

บทที่ 3

หลักการจัดทำและแนวทางในการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

แนวคิดพื้นฐานในการจัดทำบัญชี

ข้อมูลทางการเงินเป็นข้อมูลที่สำคัญมากสำหรับธุรกิจอย่างมาก เนื่องจากเป็นข้อมูลที่ทำให้ทราบถึงฐานะและผลการดำเนินงานของกิจการที่ผ่านมา ว่าประสบความสำเร็จหรือล้มเหลว ดังนั้นข้อมูลการเงินที่ถูกต้องจึงเป็นข้อมูลสำคัญที่ผู้บริหารจะนำมาใช้ในการพิจารณาปรับปรุงการบริหารงานของกิจการเพื่อให้สามารถต่อสู้กับคู่แข่งและยืนหยัดในวงการธุรกิจได้

นอกจากข้อมูลทางการเงินจะเป็นข้อมูลที่ผู้บริหารต้องใช้แล้ว ยังเป็นข้อมูลที่บุคคลภายนอกต้องใช้ในวัตถุประสงค์ต่าง ๆ กันด้วย เช่น รัฐบาลใช้เป็นข้อมูลในการเก็บภาษี เจ้าหนี้ใช้เป็นข้อมูลสำหรับพิจารณาให้กิจการกู้ยืมเงิน นักลงทุนใช้เป็นข้อมูลสำหรับพิจารณาการลงทุนในกิจการต่าง ๆ เป็นต้น

ข้อมูลทางการเงินได้มาจากการนำข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเงินของกิจการมารวบรวมบันทึกไว้และจัดทำรายงานในแต่ละงวดเวลาที่ต้องการ ซึ่งการบันทึกและการจัดทำรายการดังกล่าวนี้เรียกว่า การทำบัญชี และข้อมูลทางการเงินที่ได้จากการทำบัญชีนี้มีบุคคลหลายฝ่ายต้องการนำไปใช้ในวัตถุประสงค์ต่าง ๆ กัน ผู้ทำบัญชีจึงต้องทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน เพื่อให้ทุกฝ่ายได้นำข้อมูลไปใช้ตามวัตถุประสงค์ของแต่ละฝ่ายได้¹⁷

งบการเงินที่จัดทำขึ้นในประเทศไทยจะต้องสอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีที่สถาบันวิชาชีพทางการบัญชีกำหนด และจนถึงเดือนกุมภาพันธ์ 2543 สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยได้จัดทำและเผยแพร่มาตรฐานการบัญชีแล้วจำนวนทั้งสิ้น 48 ฉบับ ยกเลิกไปจำนวน 19 ฉบับ เหลือมาตรฐานการบัญชีที่มีผลบังคับใช้อยู่ 29 ฉบับ พร้อมทั้งแม่บทการบัญชีอีกหนึ่งฉบับ¹⁸ ซึ่งแม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีนี้เองที่เป็นกรอบสำคัญและเป็นแนวคิดพื้นฐานที่นักบัญชีต้องใช้ในการพิจารณารายการต่าง ๆ ในการจัดทำบัญชีและงบการเงิน

¹⁷ อรุณี อย่างธรา และคณะ. การบัญชีการเงิน. พิมพ์ครั้งที่ 9. (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2542), หน้า 1-1.

¹⁸ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. "มาตรฐานการบัญชีไทย". เอกสารประกอบการสัมมนาเรื่องพระราชบัญญัติการบัญชี(ใหม่).(กรุงเทพฯ, เมษายน 2543).

แม่บทการบัญชีถือเป็นพื้นฐานในการสื่อสารระหว่างบุคคลสามฝ่าย อันได้แก่ คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ผู้จัดทำงบการเงิน และผู้ใช้งบการเงิน เนื่องจากแม่บทการบัญชีถือเป็นกติกาทางบัญชีที่ทำให้งานของทุกฝ่ายดำเนินไปด้วยความเข้าใจถูกต้อง โดยเฉพาะนักบัญชีต้องใช้แม่บทการบัญชีในการตีความข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีเพื่อนำข้อกำหนดดังกล่าวมาปฏิบัติให้ถูกต้องขณะจัดทำและนำเสนองบการเงิน นอกจากนี้ยังช่วยให้แนวทางในการปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับเรื่องที่ไม่มีความชัดเจนกำหนด ไม่ว่าจะเป็นเรื่องปลีกย่อยที่มาตรฐานการบัญชีไม่ครอบคลุมถึงหรือเป็นเรื่องใหม่ที่มาตรฐานการบัญชียังไม่ได้กำหนดขึ้น¹⁹

เนื่องจากในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีหรือแนวทางปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับเรื่องสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะ เช่นเดียวกับประเทศส่วนใหญ่ในเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ดังนั้นจึงต้องใช้แม่บทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องมารวมกับแนวคิดด้านสิ่งแวดล้อมเพื่อใช้เป็นหลักในการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

การประยุกต์แนวคิดพื้นฐานในการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

คณะมนตรีเศรษฐกิจและสังคมแห่งองค์การสหประชาชาติ (The United Nations Economic and Social Council หรือ ECOSOC) ได้จัดตั้งกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน (The Intergovernmental Working Group of Experts On International Standards of Accounting and Reporting : ISAR) ขึ้นเมื่อปี 2525 เพื่อสนับสนุนให้มีการจัดทำมาตรฐานการบัญชี และการรายงานให้เป็นไปในรูปแบบเดียวกัน เพื่อประโยชน์ต่อการเปรียบเทียบและให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการค้าและการลงทุน และจากการประชุมของ ISAR ครั้งที่ 15 ระหว่างวันที่ 10-12 กุมภาพันธ์ 2541 ในหัวข้อเรื่อง Accounting and Financial Reporting for Environmental Cost and Liabilities ได้เสนอแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมไว้ โดยแบ่งเป็น 5 ประเด็น ดังนี้²⁰

1. การรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม
2. การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม
3. การบันทึกรับรู้ค่าชดเชย
4. การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม
5. การเปิดเผยข้อมูล

¹⁹ ภาพร เอกอรรถพร, "แม่บทการบัญชีที่นักบัญชีต้องเข้าใจ", เอกสารประกอบการประชุมวิชาการ เรื่อง "เส้นทางใหม่สู่วิชาชีพบัญชีปี 2000, (2541), หน้า 249-258.

²⁰ กลุ่มพัฒนาระบบและมาตรฐานวิชาชีพ สำนักกำกับดูแลธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์. "การบัญชีและการรายงานทางการเงินสำหรับต้นทุนและหนี้สินสิ่งแวดล้อม", หน้า 7-8.

1. การรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม

ในแม่บทการบัญชีได้กำหนดหลักในการรับรู้รายการไว้ดังนี้²¹

การรับรู้รายการ หมายถึง การรวมรายการเข้าเป็นส่วนหนึ่งของงบดุลและงบกำไรขาดทุน ด้วยตัวอักษรและจำนวนเงินพร้อมกับรวมจำนวนเงินนั้นในยอดรวมของงบการเงินดังกล่าว หากรายการนั้นเป็นไปตามคำนิยามขององค์ประกอบและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการ ตามเงื่อนไขทุกข้อ ดังต่อไปนี้

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตของรายการดังกล่าวจะเข้าหรือออกจากกิจการ
2. รายการดังกล่าวมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

ดังนั้นต้นทุนสิ่งแวดล้อมจึงควรรับรู้ในงวดบัญชีที่เกิดขึ้นทันที หากต้นทุนสิ่งแวดล้อมดังกล่าวอยู่ในเกณฑ์ที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ครบบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนและทยอยตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่าย โดยแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลางวดปัจจุบัน และในอนาคตตามความเหมาะสม มิฉะนั้นแล้วจะต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนทันทีในงบกำไรขาดทุน

ประเด็นที่สำคัญเกี่ยวกับต้นทุนสิ่งแวดล้อม คือ ควรรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้นครั้งเดียว หรือครบบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนและทยอยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดปัจจุบันและอนาคตตามความเหมาะสม

1.1. ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ครบบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้นทันที

แม่บทการบัญชีกำหนดหลักในการรับรู้ค่าใช้จ่ายไว้ดังนี้²²

กิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตลดลงเนื่องจากการลดลงของสินทรัพย์หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่งการรับรู้ค่าใช้จ่ายจะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของหนี้สินหรือส่วนที่ลดลงของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น การตั้งค่าแรงค้างจ่าย หรือการตัดค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์

²¹ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. *แม่บทการบัญชี*. (กรุงเทพฯ: บริษัท พี.เอ.ลิว วิ่ง จำกัด, 2542). หน้า 24.

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า 26-27.

และกิจการควรรับรู้ค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันทีที่รายจ่ายนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตส่วนนั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบดุลอีกต่อไป

โดยส่วนใหญ่แล้วต้นทุนสิ่งแวดล้อมมักจะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในอนาคต หรือไม่สัมพันธ์กับประโยชน์ในอนาคตที่จะบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน ตัวอย่างเช่น การกำจัดของเสีย การทำความสะอาดความเสียหายที่กิจการรายงานว่าได้เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน ค่าใช้จ่ายจากการบริหารจัดการด้านสิ่งแวดล้อม ค่าตรวจสอบ ค่าปรับจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายสิ่งแวดล้อม รวมทั้งค่าชดเชยความเสียหายต่อบุคคลที่สามจากความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งพิจารณาได้ว่าเป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม แต่เป็นต้นทุนซึ่งไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในอนาคต ต้นทุนดังกล่าวให้บันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนได้ทันที

ในบางกรณีต้นทุนสิ่งแวดล้อมอาจมีความสัมพันธ์ต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน เช่น ความเสียหายต่อสินทรัพย์ที่เกิดก่อนการรวมกิจการ ต้นทุนในการกำจัดสิ่งปฏิกูลของสินทรัพย์ที่เกิดขึ้นในงวดบัญชีก่อน โดยทั่วไปจะไม่ถือเป็นการปรับปรุงค่าใช้จ่ายของงวด เว้นแต่กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงทางบัญชี หรือแก้ไขข้อผิดพลาดที่สำคัญ

ตัวอย่างรายการต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมที่ควรถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวด เช่น

- ค่าใช้จ่ายในการกำจัดขยะที่เกิดจากการผลิต
- ค่าใช้จ่ายในการกำจัดของเสียที่เกิดจากการผลิต
- ค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาลคนงานอันเกิดจากมลภาวะในสถานที่ทำงาน
- การทำความสะอาดสถานที่ที่เกิดความเสียหายต่อสภาพแวดล้อมจากผลการดำเนินงานในงวดบัญชีก่อน
- ค่าใช้จ่ายจากการบริหารจัดการด้านสิ่งแวดล้อม
- ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบสภาพแวดล้อม
- ค่าปรับจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายสิ่งแวดล้อม รวมทั้งค่าชดเชยความเสียหายต่อบุคคลที่สามจากความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อม
- เงินบริจาคให้แก่โครงการต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการรักษาหรือปกป้องสภาพแวดล้อม

1.2. ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ควรบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน

แม่บทการบัญชี²³ ได้ให้นิยามของสินทรัพย์และหลักในการรับรู้สินทรัพย์เข้าสู่กิจการไว้ดังนี้

สินทรัพย์ หมายถึง ทรัพยากรที่อยู่ในความควบคุมของกิจการ ทรัพยากรดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากทรัพยากรนั้นในอนาคต

และสินทรัพย์ควรรับรู้ในงบดุลเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจะเข้าสู่กิจการ และสินทรัพย์นั้นมีราคาทุนหรือมูลค่าที่สามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ

ดังนั้น หากต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นในงวดเป็นไปตามนิยามและหลักเกณฑ์ข้างต้น และมีไว้เพื่อเหตุผลของความปลอดภัยด้านสิ่งแวดล้อม หรือช่วยลดหรือป้องกันมลภาวะสิ่งแวดล้อม หรือเพื่อรักษาสิ่งแวดล้อมในอนาคต ก็ควรรับรู้เป็นรายจ่ายฝ่ายทุนและทยอยตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ โดยต้องคำนึงถึงวิธีการปฏิบัติอื่นๆ เช่น การวัดมูลค่าเริ่มแรก การตีราคาใหม่ การทบทวนอายุการใช้งานและวิธีการคิดค่าเสื่อมราคา ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์²⁴ ด้วย

อาจสรุปได้ว่าต้นทุนสำหรับสิ่งแวดล้อมจะถูกบันทึกเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อ

- (ก) เพิ่มความสามารถในการผลิตหรือปรับปรุงความปลอดภัยหรือประสิทธิภาพของสินทรัพย์อื่น ๆ ที่กิจการเป็นเจ้าของ
- (ข) ลดหรือป้องกันไม่ให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งอาจจะเกิดขึ้นจากผลของการดำเนินงานในอนาคตของกิจการ
- (ค) อนุรักษ์สิ่งแวดล้อม

กรณีที่ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่บันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนนั้น มีความเกี่ยวข้องกับสินทรัพย์อื่นและไม่สามารถระบุหรือแยกประโยชน์ในอนาคตของต้นทุนสิ่งแวดล้อมได้ ประโยชน์ในอนาคตของต้นทุนดังกล่าวจะเกี่ยวโยงกับสินทรัพย์อื่นที่ก่อให้เกิดประโยชน์ในการดำเนินงานของกิจการ ตัวอย่างเช่นการขนย้ายแร่ใยหินออกจากอาคาร กิจการต้องรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม

²³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 18-25.

²⁴ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 32 ที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์, (กรุงเทพฯ:บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด, 2542).

ดังกล่าว โดยแสดงรวมเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์นั้นด้วย และไม่ต้องรับรู้เป็นรายการแยกต่างหาก

ทั้งนี้กิจการจะต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ว่าราคาตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนหรือไม่ ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์²⁵ ทั้งกรณีที่บันทึกต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนเป็นรายการแยกต่างหาก และกรณีที่รวมต้นทุนสิ่งแวดล้อมเป็นส่วนหนึ่งของสินทรัพย์อื่นด้วย

ตัวอย่างต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมที่ควรบันทึกเป็นสินทรัพย์ เช่น

- รายจ่ายลงทุนในระบบบำบัดน้ำเสียที่เกิดจากการผลิต
- รายจ่ายในการปรับปรุงกระบวนการผลิตที่ทำให้มีมลภาวะออกมาน้อยลงและเพิ่มประสิทธิภาพในการผลิต

2. การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

แม่บทการบัญชีได้ให้นิยามของหนี้สินและหลักเกณฑ์ในการรับรู้หนี้สินไว้ดังนี้

“หนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ภาระผูกพันดังกล่าวเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต ซึ่งการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ”²⁶

และ “หนี้สินควรรับรู้ในงบดุลเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรจะออกจากกิจการเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบัน และเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ ในบางกรณีภาระผูกพันดังกล่าวอาจเป็นหนี้สินตามคำนิยามและเข้าเกณฑ์การรับรู้รายการซึ่งกิจการควรรับรู้ในงบดุล ในกรณีนี้การรับรู้หนี้สินอาจทำให้เกิดการรับรู้สินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายในเวลาเดียวกัน”²⁷

ส่วนคำว่าภาระผูกพันตามรายงานสรุปจากการประชุมของ ISAR ครั้งที่ 15 ให้ความหมายไว้ดังนี้

²⁵ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 การด้อยค่าของสินทรัพย์, (กรุงเทพฯ:บริษัท พี.เอ.ลีฟวิ่ง จำกัด, 2542).

²⁶ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, แม่บทการบัญชี, หน้า 17.

²⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 26.

“การระงับผูกพัน หมายถึง หน้าที่หรือความรับผิดชอบที่มีเงื่อนไขต้องชำระต่อบุคคลอื่น โดยการโอนหรือใช้สินทรัพย์ในอนาคต หรือมีเงื่อนไขการให้บริการหรือผลประโยชน์ตอบแทนอื่นเชิงเศรษฐกิจ ตามวันที่พิจารณาหรือกำหนด หรือตามการเกิดของเหตุการณ์ที่ระบุไว้หรือตามข้อเรียกร้อง

การระงับผูกพันตามกฎหมาย หมายถึง การระงับผูกพันที่มีพื้นฐานมาจากกฎหมาย กฎระเบียบ หรือข้อตกลง การกำหนดการระงับผูกพันสามารถสร้างขึ้นมาจากข้อเท็จจริงในสถานการณ์ที่เจาะจง หรือเกิดจากข้อพิจารณาด้านจรรยาบรรณ หรือจริยธรรมที่กิจการไม่อาจหลีกเลี่ยงได้”²⁸

และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 21 เรื่อง เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นภายหลังวันและเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงิน ได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่กิจการควรบันทึกบัญชีสำหรับผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง ไว้ดังนี้²⁹

1. มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนว่าผลเสียหายจะเกิดขึ้นในอนาคตและจะมีผลทำให้ สินทรัพย์ ณ วันที่ในงบดุลลดลง หรือหนี้สินมีจำนวนเพิ่มขึ้น ทั้งนี้จะต้องคำนึงถึงส่วนที่อาจเรียกชดเชยคืนได้ด้วย และ
2. สามารถประมาณจำนวนเงินได้อย่างสมเหตุสมผล

ดังนั้นหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ควรรับรู้เมื่อมีการผูกพันที่ก่อให้เกิดต้นทุนสิ่งแวดล้อมของกิจการ ซึ่งการผูกพันดังกล่าวรวมถึงการผูกพันทางกฎหมาย การผูกพันที่กิจการกำหนดขึ้น หรือ การผูกพันที่เกิดจากแนวคิดทางคุณธรรมและจริยธรรม ตัวอย่างเช่น กิจการอาจกำหนดนโยบายให้มีการขจัดมลภาวะในระดับมาตรฐานที่สูงกว่าระดับที่กฎหมายกำหนดไว้ เนื่องจากอาจมีผลกระทบต่อชื่อเสียงของกิจการ หรือมีสัญญาที่ฝ่ายบริหารของกิจการจัดทำขึ้นที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสิ่งแวดล้อมและในเวลาต่อมาฝ่ายบริหารไม่สามารถปฏิบัติตามสัญญาได้ ในกรณีดังกล่าวกิจการต้องรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงดังกล่าวไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมถึงเหตุผลที่ฝ่ายบริหารของกิจการไม่สามารถดำเนินการให้เป็นไปตามที่ได้สัญญาไว้ด้วย

เมื่อความเสียหายทางสิ่งแวดล้อมเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินของกิจการเอง หรือเกิดขึ้นจากการดำเนินงานและมีผลกระทบต่อทรัพย์สินของผู้อื่นโดยที่กิจการไม่สามารถแก้ไขได้ กิจการจะ

²⁸ กลุ่มพัฒนาระบบและมาตรฐานวิชาชีพ สำนักกำกับดูแลธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์, การบัญชีและการรายงานทางการเงินสำหรับต้นทุนและหนี้สินสิ่งแวดล้อม, หน้า 8.

²⁹ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการบัญชี รวมเล่ม , (กรุงเทพฯ: 2540), หน้า 335.

ต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความเสียหายดังกล่าวในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือเปิดเผยในรายงานที่แยกจากงบการเงิน เมื่อมีความเป็นไปได้ที่กิจการอาจจะสามารถแก้ไขความเสียหายดังกล่าวได้ภายในรอบบัญชีถัดไป กิจการจะต้องเปิดเผยหนี้สินที่อาจจะเกิดขึ้นไว้ด้วย

แม้ว่าจะไม่มีภาระผูกพันใดสำหรับกิจการ ในการที่จะแก้ไขความเสียหายทางสิ่งแวดล้อม ณ วันที่ในงบดุล แต่สถานการณ์อาจจะเปลี่ยนแปลงไปในรอบบัญชีถัดไป ตัวอย่างเช่น การออกกฎหมายใหม่หรือการขายสินทรัพย์ของกิจการก็จะถือเป็นภาระผูกพัน ซึ่งต้องพิจารณารับรู้หรือเปิดเผยถึงขอบเขตของความเสียหายทางสิ่งแวดล้อมที่มีต่อสินทรัพย์ของกิจการและต่อทรัพย์สินของผู้อื่น เป็นต้น

ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงหรือเปิดสถานที่ หรือการเคลื่อนย้ายสินทรัพย์ถาวร ซึ่งอยู่ภายใต้ภาระผูกพันของกิจการควรรับรู้เป็นหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเมื่อระบุได้ว่ากิจการจำเป็นต้องรับผิดชอบดำเนินการแก้ไขเกี่ยวกับการปรับปรุง หรือการปิดสถานที่ หรือการเคลื่อนย้ายดังกล่าวในอนาคต กรณีที่ต้นทุนที่ต้องรับผิดชอบเมื่อเลิกโครงการมีจำนวนมาก กิจการอาจเลือกที่จะกระจายต้นทุนดังกล่าวให้ครอบคลุมถึงระยะเวลาในการดำเนินการที่เกี่ยวข้อง

ต้นทุนในอนาคตเพื่อปรับปรุงสถานที่ ซึ่งเกี่ยวข้องกับความเสียหายที่เกิดขึ้นในงวดก่อนเพื่อจัดเตรียมสินทรัพย์ หรือกิจกรรมในการดำเนินงานและได้รับรู้เป็นหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ในขณะที่ความเสียหายที่เกี่ยวข้องได้เกิดขึ้น ควรรับรู้เป็นรายจ่ายฝ่ายทุน เนื่องจากในหลายกรณีที่กิจการไม่สามารถเริ่มดำเนินการเฉพาะอย่างได้ เพราะจะต้องปรับปรุงความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อมให้กลับสู่สภาพเดิมก่อน ตัวอย่างเช่น การดำเนินกิจการเหมืองแร่จะไม่สามารถเริ่มได้ หากกิจการไม่มีการขุดพื้นดินให้อยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ กิจการมักจะต้องบันทึกการปรับปรุงสถานที่เมื่อกิจกรรมสิ้นสุด ต้นทุนในการปรับปรุงดังกล่าวจะต้องบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนพร้อมกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้น และตัดเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตลอดระยะเวลาในการดำเนินการดังกล่าว

3. การบันทึกรับรู้ค่าชดเชย

ค่าชดเชยที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม ไม่ควรแสดงหักลบกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม แต่ควรแยกรับรู้เป็นรายการสินทรัพย์ต่างหาก เว้นแต่จะมีสิทธิตามกฎหมายให้นำมาหักลบกันได้ หากแสดงจำนวนที่หักลบเนื่องจากสิทธิตามกฎหมายก็ควรเปิดเผยจำนวนเงินรวมทั้งหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมและค่าชดเชยด้วย

ส่วนมากกิจการจะแสดงความรับผิดชอบเบื้องต้นของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมทั้งหมด แต่หากบุคคลที่สามไม่จ่ายชดเชยไม่ว่าเหตุผลใด ๆ กิจการจะต้องบันทึกเป็นต้นทุนเต็มทั้งจำนวน

ยกเว้นกรณีกิจการไม่ต้องรับผิดชอบในส่วนที่บุคคลที่สามกระทำให้เกิดความเสียหาย กิจการจะบันทึกเป็นหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเฉพาะส่วนที่เป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อมของกิจการเท่านั้น

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องหรือเศษซาก ไม่ควรนำมาหักลบกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม เพราะโดยปกติสินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานจำกัด ราคาซากจะถูกนำไปพิจารณาหักจากราคาทุนเพื่อคิดค่าเสื่อมราคาอยู่แล้ว ซึ่งหากนำมูลค่าซากมาหักลบกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมอีก จะเป็นการลดจำนวนหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมด้วยจำนวนเดียวกันซ้ำอีกครั้งหนึ่ง

4. การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

แม่บทการบัญชี ให้ความหมายของการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงินว่า³⁰ คือ การกำหนดจำนวนที่เป็นตัวเงิน เพื่อรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินในงบดุลและงบกำไรขาดทุน โดยเลือกใช้เกณฑ์ในการวัดค่าๆ ในสัดส่วนที่แตกต่างกันและในลักษณะที่ไม่เหมือนกัน ดังต่อไปนี้

1. ราคาทุนเดิม ให้ความหมายถึง การบันทึกสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่จ่ายไปหรือบันทึกด้วยมูลค่ายุติธรรมของสิ่งที่นำไปแลกเปลี่ยนทรัพย์สินมา ณ เวลาที่ได้มาซึ่งสินทรัพย์นั้น และการบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินที่ได้รับจากการก่อภาระผูกพันหรือบันทึกด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสด ที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินจากการดำเนินงานตามปกติของกิจการ เช่น ภาษีเงินได้
2. ราคาทุนปัจจุบัน ให้ความหมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องจ่ายในขณะนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสินทรัพย์ชนิดเดียวกันหรือสินทรัพย์ที่เท่าเทียมกัน และการแสดงหนี้สินด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่ต้องใช้ชำระภาระผูกพันในขณะนั้น
3. มูลค่าที่จะได้รับ ให้ความหมายถึง การแสดงสินทรัพย์ด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่อาจได้มาในขณะนั้นหากกิจการขายสินทรัพย์โดยมิใช่การบังคับขายและการแสดงหนี้สินด้วยมูลค่าที่ต่ำ จ่ายคืนหรือด้วยจำนวนเงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่คาดว่าจะต้องจ่ายเพื่อชำระหนี้สินที่เกิดจากการดำเนินงานตามปกติ

³⁰ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, แม่บทการบัญชี, หน้า 27-28.

ดังนั้น เพื่อให้เข้าหลักเกณฑ์ในการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม กิจการจะต้องประมาณการหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมโดยใช้ประมาณการที่ดีที่สุด โดยที่กิจการจะต้องเปิดเผยรายละเอียดของวิธีการที่ใช้ในการประมาณการในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ในบางกรณี หากกิจการไม่สามารถประมาณการหนี้สินดังกล่าวได้ กิจการจะต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและเหตุผลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

ในบางสถานการณ์ อาจจะเป็นการยากที่จะพิจารณาประมาณการหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมเนื่องจากความไม่แน่นอนเกี่ยวกับปัจจัยหลายอย่าง เช่น ขอบเขตและชนิดของความอันตรายต่อสถานที่ ขอบเขตของเทคโนโลยีที่สามารถนำมาใช้ แต่กิจการจะสามารถประมาณ "ขอบเขตของความสูญเสีย"(range of loss)ได้ กรณีนี้กิจการจะใช้ประมาณการหนี้สินที่ดีที่สุดที่อยู่ในช่วงของการสูญเสียดังกล่าว หากกิจการไม่สามารถพิจารณาหา "ประมาณการที่ดีที่สุด" ได้ กิจการจะต้องรับรู้ประมาณการหนี้สินขั้นต่ำสุดเป็นอย่างน้อย และกรณีที่เกิดขึ้นน้อยมากที่ไม่มีการจัดทำประมาณการหนี้สินในกรณีดังกล่าวก็ควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

สำหรับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่ไม่อาจจะกำหนดได้ในระยะเวลาอันใกล้ ควรวัดมูลค่าหนี้สินด้วยมูลค่าปัจจุบันในการประมาณค่าใช้จ่ายในอนาคตที่จำเป็นต้องมี โดยอยู่บนพื้นฐานปัจจุบันของต้นทุนในการดำเนินการตามกิจกรรมที่ต้องมี รวมทั้งกฎหมายและข้อกำหนดอื่นที่มีอยู่ การวัดมูลค่าหนี้สินด้วยต้นทุนปัจจุบันทั้งหมด (Full Cost) ต้องพิจารณาถึงการยอมรับได้ด้วย สำหรับต้นทุนที่รับผิดชอบในระยะยาว ให้คาดคะเนค่าใช้จ่ายในอนาคตตามระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการก็สามารถนำมาใช้ได้ วิธีการที่ใช้ก็ต้องเปิดเผยไว้ด้วย กรณีที่ใช้วิธีการตั้งค่าเผื่อ จำนวนเงินที่ใช้ประมาณการของค่าเผื่อที่จำเป็นทั้งหมดต้องครอบคลุมถึงต้นทุนที่รับผิดชอบในระยะยาว ซึ่งต้องนำมาเปิดเผยด้วย

เมื่อกิจการคาดการณ์ว่าจะต้องใช้เวลาอันยาวนานในการชำระคืนหนี้สิน กิจการจะต้องเสนอวิธีการวัดมูลค่าหนี้สินที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนของการซ่อมแซมหน่วยงานสนาม หรือ การปิดหน่วยงานสนาม หรือ การเคลื่อนย้ายทรัพย์สินออกจากหน่วยงานสนาม โดยมีวิธีต่อไปนี้³¹

1. วิธี "มูลค่าปัจจุบัน" (present value)
2. วิธี "ราคาทุนปัจจุบัน" (current value)
3. วิธีเผื่อค่าใช้จ่ายล่วงหน้าตลอดระยะเวลาของการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง

ในการคำนวณตามวิธีมูลค่าปัจจุบันและราคาทุนปัจจุบัน กิจการจะต้องคำนวณประมาณการต้นทุนที่ใช้ในการซ่อมแซมหน่วยงานสนาม หรือ การปิดหน่วยงานสนาม หรือ

³¹ สุภมิตร เตชะมนตรีกุล, "ก้าวทันโลกกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม", หน้า 297.

การขนย้ายทรัพย์สินออกจากหน่วยงานสนาม (ประมาณการจากต้นทุนที่ต้องใช้ในปัจจุบัน) จากเงื่อนไขและข้อกำหนดทางกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบัน

หากคำนวณตามวิธีต้นทุนปัจจุบัน จำนวนที่ประมาณการนี้คือหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อม แต่หากคำนวณตามวิธีมูลค่าปัจจุบัน การวัดมูลค่าหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมจะวัดจากมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่กำหนดตามภาระผูกพัน

การตั้งค่าใช้จ่ายล่วงหน้าตลอดระยะเวลาของการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องจะต้องตั้งจากประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จำเป็นในอนาคตมากกว่าที่จะตั้งจากจำนวนที่จำเป็นในปัจจุบัน

ในการใช้วิธีมูลค่าปัจจุบันจะต้องมีข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับค่าของเงินที่เปลี่ยนไปตามกาลเวลา (Time value of money) และองค์ประกอบที่อาจมีผลกระทบต่อจังหวะเวลาและจำนวนของประมาณการกระแสเงินสดตามภาระผูกพัน แม้องค์ประกอบดังกล่าวจะช่วยประมาณการผลที่ได้จากเหตุการณ์ในอนาคต แต่ก็ทำให้เกิดความไม่แน่นอนเพิ่มมากขึ้นด้วยเหตุนี้ บางคนจึงเห็นว่าความน่าเชื่อถือของวิธีมูลค่าปัจจุบันมีไม่เพียงพอที่จะนำมาใช้ในการรับรู้หนี้สินในงบการเงิน แต่วิธีราคาทุนปัจจุบันเป็นวิธีที่น่าเชื่อถือมากกว่า เนื่องจากไม่มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับเหตุการณ์ในอนาคต

ในบางอุตสาหกรรม เป็นที่ยอมรับกันในทางปฏิบัติที่จะจัดให้มีการทยอยรับรู้ต้นทุนที่จะต้องรับผิดชอบเมื่อเลิกโครงการ (Long-term Decommissioning Costs) ตลอดระยะเวลาของการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น การปิดฐานขุดเจาะหรือศูนย์พลังงานนิวเคลียร์ เนื่องจากเป็นวิธีที่ใช้แล้วมักจะได้ผลในทางปฏิบัติ โดยอาจจะสามารถหลีกเลี่ยงการผันผวนอย่างรุนแรงในรายได้และสถานะทางการเงิน ซึ่งเกิดจากการเปลี่ยนแปลงประมาณการของต้นทุนดังกล่าว

ในการวัดหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมตามวิธีมูลค่าปัจจุบัน อัตราคิดลดที่ใช้ในการวัดมูลค่าปัจจุบันเป็นอัตราที่ไม่มีความเสี่ยง ตัวอย่างเช่น อัตราที่ใช้กับหลักทรัพย์รัฐบาลที่มีเงื่อนไขคล้ายกัน (Similar term) กิจการจะต้องพิจารณากันเงินสำรองสำหรับเทคโนโลยีที่คาดว่าจะนำมาใช้ในระยะเวลาอันใกล้ แต่ไม่ต้องกันเงินสำรองสำหรับเทคโนโลยีที่อีกนานกว่าจะนำมาใช้อีกทั้งจะต้องพิจารณาเงินเฟ้อที่คาดว่าจะมีขึ้นและมีผลกระทบต่อต้นทุนที่จะเกิดขึ้น นอกจากนี้ กิจการจะต้องสอบทานจำนวนหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมทุก ๆ ปี และปรับรายการเปลี่ยนแปลงที่มีอยู่ในสมมติฐานที่ใช้ในการคำนวณหาประมาณการค่าใช้จ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคต การวัดมูลค่าของภาระผูกพันใหม่หรือที่เพิ่มเติมจะต้องวัดจากปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับรอบบัญชีที่ภาระผูกพันนั้นเกิดขึ้น

5. การเปิดเผยข้อมูล

การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสิ่งแวดล้อมและหนี้สินมีความสำคัญต่อการให้ความชัดเจน หรือเป็นการอธิบายเพิ่มเติมรายการที่มีอยู่ในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุน การเปิดเผยดังกล่าวอาจแสดงไว้ในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือในบางกรณีอาจเปิดเผยไว้ในรายงานซึ่งแยกต่างหากจากงบการเงิน การตัดสินใจว่าการเปิดเผยจะแยกแสดงข้อมูลต่างหากหรือแสดงรวมขึ้นอยู่กับพิจารณาว่ารายการมีสาระสำคัญเพียงใด การพิจารณาถึงสาระสำคัญไม่ควรพิจารณาแต่ความมีนัยสำคัญของจำนวนเงินเพียงอย่างเดียว แต่ควรพิจารณาถึงความมีนัยสำคัญในลักษณะของรายการด้วย

การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุนและหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้³²

1. ต้นทุนสิ่งแวดล้อม การแสดงรายการไว้ในงบการเงินหรือสิ่งที่ควรเปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงิน ได้แก่
 - 1.1. ประเภทของรายการที่พิจารณาให้เป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม ซึ่งเกิดขึ้นได้หลายวิธี ต้นทุนที่เกิดขึ้นอาจเพิ่มประสิทธิภาพในการดำเนินงานของกิจการในขณะที่ช่วยปรับปรุงสภาพแวดล้อมได้ด้วย
 - 1.2. รายการที่รวมอยู่ในต้นทุนสิ่งแวดล้อม สิ่งที่จะต้องพิจารณาคืออะไรบางอย่างที่ควรรวมเป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม อาจเลือกเฉพาะต้นทุน “ทั้งหมดที่สามารถเจาะจงได้” หรืออาจเลือกการปันส่วนโดยไม่มีกฎเกณฑ์ตายตัวก็ได้
 - 1.3. จำนวนของต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่หักออกจากรายได้ ต้นทุนที่แยกประเภทเป็นต้นทุนที่เกี่ยวกับการดำเนินงาน (operating cost) หรือ ต้นทุนที่ไม่เกี่ยวกับการดำเนินงาน (non-operating cost) ต้นทุนที่แยกแยะตามลักษณะและขนาดของธุรกิจและ/หรือประเภทของสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการ รวมถึงจำนวนต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ได้บันทึกเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ในระหว่างงวดด้วย ประเภทของรายการที่ระบุไว้อาจได้แก่ การรักษาสภาพน้ำ การรักษาสภาพอากาศและของเสีย การกำจัดของเสียที่เป็นของแข็ง การปรับสภาพสถานที่ การแก้ไขบำบัด การนำของเสียกลับมาใช้ใหม่ ตลอดจนการวิเคราะห์การปฏิบัติตามการควบคุม
 - 1.4. เปิดเผยต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นและเป็นผลมาจากโทษปรับและโทษของการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับที่มีต่อสิ่งแวดล้อม รวมทั้งการชดเชยค่าความเสียหายที่เกิดจากการสูญเสียหรือบาดเจ็บที่มีสาเหตุมาจากความเสียหายและมล

³² เรื่องเดียวกัน, หน้า 301-303.

พิษทางสิ่งแวดล้อมให้แก่บุคคลที่สาม เป็นรายการแยกต่างหาก เนื่องจากค่าปรับ การถูกลงโทษ และการชดเชย มีความแตกต่างไปจากต้นทุนสิ่งแวดล้อมชนิดต่าง ๆ เพราะไม่ได้ให้ประโยชน์หรือผลตอบแทนต่อกิจการ

1.5. ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่บันทึกเป็นรายการพิเศษเป็นรายการแยกต่างหาก

2. หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม การแสดงรายการไว้ในงบการเงินหรือสิ่งที่ควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ได้แก่

2.1. เปิดเผยหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเป็นรายการแยกต่างหากในงบดุลหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

2.2. ข้อมูลพื้นฐานที่ใช้ในการวัดค่าของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม (วิธีมูลค่าปัจจุบันหรือวิธีราคาทุนปัจจุบัน)

2.3. ประเภทของหนี้สิน ดังต่อไปนี้

2.3.1. คำอธิบายย่อ ๆ เกี่ยวกับประเภทของหนี้สิน

2.3.2. คำชี้แจงเกี่ยวกับเวลาและเงื่อนไขของการชำระคืน

เมื่อมีความไม่แน่นอนอย่างเป็นสาระสำคัญต่อจำนวนของหนี้สินหรือเวลาที่จะชำระคืนกิจการจะต้องเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย

2.4. ข้อมูลเกี่ยวกับความไม่แน่นอนของการวัดค่าที่มีสาระสำคัญ และเกี่ยวข้องกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมและระดับความเป็นไปได้ของผลที่จะเกิดขึ้น

2.5. หากกิจการใช้วิธีมูลค่าปัจจุบันในการวัดค่า กิจการจะต้องเปิดเผยข้อสมมติฐานทั้งหมดที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคต และต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ได้รับรู้ในงบการเงินแล้ว โดยจะต้องรวมถึง :

2.5.1. ประมาณการต้นทุนปัจจุบันของการตั้งหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

2.5.2. ประมาณการอัตราเงินเฟ้อในระยะยาวที่ใช้ในการคำนวณหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

2.5.3. ประมาณการต้นทุนที่จะต้องชำระคืนในอนาคต

2.5.4. อัตราคิดลด

3. นโยบายทางการบัญชีใดที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินและต้นทุนสิ่งแวดล้อม ก็ควรต้องเปิดเผยไว้ด้วย

4. ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินและต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ควรเปิดเผยได้แก่
 - 4.1. ลักษณะของหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมและต้นทุนที่ได้รับรู้อยู่ในงบการเงิน รวมถึงคำอธิบายย่อ ๆ เกี่ยวกับความเสียหายทางสิ่งแวดล้อม กฎหมายหรือข้อบังคับที่กำหนดให้ต้องมีการแก้ไขสิ่งแวดล้อม และกฎหมายหรือเทคโนโลยีปัจจุบันใด ๆ ที่คาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอย่างสมเหตุสมผลและมีผลกระทบต่อจำนวนที่ได้ตั้งไว้
 - 4.2. ประเภทของสิ่งแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับกิจการและอุตสาหกรรมของกิจการ
 - 4.2.1. นโยบายอย่างเป็นทางการและแผนงานที่กิจการนำมาปรับใช้
 - 4.2.2. หากไม่มีนโยบายหรือแผนงานอยู่เดิม กิจการจะต้องกล่าวถึงข้อเท็จจริงดังกล่าวด้วย
 - 4.2.3. การปรับปรุงส่วนสำคัญต่าง ๆ ของกิจการที่ได้กระทำตั้งแต่เริ่มมีนโยบายหรือตลอดระยะเวลาห้าปีที่ผ่านมา แล้วแต่ว่าระยะเวลาใดจะสั้นกว่า
 - 4.2.4. ขอบเขตของมาตรการของการป้องกันทางสิ่งแวดล้อมที่ได้ดำเนินการตามข้อบังคับของทางราชการและขอบเขตของข้อกำหนดของทางราชการที่กิจการได้กระทำจนสำเร็จ (ตัวอย่างเช่น ตารางเวลาของการลดปริมาณของของเสียที่ปล่อยออกมาจากโรงงาน)
 - 4.2.5. การดำเนินงานใด ๆ ที่อยู่ภายใต้กฎหมายเพื่อสิ่งแวดล้อม
 - 4.3. กิจการควรจะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จะต้องจ่ายให้แก่รัฐบาล เช่น ค่าสัมปทาน และภาษี โดยจะต้องเป็นไปตามมาตรการของการป้องกันสิ่งแวดล้อม

สำหรับตัวอย่างการแสดงผลรายการและการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในงบการเงิน อาจแสดงในงบดุล งบกำไรขาดทุน และหมายเหตุประกอบงบการเงินได้ดังนี้

งบดุล

สินทรัพย์

ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์	
เครื่องบำบัดน้ำเสีย	XXX
สินทรัพย์อื่น	
ค่าวิจัยเพื่อจัดการการใช้ทรัพยากรรอดัตบัญญัติ	XXX
รายจ่ายลงทุนเกี่ยวกับเครื่องกรองอากาศรอดัตบัญญัติ	XXX

หนี้สิน

หนี้สินหมุนเวียน	
หนี้สินจากการปรับปรุงระบบกรองอากาศ	XXX
หนี้สินอื่น	
หนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการต้องปรับปรุงพื้นที่หลังเสร็จสิ้นโครงการ	XXX

งบกำไรขาดทุน

รายได้	XXX
ค่าใช้จ่าย	
ต้นทุนขาย	XXX
ค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร	XXX
ค่าใช้จ่ายและต้นทุนเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม	
ค่าเสื่อมราคาเครื่องบำบัดน้ำเสีย	XXX
ตัดจำหน่ายรายจ่ายลงทุนเกี่ยวกับเครื่องกรองอากาศ	XXX
ค่าใช้จ่ายในการกำจัดของเสีย	XXX
ค่าชดเชยความเสียหายจากความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อม	XXX

หมายเหตุประกอบงบการเงิน

1. นโยบายการบัญชีที่สำคัญ

- 1.1. บริษัทตัดจำหน่ายหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากการปรับปรุงพื้นที่หลังเสร็จสิ้นโครงการ โดยวิธีเส้นตรงเป็นเวลา 10 ปี ตามอายุโครงการ
- 1.2. บริษัทรับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการปรับปรุงสิ่งแวดล้อมให้ดีขึ้นตามที่กฎหมายกำหนดเป็นค่าใช้จ่ายประจำปี และบันทึกรายจ่ายลงทุนที่เกี่ยวกับการช่วยให้สิ่งแวดล้อมดีขึ้นในอนาคต เป็นสินทรัพย์ของกิจการ และตัดจำหน่ายโดยวิธีเส้นตรงเป็นเวลา 10 ปี

2. นโยบายและเป้าหมายของบริษัทเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม บริษัทมีนโยบายที่จะดำเนินการเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมดังนี้

- 2.1. ฝ่ายบริหารจะทำตามกฎหมายเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมทุกประการ
- 2.2. กิจการจะลงทุนกำจัดกากของเสียให้เหลือน้อยที่สุด
- 2.3. กิจการจะใช้ทรัพยากรธรรมชาติน้อยที่สุด โดยให้มีการนำกลับมาใช้ใหม่หรือใช้ผลิตภัณฑ์อื่นๆ

3. แผนงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม

- 3.1. ลงทุนปรับปรุงเครื่องกำจัดบำบัดน้ำเสียจำนวนเงินประมาณ 30 ล้านบาท ในปี พ.ศ. 2544
- 3.2. ลงทุนวิจัยเพื่อให้ผลิตภัณฑ์ใช้ทรัพยากรธรรมชาติลดลง จำนวนเงินประมาณ 20 ล้านบาท โครงการ 5 ปี เริ่มปี พ.ศ.2543

4. ผลงานและผลสำเร็จเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม

- 4.1. บริษัทได้จัดตั้งฝ่ายบริหารด้านสิ่งแวดล้อม เพื่อดูแลกิจกรรมเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม โดยเฉพาะ
- 4.2. กิจการได้บริจาคเงินเพื่อปลูกป่า จำนวนเงิน 10 ล้านบาท
- 4.3. กิจการได้รับรางวัลจากการสนับสนุนโครงการเพื่อสิ่งแวดล้อม

5. การปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อสิ่งแวดล้อม

บริษัทได้ปฏิบัติตามกฎหมายสิ่งแวดล้อมดังนี้

- 5.1. มีการก่อสร้างบ่อบำบัดน้ำเสีย จำนวนเงิน 10 ล้านบาท ตามที่กฎหมายกำหนด
- 5.2. มีการสร้างตาข่ายดักฝุ่นละอองตามที่กฎหมายกำหนด

6. หนี้สินที่ไม่แน่นอน

บริษัทถูกตรวจสอบเกี่ยวกับการปล่อยน้ำเสียลงแม่น้ำ ผลของการตรวจสอบยังไม่สิ้นสุด บริษัทอาจต้องจ่ายค่าเสียหายเป็นจำนวนเงิน 10 ล้านบาท ถ้าผลของการตรวจสอบพบว่าบริษัทผิดจริง

ขั้นตอนในการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

เมื่อนำหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมตามที่เสนอไว้ข้างต้น มาผนวกกับระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมและหลักในการวางออกแบบระบบบัญชีของกิจการทั่วไปแล้ว สามารถสรุปเป็นขั้นตอนในการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมได้ 8 ขั้นตอน ดังนี้

1. การประเมินผลกระทบที่มีต่อสิ่งแวดล้อมจากการดำเนินงานของธุรกิจ

ประเมินผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมที่เกิดจากการดำเนินงานของธุรกิจในทุก ๆ ด้าน ว่ามีต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เป็นสาระสำคัญเกิดขึ้นที่ใดบ้าง พิจารณาถึงลักษณะปัญหาและสาเหตุที่ทำให้เกิดต้นทุนสิ่งแวดล้อมนั้น

แนวทางหนึ่งที่ใช้ในการพิจารณาปัญหาสิ่งแวดล้อมคือ ใช้วิธีการประเมินวงจรชีวิต (Life Cycle Assessment) ซึ่งเป็นการพิจารณาปัญหาสิ่งแวดล้อมในแต่ละขั้นตอนต่อไปนี้³³

1.1. การได้มาของวัตถุดิบ

1.2. การผลิต

1.3. การนำไปใช้

1.4. การนำกลับมาใช้ใหม่และการใช้ซ้ำ

1.5. การขนส่ง

1.6. การใช้พลังงาน

1.7. การบำบัดของเสีย

2. กำหนดนโยบายและวิสัยปฏิบัติของกิจการเกี่ยวกับเรื่องสิ่งแวดล้อม

ขั้นตอนนี้เป็นหน้าที่หลักของผู้บริหาร วางนโยบายด้านสิ่งแวดล้อมขององค์การวางแผนการดำเนินงานและเป้าหมายผู้บริหารระดับสูงต้องกำหนดนโยบายสิ่งแวดล้อมโดยคำนึงถึงกิจกรรม ผลิตภัณฑ์ และบริการต่าง ๆ ขององค์กรนั้นก็เพราะว่า กิจกรรม ผลิตภัณฑ์ และบริการทั้งหมดนั้น ล้วนแต่เป็นสาเหตุของการส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมได้ทั้งในแง่ที่เกิดขึ้นจริงหรืออาจเป็นไปได้ ดังนั้นสิ่งที่ผู้บริหารระดับสูงต้องเข้าใจในการวางนโยบายเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมก็คือ³⁴

³³ เทวินทร์ สิริโชคชัยกุล, ISO 14001 ระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม, หน้า 162.

³⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 104-106.

- 2.1. ลักษณะของธุรกิจที่ทำที่มีความแตกต่างกัน ย่อมมีกิจกรรม ผลิตภัณฑ์ และบริการที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมในระดับที่แตกต่างกัน
- 2.2. ลักษณะของธุรกิจที่ทำเป็นประเภทเดียวกัน แต่มีขนาดที่แตกต่างกัน ปริมาณของมลภาวะที่ปล่อยออกมาสู่สภาพแวดล้อมก็ย่อมมีความแตกต่างกัน
- 2.3. ลักษณะของธุรกิจที่ทำแตกต่างกัน ที่มาหรือแหล่งกำเนิดของมลภาวะซึ่งอาจมีชนิดหรือปริมาณมลภาวะที่ปล่อยออกมาต่างกัน

นอกจากนี้ ในมาตรฐาน ISO 14004 ได้ให้คำแนะนำสำหรับการแสดงความมุ่งมั่นต่างๆ ที่ควรกำหนดไว้ในนโยบายสิ่งแวดล้อมดังนี้³⁵

1. มีการวางแผนลดผลกระทบที่เป็นผลร้ายต่อสิ่งแวดล้อมจากการพัฒนาใหม่ๆ ให้น้อยลงด้วยการใช้วิธีปฏิบัติต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสิ่งแวดล้อม
2. พัฒนาให้มีวิธีปฏิบัติสำหรับการประเมินผลการปฏิบัติงานด้านสิ่งแวดล้อม และมีตัวชี้วัดที่เหมาะสม
3. มีหลักการและแนวคิดที่เป็น “วงจรชีวิต” หรือ Life Cycle ในการจัดการสิ่งแวดล้อม
4. ออกแบบผลิตภัณฑ์ในลักษณะที่ลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมที่เกิดจากการผลิต การนำไปใช้งาน และการกำจัด
5. ป้องกันมลพิษ ลดของเสียและลดการใช้ทรัพยากร เช่น วัตถุดิบ เชื้อเพลิง และพลังงาน รวมทั้งมีความมุ่งมั่นต่อหลักการที่เป็นการทำให้กลับคืน (Recovery) และการนำกลับมาใช้ใหม่ (Recycling) ด้วยการไม่ใช้วิธีการกำจัดทิ้งเท่าที่จะเป็นไปได้
6. ให้การศึกษาและฝึกอบรมแก่พนักงานให้มีความสามารถในการจัดการสิ่งแวดล้อม
7. มีการแบ่งปันประสบการณ์ด้านสิ่งแวดล้อม
8. สนับสนุนให้ฝ่ายต่าง ๆ ที่สนใจมีส่วนร่วมในการจัดการสิ่งแวดล้อมและมีการสื่อสาร
9. มุ่งการทำงานขององค์กรสู่การพัฒนาที่ยั่งยืน
10. สนับสนุนให้ผู้ส่งมอบและผู้รับเหมามีการนำระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมไปใช้งาน

นโยบายสิ่งแวดล้อมต้องมีการสื่อสารให้ทั่วองค์กร แต่ไม่ได้หมายความว่า พนักงานทุกคนจะต้องท่องนโยบายได้ทุกถ้อยคำ สิ่งที่พนักงานต้องทราบก็คือ มีจิตสำนึกที่ดีว่านโยบายสิ่ง

³⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 108-109.

แวดล้อมนี้มีความหมายอย่างไร มีความสำคัญแค่ไหน และจะนำไปปฏิบัติได้อย่างไร เงื่อนไขหนึ่งที่สำคัญก็คือ การสื่อสารให้ทั่วทั้งองค์กรควรมีการกระทำเป็นระยะๆ

3. การออกแบบระบบงานเพื่อสนับสนุนการบันทึกข้อมูลต้นทุนหรือหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

ในการออกแบบระบบงานเพื่อการบันทึกรายการต้นทุนและหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมนี้อาจเป็นเพียงการปรับปรุงระบบบัญชีที่ใช้อยู่ในปัจจุบันเท่านั้น โดยอาจเพิ่มแบบฟอร์มการบันทึกบัญชี เช่น แบบฟอร์มบันทึกค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม แบบฟอร์มการคำนวณมูลค่าปัจจุบันของหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต เพิ่มชื่อบัญชี เพิ่มรายงานต่างๆที่ต้องทำเพิ่มเติม รวมทั้งกำหนดวิธีการต่างๆในการปฏิบัติเกี่ยวกับการใช้แบบฟอร์ม การพิจารณารายการต้นทุนและหนี้สินสิ่งแวดล้อม การบันทึกรายการบัญชี และการทำรายงาน ที่สำคัญที่สุดคือ การจัดเตรียมพนักงานที่มีคุณสมบัติเหมาะสม³⁶ ซึ่งหมายถึงผู้ที่มีความรู้ทั้งทางด้านการบัญชีการเงินและหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

4. การอบรมพนักงานในองค์กร ให้เข้าใจถึงความสำคัญและหลักการของแนวคิดการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม รวมทั้งสร้างแรงจูงใจในการร่วมมือปฏิบัติ

ให้ความรู้และฝึกอบรมสร้างจิตสำนึกด้านการป้องกันสิ่งแวดล้อม และพยายามสร้างความตระหนักด้านสิ่งแวดล้อมแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง ผู้บริหารควรถือเป็นภารกิจสำคัญในการค่านิยมด้านสิ่งแวดล้อมให้เกิดขึ้นในหมู่พนักงานให้ได้

ค่านิยมที่ควรสร้างให้เกิดขึ้นในหมู่พนักงานคือ การอนุรักษ์ ที่หมายถึงการใช้อย่างรู้คุณค่า และทำให้มีใช้เพื่อสนองความเป็นอยู่ที่ดีของมนุษย์ทั้งปัจจุบันและคนรุ่นต่อไป

การสร้างแรงจูงใจด้านสิ่งแวดล้อมนั้นทำเพื่อ

- 4.1. ให้พนักงานทุกคนมีค่านิยมร่วมกัน
- 4.2. สนับสนุนให้พนักงานมีความเข้าใจในระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมของกิจการ
- 4.3. สนับสนุนให้พนักงานเกิดการยอมรับในความสำคัญของการจัดการสิ่งแวดล้อมและการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม
- 4.4. กระตุ้นให้พนักงานมีข้อเสนอแนะ หรือมีความต้องการที่จะปรับปรุงงานด้านสิ่งแวดล้อมให้ดีขึ้น

³⁶ วิลโล วีระปรีย์ และ จงจิตต์ หลีกภัย, *ระบบบัญชี*, พิมพ์ครั้งที่ 13, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2538), หน้า 1-4.

5. การบันทึกการขายการต้นทุนหรือหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

ในการจัดบันทึกและทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมนั้น เป็นการทำไปพร้อมกับการบันทึกการขายการทางการเงินปกติของกิจการ เพียงแต่ต้องพิจารณาว่ารายการใดที่เป็นต้นทุนและหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ต้องบันทึกแยกการนั้นออกจากรายการดำเนินการปกติ เพื่อประโยชน์ในการจัดทำรายงานต่อไป โดยในการพิจารณารายการต่างๆ ควรยึดตามหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมที่เสนอไว้ในหัวข้อ การรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อมและการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม

สำหรับต้นทุนสิ่งแวดล้อมนั้นปกติควรรับรู้ในงวดบัญชีที่เกิดขึ้นทันที หากต้นทุนสิ่งแวดล้อมดังกล่าวอยู่ในเกณฑ์ที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ควรบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนและทยอยตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่าย โดยแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุนสำหรับรอบระยะเวลางวดปัจจุบัน และในอนาคตตามความเหมาะสม มิฉะนั้นแล้วจะต้องบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนทันทีในงบกำไรขาดทุน

ส่วนหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ควรรับรู้เมื่อมีภาระผูกพันที่ก่อให้เกิดต้นทุนสิ่งแวดล้อมของกิจการแน่นอน และสามารถกำหนดมูลค่าได้อย่างน่าเชื่อถือ จึงจะรับรู้หนี้สินนั้นพร้อมทั้งบันทึกค่าใช้จ่ายด้วย สำหรับต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงหรือเปิดสถานที่ หรือการเคลื่อนย้ายสินทรัพย์ถาวร ซึ่งอยู่ภายใต้ภาระผูกพันของกิจการควรรับรู้เป็นหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมเมื่อระบุได้ว่ากิจการจำเป็นต้องรับผิดชอบดำเนินการแก้ไขเกี่ยวกับการปรับปรุง หรือการเปิดสถานที่ หรือการเคลื่อนย้ายดังกล่าวในอนาคต กรณีที่ต้นทุนที่ต้องรับผิดชอบเมื่อเลิกโครงการมีจำนวนมาก กิจการอาจเลือกที่จะกระจายต้นทุนดังกล่าวให้ครอบคลุมถึงระยะเวลาในการดำเนินการที่เกี่ยวข้อง

6. การประมาณจำนวนเงินของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต

หากพบว่ากิจการมีภาระผูกพันที่ก่อให้เกิดต้นทุนสิ่งแวดล้อมในอนาคตแน่นอนแล้ว กิจการต้องประมาณมูลค่าของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม โดยมีวิธีใดวิธีหนึ่งต่อไปนี้

6.1. วิธี "มูลค่าปัจจุบัน" จำนวนที่ประมาณการนี้ก็คือนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อม แต่หากคำนวณตามวิธีมูลค่าปัจจุบัน การวัดมูลค่าหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมจะวัดจากมูลค่าปัจจุบันของประมาณการกระแสเงินสดจ่ายในอนาคตที่กำหนดตามภาระผูกพัน

6.2. วิธี "ราคาทุนปัจจุบัน" โดยจะต้องคำนวณประมาณการต้นทุนที่ใช้ในการซ่อมแซมหน่วยงานสนาม หรือ การปิดหน่วยงานสนาม หรือ การขนย้ายทรัพย์สินออกจากหน่วยงานสนาม (ประมาณการจากต้นทุนที่ต้องใช้ในปัจจุบัน) จากเงื่อนไขและข้อกำหนดทางกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบัน

6.3. วิธีเพื่อค่าใช้จ่ายล่วงหน้าตลอดระยะเวลาของการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง ต้องตั้งจากประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จำเป็นในอนาคตมากกว่าที่จะตั้งจากจำนวนที่จำเป็นในปัจจุบัน

ซึ่งวิธีที่เหมาะสมควรเป็นวิธีมูลค่าปัจจุบัน และนักบัญชีต้องอาศัยความรู้ทางด้านการเงินในการคำนวณมูลค่าปัจจุบัน พร้อมทั้งต้องมีข้อมูลด้านอื่นประกอบ เช่น อัตราคิดลดประมาณจำนวนเงินที่ต้องจ่ายในอนาคต ระยะเวลา เป็นต้น

7. การจัดทำรายงานและเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม

การจัดทำรายงานนี้ได้จากข้อมูลทางบัญชีของกิจการที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมที่ได้บันทึกไว้แล้ว และนำมาแสดงในงบการเงิน โดยแยกแสดงรายการต้นทุนและหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมในงบดุลและงบกำไรขาดทุน และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม ตามหลักการที่กล่าวไว้ข้างต้น อันสามารถสื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทั้งภายในและภายนอกทราบถึงต้นทุนและหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นและความรับผิดชอบของบริษัทที่มีต่อสิ่งแวดล้อม

ข้อมูลที่ต้องเปิดเผยในงบการเงินเช่น ประเภทของรายการที่พิจารณาให้เป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม ลักษณะของหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมและต้นทุนที่ได้รับรู้อยู่ในงบการเงิน ข้อสมมติฐานทั้งหมดที่ใช้ในการประมาณการกระแสเงินสดจ่ายที่จะเกิดขึ้นในอนาคต และต้นทุนสิ่งแวดล้อม

นอกจากนี้อาจทำเป็นรายงานเพื่อการบริหารงานภายใน เพื่อผู้บริหารใช้ในการตัดสินใจวางแผนเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม ซึ่งเป็นหน้าที่งานของนักบัญชีบริหารที่เพิ่มขึ้นมา เช่น รายงานต้นทุนที่เกิดจากการกำจัดขยะ รายงานต้นทุนในการบำบัดน้ำเสียจากการผลิต

8. การวิเคราะห์ข้อมูลจากรายงานด้านสิ่งแวดล้อม รวมทั้งการติดตามตรวจสอบการปฏิบัติตามนโยบายด้านสิ่งแวดล้อมที่กำหนดไว้

ในขั้นนี้ส่วนใหญ่เป็นหน้าที่ของฝ่ายบริหาร ที่จะต้องนำรายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมมาพิจารณาเพื่อหาวิธีการลดต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้น และการติดตามตรวจสอบนั้นทำให้มั่นใจว่านโยบายสิ่งแวดล้อมที่วางไว้มีการนำไปปฏิบัติและมีความเหมาะสม สอดคล้องกับทิศทางการดำเนินธุรกิจ รวมทั้งช่วยทบทวนถึงประสิทธิผลของการนำไปปฏิบัติเป็นระยะๆ เพื่อการปรับปรุงแก้ไขตามความเหมาะสม

ประโยชน์ที่กิจการได้รับจากการใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

ในการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม และรายงานต่อบุคคลภายนอกและผู้ที่เกี่ยวข้องกับกิจการให้ทราบถึงนโยบายและการดำเนินงานของธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมจะก่อให้เกิดผลดีต่อธุรกิจหลายด้าน คือ³⁷

1. สร้างภาพพจน์ที่ดีต่อลูกค้า ทำให้เกิดความจงรักภักดีในธุรกิจเชื่อมั่นในกิจการและสินค้าที่จำหน่ายผลิตภัณฑ์ที่ติดฉลากเขียวซึ่งเน้นการลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม และ/หรือฉลากหมายเลขห้าซึ่งเน้นการประหยัดพลังงานไฟฟ้า รวมทั้งองค์กรที่ผ่านการรับรอง ISO 14001 ย่อมเป็นตัวเลือกที่ดีของลูกค้าหรือผู้บริโภค
2. ส่งเสริมให้บริษัทสามารถปฏิบัติตามกฎหมายสิ่งแวดล้อมและข้อกำหนดอื่น ๆ ของหน่วยงานกำกับดูแล ที่เกี่ยวข้องกัสิ่งแวดล้อม ได้อย่างถูกต้อง
3. สร้างความเชื่อมั่นให้ผู้ลงทุน ที่ปรึกษาของผู้ลงทุน และเจ้าหนี้ โดยแสดงให้เห็นว่ากิจการจะมีความมั่นคงโดยลดความเสี่ยงที่จะเกิดภาระหนี้สินเพื่อแก้ไขปัญหาเสียหายต่อสิ่งแวดล้อมในอนาคต เป็นความเสี่ยงที่เกิดจากความผิดพลาดในการกำจัดขยะมีพิษ ถูกฟ้องร้องจากชุมชนรอบข้าง และการเลือกชนิดวัตถุดิบจนอาจเป็นอันตรายต่อสุขภาพอนามัยของผู้บริโภคซึ่งทำให้ผลิตภัณฑ์ เสี่ยงต่อการถูกเรียกคืนจากตลาด
4. ผู้ถือหุ้นก็จะให้ความสนใจเป็นกรณีพิเศษด้วย เพราะว่าแนวโน้มของผลกระทบต่อต้นทุนสิ่งแวดล้อม อาจมีผลกระทบต่อผลตอบแทนต่อการลงทุนของกิจการ
5. สามารถนำเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมต่อสื่อสารมวลชนได้ โดยไม่ก่อให้เกิดผลเสียหายต่อความลับของกิจการในเรื่องที่อ่อนไหวหรือความสามารถในการแข่งขันของกิจการ
6. ใช้พิจารณาปรับปรุงกระบวนการผลิตและการดำเนินงานให้ดีขึ้น ทำให้ใช้ประโยชน์จากทรัพยากรได้คุ้มค่ามากขึ้น ช่วยลดค่าใช้จ่ายโดยรวมของกิจการในระยะยาว

ประโยชน์ที่บุคคลภายนอกได้รับจากการที่กิจการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

1. เป็นแบบอย่างที่ดีแก่กิจการอื่นในการประกอบธุรกิจโดยคำนึงถึงสิ่งแวดล้อม ทำให้องค์กรมีภาพลักษณ์ของผู้นำที่ใส่ใจต่อสิ่งแวดล้อม
2. รัฐใช้เป็นข้อมูลในการตรวจสอบหรือส่งเสริม ลดกำลังคนในการติดตามตรวจสอบผลจากการที่องค์กรต่าง ๆ ได้พยายามที่จะปฏิบัติให้ได้ตามข้อกำหนดหรือเกินกว่าความคาดหวังของกฎหมาย ก็จะช่วยให้การปรับปรุงความสัมพันธ์ที่ดีระหว่างอุตสาหกรรม

³⁷ Department of the Environment (No date), *Environmental Reporting : Getting Started* [Online]. Available: <http://www.environment.detr.gov.uk/envrp/report.htm> [2000, April 15].

กับรัฐได้ดียิ่งขึ้น รวมทั้งยังเป็นหนทางหนึ่งที่จะช่วยให้รัฐสามารถลดกำลังคนด้านการตรวจสอบและควบคุมได้อีกทางหนึ่ง

3. ผู้บริโภคสามารถจำแนกผู้ประกอบการที่ดีได้ง่าย
4. คู่ค้าสามารถคัดเลือกกิจการที่รักษาสภาพแวดล้อมในการดำเนินธุรกิจได้ง่าย
5. ชุมชนรอบข้างมีความมั่นใจว่าสภาพแวดล้อมจะไม่มีมลภาวะเกิดขึ้น

ปัจจัยแห่งความสำเร็จในการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

การที่องค์กรจะสามารถประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อมได้นั้น มิใช่เพียงความรู้ด้านหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมเท่านั้น แต่จะต้องมีปัจจัยที่ช่วยเสริมอีกหลายๆ ด้าน ซึ่งสามารถแบ่งได้ดังนี้

1. ปัจจัยภายในองค์กร ได้แก่

- 1.1. ผู้บริหารระดับสูงต้องเห็นความสำคัญและสนับสนุนการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม เนื่องจากผู้บริหารระดับสูงขององค์กรเป็นผู้กำหนดนโยบายสิ่งแวดล้อมที่เหมาะสมกับธุรกิจ กิจกรรม ผลิตภัณฑ์ และบริการขององค์กรในลักษณะดังนี้
- 1.2. นักบัญชีที่มีความรู้ความสามารถในการจัดทำและรายงานข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม
- 1.3. พนักงานในองค์กรมีจิตสำนึกที่ดีในการรักษาสิ่งแวดล้อมและให้ความร่วมมือในการรวบรวมข้อมูล

2. ปัจจัยภายนอกองค์กร ได้แก่

- 2.1. การเผยแพร่แนวความคิดประชาสัมพันธ์โดย
- 2.2. มีการผลักดันให้มีการนำไปใช้จริง โดยอาจออกเป็นกฎระเบียบให้ปฏิบัติ
- 2.3. มีการสนับสนุนจากหน่วยงานต่างๆ เพื่อส่งเสริมให้มีการนำไปปฏิบัติจริง สำหรับหน่วยงานที่มีส่วนในการเผยแพร่และผลักดันให้มีการนำไปปฏิบัติจริงได้แก่
 - หน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการดูแลรักษาสภาพแวดล้อม เช่น กระทรวงอุตสาหกรรม กรมควบคุมมลพิษ กรมส่งเสริมคุณภาพสิ่งแวดล้อม
 - องค์กรการค้าเอกชนต่างๆ เช่น หอการค้า สภาอุตสาหกรรม และ
 - สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย
 - บรรจุแนวคิดนี้อยู่ในหลักสูตรการเรียน การสอนของนักเรียน นักศึกษา
 - หน่วยงานของรัฐอื่นๆ เช่น กรมสรรพากร
 - กลุ่มผู้บริโภคช่วยกันรณรงค์ต่อต้านธุรกิจที่ประกอบกิจการโดยไม่มีความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม