

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ในบทนี้จะกล่าวถึงแนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยจะแบ่งออกเป็น 2 ส่วน ได้แก่

ส่วนที่ 1 แนวคิดและทฤษฎี

ส่วนที่ 2 ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดและทฤษฎี

แนวคิดในการศึกษาผลกระทบของคุณลักษณะของกิจการที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จะประกอบด้วย

1. การบัญชีสิ่งแวดล้อม (Environmental Accounting / Green Accounting)
2. ความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม (Corporate Social Responsibility)
3. การอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมให้ยั่งยืน (Environmental Sustainability)
4. การวัดระดับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม

2.1.1 การบัญชีสิ่งแวดล้อม (Environmental Accounting / Green Accounting)

(ประวิตร นิลสุวรรณกุล, 2540) เป็นการบัญชีที่รวบรวมและจัดทำรายงานข้อมูลการบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม เพื่อเปิดเผยต่อผู้มีส่วนได้เสีย โดยมีแนวคิด 3 แนวคิด คือ

1. การบัญชีสิ่งแวดล้อมทางการบัญชีรายได้ประชาชาติ (National Income Accounting) เป็นการเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณชนเกี่ยวกับการใช้ทรัพยากรธรรมชาติของประเทศทั้งที่นำกลับมาใช้ได้ (Renewable) และนำกลับมาใช้ไม่ได้ (Non-Renewable) ปกติจะใช้ผลิตภัณฑ์มวลรวมของประเทศ (Gross National Product หรือ GNP) เป็นตัวชี้วัดสถานะเศรษฐกิจอันเนื่องมาจากผลกระทบจากสิ่งแวดล้อมของประเทศโดยรวม ซึ่งเป็นแนวคิดที่เน้นหนักไปทางเศรษฐศาสตร์มากกว่าบัญชี

2. การบัญชีสิ่งแวดล้อมทางบัญชีการเงิน (Environmental Financial Accounting) เป็นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุน การด้อยค่าของสินทรัพย์ และภาระหนี้สินของธุรกิจอันเนื่องมาจากผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานการเงินที่เสนอต่อบุคคลและหน่วยงานภายนอก ทั้งนี้การเปิดเผยข้อมูลจะต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP) รวมทั้งมาตรฐานการบัญชีสากล (Accounting Standard)

3. การบัญชีสิ่งแวดล้อมทางบัญชีบริหาร (Environmental Management Accounting) เป็นการบัญชีที่ระบุประมวลผลและวิเคราะห์ข้อมูลและสารสนเทศต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน เสนอผู้บริหารทุกระดับภายในองค์กร ทั้งนี้เพื่อให้ฝ่ายบริหารได้ใช้รายละเอียดดังกล่าวเป็นเครื่องมือในการบริหารสิ่งแวดล้อมของกิจการ เนื่องจากการเสนอการบัญชีสิ่งแวดล้อมในมุมมองนี้แตกต่างจากมุมมองการบัญชีทางการเงินตรงที่ผู้ใช้ข้อมูลคือบุคคลหรือหน่วยงานที่อยู่ภายในกิจการและไม่จำเป็นต้องรายงานตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ทำให้เกิดระบบบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม (Environmental Management Accounting)

การบัญชีสิ่งแวดล้อม เป็นการบัญชีเฉพาะ (Special Area Accounting) ที่กำหนดขึ้นเพื่อใช้เป็นแนวทางในการบริหารงานกิจการต่อทรัพยากรทางการเงินที่เกี่ยวข้องด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งเชื่อมโยงกับกิจกรรมต่างๆ ของกิจการเพื่อก่อเกิดประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสียทั้งภายในและภายนอกกิจการ เนื่องจากผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมก่อให้เกิดปัญหาเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองทั่วโลก หน่วยงานทั้งภาครัฐและภาคเอกชนทั้งในระดับประเทศและระหว่างประเทศ จึงให้ความสำคัญเกี่ยวกับการดำเนินงานโดยคำนึงถึงความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคมมากขึ้น และได้มีความพยายามที่จะเพิ่มมาตรการเพื่อรักษาสิ่งแวดล้อมเชิงอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมให้ยั่งยืน รวมทั้งรณรงค์ให้มีการลด และป้องกัน ตลอดจนการบรรเทาผลกระทบจากมลภาวะต่างๆ จำเป็นต้องมีระบบข้อมูลและสารสนเทศที่จะรายงานผลการบริหารสิ่งแวดล้อมขององค์กร ส่งผลให้มีแนวโน้มที่กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อสังคมเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ และโครงการดังกล่าว ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งเป็นเรื่องที่อ่อนไหว อาจก่อให้เกิดผลเสียหายต่อความลับและความสามารถในการแข่งขันของกิจการได้ โดยมีหัวข้อทางบัญชีดังต่อไปนี้

1. สินทรัพย์สิ่งแวดล้อม (Environmental Asset) ได้แก่ (ผ่องพรรณ เจริญวิริยะพันธ์, 2542: 283)

1.1 การรับรู้สินทรัพย์สิ่งแวดล้อม (Recognition) เงื่อนไขหลักเกณฑ์ของสินทรัพย์ควรบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน (Capital Expenditure) โดยบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหรืออาจบันทึกแยกเป็นสินทรัพย์ด้านสิ่งแวดล้อมต่างหากตามความเหมาะสม และทยอยตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่าย (Expense) โดยแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลา

บัญชีงวดปัจจุบันและในอนาคตตามความเหมาะสมและตามผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ โดยต้นทุนสิ่งแวดล้อมสามารถแบ่งตามประเภทรายจ่าย แบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้

1.1.1 รายจ่ายที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน

1.1.2 รายจ่ายที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีปัจจุบัน

1.1.3 ค่าใช้จ่ายที่จะก่อให้เกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคต

ส่วนหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน (Capital Expenditure) สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 วิธีการ ได้แก่

ก. วิธีการที่ทำให้เพิ่มประโยชน์ในอนาคต (Increased Future Benefit Approach) ได้แก่ ต้นทุนในการซื้อหรือปรับปรุงสินทรัพย์ใหม่ทำให้เกิดผลลัพธ์ได้มาซึ่งกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตต่อกิจการ (Future Net Cash Inflows)

ข. วิธีการในการทำให้เกิดต้นทุนส่วนเพิ่มต่อประโยชน์ในอนาคต (Additional Cost of Future Benefit Approach) ได้แก่ ต้นทุนในการปรับปรุงสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพที่ดีขึ้น หรือใช้งานได้และไม่ก่อเกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อมอยู่เสมอ อาจไม่เป็นการเพิ่มประโยชน์ในทางเศรษฐกิจในอนาคตต่อกิจการ แต่เป็นต้นทุนที่ต้องเสียไปเพื่อลดค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากความเสียหาย จากผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม เช่น ค่าปรับ เงินชดเชย เป็นต้น

1.2 การวัดมูลค่าของสินทรัพย์สิ่งแวดล้อม (Measurement) บันทึกตามมูลค่าที่ได้รับ หรือเกิดขึ้นเริ่มแรก ณ เวลาที่ได้รับมาซึ่งสินทรัพย์นั้นในราคาทุนเดิม (Historical Cost) โดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง ผลของการรวมกันดังกล่าวอาจทำให้ มูลค่าที่บันทึก (Book Value) สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recovery Value) เป็นผลให้ต้องทดสอบถึงความด้อยค่าและความเหมาะสมของการปรับมูลค่าโดยอิงหลักเกณฑ์และการตีความถึงการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

2. หนี้สินสิ่งแวดล้อม (Environmental Liability) และภาระผูกพัน (Obligation) ได้แก่ (United Nations, 1997: 9 – 11)

2.1 การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม (Recognition) ควรรับรู้เมื่อมีภาระผูกพัน (Obligation) เกิดขึ้นในกิจการทั้งภาระผูกพันที่เกิดขึ้นในปัจจุบันถือเป็นหนี้สิน (Liability) และภาระผูกพันในอนาคต ถือเป็นหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น (Contingent Liability) สามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่

2.1.1 ภาระผูกพันทางกฎหมาย (Legal Obligation)

2.1.2 ภาระผูกพันที่กิจการกำหนดขึ้น (Constructive Obligation)

2.1.3 ภาระผูกพันทางจริยธรรม (Equitable Obligation)

มีแนวทางในการรับรู้ 2 วิธีการคือ

ก. วิธีการรับรู้ภาระผูกพันทั้งจำนวน (Total Amount Approach)

ข. วิธีการรับรู้ภาระผูกพันกระจายไปตามระยะเวลาในการดำเนินงาน
(Built Up Provision Over Period to Settlement)

2.2 การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม (Measurement)

2.2.1 วิธีมูลค่าปัจจุบัน (Present Value)

2.2.2 วิธีต้นทุนปัจจุบัน (Current Cost)

2.2.3 วิธีเผื่อค่าใช้จ่ายล่วงหน้าตลอดระยะเวลาของการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง (Long-Term Decommissioning Cost)

3. สิ่งที่เราคาดว่าจะได้รับคืน (Recoveries) เป็นมูลค่าที่เราคาดว่าจะได้รับกลับคืนมา
สู่กิจการจากรายการด้านสิ่งแวดล้อม มาจาก 3 แหล่ง ได้แก่

3.1 ค่าชดเชยที่เราคาดว่าจะได้รับคืนจากบุคคลที่สาม (Recoveries from Third Parties) เช่น การทำประกันภัยสำหรับผลเสียหายต่อสิ่งแวดล้อมไว้กับบุคคลที่สาม (Third Parties) หรือเป็นกองทุนประกันภัยตนเอง (Self Insurance)

3.2 รายได้ที่ได้รับคืนมาจากการขายสินทรัพย์ด้านสิ่งแวดล้อม
(Recoveries from Sale of Property)

3.3 รายได้ที่เราคาดว่าจะได้รับคืนจากการจำหน่ายเศษซาก หรือสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง (Expected Recoveries from Salvage and Residual Values)

4. การนำเสนอรายงานด้านสิ่งแวดล้อม (Presentation) กระทำได้ 2 ลักษณะ
ดังนี้ (Gray, Bebbington and Walters, 1993: 232)

4.1 ลักษณะของรายงานทางการเงิน โดยแสดงรายการเป็นรายการ
สินทรัพย์สิ่งแวดล้อม หนี้สินสิ่งแวดล้อม รายได้จากสิ่งแวดล้อม ค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อม แยกเป็น
รายการต่างหากจากรายการอื่นอย่างชัดเจนหรือนำไปแสดงแยกต่างหากเป็นรายงานทางการเงินเชิง
นิเวศ (Eco-Profit and Loss, Eco-Balance Sheet)

4.2 ลักษณะของรายงานที่มีใช้รายงานทางการเงิน เช่น รายงานประจำปี
(Annual Report) รายงานด้านสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะ (Eco Report) รายงานเสนอผู้บริหาร (Message
from Director Discussion and Analysis : MD & A) การเปิดเผยตามสื่อต่างๆ ได้แก่ วิดีโอ CD -
ROM, Website, Intranet, Internet เป็นต้น

5. การเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม (Disclosure) (สุภูมิตร เตชะมนตรีกุล,
2549) อธิบายเพิ่มเติมรายการที่มีอยู่ในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุน โดยอาจแสดงไว้ในงบการเงิน

หรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือรายงานแยกต่างหากเป็นการเฉพาะจากงบการเงิน เพื่อสะท้อนทัศนคติความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมอันเป็นวัตถุประสงค์อันชอบธรรมของธุรกิจ อาจนำเสนอและเปิดเผยโดยผลบังคับทางกฎหมายหรือโดยความสมัครใจ โดยเป็นไปตามลำดับดังต่อไปนี้

5.1 เปิดเผยเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุลหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

5.2 หลักเกณฑ์ หรือข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

5.3 การจัดประเภทรายการหนี้สิน

5.4 ข้อมูลที่เกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการวัดมูลค่าใดๆ ที่มีสาระสำคัญ และระดับของความเป็นไปได้ของผลที่เกิดขึ้น

5.5 ข้อสมมติฐานทั้งหมดที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จะเกิดในอนาคต

6. นโยบายการบัญชี (Accounting Policies)

นโยบายการบัญชีที่ระบุได้ว่าเกี่ยวข้องกับต้นทุนและหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมควรต้องเปิดเผยในเรื่องดังต่อไปนี้

6.1 รายการที่ถือเป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม

6.2 หลักเกณฑ์ในการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน หรือค่าใช้จ่าย

6.3 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิ่งแวดล้อม

6.4 หลักเกณฑ์และวิธีในการปรับปรุงต้นทุนสิ่งแวดล้อมของงวดบัญชีก่อนในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี หรือแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ

6.5 หลักเกณฑ์ในการรับรู้และวิธีคิดมูลค่าของหนี้สินสิ่งแวดล้อมทั้งหนี้สินที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบันและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต รวมถึงการตั้งสำรองเผื่อหนี้ที่อาจเกิดขึ้น (Provision)

6.6 หลักเกณฑ์ที่กิจการใช้ในการประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

6.7 การด้อยค่าของสินทรัพย์ เมื่อมูลค่าของสินทรัพย์ด้านสิ่งแวดล้อมที่บันทึกสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นผลให้สินทรัพย์ดังกล่าวต้องทดสอบถึงความด้อยค่าและความเหมาะสมของการปรับมูลค่า

6.8 หลักเกณฑ์ในการปันส่วนรายการค้าปกติของกิจการเป็นรายการค้าด้านสิ่งแวดล้อมทั้งด้านสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย

6.9 วิธีการนำเสนอรายการที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมงบการเงิน

ประโยชน์จากการรายงานสิ่งแวดล้อม

1. สามารถนำไปเป็นข้อมูลปรับลดค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนแต่ละประเภทได้

2. สามารถนำไปเป็นข้อมูลพยากรณ์ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นในอนาคตได้

3. ทำให้ทราบว่าการดำเนินงานองค์กรเกิดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมอะไรบ้าง ซึ่งจะใช้เป็นข้อมูลในการจัดทำโครงการเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมต่างๆ ต่อไป

4. รายงานเปรียบเทียบกับตัวชี้วัด หากมีการดำเนินงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในส่วนใดที่ไม่บรรลุเป้าหมาย องค์กรก็จะทราบ และสามารถนำไป พิจารณาหาสาเหตุในการไม่บรรลุตามเป้าหมายได้เป็นส่วนๆ

7. เรื่องอื่นทั่วไป (Generals)

เรื่องอื่นทั่วไปเกี่ยวกับข้อมูลสิ่งแวดล้อมควรเปิดเผยในเรื่องเกี่ยวกับ

7.1 ลักษณะของหนี้สิน และต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ได้รับรู้ในงบการเงิน

7.2 คำอธิบายโดยย่อต่อความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อมใดๆ กฎหมายหรือข้อกำหนดที่บังคับให้ต้องแก้ไขบำบัดสิ่งแวดล้อม และเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการด้านสิ่งแวดล้อม

7.2.1 นโยบายหรือโครงการที่เป็นทางการที่ได้รับความเห็นชอบของกิจการ

7.2.2 กรณีที่ไม่มีนโยบายหรือโครงการดังกล่าวก็ควรระบุข้อเท็จจริงนี้ไว้ด้วย

7.2.3 กิจกรรมต่างๆ ที่บริษัทได้กระทำในรอบปีเพื่อการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมเช่นการทำตามกฎระเบียบ มาตรฐานด้านสิ่งแวดล้อม และผลของการทำตามกฎระเบียบดังกล่าว รวมถึงการปฏิบัติตามมารยาทและจรรยาบรรณของธุรกิจ

7.2.4 การตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมและผลของการตรวจสอบ

7.2.5 การปรับปรุงในเรื่องที่สำคัญที่ได้ดำเนินการนับตั้งแต่เริ่มดำเนินการตามนโยบายหรือ ในระยะเวลา 5 ปีที่ผ่านมา แล้วแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า

7.2.6 ขอบเขตของการวัดมูลค่าในการพิทักษ์สิ่งแวดล้อมที่ต้องปฏิบัติ ตามเนื่องจากข้อกำหนดของกฎหมาย รวมทั้งขอบเขตข้อกำหนดของภาครัฐที่ต้องดำเนินการให้ บรรลุผล (ตัวอย่างเช่น ระยะเวลาที่ต้องดำเนินการลดมลพิษ)

7.2.7 ความคืบหน้าต่างๆ ที่มีนัยสำคัญภายใต้กฎหมายสิ่งแวดล้อม

การบัญชีสิ่งแวดล้อมจึงเป็นการตระหนักรู้และการพยายามค้นหาเพื่อหลีกเลี่ยง ผลกระทบด้านลบที่มีต่อสิ่งแวดล้อมขององค์กร โดยระบุรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องออกมาให้ ได้ และพยายามคิดค้นมาตรการในการวัดผลการดำเนินงาน การประเมินและการรายงานในรูปแบบ ใหม่ ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมจะสามารถช่วยให้ผู้ใช้ประโยชน์จากข้อมูลใช้ในการ ประเมินกิจการทั้งในปัจจุบันและในอนาคตเกี่ยวกับผลกระทบของการดำเนินการด้านสิ่งแวดล้อม ต่อฐานะทางการเงินของกิจการได้ ในการศึกษาที่ผู้ศึกษาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความ ครอบคลุมของการให้คะแนนรายการการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม ซึ่งแสดงรายละเอียด ของรายการต่างๆ ในบทที่ 3

2.1.2 ความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม (Corporate Social Responsibility) หรือบรรษัทภิบาล หมายถึง การดำเนินกิจกรรมภายในและภายนอกองค์กรไม่ว่า จะเป็นการคิด การพูด และการกระทำ ซึ่งครอบคลุมตั้งแต่ การวางแผน การตัดสินใจ การสื่อสาร ประชาสัมพันธ์ การบริหารจัดการและการดำเนินงานขององค์กร ที่คำนึงถึงผลกระทบต่อสังคม ได้แก่ ผู้มีส่วนได้เสียในองค์กรคือผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร พนักงาน และนอกองค์กรคือ ลูกค้า คู่ค้า ชุมชน สิ่งแวดล้อมหรือระบบนิเวศ คู่แข่งขันทางธุรกิจ ด้วยการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ในหรือนอกองค์กร ใน อันที่จะทำให้อยู่ร่วมกันในสังคมได้อย่างเป็นปกติสุข สามารถจำแนกเป็น 3 จำพวก (สถาบัน ไทยพัฒนา, 2553: Online)

1. กิจกรรมเพื่อสังคม (CSR-After-Process) คือการดำเนินกิจกรรม เพื่อสร้าง ให้เกิดประโยชน์แก่สังคมในด้านต่างๆ โดยมักแยกต่างหากจากการดำเนินธุรกิจที่เป็นกระบวนการ หลักของกิจการและเกิดขึ้นภายหลัง และมักเป็นกิจกรรมที่อยู่นอกเหนือเวลาทำงานตามปกติ

2. ธุรกิจเพื่อสังคม (CSR-In-Process) คือการดำเนินความรับผิดชอบต่อสังคม ที่อยู่ในกระบวนการทำงานหลักของกิจการเช่น การป้องกันหรือกำจัดมลพิษในกระบวนการผลิต เพื่อไม่ให้ส่งผลกระทบต่อชุมชน การชดเชยความเสียหายเมื่อเกิดความผิดพลาด เป็นต้น

3. กิจการเพื่อสังคม (CSR-As-Process) กิจการในจำพวกที่สามนี้ มักเป็น องค์กรที่ดำเนินงานโดยไม่แสวงหากำไรให้แก่ตนเอง กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เป็นหน่วยงานที่ก่อตั้งขึ้น

เพื่อยังประโยชน์ให้แก่สังคมในทุกกระบวนการของกิจการ ตัวอย่างของกิจการที่อาจจัดอยู่ในข่ายนี้ได้แก่ มูลนิธิ องค์กรสาธารณประโยชน์ องค์กรประชาชน และส่วนราชการต่างๆ

หลักการความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมของกิจการ ตามที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้ยกร่างขึ้นเพื่อเป็นแนวปฏิบัติให้แก่บริษัทจดทะเบียนและกิจการทั่วไป ได้แก่ หมวดที่ 6 การดูแลรักษาสิ่งแวดล้อม ซึ่งธุรกิจมีหน้าที่ ในการปรับปรุงคุณภาพชีวิตมนุษย์ด้วยการจัดการปัญหาสิ่งแวดล้อม โดยถือว่าการดูแลรักษาสิ่งแวดล้อมเป็นหน้าที่ร่วมกันของทุกคน และหมวดที่ 8 การจัดทำรายงานด้านสังคมและสิ่งแวดล้อม โดยข้อมูลที่เปิดเผยนั้นนอกจากจะเป็นประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholders) ทุกฝ่ายแล้ว ยังช่วยในการสอบทานให้ธุรกิจทราบได้ว่า ได้ดำเนินการในเรื่อง CSR ตรงกับเป้าหมายที่วางไว้ ในการศึกษานี้ผู้ศึกษาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความครอบคลุมของการให้คะแนนรายการการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม ซึ่งแสดงรายละเอียดในบทที่ 3

2.1.3 การอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมให้ยั่งยืน (Environmental Sustainability) แนวคิดนี้เกิดจากผู้ประกอบการต่างๆ มีความเชื่อว่าไม่มีความเจริญเติบโตด้านเศรษฐกิจที่ยาวนานเกิดขึ้นได้ หากไม่มีการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมควบคู่ไปด้วยการพัฒนาทางเทคโนโลยีและวิธีการผลิต เป็นความร่วมมือกันระหว่างผลประโยชน์ของการพัฒนาับการอนุรักษ์ธรรมชาติ และสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้เพื่อส่งเสริมให้มีการวางนโยบายและแผนงานที่สนับสนุนการผลิตในรูปแบบที่ประหยัดทรัพยากรธรรมชาติ ในขณะเดียวกันก็มีความพยายามที่จะควบคุมผลกระทบสิ่งแวดล้อมให้อยู่ในระดับที่สาธารณะยอมรับได้ แนวความคิดที่ใช้สนับสนุนการพัฒนาธุรกิจให้ยั่งยืน คือ การดำเนินแนวทางปฏิบัติ ดังนี้ (วิระวรรณ สมบัติศิริ, 2540: 2-4)

1. หาแหล่งทรัพยากรนำมาใช้ทดแทนทรัพยากรที่ไม่สามารถนำมาใช้ใหม่ได้ (Replace) ถือเป็นการพัฒนาหาแหล่งพลังงานทดแทนใหม่
2. พัฒนาการใช้เทคโนโลยีที่สอดคล้องกับสภาพแวดล้อม ความมั่นคงทางสภาพนิเวศวิทยา และด้านการเพิ่มพูนทักษะ (Renovation / Retechnology)
3. ลดการใช้ทรัพยากรที่หายากลงให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ (Reduce) โดยมีการออกแบบผลิตภัณฑ์ที่สามารถซ่อมแซมได้ง่าย และสามารถนำกลับมาใช้ใหม่ได้ ปลดของเสียสู่สิ่งแวดล้อมในปริมาณต่ำที่สุด
4. เพิ่มการใช้สินค้าและบริการที่ไม่สิ้นเปลืองพลังงาน หรือวัตถุดิบจำนวนมากแต่ช่วยให้คุณภาพชีวิตที่ดีขึ้นโดยการปรับเปลี่ยนรูปแบบสินค้าและบริการใหม่ (Redesign) เพื่อช่วยประหยัดทรัพยากรธรรมชาติและใช้อย่างคุ้มค่าที่สุด

ในการศึกษานี้ผู้ศึกษาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความครอบคลุมของการให้คะแนนรายการการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม ซึ่งแสดงรายละเอียดในบทที่ 3

2.1.4 การวัดระดับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีตของ โชติญาณ หิตะพงศ์ (2549), อลิสร่า ผลาวรรณ (2547), กัลยาภรณ์ ปานมะเริง เบอร์ก (2549), Camfferman and Cooke (2002), Clarkson, Li, Richardson and Vasvari (2006), Hossain, Islam and Andrew (2006) ที่ได้ศึกษาเกี่ยวกับระดับการเปิดเผยข้อมูลซึ่งเป็นข้อมูลเชิงคุณภาพ ผู้ศึกษาจึงนำมาใช้เป็นแนวทางประยุกต์ใช้ในการวิเคราะห์ดังต่อไปนี้

1. ระดับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม (ตัวแปรตามหรือค่า Y) ซึ่งอาจได้รับผลกระทบจากคุณลักษณะของกิจการ จะมีการวัดระดับโดยตรวจสอบให้คะแนนรายการที่บริษัทจดทะเบียนกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ทำการเปิดเผยไว้ในงบการเงินและรายงานประจำปี และยังใช้ในการให้คะแนนการเปิดเผยข้อมูล โดยรายการที่ใช้วัดคะแนน (Disclosure Items) 21 รายการ ซึ่งจะกล่าวถึงในหัวข้อเครื่องมือที่ใช้ในการศึกษา โดยออกแบบกระดาษทำการสำหรับเก็บข้อมูลซึ่งจะแสดงไว้ในภาคผนวก ซึ่งรายการที่นำมาใช้เป็นตัวแทนในการวัดระดับการเปิดเผยข้อมูลมีลักษณะเป็นข้อมูลเชิงคุณภาพ (Qualitative Data) ดังนั้นเพื่อให้สามารถนำข้อมูลเชิงคุณภาพนี้ไปทดสอบกับ ตัวแปรต่างๆ ได้จำเป็นต้องมีการแปลงข้อมูลให้อยู่ในรูปที่สามารถวัดในเชิงปริมาณได้ (Quantitative Data) ซึ่งจากการศึกษาผลงานที่ผ่านมาพบว่า ผู้ศึกษาส่วนใหญ่จะสร้างดัชนีคุณภาพ (Quality Index) การเปิดเผยข้อมูลไม่ถ่วงน้ำหนัก (Unweighted Disclosure Index Approach) ถ้าบริษัทเปิดเผยข้อมูลตามที่อยู่ในกระดาษทำการจะให้คะแนนเท่ากับหนึ่ง แต่ถ้าบริษัทไม่เปิดเผยรายการตามที่อยู่ในกระดาษทำการจะให้คะแนนเท่ากับศูนย์ หลังจากนั้นจึงมาคำนวณหาคะแนนรวมทั้งหมดของแต่ละบริษัทที่ได้รับจริงและคำนวณเป็นดัชนีการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งได้มาจากการคำนวณตามสมการ ดังนี้

$$\text{Disclosure Index} = \frac{AS}{MS} \quad \text{โดยที่ } 0 \leq \text{Index} \leq 1$$

เมื่อ AS = คะแนนจริงที่แต่ละบริษัทได้รับ (Actual Scores)

MS = คะแนนรวมสูงสุดที่แต่ละบริษัทควรจะได้รับ (Maximum Scores)



โดยที่ 0 = ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลตามดัชนีการเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดตาม
การศึกษานี้

1 = มีการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดตามดัชนีการเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดตาม
การศึกษานี้

ดัชนีคุณภาพ(Quality Index) ที่ใช้ในการให้คะแนนการเปิดเผยข้อมูลทางสถิติ
ในลักษณะนี้ถูกนำมาใช้ในการศึกษาที่เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลของผู้ศึกษาหลายๆ ท่าน ได้แก่
อลิสรา ผลาวรรณ (2547), กัลยาภรณ์ ปานมะเร็ง เบอร์ด (2549), Camfferman and Cooke (2002),
Clarkson et al. (2006), Hossain et al. (2006) เนื่องจากการพิจารณาความสมบูรณ์ของข้อมูลจาก
การวิเคราะห์เนื้อหาของข้อมูลที่ได้แสดงข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมมากน้อยเพียงใด ถ้า
คะแนนที่บริษัทได้มีค่ามากแสดงว่ามีการเปิดเผยดีกว่าบริษัทที่มีค่าน้อยกว่า

2. คุณลักษณะของกิจการ (ตัวแปรอิสระหรือ X) จากการทบทวนวรรณกรรม
พบว่า ที่ผ่านมามีการศึกษาเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลจำนวนมาก โดยผู้ศึกษาในการศึกษา
ต่างๆ ได้กำหนดตัวแปรที่ใช้ในการศึกษาความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลแตกต่างกันไป ขึ้นกับ
ประเด็นที่ผู้ศึกษาสนใจ ซึ่งสามารถสรุปได้ 9 ตัวแปรดังในตารางที่ 2.1

สำนักงานคณะกรรมการวิจัยแห่งชาติ	
ห้องสมุดงานวิจัย	
วันที่.....	18 ก.ค. 2555
เลขทะเบียน.....	247876
เลขเรียกหนังสือ.....	

ตารางที่ 2.1 แสดงรายการตัวแปรและวิธีการวัดของผู้ทำการศึกษาในอดีต

ผู้ทำการศึกษา	ตัวแปรอิสระ	วิธีการวัด
อลิศรา ผลาวรรณ์ (2547) Hossain et al. (2006) Clarkson et al. (2006)	ขนาดของบริษัท	ลอการิทึม(Logarithm) ของ สินทรัพย์รวม
อลิศรา ผลาวรรณ์ (2547)	โครงสร้างเงินทุน	หนี้สิน/ส่วนของผู้ถือหุ้น
อลิศรา ผลาวรรณ์ (2547)	อายุการดำเนินงาน	จำนวนปีนับตั้งแต่จดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์ถึงวันที่ใช้ ข้อมูล
Yusoff and Lehman (2006) Hossain et al. (2006)	อัตราส่วนกำไรสุทธิ	กำไรสุทธิ/รายได้รวม
อลิศรา ผลาวรรณ์ (2547) Yusoff and Lehman (2006) Hossain et al. (2006) Clarkson et al. (2006)	อัตราผลตอบแทน จากสินทรัพย์รวม	กำไรก่อนหักค่าใช้จ่าย ดอกเบี้ยและภาษี/สินทรัพย์ รวม
Yusoff and Lehman (2006)	อัตราส่วนกำไรสุทธิ ต่อหุ้น	กำไรสุทธิ/จำนวนหุ้นสามัญ ถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก
อลิศรา ผลาวรรณ์ (2547)	การถือหุ้นโดย ชาวต่างชาติ	การถือหุ้นของชาวต่างชาติ/ จำนวนหุ้นที่ออกและเรียก ชำระแล้ว
อลิศรา ผลาวรรณ์ (2547)	ประเภทผู้สอบบัญชี	ตัวแปรหุ่น (0,1) (0 = บริษัทที่ไม่ใช่กลุ่ม Big 4, 1 = บริษัทที่อยู่ในกลุ่ม Big 4)
Yusoff and Lehman (2006)	ISO 14000	ตัวแปรหุ่น (0,1) (0 = บริษัทที่ไม่มี ISO 14000, 1 = บริษัทที่มี ISO 14000)

3. ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของกิจการและระดับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมสามารถวิเคราะห์แนวคิดและเหตุผลของความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต่างๆ กับระดับการเปิดเผยข้อมูลได้ดังนี้

3.1 ขนาดของบริษัท ผลการศึกษาของ อลิศรา ผลาวรรณ (2547) และ Clarkson et al. (2006) พบว่า ขนาดของบริษัทมีความสัมพันธ์ในเชิงบวก โดยวัดจากยอดขายสินทรัพย์รวม ซึ่งบริษัทขนาดใหญ่จะมีผู้มีส่วนได้เสียจำนวนมาก จึงต้องเผชิญกับแรงผลักดันที่จะต้องแสดงถึงความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม จึงต้องมีความรับผิดชอบต่อในการเปิดเผยข้อมูลจำนวนมาก เพื่อให้เกิดการยอมรับจากสาธารณชนมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ ดังนั้นขนาดของบริษัทจึงมีอิทธิพลกับการเปิดเผยข้อมูล แม้ผลการศึกษาของบางท่านอย่าง Hossain et al. (2006) จะไม่พบว่ามีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ

3.2 โครงสร้างเงินทุน จากการศึกษาของ อลิศรา ผลาวรรณ (2547) พบว่า ไม่พบความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญระหว่างโครงสร้างเงินทุนและระดับการเปิดเผยข้อมูล ถึงอย่างไรก็ตาม ตามทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Theory) สามารถวิเคราะห์ได้ว่า บริษัทที่มีโครงสร้างเงินทุนที่มีระดับหนี้สินในสัดส่วนค่อนข้างมากน่าจะมีความจำเป็นในการเปิดเผยข้อมูลในระดับสูงกว่าบริษัทที่มีสัดส่วนหนี้สินต่ำกว่า เพราะบริษัทจะต้องเปิดเผยข้อมูลเพื่อเป็นการให้ความเชื่อมั่นกับเจ้าหนี้หรือผู้ให้กู้ในด้านภาพลักษณ์ความสามารถในการแข่งขัน ความน่าเชื่อถือเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม

3.3 อายุการดำเนินงาน จากการศึกษาของ อลิศรา ผลาวรรณ (2547) พบว่า อายุมีความสัมพันธ์ในเชิงลบต่อระดับการเปิดเผยข้อมูล คือบริษัทที่เพิ่งเข้ามาดำเนินธุรกิจในลักษณะของบริษัทมหาชนหรือมีอายุการดำเนินงานน้อยจะมีการเปิดเผยข้อมูลในระดับที่สูงกว่าบริษัทที่ประกอบธุรกิจในตลาดหลักทรัพย์มาเป็นเวลานาน ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากบริษัทที่มีอายุการดำเนินงานมายาวนานจะมีความอนุรักษ์นิยม (Conservative) คือมีความระมัดระวังในการเปิดเผยข้อมูลอื่นๆ ที่นอกเหนือจากข้อกำหนดของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอย่างมาก เนื่องจากเกรงว่าการเปิดเผยข้อมูลอื่นนอกเหนือจากสิ่งที่กำหนดจะส่งผลกระทบต่อความสามารถในการแข่งขันหรือการดำเนินงานของบริษัท เมื่อเปรียบเทียบกับบริษัทที่เพิ่งเข้ามาดำเนินธุรกิจลักษณะบริษัทจดทะเบียนและต้องการดึงดูดความสนใจของนักลงทุนให้เข้ามาลงทุนในบริษัทเพื่อสร้างฐานะเงินทุนให้มีความมั่นคงมากขึ้น ต่างจากบริษัทที่มีอายุการดำเนินงานที่ยาวนานมักมีชื่อเสียงด้านประสิทธิภาพที่น่าเชื่อถือและได้รับความสนใจจากนักลงทุนอยู่แล้ว

3.4 ผลการดำเนินงานทางการเงิน ได้แก่

3.4.1 อัตราส่วนกำไรสุทธิ จากการศึกษาของ Hossain et al. (2006) และ Yusoff and Lehman (2006) พบว่าอัตราส่วนกำไรสุทธิมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม แสดงให้เห็นว่าบริษัทที่มีอัตราส่วนกำไรสุทธิมากจะมีการเปิดเผยข้อมูลมากกว่าบริษัทที่มีอัตราส่วนกำไรสุทธิน้อยกว่า อาจเนื่องมาจากภาพลักษณ์ที่ส่งเสริมซึ่งกันและกัน ทั้งผลการดำเนินงานที่ดีและยังมีความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม

3.4.2 อัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์รวม จากการศึกษาของ อลิศรา ผลาวรรณ (2547), Hossain et al. (2006), Clarkson et al. (2006) พบว่าไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญระหว่างอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์รวมกับการเปิดเผยข้อมูล แต่ผลการศึกษาของ Yusoff and Lehman (2006) พบว่าอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์รวมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม ดังนั้นบริษัทที่มีอัตราผลตอบแทนจากสินทรัพย์รวมสูงกว่าก็น่าจะมีระดับการเปิดเผยข้อมูลที่สูงกว่า

3.4.3 อัตราส่วนกำไรสุทธิต่อหุ้น จากการศึกษาของ Yusoff and Lehman (2006) พบว่าไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญระหว่างอัตราส่วนกำไรสุทธิต่อหุ้นกับการเปิดเผยข้อมูล แต่เนื่องจากเป็นอีกหนึ่งอัตราส่วนที่แสดงความสามารถในการทำกำไรและคาดว่าน่าจะมีความสัมพันธ์กับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม หากการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในอดีตจึงจะส่งผลดีต่อผลตอบแทนในปัจจุบันได้

3.5 การถือหุ้นโดยชาวต่างชาติ จากการศึกษาของ อลิศรา ผลาวรรณ (2547) พบว่าการถือหุ้นโดยชาวต่างชาติ มีความสัมพันธ์เชิงลบกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม แสดงให้เห็นว่าถึงบริษัทจะมีการขยายการลงทุนโดยเปิดโอกาสให้นักลงทุนชาวต่างชาติเข้ามาถือหุ้นของกิจการ แต่กิจการก็ยังไม่ได้ให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมของกิจการแก่ผู้ถือหุ้นชาวต่างชาติ

3.6 ประเภทผู้สอบบัญชี จากการศึกษาของ อลิศรา ผลาวรรณ (2547) พบว่าการใช้บริษัทสอบบัญชีขนาดใหญ่กว่า มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม เนื่องจากบริษัทที่มีขนาดใหญ่กว่ามักถูกคาดหวังมากกับระดับการเปิดเผยข้อมูลที่มีคุณภาพสูงกว่าบริษัทขนาดเล็ก และต้องเผชิญกับความเสี่ยงต่อการขาดทุนจากการถูกฟ้องร้อง หากบริษัทมีความสัมพันธ์กับบริษัทลูกค้าที่เปิดเผยข้อมูลไม่ครบถ้วน ดังนั้นบริษัทจึงพยายามใช้อำนาจหน้าที่ในการผลักดันให้บริษัทลูกค้ามีการเปิดเผยข้อมูลในระดับที่สูงขึ้นในรายงานประจำปี

3.7 ISO 14000 จากการศึกษาของ Yusoff and Lehman (2006) พบว่าการมีระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO 14000 มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม เนื่องจากเป็นระบบมาตรฐานการจัดการที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมโดยตรง ซึ่งนอกจากจะช่วยให้การจัดการสิ่งแวดล้อมมีระบบยิ่งขึ้นเป็นที่ยอมรับโดยสากลแล้ว ยังเพิ่มโอกาสและศักยภาพในการแข่งขันทางการตลาดอีกด้วย จึงน่าจะเป็นปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม

2.2 ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาในครั้งนี้มีวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

อุปพันธ์ ทวีผล (2543) ได้ศึกษาเรื่องการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม กรณีศึกษาการพัฒนา รูปแบบการจัดทำและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยศึกษาถึงข้อกำหนดและวิธีปฏิบัติของมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม (ISO 14000) แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม ลักษณะการจัดทำและเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมและพัฒนา รูปแบบในการจัดทำและเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยสำรวจข้อมูลจากการสอบถามและการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปี 2542 ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยที่ได้รับมาตรการการจัดการสิ่งแวดล้อม (ISO 14000) ทั้งหมดจำนวน 12 บริษัท โดยวิเคราะห์ข้อมูลในเชิงพรรณนาเขียนบรรยายและเปรียบเทียบ จากการศึกษาพบว่าบริษัทยังขาดรูปแบบการปฏิบัติในการจัดทำบัญชีและเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีโดยเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินหรือหมายเหตุประกอบงบการเงินยังมีอยู่น้อยมากและไม่ได้แยกออกเป็นประเด็นทางการบัญชีเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมที่สำคัญ 4 ประเด็น คือการเปิดเผยต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อม การเปิดเผยหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม การเปิดเผยนโยบายการบัญชี และการเปิดเผยเกี่ยวกับเรื่องต่างๆ ไป ส่วนใหญ่เป็นการเปิดเผยโดยความสมัครใจในเชิงคุณภาพมากกว่าเชิงปริมาณทำให้ใช้ข้อมูลในเชิงวัดผลหรือประเมินค่าได้ยาก มักเปิดเผยในลักษณะของการประชาสัมพันธ์เพื่อภาพพจน์และชื่อเสียงด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท

พิเชษฐ์ โสภางษ์ (2545) ได้ศึกษาเรื่องการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีสิ่งแวดล้อม กรณีศึกษา : กลุ่มบริษัทเคมีภัณฑ์และพลาสติกที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำรวจข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้จัดการฝ่ายบัญชี หัวหน้างานบัญชีและรายงานประจำปี 2543 ทั้งหมด 12 บริษัท โดยวิเคราะห์ข้อมูลในเชิงพรรณนาเขียนบรรยาย อธิบายและเปรียบเทียบทาง

สถิติค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และสถิติทดสอบ T เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างค่าเฉลี่ยประชากร 2 กลุ่ม จากการศึกษาพบว่าบริษัทขนาดใหญ่หรือขนาดเล็กและบริษัทที่มีผลตอบแทนสูงหรือมีผลตอบแทนต่ำ มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีสิ่งแวดล้อมที่ไม่แตกต่างกัน แต่บริษัทที่มีความเสี่ยงสูงมีค่าเฉลี่ยของการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมที่ค่อนข้างสูงกว่าบริษัทที่มีความเสี่ยงต่ำ ด้านการเปิดเผยข้อมูลพบว่าไม่มีรูปแบบการเปิดเผยที่แน่นอน ส่วนใหญ่เป็นเชิงคุณภาพ เช่น กิจกรรมการดำเนินงานเพื่อสิ่งแวดล้อม รางวัลด้านสิ่งแวดล้อมที่บริษัทได้รับ ประเด็นสำคัญคือ ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมไว้ในงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่จะปรากฏอยู่ในส่วนต่างๆ ของรายงานประจำปี

อลิสรา ผลาวรรณ (2547) ได้ศึกษาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของบริษัทกับระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดำเนินการเปิดเผยข้อมูลโดยใช้กระดาษทำการที่พัฒนาขึ้นมาเพื่อตรวจสอบให้คะแนนการเปิดเผยข้อมูล โดยใช้การศึกษาเชิงสำรวจ การศึกษาเชิงสหสัมพันธ์และการศึกษาความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของระดับการเปิดเผยข้อมูลในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม มีจำนวนประชากร 306 บริษัท จากการศึกษาพบว่าขนาดของบริษัทและประเภทผู้สอบบัญชี (Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทคือบริษัทที่มีขนาดใหญ่และบริษัทที่ใช้บริษัทตรวจสอบบัญชี Big 4 มีการเปิดเผยข้อมูลค่อนข้างสูง การถือหุ้นโดยชาวต่างชาติ อายุการดำเนินงานและสภาพคล่องทางการเงิน มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท คือบริษัทที่มีการถือหุ้นโดยชาวต่างชาติ น้อย อายุการดำเนินงานน้อย และสภาพคล่องทางการเงินน้อยจะมีการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทค่อนข้างสูง

จิรภัทร คงสังข์ (2551) ได้ศึกษาเรื่องการใช้แนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมขององค์การสหประชาชาติกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดำเนินการข้อมูลโดยแบบสอบถามไปยังผู้บริหารและนักบัญชีของบริษัททั้งหมด 120 บริษัท โดยวิเคราะห์ข้อมูลแบบแจกแจงความถี่ ร้อยละ จากการศึกษาพบว่าผู้บริหารและนักบัญชีของบริษัทส่วนมากไม่มีการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมเนื่องจากยังไม่เห็นความสำคัญ ยังไม่รู้จักแพร่หลายและยังไม่มีมาตรฐานบัญชีและแม่บทบัญชีบังคับ แต่ความรู้เกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมขององค์การสหประชาชาติสามารถนำมาประยุกต์ใช้ในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัทได้ องค์การสหประชาชาติ มีการบันทึกบัญชีสิ่งแวดล้อม เช่น ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนสิ่งแวดล้อม สินทรัพย์สิ่งแวดล้อม หนี้สินสิ่งแวดล้อม การเปิดเผยข้อมูลบัญชีสิ่งแวดล้อม การรายงานประจำปี ซึ่งบริษัทมีการบันทึกบ้างแล้ว แต่ยังไม่เป็นรูปแบบรายงานบัญชีสิ่งแวดล้อม เนื่องจากผลกระทบจากสิ่งแวดล้อมเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นทั่วโลกจำเป็นต้องที่ทุกหน่วยงานต้องเข้ามาดูแล องค์การสหประชาชาติ



ได้มีการแลกเปลี่ยนความคิดเห็น และจัดอบรมเนื่องจากการบัญชีสิ่งแวดล้อมขององค์การสหประชาชาติเป็นบัญชีที่เปิดเผยมูลต่อสาธารณชนเกี่ยวกับการใช้ทรัพยากรธรรมชาติของประเทศ บริษัทจึงเห็นความสำคัญในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม นำหลักการบัญชีสิ่งแวดล้อมขององค์การสหประชาชาติมาปรับปรุงและประยุกต์ใช้กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ซึ่งให้ผลใกล้เคียงหรือสอดคล้องกัน

Yusoff and Lehman (2006) ได้ศึกษาเรื่องความแตกต่างระหว่างประเทศของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม กรณีศึกษาเปรียบเทียบระหว่างบริษัทในประเทศมาเลเซียและออสเตรเลีย สำนักรวการเปิดเผยข้อมูลโดยใช้กระดาษทำการที่พัฒนาขึ้นมาเพื่อตรวจสอบให้คะแนนการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมจากรายงานประจำปี 2002 และ 2003 ทั้งหมด 100 บริษัท จากประเทศมาเลเซีย 50 บริษัทและประเทศออสเตรเลีย 50 บริษัท โดยใช้สถิติเชิงประจักษ์วิเคราะห์ความถดถอยแบบหลายตัวแปร จากการศึกษาพบว่า การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีของบริษัทในออสเตรเลียมีมากกว่าในมาเลเซีย โดยที่ ผลการดำเนินงานทางการเงิน และ ISO 14001 มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อการเปิดเผยข้อมูลของทั้ง 2 ประเทศ

Hossain et al. (2006) ได้ศึกษาเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและสังคมในประเทศที่กำลังพัฒนา กรณีศึกษาประเทศบังกลาเทศ จากการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและสังคมในรายงานประจำปีและลักษณะของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศบังกลาเทศหรือ Dhaka Stock Exchange โดยเลือกบริษัทที่ไม่ใช่การเงิน จำนวนทั้งหมด 107 บริษัท สำนักรวการเปิดเผยข้อมูลด้วยกระดาษทำการที่พัฒนาขึ้นตรวจสอบให้คะแนนการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา และสถิติเชิงประจักษ์ทดสอบความสัมพันธ์โดยการวิเคราะห์ความถดถอยและสหสัมพันธ์เชิงซ้อนพบว่าบริษัทที่มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและสังคมยังมีอยู่น้อย เป็นการเปิดเผยโดยสมัครใจ ส่วนมากเป็นข้อมูลเชิงคุณภาพ ผลการสำรวจเชิงสหสัมพันธ์พบว่า บริษัทที่มีลักษณะเป็นโรงงานผลิตที่มีความสามารถในการทำกำไรสูง และมีอัตราส่วนของเงินกู้สูงมักจะมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและสังคมสูงตามไปด้วย แต่บริษัทตรวจสอบบัญชี ค่าธรรมเนียมตรวจสอบบัญชี ขนาดของบริษัท การเป็นบริษัทย่อยของบริษัทแม่จากต่างชาติ และยอดขายของบริษัท ไม่ได้มีความสัมพันธ์ต่อการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและสังคมของบริษัท

Clarkson et al. (2006) ได้ศึกษาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างผลการดำเนินงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม สำนักรวการเปิดเผยข้อมูลโดยใช้กระดาษทำการที่พัฒนาขึ้นมาเพื่อตรวจสอบความครบถ้วนของการเปิดเผยข้อมูล จากบริษัททั้งหมด 191 บริษัทโดยใช้สถิติเชิงประจักษ์ทดสอบวิเคราะห์ความถดถอยหลายตัวแปร จากการศึกษาพบว่า

เมื่อผลการดำเนินงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมค่อนข้างแย่ คือค่อนข้างมีมลภาวะโดยวัดจากสถานะแวดล้อมบริเวณโรงงานผลิตและการปล่อยของเสีย บริษัทนั้นย่อมจะมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมค่อนข้างมากตามไปด้วย

จากการทบทวนวรรณกรรมที่กล่าวมาข้างต้น พบว่าการศึกษาเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลมักจะมีรูปแบบการศึกษาที่คล้ายคลึงกัน คือ ผู้ศึกษาพัฒนากระดานทำการขึ้นมาเพื่อวัดระดับการเปิดเผยข้อมูลโดยการประเมินความครอบคลุมในรายละเอียดจากกระดานทำการ และคำนวณเป็นดัชนีการเปิดเผยข้อมูล แต่จะมีความแตกต่างกันที่รายละเอียดและจำนวนรายการในกระดานทำการ รวมถึงประชากร ตัวแปรและเกณฑ์การวัดค่าตัวแปรที่เลือกนำมาใช้ในการศึกษาเท่านั้น ดังนั้นในการศึกษานี้ผู้ศึกษาจึงเลือกใช้รูปแบบการศึกษาในลักษณะเดียวกัน คือพัฒนากระดานทำการขึ้นมาเพื่อวัดระดับการเปิดเผยข้อมูล โดยแสดงรูปแบบกระดานทำการในภาคผนวก และเลือกใช้คุณลักษณะของกิจการที่ใช้ในงานวิจัยของ Yusoff and Lehman (2006) มาเป็นต้นแบบในการศึกษารวมถึงได้เพิ่มตัวแปรที่น่าสนใจอื่นๆ เข้ามาใช้ในการศึกษานี้ โดยจะอธิบายรายละเอียดรูปแบบการศึกษาในบทที่ 3