

การประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO14001
ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา

APPLICATION OF ENVIRONMENTAL ACCOUNTING OF
COMPANIES RECEIVED ISO14001 IN ROJANA INDUSTRIAL
ESTATE, PHRA NAKHON SI AYUTTHAYA

สว่างจิต แซ่ผ่าน

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต วิชาเอกการบัญชี


คณะบริหารธุรกิจ

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

ปีการศึกษา 2557

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

การประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO14001
ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา



สว่างจิต แซ่ผ่าน

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต วิชาเอกการบัญชี

คณะบริหารธุรกิจ

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

ปีการศึกษา 2557

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

หัวข้อการค้นคว้าอิสระ	การประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา
ชื่อ-นามสกุล	นางสาวสว่างจิต แซ่ผ่าน
วิชาเอก	การบัญชี
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์กุสุมา คำพิทักษ์, ปร.ด.
ปีการศึกษา	2557

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 เกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อมด้านการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม การรับรู้และการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม การรับรู้ค่าชดเชย การเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม รูปแบบการศึกษาเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยการสัมภาษณ์เชิงลึก ประชากรที่ใช้ในการศึกษาคือผู้ทำบัญชีของบริษัทในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะที่ได้รับ ISO14001 จำนวน 179 คน กลุ่มตัวอย่างจำนวน 6 รายจาก 4 อุตสาหกรรม ประกอบด้วย บริษัทในกลุ่มชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์ กลุ่มชิ้นส่วนรถยนต์ กลุ่มยางพาราและพลาสติก และกลุ่มพลังงาน

ผลการศึกษาพบว่า การรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม หนี้สินสิ่งแวดล้อม และค่าชดเชย จะรับรู้รายการทันทีเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้รายการตามกรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงิน การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมใช้วิธีราคาทุนปัจจุบัน การเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อมแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนแต่ไม่แสดงรายการเป็นชื่อเฉพาะสำหรับบัญชีสิ่งแวดล้อม และไม่เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เว้นแต่เงินชดเชยค่าเบี้ยประกันที่ได้รับต่อน้ำท่วมเท่านั้นที่แสดงรายการแยกต่างหากในงบการเงิน

จากการศึกษาทำให้ทราบว่าบริษัทที่ไม่ให้ความสำคัญต่อการบัญชีสิ่งแวดล้อมเท่าที่ควร เนื่องจากมีความเห็นว่าการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมเป็นความยุ่งยากและกดดันโดยไม่จำเป็น บางรายการขาดต่อการตีความ จึงควรมีการกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญในทางปฏิบัติตามกฎหมาย เพราะการบัญชีสิ่งแวดล้อมไม่ใช่การแก้ปัญหา แต่เป็นการช่วยให้ตระหนักถึงความสำคัญและหาวิธีการประยุกต์ใช้ให้ดีขึ้นต่อไป เพื่อประโยชน์ของบริษัทและสังคมรอบข้าง

คำสำคัญ: การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม การประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

Independent Study Title	Application of Environmental Accounting of Companies Received ISO14001 in Rojana Industrial Estate, Phra Nakhon Si Ayutthaya
Name-Surname	Miss Sawangchit Saephan
Major Subject	Accounting
Independent Study Advisor	Assistant Professor Kusuma Dampitakse, Ph.D.
Academic Year	2014

ABSTRACT

The purposes of this study were to investigate the application of environmental accounting in the aspects of recognition of environmental costs, recognition and measurement of environmental debts, recognition of compensation, disclosure and environmental reporting. The qualitative research was carried out by in-depth interviews. The population for the study consisted of 179 accountants of ISO14001 certified companies within the Rojana industrial estate. The samples of 6 accountants were selected from 4 industries including; electronic components, automotive components, rubber and plastic, and energy.

The results of the study showed that recognitions of environmental costs, environmental debts, and compensation would be instantly recognized when they conformed with the recognition conditions according to the conceptual framework for financial reporting. The measurement of environmental liabilities was done through the method of current costs. Disclosure and environmental reporting were shown as expenditure in income statement but they were not shown separately in environmental expenditure. They were not disclose in the note to financial statements, except the compensation premium received because of the flooding which was shown separately in the financial statements.

The study indicated that the company did not properly placed importance on the environmental accounting because of the performance of environmental accounting was complicated and caused the stress, some transactions were difficult to interpret. Therefore the regulations should be specified the important data that the companies had to disclose. Consequence of the environmental accounting did not resolve the problems, but it helped to realize the importance and to find the way for better application for the benefits of the company and surrounding society.

Keywords: environmental accounting, application of environmental accounting

กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความกรุณาเป็นอย่างสูงของ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.กุสุมา คำพิทักษ์ กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาที่ได้กรุณารับเป็นที่ปรึกษาและเสียสละเวลาอันมีค่าในการให้คำปรึกษาเกี่ยวกับแนวทางในการศึกษาค้นคว้าอิสระ แนะนำเอกสารที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดการศึกษา แนะนำรูปแบบการเขียน ตรวจสอบแก้ไขความเรียบร้อย ตลอดจนคำแนะนำทางวิชาการที่ดีเสมอมา ขอกราบขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศิลปพร ศรีจันทเพชร ประธานกรรมการ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุภา ทองคง กรรมการ ที่ได้ชี้แนะแนวความคิดตลอดจนประสบการณ์อันมีค่าของท่านเพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้ ผู้ศึกษาจึงใคร่ขอกราบขอบพระคุณทุกท่านเป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

ขอขอบคุณบริษัท กลุ่มตัวอย่างทั้ง 6 บริษัท ที่ได้ให้ความกรุณาแก่ผู้ศึกษาได้เข้าไปทำการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิ และได้ให้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาค้นคว้าอิสระครั้งนี้เป็นอย่างมาก

สุดท้ายนี้ขอกราบขอบพระคุณ บิดา มารดา สามี ขอบขอบคุณเพื่อนนักศึกษาคณะบริหารธุรกิจ ระดับปริญญาโท สาขาวิชาการบัญชี รหัส ACY56 ทุกคน ที่ช่วยเป็นกำลังใจให้ความช่วยเหลือและคำแนะนำตลอดมา ขอขอบคุณพนักงานแผนกบัญชี แผนกการจัดการทรัพยากรมนุษย์และพนักงานแผนกสิ่งแวดล้อมและความปลอดภัย ของบริษัทฟูรุควา ไฟเทล (ประเทศไทย) จำกัด ที่ให้คำปรึกษาและความรู้เกี่ยวกับการศึกษาในครั้งนี้เป็นอย่างดี ขอขอบคุณเจ้าหน้าที่โครงการปริญญาโท มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี ที่ให้การส่งเสริมสนับสนุนให้กำลังใจและช่วยเหลือมาโดยตลอด ผู้ศึกษาหวังว่าการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้จะมีประโยชน์ไม่มากนักน้อยแก่ผู้ที่สนใจ และหากมีข้อผิดพลาดประการใดปรากฏในการศึกษาฉบับนี้ ผู้ศึกษาขออภัยมา ณ โอกาสนี้

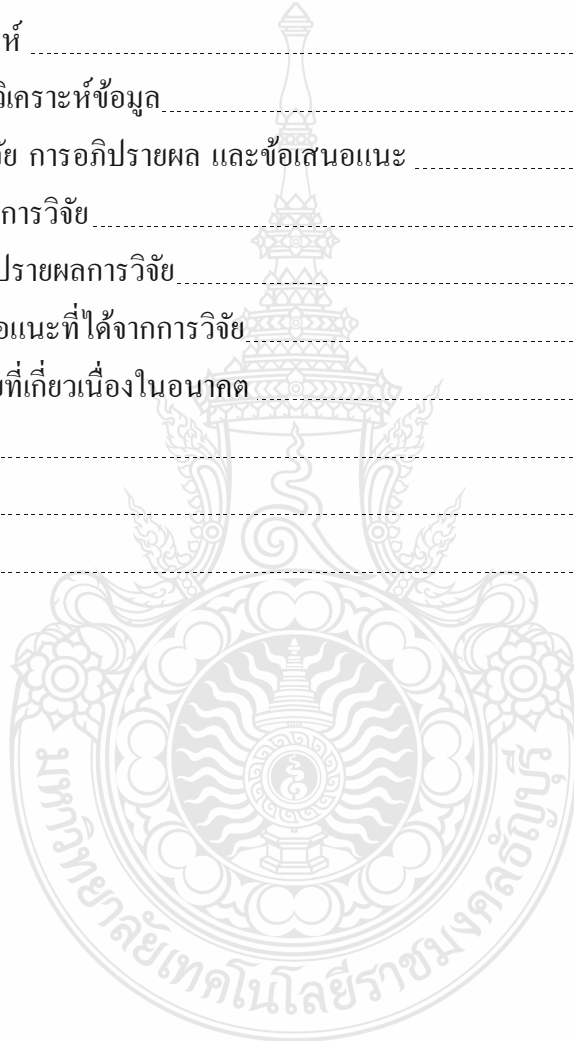
สว่างจิต แซ่ผ่าน

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(3)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(4)
กิตติกรรมประกาศ	(5)
สารบัญ	(6)
สารบัญตาราง	(8)
สารบัญภาพ	(9)
บทที่ 1 บทนำ	10
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	10
1.2 วัตถุประสงค์การวิจัย	12
1.3 ขอบเขตของการวิจัย	12
1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	13
1.5 กรอบแนวคิดในการวิจัย	14
1.6 คำจำกัดความในการวิจัย	14
บทที่ 2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	16
2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม	16
2.2 กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)	33
2.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ ที่อาจเกิดขึ้น (ปรับปรุง 2557)	37
2.4 แนวคิดเกี่ยวกับมาตรฐาน ISO 14001	39
2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	43
บทที่ 3 วิธีดำเนินการวิจัย	48
3.1 การกำหนดปัญหาการวิจัย	48
3.2 การวางแผนการออกแบบการศึกษา	49
3.3 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	50
3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย	51
3.5 การเก็บรวบรวมข้อมูล	52

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.6 การวิเคราะห์ข้อมูล.....	52
3.7 การตีความหมายข้อมูล.....	52
3.8 การสรุปผลและรายงานผล.....	52
บทที่ 4 ผลการวิเคราะห์.....	53
4.1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล.....	54
บทที่ 5 สรุปผลการวิจัย การอภิปรายผล และข้อเสนอแนะ.....	84
5.1 สรุปผลการวิจัย.....	84
5.2 การอภิปรายผลการวิจัย.....	88
5.3 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย.....	93
5.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต.....	94
บรรณานุกรม.....	95
ภาคผนวก.....	97
ประวัติผู้เขียน.....	106



สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 3.1 แสดงการให้รหัสข้อมูลของผู้ให้สัมภาษณ์.....	51
ตารางที่ 4.1 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท.....	54
ตารางที่ 4.2 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์.....	54
ตารางที่ 4.3 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม.....	62
ตารางที่ 4.4 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม.....	66
ตารางที่ 4.5 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการรับรู้ค่าชดเชย.....	71
ตารางที่ 4.6 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม.....	79
ตารางที่ 4.7 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม.....	82



สารบัญภาพ

	หน้า
ภาพที่ 1.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย.....	14
ภาพที่ 3.1 การตรวจสอบสามเส้าด้านวิธีการรวบรวมข้อมูล.....	49



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันประเทศไทยได้รับผลกระทบทางด้านสิ่งแวดล้อมเป็นอย่างมาก เนื่องจากความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและการขยายตัวของอุตสาหกรรม ส่งผลให้ระบบนิเวศน์ได้รับผลเสียเป็นอย่างมาก เช่น อากาศเป็นพิษ ขยะมูลฝอย ฝุ่นควันและปัญหาน้ำเน่าเสีย ปัญหเหล่านี้เกิดขึ้นทีละละน้อย สะสมจนมีความรุนแรงมากขึ้น จึงได้มีการจัดตั้งหน่วยงานที่รับผิดชอบและวางแผนควบคุมดูแลปัญหาต่าง ๆ นี้ แต่ปัญหาน้ำเน่าเสีย และอากาศเป็นพิษรวมถึงการบุกรุกและทำลายป่ายังไม่ได้ค่อยลงแต่อย่างใด อีกทั้งยังพบว่าบางปัญหาลกลับรุนแรงเพิ่มมากขึ้นเรื่อย ๆ เช่น ปัญหาน้ำเน่าเสีย อากาศเป็นพิษในเขตชุมชน เป็นต้น หลายคนต้องการที่จะมีส่วนร่วมในการแก้ปัญหาเหล่านี้แต่ก็ไม่ว่าจะต้องทำอะไร เพราะปัญหานี้ไม่ใช่เรื่องของนักอนุรักษ์อีกต่อไป แต่เป็นเรื่องที่ประชาชนทุกคนต้องร่วมมือกันแก้ไขปัญหเหล่านี้ นักบัญชีควรใช้ความรู้ด้านบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาช่วยในการจัดการและแก้ไขปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมที่ตามมา จากการรับผลมลพิษและความเสื่อมโทรมของสิ่งแวดล้อมนี้ เพราะนอกจากจะทำให้เราต้องเสียเวลาสำหรับการจัดการปัญหาเหล่านี้แล้วยังต้องเสียงบประมาณอีกเป็นจำนวนมากเพื่อนำไปปรับปรุงสิ่งแวดล้อมที่เสียหายให้คืนสู่สภาพเดิม การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมจึงเป็นอีกหนึ่งแนวทางที่จะช่วยลดและแก้ปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมได้ ทำโดยกระตุ้นให้องค์กรธุรกิจมีการเปิดเผยถึงข้อมูลในการจัดการสิ่งแวดล้อม เพราะเมื่อมีการเปิดเผยข้อมูลจะทำให้พนักงานในองค์กรธุรกิจทราบถึงต้นทุนที่เกิดและมีการจัดการสิ่งแวดล้อมดีขึ้น และยังเห็นความสำคัญของสิ่งแวดล้อมมากขึ้นด้วย อิศริย์ โชว์วิวัฒนา (2553, น. 47-50)

การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมนั้น เป็นการเอาแนวคิดเรื่องการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้กับการบัญชีที่ช่วยป้องกันและลดปัญหาที่เกิดขึ้นของสิ่งแวดล้อม รวมถึงการผลักดันให้องค์กรที่มีส่วนทำให้สิ่งแวดล้อมเสื่อมโทรมได้มีการเปิดเผยถึงข้อมูลและการปฏิบัติทางการบัญชีให้ใช้มาตรฐานเดียวกัน และจัดทำรายงานเพื่อนำเสนอต่อสังคมให้ได้รับรู้ถึงผลการดำเนินงานที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมขององค์กรว่าองค์กรนั้นมีวิธีในการจัดการกับสิ่งแวดล้อมนั้นอย่างไร เช่น ปัญหาอากาศเป็นพิษ หรือน้ำเน่าเสีย เพราะปัญหเหล่านี้จะสะท้อนถึงความรับผิดชอบต่อองค์กรมีต่อสิ่งแวดล้อม องค์กรต่าง ๆ จึงควรที่จะมีบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมที่ตนได้ประกอบธุรกิจนั้น

ปัจจุบันมีองค์กรมากมายที่ได้รับมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001แล้ว แต่ยังไม่มีการเปิดเผยถึงข้อมูลด้านการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมไว้ในรายงานทางการเงิน จึงยังไม่สามารถชี้ให้เห็น

ถึงการลดลงของผลกระทบที่มีต่อสิ่งแวดล้อมและสังคมในรูปแบบของมูลค่าเป็นข้อมูลตัวเลขที่สามารถนำไปเปรียบเทียบให้เห็นผลที่เกิดขึ้นจริงจากการกระทำที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมได้ สำหรับในประเทศไทย บางองค์กรได้เริ่มมีส่วนร่วมในเรื่องการช่วยอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมแล้ว ซึ่งจะมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเพื่ออนุรักษ์สิ่งแวดล้อมหรือทำให้สิ่งแวดล้อมดีขึ้น ดังนั้นนักบัญชีจึงควรที่จะมีบทบาทในเรื่องการจัดทำบัญชีด้านสิ่งแวดล้อม แต่ปัญหาที่จะเกิดตามมานั้นคือ การขาดมาตรฐานการบัญชี และ มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีด้านสิ่งแวดล้อม ที่สามารถนำไปเป็นแนวทาง ในการดำเนินงานได้อย่างชัดเจน ทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติอยู่หลายประการ เช่น การรับรู้ (Recognition) ว่าจะรับรู้ค่าความเสียหาย เมื่อเกิดคดีความฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายจากคู่กรณีเมื่อใด ควรจะรับรู้เมื่อเกิดคดีฟ้องร้องต่อศาล หรือเมื่อองค์กรแพ้คดีจะต้องจ่ายเงินชดเชย ค่าเสียหายเป็นจำนวนมาก จะบันทึกรายการ และจัดประเภทของรายงานนี้อย่างไร เป็นระยะเวลาที่งวด รวมทั้งการเปิดเผยอย่างไร จึงจะถูกต้องเหมาะสมไม่มากจนทำลายชื่อเสียง และภาพลักษณ์ขององค์กร หรือเปิดเผยน้อยเกินไปจนทำให้ดูเหมือนว่าองค์กรไม่ทำการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ

จากปัญหาดังกล่าวทำให้ผู้ศึกษาเห็นว่าการจัดการสิ่งแวดล้อมล่วงหน้า นั้น เป็นการกระทำเพื่อป้องกันสิ่งแวดล้อมไม่ให้ถูกทำลาย นักบัญชียุคใหม่จะต้องมีความรู้ ทักษะ และความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมเป็นอย่างดี เพื่อที่จะได้นำมาปรับใช้และแก้ไขปัญหานั้นที่อาจจะเกิดขึ้นกับองค์กรในอนาคต ในจังหวัดพระนครศรีอยุธยา ได้มีโรงงานอุตสาหกรรมหลายแห่ง โดยเฉพาะนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ ที่มีบริษัทดำเนินงานอยู่จำนวนมาก และมีส่วนเกี่ยวข้องในการทำลายสิ่งแวดล้อมเช่นกัน ผู้ศึกษาเห็นว่า หากมีการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในกิจการแล้ว จะสามารถลดปัญหาเหล่านี้ได้ จึงมีความสนใจที่จะศึกษาเรื่องการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา

นิคมอุตสาหกรรมโรจนะ

มากกว่าสองทศวรรษที่ผ่านมา โรจนะคือหนึ่งในผู้นำของผู้พัฒนาสวนอุตสาหกรรมในประเทศไทย และถือได้ว่าเป็นผู้ที่ริเริ่มการพัฒนาสวนอุตสาหกรรมในประเทศจีน สวนอุตสาหกรรมโรจนะเป็นการร่วมลงทุนระหว่างกลุ่ม วิณิชบุตรในประเทศไทย และ สุมิคินบุชชาน คอปร์เปอร์เรชั่น ในประเทศญี่ปุ่น ภายใต้การส่งเสริมการลงทุน จากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนแห่งประเทศไทย หรือ BOI ด้วยความประสบความสำเร็จในการพัฒนาสวนอุตสาหกรรมที่มีคุณภาพ ปัจจุบันเรามีสวนอุตสาหกรรมสามแห่งทั้งในและต่างประเทศ

สวนอุตสาหกรรมสองแห่ง อยู่ในประเทศไทย โดยแห่งที่หนึ่งตั้งอยู่ที่ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา ห่างจาก กรุงเทพมหานคร ประมาณ 70 กิโลเมตร และแห่งที่สองตั้งอยู่ที่ภาคตะวันออกของประเทศไทย จังหวัดระยอง และท้ายสุดในปี คริสต์ศักราช 2004 โรงงานได้ริเริ่ม จากดำเนินสวนอุตสาหกรรม ที่มณฑลฉางโจวประเทศจีน เพื่อให้บริการแก่นักลงทุนชาวจีน และนักลงทุนชาวไทยที่มีฐานการผลิตที่นั่น จุดนี้เองถือเป็นจาก เริ่มต้นของโรงงาน ในการเป็นที่รู้จักโดยทั่วไป ในระดับนานาชาติ

1.2 วัตถุประสงค์การวิจัย

1.2.1 เพื่อศึกษาการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา เกี่ยวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อมด้านการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม การรับรู้ค่าชดเชย การเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

1.3.1 ศึกษาการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา โดยศึกษาเรื่องดังต่อไปนี้

- (1) การรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม
- (2) การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม
- (3) การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม
- (4) การรับรู้ค่าชดเชย
- (5) การเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม

1.3.2 ประชากรที่ใช้ในการศึกษาคือผู้ทำบัญชีของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา ทั้งหมด 179 บริษัท ซึ่งแบ่งออกเป็นแต่ละประเภทอุตสาหกรรมได้ดังนี้

- | | |
|--|-----------|
| (1) โรงงานอุตสาหกรรมการเกษตรกรรม | 5 บริษัท |
| (2) โรงงานอุตสาหกรรมการผลิตอาหารและเครื่องดื่ม | 5 บริษัท |
| (3) โรงงานอุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องหนัง | 6 บริษัท |
| (4) โรงงานอุตสาหกรรมโลหะและอโลหะ | 26 บริษัท |
| (5) โรงงานอุตสาหกรรมยางพาราและพลาสติก | 27 บริษัท |
| (6) โรงงานอุตสาหกรรมเครื่องจักรและอุปกรณ์ | 9 บริษัท |

(7) โรงงานอุตสาหกรรมน้ำมันก๊าดและเคมีภัณฑ์	1 บริษัท
(8) โรงงานอุตสาหกรรมผลิตก๊าซและส่งจำหน่ายก๊าซ	6 บริษัท
(9) โรงงานอุตสาหกรรมกระดาษและเยื่อกระดาษ	5 บริษัท
(10) โรงงานอุตสาหกรรมชิ้นส่วนรถยนต์	27 บริษัท
(11) โรงงานอุตสาหกรรมเครื่องใช้ไฟฟ้าและอุปกรณ์	6 บริษัท
(12) โรงงานอุตสาหกรรมเครื่องมือแพทย์และเครื่องมือเฉพาะทาง	5 บริษัท
(13) โรงงานอุตสาหกรรมชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์	36 บริษัท
(14) โรงงานอุตสาหกรรมอื่น ๆ	15 บริษัท
รวม	179 บริษัท

1.3.3 กลุ่มตัวอย่างได้แก่ผู้ทำบัญชีของบริษัทจดทะเบียนนิติบุคคลจำนวน 6 บริษัท

การเลือกกลุ่มตัวอย่างจำนวน 6 บริษัท เลือกจากกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีจำนวนบริษัท มากที่สุด 3 อันดับแรก มา 5 บริษัท ได้แก่

(1) โรงงานอุตสาหกรรมชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์	2 บริษัท
(2) โรงงานอุตสาหกรรมชิ้นส่วนรถยนต์	2 บริษัท
(3) โรงงานอุตสาหกรรมยางพาราและพลาสติก	1 บริษัท

และอีก 1 บริษัทเลือกจากบริษัทที่ประกอบกิจการพลังงาน ได้แก่

(4) โรงงานอุตสาหกรรมผลิตก๊าซและส่งจำหน่ายก๊าซ	1 บริษัท
---	----------

โดยผู้ถูกสัมภาษณ์เป็นผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และมีตำแหน่งงานในระดับผู้จัดการหรือรองผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงิน

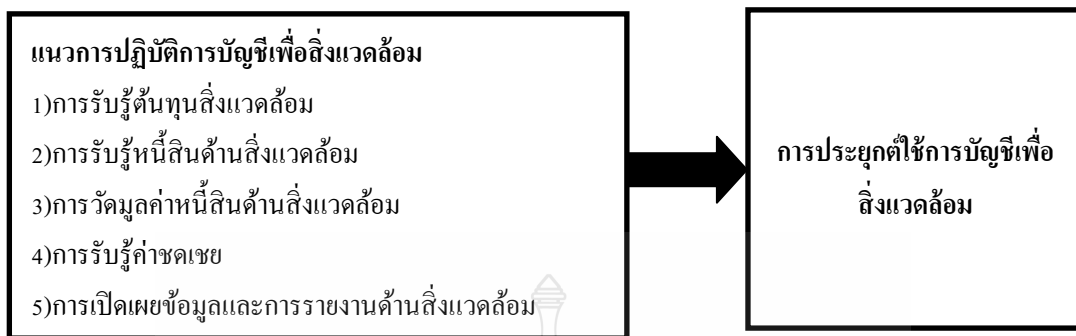
1.3.4 ระยะเวลาการศึกษา เดือนมกราคม 2558 - เดือน พฤษภาคม 2558

1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.4.1 ผลที่ได้จากการศึกษาทำให้ทราบถึงการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO 14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จ.พระนครศรีอยุธยา

1.4.2 ผลที่ได้จากการศึกษานำไปเป็นแนวทางในการพัฒนาเพื่อปรับปรุงรูปแบบทางการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมให้มีประสิทธิภาพและถูกต้องตามมาตรฐานสากล

1.5 กรอบแนวคิดในการวิจัย



ภาพที่ 1.1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

1.6 คำจำกัดความในการวิจัย

ISO 14001 คือ มาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม (Environmental management System) หมายถึง หลักการและแนวการปฏิบัติที่องค์กรนำมาใช้ในการจัดการสิ่งแวดล้อม เพื่อให้เป็นไปตามนโยบายสิ่งแวดล้อมที่ผู้บริหารได้วางไว้ เพราะฉะนั้นระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมนั้นจึงมีโครงสร้างซึ่งมีการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบไว้อย่างชัดเจน รวมไปถึงการมีวิธีการ กระบวนการต่าง ๆ อย่างเพียงพอ และพร้อมที่จะดำเนินการ ที่อยู่ภายใต้ การวางแผน การนำแผนที่วางไว้ไปปฏิบัติ ตรวจสอบ และทบทวน

ผู้ทำบัญชี หมายถึง ผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีไม่ว่าจะกระทำในฐานะลูกจ้างของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือไม่ก็ตาม

การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม หมายถึง หลักการบัญชีที่จะต้องมีการแสดงสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม รวมไปถึงผลการปฏิบัติงานด้านสิ่งแวดล้อมขององค์กร ที่สามารถจะสื่อให้ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องขององค์กรได้รับรู้ถึงต้นทุน และหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม และความรับผิดชอบที่องค์กรมีต่อสิ่งแวดล้อม

มลพิษ หมายถึง ของเสียวัตถุมีพิษและมลสารต่าง ๆ รวมทั้งตะกอน กาก และสิ่งตกค้างที่ถูกปล่อยทิ้งจากแหล่งกำเนิดมลพิษ หรือที่มีอยู่ในสิ่งแวดล้อมธรรมชาติ ที่อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อมและสุขภาพอนามัยของประชาชน และรวมถึงความร้อน แสง เสียง กลิ่น ความสั่นสะเทือน และ เหตุการณ์สำคัญอื่น ๆ

ต้นทุนสิ่งแวดล้อม หมายถึง ต้นทุนที่ใช้ไปในการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม และต้นทุนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับความต้องการและวัตถุประสงค์ขององค์กร เช่น ต้นทุนที่ใช้เพื่อการขจัดและหลีกเลี่ยงของเสีย การบำบัดน้ำที่เสีย หรือขจัดสารพิษ และต้นทุนพัฒนาสิ่งแวดล้อมด้วย

หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม หมายถึง ภาระผูกพันเกี่ยวกับต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นในกิจการ และเป็นไปตามหลักการรับรู้หนี้สินหากจำนวนเงินหรือระยะเวลาของค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดหนี้สินไม่แน่นอน หนี้สินสิ่งแวดล้อมในบางประเทศจะกำหนดเป็นค่าเพื่อหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

การรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม (Recognition of the Environment Cost) หมายถึง การรับรู้ถึงรายการของต้นทุนสิ่งแวดล้อมตามงวดบัญชี การบันทึกค่าใช้จ่าย และการทยอยตัดค่าใช้จ่ายนั้นในแต่ละงวดบัญชี

การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม (Recognition of the Environment Liability) หมายถึง กิจการจะต้องรับรู้หนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมไว้ในงบแสดงฐานะการเงิน ถ้ากิจการคาดว่าจะได้ประโยชน์จากทรัพยากรนั้น หรือจะต้องออกจากกิจการเนื่องจากต้องชำระหนี้สินที่มีอยู่ และจะต้องสามารถวัดมูลค่าหนี้สินนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม หมายถึง การที่กิจการกำหนดจำนวนเงินที่เป็นตัวเงินสำหรับการรับรู้ถึงหนี้สินที่เกิดขึ้น จากผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม

การรับรู้ค่าชดเชย (Recognition of Recompense) หมายถึง ค่าชดเชยที่บุคคลอื่นนั้นมีสิทธิ์ได้รับจากกิจการ เพื่อแสดงความรับผิดชอบในชั้นเบื้องต้น ต่อความรับผิดชอบที่กิจการนั้นได้สร้างผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม

การวัดมูลค่าและการแสดงรายการด้านสิ่งแวดล้อมในงบการเงิน (Measurement and presentation of the Environment in Financial Statement) หมายถึง การบันทึกและรับรู้รายการด้านสิ่งแวดล้อมเป็นองค์ประกอบ ของงบการเงิน เมื่อรายการดังกล่าวเป็นเหตุการณ์ทางการบัญชี ที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบงบการเงิน และเข้าหลักเกณฑ์ของการรับรู้รายการได้

การเปิดเผยข้อมูลและรายงานต่อบุคคลภายนอก (Presentation and Disclosure) หมายถึง การที่กิจการมีการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการต่อสังคม ลักษณะของรายงานนั้นอาจจะอยู่ในรูปแบบของรายงานที่แยกต่างหาก หรืออาจจะนำไปเปิดเผยในรายงานประจำปี ไม่จำเป็นต้องอยู่ในรูปแบบรายงานทางการเงินก็ได้

รายจ่ายฝ่ายทุน หมายถึง การบันทึกต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่ เกี่ยวข้องกันอาจบันทึกแยกเป็นสินทรัพย์ต่างหากตามความเหมาะสม

ภาระผูกพันตามกฎหมาย หมายถึง ภาระผูกพันที่มีพื้นฐานมาจากกฎหมาย กฎระเบียบ หรือข้อตกลง การกำหนดภาระผูกพันสามารถสร้างขึ้นได้จากข้อเท็จจริงในสถานการณ์ที่เจาะจง หรือเกิดจากข้อพิจารณาด้านจรรยาบรรณหรือจริยธรรมที่กิจการมีอาจหลีกเลี่ยงได้

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การศึกษาเรื่องการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 ใน นิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยาผู้ศึกษามีเอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

1. แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม
2. กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)
3. มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ปรับปรุง 2557)
4. แนวคิดเกี่ยวกับระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม
5. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

ความจำเป็นของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

เมื่อทรัพยากรธรรมชาติมีการสูญเสีย และมลภาวะที่เกิดจากโรงงานในอุตสาหกรรมต่าง ๆ ซึ่งส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมและมีผลกระทบต่อประชาชนและประเทศชาติ ทำให้สังคมเกิดความตระหนักในปัญหาที่เกิดขึ้น จึงมีการรณรงค์ทุกวิถีทางเพื่อรักษาธรรมชาติที่ยังเหลืออยู่ หน่วยงานราชการมีส่วนช่วย โดยการออกมาตรการ รักษาสิ่งแวดล้อม รวมทั้งป้องกันและลดผลกระทบจากมลภาวะ การเลือกใช้มาตรการต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับความต้องการตามหลักของการอนุรักษ์และคุ้มครองทรัพยากรธรรมชาติ ไม่ว่าจะเป็นมาตรการด้านเศรษฐศาสตร์ และสังคม การจัดการ และกฎหมายจะช่วยให้บรรลุเป้าหมายตามที่วางไว้

ในทวีป อเมริกาเหนือ ได้แสดงให้เห็นว่ามีความสนใจในการพัฒนากฎระเบียบเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมมานานแล้ว หรือในสหรัฐอเมริกาได้ออกพระราชบัญญัติที่เกี่ยวกับการกำหนดให้ผู้ที่ทำให้เกิดมลภาวะเป็นพิษนั้นต้องจ่ายค่าเสียหาย ในสหภาพยุโรป อีกหลายประเทศก็มีกฎหมายเฉพาะด้านเกี่ยวกับปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมเพื่อทำให้สิ่งแวดล้อมนั้นสะอาด แต่กฎเหล่านี้มักจะตั้งหลังจากที่ปัญหาที่เกี่ยวข้องสิ่งแวดล้อมได้เกิดขึ้นแล้ว

ประเทศไทยมีการเติบโตทางเศรษฐกิจอย่างรวดเร็ว และในอนาคตคาดว่าจะมีนักลงทุนจากหลายประเทศให้ความสนใจที่จะมาลงทุนอีกเป็นจำนวนมาก เพราะประเทศไทยนั้นมีนโยบายส่งเสริมเรื่องการลงทุน ซึ่งการลงทุนนั้นก่อให้เกิดความเจริญทางเศรษฐกิจของประเทศไทยสูงมาก แต่ยังไม่ทราบว่าธุรกิจ

ต่าง ๆ มีการจัดการสิ่งแวดล้อมเป็นไปตามที่กฎหมายบังคับไว้หรือไม่ ดังนั้น หากธุรกิจมีความรู้เรื่องการบริหารจัดการสิ่งแวดล้อม แล้วนำไปปฏิบัติแล้ว จะทำให้มีแนวโน้มที่กิจการนั้นจะต้องเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมต่อสาธารณะชน ซึ่งเกี่ยวกับนโยบายและวัตถุประสงค์ของสิ่งแวดล้อม และโครงการที่กำลังดำเนินการอยู่ รวมไปถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นของโครงการนั้น และการเปิดเผยถึงข้อมูลหรือความเสี่ยงเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมมากขึ้น ทำให้ธุรกิจต้องมีการปรับปรุงเกี่ยวกับกระบวนการผลิต และการดำเนินงานเพื่อลดผลกระทบต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น รวมทั้งการให้ความสำคัญกับเรื่องการป้องกันสิ่งแวดล้อมมากขึ้นด้วย เพราะกิจการไม่ต้องการให้มีข้อมูลด้านลบของสิ่งแวดล้อมเผยแพร่ต่อสาธารณะชน

ความสำคัญของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

การบัญชีสิ่งแวดล้อมนั้นมีส่วนเกี่ยวข้องกับองค์กรมากขึ้น เนื่องจากผลกระทบต่าง ๆ นั้นส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมจนทำให้เกิดปัญหาเรื่องการเมือง เศรษฐกิจ และสังคม ดังนั้นหน่วยงานทั้งระหว่างประเทศและในประเทศ จึงหามาตรการต่าง ๆ มาเพื่อดูแลและรักษาสิ่งแวดล้อม ทั้งป้องกันและลดผลกระทบอันเกิดจากมลภาวะ ซึ่งส่งผลทำให้มีแนวโน้มที่กิจการต้องเปิดเผยถึงข้อมูล และนโยบายด้านสิ่งแวดล้อม รวมถึงวัตถุประสงค์ และโครงการที่กำลังทำอยู่ต่อสังคมให้ได้รับทราบ การเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความเสี่ยงต่อสิ่งแวดล้อม และนโยบายการจัดการสิ่งแวดล้อมที่มีผลกระทบต่อฐานะการเงินของกิจการ ข้อมูลทางการเงินที่มีความสัมพันธ์กับการดำเนินกิจการ จะสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้อย่างไรบ้าง ที่จะสามารถประเมินความเสี่ยงรวมถึงการบริหารจัดการความเสี่ยงเป็นสิ่งที่ผู้ลงทุนจะต้องตระหนักถึง เจ้าหนี้ก็มีความต้องการเช่นเดียวกันแต่จะเพิ่มปัจจัยเกี่ยวกับความเป็นไปได้ในความรับผิดชอบเพื่อแก้ไขผลเสียหายต่อสิ่งแวดล้อมที่ลูกหนี้เพิกเฉยต่อการกู้ยืมซึ่งใช้ที่ดินค้ำประกัน ซึ่งจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องอาจมีสาระสำคัญมากกว่าเงินกู้ยืมเริ่มแรก เจ้าของและผู้ถือหุ้นก็จะให้ความสนใจเป็นพิเศษด้วย เพราะว่าแนวโน้มของผลกระทบกับต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมนั้น อาจมีผลกระทบต่อผลตอบแทนต่อการลงทุนของกิจการ นอกจากนี้ ผู้ที่เกี่ยวข้องยังรวมถึงกลุ่มผลประโยชน์อื่น คือ ลูกค้า และผู้จัดจำหน่ายสินค้า หน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลและสาธารณะชนทั่วไป หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลที่จะนำเสนอหากเกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวมานั้นต้องไม่ทำให้ความเสียหายต่อความลับของกิจการในเรื่องที่อ่อนไหวหรือศักยภาพในการแข่งขัน

ตั้งแต่ปลายปี 1980 กลุ่มผู้เชี่ยวชาญด้านมาตรฐานการบัญชี และการรายงาน (ISAR) ได้ให้ความสนใจเกี่ยวกับการบัญชีด้านสิ่งแวดล้อม และได้มีการศึกษามากมายทั้งในระดับประเทศและกิจการ ในปี 1991 มีการตกลงว่ามีหลายรายการที่คณะกรรมการของกิจการจะต้องพิจารณาเปิดเผยในงบการเงินหรือนำมาอภิปรายในระดับบริหาร ทั้งนี้เพื่อจะได้ดำเนินการด้านสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องได้ ISAR ได้บันทึกไว้ในการประชุมว่า แม้จะพิจารณาได้ว่าการวิจัยนั้นได้อยู่ในระหว่างดำเนินการยังมีความจำเป็น

อย่างมากที่ต้องพยายามศึกษาและประเมินผลข้อมูลต่าง ๆ ที่มีอยู่ ทั้งนี้เพื่อหาแนวทางปฏิบัติที่เหมาะสมมากที่สุด ต่อภาครัฐและกลุ่ม ผู้มีผลประโยชน์ได้เสียอื่นซึ่งมีข้อสรุปว่าการจัดทำแนวทางเป็นเรื่องสำคัญ หากไม่มีการพัฒนาแนวทางดังกล่าว ISAR เกรงว่าจะมีความแตกต่างเกิดขึ้น และประเทศที่เป็นสมาชิกนั้น จะต้องพิจารณาถึงสถานะของตนเองในการที่จะกำหนดมาตรฐาน วิธีการปฏิบัติงานของตนเองให้มีความสอดคล้องกับอีกหลาย ๆ ประเทศมากที่สุด

วัตถุประสงค์และบทบาทของการบัญชีสิ่งแวดล้อม

วัตถุประสงค์สำคัญของการบัญชีสิ่งแวดล้อม คือการวิเคราะห์ ประมวลผล และจัดทำรายงาน ข้อมูลและสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการบริหารสิ่งแวดล้อม เสนอต่อผู้บริหารทุกระดับขององค์กร ซึ่งฝ่ายบริหารขององค์กรจะสามารถนำรายละเอียดดังกล่าวไปใช้ประโยชน์ในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้ ดวงมณี โกมารทัต (2541, น.6)

1. การออกแบบผลิตภัณฑ์โดยคำนึงถึงผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม (Environment Product Design)
2. การออกแบบกระบวนการผลิตโดยคำนึงถึงผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม (Environmental Process Design)
3. การจัดหาปัจจัยการผลิต (Purchasing and Logistics)
4. การควบคุมต้นทุนการปฏิบัติงาน (Operational Cost Control)
5. การปันส่วนต้นทุน (Cost)
6. การกำหนดราคาขายผลิตภัณฑ์ (Product Pricing)
7. การประเมินผลการปฏิบัติงานด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Performance Capital)
8. การตัดสินใจโครงการลงทุนด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Capital Expenditure)
9. การกำจัดของเสีย (Waste Management)
10. การบริหารเพื่อนำกลับมาใช้ใหม่ (Recycle Management)
11. การวางแผนกลยุทธ์ด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Strategic Planning)
12. การวิเคราะห์วัฏจักรผลิตภัณฑ์ (Product life-Cycle Analysis)
13. การประเมินต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมโดยรวม (Total Cost Assessment)

ลักษณะของการบัญชีสิ่งแวดล้อม

เนื่องจากระบบการบัญชีที่มีอยู่ในปัจจุบันแสดงเฉพาะรายการทางเศรษฐกิจที่สามารถวัดเป็นตัวเงินเท่านั้น ทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่ทราบข้อมูลผลการปฏิบัติงานของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการบริหารสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้เพราะตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (GAAP) นั้นไม่สามารถบันทึกรายการเหล่านี้

ได้ แต่ในฐานะที่ระบบบัญชีเป็นระบบข้อมูลและสารสนเทศที่สำคัญของฝ่ายบริหารก็ควรจะเปิดเผยผลกระทบต่าง ๆ รวมทั้งผลการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมของกิจการเมื่อพิจารณาลักษณะของระบบบัญชีสิ่งแวดล้อมตามแนวคิดที่เสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมแล้วสรุปได้ว่าระบบบัญชีสิ่งแวดล้อมควรมีลักษณะดังนี้ ดวงมณี โกมารทัต (2541, น.3)

1. เป็นระบบบัญชีที่เปิดเผยมูลที่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม ตัวอย่างเช่น การรายงานเกี่ยวกับต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานในส่วนที่เกี่ยวกับการได้มาและใช้ไปของทรัพยากรการผลิต พลังงาน ภาชนะหีบห่อ การนำวัสดุคืบและผลิตภัณฑ์ต่าง ๆ มาใช้ใหม่ ค่าใช้จ่ายบำรุงรักษาคนที่เสื่อมสภาพจากสารพิษและสิ่งปนเปื้อน ค่าใช้จ่ายทางกฎหมาย และภาระหนี้สินต่าง ๆ ที่กิจการต้องจ่ายในปัจจุบัน

2. เป็นระบบบัญชีที่สามารถระบุถึงผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งอาจทำลายภาพพจน์หรือชื่อเสียงของกิจการหากฝ่ายบริหารได้ทราบรายละเอียดดังกล่าวนี้ ก็จะสามารถปรับปรุงแก้ไขปัญหาได้ทันเวลา โดยการจัดให้มีการลงทุนด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Investment Project) ซึ่งจะนำไปสู่การวิเคราะห์และประเมินโครงการลงทุน (Investment Appraisal หรือ Capital) มีการพิจารณารายได้ ต้นทุน อัตราส่วนลด และอัตราความเสี่ยงในระยะเวลาดังต่าง ๆ รวมทั้งประเมินค่าสินทรัพย์และภาระหนี้สินที่ไม่แน่นอนที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต

3. เป็นระบบบัญชีที่สามารถพยากรณ์หรือคาดคะเนผลกระทบของสิ่งแวดล้อมที่มีต่อธุรกิจในอนาคตทั้งนี้เพื่อให้เกิดความพร้อมการปรับเปลี่ยนวิธีการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับกฎระเบียบและข้อบังคับของประเทศ หรือองค์กรด้านสิ่งแวดล้อมระดับโลก รวมทั้งสามารถเผชิญปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมด้านการลงทุนในทรัพย์สินต่าง ๆ ต้นทุน ค่าใช้จ่าย และหรือภาระหนี้สินใดที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต

4. ต้องพิจารณาปรับเปลี่ยนวิธีการเปิดเผยข้อมูลและการจัดทำงบการเงินประจำปีเสนอต่อหน่วยงานภายนอก เนื่องจากนักบัญชีส่วนใหญ่ยังยึดติดกับแนวคิด วิธีปฏิบัติและกฎเกณฑ์ทางการบัญชีมากเกินไป จนไม่สามารถที่จะให้ข้อมูลที่แสดงสถานการณ์จริงของกิจการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมได้

5. ต้องมีการพัฒนาระบบข้อมูลทางบัญชีและสารสนเทศโดยต่อเนื่องและทันต่อเหตุการณ์ และนักบัญชีควรให้ความสนใจในการติดตามและบันทึกข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมที่ไม่เป็นตัวเงินเช่น ปริมาณของสารพิษ หรือสิ่งปนเปื้อน อัตราการแพร่กระจายของมลภาวะทั้งในดิน น้ำ และชั้นบรรยากาศ เป็นต้น แล้วนำเสนอประกอบในงบการเงินเสนอต่อฝ่ายบริหารภายในและหน่วยงานภายนอก

ประเภทของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

ในแต่ละประเทศนั้นมีความแตกต่างกันด้านกฎหมาย บางประเทศกำหนดให้หน่วยงานต้องเปิดเผยข้อมูลของสิ่งแวดล้อม แต่บางประเทศก็ไม่ได้มีกฎหมายบังคับ แต่เมื่อกิจการมีการกระทำผิดเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมก็ต้องจ่ายค่าปรับและเงินชดเชยแก่ผู้เสียหายเป็นจำนวนมาก สถาบันการบัญชีและหน่วยงานการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมได้มีแนวคิด และหลักการเรื่องวิธีการเปิดเผยข้อมูลในเรื่องสิ่งแวดล้อมไว้ 3 มุม ดังนี้ ดวงมณี โกมารทัต (2545, น.71-72)

1. การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในมุมมองนักบัญชีรายได้ประชาชาติ (National Income Accounting) หรือ National Resource Accounting) เป็นหลักการเปิดเผยข้อมูลทางบัญชีที่จะเน้นหลักของเศรษฐศาสตร์เป็นหลัก แล้วหลักการทางบัญชีจะเป็นรอง จะเป็นการเปิดเผยข้อมูลถึงการใช้ทรัพยากรทางธรรมชาติ ไม่ว่าจะเป็นทรัพยากรที่ใช้แล้วหมดไป หรือนำมาใช้ใหม่ได้ โดยจะใช้ GNP หรือผลิตภัณฑ์มวลรวมของประเทศ เป็นตัวชี้วัดสถานะของเศรษฐกิจ ที่เกี่ยวกับผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมของประเทศชาติโดยรวม

2. การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในมุมมองด้านการบัญชีการเงิน (Financial Accounting) คือการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินที่นำเสนอต่อผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง เรื่องที่เปิดเผยได้แก่ ต้นทุนสิ่งแวดล้อม การด้อยค่าของสินทรัพย์และภาระผูกพันของธุรกิจที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมและการเปิดเผยข้อมูลนั้นต้องเป็นไปตามที่มาตรฐานการบัญชีของประเทศนั้น ๆ กำหนดและจะต้องเป็นไปตามมาตรฐานบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป GAAP และมาตรฐานการบัญชีของสากลด้วย (International Accounting Standard)

3. การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในมุมมองการบัญชีบริหาร (Management Accounting) จะเป็นหลักการทางบัญชีที่จะต้องระบุ ประมวลผล และวิเคราะห์ข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม นำเสนอต่อผู้บริหารทุกระดับที่อยู่ในองค์กรนั้น ทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน ฝ่ายบริหารขององค์กรนั้นจะนำเอาข้อมูลที่ได้นั้นไปใช้ในการจัดการสิ่งแวดล้อม เนื่องจากผู้ใช้ข้อมูลเป็นบุคคลที่อยู่ภายในองค์กรเท่านั้น จึงไม่จำเป็นที่จะต้องรายงานตามที่มาตรฐานบัญชีกำหนดไว้ ทำให้แต่ละธุรกิจจะมีระบบสำหรับจัดการสิ่งแวดล้อมที่ไม่เหมือนกัน

แนวทางปฏิบัติการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

คณะมนตรีเศรษฐกิจและสังคมแห่งองค์การสหประชาชาติ (The United Nations Economic and Social Council หรือ ECOSOC) ได้จัดตั้งกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและรายงาน (The Intergovernmental Working Group of Experts On International Standards of Accounting and Reporting: ISAR) ขึ้นเมื่อปี 2525 เพื่อสนับสนุนให้มีการจัดทำมาตรฐานการบัญชีและรายงานให้เป็น

รูปแบบเดียวกัน เพื่อประโยชน์ต่อการเปรียบเทียบและให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการค้าและการลงทุน และจากการประชุมของ ISAR ครั้งที่ 15 ระหว่างวันที่ 10-12 กุมภาพันธ์ 2541 ในหัวข้อเรื่อง Accounting and Financial Reporting for Environmental Cost and Liabilities ได้เสนอแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชี เพื่อสิ่งแวดล้อมไว้โดยแบ่งเป็น 5 ประเด็นดังนี้

(1) แนวทางการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม

การรับรู้รายการ หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบดุลและงบกำไรขาดทุน ด้วยตัวอักษรและจำนวนเงินพร้อมกับรวมจำนวนเงินนั้นในยอดรวมของงบการเงินดังกล่าวหากรายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าว จะเข้าหรือออกจากกิจการ

2. รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมจึงควรรับรู้ในงวดบัญชีที่เกิดขึ้นทันที หากต้นทุนสิ่งแวดล้อมดังกล่าวอยู่ในเกณฑ์ที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ควรบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน และทยอยตัดบัญชีเป็น ค่าใช้จ่ายโดยแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลางวดปัจจุบัน และในอนาคตตามความเหมาะสม มิฉะนั้น แล้วจะต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนทันทีในงบกำไรขาดทุน ประเด็นที่สำคัญเกี่ยวกับต้นทุนสิ่งแวดล้อม คือ ควรรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้นครั้งเดียว หรือควรบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนและทยอยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบันและอนาคตตามความเหมาะสม ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ควรบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้นทันที

3. การรับรู้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือส่วนที่ลดลงของสินทรัพย์ และกิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันทีที่รายจ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตส่วนนั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบดุลอีกต่อไป

โดยส่วนใหญ่แล้วต้นทุนสิ่งแวดล้อมมักไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในอนาคตหรือไม่สัมพันธ์กับประโยชน์ในอนาคตที่จะบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน ตัวอย่างเช่น การขจัดของเสีย การทำความสะอาดและความเสียหายที่กิจการรายงานว่าได้เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน ค่าใช้จ่ายจากการบริหารจัดการด้านสิ่งแวดล้อม ค่าตรวจสอบ ค่าปรับจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายสิ่งแวดล้อม รวมทั้งค่าชดเชยความเสียหายต่อบุคคลที่สามจากความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งพิจารณาได้ว่าเป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม แต่เป็น

ต้นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในอนาคต ต้นทุนดังกล่าวให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนได้ทันที ในบางกรณีต้นทุนสิ่งแวดล้อมอาจมีความสัมพันธ์ต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน เช่น ความเสียหายต่อสินทรัพย์ที่เกิดก่อนการรวมกิจการ ต้นทุนในการกำจัดสิ่งปฏิญูลของสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน โดยทั่วไปจะไม่ถือเป็นกรปรับปรุงค่าใช้จ่ายของงวด เว้นแต่กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี หรือแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ

ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ควรบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน กลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน (The Intergovernmental Working Group of Experts On International Standards of Accounting and Reporting : ISAR) ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน หรือสินทรัพย์ หากรายการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสิ่งแวดล้อมดังกล่าวเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ ซึ่งเป็นองค์ประกอบหนึ่งของงบการเงิน และรายการนั้นเข้าเกณฑ์ของการรับรู้รายการทางบัญชี กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินได้ให้นิยามของสินทรัพย์และหลักในการรับรู้สินทรัพย์เข้าสู่กิจการดังนี้

สินทรัพย์ คือทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีตซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต

ดังนั้นหากต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นในงวดเป็นไปตามนิยามและหลักเกณฑ์ข้างต้นและมีไว้เพื่อเหตุผลของความปลอดภัยด้านสิ่งแวดล้อม หรือช่วยลดหรือป้องกันมลภาวะสิ่งแวดล้อม หรือเพื่อรักษาสิ่งแวดล้อมในอนาคต ก็ควรรับรู้เป็นรายจ่ายฝ่ายทุนและทยอยตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ โดยต้องคำนึงถึงวิธีการปฏิบัติอื่น ๆ เช่น การวัดมูลค่าเริ่มแรก การตีราคาใหม่ การทบทวนอายุการใช้งาน และวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ด้วย

อาจสรุปได้ว่าต้นทุนสำหรับสิ่งแวดล้อมจะถูกบันทึกเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อ

1. เพิ่มความสามารถในการผลิตหรือปรับปรุงความปลอดภัยหรือประสิทธิภาพของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่กิจการเป็นเจ้าของ
2. ลดหรือป้องกันไม่ให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งอาจจะเกิดขึ้นจากผลของการดำเนินงานในอนาคตของกิจการ
3. อนุรักษ์สิ่งแวดล้อม กรณีที่ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่บันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนนั้น มีความเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์อื่นและสามารถระบุหรือแยกประโยชน์ในอนาคตของต้นทุน

สิ่งแวดล้อมได้ ประโยชน์ในอนาคตของต้นทุนดังกล่าวอาจจะเกี่ยวโยงกับสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดประโยชน์ในการดำเนินงานของกิจการ กิจการต้องรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมดังกล่าว โดยแสดง

รวมเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์นั้นด้วย แต่ไม่ต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหาก ทั้งนี้กิจการจะต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ว่าราคาตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือไม่ ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ ทั้งกรณีที่ยังถือสินทรัพย์ต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนเป็นรายการแยกต่างหาก และกรณีที่รวมต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นส่วนหนึ่งสินทรัพย์ด้วย เช่น การจ่ายค่าปรับปรุงโรงงานเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายสิ่งแวดล้อม การจ่ายค่าก่อสร้างระบบกำจัดมลพิษ เป็นต้น

(2) แนวทางการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินได้ให้นิยามหนี้สินและหลักเกณฑ์ในการรับรู้หนี้สินไว้ดังนี้ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2557, น.33)

หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ภาระผูกพันดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ และ หนี้สินควรรับรู้ในงบดุลเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรจะออกจากกิจการเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบันและเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ ในบางกรณีภาระผูกพันดังกล่าวอาจเป็นหนี้สินตามคำนิยามและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการซึ่งกิจการควรรับรู้รายการซึ่งกิจการควรรับรู้ในงบดุล ในกรณีนี้การรับรู้หนี้สินอาจทำให้เกิดการรับรู้สินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายในเวลาเดียวกัน นอกจากนี้รายงานสรุปจากการประชุมของ ISAR ครั้งที่ 15 ได้ให้ความหมายภาระข้อผูกพัน ดังนี้

ภาระผูกพัน หมายถึง หน้าที่หรือความรับผิดชอบที่มีเงื่อนไขต้องชำระต่อบุคคลอื่น โดยการโอนหรือใช้สินทรัพย์ในอนาคต หรือมีเงื่อนไขการให้บริการหรือผลประโยชน์ตอบแทนอื่นเชิงเศรษฐกิจ ตามวันที่พิจารณาหรือกำหนด หรือตามการเกิดของเหตุการณ์ที่ระบุไว้หรือตามข้อเรียกร้อง

ภาระผูกพันตามกฎหมาย หมายถึง ภาระผูกพันที่มีพื้นฐานมาจากกฎหมาย กฎระเบียบ หรือข้อตกลง การกำหนดภาระผูกพันสามารถสร้างขึ้นมาจากข้อเท็จจริงในสถานการณ์ที่เจาะจงหรือเกิดจากข้อพิจารณาด้านจรรยาบรรณ หรือจริยธรรมที่กิจการไม่อาจหลีกเลี่ยงได้

และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่องประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น ได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่กิจการควรบันทึกบัญชีสำหรับผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นในภายหน้า ดังนี้

1. กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต ไม่ว่าจะภาระผูกพันนั้นจะเป็น ภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุमान

2. มีความเป็นไปได้ก่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว

3. สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ ดังนั้นหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ควรรับรู้เมื่อมีภาระข้อผูกพันที่ก่อให้เกิดต้นทุนสิ่งแวดล้อมของกิจการ ซึ่งภาระข้อผูกพันดังกล่าวรวมถึงภาระข้อผูกพันทางกฎหมาย ภาระข้อผูกพันที่กิจการกำหนดขึ้นหรือ ภาระข้อผูกพันที่เกิดจากแนวคิดทางคุณธรรมและจริยธรรม ตัวอย่างเช่น กิจการอาจกำหนดนโยบายให้มีการจัดมลภาวะในระดับมาตรฐานที่สูงกว่าระดับที่กฎหมายกำหนดไว้ เนื่องจากอาจมีผลกระทบต่อชื่อเสียงของกิจการ หรือมีสัญญาที่ฝ่ายบริหารของกิจการจัดทำขึ้นที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสิ่งแวดล้อม และในเวลาต่อมาฝ่ายบริการไม่สามารถปฏิบัติตามสัญญาได้ ในกรณีดังกล่าวต้องรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมและต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงดังกล่าวไว้ในงบการเงิน รวมถึงเหตุผลที่ฝ่ายบริหารของกิจการไม่สามารถดำเนินการให้เป็นไปตามที่ได้สัญญาไว้ด้วย นอกจากนี้ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงหรือเปิดสถานที่ หรือ การเคลื่อนย้ายสินทรัพย์ถาวร ซึ่งอยู่ภายใต้ภาระข้อผูกพันของกิจการควรรับรู้เป็นหนี้สินสิ่งแวดล้อมเมื่อระบุได้ว่ากิจการจำเป็นต้องรับผิดชอบดำเนินการแก้ไขเกี่ยวกับการปรับปรุง หรือการปิดสถานที่ หรือการเคลื่อนย้ายดังกล่าวในอนาคต กรณีที่ต้นทุนที่ต้องรับผิดชอบเมื่อเลิกโครงการมีจำนวนมากกิจการอาจเลือกที่จะกระจายต้นทุนดังกล่าวให้ครอบคลุมถึงระยะเวลาในการดำเนินการที่เกี่ยวข้อง

(3) แนวทางการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

การวัดมูลค่าคือ กระบวนการกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบดุลและงบกำไรขาดทุน การวัดมูลค่าจะเกี่ยวข้องกับการเลือกใช้เกณฑ์การวัดมูลค่า งบการเงินใช้เกณฑ์ในการวัดมูลค่าต่าง ๆ โดยใช้ประกอบกันในสัดส่วนที่แตกต่างกัน ได้แก่ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2557, น.33)

1. ราคาทุนเดิม หมายถึง การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายหรือด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งทีนำไปแลกเปลี่ยน ณ เวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้นและการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น ภาษีเงินได้

2. ราคาทุนปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกัน และการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องใช้ชำระภาระผูกพันในขณะนั้น โดยไม่ต้องคิดลด

3. มูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย) หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จะได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์โดยเป็นไปตามขั้นตอนปกติในการจำหน่ายสินทรัพย์ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่จะต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติโดยไม่ต้องคิดลด

4. มูลค่าปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตซึ่งคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นในการดำเนินงานตามปกติของกิจการและการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้สินในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

เกณฑ์การวัดมูลค่าที่กิจการส่วนใหญ่ใช้ในการจัดทำงบการเงินคือ ราคาทุนเดิมโดยใช้ร่วมกับเกณฑ์อื่น ๆ เช่น สินค้าคงเหลือแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่าหลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดแสดงด้วยราคาตลาด และหนี้สินเงินบำนาญแสดงด้วยมูลค่าปัจจุบัน นอกจากนี้ กิจการบางแห่งใช้เกณฑ์ราคาทุนปัจจุบันแทนเกณฑ์ราคาทุนเดิมเนื่องจากราคาทุนเดิมไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลง

ระดับราคาของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงินสำหรับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่ไม่อาจจะกำหนดในระยะเวลาอันใกล้ควรวัดมูลค่าหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันในการประมาณค่าใช้จ่ายในอนาคตที่จำเป็นต้องมี โดยอยู่บนพื้นฐานปัจจุบันของต้นทุนในการดำเนินการตามกิจกรรมที่ต้องมี รวมทั้งกฎหมายและข้อกำหนดอื่นที่มีอยู่ การวัดมูลค่าหนี้สินด้วยต้นทุนปัจจุบันทั้งหมด (Full Cost) ต้องพิจารณาถึงการยอมรับได้ด้วยสำหรับต้นทุนที่รับผิดชอบในระยะยาวให้คาดคะเนค่าใช้จ่ายในอนาคตตามระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการก็สามารถนำมาใช้ได้ วิธีการที่ใช้ต้องเปิดเผยไว้ด้วย กรณีที่ใช้วิธีการตั้งค่าเพื่อจำนวนเงินที่ใช้ประมาณการของค่าเพื่อที่จำเป็นทั้งหมดต้องครอบคลุมถึงต้นทุนที่รับผิดชอบในระยะยาวซึ่งต้องนำมาเปิดเผยด้วย เมื่อกิจการคาดการณ์ว่าจะต้องใช้เวลานานในการชำระคืนหนี้สิน กิจการจะต้องนำเสนอวิธีการวัดมูลค่าหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนของการซ่อมแซมหน่วยงานสนาม หรือการปิดหน่วยงานสนาม หรือการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินออกจากหน่วยงานสนาม โดยมีวิธีต่อไปนี้

1. วิธีมูลค่าปัจจุบัน (Present Value)
2. วิธีราคาทุนปัจจุบัน (Current Value)
3. วิธีเพื่อค่าใช้จ่ายล่วงหน้าตลอดระยะเวลาของการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง

ในการคำนวณตามวิธีมูลค่าปัจจุบันและราคาทุนปัจจุบัน กิจการจะต้องคำนวณประมาณการต้นทุนที่ใช้ในการซ่อมแซมหน่วยงานสนาม หรือ การปิดหน่วยงานสนาม หรือการขนย้ายทรัพย์สินออกจากหน่วยงานสนาม (ประมาณการจากต้นทุนที่ต้องใช้ในปัจจุบัน) จากเงื่อนไขและข้อกำหนดทาง

กฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบัน หากคำนวณตามวิธีต้นทุนปัจจุบัน จำนวนที่ประมาณนี้ก็คือหนี้สินที่มีต่อ
สิ่งแวดล้อม แต่หากคำนวณตามวิธีมูลค่าปัจจุบันกรวัดมูลค่าหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมจะวัดจากมูลค่า
ปัจจุบันของการประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่กำหนดตามภาวะผูกพัน

การตั้งค่าใช้จ่ายล่วงหน้าตลอดระยะเวลาของการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องจะต้องตั้งจากประมาณ
การกระแสเงินสดจ่ายที่จำเป็นในอนาคตมากกว่าที่จะตั้งจากจำนวนที่จำเป็นในปัจจุบันในการใช้วิธีมูลค่า
ปัจจุบันจะต้องมีข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับของเงินที่เปลี่ยนไปตามกาลเวลา (Time Value of Money) และ
องค์ประกอบที่อาจมีผลกระทบต่อจังหวะเวลาและจำนวนของประมาณการกระแสเงินสดตามภาวะผูกพัน
แม้องค์ประกอบดังกล่าวจะช่วยประมาณการผลที่ได้จากเหตุการณ์ในอนาคต แต่ก็จะทำให้เกิดความไม่
แน่นอนเพิ่มมากขึ้นด้วยเหตุนี้ บางคนจึงเห็นว่าความน่าเชื่อถือของวิธีมูลค่าปัจจุบันมีไม่เพียงพอที่จะ
นำมาใช้ในการรับรู้หนี้สินในงบการเงิน แต่วิธีราคาทุนปัจจุบันมีไม่เพียงพอที่จะนำมาใช้ในการรับรู้
หนี้สินในงบการเงิน แต่วิธีราคาทุนปัจจุบันเป็นวิธีที่น่าเชื่อถือมากกว่า เนื่องจากไม่มีความไม่แน่นอน
เกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคต

ในการวัดหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมตามวิธีมูลค่าปัจจุบันอัตราคิดลดที่ใช้ในการวัดมูลค่า
ปัจจุบันเป็นอัตราที่ไม่มีความเสี่ยง ตัวอย่างเช่น อัตราที่ใช้กับหลักทรัพย์รัฐบาลที่มีเงื่อนไขคล้ายกัน
(Similar Term) กิจการจะต้องพิจารณากันเงินสำรองสำหรับเทคโนโลยีที่คาดว่าจะนำมาใช้ประโยชน์อัน
ใกล้ แต่ไม่ต้องกันเงินสำรอง สำหรับเทคโนโลยีที่ยังไม่มีความต้องการจะใช้ในเวลาอันใกล้นี้ อีกทั้ง
จะต้องพิจารณาเงินเพื่อที่คาดว่าจะมีขึ้นและมีผลกระทบต่อต้นทุนที่จะเกิดขึ้น นอกจากนี้กิจการจะต้อง
สอบทานจำนวนหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมทุก ๆ ปี และปรับรายการเปลี่ยนแปลงที่มีอยู่ในสมมติฐานที่ใช้
ในการคำนวณหาประมาณการค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคต การวัดมูลค่าของภาระผูกพันใหม่หรือที่
เพิ่มเติมจะต้องวัดจากปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับรอบบัญชีที่ภาระผูกพันนั้นเกิดขึ้น

(4) แนวทางการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการบันทึกรับรู้ค่าชดเชย

ค่าชดเชยที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม ไม่ควรแสดงหักกลบกับหนี้สินด้าน
สิ่งแวดล้อม แต่ควรแยกรับรู้เป็นรายการสินทรัพย์ต่างหาก เว้นแต่จะมีสิทธิตามกฎหมายให้นำมาหักกลบ
กับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมได้ หากแสดงจำนวนที่หักกลบเนื่องจากสิทธิตามกฎหมายก็ควรเปิดเผยจำนวน
เงินรวมทั้งหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมและค่าชดเชยด้วย ส่วนมากกิจการจะแสดงความรับผิดชอบเบื้องต้นของ
หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมทั้งหมด แต่หากบุคคลที่สามไม่จ่ายชดเชยไม่ว่าเหตุผลใด ๆ กิจการจะต้องบันทึก
เป็นต้นทุนเต็มทั้งจำนวน ยกเว้นกรณีกิจการไม่ต้องรับผิดชอบในส่วนที่บุคคลที่สามกระทำให้เกิดความ
เสียหาย กิจการจะบันทึกเป็นหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเฉพาะส่วนที่เป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อมของกิจการ
เท่านั้น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหรือเศษซาก ไม่ควรนำมาหักกลบกับ

หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม เพราะโดยปกติสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานจำกัด ราคาซากจะถูกนำไปพิจารณาหักจากราคาทุนเพื่อคิดค่าเสื่อมราคาอยู่แล้ว ซึ่งหากนำมูลค่าซากมาหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมอีก จะเป็นการลดจำนวนหนี้สินค่าสิ่งแวดล้อมด้วยจำนวนเดียวกันซ้ำอีกครั้งหนึ่ง

(5) แนวทางการปฏิบัติทางการบัญชีเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสิ่งแวดล้อมและหนี้สินมีความสำคัญต่อการให้ความชัดเจน หรือเป็นการอธิบายเพิ่มเติมรายการที่มีอยู่ในงบดุล หรืองบกำไรขาดทุน การเปิดเผยดังกล่าวอาจแสดงไว้ในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือในบางกรณีอาจเปิดเผยไว้ในรายงานซึ่งแยกต่างหากจากงบการเงิน การตัดสินใจว่าการเปิดเผยจะแยกแสดงข้อมูลต่างหากหรือแสดงรวมขึ้นอยู่กับพิจารณาว่ารายการมีสาระสำคัญเพียงใด การพิจารณาถึงสาระสำคัญไม่ควรพิจารณาแต่ความมีนัยสำคัญของจำนวนเงินเพียงอย่างเดียว แต่ควรพิจารณาถึงความมีนัยสำคัญในลักษณะของรายการด้วย

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนและหนี้ด้านสิ่งแวดล้อมอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

1. ต้นทุนสิ่งแวดล้อม การแสดงรายการไว้ในงบการเงินหรือสิ่งที่ควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ได้แก่

1.1 ประเภทของรายการที่พิจารณาให้เป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม ซึ่งเกิดขึ้นได้หลายวิธี ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานของกิจการในขณะที่ช่วยปรับปรุงสภาพแวดล้อมด้วย

1.2 รายการที่รวมอยู่ในต้นทุนสิ่งแวดล้อม สิ่งที่จะต้องพิจารณาคืออะไรบ้างที่ควรรวมเป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม อาจเลือกรวมเฉพาะต้นทุน ทั้งหมดที่สามารถเจาะจงได้ หรืออาจเลือกการปันส่วนโดยไม่มีกฎเกณฑ์ตายตัวก็ได้

1.3 จำนวนของต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่หักออกจากรายได้ ต้นทุนที่แยกประเภทต้นทุนที่เกี่ยวกับการดำเนินงาน (Operating Cost) หรือ ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงาน (Non - operating Cost) ต้นทุนที่แยกตามลักษณะและขนาดของธุรกิจและ / หรือประเภทของสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการ รวมถึงจำนวนต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ได้บันทึกเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวดด้วย ประเภทของรายการที่ระบุไว้อาจได้แก่ การรักษาสภาพน้ำ การรักษาสภาพอากาศและของเสีย การกำจัดของเสียที่เป็นของแข็ง การปรับสภาพสถานที่ การแก้ไขบำบัดการนำของเสียกลับมาใช้ใหม่ ตลอดจนการวิเคราะห์การปฏิบัติตามการควบคุม

1.4 เปิดเผยต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นและเป็นผลมาจากโทษปรับและโทษของการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับที่มีต่อสิ่งแวดล้อม รวมทั้งการชดเชยค่าความเสียหายที่เกิดจากการสูญเสียหรือบาดเจ็บที่มีสาเหตุมาจากความเสียหายและมลพิษทางสิ่งแวดล้อมให้แก่บุคคลที่สาม เป็นรายการแยกต่างหากเนื่องจากค่าปรับการถูกลงโทษ การชดเชยมีความแตกต่างไปจากต้นทุนสิ่งแวดล้อมชนิดต่าง ๆ เพราะไม่ได้ให้ประโยชน์หรือผลตอบแทนต่อกิจการ

1.5 ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่บันทึกเป็นรายการพิเศษเป็นรายการแยกต่างหาก

2. หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม การแสดงรายการไว้ในงบการเงินหรือสิ่งที่ควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ได้แก่

2.1 เปิดเผยหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุลหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

2.2 ข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ในการวัดค่าของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม (วิธีมูลค่าปัจจุบันหรือวิธีราคาทุนปัจจุบัน)

2.3 ประเภทของหนี้สิน ดังต่อไปนี้

2.3.1 คำอธิบายย่อ ๆ เกี่ยวกับประเภทของหนี้สิน

2.3.2 คำชี้แจงเกี่ยวกับเวลาและเงื่อนไขของการชำระคืนเมื่อมีความไม่แน่นอนอย่างเป็นสาระสำคัญต่อจำนวนของหนี้สินหรือเวลาที่ชำระคืนกิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

2.4 ข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการวัดค่าที่มีสาระสำคัญ และเกี่ยวข้องกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมและระดับความเป็นไปได้ของผลที่จะเกิดขึ้น

2.5 หากกิจการใช้วิธีมูลค่าปัจจุบันในการวัดค่า กิจการจะต้องเปิดเผยข้อสมมติฐานทั้งหมดที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคต และต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ได้รับรู้อยู่ในงบการเงินแล้ว โดยจะต้องรวมถึง

2.5.1 ประมาณการต้นทุนปัจจุบันของการตั้งหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

2.5.2 ประมาณการอัตราเงินเฟ้อในระยะยาวที่ใช้ในการคำนวณหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

2.5.3 ประมาณการต้นทุนที่จะต้องชำระคืนในอนาคต

2.5.4 อัตราคิดลด

3. นโยบายทางการบัญชีใดที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินและต้นทุนสิ่งแวดล้อมก็ควรต้องเปิดเผยไว้ด้วย

4. ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินและต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ควรเปิดเผยได้แก่

4.1 ลักษณะของหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมและต้นทุนที่ได้รับรู้อยู่ในงบการเงินรวมถึงคำอธิบายย่อ ๆ เกี่ยวกับความเสียหายทางสิ่งแวดล้อม กฎหมายหรือข้อบังคับที่กำหนดให้ต้องมีการแก้ไขสิ่งแวดล้อม และกฎหมายหรือเทคโนโลยีปัจจุบันใด ๆ ที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอย่างสมเหตุสมผลและมีผลกระทบต่อจำนวนที่ได้ตั้งไว้

4.2 ประเภทของสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการและอุตสาหกรรมของกิจการ

4.2.1 นโยบายอย่างเป็นทางการและแผนงานที่กิจการนำมาปรับใช้

4.2.2 หากไม่มีนโยบายหรือแผนงานอยู่เดิม กิจการจะต้องกล่าวถึงข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

4.2.3 การปรับปรุงส่วนสำคัญต่าง ๆ ของกิจการที่ได้กระทำตั้งแต่เริ่มมีนโยบายหรือตลอดระยะเวลาห้าปีที่ผ่านมา แล้วแต่ว่าระยะใดจะสั้นกว่า

4.2.4 ขอบเขตของมาตรการของการป้องกันทางสิ่งแวดล้อมที่ได้ดำเนินการตามข้อบังคับของราชการและขอบเขตของข้อกำหนดของทางราชการที่กิจการได้กระทำจนสำเร็จ ตัวอย่างเช่นตารางเวลาของการลดปริมาณของของเสียที่ปล่อยออกจากโรงงาน

4.2.5 การดำเนินงานใด ๆ ที่อยู่ภายใต้กฎหมายเพื่อสิ่งแวดล้อม

4.3 กิจการควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะต้องจ่ายให้แก่รัฐบาล เช่น ค่าสัมปทานและภาษี โดยจะต้องเป็นไปตามมาตรการของการป้องกันสิ่งแวดล้อม

ประสิทธิผลของการบัญชีสิ่งแวดล้อม

ดังที่กล่าวไว้แล้วในข้างต้นถึงความสำคัญของการบัญชีสิ่งแวดล้อมที่มีต่อองค์กรธุรกิจบุคคลและหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งภายในและภายนอกองค์กร ซึ่งเป็นผู้ที่ได้รับผลกระทบทั้งทางตรงและทางอ้อมจากการบริหารจัดการสิ่งแวดล้อม จะเห็นได้ว่าประโยชน์ที่จะได้รับจากการที่กิจการได้ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม การประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม และรายงานต่อบุคคลภายนอกและผู้เกี่ยวข้องกับการให้ทราบถึงนโยบายและการดำเนินงานของธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมจะก่อให้เกิดผลดีต่อธุรกิจหลายด้าน ดังนี้

การเพิ่มคุณค่าธุรกิจ (Business Value)

คุณค่า (Value) หมายถึง สิ่งดีงามหรือคุณประโยชน์ตามประเพณีหรือที่องค์กรสร้างขึ้น คุณค่าธุรกิจ (Business Value) หมายถึง สิ่งดีงามหรือคุณประโยชน์ของสินค้าหรือบริการตลอดจนผลการดำเนินงานที่ธุรกิจเสนอให้กับผู้บริโภคและบุคคลที่เกี่ยวข้องในธุรกิจ คุณค่าธุรกิจจึงเป็นองค์รวมแห่งคุณประโยชน์ที่จะสร้างและรักษาความพึงพอใจสูงสุดอย่างเหมาะสม ซึ่งจะนำไปสู่การยกระดับคุณภาพชีวิตที่ดีให้กับผู้บริโภค ควบคู่ไปกับผลตอบแทนคุ้มค่าที่องค์กรจะได้รับและผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่ายได้รับประโยชน์อย่างยุติธรรม ตามแนวคิดการเพิ่มคุณค่าธุรกิจ องค์กรจะต้องเลือกทำสิ่งที่ถูกค่าและผู้

เกี่ยวข้องกับความต้องการและคุณค่ากับการลงทุน เวลา หรือค่าใช้จ่าย ภายใต้ความได้เปรียบที่แท้จริงและสังคมยอมรับ สมมติ หงส์ไพศาลวิวัฒน์ (2548, น.24)

องค์ประกอบสำคัญของการเพิ่มคุณค่าธุรกิจ

1. การเพิ่มคุณค่าลูกค้า (Customer Value Added)
2. การเพิ่มคุณค่าพนักงาน (Employee Value Added)
3. การเพิ่มคุณค่าผู้ถือหุ้น (Shareholder Value Added)
4. การเพิ่มคุณค่าชุมชนหรือสังคม (Community/Social Value Added)

การสร้างภาพลักษณ์ทางการตลาด (Marketing Image)

องค์กรใดที่สามารถตอบสนองความต้องการให้กับตลาดหรือมีสินค้าและผลิตภัณฑ์ที่สอดคล้องกับกระแสนิยมการบริโภคของผู้บริโภคในตลาดได้ ย่อมสามารถสร้างความจงรักภักดีในตราสินค้า (Brand Royalty) ได้อย่างยั่งยืน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในภาวะปัจจุบันปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมที่กำลังได้รับความสนใจจากทุกฝ่ายในสังคม รวมถึงผู้บริโภคที่ตัดสินใจเลือกซื้อสินค้าหรือบริการก็ได้ให้ความสำคัญกับปัญหาสิ่งแวดล้อม โดยนิยมเลือกสินค้าหรือบริการที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม หรือผลิตภัณฑ์จากองค์กรธุรกิจที่ให้ความสำคัญกับการทำตลาดสิ่งแวดล้อม (Environmental Marketing) นอกจากนี้การที่องค์กรธุรกิจจัดให้มีกิจกรรมด้านสิ่งแวดล้อมเป็นการช่วยสร้างภาพลักษณ์ที่ดีต่อลูกค้า ทำให้เกิดความเชื่อมั่นในกิจการและสินค้าที่จำหน่ายผลิตภัณฑ์ที่ติดฉลากเขียวซึ่งเน้นการลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม และ/หรือฉลากหมายเลขห้า ซึ่งเน้นการประหยัดพลังงานไฟฟ้า รวมทั้งองค์กรที่ผ่านการรับรอง ISO 14001 ย่อมเป็นตัวเลือกที่ดีของลูกค้าหรือผู้บริโภค ตลอดจนสร้างความเชื่อมั่นให้ผู้ลงทุน ที่ปรึกษาของผู้ลงทุน และเจ้าหน้าที่ โดยแสดงให้เห็นว่ากิจการจะมีความมั่นคงโดยลดความเสี่ยงที่จะเกิดภาระหนี้สินเพื่อแก้ไขผลเสียหายต่อสิ่งแวดล้อมในอนาคต เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากความผิดพลาดในการกำจัดขยะมีพิษ ถูกฟ้องร้องจากชุมชนรอบข้าง และการเลือกชนิดวัตถุดิบจนอาจเป็นอันตรายต่อสุขภาพของผู้บริโภค ซึ่งทำให้ผลิตภัณฑ์เสี่ยงต่อการถูกเรียกคืนจากตลาด

ความสามารถในการแข่งขัน (Competitive Capability)

ในกระแสโลกธุรกิจที่มีการแข่งขันกันอย่างรุนแรง ความได้เปรียบทางการแข่งขันคือความสามารถในการตอบสนองความต้องการของผู้บริโภคให้ได้มากที่สุด ซึ่งความสามารถในการแข่งขัน (Competitiveness) หมายถึง ความสามารถในการผลิตสินค้าหรือบริการที่มีคุณภาพเป็นที่พอใจของลูกค้า ความสามารถในการทำให้ลูกค้าตัดสินใจซื้อสินค้าและบริการของเราแทนที่จะซื้อจากแหล่งอื่น และความสามารถในการสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่องค์กรและประเทศชาติ

การบัญชีสิ่งแวดล้อมกับการพัฒนาการจัดการสิ่งแวดล้อม

เพื่อให้กิจการสามารถบริหารสิ่งแวดล้อมได้อย่างมีประสิทธิภาพ จำเป็นอย่างยิ่งต้องมีระบบข้อมูลและสารสนเทศที่รายงานผลการบริหารสิ่งแวดล้อมขององค์กร ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารในการบริหารการดำเนินงานและการกำหนดกลยุทธ์ด้านสิ่งแวดล้อม โดยจะก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับระบบการดำเนินงานในด้านต่าง ๆ ดังนี้ ดวงมณี โกมารทัต (2541, น.6)

1. การปรับปรุงข้อมูลที่มีอยู่ให้เป็นระบบข้อมูลเพื่อการบริหารสิ่งแวดล้อม
2. การวางแผนธุรกิจโดยคำนึงถึงผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม มีการคาดคะเนรายได้ ต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม
3. การประมวลผลและจำแนกประเภทต้นทุนสิ่งแวดล้อม (Environmental Cost)
4. การปรับปรุงวิธีการปันส่วนต้นทุนและการคำนวณต้นทุนสิ่งแวดล้อมเข้าผลิตภัณฑ์
5. การประเมินและวิเคราะห์โครงการลงทุนอันเนื่องจากการบริหารสิ่งแวดล้อม เช่น โครงการบำบัดน้ำเสีย โครงการขจัดมลภาวะ สารพิษ และของเสียอันตราย เป็นต้น
6. การวิเคราะห์ต้นทุน ผลได้ ประสิทธิภาพและเงินลงทุนภายหลังการปรับปรุงด้านสิ่งแวดล้อม
7. การตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Audit) ก่อนการตัดสินใจดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม
8. การประเมินผลกระทบต่อต้นทุนสิ่งแวดล้อมและความเสี่ยงทางการเงินเพื่อนำไปวางแผนธุรกิจในระยะยาว
9. จัดให้มีระบบข้อมูลและการจัดทำรายงานที่สนับสนุนโครงการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม ซึ่งเกิดขึ้นตามข้อบังคับของทางราชการ หรือโครงการที่ธุรกิจดำเนินการโดยสมัครใจ
10. จัดทำข้อมูล สารสนเทศและรายงานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมเสนอต่อหน่วยงานที่ต้องการได้อย่างชัดเจน และเป็นระบบ

อุปสรรคของการบัญชีสิ่งแวดล้อม

เนื่องจากการบัญชีสิ่งแวดล้อมเป็นการนำเสนอข้อมูลเชิงเศรษฐกิจที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่เป็นผลมาจากการดำเนินงานของธุรกิจ ซึ่งในอดีตมาตรฐานการบัญชีไม่ได้กล่าวถึงทำให้รายงานทางการเงินของธุรกิจไม่ได้นำเสนอข้อมูลดังกล่าวต่อผู้ใช้งบการเงิน แต่ในปัจจุบันมีหน่วยงานและองค์กรต่าง ๆ ทั้งภาครัฐและเอกชนได้เรียกร้องให้ธุรกิจแสดงความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม รวมทั้งสถาบันวิชาชีพการบัญชีในหลาย ๆ ประเทศก็ได้พยายามให้มีการรับรู้ราชการและนำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินของธุรกิจ แต่อย่างไรก็ตาม การบัญชีสิ่งแวดล้อมยังเป็นเรื่องใหม่

และไม่มี ความชัดเจนเกี่ยวกับแนวปฏิบัติที่จะให้มีการนำเสนอในรูปแบบที่เหมือนกันในระดับสากล เนื่องจากอุปสรรคต่าง ๆ ได้แก่

1. การเก็บข้อมูลและการรายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมทำให้ธุรกิจต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงขึ้น ในขณะที่ไม่มั่นใจกับผลตอบแทนจากการลงทุน
2. ยังมีข้อจำกัดจากแรงผลักดันของตลาดและผลตอบแทนหรือรางวัลที่จะได้รับ โดยเฉพาะประเทศที่กำลังพัฒนา
3. ธุรกิจมีความเป็นห่วงว่าหากเป็นผู้นำในการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมจะนำไปสู่ความยุ่งยาก และกดดัน โดยไม่จำเป็น
4. เป็นการยากที่จะพัฒนา GRI (Global Reporting Initiative) ในช่วงเริ่มต้น
5. มีธุรกิจที่เป็นกรณีศึกษา หรือต้นแบบในการจัดทำมากน้อยเพียงใด

ปัจจัยแห่งความสำเร็จในการประยุกต์ใช้บัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

การที่แต่ละองค์กรนั้นจะสามารถประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมได้นั้น ไม่ใช่เพียงแค่มีความรู้ทางด้านหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมเท่านั้น แต่ต้องมีปัจจัยที่ช่วยเสริมอีกหลาย ๆ ด้าน โดยแบ่งออกได้ดังนี้

1. ปัจจัยภายในองค์กร ได้แก่

1.1 คณะผู้บริหารระดับสูงขององค์กรต้องเห็นความสำคัญและสนับสนุนการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม เนื่องจากผู้บริหารระดับสูงเป็นผู้กำหนดนโยบายด้านสิ่งแวดล้อมที่เหมาะสมกับกิจการ ธุรกิจ ผลิตภัณฑ์ และบริการขององค์กร

1.2 นักบัญชีมีความรู้ความสามารถในการจัดทำและรายงานข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม

1.3 พนักงานในองค์กรมีจิตสำนึกที่ดีในการรักษาสิ่งแวดล้อมและให้ความร่วมมือในการรวบรวมข้อมูล

2. ปัจจัยภายนอกองค์กร ได้แก่

การเผยแพร่ความคิดประชาสัมพันธ์โดยมีการผลักดันให้นำไปใช้ได้จริงโดยอาจจะออกเป็นกฎระเบียบไปปฏิบัติจริงสำหรับหน่วยงานที่มีส่วนในการเผยแพร่และผลักดันให้มีการนำไปปฏิบัติ ได้แก่

2.1 องค์กรค้าต่าง ๆ เช่น หอการค้าไทย สมาอุตสาหกรรม

2.2 สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

2.3 กระทรวงอุตสาหกรรม โดยบรรจุแนวความคิดเหล่านี้ให้อยู่ในตำราเรียนของนักเรียน และนักศึกษา

2.4 กลุ่มผู้บริโภคต้องช่วยกันรณรงค์ต่อต้านธุรกิจที่ประกอบกิจการโดยไม่มีควมรับผิดชอบต่อสังคม พจนี วีรสุนทร (2543, น.42-43)

2.2 กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557)

การรับรู้รายการขององค์ประกอบของงบการเงิน

การรับรู้รายการ หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบดุลหรืองบกำไรขาดทุน หากรายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ การรับรู้รายการคือ การแสดงรายการในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนด้วยข้อความและจำนวนเงิน พร้อมกับรวมจำนวนเงินนั้นในยอดรวมของงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนดังกล่าว กิจการต้องรับรู้รายการที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการไว้ในงบดุลและงบกำไรขาดทุน การที่กิจการมิได้รับรู้รายการในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนทั้งที่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการถือเป็นข้อผิดพลาดที่ไม่อาจแก้ไขได้ด้วยการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้หรือการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือคำอธิบายเพิ่มเติม

รายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบให้รับรู้เมื่อเข้าเงื่อนไขทุกข้อ ดังต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากรายการดังกล่าว
2. รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

ความน่าจะเป็นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต

เงื่อนไขข้อแรกของเกณฑ์การรับรู้รายการใช้แนวคิดของความน่าจะเป็นเพื่ออ้างอิงถึงระดับความแน่นอนที่กิจการจะได้รับหรือสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการ แนวคิดนี้เหมาะที่จะใช้ประเมินความไม่แน่นอนของสภาพแวดล้อมที่กิจการดำเนินงานอยู่ การประเมินระดับความไม่แน่นอนของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตทำได้โดยอาศัยหลักฐานที่มีอยู่ในขณะจัดทำงบการเงิน เช่น หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ลูกหนี้จะชำระหนี้ก็ถือเป็นการ ข้อมูลจะมีความน่าเชื่อถือ เมื่อข้อมูลนั้นครบถ้วน เป็นกลาง และปราศจากข้อผิดพลาดสมเหตุสมผลที่กิจการจะรับรู้ ลูกหนี้เป็นสินทรัพย์หากไม่มีหลักฐานเป็นอย่างอื่น ในกรณีที่ลูกหนี้มีจำนวนมากรายโอกาสที่ลูกหนี้บางรายจะผิดนัดชำระหนี้จึงมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ดังนั้นกิจการต้องรับรู้ลูกหนี้ที่คาดว่าจะผิดนัดเป็นค่าใช้จ่ายเนื่องจากกิจการคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากลูกหนี้นั้นจะลดลง

ความเชื่อถือได้ของการวัดมูลค่า

เงื่อนไขข้อที่สองของเกณฑ์การรับรู้รายการคือ รายการนั้นต้องมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ ในบางกรณี ราคาทุนหรือมูลค่านั้นได้มาจากการประมาณ การประมาณ

ที่สมเหตุสมผลเป็นส่วนสำคัญในการจัดทำงานการเงินและไม่ทำให้งบการเงินขาดความน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม กิจการต้องไม่รับรู้รายการในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุนหากกิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าของรายการนั้นได้อย่างสมเหตุสมผล เช่น ค่าเสียหายที่คาดว่าจะได้รับจากการฟ้องร้องอาจเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์และรายได้ พร้อมทั้งเข้าใจเงื่อนไขของเกณฑ์การรับรู้รายการในเรื่องความน่าจะเป็น แต่ถ้าหากเป็นไปได้ที่กิจการจะประมาณค่าเสียหายจากการฟ้องร้องได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการต้องไม่รับรู้รายการนั้นเป็นสินทรัพย์หรือรายได้ แต่ต้องเปิดเผยกรณีฟ้องร้องที่เกิดขึ้นในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือคำอธิบายเพิ่มเติม

รายการที่ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ ณ เวลาหนึ่งอาจเปลี่ยนมาเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการในเวลาต่อมาเนื่องจากผลของสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในภายหลัง

รายการที่เป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบแต่ไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ ต้องเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือคำอธิบายเพิ่มเติม หากรายการนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินในการพิจารณาฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ

การรับรู้รายการของสินทรัพย์

กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์ในงบดุลเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต และสินทรัพย์นั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ในงบดุลจากรายจ่ายที่เกิดขึ้น หากไม่น่าเป็นไปได้ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากรายจ่ายที่เกิดขึ้นเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดรายจ่ายนั้นแต่กิจการต้องรับรู้รายจ่ายดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนแทน รายจ่ายที่เกิดขึ้นมิได้แสดงว่าฝ่ายบริหารมิได้มุ่งหวังประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตหรือแสดงว่าฝ่ายบริหารผิดพลาดในการจ่ายรายจ่ายนั้น เพียงแต่แสดงว่าระดับความแน่นอนที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกินกว่ารอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันนั้น ไม่เพียงพอที่กิจการจะรับรู้รายจ่ายเป็นสินทรัพย์ในงบดุล

การรับรู้รายการของหนี้สิน

กิจการต้องรับรู้หนี้สินในงบดุลเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการต้องสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน และเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ กิจการไม่ต้องรับรู้ภาระผูกพันภายใต้สัญญาเป็นหนี้สินในงบดุลหากคู่สัญญายังมีได้ปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญา เช่น กิจการไม่ต้องรับรู้รายการ ที่เกี่ยวกับการสั่งซื้อสินค้าที่ยังมิได้รับเป็นหนี้สินในงบดุล แต่ในบางกรณี ภาระผูกพันดังกล่าวอาจเป็น

หนี้สินตามคำนิยามและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการซึ่งกิจการต้องรับรู้ในงบดุล โดยการรับรู้หนี้สินนั้น ทำให้เกิดการรับรู้สินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายในเวลาเดียวกัน

การรับรู้รายการของรายได้

กิจการต้องรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่ง การรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน (เช่น สินทรัพย์สุทธิจะเพิ่มขึ้นเมื่อกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ หรือหนี้สินจะลดลงเมื่อเจ้าหนี้ยกหนี้ให้)

กระบวนการทั่วไปที่ใช้ในทางปฏิบัติในการรับรู้รายได้ กรอบแนวคิดนี้กำหนดเกณฑ์การรับรู้รายได้ไว้เป็นขั้นตอนเพื่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ เช่น รายได้จะรับรู้ต่อเมื่อเกิดขึ้นแล้ว ขั้นตอนดังกล่าวกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้เฉพาะรายการที่มีระดับความแน่นอนเพียงพอที่จะเกิดขึ้นและสามารถวัดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

การรับรู้รายการของค่าใช้จ่าย

กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลง เนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือการลดลงของสินทรัพย์ เช่น การตั้งค่าแรงค้ำจ่ายหรือการตัดค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์

ค่าใช้จ่ายที่รับรู้ในงบกำไรขาดทุนโดยใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่ได้มาจากรายการเดียวกัน เกณฑ์นี้เรียกว่า การจับคู่ต้นทุนกับรายได้ ซึ่งกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์อื่นที่เป็นรายการหรือเหตุการณ์อื่นเดียวกัน เช่น กิจการจะรับรู้ค่าใช้จ่ายหลาย ๆ รายการเป็นต้นทุนขายพร้อมกับรายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า อย่างไรก็ตาม กรอบแนวคิดนี้ไม่อนุญาตให้นำแนวคิดของการจับคู่ดังกล่าวเพื่อบันทึกรายการในงบดุลหากรายการนั้นไม่เป็นสินทรัพย์หรือหนี้สินตามคำนิยาม

เมื่อกิจการคาดว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของรายการจะเกิดในหลายรอบระยะเวลาบัญชี และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสัมพันธ์โดยทางอ้อมหรืออย่างกว้าง ๆ กับรายได้ กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายนั้นในงบกำไรขาดทุนตามเกณฑ์การปันส่วนอย่างเป็นระบบและอย่างมีเหตุผล การปันส่วนเป็นสิ่งจำเป็นในการรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการใช้สินทรัพย์ เช่น ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ ค่าความนิยม สิทธิบัตรและเครื่องหมายการค้า ค่าใช้จ่ายนี้เรียกว่า ค่าเสื่อมราคาหรือ ค่าตัดจำหน่าย ขั้นตอนในการปันส่วนมุ่งที่จะ

รับรู้ค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่กิจการได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์หมดไป

กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุนทันทีที่รายจ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของสินทรัพย์นั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้หรือ

สิ้นสุดเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบดุล

กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายในกำไรหรือขาดทุนเมื่อกิจการต้องรับรู้หนี้สิน โดยไม่มีการรับรู้สินทรัพย์เช่น การรับรู้หนี้สินที่เกิดจากการรับประกันสินค้าการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน การวัดมูลค่า คือ กระบวนการกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงินเพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินใน

งบดุลและงบกำไรขาดทุน การวัดมูลค่าจะเกี่ยวข้องกับการเลือกใช้เกณฑ์การวัดมูลค่า งบการเงินใช้เกณฑ์ในการวัดมูลค่าต่าง ๆ โดยใช้ประกอบกันในสัดส่วนที่แตกต่างกัน ได้แก่ ราคาทุนเดิม หมายถึง การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายหรือด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งนำไปแลกเปลี่ยน ณ เวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้นและการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันหรือในบางสถานการณ์ (เช่น ภาษีเงินได้) ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

ราคาทุนปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกันและการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องใช้ชำระภาระผูกพันในขณะนั้น โดยไม่ต้องคิดลด

มูลค่าที่จะได้รับ (จ่าย) หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จะได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์โดยเป็นไปตามขั้นตอนปกติในการจำหน่ายสินทรัพย์ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่จะต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติโดยไม่ต้องคิดลด

มูลค่าปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตซึ่งคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิซึ่งคาดว่าจะต้องจ่ายชำระหนี้สินในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

เกณฑ์การวัดมูลค่าที่กิจการส่วนใหญ่ใช้ในการจัดทำงบการเงินคือ ราคาทุนเดิมโดยใช้ร่วมกับเกณฑ์อื่น ๆ เช่น สิ้นค้าคงเหลือแสดงด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า หลักทรัพย์ในความต้องการของตลาดแสดงด้วยราคาตลาด และหนี้สินเงินบำนาญแสดงด้วยมูลค่าปัจจุบัน นอกจากนี้ กิจการบางแห่งใช้เกณฑ์ราคาทุนปัจจุบันแทนเกณฑ์ ราคาทุนเดิมเนื่องจาก ราคาทุนเดิมไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงระดับราคาของสินทรัพย์ที่ไม่เป็นตัวเงิน

2.3 มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประเมินการ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ปรับปรุง 2557)

การรับรู้รายการ

ประเมินการหนี้สิน

ประเมินการหนี้สินจะต้องรับรู้ก็ต่อเมื่อเป็นไปได้ตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1. กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต ไม่ว่าภาระผูกพันนั้นจะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุमान
 2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว 3. สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพัน ได้อย่างน่าเชื่อถือ
- หากไม่เป็นไปตามเงื่อนไขดังกล่าว ต้องไม่มีการรับรู้ประเมินการหนี้สิน

ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่จะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

หนี้สินที่กิจการสามารถรับรู้ได้ต้องไม่เป็นแต่เพียงภาระผูกพันในปัจจุบันเท่านั้น แต่ต้องมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว ตามวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ ความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ หมายถึงการสูญเสียทรัพยากรหรือเหตุการณ์อันจะมีความเป็นไปได้ก็ต่อเมื่อเหตุการณ์นั้นมีความเป็นไปได้ที่จะเกิดขึ้นมากกว่าไม่น่าจะเกิดขึ้น เมื่อไม่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ภาระผูกพันในปัจจุบันจะมีอยู่ กิจการต้องเปิดเผยหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ยกเว้นความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นจะอยู่ในระดับไม่น่าเป็นไปได้

ในกรณีที่กิจการมีภาระผูกพันที่คล้ายคลึงกันหลายรายการ เช่น การรับประกันสินค้าหรือสัญญาที่คล้ายคลึงกัน กิจการต้องกำหนดความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันเหล่านั้น โดยพิจารณาภาระผูกพันที่จัดอยู่ในประเภทนั้นโดยรวมทั้งประเภท แม้ว่าความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันบางรายการที่จัดอยู่ในประเภทเดียวกัน

จะมีระดับต่ำ แต่อาจมีความเป็นไปได้ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรจำนวนหนึ่งไปเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันโดยรวมทั้งประเภท ในกรณีดังกล่าว กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินหากประมาณการหนี้สินนั้นเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้รายการ

การประมาณการภาระผูกพันที่น่าเชื่อถือ

การใช้ประมาณการถือเป็นปัจจัยสำคัญในการจัดทำงบการเงินและไม่ได้ทำให้งบการเงินขาดความน่าเชื่อถือ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประมาณการหนี้สิน ซึ่งโดยลักษณะแล้ว เป็นรายการที่มีความไม่แน่นอนสูงกว่ารายการอื่นที่บันทึกอยู่ในงบแสดงฐานะการเงิน ยกเว้นในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด กิจการจะสามารถกำหนดช่วงของจำนวนรายจ่ายที่น่าจะเกิดขึ้น และสามารถประมาณการภาระผูกพันที่น่าเชื่อถือได้อย่างเพียงพอที่จะใช้รับรู้เป็นประมาณการหนี้สิน

ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิด กิจการอาจไม่สามารถจัดทำประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือ ทำให้กิจการไม่สามารถรับรู้หนี้สินนั้นได้ ดังนั้น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินนั้นเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

กิจการต้องไม่รับรู้หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 86 เว้นแต่ความน่าจะเป็นที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจอยู่ในระดับที่ไม่น่าเป็นไปได้ ในกรณีที่กิจการต้องรับผิดชอบภาระผูกพันร่วมกับผู้อื่น กิจการต้องถือว่าภาระผูกพันส่วนที่ผู้อื่นต้องรับผิดชอบเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นของกิจการ และรับรู้ภาระผูกพันส่วนที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเป็นประมาณการหนี้สิน เว้นแต่ในกรณีที่ยากยิ่งที่จะเกิดที่กิจการไม่สามารถประมาณมูลค่าของหนี้สินนั้นได้อย่างน่าเชื่อถือ

หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นอาจเปลี่ยนแปลงไปจากลักษณะที่คาดไว้แต่เริ่มแรก ดังนั้น กิจการต้องประเมินสถานการณ์อย่างต่อเนื่องเพื่อกำหนดว่าความเป็นไปได้ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเกิดขึ้นแล้วหรือไม่ หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตสำหรับรายการที่เคยถือเป็นหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น กิจการต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินในงบการเงินในงวดที่ความเป็นไปได้นั้นได้เปลี่ยนแปลงไป (เว้นแต่ในสถานการณ์ที่ยากยิ่งที่จะเกิดที่กิจการไม่สามารถจัดทำประมาณการได้อย่างน่าเชื่อถือ)

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นมักเกิดจากเหตุการณ์ที่ไม่ได้วางแผนไว้หรือไม่ได้คาดการณ์ไว้ที่ก่อให้เกิดความน่าจะเป็นที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ตัวอย่างเช่น การเรียกกร้องค่าสินไหมทดแทนที่กิจการกำลังดำเนินการตามกฎหมายซึ่งผลการตัดสินยังไม่เป็นที่แน่นอน

กิจการต้องไม่รับรู้สินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นในงบการเงิน เนื่องจากการรับรู้ดังกล่าวอาจทำให้กิจการบันทึกรายได้ที่อาจจะไม่เกิดขึ้น อย่างไรก็ตาม หากมีความแน่นอนมากกว่ารายได้จะเกิดขึ้นอย่างแน่นอนรายการดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และการรับรู้รายการดังกล่าวถือว่าเหมาะสม

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 89 หากมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

กิจการต้องประเมินสถานการณ์เกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องเพื่อให้มั่นใจว่างบการเงินจะสะท้อนภาพที่เหมาะสมเกี่ยวกับสินทรัพย์ดังกล่าว หากมีความแน่นอนว่าประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่ได้รับจะเพิ่มขึ้น กิจการต้องรับรู้สินทรัพย์และรายได้ที่เกี่ยวข้องในงบการเงินในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงเกิดขึ้น ในกรณีที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจกิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

2.4 แนวคิดเกี่ยวกับมาตรฐาน ISO14001

ความหมาย และความสำคัญของการจัดการสิ่งแวดล้อม

การผลดำเนินงานกิจกรรมทางธุรกิจในปัจจุบัน ได้ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมทั้งทางตรงและทางอ้อม ทำให้ปัญหาสิ่งแวดล้อมทวีความรุนแรงขึ้นตามจำนวนกิจกรรมเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจ ซึ่งได้มีหน่วยงานหลายภาคส่วนทั้งรัฐบาลและเอกชน ตลอดจนผู้ที่ได้รับผลกระทบจากปัญหาที่เกิดขึ้นออกมาเรียกร้องให้ธุรกิจมีการบริหารจัดการด้านสภาพแวดล้อมให้เกิดประสิทธิผล เพื่อลดปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมที่กำลังเพิ่มความรุนแรงและขยายวงกว้างออกไปเรื่อย ๆ การบริหารจัดการด้านสภาพแวดล้อม จึงเป็นเรื่องที่ธุรกิจได้มุ่งเน้นไปพร้อมกับการสร้างคุณภาพของชิ้นงาน เพราะธุรกิจต้องให้ความมั่นใจในการบริหารสภาพแวดล้อมที่ดี สะท้อนให้เห็นถึงการแสดงความรับผิดชอบต่อบุคคล

โดยรวมและเป็นการเพิ่มมูลค่าให้กับธุรกิจอีกด้วย ซึ่งได้มีผู้ให้ความหมายของการจัดการสิ่งแวดล้อม ดังนี้

R.G.A. Bolsnd การจัดการสิ่งแวดล้อม (Environmental Management) หมายถึงกิจกรรมต่าง ๆ ที่อยู่ในกรอบความสามารถที่จำกัดในการปรับตัว สิ่งแวดล้อม และคำนึงถึงปัจจัยทางนิเวศวิทยาเป็น การบริหารธุรกิจเพื่อความอยู่รอด ผลกำไร ความก้าวหน้า และความรับผิดชอบต่อบุคคลโดยรอบ โดยเน้น หารป้องกันมากกว่าแก้ไข

ประสิทธิ์ นีรัตศยกุล การจัดการสภาพแวดล้อม หมายถึง การจัดการที่เน้นถึง ความสำคัญของ สภาพแวดล้อมภายนอกที่มีผลต่อการภายในซึ่งจะต้องเตรียมแผนการดำเนินการให้เหมาะสมกับสภาพ เศรษฐกิจสังคม สิ่งแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไป หรือได้ตอบการแข่งขันได้ อย่างรวดเร็ว โดยมีการบริหาร ทรัพยากรสิ่งแวดล้อมให้เหมาะสม

เนื่องจากปัญหาสภาพแวดล้อมเป็นปัญหาที่มีการกล่าวถึงอย่างกว้างขวางเพราะในทุกประเทศ ทั่วโลกได้รับผลกระทบจากปัญหาที่เกิดขึ้นทั้งสิ้น และได้พยายามในการหาแนวทางการป้องกัน และกำจัด ปัญหาให้หมดไป ทำให้องค์กรระหว่างประเทศว่าด้วยมาตรฐานการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO (International Organization for Standardization) เป็นองค์กรอิสระตั้งขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการพัฒนา Standard ในด้านต่าง ๆ ที่มีอยู่ให้เป็น Standard เดียวกัน ตลอดจนมีการพัฒนาความร่วมมือในด้านความรู้ วิทยาศาสตร์ เทคโนโลยี และเศรษฐกิจ และเกิดแรงผลักดันให้จัดทำอนุกรมมาตรฐานการจัดการ สิ่งแวดล้อม “ISO 14000 Series” ขึ้นเพื่อเป็นรูปแบบในการดำเนินการด้านสิ่งแวดล้อมให้มี Standard เดียวกัน ปรับระดับการพัฒนาทางสิ่งแวดล้อมให้เท่าเทียมกันในระหว่างประเทศที่จำธุรกิจติดต่อกัน ยกตัวอย่างเช่นการทำกิจกรรม ผลิตภัณฑ์หรือการบริการทุกประเภท เพื่อแก้ปัญหามลพิษและอนุรักษ์ สิ่งแวดล้อมซึ่งเป็นภาระหน้าที่ของทุกประเทศในโลก

ความสำคัญของการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม

การจัดการสิ่งแวดล้อม กลายเป็นสิ่งจำเป็นที่ธุรกิจทั้งหลายได้ให้ความสำคัญเพื่อสร้างมูลค่า ให้กับสินค้าและบริการของกิจการ รวมถึงการสร้างความโดดเด่นที่สวยงามในสายตาของผู้บริโภค ฉะนั้น ISO 14000 จึงมีความสำคัญต่อธุรกิจดังนี้

1. เพิ่มความสามารถในการแข่งขันในทางธุรกิจการค้าและอุตสาหกรรมระหว่างประเทศโดย การทำให้ผู้ประกอบการให้ความมุ่งมั่น เกี่ยวกับการตรวจสอบป้องกันผลกระทบและการจัดการด้าน สภาพแวดล้อมแบบมีระเบียบให้เกี่ยวข้องกับรูปแบบการดำเนินของธุรกิจและกฎหมายทั้งในและนอก ประเทศ

2. ช่วยลดค่าใช้จ่ายในการจำกัดมลพิษโดยการใช้อย่างมีประสิทธิภาพและขจัดมลพิษที่จุดกำเนิดตามหลักการควบคุมคุณภาพในการดำเนินการและการผลิต
3. ลดการเสียดสีของพนักงานในองค์กร และสาธารณชนจากผลกระทบทางด้านสิ่งแวดล้อม
4. เป็นการเพิ่มโอกาสในทางธุรกิจด้วยการสร้างสัมพันธ์ภาพอันดีงามกับผู้บริโภคพร้อมทั้งทำให้ได้เปรียบคู่แข่งที่ไม่ดำเนินข้อกำหนดด้วยในยุคที่สังคมโลกกำลังให้ความสำคัญมุ่งเน้นในเรื่องสภาพแวดล้อม อันเป็นผลสืบเนื่องจากมลพิษต่าง ๆ ไม่ว่าจะทางอากาศ ทางน้ำ การกำจัดของเสีย เป็นต้น

โครงสร้างของอนุกรมมาตรฐาน ISO 14000

ISO 14000 เป็นชุดของมาตรฐานที่ประกอบไปด้วยมาตรฐานหลายเล่ม เริ่มตั้งแต่หมายเลข 14001 จนถึง 14100 (ปัจจุบัน ISO กำหนดเลข สำหรับมาตรฐานไว้ในอนุกรมนี้ 100 หมายเลข) โดยแต่ละเล่มเป็นเรื่องของมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสิ่งแวดล้อม ได้แก่ บรรจง จันทรมาศ (2542, น.38)

1. ระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม Environmental Management Systems หรือ EMS

เป็นมาตรฐานควบคุมระบบการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมขององค์กร ทั้งด้านนโยบาย การวางแผน การปฏิบัติตามแผน การตรวจสอบ และการทบทวนปรับปรุงระบบ ได้แก่

ISO 14010 เป็นหลักการทั่วไปของการตรวจสอบประเมิน

ISO 14011 เป็นวิธีการตรวจสอบประเมินระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม

ISO 14012 เป็นข้อกำหนดคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบประเมิน

มาตรฐานกำหนดวิธีการตรวจสอบประเมินสิ่งแวดล้อม ได้แก่

ISO 14020 เป็นหลักการพื้นฐานในการติดฉลากผลิตภัณฑ์

ISO 14021 เป็นนิยามเกี่ยวกับการใช้ฉลากผลิตภัณฑ์เพื่อสิ่งแวดล้อมที่ผู้ผลิตรับรองตนเอง

ISO 14022 เป็นมาตรฐานด้วยสัญลักษณ์สำหรับผลิตภัณฑ์เพื่อสิ่งแวดล้อมที่ผู้ผลิตรับรองตนเอง

ISO 14023 เป็นข้อกำหนดวิธีการตรวจสอบและรับรองฉลากผลิตภัณฑ์สิ่งแวดล้อมที่ผู้ผลิตติดไว้

ISO 14024 เป็นหลักการ ระเบียบปฏิบัติ ข้อกำหนดและวิธีการรับรองผลิตภัณฑ์เพื่อสิ่งแวดล้อมของหน่วยรับรอง

2. การประเมินผลการดำเนินการสิ่งแวดล้อม Environmental Performance Evaluation หรือ EPE ได้แก่ ISO 14031 เป็นหลักการโดยทั่วไปของการวัดผลการปฏิบัติงานควบคุมมลพิษ

3. การประเมินวงจรอายุของผลิตภัณฑ์ (Life Cycle Assessment หรือ LCA) เป็นมาตรฐานวิเคราะห์ผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมของผลิตภัณฑ์ตั้งแต่วัตถุดิบถึงขั้นเลิกใช้ ได้แก่

ISO 14040 เป็นหลักการพื้นฐานและกรอบการดำเนินงาน

ISO 14041 เป็นการรวบรวมข้อมูลสิ่งแวดล้อมตลอดวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์

ISO 14042 เป็นการประเมินผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมตลอดวงจรชีวิตผลิตภัณฑ์

ISO 14043 เป็นการแปลผลที่ได้จากข้อมูล

การปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO 14001

มาตรฐานที่ธุรกิจสามารถจะยื่นขอรับการรับรองได้ก็คือ ISO 14001 Environmental Management Systems – Specification With Guidance for Use ซึ่งเป็นที่รู้จัก และเข้าใจว่าเป็นมาตรฐานระบบการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันสาระสำคัญในมาตรฐาน EMS มีดังนี้ บรรจง จันทรมาศ (2542, น. 43)

1. นโยบายด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Policy) การบริหารงานด้านสิ่งแวดล้อมเริ่มด้วยผู้บริหารระดับสูงขององค์กร ต้องมีความตั้งใจที่จะปฏิบัติอย่างจริงจัง และกำหนดนโยบายด้านสภาพแวดล้อมขององค์กรขึ้น ไว้เป็นแนวทางการปฏิบัติสำหรับดำเนินงานของทุกคนในบริษัท

2. การวางแผน (Planning) เพื่อให้บรรลุตามนโยบายสิ่งแวดล้อม องค์กรจึงมีการกำหนดรูปแบบแผนในการดำเนินงาน โดยอย่างน้อยต้องครอบคลุมดังนี้

(1) แจกแจงรายละเอียดของกิจกรรมด้านต่าง ๆ ในองค์กรที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม รวมถึงกิจกรรมที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมอย่างมาก

(2) แจกแจงข้อกำหนดทางกฎหมาย และข้อกำหนดอื่น ๆ ที่องค์กรเกี่ยวข้อง และต้องปฏิบัติ

(3) จัดทำวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการจัดการกิจกรรมต่าง ๆ ที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม

(4) จัดทำโครงการจัดการสิ่งแวดล้อม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ข้างต้น

3. การดำเนินการ (Implementation) เพื่อให้ดำเนินการด้านการจัดการสิ่งแวดล้อมเป็นไปตามแผนที่วางไว้ อย่างน้อยขององค์กร ต้องดำเนินการให้ครอบคลุม ดังนี้

(1) กำหนดส่วนประกอบ และอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบในการจัดการสภาพแวดล้อม เผยแพร่ให้พนักงานในบริษัท ได้รับทราบถึงความสำคัญในการจัดการด้านสภาพแวดล้อม รวมทั้งมีการจัดฝึกอบรมตามความเหมาะสมเพื่อให้พนักงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสภาพแวดล้อม มีความรู้ และความเข้าใจในการดำเนินงาน

- (2) ดำเนินการจัดทำและควบคุมเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสภาพแวดล้อม
- (3) ควบคุมการดำเนินการด้านต่าง ๆ ให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้
- (4) จัดทำแผนดำเนินการหากมีอุบัติเหตุต่าง ๆ เกิดขึ้น รวมถึงการซักซ้อมขั้นตอนการดำเนินการอย่างเหมาะสม

4. การตรวจสอบและการแก้ไข (Checking and Corrective Action) เพื่อให้การจัดการสภาพแวดล้อมได้รับการตรวจสอบและแก้ไข อย่างน้อยการดำเนินการขององค์กรต้องมุ่งเน้นหัวข้อหลักเหล่านี้

- (1) ติดตามและวัดผลการดำเนินการ โดยเปรียบเทียบกับแผนที่วางไว้
- (2) แจกแจงสิ่งต่าง ๆ ที่ไม่เป็นไปตามแผนการจัดการสิ่งแวดล้อม รวมทั้งดำเนินการแก้ไข

- (3) จัดทำบันทึกต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสิ่งแวดล้อม
- (4) ตรวจสอบประเมินระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมเป็นระยะ

5. การทบทวนและการพัฒนา (Management Review) ผู้บริหารองค์กรต้องทบทวนระบบการจัดการสภาพแวดล้อม ในเวลาที่พอเหมาะ เพื่อให้การจัดการด้านสภาพแวดล้อมมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง

ประโยชน์ของระบบ ISO 14001

ปัจจุบันมีกระแสเรียกร้องกับสิ่งแวดล้อมจากทุกฝ่าย ทั้งหน่วยงานรัฐ เอกชนและผู้บริโภค ซึ่งให้ความสำคัญต่อปัญหาสิ่งแวดล้อมที่เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว ทำให้ธุรกิจต้องให้ความสำคัญสิ่งแวดล้อมเป็นหลักและจำเป็นต้องแสดงความรับผิดชอบในการดำเนินธุรกิจโดยไม่ให้ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมอย่างจริงจัง ซึ่งทำให้ประโยชน์กับธุรกิจดังนี้ บรรจง จันทรมาศ (2542, น.67)

1. สามารถบริหารงานสิ่งแวดล้อมได้อย่างเป็นระบบ ตามแนวการปฏิบัติที่รับการรับรองและเป็นที่ยอมรับ
2. เกิดสภาพแวดล้อมการทำงานที่ดี รวมทั้งมีการป้องกันในกรณีที่มีอุบัติเหตุเกิดขึ้น
3. เกิดภาพลักษณ์ที่ดีต่อองค์กร เพราะในปัจจุบันผู้บริโภคได้ให้ความสำคัญกับปัญหาด้านสิ่งแวดล้อม ฉะนั้นธุรกิจต้องมีส่วนในการลงทุนเกี่ยวกับกิจกรรมสิ่งแวดล้อมจะเป็นการสร้างภาพลักษณ์ที่ดีให้กับองค์กร
4. ลดภาระค่าใช้จ่าย เนื่องจากมีการจัดการสิ่งแวดล้อมที่เหมาะสม เช่น การจัดการด้านทรัพยากร การจัดการด้านของเสีย
5. เพิ่มความสามารถในการแข่งขันการตลาด

2.5 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จิรภัทร คงสังข์ (2551) ได้ศึกษาถึงการประยุกต์ใช้แนวการปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมขององค์กรสหประชาชาติ และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยพบว่า ผู้บริหารและนักบัญชีของบริษัทมีความรู้ทางการบัญชีสิ่งแวดล้อมน้อย รู้เพียงแต่ว่ากิจการของตนนั้นทำลายสิ่งแวดล้อม และทุกฝ่ายก็เห็นด้วยเป็นเสียงเดียวกันว่า กิจการของตนควรมีการจัดการด้านบัญชีที่เกี่ยวข้องสิ่งแวดล้อม และต้องสามารถที่จะเผยแพร่รูปแบบความคิดเรื่องการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมต่อสังคมได้ แต่ควรจะให้หน่วยงานของรัฐเข้ามาช่วย และประโยชน์ที่จะได้รับการจากการทำบัญชีสิ่งแวดล้อมนั้น ผู้บริหารเห็นว่า จะนำข้อมูลที่ได้มาปรับปรุงเพื่อพัฒนาขบวนการผลิตต่อไป

เบ็ญจวรรณ ชาติจอหอ (2550) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการทำกับดูแลกิจการที่ดี ความเชื่อมั่นต่องบการเงิน และภาพลักษณ์องค์กร ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีจดทะเบียน มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีการกำกับดูแลบริษัทที่ดีโดยรวมและเป็นรายได้ อยู่ในระดับมาก เช่น ด้านการปฏิบัติต่อผู้ถือหุ้นด้วยความเสมอภาคกัน ด้านการเปิดเผยข้อมูลและความโปร่งใส และด้านความรับผิดชอบของคณะกรรมการ มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีความเชื่อมั่นต่องบการเงิน โดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านการเปิดเผยข้อมูลของงบการเงินด้านรูปแบบการนำเสนอของงบการเงิน และด้านกระบวนการจัดทำงบการเงิน และมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีภาพลักษณ์องค์กรโดยรวมและเป็นรายด้าน อยู่ในระดับมาก ได้แก่ ด้านความคล่องตัวในการบริหารงาน ด้านความถี่และศรัทธา และด้านความเชื่อถือและยอมรับ ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชีที่มีทุนจดทะเบียน และจำนวนพนักงานแตกต่างกันมีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีภาพลักษณ์องค์กร ด้านความถี่และศรัทธา ด้านความเชื่อถือและยอมรับ และด้านความคล่องตัวในการบริหารงานแตกต่างกัน บุคคลภายนอกนั้น จะทำให้สังคมของโรงงานโดยรวมจะไม่มีมลภาวะเกิดขึ้น

ปิยะวรรณ ยางคำ (2549) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมธุรกิจกับความสำเร็จของการบัญชีสิ่งแวดล้อมของธุรกิจผู้ผลิตพลาสติกในประเทศไทย พบว่าผู้ประกอบการธุรกิจส่วนใหญ่มีการเปิดเผยเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีสถานประกอบการตั้งอยู่ภายนอกนิคมอุตสาหกรรม และมีช่องทางการจัดจำหน่ายของกิจการผลิตเพื่อขายในประเทศไทย มีความคิดเห็นด้วยเกี่ยวกับการมีจริยธรรมธุรกิจกับความสำเร็จของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมโดยรวม และเป็นรายด้านทุกด้านอยู่ในระดับมาก กล่าวโดยสรุป จริยธรรมธุรกิจมีความสัมพันธ์และมีผลกระทบกับความสำเร็จของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม ดังนั้น ผู้ประกอบการธุรกิจควรให้ความสำคัญ

และส่งเสริมให้บุคลากรในองค์กรมีจริยธรรมธุรกิจ เพื่อนำไปยึดถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานให้เป็นมาตรฐานที่ถูกต้อง ซึ่งจะส่งผลต่อการบริหารจัดการการดำเนินงานขององค์กรให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุด

วัชรียา สุขศีล (2548) ได้ศึกษาผลกระทบของความรับผิดชอบต่อสังคม ที่มีต่อผลการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมและบริษัทข้ามชาติของไทย พบว่าผู้ประกอบการธุรกิจให้ความสำคัญกับความรับผิดชอบต่อสังคมโดยรวมและเป็นรายด้าน 4 ด้าน คือด้านมนุษยชน ด้านจริยธรรม ด้านกฎหมาย และด้านเศรษฐศาสตร์ อยู่ในระดับมาก โดยแต่ละด้านมีข้อที่มีความสำคัญอยู่ในระดับมาก และมีค่าเฉลี่ยสูงสุดคือการปฏิบัติต่อพนักงาน โดยคำนึงถึงศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ ผู้ประกอบการที่มีรูปแบบธุรกิจ จำนวนของเงินทุนจดทะเบียน จำนวนพนักงานและระยะเวลาในการเปิดดำเนินกิจการแตกต่างกัน ให้ความสำคัญกับความรับผิดชอบต่อสังคมและการปรับปรุงองค์กรไม่แตกต่างกัน ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบ พบว่า 1) ความรับผิดชอบต่อสังคมด้านกฎหมายและด้านเศรษฐศาสตร์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกต่อการปรับปรุงองค์กร 2) ความรับผิดชอบต่อสังคมด้านมนุษยศาสตร์ และด้านจริยธรรมไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อการปรับปรุงองค์กร 3) การปรับปรุงองค์กรด้านลูกค้าและด้านกระบวนการภายในองค์กร มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับผลการดำเนินงานและ 4) การปรับปรุงองค์กรด้านการเรียนรู้และการพัฒนาไม่มีความสัมพันธ์และผลกระทบต่อผลการดำเนินงาน

จักรพันธ์ จินดาวงศ์ (2547) ได้ศึกษาถึงแนวการปฏิบัติและแนวโน้มทางการบัญชีการเงินและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมของอุตสาหกรรมประเภทที่มีผลกระทบโดยตรงหรือมีนัยสำคัญต่อสิ่งแวดล้อม พบว่า การปฏิบัติงานบัญชีการเงินสิ่งแวดล้อมนั้นมีแนวโน้มที่เพิ่มขึ้น ส่วนการเปิดเผยสารสนเทศที่พบมากที่สุดคือ เชิงปริมาณและการเงิน กลุ่มตัวอย่างกล่าวว่าเป็นการยุ่งยากที่จะนำเอาบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาใช้ และจะพบปัญหาด้านการกำหนดมูลค่าและการจัดประเภทการบัญชี เนื่องจากยังไม่มีมาตรฐานสำหรับการบัญชีสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะ ปัจจัยนอกองค์กรที่มีผลต่อการเปิดเผยสารสนเทศเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมมากที่สุดคือ ทักษะคนและการกำหนดนโยบายด้านสิ่งแวดล้อมของผู้บริหารและการได้รับใบรับรอง ISO 14000 นั้นเป็นส่วนสำคัญที่ทำให้กลุ่มตัวอย่างเปิดเผยสารสนเทศเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม แต่ก็มีกลุ่มตัวอย่างบางรายทำด้วยความสมัครใจ

มนตรี เลิศสกุลเจริญ (2547) ได้ศึกษาแนวทางการพัฒนาความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กรธุรกิจภาคอุตสาหกรรมในจังหวัดนนทบุรี จากการศึกษาพบว่า ผู้บริหารของธุรกิจมีความเห็นด้วยกับแนวคิดความรับผิดชอบต่อสังคมด้านเศรษฐกิจ จริยธรรม กฎหมาย และการใช้ดุลยพินิจทั้ง 4 ด้านอยู่ในระดับมาก และมีความเห็นต่อการจัดกิจกรรมและบริการที่แสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบต่อ

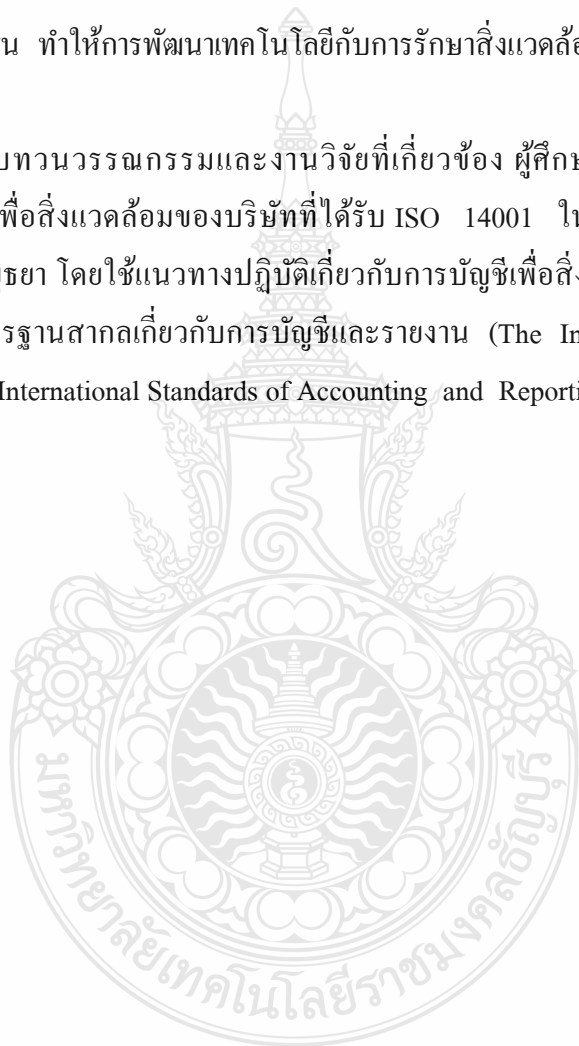
ต่อสังคมทั้ง 6 ด้าน คือ ด้านสิ่งแวดล้อมสิทธิผู้บริโภค สุขภาพอนามัย และวัฒนธรรมนั้นในระดับมาก และมีความเห็นในด้านการศึกษาและพัฒนาชุมชนอยู่ในระดับปานกลาง และข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแนวทางพัฒนาความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กรธุรกิจนั้นคือ ผู้บริหารองค์กรธุรกิจ ต้องมีการกำหนดนโยบายที่ครอบคลุมถึงความรับผิดชอบต่อสังคมในด้านต่าง ๆ และมีการจัดกิจกรรมตามความต้องการของลูกค้า อย่างเหมาะสม และสอดคล้องกับวัฒนธรรมชุมชน โดยให้ทุกฝ่ายมีส่วนร่วม และสร้างความเชื่อถือให้กับลูกค้าและชุมชนภายนอก

พจน์ วีรศุทธากร (2543) ได้ศึกษาแนวทางการประยุกต์ใช้ การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมสำหรับธุรกิจอุตสาหกรรม ในจังหวัดเชียงใหม่และจังหวัดลำพูน พบว่า นักบริหารและนักบัญชีส่วนใหญ่มีความเห็นว่าเป็นไปได้น้อยที่องค์กรธุรกิจ จะจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมเนื่องจากเป็นเรื่องใหม่และยังไม่มีองค์กรใดให้ความสำคัญอย่างจริงจัง และถ้าหากคู่แข่งไม่ได้มีการจัดทำแล้วกิจการเองก็ไม่เต็มใจที่จะจัดทำยกเว้นแต่จะมีกฎหมายบังคับ นอกจากนี้ ได้บอกถึงประโยชน์ที่องค์กรจะได้รับจากการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมของกิจการ ซึ่งประโยชน์ที่องค์กรจะได้รับ ได้แก่ การสร้างภาพลักษณ์ที่ดีต่อลูกค้า ทำให้เกิดความจงรักภักดีในธุรกิจ เชื่อมมั่นในกิจการและสินค้าที่จำหน่าย ผลิตภัณฑ์ที่ติดฉลากสีเขียวซึ่งเน้นผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ส่งเสริมให้องค์กรปฏิบัติตามกฎหมายด้านสิ่งแวดล้อมและข้อกำหนดอื่นของหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมได้อย่างถูกต้องสร้างความเชื่อมั่นให้ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ และผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องอื่น ๆ ผู้ถือหุ้นจะให้ความสนใจเป็นพิเศษ เพราะแนวโน้มของผลกระทบต่อต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมนั้นอาจจะมีผลกระทบต่อผลตอบแทนต่อการลงทุนของกิจการ สามารถนำเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องด้านสิ่งแวดล้อมต่อสังคมได้ โดยไม่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อกิจการ และใช้พิจารณาเพื่อปรับปรุงการผลิต และการดำเนินงานให้ดีขึ้น ทำให้ใช้ประโยชน์จากทรัพยากรได้คุ้มค่ามากขึ้น ช่วยลดค่าใช้จ่ายของกิจการในระยะยาว

ชคญา สุภกรักษ์ (2543) ได้ศึกษาการบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมกับกรณีของโรงไฟฟ้าแม่เมาะ ในจังหวัดลำปาง พบว่า โรงไฟฟ้าแม่เมาะ เป็นธุรกิจผลิตไฟฟ้าที่ใช้ถ่านหินลิกไนต์เป็นเชื้อเพลิงในการผลิต ซึ่งการเผาไหม้ถ่านหินลิกไนต์ที่เป็นทรัพยากรธรรมชาตินั้นทำให้เกิดของเสียจากการผลิตซึ่งส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมโดยตรง การจัดการสิ่งแวดล้อมจึงเป็นเรื่องที่สำคัญ และจำเป็นสำหรับองค์กรทำให้มีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเป็นจำนวนมากซึ่งสามารถจำแนกได้เป็น 8 ประเภท ได้แก่ การติดตั้งเครื่องกำจัดก๊าซซัลเฟอร์ไดออกไซด์ค่าชดเชยผลเสียหายเนื่องจากผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม การก่อสร้างระบบบำบัดน้ำเสียจากการผลิต เพื่อพัฒนาชุมชนและสังคมโดยรอบโรงไฟฟ้า งบประมาณสัมพันธและโฆษณาเผยแพร่กิจกรรมสิ่งแวดล้อมที่รับผิดชอบต่อสังคม ค่าใช้จ่ายในการวิเคราะห์ถ่านหินและน้ำทิ้ง

จากการผลิต การก่อสร้างสถานีตรวจวัดอากาศ 12 จุดในพื้นที่รอบโรงไฟฟ้าค่าใช้จ่ายในการวิจัยและพัฒนาระบบกำจัดฝุ่น ทั้งนี้ ในปัจจุบันโรงไฟฟ้าแม่เมาะยังไม่มีวิธีการปฏิบัติทางบัญชีในเรื่อง ดังกล่าว ได้อย่างถูกต้องและเหมาะสม จากการศึกษาแนวคิดการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมกับกรณี โรงไฟฟ้าแม่เมาะ พบว่า หากมีการนำหลักเกณฑ์และ แนวคิดการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้กับรายการสิ่งแวดล้อมและวิธีปฏิบัติทางบัญชี ในปัจจุบันของโรงไฟฟ้าแม่เมาะอาจส่งผลให้ภาพลักษณ์ขององค์กรในสายตาผู้บริโภคและประชาชนทั่วไปดีขึ้น เป็นการสร้างความเชื่อมั่นและความเข้าใจอันดีระหว่างองค์กรกับชุมชน ทำให้การพัฒนาเทคโนโลยีกับการรักษาสิ่งแวดล้อมดำเนินไปอย่างสอดคล้องและกลมกลืน

จากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ผู้ศึกษาจึงสนใจที่จะศึกษาการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO 14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา โดยใช้แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมที่กำหนดขึ้นโดยผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและรายงาน (The Intergovernmental Working Group of Experts On International Standards of Accounting and Reporting: ISAR) เป็นแนวทางในการศึกษาครั้งนี้



บทที่ 3

วิธีดำเนินการวิจัย

จากการศึกษาค้นคว้าเอกสาร แนวคิด ทฤษฎี ตลอดจนงานวิจัยที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ ในด้านแนวทางการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม มาแล้วนั้น สะท้อนให้เห็นถึงความสำคัญและความจำเป็นของการศึกษานี้ โดยผู้ศึกษามีการกำหนดวิธีการดำเนินการวิจัย ดังนี้

- 3.1 กำหนดปัญหาการวิจัย (Definition the Problem)
- 3.2 การวางแผนการออกแบบการศึกษา (Research Design)
- 3.3 ประชากรและกลุ่มตัวอย่างในการวิจัย (Population and Sampling)
- 3.4 เครื่องมือสำหรับการวิจัย (Research instruments)
- 3.5 การเก็บรวบรวมข้อมูลการวิจัย (Data Collection)
- 3.6 การวิเคราะห์ข้อมูลการวิจัย (Data Analysis)
- 3.7 การตีความหมายข้อมูล (Interpretation Data)
- 3.8 การสรุปผลและรายงานผล (Conclusions and Report)

3.1 กำหนดปัญหาการวิจัย (Definition the Problem)

ปัญหาที่เกิดขึ้นในการใช้บัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมคือ การขาดมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อนำไปเป็นกรอบในการปฏิบัติงานได้อย่างชัดเจน จึงทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติเช่น การรับรู้ว่าจะรับรู้ค่าเสียหายจากคู่กรณีเมื่อใด ควรจะรับรู้เมื่อเกิดคดีความฟ้องร้องต่อศาล หรือเมื่อองค์กรจะต้องจ่ายเงินชดเชย ค่าเสียหาย เป็นต้น หรือจะบันทึกรายงานและจัดประเภทของรายงานนี้อย่างไร เป็นระยะกึ่งงวด รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลอย่างไรให้ถูกต้องและเหมาะสม ไม่มากจนทำลายชื่อเสียงและภาพลักษณ์ขององค์กรหรือเปิดเผยน้อยจนทำให้ดูเหมือนว่าไม่ทำการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ ผู้ศึกษาจึงทำการศึกษาถึงการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา

การกำหนดคำถามในการศึกษานี้ผู้วิจัยได้กำหนดคำถามของการศึกษาว่า “เมื่อองค์กรมีการปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO 14001 แล้วองค์กรมีการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมกับกิจการของตนอย่างไร”

3.2 การวางแผนการออกแบบการศึกษา (Research Design)

จากการกำหนดคำถามการศึกษาข้างต้น ซึ่งมุ่งเน้นการค้นหาคำตอบเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001 แล้วมีการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมภายในองค์กรของตนเองอย่างไร ผู้ศึกษาจึงเลือกการศึกษาวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative research) โดยการสัมภาษณ์ (Interview) ซึ่งเจาะลึกถึงการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในด้านต่าง ๆ โดยการใช้รูปแบบการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (in-depth interview)

การวิจัยเชิงคุณภาพเป็นการวิจัยที่ให้ความสำคัญแก่ผู้ถูกศึกษา ในการดำเนินการวิจัยเชิงคุณภาพความสัมพันธ์ระหว่างผู้ศึกษากับกลุ่มตัวอย่างมีความสำคัญ กลุ่มตัวอย่างไม่ใช่ผู้ถูกกระทำ (research subjects) แต่เป็นผู้มีส่วนร่วม (participants) ในการวิจัย ซึ่งข้อดีของการวิจัยเชิงคุณภาพผู้ศึกษาสามารถลงลึกได้มากตามความต้องการ มีความยืดหยุ่นในการออกแบบและการใช้เครื่องมือสำหรับการเก็บข้อมูลการวิจัย อย่างไรก็ตามการวิจัยเชิงคุณภาพยังคงมีจุดอ่อน คือความไม่เหมาะสมกับการศึกษากลุ่มตัวอย่างขนาดใหญ่เพราะมีความยืดหยุ่นในการดำเนินการวิจัยสูง หากนักวิจัยไม่มีประสบการณ์เพียงพอ อาจมีปัญหาในเรื่องความน่าเชื่อถือ (reliability) ของการใช้เครื่องมือ และความถูกต้องตรงประเด็นของผลการศึกษา (validity) สุพัทธ์ พิบูลย์ (2553)

เพื่อเป็นการเพิ่มความน่าเชื่อถือและความเที่ยงตรงของการวิจัยเชิงคุณภาพ การตรวจสอบข้อมูลก่อนทำการวิเคราะห์โดยวิธีการตรวจสอบข้อมูลแบบสามเส้า (triangulation) เป็นวิธีการหนึ่งที่น่านิยมใช้กันอย่างแพร่หลาย ซึ่งการตรวจสอบข้อมูลแบบสามเส้า ได้แก่ 1) การตรวจสอบสามเส้าด้านข้อมูล (data triangulation) 2) การตรวจสอบสามเส้าด้านผู้วิจัย (investigator triangulation) 3) การตรวจสอบสามเส้าด้านวิธีการรวบรวมข้อมูล (methodological triangulation) วรณี แกมเกตุ (2551)

ในการวิจัยครั้งนี้นอกจากจะมีการตรวจสอบยืนยันระหว่างแหล่งข้อมูลซึ่งเป็นข้อมูลทุติยภูมิและปฐมภูมิแล้ว ยังได้ใช้การตรวจสอบสามเส้าด้านวิธีการรวบรวม คือการศึกษาข้อมูลจากแหล่งเอกสารประกอบ นอกจากนี้ยังใช้วิธีการตรวจสอบโดยใช้แหล่งข้อมูลที่ต่างกัน โดยทำการเก็บข้อมูลจากผู้ทำบัญชีหลาย ๆ โรงงาน



ภาพที่ 3.1 การตรวจสอบสามเส้าด้านวิธีการรวบรวมข้อมูล

ซึ่งจะช่วยให้ทราบถึงแนวทางในการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทต่าง ๆ ได้

3.3 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

3.3.1 ประชากรที่ใช้ในการศึกษา คือ ผู้ทำบัญชีของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา ทั้งหมด 179 บริษัท ซึ่งแบ่งออกเป็นแต่ละประเภทอุตสาหกรรมได้ดังนี้

(1) โรงงานอุตสาหกรรมการเกษตรกรรม	5 บริษัท
(2) โรงงานอุตสาหกรรมการผลิตอาหารและเครื่องดื่ม	5 บริษัท
(3) โรงงานอุตสาหกรรมสิ่งทอและเครื่องหนัง	6 บริษัท
(4) โรงงานอุตสาหกรรมโลหะและอโลหะ	26 บริษัท
(5) โรงงานอุตสาหกรรมยางพาราและพลาสติก	27 บริษัท
(6) โรงงานอุตสาหกรรมเครื่องจักรและอุปกรณ์	9 บริษัท
(7) โรงงานอุตสาหกรรมน้ำมันก๊าดและเคมีภัณฑ์	1 บริษัท
(8) โรงงานอุตสาหกรรมผลิตก๊าซและส่งจำหน่ายก๊าซ	6 บริษัท
(9) โรงงานอุตสาหกรรมกระดาษและเยื่อกระดาษ	5 บริษัท
(10) โรงงานอุตสาหกรรมชิ้นส่วนรถยนต์	27 บริษัท
(11) โรงงานอุตสาหกรรมเครื่องใช้ไฟฟ้าและอุปกรณ์	6 บริษัท
(12) โรงงานอุตสาหกรรมเครื่องมือแพทย์และเครื่องมือเฉพาะทาง	5 บริษัท
(13) โรงงานอุตสาหกรรมชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์	36 บริษัท
(14) โรงงานอุตสาหกรรมอื่น ๆ	15 บริษัท
รวม	179 บริษัท

3.3.2 กลุ่มตัวอย่างได้แก่ผู้ทำบัญชีของบริษัทจดทะเบียนนิติบุคคลจำนวน 6 บริษัท

การเลือกกลุ่มตัวอย่างจำนวน 6 บริษัท เลือกจากกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีจำนวนบริษัท มากที่สุด 3 อันดับแรก มา 5 บริษัท ได้แก่

(1) โรงงานอุตสาหกรรมผลิตชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์	2 บริษัท
(2) โรงงานอุตสาหกรรมชิ้นส่วนรถยนต์	2 บริษัท
(3) โรงงานอุตสาหกรรมยางพาราและพลาสติก	1 บริษัท

และอีก 1 บริษัทเลือกจากบริษัทที่ประกอบกิจการพลังงาน ได้แก่

(4) โรงงานอุตสาหกรรมผลิตก๊าซและส่งจำหน่ายก๊าซ	1 บริษัท
---	----------

โดยผู้ถูกสัมภาษณ์เป็นผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และมีตำแหน่งงานในระดับผู้จัดการหรือรองผู้จัดการฝ่ายบัญชีและการเงิน

การศึกษารังนี้ผู้ศึกษาจัดทำขึ้นโดยตระหนักถึงสิทธิและการป้องกันผู้ให้สัมภาษณ์ จึงนำเสนอผลการวิจัยโดยไม่ระบุชื่อของผู้ให้สัมภาษณ์ (Anonymous) ผู้ศึกษาจึงได้ใช้ชื่อสมมติดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 3.1 แสดงการให้รหัสข้อมูลของผู้ให้สัมภาษณ์

ผู้ให้สัมภาษณ์	ชื่อสมมติ	รหัสการให้ข้อมูล
ผู้ทำบัญชี	คุณ ก	การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 1
ผู้ทำบัญชี	คุณ ข	การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 2
ผู้ทำบัญชี	คุณ ค	การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 3
ผู้ทำบัญชี	คุณ ง	การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 4
ผู้ทำบัญชี	คุณ จ	การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 5
ผู้ทำบัญชี	คุณ ฉ	การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 6

3.4 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การศึกษารังนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative research) โดยการสัมภาษณ์ (Interview) ใช้รูปแบบการสัมภาษณ์แบบเจาะลึก (in-depth interview) โดยมีเครื่องมือช่วยในการเก็บรวบรวมข้อมูลได้แก่ “แบบสัมภาษณ์” ซึ่งผู้ศึกษามุ่งเน้นประเด็นที่จะศึกษา ใน 9 ด้าน ได้แก่

1. ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท
2. ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์
3. การปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001
4. การรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม
5. การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม
6. การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม
7. การรับรู้ค่าชดเชย
8. การเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม
9. ปัญหาและอุปสรรคในการประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อม

3.5 การเก็บรวบรวมข้อมูล

แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ประกอบด้วย แหล่งข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) และ แหล่งข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data)

3.5.1 แหล่งข้อมูลปฐมภูมิ (Primary Data) ผู้ศึกษาได้ทำการรวบรวมข้อมูลการสัมภาษณ์เชิงลึก จากกลุ่มตัวอย่างในด้านการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

3.5.2. ข้อมูลทุติยภูมิ (Secondary Data) เป็นข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาโดยการค้นคว้าอย่างละเอียด ได้แก่ เนื้อหาผลงานวิจัย วิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม เอกสารงานวิจัยเชิงวิชาการต่าง ๆ ตำราเรียนที่เกี่ยวข้อง และข้อมูลออนไลน์ต่าง ๆ เพื่อใช้เป็นแนวทางประกอบในการศึกษาครั้งนี้

3.6 วิธีการวิเคราะห์ข้อมูล (Data Analysis)

ผู้ศึกษาเขียนรายงานผลข้อมูลที่ได้จากการทำวิจัยเชิงคุณภาพในรูปแบบพรรณนา โดยผู้ศึกษาได้นำข้อมูลมาวิเคราะห์เนื้อหา ตามกรอบแนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวข้องมารวมในวิเคราะห์คำตอบที่ได้จากการสัมภาษณ์

3.7 การตีความหมายข้อมูล (Interpretation Data)

หลังจากที่ได้มีการเก็บรวบรวมข้อมูลการสัมภาษณ์ครบทั้งหมดแล้ว ผู้ศึกษาจึงได้ทำการอธิบายและแปลความหมายของข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ โดยใช้ภาษาที่ง่ายต่อการเข้าใจและสามารถที่จะตีความหมายของข้อมูลได้ ในการตีความหมายของข้อมูลจากการศึกษาครั้งนี้ ผู้ศึกษานำเอาข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ โดยมีได้มีการเอาความคิดเห็นส่วนตัวหรือประสบการณ์ส่วนตัวของผู้ศึกษาเข้ามามีส่วนในการตีความครั้งนี้แต่อย่างใด

3.8 การสรุปผลและรายงานผล (Conclusions and Report)

การสรุปผลของการศึกษาครั้งนี้ ทำการสรุปผลจากข้อเท็จจริงทั้งหมดที่มีอยู่ตามหลักการโดยอาศัยข้อมูลพื้นฐาน เพื่อให้ทราบถึงผลการศึกษาที่จะช่วยทำให้เกิดความเข้าใจได้เร็วขึ้น หลังจากที่ได้มีการสรุปผลเรียบร้อยแล้ว ผู้ศึกษาได้ทำการเขียนข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหา โดยการเขียนรายงานตามข้อมูลวิจัยที่มีอยู่จริง โดยไม่มีอคติต่องานวิจัยนี้แต่อย่างใด

บทที่ 4

ผลการวิเคราะห์

การศึกษาค้างนี้มุ่งศึกษาการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา ผู้ศึกษาใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพ มีการออกแบบการศึกษาโดยใช้การสัมภาษณ์แบบเจาะลึก ซึ่งมุ่งเน้นประเด็นที่จะศึกษา ใน 9 ด้าน ได้แก่ 1) ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท 2) ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์ 3) การปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001 4) การรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม 5) การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม 6) การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม 7) การรับรู้ค่าชดเชย 8) การเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม 9) ปัญหาและอุปสรรคในการประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อม

โดยผู้ศึกษาได้นำเสนอผลการวิเคราะห์ข้อมูลตามลำดับ ดังนี้

- (1) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท
- (2) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์
- (3) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001
- (4) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม
- (5) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม
- (6) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม
- (7) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการรับรู้ค่าชดเชย
- (8) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม
- (9) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านปัญหาและอุปสรรคในการประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อม

4.1 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

(1) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท

ตารางที่ 4.1 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท

บริษัท	ระยะเวลา ดำเนินงาน	จำนวน พนักงาน	ทุนจดทะเบียน	ประเภทธุรกิจ
1	14	740	580,800,000	โรงงานอุตสาหกรรมชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์
2	21	22	25,000,000	โรงงานอุตสาหกรรมยางพาราและพลาสติก
3	19	380	260,000,000	โรงงานอุตสาหกรรมผลิตชิ้นส่วนรถยนต์
4	21	2,930	600,000,000	โรงงานอุตสาหกรรมชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์
5	26	130	19,000,000	โรงงานอุตสาหกรรมผลิตก๊าซและส่งจำหน่ายก๊าซ
6	21	123	160,000,000	โรงงานอุตสาหกรรมผลิตชิ้นส่วนรถยนต์

จากผลการศึกษาพบว่าบริษัทส่วนใหญ่ดำเนินงานมาแล้ว 20 ปี มีเพียง 2 บริษัทเท่านั้นที่มีการดำเนินงานยังไม่ถึง 20 ปี และมีพนักงานมากที่สุดคือ 2,930 คน รองลงมา 740 คน และน้อยที่สุด คือ 22 คน และบริษัทมีทุนจดทะเบียนตั้งแต่ 19,000,000 -600,000,000บาท และกลุ่มตัวอย่างเป็นโรงงานอุตสาหกรรมผลิตชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์ 2 บริษัท และโรงงานอุตสาหกรรมชิ้นส่วนรถยนต์ 2 บริษัท และโรงงานอุตสาหกรรมผลิตก๊าซและส่งจำหน่ายก๊าซ 1 บริษัท ส่วนอีก 1 บริษัทเป็นโรงงานอุตสาหกรรมยางพาราและพลาสติก

(2) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์

ตารางที่ 4.2 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์

บริษัท	ตำแหน่ง	การศึกษา	อายุ	ประสบการณ์
1	ผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายบัญชี	ปริญญาตรี	39	15
2	ผู้จัดการฝ่ายบัญชี	ปริญญาตรี	45	17
3	ผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายบัญชี	ปริญญาตรี	32	10

ตารางที่ 4.2 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์ (ต่อ)

บริษัท	ตำแหน่ง	การศึกษา	อายุ	ประสบการณ์
4	ผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายบัญชี	ปริญญาโท	36	14
5	ผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายบัญชี	ปริญญาตรี	42	20
6	ผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายบัญชี	ปริญญาตรี	36	14

จากผลการศึกษาในด้านวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์พบว่าผู้บริหารฝ่ายบัญชีทั้งหมดเป็นเพศหญิง อายุ มากกว่า 35 ปี จบการศึกษาระดับปริญญาตรี 5 คน และปริญญาโท 1 คน ตำแหน่งงานในปัจจุบันเป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชี 1 คน และผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายบัญชี 5 คน มีประสบการณ์การทำงาน มากกว่า 10 ปี

(3) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม

ISO14001

จากการสัมภาษณ์ทั้ง 6 บริษัท ผู้ให้สัมภาษณ์ทุกคนให้การสัมภาษณ์ไปในทิศทางเดียวกันคือบริษัทต้องปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001 เพราะหากไม่ทำตามข้อกำหนดแล้ว บริษัทก็จะไม่ได้รับการรับรองมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001 แต่ละบริษัทจึงมีขั้นตอนการปฏิบัติที่เหมือนกันดังนี้

1. นโยบายด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Policy) การบริหารงานด้านสิ่งแวดล้อมเริ่มด้วยผู้บริหารระดับสูงขององค์กร มีความตั้งใจที่จะปฏิบัติอย่างจริงจัง และกำหนดนโยบายด้านสภาพแวดล้อมขององค์กรขึ้น ไว้เป็นแนวทางการปฏิบัติสำหรับดำเนินงานของทุกคนในบริษัท

2. การวางแผน (Planning) เพื่อให้บรรลุตามนโยบายสิ่งแวดล้อม องค์กรจึงมีการกำหนดรูปแบบแผนในการดำเนินงาน โดยอย่างน้อยต้องครอบคลุมดังนี้

(1) แจกแจงรายละเอียดของกิจกรรมด้านต่าง ๆ ในองค์กรที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม รวมถึงกิจกรรมที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมอย่างมาก

(2) แจกแจงข้อกำหนดทางกฎหมาย และข้อกำหนดอื่น ๆ ที่องค์กรเกี่ยวข้อง และต้องปฏิบัติ

(3) จัดทำวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการจัดการกิจกรรมต่าง ๆ ที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม

(4) จัดทำโครงการการจัดการสิ่งแวดล้อม เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ข้างต้น

3. การดำเนินการ (Implementation) เพื่อให้ดำเนินการด้านการจัดการสิ่งแวดล้อมเป็นไปตามแผนที่วางไว้ อย่างน้อยองค์กร ต้องดำเนินการให้ครอบคลุม ดังนี้

(1) กำหนดส่วนประกอบ และอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบในการจัดการสภาพแวดล้อม เผยแพร่ให้พนักงานในบริษัทได้รับทราบถึงความสำคัญในการจัดการด้านสภาพแวดล้อม รวมทั้งมีการจัดฝึกอบรมตามความเหมาะสมเพื่อให้พนักงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสภาพแวดล้อม มีความรู้ และความเข้าใจในการดำเนินงาน

(2) ดำเนินการจัดทำและควบคุมเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสภาพแวดล้อม

(3) ควบคุมการดำเนินการด้านต่าง ๆ ให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้

(4) จัดทำแผนดำเนินการหากมีอุบัติเหตุต่าง ๆ เกิดขึ้น รวมถึงการซักซ้อมขั้นตอนการดำเนินการอย่างเหมาะสม

4. การตรวจสอบและการแก้ไข (Checking and Corrective Action) เพื่อให้การจัดการสภาพแวดล้อมได้รับการตรวจสอบและแก้ไข อย่างน้อยการดำเนินการขององค์กรต้องมุ่งเน้นหัวข้อหลักเหล่านี้

(1) ติดตามและวัดผลการดำเนินการ โดยเปรียบเทียบกับแผนที่วางไว้

(2) แจกแจงสิ่งต่าง ๆ ที่ไม่เป็นไปตามแผนการจัดการสิ่งแวดล้อม รวมทั้งดำเนินการ

แก้ไข

(3) จัดทำบันทึกต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสิ่งแวดล้อม

(4) ตรวจสอบประเมินระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมเป็นระยะ

5. การทบทวนและการพัฒนา (Management Review) ผู้บริหารองค์กรต้องทบทวนระบบการจัดการสภาพแวดล้อม ในเวลาที่พอเหมาะ เพื่อให้การจัดการด้านสภาพแวดล้อมมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง

(4) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม

จากการศึกษาการรับรู้รายการ หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบดุลและงบกำไรขาดทุนด้วยตัวอักษรและจำนวนเงินพร้อมกับรวมจำนวนเงินนั้นในยอดรวมของงบการเงินดังกล่าว หากรายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการตามเงื่อนไขทุกข้อดังต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าวจะเข้าหรือออกจากบริษัท

2. รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมจึงควรรับรู้ในงวดบัญชีที่เกิดขึ้นทันที หากต้นทุนสิ่งแวดล้อมดังกล่าวอยู่ในเกณฑ์ที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ควรรับรู้รายการรายจ่ายฝ่ายทุน และทยอยตัดบัญชีเป็น ค่าใช้จ่ายโดยแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลางวดปัจจุบัน และในอนาคตตามความเหมาะสม มิฉะนั้น แล้วจะต้องรับรู้

รายการค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนทันทีในงบกำไรขาดทุน ประเด็นที่สำคัญเกี่ยวกับต้นทุนสิ่งแวดล้อม คือ ควรรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้นครั้งเดียว หรือควรรับรู้รายการรายจ่ายฝ่ายทุนและทยอยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบันและอนาคตตามความเหมาะสม ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ควรรับรู้รายการค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้นทันที

3. การรับรู้ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม บริษัทควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อบริษัทสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือส่วนที่ลดลงของสินทรัพย์ และบริษัทควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันทีที่รายจ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตส่วนนั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบดุลอีกต่อไป

ในทางปฏิบัติโดยส่วนใหญ่แล้วต้นทุนสิ่งแวดล้อมมักจะก่อให้เกิดประโยชน์ในอนาคตหรือไม่สัมพันธ์กับประโยชน์ในอนาคตที่จะรับรู้รายการรายจ่ายฝ่ายทุน ตัวอย่างเช่น การขจัดของเสียการทำความสะดวก และความเสียหายที่บริษัทรายงานว่าได้เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน ค่าใช้จ่ายจากการบริหารจัดการด้านสิ่งแวดล้อม ค่าตรวจสอบ ค่าปรับจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายสิ่งแวดล้อมรวมทั้งค่าชดเชยความเสียหายต่อบุคคลที่สามจากความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งพิจารณาได้ว่าเป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม แต่เป็นต้นทุนที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในอนาคต ต้นทุนดังกล่าวให้รับรู้รายการค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนได้ทันที ในบางกรณีต้นทุนสิ่งแวดล้อมอาจมีความสัมพันธ์ต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน เช่นความเสียหายต่อสินทรัพย์ที่เกิดก่อนการรวมบริษัท ต้นทุนในการกำจัดสิ่งปฏิกลของสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน โดยทั่วไปจะไม่ถือเป็นค่าปรับปรุงค่าใช้จ่ายของงวด เว้นแต่กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี หรือแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ ซึ่งแต่ละบริษัทก็มีวิธีการปฏิบัติที่ไม่เหมือนกัน ดังที่ได้สัมภาษณ์มาทั้งหมดได้แก่ การให้สัมภาษณ์หมายเลขที่ 1, 2, 3, 4, 5 และ 6 ดังนี้

บริษัทที่ 1

“สำหรับการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมหรือค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมมีดังนี้

1. ค่าบำรุงรักษาเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ในการบำบัดน้ำเสียได้แก่ ปิมน้ำ ที่อยู่ตามร่องระบายน้ำเมื่อระดับน้ำในร่องระบายน้ำสูงขึ้น แต่น้ำไม่สามารถไหลสู่ท่อน้ำทิ้งของทางนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ บริษัทจะใช้ปิมน้ำนั้นในการช่วยให้น้ำระบายลงไปยังท่อน้ำของทางนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้นบริษัทรับรู้รายการรวมเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อม

2. ค่าแรงงานที่จ่ายให้แก่พนักงานที่ทำงานเกี่ยวกับการกำจัดของเสียหรือการแพร่กระจายของเสีย บริษัทรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อม

3. บริษัทมีต้นทุนในการออกแบบกระบวนการผลิตที่ทำให้ลดปัญหาด้านสิ่งแวดล้อม หรือการลดขั้นตอนที่ไม่จำเป็น เช่น การลดขั้นตอนการผลิตเพื่อลดการเกิดขยะ ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการออกแบบไลน์การผลิตนั้น บริษัทรับรู้อยู่ว่าเป็นส่วนหนึ่งในบัญชีค่าใช้จ่ายการผลิตของแผนกนั้น ๆ
4. บริษัทยังมีการใช้บรรจุภัณฑ์ที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม และค่าใช้จ่ายในการจัดทำบรรจุภัณฑ์ที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อมนั้น นำไปรับรู้รายการรวมเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายการผลิตของแผนกนั้น ๆ
5. มีต้นทุนเกี่ยวกับการปรับสภาพความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อมคือน้ำเน่าเสีย บริษัทได้มีการใส่ลูกอีเอ็มบอล ไปในน้ำที่เน่าเสียเพื่อให้ น้ำที่เน่าเสียกลับมาสู่สภาพเดิม สำหรับการรับรู้รายการนั้น บริษัทรับรู้อยู่ว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการกำจัดของเสียของบริษัท
6. กรณีที่พนักงานได้รับอันตรายจากพิษในโรงงาน แล้วต้องไปรับการรักษาที่โรงพยาบาล ค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาลของพนักงานนั้นบริษัทรับรู้อยู่ว่าเป็นค่าสวัสดิการพนักงาน
7. ต้นทุนการฝึกอบรมพนักงานเพื่อสร้างจิตสำนึกในด้านการรักษาสิ่งแวดล้อม และการฝึกอบรมให้ความรู้พนักงานในด้านการซ่อมระดับเหตุฉุกเฉินต่าง ๆ เช่น น้ำท่วม ไฟไหม้ รวมถึงค่าวิทยากรในการให้ความรู้ในเรื่องนี้ บริษัทรับรู้อยู่ว่าเป็นค่าใช้จ่ายเป็นค่าฝึกอบรมและสัมมนา โดยหากมีพนักงานจากแผนกไหนเข้าร่วมการฝึกอบรมบ้าง บริษัทก็จะบันทึกเป็นส่วนเข้าเป็นค่าใช้จ่ายตามแผนกที่พนักงานทำงานอยู่
8. ต้นทุนในการกำจัดของเสียนั้นบริษัทใช้บริการของทางบริษัท สวนอุตสาหกรรมโรจนะ จำกัด (มหาชน) ในแต่ละเดือน ทางบริษัท สวนอุตสาหกรรมโรจนะ จำกัด (มหาชน) ก็จะมีการเก็บน้ำในบริษัทไปตรวจสอบว่ามีค่าไขมันเกินหรือไม่ ถ้าค่าไขมันเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด บริษัทก็จะถูกปรับค่าปรับที่เกิดขึ้นนั้น บริษัทรับรู้อยู่ว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหาร
9. ส่วนค่าใช้จ่ายในการส่งกำจัดน้ำมันและอาซิ โดนที่ใช่แล้ว จะใช้บริการของบริษัทรับกำจัด โดยบริษัทรับรู้อยู่ว่าเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมโดยเข้าบัญชีค่าใช้จ่ายในการกำจัดของเสีย
10. ค่าที่ปรึกษาในการจัดทำ ISO 14001 หรือค่าใช้จ่ายในการเข้าตรวจสอบประจำปีนั้น นั้นบริษัทรับรู้อยู่ว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการให้คำปรึกษา
11. ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องคือ ค่าใช้จ่ายที่บริษัทจ่ายออกไปเพื่อการนิทรรศการ “สัปดาห์ความปลอดภัยและสิ่งแวดล้อม”ในงานก็จะมีกิจกรรมต่าง ๆ ให้พนักงานได้ร่วมสนุก มีเกมส์ และกิจกรรมที่ให้ความรู้เรื่องสิ่งแวดล้อมและความปลอดภัยให้กับพนักงาน ค่าใช้จ่ายในการจัดนิทรรศการนี้ บริษัทรับรู้อยู่ว่าเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 1,11 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 2

“ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมนั้นทางบริษัท มีน้อยมาก เนื่องจากบริษัท เป็นบริษัท ประกอบกิจการ รับจ้างทำของ บริษัทก็จะผลิตงานตามออเดอร์ของลูกค้า ต้นทุนเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นนั้น ก็จะมีดังนี้

1. ค่ากำจัดของเสียที่จ่ายให้กับนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ เท่านั้น โดยนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จะมีการเรียกเก็บแค่เดือนละ 1 ครั้ง ค่าใช้จ่ายส่วนนี้บริษัทรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน โดยแยกต่างหากจากบัญชีค่าใช้จ่ายในการผลิต

2. ค่าใช้จ่ายในการจ้างบุคคลภายนอกเข้ามาตรวจสอบ ISO14001 นั้น บริษัทรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหาร โดยเข้าบัญชีค่าที่ปรึกษา

3. พนักงานได้รับอันตรายจากพิษในโรงงาน หากมีการรักษาพยาบาล ค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาลของพนักงานบริษัทรับรู้รายการเป็นค่าค่าสวัสดิการพนักงาน

4. ส่วนการส่งพนักงานไปฝึกอบรมหลักสูตรที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมไม่ว่าจะเป็นการฝึกอบรมทั้งภายในและภายนอกบริษัท เช่นการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับการรักษาสิ่งแวดล้อม และการฝึกอบรมเพื่อซ่อมการอพยพหนีไฟ และดับเพลิง ที่บริษัทจะต้องจัดขึ้นตามที่กฎหมายกำหนดนั้น บริษัทรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน โดยให้อยู่ในหมวดค่าใช้จ่ายอื่น ๆ” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 2, 11 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 3

“ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมและการปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO 14001 และบริษัทรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับ ISO 14001 นั้น จะมีดังนี้

1. ค่า Audit ISO 14001 ที่เข้ามาทำการตรวจสอบประจำปีเท่านั้น รับรู้รายการบัญชีค่าใช้จ่าย ISO 14001

2. ค่ากำจัดของเสียที่บริษัทสวนอุตสาหกรรมโรจนะ จำกัด (มหาชน) เรียกเก็บนั้น บริษัทรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายการกำจัดของเสีย

3. ค่าฝึกอบรมเพื่อให้มีความรู้ด้านการรักษาสิ่งแวดล้อมและการซ่อมอพยพหนีไฟและดับเพลิง ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการฝึกอบรม ไม่ว่าจะเป็นการค่าวิทยากร ค่าอาหารเครื่องดื่มที่รับรองวิทยากร บริษัทรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายในอบรมและสัมมนา

4. แล้วก็จะมีการรักษาพยาบาลของพนักงานที่ได้รับสารพิษจากการทำงาน บริษัทจะรับรู้รายการเป็นค่าค่าสวัสดิการ” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 3, 18 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 4

“ทางบริษัทไม่ได้มีรหัสบัญชีที่เปิดไว้สำหรับการรับรู้รายการค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อม มีเพียงแต่เป็นค่าใช้จ่ายในการกำจัดของเสียเท่านั้น ซึ่งค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม หลัก ๆ เลยกี่จะประกอบไปด้วย

1. ค่าใช้จ่ายที่ส่งกำจัดของเสียที่จ่ายให้กับทางสวนอุตสาหกรรมโรจนะ ค่าใช้จ่ายในการกำจัดของเสียนั้นกิจการรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายในการกำจัดของเสียอยู่ในส่วนของค่าใช้จ่ายในการบริหาร

2. ค่าใช้จ่ายในการทำบ่อคักไขมัน บริษัทรับรู้รายการค่าใช้จ่ายทางอ้อม โดยเข้าบัญชีค่าใช้จ่ายอื่น ๆ สำหรับค่าแรงงานในการซ่อมแซมบ่อนั้นไม่ต้องจ่ายเพิ่มเติม เนื่องจากให้พนักงานของบริษัทเป็นผู้ทำเอง บริษัทรับรู้รายการค่าแรงนั้นเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตทางตรง

3. ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมเพื่อให้ความรู้พนักงานเรื่องการรักษาสิ่งแวดล้อม และการสร้างจิตสำนึกแก่พนักงานและการฝึกอบรมเพื่อซ่อมการอพยพ กรณีฉุกเฉินเช่น ไฟไหม้ เป็นต้น ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการฝึกอบรมนั้น บริษัทรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายในการอบรมและสัมมนา

4. ในกรณีที่พนักงานได้รับสารพิษในโรงงาน บริษัทจะมีกองทุน Well Fair (กองทุนเงินทดแทนกรณีลูกจ้างประสบอันตรายหรือเจ็บป่วยเนื่องจากการทำงาน) ไว้ให้พนักงานใช้ หากพนักงานใช้กองทุนส่วนนี้หมด ก็จะให้พนักงานใช้กองทุนประกันสังคม

5. ค่าบริการที่จ่ายให้กับบุคคลภายนอกให้เข้ามาทำการตรวจสอบและรับรองมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001 นั้นรับรู้รายการเป็นค่าตรวจสอบ

6. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ในการบำบัดน้ำเสีย ของบริษัทได้แก่ “เครื่องบำบัดน้ำเสีย” ที่อยู่ในสระน้ำบริเวณหน้าบริษัท เครื่องบำบัดน้ำเสียนี้จะทำให้น้ำที่เน่าเสียกลับมาใช้ในการรดน้ำต้นไม้ได้ บริษัทสามารถประหยัดค่าน้ำในส่วนที่เป็นการรดน้ำต้นไม้ลง ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมเครื่องบำบัดน้ำเสียนี้บริษัทรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอาคาร เพราะว่าเครื่องบำบัดน้ำเสียนี้ บริษัททำการติดตั้งพร้อมกับตอนสร้างอาคาร บริษัทจึงรับรู้รายการส่วนหนึ่งของอาคาร” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 4, 22 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 5

“ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001 บริษัทนั้นไม่ได้รับรู้รายการเป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นนั้นก็แบ่งการรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารดังนี้

1. ในการทำบ่อดักไขมันที่จ้างบริษัทจากหน่วยงานภายนอกมาทำให้ ค่าแรงงานและค่าจ้างทำบ่อดักไขมัน บริษัทรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายแยกจากค่าใช้จ่ายในการผลิต แต่ก็ไม่ได้นำไปรวมไว้ในกลุ่มต้นทุนสิ่งแวดล้อม

2. ค่าใช้จ่ายในการอบรมให้ความรู้เรื่องการอพยพหนีไฟ หรือให้ความรู้แก่พนักงานเกี่ยวกับเรื่องการสร้างจิตสำนึกในการรักษาสิ่งแวดล้อมนั้น บริษัทรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมและสัมมนาโดยป็นส่วนเข้าเป็นค่าใช้จ่ายตามแผนกที่พนักงานเข้ารับการฝึกอบรม

3. ค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้กับบริษัทที่เข้ามาตรวจสอบและรับรองระบบ ISO14001 นั้นรับรู้รายการค่าตรวจสอบและอยู่ในส่วนของค่าใช้จ่ายในการบริหาร

4. การกำจัดของเสียที่ส่งให้ทางนิคมอุตสาหกรรมโรจนะกำจัดนั้น บริษัทรับรู้รายการค่ากำจัดของเสียอยู่ในส่วนของค่าใช้จ่ายในการบริหารซึ่งแตกต่างหากจากค่าใช้จ่ายในการผลิต แต่ก็ไม่ได้รับรู้รายการเป็นต้นทุนที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมอย่างชัดเจน

5. ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ป้องกันปัญหาสิ่งแวดล้อมนั้น ได้แก่ การวางระบบของท่อที่ปล่อยแก๊ส ไม่ว่าจะเป็นค่าแรงงาน เครื่องจักรหรืออุปกรณ์ที่จ่ายออกไป บริษัทจะรับรู้รายการรวมเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิต” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 5, 22 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 6

“ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับ ISO 14001 นั้นบริษัทไม่ได้แยกเป็นบัญชีสำหรับสิ่งแวดล้อมออกมาต่างหาก แม้จะทำกิจกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม ก็จะได้รับรู้รายการตามค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น เช่น

1. ค่าใช้จ่ายในการส่งกำจัดของเสีย ที่บริษัทได้จ่ายให้กับนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ ในแต่ละเดือนนั้น บริษัทรับรู้รายการค่าใช้จ่ายทางอ้อมไว้ในส่วนของบัญชี Anti Pollution

2. ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมและดูแลบ่อดักไขมัน หากเป็นการซ่อมธรรมดาที่ช่างเทคนิคของบริษัทสามารถทำได้ ก็จะให้พนักงานบริษัทเป็นผู้รับผิดชอบในการซ่อมแซมนั้น แต่หากต้องมีการซ่อมแซมครั้งใหญ่เนื่องจากมีอุปกรณ์บางส่วนได้รับความเสียหายจึงต้องทำการซ่อมใหญ่ บริษัทจะจ้างหน่วยงานภายนอกมาเป็นผู้ซ่อมแซมให้ ค่าใช้จ่ายและค่าแรงงานในการซ่อมบริษัท รับรู้รายการ Preventive maintenance

3. ค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งจุลินทรีย์ที่นำมาใส่ในบ่อดักจับไขมัน บริษัทรับรู้รายการค่าใช้จ่ายทางอ้อมไว้ในส่วนของบัญชี Anti Pollution

4. ค่าใช้จ่ายในการอบรม และให้ความรู้เกี่ยวกับ ISO 14001 และการอบรมและซ่อมการอพยพในกรณีฉุกเฉิน เช่น ไฟไหม้ น้ำท่วม หากมีการส่งพนักงานออกไปอบรมหรือสัมมนาภายนอกบริษัท จะ

รับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายในการอบรมและสัมมนา โดยการปันส่วนค่าใช้จ่ายนั้นเข้าเป็นค่าใช้จ่ายของพนักงานที่ไปสัมมนา

5. ค่าจ้างที่ปรึกษาและค่า Audit ISO 14001 ที่จ่ายให้กับหน่วยงานภายนอก บริษัทรับรู้รายการค่าที่ปรึกษา” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 6, 25 พฤษภาคม 2558)

จากผลการศึกษาในด้านการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม พบความแตกต่างในการปฏิบัติเกี่ยวกับการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมของบริษัทต่าง ๆ ซึ่งมีความหลากหลายในการรับรู้รายการ ซึ่งเป็นไปตามแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของ The Intergovernmental Working Group of Experts On International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) การรับรู้รายการเกี่ยวกับการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม สามารถสรุปได้ดังตารางที่ 4.3

ตารางที่ 4.3 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม

ต้นทุนสิ่งแวดล้อม	บริษัท	การรับรู้รายการ	สรุปผล
1. ค่าใช้จ่ายในการรับรอง ISO 14001	บริษัทที่ 1	รับรู้รายการเป็นค่าที่ปรึกษา	มี 1 บริษัทเท่านั้นที่รับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่าย ISO 14001 โดยตรง และมี 3 บริษัทที่รับรู้รายการเป็นค่าที่ปรึกษา ส่วนอีก 2 บริษัท รับรู้รายการเป็นค่าตรวจสอบ
	บริษัทที่ 2	รับรู้รายการเป็นค่าที่ปรึกษา	
	บริษัทที่ 3	รับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่าย ISO 14001	
	บริษัทที่ 4	รับรู้รายการเป็นค่าตรวจสอบ	
	บริษัทที่ 5	รับรู้รายการเป็นค่าตรวจสอบ	
	บริษัทที่ 6	รับรู้รายการเป็นค่าที่ปรึกษา	
2. ค่าใช้จ่ายในการป้องกันและกำจัดของเสีย	บริษัทที่ 1	รับรู้รายการเป็นค่ากำจัดของเสีย	มี 4 บริษัทที่รับรู้รายการเป็นค่ากำจัดของเสีย และมี 1 บริษัทที่รับรู้รายการเป็นค่าป้องกันมลพิษ ส่วนอีก 1 บริษัทรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายอื่นๆ
	บริษัทที่ 2	รับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายอื่นๆ	
	บริษัทที่ 3	รับรู้รายการเป็นค่ากำจัดของเสีย	
	บริษัทที่ 4	รับรู้รายการเป็นค่ากำจัดของเสีย	
	บริษัทที่ 5	รับรู้รายการเป็นค่ากำจัดของเสีย	
	บริษัทที่ 6	รับรู้รายการเป็นค่าป้องกันมลพิษ	
3. ค่าใช้จ่ายในการอบรมและสัมมนา	บริษัทที่ 1	รับรู้รายการเป็นค่าฝึกอบรมและสัมมนา	มี 5 บริษัทที่รับรู้รายการเป็นค่าฝึกอบรมและสัมมนา ส่วนอีก 1 บริษัทรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายอื่นๆ
	บริษัทที่ 2	รับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายอื่นๆ	
	บริษัทที่ 3	รับรู้รายการเป็นค่าฝึกอบรมและสัมมนา	
	บริษัทที่ 4	รับรู้รายการเป็นค่าฝึกอบรมและสัมมนา	
	บริษัทที่ 5	รับรู้รายการเป็นค่าฝึกอบรมและสัมมนา	
	บริษัทที่ 6	รับรู้รายการเป็นค่าฝึกอบรมและสัมมนา	

ตารางที่ 4.3 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม (ต่อ)

ต้นทุนสิ่งแวดล้อม	บริษัท	การรับรู้รายการ	สรุปผล
4.ค่าใช้จ่ายในการ ออกแบบการผลิตเพื่อ ลดหรือป้องกันปัญหา ด้านสิ่งแวดล้อม	บริษัทที่ 1	รับรู้รายการรวมเป็นค่าใช้จ่ายใน การผลิต	มีเพียง 1บริษัท เท่านั้นที่มี ค่าใช้จ่ายเรื่องนี้ และบริษัทนั้นได้
	บริษัทที่ 2	ไม่มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเรื่องนี้	มีการรับรู้รายการรวมเป็น
	บริษัทที่ 3	ไม่มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเรื่องนี้	ค่าใช้จ่ายในการผลิต
	บริษัทที่ 4	ไม่มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเรื่องนี้	ส่วนอีก 5 บริษัทที่เหลือ ไม่มี
	บริษัทที่ 5	ไม่มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเรื่องนี้	ค่าใช้จ่ายด้านนี้
	บริษัทที่ 6	ไม่มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเรื่องนี้	
5.ค่ารักษาพยาบาล กรณีที่พนักงานได้รับ สารพิษในโรงงาน	บริษัทที่ 1	รับรู้รายการเป็นค่าสวัสดิการพนักงาน	มี 5 บริษัทรับรู้รายการเป็นค่า
	บริษัทที่ 2	รับรู้รายการเป็นค่าสวัสดิการพนักงาน	สวัสดิการพนักงาน มี 1 บริษัท
	บริษัทที่ 3	รับรู้รายการเป็นค่าสวัสดิการพนักงาน	เท่านั้นที่จะรับรู้รายการเป็น
	บริษัทที่ 4	รับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า	ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าแล้ว จะ
	บริษัทที่ 5	รับรู้รายการเป็นค่าสวัสดิการพนักงาน	ดำเนินการเคลมกองทุนเงิน
	บริษัทที่ 6	รับรู้รายการเป็นค่าสวัสดิการพนักงาน	ทดแทน ให้พนักงานก่อน หาก ใช้กองทุนหมด จะให้พนักงาน ใช้สิทธิ์ประกันสังคมในการ รักษาตัว

(4) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่องเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นภายหลังและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน ได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่กิจการควรรับรู้รายการสำหรับผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง ดังนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนว่าผลเสียหายจะเกิดขึ้นในอนาคตและจะมีผลทำให้สินทรัพย์ ณ วันที่ในงบดุลลดลง หรือหนี้สินมีจำนวนเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ต้องคำนึงถึงส่วนที่อาจเรียกชดเชยคืนได้ด้วย

2. สามารถประมาณจำนวนเงินได้อย่างสมเหตุสมผลดังนั้นหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ควรรับรู้เมื่อมีภาระข้อผูกพันที่ก่อให้เกิดต้นทุนสิ่งแวดล้อมของกิจการ ซึ่งภาระผูกพันดังกล่าวรวมถึงภาระข้อผูกพันทางกฎหมาย ภาระข้อผูกพันที่กิจการกำหนดขึ้นหรือ ภาระข้อผูกพันที่เกิดจากแนวคิดทางคุณธรรมและจริยธรรม ตัวอย่างเช่น กิจการอาจกำหนดนโยบายให้มีการจัดมลภาวะในระดับมาตรฐานที่สูงกว่าระดับที่กฎหมายกำหนดไว้ เนื่องจากอาจมีผลกระทบต่อชื่อเสียงของกิจการ หรือมีสัญญาที่ฝ่ายบริหารของกิจการจัดทำขึ้นที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสิ่งแวดล้อมและในเวลาต่อมาฝ่ายบริการไม่สามารถ

ปฏิบัติตามสัญญาได้ ในกรณีดังกล่าวต้องรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมและต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงดังกล่าวไว้ในงบการเงิน รวมถึงเหตุผลที่ฝ่ายบริหารของกิจการไม่สามารถดำเนินการให้เป็นไปตามที่ได้สัญญาไว้ด้วย นอกจากนี้ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการรับสภาพหรือเปิดสถานที่ หรือ การเคลื่อนย้ายสินทรัพย์ถาวร ซึ่งอยู่ภายใต้ภาระข้อผูกพันของกิจการควรรับรู้เป็นหนี้สินสิ่งแวดล้อมเมื่อระบุได้ว่ากิจการจำเป็นต้องรับผิดชอบดำเนินการแก้ไขเกี่ยวกับการปรับสภาพ หรือการปิดสถานที่ หรือการเคลื่อนย้ายดังกล่าวในอนาคต กรณีที่ต้นทุนที่ต้องรับผิดชอบเมื่อเลิกโครงการมีจำนวนสูงมากกิจการอาจเลือกที่จะกระจายต้นทุนดังกล่าวให้ครอบคลุมถึงระยะเวลาการดำเนินการที่เกี่ยวข้อง

ในทางปฏิบัติด้านการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมแต่ละบริษัท มีแนวทางการรับรู้ที่คล้ายๆกัน คือ รับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเป็นหนี้สินในงบดุลเมื่อภาระผูกพันนั้นก่อให้เกิดต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อม และไม่มีโอกาสการหนีสินด้านสิ่งแวดล้อมไว้ เนื่องจากไม่สามารถคาดคะเนได้โดยว่าจะเกิดหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมหรือไม่ ได้แก่ การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 1, 2, 3, 4, 5 และ 6 ดังนี้

บริษัทที่ 1

“บริษัทจะมีการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมทันทีที่มีรายการที่เป็นต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมเกิดขึ้น เช่น เมื่อมีการเรียกเก็บเงินจากทางสวนอุตสาหกรรมโรจนะ ซึ่งเป็นค่ากำจัดของเสีย โดยจะรับรู้รายการทันทีในงวดที่เกิดรายการดังกล่าว และในบางเดือน บริษัทจะโดนปรับค่าไขมันเกิน เนื่องจากค่าไขมันที่ส่งกำจัดกับทางสวนอุตสาหกรรมโรจนะนั้น มีการเกินจากที่กฎหมายกำหนด ทำให้ต้องถูกเบี่ยงปรับ บริษัทก็รับรู้หนี้สินสิ่งแวดล้อมข้อนี้ทันทีในงวดบัญชีที่เกิดรายการ แต่บริษัท ก็ไม่ได้มีการประมาณการหนี้สินส่วนนี้ไว้ เนื่องจาก บริษัทไม่สามารถที่จะคาดคะเนได้ว่าจะมีค่าไขมันที่เกินในเดือนไหนบ้าง ทำให้ไม่สามารถที่จะประมาณการได้ จึงไม่ได้มีการเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 1, 11 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 2

“ทุก ๆ เดือนที่สวนอุตสาหกรรมโรจนะเรียกเก็บค่ากำจัดของเสีย บริษัทก็จะมีการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมทันที ที่รายการนี้เกิดขึ้น แต่ไม่ได้มีรหัสบัญชีสำหรับหนี้สินและต้นทุนเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะ และไม่เคยมีประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม เนื่องจากในแต่ละเดือนไม่สามารถที่จะประมาณการได้ว่าจะมีของเสียส่งกำจัดมากน้อยแค่ไหน และบริษัทไม่เคยถูกปรับเนื่องจากการทำผิดกฎหมาย เพราะบริษัทจะทำการควบคุมและปฏิบัติทุกอย่างตามที่กฎหมายกำหนดทุกอย่าง จึงส่งผลให้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินก็ไม่ได้เปิดเผยข้อมูลด้านหนี้สินสิ่งแวดล้อม” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 2, 11 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 3

“เมื่อมีต้นทุนสิ่งแวดล้อมเกิดขึ้น เช่น การกำจัดของเสีย เมื่อนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ ส่งใบแจ้งหนี้มาให้ บริษัทก็นำมาตั้งหนี้ และรับรู้หนี้สินทันทีในงวดบัญชีที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้น ในแต่ละเดือนจะมียอดที่แตกต่างกันออกไป บางเดือนส่งกำจัดของเสียเยอะ ก็มีค่าใช้จ่ายเยอะ เนื่องจากไม่สามารถรู้ได้ว่าจะมีการส่งกำจัดของเสียมากน้อยแค่ไหนในแต่ละเดือน บริษัทจึงไม่ได้มีประมาณการหนี้สินไว้ และไม่มี การเปิดเผยรายละเอียดในหมายเหตุประกอบงบการเงิน” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 3, 18 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 4

“บริษัทจะรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ก็ต่อเมื่อมีต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้น เช่น เมื่อได้รับใบแจ้งหนี้จากทางนิคมอุตสาหกรรมโรจนะแล้วตรวจสอบความถูกต้องของใบแจ้งหนี้ หากพบว่าข้อมูลในใบแจ้งหนี้มีรายละเอียดถูกต้อง บริษัทก็จะตั้งหนี้ทันทีในเดือนที่เกิดรายการนั้น ๆ แต่บริษัทจะไม่มีประมาณการเกี่ยวกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และไม่ได้มีการเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 4, 22 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 5

“สำหรับการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม โดยปกติแล้วบริษัทก็จะรับรู้ตามงวดที่มีต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมเกิดขึ้น เช่นเมื่อมีต้นทุนเกี่ยวกับการกำจัดของเสีย แล้วเมื่อได้รับใบแจ้งหนี้มาบริษัทก็จะส่งใบแจ้งหนี้คืนให้กับพนักงานที่มีความรับผิดชอบเกี่ยวกับการดูแลด้านการกำจัดของเสีย หากตรวจสอบข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนของเสียที่ส่งกำจัดแล้ว ว่ามีการส่งกำจัดจริง แผนกบัญชีก็มีการรับรู้หนี้สินทันที แต่บริษัทจะไม่มีประมาณการและเปิดเผยข้อมูลไว้ในงบการเงิน เพราะกฎหมายไม่ได้บังคับให้ทำ บริษัทจึงไม่ทำ” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 5, 22 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 6

“เมื่อมีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับ การจัดทำ ISO14001 ไม่ว่าจะ เป็นค่ากำจัดของเสียที่จ่ายให้กับทางสวนอุตสาหกรรมโรจนะ และค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้กับผู้เซ็นรับรอง ISO14001 บริษัทจะรับรู้หนี้สินนั้นทันทีที่ได้รับใบแจ้งหนี้จากบริษัทเหล่านั้น ส่วนหนี้สินอื่น ๆ เช่น ค่าปรับจากการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001 นั้นไม่มี เนื่องจาก อย่างที่บอกมาทางบริษัท ได้มีการปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001 อย่างเคร่งครัด จึงไม่เคยถูกปรับ และบริษัทไม่มีการประมาณการหนี้สินไว้ และไม่มี การเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 6, 25 พฤษภาคม 2558)

จากผลการศึกษาในด้านการรับรู้หนี้สินสิ่งแวดล้อมพบว่าทุกบริษัทมีการปฏิบัติที่เหมือนกันคือรับรู้หนี้สินสิ่งแวดล้อมทันทีที่มีต้นทุนสิ่งแวดล้อมเกิดขึ้นและรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมทันทีในงวดที่

เกิดค่าใช้จ่าย ตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน แต่ทุกบริษัทจะไม่มีการประมาณการค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และไม่มีการเปิดเผยรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ดังแสดงในตารางที่ 4.4

ตารางที่ 4.4 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

ประเด็นที่ศึกษา	การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม บริษัทที่ (1, 2, 3,4 ,5,6)	สอดคล้องกับ ISAR
การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม	รับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมทันทีที่มีต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมเกิดขึ้น	สอดคล้องกับISAR ที่กำหนดให้กิจการต้องรับรู้หนี้สินเมื่อมีต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมเกิดขึ้น
การประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม	บริษัทไม่มีการประมาณการเกี่ยวกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม เนื่องจากไม่สามารถประมาณการจำนวนภาระผูกพันได้	สอดคล้องกับISAR ที่กำหนดให้กิจการต้องประมาณการหนี้สินก็ต่อเมื่อกิจการสามารถประมาณการจำนวนภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ
การเปิดเผยข้อมูลด้านหนี้สินสิ่งแวดล้อม	บริษัทไม่มีการเปิดเผยข้อมูลด้านหนี้สินสิ่งแวดล้อมเป็นรายการแยกต่างหาก	ไม่สอดคล้องกับISAR ที่กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมแยกต่างหากจากหนี้สินอื่น และกำหนดให้ระบุชื่อหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ในการวัดค่าของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมว่าเป็นมูลค่าปัจจุบันหรือวิธีราคาทุนปัจจุบัน

(5) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

แม้บทการบัญชี ให้ความหมายของการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงินคือการกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงิน เพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบดุลและงบกำไรขาดทุน โดยเลือกใช้เกณฑ์ในการวัดค่า ในสัดส่วนที่แตกต่างกันและในลักษณะที่ไม่เหมือนกันดังต่อไปนี้ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย (2552, น.24-25)

1. ราคาทุนเดิม ให้ความหมายถึง การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไปหรือบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่นำไปแลกเปลี่ยนทรัพย์สินมา ณ เวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น และการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อนภาระผูกพันหรือบันทึกด้วยจำนวนเงินสด

หรือรายการเทียบเท่าเงินสด ที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น ภาษีเงินได้

2. ราคาทุนปัจจุบัน ให้ความหมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกัน และการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องใช้ชำระภาระข้อผูกพันในขณะนั้น โดยไม่ต้องคิดลด

3. มูลค่าที่จะได้รับ หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด ที่อาจได้มาในขณะนี้หากกิจการขายสินทรัพย์โดยมิใช่การบังคับขายและการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติ โดยไม่ต้องคิดลด

4. มูลค่าปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิ ในอนาคตซึ่งคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิซึ่งคาดว่าจะต้องจ่าย ชำระหนี้สินในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

ในทางปฏิบัติ ด้านการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม คือการกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงิน เพื่อรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่จะนำไปแสดงในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุน โดยการเลือกใช้เกณฑ์ในการวัดมูลค่านั้น จากการสัมภาษณ์ ผู้สัมภาษณ์ได้ให้ข้อมูลไว้ ดังนี้

บริษัทที่ 1

“การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ทางบริษัทใช้วิธีราคาทุนปัจจุบันคือแสดงสินทรัพย์ด้วยเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายต้องจ่ายออกจากกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ และแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องใช้ในจ่ายชำระหนี้สินในขณะนั้น” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 1, 11 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 2

“บริษัทใช้วิธีราคาทุนปัจจุบัน คือตอนที่บริษัทจะจ่ายเงินเพื่อชำระหนี้สินนั้น เราก็ต้องจ่ายเป็นเงินสดหรือเงินฝากธนาคาร และอีกอย่างหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่บริษัทมีนั้น ก็จะมีแค่ค่ากำจัดของเสีย ค่าซ่อมอพยพหนีไฟ แล้วก็ค่ารับรองมาตรฐาน ISO14001 เท่านั้น และค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมนี้ ก็จ่ายให้กับผู้ประกอบการในไทยทั้งหมด จึงใช้วิธีราคาทุนปัจจุบัน” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 2, 11 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 3

“การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม บริษัทใช้วิธีราคาทุนปัจจุบัน แต่บริษัทจะไม่มีบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะ หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมกับหนี้สินจากการดำเนินงานตามปกติของบริษัทจะรับรู้รายการรวมกันอยู่ และบริษัทก็แสดงยอดหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดและหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จะต้องจ่ายใช้จ่ายให้กับเจ้าหนี้” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 3, 18 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 4

“วิธีราคาทุนปัจจุบัน คือวิธีที่บริษัทใช้ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และหนี้สินที่มีอยู่ตามปกติของบริษัท กล่าวคือสินทรัพย์ที่มีอยู่ในบริษัทนั้น ก็แสดงด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการที่เทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในตอนที่ย่อสินทรัพย์นั้น หรือแสดงยอดหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จะต้องจ่ายเพื่อชำระ ค่าบำบัดน้ำเสีย ค่าซ่อมอพยพ หนี้ ไฟ, ค่าอบรมสัมมนา” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 4, 22 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 5

“ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม บริษัทใช้วิธีราคาทุนปัจจุบัน โดยจะยึดหลักว่าเมื่อมีหนี้สินเกิดขึ้นแล้ว จะต้องแสดงจำนวนหนี้สินด้วยจำนวนเงินสด หรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าบริษัทนั้นจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินนั้น” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 5, 22 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 6

“บริษัทใช้วิธีราคาทุนปัจจุบัน อีกทั้งค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม ก็มีไม่กี่ประเภท มีเฉพาะค่าบำบัดน้ำเสียที่จ่ายให้กับนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ ค่าตรวจสอบมาตรฐาน ISO14001 และค่าอบรมสัมมนาเกี่ยวกับการให้ความรู้พนักงานเรื่องการอพยพหนีไฟและการปลูกฝังเรื่องการรักษาสิ่งแวดล้อม เมื่อมีค่าใช้จ่ายเหล่านี้เกิดขึ้นบริษัทจะต้องนำเงินสดหรือเงินฝากธนาคารไปจ่ายเพื่อชำระหนี้สินนั้น ๆ” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 6, 25 พฤษภาคม 2558)

จากผลการศึกษาพบว่าทุกบริษัทใช้ราคาทุนปัจจุบันในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ราคาทุนปัจจุบันให้ความหมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกัน ตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินซึ่งเป็นไปตามแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของ The Intergovernmental Working Group of Experts On International Standards of Accounting and Reporting (ISAR)

(6) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการรับรู้ค่าชดเชย

ค่าชดเชยที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม ไม่ควรแสดงหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม แต่ควรแยกรับรู้เป็นรายการสินทรัพย์ต่างหาก เว้นแต่จะมีสิทธิตามกฎหมายให้นำมาหักกลับกันได้ หากแสดงจำนวนที่หักกลับเนื่องจากสิทธิตามกฎหมายก็ควรเปิดเผยจำนวนเงินรวมทั้งหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมและค่าชดเชยด้วย

กิจการจะรับรู้รายการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเฉพาะส่วนที่เป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อมของกิจการเท่านั้น มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหรือเศษซาก ไม่ควรนำมาหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม เพราะโดยปกติสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานจำกัด ราคาจะถูกนำไปพิจารณาหักจากราคาทุนเพื่อคิดค่าเสื่อมราคาอยู่แล้ว ซึ่งหากนำมูลค่าซากมาหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมอีก จะเป็นการลดจำนวนหนี้สินค่าสิ่งแวดล้อมด้วยจำนวนเดียวกันซ้ำอีกครั้งหนึ่ง

ในทางปฏิบัติในแต่ละบริษัทมีวิธีการอย่างไรกับการรับรู้ค่าชดเชยด้านสิ่งแวดล้อม ผู้ให้สัมภาษณ์ได้ให้สัมภาษณ์ไว้ดังนี้

บริษัทที่ 1

“ค่าปรับจากค่าไฉนเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด ที่บริษัทถูกปรับในบางเดือน บริษัทนำไปรวมเป็นส่วนหนึ่งในบัญชีค่ากำจัดของเสีย, ค่าเบี้ยประกันภัยอันเนื่องจากความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อมที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต บริษัทรับรู้รายการเป็นค่าเบี้ยประกันภัย เช่นเดียวกับการจ่ายค่าเบี้ยประกันภัยอื่นๆ และเงินที่ได้รับคืนจากบุคคลที่สาม (บริษัทประกันภัย) ในกรณีนี้ท่วม บริษัทไม่ได้เอาเงินชดเชยส่วนนั้นมาหักกลับกับหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อม แต่แยกรับรู้เป็นรายการสินทรัพย์ต่างหาก ภายหลังจากนี้ท่วมบริษัทก็มีรหัสบัญชีสำหรับบันทึกรับรู้ค่าชดเชย และบันทึกค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมโรงงาน ส่วนรายได้ที่ได้รับจากการขาย เศษซาก บริษัทก็ไม่ได้นำมาหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม แต่รับรู้รายการสินทรัพย์แยกต่างหาก” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 1, 11 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 2

“สำหรับค่าชดเชยที่จะได้รับคืนจากบุคคลที่สาม ในด้านสิ่งแวดล้อมนั้น ไม่มี จะมีก็แต่ตอนที่บริษัทถูกน้ำท่วม มีเงินที่ได้รับจากบริษัทประกันอยู่จำนวนหนึ่ง บริษัทก็รับรู้รายการเป็นค่าชดเชยจากการถูกน้ำท่วม โดยไม่ได้นำไปรวมกับสินทรัพย์อื่น และไม่ได้เอาไปหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่เสียไป สำหรับค่าเบี้ยประกันภัยที่จ่ายสำหรับกรณี น้ำท่วม ไฟไหม้บริษัทจะรับรู้รายการเป็นค่าเบี้ยประกันภัยทั้งหมด” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 2, 11 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 3

“สำหรับค่าปรับหรือค่าชดเชยที่ถูปรับเนื่องจากมีค่าไจมันเกินนั้น บริษัทก็รับรู้รายการเข้าเป็นค่าใช้จ่ายในการกำจัด ส่วนการรับรู้ค่าชดเชยที่ได้รับคืนจากการรับประกันภัย ตอนน้ำท่วม บริษัทแสดงรายการเป็นสินทรัพย์โดยไม่ได้นำไปหักลบกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม มีบัญชีแยกต่างหากเป็นเงินชดเชยจากการถูกน้ำท่วม” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 3, 18 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 4

“เมื่อมีเหตุการณ์น้ำท่วม บริษัทได้มีการรวบรวมรายการแล้วส่งเคลมประกันภัย ทำให้บริษัทมีรายรับจากการทำประกันภัยไว้ บริษัทรับรู้รายการเป็นเงินชดเชยจากการถูกน้ำท่วม แยกต่างหาก โดยที่ไม่หักลบกับหนี้สินใด ๆ ส่วนการขายเศษซากเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม บริษัทรับรู้รายการสินทรัพย์ทั้งจำนวน ส่วนค่าเบี้ยประกันภัยที่จ่ายตอนทำประกันภัยนั้น ก็รับรู้รายการเป็นค่าเบี้ยประกันภัยตามปกติ เหมือนกับการรับรู้รายการค่าเบี้ยประกันภัยที่จ่ายค่าประกันไฟไหม้” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 4, 22 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 5

“ค่าปรับหรือค่าชดใช้ความเสียหายอันเนื่องมาจากปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมนั้นไม่มี เนื่องจากเป็นบริษัท ผลิตและจำหน่ายแก๊ส จึงไม่ค่อยมีรายการไหนที่จะต้องเสียค่าปรับ ส่วนรายได้เงินชดเชยจากการถูกน้ำท่วม บริษัทรับรู้รายการรายได้เงินชดเชยจากน้ำท่วม โดยไม่นำไปหักลบกับหนี้สิน เพราะหากนำไปหักลบกับหนี้สินก็จะเป็นการลดจำนวนหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมด้วยจำนวนเดียวกันซ้ำอีก สำหรับค่าเบี้ยประกันภัยอันเนื่องมาจากความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อมที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคตนั้นมีการรับรู้รายการรวมเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตทางอ้อม” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 5, 22 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 6

“ค่าเบี้ยประกันที่บริษัททำประกันไว้ ไม่ว่าจะเป็นการประกันอัคคีภัย อุทกภัย หรือประกันความเสียหายจากการขนส่ง บริษัทจะรับรู้รายการเป็นค่าเบี้ยประกันภัย ส่วนค่าชดเชยที่บริษัทได้รับจากบริษัทประกัน ในกรณีที่บริษัทประกันภัยจ่ายเงินชดเชยค่าน้ำท่วม บริษัทไม่ได้หักลบค่าชดเชยที่ได้รับจากบริษัทประกันกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม แต่บริษัทรับรู้เป็นสินทรัพย์แยกต่างหาก เป็นเงินชดเชยจากการถูกน้ำท่วม บริษัทไม่มีค่าปรับหรือค่าชดใช้ความเสียหายอันเนื่องมาจากปัญหาสิ่งแวดล้อม เพราะบริษัทมีการปฏิบัติตามข้อกำหนดทุกอย่างอย่างเคร่งครัด เช่นมีการควบคุมค่าไจมัน ไม่ให้เกินเป็นต้น” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 6, 25 พฤษภาคม 2558)

จากผลการศึกษาด้านการรับรู้ค่าชดเชยพบว่าผู้ให้สัมภาษณ์ได้แสดงความคิดเห็นถึงแนวทางการปฏิบัติตามเป็นไปในทิศทางเดียวกันคือ บันทึกเงินชดเชยที่ได้รับจากบริษัทประกันภัยในกรณีที่น้ำท่วม

นั้น บริษัทแยกรับรู้รายการสินทรัพย์ต่างหาก โดยไม่แสดงหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งเป็นไปตามแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของ The Intergovernmental Working Group of Experts On International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) ดังแสดงในตารางที่ 4.5

ตารางที่ 4.5 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการรับรู้ค่าชดเชย

ประเด็นที่ศึกษา	การรับรู้ค่าชดเชย บริษัทที่	สอดคล้องกับ ISAR
ค่าปรับหรือค่าชดเชยใช้ความเสียหายอันเนื่องจากปัญหาสิ่งแวดล้อม	บริษัทนำไปรวมเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการกำจัดของเสีย	สอดคล้องกับ ISAR ที่กำหนดให้กิจการต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม เป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม
ค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สาม(บริษัทประกันภัย)	บริษัทบันทึกเงินชดเชยที่ได้รับจากบริษัทประกันภัย ในกรณีที่นำท่วมนั้น บริษัท แยกการรับรู้รายการสินทรัพย์ต่างหากจากการดำเนินการตามปกติของกิจการ โดยไม่แสดงหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม	สอดคล้องกับ ISAR ที่กำหนดว่าค่าชดเชยที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม ไม่ควรแสดงหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม
รายได้จากการขายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหรือเศษซาก	บริษัทไม่นำเงินที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหรือเศษซากนั้น ไปหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม	สอดคล้องกับ ISAR ที่กำหนดว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหรือเศษซาก ไม่ควรนำมาหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม เพราะโดยปกติสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานจำกัด ราคาจะถูกนำไปพิจารณาหักจากราคาทุนเพื่อคิดค่าเสื่อมราคาอยู่แล้ว ซึ่งหากนำมูลค่าซากมากหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมอีก จะเป็นการลดจำนวนหนี้สินสิ่งแวดล้อมด้วยจำนวนเดียวกันซ้ำอีกครั้งหนึ่ง

(7) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม

การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสิ่งแวดล้อมและหนี้สินมีความสำคัญต่อการให้ความชัดเจน หรือเป็นการอธิบายเพิ่มเติมรายการที่มีอยู่ในงบดุล หรืองบกำไรขาดทุน การเปิดเผยดังกล่าวอาจแสดงไว้ในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือในบางกรณีอาจเปิดเผยไว้ในรายงาน

ซึ่งแตกต่างหากจากงบการเงิน การตัดสินใจว่าการเปิดเผยจะแยกแสดงข้อมูลต่างหากหรือแสดงรวมขึ้นอยู่กับ การพิจารณาว่ารายการมีสาระสำคัญเพียงใด การพิจารณาถึงสาระสำคัญไม่ควรพิจารณาแต่ความมี นัยสำคัญของจำนวนเงินเพียงอย่างเดียว แต่ควรพิจารณาถึงความมีนัยสำคัญในลักษณะของรายการด้วย

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนและหนี้ด้านสิ่งแวดล้อมอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้ สุภมิตร เตชะมนตรีกุล (2542, น.301-303)

1. ต้นทุนสิ่งแวดล้อม การแสดงรายการไว้ในงบการเงินหรือสิ่งที่ควรเปิดเผยในหมายเหตุ ประกอบงบการเงิน ได้แก่

1.1 ประเภทของรายการที่พิจารณาให้เป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม ซึ่งเกิดขึ้นได้หลายวิธี ต้นทุนที่ เกิดขึ้นอาจเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานของกิจการในขณะที่ช่วยปรับปรุงสภาพแวดล้อมด้วย

1.2 รายการที่รวมอยู่ในต้นทุนสิ่งแวดล้อม สิ่งที่จะต้องพิจารณาคืออะไรบางอย่างที่ควรรวมเป็น ต้นทุนสิ่งแวดล้อม อาจเลือกรวมเฉพาะต้นทุน ทั้งหมดที่สามารถเจาะจงได้ หรืออาจเลือกการปันส่วน โดย ไม่มีกฎเกณฑ์ตายตัวก็ได้

1.3 จำนวนของต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่หักออกจากรายได้ ต้นทุนที่แยกประเภทต้นทุนที่ เกี่ยวกับการดำเนินงาน (Operating Cost) หรือ ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงาน (Non – operating Cost) ต้นทุนที่แยกตามลักษณะและขนาดของธุรกิจและหรือประเภทของสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการ รวมถึงจำนวนต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ได้รับรู้รายการต้นทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวดด้วย ประเภทของ รายการที่ระบุไว้อาจได้แก่ การรักษาสภาพน้ำ การรักษาสภาพอากาศและของเสีย การกำจัดของเสียที่เป็น ของแข็ง การปรับสภาพสถานที่ การแก้ไขบำบัดการนำของเสียกลับมาใช้ใหม่ ตลอดจนการวิเคราะห์การ ปฏิบัติตามการควบคุม

1.4 เปิดเผยต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นและเป็นผลมาจากโทษปรับและโทษ ของการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับที่มีต่อสิ่งแวดล้อม รวมทั้งการชดเชยค่าความเสียหายที่เกิดจากการสูญเสียชีวิต หรือบาดเจ็บที่มีสาเหตุมาจากความเสียหายและมลพิษทางสิ่งแวดล้อมให้แก่บุคคลที่สาม เป็นรายการแยก ต่างหากเนื่องจากค่าปรับการถูกลงโทษ การชดเชยมีความแตกต่าง ไปจากต้นทุนสิ่งแวดล้อมชนิดต่าง ๆ เพราะไม่ได้ให้ประโยชน์หรือผลตอบแทนต่อกิจการ

1.5 ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่รับรู้รายการรายการพิเศษเป็นรายการแยกต่างหาก

2. หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม การแสดงรายการไว้ในงบการเงินหรือสิ่งที่ควรเปิดเผยในหมายเหตุ ประกอบงบการเงิน ได้แก่

2.1 เปิดเผยหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุลหรือในหมายเหตุ ประกอบงบการเงิน

2.2 ข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ในการวัดค่าของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม (วิธีมูลค่าปัจจุบันหรือวิธีราคาทุนปัจจุบัน)

2.3 ประเภทของหนี้สิน ดังต่อไปนี้

(1) คำอธิบายย่อ ๆ เกี่ยวกับประเภทของหนี้สิน

(2) คำชี้แจงเกี่ยวกับเวลาและเงื่อนไขของการชำระคืนเมื่อมีความไม่แน่นอนอย่างเป็นสาระสำคัญต่อจำนวนของหนี้สินหรือเวลาที่จะชำระคืนกิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

2.4 ข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการวัดค่าที่มีสาระสำคัญ และเกี่ยวข้องกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมและระดับความเป็นไปได้ของผลที่จะเกิดขึ้น

2.5 หากกิจการใช้วิธีมูลค่าปัจจุบันในการวัดค่า กิจการจะต้องเปิดเผยข้อสมมติฐานทั้งหมดที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคต และต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ได้รับรู้อยู่ในงบการเงินแล้ว โดยจะต้องรวมถึง

(1) ประมาณการต้นทุนปัจจุบันของการตั้งหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

(2) ประมาณการอัตราเงินเฟ้อในระยะยาวที่ใช้ในการคำนวณหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

(3) ประมาณการต้นทุนที่จะต้องชำระคืนในอนาคต

(4) อัตรารีดลด

ในทางปฏิบัติด้านการแสดงรายการการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม บริษัทจะเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมแยกต่างหาก หรือไม่แยกแล้วแต่นโยบายของผู้บริหารของแต่ละบริษัท เพราะกฎหมายไม่ได้บังคับให้ทำตามที่ผู้ให้สัมภาษณ์ได้ให้สัมภาษณ์ไว้ได้แก่ การให้สัมภาษณ์หมายเลขที่ 1, 2, 3, 4, 5 และ 6 ดังนี้

บริษัทที่ 1

“สำหรับการแสดงรายการการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม มีเฉพาะเงินชดเชยที่ได้รับคืนจากประกันเท่านั้นที่มีการแสดงบัญชีแยกต่างหาก จากรายการอื่น นอกนั้นก็ไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากเลย โดยรายการอื่น ๆ มีดังนี้

1. การติดตั้งระบบหรือปรับปรุงระบบการบำบัดของเสียบริษัทไม่ได้รับรู้รายการสินทรัพย์สิ่งแวดล้อม และไม่ได้มีการเปิดเผยในรายงานที่แยกต่างหากจากงบการเงิน

2. ค่าแรงงานที่จ่ายให้แก่พนักงานที่ทำงานเกี่ยวกับการกำจัดของเสียหรือการแพร่กระจายของเสีย บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3. ต้นทุนในการออกแบบกระบวนการผลิตที่ทำให้ลดปัญหาสิ่งแวดล้อม หรือการลดขั้นตอนที่ไม่จำเป็น เช่น การลดขั้นตอนการผลิตที่ไม่จำเป็นออกเพื่อลดการเกิดขยะ และต้นทุนการผลิตบรรจุภัณฑ์ที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

4. มีต้นทุนเกี่ยวกับการปรับสภาพความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อมและการบำบัดของเสีย บริษัทแสดงรายการโดยแบ่งเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมและค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

5. ต้นทุนการฝึกอบรมพนักงานเพื่อสร้างจิตสำนึกในด้านการรักษาสิ่งแวดล้อม และการฝึกอบรมให้ความรู้พนักงานในด้านการซ่อมระดับเหตุฉุกเฉินต่าง ๆ เช่น น้ำท่วม ไฟไหม้ รวมถึงค่าวิทยากร บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางตรง ทางอ้อม และค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

6. ค่าที่ปรึกษาในการจัดทำ ISO 14001 หรือค่าใช้จ่ายในการเข้า Audit ประจำปีนั้น บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

7. ค่ารักษาพยาบาลของพนักงานที่ได้รับสารพิษจากการทำงาน บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

8. ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องคือ ค่าใช้จ่ายที่บริษัทจ่ายออกไปเพื่อการนิทรรศการ “สัปดาห์ความปลอดภัยและสิ่งแวดล้อม” บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

9. สำหรับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และการประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม บริษัทไม่มีการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 1, 11 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 2

“สำหรับบัญชีสิ่งแวดล้อม บริษัทไม่ได้มีบัญชีสำหรับสิ่งแวดล้อมโดยตรง บริษัทจึงไม่ได้มีการแยกแสดงรายการแยกต่างหากในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุน แต่มีเงินชดเชยที่ได้รับจากบริษัทประกัน บริษัทจะแสดงรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน โดยจะสรุปจะประกอบไปด้วยรายการดังนี้

1. ค่ากำจัดของเสียที่จ่ายให้กับนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

2. ค่าใช้จ่ายในการจ้างบุคคลภายนอกเข้ามาตรวจสอบ ISO14001 บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3. ส่วนการส่งพนักงานไปฝึกอบรมหลักสูตรที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมไม่ว่าจะเป็นการฝึกอบรมทั้งภายในและภายนอกบริษัท เช่นการอบรมให้ความรู้เกี่ยวกับการรักษาสิ่งแวดล้อม และการฝึกอบรมเพื่อซ่อมการอพยพหนีไฟ และดับเพลิง บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางตรง ทางอ้อม และค่าใช้จ่ายในการบริหาร ในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

4. เกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และการประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม บริษัทไม่มีการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 2, 11 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 3

“การเปิดเผยรายการที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO 14001 มีดังนี้

1. ค่า Audit ISO 14001 ที่เข้ามาทำการตรวจสอบประจำปี บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

2. ค่ากำจัดของเสียที่บริษัทสวนอุตสาหกรรมโรจนะ จำกัด (มหาชน) เรียกเก็บนั้น บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3. ค่าฝึกอบรมเพื่อให้ความรู้ด้านการรักษาสิ่งแวดล้อมและการซ่อมอพยพหนีไฟและดับเพลิง ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการฝึกอบรม ไม่ว่าจะเป็นค่าวิทยากร ค่าอาหารเครื่องดื่มที่รับรองวิทยากร บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางตรง ทางอ้อม และค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

4. แล้วก็จะมีการรักษาพยาบาลของพนักงานที่ได้รับสารพิษจากการทำงาน บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

5. เงินชดเชยค่าเสียหายจากน้ำท่วมที่ได้รับจากบริษัทประกัน บริษัทแสดงรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน และมีการเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

6. หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และการประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม บริษัทไม่ได้มีการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 3, 18 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 4

“บริษัทแสดงรายการเงินชดเชยที่ได้รับคืนจากบริษัทประกันภัยเป็นรายการต่างหากในงบดุลเท่านั้น นอกนั้นบริษัทไม่ได้มีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม เป็นรายการแยกต่างหากจากรายการอื่น ๆ ในงบการเงิน สินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องและต้นทุนสิ่งแวดล้อมนั้น ทางบริษัทมีการแสดงรายการดังนี้

1. ค่าใช้จ่ายที่ส่งกำจัดของเสียที่จ่ายให้กับทางสวนอุตสาหกรรมโรจนะ บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

2. ค่าใช้จ่ายในการทำบ่อดักไขมัน และค่าซ่อมแซมบ่อดักไขมัน บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ส่วนค่าแรงในการซ่อมแซม บริษัทไม่ได้จ่ายเพิ่ม เพราะให้ช่างเทคนิคของบริษัทเป็นผู้จัดทำ

3. ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมเพื่อให้ความรู้พนักงานเรื่องการรักษาสิ่งแวดล้อม และการสร้างจิตสำนึกแก่พนักงานและการฝึกอบรมเพื่อซ่อมการอพยพ กรณีฉุกเฉินเช่น ไฟไหม้ นั้นบริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางตรง ทางอ้อม และค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

4. ค่าบริการที่จ่ายให้กับบุคคลภายนอกให้เข้ามาทำการตรวจสอบและรับรองมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001 นั้นบริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

5. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเครื่องจักรและอุปกรณ์ที่ใช้ในการบำบัดน้ำเสีย บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

6. เงินชดเชยค่าเสียหายจากน้ำท่วมที่ได้รับจากบริษัทประกัน บริษัทแสดงรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน และมีการเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

7. สำหรับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และการประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม บริษัทไม่มีการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 4, 22 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 5

“ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001 บริษัทนั้นไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหาก และการแสดงรายการในงบการเงินนั้น

1. ในการทำบ่อดักไขมันที่จ้างบริษัทจากหน่วยงานภายนอกมาทำให้ ค่าแรงงานและค่าจ้างทำบ่อดักไขมัน บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

2. ค่าใช้จ่ายในการอบรมให้ความรู้เรื่องการอพยพหนีไฟ หรือให้ความรู้แก่พนักงานเกี่ยวกับเรื่องการสร้างจิตสำนึกในการรักษาสิ่งแวดล้อมนั้น บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางตรง ทางอ้อมและค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3. ค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้กับบริษัทเข้ามาตรวจสอบและรับรองระบบ ISO14001 นั้นบริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

4. การกำจัดของเสียที่ส่งให้ทางนิคมอุตสาหกรรมโรจนะกำจัดนั้น บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

5. เงินชดเชยค่าเสียหายจากน้ำท่วมที่ได้รับจากบริษัทประกัน บริษัทแสดงรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน และมีการเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

6. สำหรับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และการประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม บริษัทไม่มีการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน”

(การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 5, 22 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 6

“การรับรู้รายการและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ ISO 14001 นั้นบริษัทมีการเปิดเผยดังนี้

1. ค่าใช้จ่ายในการส่งกำจัดของเสีย ที่บริษัทได้จ่ายให้กับนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

2. ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมและดูแลบ่อดักไขมัน บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3. ค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งจุลินทรีย์ที่นำมาใส่ในบ่อดักจับไขมัน บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

4. ค่าใช้จ่ายในการอบรม และให้ความรู้เกี่ยวกับ ISO 14001 และการอบรมและซ้อมการอพยพในกรณีฉุกเฉิน เช่น ไฟไหม้ น้ำท่วม บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางตรง ทางอ้อมและค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

5. ค่าจ้างที่ปรึกษาและค่า Audit ISO 14001 ที่จ่ายให้กับหน่วยงานภายนอก บริษัทแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน โดยไม่ได้มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่ได้เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

6. เงินชดเชยค่าเสียหายจากน้ำท่วมที่ได้รับจากบริษัทประกัน บริษัทแสดงรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน และมีการเปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

7. ส่วนหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และการประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม บริษัทไม่มีการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน”

จากผลการศึกษาด้านการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อมแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุน แต่ไม่แสดงรายการแยกต่างหาก และไม่เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เว้นแต่เงินชดเชยค่าเบี้ยประกันที่ได้รับต่อน้ำท่วมเท่านั้นที่แสดงรายการแยกต่างหากในงบการเงินซึ่งเป็นไปตามแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของ The Intergovernmental Working Group of Experts On International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) ดังแสดงในตารางที่ 4.6

ตารางที่ 4.6 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม

รายการด้านสิ่งแวดล้อม	บริษัท	การเปิดเผยข้อมูลและรายงาน	สอดคล้องกับ ISAR
1. ค่าใช้จ่ายในการรับรอง ISO 14001	บริษัทที่ 1	-แสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในงบกำไรขาดทุน -ไม่มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่แสดงรายการเป็นชื่อเฉพาะสำหรับบัญชีสิ่งแวดล้อม -ไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	ไม่สอดคล้องกับ ISAR ที่กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยต้นทุนและหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเป็นรายการแยกต่างหาก
	บริษัทที่ 2-6	-แสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน -ไม่มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่แสดงรายการเป็นชื่อเฉพาะสำหรับบัญชีสิ่งแวดล้อม -ไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	และระบุชื่อย่อของต้นทุนหรือหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมไว้ในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
2. ค่าใช้จ่ายในการป้องกันและกำจัดของเสีย	บริษัทที่ 6	-แสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน -ไม่มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่แสดงรายการเป็นชื่อเฉพาะสำหรับบัญชีสิ่งแวดล้อม -ไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	ไม่สอดคล้องกับ ISAR ที่กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยถึงต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงาน (Non -operating Cost) ไว้
	บริษัทที่ 1-5	-แสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในงบกำไรขาดทุน -ไม่มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่แสดงรายการเป็นชื่อเฉพาะสำหรับบัญชีสิ่งแวดล้อม -ไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	ในงบการเงิน ส่วนประเภทของรายการที่ต้องระบุไว้ได้แก่ การรักษาสภาพน้ำ การรักษาสภาพอากาศและของเสีย
3. ค่าใช้จ่ายในการอบรมและสัมมนา	บริษัทที่ 1-6	-แสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงในกรณีที่พนักงานที่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรงและแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในกรณีที่พนักงานที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิต และแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในกรณีที่พนักงานทำงานฝ่ายบริหาร -ไม่มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่แสดงรายการเป็นชื่อเฉพาะสำหรับบัญชีสิ่งแวดล้อม -ไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	ไม่สอดคล้องกับ ISAR ที่กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยต้นทุนและหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเป็นรายการแยกต่างหากและระบุชื่อย่อของต้นทุนหรือหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมไว้ในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ตารางที่ 4.6 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม (ต่อ)

รายการด้านสิ่งแวดล้อม	บริษัท	การเปิดเผยข้อมูลและรายงาน	สอดคล้องกับ ISAR
4.ค่าใช้จ่ายในการออกแบบการผลิตเพื่อลดหรือป้องกันปัญหาด้านสิ่งแวดล้อม	บริษัทที่ 1 บริษัทที่ 2-6	-แสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในงบกำไรขาดทุน -ไม่มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่แสดงรายการเป็นชื่อเฉพาะสำหรับบัญชีสิ่งแวดล้อม -ไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน -ไม่มีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเรื่องนี้	ไม่สอดคล้องกับ ISAR ที่กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยต้นทุนและหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเป็นรายการแยกต่างหากและระบุชื่อย่อของต้นทุนหรือหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมไว้ในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
5.ค่ารักษาพยาบาลกรณีที่พนักงานได้รับสารพิษในโรงงาน	บริษัทที่ 1,2,3,5 และ 6 บริษัทที่ 4	-แสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงในงบกำไรขาดทุน -ไม่มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่แสดงรายการเป็นชื่อเฉพาะสำหรับบัญชีสิ่งแวดล้อม -ไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน -แสดงเป็นค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าในงบดุล -ไม่มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่แสดงรายการเป็นชื่อเฉพาะสำหรับบัญชีสิ่งแวดล้อม -ไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	ไม่สอดคล้องกับ ISAR ที่กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยต้นทุนและหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเป็นรายการแยกต่างหากและระบุชื่อย่อของต้นทุนหรือหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมไว้ในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
6.เงินชดเชยความเสียหายจากน้ำท่วม	บริษัทที่ 1-6	-แสดงรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน -เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	สอดคล้องกับ ISAR ที่กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยต้นทุนและหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุลหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ตารางที่ 4.6 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม (ต่อ)

รายการด้านสิ่งแวดล้อม	บริษัท	การเปิดเผยข้อมูลและรายงาน	สอดคล้องกับ ISAR
7.หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า	บริษัทที่ 1-6	-ไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	ไม่สอดคล้องกับ ISAR ที่กำหนดให้กิจการต้องระบุข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ในการวัดค่าของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม (วิธีมูลค่าปัจจุบันหรือวิธีราคาทุนปัจจุบัน)

(8) ผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม

ปัญหาในการประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อม เท่าที่นักบัญชีได้ให้สัมภาษณ์ไว้ นั้นสามารถสรุปได้ดังนี้

บริษัทที่ 1

“บริษัทมีความเป็นห่วงว่าหากเป็นผู้นำในการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมจะนำไปสู่ความยุ่งยาก และกดดันโดยไม่จำเป็น มาตรฐานการบัญชีไม่รองรับ กฎหมายไม่ได้บังคับให้จัดทำ ถ้าจัดทำก็ทำให้แผนกบัญชี มีงานเพิ่มขึ้น บางรายการยากต่อการตีความ” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 1,11 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 2

“มีธุรกิจที่เป็นกรณีศึกษาหรือต้นแบบในการจัดทำน้อยมาก มาตรฐานการบัญชีไม่รองรับ ” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 2, 11 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 3

“การเก็บข้อมูลและรายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมทำให้ธุรกิจต้องเสียค่าใช้จ่าย หากมีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมจะนำไปสู่ความยุ่งยาก และกดดันโดยไม่จำเป็น ” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 3, 18 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 4

“การเก็บข้อมูลและรายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมทำให้ธุรกิจต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงขึ้น” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 4, 22 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 5

“บริษัทมีความเป็นห่วงว่าหากเป็นผู้นำในการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมจะนำไปสู่ความยุ่งยาก และกดดันโดยไม่จำเป็น และมาตรฐานการบัญชีไม่รองรับ บางรายการขาดต่อการตีความ” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 5, 22 พฤษภาคม 2558)

บริษัทที่ 6

“มาตรฐานการบัญชีไม่รองรับ บางรายการขาดต่อการตีความและการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมจะนำไปสู่ความยุ่งยาก และกดดันโดยไม่จำเป็น อีกทั้งยังเพิ่มภาระงานของพนักงานบัญชีอีกด้วย” (การสัมภาษณ์หมายเลขที่ 6, 25 พฤษภาคม 2558)

จากผลการศึกษการวิเคราะห์ข้อมูลด้านปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมในส่วนนี้ พบว่าส่วนใหญ่จะมีความเป็นห่วงว่าหากเป็นผู้นำในการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมจะนำไปสู่ความยุ่งยาก และกดดันโดยไม่จำเป็น และมีธุรกิจที่เป็นกรณีศึกษาหรือต้นแบบในการจัดทำน้อยมาก อีกทั้งการข้อมูลและรายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมทำให้ธุรกิจต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงขึ้น และเพิ่มภาระงานของพนักงานบัญชีโดยไม่จำเป็นอีกด้วย สรุปได้ตามที่แสดงในตารางที่ 4.7

ตารางที่ 4.7 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม

บริษัท	ปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม
บริษัทที่ 1	-บริษัทมีความเป็นห่วงว่าหากเป็นผู้นำในการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมจะนำไปสู่ความยุ่งยาก และกดดันโดยไม่จำเป็น -มาตรฐานการบัญชีไม่รองรับ บางรายการขาดต่อการตีความ
บริษัทที่ 2	-มีธุรกิจที่เป็นกรณีศึกษาหรือต้นแบบในการจัดทำน้อยมาก -มาตรฐานการบัญชีไม่รองรับ บางรายการขาดต่อการตีความ
บริษัทที่ 3	-การเก็บข้อมูลและรายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมทำให้ธุรกิจต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงขึ้น -เป็นห่วงว่าหากเป็นผู้นำในการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมจะนำไปสู่ความยุ่งยาก และกดดันโดยไม่จำเป็น
บริษัทที่ 4	-การเก็บข้อมูลและรายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมทำให้ธุรกิจต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงขึ้น
บริษัทที่ 5	-บริษัทมีความเป็นห่วงว่าหากเป็นผู้นำในการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมจะนำไปสู่ความยุ่งยาก และกดดันโดยไม่จำเป็น -มาตรฐานการบัญชีไม่รองรับ บางรายการขาดต่อการตีความ

ตารางที่ 4.7 สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูลด้านปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม (ต่อ)

บริษัท	ปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม
บริษัทที่ 6	-มาตรฐานการบัญชีไม่รองรับ บางรายการขาดการตีความ -การเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมจะนำไปสู่ความยุ่งยาก และกดดัน โดยไม่จำเป็น -เพิ่มภาระงานของพนักงานบัญชีโดยไม่จำเป็น



บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย การอภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

การศึกษานี้มุ่งศึกษาการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา ผู้ศึกษาใช้ระเบียบวิธีวิจัยเชิงคุณภาพมีการออกแบบการศึกษาโดยใช้การสัมภาษณ์แบบเจาะลึก ซึ่งมุ่งเน้นประเด็นที่จะศึกษา ใน 8 ด้าน ได้แก่ 1) ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท 2) ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์ 3) การปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001 4) การรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม 5) การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม 6) การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม 7) การรับรู้ค่าชดเชย 8) การเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม

ผู้ศึกษาได้ทำการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานด้านบัญชีของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา จำนวน 6 ท่าน เพื่อให้ทราบถึงการประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับการรับรองมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001 เพื่อให้ทราบว่าแต่ละบริษัทมีแนวทางในการปฏิบัติอย่างไร บริษัทมีปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมด้านใดบ้าง

ผู้ศึกษาได้มีการรวบรวมข้อมูลจากผลการสัมภาษณ์ นำมาสรุปถึงแนวทางการประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา ดังนี้

5.1 สรุปผลการวิจัย

1. สรุปผลการศึกษาด้านข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท

1.1 จากการศึกษาพบว่าบริษัทส่วนใหญ่มีการดำเนินงานมาแล้ว 20 ปี มีเพียง 2 บริษัทเท่านั้นที่มีการดำเนินงานยังไม่ถึง 20 ปี และมีพนักงานมากที่สุดคือ 2,930 คน รองลงมา 740 คน และน้อยที่สุด คือ 22 คน และบริษัทมีทุนจดทะเบียนตั้งแต่ 19,000,000-600,000,000บาท และกลุ่มตัวอย่างเป็นโรงงานอุตสาหกรรมผลิตชิ้นส่วนอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์ 2 บริษัท และโรงงานอุตสาหกรรมชิ้นส่วนรถยนต์ 2 บริษัท และโรงงานอุตสาหกรรมผลิตก๊าซและส่งจำหน่ายก๊าซ 1 บริษัท ส่วนอีก 1 บริษัท เป็นโรงงานอุตสาหกรรมยางพาราและพลาสติก

2. สรุปผลการศึกษาด้านข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์

บริหารฝ่ายบัญชี ทั้งหมดเป็นเพศหญิง อายุ มากกว่า 35 ปีส่วนใหญ่ระดับการศึกษาปริญญาตรี รองลงมาปริญญาโท ตำแหน่งงานในปัจจุบันเป็นผู้จัดการฝ่ายบัญชี 1 ท่าน และผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายบัญชี 5 ท่าน มีประสบการณ์การทำงาน มากกว่า 10 ปี

3. สรุปผลการศึกษาด้านการปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001

จากการศึกษาพบว่าบริษัทมีการปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO 14001 ดังนี้

1. นโยบายด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Policy) โดยการบริหารงานด้านสิ่งแวดล้อมนั้น ต้องเริ่มด้วยผู้บริหารระดับสูงขององค์กร ต้องมีความตั้งใจที่จะปฏิบัติอย่างจริงจังและกำหนดนโยบายไว้เป็นแนวทางการปฏิบัติสำหรับดำเนินงานของทุกคนในบริษัท
2. การวางแผน (Planning) เพื่อให้บรรลุตามนโยบายสิ่งแวดล้อม องค์กรจึงมีการกำหนดรูปแบบ แผนในการดำเนินงานที่ครอบคลุมถึงเรื่องการแจกแจง
3. การดำเนินการ (Implementation) เพื่อให้ดำเนินการด้านการจัดการสิ่งแวดล้อมเป็นไปตามแผนที่วางไว้ องค์กรต้องกำหนดส่วนประกอบและอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบในการจัดสภาพแวดล้อมเผยแพร่ให้พนักงานในบริษัทได้รับทราบถึงความสำคัญในการจัดการด้านสภาพแวดล้อม
4. การตรวจสอบและการแก้ไข (Checking and Corrective Action) เพื่อให้การจัดการสภาพแวดล้อมได้รับการตรวจสอบและแก้ไข บริษัทต้องติดตามและวัดผลการดำเนินการ โดยเปรียบเทียบกับแผนที่วางไว้ และตรวจประเมินระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมเป็นระยะ
5. การทบทวนและการพัฒนา (Management Review) ผู้บริหารองค์กรต้องทบทวนระบบการจัดการสภาพแวดล้อม ในเวลาที่พอเหมาะ เพื่อให้การจัดการด้านสภาพแวดล้อมมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง

4. สรุปผลการศึกษาด้านการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม

ผลการศึกษาในด้านด้านการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม พบว่าบริษัทจะมีการรับรู้รายการต้นทุนสิ่งแวดล้อมในงวดทันที เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขการรับรู้เป็นสินทรัพย์ตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ซึ่งทุกบริษัทได้มีการปฏิบัติเป็นไปในทิศทางเดียวกับหลักการของกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ซึ่งสามารถสรุปวิธีการรับรู้รายการเกี่ยวกับการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมไว้โดยสามารถสรุปได้ดังนี้

1. ค่าใช้จ่ายในการรับรอง ISO 14001

จากผลการศึกษาพบว่ามีเพียง 1 บริษัทเท่านั้นที่รับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่าย ISO14001 โดยตรงและมี 3 บริษัทที่รับรู้รายการเป็นค่าที่ปรึกษา ส่วนอีก 2 บริษัท รับรู้รายการเป็นค่าตรวจสอบ

2. ค่าใช้จ่ายในการป้องกันและกำจัดของเสีย

จากผลการศึกษาพบว่ามี 4 บริษัทที่รับรู้รายการเป็นค่ากำจัดของเสีย และมี 1 บริษัทที่รับรู้รายการเป็นค่าป้องกันมลพิษส่วนอีก 1 บริษัทรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

3. ค่าใช้จ่ายในการอบรมและสัมมนา

จากผลการศึกษาพบว่า มี 5 บริษัทที่รับรู้รายการเป็นค่าฝึกอบรมและสัมมนา ส่วนอีก 1 บริษัทที่รับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

4. ค่าใช้จ่ายในการออกแบบการผลิต เพื่อลดหรือป้องกันปัญหาด้านสิ่งแวดล้อม

จากผลการศึกษาพบว่า มีเพียงบริษัทที่ 1 เท่านั้นที่มีค่าใช้จ่ายเรื่องนี้ และบริษัทนั้นได้มีการรับรู้รายการรวมเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตส่วนอีก 5 บริษัทที่เหลือ ไม่มีค่าใช้จ่ายด้านนี้

5. ค่ารักษาพยาบาล กรณีที่พนักงานได้รับสารพิษในโรงงาน

จากผลการศึกษาพบว่า มี 5 บริษัทที่รับรู้รายการเป็นค่าสวัสดิการพนักงาน ยกเว้นมี 1 บริษัทเท่านั้นที่จะรับรู้รายการเป็นค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าแล้ว จะดำเนินการเคลมกองทุนเงินทดแทน ให้พนักงานก่อน หากใช้กองทุนหมด จะให้พนักงานใช้สิทธิ์ประกันสังคมในการรักษาตัว

5. สรุปผลการศึกษาด้านการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

จากผลการศึกษาพบว่า มีการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมทันทีที่มีรายการที่เป็นต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมเกิดขึ้น โดยจะบันทึกบัญชีทันทีในงวดที่เกิดรายการเหตุประกอบงบการเงินด้วย แม้บางบริษัทจะถูกปรับเนื่องจากมีค่าไขมนเกินจากที่กฎหมายกำหนด แต่ก็ไม่มีบริษัทไหนที่มีการประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมและจากการศึกษาพบว่า ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลด้านหนี้สินสิ่งแวดล้อม

6. สรุปผลการศึกษาด้านการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

จากผลการศึกษาพบว่าทุกบริษัทใช้ราคาทุนปัจจุบันในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ราคาทุนปัจจุบันให้ความหมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกัน

7. สรุปผลการศึกษาด้านการวิเคราะห์ข้อมูลด้านการรับรู้ค่าชดเชย

จากผลการศึกษาพบว่าค่าปรับหรือค่าชดใช้ความเสียหายอันเนื่องมาจากปัญหาสิ่งแวดล้อมนั้นนำไปรวมเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการกำจัดของเสีย ส่วนค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สาม (บริษัทประกันภัย) และบริษัทที่บันทึกเงินชดเชยที่ได้รับจากบริษัทที่ประกันภัยในกรณีที่น้ำท่วมนั้น บริษัทแยกการรับรู้รายการสินทรัพย์ต่างหาก จากรายการตามปกติของกิจการ โดยไม่แสดงหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม รายได้จากการขายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหรือเศษซาก นั้นไม่นำเงินที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหรือเศษซากนั้น ไปหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

8. สรุปผลการศึกษาคำเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม

จากการศึกษาพบว่าคำเปิดเผยข้อมูลและรายงานด้านสิ่งแวดล้อมมีการเปิดเผยดังนี้

1. ค่าใช้จ่ายในการรับรอง ISO 14001

จากผลการศึกษาพบว่ามีทั้งแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในงบกำไรขาดทุน และแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน ไม่มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

2. ค่าใช้จ่ายในการป้องกันและกำจัดของเสีย

จากผลการศึกษาพบว่ามีทั้งแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในงบกำไรขาดทุน และแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในงบกำไรขาดทุนแต่ไม่มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3. ค่าใช้จ่ายในการอบรมและสัมมนา

จากผลการศึกษาพบว่าแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่าย ทางตรงในกรณีที่พนักงานที่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรงและแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในกรณีที่เป็นพนักงานที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิต และแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในกรณีที่เป็นพนักงานที่ทำงานฝ่ายบริหารแต่ไม่มีการแสดงรายการแยกต่างหากและไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

4. ค่าใช้จ่ายในการออกแบบการผลิต เพื่อลดหรือป้องกันปัญหาด้านสิ่งแวดล้อม

จากผลการศึกษาพบว่าแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่าย ทางตรงในกรณีที่พนักงานที่เกี่ยวข้องกับการผลิตโดยตรงและแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในกรณีที่เป็นพนักงานที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิต และแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารในกรณีที่เป็นพนักงานที่ทำงานฝ่ายบริหารไม่มีการแสดงรายการแยกต่างหาก และไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

5. ค่ารักษาพยาบาล กรณีที่พนักงานได้รับสารพิษในโรงงาน

จากผลการศึกษาพบว่าแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางตรงในงบกำไรขาดทุน และแสดงเป็นค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้าในงบดุล แต่ไม่มีการแสดงรายการแยกต่างหาก และไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

6. เงินชดเชยความเสียหายจากน้ำท่วม

จากการศึกษาพบว่าแสดงรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน และเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

7. หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่า

จากผลการศึกษาพบว่าไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

9. สรุปผลการศึกษาด้านปัญหาและอุปสรรคในการประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อม

จากผลการศึกษาปัญหาและอุปสรรคในการประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อมที่พบมากที่สุดคือบริษัทมีความเป็นห่วงว่าหากเป็นผู้ดำเนินการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมจะนำไปสู่ความยุ่งยาก และกีดกันโดยไม่จำเป็น และมาตรฐานการบัญชีไม่รองรับ บางรายการยากต่อการตีความ รองลงมาคือการเก็บข้อมูลและรายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมทำให้ธุรกิจต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงขึ้น และเพิ่มภาระงานของพนักงานบัญชีโดยไม่จำเป็น

5.2 การอภิปรายผลการวิจัย

จากการศึกษาการปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001 กับการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา ผู้ศึกษาได้นำประเด็นสำคัญมาอภิปราย ดังนี้

1. ด้านการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม

จากการศึกษาพบว่าแต่ละบริษัทจะรับรู้รายการต้นทุน ก็ต่อเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งเป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินที่กำหนดหลักเกณฑ์ของการรับรู้รายการและสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของ The Intergovernmental Working Group of Experts On International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) ดังนี้

การรับรู้รายการ หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบดุล และงบกำไรขาดทุน หากรายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการทุกข้อดังต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าวจะเข้าหรือออกจากกิจการซึ่งหลักเกณฑ์นี้ยึดหลัก ความน่าจะเป็น ในการพิจารณาการบันทึกรายการในงบการเงิน

2. รายการดังกล่าวมีราคาทุน หรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ ซึ่งหลักเกณฑ์นี้ยึดหลักการประมาณ ที่สมเหตุสมผลในการพิจารณาการบันทึกรายการในงบการเงิน

สำหรับรายการที่ไม่เข้าเกณฑ์ดังกล่าว กิจการไม่ควรรับรู้รายการนั้นแต่ควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือคำอธิบายเพิ่มเติม หากรายการนั้นมีความเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้งบการเงินของกิจการ

2. ด้านการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

จากการศึกษาพบว่าบริษัทมีการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมในวงบัญชีที่มีต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมเกิดขึ้นทันที ซึ่งเป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินที่กำหนดหลักเกณฑ์ของการรับรู้รายการหนี้สินและสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของ The Intergovernmental Working Group of Experts On International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) ดังนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรจะออกจากกิจการเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน

2. มูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

จากการศึกษาพบว่าไม่มีการประมาณการเกี่ยวกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเนื่องจากบริษัทไม่สามารถประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมได้ เนื่องจาก ในการถูกปรับเนื่องจากค่าไข่มันเกินมาตรฐานในแต่ละครั้งนั้น ไม่เท่ากัน และยังไม่สามารถรู้ล่วงหน้าได้ว่าบริษัทของตนจะมีค่าไข่มันเกินหรือไม่ อีกทั้งบางบริษัทยังไม่เคยถูกปรับในกรณีนี้ ซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (ปรับปรุง 2557) เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น

ประมาณการหนี้สินต้องรับรู้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1. กิจการมีภาระผูกพันในปัจจุบันซึ่งเป็นผลจากเหตุการณ์ในอดีต ไม่ว่าภาระผูกพันนั้นจะเป็น ภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমান

2. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่กิจการจะสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจต่อกิจการเพื่อจ่ายชำระภาระผูกพันดังกล่าว

3. สามารถประมาณจำนวนของภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ

แต่บริษัทไม่มีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมไว้ในงบการเงินหรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน ซึ่งไม่สอดคล้องกับ ISAR ที่กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมแยกต่างหากจากหนี้สินอื่น และกำหนดให้ระบุชื่อหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ในการวัดค่าของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมว่าเป็นมูลค่าปัจจุบันหรือวิธีราคาทุนปัจจุบัน

3. ด้านการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

จากการศึกษาพบว่าการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ทุกบริษัทที่ใช้วิธีราคาทุนปัจจุบันคือแสดงสินทรัพย์ด้วยเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จำเป็นต้องจ่ายออกจากกิจการเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ และแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องใช้ในจ่ายชำระหนี้สินใน

ขณะนั้น ซึ่งเป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน ที่ให้ให้ความหมายของการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงินคือ การกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงิน เพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบดุลและงบกำไรขาดทุน โดยเลือกใช้เกณฑ์ในการวัดค่า ในสัดส่วนที่แตกต่างกันและในลักษณะที่ไม่เหมือนกันสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของ The Intergovernmental Working Group of Experts On International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) ดังนี้

1. ราคาทุนเดิม ให้ความหมายถึง การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไปหรือบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งทีนำไปแลกเปลี่ยนมา ณ เวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น และการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อนการระงับหรือบันทึกด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด ที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น ภาษีเงินได้

2. ราคาทุนปัจจุบัน ให้ความหมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกัน และการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องใช้ชำระภาระข้อผูกพันในขณะนั้น โดยไม่ต้องคิดลด

3. มูลค่าที่จะได้รับ หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่อาจได้มาในขณะนี้หากกิจการขายสินทรัพย์โดยมิใช่การบังคับขายและการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่ต้องจ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติ โดยไม่ต้องคิดลด

4. มูลค่าปัจจุบัน หมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดรับสุทธิ ในอนาคตซึ่งคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้นในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ และการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดจ่ายสุทธิซึ่งคาดว่าจะต้องจ่าย ชำระหนี้สินในการดำเนินงานตามปกติของกิจการ

4. ด้านการรับรู้ค่าชดเชย

จากการศึกษาพบว่าค่าปรับหรือค่าชดใช้ความเสียหายอันเนื่องมาจากปัญหาสิ่งแวดล้อมนั้นนำไปรวมเป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายในการกำจัดของเสีย และมีการรับรู้รายการในงวดที่เกิดเหตุการณ์นั้นขึ้นทันที ซึ่งเป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินที่กำหนดหลักเกณฑ์ของการรับรู้รายการหนี้สินซึ่งสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของ The Intergovernmental Working Group of Experts On International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) ดังนี้

การรับรู้หนี้สินจะรับรู้ที่ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพย์สินจะออกจากกิจการเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน

2. มูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

ค่าเบี่ยงประกันอันเนื่องมาจากความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อมที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตบริษัทรับรู้รายการเป็นค่าเบี่ยงประกันกับค่าชดเชยที่ได้รับจากบุคคลที่สาม (บริษัทประกันภัย) นั้นบริษัทบันทึกเงินชดเชยที่ได้รับจากบริษัทประกันภัยในกรณีที่น่าท่วมนั้น บริษัทแยกการรับรู้รายการสินทรัพย์ต่างหากจากการดำเนินการตามปกติของกิจการ โดยไม่แสดงหักลบกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ส่วนรายได้จากการขายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหรือเศษซากนั้นบริษัทไม่นำเงินที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหรือเศษซากนั้น ไปหักลบกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม เพราะหากนำมูลค่าชดเชยมาหักลบกับหนี้สินสิ่งแวดล้อมอีก จะเป็นการลดจำนวนหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมด้วยจำนวนเดียวกันซ้ำอีกครั้งหนึ่งซึ่งเป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงินที่กำหนดหลักเกณฑ์ของการรับรู้สินทรัพย์ดังนี้ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (2552, น.32)

การรับรู้สินทรัพย์จะรับรู้ที่ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขทุกข้อต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะเข้าสู่กิจการ

2. สินทรัพย์นั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

5. ด้านการเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม

การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสิ่งแวดล้อมและหนี้สินมีความสำคัญต่อการให้ความชัดเจน หรือเป็นการอธิบายเพิ่มเติมรายการที่มีอยู่ในงบดุล หรืองบกำไรขาดทุน การเปิดเผยดังกล่าวอาจแสดงไว้ในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือในบางกรณีอาจเปิดเผยไว้ในรายงานซึ่งแยกต่างหากจากงบการเงิน การตัดสินใจว่าการเปิดเผยจะแยกแสดงข้อมูลต่างหากหรือแสดงรวมขึ้นอยู่กับ การพิจารณาว่ารายการมีสาระสำคัญเพียงใด การพิจารณาถึงสาระสำคัญไม่ควรพิจารณาแต่ความมีนัยสำคัญของจำนวนเงินเพียงอย่างเดียว แต่ควรพิจารณาถึงความมีนัยสำคัญในลักษณะของรายการด้วย

จากการศึกษาพบว่าต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมนั้น บริษัทรับรู้รายการรวมเป็นส่วนหนึ่งของการผลิตแสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายทางอ้อมในงบกำไรขาดทุน และมีบางบริษัทที่แสดงรายการเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหาร โดยไม่มีการแสดงรายการแยกต่างหากในงบกำไรขาดทุน และไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินซึ่งไม่สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของ The Intergovernmental Working Group of Experts On International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) ที่ระบุว่าต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

1. ต้นทุนสิ่งแวดล้อม การแสดงรายการไว้ในงบการเงินหรือสิ่งที่ควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ได้แก่

1.1 ประเภทของรายการที่พิจารณาให้เป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม ซึ่งเกิดขึ้นได้หลายวิธี ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานของกิจการในขณะที่ช่วยปรับปรุงสภาพแวดล้อมด้วย

1.2 รายการที่รวมอยู่ในต้นทุนสิ่งแวดล้อม สิ่งที่จะต้องพิจารณาคืออะไรบ้างที่ควรรวมเป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม อาจเลือกรวมเฉพาะต้นทุน ทั้งหมดที่สามารถเจาะจงได้ หรืออาจเลือกการปันส่วนโดยไม่มีกฎเกณฑ์ตายตัวก็ได้

1.3 จำนวนของต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่หักออกจากรายได้ ต้นทุนที่แยกประเภทต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน (Operating Cost) หรือ ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน (Non – operating Cost) ต้นทุนที่แยกตามลักษณะและขนาดของธุรกิจและหรือประเภทของสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการ รวมถึงจำนวนต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ได้รับรู้รายการต้นทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวดด้วย ประเภทของรายการที่ระบุไว้อาจได้แก่ การรักษาสภาพน้ำ การรักษาสภาพอากาศและของเสีย การกำจัดของเสียที่เป็นของแข็ง การปรับสภาพสถานที่ การแก้ไขบำบัดการนำของเสียกลับมาใช้ใหม่ ตลอดจนการวิเคราะห์การปฏิบัติตามการควบคุม

1.4 เปิดเผยต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นและเป็นผลมาจากโทษปรับและโทษของการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับที่มีต่อสิ่งแวดล้อม รวมทั้งการชดเชยค่าความเสียหายที่เกิดจากการสูญเสียชีวิตหรือบาดเจ็บที่มีสาเหตุมาจากความเสียหายและมลพิษทางสิ่งแวดล้อมให้แก่บุคคลที่สาม เป็นรายการแยกต่างหากเนื่องจากค่าปรับการถูกลงโทษ การชดเชยมีความแตกต่างไปจากต้นทุนสิ่งแวดล้อมชนิดต่าง ๆ เพราะไม่ได้ให้ประโยชน์หรือผลตอบแทนต่อกิจการ

1.5 ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่บันทึกเป็นรายการพิเศษเป็นรายการแยกต่างหาก

ส่วนหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ก็ไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

จากการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลด้านหนี้สินสิ่งแวดล้อมพบว่าไม่มีการเปิดเผยหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุลหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม นั่นก็ไม่มีมีการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน ซึ่งไม่สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของ The Intergovernmental Working Group of Experts On International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) ที่ระบุว่าต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

2. หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม การแสดงรายการไว้ในงบการเงินหรือสิ่งที่ควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ได้แก่

2.1 เปิดเผยหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุลหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

2.2 ข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ในการวัดค่าของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม (วิธีมูลค่าปัจจุบันหรือวิธีราคาทุนปัจจุบัน)

2.3 ประเภทของหนี้สิน ดังต่อไปนี้

(1) คำอธิบายย่อ ๆ เกี่ยวกับประเภทของหนี้สิน

(2) คำชี้แจงเกี่ยวกับเวลาและเงื่อนไขของการชำระคืนเมื่อมีความไม่แน่นอนอย่างเป็นสาระสำคัญต่อจำนวนของหนี้สินหรือเวลาที่ชำระคืนกิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

2.4 ข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการวัดค่าที่มีสาระสำคัญ และเกี่ยวข้องกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมและระดับความเป็นไปได้ของผลที่จะเกิดขึ้น

2.5 หากกิจการใช้วิธีมูลค่าปัจจุบันในการวัดค่า กิจการจะต้องเปิดเผยข้อสมมติฐานทั้งหมดที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคต และต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ได้รับรู้อยู่ในงบการเงินแล้ว โดยจะต้องรวมถึง

(1) ประมาณการต้นทุนปัจจุบันของการตั้งหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

(2) ประมาณการอัตราเงินเฟ้อในระยะยาวที่ใช้ในการคำนวณหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

(3) ประมาณการต้นทุนที่จะต้องชำระคืนในอนาคต

(4) อัตราคิดลด

5.3 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

5.3.1 หน่วยงานที่รับผิดชอบด้านมาตรฐานการบัญชี เช่น สภาวิชาชีพบัญชี ควรมีการแนะนำหลักการประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อม เพื่ออำนวยความสะดวกแก่บริษัทที่ต้องการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม ได้ยึดเป็นแบบอย่างในการจัดทำกรบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

5.3.2 หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ควรมีการกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญในทางปฏิบัติตามกฎหมายนั้น เพื่อให้กิจการตระหนักว่าการบัญชีสิ่งแวดล้อมไม่ใช่การแก้ปัญหา แต่เป็นการกระทำที่ช่วยให้ตระหนักถึงความสำคัญและหาวิธีการประยุกต์ใช้ให้ดีขึ้นต่อไป เพื่อประโยชน์ของบริษัทและสังคมรอบข้าง

5.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้องในอนาคต

5.4.1 ควรมีการศึกษาจำนวนกลุ่มตัวอย่างในปริมาณที่มากขึ้น เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงที่ชัดเจนและหลากหลายมุมมองมากขึ้น

5.4.2 ควรศึกษาเจาะลึกถึงวิธีการลงบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายด้านสิ่งแวดล้อมของแต่ละกิจการอย่างละเอียด

5.4.3 ควรมีการศึกษาความคิดเห็นของผู้ทำบัญชีเกี่ยวกับการจัดทำการบัญชีสิ่งแวดล้อม

5.4.4 ควรมีการศึกษาถึงปัญหาและสาเหตุของการที่บริษัทไม่ให้ความสำคัญกับการจัดทำการบัญชีสิ่งแวดล้อม

5.4.5 ควรศึกษาผลกระทบที่จะเกิดขึ้นกับกิจการหากภาครัฐหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องมีการกำหนดมาตรฐานการบัญชีสิ่งแวดล้อมและบังคับกิจการต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีสิ่งแวดล้อม



บรรณานุกรม

- จักรพันธ์ จินดาวงศ์. (2547). แนวการปฏิบัติและแนวโน้มทางการบัญชีการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมของอุตสาหกรรมประเภทที่มีผลกระทบโดยตรงหรือมีนัยสำคัญต่อสิ่งแวดล้อม. (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย).
- จิรภัทร คงสังข์. (2551). การประยุกต์ใช้แนวการปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชี เพื่อสิ่งแวดล้อมขององค์การสหประชาชาติ และบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยสยาม).
- ดวงมณี โกมารทัต. (2545). การบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืน. วารสารนักบัญชี, 48(3), 70-72
- ธศญา สุกรีภัย. (2543). การบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมกับกรณีของโรงไฟฟ้าแม่เมาะในจังหวัดลำปาง. (การค้นคว้าอิสระ ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- บรรจง จันทร์มาศ. (2547). การพัฒนางานด้วยระบบบริหารคุณภาพและเพิ่มผลผลิต. กรุงเทพฯ : ดวงกมลสมัย.
- เบญจวรรณ ชาติจ้อหอ. (2550). ความสัมพันธ์ระหว่างการกำกับดูแลกิจการที่ดี ความเชื่อมั่นต่องบการเงิน และภาพลักษณ์องค์กร ของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- ปิยะวรรณ ยางคำ. (2549). ความสัมพันธ์ระหว่างจริยธรรมธุรกิจกับความสำเร็จของการบัญชีสิ่งแวดล้อมของธุรกิจผู้ผลิตพลาสติกในประเทศไทย. (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- พจน์ วีรสุทธากร. (2543). แนวทางการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมสำหรับธุรกิจอุตสาหกรรมในจังหวัดเชียงใหม่และจังหวัดลำพูน. (การค้นคว้าอิสระ ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่).
- มนตรี เลิศสกุลเจริญ. (2547). แนวทางการพัฒนาความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กรธุรกิจภาคอุตสาหกรรมในจังหวัดนนทบุรี. (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์).
- วรรณิ์ แกมเกตุ. (2551). วิธีวิทยาการวิจัยทางสังคมศาสตร์ (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

บรรณานุกรม (ต่อ)

- วัชรียา สุขคีต. (2548). ผลกระทบของความรับผิดชอบต่อสังคม ที่มีต่อผลการดำเนินงานของวิสาหกิจขนาดกลาง และขนาดย่อมและบริษัทข้ามชาติของไทย. (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, มหาวิทยาลัยมหาสารคาม).
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2557). สืบค้นจาก http://www.fap.or.th/images/column_1359010309/framework_clean PostWeb_Up_031057.pdf
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2557). มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น (ปรับปรุง 2557). สืบค้นจาก http://www.fap.or.th/images/column_1412565962/TAS%2037-web.pdf
- สุพักตร์ พิบูลย์. (2553). วิธีการเชิงปริมาณและวิธีการเชิงคุณภาพในการวิจัย. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมธิราช.
- สมดี หงส์ไพศาลวิวัฒน์. (2547). คุณค่าการตลาดทำทลายความสำเร็จธุรกิจยุคใหม่. กรุงเทพฯ : เวลาดี.
- อิสริย์ โชวีวิวัฒนา. (2553). บทสัมภาษณ์พิเศษเรื่อง บทบาทนักบัญชีต่อการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม. วารสารกรมบัญชีกลาง, 51(3).
- UNCTAD Secretariat. (1997). Environmental Financial accounting and reporting at the corporate Level. **United Nations Conference on Trade and Development**, Geneva, Switzerland, Retrieved from <http://unctad.org/en/Docs/c2isard2.en.pdf>

ภาคผนวก



แบบสัมภาษณ์การประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO 14001
ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา

แบบสัมภาษณ์แบ่งออกเป็นตอน

ตอนที่ 1 แบบสัมภาษณ์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์

ตอนที่ 2 แบบสัมภาษณ์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท

ตอนที่ 3 แบบสัมภาษณ์ข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม
ISO14001

ตอนที่ 4 แบบสัมภาษณ์ข้อมูลเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม

ตอนที่ 5 แบบสัมภาษณ์ ข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม

ชื่อ

บริษัท

โทรศัพท์

ตอนที่ 1 แบบสัมภาษณ์ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์

ชื่อ

โทรศัพท์

ตำแหน่ง

อายุ.....ประสบการณ์.....

จบการศึกษาระดับ.....

ตอนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับบริษัท

1.กิจการของท่านเปิดดำเนินการมาเป็นระยะเวลา.....ปี

2.ทุนจดทะเบียน.....บาท

3.จำนวนพนักงานในปัจจุบัน.....คน

4.ประเภทของโรงงานอุตสาหกรรมของท่านอยู่ในอุตสาหกรรมใด.....

ตอนที่ 3 ข้อมูลเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมISO14001

1.กิจการของท่านได้จัดทำระบบการจัดการISO14001 เองหรือจ้างที่ปรึกษา

.....

2.กิจการของท่านมีขั้นตอนวิธีในการจัดทำระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมISO14001 อย่างไรบ้าง

2.1.....

2.2.....

2.3.....

2.4.....

2.5.....

2.6.....

2.7.....

2.8.....

3.ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการจัดทำระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001 ในกิจการของท่าน ประกอบไปด้วยค่าใช้จ่ายอะไรบ้าง

3.1.....

3.2.....

3.3.....

3.4.....

3.5.....

3.6.....

3.7.....

3.8.....

3.9.....



ตอนที่ 4 ข้อมูลเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม

การรับรู้ต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อม

1. ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการจัดทำระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ISO14001 ในกิจการของท่าน มีอะไรบ้าง และมีการบันทึกบัญชีอย่างไร

- 1.1.....
- 1.2.....
- 1.3.....
- 1.4.....
- 1.5.....
- 1.6.....
- 1.7.....
- 1.8.....
- 1.9.....

.....2. กิจการของท่านมีการลงทุนในเครื่องจักรหรืออุปกรณ์ที่ใช้ในการกำจัดของเสียหรือไม่

(ถ้าไม่มีให้ข้ามไปตอบข้อ 5)

3. ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรหรืออุปกรณ์ที่ใช้ในการกำจัดของเสียต่างๆ เช่น อุปกรณ์ในการบำบัดน้ำเสีย มีการบันทึกบัญชี และรายงานไว้ในลักษณะใด

.....

4. ค่าบำรุงรักษาเครื่องจักรหรืออุปกรณ์และ ค่าวัสดุสิ้นเปลืองต่าง ๆ ที่ใช้ในการกำจัดของเสีย มีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....

5. ค่าแรงงานที่จ่ายให้แก่พนักงานที่ทำงานเกี่ยวกับการกำจัดของเสียหรือการแพร่กระจายของเสีย มีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....

6. ค่าบริการเพื่อการกำจัดของเสียหรือการแพร่กระจายของเสียที่จ่ายแก่หน่วยงานภายนอกมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

7. ค่าธรรมเนียมหรือภาษีต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับกำจัดของเสียหรือการแพร่กระจายของเสียมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

8. ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงานเพื่อสร้างจิตสำนึกในการรักษาสิ่งแวดล้อมมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

9. ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนในการวิจัยพัฒนาเพื่อหาแบบผลิตภัณฑ์ หรือบรรจุภัณฑ์ที่ช่วยลดปัญหาสิ่งแวดล้อมมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

10. ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนในการออกแบบกระบวนการผลิตที่ทำให้ลดปัญหาหรือ ป้องกันปัญหาสิ่งแวดล้อมมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

11. ค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรอุปกรณ์ที่ใช้ป้องกันปัญหาสิ่งแวดล้อมมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

12. ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนในการคัดเลือกคู่ค้าที่มีระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมที่ดีมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

13. ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนเกี่ยวกับการปรับสภาพความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อมให้สู่สภาพเดิมมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

14. ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนมวลชนสัมพันธ์เพื่อพัฒนาชุมชนและสังคมมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

15. ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนในการประเมินสภาพปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

16. ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนค่ารักษาพยาบาลอันเนื่องมาจากสารพิษในโรงงานมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

17. ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนการซ่อมแซมเหตุฉุกเฉินต่าง ๆ เช่น น้ำท่วม ไฟไหม้ แผ่นดินไหวมีการบันทึกบัญชีและรายงานในลักษณะใด

.....
.....

18. ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนค่าบริการที่เกี่ยวกับการจัดการสิ่งแวดล้อมที่จ่ายให้แก่บุคคลภายนอกมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

19. การตรวจวัดระบบการตรวจติดตามต่างๆ เช่น การวัดค่าน้ำก่อนปล่อยของเสียออกสู่แหล่งน้ำ ตรวจวัดแสง เสียง ฝุ่น ไอระเหยและสารเคมีต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนดมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

20. กิจการมีการจำแนกหนี้สินในปัจจุบันออกจากหนี้สินในอนาคต

หรือไม่.....

21. กิจการมีการรับรู้หนี้สินแยกต่างหากจากหนี้สินตามปกติของกิจการ

หรือไม่.....

22. กิจการมีการประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม

หรือไม่.....

23. กิจการเปิดเผยข้อมูลหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมไว้ในงบการเงินหรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน

หรือไม่.....

การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

24. กิจการมีหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

อย่างไร.....

การรับรู้ค่าชดเชย

25. ค่าปรับหรือค่าชดเชยความเสียหายอันเนื่องจากปัญหาสิ่งแวดล้อมมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

26. ค่าเบี้ยประกันภัยอันเนื่องจากความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อมที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

27. ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนชดเชยผลเสียหายเนื่องจากผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมมีการบันทึกบัญชีและรายงานไว้ในลักษณะใด

.....
.....

การเปิดเผยข้อมูลและการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม

28 .บริษัทมีการติดตั้งระบบหรือปรับปรุงระบบบำบัดน้ำเสีย ระบบระบายอากาศเตาเผา และการติดตั้งระบบคัดแยกของเสียมีการเปิดเผยในงบการเงินของกิจการในรูปแบบใด

.....
.....

29 .บริษัทมีการจัดระบบป้องกันการหกรั่วไหลของสารเคมีในห้อง Warehouse ทำคั้นกั้นสารเคมีตามวางระบายน้ำและการจัดทำที่พักหรือที่กักเก็บของเสียมีการเปิดเผยในงบการเงินของกิจการในรูปแบบใด

.....
.....

30 .บริษัทมีการลงทุนในสินทรัพย์ประเภทเครื่องจักรในการกำจัดของเสียมีการเปิดเผยในงบการเงินของกิจการในรูปแบบใด

.....
.....

31 .บริษัทจัดทำการรักษาสภาพน้ำ สภาพอากาศ และการกำจัดของเสียมีการเปิดเผยในงบการเงินของกิจการในรูปแบบใด

.....
.....

32. บริษัทจัดทำกรปรับปรุงสภาพสถานที่มีการเปิดเผยในงบการเงินของกิจการในรูปแบบใด

.....
.....

33. ประเมินการขอเบี่ยงเบนการสูญเสียที่กิจการต้องรับภาระเนื่องจากทำให้เกิดผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมมีการเปิดเผยในงบการเงินของกิจการในรูปแบบใด

.....
.....

34. ค่าปรับที่เกิดจากการถูกลงโทษเนื่องจากไม่ปฏิบัติตามกฎหมายสิ่งแวดล้อมมีการเปิดเผยในงบการเงินของกิจการในรูปแบบใด

.....
.....

35. บริษัทมีการแก้ไขบัคน้ำเสียกลับมาใช้ใหม่มีการเปิดเผยในงบการเงินของกิจการในรูปแบบใด

.....
.....

36. ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนในการบำรุงรักษาเครื่องจักรมีการเปิดเผยในงบการเงินของกิจการในรูปแบบใด

.....
.....

37. หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการวัดมูลค่าหนี้สินสิ่งแวดลอมมีการเปิดเผยในงบการเงินของกิจการในรูปแบบใด

.....
.....

38. คำอธิบายของลักษณะหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมมีการเปิดเผยในงบการเงินของกิจการในรูปแบบใด

.....
.....

ตอนที่ 5 แบบสัมภาษณ์แสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคที่ได้รับจากการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม

1. ปัญหาและอุปสรรคที่ท่านพบในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมมีอะไรบ้าง

.....
.....

ประวัติผู้เขียน

- ชื่อ - สกุล : นางสาวสว่างจิต แซ่ผ่าน
- วัน เดือน ปี เกิด : 04 กันยายน 2529
- ที่อยู่ : 61 หมู่ 6 ต.ผาทอง อ.ท่าวังผา จ.น่าน 55140
- ประวัติการศึกษา : พ.ศ. 2548 สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมศึกษาตอนปลาย
โรงเรียนท่าหลวงวิทยานุกูล จังหวัดพระนครศรีอยุธยา
- : พ.ศ. 2552 สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี มหาวิทยาลัยเทคโนโลยี
ราชมงคลสุวรรณภูมิ ศูนย์वासักกรี จังหวัดพระนครศรีอยุธยา
- ประวัติการทำงาน : พ.ศ.2552 - 2553 บริษัท เอส.วี.พี.บุ๊ค-คิฟปีง จำกัด
- : พ.ศ. 2553 - ปัจจุบัน บริษัท ฟรุททาวา ไฟเทล (ประเทศไทย) จำกัด
- เบอร์โทรศัพท์ : 086-1341073
- อีเมล : gut_cv@hotmail.com

