

## การบัญชีเพื่อความรับผิดชอบต่อสังคม

วิเชษฐ์ โรจนสุกาญจน<sup>1</sup>  
ศิลปพร ศรีจันทเพชร<sup>2</sup>

### บทคัดย่อ

การบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม เป็นแนวคิดทางบัญชีที่แตกต่างไปจากการบัญชีการเงินแบบเดิม การบัญชีตามแนวคิดนี้เป็นการนำเสนอข้อมูลต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับกิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม บทความนี้อธิบายถึงข้อจำกัดของการบัญชีแบบเดิม ความหมายและแนวคิดของการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม โดยอธิบายถึงงบมูลค่าเพิ่ม การบัญชีสิ่งแวดล้อม และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน ซึ่งเป็นการบัญชีและการรายงานตามความรับผิดชอบต่อสังคม

งบมูลค่าเพิ่ม สะท้อนถึงปรัชญาการดำเนินธุรกิจโดยให้ความสำคัญกับแนวคิดในเรื่องการสร้างงานและการทำประโยชน์ต่อสังคมโดยรวม นอกเหนือไปจากผลกำไร งบมูลค่าเพิ่มแสดงถึงกิจกรรมที่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มแก่กิจการ รวมทั้งการแบ่งสรรมูลค่าเพิ่มดังกล่าวให้กับสังคม รัฐบาล เจ้าของเงินทุน ลูกค้า ลูกจ้าง และสิ่งแวดล้อม โดยมองว่ากิจการเป็นผู้สร้างความมั่งคั่งให้กับสังคม เนื่องจากกิจการก่อให้เกิดการจ้างงาน รัฐบาลได้รับภาษีอากรมากขึ้น ผู้ลงทุนและเจ้าหนี้ได้รับผลตอบแทนในรูปเงินปันผลและดอกเบี้ยจ่าย นอกจากนี้มูลค่าเพิ่มยังเกิดขึ้นจากจำนวนเงินที่กิจการนำไปลงทุนเพิ่มในธุรกิจอีกด้วย งบมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมิได้มาทดแทนงบการเงินงบใดงบหนึ่งโดยเฉพาะ แต่เป็นการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมนอกเหนือไปจากงบการเงินที่เคยนำเสนออยู่แล้วตามปกติ

การบัญชีสิ่งแวดล้อมเป็นการตระหนักรู้ถึงปัญหาสิ่งแวดล้อมที่มีผลกระทบต่อกิจการ และพยายามค้นหามาตรการต่าง ๆ เพื่อหลีกเลี่ยงผลกระทบด้านลบที่มีต่อสิ่งแวดล้อมจากการบัญชีแบบเดิม โดยระบุถึงรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมจากการบัญชีแบบเดิมออกมาให้ได้ รวมทั้งพยายามคิดค้นมาตรการในการวัดผลการดำเนินงาน การประเมินผลและการรายงานในรูปแบบใหม่ เพื่อใช้ทั้งภายในและภายนอกกิจการ การบัญชีสิ่งแวดล้อมจึงเกี่ยวข้องกับการบันทึก จำแนก เปิดเผยรายการ และเหตุการณ์ทางการบัญชีของกิจการที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมเพื่อให้ผู้ใช้ทราบถึงรายการและเหตุการณ์ทางการบัญชีด้านสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้น และความรับผิดชอบต่อกิจการที่มีต่อสิ่งแวดล้อม

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน แสดงข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนพนักงาน อายุ เพศ จำนวนปีที่ทำงาน สภาพการทำงาน การฝึกอบรม ผลประโยชน์อื่น อัตราการหมุนเวียนของพนักงาน และอัตราการขาดงาน เป็นต้น การนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับพนักงานดังกล่าว สะท้อนถึงทัศนะที่ว่าความสำเร็จของกิจการขึ้นอยู่กับพนักงาน ซึ่งเป็นทรัพยากรอันมีค่าต่อองค์กร

<sup>1</sup> ผู้อำนวยการอาวุโส ฝ่ายปฏิบัติการและการเงิน บริษัท หลักทรัพย์เพื่อธุรกิจหลักทรัพย์ จำกัด

<sup>2</sup> อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

## บทนำ

การบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม (Social Responsibility Accounting) เป็นความพยายามอย่างหนึ่งของกิจการที่จะนำเสนอข้อมูลต่อกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย (นอกเหนือไปจากผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุน) กลุ่มบุคคลเหล่านี้มีสิทธิโดยชอบธรรมที่จะรับรู้ข้อมูลของกิจการตามสมควร แนวคิดของการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมจึงได้พัฒนาให้เกิดการบัญชีและการรายงานในรูปแบบต่างๆ กันมากขึ้น ตัวอย่างเช่น งบมูลค่าเพิ่ม (Value Added Statement) การบัญชีสิ่งแวดล้อม (Environmental Accounting) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน (Employee Reporting) และการบัญชีทรัพยากรบุคคล (Human Resource Accounting) เป็นต้น บทความนี้มุ่งให้ความรู้ในเรื่องแนวคิดของการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม โดยครอบคลุมถึงงบมูลค่าเพิ่ม การบัญชีสิ่งแวดล้อม และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน ทั้งนี้เพื่อให้ผู้อ่านได้เข้าใจแนวคิดของการบัญชีในอีกมิติหนึ่ง นอกเหนือไปจากการบัญชีการเงินแบบดั้งเดิม (Traditional หรือ Conventional Accounting)

## ข้อจำกัดของการบัญชีแบบดั้งเดิม

โดยทั่วไป ผู้ใช้ข้อมูลทางการบัญชีประกอบด้วยผู้ลงทุน ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้อื่น ลูกค้า รัฐบาลและหน่วยงานราชการ และสาธารณชน กลุ่มผู้ใช้เหล่านี้ใช้ข้อมูลเพื่อตอบสนองความต้องการข้อมูลที่แตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม การบัญชีแบบดั้งเดิม จะเน้นการรายงานให้กับกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ ซึ่งมีข้อจำกัด ดังนี้

- การบัญชีแบบดั้งเดิมเน้นถึงวัตถุประสงค์ของข้อมูลการบัญชีในเรื่องประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ และเน้นการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการต่อผู้ลงทุน และผู้ถือหุ้นเป็นสำคัญ โดยไม่ได้ให้ความสำคัญกับผู้ใช้กลุ่มอื่นมากนัก นอกจากนี้การบัญชีการเงินแบบดั้งเดิมยังละเลย ผลกระทบขององค์กรที่มีต่อ “รายการภายนอก” (Externalities) เช่น สิ่งแวดล้อม สังคมและชุมชน เป็นต้น กล่าวคือ การบัญชีแบบเดิมจะไม่พิจารณาถึงผลกระทบต่อมลภาวะที่กิจการเป็นผู้ก่อ หรือรายงานทางการเงิน มิได้รวมผลเสียหายของลูกค้าที่เกิดจากการใช้สินค้าของกิจการ เป็นต้น
- การบัญชีแบบดั้งเดิมเน้นแนวคิดเรื่อง “หลักความเป็นหน่วยงานของกิจการ” (Entity Assumption) ซึ่งมีสมมติฐานว่ากิจการเป็นหน่วยงานแยกต่างหากโดยเด็ดขาดจากเจ้าของและผู้มีส่วนได้เสียอื่นๆ กล่าวคือ หากธุรกรรมที่เกิดขึ้นไม่ได้มีผลกระทบโดยตรงต่อองค์กร กิจการก็จะไม่บันทึกรายการหรือเหตุการณ์ดังกล่าว นั่นหมายความว่า กิจการจะละเลยผลกระทบขององค์กรที่มีต่อ “รายการภายนอก” เช่น ผลกำไรที่รายงานในงบกำไรขาดทุนของบริษัทที่ขายบุหรี่ย่อมมิได้รวมผลกระทบหรือมิได้พิจารณาถึงปัญหาสุขภาพของลูกค้าที่ตูดบุหรี่ยั้นเลย เป็นต้น
- สินทรัพย์ตามคำนิยามของการบัญชีการเงิน หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุม (Control) ของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต ทรัพยากรธรรมชาติ (Environmental Resources) ซึ่งชุมชนใช้ร่วมกัน จึงไม่ถือเป็นสินทรัพย์ตามคำนิยามของการบัญชีการเงิน นั่นคือ การใช้ทรัพยากรดังกล่าวก็จะไม่ถือเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการด้วย ดังนั้น เมื่อกิจการใช้ประโยชน์จากแหล่งน้ำแล้วทำให้ทรัพยากรธรรมชาติหรือคุณภาพของแหล่งน้ำเสียหายไป ผลกระทบต่อ “รายการภายนอก” นี้ ก็มิได้มีการพิจารณา หรือรวมไว้ในรายงานทางการเงิน
- การบัญชีการเงินแบบเดิมกำหนดว่ารายการที่เป็นไปตามนิยามขององค์ประกอบของงบการเงิน จะสามารถรับรู้ในงบการเงินได้ก็ต่อเมื่อ (1) มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าวจะเข้าหรือออกจากกิจการ และ (2) รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่

สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ แต่การวัดมูลค่าผลกระทบที่กิจการมีต่อ “รายการภายนอก” นี้ มักต้องอาศัยการประมาณการ และไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการตามที่กำหนดไว้ในการบัญชีแบบเดิม ซึ่งส่งผลให้การบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมมีแนวคิดที่แตกต่างจากการบัญชีการเงินแบบเดิมโดยสิ้นเชิง

### ความหมายและแนวคิดของการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม

สมาคมนักบัญชีของประเทศอังกฤษได้ให้ความหมายของการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมว่า “เป็นการรายงานถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่เกิดจากกิจกรรมขององค์การที่ส่งผลต่อชุมชน ซึ่งอาจรวมถึงชุมชนกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะหรือกลุ่มชุมชนโดยทั่วไป การรายงานดังกล่าว หมายรวมถึง การรายงานข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเงิน และข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเงินก็ได้” (Corporate Report, 1975)

การบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมมีการศึกษาและปฏิบัติอย่างแพร่หลายในต่างประเทศ โดยเริ่มจากประเทศในทวีปยุโรปตั้งแต่ต้นทศวรรษที่ 1970 เป็นต้นมา ผู้อ่านอาจสงสัยว่าเพราะเหตุใดการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมจึงแพร่หลายในบางประเทศ (เช่น ประเทศในแถบยุโรปจะให้ความสำคัญกับการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมมากกว่าประเทศในกลุ่มอื่น) ในขณะที่บางประเทศแทบจะไม่มีใครรู้จักแนวคิดในเรื่องนี้เลย แม้บทการบัญชีที่ถือปฏิบัติในแต่ละประเทศสามารถอธิบายข้อสงสัยนี้ได้ ตัวอย่างเช่น แม่บทการบัญชีของอังกฤษ (ซึ่งมีชื่อว่า The Statement of Principles for Financial Reporting) ได้กล่าวว่ารายงานทางการเงินมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อประโยชน์ในการสื่อสารข้อมูลทางเศรษฐกิจเกี่ยวกับทรัพยากร และผลการดำเนินงานของกิจการให้กับผู้มี “สิทธิ” อันชอบธรรมในข้อมูลนั้น (Reasonable Right to Information) แนวคิดเรื่องสิทธิดังกล่าวนี้มิได้มีการกล่าวถึงในแม่บทการบัญชีของประเทศอื่น ดังนั้น ผู้ใช้ข้อมูลในที่นี้จึงครอบคลุมกลุ่มผู้ใช้ที่กว้างกว่าโดยรวมกลุ่มผู้ที่ไม่มีส่วนได้เสียทางการเงินของกิจการด้วย สิทธิในข้อมูลดังกล่าวจะเกิดขึ้นเมื่อกิจกรรมขององค์การมี (หรืออาจมี) ผลกระทบต่อกลุ่มผู้ใช้ข้อมูล และยังรวมถึงผลกระทบต่อสังคมและชุมชนด้วย ซึ่งก็สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการทำธุรกิจว่า กิจการจะคำนึงถึงความรับผิดชอบต่อสังคมด้วย (นอกเหนือไปจากการทำกำไร) จึงไม่เป็นที่น่าแปลกใจเลยว่าแม่บทการบัญชีของอังกฤษได้เสนอแนะให้กิจการจัดทำและนำเสนอรายงานอื่นเพิ่มเติม (นอกเหนือจากงบการเงินตามปกติ) โดยเน้นถึงกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder) ซึ่งไม่ใช่แต่เพียงกลุ่มผู้ถือหุ้น (Shareholder) เท่านั้น ตัวอย่างเช่น งบมูลค่าเพิ่ม การบัญชีสิ่งแวดล้อม และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน เป็นต้น

แม่บทการบัญชีของประเทศสหรัฐอเมริกา เน้นถึงวัตถุประสงค์ของข้อมูลการบัญชีในเรื่อง “ประโยชน์ต่อการตัดสินใจ” (Decision Usefulness) และให้ความสำคัญกับความต้องการข้อมูลของผู้มีส่วนได้เสียทางการเงินในกิจการ (เช่น ผู้ลงทุน ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้) โดยเชื่อมโยงกับลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน (ความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจและความเชื่อถือได้) ด้วยเหตุนี้ การบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมในสหรัฐอเมริกาจึงไม่เป็นที่แพร่หลายนักเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศในทวีปยุโรป

ส่วนกลุ่มผู้ใช้งบการเงินตามที่ระบุไว้ในแม่บทการบัญชีของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (ส.บ.ช.) ประกอบด้วยผู้ลงทุน ลูกจ้าง ผู้ให้กู้ ผู้ขายสินค้าและเจ้าหนี้ ลูกค้า รัฐบาลและหน่วยงานราชการ และสาธารณชน ถึงแม้ว่ากลุ่มผู้ใช้งบการเงินจะประกอบด้วยบุคคลหลายฝ่าย แต่โดยนัยแล้ว แม่บทการบัญชีของ ส.บ.ช. ก็ยังเน้นความต้องการข้อมูลของกลุ่มผู้ลงทุนมากกว่ากลุ่มอื่น ดังจะเห็นได้จากย่อหน้าที่ 10 ของแม่บทการบัญชีที่กล่าวไว้ว่า “...ตามปกติ ข้อมูลใดในงบการเงินที่สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ลงทุนได้ ข้อมูลนั้นจะสามารถตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่นได้เช่นกัน” อย่างไรก็ตาม แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีความ

รับผิดชอบสังคมก็มีการกล่าวถึงในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 35 ของ ส.บช. เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ในย่อหน้า 9 ที่ว่า “...กิจการบางกิจการอาจแสดงข้อมูลเพิ่มเติม นอกเหนือจากที่แสดงไว้ในงบการเงิน เช่น รายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม หรืองบมูลค่าเพิ่ม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในอุตสาหกรรมที่ปัจจัยด้านสิ่งแวดล้อมมีความสำคัญ หรือเมื่อลูกจ้างเป็นกลุ่มผู้ใช้งบการเงินที่สำคัญ กิจการควรแสดงข้อมูลดังกล่าวเพิ่มเติมหากผู้บริหารเชื่อว่าข้อมูลเหล่านั้นจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ”

### งบมูลค่าเพิ่ม

โดยหลักการแล้ว งบมูลค่าเพิ่มเป็นการนำเสนอข้อมูลโดยการมองว่ากิจการเป็นผู้สร้างความมั่งคั่ง (Wealth) ให้กับสังคม เนื่องจากกิจการก่อให้เกิดการจ้างงาน พนักงานได้รับผลตอบแทนจากการทำงาน รัฐบาลได้ภาษีอากรจากผลกำไรของกิจการ ผู้ลงทุนและเจ้าหนี้ได้รับผลตอบแทนสำหรับเงินทุนในรูปของเงินปันผลและดอกเบี้ยจ่าย อีกทั้งกิจการยังสามารถเพิ่มมูลค่าให้กับองค์กรโดยการลงทุนเพิ่มอีกด้วย (Reinvest) แม้บทการบัญชีของอังกฤษได้กล่าวถึงประโยชน์ของงบมูลค่าเพิ่มไว้ว่างบมูลค่าเพิ่มแสดงถึงความสำเร็จของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นและส่งผลให้รายได้ประชาชาติเพิ่มขึ้นอีกด้วย กลุ่มผู้มีส่วนได้เสียย่อมมีความสนใจในข้อมูลที่น่าเสนอในงบมูลค่าเพิ่ม เช่น พนักงานลูกจ้างและสาธารณชนย่อมมีความมั่นใจในกิจการมากขึ้นในบทบาทของธุรกิจในการผลิตสินค้าและบริการเมื่องบมูลค่าเพิ่มแสดงถึงความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นเมื่อเปรียบเทียบกับงวดบัญชีก่อน นั้นหมายถึงการจ้างงานหรือผลตอบแทนที่เพิ่มขึ้นด้วย ประเทศที่ให้ความสำคัญกับการจัดทำและนำเสนองบมูลค่าเพิ่ม เช่น สหราชอาณาจักร เบลเยียม และประเทศในแถบแอฟริกาใต้ เป็นต้น

โดยปกติแล้ว กลุ่มผู้ใช้งบการเงินเหล่านี้มีความสนใจในตัวเลขมูลค่าเพิ่มมากกว่าตัวเลขผลกำไรที่แสดงอยู่ในงบกำไรขาดทุน เนื่องจากข้อมูลในงบกำไรขาดทุนอาจดูซับซ้อนและมีข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับตนเองมากนัก ในขณะที่งบกำไรขาดทุนแสดงถึงผลการดำเนินงานของกิจการสำหรับรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ แต่งบมูลค่าเพิ่มจะแสดงถึงผลประกอบการของกิจการในอีกมิติหนึ่ง ตัวอย่างเช่น พนักงานลูกจ้าง หรือสหภาพแรงงานในกลุ่มประเทศยุโรป ย่อมสนใจมูลค่าเพิ่มในส่วนที่เกี่ยวข้องกับตนเอง เนื่องจากการแบ่งสรรมูลค่าเพิ่มในรูปของเงินเดือนและผลตอบแทนที่เพิ่มขึ้น ย่อมแสดงถึงความมั่งคั่งของตนเองที่เพิ่มขึ้นด้วย ในทำนองเดียวกัน การแบ่งสรรมูลค่าเพิ่มในรูปของการลงทุนเพิ่มในกิจการ ย่อมแสดงว่ากิจการมีความมั่งคั่งและมีความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่อง ข้อมูลในงบมูลค่าเพิ่มในส่วนนี้จึงอาจมีประโยชน์ในการต่อรองค่าจ้างแรงงาน และการประเมินความสามารถของกิจการในการจ่ายค่าตอบแทน รวมทั้งโอกาสในการจ้างงานสำหรับประเทศที่กลุ่มตัวแทนพนักงานลูกจ้างและสหภาพแรงงานมีความเข้มแข็งและมีอิทธิพลต่อกิจการ งบมูลค่าเพิ่มแสดงดังตัวอย่างต่อไปนี้

บริษัท ตัวอย่าง จำกัด  
งบมูลค่าเพิ่ม  
สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x2 (หน่วยล้านบาท)

ที่มาของมูลค่าเพิ่ม

ยอดขาย	10,725
รายได้อื่น	142
<u>หัก ต้นทุนขายและต้นทุนค่าบริการ</u>	<u>(7,560)</u>
มูลค่าเพิ่มจากกิจกรรมการผลิตและการขาย	3,307
ส่วนแบ่งกำไรในบริษัทร่วม	<u>56</u>
รวมมูลค่าเพิ่ม	<u>3,363</u>

การแบ่งสรรมูลค่าเพิ่ม

พนักงานลูกจ้าง	2,357
รัฐบาล	280
ผู้ถือหุ้น	293
เจ้าหนี้	122
การลงทุนเพิ่มในกิจการ (รวมค่าเสื่อมราคา)	<u>311</u>
	<u>3,363</u>

จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นว่า งบมูลค่าเพิ่มเป็นงบที่แสดงถึงกิจกรรมที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่มแก่กิจการ รวมทั้งการแบ่งสรรมูลค่าเพิ่มดังกล่าวให้กับผู้มีส่วนได้เสีย กิจกรรมการขายและบริการของบริษัท ตัวอย่าง จำกัด ก่อให้เกิดมูลค่าเพิ่ม 3,363 ล้านบาท สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนี้และกิจการได้แบ่งสรรมูลค่าเพิ่มให้กับกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียต่างๆ ดังนี้

	<u>ล้านบาท</u>
- พนักงานลูกจ้าง ในรูปของเงินเดือน ค่าจ้างและผลตอบแทนอื่น	2,357
- รัฐบาล ในรูปของภาษีเงินได้	280
- ผู้ถือหุ้น ในรูปของเงินปันผล	293
- เจ้าหนี้ ในรูปของดอกเบี้ยจ่าย	122
- ให้กับกิจการเอง ในรูปของการลงทุนเพิ่ม	<u>311</u>
	<u>3,363</u>

ถึงแม้มาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยได้กล่าวถึงงบมูลค่าเพิ่มไว้บ้างแล้วในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน แต่ในทางปฏิบัติ งบมูลค่าเพิ่มเป็นเรื่องที่ใหม่มากสำหรับประเทศไทย เนื่องจากผู้จัดทำงบการเงินในประเทศไทยยังคงเน้นการรายงานต่อผู้ลงทุน หรือผู้ถือหุ้นเป็นสำคัญเช่นเดียวกับประเทศในกลุ่มทุนนิยมทั้งหลาย ผู้ลงทุนหรือผู้ถือหุ้นจึงใช้ข้อมูลที่น่าเชื่อถือในงบการเงินอื่น (เช่น งบกำไรขาดทุน งบดุล และงบกระแสเงินสด เป็นต้น) ในการตอบสนองความต้องการของตน (มากกว่าการที่จะใช้งบมูลค่าเพิ่ม) เนื่องจากงบมูลค่าเพิ่มมีข้อมูลที่ไม่เกี่ยวข้องกับตนเองมากนัก นอกจากนี้กลุ่มผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่นในประเทศไทย ก็ยังไม่มีบทบาทสำคัญมากนักในการเรียกร้องข้อมูลตามที่ตนต้องการ ในขณะที่ผู้จัดทำงบการเงินก็ยังคงต้องพิจารณาถึงความสมดุลระหว่างประโยชน์ที่ผู้ใช้ได้รับจากงบมูลค่าเพิ่มกับต้นทุนการจัดทำด้วย

### การบัญชีสิ่งแวดล้อม

ประเทศที่พัฒนาแล้วได้มีการจัดการเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมโดยมีมาตรการที่เข้มงวดในการควบคุมเพื่อรักษาสิ่งแวดล้อมและทรัพยากรธรรมชาติ ซึ่งอาจมีเหตุผลเนื่องจากประเทศเหล่านี้เคยได้รับภัยพิบัติอันเนื่องจากการรับผลของมลพิษและความเสื่อมโทรมของสิ่งแวดล้อมอีกทั้งต้องเสียทั้งเวลาและเงินทองเพื่อปรับปรุงสิ่งแวดล้อมที่เสียหายให้กลับคืนสู่สภาพเดิม ประสบการณ์เหล่านี้น่าจะเป็นบทเรียนที่เหล่าบรรดาประเทศที่กำลังพัฒนาที่กำลังก้าวสู่ทางเดินที่ประเทศพัฒนาแล้วเคยประสบมา ปัญหาสิ่งแวดล้อมเป็นปัญหาธุรกิจ ซึ่งส่งผลต่อความได้เปรียบแข่งขันและประสิทธิภาพด้านต้นทุน มูลค่าสินทรัพย์ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ ซึ่งเป็นเรื่องที่การบัญชีต้องเข้ามามีบทบาททั้งสิ้น นอกจากนี้ปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมเป็นประเด็นที่กิจการ ควรนำมาตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในภาวะปัจจุบันที่ประชาชนเรียกร้องให้หน่วยงานของรัฐบาลเข้ามาทำหน้าที่ตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมในกิจการต่าง ๆ อย่างจริงจัง การบัญชีสิ่งแวดล้อมจึงเข้ามามีบทบาท ดังนี้

- การปรับปรุงระบบบัญชีที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เช่น พัฒนาระบบสารสนเทศเพื่อช่วยผู้บริหารในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม
- การนำเสนอรายงานต่อสาธารณชนหรือบุคคลภายนอกในเรื่องการดำเนินการด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ เช่น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความรับผิดชอบของกิจการต่อสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปี เป็นต้น

เรื่องที่ยากสำหรับการบัญชีสิ่งแวดล้อม คือ การรับรู้ (Recognition) การวัด หรือการกำหนดมูลค่า (Measurement) การบันทึกและการจัดประเภทรายการ (Recording and Classifying) ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูล (Disclosure) ในงบการเงินเกี่ยวกับต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ด้านสิ่งแวดล้อมที่อาจเกิดขึ้นหรือเกิดขึ้นแล้ว เนื่องจากโดยส่วนใหญ่แล้ว รายการเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมจะไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการตามข้อกำหนดของการบัญชีการเงิน

ในทางปฏิบัติ กิจการมักเปิดเผยข้อมูลในส่วนที่เกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมไว้ในรายงานประจำปี กิจการบางแห่ง อาจต้องปรับระบบรายงานทางการเงินให้สอดคล้องกับการบริหารด้านสิ่งแวดล้อม เช่น สารสนเทศที่จัดทำควรมีลักษณะที่สะท้อนความจริงด้านเศรษฐกิจและสิ่งแวดล้อม ซึ่งช่วยฝ่ายบริหารในการตัดสินใจเกี่ยวกับต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อม หนี้สินเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม การประเมินและกลั่นกรองงบประมาณรายจ่ายลงทุนโดยนำความรู้ ประสบการณ์ และทักษะด้านการบัญชีบริหารมาประยุกต์กับเรื่องดังกล่าว ซึ่งนับว่าเป็นสิ่งท้าทายต่อนักบัญชีที่ต้อง

จัดให้มีสารสนเทศและระบบการควบคุมต่าง ๆ เพื่อช่วยสนับสนุนในการวางแผน ควบคุม ประเมิน และการตัดสินใจ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

#### การวัดมูลค่าและการแสดงรายการที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในงบการเงิน

ในปัจจุบันยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีสำหรับการบัญชีสิ่งแวดล้อมเป็นการเฉพาะ ดังนั้น แนวทางปฏิบัติในการนำเสนอข้อมูลที่ใช้อยู่ในปัจจุบันจึงอิงกับความต้องการข้อมูลของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย อย่างไรก็ตาม เมื่อเกิดรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม นักบัญชียังคงต้องพิจารณาถึงแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาปฏิบัติกับรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีดังกล่าว

ในการรับรู้ การวัดมูลค่า การแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลนั้น การบัญชีด้านต้นทุนสิ่งแวดล้อมและหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม จะเกี่ยวข้องกับนิยามของสินทรัพย์และหนี้สินตามแม่บทการบัญชี กล่าวคือ รายการที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมจะบันทึก และรับรู้เป็นองค์ประกอบของงบการเงินได้ก็ต่อเมื่อรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบของงบการเงินและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ

องค์การสหประชาชาติได้จัดตั้งคณะทำงานเพื่อศึกษาและเสนอแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีและการรายงานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม คณะทำงานดังกล่าวเรียกว่า กลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting : ISAR) ISAR ได้ให้แนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับบัญชีสิ่งแวดล้อม โดยครอบคลุมถึงการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม การรับรู้ค่าชดเชยที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม

#### การรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม

ประเด็นที่สำคัญเกี่ยวกับการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม คือ กิจการควรรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น หรือควรบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนและทยอยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดตามความเหมาะสม

กลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงานได้กำหนดแนวทางปฏิบัติว่า กิจการควรรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นสินทรัพย์หากรายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสิ่งแวดล้อมดังกล่าว เป็นไปตามคำนิยามของ “สินทรัพย์” ซึ่งเป็นองค์ประกอบหนึ่งของงบการเงินและรายการนั้นเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการตามแม่บทการบัญชี ตัวอย่างเช่น กิจการจ่ายค่าปรับปรุงโรงงานเป็นจำนวนเงิน 5 ล้านบาท ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายสิ่งแวดล้อม ในการพิจารณาวิธีปฏิบัติทางบัญชี นักบัญชีต้องพิจารณาว่ารายการดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์หรือไม่

สินทรัพย์ ตามแม่บทบัญชี หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากค่าปรับปรุงโรงงาน 5 ล้านบาท อาจได้แก่ ความสามารถในการลดกระแสเงินสดจ่าย (เช่น การปรับปรุงครั้งนี้ช่วยให้เกิดกระบวนการผลิตใหม่ที่ช่วยรักษาสิ่งแวดล้อม และช่วยลดต้นทุนการผลิต) ตัวอย่างต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่กิจการควรบันทึกเป็นสินทรัพย์ เช่น รายจ่ายลงทุนในระบบบำบัดน้ำเสียที่เกิดจากการผลิต รายจ่ายในการปรับปรุงกระบวนการผลิตที่ช่วยแก้ปัญหามลภาวะ และเพิ่มประสิทธิภาพการผลิต เป็นต้น

นอกจากรายการดังกล่าวจะต้องเป็นไปตาม*คำนิยาม*ของสินทรัพย์แล้ว กิจการต้องพิจารณาต่อไปว่ารายการนั้นเข้า*เกณฑ์การรับรู้*หรือไม่ แม่บทการบัญชีกำหนดว่ารายการที่เป็นไปตาม*คำนิยาม*ขององค์ประกอบให้รับรู้ในงบการเงินเมื่อเข้าเงื่อนไข ดังนี้

- มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าวจะเข้าหรือออกจากกิจการ
- รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

จากตัวอย่างข้างต้น หากค่าปรับปรุงโรงงานดังกล่าวเป็นไปตาม*คำนิยาม*ของสินทรัพย์และกิจการสามารถวัดมูลค่าของรายการได้อย่างน่าเชื่อถือ และมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต กิจการจึงสามารถรับรู้ค่าปรับปรุงโรงงานดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ในงบดุลได้ อย่างไรก็ตามหากสินทรัพย์ดังกล่าวมีการด้อยค่า กิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

นอกจากการพิจารณาคำนิยามและ*เกณฑ์การรับรู้*ตามแม่บทการบัญชีแล้ว รายการค่าปรับปรุงโรงงานดังกล่าวข้างต้นยังเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (ย่อหน้าที่ 22 และ 23) ซึ่งระบุว่า “หลังจากที่กิจการบันทึกรายการที่เป็นที่ดิน อาคารและอุปกรณ์เป็นสินทรัพย์แล้ว กิจการยังต้องบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในภายหลังเกี่ยวกับรายการที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของราคาตามบัญชีของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหากรายจ่ายนั้นจะทำให้กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากสินทรัพย์เพิ่มขึ้นจากมาตรฐานการปฏิบัติงานเดิมที่เคยประเมินไว้ ส่วนรายจ่ายประเภทอื่นที่เกิดขึ้นภายหลังต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิด”

ในทางตรงข้าม กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันทีที่รายจ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตส่วนนั้นไม่เข้า*เกณฑ์การรับรู้*เป็นสินทรัพย์ในงบดุลอีกต่อไป โดยส่วนใหญ่ต้นทุนสิ่งแวดล้อมมักจะก่อให้เกิดประโยชน์ในอนาคต หรือไม่สัมพันธ์กับประโยชน์ในอนาคต ตัวอย่างเช่น ค่าจัดซื้อของเสีย ค่าทำความสะอาดโรงงาน ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการด้านสิ่งแวดล้อม ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบสิ่งแวดล้อม เงินบริจาคให้แก่โครงการต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการรักษาหรือปกป้องสิ่งแวดล้อม ค่าปรับจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือกฎระเบียบเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม และค่าชดเชยให้บุคคลที่สามที่ได้รับความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อม กิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน เนื่องจากรายการนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ซึ่งเป็นไปตาม*เกณฑ์การรับรู้*ค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ในแม่บทการบัญชี

#### การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

กิจการควรรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมในงบดุลเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรจะออกจากกิจการเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบันและเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ ISAR ให้ความหมายของภาระผูกพันไว้ ดังนี้

“ภาระผูกพัน หมายถึง หน้าที่หรือความรับผิดชอบที่มีเงื่อนไขต้องชำระต่อบุคคลอื่น โดยการโอนหรือใช้ทรัพย์สินในอนาคต หรือมีเงื่อนไขการให้บริการหรือผลประโยชน์ตอบแทนอื่นเชิงเศรษฐกิจตามวันที่พิจารณาหรือกำหนด หรือตามการเกิดของเหตุการณ์ที่ระบุไว้หรือตามข้อเรียกร้อง

ภาระผูกพันตามกฎหมาย หมายถึง ภาระการผูกพันที่มีพื้นฐานมาจากกฎหมาย กฎระเบียบ หรือข้อตกลง การกำหนดภาระผูกพันสามารถขึ้นมาจากข้อเท็จจริงในสถานการณ์ที่เจาะจง หรือเกิดจากข้อพิจารณาด้าน จรรยาบรรณ หรือจริยธรรมที่กิจการไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้”

ภาระผูกพันดังกล่าวอาจเป็นภาระผูกพันตามกฎหมาย หรือภาระผูกพันที่ฝ่ายบริหารให้สัญญา หรือภาระผูกพันจากการอนุমান อนึ่ง ภาระผูกพันจากการอนุমান (Constructive Obligation) หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากการกระทำของกิจการที่ทำให้กิจการจำต้องปฏิบัติตามภาระผูกพันนั้นโดยปริยาย ภาระผูกพันดังกล่าวสามารถคาดคะเนตามหลักเหตุผลได้จากการกระทำของกิจการ เช่น กิจการชี้แนะให้อีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่ากิจการยอมรับผิดชอบ บางประการโดยการปฏิบัติในอดีตจนถึงเป็นแบบแผนหรือโดยนโยบายที่ประกาศ ซึ่งการกระทำดังกล่าวทำให้กิจการสร้างความคาดหวังได้อย่างมีมูลความจริง (Valid Expectation) ให้กับอีกฝ่ายหนึ่งว่า กิจการจะชดใช้ภาระหนี้สินที่เกิดจากความรับผิดชอบนั้น เช่น กิจการกำหนดนโยบายในการจัดมลภาวะในระดับที่สูงกว่ามาตรฐานตามกฎหมาย เป็นต้น

โดยทั่วไปกิจการจะรับรู้ภาระผูกพันเป็นหนี้สินในงบดุลเมื่อภาระผูกพันนั้นก่อให้เกิดต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อม มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ได้แก่ มาตรฐานการบัญชี เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น กิจการอาจจำเป็นต้องประมาณการรายการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมโดยใช้ประมาณการที่ดีที่สุด (The Best Estimate) โดยเปิดเผยรายละเอียดของวิธีการที่ใช้ในการประมาณการดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ในบางสถานการณ์ กิจการอาจไม่สามารถประมาณการจำนวนหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมได้ แต่กิจการควรเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ว่า หนี้สินสิ่งแวดล้อมได้เกิดขึ้น รวมทั้งเหตุผลที่ไม่สามารถประมาณการจำนวนหนี้สินได้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

#### การรับรู้ค่าชดเชย

กิจการอาจได้รับค่าชดเชยจากบุคคลที่สาม (เช่น บริษัทประกันภัย) กิจการไม่ควรหักกลบค่าชดเชยที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สามกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม แต่ควรรับรู้เป็นรายการสินทรัพย์แยกต่างหาก เว้นแต่กิจการจะมีสิทธิตามกฎหมายให้นำมาหักกลบกันได้หากกิจการแสดงจำนวนที่หักกลบ เนื่องจากสิทธิตามกฎหมาย กิจการควรเปิดเผยจำนวนเงินรวมของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมและค่าชดเชยด้วย โดยปกติกิจการจะรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมตามความรับผิดชอบเบื้องต้นทั้งหมด แต่ถ้าบุคคลที่สามไม่จ่ายชดเชยให้กิจการไม่ว่าด้วยเหตุผลใดๆ กิจการต้องบันทึกหนี้สินเต็มทั้งจำนวน ยกเว้นกรณีที่กิจการไม่ต้องรับผิดชอบในส่วนของบุคคลที่สาม

#### การเปิดเผยข้อมูลและรายงานต่อบุคคลภายนอก

การเปิดเผยข้อมูล และการรายงานต่อบุคคลภายนอก อาจกระทำได้ในลักษณะของรายงานการเงินหรือรายงานที่มีใช้การเงิน หรืออาจเปิดเผยในรายงานประจำปี หรือจัดทำรายงานแยกต่างหาก เช่น กฎหมายของประเทศ นอร์เวย์กำหนดให้กิจการต้องนำเสนอสารสนเทศที่เกี่ยวกับการรั่วไหล หรือการปนเปื้อน และข้อมูลเกี่ยวกับแผนงานเพื่อจัดสิ่งเหล่านี้ไว้ในรายงานของคณะกรรมการบริษัท (Director Report) เป็นต้น ประเทศที่ให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม เช่น สหราชอาณาจักร ออสเตรเลีย แคนาดา เยอรมัน เนเธอร์แลนด์ นอร์เวย์ สวีเดน ฟินแลนด์ เป็นต้น

คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ของสหรัฐอเมริกา ได้ออกข้อกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญในการปฏิบัติตามกฎหมายสิ่งแวดล้อม ซึ่งอาจกระทบต่อรายจ่ายลงทุน กำไร และฐานะการแข่งขันของกิจการ

และต้องเปิดเผยประมาณการค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมทั้งในปัจจุบันและอนาคต ซึ่งรวมถึงหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ในขณะที่คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์ของแคนาดาได้ออกข้อกำหนดในลักษณะดังกล่าว เช่นกัน นอกจากนี้องค์การสหประชาชาติได้ออกข้อเสนอแนะสำหรับการรายงานการเงินเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมไว้ในรายงานของคณะกรรมการบริษัท ซึ่งข้อมูลที่ควรเปิดเผยมีดังนี้

- ปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการและอุตสาหกรรม
- นโยบายสิ่งแวดล้อมที่ถือปฏิบัติ
- การปรับปรุงนโยบายสิ่งแวดล้อม
- การปล่อยของเสียสู่สิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการ
- การสนองตอบข้อกำหนดของรัฐบาล
- ปัญหาต่างๆทางกฎหมายสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการ
- ผลกระทบของมาตรการคุ้มครองสิ่งแวดล้อมที่มีต่อการลงทุนและกำไรของกิจการ
- ต้นทุนที่มีสาระสำคัญที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบัน
- ต้นทุนที่มีสาระสำคัญที่ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนในงวดปัจจุบัน

หมายเหตุประกอบการงบการเงินควรเปิดเผยเรื่องต่อไปนี้

- นโยบายการบัญชีสำหรับการบันทึกหนี้สิน ประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
- จำนวนเงินของหนี้สิน และประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่กันไว้ระหว่างงวด
- จำนวนเงินของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
- ผลกระทบด้านภาษีอากร
- จำนวนเงินที่ได้รับอุดหนุนจากรัฐบาลในงวดนั้น

กลุ่มผู้เชี่ยวชาญ ขององค์การสหประชาชาติ ยังได้ให้แนวทางปฏิบัติในการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสิ่งแวดล้อม และหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม กล่าวคือ กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม ซึ่งเป็นการอธิบายรายการที่มีอยู่ในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุน หรือเปิดเผยในหมายเหตุประกอบการงบการเงิน หรืออาจเปิดเผยไว้ในรายงานแยกต่างหากจากงบการเงิน ตัวอย่างของการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวมีดังนี้

#### ต้นทุนสิ่งแวดล้อม

- ประเภทของรายการที่เป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม
- รายการที่รวมอยู่ในต้นทุนสิ่งแวดล้อม
- จำนวนต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่บันทึกเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวด
- เปิดเผยต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม ซึ่งเป็นผลมาจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายสิ่งแวดล้อม รวมทั้งการชดเชยผลเสียหายที่มีสาเหตุมาจากมลพิษทางสิ่งแวดล้อมให้แก่บุคคลที่สามเป็นรายการแยกต่างหาก
- ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่บันทึกเป็นรายการพิเศษให้เปิดเผยเป็นรายการแยกต่างหาก

#### หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

- เปิดเผยหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุล หรือในหมายเหตุประกอบการงบการเงิน
- ข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ในการวัดมูลค่าของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม
- คำอธิบายเกี่ยวกับประเภทของหนี้สิน ระยะเวลาและเงื่อนไขของการชำระคืนหนี้สิน

**การบัญชีเพื่อความยั่งยืนยาวนาน**

การบัญชีเพื่อความยั่งยืนยาวนานเป็นอีกแนวคิดหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม อนึ่ง ความยั่งยืนยาวนาน (Sustainability) หมายถึง ความร่วมมือกันระหว่างผลประโยชน์จากการพัฒนากับการอนุรักษ์ธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้เพื่อส่งเสริมให้มีการวางนโยบายและการวางแผนงานที่สนับสนุนการผลิตในรูปแบบที่ประหยัดทรัพยากรธรรมชาติ ในขณะที่เดียวกันก็มีความพยายามที่จะควบคุมผลกระทบทางสิ่งแวดล้อมให้อยู่ในระดับที่สาธารณชนยอมรับได้ สารความคิดของความยั่งยืนยาวนาน คือ การจัดการวัตถุดิบและทรัพยากรทั้งปวงในทิศทางที่ก่อให้เกิดความมั่งคั่งและการกินดีอยู่ดี โดยปฏิเสธนโยบายและวิธีการทุกชนิดที่ทำลายล้างทรัพยากรธรรมชาติ อันส่งผลให้ชนรุ่นหลังมีชีวิตและความเป็นอยู่ตกต่ำลง เช่น การพยายามใช้ทรัพยากรที่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้ หรือการใช้เทคโนโลยีที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม การบัญชีเพื่อความยั่งยืนยาวนาน เกี่ยวข้องกับกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม โดยเป็นทางเลือกในอนาคตในการสร้างความยั่งยืนยาวนานและเพิ่มทางเลือกให้กับชนรุ่นหลัง การบัญชีเพื่อความยั่งยืนยาวนาน ประกอบด้วย 2 แนวทาง คือ (1) แนวสินค้าคงคลัง (Inventory Approach) และ (2) แนวต้นทุนที่ยั่งยืนยาวนาน (Sustainable Cost Approach) ทั้งสองแนวทางมีรากฐานมาจากการแบ่งแยกหรือจัดประเภททุนออกเป็นทุนธรรมชาติ (ได้แก่ โอโซน ต้นไม้ พลังงานจากซากสิ่งมีชีวิต หรือจากแหล่งใหม่) และทุนเทียม (ได้แก่ เครื่องจักร ถนน สิ่งปลูกสร้าง วิทยาการของมนุษย์)

แนวสินค้าคงคลังเกี่ยวกับการระบุ การบันทึก การควบคุม และการรายงาน ซึ่งอาจจะระบุข้อมูลที่เกี่ยวข้องเป็นเชิงปริมาณที่ไม่ใช่ตัวเงิน รวมทั้งรายการต่างๆ ที่เกี่ยวกับธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม และผลดีที่ได้รับในเบื้องต้นกิจการจะระบุถึงทุนธรรมชาติโดยแบ่งออกเป็น (1) ชนิดวิกฤต (Critical) (2) ชนิดที่สร้างขึ้นใหม่ไม่ได้และนำสิ่งอื่นมาทดแทนไม่ได้ (Non-renewable/non-substitutable) (3) ชนิดที่สร้างขึ้นใหม่ไม่ได้ แต่นำสิ่งอื่นมาทดแทนได้ (Non-renewable/substitutable) และ (4) ชนิดที่สร้างขึ้นใหม่ได้ (Renewable) เมื่อระบุได้แล้วจึงรายงานถึงการเปลี่ยนแปลงของทุนประเภทต่างๆ รวมทั้งขั้นตอนที่ใช้เพื่อหลีกเลี่ยงผลกระทบเหล่านั้น รวมทั้งการรายงานถึงการกระทำเพื่อเปลี่ยนแปลง การทำขึ้นใหม่ หรือการทดแทน ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างแสดงถึงวิธีการรายงานตามแนวสินค้าคงคลัง

<p><b>ทุนธรรมชาติวิกฤต</b></p> <p><b>การสูญเสียโอโซน :</b> ระบุถึงระดับการใช้สารซีเอฟสี่สำหรับปี 25x1 เท่ากับ xxx (ปี 25x0 เท่ากับ yyy) บริษัทมีแผนการงดเว้นการใช้สารซีเอฟสี่อย่างสิ้นเชิงภายในปี 25x5</p> <p><b>ไม้เนื้อแข็งจากป่าเขตร้อน :</b> บริษัทได้งดเว้นการใช้ไม้เนื้อแข็งจากป่าเขตร้อนในกระบวนการผลิตอย่างสิ้นเชิงในปี (ปี 25x0 ใช้ไปจำนวน yyy) นอกจากนี้บริษัทได้จัดให้มีการตรวจสอบผู้ขายวัตถุดิบ เพื่อให้มั่นใจว่าไม้เนื้อแข็งที่ใช้ทั้งหมดจากผู้ขายที่มีการจัดการแบบยั่งยืนโดยบริษัท รักษ์ป่าไม้ จำกัด เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบ</p> <p><b>การขจัดกากของเสีย :</b> ให้ระบุถึงระดับปริมาณกากของเสียที่เกิดขึ้นและชนิดของกากของเสีย รวมทั้งแผนงานและนโยบายในการขจัดกากของเสีย รวมทั้งความพยายามในเรื่อง (ก) การค้นหาและการเข้าถึงแหล่งทรัพยากรใหม่ (เช่น แร่ธาตุ) และ (ข) การยืดอายุการใช้งานทรัพยากรให้นานขึ้น ความสามารถในการนำมาซ่อมแซม (Repair) ให้อยู่ในสภาพเดิมและการนำกลับมาใช้ใหม่ (Recycle) เป็นต้น</p> <p><b>ทุนธรรมชาติที่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้</b></p> <p><b>ผลิตภัณฑ์จากไม้ :</b> การใช้ การเก็บเกี่ยว และการนำกลับมาใช้ใหม่ เป็นต้น</p> <p><b>การฟื้นฟูหรือการทำลายแหล่งที่อยู่ :</b> การดูแลสิ่งแวดล้อม และการสร้างสรรค์สิ่งแวดล้อม</p>
---

ส่วนแนวคิดต้นทุนที่ยั่งยืนยาวนาน มีรากฐานโดยตรงมาจากแนวคิดทางการบัญชีในเรื่องแนวคิดเกี่ยวกับการรักษาระดับทุน (Capital Maintenance) ซึ่งให้ความสำคัญกับคำนิยามที่กิจการกำหนดขึ้นเกี่ยวกับทุนที่กิจการต้องการรักษาระดับ โดยมีแนวคิดในการรักษาทุนธรรมชาติให้อ้างไว้สำหรับชนรุ่นหลัง หากแปลงแนวคิดความยั่งยืนยาวนานมาสู่ระดับกิจการ อาจกล่าวได้ว่า กิจการที่ยั่งยืนจะต้องไม่ปล่อยให้สิ่งแวดล้อม ณ วันสิ้นปีบัญชีแย่งกว่าสิ่งแวดล้อมที่เป็นอยู่ ณ วันต้นปีบัญชี

### การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงานเป็นเรื่องหนึ่งของการบัญชีรับผิดชอบต่อสังคม ข้อมูลในเรื่องดังกล่าว (เช่น จำนวนพนักงาน การฝึกอบรม สวัสดิการ) เป็นที่สนใจต่อกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียหลายกลุ่ม เช่น ผู้ลงทุน หน่วยงานราชการ สหภาพแรงงาน และสาธารณชน เป็นต้น ในทางปฏิบัติกิจการอาจเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้ในรายงานประจำปี หรือจัดทำรายงานแยกต่างหาก ประเทศที่ให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน เช่น สวีเดน สหราชอาณาจักร สหรัฐอเมริกา ออสเตรเลีย แคนาดา ฝรั่งเศส เยอรมัน และประเทศในแถบแอฟริกาใต้ การถือปฏิบัติในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน อาจแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ เนื่องจากสภาพแวดล้อมที่ต่างกัน เช่น ญี่ปุ่นกำหนดให้เปิดเผยจำนวนพนักงานตามเพศ อายุ และตามผลตอบแทนที่พนักงานได้รับ ในขณะที่สหราชอาณาจักรกำหนดให้เปิดเผยนโยบายการจ้างงานผู้ทุพพลภาพ และกลุ่มชนส่วนน้อย เป็นต้น

กฎหมายของประเทศในยุโรปหลาย ๆ ประเทศบังคับให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน เช่น สหราชอาณาจักรระบุเรื่องนี้ไว้ในกฎหมาย (Industrial Relation Act, 1971) ในขณะที่ Directives ฉบับที่ 4 และฉบับที่ 7 ของประชาคมยุโรป (European Community) กำหนดให้กิจการเปิดเผยจำนวนพนักงานถาวร จำนวนพนักงานแยกตามประเภท และรายละเอียดของค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับพนักงาน นอกจากนี้องค์การสหประชาชาติได้ให้ข้อเสนอแนะว่า กิจการควรเปิดเผยจำนวนพนักงานแยกตามเขตภูมิศาสตร์และตามส่วนงานธุรกิจ แผนการฝึกอบรมพนักงาน และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งให้เปิดเผยนโยบายเกี่ยวกับสหภาพแรงงานและแรงงานสัมพันธ์

### บทสรุป

เมื่อผู้บริหารของกิจการยอมรับว่าผู้ถือหุ้น หรือผู้ลงทุนไม่ใช่กลุ่มผู้มีส่วนได้เสียเพียงกลุ่มเดียวในกิจการ แต่ยังรวมถึงกลุ่มอื่น ๆ ด้วย และยังยอมรับว่าตัวเลขกำไร (Earnings) และส่วนประกอบของกำไร ไม่ใช่จุดมุ่งเน้นเบื้องต้นของการรายงานทางการเงินเท่านั้น การบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมจึงจะเข้ามามีบทบาทในการรายงานและนำเสนอข้อมูล ตัวอย่างเช่น การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน การบัญชีสิ่งแวดล้อม และงบมูลค่าเพิ่ม วิธีปฏิบัติของการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมในแต่ละประเทศ ไม่ได้เน้นเรื่อง “รูปแบบ” ของการรายงานมากนัก แต่จะให้ความสำคัญกับ “เนื้อหา” มากกว่า กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงานและสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีของบริษัท หรือรายงานของคณะกรรมการ หรือในรายงานอื่น ๆ แยกต่างหาก ส่วนงบมูลค่าเพิ่มนั้น หน่วยงานที่ออกมาตรฐานการบัญชีในประเทศนั้น ๆ ได้ให้ข้อเสนอแนะในการนำเสนอรูปแบบของงบมูลค่าเพิ่ม แต่แนวคิดของงบมูลค่าเพิ่มก็ยังแตกต่างกันในรายละเอียด เช่น การกำหนดกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียและรายการที่รวมในงบมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

สำหรับประเทศไทย การพัฒนาการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมยังมีบทบาทน้อยมากและเป็นเรื่องใหม่ ดังจะเห็นได้จากกิจการส่วนใหญ่ในประเทศไทยมีการเปิดเผยข้อมูลในเรื่องต่างๆ เหล่านี้ในรายงานประจำปีในระดับ

ต่ำหรือแทบจะไม่มีเลย (วิเชษฐ์ ไรจนสุกาญจน และศิลปพร ศรีจันเพชร, 2541) และจากผลการสำรวจการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมจากรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่าการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมแทบจะไม่มีปรากฏในรายงานทางการเงิน แต่จะเปิดเผยในรายงานประจำปีในส่วนของสารจากประธานกรรมการ หรือการแถลงผลงานประจำปี หรือแยกเป็นหัวข้อต่างหาก เพื่อประชาสัมพันธ์จุดเด่นของบริษัท หรือโฆษณาผลิตภัณฑ์และบริการ (มนตรี ช่วงชู, 2539)



## บรรณานุกรม

- ปรีชา เปี่ยมพงศ์สานต์ (2536), เศรษฐศาสตร์สีเขียวเพื่อชีวิตและธรรมชาติ, สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ผ่องพรรณ เจียรวิริยะพันธ์ (2542), “การบัญชีและการรายงานทางการเงินของต้นทุนสิ่งแวดล้อมและหนี้สินสิ่งแวดล้อม”, เอกสารประกอบการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 16 “ปฏิรูปวิชาชีพบัญชีเราพร้อมหรือยัง?”, จัดโดยสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ร่วมกับกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ วันที่ 25 - 26 มิถุนายน 2542, หน้า 279-290.
- มนตรี ช่วงชู (2539), การเสนอรูปแบบรายงานการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมในประเทศไทย: การวิจัยเชิงประจักษ์, วิทยานิพนธ์ตามหลักสูตรปริญญาบัญชีดุสิตบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ยศ สันตสมบัติ และวิฑูรย์ ปัญญากุล (2536), ความหลากหลายทางชีวภาพ : มิติทางสังคมและนิเวศ, สถาบันชุมชนท้องถิ่นพัฒนา.
- วิเชษฐ์ ไรจนสุกาญจน และศิลปพร ศรีจันเพชร (2541), “การบัญชีเพื่อชีวิตและสิ่งแวดล้อมที่ดีกว่า”, วารสารนักบัญชี, ปีที่ 41 ฉบับที่ 1 (สิงหาคม-พฤศจิกายน).
- ศิลปพร ศรีจันเพชร (2545), “งบมูลค่าเพิ่ม:เพิ่มมูลค่าให้กับผู้ใช้งบการเงิน?”, วารสารบริหารธุรกิจ, ฉบับที่ 95 (กรกฎาคม-กันยายน).
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2542), แม่บทการบัญชี, กรุงเทพฯ : บริษัท พีเอ ลิฟวิ่ง จำกัด.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2542), มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32, เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์, กรุงเทพฯ : บริษัท พีเอ ลิฟวิ่ง จำกัด.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2542), มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 35, เรื่อง การนำเสนองบการเงิน, กรุงเทพฯ : บริษัท พีเอ ลิฟวิ่ง จำกัด.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2544), มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 53, เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น, กรุงเทพฯ : บริษัท พีเอ ลิฟวิ่ง จำกัด.
- Accounting Standards Steering Committee (1975), *The Corporate Report*, ICAEW, London.

Bougen, P.D (1983), “Valued Added”, in D.J. Tonkin and L.C.L. Skerratt, **Financial Reporting 1983-84: A Survey of UK Published Accounts**, (London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1983), p 152.

Gray R. with Bebbington J. and Walters D. (1993), **Accounting for the Environment**, Cromwell Press Ltd, Broughton Gifford, Melkshem. England.

International Finance Corporation (1994), **Environmental Risk Management for Financial Institutions**.

Medley, P (1997), “Environmental Accounting–What does it mean to Professional Accountants”, **Accounting, Auditing and Accountability**, 10 (4): 594-600.

Meek, G.K and Gray, S.G (1988), “The Value Added Statement: An Innovation for U.S. Companies?”, **Accounting Horizon**, pp 73-81.

United Nations (1999), Accounting and Financial Reporting for Environmental costs and Liabilities, **United Nations Publication**, New York and Geneva.