

## บทที่ 2

### แนวคิด ทฤษฎีและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ในการศึกษาเรื่องปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมและสังคมของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากร กลุ่มสินค้าอุตสาหกรรม และกลุ่มอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง มีทฤษฎีและแนวคิดที่เกี่ยวข้องสรุปได้ดังนี้

แนวคิดเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจ

บทบาทของธุรกิจกับความรับผิดชอบต่อสังคม

การรายงานความรับผิดชอบต่อสังคม

ความหมายของการบัญชีสิ่งแวดล้อม

ความสำคัญของการบัญชีสิ่งแวดล้อม

การเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม

แนวคิดการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม

แนวคิดการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ทฤษฎีตัวการ – ตัวแทน (Agency Theory)

ทฤษฎีการส่งสัญญาณ (Signaling Theory)

ทฤษฎีความไม่สมมาตรของข้อมูล (Asymmetric Information)

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง กับการศึกษา

#### แนวคิดเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจ

ในปัจจุบันความหมายและขอบเขตของความรับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจที่กำหนดโดยยังมีความแตกต่างกันและยังไม่มีนิยามที่เป็นที่ยอมรับอย่างเป็นทางการ ถึงแม้ว่าจะมีแนวคิดการรับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจต่อสังคม หรือ CSR (Corporate social responsibility) เข้ามาจัดการ แต่ด้วยความหลากหลายของแนวทางการนำไปใช้ของแต่ละธุรกิจ จึงทำให้เกิดความแตกต่างในการนำไปปฏิบัติให้เป็นบรรทัดฐานเดียวกัน ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเข้าใจจึงขอนิยามตามความหมายดังต่อไปนี้

แนวคิดการรับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจต่อสังคม หรือ CSR เป็นแนวคิดที่ยังไม่สามารถนิยามศัพท์ได้อย่างแน่นอน แต่สามารถอธิบายแนวคิดและหลักการตามองค์การระหว่างประเทศว่าด้วยการมาตรฐาน (ISO: International Organization for Standardization) กล่าวคือ การรับผิดชอบต่อสังคมต่อสิ่งแวดล้อมเป็นเรื่องของการที่องค์กรตอบสนองต่อประเด็น ด้านเศรษฐกิจ สังคม และ

สิ่งแวดล้อม โดยมุ่งที่การให้ ประโยชน์กับ คน ชุมชน และสังคม นอกจากนี้ ยังเป็นเรื่องของ บทบาท ขององค์กรธุรกิจ ในสังคม และความคาดหวังของสังคมที่มีต่อองค์กรธุรกิจ โดยจะต้องทำ ด้วยความสมัครใจ และผู้บริหารจะต้องมีบทบาทเกี่ยวข้องกับกิจกรรมต่างๆ โดยสามารถวัดผลได้ ใน 3 มิติ คือ การวัดผลทางเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อม ที่นำไปสู่การพัฒนาอย่างยั่งยืน (ไรท์- เวย์ แมนเนจเม้นท์, 2550: ออนไลน์) ในส่วน European Commission ได้ให้คำจำกัดความของ ความ รับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจ คือ แนวคิดที่บริษัทแทรกเรื่องของความห่วงใยต่อสังคมและ สิ่งแวดล้อมเข้าไปทั้งในการดำเนินธุรกิจของบริษัทและในการปฏิสัมพันธ์ระหว่างบริษัทกับกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder) กับบริษัทอย่างสมัครใจ ส่วนนักวิชาการให้คำจำกัดความของความ รับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจ คือ การที่ธุรกิจหนึ่งควรถูกกำหนดให้รับผิดชอบต่อการกระทำใดๆก็ ตามของธุรกิจนั้นที่มีผลกระทบต่อประชาชน ชุมชน สิ่งแวดล้อม (ประจितร หาว์ตร, ศรีณย์ ชูเกียรติ และรัตติยา มหัต โกมล, 2547)

การกระทำที่แสดงถึงความรับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจในปัจจุบันมี 2 ประเภทใหญ่ๆ คือ ประเภทที่เป็นการกุศลและการดูแลรักษาผลประโยชน์ของผู้ที่ได้รับผลกระทบจากการตัดสินใจดำ- เนินการต่างๆของบริษัท ประเภทที่เป็นการกุศลประกอบด้วยการทำการกุศลของบริษัทเอง เช่น การ ที่บริษัทสนับสนุนเงินแก่โครงการต่างๆที่เป็นประโยชน์แก่ชุมชนที่บริษัทตั้งอยู่ ทั้งนี้ ความสำเร็จ ของการประกอบธุรกิจ ส่วนหนึ่งจะขึ้นอยู่กับ การตอบสนองต่อความคาดหวังและข้อเรียกร้อง ใหม่ๆของสังคมด้วย (ประจितร หาว์ตร และคณะ, 2547) ดังนั้นผู้บริหารธุรกิจขนาดใหญ่จึงเปลี่ยน ความสนใจเฉพาะการแสวงหาวิธีการผลิตและการจัดการที่มีประสิทธิภาพสูงสุด โดยการเพิ่มการ สนใจไปยังกลยุทธ์ ในการปรับนโยบายทางธุรกิจของตนให้เข้ากับความต้องการของสังคมที่ เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม เช่น เน้นให้ผลิตภัณฑ์ของบริษัทต้องมีความปลอดภัยต่อผู้บริโภคมากขึ้น และไม่ส่งผลต่อสิ่งแวดล้อม

กลยุทธ์ของธุรกิจในการตอบสนองต่อความคาดหวังทางจริยธรรมของสังคมมีอยู่ 3 แบบ ดังนี้ (สุภาพร พิศาลบุตร, 2544)

1. การตั้งรับ คือ การต้านทาน ไม่ยอมตอบสนองจนกว่าจำเป็นหรือหลีกเลี่ยงไม่ได้
2. การปรับเปลี่ยนแรงกดดัน คือ การพยายามเปลี่ยนความต้องการของสังคมให้เข้ากับธุรกิจ
3. การลดช่องว่าง คือ การดูทิศทางของความเปลี่ยนแปลงล่วงหน้าแล้วจึงปรับตัวตามก่อน ถูกกดดัน กลยุทธ์นี้ให้ประโยชน์ในระยะยาวต่อธุรกิจและสังคมมากที่สุด

## บทบาทของธุรกิจกับความรับผิดชอบต่อสังคม

จากกระแสแนวความคิดการรับผิดชอบต่อสังคมหรือ CSR ที่กลายเป็นส่วนหนึ่งในการจัดการปัญหาเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กรธุรกิจต่อสังคมนั้น ปัจจุบันยังมีความหลากหลายของการนำไปจัดการในแต่ละองค์กร และยังไม่มียุทธศาสตร์หรือมาตรฐานที่ชัดเจนด้วยเหตุนี้ องค์กรระหว่างประเทศว่าด้วยการมาตรฐาน (ISO) จึงได้มีตั้งคณะกรรมการเพื่อกำหนดมาตรฐานว่าด้วยความรับผิดชอบต่อสังคมหรือ ISO 26000 ซึ่งมาตรฐานนี้ยังให้ความสำคัญกับการแสดงความรับผิดชอบต่อสังคมที่มีใช้เพียงองค์กรธุรกิจ แต่หมายรวม ถึงองค์กรภาครัฐและภาคประชาสังคมด้วย โดยที่ผ่านมาไทยมีสำนักมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม (สมอ.) เป็นตัวแทนในการร่างมาตรฐานครั้งนี้ โดยร่างมาตรฐาน ISO 26000 ที่ได้รับการเปิดเผยจากสำนักมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม โดยได้อธิบายความหมายเรื่องความรับผิดชอบต่อสังคมไว้อย่างครอบคลุมที่องค์กรธุรกิจไทยสามารถนำไปประยุกต์ใช้ 7 ประการ ได้แก่ (มดิชน, 2551)

1. ธรรมาภิบาลขององค์กร (Organization Governance) องค์กรต้องมีการดำเนินงานโปร่งใสและตรวจสอบได้

2. คำมั่นถึงสิทธิมนุษยชน (Human Rights) ซึ่งครอบคลุมสิทธิความเป็นพลเมืองและสิทธิทางการเมือง รวมทั้งสิทธิทางเศรษฐกิจ สังคม วัฒนธรรมและสิทธิตามกฎหมายระหว่างประเทศ

3. ข้อปฏิบัติด้านแรงงาน (Labor Practices) แรงงานไม่ใช่สินค้า ฉะนั้นต้องมีสิทธิที่จะเลือกทำงานอย่างอิสระและได้รับเงื่อนไขในการทำงาน ที่ถูกต้องและเป็นประโยชน์กับตนเอง

4. การดูแลสิ่งแวดล้อม (Environment) ในการดำเนินการผลิตและบริการของธุรกิจต้องคำนึงถึงหลักการป้องกันปัญหามลพิษ การบริโภคอย่างยั่งยืนและการใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ

5. การดำเนินธุรกิจอย่างเป็นธรรม (Fair Operating Practices) เป็นการแสดงออกขององค์กรที่มีความรับผิดชอบต่อสังคม เนื่องจากการแข่งขันที่เปิดกว้างและเป็นธรรมจะช่วยส่งเสริมประสิทธิภาพ ลดต้นทุนสินค้าและบริการ ส่งเสริมนวัตกรรม การพัฒนาสินค้าหรือกระบวนการใหม่ๆ และช่วยขยายการเติบโตทางเศรษฐกิจและมาตรฐานการครองชีพในระยะยาว

6. ใส่ใจต่อผู้บริโภค (Consumer Issues) องค์กรที่รับผิดชอบต่อสังคมนี้หมายถึงองค์กรจะต้องเปิดโอกาสให้ผู้บริโภค ได้รับทราบข้อมูลที่เหมาะสมเพียงพอและปกป้องรักษาความลับของลูกค้า ให้ความสำคัญกับการพัฒนาสินค้าและบริการที่เป็นประโยชน์ต่อสิ่งแวดล้อม คำมั่นถึงการใช้งานและสุขภาพของผู้บริโภค มีกลไกในการเรียกคืนสินค้า เมื่อพบว่าไม่เป็นตามเกณฑ์ที่กำหนด และเสริมสร้างความตระหนักและให้ความรู้ในการใช้สินค้าอย่างเหมาะสมพอดี ที่สำคัญองค์กรจะต้องให้ความสำคัญเกี่ยวกับกฎหมายการคุ้มครองผู้บริโภคและ ถือปฏิบัติอย่างเคร่งครัด

7.การแบ่งปันสู่สังคมและชุมชน (Contribution to the Community and Society)  
การแบ่งปันต่อชุมชนและสังคมไม่ใช่แค่จิตสำนึกต่อส่วนรวมหรือจิตอาสาที่แต่ละคนแต่ละธุรกิจมี แต่เป็นหน้าที่ขององค์กรที่จะต้องหาหนทางส่งคืนต่อชุมชนและสังคมได้

### การรายงานความรับผิดชอบต่อสังคม

การรายงานถึงความรับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจเป็นเรื่องที่มีความสำคัญ เนื่องจากชุมชนและสังคม ได้รับผลกระทบจากการดำเนินธุรกิจ สารสนเทศเกี่ยวกับกิจกรรมที่แสดงถึงความรับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจจึงเป็นสิ่งที่สังคมสนใจ นอกจากนี้ หน่วยงานที่มีหน้าที่ควบคุมดูแลก็ต้องอาศัยการรายงานถึงกิจกรรมด้านนี้ของธุรกิจมาใช้ประกอบในการทำงาน (ประจิตร หาวัตร และคณะ, 2547) ทั้งนี้ในปัจจุบันได้มีการประยุกต์ใช้แนวคิด “การรับผิดชอบต่อสังคม” หรือที่เรียกว่า CSR เข้ามาใช้กับบริษัท โดยรายงานที่บริษัทส่วนใหญ่เปิดเผย ได้แก่

1. ด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental) ส่วนใหญ่จะเป็นการเปิดเผยแบบกว้างๆ เช่น การสนับสนุนการรักษาสิ่งแวดล้อม กระบวนการผลิตที่ไม่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดการรับผิดชอบต่อสังคมในด้านการลดการใช้ทรัพยากรและการปล่อยสารพิษ ของเสีย ซึ่งเป็นการลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ย่อมเป็นผลดีต่อองค์กร

2. ด้านการใช้พลังงาน (Energy) ส่วนใหญ่จะเปิดเผยเกี่ยวกับการมุ่งเน้นการใช้พลังงานอย่างประหยัดและมีประสิทธิภาพ มีการใช้พลังงานทดแทนในรูปแบบต่างๆ สอดคล้องกับแนวคิดการรับผิดชอบต่อสังคมในด้านการลดต้นทุนด้านพลังงาน และการจัดการของเสียต่างๆ ซึ่งนำไปสู่ผลกำไรที่สูงขึ้น

3. ด้านทรัพยากรบุคคล (Human Resources) ส่วนใหญ่จะเปิดเผยเกี่ยวกับความใส่ใจในการดูแล และพัฒนาพนักงานในองค์กร สอดคล้องกับแนวคิดการรับผิดชอบต่อสังคมในด้านมาตรฐานความปลอดภัยของอุปกรณ์ในการดำเนินงานทั้งในออฟฟิศและโรงงาน ตั้งแต่เครื่องเขียนไปจนถึงเครื่องจักร เพื่อลดและป้องกันอันตรายที่อาจเกิดขึ้นกับพนักงานให้ได้มากที่สุด

4. ด้านผลิตภัณฑ์และบริการ (Product/Services) ส่วนใหญ่จะเปิดเผยข้อมูลในด้านของมาตรฐานของผลิตภัณฑ์และบริการที่บริษัทได้รับจากภาครัฐและเอกชน เช่น การรับรองจาก ISO, QS (Quality System) และใบรับรองมาตรฐานอุตสาหกรรม เป็นต้น ในด้านแนวคิดการรับผิดชอบต่อสังคมจะให้ความสำคัญกับการดูแลผู้บริโภค หรือผู้ซื้อสินค้าและบริการ รวมทั้งกระบวนการของสินค้าและบริการ ตั้งแต่การผลิต การขาย ไปจนถึงการทิ้ง ให้ปลอดภัย มีประสิทธิภาพทั้งในเชิงคุณภาพและราคา และมีจริยธรรม นอกจากนี้ยังแสดงถึงความรับผิดชอบต่อผู้บริโภคด้วยการเลือกผลิตจำหน่าย สินค้าและบริการเฉพาะด้านให้เหมาะสมกับกลุ่มผู้บริโภค

หรือแม้แต่การออกแบบผลิตภัณฑ์ให้สามารถใช้ได้กับทุกกลุ่ม ที่รวมถึงผู้พิการด้วย (Design for All) เช่น เครื่องใช้ไฟฟ้าที่มีอักษรเบรลล์ ที่สามารถสั่งการด้วยเสียง สำหรับคนปกติและคนตาบอดใช้ได้

5. ด้านความรับผิดชอบต่อชุมชนทั้งในระดับท้องถิ่นและในระดับนานาชาติ (Local and International Community Involvement) ส่วนใหญ่จะเปิดเผยกิจกรรมที่ทำให้แก่สังคม ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดการรับผิดชอบต่อสังคมในด้านการจ้างแรงงานชุมชน ซึ่งนำไปสู่รายได้ของชุมชนและรายได้ภาษีของพื้นที่ อีกทั้งบริษัทควรมีส่วนช่วยเหลือทั้งด้านสุขภาพ และสิ่งแวดล้อมชุมชนผ่านการบริจาคหรือกิจกรรมสาธารณประโยชน์ต่างๆที่จะช่วยพัฒนาชุมชน และนำไปสู่ความแข็งแรงของชุมชนนั้นๆ ซึ่งผลตอบแทนที่บริษัทจะได้รับคือภาพลักษณ์ที่ดี นำไปสู่ความร่วมมือและพร้อมจะช่วยเหลือบริษัท ส่วนในระดับนานาชาติบริษัทสามารถร่วมมือกับองค์กรต่างๆ ไม่ว่าจะเป็น รัฐบาล NGO สถาบันการศึกษา องค์กรธุรกิจอื่นๆ เพื่อร่วมมือกันในการวางแผนและแก้ไขให้เกิดผลลัพธ์ที่มีความสอดคล้องเป็นไปในทิศทางเดียวกัน

#### ความหมายของการบัญชีสิ่งแวดล้อม

การบัญชีสิ่งแวดล้อม (ดวงมณี โกมารทัต, 2545) หมายถึง การบัญชีที่แสดงสารสนเทศเกี่ยวกับผลกระทบของสิ่งแวดล้อม และผลการปฏิบัติงานด้านสิ่งแวดล้อมขององค์กรธุรกิจเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการบริหารสิ่งแวดล้อมของธุรกิจและอุตสาหกรรมต่าง ๆ

#### ความสำคัญของการบัญชีสิ่งแวดล้อม

การบัญชีสิ่งแวดล้อมเป็นเรื่องที่เริ่มได้รับความสนใจในประเทศแถบยุโรปและอเมริกาเพิ่มมากขึ้น โดยชาวอเมริกันเริ่มตระหนักว่าปัญหาล้างแวดล้อมเป็นปัญหาที่ยากในการแก้ไข ทั้งนี้จะเห็นได้จากเมื่อมีการออกกฎหมายเพื่อลงโทษกิจการที่ปล่อยของเสียและมลภาวะของสังคม โดยใช้นโยบายผู้ใดที่ก่อมลภาวะต้องชดใช้ความเสียหายที่เกิดขึ้น (The Polluter Pays Principal) แต่พบว่าเอกชนไม่สามารถรับภาระในการกำจัดมลภาวะได้ ส่วนภาครัฐเองก็ต้องใช้งบประมาณที่สูงมากซึ่งไม่สามารถกำจัดได้ในเวลาอันสั้น และสำหรับในประเทศแถบเอเชียรวมถึงประเทศไทยนั้นเริ่มให้ความสนใจต่อปัญหาล้างแวดล้อมมาตั้งแต่ประมาณปี พ.ศ. 2535 แต่ยังไม่แพร่หลายและเป็นที่รู้จักในวงกว้างมากนัก อาจเนื่องจากยังเป็นความรู้ใหม่ซึ่งไม่ค่อยมีผู้รู้หรือยังไม่มีการประกอบมากนัก รวมถึงยังไม่มีการศึกษาอย่างจริงจัง ประกอบกับกฎหมายที่ใช้บังคับในเรื่องดังกล่าวยังมีไม่มากนัก และยังไม่ชัดเจน (ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล, 2542) อย่างไรก็ตามด้วยปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมที่ส่งผลกระทบต่อสังคมมากขึ้น โดยเฉพาะภาวะโลกร้อนนับเป็นปัญหาที่ทุกภาคส่วนล้วนตระหนักและให้

ความสำคัญต่อการแก้ปัญหา ในฐานะของนักบัญชีหากสามารถเข้าใจในการบัญชีสิ่งแวดล้อมแล้ว จะสามารถนำไปสู่การแก้ไขและปรับปรุงระบบบัญชีให้มีการพัฒนาต่อไปในอนาคต

การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมเป็นวิวัฒนาการทางการบัญชีแขนงหนึ่ง ที่นักบัญชีสมัยใหม่ได้พัฒนาขึ้นมาและเป็นการบัญชีที่ตระหนักถึงปัญหาสิ่งแวดล้อมที่มีผลกระทบต่อธุรกิจ ซึ่งพยายามค้นหามาตรการเพื่อหลีกเลี่ยงผลกระทบด้านลบที่มีต่อสิ่งแวดล้อมจากการบัญชีแบบดั้งเดิม โดยระบุรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมจากระบบบัญชีแบบเดิมออกมาให้ได้ และพยายามประเมินผล และรายงานในรูปแบบใหม่ เพื่อช่วยให้ธุรกิจสามารถเสนอข่าวสารข้อมูลเพิ่มเติมให้กับผู้ที่เกี่ยวข้อง ทุกฝ่ายทั้งภายในและภายนอกธุรกิจ ข่าวสารข้อมูลที่ต้องการของผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่ายในการดำเนินธุรกิจ เพื่อนำมาใช้ในการพิจารณาก่อนการตัดสินใจ ระบบข่าวสารข้อมูลที่ถูกต้อง ทันเวลาและตรงประเด็น ทำให้การตัดสินใจมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลยิ่งขึ้น ผู้ที่มีส่วนร่วมเกี่ยวข้องกับธุรกิจไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมย่อมต้องการ ข่าวสารข้อมูลเกี่ยวกับธุรกิจอีกมากมายที่ธุรกิจยังเปิดเผยไม่เพียงพอ ทั้งข่าวสารข้อมูลเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ ทั้งข้อมูลทางการเงิน (Financial Information) และทางด้านอื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวกับด้านการเงิน (Non-Financial Information) ซึ่งนักบัญชีเป็นผู้ที่มีบทบาทและหน้าที่โดยตรงกับระบบข่าวสารข้อมูล ให้มีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผลสูงสุด

เนื่องจากในต่างประเทศมีการเคลื่อนไหวมากในด้านการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม มีการออกกฎระเบียบมากมาย ตลอดจนมีการส่งเสริมให้องค์กรธุรกิจตระหนักถึงผลกระทบดังกล่าว ดังนั้นในทางปฏิบัติ นักบัญชีสมัยใหม่จึงต้องมีส่วนเกี่ยวข้องกับปัญหาสิ่งแวดล้อม ด้วยเหตุผลที่สำคัญ 2 ประการคือ

1. ปัญหาสิ่งแวดล้อมเป็นปัญหาธุรกิจ ซึ่งส่งผลต่อความได้เปรียบเชิงการแข่งขัน ประสิทธิภาพด้านต้นทุน มูลค่าของสินทรัพย์ หักสินที่อาจจะเกิดขึ้น และความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ นักบัญชีเองซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในระบบสารสนเทศจึงต้องเข้ามามีส่วนร่วมอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้

2. ปัญหาสิ่งแวดล้อมเป็นประเด็นที่ควรนำมาตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในภาวะปัจจุบันที่ประชาชนเรียกร้องให้หน่วยงานของรัฐเข้ามาทำหน้าที่ตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมในกิจการต่างๆ อย่างจริงจัง ดังนั้นการบัญชีสิ่งแวดล้อมได้มีการขยายขอบเขตของการตรวจสอบ แม้ว่าการตรวจสอบสภาพแวดล้อมจะไม่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบบัญชีแบบดั้งเดิม แต่เนื่องจากปัจจุบันมีความต้องการในการตรวจสอบดังกล่าวมากขึ้น นักบัญชีจำเป็นต้องมีทักษะและประสบการณ์ในเรื่องนี้เพื่อลดความเสี่ยงภัยด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ

สำหรับในประเทศไทย บางองค์กรได้เริ่มมีส่วนร่วมในการช่วยอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมแล้ว ซึ่ง

จะมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปเพื่ออนุรักษ์สิ่งแวดล้อมหรือทำให้สิ่งแวดล้อมดีขึ้น ดังนั้นนักบัญชีควรเข้ามามีบทบาทในการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม แต่ปัญหาที่คาดว่าจะเกิดกับนักบัญชีขององค์กรที่ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม คือ การขาดมาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมที่สามารถนำไปเป็นกรอบ ในการปฏิบัติงานได้อย่างชัดเจน จึงทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติอยู่หลายประการ เช่น การรับรู้ (Recognition) ว่าจะรับรู้ค่าความเสียหายเมื่อเกิดคดีความฟ้องร้องเรียกค่าเสียหายจากคู่กรณีเมื่อใด ควรจะรับรู้เมื่อเกิดคดีฟ้องร้องต่อศาล หรือเมื่อองค์กรจะต้องจ่ายเงินชดเชยค่าเสียหายเป็นจำนวนมาก จะบันทึกรายงานและจัดประเภทของรายงานนี้อย่างไร เป็นระยะเวลาที่งวด รวมทั้งการเปิดเผยอย่างไร จึงจะถูกต้องเหมาะสม ไม่มากจนทำลายชื่อเสียงและภาพลักษณ์ขององค์กร หรือเปิดเผยน้อยจนทำให้ดูเหมือนว่าไม่ทำการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ

อย่างไรก็ตาม การจัดการสิ่งแวดล้อมเป็นการป้องกันล่วงหน้าที่ทำให้สิ่งแวดล้อมของชุมชนไม่ถูกทำลาย นักบัญชีสมัยใหม่จึงควรเป็นผู้ที่มีทักษะ ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมเป็นอย่างดี เพื่อนำมาใช้แก้ปัญหาที่คาดว่าจะเกิดขึ้นกับ องค์กรในอนาคต (พรนภา ธีระกุล, 2551: ออนไลน์)

### การเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม

ปัจจุบันการรายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยส่วนใหญ่เป็นการรายงานโดยสมัครใจของแต่ละองค์กร โดยไม่มีกฎระเบียบใด ๆ มาบังคับ แม้แต่นโยบายทางบัญชียังมิได้ระบุถึงการรายงานด้านสิ่งแวดล้อม อย่างไรก็ตาม The United Nation Center for Trans Nations Inter Governmental Working Group of Expert on International Standard of Accounting and Reporting (UN CTC ISAR) ได้เสนอแนะชนิดของการเปิดเผยข้อมูลที่ธุรกิจควรจัดทำ โดยคาดหวังว่ารัฐบาลในประเทศต่าง ๆ จะนำข้อเสนอแนะเหล่านี้ไปบังคับใช้สำหรับการจัดทำรายงานทางการเงินที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม (Environmental Financial Reporting) และเป็นแม่แบบสำหรับการพัฒนาการรักษาสิ่งแวดล้อมต่อไป

ประเทศส่วนใหญ่ในเอเชียตะวันออกเฉียงใต้รวมทั้งประเทศไทย ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีหรือแนวทางปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะ อย่างไรก็ตามประเทศไทยได้ออกกฎหมายสิ่งแวดล้อมปี 2535 ซึ่งกำหนดให้บริษัทที่จะทำการก่อสร้างโครงการขนาดใหญ่จะต้องยื่นผลการศึกษา ผลกระทบทางด้านสิ่งแวดล้อมเพื่อขออนุมัติก่อนการก่อสร้าง นอกจากนี้ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยยังกำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนต้องเปิดเผยเกี่ยวกับการจัดการสิ่งแวดล้อมในรายงาน 56-1 สำหรับขนาดและรายละเอียดในการเปิดเผยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ยังไม่ได้กำหนดชัดเจนแต่ได้กำหนดเงื่อนไขขึ้น สำหรับผู้ที่เสนอขายหุ้นออกมาใหม่ว่า ผู้ที่เสนอขายหุ้นที่ออกมาใหม่จะต้องเปิดเผยให้เห็นว่า ธุรกิจของตนไม่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด (นิตยา วงศ์ภินันท์วัฒนา, วิไลลักษณ์ แสงอรุณ, วรณศิลป์ ทิมเยี่ยมประเสริฐและวันดี อ้อดปัญญา, 2547)

สำหรับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรักษาสีสิ่งแวดล้อมของภาคอุตสาหกรรม ในประเทศไทย พบว่าบางองค์กรเปิดเผยมากบางองค์กรเปิดเผยน้อยหรือไม่เปิดเผยเลย สาเหตุที่องค์กรไม่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรักษาสีสิ่งแวดล้อม เนื่องจากองค์กรไม่เห็นถึงความสำคัญและประโยชน์ของการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว มีต้นทุนในการรวบรวมข้อมูล และข้อมูลเป็นความลับของบริษัท เป็นต้น ส่วนเหตุผลของความต้องการที่จะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรักษาสีสิ่งแวดล้อมนั้น เกิดจากมีมูลเหตุจูงใจในการเปิดเผย เช่น เพื่อเสริมสร้างภาพพจน์ขององค์กรต่อสาธารณชนรวมทั้งต่อหน่วยงานของรัฐ เพื่อลดความเสี่ยงการต่อต้านจากสังคม และเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายหรือระเบียบที่ใช้บังคับ เป็นต้น (Gray, 1993) นอกจากนี้สาเหตุที่สำคัญอีกประการหนึ่งของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการรักษาสีสิ่งแวดล้อม คือ การสนับสนุนของผู้บริหารระดับสูง ซึ่งจะเกิดขึ้นเมื่อผู้บริหารระดับสูงรับรู้ถึงประโยชน์ของการเปิดเผยข้อมูล (สมชาย สุภัทรกุล, 2544)

### แนวคิดการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม

แนวคิดและการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมในประเทศที่พัฒนาแล้วและในประเทศไทยใช้เป็นแนวทาง (ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล, 2542) มีดังนี้

#### 1. การอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมให้ยั่งยืน

การอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมเกี่ยวเนื่องกับการคุ้มครองสิ่งแวดล้อม โดยมีความเชื่อว่า ความเจริญเติบโตด้านเศรษฐกิจที่ยาวนานจะเกิดขึ้นไม่ได้หากไม่มีการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม แนวคิดที่จะใช้สนับสนุนการพัฒนาธุรกิจให้ยั่งยืนคือ การดำเนินแนวทางปฏิบัติ ดังนี้

- ใช้ทรัพยากรที่สามารถนำมาใช้ใหม่ แทนทรัพยากรที่ไม่สามารถนำมาใช้ใหม่ได้
- ใช้เทคโนโลยีที่สอดคล้องกับสภาพแวดล้อม ความมั่นคงทางนิเวศวิทยา และด้านการเพิ่มพูนทักษะ
- ลดการใช้ทรัพยากรที่หายากให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ โดยการออกแบบผลิตภัณฑ์ที่สามารถซ่อมแซมได้ง่าย และสามารถนำกลับมาใช้ใหม่ได้
- เพิ่มการใช้บริการที่ไม่สิ้นเปลืองพลังงานหรือวัตถุดิบจำนวนมาก แต่ช่วยให้อุณหภูมิชีวิตดีขึ้น



## 2. การจัดการด้านสิ่งแวดล้อม

สามารถแยกเป็นการจัดการในเชิงบริหารและในเชิงการตรวจสอบ

ในเชิงการบริหาร

แนวคิดในการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมเข้ามามีบทบาทในการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม

โดยสรุปแนวทางการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมแบ่งได้เป็น 3 แนวทาง คือ

- การลดจำนวนของเสีย (Reduce)
- การนำกลับมาใช้ใหม่ โดยนำสิ่งที่ใช้ประโยชน์แล้วมาใช้ใหม่ (Reuse)
- การนำกลับมาใช้ใหม่ โดยการส่งไปผลิตเพื่อทำให้สามารถนำกลับมาใช้ใหม่ได้ (Recycle)

ในเชิงการตรวจสอบ

การปฏิบัติการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบและชนิดของความเสี่ยง สามารถแบ่งได้ 8 เรื่อง โดยขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ ดังนี้

- การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย การตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมที่สำคัญที่สุดคือ การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย การตรวจสอบประเภทนี้เป็นการตรวจสอบตามแนวทางที่จัดทำขึ้นทั่วๆไป และเกี่ยวข้องกับหลายๆประเด็น เช่น การสอบทานดำเนินงานที่อาจกระทบต่อ อากาศ น้ำ ที่ดิน และน้ำเสีย
  - การตรวจสอบระบบการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม ในประเทศสหรัฐอเมริกา บริษัทต่างๆต้องรับภาระค่าใช้จ่ายเพื่อแก้ไขปัญหาสิ่งแวดล้อม ซึ่งเกิดจากการปฏิบัติที่ผิดกฎหมาย ดังนั้น บริษัทเหล่านี้เริ่มที่จะมุ่งประเด็นไปยังแนวโน้มที่คาดไว้ในอนาคตและสิ่งที่จะกระทบถึง
  - การตรวจสอบความถูกต้องอย่างละเอียด หรือการตรวจสอบรายการธุรกิจ การปฏิบัติเพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อม และหนี้สินที่ดิน หรือสถานที่ก่อนการได้มาของอสังหาริมทรัพย์
  - การตรวจสอบสถานที่ที่ใช้กำจัด เก็บรักษา และบำรุงรักษาวัตถุของเสียที่เป็นอันตราย บริษัทต่างๆซึ่งมีการผลิตและก่อให้เกิดของเสียที่เป็นอันตราย อาจจะต้องทำสัญญา กับบริษัทอื่นๆเพื่อให้ทำการเก็บ รักษา และการทำลายของเสียเหล่านี้ อย่างไรก็ตาม บริษัทยังคงต้องมีภาระความรับผิดชอบต่อความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อมที่อาจเกิดขึ้นจากบริษัทที่ดำเนินการจัดการให้ บางบริษัทได้ทำการตรวจสอบต่อสถานที่ที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว ทั้งของบริษัทเองและที่บริษัทได้ทำสัญญาด้วย

- การตรวจสอบการป้องกันมลภาวะ ได้รับการออกแบบเพื่อลดของเสียตามแหล่งต่างๆอันประกอบด้วย การกำจัด การเก็บรักษาพลังงาน การฟื้นฟู การนำกลับมาใช้ใหม่ การบำรุงรักษา การกำจัด และการปล่อยทิ้งตามแหล่งต่างๆ บริษัทจะตรวจสอบว่ามลภาวะนี้สามารถป้องกันได้หรือไม่ โดยการระดมเงินทุน ปรับปรุงกระบวนการและผลิตภัณฑ์
- การตรวจสอบการบันทึกหนี้สินเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม การตรวจสอบภายในเพื่อพิจารณาความน่าจะเป็น ความสมเหตุสมผล การประเมินการปัญหาต่างๆ ที่จะก่อหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นจากสิ่งแวดล้อมที่จะต้องบันทึกบัญชีหนี้สิน บ่อยครั้งที่ผู้สอบจะต้องขอความช่วยเหลือจากนักกฎหมายเพื่อช่วยกำหนดจำนวนที่ต้องบันทึก ซึ่งดีกว่าการที่จะรวบรวมจากจำนวนตัวเลขทางบัญชี และการดำเนินการ
- การตรวจสอบผลิตภัณฑ์ บริษัทบางแห่งได้ทำการตรวจสอบผลิตภัณฑ์เฉพาะ เพื่อกำหนดว่ามีอะไรที่ต้องดำเนินการบ้างเพื่อก่อให้เกิดสิ่งแวดล้อมที่ดี และเพื่อยืนยันว่ามี การค้นพบและมีข้อจำกัดอะไรบ้างในการใช้สารเคมี และตัวผลิตภัณฑ์นั้นหรือไม่
- การตรวจสอบด้านนิเวศน์ สหภาพยุโรปได้มีการพัฒนาและติดตามผลการตรวจสอบด้านนิเวศน์วิทยามาเป็นระยะเวลาร่วมหลายปี โดยสนับสนุนให้สร้างระบบการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม รวมถึงตรวจสอบสถานที่ทุก 3 ปี จากผู้ตรวจสอบอิสระ และอนุญาตให้บริษัทที่ดำเนินการสร้างระบบดังกล่าว ใช้สัญลักษณ์ “EMAS” ได้ สัญลักษณ์นี้จะบ่งบอกถึงว่าเป็นบริษัทที่มีความห่วงใยในสิ่งแวดล้อม

### 3.การจัดการสิ่งแวดล้อมในประเทศไทย

พบว่ามลภาวะจากอุตสาหกรรมต่างๆที่ส่งผลต่อสิ่งแวดล้อม และมีการจัดการแก้ไขจากภาครัฐและเอกชนมีดังนี้

มลภาวะทางน้ำ เกิดจากของเสียที่มาจากอุตสาหกรรม เกษตรกรรม ประมง และเหมืองแร่ ซึ่งพบว่าปัญหาที่เกิดขึ้นส่วนใหญ่ คือ การขาดแคลนระบบการกำจัดที่เหมาะสมและเพียงพอ ทำให้โรงงานต่างๆ ต้องสร้างระบบกำจัดของเสีย ซึ่งตามกฎหมายระเบียบที่ออกโดยกระทรวงอุตสาหกรรมตามพระราชบัญญัติสิ่งแวดล้อมของปี 2535 อุตสาหกรรมบางแห่งต้องส่งของเสียไปทำการบำบัดที่ศูนย์กลางก่อนทำการปล่อยลงสู่แหล่งน้ำ

มลภาวะทางอากาศ เกิดจากฝุ่น กลิ่นเน่าเสีย และก๊าซ เป็นต้น แหล่งของมลภาวะทางอากาศมาจากการแผ่กระจายของสารพิษที่มาจากยานพาหนะและอุตสาหกรรมแหล่งใหญ่ๆ ที่ก่อให้เกิดสารพิษ สำหรับการลดปัญหาทางอากาศ รัฐบาลได้ออกกฎระเบียบเพื่อบังคับใช้ เช่น การใช้เครื่องเปลี่ยนเร่งปฏิกิริยา การใช้ก๊าซธรรมชาติแทนน้ำมันเบนซิน การควบคุมและตรวจสอบระดับการปล่อยสารพิษจากโรงงาน เป็นต้น

มลภาวะทางเสียง เกิดจากแหล่งทำงาน แหล่งอุตสาหกรรม ส่วนใหญ่เกิดจะเกิดจากรถยนต์ เครื่องบิน และ โรงงานอุตสาหกรรม ซึ่งพบว่าในโรงงานบางแห่งให้พนักงานใช้เครื่องเสียง หลุดความเสียงจากเสียง

การจัดการด้านสิ่งแวดล้อมเป็นมาตรการสืบเนื่องมาจากแนวความคิดที่ว่า ธุรกิจและสิ่งแวดล้อมเป็นสิ่งที่ต้องดำเนินการควบคู่กันไปเพื่อให้เกิดการพัฒนาธุรกิจแบบยั่งยืน ทั้งนี้ภาคธุรกิจและอุตสาหกรรมถูกระบุว่ามีส่วนอย่างมากในการสร้างปัญหาให้กับสิ่งแวดล้อม จึงทำให้ถูกกำหนดให้เข้าไปมีบทบาทในการดูแลสิ่งแวดล้อมอย่างจริงจังในหลายประเทศ จากมาตรการที่ใช้ภายในประเทศ ทำให้เรื่องดังกล่าวถูกยกมาเป็นเงื่อนไขกีดกันการค้าอีกรูปแบบหนึ่ง ดังนั้นจึงมีการกำหนดมาตรฐานสากลด้านสิ่งแวดล้อมขึ้นมาใช้ โดยใช้ระบบ ISO 14000 เพื่อการแก้ไขปัญหาดังกล่าวให้เบาบางลง ซึ่งในปัจจุบันได้มีแนวคิดการรับผิดชอบต่อสังคมหรือ CSR เพื่อใช้ในการจัดการด้านความรับผิดชอบต่อผลกระทบของสังคมและสิ่งแวดล้อมเพิ่มเติมอีกด้วย ซึ่งในอนาคตทางสำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม (สมอ.) อาจมีมาตรการบังคับใช้มาตรฐาน ISO 26000 เพื่อกำหนดมาตรฐานว่าด้วยความรับผิดชอบต่อสังคมกับองค์กรธุรกิจต่างๆ ทั้งนี้ยังอยู่ในขั้นตอนของการร่างเพื่อที่จะได้เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วโลก

### **แนวคิดการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน**

ผู้บริหารเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบต่อในการจัดทำและนำเสนองบการเงินเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงิน การเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นจะช่วยให้งบการเงินมีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้นและไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดในข้อมูลที่นำเสนอ

#### **วัตถุประสงค์ของการเปิดเผยข้อมูล**

เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจในข้อมูลที่นำเสนอและช่วยให้งบการเงินมีลักษณะเชิงคุณภาพ ซึ่งได้แก่ ความเข้าใจได้ ความเกี่ยวข้องกับการค้าตัดสินใจ ความเชื่อถือได้ และการเปรียบเทียบกันได้ ดังนั้นกิจการจึงควรเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็น ซึ่งจะเป็นการป้องกันไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด และเป็นการให้ข้อมูลที่ถูกต้องตามควร สมบูรณ์ และเพียงพอ

หลักการที่สำคัญของการเปิดเผยข้อมูลคือ กิจการควรเปิดเผยข้อมูล หากการเปิดเผยข้อมูลนั้นจะช่วยอธิบายถึงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสดของกิจการในระหว่างงวดได้ อย่างไรก็ตาม ข้อมูลดังกล่าวต้องไม่เป็นข้อมูลที่เปิดเผยแล้วทำให้กิจการเสียหาย เช่น ข้อมูลที่เป็นความลับทางธุรกิจ (เมธากุล เกียรติกระจาย และ ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2547)

### ข้อมูลที่ควรเปิดเผย

งบการเงินต้องแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการ โดยถูกต้องตามที่ควร งบการเงินจะแสดงข้อมูลโดยถูกต้องตามที่ควรเมื่อกิจการนำมาตรฐานการบัญชีมาใช้ปฏิบัติอย่างเหมาะสมพร้อมกับการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็น (เมธากุล เกียรติกระจาย และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2547)

ข้อมูลที่ควรเปิดเผย ได้แก่

1. ข้อมูลทั่วไป
2. รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดบัญชี
  - 2.1 นโยบายทางการบัญชี
  - 2.2 การเปลี่ยนแปลงทางการบัญชี
  - 2.3 รายการพิเศษ
  - 2.4 การเปลี่ยนแปลงประมาณการ
  - 2.5 ข้อผิดพลาดที่สำคัญ
3. เหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบดุล
4. เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นข้างหน้า
5. การดำเนินงานต่อเนื่อง
6. การดำเนินงานที่ยกเลิก
7. การเสนอข้อมูลทางการเงินจำแนกตามส่วนงาน
8. การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

### ลักษณะของการเปิดเผยข้อมูล

โดยปกติแล้ว กิจการควรเปิดเผยข้อมูลโดยพิจารณาหลักเกณฑ์ (เมธากุล เกียรติกระจาย และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2547) ดังต่อไปนี้

1. ความเพียงพอ (Adequate) หมายถึง การเปิดเผยข้อมูลให้เพียงพอเพื่อไม่ให้เกิดความเข้าใจผิด
2. ความถูกต้องตามควร (Fair) หมายถึง การเปิดเผยข้อมูลที่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่ต้องการให้แสดง หรือควรจะแสดง
3. ความสมบูรณ์ (Full) หมายถึง การเปิดเผยข้อมูลทุกรายการที่เกี่ยวข้อง แต่ข้อมูลที่เปิดเผยนั้นไม่ควรมากเกินไป ซึ่งจะทำให้เกิดผลเสียมากกว่าผลดี เนื่องจากทำให้ข้อมูลหมดความสำคัญ และทำให้เกิดความยากลำบากในการตีความ

## วิธีการเปิดเผยข้อมูล

วิธีการเปิดเผยข้อมูลมีหลายวิธี ซึ่งกิจการต้องพิจารณาให้เหมาะสมกับประเภท ลักษณะของข้อมูลที่จะเปิดเผยและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง (เมธากุล เกียรติกระจาย และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร , 2547)

วิธีการเปิดเผยข้อมูลอาจทำได้ดังนี้

### 1. รูปแบบและการจัดเรียงลำดับรายการในงบการเงิน

รายการที่มีลักษณะและหน้าที่ที่แตกต่างกันควรแยกแสดงในงบการเงิน เพื่อให้ งบการเงินแสดงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงาน โดยถูกต้องตามที่ควร

### 2. รายละเอียดและศัพท์เฉพาะในงบการเงิน

รายละเอียดและศัพท์ที่ใช้ในงบการเงิน มีความสำคัญเช่นเดียวกับรูปแบบในการนำเสนอ การให้รายละเอียดที่จำเป็นจะทำให้ผู้ใช้มีความเข้าใจในงบการเงินมากขึ้น กิจการจึงควรนำเสนอข้อมูลและให้คำอธิบายที่กระชับ ทั้งนี้เนื่องจากงบการเงินที่มีรายละเอียดมากเกินไปจะทำให้ผู้ใช้ลดความสนใจลง อย่างไรก็ตาม หากข้อมูลนั้นเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ กิจการควรเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว

### 3. การใช้ข้อความในวงเล็บ

โดยปกติแล้ว ข้อมูลที่สำคัญได้แสดงไว้ในงบการเงิน หากรายการที่แสดงในงบการเงินนั้นไม่สามารถให้รายละเอียดที่เพียงพอได้ กิจการอาจให้คำอธิบาย หรือคำจำกัดความเพิ่มเติมโดยการเขียนข้อความเหล่านั้นไว้ในวงเล็บต่อจากรายการ อย่างไรก็ตาม ข้อความในวงเล็บไม่ควรยาวเกินไป หรือไม่ทำให้ข้อความอื่นในงบการเงินเสียรูปแบบไป เช่น ที่ดิน(จำนวนเป็นประกันเงินกู้ยืมระยะยาว)

### 4. รายละเอียดประกอบหรือตารางประกอบ

ในบางกรณีกิจการจะจัดทำงบการเงินแบบย่อเพื่อวัตถุประสงค์บางประการ กิจการจึงอาจนำเสนอรายละเอียดที่จำเป็น โดยจัดทำเป็นรายละเอียดประกอบหรือตารางประกอบ ซึ่งจะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจในข้อมูลที่นำเสนอมากยิ่งขึ้น

### 5. หมายเหตุประกอบงบการเงิน

ประกอบด้วยคำอธิบาย และการวิเคราะห์รายละเอียดของจำนวนเงินที่แสดงในงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของเจ้าของ รวมทั้งข้อมูลเพิ่มเติม เช่น หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น จำนวนเงินที่ผูกพันไว้แล้วสำหรับรายจ่ายประเภททุนในอนาคต

หมายเหตุประกอบงบการเงินยังรวมถึงข้อมูลที่มาตรฐานการบัญชีกำหนด หรือสนับสนุนให้เปิดเผยและการเปิดเผยข้อมูลอื่นที่จะทำให้งบการเงินแสดงถูกต้องตามที่ควร กิจการ

ต้องแสดงหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างเป็นระบบ โดยรายการแต่ละรายการในงบดุล งบกำไร-ขาดทุน และงบกระแสเงินสดต้องอ้างอิงข้อมูลที่เกี่ยวข้องในหมายเหตุประกอบงบการเงินได้

ข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการ ได้ชัดเจนมากขึ้น ทั้งนี้เนื่องจากข้อมูลบางประเภท จำเป็นต้องแสดงรายละเอียดมากขึ้นเพื่อความเข้าใจอันดี หรือข้อมูลบางประเภทที่ไม่เป็นตัวเลขไม่ อาจแสดงรายละเอียดในงบดุล งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสดได้ เช่น นโยบายการบัญชี อย่างไรก็ตาม ข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินไม่ควรขัดแย้งหรือซ้ำกับข้อมูลในงบการเงิน

#### 6. รายงานประจำปี

กิจการอาจเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นในรายงานประจำปี ซึ่งจัดพิมพ์เป็นรูปเล่ม และให้ข้อมูลที่สำคัญต่างๆ รายงานประจำปีเป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญที่ช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลได้ทราบถึง ฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการ ทิศทางและนโยบายการดำเนินงานในอนาคต และยังเป็นเครื่องมือสำคัญในการสื่อสารระหว่างบริษัทกับผู้ถือหุ้นอีกด้วย

ข้อมูลในรายงานประจำปีอาจประกอบด้วยข้อมูลเชิงคุณภาพ และเชิงปริมาณใน รูปของตัวเลขต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการ ดังนี้

- ข้อมูลที่สำคัญโดยสรุปของกิจการ ได้แก่ ชื่อกิจการ ประเภทธุรกิจ สถานที่ตั้ง ข้อมูลเกี่ยวกับกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ข้อมูลเกี่ยวกับคณะกรรมการบริหารและผู้บริหารของกิจการ
- รายงานของผู้บริหาร ได้แก่ สารจากประธานกรรมการ ซึ่งกล่าวถึงผลการดำเนินงานและพัฒนาการที่สำคัญในรอบปีที่ผ่านมาของกิจการ
- การกำกับดูแลกิจการ ได้แก่ ข้อมูลที่แสดงถึงบทบาทและหน้าที่ของ คณะกรรมการของบริษัท รายงานจากคณะกรรมการตรวจสอบ
- งบการเงิน เป็นข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินในรอบบัญชี เช่น งบดุล งบกำไร-ขาดทุน งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในส่วนของผู้ถือหุ้น หมายเหตุประกอบงบ-การเงิน และนโยบายการบัญชีของกิจการ ซึ่งจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป
- บทรายงานและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร ได้แก่ การวิเคราะห์ผลการดำเนินงานเพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลเข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงต่างๆ ที่เกิดขึ้นในการดำเนินธุรกิจ เช่น การวิเคราะห์ผลกระทบและแนวโน้มของเศรษฐกิจ
- รายงานความรับผิดชอบต่อสังคม ได้แก่ นโยบายหรือกิจกรรมที่กิจการได้ ดำเนินการซึ่งแสดงความรับผิดชอบต่อสังคม เช่น การรักษาสภาพแวดล้อม การประหยัดพลังงาน และการสร้างความเป็นธรรมในการดำเนินธุรกิจ เป็นต้น

### ทฤษฎีตัวการ – ตัวแทน (Agency Theory)

ด้วยลักษณะการเปิดเผยข้อมูลต่างๆในตลาดหลักทรัพย์ อาจมีลักษณะของความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ ซึ่งมักเป็นความสัมพันธ์กันระหว่างตัวการ-ตัวแทน (Principal – Agent) กล่าวคือ ตัวการได้ว่าจ้างโดยจ่ายค่าตอบแทนให้ตัวแทนเข้ามาดำเนินงานให้ตน และตัวแทนจะต้องรายงานผลการดำเนินงาน ฐานะการเงินของกิจการที่ตนรับผิดชอบพร้อมทั้งส่งมอบผลประโยชน์ให้ตัวการ

อย่างไรก็ตามข้อมูลตัวเลขทางบัญชี ถือเป็นข้อมูลประเภทหนึ่งที่ตัวการจะต้องได้รับทราบ แต่เนื่องจากตัวแทนเป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินงาน และทำให้ตัวเลขทางบัญชีเกิดขึ้น จึงเกิดความไม่สมมาตรของข้อมูล (Asymmetric Information) คือ ตัวแทนอาจพยายามปกปิดข้อมูลที่ทำให้ผิดพลาด ไม่รายงานต่อตัวการ หรือพยายามส่งสัญญาณ กรณีที่ตนจะได้รับผลตอบแทนเพิ่ม ทั้งนี้เพื่อรักษาประโยชน์ของตน (ปัญญา สัมฤทธิ์ประดิษฐ์, 2546)

### ทฤษฎีการส่งสัญญาณ (Signaling Theory)

จากความสัมพันธ์ระหว่างตัวการ-ตัวแทน พบว่า ความสัมพันธ์ที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลของผู้บริหารนั้น มีผลต่อข้อมูลที่แตกต่างกันออกไปในแต่ละบริษัท ซึ่งสามารถอธิบายได้จากทฤษฎีการส่งสัญญาณดังนี้ ทฤษฎีนี้มีข้อสมมติที่ว่า นักลงทุนทั้งหลายจะมีข้อมูลทุกอย่างที่เกี่ยวข้องแนวโน้มของบริษัทในอนาคตเหมือนกับผู้บริหาร ซึ่งกรณีนี้เรียกว่า Symmetric Information แต่โดยแท้จริงแล้ว ผู้บริหารมักจะมีข้อมูลที่ดีกว่านักลงทุนทั้งหลาย ซึ่งเรียกว่า Asymmetric Information และถ้าเป็นกรณีนี้จะมีผลอย่างมากต่อโครงสร้างเงินทุน ดังเช่น กรณีของสองบริษัท ในบริษัทแรกผู้บริหารทราบดีว่าบริษัทมีแนวโน้มที่ดีมากในอนาคต (Firm F) ในขณะที่ผู้บริหารของบริษัทที่สองทราบแนวโน้มในอนาคตของบริษัทว่าไม่สู้ดีนัก (Firm U) (เริงรัก จำปาเงิน, 2543)

### ทฤษฎีความไม่สมมาตรของข้อมูล (Asymmetric Information)

จะเห็นได้ว่า ข้อมูลที่บริษัทเต็มใจที่จะเปิดเผยหรือไม่นั้น ข้อมูลต่างๆที่ผู้บริโภคได้รับหรือเข้าใจว่ามีคุณภาพเพียงพอต่อการตัดสินใจทางธุรกิจอาจเป็นเพียงข้อมูลเพียงส่วนหนึ่งเท่านั้น ด้วยลักษณะดังกล่าวสามารถอธิบายได้ถึงความไม่สมมาตรของข้อมูล โดยที่แต่ละฝ่ายมีข้อมูลข่าวสารหรือความรู้ไม่เท่ากันหรือความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูลข่าวสาร จะพบมากในกลุ่มผู้ซื้อและผู้ขาย โดยที่ผู้ขายมักมีข้อมูลมากกว่าผู้ซื้อ ในทางกลับกันบางครั้งผู้ซื้อเองก็มักมีข้อมูลข่าวสารมากกว่าผู้ขาย ซึ่งสถานการณ์ดังกล่าวอาจก่อให้เกิดอันตรายต่อกลุ่มที่ดำเนินธุรกิจซึ่งกันและกันเอง ทั้งนี้ฝ่ายที่มีข้อมูลข่าวสารมากกว่าสามารถที่จะเอาผลประโยชน์จากกลุ่มอื่นๆที่ขาดแคลนความรู้หรือข้อมูลข่าวสารซึ่งถือเป็นการเอาเปรียบทางธุรกิจ (Economypedia, 2551)

### วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

**ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล (2540)** ได้ทำการศึกษาเรื่องการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย : รูปแบบและแนวทาง โดยวัตถุประสงค์หลักของการศึกษาคือกำหนดลักษณะของข้อมูลและรายงานว่าควรเป็นอย่างไร ความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลของสิ่งแวดล้อมและผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม ผลการดำเนินงานด้านเศรษฐกิจ รวมถึงแรงกดดันจากกลุ่มผู้เกี่ยวข้อง การศึกษาในประเด็นแรก ใช้วิธีการออกแบบข้อมูลและรูปแบบของรายงาน ตำรวจความคิดเห็นจากฝ่ายบริหารของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและผู้ใช้ข้อมูลสิ่งแวดล้อม ผลของการศึกษาพบว่า ข้อมูลสิ่งแวดล้อมด้านนโยบาย แผนงาน ผลงาน สิทธิประโยชน์และค่าใช้จ่าย ผลประโยชน์ การปฏิบัติตามกฎหมาย และหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ควรมีการเปิดเผย ถึงระดับความสูงต่ำของรายการ สิทธิประโยชน์และค่าใช้จ่ายควรเปิดเผยมากที่สุด ส่วนแผนงานได้รับการ สนับสนุนให้เปิดเผยน้อยที่สุด กลุ่มของผู้ให้ข้อมูลเห็นว่าข้อมูลสิทธิประโยชน์และค่าใช้จ่ายสำคัญ ในขณะที่กลุ่มผู้ใช้ข้อมูลเห็นว่าข้อมูลการปฏิบัติตามกฎหมายสำคัญ กลุ่มผู้ตอบทั้งหมดสนับสนุนรายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่นำเสนอซึ่งแยกจากงบการเงินปกติ ส่วนการศึกษาในประเด็นที่สองใช้การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลและผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม ผลการดำเนินงานด้านเศรษฐกิจและแรงกดดันจากกลุ่มผู้เกี่ยวข้อง โดยอ้างอิงทฤษฎีกลุ่มผู้เกี่ยวข้อง จากผลการศึกษา พบว่าความสัมพันธ์อยู่ในเกณฑ์ต่ำ สำหรับแรงกดดันจากผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของผู้เกี่ยวข้องพบว่า มีความสัมพันธ์เชิงลบอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับการเปิดเผยข้อมูล

**นภาพร พงษ์ดัทกุล (2546)** ได้ทำการศึกษาเรื่อง โครงสร้างการเป็นเจ้าของและคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของโครงสร้างการเป็นเจ้าของ ทั้งการกระจุกตัวและองค์ประกอบของผู้ถือหุ้น กับคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทย การศึกษาดังกล่าว จัดทำกระดาษทำการส่งไปให้ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของบริษัทที่สุ่มตัวอย่างมา จากนั้นสร้างดัชนีการเปิดเผยข้อมูลแบบไม่ถ่วงน้ำหนัก เพื่อใช้วัดระดับคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ โดยข้อกำหนดและโดยรวม จัดทำแบบสอบถามส่งไปให้ผู้ถือหุ้นภายนอก เพื่อสำรวจการรับรู้เกี่ยวกับระดับความสำคัญและความจำเป็นของข้อมูลในรายงานทางการเงินที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของตนเอง จากนั้นทำการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ และวิเคราะห์ความสอดคล้องกันระหว่างระดับการเปิดเผยข้อมูลจริงของบริษัทตัวอย่างกับระดับการเปิดเผยข้อมูลที่ผู้ถือหุ้นภายนอกต้องการ ผลการศึกษาพบว่าการกระจุกตัวของการถือหุ้นซึ่งวัดจากการถือหุ้นสูงสุด 5 ในอันดับแรก มีความสัมพันธ์ในทางลบกับคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ และการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมด ส่วนองค์-



ประกอบของผู้ถือหุ้นพบว่า การถือหุ้นของผู้ถือหุ้นภายในซึ่งวัดจากการถือหุ้นของกรรมการ และผู้บริหาร ไม่มีความสัมพันธ์ที่มีนัยสำคัญทางสถิติกับคุณภาพการเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ การเปิดเผยข้อมูลโดยข้อกำหนดและการเปิดเผยข้อมูลโดยรวมทั้งหมด ในขณะที่การถือหุ้นของสถาบันมีความสัมพันธ์ในทางบวกกับการเปิดเผยข้อมูลทั้ง 3 ประเภท สำหรับข้อมูลที่เปิดเผยในรายงานทางการเงินของบริษัทตัวอย่าง ไม่สอดคล้องกับความต้องการของผู้ถือหุ้นภายนอก โดยการเปิดเผยข้อมูลในทางปฏิบัติของบริษัทมีระดับที่ต่ำกว่าการเปิดเผยข้อมูลของผู้ถือหุ้นต้องการ

**บุญทริกา ไจกระจำง (2546)** ได้ทำการศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อระดับการเปิดเผยข้อมูลของเครื่องมือทางการเงินของธนาคารพาณิชย์ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อระดับการเปิดเผยข้อมูล และเพื่อเป็นแนวทางที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน โดยใช้แนวคิดและทฤษฎีในเรื่องความหมายและความสำคัญของเครื่องมือทางการเงินและการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งในการศึกษาดังกล่าวใช้วิธีการศึกษาเชิงบรรยายโดยการเก็บรวบรวมแบบสอบถามจากผู้บริหารระดับสูงฝ่ายบัญชีของธนาคารพาณิชย์ จากนั้นนำข้อมูลที่ได้ไปวิเคราะห์เปรียบเทียบกับลักษณะต่าง ๆ ของปัจจัยที่คาดว่าจะมีผลต่อการเปิดเผยข้อมูล เพื่อนำผลที่ได้เปรียบเทียบกับระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท เพื่อหาความสอดคล้องต่อไป และวิธีการศึกษาเชิงสหสัมพันธ์ที่เน้นศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างระดับการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงินของธนาคารและปัจจัยแวดล้อม จากผลการศึกษาพบว่าขนาดของกิจการ โครงสร้างเงินทุน ความสามารถในการทำกำไร และโครงสร้างกรรมการอิสระ เป็นปัจจัยที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับการเปิดเผยข้อมูล โดยเฉพาะขนาดของกิจการและความสามารถในการทำกำไร ซึ่งมีความสัมพันธ์กับระดับการเปิดเผยข้อมูลอย่างมีสาระสำคัญ ทั้งนี้เมื่อควบคุมอายุการก่อตั้งของธนาคาร พบว่าธนาคารพาณิชย์ที่มีขนาดใหญ่มีอายุการก่อตั้งมากและมีความสามารถในการทำกำไร ผู้ใช้งบการเงินจะได้รับประโยชน์จากการเปิดเผยข้อมูลเครื่องมือทางการเงินมากขึ้น

**อลิสรา ผลาวรรณ (2547)** ได้ทำการศึกษาเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะของบริษัทกับระดับการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างคุณลักษณะต่างๆ ของบริษัท กับระดับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี เป็นการศึกษาเชิงสำรวจโดยการเก็บข้อมูลจากรายงานประจำปีและแบบ 56-1 ของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในปี 2545 จำนวน 175 บริษัท และใช้ดัชนีการเปิดเผยข้อมูลแสดงการเปิดเผยข้อมูลของแต่ละบริษัท โดยแบ่งเป็นการเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับและการเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจ จากนั้นทำการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุและการทดสอบครุสคัล-วัลลิส เป็นสถิติในการทดสอบ จากการศึกษาพบว่า บริษัทจดทะเบียนมีการเปิดเผยข้อมูลตามข้อบังคับในระดับที่ค่อนข้างสูง แต่บริษัทที่มีความสมัครใจที่จะเปิดเผยข้อมูลอื่นๆ

เพิ่มเติมอยู่ในระดับต่ำ สำหรับคุณลักษณะที่มีความสัมพันธ์เป็นบวกต่อระดับการเปิดเผยข้อมูล คือ ขนาดของกิจการและประเภทของผู้สอบบัญชี คุณลักษณะอื่นๆ คือ การถือหุ้นโดยชาวต่างชาติ อายุ การดำเนินงาน และสภาพคล่องทางการเงินมีความสัมพันธ์เป็นลบต่อระดับการเปิดเผยข้อมูล กลุ่มทรัพยากรเป็นกลุ่มอุตสาหกรรมที่มีการเปิดเผยข้อมูลตามความสมัครใจในระดับที่ค่อนข้างสูงและแตกต่างจากกลุ่มอุตสาหกรรมอื่นๆ

**อังคณา อีรณไพบุลย์ (2548)** ได้ทำการศึกษาเรื่องการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมและสังคมของบริษัทจดทะเบียน กลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อให้ทราบถึงลักษณะและระดับของการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมและสังคม วิธีการศึกษา โดยการเก็บข้อมูลจากงบการเงินและรายงานประจำปีของกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปีพ.ศ.2546 และ พ.ศ. 2547 จำนวน 17 บริษัท และทำการจัดบันทึกข้อมูลดังกล่าวเพื่อวิเคราะห์และเปรียบเทียบ จากผลการศึกษาพบว่า บริษัทโดยส่วนใหญ่มีการเปิดเผยข้อมูลทั้งด้านสิ่งแวดล้อมและสังคม การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินนั้น บริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมทรัพยากรไม่ค่อยให้ความสำคัญในการเปิดเผยมากนัก ส่วนการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีด้านสิ่งแวดล้อม พบว่า บริษัทที่มีการเปิดเผยเรื่องระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมมากที่สุด และบริษัท ผลิตไฟฟ้าราชบุรีโฮลดิ้ง จำกัด (มหาชน) เป็นบริษัทที่มีระดับการเปิดเผยข้อมูลโดยรวมในรายงานประจำปีมากที่สุด สำหรับการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีด้านสังคม พบว่า ความรับผิดชอบต่อทรัพยากรบุคคลมีการเปิดเผยมากที่สุด ลำดับถัดมาคือความรับผิดชอบต่อชุมชนและบริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) มีการเปิดเผยข้อมูลด้านสังคมในรายงานประจำปีมากที่สุด และหากแบ่งตามประเภทของธุรกิจ พบว่ากลุ่มธุรกิจเหมืองแร่มีการเปิดเผยด้านสิ่งแวดล้อมมากที่สุด และกลุ่มธุรกิจน้ำมันเชื้อเพลิงและผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม มีระดับการเปิดเผยข้อมูลด้านสังคมมากที่สุด

**Camfferman และ Cooke (2002)** ได้ทำการศึกษาเรื่องการวิเคราะห์การเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทในประเทศอังกฤษและเนเธอร์แลนด์ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี ของบริษัทในประเทศอังกฤษและประเทศเนเธอร์แลนด์ การศึกษาดังกล่าวใช้วิธีการศึกษาเชิงสำรวจโดยการเก็บข้อมูลจากงบการเงิน รายงานประจำปี จัดทำกระดาษทำการเพื่อหาระดับการเปิดเผยข้อมูลของแต่ละบริษัทและนำมาเปรียบเทียบกัน จากนั้นใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์เพื่อหาปัจจัยที่เกี่ยวข้อง ผลการศึกษาพบว่าการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทในประเทศอังกฤษมีเนื้อหาในการเปิดเผย มีกฎข้อบังคับที่เข้มงวดมากกว่าประเทศเนเธอร์แลนด์ที่มียืดหยุ่นได้มากกว่า สำหรับปัจจัยที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลของทั้งสองประเทศนั้น พบว่าขนาดของกิจการ มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับการเปิดเผยข้อมูลของทั้งสองประเทศเหมือนกัน

สำหรับคุณลักษณะอื่นๆ คือ โครงสร้างเงินทุน ความสามารถในการทำกำไร สภาพคล่องของกิจการ ประเภทสำนักงานสอบบัญชี กลุ่มอุตสาหกรรม มีผลกระทบที่แตกต่างกัน

**Eng และ Mak (2003)** ได้ทำการศึกษาเรื่องของบรรษัทภิบาลและการเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความสัมพันธ์ระหว่างโครงสร้างการเป็นเจ้าของและโครงสร้างคณะกรรมการที่มีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจ การศึกษาดังกล่าวใช้วิธีการศึกษาเชิงสำรวจ โดยการเก็บข้อมูลจากงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์สิงคโปร์ ประจำปี 1995 มีการสร้างดัชนีการเปิดเผยข้อมูลที่บริษัทควรจะต้องเปิดเผยอย่างเหมาะสม จากนั้นนำข้อมูลที่ได้ไปศึกษาวิเคราะห์สหสัมพันธ์ จากผลการศึกษาพบว่า กิจการที่มีโครงสร้างการเป็นเจ้าของโดยคณะกรรมการและผู้บริหารที่มีระดับต่ำ และโครงสร้าง การเป็นเจ้าของหลักโดยรัฐบาล รวมถึงกิจการที่มีขนาดใหญ่ หนี้สินต่ำ และประเภทของสำนักงานสอบบัญชี เป็นปัจจัยที่มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับระดับการเปิดเผยข้อมูล ส่วนผู้ถือหุ้นหลักที่มากกว่า 5 เปอร์เซ็นต์ ไม่มีความสัมพันธ์ต่อการเปิดเผย และการเพิ่มขึ้นของคณะกรรมการบริษัทภายนอกกิจการ ทำให้การเปิดเผยลดน้อยลง

**Brammer และ Pavelin (2006)** ได้ทำการศึกษาเรื่องการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมอย่างสมัครใจโดยบริษัทขนาดใหญ่ในประเทศอังกฤษ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้องและคุณภาพในการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมอย่างสมัครใจ การศึกษาดังกล่าวใช้วิธีการศึกษาเชิงสำรวจโดยการเก็บข้อมูลจากงบการเงิน รายงานประจำปี รวมถึงข้อมูลอื่นๆที่เกี่ยวข้อง จากนั้นใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ เพื่อศึกษาความสัมพันธ์ของตัวแปรต่างๆที่คาดว่าจะมีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมอย่างสมัครใจ จากผลการศึกษาพบว่ากิจการที่มีขนาดใหญ่ หนี้สินต่ำ และโครงสร้างการเป็นเจ้าของแบบถือหุ้นกระจาย มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อระดับการเปิดเผยข้อมูลอย่างสมัครใจ ส่วนคุณภาพในการเปิดเผยข้อมูล มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับขนาดของกิจการและผลกระทบที่เกี่ยวข้องด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ