

ข้อมูลทางการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมที่ยั่งยืน

Accounting Information for Environmental Sustainability

อุษณา แจงคล้อย^{1*} ชุตินา นาคประสิทธิ์¹

Usana Jangkloy Chutima Nakprasit

บทคัดย่อ

การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจตามทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์แบบทุนนิยมที่มุ่งเน้นตัวเลขทางเศรษฐกิจโดยเฉพาะตัวเลขที่เป็นตัวเลขทางการเงินเพียงอย่างเดียวส่งผลให้การพัฒนาทางด้านต่าง ๆ เป็นไปอย่างรวดเร็ว และก่อให้เกิดการเร่งการผลิตและการบริโภคจนทำให้เกิดปัญหาสิ่งแวดล้อมขึ้นในปัจจุบันอย่างเห็นได้ชัด การแก้ไขปัญหาสิ่งแวดล้อมให้เกิดความยั่งยืนนั้นย่อมเกิดจากมนุษยชาติทุกคนต้องตระหนักถึงปัญหาดังกล่าว ดังนั้นบทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อสะท้อนคุณค่าของข้อมูลทางการบัญชีที่มีผลกระทบถึงการตระหนักและการรับรู้ปัญหาสิ่งแวดล้อมในสังคม เนื่องจากปัญหาสิ่งแวดล้อมนั้นเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมของคนและองค์กรต่าง ๆ ที่ประกอบกันขึ้นเป็นระบบเศรษฐกิจ การบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมนั้นจะเป็นการสะท้อนผลของกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดมลภาวะหรือปัญหาสิ่งแวดล้อมได้อีกทางหนึ่งซึ่งจะทำให้เกิดการรับรู้และตระหนักถึงปัญหาดังกล่าวไปสู่การกระทำขององค์กรทั้งในแง่ของนโยบาย กระบวนการ และวิธีการปฏิบัติเพื่อให้เกิดความยั่งยืนของสิ่งแวดล้อม และท้ายที่สุดการบัญชีจะสามารถวัดผลการดำเนินงานทั้งด้านการเงินและผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นกับสิ่งแวดล้อม อย่างไรก็ตามหากไม่ได้รับการร่วมมือจากทุกฝ่ายแล้วการแก้ปัญหาสิ่งแวดล้อมเพื่อให้เกิดความยั่งยืนย่อมทำได้ยาก ถึงเวลาแล้วที่ทุกคนจะต้องช่วยกันเพื่อปกป้องโลกใบนี้เพื่อให้ทุกชีวิตสามารถดำรงอยู่ได้อย่างพึ่งพาอาศัยกัน

Abstract

According to capitalism notion of neoclassic economic theory, economic growth focusing on only economic numbers, especially financial numbers, leads to rapid development in various areas. To achieve profit maximization, businesses accelerate production in response to massive consumption; however, the

¹อาจารย์ประจำ สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลอีสาน นครราชสีมา

*Corresponding Author email: song_usanae@gmail.com

acceleration has led to environmental problems. For a sustainable solution, it is imperative that humanity be aware of the problem. With this in mind, the aim of this study is to reflect on the value relevance of accounting information and its effect on the awareness and perception of environmental problems in society. Since environmental problems are related to human and organization behavior that constitutes the economic system, environmental accounting would reflect economic activities that result in pollution or environmental problems. The reflection will lead to awareness of environmental problems to related parties and in turn steps to ensure sustainability of solution via policy-making, processing, and practice. Lastly, accounting will help measure both economic and environment performances. However, without cooperation from involved parties, it will be challenging to create a sustainable solution for environmental problems. Now is the time that everyone should help protect the environment in order that every living creature can live together in harmony.

บทนำ

นับตั้งแต่สงครามโลกครั้งที่สองสิ้นสุดลง แนวความคิดเกี่ยวกับการพัฒนาได้รับอิทธิพลทางความคิดจากหลายสำนัก จนเป็นผลทำให้ทฤษฎีการพัฒนาต่าง ๆ เกิดพลวัตรและมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว อย่างไรก็ตามทฤษฎีที่ถูกนำไปใช้อย่างกว้างขวางคือการยึดแนวทางการพัฒนาแบบทุนนิยม (capitalism) ซึ่งเป็นการดำเนินการทางเศรษฐกิจแบบเสรี มีจุดมุ่งหมายในการสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจที่เน้นยุทธศาสตร์การพัฒนาอุตสาหกรรมเป็นหลัก โดยเป็นการอาศัยการพัฒนาจากชุมชนเมือง และการเสริมสร้างกลไกตลาดมาเป็นตัวสนับสนุน นักทฤษฎี W.Rostow กล่าวว่า กลไกตลาดตามแนวทางเศรษฐกิจเสรีนี้จะทำให้ได้ผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติเพิ่มขึ้นในอัตราที่แน่นอนและรวดเร็วกว่าการเพิ่มขึ้นของประชากร เป็นผลให้รายได้เฉลี่ยต่อหัวของประชากรในแต่ละปีเพิ่มสูงขึ้นตามไปด้วย ในขณะเดียวกันนักเศรษฐศาสตร์ส่วนใหญ่มักจะใช้ผลิตภัณฑ์มวลรวมภายใน ประเทศ (Gross Domestic Products: GDP) หรือผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติ (Gross National Products: GNP) เป็นตัวเลขบ่งชี้ว่าประเทศใดมีเศรษฐกิจภายในประเทศเป็นอย่างไร นอกจากนี้แล้วนักเศรษฐศาสตร์เหล่านั้นมักจะใช้แบบจำลองที่ยุ้งยากและซับซ้อนในการคำนวณตัวชี้วัดทางเศรษฐกิจต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับเศรษฐศาสตร์มหภาค แต่จากบทเรียนที่ผ่านมาของมนุษยชาติ

ได้เห็นเป็นประจักษ์แล้วในปัจจุบันว่าผลของการเร่งการผลิตและบริโภคทำให้โลกต้องเผชิญกับปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดจากการขยายตัวทางเศรษฐกิจและอุตสาหกรรม เช่น ปัญหาการปล่อยก๊าซที่ทำให้เกิดปฏิกิริยาเรือนกระจก (Greenhouse Gas Emissions) ปัญหาภาวะโลกร้อน (Global Warming) ปัญหาชุมชนเมือง (Urban Problem) และปัญหาอื่น ๆ ที่กระทบต่อความเป็นอยู่ของมนุษยชาติ (Fleischman & Schuele, 2006) อันนำมาสู่คำถามที่ว่า ความพยายามในการทำให้ตัวชี้วัดทางเศรษฐศาสตร์ที่เราต่างเชื่อว่าเป็นเครื่องบ่งบอกถึงความกินดีอยู่ดีสูงขึ้นโดยไม่ได้มองถึงผลเสียที่เกิดขึ้นจากการเร่งการใช้ทรัพยากรธรรมชาติ รวมถึงการทำลายสิ่งแวดล้อมและระบบนิเวศมีความถูกต้องในทฤษฎีพื้นฐานทางเศรษฐศาสตร์หรือไม่

แนวความคิดที่อาจเป็นสาเหตุหลักของการทำลายสิ่งแวดล้อม คือ ความเชื่อที่ว่าทรัพยากร ธรรมชาติ และสิ่งแวดล้อมเป็นทรัพยากรส่วนกลาง ซึ่งในสังคมเสรีประชาธิปไตยนั้นจะต้องเปิดโอกาสให้ผู้ใดเข้าไปใช้ประโยชน์มากน้อยอย่างไรก็ได้ตามที่ต้องการ และไม่ได้มีการกำหนดให้ผู้ใดเป็นผู้รับผิดชอบอย่างชัดเจน (Lehman, 1999) จึงทำให้ผู้ใช้เหล่านั้นมิได้ตระหนักถึงผลเสียที่จะเกิดขึ้น ส่งผลให้เกิดเป็นปัญหาที่เรียกว่าผลกระทบภายนอก (Externalities) ซึ่งหมายถึง การที่กิจกรรมการผลิตมีผลกระทบต่อบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมนั้น ๆ โดยตรง และผลกระทบนั้นไม่ได้ผ่านระบบของตลาด หรืออาจกล่าวได้ว่าการที่ไม่มีตลาดเข้ามาจัดการให้ค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นรวมอยู่ในราคาสินค้า ทำให้ผู้ผลิตและผู้บริโภคมิได้ตระหนักถึงผลกระทบที่เกิดขึ้น ในขณะที่ความเสียหายที่เกิดขึ้นนั้นกลับมามีผลกระทบต่อกลุ่มคนต่าง ๆ รวมถึงบุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ก่อให้เกิดความเสียหายนั้น และหากจะกล่าวในเชิงทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์แล้ว ผลที่เกิดจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจของหน่วยธุรกิจหนึ่งที่จะเป็นผู้ผลิต ผู้บริโภค หรือหน่วยงานรัฐบาล และมีฟังก์ชันการผลิตที่ไม่มีการแลกเปลี่ยน ซื้อมาหรือชดเชยเกิดขึ้น ทำให้เกิดภาวะต้นทุนภายนอก (External Costs) เพิ่มขึ้นนอกเหนือจากต้นทุนที่ใช้เพื่อการผลิตของหน่วยธุรกิจซึ่งเรียกว่าต้นทุนเอกชน (Private Costs) และต้นทุนที่เพิ่มขึ้นมานั้นจะตกอยู่กับสังคม (Social Costs) ทั้งนี้ปัญหาสี่แวดล้อมหลัก ๆ ที่เกิดขึ้นได้แก่ มลพิษทางน้ำและการขาดแคลนน้ำ มลพิษทางอากาศ การเสื่อมโทรมของผิวดินและดิน การบุกรุกทำลายป่า การสูญเสียความหลากหลายทางชีวภาพ และการทำลายชั้นบรรยากาศนั้น เป็นสิ่งที่ยังไม่มีใครคำนวณต้นทุนเหล่านี้ออกมาในรูปของตัวเงินที่ชัดเจน (Ekins, 1999)

แนวทางการจัดการกับปัญหาสี่แวดล้อม

แนวทางการจัดการกับปัญหาสี่แวดล้อมซึ่งเป็นเรื่องสาธารณะนั้น รัฐบาลต่าง ๆ จึงมักมีบทบาทที่สำคัญที่เข้ามาแก้ไขปัญหาดังกล่าว เหล่านี้ จากในอดีตพบว่ารัฐบาลต่าง ๆ

มักจะใช้มาตรการอยู่ 2 ลักษณะ อันได้แก่ Command and Control และ Economic Incentive ซึ่งทั้งสองวิธีนี้มีลักษณะแตกต่างกันดังนี้

1. Command and Control

การจัดการกับปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมในยุคแรกนั้นมักจะถูกกำหนดขึ้นโดยรัฐบาลผ่านนโยบายต่าง ๆ เป็นมาตรการแก้ไขปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้น เช่น การออกกฎหมายควบคุมต่าง ๆ เป็นต้น จากการทำการวิจัยโดยการสำรวจของ Ekins Paul พบว่าในอดีตที่ผ่านมาในประเทศต่าง ๆ มักจะจัดการเกี่ยวกับปัญหาสิ่งแวดล้อมในรูปแบบของการสั่งการและการควบคุม (Command and Control) ซึ่งรัฐบาลจะอาศัยอำนาจตามกฎหมายในการออกกฎระเบียบหรือข้อบังคับต่าง ๆ ที่กำหนดให้ภาคเอกชนต้องปฏิบัติตาม หากแต่รัฐบาลต่าง ๆ กลับพบว่า กฎหมายหรือมาตรการดังกล่าวมีอาจแก้ไขปัญหามลพิษได้อย่างแท้จริงเนื่องจากการมุ่งเน้นให้มีการจัดการของเสียหลังจากเกิดขึ้นแล้ว (End of Pipe) ซึ่งรูปแบบของการสั่งการและการควบคุมนี้ไม่สามารถจูงใจให้ธุรกิจพยายามพัฒนานวัตกรรมใหม่ ๆ ทั้งในด้านการจัดการและเทคโนโลยี ตลอดจนการเปลี่ยนแนวความคิดและพฤติกรรมที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมอีกด้วย นอกจากนี้แล้วในการออกกฎข้อบังคับ เช่น การเรียกเก็บภาษีที่ต้องขึ้นอยู่กับกระบวนการทางการเมืองนั้น อาจได้รับผลกระทบจากการลอบบี้ของหน่วยธุรกิจที่ได้รับผลกระทบที่จะต้องจ่ายภาษีเพิ่มขึ้นอันอาจส่งผลกระทบต่อสภาพในการแข่งขันของธุรกิจเหล่านั้น จนนำมาซึ่งการไม่สามารถออกกฎหมายภาษีต่าง ๆ นำมาบังคับใช้ได้ เช่น ในงานวิจัยเชิงประจักษ์ของ Ashworth et al. (2006) ได้ชี้ให้เห็นว่า พรรคการเมืองและนักการเมืองที่กุมเสียงข้างมากในสภา อันได้แก่ ฝ่ายรัฐบาลนั้น จะตัดสินใจไม่ออกกฎหมายภาษีใหม่ ๆ มาใช้ ถ้าหากกฎหมายภาษีหรือการตัดสินใจนั้นกระทบต่อเสียงสนับสนุนของตนซึ่งถือเป็นโอกาสทางการเมือง (Political Opportunity) ของนักการเมืองเหล่านั้น สอดคล้องกับแนวคิดทฤษฎีของ Hettich & Winer (1988) ที่กล่าวไว้ว่า องค์ประกอบเกี่ยวกับตัวเลือกทางภาษี มีอยู่ 4 องค์ประกอบ ได้แก่ (1) วัตถุประสงค์ของนักการเมือง (2) ผลของการตอบสนองต่อนโยบายของผู้มีสิทธิออกเสียง (3) กรอบแนวคิดของการแข่งขันทางการเมือง และ (4) การเผชิญหน้ากับข้อจำกัดของนักการเมืองและผู้ที่ต้องเสียภาษี โดยทฤษฎีนี้มีสมมติฐานว่า รัฐบาลต้องการให้มีเสียงสนับสนุนมากที่สุด ดังนั้นรัฐบาลจะกำหนดอัตราภาษีในทางที่ทำให้ต้นทุนทางการเมืองที่เพิ่มขึ้นจากภาษีนี้เท่ากับผลประโยชน์ส่วนเพิ่มที่ได้รับจากรายได้ส่วนเพิ่มจากภาษีนี้ และหากผลของการออกภาษีชนิดใหม่ทำให้ต้นทุนทางการเมืองของนักการเมืองฝ่ายรัฐบาลสูงขึ้น จะทำให้นักการเมืองฝ่ายรัฐบาลไม่สนับสนุนกฎหมายภาษีนั่น ๆ ซึ่งหมายถึงว่าในการออกกฎหมายต่าง ๆ หรือข้อกำหนดที่ให้ทำตามนั้นมิได้ขึ้นอยู่กับสาเหตุที่แท้จริงเพียงอย่างเดียว แต่ยังขึ้นอยู่กับ

กระบวนการทางการเมืองอีกด้วย ผลที่ตามมาคือ อาจทำให้กฎหมายเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ไม่ได้รับการสนับสนุน เช่น มีความพยายามในการเจรจาเพื่อหาหนทางร่วมในการบังคับใช้กฎหมายหรือข้อบังคับในหัวข้อที่เกี่ยวกับภาษีคาร์บอน/คาร์บอนไดออกไซด์ในกลุ่มสหภาพยุโรป (European Union: EU) มาเป็นระยะเวลานาน แต่ก็ไม่สามารถเจรจาไปจนถึงขั้นบรรลุผลสำเร็จได้เท่าที่ควร (Vehmas et al., 1999)

2. Economic Incentive

เมื่อผลของการใช้มาตรการทางภาษีไม่สามารถแก้ไขปัญหาสีงแวดล้อมได้ ดังนั้นในระยะต่อมา เริ่มตั้งแต่ปี ค.ศ. 1990 เป็นต้นมาจึงได้เริ่มมีการใช้แนวคิดของแรงจูงใจทางด้านเศรษฐศาสตร์ (Economic Incentive) เนื่องจากเป็นแนวคิดที่นำมาใช้ในขั้นตอนการป้องกันการเกิดปัญหาสีงแวดล้อมมากกว่าที่จะเน้นขั้นตอนของการควบคุมเมื่อมีของเสียที่ส่งผลกระทบต่อสีงแวดล้อมแล้วเท่านั้น โดยที่นักเศรษฐศาสตร์ยังเชื่อมั่นในเครื่องมือทางการตลาด (Market-Based Instrument) ที่จะนำเข้ามาจัดการแทนรัฐ กล่าวคือ การนำระบบราคาเข้ามาเป็นกลไกในการจัดการของเสีย เพื่อสะท้อนให้ภาคประชาชนและภาคธุรกิจนั้นตระหนักว่า สีงแวดล้อมเป็นสีงที่มีราคาและมีใช้ทรัพย์สินส่วนกลางเสมอไป เมื่อมีการจูงใจในแง่บวกแล้วสีงเหล่านั้นจะเป็นหนทางกระตุ้นให้เกิดการพัฒนา นวัตกรรมและเทคโนโลยีต่าง ๆ ในการกำจัดของเสีย เช่น การแนวคิดในการนำกลับมาใช้ใหม่ (Reuse) การจัดการเกี่ยวกับบรรจุภัณฑ์ ตัวอย่างที่เห็นได้ในปัจจุบัน คือ บริษัทสตาร์บัคส์ซึ่งเป็นบริษัทสัญชาติอเมริกา แต่มีสาขาอยู่ทั่วโลกได้รณรงค์เกี่ยวกับเรื่องของการบรรจุภัณฑ์ที่ทางร้านบรรจุให้ลูกค้าเพื่อนำกลับบ้านซึ่งเป็นพลาสติก โดยที่หากลูกค้านำภาชนะมาใส่กาแฟเองแล้วทางร้านจะลดราคาให้ในราคาเทียบเท่ากับราคาของบรรจุภัณฑ์นั้น นั่นทำให้ประชาชนได้เกิดการรับรู้ว่าเป็นความจริงแล้วลูกค้าจะต้องแบกรับภาระต้นทุนในส่วนของการบรรจุภัณฑ์นั้นด้วย และในปัจจุบันนี้ธุรกิจต่าง ๆ จึงหันมาใส่ใจเรื่องต่าง ๆ เหล่านี้รวมถึงภาครัฐได้ออกนโยบายส่งเสริมให้กิจการขนาดใหญ่หันมาช่วยส่งเสริมและใส่ใจมลพิษที่เกิดจากการใช้พลาสติกมากยิ่งขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับหลักการของ ค่าธรรมเนียมผลิตภัณฑ์ (Product Charge) โดยแนวคิดของค่าธรรมเนียมผลิตภัณฑ์นี้ จะเป็นการเก็บค่าธรรมเนียมสินค้าในขั้นตอนการผลิต หรือในการบริโภคที่ได้ส่งผลกระทบต่อสภาพแวดล้อม ซึ่งจะพบมากในกรณีที่สินค้าหรือบรรจุภัณฑ์ที่มีความยุ่งยากในขั้นตอนสุดท้ายในการกำจัดของเสีย การเก็บค่าธรรมเนียมผลิตภัณฑ์นี้จะทำให้ต้นทุนการผลิตหรือราคาสินค้าเพิ่มสูงขึ้นจากปกติ ข้อดีของเครื่องมือประเภทนี้ คือ เป็นแรงจูงใจให้ลดการใช้สินค้าที่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อสีงแวดล้อม ในทำนองเดียวกันกับหลักการผู้ก่อมลพิษเป็นผู้จ่าย (Polluter Pays Principle) คือ รัฐไม่ควรอุดหนุนในกระบวนการหรือการบริโภคที่ก่อให้เกิด

ปัญหาสิ่งแวดล้อม แต่ควรจะใช้มาตรการที่สะท้อนต้นทุนของการเสื่อมโทรมของสิ่งแวดล้อมออกมาในรูปของต้นทุนของสินค้าหรือบริการที่ก่อให้เกิดมลพิษอันเนื่องมาจากการผลิต หรือการบริโภคสินค้าหรือบริการนั้น (Ekins, 1999)

ผลการศึกษาการใช้มาตรการจูงใจจากสตาร์บัคส์ในประเทศไทย พบข้อมูลว่าตั้งแต่เริ่มเข้ามาดำเนินธุรกิจในประเทศไทย สตาร์บัคส์ได้รณรงค์การลดการใช้แก้วที่ใช้ครั้งเดียวทิ้ง โดยสตาร์บัคส์มอบส่วนลดให้ 10 บาท ให้กับลูกค้าที่นำแก้วส่วนตัวมาซื้อเครื่องดื่มที่ร้าน มาตรการดังกล่าวส่งผลตั้งปี ค.ศ. 2013-2018 ตามภาพที่ 1 จากมาตรการดังกล่าวทำให้ลดการใช้แก้วกระดาษและแก้วพลาสติกรวมทั้งสิ้น 10 ล้านแก้ว จะเห็นได้ว่ามาตรการจากบริษัทแม่ที่อยู่ในประเทศที่มีกฎหมาย หรือมีการรณรงค์การเลิกใช้พลาสติกทำให้เกิดกระแสการเปลี่ยนแปลงไปทั่วโลกได้เช่นกัน



ภาพที่ 1 การรณรงค์ตามมาตรการการลดใช้แก้วกระดาษของบริษัท สตาร์บัคส์ คอฟฟี่ (ประเทศไทย)

ที่มา: <https://th.starbucks.co.th/>

บทบาทของนักบัญชีต่อการให้ข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม

เมื่อการใช้เครื่องมือต่าง ๆ ทางเศรษฐศาสตร์ไม่เพียงพอที่จะขจัดความเสื่อมโทรมของสิ่งแวดล้อมได้ เนื่องจากกลุ่มประเทศผู้นำทางเศรษฐกิจและอุตสาหกรรม ต่างย้ายฐานการผลิตของตนเองเพื่อไปแสวงหาความได้เปรียบในการแข่งขันในรูปของแรงงาน หรือวัตถุดิบ

หรือในรูปผล ประโยชน์ด้านภาษีในประเทศที่กำลังพัฒนาในภูมิภาคต่าง ๆ ของโลก โดยเฉพาะในแถบเอเชีย ซึ่งทำให้ปัญหาสิ่งแวดล้อมกระจายไปยังทั่วโลก นักสิ่งแวดล้อมได้พยายามทำความเข้าใจถึงความต้องการที่จะให้เกิดความสมดุลระหว่างการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและการรักษาสภาพแวดล้อม โดยใช้คำว่าความยั่งยืน (Sustainable) มาอธิบายถึงความสมดุลนั้นว่า หมายถึง การบรรลุถึงความต้องการของคนในรุ่นปัจจุบันโดยปราศจากผลกระทบต่อความต้องการของคนในอนาคต (Fleischman & Schuele Karen, 2006) ให้คำจำกัดความของคำว่า (Sustainability) ว่าหมายถึง ความสามารถหรือกำลังการผลิตที่ไม่ทำให้เกิดการลดลงในความมั่งคั่งในอนาคต ส่วนในมุมมองของนักเศรษฐศาสตร์นั้นการพัฒนาที่นำไปสู่ความยั่งยืน คือการที่ทุนหรือทรัพยากรที่นำมาใช้ในการลงทุนทั้งหมดยังคงอยู่เท่าเดิมหรือมีการเพิ่มขึ้นตลอด ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า การเจริญเติบโตในอนาคตและคุณภาพชีวิตของมนุษยชาติขึ้นอยู่กับสิ่งแวดล้อม แหล่งทรัพยากรธรรมชาติ คุณภาพของอากาศ น้ำ และดิน การคำนึงถึงเฉพาะเป้าหมายตัวเลขทางเศรษฐกิจในระยะสั้น โดยเฉพาะตัวเลข GDP อาจส่งผลทำให้เกิดผลเสียในระยะยาว

การบัญชีในฐานะที่เป็นการสะท้อนเหตุการณ์เชิงเศรษฐกิจออกมาในรูปของตัวเลขทางบัญชี (Accounting Number) และงบการเงิน (Financial Statements) ต่างๆ เพื่อให้ผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholders) ได้รับรู้ผลการดำเนินงานและฐานะทางการเงินของกิจการ ดังนั้นตัวเลขทางบัญชีเหล่านั้นต้องสะท้อนข้อมูลอย่างเป็นกลางและยุติธรรมกับทุกฝ่ายจากแนวความคิดดังกล่าวของการบัญชีจึงทำให้เกิดความต้องการในการบัญชีสีเขียว (Green Accounting) หรือ การบัญชีสิ่งแวดล้อม (Environmental Accounting) หรือการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม (Social and Environmental Accounting) เพื่อที่ผู้วางแผนการพัฒนาจะได้นำตัวเลขที่เกิดจากการบัญชีดังกล่าวไปใช้ในการกำหนดนโยบายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ การมอง Green Accounting ในฐานะที่เป็นการบัญชีที่แสดงภาพรวม หรือตัวเลขทางการเงินระดับชาตินั้น Pearce & Warford (1993) นำเสนอว่า คือการนำทุน (Capital Assets) ทั้งหมดที่มีอยู่ร่วมกัน นำมาปรับตัวเลขด้วยมูลค่าสูญสิ้นของทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ในที่นี้ทุนทั้งหมดนั้นไม่เพียงแต่เป็นทุนที่ใช้ในการผลิตเท่านั้น (เครื่องจักร, โรงงาน, ถนน) แต่ยักรวมถึงทุนมนุษย์ (ความรู้, ประสบการณ์, ทักษะต่าง ๆ) และทุนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม (ป่าไม้, คุณภาพของดิน, คุณภาพอากาศ) โดยนำเสนอออกมาในรูปสมการดังต่อไปนี้

$$NNP^* = GNP - Dm - Dn - R - A$$

โดยที่ NNP^* คือ รายได้ประชาชาติที่ยั่งยืน

GNP คือ ผลิตภัณฑ์มวลรวมประชาชาติ

Dm คือ ค่าเสื่อมราคาของทุนที่ใช้ในการผลิต

Dn คือ มูลค่าสูญสิ้นของสิ่งแวดล้อม หรือทรัพยากร

R คือ ค่าใช้จ่ายในการฟื้นฟูเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม หรือทรัพยากร (เช่น ป่าไม้ ประมง)

A คือ ค่าใช้จ่ายเพื่อป้องกันการทำลายสิ่งแวดล้อม (เช่น มลภาวะทางน้ำ ดิน อากาศ)

แนวความคิดดังกล่าวได้ถูกวิพากษ์วิจารณ์ในประเด็นที่น่าสนใจคือ การได้มาซึ่งตัวเลขต่าง ๆ นั้นสามารถทำได้จริงหรือไม่ และนอกจากนี้ยังมีประเด็นในเรื่องของมาตรฐานในการจัดทำตัวชี้วัดนี้ของประเทศต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับตัวเลข เพื่อให้ตัวเลขของประเทศต่าง ๆ สามารถเปรียบเทียบกันได้ (UNSD, 2003) ดังนั้นแนวความคิดดังกล่าวจึงไม่ได้ถูกนำไปใช้ในช่วงเวลาที่ผ่านมา

ส่วนการให้ข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในระดับของภาคเอกชนที่สะท้อนออกมาจากข้อมูลทางบัญชีนั้น ได้มีการใช้ถ้อยคำที่แตกต่างกันไปแต่โดยรวมแล้วมีความหมายคล้ายคลึงกันเช่น Gray (2000) ได้พูดถึงการบัญชีเพื่อสังคม (Social Accounting) ว่ามีผู้นำคำว่า Social Accounting ไปใช้ในมุมมองอย่างกว้างขวาง โดยที่ Gray Rob ก็ได้ให้คำนิยามไว้ว่า การบัญชีเพื่อสังคม คือ การจัดเตรียมและนำเสนอข้อมูลทางการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสังคมขององค์กร สิ่งแวดล้อม ลูกจ้าง พนักงาน ชุมชน ลูกค้า และผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ ที่ได้รับผลกระทบจากกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์กร ดังนั้นการบัญชีเพื่อสังคมอาจจะประกอบด้วยข้อมูลที่เป็นตัวเงิน ข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน และการอธิบาย โดยที่การบัญชีเพื่อสังคมนี้จะต้องตอบสนองต่อจุดประสงค์ในเรื่องของความสำนึกรับผิดชอบขององค์กร (Accountability) ที่มีต่อผู้มีส่วนได้เสียต่าง ๆ ขององค์กรอย่างชัดเจน มีแนวความคิดที่พยายามจะให้ตัวเลขทางการบัญชีเชื่อมโยงกับความสามารถในการดำรงรักษาไว้เพื่อความยั่งยืน โดยนำเสนอรายงานตัวเลขกำไรในแบบที่เรียกว่า “Triple Bottom Line”² (TBL) ซึ่งนำเสนอไว้โดย John Elkington ในปี 1994 ซึ่งแนวคิดนี้มีได้เพิ่งเกิดขึ้นแต่ได้เริ่มมีแนวความคิดนี้มาตั้งแต่ปี 1987 แล้ว Gray & Bibbington (2001)

²สามารถศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมได้ที่ www.sustainability.com

ศึกษาบริษัทที่ประเทศนิวซีแลนด์ที่พยายามจะเข้าร่วมโครงการการพัฒนาเพื่อความยั่งยืนเป็นกรณีศึกษา โดยการนำรูปแบบรายงาน TBL Reporting มาใช้ ผลปรากฏว่ามีบริษัทที่เข้าร่วมโครงการจำนวนน้อย เนื่องจากมีต้นทุนที่สูงในการจัดทำข้อมูล ดังนั้นแนวคิด TBL Reporting ก็ยังไม่สามารถนำมาใช้ได้ทางปฏิบัติจริงกับทุกบริษัท จึงทำให้ดูเหมือนว่านักบัญชีไม่สามารถที่จะพัฒนากรอบแนวคิดทางด้านการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม เพื่อที่จะนำไปสู่การปฏิบัติที่จะส่งผลดีกับทุกฝ่ายได้อย่างแท้จริง (Gray, 2000)

การสะท้อนปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมของนักบัญชี

ถึงแม้ว่าแนวทางทั้งสองที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นของนักบัญชีจะไม่ได้รับความนิยมในการนำไปใช้อย่างแพร่หลายด้วยเหตุอันเนื่องมาจากการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ หรือแม้กระทั่งการถกเถียงกันเรื่องความเป็นไปได้ในการคำนวณตัวเลขต่าง ๆ อย่างไรก็ตาม นักบัญชียังคงพยายามสะท้อนปัญหาต่าง ๆ ของสิ่งแวดล้อม โดย Gray et al. (1993) ได้พยายามอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างการเปลี่ยนแปลงขององค์กรและการบัญชีไว้ว่าความสัมพันธ์ที่เห็นได้อย่างง่ายคือ เมื่อองค์กรมีการเปลี่ยนแปลงก็อาจจำเป็นต้องมีการเปลี่ยนแปลงในการบัญชี ในขณะเดียวกันเมื่อการบัญชีมีการเปลี่ยนแปลงหรือจะต้องเปลี่ยนแปลง นั่นก็อาจจะเป็นการกระตุ้นให้เกิดการเปลี่ยนแปลงในองค์กร หรืออาจเป็นการเปลี่ยนแปลงในลักษณะสะท้อนกลับซึ่งกันและกันระหว่างการเปลี่ยนแปลงขององค์กรและการเปลี่ยนแปลงการบัญชี ซึ่งอาจเป็นเหตุผลหลักที่นักบัญชีกลุ่มหนึ่งพยายามสะท้อนให้การบัญชีทำหน้าที่ในฐานะผู้ให้ข้อมูลแก่สังคม รวมถึงมีส่วนช่วยให้ข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในมุมของการบัญชี ดังนั้นการบัญชีสิ่งแวดล้อมจึงเป็นการบัญชีที่ให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องสภาพสิ่งแวดล้อม โดยจะแสดงถึงการสะท้อนปัญหาด้านสิ่งแวดล้อมของนักบัญชีจาก 3 บริบท ดังนี้

1. การบัญชีสิ่งแวดล้อมในบริบททางการเงิน (Environmental Accounting in the Context of Financial Accounting)

ในบริบททางการเงินนี้ งบการเงินถือเป็นสื่อกลางที่สำคัญในการทำหน้าที่สื่อสารข้อมูลของกิจการไปยังผู้ใช้งบการเงิน ข้อมูลที่จำเป็นเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม คือ ข้อมูลผลกระทบด้านต้นทุนสิ่งแวดล้อม (Environmental Cost) รวมถึงภาระความรับผิดชอบด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Liability) หรือหนี้สินเกี่ยวกับผลกระทบหรือการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวมีแนวปฏิบัติที่แตกต่างกันไปเนื่องจากยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่ให้อำนาจการปฏิบัติในเรื่องดังกล่าวเป็นการเฉพาะ ดังนั้นกิจการมักเน้นในเรื่องการเปิดเผยข้อมูลทั่วไปในลักษณะของการอธิบายเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม ซึ่งอาจเป็น

การเปิดเผยด้วยความสมัครใจ หรือเปิดเผยตามข้อบังคับของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยมีงานวิจัยในต่างประเทศได้ศึกษาไว้ทั้งสองแง่มุมดังกล่าว ผลการวิจัยโดยส่วนใหญ่ได้ข้อสรุปในประเด็นเดียวกันว่า อุตสาหกรรมที่มีผลกระทบทางลบต่อสิ่งแวดล้อมมักจะเปิดเผยข้อมูลทั่วไปมากกว่าการเปิดเผยข้อมูลจำเพาะที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม และลักษณะการเปิดเผยเป็นการอธิบายโดยส่วนใหญ่ และมักไม่เปิดเผยผลกระทบที่เป็นตัวเงิน เช่น Broadbent & Guthrie (2008) ศึกษาพฤติกรรมในการเปิดเผยข้อมูลของอุตสาหกรรมอาหารและเครื่องดื่มในประเทศออสเตรเลีย พบว่า บริษัทส่วนใหญ่ในอุตสาหกรรมนี้ทำการเปิดเผยข้อมูลในแนวทางการอธิบายเป็นหลัก และเปิดเผยข้อมูลเฉพาะที่มีแนวทางที่กำหนด เช่น แนวทางของ GRI (Global Reporting Initiative) หรือข้อกำหนดของอุตสาหกรรม ส่วนการเปิดเผยผลกระทบด้านตัวเงินนั้นแทบจะไม่พบเลย

สำหรับประเด็นของการวิจัยของนักวิชาการนั้นมักจะเกี่ยวข้องกับการทดสอบความสัมพันธ์เชิงสถิติของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม คุณลักษณะของบริษัท ผลการดำเนินงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและผลการดำเนินงานทางการเงิน ในอดีตงานวิจัยลักษณะนี้มักจะเป็นงานวิจัยในประเทศสหรัฐอเมริกาและปัจจุบันมีการศึกษาอยู่ในหลายประเทศ นอกจากนี้การตื่นตัวในการตระหนักเกี่ยวกับการคำนึงหรือการรักษาสิ่งแวดล้อมมีแนวโน้มที่จะทำให้เกิดแรงผลักดันต่องานวิจัยเกี่ยวกับประเด็นผลกระทบของสิ่งแวดล้อมต่อการเงินของกิจการที่มักจะถูกเพ่งเล็งว่าเป็นกิจการที่ส่งผลกระทบทางลบต่อสิ่งแวดล้อม นอกจากนี้ยังมีแนวคิดที่ต้องการจะให้การการเงินสะท้อนประเด็นสิ่งแวดล้อมให้กว้างขึ้นอีกจึงได้พยายามทำให้เห็นว่างบการเงินน่าจะมีลักษณะอย่างไรจึงจะสามารถสะท้อนภาพของกิจการที่แสดงออกถึงแนวคิดหรือนโยบายของกิจการที่มีต่อการรักษาสิ่งแวดล้อม เช่น การริเริ่มงบการเงินที่สะท้อนมูลค่าเพิ่ม (Value-Added Statement) เมื่อปี 1990 ของบริษัท BSO/Origin (Huizing & Decker, 1992) งบการเงินเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมของ Baxter International Inc. (Dhanda, 2013) เป็นต้น อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงข้อจำกัดของทฤษฎีบัญชีการเงินในปัจจุบันและความยากของการที่จะรวมประเด็นเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมทั้งหมดไว้ในขอบเขตของงบการเงิน จึงทำให้ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวกับกิจกรรมทางสิ่งแวดล้อมโดยตรงดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้นอีกด้วย

2. การบัญชีสิ่งแวดล้อมในบริบทของการบัญชีบริหาร (Environmental Accounting in the Context of Management Accounting)

การบัญชีบริหารเพื่อสิ่งแวดล้อม เป็นการรวบรวมข้อมูลเพื่อใช้ในการวางแผนและตัดสินใจภายในองค์กร ซึ่งข้อมูลเหล่านี้จะเกี่ยวข้องกับผลการดำเนินงานของกิจการ

ที่กระทบต่อสภาพแวดล้อม โดยมุ่งเน้นที่ตัวเลขและข้อมูลต้นทุนที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมเพื่อนำไปใช้ในการพัฒนากระบวนการตัดสินใจซึ่งเป็นลักษณะจุดประสงค์ของการใช้ข้อมูลภายใน (Reyes, 2002) แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อประเด็นของสิ่งแวดล้อมได้เป็นสิ่งที่โลกให้ความสนใจมากขึ้นในปัจจุบัน ตั้งแต่ยุค 1990s เป็นต้น การจัดการข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมตามวัตถุประสงค์แบบเดิม ๆ จึงเปลี่ยนไป นโยบายเกี่ยวกับสังคมโดยเฉพาะความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมได้กลายเป็นปรัชญาและแนวคิดทางการบริหารในระดับสูงสุดขององค์กร มีการพัฒนาการตรวจสอบเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมอันเป็นผลมาจากหลักฐานการมีนโยบายสาธารณะเกิดขึ้น เช่น การกำหนด ISO 14000 จึงทำให้เกิดความต้องการเกี่ยวกับระบบการบริหารสิ่งแวดล้อม (Environmental Management System: EMS) ซึ่งทันทีที่ EMS เกิดขึ้น การบัญชีไม่ได้มีความจำเป็นเพียงที่จะต้องรู้ว่าอะไรเกิดขึ้นเท่านั้นแต่ยังมีบทบาทที่สำคัญในการพัฒนาและการประสบความสำเร็จของ EMS ด้วย มีตำราหลายเล่มที่ถูกเขียนขึ้นโดยนักทฤษฎีทางบัญชีที่มีชื่อเสียง เช่น Gray et al. (1993); Ditz et al. (1995); Epstein (1996); Bennett & James (1998b) โดยในตำรามีเนื้อหาจากผลการทดลองปฏิบัติและยังมีส่วนอธิบายได้ทั้งทางด้านการทดสอบและแนวทางที่ช่วยให้นักบัญชีได้นำไปประยุกต์ใช้ในเรื่อง การจัดทำงบประมาณ การประเมินค่าการลงทุน ระบบการประเมินค่าต้นทุนและผลการดำเนินงานที่สนับสนุนระบบการบริหารสิ่งแวดล้อม เป็นต้น

ทั้งนี้แนวโน้มของการเล็งเห็นความจำเป็นในเรื่องสิ่งแวดล้อมดังกล่าวได้กระทบต่อการพัฒนาภารกิจทางธุรกิจและนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงกลยุทธ์ที่สำคัญในการทำให้ภารกิจทางธุรกิจประสบความสำเร็จในที่สุด โดยเฉพาะอย่างยิ่งความพยายามบริหารจัดการด้านต้นทุนที่เกิดขึ้นในธุรกิจที่ไปกระทบต่อสิ่งแวดล้อม (Jasch, 2006) เช่น Starbucks ที่ยึดมั่นกับการสร้างคุณค่าให้เกิดแก่สังคมและสิ่งแวดล้อมเป็นแนวทางหลักในการดำเนินธุรกิจ โดย Starbucks ประกาศพันธสัญญาต่อการเป็นผู้นำของข้อบังคับด้านสิ่งแวดล้อมในทุกแง่มุมของธุรกิจ โดยมีกลยุทธ์ที่ประสบความสำเร็จตามภารกิจนี้ คือถ้วยกระดาษสำหรับเครื่องดื่มร้อนแบบใหม่ซึ่งถูกนำมาใช้ในร้าน Starbucks ในตอนต้นปี ค.ศ. 2006 ถ้วยชนิดนี้ช่วยให้การงดใช้โฟเบอร์ที่ทำมาจากต้นไม้ได้มากกว่าปีละ 5 ล้านปอนด์ เป็นต้น

3. การบัญชีสิ่งแวดล้อมในบริบทของการสอบบัญชี (Environmental Accounting in the Context of Auditing)

การตรวจสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมเป็นการประเมินที่ครอบคลุมหรือเกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีกับสิ่งแวดล้อมที่กระทบต่อบัญชีและการเงิน อันส่งผลกระทบต่อความเสี่ยงของกิจการ เมื่อสิ่งแวดล้อมเข้ามามีส่วนสำคัญต่อผลการดำเนินงานด้านการเงิน

และเงื่อนไขต่าง ๆ ในการดำเนินงานของกิจการ ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องประเมินให้ครอบคลุมประเด็นเหล่านี้ ดังเช่นตัวอย่างงานของ Collison (1996); Collison & Gray (1997); Collison et al. (1996) ใน UK ได้มีการระบุถึงความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีที่เพิ่มมากขึ้นเกี่ยวกับการเปิดเผยถึงความเสี่ยงที่เป็นไปได้ที่ผู้สอบบัญชีได้เผชิญเมื่อมีผลกระทบทางสิ่งแวดล้อมเกิดขึ้นกับธุรกิจภายหลัง ซึ่งความเสี่ยงนี้ได้ถูกจำกัดอยู่เฉพาะในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่และบริษัทซึ่งเป็นเจ้าของความเสี่ยงนั้น ๆ ประเด็นนี้ทำให้จะต้องมีการอธิบายเพิ่มเติม และยังมีการเพิ่มขึ้นของการตระหนักถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นของประเด็นสิ่งแวดล้อมมากขึ้นเท่าไร บริษัทก็ยิ่งมีความยุ่งยากเกี่ยวกับความจำเป็นที่ต้องมีการอธิบายมากขึ้นเท่านั้น แต่สิ่งที่สำนักงานสอบบัญชียังไม่มากพอก็คือความเข้าใจในรายละเอียดอย่างมากเพียงพอในประเด็นของผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมที่เกิดจากการดำเนินงานของลูกค้าของสำนักงานและ ผลกระทบนั้นจะต้องสะท้อนในงบการเงินของลูกค้าในประเด็นใดบ้างที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม (Suksala & Chanaklang, 2019)

นอกจากนี้ก็มีการเรียกร้องมากขึ้นต่อผู้สอบบัญชีในการรวมข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในรายงานการแสดงความเห็นต่องบการเงินและหรือแสดงความเห็นต่อข้อมูลสิ่งแวดล้อมแยกต่างหาก เช่น ในรายงานสิ่งแวดล้อม เป็นต้น เพราะถ้างบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อจะแสดงภาพผลการดำเนินงานที่ถูกต้องของบริษัทแต่กลับละเว้นบางสิ่งที่อาจเป็นภัยคุกคามที่ใหญ่หลวงต่อการดำรงอยู่ของมนุษยชาติแล้ว ก็อาจจะทำให้สังคมกังวลและเรียกร้องให้การบัญชีและผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชีให้แสดงการตอบสนองต่อความต้องการสาธารณะได้

ตัวอย่างงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม

Al-Tuwaijri et al. (2004) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมและผลการดำเนินงานด้านเศรษฐกิจ พบว่า ผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมและผลการดำเนินงานด้านเศรษฐกิจมีความสอดคล้องเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ซึ่งชี้ให้เห็นว่าหากกิจการมีกระบวนการในการบริหารจัดการสิ่งแวดล้อมที่ดีย่อมส่งผลต่อผลการดำเนินงานด้านการเงินของกิจการด้วยเช่นเดียวกัน ผลของการวิจัยนี้ได้เป็นกระจกสะท้อนให้เห็นว่าสังคมตระหนักในปัญหาสิ่งแวดล้อมมากขึ้น เนื่องจากผลการดำเนินงานด้านเศรษฐกิจหรือผลการดำเนินงานด้านตัวเงินนั้นย่อมมาจากการยอมรับในสินค้าและบริการของกิจการที่ผลิตขึ้นภายใต้การคำนึงถึงสิ่งแวดล้อม แต่อย่างไรก็ตามก็ยังมีงานวิจัยที่พบว่าการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมในแต่ละกิจการยังไม่มี ความชัดเจนเพียงพอที่จะตอบได้ว่ามีความเกี่ยวข้องกับผลการดำเนินงานด้านเศรษฐกิจ เช่น Masanet-Llodra (2006) ได้ทำการศึกษาการพัฒนากระบวนการจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจผลิตกระเบื้องในประเทศสเปน สะท้อนว่าหากพิจารณา

ทางด้านกลยุทธ์ในการบริหารจัดการสิ่งแวดล้อมพบว่ามีกำหนดไว้เป็นพันธกิจของกิจการอย่างชัดเจน แต่เมื่อพิจารณาถึงผลการปฏิบัติจริงกลับพบว่าไม่เป็นไปตามพันธกิจที่ได้กำหนดไว้ Burrit & Saka (2006) ศึกษาการเชื่อมโยงระหว่างการใช้การบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม (Environmental Management Accounting: EMA) กับประสิทธิภาพด้านสิ่งแวดล้อม (Eco-Efficiency) ซึ่ง EMA เป็นแนวคิดที่มุ่งเน้นในการจัดเตรียมข้อมูลของกิจการที่เกี่ยวข้องสิ่งแวดล้อมเพื่อให้ผู้บริหารสามารถนำข้อมูลเหล่านั้นไปประกอบการตัดสินใจ ซึ่งผลการศึกษาครั้งนี้ยังไม่พบความเชื่อมโยงอย่างชัดเจนของทั้งสองระบบ จะเห็นได้ว่าหลักฐานเชิงประจักษ์ที่ได้จากงานวิจัยที่ยังคงมีการศึกษาในวงจำกัดนั้นยังไม่อาจกล่าวได้อย่างชัดเจนในเรื่องผลกระทบทางเศรษฐกิจจากการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท

นอกจากนี้ Su Aida (2008) ได้กล่าวทำนายนักบัญชีทั้งหลายไว้ในหัวข้อ “Special Issue on: Accounting for Global Warming” ว่า งานวิจัยทางบัญชีควรจะหันมาให้ความสนใจในเรื่องภาวะโลกร้อน เนื่องจากหัวข้อของภาวะโลกร้อนนี้มีได้เป็นเรื่องใหม่ที่ได้มีการพูดถึงกันแท้ที่จริงแล้วได้เริ่มกล่าวถึงกันมานับตั้งแต่ประมาณปี 1970 เป็นต้นมาใน The Club of Rome’s alert ในเรื่องของสัญญาณของทรัพยากรธรรมชาติที่อาจจะทดแทน แนวโน้มในปัจจุบันอัตราการสูญสิ้นของทรัพยากรธรรมชาติมิได้ลดลง แต่กลับมีปัญหามลพิษธรรมชาติอันร้ายแรงมากขึ้นและกระจายไปทั่วทุกภูมิภาคทั่วโลก เช่น สึนามิ (Tsunami) การเพิ่มขึ้นของพายุ Cyclone Hurricane Tornado (เช่น พายุ Katrina ถล่มนครนิวออลีนส์ พายุเฮอร์ริเคนในประเทศพม่า เป็นต้น) การลดลงของสัตว์ป่า และปัญหาอื่น ๆ ที่ไม่ได้กล่าวในที่นี้อีกมากมาย ปรากฏการณ์เหล่านี้เป็นแรงผลักดันให้คนหันมาให้ความสนใจในหัวข้อของสิ่งแวดล้อมกันมากขึ้น แต่อย่างไรก็ตามสิ่งที่จะเป็นตัวขับเคลื่อนให้การแก้ไขปัญหาเป็นไปอย่างเร่งด่วน คือการร่วมมือกันทุกฝ่าย อันได้แก่ บริษัท ตลาด และ รัฐบาล ต้องตระหนักในความสำนึกรับผิดชอบและพยายามหาวิถีทางหรือมาตรการในการลดการทำลายสภาพแวดล้อม เมื่อผลกระทบที่เกิดขึ้นจริงแล้วนั้นก่อให้เกิดความหายนะแก่มนุษยชาติโดยเฉพาะอย่างยิ่งได้ทวีความรุนแรงและขยายวงกว้างขึ้นทุกปี ดังนั้นนักวิจัยทางการบัญชีควรให้ความสนใจประเด็นของ สำนึกรับผิดชอบ (Accountability) โดย Su Aida ได้เสนอแนะไว้ 3 ประเด็น ได้แก่ ประเด็นเรื่องของความรับผิดชอบของประเทศที่ร่ำรวย (The Responsibility of Rich Countries) ประเด็นเรื่องของบริษัทและการเมือง (Corporation and Politics) และประเด็นสุดท้ายคือ เรื่องความรับผิดชอบด้านการศึกษา (Academic Responsibilities) ประเด็นเหล่านี้จะเป็นประเด็นที่อยู่ในความสนใจต่อไปในอนาคตเพื่อการขับเคลื่อนความเจริญก้าวหน้าของสังคมโลกภายใต้การพัฒนาที่ยั่งยืนต่อไป

บทสรุป

ถึงเวลาแล้วหรือยังที่ทุกฝ่ายทั้งภาครัฐ ภาคเอกชน ภาคประชาชนจะหันมาใช้กลไกความร่วมมือกัน แทนการแข่งขันเพื่อสร้างความเจริญอันยั่งยืนให้แก่มนุษย์ อย่างไรก็ตามระบบเศรษฐกิจที่อาศัยกลไกความร่วมมือกันเพื่อสร้างความเจริญให้แก่มนุษย์จะเกิดขึ้นได้นั้นก่อนอื่นเป็นเรื่องที่เราทุกคนจะต้องกลับมาทบทวนความหมายของคำว่าความมั่งคั่งกันใหม่ ว่าเป็นการวัดกันที่ตัวเลขทางเศรษฐกิจ หรือรายได้ประชาชาติ เพียงเท่านั้นหรือไม่ หรือคือการหันมาใส่ใจด้านศีลธรรมและความรับผิดชอบของมนุษย์อยู่เหนือกว่าความมั่งคั่งด้านเศรษฐกิจ หรือหากในยุคสมัยปัจจุบันนี้มักจะใช้คำว่า Accountability นั้นเอง (Lehman, 1999) สิ่งต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นมาในแต่ละช่วงตามวิวัฒนาการทางเศรษฐศาสตร์และเศรษฐกิจของมนุษยชาตินั้นต่างมีทั้งส่วนดีและส่วนเสีย เปรียบเสมือนการที่เหรียญมีสองด้าน การพยายามแก้ปัญหาอย่างหนึ่งอาจนำมาซึ่งปัญหาอย่างอื่นตามมา วิวัฒนาการของมนุษยชาติก็มีช่วงเป็นเวลาคตามวัฏจักรเสมอ การที่เศรษฐกิจจะเจริญเติบโตในระดับขั้นต่อไปที่สูงขึ้นได้นั้นบางทีอาจต้องเปลี่ยนมุมมองทั้งหลายที่เคยมีอยู่เดิม เช่น “ประชาธิปไตย” มักจะมีนิยามเป็นปัจเจกบุคคล บุคคลมีเสรีภาพที่จะกระทำการสิ่งใด ๆ ก็ได้ภายใต้กรอบของกฎหมาย ซึ่งเป็นความหมายที่แคบเกินไปสำหรับสถานการณ์ในปัจจุบัน แต่หากมนุษยชาติต้องการการแก้ปัญหาต่าง ๆ ด้านสิ่งแวดล้อมต่าง ๆ ที่มีอยู่มากมายในปัจจุบัน เราอาจจะต้องการสังคมโลกที่เรียกว่า “Communitarian” คือ การเน้นผลประโยชน์ของชุมชนและสังคมเป็นอันดับแรก และอยู่เหนือกว่าปัจเจกชน เมื่อใดก็ตามที่เกิดขึ้นได้มนุษยชาติอาจจะผ่านพ้นวิกฤตภาวะต่าง ๆ ที่กำลังเผชิญอยู่จากการเปลี่ยนแปลงของธรรมชาติเช่นทุกวันนี้ได้

References

- AAI-Tuwaijri, S., Christensen, T.E. & Hughes, K.E. (2004). The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: a simultaneous equations approach. **Accounting, Organizations and Society**, 29(5–6), 447-471
- Aida, S. (2008). Special issue on: accounting for global warning. **Critical Perspectives on Accounting**, 19(4), 431–434.
- Ashworth, J., Geys, B. & Heyndels, B. (2006). Determinants of tax innovation: The case of environmental tax in Flemish municipalities. **European Journal of Political Economy**, 22(1), 223-247.

- Bennet M.D. & James, P. (1997). **Making environmental management count: Baxter International's environmental financial statement.** Wolverhampton, UK.: Wolverhampton Business School, Management Research Centre.
- Broadbent, J. & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of 'contextual' accounting research. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 21 (2), 129-169.
- Burrit, R.L. & Saka, C. (2006). Environmental management accounting applications and eco-efficiency: Case studies from Japan. **Journal of Cleaner Production**, 14(14), 1262-1275.
- Collison, D.J. (1996). The response of statutory financial auditors in the UK to environmental issues: A descriptive and exploratory case study. **British Accounting Review**, 28(4), 325-349.
- Collison, D.J. & Gray, R.H. (1997). Auditors' response to emerging issues: a UK perspective on the statutory auditor and the environment. **International Journal of Auditing**, 1(2), 135-149.
- Collison, D.J., Gray, R.H. & Innes, J. (1996). **The financial auditor and the environment.** London: ICAEW.
- Dhanda K.K. (2013). Case study in the evolution of sustainability: Baxter International Inc. **Journal of Business Ethics**, 112(4), 667-684.
- Ditz, D.W. et al. (1995). **Green ledgers: Case studies in environmental accounting.** Baltimore: World Resources Institute.
- Ekins, P. (1999). Survey European environmental taxes and charges: recent experience, issues and trends. **Ecological Economics**, 31(1), 39-62.
- Epstein, M. (1995). **Measuring corporate environmental performance: Best practice for costing and managing an effective environmental strategy.** Chicago: Irwin.
- Fleischman, K.R. & Schuele, K. (2006). Green accounting: a primer. **Journal of Accounting Education**, 24(1), 35-66.
- Gray R.H., Bebbington, K.J. & Walters, D. (1993). **Accounting for the environment: the greening of accountancy part II.** London: Paul Chapman.

- Gray, R. (2000). Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting and attestation: a review and comment. **International Journal of Auditing**, 4(3), 247–268.
- Gray, R. (2002). Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt? **Business Ethics: A European Review**, 10(1), 9-15.
- Hettich, W. & Winer, S.L. (1988). Economic and political foundations of tax structure. **American Economic Review**, 78(4), 701-712.
- Huizing, A. & Dekker, H.C. (1992). Helping to pull our planet out of the red: an environmental report of BSO/ORIGIN. **Accounting Organizations and Society**, 17(5), 449-458.
- Jasch, C. (2006). The use of environmental management accounting (EMA) for identifying environmental costs. **Journal of Cleaner Production**, 11(6), 667-676.
- Lehman, G. (1999). Disclosing new worlds: a role for social and environmental accounting and auditing. **Accounting Organizations and Society**, 24(3), 217-241.
- Masanet-Llodra, M.J. (2006). Environmental Management Accounting: A Case Study Research on Innovative Strategy. **Journal of Business Ethics**, 68, 393–408.
- Mengue, B. & Ozanne K.L. (2005). Challenges of the ‘green imperative’: a natural resource-based approach to the environmental orientation-business performance relationship. **Journal of Business Research**, 58(4), 430-438.
- Pearce, D.W. & Warford, J.J. (1993). **World without end: economics, environment, and sustainable development**. Oxford: Oxford University Press.
- Philip, L. (ed.). (2006). **Sustainable development indicators in ecological economics**. Amsterdam: Edward Elgar.
- Reyes, M.F. (2002). **Environmental management accounting (EMA) training for accountants**. Retrieved September 15, 2019, from: <https://mst.dk/media/>

- Suksala, K. & Chanaklang, A. (2019). The relationship between audit industry specialization and audit quality of complex and non-complex industries: Case study of listed company in the Stock Exchange of Thailand. **Journal of Business of Administration and Accountancy**, 3(2), 37-54.
- UNSD. (2003). **Statistical databases**. Retrieved September 15, 2019, from: <https://unstats.un.org/unsd/demographic/products/dyb/dyb2003.htm>
- Vehmas, J., Jari, K., Luukkanen, J. & Malaska, P. (1999). Environmental taxes on fuels and electricity: some experiences from the Nordic countries. **Energy Policy**, 27(6), 343-355