางที่ 9

ตารางที่ 9 แสดงการรับรู้ค่าชดเชยความเสียหายที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สามของบริษัท

ลำดับ	บริษัท	ความคิดเห็น		การรับรู้ตามแนวปฏิบัติทางบัญชี (ISAR)
		ไม่มีการชดเชยค่าเสียหาย	มีการชดเชยค่าเสียหาย	
1	BANPU		✓	✓
2	BCP		✓	✓
3	DEMCO	✓		
4	ESSO	✓		
5	GLOW	✓		
6	GUNKUL	✓		
7	SGP	✓		
8	SUSCO	✓		
9	SPCG	✓		
10	TOP	✓		
11	PDI		✓	✓
12	THL		✓	✓

จากตารางที่ 9 สามารถสรุปการรับรู้ค่าชดเชยความเสียหายที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม ได้ดังนี้

1) บริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ไม่มีการรับรู้ค่าชดเชยความเสียหาย เนื่องจากลักษณะการดำเนินงานของบริษัทเป็นลักษณะธุรกิจที่ไม่ค่อยมีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม และทางบริษัทมีมาตรการในการควบคุมการเกิดผลกระทบต่อชุมชนบริเวณใกล้เคียงเป็นอย่างดี ประกอบกับการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัดในการดูแลสิ่งแวดล้อม

2) บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่มีการรับรู้ค่าชดเชยความเสียหายที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม โดยบริษัทจะมีการทำประกันภัยที่คุ้มครองบุคคลที่สาม ซึ่งถ้าชุมชนบริเวณใกล้เคียง

ได้รับผลกระทบจากการดำเนินงานของบริษัท ทางบริษัทจะจ่ายค่าเสียหายไปก่อนและไปเรียกร้องคืนจากบริษัทประกันในภายหลัง

ส่วนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลปัญหาและอุปสรรคในการเปิดเผยข้อมูลบัญชีสิ่งแวดล้อม

การเปิดเผยข้อมูลการบัญชีสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินของบริษัทกลุ่มตัวอย่างมีรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลทั้งที่เป็นตัวเลขคือเชิงปริมาณ ซึ่งแสดงอยู่ในงบการเงิน และข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเลขคือเชิงคุณภาพ ซึ่งแสดงอยู่ในรายงานประจำปี ในปัจจุบันการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทเป็นลักษณะเชิงคุณภาพมากกว่าเชิงปริมาณ เนื่องจากประเทศไทยยังไม่มีข้อบังคับให้บริษัทมีการจัดทำกรเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในเชิงปริมาณ ซึ่งบริษัทที่มีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเชิงปริมาณจะเป็นลักษณะการเปิดเผยโดยความสมัครใจของบริษัทเอง โดยการจัดทำรายงานด้านสิ่งแวดล้อมแยกต่างหาก เช่น รายงานเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืน หรือรายงานการพัฒนาธุรกิจร่วมไปกับสิ่งแวดล้อมและสังคม เป็นการเปิดเผยในรูปแบบทั้งข้อมูลเชิงคุณภาพและข้อมูลเชิงปริมาณ โดยผู้บริหารตระหนักถึงความสำคัญของการลดมลพิษที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมและชุมชน รวมถึงช่วยให้บริษัทเติบโตและพัฒนาอย่างยั่งยืน

ผู้วิจัยทำการสัมภาษณ์บริษัทกลุ่มตัวอย่างถึงปัจจัยที่ส่งผลให้บริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงิน การตอบสนองจากผู้ที่เกี่ยวข้องต่อการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท ผลกระทบจากการเปิดเผยข้อมูลจากการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม และปัญหา/อุปสรรคในการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเชิงปริมาณ (ที่เป็นตัวเลข) ในรายงานทางการเงิน โดยผู้วิจัยนำเสนอผลการวิเคราะห์เนื้อหาซึ่งแสดงรายละเอียดข้อค้นพบและอ้างคำสัมภาษณ์จากการสัมภาษณ์ของบริษัทกลุ่มตัวอย่างเรียงตามลำดับต่อไปนี้

1. ปัจจัยที่ส่งผลให้บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงิน

ในการสัมภาษณ์พบว่า ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนมีความคิดเห็นตรงกันว่า ปัจจัยที่ส่งผลให้บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงิน เนื่องจากการดำเนินการตามกฎหมายและข้อบังคับของหน่วยงานราชการเป็นหลัก คือหากมีการออกข้อบังคับออกมา ทางบริษัทก็จะดำเนินการปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด

หัวหน้าฝ่ายบัญชี ของบริษัท หุงคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน) แสดงความเห็นต่อประเด็นดังกล่าวว่า มาตรฐานการบัญชีบังคับ นโยบายของบริษัทคือการปฏิบัติตามที่หน่วยงานราชการเข้ามาตรวจ เนื่องจากถูกกำหนดเอาไว้แล้วว่าต้องทำอะไรบ้าง ไม่เช่นนั้นจะเกิดปัญหาต่อการทำงานของบริษัท

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี ของบริษัท สยามแก๊ส แอนด์ ปีโตรเคมีคัลส์ จำกัด (มหาชน) และนักบัญชี ของบริษัท ชัสโก้ จำกัด (มหาชน) ได้แสดงความเห็นในทำนองเดียวกันว่า กฎหมายกำหนดให้มีการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมอยู่แล้ว ส่วนการจัดทำบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลบริษัทก็จัดทำตามมาตรฐานการบัญชี ปัจจุบันเท่าที่ทราบคือ แบบ 56-1 ของตัวที่ปรับปรุงใหม่ กำหนดให้เปิดเผยในรายละเอียดอยู่แล้ว

นอกจากนี้ ผู้ให้สัมภาษณ์บางท่านได้กล่าวแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติมว่า การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมเป็นผลมาจากการดำเนินนโยบายเรื่อง การพัฒนาที่ยั่งยืน โดยบริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและเป็นการเปิดเผยโดยความสมัครใจ บริษัทกลุ่มตัวอย่างบางแห่งแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวเอาไว้ที่น่าสนใจ ดังนี้

ผู้จัดการส่วนสิ่งแวดล้อมและชุมชนสัมพันธ์ ของบริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ซึ่งแสดงความคิดเห็นว่า เริ่มแรกผู้บริหารอยากทราบว่าบริษัทมีค่าใช้จ่ายและการลงทุนในส่วนการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมมากน้อยเท่าไร ซึ่งทางบริษัทจัดทำเพียงเครื่องมือเดียว คือ ต้นทุนทางด้านสิ่งแวดล้อมเท่านั้น โดยฝ่ายการเงินสนับสนุนเกี่ยวกับจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมเต็มที่จึงให้ทางฝ่ายบัญชีช่วยดำเนินการและผลักดันเข้าสู่ระบบบัญชีอย่างเต็มรูปแบบ ซึ่งสามารถช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือจากการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมมากขึ้น

ผู้จัดการอาวุโส ส่วนบัญชี ของบริษัท ผาแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน) ได้แสดงความคิดเห็นว่า ทางผู้บริหารระดับสูง (top management) ก็เรียกร้องมาเช่นกัน คือทางบริษัทปฏิบัติตามข้อกำหนดก่อน เนื่องจากผู้บริหารรุ่นแรกเป็นนักธุรกิจที่อยู่ในความพอดี คือมีกำไรด้วยและดูแลสังคมด้วย เพราะธุรกิจเหมือนเรามีทั่วโลกอยู่แล้ว และทำให้ข้าวที่เกิดขึ้นเป็นในเชิงลบตลอด ดังนั้น เมื่อบริษัทเปิดธุรกิจขึ้นก็ต้องร่วมมือกับชาวบ้านเช่นกัน จึงทำให้บริษัทค่อนข้างเป็นที่ยอมรับของชุมชนทางภาคเหนือ เป็นโรงงานที่เน้นการดำเนินธุรกิจควบคู่กับการดูแลสิ่งแวดล้อมของชุมชนและไม่สร้างความเดือดร้อนให้แก่ชุมชน

จากการสัมภาษณ์เกี่ยวกับปัจจัยที่ส่งผลให้บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงิน สามารถแสดงได้ดังตารางที่ 10

ตารางที่ 10 แสดงปัจจัยที่ส่งผลให้บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงิน

ลำดับ	บริษัท	ปัจจัยที่ส่งผลในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม			
		กฎระเบียบ/ ข้อบังคับ	มาตรฐาน การบัญชี	คณะกรรมการกำกับ หลักทรัพย์และตลาด หลักทรัพย์ (SEC)	นโยบายของ บริษัท
1	BANPU	✓	✓	✓	✓
2	BCP	✓	✓	✓	✓
3	DEMCO	✓	✓	✓	
4	ESSO	✓	✓	✓	✓
5	GLOW	✓	✓	✓	✓
6	GUNKUL	✓	✓	✓	
7	SGP	✓	✓	✓	
8	SUSCO	✓	✓	✓	✓
9	SPCG	✓	✓	✓	✓
10	TOP	✓	✓	✓	✓
11	PDI	✓	✓	✓	✓
12	THL	✓	✓	✓	

จากตารางที่ 10 สามารถสรุปปัจจัยที่ส่งผลให้บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมได้ดังนี้

1) บริษัทกลุ่มตัวอย่างทุกบริษัทมีการปฏิบัติตามข้อบังคับของหน่วยงานราชการ มาตรฐานการบัญชี และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจาก การออกข้อบังคับจะส่งผลให้ทางบริษัทมีการปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด และมีการปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ

2) บริษัทกลุ่มตัวอย่างบางบริษัทมีปัจจัยที่ส่งผลให้บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเพิ่มเติม เนื่องจากการกำหนดนโยบายการพัฒนาที่ยั่งยืนของบริษัท เพื่อเสริมสร้างความสามารถในการแข่งขันของบริษัท และมุ่งมั่นให้มีการดำเนินการรับผิดชอบต่อสังคมและลดผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมควบคู่ไปกับการสร้างผลกำไร

2. การตอบสนองของผู้ที่เกี่ยวข้องต่อการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท

จากการสัมภาษณ์พบว่า ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่มีความเห็นในแนวทางเดียวกันว่า การจัดการด้านสิ่งแวดล้อมเป็นเรื่องที่ดี ซึ่งสามารถช่วยเพิ่มภาพลักษณ์ให้แก่กิจการ แต่สำหรับผู้ถือหุ้นยังคงให้ความสำคัญกับการลงทุน โดยเน้นผลกำไรเป็นหลัก ไม่ให้ความสำคัญกับประเด็นเรื่องการดูแลสิ่งแวดล้อมมากเท่าที่ควร อย่างไรก็ตาม บริษัทมีการดูแลในเรื่องความรับผิดชอบต่อสังคม (CSR) ซึ่งผู้ถือหุ้นสามารถศึกษาจากรายงานที่เปิดเผย และเท่าที่ผ่านมาผู้ถือหุ้นยังไม่ได้มีการเรียกร้องให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม นอกจากความเห็นดังกล่าวข้างต้น บริษัทกลุ่มตัวอย่างบางแห่งยังแสดงความคิดเห็นเพิ่มเติมที่น่าสนใจดังนี้

นักบัญชี ของบริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) กล่าวว่า การบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม (EMA) จะอยู่ในตัวคำอธิบายและการวิเคราะห์ของฝ่ายจัดการ (MD&A) ของไตรมาส ซึ่งเวลาจะรายงานเมื่อผู้ถือหุ้นอ่านจะเปรียบเทียบ (compare) ได้ว่า มีส่วนที่เราดูแลเรื่องสิ่งแวดล้อมของบริษัทอยู่ด้วย ว่าภายใต้รายได้เท่านี้ค่าใช้จ่ายเท่านี้ มีค่าใช้จ่ายที่เราดูแลและลงทุนเรื่องสิ่งแวดล้อมเท่าไร ซึ่งนักลงทุนสามารถเปรียบเทียบได้ในแง่ว่าบริษัทขนาดนี้คุณลงทุนแค่นี้เอง ซึ่งในมุมมองของตัวเลขสามารถแสดงความคิดเห็น (comment) ได้แต่ที่ผ่านมาก็ไม่มีความคิดเห็นอะไร ซึ่งผู้บริหารก็จะคอยตรวจสอบ (monitor) อยู่เหมือนกันว่า เราดูแลสิ่งแวดล้อมน้อยไปรีเปลา หรือต้นทุน (cost) อะไรหายไปรีเปลา

ผู้จัดการส่วนสิ่งแวดล้อมและชุมชนสัมพันธ์ ของบริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ได้กล่าวเพิ่มเติมอีกว่า ผู้ถือหุ้นก็เห็นว่าบริษัทมีความโปร่งใสของข้อมูล แต่เพื่อความสะดวกใจในการจัดทำรายงานก็จำเป็นที่จะต้องบริหารจัดการอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อให้รายงานมีแต่เรื่องราวที่ดีๆ เพราะสิ่งที่รายงานออกไปจะช่วยสร้างภาพลักษณ์ที่ดีให้แก่บริษัท และเป็นบริษัทที่น่าเข้ามาลงก็ทำให้นักลงทุนเห็นว่าเป็นบริษัทที่น่าสนใจ เพราะปัจจุบันนักลงทุนไม่ได้เพียงพิจารณาผลกำไรของบริษัทก่อนที่จะตัดสินใจลงทุนเท่านั้น แต่ยังพิจารณาในเรื่องความยั่งยืนขององค์กรอีกด้วย

จากการสัมภาษณ์เกี่ยวกับการตอบสนองของผู้ที่เกี่ยวข้องต่อการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทสามารถสรุปได้ว่า

1) การตอบสนองของผู้ที่เกี่ยวข้องยังคงต้องการผลตอบแทนจากการลงทุน การดำเนินการที่โปร่งใส และสามารถตรวจสอบได้

2) การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินธุรกิจ

3) การดูแลด้านความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมของบริษัท และมีการนำเสนอในรายงานทางการเงินของบริษัทอย่างชัดเจน

3. การกำหนดรูปแบบในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงิน

ในการสัมภาษณ์พบว่า ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนแสดงความคิดเห็นตรงกันว่า บริษัทกลุ่มตัวอย่างมีลักษณะการเปิดเผยข้อมูลเน้นการเปิดเผยในรูปแบบเชิงคุณภาพ เกี่ยวกับการดูแลสิ่งแวดล้อม และความรับผิดชอบต่อสังคม (CSR) ซึ่งอยู่ในรายงานประจำปี และมีการจัดกิจกรรมเพื่อตอบแทนสังคมเป็นครั้งคราว เช่น กิจกรรมให้ทุนการศึกษากับชุมชน สนับสนุนเงินช่วยเหลือสถานศึกษาในชุมชน

ความคิดเห็นที่น่าสนใจเพิ่มเติมจากผู้จัดการส่วนสิ่งแวดล้อม ของบริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน) ให้เหตุผลว่า การรายงานค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมให้ทราบจะช่วยแสดงถึงความใส่ใจในเรื่องการดูแลสิ่งแวดล้อมของบริษัท แต่ในทางกลับกัน การรายงานตัวเลขก็อาจก่อให้เกิดทัศนคติเชิงลบแก่บริษัทคือ ถ้าหากตัวเลขที่รายงานออกมาน้อย ผู้อ่านรายงานก็อาจจะเข้าใจว่าบริษัทไม่ให้ความสำคัญกับการดำเนินการด้านสิ่งแวดล้อม แต่เน้นดูแลเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคม (CSR) เป็นสำคัญ ซึ่งในความเป็นจริงแล้วเป็นความเข้าใจที่ผิด

ผู้จัดการอาวุโส ส่วนบัญชี ของบริษัท ผาแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน) ได้แสดงความคิดเห็นว่า ข้อมูลเชิงคุณภาพจะอยู่ในรายงานประจำปีจะอธิบายเกี่ยวกับการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม ดัชนีชี้วัดด้านสิ่งแวดล้อม การฟื้นฟูสภาพแวดล้อมของเหมือง การพัฒนาและช่วยเหลือชุมชน และรายงานตัวเลขเกี่ยวกับการลดปริมาณการปล่อยก๊าซเรือนกระจกกว่า ปีที่แล้ว

ปล่อยออกมาเท่าใด ปีนี้ลดลงเท่าใด ส่วนข้อมูลเชิงปริมาณจะอยู่ในงบการเงินเปิดเผยเกี่ยวกับการประมาณการหนี้สินของเหมือง

นักบัญชี และผู้จัดการส่วนสิ่งแวดล้อมและชุมชนสัมพันธ์ ของบริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ซึ่งแสดงความเห็นในอีกแง่มุมหนึ่งเกี่ยวกับรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณว่า ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับต้นทุนก็คือ เป็นค่าใช้จ่ายก้อนหนึ่งที่อยู่ในงบการเงินอยู่แล้ว แต่ดึงยอดส่วนนี้ออกมาให้ดูว่า ภายใต้อย่างไรได้เท่านี้ ค่าใช้จ่ายเท่านี้ มีค่าใช้จ่ายที่ทางบริษัทดูแลและลงทุนเรื่องสิ่งแวดล้อมเท่าใด และการเปิดเผยข้อมูลเรามีประเด็นที่ต้องตรงไปตรงมา คือต้องเปิดเผยทั้งส่วนที่ดีและไม่ดี แต่เนื่องจากทางบริษัทดูแลเรื่องปัญหาสิ่งแวดล้อมอยู่แล้วจึงไม่มีปัญหาเรื่องสิ่งแวดล้อมและผลกระทบต่อชุมชนใกล้เคียง

จากการสัมภาษณ์เกี่ยวกับการกำหนดรูปแบบในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินสามารถแสดงได้ดังตารางที่ 11

ตารางที่ 11 แสดงการกำหนดรูปแบบในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงิน

ลำดับ	บริษัท	รูปแบบการเปิดเผย		รายงานด้านสิ่งแวดล้อม		
		เชิงคุณภาพ	เชิงปริมาณ	รายงาน	รายงาน	รายงาน
1	BANPU	✓	✓	✓	✓	✓
2	BCP	✓	✓		✓	✓
3	DEMCO	✓			✓	
4	ESSO	✓			✓	
5	GLOW	✓			✓	
6	GUNKUL	✓			✓	
7	SGP	✓			✓	
8	SUSCO	✓			✓	
9	SPCG	✓			✓	
10	TOP	✓	✓		✓	✓

ตารางที่ 11 ต่อ

ลำดับ	บริษัท	รูปแบบการเปิดเผย		รายงานด้านสิ่งแวดล้อม		
		เชิงคุณภาพ	เชิงปริมาณ	รายงาน	รายงาน	รายงาน
11	PDI	✓	✓	✓	✓	
12	THL	✓	✓	✓	✓	

หมายเหตุ: รายงานความยั่งยืนฉบับประจำปี พ.ศ. 2555 พิจารณาการเปิดเผยข้อมูลตามแนวทางของ Global Reporting Initiative (GRI)

จากตารางที่ 11 สามารถรูปแบบในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินได้ดังนี้

- 1) บริษัทกลุ่มตัวอย่างทุกบริษัทมีรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในเชิงคุณภาพในรายงานประจำปีเกี่ยวกับการดูแลความรับผิดชอบต่อสังคม
- 2) บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่มีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเชิงปริมาณในรายงานเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืน คือ บริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน) บริษัท บ้านปู จำกัด (มหาชน) และ บริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) โดยเป็นการเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณเกี่ยวกับประสิทธิผลการดำเนินงานเพื่อความยั่งยืนคือ ปริมาณและพลังงานทั้งหมดที่บริษัทใช้ในกระบวนการผลิต
- 3) บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่มีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในเชิงปริมาณเกี่ยวกับบัญชีค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม ในรายงานการพัฒนารูปร่วมไปกับสิ่งแวดล้อมและสังคมคือ บริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อมโดยความสนใจของบริษัท
- 4) บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่มีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในเชิงปริมาณเกี่ยวกับต้นทุนสิ่งแวดล้อมและหนี้สินสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินคือ บริษัท บ้านปู จำกัด (มหาชน), บริษัท พวแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน) และบริษัท พุงคาฮาเบอร์ จำกัด (มหาชน)

4. ปัญหาและอุปสรรคสำหรับการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเชิงปริมาณ

จากการสัมภาษณ์พบว่า บริษัทกลุ่มตัวอย่างบางบริษัทมีความเห็นตรงกันว่า หากจะให้บริษัทจัดทำรายงานการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเชิงปริมาณก็สามารถทำได้ และคิดว่าเป็นสิ่งที่ดีถ้าให้เปิดเผยและสามารถเห็นข้อมูลในส่วนนี้เพิ่มขึ้น แสดงให้เห็นว่าบริษัทเห็นถึงความสำคัญของสิ่งแวดล้อม แต่บริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ยังคงมองว่า การเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณควรเป็นการเปิดเผยแค่ภายในบริษัทเท่านั้น เนื่องจากหากมีการการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเชิงปริมาณในรายงานทางการเงิน ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นคือ ความเข้าใจของผู้ใช้ตัวเลขในงบการเงินมีความเข้าใจไม่ตรงกันกับทางฝ่ายบัญชี และคำนิยาม (Definition) ของรายการด้านสิ่งแวดล้อมไม่มีความชัดเจน รวมถึงข้อมูลที่บริษัทจัดทำขึ้นควรเป็นมาตรฐานเดียวกันและควรสามารถเปรียบเทียบกันได้

ผู้จัดการแผนกบัญชี ของบริษัท โกลว์ พลังงาน จำกัด (มหาชน) ไม่เห็นด้วยกับการเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณ โดยกล่าวว่า ถ้าบริษัทต้องเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวใครจะได้อ่านตัวเลขนี้ คิดว่าไม่มีประโยชน์อะไรนอกจากคนที่สนใจเรื่องนี้ และผู้จัดการฝ่ายสิ่งแวดล้อม ของบริษัท ไทยออยล์ จำกัด (มหาชน) ให้เหตุผลอีกว่า การรายงานค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมให้ทราบจะช่วยแสดงการดูแลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท แต่ที่จริงแล้วตัวเลขที่แสดงต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมนั้นไม่ได้สะท้อนความเป็นจริง เช่น เกิดมีอุปกรณ์เสียและต้องซ่อมบำรุง ตัวเลขค่าใช้จ่ายก็เพิ่มขึ้นในปีนั้น ก็ไม่ใช่ว่ากิจการมีการดำเนินการไม่ดี

ผู้จัดการส่วนสิ่งแวดล้อมและชุมชนสัมพันธ์ ของบริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ได้แสดงความคิดเห็นเพิ่มเติมว่า ถ้าทางสภาวิชาชีพบัญชีฯ จะออกนโยบายมาก็คิดว่าไม่น่าจะเป็นประเด็นอะไร คือมีระเบียบออกมาบริษัทก็จัดทำ คือทางบริษัทก็ตั้งคำถามเช่นกันว่า ทุกวันนี้รายละเอียดแยกกันระหว่างบัญชีในรายงานประจำปีกับบัญชีสิ่งแวดล้อม และมีคำถามว่าจะนำไปรวมกันเป็นมาตรฐานการบัญชีได้ไหม และอีกอย่างตลาดหลักทรัพย์ก็มีข้อกำหนดในการออกรูปแบบของงบการเงิน บริษัทก็ต้องทำตามนั้น คือถ้ามีการกำหนด (ให้มีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในเชิงปริมาณ) ออกมาทางบริษัทก็ไม่มีปัญหาเพียงแค่เพิ่มข้อมูลเท่านั้น ซึ่งมองว่าทุกบริษัทที่ทำออกมาจะต้องมีรูปแบบที่เหมือนกันหมด ไม่ใช่แค่แบบฟอร์ม คือต้องมีคำจำกัดความให้เหมือนกันหมดและสามารถเปรียบเทียบกันได้

จากการสัมภาษณ์เกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคสำหรับการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเชิงปริมาณสามารถสรุปได้ดังนี้

- 1) การเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณเป็นการเปิดเผยแค่ภายในบริษัทเท่านั้น
- 2) ทางสภาวิชาชีพบัญชีฯ ไม่มีนโยบายหรือระเบียบข้อบังคับให้บริษัทต้องมีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในเชิงปริมาณ
- 3) คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (SEC) มีข้อกำหนดในการออกรูปแบบในรายงานทางการเงินและเป็นการเปิดเผยในเชิงคุณภาพ
- 4) ความเข้าใจของผู้ใช้ตัวเลขในงบการเงินจะมีความเข้าใจไม่ตรงกันกับทางฝ่ายบัญชี เนื่องจากการรายงานข้อมูลสำหรับภายในบริษัทจะไม่ใช่ปัญหา และเป็นการตรวจสอบค่าใช้จ่ายที่ถูกต้องตรงตามวัตถุประสงค์ แต่การนำเสนอต่อผู้ใ้ภายนอกเป็นการเปิดเผยตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งผู้ใช้งบการเงินมีความสนใจเกี่ยวกับผลตอบแทนมากกว่าการลงทุนด้านสิ่งแวดล้อมที่อาจทำให้ผลกำไรลดลง
- 5) คำนิยาม (Definition) ของรายการด้านสิ่งแวดล้อมควรมีการกำหนดอย่างชัดเจนว่ามีอะไรบ้าง ซึ่งจะช่วยให้ฝ่ายบัญชีสามารถแยกแยะรายละเอียดออกมาได้
- 6) ข้อมูลที่กิจการจัดทำขึ้นควรเป็นมาตรฐานเดียวกัน และสามารถเปรียบเทียบกันได้ เพื่อให้มีการเปรียบเทียบข้อมูล และสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันได้สำหรับบริษัทในแต่ละอุตสาหกรรม

ข้อวิจารณ์

จากผลการศึกษาปัญหา อุปสรรค และแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อม ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร ที่ยังคงดำเนินงานอยู่ในปี พ.ศ. 2555 จำนวน 28 บริษัท ซึ่งได้รับการตอบรับการสัมภาษณ์ทั้งหมด 12 บริษัท จำนวน 14 คน โดยการวิเคราะห์ข้อมูลได้เป็น 2 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 การวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับแนวทางและแนวปฏิบัติของการบัญชีสิ่งแวดล้อม

แนวทางในการแก้ไขและควบคุมผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทกลุ่มตัวอย่างของทุกบริษัท มีแนวทางในการดูแลสิ่งแวดล้อมเช่นเดียวกันคือ การปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับของหน่วยงานราชการ และระบบการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม (ISO 14001) เป็นหลัก โดยความแตกต่างของลักษณะธุรกิจไม่ได้ส่งผลต่อความคิดเห็นของผู้ปฏิบัติงานด้านนักบัญชี และผู้ปฏิบัติงานด้านสิ่งแวดล้อมในการแก้ไขและควบคุมผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อม โดยยังคงมองว่าต้องปฏิบัติตามข้อบังคับของกระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมในการดูแลและรายงานผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อม โดยบริษัทกลุ่มตัวอย่างได้มีการดำเนินงานเกี่ยวกับธุรกิจพลังงานทดแทนด้วยเช่นกัน และบางบริษัทกำลังดำเนินการขอใบรับรองการซื้อขาย ซึ่งเป็นการทำตามคำรับรองของโครงการลดการปล่อยก๊าซเรือนกระจกตามกลไกการพัฒนาที่สะอาด ขององค์การบริหารจัดการก๊าซเรือนกระจก (Thailand Greenhouse Gas Management Organization: TGO) ที่ส่งเสริมการตลาดซื้อขายปริมาณก๊าซเรือนกระจกกับบริษัทที่ได้รับคำรับรอง และสามารถเป็นรายได้ให้แก่บริษัทได้ในอนาคต

ผลการศึกษาในครั้งนี้ เมื่อเปรียบเทียบกับผลการศึกษาของ Ahmad (2012) สรุปได้ว่า กลุ่มตัวอย่างได้ระบุถึงปัญหาที่สำคัญที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อมในทางปฏิบัติคือ ปัญหาในระดับบุคคลในเรื่อง การขาดความรู้ของพนักงานฝ่ายบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม จะเห็นได้ว่าสอดคล้องกันในส่วน of ความรู้และความเข้าใจของนักบัญชีในบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่ส่วนใหญ่ที่มีความรู้และมีความเข้าใจพื้นฐานการจัดทำบัญชีเป็นอย่างดี โดยปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป (GAAP) และเป็นการดำเนินงานตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายเท่านั้น รวมถึงมีความเข้าใจเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กร (CSR) แต่นักบัญชียังคงไม่มีความเข้าใจเกี่ยวกับแนวปฏิบัติกรบัญชีสิ่งแวดล้อม เนื่องจากปัจจุบันยังไม่มีแนวปฏิบัติที่ชัดเจนในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม ซึ่งถ้า

นักบัญชีและผู้ที่เกี่ยวข้องด้านสิ่งแวดล้อมได้รับการอบรมเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมเพิ่มเติมจะสามารถเข้าใจได้ง่ายและสามารถนำไปปฏิบัติได้

ผลการศึกษาในครั้งนี้ เมื่อเปรียบเทียบกับผลการศึกษาของ Ahmad (2012) สรุปได้ว่า กลุ่มตัวอย่างมีความต้องการอย่างชัดเจนในเรื่องการนำแนวปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้ ในบริษัท จะเห็นได้ว่าสอดคล้องกันในส่วนของการคิดเห็นของกลุ่มบริษัทตัวอย่างส่วนใหญ่ที่เห็นด้วยเกี่ยวกับการนำแนวปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้ เนื่องจากตระหนักถึงการใช้ทรัพยากรในปัจจุบันเพื่อให้เกิดการใช้อย่างมีประสิทธิภาพ และการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมสามารถช่วยให้ผู้มีส่วนได้เสียทั้งภายในและภายนอกของบริษัทสามารถใช้ข้อมูลเพื่อดำเนินการตัดสินใจ รวมทั้งช่วยเพิ่มความชัดเจนของข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม เพื่อให้บริษัทสามารถนำไปใช้อธิบายแก่ชุมชนให้เกิดความเข้าใจตรงกันกับบริษัทได้ ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชีฯ และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรเริ่มกำหนดแนวทางและแนวปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อมให้แก่บริษัท

ขั้นตอนหรือวิธีการในการรับรู้รายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมของบริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีวิธีการในการรับรู้รายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมเป็นการปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป ซึ่งเป็นรายการที่รวมอยู่ในรายการต้นทุนและค่าใช้จ่ายในงบการเงิน โดยไม่มีการแยกแสดงรายการด้านสิ่งแวดล้อม และในส่วนของบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่มีการนำแนวปฏิบัติขององค์กรในระดับสากลในเรื่อง แนวทางการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม (EMA) มาปรับใช้ภายในบริษัทนั้น เป็นการรับรู้ต้นทุน/ค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมที่แยกแสดงรายการจากงบกำไรขาดทุนในงบการเงิน ซึ่งเป็นการจัดทำขึ้นเพื่อแสดงข้อมูลสำหรับภายในบริษัทเท่านั้น นอกจากนี้ บริษัทกลุ่มตัวอย่างที่ดำเนินธุรกิจเหมืองแร่ จะมีการรับรู้รายการทางบัญชีตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องคือ มาตรฐาน IAS 37 เรื่อง การประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับแนวปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อมของกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน (ISAR) เกี่ยวกับการรับรู้สินทรัพย์สิ่งแวดล้อม และหนี้สินสิ่งแวดล้อม จะเห็นได้ว่าสอดคล้องกันในส่วนของการรับรู้รายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินตามแม่บทการบัญชี

การรับรู้ค่าชดเชยที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม สรุปได้ว่า บริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ไม่มีการชดเชยค่าใช้จ่ายให้แก่ชุมชนบริเวณใกล้เคียง เพราะบริษัทมีมาตรการในการดูแลด้านสิ่งแวดล้อมอย่างเข้มงวดตามข้อกำหนดของกฎหมาย และในส่วนของบริษัทกลุ่มตัวอย่างบางบริษัทที่ต้องรับรู้ค่าชดเชยในส่วนที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม ทางบริษัทจะดำเนินการชดเชย

ค่าเสียหายก่อน จากนั้นเมื่อได้รับค่าชดเชยจากบุคคลที่สามจึงจะรับรู้ในรายการทางบัญชี เช่น ค่าประกันภัย จะเห็นได้ว่าสอดคล้องกับแนวปฏิบัติของกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน (ISAR) ในส่วนของการรับรู้ค่าชดเชยความเสียหายที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม

ส่วนที่ 2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลปัญหาและอุปสรรคในการเปิดเผยข้อมูลบัญชีสิ่งแวดล้อม

ส่วนของผลการศึกษาในครั้งนี้ที่สอดคล้องกับผลการศึกษาที่ผ่านมา ดังนี้ เมื่อเปรียบเทียบกับผลการศึกษาของ Suttipun and Stanton (2012) ที่สรุปได้ว่าเหตุผลสำหรับการทำการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมคือ การมีกฎระเบียบหรือข้อบังคับ ส่วนเหตุผลสำหรับการไม่ทำการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมคือ บริษัทไม่มีผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมและไม่มีกฎหมายที่เป็นข้อบังคับสำหรับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม จะเห็นได้ว่าสอดคล้องกันในส่วนของมีปัจจัยที่ส่งผลให้บริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ต้องเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินคือ ข้อบังคับของหน่วยงานราชการ และมาตรฐานการบัญชี

ผลการศึกษาในครั้งนี้ เมื่อเปรียบเทียบกับผลการศึกษาของ Ashcroft (2012) ที่สรุปได้ว่าการเปิดเผยข้อมูลที่แตกต่างกันในส่วนของรายงานประจำปีซึ่งมักจะขึ้นอยู่กับความต้องการของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย จะเห็นได้ว่าสอดคล้องกันในส่วนของการตอบสนองของผู้ที่เกี่ยวข้องต่อการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ ไม่เห็นด้วยให้บริษัทมีการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมเพิ่มเติม เนื่องจากผู้ที่เกี่ยวข้องไม่ได้เรียกร้องให้บริษัทต้องมีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเพิ่มเติม และผู้ที่เกี่ยวข้องได้ให้ความสนใจเพียงการทำกำไรของบริษัทเพียงอย่างเดียว ดังนั้น ความต้องการข้อมูลของผู้ที่เกี่ยวข้องจะมีความสำคัญให้บริษัทมีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเพิ่มขึ้น

ผลการศึกษาในครั้งนี้ เมื่อเปรียบเทียบกับผลการศึกษาของ Lee (2011) ที่สรุปได้ว่าการบัญชีสิ่งแวดล้อมและรายงานด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปี ลักษณะการเปิดเผยด้านสิ่งแวดล้อม มีการเปิดเผยลักษณะเชิงคุณภาพในเชิงบวก ซึ่งจะแสดงอยู่ในรายงานประจำปี จะเห็นได้ว่าสอดคล้องกันในส่วนของบริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ มีการกำหนดรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปี และมีการเปิดเผยข้อมูลในเชิงคุณภาพมากกว่า อีกทั้งกลุ่มตัวอย่างยังเห็นด้วยว่าความต้องการข้อมูลของผู้ใช้งบการเงินนั้น ยังคงต้องการข้อมูลในเชิงบรรยาย

และสามารถทำความเข้าใจข้อมูลได้ง่าย เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทยังคงเป็นการเปิดเผยเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กร (CSR)

ผลการศึกษาในครั้งนี้ เมื่อเปรียบเทียบกับผลการศึกษาของ Ahman (2012) ที่สรุปได้ว่า ปัญหาที่สำคัญในทางปฏิบัติคือ การขาดข้อกำหนดเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม การขาดการจัดการที่สนับสนุนการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม และการขาดการฝึกอบรมของพนักงานฝ่ายบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม จะเห็นได้ว่าสอดคล้องกันในส่วนของปัญหาและอุปสรรคของบริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ เกี่ยวกับความเข้าใจที่ตรงกันของผู้จัดทำข้อมูลและผู้ใช้ข้อมูลและฝ่ายบัญชีไม่สามารถแยกแยะรายการด้านสิ่งแวดล้อมในระบบบัญชีได้ เนื่องจากยังไม่มี ความชัดเจนเกี่ยวกับคำนิยาม (Definition) ด้านสิ่งแวดล้อม สำหรับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในเชิงปริมาณในรายงานทางการเงิน

ส่วนที่ 3 แนวปฏิบัติทางการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อม

จากผลการศึกษาในส่วนของบริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ที่ได้นำหลักการของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) มาปรับใช้เป็นแนวทางในการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม โดยหลักการของบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัทเป็นการจัดทำข้อมูลขึ้นเพื่อการใช้ภายในบริษัท และบัญชีค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทสามารถนำมาใช้ในการบริหารด้านสิ่งแวดล้อม การใช้ทรัพยากร ควบคู่กับการบริหารการเงินให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยวิธีในการปฏิบัติสำหรับการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม มีดังนี้

1. ฝ่ายบัญชีมีการจัดสรรงบประมาณสำหรับการลงทุนเกี่ยวกับสินทรัพย์ (Asset) ที่สามารถช่วยลดผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อม
2. การกำหนดคำนิยาม (Definition) เกี่ยวกับรายการค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งเป็นการกำหนดคำนิยามตามกรอบแนวทางของหน่วยงานสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IFAC) โดยวิธีการที่ใช้ในการวัดค่าคือ ราคาทุน
3. ฝ่ายบัญชีสร้างระบบบัญชีของบริษัท เพื่อให้ฝ่ายที่เกี่ยวข้องด้านสิ่งแวดล้อมสามารถป้อนตัวเลขซึ่งเป็นข้อมูลรายการค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมเข้าสู่ระบบบัญชีตั้งแต่ต้นทาง

4. ฝ่ายดำเนินการ (Operation) คือหน่วยงานต้นทาง เป็นฝ่ายที่รับผิดชอบโดยตรงเกี่ยวกับตัวเลขด้านสิ่งแวดล้อม เช่น

4.1 หน่วยงานการบำรุงรักษาที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจะป้อนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนของระบบบัญชีค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม โดยข้อมูลจะถูกส่งต่อไปยังฝ่ายบัญชีซึ่งเป็นหน่วยงานปลายทางในการรวบรวมข้อมูลค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม

4.2 หน่วยปฏิบัติการดูแลระบบบำบัด ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับสารเคมีที่ใช้บำบัดจะถูกป้อนเข้าสู่ศูนย์ต้นทุนของระบบบัญชีค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมเช่นกัน

5. ฝ่ายบัญชีจะตรวจสอบรายการค่าใช้จ่ายที่เข้าเงื่อนไข และเก็บรวบรวมข้อมูลเข้าเป็นรายการค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม

6. ฝ่ายบัญชีซึ่งเป็นฝ่ายที่อยู่ปลายทางสามารถดึงข้อมูลค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมจากระบบบัญชีได้ทันที โดยสามารถตรวจสอบตัวเลขจากระบบบัญชีให้มีความสอดคล้องกับกำลังการผลิต ซึ่งสามารถช่วยในการวิเคราะห์เกี่ยวกับความผิดปกติของตัวเลข

7. การส่งข้อมูลย้อนกลับไปยังฝ่ายต้นทางที่เป็นผู้จัดทำตัวเลข เพื่อตรวจสอบความผิดปกติของข้อมูล

8. เมื่อตรวจสอบไม่พบความผิดปกติของข้อมูล ฝ่ายบัญชีจึงจัดทำรายงาน เพื่อนำเสนอข้อมูลสู่คำอธิบายและการวิเคราะห์ของฝ่ายจัดการ (MD&A)

นอกจากนี้ บริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ได้มีการใช้ดัชนีชี้วัดประสิทธิภาพเชิงนิเวศเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นดัชนีที่ผสมผสานการดำเนินการด้านเศรษฐกิจและสิ่งแวดล้อม ซึ่งสามารถช่วยให้ผู้ถือหุ้นหรือนักลงทุนใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจลงทุน โดยการใช้กำไรก่อนหักดอกเบี้ยและค่าเสื่อมราคา (adjusted EBITDA) สะท้อนผลการดำเนินงานด้านเศรษฐกิจ และปริมาณก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ เทียบเท่าเป็นผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อม โดยแสดงดังภาพที่ 3

$$\text{ประสิทธิภาพเชิงนิเวศเศรษฐกิจ} = \frac{\text{กำไร (ขาดทุน) ก่อนหักดอกเบี้ยและค่าเสื่อมราคา (ล้านบาท)}}{\text{ปริมาณคาร์บอนไดออกไซด์เทียบเท่า (ตัน)}}$$

ภาพที่ 3 แสดงความสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาที่ยั่งยืนและความรับผิดชอบต่อสังคม

ที่มา: รายงานการพัฒนาธุรกิจร่วมไปกับสิ่งแวดล้อมและสังคม (2555: 45)

ผลการศึกษาพบว่า บริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ซึ่งเป็นบริษัทชั้นนำในประเทศไทย ได้มีการนำแนวปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้ในการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมอย่างเป็นระบบ ซึ่งแนวปฏิบัติเหล่านี้จะเป็นประโยชน์ต่อองค์กรหรือหน่วยงานอื่นในการนำไปประยุกต์ใช้ในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม และสามารถใช้อ้างอิงเพื่อการตัดสินใจลงทุนด้านสิ่งแวดล้อมได้อย่างมีประสิทธิภาพ

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาเรื่อง ปัญหา อุปสรรค และแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อม กรณีศึกษาบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงแนวคิดและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมที่นำมาปรับใช้ในบริษัท ซึ่งอิงตามแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีและการรายงานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม (UNCTAD-ISAR Report-Environmental Financial Accounting) ของกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standard of Accounting and Reporting หรือ ISAR) ซึ่งประกอบด้วยการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม การรับรู้หนี้สินสิ่งแวดล้อม การรับรู้ค่าชดเชยความเสียหายที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม การวัดมูลค่าหนี้สินสิ่งแวดล้อม และการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม และศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อมในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพแบบการสัมภาษณ์เชิงลึก โดยอาศัยการเก็บรวบรวมข้อมูลจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร และเป็นบริษัทที่ยังดำเนินธุรกิจในปี 2555 รวมทั้งสิ้น 28 บริษัท ซึ่งกลุ่มผู้ให้ข้อมูลที่ศึกษาคือ ผู้จัดการฝ่ายบัญชีหรือพนักงานบัญชี หรือผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งสามารถติดต่อขอข้อมูลจากการสัมภาษณ์ได้ 12 บริษัท จำนวนทั้งสิ้น 14 คน และในการวิเคราะห์ข้อมูลจากการสัมภาษณ์เชิงลึก ซึ่งอิงตามแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีและการรายงานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมของกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน เพื่อค้นหาแนวคิดและแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร และค้นหาปัญหาและอุปสรรคในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร จากนั้นนำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์มาสังเคราะห์ ซึ่งจะทำได้มองเห็นภาพรวมและความเกี่ยวข้องของข้อมูลได้อย่างชัดเจน และทำการวิเคราะห์ข้อสรุปของแต่ละบริษัท

สรุปผลการวิจัย

จากการศึกษาประเด็นเกี่ยวกับแนวคิดและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมที่นำมาปรับใช้ในบริษัท ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่า แนวทางและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมไม่ใช่แนวทางที่ทำให้บริษัทสามารถนำไปปรับใช้ได้โดยสมัครใจ บริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีการรับรู้รายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมเป็นการปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP) และระบบบัญชีของบริษัทไม่มีการจำแนกประเภทรายการด้านสิ่งแวดล้อม โดยการรับรู้รายการค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมมีเพียงบริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ที่มีการนำแนวปฏิบัติขององค์กรในระดับสากลมาปรับใช้ในการดำเนินการ ส่วนการรับรู้สินทรัพย์สิ่งแวดล้อมและหนี้สินสิ่งแวดล้อมเป็นการรับรู้รายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมตามแนวปฏิบัติของมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องมาปรับใช้คือ มาตรฐาน IAS 37 เรื่อง การประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น โดยมีการวัดมูลค่าหนี้สินสิ่งแวดล้อมด้วยวิธีการประมาณการตามมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคต (Present Value of Discounted Cash flow) ที่คาดว่าจะต้องจ่ายตามแผนการฟื้นฟูสภาพเหมืองและเป็นประมาณการที่ดีที่สุดของฝ่ายบริหาร นอกจากนี้บริษัทกลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ไม่มีการรับรู้ค่าชดเชยความเสียหาย เนื่องจากทางบริษัทมีมาตรการในการควบคุมการเกิดผลกระทบต่อชุมชนบริเวณใกล้เคียงประกอบกับการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัดในการดูแลสิ่งแวดล้อม ส่วนบริษัทที่มีการรับรู้ค่าชดเชยความเสียหายที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม ทางบริษัทได้มีการทำประกันภัยที่คุ้มครองบุคคลที่สามสำหรับความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น

จากการศึกษาประเด็นเกี่ยวกับปัญหา อุปสรรคและแนวทางในการการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่า บริษัทกลุ่มตัวอย่างทุกบริษัทมีการปฏิบัติตามข้อบังคับของหน่วยงานราชการ มาตรฐานการบัญชี และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์อย่างเคร่งครัด สอดคล้องกับงานวิจัยของ Wu et. al. (2010) ที่ระบุว่า บริษัทส่วนใหญ่เลือกที่จะไม่เปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมโดยความสมัครใจ หากมีการบังคับตามกฎหมายหรือมีการออกข้อบังคับจะทำให้เกิดการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมเพิ่มขึ้น โดยการตอบสนองของผู้ถือหุ้นหรือผู้ที่เกี่ยวข้องต่อการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทมีความสนใจเกี่ยวกับผลตอบแทนจากการลงทุน รวมถึงการดำเนินการที่โปร่งใสและสามารถตรวจสอบได้ ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทกลุ่มตัวอย่างทุกแห่งมีรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในเชิงคุณภาพในรายงานประจำปีเกี่ยวกับการดูแลความรับผิดชอบต่อสังคมและการจัดกิจกรรมเพื่อตอบแทนสังคม สอดคล้องกับงานวิจัยของ Deegan and Gordon (1996) ที่ระบุว่า กลุ่มตัวอย่างมีการ

เปิดเผยด้านสิ่งแวดล้อมในแง่มุมเชิงบวก แต่ไม่มีการเปิดเผยในแง่มุมเชิงลบ โดยบริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) มีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในเชิงปริมาณเกี่ยวกับบัญชีค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม ในรายงานการพัฒนาธุรกิจร่วมไปกับสิ่งแวดล้อมและสังคมโดยความสมัครใจ โดยปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นสำหรับการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเชิงปริมาณในรายงานทางการเงินคือ การเปิดเผยข้อมูลเชิงปริมาณเป็นการเปิดเผยแค่ภายในบริษัทเท่านั้น ความเข้าใจของผู้ใช้ตัวเลขในงบการเงินจะมีความเข้าใจไม่ตรงกันกับทางฝ่ายบัญชี การกำหนดคำนิยาม (Definition) ของรายการด้านสิ่งแวดล้อมไม่มีความชัดเจน และข้อมูลยังไม่มีความเป็นมาตรฐานเดียวกันและไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ ไม่มีนโยบายหรือระเบียบข้อบังคับให้บริษัทต้องมีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในเชิงปริมาณ

สรุปได้ว่า แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมยังคงไม่เป็นที่แพร่หลาย เนื่องจากยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีรองรับ นักบัญชียังคงรับรู้รายการต้นทุน/ค่าใช้จ่ายตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งไม่มีระบบบัญชีเฉพาะสำหรับรายการที่เป็นค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม แต่สามารถเพิ่มระบบบัญชีได้ถ้ามีการกำหนดมาตรฐานที่มีความชัดเจนออกมา แต่ปัญหาและอุปสรรคที่ยังคงเกิดขึ้นเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินคือ ความเข้าใจที่ตรงกันและความต้องการข้อมูลในรายงานทางการเงินของผู้ภายนอกและฝ่ายบัญชี การกำหนดคำนิยามของรายการบัญชีสิ่งแวดล้อมที่ไม่มีความชัดเจน และข้อมูลที่จัดทำขึ้นยังไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้ในทุกอุตสาหกรรม

ข้อเสนอแนะ

จากการวิจัยเรื่องปัญหา อุปสรรค และแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้วิจัยนำผลการวิจัยมาเสนอแนะได้ดังนี้

ข้อเสนอแนะจากการวิจัยในครั้งนี้

ผลการศึกษาที่พบว่า แนวคิดและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมยังคงไม่เป็นที่แพร่หลาย แม้ว่าความคิดเห็นของผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีและผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางด้านสิ่งแวดล้อมเห็นด้วยให้มีการนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้ จึงให้เห็นว่าสภาวิชาชีพบัญชีฯ หน่วยงานภาครัฐ และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ควรมีศึกษาแนวปฏิบัติในระดับ

สากลและนำมาปรับให้สอดคล้องกับบริษัทในประเทศไทย และการสร้างแรงจูงใจให้บริษัทสามารถนำค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นไปลดหย่อนภาษีได้ ซึ่งการบัญชีสิ่งแวดล้อมสามารถช่วยให้เกิดการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าการจัดทำบัญชีแบบดั้งเดิม

ผลการศึกษาที่พบว่า ข้อบังคับทางกฎหมายสามารถส่งผลให้บริษัทเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเพิ่มขึ้น ซึ่งให้เห็นว่า หน่วยงานภาครัฐและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ควรส่งเสริมและสนับสนุนให้บริษัทมีการจัดทำและแสดงรายการบัญชีด้านสิ่งแวดล้อม และเพิ่มกระตุ้นโดยระบบการให้รางวัลแก่บริษัทที่มีการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม เพื่อให้บริษัทตระหนักถึงความจำเป็นและผลประโยชน์ที่จะได้รับ หากบริษัทต้องมีการลงทุนด้านสิ่งแวดล้อม

ผลการศึกษาที่พบว่า มีปัญหาและอุปสรรคเกิดขึ้นหากมีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในเชิงปริมาณ ซึ่งให้เห็นว่า สภาวิชาชีพบัญชีฯ หน่วยงานภาครัฐและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และควรมีการกำหนดวัตถุประสงค์และคำนิยาม (Definition) ด้านสิ่งแวดล้อมให้เกิดความชัดเจน และแนวทางป้องกันการเกิดมาตรฐานหรือข้อบังคับที่ซ้ำซ้อน โดยการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมควรสนับสนุนหรือกำหนดข้อบังคับให้บริษัทแยกแสดงรายงานด้านสิ่งแวดล้อมต่างหาก รวมถึงควรมีการกำหนดรูปแบบของการรายงานให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน และให้สามารถเปรียบเทียบข้อมูลกันได้ เพื่อให้บริษัทสามารถแสดงข้อมูลที่มีส่วนได้เสียทั้งภายในและภายนอกสามารถเกิดความเข้าใจที่ตรงกัน

ผลการศึกษาที่พบว่า บริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) มีการนำแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้สำหรับการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อม และสามารถให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เพื่อลดผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมที่อาจเกิดขึ้น ดังนั้น สิ่งที่พบอาจจะเป็นตัวอย่างที่ทำให้แนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมขยายกว้างขวางขึ้นที่สามารถทำให้บริษัทหรือหน่วยงานอื่นๆ ให้ความสำคัญด้านสิ่งแวดล้อม และสามารถนำวิธีการปฏิบัติสำหรับการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) ไปใช้เป็นแนวทางสำหรับการเริ่มต้นการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม เพื่อที่จะนำข้อมูลไปประกอบการตัดสินใจลงทุนด้านสิ่งแวดล้อมได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในครั้งต่อไป

กลุ่มผู้ให้ข้อมูลของงานวิจัยเป็นเพียงการสัมภาษณ์จากกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรเท่านั้น การศึกษาครั้งต่อไปสามารถเพิ่มกลุ่มผู้ให้ข้อมูลจากอุตสาหกรรมอื่น และ/หรือความคิดเห็นจากผู้ใช้งานทางการเงิน และ/หรือความคิดเห็นจากผู้ตรวจสอบบัญชีเพิ่มเติม เพื่อนำความคิดเห็นมาศึกษาข้อมูลที่เป็นประโยชน์เพิ่มขึ้น และสามารถศึกษาปัจจัยอื่นๆประกอบเพิ่มเติม เช่น การวิเคราะห์ข้อมูลในรายงานทางการเงิน ตัวชี้วัดผลการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม เป็นต้น หากในอนาคตหน่วยงานที่เกี่ยวข้องมีการกำหนดมาตรฐานที่ชัดเจนออกมา ผู้วิจัยอาจศึกษาเพิ่มเติมถึงความพร้อมของนักบัญชีและแนวทางในการประยุกต์ใช้ให้เป็นไปตามข้อกำหนด ตลอดจนการเปรียบเทียบข้อมูลทั้งก่อนและหลังการนำข้อกำหนดไปถือปฏิบัติ เพื่อให้ทราบถึงความแตกต่างและการให้ประโยชน์ของข้อมูลสิ่งแวดล้อมที่มีผลต่อการรายงานทางการเงินของกิจการ

เอกสารและสิ่งอ้างอิง

กิตติโชติ งามประสิทธิ์. 2557. ผู้จัดการฝ่ายอาชีวอนามัย ความปลอดภัยและสิ่งแวดล้อม. สัมภาษณ์, 11 กุมภาพันธ์ 2557.

เกษม ไพบูลย์ศิริจิต. 2556. ผู้จัดการอาวุโส ส่วนบัญชี. สัมภาษณ์, 27 มิถุนายน 2556.

จงโปรด ขงภูมิ. 2556. ผู้จัดการอาวุโสส่วนสิ่งแวดล้อมและชุมชนสัมพันธ์. สัมภาษณ์, 27 สิงหาคม 2556.

ชนาภา แก้วทรัพย์ศักดิ์. 2556. หัวหน้าฝ่ายบัญชี. สัมภาษณ์, 10 กรกฎาคม 2556.

ณปภัฏ อัคระกุล. 2557. นักบัญชี. สัมภาษณ์, 5 มีนาคม 2557.

ดวงมณี โกมารทัต. 2537. “หลักการบัญชีเพื่อสังคม มิติหนึ่งของระบบบริหารสิ่งแวดล้อม.” วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์. 6 (23): 188-204.

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. 2555. หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน ปี 2555. กรุงเทพมหานคร.

ปราณี พันธุมสินชัย. 2542. มลพิษอุตสาหกรรมเบื้องต้น. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สมาคมวิศวกรสิ่งแวดล้อมแห่งประเทศไทย.

พงกรณ์ อนันตภรณ์. 2557. ผู้จัดการฝ่ายบัญชี. สัมภาษณ์, 11 มีนาคม 2557.

พรรณนิภา รอดวรรณะ. 2538. “บทบาทของนักบัญชีกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม.” วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์. 17 (63): 45-67.

ภูพิง ทวีทรัพย์. 2557. ผู้จัดการส่วนสิ่งแวดล้อม. สัมภาษณ์, 27 มกราคม 2557.

มัทนชัย สุทธิพันธุ์. 2555. “การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีของบริษัท: กรณีศึกษาบริษัทขนาดใหญ่ 50 บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.” *วารสารจุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์* 34 (132): 47-67.

มฤดี สุพันธุ์รัตน์. 2557. ผู้จัดการฝ่ายบัญชี. *สัมภาษณ์*, 3 กุมภาพันธ์ 2557.

ยุทธพงษ์ อากหาญ. 2557. ผู้จัดการฝ่ายบัญชี. *สัมภาษณ์*, 21 มีนาคม 2557.

ราชกิจจานุเบกษา. 2535. เล่มที่ 109 ตอนที่ 37.

_____. 2535. เล่มที่ 109 ตอนที่ 44.

รุ่งนภา ตันติศุภกรสกุล. หัวหน้าฝ่ายบัญชี. *สัมภาษณ์*, 19 กรกฎาคม 2556.

วาสนา ศรีสุรารักษ์. 2553. การรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัณฑิตยศึกษาด้านบริหาร สาขาบัญชี, มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

วิทยา ชีวโรจน์ชัย. 2554. *CSR Mission Possible* ภารกิจ CSR องค์การธุรกิจไทย. กรุงเทพมหานคร: เลิฟ แอนด์ ลิฟ.

วิเชษฐ์ โรจน์สุกาญจน์ และ ศิลปพร ศรีจันทะพร. 2547. “การบัญชีเพื่อความรับผิดชอบต่อสังคม.” *วารสารบริหารธุรกิจ*. 27 (103): 1-14.

วรพรรณ เอื้ออาภรณ์. 2555. *DNA CSR แบบไทย ๆ ตามกระแสโลก*. กรุงเทพมหานคร: ฟาร์ตนะ มงคล.

ศิลปพร ศรีจันทะพร. 2552. “การบัญชีสิ่งแวดล้อม.” *วารสารวิชาชีพบัญชี*. 5 (12): 21-24.

สุทธิรัตน์ ตั้งนรกุล. 2556. ผู้จัดการฝ่ายบัญชี. *สัมภาษณ์*, 26 มิถุนายน 2556.

ศุภกิจ เนื่อทอง. 2557. หัวหน้าฝ่ายบัญชี. *สัมภาษณ์*, 19 กุมภาพันธ์ 2557.

ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล. 2540. การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย: แนวทางและรูปแบบ. วิทยานิพนธ์บริหารธุรกิจดุษฎีบัณฑิต สาขาบัญชี, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ศรุตยา พงศ์ทิพย์พนัส. 2557. นักบัญชี. สัมภาษณ์, 10 เมษายน 2557.

สายสุณีย์ อโนมาศ. 2556. นักบัญชี. สัมภาษณ์, 27 สิงหาคม 2556.

สุนิสา บุญชูช่วย. 2554. ปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. วิทยานิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต สาขาบัญชี, มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

สำนักงานกำกับดูแลธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์. 2544. การประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 17. กรุงเทพมหานคร.

สำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม. 2555. เอกสารประกอบการบรรยายหลักการสำคัญของ มอก./ISO 26000 แนวทางความรับผิดชอบต่อสังคม.

อิสริย์ โชวีวัฒนา. 2553. “บทบาทนักบัญชี: การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม.” วารสารกรมบัญชีกลาง 51 (3): 47-51.

เอกสารประกอบการสอนชุดวิชากฎหมายสิ่งแวดล้อม สาขาวิชานิติศาสตร์. 2553. กฎหมายสิ่งแวดล้อม เล่ม 1. พิมพ์ครั้งที่ 2. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

อัมพร เทียงตระกุล. 2551. รายงานผลการวิจัยเรื่อง ผลกระทบของความรู้ความสามารถของนักบัญชี การสนับสนุนของผู้บริหาร และแรงกดดันจากสังคม ที่มีต่อประสิทธิภาพการบัญชีสิ่งแวดล้อม ของธุรกิจที่ได้รับ ISO 14000 สาขาอุตสาหกรรมการผลิตในประเทศไทย. มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

- Abiola, J. and S. O. Ashamu. 2012. "Environmental Management Accounting Practice in Nigeria: National Petroleum Corporation (NNPC)." **European Scientific Journal**. 8 (9): 76-93.
- Ahman, A. 2012. "Environmental Accounting and Reporting Practices: Significance and Issues: A case from Bangladeshi Companies." **Global Journal of Management and Business Research**. 12 (14): 118-127.
- Ashcroft, P. A. 2012. "Extent of environmental disclosure of U.S. and Canadian firms by annual report location." **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**. 28: 279-292.
- Bhagwat, P. 2011. "Corporate Social Responsibility and Sustainable Development." **International Journal of Academic Conference Proceedings**. 1 (1): 1-14.
- Brooks et al. 2008. **Contemporary Management Accounting**. Australia: John Wiley & Sons Australia, Ltd.
- Centre for the Promotion of Imports from Developing Countries. n.d. **International guidelines: ISO 26000 on Social Responsibility**.
- Deegan, C. and B. Gordon. 1996. "A study of the Environmental Disclosure Practices of Australia Corporations." **Accounting and Business Research**. 26 (3): 187-199.
- Enahoro, J. A. 2009. **Design and Bases of Environmental in Oil & Gas and Manufacturing Sectors in Nigeria**. Doctor of Philosophy Thesis in Accounting Department of Accounting, Covenant University.
- Global Environmental Management Initiative. 1996. **ISO 14001 Environmental Management System Self-Assessment Checklist**. Washington: Judy Hoffman of Weadon Progressive Printing

Global Reporting Initiative. 2000. **Sustainability Reporting Guidelines**. Netherland.

International Federation of Accountants. 2005. **International Guidance Document Environmental Management Accounting**. New York.

International Organization for Standardization. 2010. **ISO 26000 Social Responsibility**. Switzerland.

ISO Central Secretariat. 2009. **Environmental Management The ISO 14000 family of International Standard**. Switzerland.

Lee, H. K. 2011. "Motivations, Barriers, and Incentives for Adopting Environmental Management (Cost) Accounting and Related Guidelines: a study of the Republic of Korea." **Corporate Social Responsibility and Environmental Management**. 18: 39-49.

Mazurkiewicz, P. 2004. "Corporate Environmental Responsibility: Is a common CSR framework possible?." **Paper presented with the IAIA Conference**. Vancouver.

Public Accounts and Estimates Committee. 2000. **Interim Report of the Inquiry into Environmental Accounting and Reporting**.

Schaltegger, S. et al. 2008. **Environmental Management Accounting for Cleaner Production**. New York: Springer.

Suttipun, M. 2012. "Triple Bottom Line Reporting in Annual Reports: A Case Study of Companies Listed on the Stock Exchange of Thailand (SET)." **Asian Journal of Finance & Accounting**. 4 (1): 69-92.

_____, and Stanton, P. 2012. "Making or Not Making Environmental Disclosures in Thailand." **International Journal of Business and Social Science**. 3 (9): 73-81.

The World Bank. 2006. **Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) Corporate governance country assessment.** Vietnam.

United Nations. 1997. **United Nations Conference on Trade and Development.** Geneva.

United States Environmental Protection Agency. 1995. **An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: an Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts and Terms.** Washington, D.C.

Wintergreen J., and Delaney T. 2007. **16th Annual International Emissions Inventory Conference.** Raleigh, North Carolina.

The World Business Council for Sustainable Development. 2002. **Corporate Social Responsibility The WBCSD's journey.**

Wu, J., L. Lui, and A. J. Sulkowski. 2010. "Environmental Disclosure, Firm Performance, and Firm Characteristics: an Analysis of S&P 100 Firms." **Journal of Academy of Business and Economics** 10: 73-83.

Zamir, F., T. Awan, and A. Hasan. 2011. "Comparison of Financial and Non Financial Environmental Reporting." **Interdisciplinary Journal of Contemporary Research Business** 8 (3): 346-373.



แบบสัมภาษณ์เพื่อการวิจัย

เรื่อง: ปัญหา อุปสรรค และแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อม

คำชี้แจง:

แบบสัมภาษณ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการวิจัยเรื่อง ปัญหา อุปสรรค และแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของการบัญชีสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ ผู้วิจัยขอความกรุณาในการตอบแบบสัมภาษณ์อย่างอิสระ โดยคำถามที่ใช้ในการสัมภาษณ์มีดังนี้

1. การดำเนินงานของบริษัท ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคมหรือไม่ อย่างไร และมีแนวทางในการแก้ไขหรือมีการควบคุมด้านสิ่งแวดล้อมอย่างไร
2. พนักงานบัญชีของบริษัทมีความรู้เกี่ยวกับการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมหรือไม่ (เรื่องใดบ้าง)
3. เนื่องจากประเทศไทยยังไม่มีแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมที่ชัดเจน ท่านมีขั้นตอน (วิธีการ) ใดเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัท
 - 4.1 การรับรู้และวัดมูลค่าต้นทุนสิ่งแวดล้อมและค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อม
 - 4.2 การรับรู้และวัดมูลค่าสินทรัพย์ด้านสิ่งแวดล้อม
 - 4.3 การรับรู้และวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม
 - 4.4 การกำหนดรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงิน
(ถ้าบริษัทไม่ทราบแนวปฏิบัติเกี่ยวกับบัญชีสิ่งแวดล้อม) บริษัทใช้มาตรฐานการบัญชีในเรื่องใดหรือข้อใดมาประยุกต์ใช้
4. บริษัทเคยประสบปัญหาที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมบ้างหรือไม่ (ในเรื่องใด) และมีวิธีการแก้ปัญหาอย่างไร
5. ปัจจัยใดที่ส่งผลให้บริษัทต้องมีการจัดทำและเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินของบริษัท
6. ท่านคิดว่าการปฏิบัติตามแนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินก่อให้เกิดประโยชน์หรือส่งผลกระทบต่อบริษัทอย่างไร
7. ผู้ถือหุ้นหรือผู้ที่เกี่ยวข้องมีการตอบสนองต่อการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมอย่างไร
8. ท่านมีข้อเสนอแนะหรือความคิดเห็นเพิ่มเติม เกี่ยวกับแนวปฏิบัติในการรับรู้ต้นทุนและหนี้สินสิ่งแวดล้อมและการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินอย่างไร เพื่อนำไปพัฒนาการกำหนดแนวปฏิบัติให้เป็นประโยชน์และมีความชัดเจนมากขึ้น

ประวัติการศึกษา และการทำงาน

ชื่อ-นามสกุล

นางสาวกรองประภา จันทรพaha

วัน เดือน ปี เกิด

วันที่ 27 เดือน เมษายน พ.ศ. 2532

สถานที่เกิด

จังหวัดสงขลา

ประวัติการศึกษา

บัญชีบัณฑิต มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์

วิทยาเขตหาดใหญ่

