

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ในบทนี้จะกล่าวถึงแนวคิด ทฤษฎี และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง โดยจะแบ่งออกเป็น 2 ส่วน ได้แก่

ส่วนที่ 1 แนวคิดและทฤษฎี

ส่วนที่ 2 ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

#### 2.1 แนวคิดและทฤษฎี

แนวคิดในการศึกษาผลกระทบของคุณลักษณะของกิจการที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทจดทะเบียนในกลุ่มสินค้าอุตสาหกรรมในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จะประกอบด้วย

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

**2.1.1 การบัญชีสิ่งแวดล้อม (Environmental Accounting / Green Accounting)** (ประวิตร นิลสุวรรณกุล, 2540) เป็นการบัญชีที่รวบรวมและจัดทำรายงานข้อมูลการบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม เพื่อเปิดเผยต่อผู้มีส่วนได้เสีย โดยมีแนวคิด 3 แนวคิด คือ

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

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

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

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

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

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

บัญชีงวดปัจจุบันและในอนาคตตามความเหมาะสมและตามผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ โดย ต้นทุนสิ่งแวดล้อมสามารถแบ่งตามประเภทรายจ่าย แบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้

1.1.1 รายจ่ายที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน

1.1.2 รายจ่ายที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีปัจจุบัน

1.1.3 ค่าใช้จ่ายที่จะก่อให้เกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคต

ส่วนหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นรายจ่าย ฝ้ายทุน (Capital Expenditure) สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 วิธีการ ได้แก่

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

ข. วิธีการในการทำให้เกิดต้นทุนส่วนเพิ่มต่อประโยชน์ในอนาคต (Additional Cost of Future Benefit Approach) ได้แก่ ต้นทุนในการปรับปรุงสินทรัพย์ให้อยู่ใน สภาพที่ดีขึ้น หรือใช้งานได้และไม่ก่อเกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อมอยู่เสมอ อาจไม่เป็นการเพิ่ม ประโยชน์ในทางเศรษฐกิจในอนาคตต่อกิจการ แต่เป็นต้นทุนที่ต้องเสียไปเพื่อลดค่าใช้จ่ายที่อาจ เกิดขึ้นเนื่องจากความเสียหาย จากผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม เช่น ค่าปรับ เงินชดเชย เป็นต้น

1.2 การวัดมูลค่าของสินทรัพย์สิ่งแวดล้อม (Measurement) บันทึกตามมูลค่าที่ได้รับ หรือเกิดขึ้นเริ่มแรก ณ เวลาที่ได้รับมาซึ่งสินทรัพย์นั้นในราคาทุนเดิม (Historical Cost) โดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง ผลของการรวมกันดังกล่าวอาจทำให้ มูลค่าที่ บันทึก (Book Value) สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recovery Value) เป็นผลให้ต้องทดสอบถึง ความด้อยค่าและความเหมาะสมของการปรับมูลค่า โดยอิงหลักเกณฑ์และการตีความถึงการด้อยค่า ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์

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

2.1 การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม (Recognition) ควรรับรู้เมื่อมีภาระผูกพัน (Obligation) เกิดขึ้นในกิจการทั้งภาระผูกพันที่เกิดขึ้นในปีปัจจุบันถือเป็นหนี้สิน (Liability) และภาระผูกพันในอนาคต ถือเป็นหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น (Contingent Liability) สามารถแบ่งได้ เป็น 3 ประเภท ได้แก่

2.1.1 ภาระผูกพันทางกฎหมาย (Legal Obligation)

2.1.2 ภาระผูกพันที่กิจการกำหนดขึ้น (Constructive Obligation)

2.1.3 ภาระผูกพันทางจริยธรรม (Equitable Obligation)

มีแนวทางในการรับรู้ 2 วิธีการคือ

- ก. วิธีการรับรู้ภาระผูกพันทั้งจำนวน (Total Amount Approach)
- ข. วิธีการรับรู้ภาระผูกพันกระจายไปตามระยะเวลาในการดำเนินงาน (Built Up Provision Over Period to Settlement)

2.2 การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม (Measurement)

2.2.1 วิธีมูลค่าปัจจุบัน (Present Value)

2.2.2 วิธีต้นทุนปัจจุบัน (Current Cost)

2.2.3 วิธีเพื่อค่าใช้จ่ายล่วงหน้าตลอดระยะเวลาของการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง (Long-Term Decommissioning Cost)

3. สิ่งที่สามารถจะได้รับการคืน (Recoveries) เป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับกลับคืนมาสู่กิจการจากรายการด้านสิ่งแวดล้อม มาจาก 3 แหล่ง ได้แก่

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

3.2 รายได้ที่ได้รับคืนมาจากการขายสินทรัพย์ด้านสิ่งแวดล้อม (Recoveries from Sale of Property)

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

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

4.1 ลักษณะของรายงานทางการเงิน โดยแสดงรายการเป็นรายการสินทรัพย์สิ่งแวดล้อม หนี้สินสิ่งแวดล้อม รายได้จากสิ่งแวดล้อม ค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อม แยกเป็นรายการต่างหากจากรายการอื่นอย่างชัดเจนหรือนำไปแสดงแยกต่างหากเป็นรายงานทางการเงินเชิงนิเวศ (Eco-Profit and Loss, Eco-Balance Sheet)

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

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

หรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือรายงานแยกต่างหากเป็นการเฉพาะจากงบการเงิน เพื่อสะท้อนทัศนคติความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมอันเป็นวัตถุประสงค์อันชอบธรรมของธุรกิจ อาจนำเสนอและเปิดเผยโดยผลบังคับทางกฎหมายหรือโดยความสมัครใจ โดยเป็นไปตามลำดับดังต่อไปนี้

- งบการเงิน
- สิ่งแวดล้อม
- 5.1 เปิดเผยเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุลหรือในหมายเหตุประกอบ
  - 5.2 หลักเกณฑ์ หรือข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้าน
  - 5.3 การจัดประเภทรายการหนี้สิน
  - 5.4 ข้อมูลที่เกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการวัดมูลค่าใดๆ ที่มีสาระสำคัญ และระดับของความเป็นไปได้ของผลที่เกิดขึ้น
  - 5.5 ข้อสมมติฐานทั้งหมดที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จะ
- เกิดในอนาคต

## 6. นโยบายการบัญชี (Accounting Policies)

นโยบายการบัญชีที่ระบุได้ว่าเกี่ยวข้องกับต้นทุนและหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมควรต้องเปิดเผยในเรื่องดังต่อไปนี้

- ค่าใช้จ่าย
- 6.1 รายการที่ถือเป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม
  - 6.2 หลักเกณฑ์ในการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน หรือ
  - 6.3 วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิ่งแวดล้อม
  - 6.4 หลักเกณฑ์และวิธีในการปรับปรุงต้นทุนสิ่งแวดล้อมของงวดบัญชี ก่อนในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี หรือแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ
  - 6.5 หลักเกณฑ์ในการรับรู้และวิธีคิดมูลค่าของหนี้สินสิ่งแวดล้อมทั้งหนี้สินที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบันและหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต รวมถึงการตั้งสำรองเพื่อหนี้ที่อาจจะเกิดขึ้น (Provision)
  - 6.6 หลักเกณฑ์ที่กิจการใช้ในการประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม
  - 6.7 การด้อยค่าของสินทรัพย์ เมื่อมูลค่าของสินทรัพย์ด้านสิ่งแวดล้อมที่บันทึกสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นผลให้สินทรัพย์ดังกล่าวต้องทดสอบถึงความด้อยค่า และความเหมาะสมของการปรับมูลค่า



6.8 หลักเกณฑ์ในการปันส่วนรายการค้าปกติของกิจการเป็นรายการค้าด้านสิ่งแวดล้อมทั้งด้านสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และค่าใช้จ่าย

6.9 วิธีการนำเสนอรายการที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมงบการเงิน  
ประโยชน์จากการรายงานสิ่งแวดล้อมประเภทได้

1. สามารถนำไปเป็นข้อมูลปรับลดค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนแต่ละประเภทได้
2. สามารถนำไปเป็นข้อมูลพยากรณ์ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นในอนาคตได้
3. ทำให้ทราบว่า การดำเนินงานองค์กรเกิดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมอะไรบ้าง ซึ่งจะใช้เป็นข้อมูลในการจัดทำโครงการเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมต่างๆ ต่อไป
4. รายงานเปรียบเทียบกับตัวชี้วัด หากมีการดำเนินงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในส่วนใดที่ไม่บรรลุเป้าหมาย องค์กรก็จะทราบ และสามารถนำไป พิจารณาหาสาเหตุในการไม่บรรลุตามเป้าหมายได้เป็นบางส่วนๆ

#### 7. เรื่องอื่นทั่วไป (Generals)

เรื่องอื่นทั่วไปเกี่ยวกับข้อมูลสิ่งแวดล้อมควรเปิดเผยในเรื่องเกี่ยวกับ

7.1 ลักษณะของหนี้สิน และต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ได้รับรู้ในงบการเงิน  
7.2 คำอธิบายโดยย่อต่อความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อมใดๆ กฎหมายหรือข้อกำหนดที่บังคับให้ต้องแก้ไขบำบัดสิ่งแวดล้อม และเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการด้านสิ่งแวดล้อม

7.2.1 นโยบายหรือโครงการที่เป็นทางการที่ได้รับความเห็นชอบของกิจการ

7.2.2 กรณีที่ไม่มีนโยบายหรือโครงการดังกล่าวก็ควรระบุข้อเท็จจริงนี้ไว้ด้วย

7.2.3 กิจกรรมต่างๆ ที่บริษัทได้กระทำในรอบปีเพื่อการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมเช่นการทำตามกฎระเบียบ มาตรฐานด้านสิ่งแวดล้อม และผลของการทำตามกฎระเบียบดังกล่าว รวมถึงการปฏิบัติตามมารยาทและจรรยาบรรณของธุรกิจ

7.2.4 การตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมและผลของการตรวจสอบ

7.2.5 การปรับปรุงในเรื่องที่สำคัญที่ได้ดำเนินการนับตั้งแต่เริ่มดำเนินการตามนโยบายหรือ ในระยะเวลา 5 ปีที่ผ่านมา แล้วแต่ระยะเวลาจะสั้นกว่า

7.2.6 ขอบเขตของการวัดมูลค่าในการพิทักษ์สิ่งแวดล้อมที่ต้องปฏิบัติตามเนื่องจากข้อกำหนดของกฎหมาย รวมทั้งขอบเขตข้อกำหนดของภาครัฐที่ต้องดำเนินการให้บรรลุผล (ตัวอย่างเช่น ระยะเวลาที่ต้องดำเนินการลดมลพิษ)

#### 7.2.7 ความคืบหน้าต่างๆ ที่มีนัยสำคัญภายใต้กฎหมายสิ่งแวดล้อม

การบัญชีสิ่งแวดล้อมจึงเป็นการตระหนักรู้และการพยายามค้นหาเพื่อหลีกเลี่ยงผลกระทบด้านลบที่มีต่อสิ่งแวดล้อมขององค์กร โดยระบุรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องออกมาให้ได้ และพยายามคิดค้นมาตรการในการวัดผลการดำเนินงาน การประเมินและการรายงานในรูปแบบใหม่ ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมจะสามารถช่วยให้ผู้ใช้ประโยชน์จากข้อมูลใช้ในการประเมินกิจการทั้งในปัจจุบันและในอนาคตเกี่ยวกับผลกระทบของการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมต่อฐานะทางการเงินของกิจการได้ ในการศึกษาที่ผู้ศึกษาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความครอบคลุมของการให้คะแนนรายการการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม ซึ่งแสดงรายละเอียดของรายการต่างๆ ในบทที่ 3

**2.1.2 ความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม (Corporate Social Responsibility) หรือบรรษัทภิบาล** หมายถึง การดำเนินกิจกรรมภายในและภายนอกองค์กรไม่ว่าจะเป็นการคิด การพูด และการกระทำ ซึ่งครอบคลุมตั้งแต่ การวางแผน การตัดสินใจ การสื่อสาร ประชาสัมพันธ์ การบริหารจัดการและการดำเนินงานขององค์กร ที่คำนึงถึงผลกระทบต่อสังคม ได้แก่ ผู้มีส่วนได้เสียในองค์กรคือผู้ถือหุ้น ผู้บริหาร พนักงาน และนอกองค์กรคือ ลูกค้า คู่ค้า ชุมชน สิ่งแวดล้อมหรือระบบนิเวศ คู่แข่งขันทางธุรกิจ ด้วยการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ในหรือนอกองค์กร ในอันที่จะทำให้อยู่ร่วมกันในสังคมได้อย่างเป็นปกติสุข สามารถจำแนกเป็น 3 จำพวก (สถาบันไทยพัฒนา, 2553: Online)

1. กิจกรรมเพื่อสังคม (CSR-After-Process) คือการดำเนินกิจกรรม เพื่อสร้างให้เกิดประโยชน์แก่สังคมในด้านต่างๆ โดยมักแยกต่างหากจากการดำเนินธุรกิจที่เป็นกระบวนการหลักของกิจการและเกิดขึ้นภายหลัง และมักเป็นกิจกรรมที่อยู่นอกเหนือเวลาทำงานตามปกติ

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

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

เพื่อยังประโยชน์ให้แก่สังคมในทุกกระบวนการของกิจการ ตัวอย่างของกิจการที่อาจจัดอยู่ในข่ายนี้ได้แก่ มูลนิธิ องค์กรสาธารณประโยชน์ องค์กรประชาชน และส่วนราชการต่างๆ

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

### 2.1.3 การอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมให้ยั่งยืน (Environmental Sustainability) แนวคิด

นี้เกิดจากผู้ประกอบการต่างๆ มีความเชื่อว่า ไม่มีความเจริญเติบโตด้านเศรษฐกิจที่ยาวนานเกิดขึ้นได้ หากไม่มีการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมควบคู่ไปด้วยการพัฒนาทางเทคโนโลยีและวิธีการผลิต เป็นความร่วมมือกันระหว่างผลประโยชน์ของการพัฒนากับการอนุรักษ์ธรรมชาติ และสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้เพื่อส่งเสริมให้มีการวางแผนนโยบายและแผนงานที่สนับสนุนการผลิตในรูปแบบที่ประหยัดทรัพยากรธรรมชาติ ในขณะที่เดียวกันก็มีความพยายามที่จะควบคุมผลกระทบสิ่งแวดล้อมให้อยู่ในระดับที่สาธารณะยอมรับได้ แนวความคิดที่ใช้สนับสนุนการพัฒนาธุรกิจให้ยั่งยืน คือ การดำเนินแนวทางปฏิบัติ ดังนี้ (วิระวรรณ สมบัติศิริ, 2540: 2-4)

1. หาแหล่งทรัพยากรนำมาใช้ทดแทนทรัพยากรที่ไม่สามารถนำมาใช้ใหม่ได้ (Replace) ถือเป็นการพัฒนาหาแหล่งพลังงานทดแทนใหม่
2. พัฒนาการใช้เทคโนโลยีที่สอดคล้องกับสภาพแวดล้อม ความมั่นคงทางสภาพนิเวศวิทยา และด้านการเพิ่มพูนทักษะ (Renovation / Retechonlogy)
3. ลดการใช้ทรัพยากรที่หายากลงให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ (Reduce) โดยมีการออกแบบผลิตภัณฑ์ที่สามารถซ่อมแซมได้ง่าย และสามารถนำกลับมาใช้ใหม่ได้ ปล่อยของเสียสู่สิ่งแวดล้อมในปริมาณต่ำที่สุด
4. เพิ่มการใช้สินค้าและบริการที่ไม่สิ้นเปลืองพลังงาน หรือวัตถุดิบจำนวนมากแต่ช่วยให้คุณภาพชีวิตที่ดีขึ้น โดยการปรับเปลี่ยนรูปแบบสินค้าและบริการใหม่ (Redesign) เพื่อช่วยประหยัดทรัพยากรธรรมชาติและใช้อย่างคุ้มค่าที่สุด



ในการศึกษานี้ผู้ศึกษาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความครอบคลุมของการให้คะแนนรายการการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม ซึ่งแสดงรายละเอียดในบทที่ 3

**2.1.4 การวัดระดับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม** จากการทบทวนวรรณกรรมในอดีตของ โชติญาณ์ หิตะพงศ์ (2549), อลิสร่า ผลาวรรณ (2547), กัลยาภรณ์ ปานมะเร็ง เบอรัค (2549), Camfferman and Cooke (2002), Clarkson, Li, Richardson and Vasvari (2006), Hossain, Islam and Andrew (2006) ที่ได้ศึกษาเกี่ยวกับระดับการเปิดเผยข้อมูลซึ่งเป็นข้อมูลเชิงคุณภาพ ผู้ศึกษาจึงนำมาใช้เป็นแนวทางประยุกต์ใช้ในการวิเคราะห์ดังต่อไปนี้

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

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

เมื่อ AS = คะแนนจริงที่แต่ละบริษัทได้รับ (Actual Scores)

MS = คะแนนรวมสูงสุดที่แต่ละบริษัทควรจะได้รับ (Maximum Scores)

โดยที่ 0 = ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลตามดัชนีการเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดตาม  
การศึกษา

1 = มีการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดตามดัชนีการเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดตาม  
การศึกษา

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

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

ตารางที่ 2.1 แสดงรายการตัวแปรและวิธีการวัดของผู้ทำการศึกษาในอดีต

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

3. ความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของกิจการและระดับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมสามารถวิเคราะห์แนวคิดและเหตุผลของความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรต่างๆ กับระดับการเปิดเผยข้อมูลได้ดังนี้

3.1 ขนาดของบริษัท ผลการศึกษาของ อลิศรา ผลาวรรณ์ (2547) และ Clarkson et al. (2006) พบว่า ขนาดของบริษัทที่มีความสัมพันธ์ในเชิงบวก โดยวัดจากยอดสินทรัพย์รวม ซึ่งบริษัทขนาดใหญ่จะมีผู้มีส่วนได้เสียจำนวนมาก จึงต้องเผชิญกับแรงผลักดันที่จะต้องแสดงถึงความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม จึงต้องมีความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมจำนวนมาก เพื่อให้เกิดการยอมรับจากสาธารณชนมากกว่าบริษัทขนาดเล็ก ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ ดังนั้นขนาดของบริษัทจึงมีอิทธิพลกับการเปิดเผยข้อมูล แม้ผลการศึกษาของบางท่านอย่าง Hossain et al. (2006) จะไม่พบว่ามีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ

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

3.3 อายุการดำเนินงาน จากการศึกษาของ อลิศรา ผลาวรรณ์ (2547) พบว่า อายุมีความสัมพันธ์ในเชิงลบต่อระดับการเปิดเผยข้อมูล คือบริษัทที่เพิ่งเข้ามาดำเนินธุรกิจ ในลักษณะของบริษัทมหาชนหรือมีอายุการดำเนินงานน้อยจะมีการเปิดเผยข้อมูลในระดับที่สูงกว่าบริษัทที่ประกอบธุรกิจในตลาดหลักทรัพย์มาเป็นเวลานาน ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากบริษัทที่มีอายุการดำเนินงานมายาวนานจะมีความอนุรักษ์นิยม (Conservative) คือมีความระมัดระวังในการเปิดเผยข้อมูลอื่นๆ ที่นอกเหนือจากข้อกำหนดของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอย่างมาก เนื่องจากเกรงว่าการเปิดเผยข้อมูลอื่นนอกเหนือจากสิ่งที่กำหนดจะส่งผลกระทบต่อความสามารถในการแข่งขันหรือการดำเนินงานของบริษัท เมื่อเปรียบเทียบกับบริษัทที่เพิ่งเข้ามาดำเนินธุรกิจลักษณะบริษัทจดทะเบียน และต้องการดึงดูดความสนใจของนักธุรกิจให้เข้ามาลงทุนในบริษัทเพื่อสร้างฐานะเงินทุนให้มีความมั่งคั่งมากขึ้น ต่างจากบริษัทที่มีอายุการดำเนินงานที่ยาวนานมักมีชื่อเสียงด้านประสิทธิภาพที่น่าเชื่อถือและได้รับความสนใจจากนักลงทุนอยู่แล้ว

### 3.4 ผลการดำเนินงานทางการเงิน ได้แก่

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

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

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

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

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



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

## 2.2 ทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาในครั้งนี้มีวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

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

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

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

**อติสรา ผลาวรรณ (2547)** ได้ศึกษาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของบริษัทกับระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำนักรวการเปิดเผยข้อมูล โดยใช้กระดาษทำการที่พัฒนาขึ้นมาเพื่อตรวจสอบให้คะแนนการเปิดเผยข้อมูล โดยใช้การศึกษาเชิงสำรวจ การศึกษาเชิงสหสัมพันธ์และการศึกษาความแตกต่างของค่าเฉลี่ยของระดับการเปิดเผยข้อมูลในแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรม มีจำนวนประชากร 306 บริษัท จากการศึกษาพบว่าขนาดของบริษัทและประเภทผู้สอบบัญชี (Big 4) มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทคือบริษัทที่มีขนาดใหญ่และบริษัทที่ใช้บริษัทตรวจสอบบัญชี Big 4 มีการเปิดเผยข้อมูลค่อนข้างสูง การถือหุ้นโดยชาวต่างชาติ อายุการดำเนินงานและสภาพคล่องทางการเงิน มีความสัมพันธ์เชิงลบกับระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท คือบริษัทที่มีการถือหุ้นโดยชาวต่างชาติน้อย อายุการดำเนินงานน้อย และสภาพคล่องทางการเงินน้อยจะมีการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทค่อนข้างสูง

**จิรภัทร คงสังข์ (2551)** ได้ศึกษาเรื่องการประยุกต์ใช้แนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมขององค์การสหประชาชาติกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำนักรวข้อมูลโดยแบบสอบถามไปยังผู้บริหารและนักบัญชีของบริษัททั้งหมด 120 บริษัท โดยวิเคราะห์ข้อมูลแบบแจกแจงความถี่ ร้อยละ จากการศึกษาพบว่าผู้บริหารและนักบัญชีของบริษัทส่วนมากไม่มีการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมเนื่องจากยังไม่เห็นความสำคัญ ยังไม่รู้จักแพร่หลายและยังไม่มีความรู้เกี่ยวกับบัญชีสิ่งแวดล้อมและแม้ทบทวนบัญชีบังคับ แต่ความรู้เกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมขององค์การสหประชาชาติสามารถนำมาประยุกต์ใช้ในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมของบริษัทได้ องค์การสหประชาชาติ มีการบันทึกบัญชีสิ่งแวดล้อม เช่น ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนสิ่งแวดล้อม สินทรัพย์สิ่งแวดล้อม หนี้สินสิ่งแวดล้อม การเปิดเผยข้อมูลบัญชีสิ่งแวดล้อม การรายงานประจำปี ซึ่งบริษัทมีการบันทึกบ้างแล้ว แต่ยังไม่เป็นรูปแบบรายงานบัญชีสิ่งแวดล้อม เนื่องจากผลกระทบจากสิ่งแวดล้อมเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นทั่วโลกจำเป็นต้องที่ทุกหน่วยงานต้องเข้ามาดูแล องค์การสหประชาชาติ

ได้มีการแลกเปลี่ยนความคิดเห็น และจัดอบรมเนื่องจากการบัญชีสิ่งแวดล้อมขององค์การสหประชาชาติเป็นบัญชีที่เปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณชนเกี่ยวกับการใช้ทรัพยากรธรรมชาติของประเทศ บริษัทจึงเห็นความสำคัญในการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม นำหลักการบัญชีสิ่งแวดล้อมขององค์การสหประชาชาติมาปรับปรุงและประยุกต์ใช้กับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ซึ่งให้ผลใกล้เคียงหรือสอดคล้องกัน

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

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

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

เมื่อผลการดำเนินงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมค่อนข้างแย่ คือค่อนข้างมีมลภาวะโดยวัดจากสภาวะแวดล้อมบริเวณ โรงงานผลิตและการปล่อยของเสีย บริษัทนั้นย่อมจะมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมค่อนข้างมากตามไปด้วย

จากการทบทวนวรรณกรรมที่กล่าวมาข้างต้น พบว่าการศึกษาเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลมักจะมีรูปแบบการศึกษาที่คล้ายคลึงกัน คือ ผู้ศึกษาพัฒนากระดาษทำการขึ้นมาเพื่อวัดระดับการเปิดเผยข้อมูล โดยการประเมินความครอบคลุมในรายละเอียดจากกระดาษทำการ และคำนวณเป็นดัชนีการเปิดเผยข้อมูล แต่จะมีความแตกต่างกันที่รายละเอียดและจำนวนรายการในกระดาษทำการรวมถึงประชากร ตัวแปรและเกณฑ์การวัดค่าตัวแปรที่เลือกนำมาใช้ในการศึกษาเท่านั้น ดังนั้นในการศึกษานี้ผู้ศึกษาจึงเลือกใช้รูปแบบการศึกษาในลักษณะเดียวกัน คือพัฒนากระดาษทำการขึ้นมาเพื่อวัดระดับการเปิดเผยข้อมูล โดยแสดงรูปแบบกระดาษทำการในภาคผนวก และเลือกใช้คุณลักษณะของกิจการที่ใช้ในงานวิจัยของ Yusoff and Lehman (2006) มาเป็นต้นแบบในการศึกษารวมถึงได้เพิ่มตัวแปรที่น่าสนใจอื่นๆ เข้ามาใช้ในการศึกษานี้ โดยจะอธิบายรายละเอียดรูปแบบการศึกษาในบทที่ 3