

บทที่ 2

แนวคิดของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

ปัญหาสิ่งแวดล้อมในปัจจุบัน

พฤติกรรมการใช้ประโยชน์จากสิ่งแวดล้อมนั้นปรากฏอยู่ทั่วทุกประเทศในโลก ซึ่งนำไปสู่ความหายนะต่อสิ่งแวดล้อมดังปรากฏผลในทุกวันนี้ นั่นคือ ปัญหาสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นในด้านการหมดสิ้นไปของทรัพยากรธรรมชาติ ความหลากหลายทางชีวภาพที่เสื่อมโทรม ไปจนกระทั่งพันธุ์ไม้บางพันธุ์ สัตว์น้ำบางชนิด สูญพันธุ์ไปจากโลกแล้ว และมลภาวะต่าง ๆ ทั้งอากาศเป็นพิษ น้ำเสีย ขยะล้นโลก และขยะเป็นพิษ ฯลฯ เหล่านี้ล้วนสะสมอยู่ในสิ่งแวดล้อม ซึ่งเป็นผลสืบเนื่องจากการกระทำของมนุษย์ และแน่นอนว่าผู้ที่ได้รับผลกระทบมากที่สุดก็คือมนุษย์ ที่ต้องทนรับเอาการเปลี่ยนแปลงของสิ่งแวดล้อมและมลภาวะที่สะสมอยู่ในสิ่งแวดล้อมที่ทำลาย ทั้งสุขภาพอนามัย และทรัพย์สินของมนุษย์เอง

โดยปกติแล้ว ธรรมชาติย่อมสร้างความสมดุลแก่สิ่งมีชีวิต แต่จากกิจกรรมต่าง ๆ ของมนุษย์ทำให้ความสมดุลแห่งธรรมชาติหมดสิ้นไป ยิ่งจำนวนประชากรเพิ่มมากขึ้นกิจกรรมต่าง ๆ ก็จะมีมากขึ้นเป็นเงาตามตัว และกิจกรรมเหล่านั้นเป็นตัวการสำคัญที่ย้อนกลับมาทำลายสิ่งแวดล้อม โดยจะเกิดจากความตั้งใจหรือไม่ก็ตาม

ปัญหาสิ่งแวดล้อมอาจแยกออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ ๆ คือ ปัญหามลภาวะ และปัญหาการทำลายทรัพยากรธรรมชาติ³

1.ปัญหามลภาวะ หมายถึง สิ่งแวดล้อมถูกปนเปื้อนด้วยสิ่งเป็นพิษต่าง ๆ จนกระทั่งสิ่งแวดล้อมเป็นพิษไปด้วย เช่น น้ำเป็นพิษ อากาศเป็นพิษ เป็นต้น ปัญหามลภาวะนี้มีบ่อเกิดมาจากแหล่งกำเนิดมลภาวะหลัก 3 แห่ง คือ

1.1.โรงงานอุตสาหกรรม

ประเทศที่พัฒนาแล้วหลายประเทศมีเงินได้มาจากผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรมที่ส่งออกขายยังตลาดทั่วโลก อันนำมาซึ่งผลประโยชน์ทางตรงคือรายได้และเศรษฐกิจที่ดี จนกระทั่งเป็นมหาอำนาจทางเศรษฐกิจที่มีอำนาจต่อรองในทางระหว่างประเทศสูง เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ญี่ปุ่น เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีผลประโยชน์ทางอ้อม คือ การสร้างงานแก่ประชาชนในประเทศ ทำให้มีการโยกย้ายงานจากภาคเกษตรกรรมไปสู่ภาคอุตสาหกรรมมาก ทำให้ภาวะ

³ สุณีย์ มัลลิกะมาลย์, "การบังคับใช้กฎหมายสิ่งแวดล้อม", (พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด บี.เจ. เปรสเชสเซอร์, 2542), หน้า 6-17.

การจ้างงานกว้างขวางออกไป ผลที่ตามมาก็คือ รายได้ประชาชาติเพิ่มสูงขึ้น ด้วยผลประโยชน์ที่เห็นได้ชัดนี้เองจึงทำให้ประเทศกำลังพัฒนาทั้งหลาย รวมทั้งประเทศไทยด้วย ต่างก็มุ่งหวังที่จะพัฒนาประเทศให้ก้าวเข้าสู่ความเป็นประเทศอุตสาหกรรมให้ได้

อย่างไรก็ตาม ผลพวงติดตามมาอีกด้านหนึ่งของการพัฒนาอุตสาหกรรม ก็คือ การทำลายทรัพยากรธรรมชาติ และก่อกมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อม ประเทศที่พัฒนาแล้ว เช่น ญี่ปุ่น เยอรมัน สหรัฐอเมริกา ต่างก็มีปัญหามลภาวะจากโรงงานอุตสาหกรรมด้วยกันทั้งสิ้น ดังเช่นประเทศญี่ปุ่นเคยต้องเผชิญกับภาวะวิกฤตจากปัญหามลภาวะจากโรงงานอุตสาหกรรม ที่ส่งผลร้ายแรงถึงขั้นทำลายชีวิต สุขภาพอนามัย และทรัพย์สิน รวมทั้งทรัพยากรธรรมชาติ จนเป็นที่ประจักษ์ไปทั่วโลก โดยเฉพาะนักสิ่งแวดล้อมทั้งหลายต่างรู้จักโรคมินามาตะ โรคอิไต-อิไต โรคหอบหืด และอีกหลายโรคที่มีผลมาจากโรงงานอุตสาหกรรมเคมี ที่คร่าชีวิตชาวญี่ปุ่นมาแล้วมากมาย

1.2.เกษตรกรรม

โดยลักษณะสภาพทางภูมิประเทศ ภูมิศาสตร์ และภูมิอากาศแล้ว ไทยเป็นประเทศที่มีความเหมาะสมที่สุดที่จะเป็นประเทศเกษตรกรรม ที่ผลิตอาหารเลี้ยงประชากรประเทศอื่น ๆ ในอดีตการเกษตรของไทย ไม่ว่าจะเป็นการเพาะปลูก และการเลี้ยงสัตว์ จะทำเป็นกิจการเล็ก ๆ เพียงเพื่อการบริโภคในครัวเรือนเท่านั้น การจำหน่ายจะทำเมื่อมีของเหลือจากการบริโภคแล้ว ในระยะต่อมา จนปัจจุบันสถานการณ์ได้เปลี่ยนแปลงไปในรูปของการเกษตรกรรมเชิงพาณิชย์มากขึ้น ซึ่งผลที่ตามมาก็คือความจำเป็นที่ต้องเร่งและเพิ่มผลผลิตทั้งทางด้านการเกษตร และการปศุสัตว์ ดังนั้น จึงมีการนำเอาเทคโนโลยี การขยายพันธุ์ การเปลี่ยนแปลงพันธุ์ การใช้ปุ๋ยเคมี และอาหารเสริม เพิ่มให้เกิดผลผลิตได้เต็มที่ มีการใช้สารเคมีกำจัดศัตรูพืช ทำให้ระบบนิเวศเปลี่ยนแปลงไปจากธรรมชาติ และส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม

1.3.ชุมชน

ชุมชนที่มีคนอยู่อย่างหนาแน่น ย่อมเป็นแหล่งที่มาของปัญหามลภาวะ ที่เห็นได้ชัด คือ ปัญหาน้ำเสียจากการใช้ในชีวิตประจำวัน เป็นต้นว่า การซักล้าง การทำอาหาร การอาบน้ำ ฯลฯ น้ำที่ใช้แล้วจะไหลโดยตรงลงสู่ท่อระบายน้ำของแต่ละบ้าน แล้วไหลรวมไปสู่แหล่งน้ำสาธารณะใกล้เคียง เช่น คู คลอง แม่น้ำ น้ำที่ใช้แล้วเหล่านี้จะมีสิ่งสกปรกเจือปนอยู่ด้วย เช่น ไขมัน สารเคมี ขยะ ดังนั้น น้ำใช้แล้วจากชุมชนที่ยังไม่ได้ผ่านระบบบำบัดน้ำเสียก่อนปล่อยลงสู่แหล่งน้ำสาธารณะเป็นสาเหตุแห่งความเน่าเสียของแหล่งน้ำสาธารณะนั้น

ปัญหาสิ่งแวดล้อมจากชุมชนอีกปัญหาหนึ่ง ก็คือขยะที่มีปริมาณมากเกินกว่าที่จะกำจัดให้หมดสิ้นลงไปได้ เกิดเป็นปัญหาการตกค้างของขยะที่ส่งผลกระทบต่อประชาชนและสิ่งแวดล้อม เมืองใหญ่ ๆ ทั่วโลก เช่น เยอรมัน ญี่ปุ่น คานาดา สหรัฐอเมริกา ฯลฯ รวมทั้งประเทศไทย ต่างต้องเผชิญกับปัญหาขยะทั้งสิ้น

2.ปัญหาการทำลายทรัพยากรธรรมชาติ ประเทศไทยตั้งอยู่ในเขตภูมิภาคที่มีอากาศร้อนชื้น จึงมีความหลากหลายทางชีวภาพสูง แต่เป็นที่น่าเสียดายว่า ความอุดมสมบูรณ์ของทรัพยากรที่มีอยู่ในประเทศได้สูญหายไปเป็นจำนวนมาก โดยมีสาเหตุหลัก 2 ประการคือ

2.1. การเพิ่มของประชากร (Population Growth) ซึ่งจำนวนประชากรเป็นตัวชี้วัดที่สำคัญที่จะทำให้เกิดการบริโภคทรัพยากรเพิ่มมากขึ้น ซึ่งย่อมหมายความว่ารวมไปถึงการทำลายทรัพยากรในประเทศไปด้วย

2.2. การขยายตัวทางเศรษฐกิจและความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี (Economic Growth and Technological Progress) การขยายตัวทางเศรษฐกิจที่ไม่มีมาตรการรองรับในเชิงการป้องกันปัญหาล่วงหน้า ก่อให้เกิดการบริโภคทรัพยากรเกินกว่าความจำเป็นเพื่อการดำรงชีวิตในขั้นพื้นฐาน และหากประกอบกับการนำเอาเทคโนโลยีที่ทันสมัยเข้ามาใช้ด้วยแล้ว ยิ่งส่งผลกระทบต่อทรัพยากรมากขึ้น เพราะเทคโนโลยีเป็นปัจจัยที่เร่งให้เกิดการบริโภคทรัพยากรง่ายและสะดวกขึ้น

จากสาเหตุหลัก 2 ประการ ดังกล่าวนี้นำให้เกิดผลกระทบต่อทรัพยากรธรรมชาติอย่างเห็นได้ชัด คือ ความร่อยหรอและหมดไปในทรัพยากรธรรมชาติบางประเภทที่ไม่อาจจะเกิดขึ้นมาใหม่อีกได้ในระยะเวลาสั้น (Non-renewable resource) เช่น แร่ธาตุ น้ำมัน หรือบางครั้งแม้ว่าจะเกิดขึ้นมาใหม่ได้ (Renewable depletion) เช่น ต้นไม้ สัตว์ แต่ก็เกิดขึ้นมาใหม่ไม่ทันต่อความต้องการบริโภคของมนุษย์ และการสูญเสียทรัพยากรธรรมชาตินี้ ย่อมนำมาซึ่งปัญหาผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมทางน้ำ มลภาวะทางอากาศ ภาวะของเสียอันตราย การสะสมมลภาวะในดิน ในแหล่งน้ำใต้ดิน ฯลฯ

มลภาวะที่เกิดจากธุรกิจอุตสาหกรรม

เมื่อพิจารณาในธุรกิจอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นหนึ่งในสาเหตุหลักของมลภาวะและเป็นกลุ่มธุรกิจเป้าหมายในการศึกษาแล้ว พบว่าในช่วงสองทศวรรษที่ผ่านมา แนวโน้มการพัฒนาธุรกิจอุตสาหกรรมเปลี่ยนรูปแบบจากอุตสาหกรรมขั้นต้นเป็นอุตสาหกรรมขั้นกลาง และอุตสาหกรรมหนัก ซึ่งอุตสาหกรรมเหล่านี้ต้องใช้เทคโนโลยีที่ซับซ้อนและมีการนำเคมีภัณฑ์ต่างๆ มาเป็นวัตถุดิบหรือกึ่งวัตถุดิบในกระบวนการผลิต จึงเกิดความเสียหายต่อสิ่งแวดล้อมและระบบนิเวศน์อย่างมหึมา โดยเฉพาะอย่างยิ่งบริเวณที่อยู่ใกล้เคียงกับเขตอุตสาหกรรม เป็นที่น่าวิตกว่า หากยังคงปล่อยให้มีการใช้ประโยชน์อย่างไม่ชาญฉลาดและมีการทำลายอย่างต่อเนื่อง

แล้ว สักวันหนึ่งความอุดมสมบูรณ์ในทรัพยากรธรรมชาติก็จะค่อยๆ หดหายไป และความเสียหายที่เกิดขึ้นนั้นย่อมส่งผลกระทบต่อเราทุกคนอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้

ปัญหามลภาวะที่มีต้นเหตุมาจากโรงงานอุตสาหกรรมนั้นมีหลายประการ ได้แก่⁴

1.มลภาวะทางน้ำ คือคุณภาพน้ำต่ำกว่ามาตรฐานที่สิ่งแวดล้อมจะรับได้ เนื่องจากถูกปนเปื้อนด้วยมลภาวะต่างๆ จากการประกอบอุตสาหกรรม โดยมีลักษณะของน้ำเสียที่สามารถจะสัมผัสได้ คือ มีสีแตกต่างจากสีปกติตามธรรมชาติ เช่น มีสีดำ สีน้ำตาลเข้ม มีกลิ่นเหม็น มีตะกอนปนขึ้น เป็นต้น

2.มลภาวะทางอากาศ วัตถุประสงค์ที่ปนโรงงานสารเคมีและเชื้อเพลิงที่ใช้เพื่อการผลิตย่อมนำมาซึ่งมลภาวะทางอากาศในรูปของก๊าซ เช่น ซัลเฟอร์ไดออกไซด์ คาร์บอนมอนอกไซด์ ไนโตรเจนออกไซด์ ฯลฯ ซึ่งส่งผลกระทบต่อระบบทางเดินหายใจของมนุษย์ และก่อให้เกิดฝนกรด สร้างความเสียหายต่อต้นไม้ และต่อระบบนิเวศน์

ฝุ่นละออง เขม่า เถ้า คิววันต่างๆ ก็มีสาเหตุมาจากโรงงานบางประเภท เช่น การไม่บดหิน การผลิตแป้งมันอัดเม็ด เป็นต้น ซึ่งเป็นต้นเหตุของโรคต่าง ๆ เช่น ถุงลมในปอดโป่งพอง มะเร็งในตับ โรคแพ้ภูมิคุ้มกัน โรคผิวหนัง เป็นต้น

กลิ่น เป็นอีกประการหนึ่งซึ่งส่งผลให้เกิดความรำคาญแก่ผู้อยู่อาศัยใกล้เคียง กลิ่นต่างๆ จะมาจากโรงงานอุตสาหกรรมบางประเภท เช่น โรงงานผลิตสารเคมี โรงงานปลาป่น โรงงานผลิตอาหารกระป๋อง โรงงานผลิตสี ฯลฯ มลภาวะทางกลิ่นหากไม่รุนแรงนักจะมีผลเพียงทำให้เกิดความรำคาญ แต่หากรุนแรงจะทำให้ผู้อยู่อาศัยเข้าไปเกิดอาการวิงเวียนศีรษะ คลื่นไส้อาเจียน

3.เสียง และความสั่นสะเทือน ส่วนใหญ่จะมาจากโรงงานอุตสาหกรรมบางประเภท เช่น โรงงานผลิตกระป๋อง โรงงานเคาะฟันสิริรถยนต์ โรงพิมพ์ โรงงานที่ใช้เครื่องจักรที่ก่อให้เกิดเสียงดัง และสถานที่ก่อสร้างอาคาร เสียงที่ดังมากเกินไปจะส่งผลต่อสุขภาพของผู้ได้ยินได้ฟังทั้งทางกายและจิตใจ เช่น อาจเป็นที่มาของโรคความดันโลหิต ทำให้เกิดภาวะตึงเครียด ซึ่พจรเต้นผิดปกติ เกิดอาการเกร็งของกล้ามเนื้อ นอนไม่หลับ เป็นต้น

4.ขยะอุตสาหกรรม หรือนัยหนึ่งกากของเสียที่เป็นพิษที่จำเป็นจะต้องใช้วิธีการกำจัดโดยเฉพาะ ขยะอุตสาหกรรมนี้เป็นปัจจัยสำคัญที่จะต้องรีบเร่งจัดการให้ถูกต้องตามหลักวิชาการ และความปลอดภัย เพราะมิฉะนั้นแล้วจะส่งผลกระทบต่อมนุษย์และสิ่งแวดล้อม

5.วัตถุอันตราย ในช่วงเวลาที่อุตสาหกรรมเจริญเติบโตอย่างรวดเร็ว ไทยได้ใช้สารอันตรายในปริมาณที่มาก กล่าวคือ มีการนำเข้าสารอันตรายทั้งในรูปสารเคมี อินทรีย์ และสารอนินทรีย์ จากต่างประเทศมาใช้เป็นวัตถุดิบในกระบวนการผลิต นอกจากนี้ ยังมีการผลิตสาร

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 8 -10.

เคมีขึ้นภายในประเทศเองด้วย ทำให้ปริมาณการใช้สารเคมีในประเทศเพื่อการอุตสาหกรรมมีปริมาณมากขึ้นทุกปี สิ่งที่เป็นผลพวงติดตามมา ก็คือ อันตรายจากสารเคมีที่เกิดขึ้นกับผู้ปฏิบัติงานในโรงงานอุตสาหกรรม และผู้ที่เกี่ยวข้อง

ที่กล่าวมาทั้งหมดนี้ย่อมชี้ให้เห็นถึงปัญหาผลกระทบจากการพัฒนาอุตสาหกรรมที่มีต่อมนุษย์และสิ่งแวดล้อม ที่มาในรูปของปัญหาหลากหลายต่าง ๆ ที่มีและสะสมอยู่ในอากาศ ในน้ำ ดิน น้ำใต้ดิน และที่สำคัญคือ สะสมอยู่ในร่างกายมนุษย์ ดังปรากฏเป็นข่าวตามสื่อมวลชนต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นปัญหาอากาศเป็นพิษ ที่อำเภอแม่เมาะ จังหวัดลำปาง ปัญหาน้ำเน่าเสียที่ลำน้ำพอง จังหวัดขอนแก่น ปัญหาแม่น้ำเจ้าพระยาตอนล่างเน่าเสีย และปัญหาขยะเป็นพิษอีกมากมาย

ธุรกิจกับสิ่งแวดล้อม

กล่าวได้ว่าการดำเนินงานของธุรกิจทุกประเภทต้องมีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมในทางใดทางหนึ่ง โดยเฉพาะกลุ่มธุรกิจอุตสาหกรรม ที่เห็นได้ชัดว่าในการผลิตสินค้าต่าง ๆ นั้นมีการใช้ทรัพยากรธรรมชาติไปมาก มีของเสียเกิดขึ้นและใช้พลังงานไปมากมาย เป็นสาเหตุสำคัญของมลภาวะดังที่กล่าวไปแล้ว และเมื่อพิจารณาที่การดำเนินงานส่วนอื่นที่ไม่ใช่การผลิต ก็จะพบว่ายังมีผลกระทบต่อสภาพแวดล้อมอีกหลายประการ เช่นการที่พนักงานเดินทางมาทำงาน ย่อมใช้พลังงานและเกิดก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์จากยานพาหนะที่ใช้เดินทาง เครื่องมือและอุปกรณ์สำนักงานต่าง ๆ ก็ต้องใช้พลังงานเช่น เครื่องถ่ายเอกสารก่อให้เกิดความร้อนบนโลกเพิ่มขึ้น การใช้กระดาษเพื่อติดต่อสื่อสารกันในสำนักงานก็ทำให้เกิดขยะอีกมากและต้องใช้ต้นไม้และพลังงานจำนวนมากในการผลิตกระดาษ นี่เป็นตัวอย่างของมลภาวะที่เกิดจากการดำเนินงานประจำวันในธุรกิจทั่วไป

ในฐานะที่เป็นต้นเหตุหนึ่งของปัญหาสิ่งแวดล้อม องค์กรธุรกิจต่าง ๆ จึงควรทบทวนการดำเนินงานของตนและปรับปรุงแก้ไขในส่วนที่ก่อให้เกิดมลภาวะ และเข้ามารับผิดชอบในปัญหาที่ตนก่อขึ้นบ้าง นอกจากนี้ยังมีแรงกดดันจากภายนอกอื่น ๆ อีกที่ทำให้ธุรกิจต้องให้ความสำคัญกับการจัดการและการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม ดังนี้⁵

1. แรงกดดันจากแนวโน้มของอุตสาหกรรมและการแข่งขัน

ปัจจุบันประเด็นหนึ่งที่ธุรกิจอุตสาหกรรมมักใช้เป็นจุดเด่นในการประชาสัมพันธ์ต่อลูกค้า และลูกค้าคือ การดำเนินธุรกิจโดยมีความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม เช่นช่วยสร้าง

⁵ Commission on Sustainable Development (1998), Corporate Management Tools for Sustainable Development : From Accounting to Accounting [Online]. Available: gopher://gopher.un.org/00/esc/cn17/1998/background/BGPAP7.TXT [2000, April 15].

สรรค์สังคมในด้านต่างๆ ใช้ภาชนะบรรจุที่ย่อยสลายได้ตามธรรมชาติ การเลือกติดต่อบริษัทเฉพาะคู่ค้าที่ไม่ทำลายสิ่งแวดล้อม มีนโยบายการจัดซื้อโดยสั่งซื้อวัตถุดิบจากคู่ค้าที่รักษามาตรฐานสิ่งแวดล้อมเท่านั้น ซึ่งนับเป็นนโยบายสิ่งแวดล้อมที่สร้างสรรค์และเป็นการแก้ไขปัญหาที่ต้นตอและตรงประเด็น บริษัทที่มีมาตรฐานด้านสิ่งแวดล้อมอย่างชัดเจนเช่นได้มาตรฐาน ISO 14000 จะได้รับการยอมรับจากคู่ค้าโดยเฉพาะอย่างยิ่งบริษัทที่ดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศ ซึ่งสอดคล้องกับแนวโน้มปัจจุบันที่หลายประเทศก็กดดันสินค้าจากผู้ผลิตที่ทำลายสิ่งแวดล้อม หรือมีการใช้แรงงานเด็ก หรือได้รับการต่อต้านจากกลุ่มผู้บริโภคสีเขียว (Green Consumer)

นอกจากนี้ยังมีข้อกำหนดอื่นที่มีความจำเป็นต่อการดำเนินธุรกิจขององค์กร ซึ่งจำเป็นต้องปฏิบัติตามเพื่อให้ธุรกิจดำเนินต่อไปได้อย่างราบรื่น และไม่กลายเป็นอุปสรรคทางการค้าในภายหลัง เช่น⁶

- 1.1. ข้อกำหนดวิธีปฏิบัติด้านอุตสาหกรรม (Industry Codes of Practices) ได้แก่
 - 1.1.1. ข้อปฏิบัติของการเป็นผู้ผลิตที่ดี (Good Manufacturing Practices, GMP) ซึ่งเป็นกฎระเบียบ (Regulations) ที่ลูกค้า/คู่ค้าในอุตสาหกรรมด้านอาหาร (Food) ยา (Drug) เครื่องดื่ม (Beverage) และอุปกรณ์การแพทย์ (Medical Devices) มักบังคับให้ผู้ผลิตมีข้อปฏิบัติดังกล่าวรวมทั้งใช้เป็นเงื่อนไขหนึ่งของการคัดเลือกผู้ผลิต โดยกำหนดไว้เป็นข้อตกลง (Contracts) ทางการค้า
 - 1.1.2. ข้อกำหนดต่างๆ ที่ได้ระบุไว้ในข้อกำหนดของผลิตภัณฑ์ฉลากสีเขียว
 - 1.1.3. ข้อปฏิบัติที่กำหนดโดยสำนักงานใหญ่ ซึ่งมักเป็นบริษัทข้ามชาติที่มีโรงงานในไทย
 - 1.1.4. การจัดลำดับความเสี่ยงของโรงงานในอุตสาหกรรมปิโตรเคมี เป็นต้น
- 1.2. ข้อตกลงหรือการยินยอมต่าง ๆ (Agreements) ที่องค์กรได้ทำไว้กับองค์กรด้านสาธารณะ ได้แก่ ข้อตกลงจากการเจรจา กรณีพิพาทต่าง ๆ ข้อตกลงที่ได้ทำไว้กับหน่วยงานท้องถิ่นเกี่ยวกับขยะ
- 1.3. ข้อชี้แนะต่าง ๆ ที่ไม่เป็นกฎระเบียบด้านกฎหมาย (Non regulatory guidelines) ซึ่งอาจเป็นแนวทางปฏิบัติที่กำหนดโดยสมาคม สภาอุตสาหกรรม หรือกลุ่มที่องค์กรนั้น ๆ เป็นสมาชิกอยู่

⁶ เทวินทร์ สิริโชคชัยกุล. ISO 14001 ระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม, หน้า 193-194.

2. แร้งกตตันจากสถาบันการเงิน

ในปัจจุบัน ธุรกิจการเงินการธนาคารเริ่มมีนโยบายการพิจารณาให้สินเชื่อ หรือ นโยบายการลงทุนเฉพาะธุรกิจที่มีการจัดการสิ่งแวดล้อมที่ดีและธุรกิจที่เป็นประโยชน์ต่อส่วนรวม บริษัทที่มีนโยบายที่ชัดเจนจะได้ประโยชน์ในการลดความเสี่ยงในด้านต่างๆ เช่น ลดความเสี่ยงด้านเครดิต (Credit risk) ลดความเสี่ยงจากการลดมูลค่าของหลักทรัพย์ที่บริษัทลงทุน (Position risk) ลดความเสี่ยงจากการเสื่อมมูลค่าของหลักประกัน (Security risk) และสังคมก็ได้รับผลประโยชน์ทางอ้อมอีกด้วย ความคืบหน้าไปอีกขั้นหนึ่งคือ การจัดตั้งกองทุนสิ่งแวดล้อม โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะให้เงินกู้กับรัฐวิสาหกิจและเอกชนที่ต้องการจัดระบบบำบัด อากาศเสีย น้ำเสีย ระบบจำกัดของเสียหรืออุปกรณ์อื่นๆ ที่ใช้ในการควบคุมหรือขจัดมลภาวะ โดยให้กู้ในอัตราดอกเบี้ยต่ำ ปลอดการชำระเงินต้น 2 ปีแรก เป็นต้น

3. แร้งกตตันจากรัฐบาล

จากสภาพการณ์ปัญหาสิ่งแวดล้อมที่ทวีความรุนแรงขึ้นทุกที รัฐบาลได้เล็งเห็นความจำเป็นในการจัดการแก้ไขและป้องกันปัญหาสิ่งแวดล้อมและทรัพยากรธรรมชาติ ประกอบกับพระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมเดิมยังไม่มีมาตรการควบคุมและแก้ไขปัญหาสิ่งแวดล้อมได้อย่างเพียงพอ ดังนั้นในช่วงปลายแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 6 สมัยรัฐบาลนายอานันท์ ปันยารชุน ได้เริ่มร่างพระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมขึ้นใหม่ และมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 4 มิถุนายน พ.ศ.2535 ซึ่งเป็นช่วงต้นของแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 7 เรียกว่าพระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พุทธศักราช 2535 โดยมีสาระสำคัญพอสรุปได้ดังนี้⁷

1) เพื่อเอื้ออำนวยให้การดำเนินการแก้ไขปัญหาสิ่งแวดล้อมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ คือ มีการจัดระบบการบริหารงานด้านสิ่งแวดล้อมให้เป็นไปตามหลักการจัดการคุณภาพสิ่งแวดล้อม และปรับปรุงที่ทำให้คณะกรรมการสิ่งแวดล้อมแห่งชาติมีทั้งอำนาจและหน้าที่เพิ่มขึ้น มิใช่เพียงเสนอแนะนโยบายและแผนด้านการจัดการสิ่งแวดล้อมเท่านั้น แต่ได้มีการเพิ่มบทบาททางงบประมาณ ตลอดจนมาตรการอื่น ๆ เพื่อผลักดันให้งานทางด้านสิ่งแวดล้อมมีประสิทธิภาพมากขึ้น

⁷ สุณีย์ มัลลิกะมาลย์, การบังคับใช้กฎหมายสิ่งแวดล้อม, หน้า 243.

2) การปรับปรุงองค์กรสิ่งแวดล้อมขึ้นใหม่ 3 กรม ได้แก่

- สำนักงานนโยบายและแผนสิ่งแวดล้อม ทำหน้าที่กำหนดแนวทางการดำเนินงานและกำหนดแผนงานที่จะใช้แก้ไขปัญหาสิ่งแวดล้อม พิจารณาสิ่งแวดล้อมระดับจังหวัด ตลอดจนการดำเนินการเกี่ยวกับการวิเคราะห์ผลกระทบสิ่งแวดล้อมของภาครัฐบาลและเอกชน

- กรมควบคุมมลพิษ ทำหน้าที่กำกับดูแลเรื่องมลพิษ การกำหนดมาตรฐานคุณภาพสิ่งแวดล้อม มาตรฐานควบคุมมลพิษจากแหล่งกำเนิด เขตคุ้มครองสิ่งแวดล้อม และดำเนินการเกี่ยวกับเรื่องรบกวนการร้องทุกข์ด้านมลพิษ

- กรมส่งเสริมคุณภาพสิ่งแวดล้อม มีบทบาทและหน้าที่ในการเผยแพร่ประชาสัมพันธ์โดยมีศูนย์ข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมให้บริการข้อมูล มีศูนย์วิจัยและฝึกอบรมด้านสิ่งแวดล้อมทำหน้าที่ศึกษาวิจัยให้ความรู้ในด้านวิชาการเรื่องสิ่งแวดล้อม

3) เปิดโอกาสให้ภาคเอกชน และประชาชนมีส่วนร่วมกับภาครัฐบาลในการแก้ไขปัญหาสิ่งแวดล้อมของประเทศ เป็นการเปิดโอกาสให้องค์กรเอกชนที่มีกิจกรรมเกี่ยวข้องโดยตรงกับการคุ้มครองสิ่งแวดล้อมหรือการอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติ และมีได้มุ่งทางการเมืองและการค้า มีสิทธิ์มาจดทะเบียนเป็นองค์การด้านการคุ้มครองและอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติได้

ปัจจุบันนอกจากหน่วยงานที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแล้ว ยังมีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสิ่งแวดล้อมในประเทศไทยอื่นๆ อีก ได้แก่ กระทรวงวิทยาศาสตร์เทคโนโลยีและสิ่งแวดล้อม กระทรวงอุตสาหกรรม กระทรวงสาธารณสุข กระทรวงคมนาคม กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ และกระทรวงมหาดไทย ซึ่งจากกฎหมายต่างๆ ที่ออกมาและมีหน่วยงานที่เข้ามาเกี่ยวข้องหลายหน่วย ทำให้ธุรกิจต่างๆ ต้องให้ความสำคัญต่อการกระทำใดๆ ก็ตามที่เกิดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมมากขึ้น

4. แรกกดดันจาก องค์การพัฒนาเอกชน (NGO) และประชาชน

องค์การพัฒนาเอกชน (NGO) หมายถึงองค์กรที่มีการดำเนินกิจการโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการพัฒนาสังคมและคุณภาพชีวิตของคนในสังคม ในอดีตองค์การพัฒนาเอกชนในประเทศไทยมักมุ่งเน้นถึงการดำเนินกิจกรรมด้านการพัฒนาสังคมและพัฒนาคนในชนบท ให้มีสภาวะความเป็นอยู่และการดำรงชีพดีกว่าเดิม แต่โดยเหตุที่สภาพปัญหาสิ่งแวดล้อมเพิ่มขึ้นมากมาจากการพัฒนาประเทศ ทำให้องค์กรพัฒนาเอกชนให้ความสนใจที่จะเข้าไปมีบทบาทในการพิทักษ์สิ่งแวดล้อมเพิ่มเติมจากบทบาทเดิมมากขึ้น^๑ บทบาทในการดำเนินการต่อต้านธุรกิจที่มีการดำเนินธุรกิจโดยมีลักษณะทำลายสิ่งแวดล้อมหรือเอาเปรียบสังคมในด้านต่างๆ เช่นการเปิดโปงข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมที่ถูกทำลายจากการดำเนินงานต่างๆ การเดินทางไปประท้วงการ

^๑ เรื่องเดียวกัน.

เริ่มโครงการใดๆก็ตามที่มีแนวโน้มว่าจะทำลายสภาพแวดล้อมมาก และกระตุ้นปลูกให้ประชาชนในสังคมตื่นตัวขึ้น ผู้บริโภคได้รับการศึกษาที่สูงขึ้นหรือฉลาดมากขึ้น ผู้บริโภคก็จะต้องการบริโภคสินค้าที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อมมากขึ้น โดยที่คำนึงถึงผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมที่ตามมาของการใช้หรือการกำจัดมากขึ้น พิจารณาการทำธุรกิจต่างๆว่ามีการทำลายสิ่งแวดล้อมหรือไม่และร่วมเป็นพลังสำคัญในการต่อต้านธุรกิจนั้นๆ หากประชาชนเห็นว่าธุรกิจนั้นไม่ใส่ใจสภาพแวดล้อม ก่อให้เกิดมลภาวะไม่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อมก็จะไม่สนับสนุนธุรกิจนั้นๆ

จะเห็นได้ว่าการทำธุรกิจมีความเกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมอย่างมาก ทั้งในฐานะผู้ก่อให้เกิดมลภาวะและการถูกกดดันจากฝ่ายต่างๆ ดังนั้นเพื่อเป็นการแสดงความรับผิดชอบต่อสังคมและเอื้อต่อการปฏิบัติตามกฎหมายสิ่งแวดล้อมของหน่วยงานต่างๆ การนำแนวคิดเรื่องการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมไปประยุกต์ใช้ในองค์กรของตนจึงเป็นเครื่องมือสำคัญในการแสดงออกดังกล่าว รวมทั้งอาจใช้ประโยชน์จากข้อมูลที่ได้รับด้วย

ความจำเป็นของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

เมื่อการสูญเสียทรัพยากรธรรมชาติ และมลภาวะที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจขององค์กรธุรกิจต่างๆ เกิดผลเสียต่อสิ่งแวดล้อมและได้ส่งผลกระทบต่อประชาชนและประเทศชาติ ทำให้ประชาชนเกิดความตระหนักในปัญหา จึงได้มีการรณรงค์ทุกวิถีทางเพื่อให้มีการคุ้มครองทรัพยากรธรรมชาติที่เหลืออยู่ นอกจากนี้หน่วยงานระดับประเทศและระหว่างประเทศ ได้พยายามที่จะเพิ่มมาตรการเพื่อรักษาสิ่งแวดล้อม รวมทั้งลดและป้องกัน ตลอดจนบรรเทาผลกระทบจากมลภาวะ การเลือกใช้มาตรการต่างๆให้เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของการอนุรักษ์และคุ้มครองทรัพยากรธรรมชาติ ไม่ว่าจะเป็นมาตรการทางสังคม เศรษฐศาสตร์ การจัดการ และกฎหมาย จะช่วยให้และบรรลุเป้าหมายตามวัตถุประสงค์ได้

ประเทศในทวีปอเมริกาเหนือได้แสดงให้เห็นว่ามีความสนใจในการพัฒนากฎระเบียบเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมมานานแล้ว หรือในสหรัฐอเมริการัฐบาลได้ออกพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการผู้ที่ก่อให้เกิดมลภาวะเป็นพิษนั้นต้องชดเชยค่าเสียหาย ในสหภาพยุโรปหลายประเทศได้มีการกฎหมายเฉพาะที่เกี่ยวกับปัญหาสิ่งแวดล้อมเพื่อวัตถุประสงค์ในการทำให้สิ่งแวดล้อมสะอาดแต่น่าเสียดายที่กฎระเบียบเหล่านี้มักเกิดขึ้นหลังจากเกิดปัญหาแล้ว

นอกจากการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมแล้ว มาตรฐานการบัญชีและกฎระเบียบทางราชการอื่นๆ ของประเทศต่างๆ ทั้งในอเมริกาเหนือและสหภาพยุโรป ยังกำหนดให้มีการเปิดเผย

ข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม การรับรู้หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น ต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่ใช้ไปเพื่อเป็นการปฏิบัติตามกฎระเบียบสิ่งแวดล้อม และนโยบายเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมอื่นที่จำเป็นด้วย⁹

ดังที่กล่าวไว้แล้วว่าประเทศไทยมีการขยายตัวของภาคธุรกิจอุตสาหกรรมอย่างมาก และในอนาคตคาดว่าจะมีการลงทุนจากต่างประเทศเพิ่มขึ้นอีก เนื่องจากมีการส่งเสริมการลงทุนจากภาครัฐ ซึ่งการลงทุนทั้งจากในประเทศและต่างประเทศก่อให้เกิดความเจริญทางเศรษฐกิจของประเทศไทยในอัตราที่สูง แต่ยังไม่ได้มีการศึกษาว่าการลงทุนดังกล่าวก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมมากน้อยเพียงใด และไม่ทราบว่าธุรกิจต่าง ๆ มีการจัดการสิ่งแวดล้อมเป็นไปตามกฎหมายบังคับหรือไม่

ดังนั้นหากมีการเผยแพร่แนวความคิดเรื่องการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมให้เป็นที่รู้จักกันทั่วไปและมีการนำไปปฏิบัติกันแล้ว จะส่งผลให้มีแนวโน้มที่กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อสังคมเกี่ยวกับนโยบายด้านสิ่งแวดล้อม วัตถุประสงค์ด้านสิ่งแวดล้อม โครงการที่ดำเนินการอยู่ รวมถึงต้นทุนและประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์และโครงการดังกล่าวตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อมมากขึ้น ทำให้ธุรกิจเองต้องทำการปรับปรุงกระบวนการผลิตและการดำเนินงานเพื่อลดมลภาวะที่เกิดขึ้น รวมทั้งให้ความสำคัญกับการป้องกันสิ่งแวดล้อมมากขึ้นด้วย เนื่องจากไม่ต้องการให้มีข้อมูลด้านลบต่อสิ่งแวดล้อมเผยแพร่ต่อสาธารณชน

ผู้บริหารกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

หน้าที่งานที่สำคัญของผู้บริหารคือการวางแผน การดำเนินงานของกิจการให้ประสบความสำเร็จในการทำธุรกิจ ผู้บริหารต้องคาดการณ์ได้ว่าจะมีสิ่งใดที่อาจมีผลกระทบต่อการทำงานของกิจการบ้างทั้งในเชิงบวกและลบ และปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมก็เป็นประเด็นสำคัญที่ผู้บริหารควรให้ความสนใจทั้งในด้านต้นทุนที่เกิดขึ้นและการบริหารจัดการสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการ

ดังนั้นฝ่ายบริหารของกิจการควรตระหนักว่าต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับกิจการ เป็นภาระผูกพันที่กิจการต้องคำนึงถึง แม้ว่าจะไม่มีกฎหมายในปัจจุบันบังคับอยู่ ในการบริหารงานที่ไม่คำนึงถึงการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม อาจมีกำไรดีในระยะสั้น แต่ในระยะยาวอาจเกิดปัญหาและทำให้กิจการนั้นไม่สามารถยืนหยัดอยู่ได้เป็นเวลานาน ๆ

ประเด็นของแนวการปฏิบัติข้างต้นจะกระทบต่อบัญชีบริหาร เนื่องจากฝ่ายบริหารอาจต้องพิจารณาให้ชัดเจนถึงต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้น ซึ่งจะรวมเข้ามาเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าของกิจการ เพื่อใช้ในการตัดสินใจผลิต และขายสินค้าดังกล่าวตลอดอายุของโครงการ

⁹ ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล, "ก้าวทันโลกกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม", เอกสารประกอบการประชุมกับบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 16, (2542), หน้า 297.

ฝ่ายบริหารของกิจการควรพิจารณาว่า ต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมจะเกิดขึ้นเมื่อไรบ้าง โดยเฉพาะต้องพิจารณาว่าจะมีต้นทุนที่เกิดขึ้นเมื่อก่อนเริ่มโครงการและเลิกโครงการทำอะไร ในหลายกรณี ต้นทุนดังกล่าวมีผลกระทบต่อการตัดสินใจของฝ่ายบริหารของกิจการเป็นอย่างมาก¹⁰

เนื่องจากปัญหาและผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมที่อาจเกิดขึ้นกับกิจการอาจมีผลอย่างมากต่อความมั่นคงของกิจการ หากไม่มีการวางแผนจัดการเพื่อเตรียมรับมือกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้น สำหรับหน้าที่สำคัญของผู้บริหารในการบริหารจัดการสิ่งแวดล้อมได้แก่¹¹

- การสอบทานด้านสิ่งแวดล้อม และผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมจากการดำเนินธุรกิจ
- กำหนดนโยบายหรือวัตถุประสงค์ในการพัฒนาวิธีปฏิบัติงานให้อยู่ในแนวที่จะอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม
- ประเมินวงจรชีวิตของสินค้า เพื่อพิจารณาผลกระทบของผลิตภัณฑ์ กระบวนการ หรือกิจกรรมด้านต่าง ๆ ที่มีต่อสิ่งแวดล้อม
- จัดให้มีการปฏิบัติงานตามมาตรฐาน กฎหมาย ข้อบังคับและระเบียบที่ทางการหรือหน่วยงานด้านสิ่งแวดล้อมกำหนดไว้
- จัดให้มีระบบการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมในธุรกิจของคู่ค้า
- จัดให้มีการประเมินสภาพแวดล้อม การตรวจสอบมลภาวะในแหล่งดิน น้ำ และบรรยากาศของโรงงานและบริเวณใกล้เคียง
- วางแผนการดำเนินงานเพื่อการลดปริมาณของเสีย และจัดให้มีระบบการขจัดของเสีย สารพิษและสิ่งปนเปื้อนทุกชนิดอย่างถูกวิธี
- สนับสนุนให้มีการวิจัยพัฒนา และลงทุนในเทคโนโลยีที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม

และแนวคิดและแนวปฏิบัติที่เป็นที่พึงประสงค์ของสิ่งแวดล้อมเป็นอย่างมากที่สุดก็คือ ต้องการให้ผู้บริหารระดับสูงมีความมุ่งมั่นต่อการวางแผนและดำเนินการเพื่อปรับปรุงผลการปฏิบัติงานด้านสิ่งแวดล้อมด้วยการพิจารณาและจัดการกับลักษณะปัญหาสิ่งแวดล้อมหรือสิ่งที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมตามลำดับของความประสงค์หรือความเป็นไปได้ดังนี้¹²

ลำดับที่ 1 ต้องการให้ขจัดลักษณะปัญหาสิ่งแวดล้อมนั้น ๆ (Elimination)

ลำดับที่ 2 ต้องการให้มีการลดจำนวนหรือปริมาณในการใช้ (Reduction)

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 305-306.

¹¹ ดวงมณี โกมารทัต, "หลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม มิติหนึ่งของระบบบริหารสิ่งแวดล้อม", *จุฬาลงกรณ์วารสาร ฉบับพิเศษ รวมบทความทางด้านบัญชี*, (2537), หน้า 193.

¹² เทวินทร์ สิริโชคชัยกุล, *ISO 14001 ระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม*, หน้า 110.

ลำดับที่ 3 ต้องการให้มีการกลับมาใช้ได้อีก(Reuse) หรือเติมใหม่ได้อีก(Refill) หรือนำกลับคืนมาใช้(Recover) หรือนำกลับมาใช้ใหม่(Recycle)

ลำดับที่ 4 ต้องการให้มีการบำบัดก่อนที่จะปล่อยสู่สาธารณะ(Treatment)

ลำดับที่ 5 ต้องการให้มีการกำจัด(Disposal)

การที่ผู้บริหารจะทำหน้าที่ต่างๆในการจัดการสิ่งแวดล้อมตามที่ได้กล่าวมาให้ประสบความสำเร็จได้นั้น จำเป็นต้องมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมที่ดี ดังนั้นการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมจึงเป็นหนทางหนึ่งที่ทำให้ผู้บริหารได้ข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่จำเป็นสำหรับการบริหารต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมและการจัดการสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องได้เป็นอย่างดี

นักบัญชีกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

นักบัญชีเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการเก็บรวบรวม บันทึก จำแนก และทำการสรุปข้อมูลอันเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในรูปตัวเงิน โดยผลงานขั้นสุดท้ายคืองบการเงิน ที่ผู้เกี่ยวข้องจะนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ต่างๆที่ต้องการ ดังนั้นนักบัญชีจะต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถในวิชาชีพบัญชีเป็นอย่างดี รวมถึงต้องมีความรู้ในด้านบริหารธุรกิจและด้านอื่นๆที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ข้อมูลแก่ผู้ใช้งบการเงินอย่างเพียงพอด้วย

ในอดีตนักบัญชีไม่คิดว่ากิจกรรมเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมของกิจการควรเป็นกิจกรรมทางบัญชี และผลภวการรักษาสีงแวดล้อมให้เป็นภาระของรัฐบาล มีผลให้สิ่งทีควรเป็นต้นทุนเอกชนที่มีโรงงานกลายเป็นต้นทุนของสังคม รัฐบาลต้องใช้งบประมาณทีมาจากประชาชนโดยรวมมารักษาสิ่งแวดล้อมให้ดี ขณะเดียวกันต้นทุนของสินค้าทีมาจากกิจการทีทำลายสิ่งแวดล้อมก็ต่ำกว่าทีควรจะเป็น เช่นนี้ ทำให้เกิดความไม่ยุติธรรมในสังคม ดังนั้นนักบัญชีจึงต้องพัฒนาหลักการบัญชีสิ่งแวดล้อมขึ้นมามีใช้ในทางปฏิบัติ เพื่อความถูกต้อง ยุติธรรมและเหมาะสม¹³

เหตุผลสำคัญทีนักบัญชีต้องเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องกับปัญหาสิ่งแวดล้อมมี 2 ประการดังนี้¹⁴

1. ปัญหาสิ่งแวดล้อมเป็นปัญหาธุรกิจซึ่งส่งผลต่อความได้เปรียบเชิงการแข่งขัน ประสิทธิภาพด้านต้นทุนมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สินทีอาจเกิดขึ้นและความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ ซึ่งเป็นเรื่องทีนักบัญชีต้องเข้ามามีบทบาทแทบทั้งสิ้น

¹³ ประวิตร นิลสุวรรณากุล, "การพัฒนาของการบัญชี", เอกสารประกอบการประชุมนักบัญชี ครั้งที่ 15, (2540), หน้า 328-329.

¹⁴ ศิลปพร ศรีจันเพชร และ วิเชษฐ โธจนสุกาญจน, "การบัญชีสีเขียว: แนวโน้มทีโลกเรียกกรอง", เอกสารประกอบการประชุมนักบัญชี ครั้งที่ 15, (2540), หน้า 356-357.

2. ปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมเป็นประเด็นที่ควรนำมาตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในภาวะปัจจุบันที่ประชาชนเรียกร้องให้หน่วยงานของรัฐเข้ามาทำหน้าที่ตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมในกิจการต่าง ๆ อย่างจริงจัง การตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมจึงเป็นส่วนหนึ่งของการบริหารสิ่งแวดล้อมของกิจการ แม้ว่าการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมจะไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับนักบัญชี แต่ก็เป็นหนทางที่นักบัญชีอาจจะเข้าไปมีส่วนร่วมได้ และนักบัญชีจำต้องมีทักษะและประสบการณ์ในเรื่องนี้ เพื่อลดความเสี่ยงภัยด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ

เมื่อนักบัญชีต้องเข้ามาเกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมแล้วแน่นอนว่านักบัญชีต้องมีบทบาทและภาระหน้าที่เพิ่มขึ้นจากเดิม ซึ่งเราอาจกล่าวได้ว่างานของนักบัญชีการเงินและนักบัญชีบริหารที่ต้องเปลี่ยนแปลงไปมีดังนี้¹⁵

สำหรับนักบัญชีการเงินแล้ว โดยปกติผลงานที่ได้มักเป็นงบการเงินที่ใช้ได้สำหรับวัตถุประสงค์หลายอย่าง เรียกว่าเป็นงบการเงินสำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไป เนื่องจากจัดทำขึ้นเพื่อให้บุคคลภายนอกที่ต้องการใช้นำไปใช้ได้ทุกฝ่าย

แต่ในการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมนั้น งบดุลต้องแยกสินทรัพย์และหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมออกต่างหาก และสิ่งที่ยากสำหรับนักบัญชีสิ่งแวดล้อม ก็คือการรับรู้ การวัดหรือกำหนดการกำหนดมูลค่า (Valuation) ค่าของต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่อาจจะเกิดขึ้น การรับรู้ภาระหนี้สิน การพิจารณาถึงหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น และการตั้งสำรอง

ส่วนในการจัดทำงบกำไรขาดทุน จะมีรายการต้นทุนสิ่งแวดล้อมเพิ่มขึ้นมา โดยแสดงแยกต่างหากจากรายการปกติ เช่น รายการต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการกำจัดของเสีย ค่าใช้จ่ายในการฟื้นฟูสภาพแวดล้อมให้อยู่ในสภาพเดิม เป็นต้น และในการจัดทำรายงานประจำปีต้องเปิดเผยข้อมูลการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมด้วย

สำหรับนักบัญชีบริหาร ผลงานที่ออกมาตามปกติคือรายงานสำหรับฝ่ายบริหารเพื่อให้ผู้บริหารใช้เป็นเครื่องมือในการตัดสินใจ การวางแผน การติดตามผลและการควบคุมการปฏิบัติงานของพนักงาน รวมถึงการแก้ไขปรับปรุงการปฏิบัติงานของกิจการ

ในส่วนของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมนั้น นักบัญชีบริหารมีส่วนสำคัญยิ่งต่อการปรับปรุงสิ่งแวดล้อมของอุตสาหกรรม บทบาทของนักบัญชีบริหารนี้ ได้แก่การตัดสินใจระยะสั้นเกี่ยวกับต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อม หนี้สินเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม การประเมินและกลั่นกรองงบประมาณจ่ายลงทุน โดยนำความรู้ ประสบการณ์ และทักษะด้านการบัญชีบริหารมาประยุกต์กับเรื่องดังกล่าว ซึ่งนับว่าเป็นสิ่งท้าทายต่อนักบัญชีบริหารที่ต้องจัดให้มีสารสนเทศ และระบบการควบคุมต่าง ๆ โดยครอบคลุมทั้งในเชิงเศรษฐกิจและสิ่งแวดล้อม

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 358-359.

นอกเหนือจากลักษณะดังกล่าวข้างต้นแล้ว นักบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมอาจให้ข้อสังเกตทั่วไปแก่ผู้บริหาร แม้จะเป็นหน้าที่ภายในบริษัทแต่ก็เป็นมุมมองจากภายนอก เป้าหมายพื้นฐานอีกประการหนึ่ง คือ การแสวงหากระบวนการแปรสภาพทรัพย์สินของบริษัทให้มีประสิทธิภาพมากที่สุด

โดยสรุปแล้วบัญชีบริหารจะครอบคลุมถึง

- แผนธุรกิจซึ่งรวมถึงต้นทุนใหม่ รายการเงินทุน และการประมาณการรายได้
- การประเมินการลงทุนโดยพิจารณาต้นทุนและประโยชน์ด้านสิ่งแวดล้อม
- การวิเคราะห์ต้นทุนและประโยชน์ของการปรับปรุงสิ่งแวดล้อม
- การวิเคราะห์ต้นทุนและโปรแกรมการปรับปรุงประสิทธิภาพ

ส่วนนักบัญชีที่เป็นผู้ตรวจสอบภายในของกิจการนั้น ต้องเพิ่มการตรวจสอบสิ่งแวดล้อมไว้ในโปรแกรมการตรวจสอบภายในของกิจการด้วย โดยการปฏิบัติการตรวจสอบสิ่งแวดล้อมแต่ละด้านจะขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ และชนิดของความเสียหาย ซึ่งสามารถแบ่งเป็น 8 เรื่อง ดังนี้¹⁶

1. การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

เป็นการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมที่สำคัญที่สุดการตรวจสอบประเภทนี้เป็นการตรวจสอบตามแนวทางตรวจสอบที่จัดทำขึ้นทั่ว ๆ ไป และเกี่ยวข้องกับหลาย ๆ ประเด็น เช่น การสอบทานการดำเนินงานที่อาจกระทบต่อ อากาศ น้ำ ที่ดิน และน้ำเสีย

2. การตรวจสอบระบบการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม

ในประเทศสหรัฐอเมริกา บริษัทต่าง ๆ ต้องรับภาระค่าใช้จ่ายเพื่อแก้ปัญหาสิ่งแวดล้อมซึ่งเกิดจากการปฏิบัติที่ผิดกฎหมาย ดังนั้น บริษัทเหล่านี้เริ่มที่จะมุ่งประเด็นไปยังแนวโน้มที่คาดไว้ในอนาคตและสิ่งที่จะกระทบถึง

3. การตรวจสอบรายการธุรกิจ (เป็นการตรวจสอบความถูกต้องอย่างละเอียด)

เพื่อวัตถุประสงค์ในการประเมินความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อม และหนี้สินที่ดิน หรือสถานที่ก่อนการได้มาของอสังหาริมทรัพย์ (ในสหรัฐอเมริกา ผู้ซื้อที่ดินมาต้องรับผิดชอบต่อมลภาวะที่ติดมากับที่ดินที่ซื้อด้วย)

4. การตรวจสอบสถานที่ที่ใช้กำจัด ใช้เก็บรักษาและใช้บำรุงรักษาวัตถุของเสียที่เป็นอันตราย

บริษัทต่าง ๆ ซึ่งมีการผลิตและก่อให้เกิดของเสียที่เป็นอันตราย อาจจะต้องทำสัญญากับบริษัทอื่น ๆ เพื่อให้ทำการเก็บ รักษา และการทำลายของเสียเหล่านี้ อย่างไรก็ตาม บริษัท

¹⁶ ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล, "ก้าวทันโลกกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม", หน้า 293-295.

ยังคงต้องมีภาระรับผิดชอบต่อความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อมที่อาจเกิดขึ้นจากบริษัทที่ดำเนินการจัดการให้บางบริษัทได้ทำการตรวจสอบต่อสถานที่ที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ดังกล่าว ทั้งของบริษัทเองและที่บริษัทได้ทำสัญญาด้วย

5. การตรวจสอบการป้องกันมลภาวะ

การตรวจสอบการป้องกันมลภาวะได้รับการออกแบบเพื่อลดของเสียตามแหล่งต่าง ๆ อันประกอบด้วย การจัดการ การเก็บรักษาพลังงาน การฟื้นฟู การนำกลับมาใช้ใหม่ การบำรุงรักษา การกำจัด และการปล่อยทิ้งตามแหล่งต่าง ๆ บริษัทจะตรวจสอบว่ามลภาวะนี้สามารถป้องกันได้หรือไม่

6. การตรวจสอบการบันทึกหนี้สินเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม

การตรวจสอบภายในเพื่อพิจารณาความน่าจะเป็น ความสมเหตุสมผล และการประมาณการปัญหาต่าง ๆ ที่จะก่อหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากสิ่งแวดล้อมที่ต้องบันทึกบัญชีหนี้สิน บ่อยครั้งที่ผู้ตรวจสอบจะต้องขอความช่วยเหลือจากนักกฎหมาย เพื่อช่วยกำหนดจำนวนที่ต้องบันทึก ซึ่งดีกว่าการที่จะรวบรวมจากจำนวนตัวเลขทางบัญชีและการดำเนินการ

7. การตรวจสอบผลิตภัณฑ์

บริษัทบางแห่งได้ทำการตรวจสอบผลิตภัณฑ์เฉพาะ เพื่อกำหนดว่ามีอะไรที่ต้องดำเนินการบ้างเพื่อก่อให้เกิดสิ่งแวดล้อมที่ดี และเพื่อยืนยันว่ามีการค้นพบและมีข้อจำกัดอะไรบ้างในการใช้สารเคมี และตัวผลิตภัณฑ์นั้นหรือไม่

8. การตรวจสอบด้านนิเวศน์

สหภาพยุโรปได้มีการพัฒนาและติดตามผลการตรวจสอบด้านนิเวศน์วิฑยามาเป็นเวลาหลายปีโดยสนับสนุนให้สร้างระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม รวมถึงตรวจสอบสถานที่ทุก 3 ปี จากผู้ตรวจสอบอิสระ (EMAS - Eco-Management and Audit Scheme) และอนุญาตให้บริษัทดำเนินการสร้างระบบดังกล่าว ใช้สัญลักษณ์ "EMAS" ได้ สัญลักษณ์นี้จะบ่งบอกถึงว่าเป็นบริษัทที่มีความห่วงใยในสิ่งแวดล้อม

นอกจากนี้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมยังมีผลกระทบต่องานของนักบัญชีในสาขาอื่น ๆ อีก เช่น นักบัญชีระบบ (System accountant) จะเกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงระบบสารสนเทศเพื่อการบริหารการเปลี่ยนแปลงระบบรายงานการเงินให้รวมรายการที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมเข้าไปด้วย นักบัญชีโครงการ (Project accountant) จะมีการประเมินเงินลงทุนการตรวจสอบสิ่งแวดล้อมตามข้อเสนอทางธุรกิจของบริษัท เช่น การซื้อหรือรวมกิจการการประเมินทางสิ่งแวดล้อมเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผน