

บทที่ 2

แนวคิดและแนวทางปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม

ปัจจุบันโรงไฟฟ้าแม่เมาะมีกำลังการผลิตรวมเป็นอันดับ 3 ของประเทศไทยรองจากโรงไฟฟ้าราชบุรี และโรงไฟฟ้าบางปะกง ดังนั้นจึงเป็นหน่วยงานที่มีความสำคัญต่อพลังงานของประเทศเป็นอย่างยิ่ง หากเกิดเหตุการณ์ที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมจนถูกต่อต้านจากชุมชน และสังคมเป็นเหตุให้ต้องชะลอการผลิต หรือรุนแรงจนถึงไม่ให้เกิดดำเนินงาน ย่อมส่งผลเสียหายต่อทั้งตัวกิจการและต่อประเทศชาติโดยรวมเป็นอย่างมาก การจัดการปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมจึงเป็นเรื่องที่จำเป็น และ ถือเป็นความรับผิดชอบต่อสังคมส่วนรวมซึ่งมีผลต่อต้นทุน และภาระผูกพันของกิจการ จึงจำเป็นต้องมีวิธีการปฏิบัติทางบัญชีสำหรับการรับรู้ และการวัดค่ารวมถึงการเปิดเผยข้อมูลรายการทางการเงินด้านสิ่งแวดล้อมที่เหมาะสมเพื่อประโยชน์ในการบริหารงานและชื่อเสียงของกิจการ

ในบทนี้จึงจะทำการศึกษาถึงแนวทางปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับบัญชีสิ่งแวดล้อมเพื่อให้ทราบถึงแนวทางในการรับรู้ และหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่า การนำเสนอในรายงานทางการเงิน รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเพื่อนำไปประยุกต์ใช้ในการบริหารงานต่อทรัพยากรการเงินด้านสิ่งแวดล้อมซึ่งเชื่อมโยงกับกิจกรรมของโรงไฟฟ้าแม่เมาะได้อย่างไร

ประวัติความเป็นมาของการบัญชีสิ่งแวดล้อม

การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมเป็นเรื่องที่ได้รับความสนใจในประเทศแถบยุโรปและอเมริกามาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2523 ชาวยุโรป และ อเมริกัน เริ่มตระหนักว่าปัญหาสิ่งแวดล้อมเป็นปัญหาใหญ่และยากเกินแก้ไข รวมทั้งยังเกิดเหตุการณ์รุนแรงที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมเกิดขึ้นมากมาย เช่น เหตุการณ์โรงไฟฟ้านิวเคลียร์เชอร์โนบีลระเบิดที่ประเทศรัสเซีย เมื่อ ปี พ.ศ. 2529 ส่งผลทำให้สารกัมมันตภาพรังสีรั่วไหลสู่บรรยากาศ ทำให้ประชาชนตาย และ บาดเจ็บจำนวนมาก หรือ กรณีเรือบรรทุกน้ำมันควาโนทะเลเหนือทำให้เกิดคราบน้ำมันปกคลุมพื้นน้ำ สัตว์ และ พืชบาดเจ็บ และ ล้มตายมากมาย เป็นต้น จึงได้มีการออกกฎหมายมาบังคับ และลงโทษกิจการที่ปล่อยของเสียและมลภาวะสู่สังคมโดยใช้นโยบายว่า ผู้ใดก่อมลภาวะผู้นั้นต้องชดใช้ความเสียหายที่เกิดขึ้น (The

Polluter Pays Principal) แต่พบว่าการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมเป็นภาระที่สูงมากในการกำจัดมลภาวะ และรักษาสิ่งแวดล้อมทั้งในส่วนของภาคเอกชน และ ส่วนภาครัฐ

ในประเทศแถบเอเชีย และประเทศไทย เริ่มให้ความสนใจต่อปัญหาสิ่งแวดล้อมมาตั้งแต่ประมาณปี พ.ศ. 2535 ที่ผ่านมานี้เอง แต่ยังไม่แพร่หลาย และ เป็นที่รู้จักในวงกว้างมากนัก อาจเนื่องมาจากยังเป็นความรู้ใหม่ และไม่ค่อยมีผู้รู้ หรือ ตำราประกอบมากนัก รวมถึงยังไม่มีผู้ศึกษาอย่างจริงจัง โดยเฉพาะการลงทุนเรื่องสิ่งแวดล้อมอาจไม่ได้รับผลตอบแทนที่เป็นรูปธรรมชัดเจนเท่าการลงทุนในส่วนอื่น เช่น การพัฒนารูปแบบผลิตภัณฑ์ การโฆษณา การบริหารงานต้นทุน เป็นต้น และ กฎหมายที่ใช้บังคับในเรื่องดังกล่าวยังมีไม่มากนัก รวมถึงเมื่อเศรษฐกิจในภาคพื้นเอเชียประสบปัญหาวิกฤตการณ์เช่นปัจจุบัน และถดถอยลง ความสนใจในเรื่องสิ่งแวดล้อมของกิจการจึงลดลง และคาดว่าจะลดลงเป็นอย่างมาก

ในภาคการเงิน และ การบัญชี นักบัญชีควรเข้าไปมีบทบาทในการกระตุ้นให้ธุรกิจมีความสนใจในการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมอย่างสม่ำเสมอเพื่อให้การบริหารงานมีประสิทธิภาพเป็นประโยชน์ต่อทั้งกิจการ และ สาธารณชน ในระดับสากลตั้งแต่ปลายปี พ.ศ. 2523 องค์การสหประชาชาติได้ตั้งคณะทำงานในการกำหนดมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและรายงาน (The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting : ISAR) ได้ให้ความสนใจเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม และได้ดำเนินการศึกษาวิจัยมากมายทั้งในระดับชาติ และในระดับกิจการอย่างต่อเนื่องมาโดยตลอดเพื่อระบุแนวทางปฏิบัติที่เหมาะสมที่สุดเพื่อลดความแตกต่างในทางปฏิบัติเพื่อให้ประเทศสมาชิกควรพิจารณาสถานะของประเทศตนในกำหนดมาตรฐาน และ วิธีปฏิบัติของตนให้สอดคล้องกับประเทศสมาชิกอื่นโดย ISAR ได้ออกเป็นรายงานแนวทางปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม (UNCTAD - ISAR Report - Environmental Financial Accounting) และได้มีการปรับปรุงแนวทางปฏิบัติทางบัญชีสิ่งแวดล้อมอย่างต่อเนื่องตลอดมาเพื่อใช้เป็นแนวทางปฏิบัติเดียวกันในระดับสากล นอกจากนี้ยังมีนักวิชาการในประเทศแถบยุโรป และ อเมริกาหลายท่านที่ได้เขียนหนังสือเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมเพื่อนำเสนอหลักการ และ แนวคิดการบัญชีสิ่งแวดล้อม ตัวอย่างเช่น หนังสือ Accounting for The Environment ของ Rob Gray with Jan Bebbington & Diane Walters , หนังสือ Green Reporting : Accountancy and the challenge of the ninties ของ Chapman & Hall เป็นต้น

แนวคิดและการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม

ในอดีตที่ผ่านมาการดำเนินธุรกิจต่าง ๆ ได้ใช้แหล่งทรัพยากรธรรมชาติไปกับการหาผลประโยชน์ให้กับกิจการของตนเองโดยไม่ได้ตระหนักถึงปัญหาสิ่งแวดล้อม และการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมมากนักเพราะเป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดต้นทุนต่อกิจการมากกว่าประโยชน์ที่เป็นรูปธรรมชัดเจน ต่อมาพบว่าความเสื่อมโทรมของธรรมชาติ และ มลภาวะมีผลเสียต่อกิจการเองและสังคมส่วนรวม ทั้งในระยะสั้น และมีแนวโน้มที่จะรุนแรงมากขึ้นในระยะยาว หน่วยงานในภาครัฐ และ นักอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมต่างมีความรู้สึกเป็นห่วงในปัญหาสิ่งแวดล้อมอย่างมาก จึงมีความพยายาม และ กำหนดมาตรการต่าง ๆ มาควบคุมการเสื่อมโทรมของทรัพยากรธรรมชาติ จึงเกิดมี *แนวคิด และการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม* ดังต่อไปนี้

1. การอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมให้ยั่งยืน (Environmental sustainability)³ แนวคิดนี้เกิดจากผู้ประกอบการต่าง ๆ มีความเชื่อว่าไม่มีความเจริญเติบโตด้านเศรษฐกิจที่ยาวนานเกิดขึ้นได้ หากไม่มีการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมควบคู่ไปด้วยการพัฒนาทางเทคโนโลยีและวิธีการผลิต เป็นความร่วมมือกันระหว่างผลประโยชน์ของการพัฒนากับการอนุรักษ์ธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้เพื่อส่งเสริมให้มีการวางนโยบายและแผนงานที่สนับสนุนการผลิตในรูปแบบที่ประหยัดทรัพยากรธรรมชาติ ในขณะที่เดียวกันก็มีความพยายามที่จะควบคุมผลกระทบสิ่งแวดล้อมให้อยู่ในระดับที่สาธารณชนยอมรับได้ แนวความคิดที่ใช้สนับสนุนการพัฒนาธุรกิจให้ยั่งยืน คือ การดำเนินแนวทางปฏิบัติ ดังนี้

- 1.) หาแหล่งทรัพยากรที่สามารถนำมาใช้ทดแทนที่ทรัพยากรไม่สามารถนำมาใช้ใหม่ได้ (Replace) ตัวอย่างเช่น การก่อสร้างโรงงานผลิตกระแสไฟฟ้าจากพลังน้ำแทนการใช้พลังความร้อนจากการใช้ทรัพยากรที่มีวันสูญสิ้น เช่น น้ำมัน ถ่านหิน หรือ ก๊าซธรรมชาติ โดยนำน้ำที่เหลือจากการผลิตไฟฟ้านำไปใช้ในการชลประทาน และ ยังสามารถสูบกลับไปใช้ผลิตไฟฟ้าใหม่ได้อีก เป็นการนำทรัพยากรที่มีอยู่มาหมุนเวียน

³ วิระวรรณ สมบัติศิริ, ดร. การพัฒนาพลังไฟฟ้าแบบยั่งยืนเพื่อความสมดุลแห่งสิ่งแวดล้อมและสังคมไทย เอกสารทางวิชาการด้านสิ่งแวดล้อม, การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย, ตุลาคม 2540, หน้า 2- 4

ใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดโดยไม่สูญเสียทรัพยากร หรือ โครงการนำพลังแสงอาทิตย์ (Solar Cell) มาใช้ในการผลิตพลังงานไฟฟ้าโดยเก็บไว้ในระบบแบตเตอรี่ เป็นการประหยัดพลังงานในรูปแบบอื่น และ ถือเป็นการพัฒนาหาแหล่งพลังงานทดแทนใหม่ เป็นต้น

- 2.) พัฒนาการใช้เทคโนโลยีที่สอดคล้องกับสภาพแวดล้อม ความมั่นคงทางสภาพนิเวศวิทยา และด้านการเพิ่มพูนทักษะ (Renovation / Retechnology) ตัวอย่างเช่น ระบบบำบัดน้ำเสียโดยวิธีชีวบำบัด หรือ โครงการติดตั้งเครื่องกำเนิดไอน้ำ และ กระแสไฟฟ้า (Power Boiler) ในเครื่องเดียวกัน เป็นต้น
- 3.) ลดการใช้ทรัพยากรที่หายากลงให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ (Reduce) โดยมีการออกแบบผลิตภัณฑ์ที่สามารถซ่อมแซมได้ง่าย และสามารถนำกลับมาใช้ใหม่ได้ ตัวอย่างเช่น โรงงานอุตสาหกรรมกระดาษมีการติดตั้งเตาเผาเคมีกลับคืน (Recovery Boiler) ที่สามารถหมุนเวียนพลังงานความร้อนกลับคืนมาใช้ใหม่เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของกระบวนการเผาไหม้ เป็นการประหยัดพลังงาน และ ลดยูก๊าซเสียสู่สิ่งแวดล้อมในปริมาณต่ำที่สุด เป็นต้น
- 4.) เพิ่มการใช้สินค้า และ บริการที่ไม่สิ้นเปลืองพลังงาน หรือ วัสดุปริมาณมากแต่ช่วยให้คุณภาพชีวิตที่ดีขึ้นโดยการปรับเปลี่ยนรูปแบบสินค้า และ บริการใหม่ (Redesign) เพื่อช่วยประหยัดทรัพยากรธรรมชาติ และ ใช้อย่างคุ้มค่าที่สุด ตัวอย่างเช่น การออกแบบผลิตภัณฑ์หลอดตะเกียบประหยัดไฟ ตู้เย็นประหยัดไฟเบอร์ 5 การใช้หลอดไฟที่ควบคุมการเปิด - ปิดอัตโนมัติตามระดับความเข้มของแสงสว่างตามธรรมชาติ การใช้ก๊อกประหยัดน้ำ เป็นต้น

2.การจัดการด้านสิ่งแวดล้อมในประเทศที่พัฒนา⁴ มีแนวคิดที่ก้าวหน้า และรับรู้ถึงปัญหาสิ่งแวดล้อมอย่างดีโดยมีแนวคิดในเชิงการบริหาร และในเชิงการตรวจสอบ

⁴ ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล, ดร. ก้าวทันโลกกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม เอกสารประกอบการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 16 : ปฏิรูปวิชาชีพบัญชีเราพร้อมหรือยัง ? มิถุนายน 2542, หน้า 291 -

ในเชิงการบริหาร แนวคิดในการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมเข้ามามีบทบาทในการบริหารและจัดการด้านสิ่งแวดล้อม 3 แนวคือ

- 1.) การลดจำนวนของเสีย (Reduce) ตัวอย่างเช่น การนำระบบการผลิตต่อเนื่องเพื่อลดความสิ้นเปลือง และ มลภาวะ หรือ การนำระบบควบคุมคุณภาพโดยรวม (TQC) และ มาตรฐานการผลิต ISO 9000 มาใช้ในการผลิต เป็นต้น
- 2.) การนำมาใช้ใหม่โดยนำสิ่งที่ยังมีประโยชน์ และใช้งานได้อยู่มากมาใช้งานใหม่ (Reuse)
- 3.) การนำกลับมาใช้ใหม่ เป็นการส่งไปผลิตเพื่อทำให้สามารถนำกลับมาใช้ใหม่ได้ (Recycle) รวมทั้งการรับผิดชอบต่อในการย่อยสลายผลิตภัณฑ์ และ ชยะหลังการบริโภค ในภาคงานบริการก็มีการเปลี่ยนบรรจุภัณฑ์เป็นวัสดุอนุรักษ์ ลดจำนวนการใช้หีบห่อลง และการนำบรรจุภัณฑ์กลับมาใช้ใหม่ ตัวอย่างเช่น โครงการแยกประเภทขยะเพื่อให้เกิดขบวนการรีไซเคิล และ ลดปริมาณขยะ หรือ โครงการประกวดสิ่งประดิษฐ์จากวัสดุเหลือใช้ หรือ การติดฉลากเพื่อสิ่งแวดล้อม (Environmental Labeling) เป็นฉลากที่มอบให้แก่ผลิตภัณฑ์ที่มีผลต่อสิ่งแวดล้อมโดยรวมน้อยกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับผลิตภัณฑ์ในประเภทเดียวกัน และ มีคุณภาพการใช้งานอยู่ในระบบมาตรฐานเดียวกัน เป็นต้น

ในเชิงการตรวจสอบ การปฏิบัติการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ และชนิดของความเสี่ย แบ่งออกเป็น 8 ประเภทตามวัตถุประสงค์ ดังนี้

- 1.) การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย เป็นการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมที่สำคัญที่สุดตามแนวทางตรวจสอบที่จัดทำขึ้นทั่ว ๆ ไป และเกี่ยวข้องกับหลาย ๆ ประเด็น เช่น การสอบถามการดำเนินงานที่อาจกระทบต่ออากาศของกรมควบคุมมลพิษ กระทรวงวิทยาศาสตร์เทคโนโลยี และสิ่งแวดล้อม เป็นต้น
- 2.) การตรวจสอบระบบการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม เป็นการตรวจสอบการจัดการ และความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมของกิจการซึ่งต้องรับภาระค่าใช้จ่ายเพื่อ

แก้ปัญหาสิ่งแวดล้อมที่เกิดจากการปฏิบัติที่ผิดกฎหมายโดยมุ่งประเด็นไปยัง
แนวโน้มที่คาดไว้ในอนาคต และสิ่งที่จะมีผลกระทบต่อกิจการ

- 3.) การตรวจสอบความถูกต้องอย่างละเอียด เป็นการตรวจสอบเจาะลึกในรายละเอียด เป็นการสอบถามรายการธุรกิจเพื่อประเมินความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อมก่อนการได้มาซึ่งสินทรัพย์
- 4.) การตรวจสอบสถานที่ที่ใช้กำจัด เก็บรักษา และบำรุงรักษาวัตถุของเสียที่เป็นอันตราย เป็นการตรวจสอบสถานที่ที่ใช้ในการเก็บ รักษา ทำลายวัตถุของเสีย ทั้งในส่วนของกิจการเอง และ ที่จ้างบริษัทภายนอก เพราะ กิจการยังคงต้องมีการรับผิดชอบต่อความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อมที่อาจจะเกิดขึ้นทั้งสองส่วน
- 5.) การตรวจสอบการป้องกันมลภาวะ เป็นการตรวจสอบว่าการป้องกันมลภาวะของกิจการได้รับการออกแบบเพื่อลดของเสียตามแหล่งต่าง ๆ ประกอบด้วย การกำจัด การเก็บรักษาพลังงาน การฟื้นฟู การนำกลับมาใช้ใหม่ การบำรุงรักษา การกำจัด และการปล่อยทิ้งของเสียตามแหล่งต่าง ๆ กิจการจะตรวจสอบว่า มลภาวะนั้นสามารถป้องกันได้ โดยมีการปรับปรุงกระบวนการผลิตภัณฑ์ และระดมเงินทุนเพื่อจัดการด้านสิ่งแวดล้อม
- 6.) การตรวจสอบการบันทึกหนี้สินเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม เป็นการตรวจสอบภายในถึงความน่าจะเป็น ความสมเหตุสมผล และการประมาณมูลค่าของหนี้สินที่บริษัทรับรู้เป็นหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ
- 7.) การตรวจสอบผลิตภัณฑ์ เป็นการตรวจสอบตัวผลิตภัณฑ์ของกิจการโดยเฉพาะเพื่อก่อให้เกิดสิ่งแวดล้อมที่ดี หรือ มีข้อจำกัดในการใช้สารเคมี และในตัวผลิตภัณฑ์เอง
- 8.) การตรวจสอบด้านนิเวศวิทยา⁵ เป็นการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบอิสระ ซึ่งมีมาตรฐานการจัดการสิ่งแวดล้อมที่มีการพัฒนา และ เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปทั้งในระดับประเทศ ระดับภูมิภาค และ ระดับสากล ตัวอย่างเช่น

⁵ จันทรา ทองคำภา, มาตรฐานการจัดการสิ่งแวดล้อม : ธุรกิจไทยพร้อมหรือยัง? , วารสารสิ่งแวดล้อม ปีที่ 1 ฉบับที่ 2, มีนาคม - เมษายน 2539, หน้า 15 - 16

EMAS (Eco - Management and Audit Scheme) ในการติดตามผลการตรวจสอบด้านนิเวศวิทยากิจการที่ได้รับการสนับสนุนให้สร้างระบบการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม รวมถึงตรวจสอบสถานที่ทุก 3 ปีโดยมีการให้สัญลักษณ์ " EMAS " เพื่อบอกว่า เป็นกิจการที่มีความห่วงใยต่อสิ่งแวดล้อม EMAS เป็นกรอบของการจัดการสิ่งแวดล้อมที่ประกอบด้วยขั้นตอนต่าง ๆ 7 ขั้นตอน คือ

- นโยบาย (Policy) ของหน่วยงานที่ต้องกำหนดชัดเจน
- การตรวจทาน (Review) โดยเฉพาะในด้านผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมของกิจกรรมต่าง ๆ ในองค์กร
- การกำหนดโปรแกรมกิจกรรม (Program) เพื่อนำไปสู่เป้าหมาย
- การสร้างระบบการจัดการ (Management System) เพื่อให้มีการกำหนดความรับผิดชอบ วิธีการ และ เครื่องมือในทางปฏิบัติ
- การติดตามตรวจสอบอย่างสม่ำเสมอ (Audit) เพื่อประเมินผลงาน และ ปรับปรุงวิธีการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม
- คำแถลงการด้านสิ่งแวดล้อม (A Statement For Environmental Performance) เพื่อแสดงเจตจำนงค์ และ เผยแพร่ต่อสาธารณชน
- การลงทะเบียนอย่างเป็นทางการ (Verification and Validation) เพื่อดำเนินงานตามโปรแกรม และ เผยแพร่ต่อสาธารณชนในสื่อต่าง ๆ

ISO 14001 เป็นมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมซึ่งเป็นมาตรฐานสากลที่ประกาศใช้โดยองค์กรมาตรฐานสากล (International Standard Organization) โดยมีข้อกำหนดเกี่ยวกับระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมครอบคลุมประเด็นหลักที่สำคัญ 5 ประเด็น คือ

- การกำหนดนโยบายทางด้านสิ่งแวดล้อม (Policy)
- การวางแผนงาน (Planing)
- การปฏิบัติ และ การดำเนินงาน (Implementation and Operation)
- การติดตามผล และ แก้ไข (Checking and Corrective Action)
- การพิจารณาตรวจทานโดยผู้บริหาร (Management Review)

3.แนวคิดการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมในประเทศไทย ในระยะ 10 ปีที่ผ่านมาประเทศไทยมีการพัฒนาประเทศทั้งในส่วนของแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ และในภาคเอกชนที่จะทำให้ประเทศไปสู่การเป็นประเทศอุตสาหกรรมใหม่ (New Industrized countries : NICS) ทำให้มีการขยายตัวทางอุตสาหกรรม มีโรงงานเพิ่มจำนวนมากซึ่งเป็นผลมาจากนโยบายการลงทุนที่ได้รับการสนับสนุนดังกล่าว แต่อุตสาหกรรมเกือบทุกแห่งแล้วแต่สร้างปัญหามลภาวะไม่ว่าจะเป็นมลภาวะทางน้ำ ทางอากาศ หรือทางเสียง และ ผู้บริหาร หรือภาครัฐเองก็ไม่ได้ตระหนัก และจริงจังกับปัญหาดังกล่าวเนื่องจากการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมด้วยความสนใจในประเทศไทย แทบไม่มีและกฎหมายบังคับโดยเฉพาะยังไม่มี แม้ในระยะ 5 ปีที่ผ่านมาจะมีการออกกฎหมายมาบังคับใช้ เช่น พ.ร.บ.สิ่งแวดล้อม ปี 2535 ก็ตาม และมีความพยายามควบคุมและตรวจตราโรงงานต่าง ๆ ให้ปฏิบัติตามกฎหมาย แต่ก็ยังเป็นปัญหาเนื่องจากบุคลากรของรัฐไม่เพียงพอและเป็นภาระที่หนัก หรือ การกำหนดมาตรฐาน ISO 14001 ที่กำหนดขึ้นเพื่อต้องการให้กิจการต่าง ๆ มีนโยบาย แผนการ และโครงการที่สัมพันธ์ด้านสิ่งแวดล้อม โดยฝ่ายบริหารและผู้สอบบัญชีต้องสอบทาน ติดตาม และประเมินผลด้วย กิจการยังต้องเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมให้ทราบทั้งภายใน และภายนอกกิจการถึง นโยบาย โครงการ การตรวจสอบ การสอบทาน แผนการป้องกันปรับปรุง รวมทั้งรายงานด้านสิ่งแวดล้อมที่ควรเปิดเผย และรับฟังความคิดเห็นของสาธารณชน กฎหมายที่เกี่ยวข้อง การฟ้องร้องคดี หรือความขัดแย้งในพื้นที่ การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานอื่น และรายงานสิ่งแวดล้อม ซึ่งยังไม่มีรูปแบบที่เป็นมาตรฐาน

นอกจากนั้นในประเทศไทยก็ยังไม่มีความมาตรฐานการบัญชี หรือแนวทางปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับเรื่องสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะ เช่นเดียวกับประเทศกำลังพัฒนา หรือประเทศส่วนใหญ่ในภาคพื้นเอเชียด้วยกัน นอกจากกฎหมายสิ่งแวดล้อมปี 2535 มีการกำหนดให้ในการก่อสร้างโครงการใหญ่ กิจการจะต้องยื่นผลการศึกษาผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อม เพื่อทำการอนุมัติก่อนทำการก่อสร้าง และ บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต้องรายงานเกี่ยวกับการจัดการสิ่งแวดล้อมด้วย ดังนั้นการที่ประเทศไทยยังไม่มีรูปแบบ และ วิธีปฏิบัติที่เป็นมาตรฐานในเรื่องสิ่งแวดล้อม จึงควรศึกษา และ พิจารณาถึงแนวความคิดการบัญชีสิ่งแวดล้อม และ มาตรฐานบัญชีที่เหมาะสมที่สุดมาใช้ในการดำเนินงานของกิจการ

แนวคิดการบัญชีสิ่งแวดล้อม⁶

การบัญชีสิ่งแวดล้อม เป็นการบัญชีสาขาเฉพาะ (Special area accounting) ที่กำหนดขึ้นเพื่อใช้เป็นแนวทางในการบริหารงานกิจการต่อทรัพยากรทางการเงินที่เกี่ยวข้องด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งเชื่อมโยงกับกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อทั้งกิจการ และสาธารณชน เนื่องจากผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมก่อให้เกิดปัญหาทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองทั่วโลก หน่วยงานทั้งภาครัฐ และภาคเอกชนทั้งในระดับประเทศ และระหว่างประเทศ จึงมีความพยายามที่จะเพิ่มมาตรการเพื่อรักษาสิ่งแวดล้อม รวมทั้งรณรงค์ให้มีการลด และการป้องกัน ตลอดจนการบรรเทาผลกระทบจากมลภาวะต่าง ๆ ส่งผลให้มีแนวโน้มที่กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลต่อสังคมเกี่ยวกับ นโยบาย วัตถุประสงค์ โครงการที่ดำเนินการอยู่ รวมถึงต้นทุน และประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ และโครงการดังกล่าว ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งเป็นเรื่องที่อ่อนไหว อาจก่อให้เกิดผลเสียหายต่อความลับ และความสามารถในการแข่งขันของกิจการได้

จากแนวคิดการบัญชีสิ่งแวดล้อมข้างต้น จึงเป็นการรายงานต้นทุนสิ่งแวดล้อม และหนี้สินที่เกิดจากรายการ หรือเหตุการณ์ที่กระทบต่อฐานะทางการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการที่ต้องรายงานไว้ในงบการเงินซึ่งมักเป็นต้นทุนที่มีผลกระทบต่อสังคมภายนอก (External cost) มากกว่าภายในกิจการซึ่งกิจการต้องรับรู้เป็นต้นทุนภายในกิจการ (Internal cost) โดยมีวิธีการบัญชีเกี่ยวกับ

- สินทรัพย์สิ่งแวดล้อม (Environmental Asset)
- หนี้สินสิ่งแวดล้อม (Environmental liability) และ ภาระผูกพัน (Obligation)
- สิ่งที่ได้คาดว่าจะได้รับคืน (Recoveries)
- การนำเสนอรายงานด้านสิ่งแวดล้อม (Presentation)
- การเปิดเผยข้อมูล (Disclosure)
- นโยบายบัญชี (Policy)
- เรื่องอื่นทั่วไป (Generals)

⁶ ประวิตร นิลสุวรรณากุล ดร., การพัฒนาของการบัญชี, เอกสารประกอบการสอนวิชา

ทั้งนี้ในการศึกษาแนวคิดการบัญชีสิ่งแวดล้อมยังต้องอิงการตีความ และวิธีการบัญชีตาม
 แม่บททางการบัญชี (Accounting framework) และ การเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ
 (Presentation and disclosure)

แนวทางปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ด้านสิ่งแวดล้อม

การบัญชีสินทรัพย์ด้านสิ่งแวดล้อมนี้เป็นการกล่าวถึง ต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมที่มีองค์
 ประกอบที่จะสามารถรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ตามเงื่อนไขตามหลักเกณฑ์ที่เหมาะสม และ สามารถวัด
 มูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ

1. การรับรู้สินทรัพย์สิ่งแวดล้อม (Recognition)

ในแนวทางปฏิบัติกำหนดให้กิจการจะต้องรับรู้ต้นทุนสำหรับสิ่งแวดล้อมในรอบ
 บัญชีที่เกิดขึ้นทันที หากต้นทุนสำหรับสิ่งแวดล้อมดังกล่าวอยู่ในเกณฑ์ที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ต้อง
 บันทึกเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ และ ตัดจำหน่ายตามที่เห็นสมควร

สินทรัพย์ด้านสิ่งแวดล้อม หมายถึง ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่กิจการพึงต้องรับรู้เป็นสินทรัพย์
 เนื่องจากเป็นทรัพยากรที่อยู่ภายใต้การควบคุมของกิจการที่เกิดจากผลการประกอบการทางธุรกิจ
 ในปัจจุบัน และผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต

ต้นทุนสิ่งแวดล้อม ประกอบด้วย ต้นทุนที่เกิดจากการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมที่ส่งผล
 กระทบต่อการประกอบธุรกิจของกิจการภายใต้ความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม รวมถึงต้นทุนอื่น ๆ
 ที่ถูกกำหนดตามนโยบาย และ ความต้องการของกิจการ ต้นทุนสิ่งแวดล้อมควรรับรู้ในงวดบัญชีใน
 งวดเดียว หรือ หลายงวด เมื่อแรกกำหนด หรือ พิสูจน์ได้ เข้าเงื่อนไขหลักเกณฑ์ของสินทรัพย์ควร
 บันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน (Capital expenditure) โดยบันทึกเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง
 หรือ อาจบันทึกแยกเป็นสินทรัพย์ด้านสิ่งแวดล้อมต่างหากตามความเหมาะสม และ ทายอดตัด
 บัญชีเป็นค่าใช้จ่าย (Expense) โดยแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีงวด
 ปัจจุบัน และ ในอนาคตตามความเหมาะสม และ ตามผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

โดยต้นทุนสิ่งแวดล้อมสามารถแบ่งตามประเภท รายจ่าย แบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท
ดังนี้⁷

1.) รายจ่ายที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน ได้แก่
 - 1.1.) ความเสียหายที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน รวมถึงความเสียหายต่อทรัพย์สินที่เกิดก่อนการรวมกิจการ หรืออุบัติเหตุ หรือ กิจกรรมอื่น ๆ ก่อนงวดปัจจุบันที่ต้องกำจัด
 - 1.2.) ต้นทุนในการกำจัดสิ่งปฏิกูลของสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน
 - 1.3.) ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ปรับปรุงของงวดบัญชีก่อน ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี หรือแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ
2.) รายจ่ายที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีปัจจุบัน
3.) ค่าใช้จ่ายที่จะก่อให้เกิดประโยชน์ทางเศรษฐกิจในอนาคต เช่น
 - 3.1.) การเพิ่มขีดความสามารถในการผลิต เพิ่มความปลอดภัย หรือประสิทธิภาพในการทำงานของสินทรัพย์ต่าง ๆ ที่กิจการเป็นเจ้าของ
 - 3.2.) การลด หรือ ป้องกันไม่ให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งอาจจะเกิดขึ้นจากผลการดำเนินงานในอนาคตของกิจการ
 - 3.3.) การรักษา และอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม

ส่วนหลักเกณฑ์ในการในการพิจารณาการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน (Capital expenditure) โดยหลักเกณฑ์ในการพิจารณาต้องอิงการตีความ และ วิธีการทางบัญชีตามแม่บทการบัญชี ในเรื่อง สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ ค่าใช้จ่าย ประกอบด้วย สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 วิธีการ ได้แก่

1.) วิธีการที่ทำให้เพิ่มประโยชน์ในอนาคต (Increased future benefit approach) ได้แก่ ต้นทุนในการซื้อ หรือปรับปรุงสินทรัพย์ใหม่ทำให้เกิดผลลัพธ์ได้มาซึ่งกระแสเงินสดรับสุทธิในอนาคตต่อกิจการ (Future net cash inflows) ตัวอย่างเช่น

- ต้นทุนสำหรับสิ่งแวดล้อมที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในอนาคต เช่น โทษปรับ เงินชดเชยค่าเสียหายจากผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม เป็นต้น ให้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้นทันที

⁷ ผ่องพรรณ เจียรวิริยะพันธ์, การบัญชีและการรายงานทางการเงินของต้นทุนสิ่งแวดล้อม เอกสารประกอบการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 16 : ปฏิรูปวิชาชีพบัญชีเราพร้อมหรือยัง ? มิถุนายน 2542, หน้า 283

- ต้นทุนสำหรับสิ่งแวดล้อมที่ไม่สัมพันธ์กับประโยชน์ในอนาคต หรือไม่แน่นอนว่าจะเกิดประโยชน์ในอนาคตอีกต่อไป หรือไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนในการวัดค่า เช่น การบำบัดน้ำเสีย การขุดลอกระบบระบายน้ำ การทำความสะอาดพื้นทราย และ ผิวน้ำจากคราบน้ำมัน ค่าตรวจสอบสิ่งแวดล้อม เป็นต้น ให้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น หรืองวดที่รับรู้ต้นทุนทันที

- ต้นทุนสำหรับสิ่งแวดล้อมตามกฎหมาย หรือ ระเบียบ ข้อบังคับ ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน หากพิสูจน์ได้ และมีหลักฐานที่แน่ชัดว่าเกิดประโยชน์ในอนาคต และเป็นผลมาจากกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับนั้น ให้ถือรวมเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์สิ่งแวดล้อมนั้น ๆ ได้เช่น ค่าภาษีอากร ค่าขนส่ง ค่าใช้จ่ายอื่นที่รวมอยู่ในราคาซื้อ เป็นต้น

- ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ถูกกำหนด หรือเป็นผลมาจากกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับใหม่ ให้พิจารณาตามหลักเกณฑ์ หากเกิดประโยชน์ในอนาคต ให้ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน หากเป็นการจ่ายเพื่อปรับปรุงให้เป็นไปตามกฎหมายใหม่เท่านั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในอนาคตต่อกิจการให้ตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้นทันที

2.) วิธีการในการทำให้เกิดต้นทุนส่วนเพิ่มต่อประโยชน์ในอนาคต (*Additional cost of future benefits approach*) ได้แก่ ต้นทุนในการปรับปรุงสินทรัพย์ให้อยู่ในสภาพที่ดีขึ้น หรือใช้งานได้ และไม่ก่อให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อมอยู่เสมอ อาจไม่เป็นการเพิ่มประโยชน์ในทางเศรษฐกิจในอนาคตต่อกิจการ แต่ เป็นต้นทุนที่ต้องเสียไปเพื่อลดค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากความเสียหายจากผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม เช่นค่าปรับ เงินชดเชย เป็นต้น ตัวอย่างเช่น

- ต้นทุนสำหรับสิ่งแวดล้อมที่รับรู้เป็นสินทรัพย์เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ถาวรอื่น เช่น เครื่องกรองอากาศที่ติดตั้งกับเตาเผาขยะ เป็นต้น ต้นทุนสำหรับสิ่งแวดล้อม คือ เครื่องกรองอากาศ จะรวมอยู่เป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ถาวรดังกล่าว คือ เตาเผาขยะ โดยไม่ต้องรับรู้เป็นรายการสินทรัพย์ - เครื่องกรองอากาศ แยกต่างหากเพราะประโยชน์ของเครื่องกรองอากาศเกี่ยวข้องกับประโยชน์ของเตาเผาขยะ เป็นต้น

- ต้นทุนสำหรับสิ่งแวดล้อม ในหลายกรณีที่เกิดขึ้นแล้วพบว่ามีความเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ถาวรอื่น แต่ไม่สามารถระบุ หรือแยกประโยชน์ในอนาคตของต้นทุนสิ่งแวดล้อมได้ เพราะประโยชน์ของต้นทุนสิ่งแวดล้อมดังกล่าวจะเกี่ยวโยงกับประโยชน์ของสินทรัพย์อื่นที่ก่อให้เกิดประโยชน์ในการดำเนินงานของกิจการ ให้ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ถาวรอื่นนั้นแทน เช่น

ค่าใช้จ่ายในการติดตั้งระบบติดตามผลทางอากาศ (Monitoring system) กับ เครื่องกำจัดก๊าซ เป็นต้น

2. การวัดมูลค่าของสินทรัพย์สิ่งแวดล้อม (Measurement)

การบันทึกการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน ตามมูลค่าที่ได้รับ หรือ เกิดขึ้นเริ่มแรก ณ เวลาที่ได้รับมาซึ่งสินทรัพย์นั้นในราคาทุนเดิม (Historical cost) เมื่อบันทึกต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนแล้ว โดยแสดงเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง ในบางกรณีผลของการรวมกันดังกล่าวอาจทำให้ มูลค่าที่บันทึก (Book value) สูงกว่า มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recovery value) เป็นผลให้สินทรัพย์ที่รวมกันดังกล่าวต้องทดสอบถึงความด้อยค่า และความเหมาะสมของการปรับมูลค่า ทำนองเดียวกันกับการบันทึกการรับรู้ และการวัดค่าของการด้อยค่าของสินทรัพย์ด้านสิ่งแวดล้อมก็เป็นไปตามหลักการเดียวกันของการด้อยค่าอื่น ความไม่แน่นอนอาจจะสูง โดยเฉพาะกรณีที่ถูกกล่าวหาว่ามีผลกระทบต่อมลภาวะของสิ่งแวดล้อมต่อมูลค่าสินทรัพย์ของสินทรัพย์ของผู้อื่น ก็ต้องพิจารณาถึงผลกระทบนั้นด้วย โดยอิงหลักเกณฑ์ และการตีความถึงการด้อยค่าตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่อง การด้อยค่าของสินทรัพย์

แนวทางปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

การบัญชีหนี้สินสิ่งแวดล้อมเป็นการประเมินถึงภาระผูกพันที่ก่อให้เกิดต้นทุนสำหรับสิ่งแวดล้อมทั้งภาระผูกพันที่เกิดขึ้นแล้ว และมีผลมาจากงวดบัญชีก่อน ภาระผูกพันในงวดบัญชีปัจจุบัน และ ภาระผูกพันที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต โดยมีหลักเกณฑ์ในการรับรู้ และ วิธีการวัดมูลค่าที่เหมาะสมมาปฏิบัติใช้กับรายการหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

1. การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม (Recognition)

หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ควรรับรู้เมื่อมีภาระผูกพัน (Obligation) เกิดขึ้นในกิจการ ทั้งภาระผูกพันที่เกิดขึ้นในปีปัจจุบันถือเป็นหนี้สิน (Liability) และภาระผูกพันในอนาคต ถือเป็นหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น (Contingent liability) โดยบันทึกรับรู้แยกจากกันอย่างชัดเจน ซึ่งภาระผูกพันที่เกิดขึ้นในกิจการ สามารถแบ่งได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่^๘

^๘ UNCTAD - ISAR Report - Environmental Financial Accounting , November 1997, P. 9 -

1.) *ภาระผูกพันทางกฎหมาย (Legal obligation)* เป็นหนี้สินที่เกิดขึ้นในกิจการจากกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบที่กำหนดไว้ให้กิจการต้องปฏิบัติตาม ตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อม พ.ศ.2535 ของกระทรวงวิทยาศาสตร์เทคโนโลยีและสิ่งแวดล้อม , กฎหมายควบคุมโรงงานของกระทรวงอุตสาหกรรม , กฎหมายในการจับกุม และบทลงโทษของกระทรวงมหาดไทย เป็นต้น

2.) *ภาระผูกพันที่กิจการกำหนดขึ้น (Constructive obligation)* เป็นหนี้สินที่เกิดขึ้นในกิจการที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นโดยประกาศให้ทราบโดยทั่วไปเป็นนโยบายของกิจการเองเพื่อจัดการด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งอาจไม่มีภาระผูกพันผลบังคับทางกฎหมาย หรืออาจจะขยายภาระผูกพันทางกฎหมายก็ได้ เพื่อให้การดำเนินงานของกิจการเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล ตัวอย่างเช่น กิจการอาจกำหนดนโยบายให้มีการขจัดมลภาวะในระดับสูงกว่ามาตรฐานที่กฎหมายกำหนดไว้เพื่อชื่อเสียงหรือการประชาสัมพันธ์หรือกระทบต่อการดำเนินงานของกิจการ เป็นต้น

3.) *ภาระผูกพันทางจริยธรรม (Equitable obligation)* เป็นหนี้สินที่เกิดขึ้นจากแนวคิดทางคุณธรรม หรือด้านจรรยาบรรณที่ไม่มีภาระผูกพันทางกฎหมาย หรือจากนโยบาย หรือจากสัญญาของกิจการ แต่เป็นสิ่งที่กิจการต้องการตอบแทน หรือช่วยเหลือสังคม ตัวอย่างเช่น เงินช่วยเหลือบุตรพนักงานที่ประสบปัญหาทางการเงิน การศึกษาแก่ชุมชน ค่าตอบแทนอาสาสมัครจากมลภาวะ เป็นต้น

หากภาระผูกพันที่เกิดขึ้นเป็น *ภาระผูกพันที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ถาวร* กิจการควรรับรู้ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการปรับสภาพ หรือปิดสถานที่ หรือการเคลื่อนย้ายสินทรัพย์ถาวร ซึ่งอยู่ภายใต้ภาระผูกพันของกิจการ มีแนวทางในการรับรู้ 2 วิธีการ คือ

1.) *วิธีการรับรู้ภาระผูกพันทั้งจำนวน (Total Amount approach)* หากภาระผูกพันนั้นสามารถระบุได้ว่ามีความจำเป็นต้องรับผิดชอบดำเนินการแก้ไขเกี่ยวกับการปรับสภาพ หรือการปิดสถานที่ หรือการเคลื่อนย้ายสินทรัพย์ถาวรเนื่องจากเกิดความเสียหายขึ้นทั้งในงวดปัจจุบัน หรือภาระผูกพันในอนาคต ต้องรับรู้เป็นหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมทันทีทั้งจำนวนในงวดที่เกิดขึ้น

2.) *วิธีการรับรู้ภาระผูกพันกระจายไปตามระยะเวลาในการดำเนินงาน (Build up provision over period to settlement)* เป็นแนวทางในการรับรู้ต้นทุนที่รับผิดชอบในการแก้ไขเกี่ยวกับการปรับสภาพ หรือปิดสถานที่ หรือเคลื่อนย้ายสินทรัพย์ถาวรเป็นระยะยาว กิจการอาจ

เลือกที่จะกระจายต้นทุนให้ครอบคลุมถึงระยะเวลาในการดำเนินการที่เกี่ยวข้อง หรือ ตามอายุการ
ใช้งานของสินทรัพย์ถาวรนั้น

หนี้สินที่เกิดขึ้นทั้ง 3 ประเภท อาจมีความไม่สม่ำเสมอในแต่ละประเภทธุรกิจ หรือแม้แต่ใน
ธุรกิจประเภทเดียวกันทั้งนี้เนื่องจากกฎหมายด้านสิ่งแวดล้อมของไทยยังเป็นเรื่องใหม่ และไม่มีบท
ลงโทษที่ชัดเจน หรือหากมีก็เป็นโทษที่เบาบาง และไม่เด็ดขาดในทางปฏิบัติ ทั้งยังมีหลายหน่วย
งานกำกับดูแล ไม่ว่าจะเป็นกระทรวงวิทยาศาสตร์เทคโนโลยีและสิ่งแวดล้อม กระทรวง
อุตสาหกรรม หรือกระทรวงมหาดไทย เป็นต้น ทำให้เกิดความสับสนในเรื่องการปฏิบัติตาม และ
จำนวนหนี้สินที่จะเกิดหากไม่ปฏิบัติตาม นอกจากนี้การระงับพันธอันเนื่องมาจากผู้บริหารสร้างขึ้น
หรือ ด้านจรรยาบรรณอาจมีความไม่แน่นอนสูงในการปฏิบัติตาม เช่น การเปลี่ยนฝ่ายบริหาร การ
เปลี่ยนแปลงนโยบายของกิจการ เป็นต้น และการบริหารธุรกิจในประเทศไทยปัจจุบันยังอยู่ระหว่าง
พัฒนาเกี่ยวกับจริยธรรม (Ethics) และการบริหารงานแบบโปร่งใส (Good Corporate
Governance) เพื่อให้ทัดเทียมระดับมาตรฐานสากล

2. การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม (Measurement)

วิธีการที่ใช้ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องในขนาดของต้นทุน
ในการปรับสภาพ หรือปิดสถานที่ และการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินออกจากพื้นที่ รวมถึงกรณีอื่นที่ค่า
ใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดหนี้สินยังพิจารณาได้ว่าจะเกิดขึ้นในงวด มีวิธีการวัดมูลค่าหนี้สินที่
เกิดขึ้น หรือ ที่อาจจะเกิดขึ้นมากมายหลายวิธี ได้แก่

1.) วิธีมูลค่าปัจจุบัน (Present value) กิจการจะต้องคำนวณประมาณการต้นทุนที่ใช้ใน
การซ่อมแซม ปรับสภาพหน่วยงานสนาม หรือ การปิดหน่วยงานสนาม หรือ การขนย้ายทรัพย์สิน
ออกจากหน่วยงานสนาม โดยมีวิธีการประมาณการ 2 หลักเกณฑ์ คือ

1.1.) ประมาณการจากเงื่อนไข และข้อกำหนดทางกฎหมายในปัจจุบัน (Based on
current cost estimated) เป็นประมาณการตั้งค่าใช้จ่ายล่วงหน้าตามจำนวนที่จำ
เป็นภายใต้เงื่อนไข กฎหมาย เทคโนโลยี กิจกรรมที่ต้องมี หรือ ปัจจัยแวดล้อมอื่นที่
เป็นอยู่ในปัจจุบันของกิจการ

1.2.) ประมาณการจากกระแสเงินสดจ่ายในอนาคต (Based on estimated future
cash outflows) เป็นการประมาณรายจ่ายที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคตที่กำหนดตาม
ภาระผูกพันโดยตั้งค่าใช้จ่ายล่วงหน้าตลอดระยะเวลาของการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง
จากประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จำเป็นในอนาคต

ในการใช้วิธีมูลค่าปัจจุบันนี้ต้องอาศัยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับ ค่าของเงินที่เปลี่ยนไปตามระยะเวลา (Time value of money) และ ปัจจัยอื่นที่อาจมีผลกระทบต่อจังหวะเวลา และจำนวนของประมาณการกระแสเงินสดตามภาวะผูกพัน ไม่ว่าจะเป็น สภาพเศรษฐกิจ สังคม การเมือง หรือจากภายในกิจการ แม้ปัจจัยดังกล่าวจะช่วยประมาณการผลที่ได้จากเหตุการณ์ในอนาคต แต่ก็ทำให้เกิดความไม่แน่นอนเพิ่มมากขึ้น และ อัตราการคิดลด (Discounted rate) ที่ใช้ในการวัดมูลค่าปัจจุบันต้องเป็นอัตราที่ไม่มีความเสี่ยง (Risk free rate) ตัวอย่างเช่น อัตราดอกเบี้ยของพันธบัตรรัฐบาล อีกทั้งต้องพิจารณาอัตราเงินเฟ้อ (Inflation rate) ที่คาดว่าจะเกิดขึ้น และมีผลกระทบต่อต้นทุนที่เกิดขึ้นในอนาคตด้วย นอกจากนี้กิจการยังต้องทำการสอบทานจำนวนหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมทุก ๆ ปี และปรับรายการเปลี่ยนแปลงที่มีอยู่ในสมมติฐานที่ใช้ในการคำนวณหาประมาณการค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคตโดยวัดจากปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับรอบบัญชีที่ภาระผูกพันนั้นเกิดขึ้นด้วย รวมทั้งพิจารณาถึงความก้าวหน้าของเทคโนโลยีที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในเวลาอันใกล้ด้วย วิธีมูลค่าปัจจุบันนี้ส่วนมากใช้สำหรับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่จะยังมี ด้ 'จชชั ละภาย ในระยะเวลาอันใกล้

2.) วิธีต้นทุนปัจจุบัน (Current cost) เป็นการประมาณการต้นทุนที่ใช้ในการปรับปรุงสภาพซ่อมแซม หรือ ปิดสถานที่ และ การเคลื่อนย้ายทรัพย์สินซึ่งเป็นภาระผูกพันที่เกิดขึ้นด้วยต้นทุนปัจจุบันทั้งหมด (Full cost) วิธีนี้ส่วนมากใช้กับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่ต้องจ่ายชำระภายในอนาคตอันใกล้

3.) วิธีเผื่อค่าใช้จ่ายล่วงหน้าตลอดระยะเวลาของการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง เป็นการคาดคะเนค่าใช้จ่ายตามระยะเวลาตลอดการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องอยู่บนพื้นฐานของการประมาณกระแสเงินสดที่ไหลออกมากกว่าจำนวนที่ต้องการในปัจจุบัน เป็นการทยอยรับรู้ต้นทุนที่จะต้องรับผิดชอบเมื่อเลิกโครงการ (Long - term Decommissioning costs) ซึ่งเป็นวิธีที่ยอมรับในทางปฏิบัติเพราะใช้ได้ผล อาจสามารถหลีกเลี่ยงการผันผวนอย่างรุนแรงในรายได้ และสถานะทางการเงินซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการของต้นทุนโดยไม่ต้องเสี่ยงต่อความไม่แน่นอนในอนาคตเช่นวิธีมูลค่าปัจจุบัน และยึดถือหลักความระมัดระวังมากกว่าวิธีต้นทุนปัจจุบัน

จากวิธีการวัดค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมดังกล่าว กิจการจะต้องประมาณการโดยใช้ประมาณการที่ดีที่สุดเหมาะสมในทางปฏิบัติกับลักษณะการดำเนินงานและกิจกรรมที่เป็นอยู่ของแต่ละกิจการ ในบางสถานการณ์อาจจะเป็นการยากที่จะพิจารณาประมาณการหนี้สินที่มีต่อสิ่ง

แวดล้อมได้ เนื่องจากมีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัจจัยหลายอย่าง ตัวอย่างเช่น กฎหมายใหม่ เทคโนโลยี หรือ นวัตกรรมใหม่ ในอนาคต สภาวะทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง รวมทั้งขอบเขต และ ชนิดของอันตรายต่อสถานที่ ขอบเขตของเทคโนโลยีที่สามารถนำมาใช้ ตลอดจนมาตรฐานการแพร่ขยายที่กฎหมายยอมรับในการแก้ไข แม้ว่าอาจเป็นไปได้ที่จะทำการประมาณหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่แท้จริงได้ แต่กิจการสามารถจะประมาณ ขอบเขตของการสูญเสีย (Scope of Loss) ออกเป็นช่วงของการสูญเสีย (Range of loss) ได้แก่ ระดับที่อาจจะเป็นไปได้สูงสุด (Highest probable) จำนวนขั้นสูงสุด (Maximum amount) จำนวนขั้นต่ำสุด (Minimum amount) หรือ มูลค่าที่คาดว่าจะเกิด (Expected value) ตามลำดับ ในกรณีนี้กิจการควรใช้วิธีประมาณการที่ดีที่สุด เหมาะสมที่สุดกับลักษณะกิจการโดยพิจารณาควบคู่ไปกับขอบเขตดังกล่าวด้วย หากกิจการไม่สามารถพิจารณาหา ประมาณการที่ดีที่สุดได้ต้องรับรู้ประมาณการขั้นต่ำสุดของช่วงเป็นอย่างน้อย ในกรณีการรับรู้น้อยมากที่จะไม่มีการจัดทำประมาณการ หรือ มีความไม่แน่นอนในการวัดมูลค่า หรือ ในระยะเวลาที่จะเกิดขึ้น ในกรณีดังกล่าวก็ควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

การรับรู้สิ่งที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recoveries)

สิ่งที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้กลับคืนมาสู่กิจการจากรายการด้านสิ่งแวดล้อม โดยทั่วไปสิ่งที่คาดว่าจะได้รับคืนจากรายการทางการเงินด้านสิ่งแวดล้อม มาจาก 3 แหล่ง ได้แก่

1. ค่าชดเชยที่คาดว่าจะได้รับคืนจากบุคคลที่สาม (Recoveries from third parties) ในบางกิจการหากมีกิจกรรมที่จำเป็นในการดำเนินงานที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม และมีภาระผูกพันเกิดขึ้นจำนวนมากอาจทำประกันภัยสำหรับผลเสียหายต่อสิ่งแวดล้อมไว้กับบุคคลที่สาม (Third parties) หรือเป็นกองทุนประกันภัยตนเอง (Self insurance) การรับรู้ ค่าชดเชยจำนวนดังกล่าวไม่ควรแสดงหักลบ (Offset) กับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม แต่ควรแยกรับรู้เป็นรายการสินทรัพย์ต่างหาก เว้นแต่จะมีสิทธิตามกฎหมายให้นำมาหักลบกันได้ เมื่อเป็นจำนวนหักลบเนื่องจากได้รับสิทธิตามกฎหมาย กิจการจะต้องเปิดเผยจำนวนเต็มของหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อม และ สิ่งทีคาดว่าจะได้รับคืนด้วย

2. รายได้ที่ได้รับคืนมาจากการขายสินทรัพย์ด้านสิ่งแวดล้อม (*Recoveries from sale of property*) การรับรู้รายได้จากการขายสินทรัพย์ด้านสิ่งแวดล้อม สามารถนำมาหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมได้ตามหลัก Matching รายได้จากการขายสินทรัพย์ กับรายจ่ายที่เป็นหนี้สินของกิจการ
3. รายได้ที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการจำหน่ายเศษซาก หรือสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้อง (*Expected recoveries from salvage and residual values*) ควรนำมาหักกลับกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้อง สำหรับสินทรัพย์ที่มีอายุงานจำกัด ราคาซากโดยทั่วไปมักพิจารณาขณะที่จำนวนเงินนั้นถูกตัดจ่าย ซึ่งอาจจะทำให้มีการคิดซ้ำเพื่อลดจำนวนหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมด้วยจำนวนเดียวกัน

การนำเสนอรายงานด้านสิ่งแวดล้อม (Presentation)

เป็นการรายงานต่อทั้งฝ่ายบริหารภายในกิจการเองเพื่อช่วยสนับสนุนผู้บริหารในการวางแผน การควบคุม การประเมินผล และการตัดสินใจ และการรายงานต่อบุคคลภายนอกถึงสารสนเทศด้านสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวกับการรั่วไหล การปนเปื้อน แผนงานในการขจัดมลภาวะ หรือของเสียตามกฎหมาย และข้อบังคับของหน่วยงานกำกับให้ธุรกิจต้องรายงานให้สาธารณชนทราบ ตัวอย่างเช่น กฎหมายวิสาหกิจของประเทศนอร์เวย์ได้กำหนดให้รายงานของคณะกรรมการบริษัทต้องมีข้อมูลเกี่ยวกับของเสียของธุรกิจ และ แผนงานป้องกัน และกำจัดของเสีย นั้น หรือ คณะกรรมการตลาดหลักทรัพย์แห่งสหรัฐอเมริกา (SEC) ได้ออกข้อกำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญในการปฏิบัติตามกฎหมายสิ่งแวดล้อมอันอาจกระทบต่อรายจ่ายลงทุน กำไร และฐานะการแข่งขันของกิจการ นอกจากนั้นยังกำหนดให้เปิดเผยประมาณการค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมทั้งในปัจจุบัน และ อนาคต ซึ่งรวมถึงหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น ส่วนในประเทศแคนาดา คณะกรรมการหลักทรัพย์ได้ออกข้อกำหนดในเรื่องสิ่งแวดล้อม เป็นต้น

การนำเสนอรายงานด้านสิ่งแวดล้อมกระทำได้ 2 ลักษณะ ดังนี้⁹

1. ลักษณะของรายงานทางการเงิน โดยแสดงรายการเป็นรายการ สินทรัพย์สิ่งแวดล้อม หนี้สินสิ่งแวดล้อม รายได้จากสิ่งแวดล้อม ค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อม แยกเป็นรายการต่างหาก จากรายการอื่นอย่างชัดเจน (ดังแสดงในภาคผนวก ก.) หรือ นำไปแสดงแยกต่างหากเป็นรายงานทางการเงินเชิงนิเวศ (Eco - Profit and loss , Eco - Balance sheet)

2. ลักษณะของรายงานที่มีใช้รายงานทางการเงิน โดยการนำเสนอข้อมูลรายงานประเภทอื่นของกิจการ ตัวอย่างเช่น รายงานประจำปี (Annual report) รายงานด้านสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะ (Eco report) รายงานเสนอผู้บริหาร (Message from Director Discussion and Analysis : MD & D) การเปิดเผยตามสื่อต่าง ๆ ได้แก่ วีดีโอ CD - Rom , Web site , Intranet Externet , Internet เป็นต้น ซึ่งตาม ข้อเสนอแนะขององค์การสหประชาชาติ (United Nation : UN) ได้ออกแนวทางสำหรับรายงานด้านสิ่งแวดล้อมไว้ว่า¹⁰

ในรายงานของคณะกรรมการบริษัทควรมีข้อมูลเกี่ยวกับ

- ปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับบริษัทและอุตสาหกรรม
- นโยบายสิ่งแวดล้อมที่ถือปฏิบัติ
- การปรับปรุงนโยบายสิ่งแวดล้อมตั้งแต่เริ่มใช้
- เป้าหมายการปล่อยสิ่งต่าง ๆ สู่อากาศและน้ำ
- การสนองตอบข้อกำหนดของรัฐบาล
- ปัญหาสำคัญ ๆ ทางกฎหมายสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการ
- ผลกระทบของมาตรการคุ้มครองสิ่งแวดล้อมที่มีต่อการลงทุนและกำไรของบริษัท
- ต้นทุนที่มีสาระสำคัญที่ถือเป็นรายจ่ายในงวดปัจจุบัน
- ต้นทุนที่มีสาระสำคัญที่ได้ถือเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนในงวดปัจจุบัน
- ต้นทุนที่มีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องเนื่องมาจากงวดบัญชีก่อน

⁹ Rob Gray with Jan Bebbington and Walters, Accounting For the Environment The Cromwell Press Ltd., Broughton Gifford, Melksham, England 1993, P. 232

¹⁰ ศิลปพร ศรีจันเพชร และ วิเชษฐ วจนสุภาณูจน์, การบัญชีสีเขียว : แนวโน้มที่โลกเรียกร้อง, เอกสารการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 15, สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, พ.ศ.2541, P.359

การเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม (Disclosure)

การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับต้นทุน และ หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม มีความสำคัญต่อการให้ความชัดเจน หรือ เป็นการอธิบายเพิ่มเติมรายการที่มีอยู่ในงบดุล หรือ งบกำไรขาดทุน อาจแสดงไว้ในงบการเงิน หรือ ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือ ในบางกรณีอาจเปิดเผยไว้เป็นรายงานแยกต่างหากเป็นการเฉพาะจากงบการเงิน การตัดสินใจในการเปิดเผยข้อมูลโดยแสดงรวมในงบการเงิน หรือ แยกต่างหากขึ้นอยู่กับ สาระสำคัญของรายการด้านสิ่งแวดล้อมนั้นทั้งความมีนัยสำคัญของจำนวนเงิน และในลักษณะของรายการด้วย

ตามข้อเสนอของ UN หมายเหตุประกอบงบการเงินควรเปิดเผยเรื่องต่อไปนี้

- นโยบายบัญชีสำหรับการบันทึกหนี้สินและค่าเผื่อ สำหรับการตั้งส่วนที่กันสำรองเผื่อ หายนะภัย และการเปิดเผยเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น
- จำนวนเงินของหนี้สินและค่าเผื่อ และส่วนที่กันไว้ระหว่างงวด
- จำนวนเงินของของหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้น
- ผลกระทบด้านภาษีอากร
- จำนวนเงินที่ได้รับอุดหนุนจากรัฐบาลในงวดนั้น

การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอาจนำเสนอ และ เปิดเผยโดยผลบังคับทางกฎหมาย หรือ โดยความสมัครใจของกิจการเพื่อรักษาสิ่งแวดล้อม หรือ ชื่อเสียงของกิจการ การเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมควรเป็นไปตามลำดับ ดังต่อไปนี้

1. ต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental costs) มีลักษณะการเปิดเผย ดังนี้

- ประเภทของรายการที่พิจารณาให้เป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม ตัวอย่างเช่น การรักษาสภาพน้ำ การรักษาสภาพอากาศและของเสีย การกำจัดของเสียที่เป็นก๊าซ การปรับสภาพสถานที่ การแก้ไขบำบัดการนำของเสียกลับมาใช้ใหม่ การวิเคราะห์การปฏิบัติตาม การควบคุม เป็นต้น
- รายการที่รวมอยู่ในต้นทุนสิ่งแวดล้อม โดยบางกิจการอาจเลือกรวมเฉพาะต้นทุนทั้งหมดที่ระบุได้ชัดเจนว่าเพิ่มประสิทธิภาพด้านสิ่งแวดล้อมโดยตรง และในบางกิจการอาจเลือกการปันส่วนต้นทุนที่เกิดขึ้นเป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม
- จำนวนเงินของต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่จะบันทึกในงบกำไรขาดทุน จะต้องแยกเป็น

- จำนวนของต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่หักออกจากรายได้
- จำนวนที่แยกประเภท เป็นต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน (Operating cost) หรือ ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน (Non - operating cost)
- ต้นทุนที่แยกแยะตามลักษณะที่เหมาะสม และขนาดของธุรกิจ และ/ หรือ ประเภทของสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการ
- ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ตั้งเป็นค่าใช้จ่ายฝ่ายทุน หรือ เป็นต้นทุนของสินทรัพย์สิ่งแวดล้อม ในระหว่างงวด
- ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้น และเป็นผลมาจากโทษปรับ และ โทษของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับที่มีต่อสิ่งแวดล้อม รวมทั้ง การชดเชยค่าความเสียหายที่เกิดจากการสูญเสีย หรือ บาดเจ็บที่มีสาเหตุมาจากความเสียหาย และมลพิษทางสิ่งแวดล้อมให้บุคคลที่สาม ควรต้องเปิดเผยเป็นรายการแยกต่างหาก
- ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับโทษปรับ โทษของการไม่ปฏิบัติตาม และการชดเชยค่าความเสียหายที่แตกต่างจากต้นทุนสิ่งแวดล้อมอื่นซึ่งไม่ก่อให้เกิดประโยชน์กลับคืนสู่กิจการ
- ต้นทุนสิ่งแวดล้อม ที่บันทึกเป็นรายการพิเศษ ที่ไม่ได้เกิดจากการดำเนินการปกติของกิจการ ควรเปิดเผยเป็นรายการแยกต่างหาก

2. หนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อม (Environmental liabilities) มีลักษณะการเปิดเผย ดังนี้

- หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ควรเปิดเผยเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุล หรือ ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน
- หลักเกณฑ์ หรือ ข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม (วิธีต้นทุนปัจจุบัน วิธีมูลค่าปัจจุบัน หรือ วิธีทยอยการรับรู้ตามระยะเวลาดำเนินงาน) และ ในกรณีที่ยากที่จะเกิด คือ อาจไม่สามารถประมาณจำนวนเงินของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมบางส่วน หรือ ทั้งหมดได้ กรณีนี้ไม่มีข้อยกเว้นกิจการในการเปิดเผยข้อเท็จจริงว่ามีหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ในสถานการณ์ดังกล่าว กิจการต้องเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงรวมทั้งเหตุผลที่ไม่สามารถประมาณการได้ไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินด้วย
- การจัดประเภทรายการหนี้สินที่มีสาระสำคัญแต่ละรายการควรเปิดเผย เช่น

- คำอธิบายย่อ ๆ เกี่ยวกับประเภทของหนี้สิน
- สิ่งที่ยังชี้ทั่วไปเกี่ยวกับระยะเวลา เงื่อนไขการชำระคืน และการกำหนดการรับรู้หนี้สินเกิดขึ้น หากมีความไม่แน่นอนอย่างเป็นทางการและ การกำหนดการรับรู้หนี้สินเกิดขึ้น หากมีความไม่แน่นอนอย่างเป็นทางการและ การกำหนดการรับรู้หนี้สิน หรือ เวลาที่จะชำระคืน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

- ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความไม่แน่นอนของการวัดมูลค่าใด ๆ ที่มีสาระสำคัญ และ เกี่ยวข้องกับการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และ ระดับของความเป็นไปได้ของผลที่เกิดขึ้น
- กรณีที่ใช้วิธีมูลค่าปัจจุบันเป็นหลักเกณฑ์ในการวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม กิจการควรต้องเปิดเผยข้อสมมติฐานทั้งหมดที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคต และการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมในงบการเงินแล้วโดยต้องรวมถึง
 - 1.) ประมาณการต้นทุนปัจจุบันของการตั้งหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม
 - 2.) ประมาณการอัตราเงินเฟ้อในระยะยาวที่ใช้ในการคำนวณหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อม
 - 3.) ประมาณการของต้นทุนที่จะต้องชำระคืนในอนาคต(กระแสเงินสดไหลออก)
 - 4.) อัตราคิดลด

ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมดังกล่าว จะช่วยให้ผู้ใช้ข้อมูลจากงบการเงินได้ทราบถึงลักษณะของหนี้สิน ระยะเวลา รวมทั้ง ภาระผูกพันต่อทรัพยากรการเงินในอนาคตของกิจการ

นโยบายการบัญชี (Accounting policies)

นโยบายการบัญชีที่ระบุได้ว่าเกี่ยวข้องกับต้นทุน และ หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ควรต้องเปิดเผยในเรื่องดังต่อไปนี้

1. รายการที่ถือเป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม
2. หลักเกณฑ์ในการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน หรือ ค่าใช้จ่าย
3. วิธีการคิดค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์สิ่งแวดล้อม

4. หลักเกณฑ์ และ วิธีการในการปรับปรุงต้นทุนสิ่งแวดลอมของงวดบัญชีก่อนในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี หรือ แก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ
5. หลักเกณฑ์ในการรับรู้ และ วิธีคิดมูลค่าของหนี้สินสิ่งแวดลอมทั้งหนี้สินที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบัน และ หนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต รวมถึงการตั้งสำรองเพื่อหนี้ที่อาจจะเกิดขึ้น (Provision)
6. หลักเกณฑ์ที่กิจการใช้ในการประมาณการหนี้สินด้านสิ่งแวดลอม
7. การด้อยค่าของสินทรัพย์ เมื่อมูลค่าของสินทรัพย์ด้านสิ่งแวดลอมที่บันทึกสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเป็นผลให้สินทรัพย์ดังกล่าวต้องทดสอบถึงความด้อยค่า และความเหมาะสมของการปรับมูลค่าด้วย
8. หลักเกณฑ์ในการปันส่วนรายการค้าปกติของกิจการเป็นรายการค้าด้านสิ่งแวดลอมทั้งด้านสินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ และ ค่าใช้จ่าย
9. วิธีการนำเสนอรายการที่เกี่ยวกับสิ่งแวดลอมงบการเงิน

เรื่องอื่นทั่วไป (General)

เรื่องอื่นทั่วไปเกี่ยวกับข้อมูลสิ่งแวดลอมควรเปิดเผยในเรื่องเกี่ยวกับ

- ลักษณะของหนี้สิน และ ต้นทุนสิ่งแวดลอมที่รับรู้ในงบการเงิน รวมถึงคำอธิบายโดยย่อเกี่ยวกับความเสียหายทางสิ่งแวดลอม กฎหมาย หรือ ข้อบังคับที่กำหนดให้ต้องมีการแก้ไขสิ่งแวดลอม และ กฎหมาย หรือ เทคโนโลยี ที่เป็นอยู่ในปัจจุบันใด ๆ ที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอย่างสมเหตุสมผล และ มีผลกระทบต่อจำนวนเงินที่ตั้งไว้
- ประเภทของสิ่งแวดลอมที่เกี่ยวข้องกับกิจการ และอุตสาหกรรมของกิจการซึ่งรวมถึง
 - 1.) นโยบายอย่างเป็นทางการ และแผนงานที่กิจการนำปรับใช้ หรือ โครงการที่เป็นทางการที่ได้รับความเห็นชอบจากกิจการ
 - 2.) หากไม่มีนโยบาย หรือ แผนงานอยู่เดิม กิจการต้องกล่าวถึงข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
 - 3.) การปรับปรุงส่วนสำคัญต่าง ๆ ของกิจการที่ได้กระทำตั้งแต่เริ่มมีนโยบาย หรือ ตลอดระยะเวลา 5 ปีที่ผ่านมาแล้วแต่ว่าระยะใดจะสั้นกว่า

4.) ขอบเขตของมาตรการของการป้องกันทางสิ่งแวดล้อมที่ได้ดำเนินการตามข้อบังคับทางราชการ และขอบเขตของข้อกำหนดของทางราชการที่ต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จ ตัวอย่างเช่น ตารางเวลาของการลดปริมาณของเสียที่ปล่อยออกมาจากโรงงาน ระยะเวลาที่จะต้องดำเนินการลดมลพิษให้เสร็จ เป็นต้น

5.) การดำเนินงานใด ๆ ที่อยู่ภายใต้กฎหมายเพื่อสิ่งแวดล้อม

- กิจการควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะต้องจ่ายให้แก่รัฐบาล เช่น ค่าสัมปทาน ค่าภาษี โดยจะต้องเป็นไปตามมาตรการในการป้องกันสิ่งแวดล้อม
- ในทางตรงกันข้าม กิจการควรต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการได้รับการสนับสนุน หรือ เงินอุดหนุนจากภาครัฐ เช่น เงินทุนช่วยเหลือ หรือ การลดภาษีสินทรัพย์ด้านสิ่งแวดล้อมนำเข้า หากปฏิบัติสอดคล้องกับการวัดมูลค่าเพื่อพิทักษ์สิ่งแวดล้อม เป็นต้น

การเปิดเผยข้อมูลในเรื่องทั่วไป อาจแสดงในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือ เป็นส่วนหนึ่งแยกต่างหากจากงบการเงินเพื่อให้ผู้ใช้ประโยชน์จากข้อมูลใช้ในการประเมินกิจการทั้งในปัจจุบัน และ ในอนาคตจากผลกระทบของการดำเนินการด้านสิ่งแวดล้อมต่อฐานะการเงินของกิจการ และการเปิดเผยข้อมูลจะขึ้นอยู่กับลักษณะของกิจการประกอบด้วย ในกิจกรรมด้านพิทักษ์สิ่งแวดล้อมที่ใช้สำหรับกิจการอุตสาหกรรมส่วนใหญ่เน้นเรื่อง การใช้เทคโนโลยีการผลิตที่สะอาด ระบบกำจัดของเสียที่ดี การประหยัดพลังงาน การพัฒนาผลิตภัณฑ์ที่ประหยัดพลังงาน และเป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม การใช้มาตรฐาน ISO ในธุรกิจการให้บริการ กิจกรรมจะเน้นเร่งโครงการรณรงค์ โครงการปลูกต้นไม้ การเข้าร่วมกิจกรรมอนุรักษ์กับองค์กรอื่น ประโยชน์ที่ได้รับจากกิจกรรมด้านสิ่งแวดล้อม การเปิดเผยมาก หรือน้อยขึ้นอยู่กับ นโยบาย และแผนสิ่งแวดล้อมของกิจการ ความตั้งใจจริงของกิจการ การตระหนักและเห็นความสำคัญของฝ่ายบริหาร การติดตามผลโครงการที่ได้ดำเนินการไปแล้ว เช่น โครงการปลูกต้นไม้ การติดตามผลภายหลังการปลูกและการเอาใจใส่ดูแลต้นไม้ที่ปลูกอย่างสม่ำเสมอมีผลต่อความสำเร็จของโครงการ งบประมาณ ทัศนคติของผู้บริหาร ความคาดหวัง และแรงกดดันของสาธารณชน เป็นต้น

นโยบาย และ แผนสิ่งแวดล้อมที่สร้างสรรค์ของกิจการก็นับเป็นการแก้ไขปัญหาล้างมลพิษอีกประการหนึ่งที่มีความสำคัญ และตรงประเด็นที่สุด ตัวอย่างเช่น

- การเลือกติดต่อธุรกิจเฉพาะคู่ค้าที่ไม่ทำลายสิ่งแวดล้อม

- การนำแนวความคิดเรื่องการตรวจสอบด้านนิเวศ (Eco - audit) สามารถใช้ในการตรวจสอบกิจการเอง หรือ คู่ค้าของกิจการ (Supplier audits) และ ให้นำไปใช้อย่างแพร่หลายยิ่งขึ้น เช่น นโยบายการจัดซื้อ กิจการอาจสั่งซื้อวัตถุดิบจากคู่ค้าที่รักษามาตรฐานสิ่งแวดล้อมเท่านั้น กิจการที่มีมาตรฐานด้านสิ่งแวดล้อมจะได้รับการยอมรับจากคู่ค้าโดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการที่ดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศ ซึ่งสอดคล้องกับแนวโน้มปัจจุบันที่กลุ่มประเทศทางการค้า เช่น กลุ่มสหภาพยุโรป (EU) กลุ่มประเทศ G - 7 ที่มีการกีดกันสินค้าจากผู้ผลิตที่ทำลายสิ่งแวดล้อม หรือ ไม่ได้มาตรฐานสิ่งแวดล้อม ISO 14001 หรือมีการใช้แรงงานเด็ก หรือ ได้รับการต่อต้านจากกลุ่มผู้บริโภคสีเขียว (Green consumer) เป็นต้น
- ธนาคาร หรือ สถาบันการเงินมีนโยบายในการให้สินเชื่อ หรือ มีนโยบายการลงทุนเฉพาะธุรกิจที่มีการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมที่ดี และเป็นธุรกิจที่เป็นประโยชน์ต่อส่วนรวม

กิจการที่มีนโยบายด้านสิ่งแวดล้อมที่ชัดเจนจะได้ประโยชน์ในการลดความเสี่ยงในด้านต่าง ๆ เช่น ลดความเสี่ยงด้านเครดิต (Credit risk) ลดความเสี่ยงจากการลดมูลค่าของหลักทรัพย์ที่บริษัทลงทุน (Position risk) ลดความเสี่ยงจากการเสื่อมมูลค่าของหลักประกัน (Security risk) และสังคมก็ได้รับผลประโยชน์ทางอ้อมอีกด้วย และรัฐบาลอาจให้การสนับสนุนให้มีการจัดตั้งกองทุนสิ่งแวดล้อม โดยให้กู้กับรัฐวิสาหกิจ และ เอกชนที่ต้องการจัดระบบบำบัดอากาศเสีย น้ำเสีย ระบบจำกัดของเสียหรืออุปกรณ์อื่น ๆ ที่ใช้ในการควบคุม หรือขจัดมลพิษ โดยให้กู้ในอัตราดอกเบี้ยต่ำ ปลอดการชำระหนี้เงินต้นใน 2 ปีแรก หรือ การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ยกเว้นภาษีบางประเภทสำหรับกิจการที่ดูแลด้านสิ่งแวดล้อม เป็นต้น

ดังนั้นจะเห็นได้ชัดว่า ในการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมต่อสาธารณชนจึงมีประโยชน์ทั้งต่อกิจการเอง และทั้งสังคมส่วนรวมเป็นอย่างมาก และควรควรมีการสนับสนุนทั้งในภาครัฐ และภาคเอกชนให้ตระหนักถึงปัญหา และความสำคัญในการป้องกัน หรือ แก้ไขปัญหาสิ่งแวดล้อมอย่างแพร่หลาย เพื่อความร่วมมือระหว่างผลประโยชน์ของการพัฒนากับการอนุรักษ์ธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมเป็นไปอย่างเหมาะสม และ ก่อให้เกิดความยั่งยืนยาวนาน (Sustainability) ในอนาคต