

บทที่ 5

บทสรุป และ ข้อเสนอแนะ

บทสรุปแนวความคิดการบัญชีสิ่งแวดล้อม

จากการศึกษาถึงแนวความคิดการบัญชีสิ่งแวดล้อม กับ กรณีศึกษาโรงไฟฟ้าแม่เมาะ สามารถสรุปผลการศึกษาได้ ดังนี้

โรงไฟฟ้าแม่เมาะมีปัญหาในด้านผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมอันเนื่องมาจากขบวนการผลิตไฟฟ้า ปัญหาที่สำคัญที่สุด ได้แก่ ผลกระทบต่อมลภาวะทางอากาศซึ่งโรงไฟฟ้าแม่เมาะได้ดำเนินการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมดังกล่าวในหลายแนวทาง และ เป็นจำนวนเงินที่สูงมากเป็นต้นทุนที่สำคัญอย่างหนึ่งของกิจการ คือ ต้นทุนสิ่งแวดล้อม และโรงไฟฟ้าแม่เมาะยังไม่มีหลักเกณฑ์ วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมมาใช้ในการรับรู้ และ วัดมูลค่าของต้นทุนสิ่งแวดล้อม ดังนั้นเพื่อให้การบันทึกรายการด้านสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นของโรงไฟฟ้าแม่เมาะเหมาะสม และ ถูกต้องตามควร จึงได้ทำการศึกษากำหนดแนวความคิดการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาใช้ในการบันทึกบัญชีรายการด้านสิ่งแวดล้อมเพื่อใช้เป็นพื้นฐาน และ หลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการบันทึกบัญชี และ รับรู้รายการด้านสิ่งแวดล้อมอย่างถูกต้องต่อไปในอนาคต ส่งผลต่อความได้เปรียบเชิงการแข่งขัน ประสิทธิภาพด้านต้นทุนมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และ ความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ โดยมีหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

1. การรับรู้และการวัดค่าสินทรัพย์สิ่งแวดล้อม

โรงไฟฟ้าแม่เมาะควรรับรู้ต้นทุนสำหรับสิ่งแวดล้อมในรอบบัญชีที่เกิดขึ้นทันที ต้นทุนสำหรับสิ่งแวดล้อมดังกล่าวต้องมีองค์ประกอบ และ อยู่ในเกณฑ์ที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ โดยสามารถบันทึกเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อ

- 1.1. เพิ่มความสามารถ หรือ ปรับปรุงความปลอดภัย หรือ ประสิทธิภาพของสินทรัพย์อื่นที่กิจการเป็นเจ้าของ
- 1.2. ลด หรือ ป้องกันไม่ให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อมซึ่งอาจจะเกิดขึ้นจากผลของการดำเนินงานในอนาคตของกิจการ

1.3. อนุรักษ์สิ่งแวดล้อม

โดยต้นทุนสิ่งแวดล้อมดังกล่าวต้องอยู่ในเกณฑ์ที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ โดยบันทึกมูลค่าของสินทรัพย์สิ่งแวดล้อมในราคาทุนเดิม และ ตัดจำหน่ายตามที่เห็นสมควร และ กิจการจะต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์สิ่งแวดล้อมนั้นด้วย

2. การรับรู้และการวัดค่าหนี้สินสิ่งแวดล้อม

โรงไฟฟ้าแม่เมาะควรรับรู้หนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมตามปกติ เมื่อมีภาระผูกพันที่ก่อให้เกิดต้นทุนสำหรับสิ่งแวดล้อมซึ่งภาระผูกพันดังกล่าว รวมถึง ภาระผูกพันตามกฎหมาย ภาระผูกพันที่กิจการกำหนดขึ้น หรือ ภาระผูกพันที่เกิดจากแนวคิดทางคุณธรรม และ จริยธรรม สำหรับมูลค่าด้านหนี้สินควรประมาณการหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมที่ถึงกำหนดชำระภายในระยะเวลาอันใกล้ โดยใช้ประมาณการที่ดีที่สุด สำหรับหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมที่ยังไม่ได้จ่ายชำระในระยะเวลาอันใกล้ ควรกำหนดมูลค่าของหนี้สิน ในวิธีเผื่อค่าใช้จ่ายล่วงหน้าตลอดระยะเวลาของการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง (Long - Term Decommissioning Cost) ซึ่งจะเหมาะสมสำหรับโรงไฟฟ้าที่มีระยะเวลาในการดำเนินงานนานสามารถหลีกเลี่ยงความผันผวนรุนแรงในด้านรายได้ และ สถานะทางการเงินที่เปลี่ยนแปลงไป

3. การรับรู้สิ่งที่คาดว่าจะได้รับคืน

สิ่งที่คาดว่าจะได้รับคืนจากบุคคลที่สาม เช่น ค่าเรียกครองสินไหมทดแทนจากการประกัน หรือ จากกองทุนต่าง ๆ เป็นต้น โรงไฟฟ้าแม่เมาะไม่ควรนำไปหักลบกับหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อม ต้องแยกเป็นสินทรัพย์ต่างหาก นอกเสียจากว่าจะได้รับสิทธิตามกฎหมายให้สามารถหักลบกับหนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อมได้ หากแสดงเป็นจำนวนหักลบจะต้องเปิดเผยจำนวนเต็มของหนี้สินสิ่งแวดล้อม และ สิ่งทีคาดว่าจะได้รับคืนไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

4. การนำเสนอข้อมูลสิ่งแวดล้อม

โรงไฟฟ้าแม่เมาะควรต้องทำการวิเคราะห์ต้นทุนสำหรับสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นเพื่อบันทึกรับรู้ จำแนกประเภทรายการ และ นำเสนอข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมให้ถูกต้องตามควรตามแนวคิดการบัญชีสิ่งแวดล้อม แม่บทการบัญชี และ มาตรฐานบัญชีที่เกี่ยวข้อง โดยระบุประเภทรายการไว้

อย่างชัดเจน ทั้งนี้สามารถนำเสนอได้ใน 2 ลักษณะ ได้แก่ ลักษณะของรายงานทางการเงิน และ ลักษณะรายงานที่ไม่ใช่รายงานทางการเงิน

5. การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม

โรงไฟฟ้าแม่เมาะควรเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนสิ่งแวดล้อม และ หนี้สินที่มีต่อสิ่งแวดล้อม มีความสำคัญต่อการให้ความชัดเจน หรือ เป็นการอธิบายเพิ่มเติมรายการที่มีอยู่ในงบดุล หรือ งบกำไรขาดทุน การเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวอาจแสดงไว้ในงบการเงิน หรือ ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือ ในบางกรณีอาจเปิดเผยไว้ในรายงานซึ่งแยกต่างหากจากงบการเงิน

การตัดสินใจว่าการเปิดเผยจะแยกแสดงข้อมูลต่างหาก หรือ แสดงรวมขึ้นอยู่กับ การพิจารณาว่ารายการมีสาระสำคัญเพียงใด การพิจารณาถึงสาระสำคัญไม่ควรพิจารณาแต่ความมีนัยสำคัญของจำนวนเงินเพียงอย่างเดียวแต่ควรพิจารณาถึงความมีนัยสำคัญในลักษณะของรายการด้วย และ ควรต้องเปิดเผยประเภทของรายการที่เกิดการระบุว่าเป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อม ตัวอย่างเช่น การรักษาสภาพน้ำ การรักษาสภาพอากาศ และ ของเสีย การกำจัดของเสียที่เป็นของแข็ง การปรับสภาพสถานที่ การแก้ไขบำบัดการนำของเสียกลับมาใช้ใหม่ เป็นต้น

ข้อจำกัดในการประยุกต์ใช้กับโรงไฟฟ้าแม่เมาะ

จากการศึกษาการนำแนวคิดการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้กับโรงไฟฟ้าแม่เมาะแล้วพบว่า มีประโยชน์ต่อการบริหารงานของผู้บริหารในการจัดการเกี่ยวกับต้นทุน และ วิเคราะห์ข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเพื่อจัดการด้านสิ่งแวดล้อมโดยลงทุนอย่างคุ้มค่า และ เกิดประโยชน์สูงสุดต่อกิจการ แต่การนำแนวคิดการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาใช้ในระบบบัญชีแบบเดิมของกิจการอาจมีข้อจำกัด ดังนี้

1. ความยุ่งยากในการแยกแยะ หรือ ระบุ ประโยชน์ของสินทรัพย์ หรือ ระบาย ว่าเป็นประโยชน์ต่อการดำเนินการปกติ หรือ ประโยชน์ต่อสิ่งแวดล้อม
2. การดำเนินการด้านสิ่งแวดล้อมบางเรื่อง หรือ บางโครงการไม่ได้ขึ้นอยู่กับ การตัดสินใจของกิจการเอง ยังขึ้นอยู่กับรัฐบาล หรือ หน่วยงานกำกับดูแลด้านสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะ

3. ในบางโครงการอาจมีมูลค่าในการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมสูงมาก หรือ กิจกรรมต้องการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมที่ดีกว่าที่กฎหมาย หรือ ระเบียบกำหนด ยังไม่มีแรงจูงใจที่ดี หรือ ชัดเจนจากรัฐบาลในการสนับสนุน เช่น การให้ประโยชน์ทางภาษี การยกเว้นภาษีขาเข้าของเครื่องจักรอุปกรณ์ด้านสิ่งแวดล้อม เป็นต้น
4. นักบัญชีอาจไม่สามารถแยกแยะ หรือ หาหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมมาใช้ในการปันส่วน หรือ ระบุ รายได้ และ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมจากระบบบัญชีแบบเดิม หรือ จากรายการบัญชีปกติออกมาได้
5. การเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมอาจเกิดผลเชิงพฤติกรรมทั้งทางบวก และ ทางลบ (Positive and Negative Behavior) ของประชาชนต่อกิจการได้ คือ

ผลด้านบวก ทำให้ประชาชนเชื่อมั่นในการดำเนินงานของกิจการว่ามีความรับผิดชอบต่อสังคม และ สิ่งแวดล้อม เอาใจใส่ต่อปัญหาที่เกิดขึ้น และ จัดการด้าน สิ่งแวดล้อมอย่างจริงจัง

ผลด้านลบ อาจเกิดผลกระทบต่อภาพพจน์ของกิจการว่ามีการดำเนินงานที่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อมลภาวะ ส่งผลต่อการเรียกร้องค่าเสียหาย หรือ ค่าชดเชย หรือ ต่อต้านมากขึ้น จนอาจทำให้การดำเนินงานหยุดชะงัก หรือ ปิดการดำเนินงานลง

ข้อเสนอแนะ

การนำแนวคิดการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้ในระบบบัญชีแบบเดิมของกิจการ หากต้องการให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และ เป็นไปได้จริงในทางปฏิบัติ กิจการควรกระทำในเรื่องดังต่อไปนี้

1. ผู้บริหารต้องให้ความสำคัญ และ ควรเป็นผู้นำพร้อมทั้งให้การสนับสนุนในการบริหาร และ การจัดการด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ
2. ควรมีการให้ความรู้แก่ผู้ปฏิบัติงานทุกระดับชั้นให้ตระหนักถึงปัญหาด้านสิ่งแวดล้อม และ ให้เข้ามีส่วนร่วมในการแก้ปัญหา และ การจัดการด้านสิ่งแวดล้อม
3. มีการนำเสนอข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม ผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม และวิธีการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมให้ประชาชนในพื้นที่ และ ประชาชนทั่วไปได้รับทราบก่อนเริ่มโครงการใด ๆ เพื่อลดกระแสการต่อต้าน ทศนคติในทางลบของชุมชน

4. หน่วยงานด้านบัญชี และการเงินควรมีส่วนร่วมในการบริหารสิ่งแวดล้อมของกิจการในเรื่องต่อไปนี้
 - 4.1. การปรับปรุงระบบบัญชีที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เช่น ต้นทุนด้านพลังงาน เป็นต้น
 - 4.2. จัดองค์ประกอบที่ชัดเจนของระบบบัญชี เช่น การประเมินการลงทุนมีการวิเคราะห์ผลตอบแทนในการลงทุนโดยนำต้นทุนสิ่งแวดล้อมเข้าร่วมเป็นต้นทุนโครงการด้วย เป็นต้น
 - 4.3. มีการวางแผนทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม เช่น งบประมาณรายจ่ายลงทุน เป็นต้น
 - 4.4. นำเสนอรายงานต่อสาธารณชน หรือ บุคคลภายนอกในเรื่องการดำเนินการด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ โดยแสดงรวมอยู่ในงบการเงิน หรือ แยกแสดงในรายงานอื่น เช่น รายงานประจำปี รายงานด้านสิ่งแวดล้อม เป็นต้น
 - 4.5. พยายามค้นหารายการด้านสิ่งแวดล้อมเพื่อหลีกเลี่ยงผลกระทบด้านลบที่มีต่อสิ่งแวดล้อมจากการบัญชีแบบเดิม โดยระบุรายได้ และ ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมจากระบบบัญชีแบบเดิมออกมาให้ได้ และ พยายามพัฒนาคิดค้นมาตรการในการวัดผลการดำเนินงาน การประเมินผล และการรายงานในรูปแบบใหม่เพื่อใช้ทั้งภายนอก และ ภายในกิจการ
 - 4.6. พัฒนาระบบการบัญชี และ ระบบสารสนเทศเพื่อนำเสนอข้อมูลทางบัญชีสิ่งแวดล้อมในรูปแบบใหม่ เช่น นำเสนองบดุลแนวนิเวศ (Eco - Balance Sheet) หรือ งบกำไร - ขาดทุนแนวนิเวศ (Eco - Profit and Loss)
 - 4.7. พัฒนางานด้านบัญชีโดยการนำเสนอข้อมูลเพื่อการบริหารด้านสินทรัพย์ หนี้สิน และ ต้นทุนในแง่ของนิเวศวิทยาทั้งที่เป็นตัวเงิน และ ทั้งที่ไม่เป็นตัวเงิน
 - 4.8. ศึกษาวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมอยู่ตลอดเพื่อให้ได้วิธีปฏิบัติที่ดีที่สุด เหมาะสม ถูกต้องตามควรมาใช้ปฏิบัติกับรายการด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ
5. พัฒนานโยบาย และ กลยุทธ์ในการบริหารต่าง ๆ เพื่อปรับปรุงสถานะ และ เปลี่ยนแปลงระบบการบริหารให้มั่นใจว่าการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

และ ประสิทธิภาพโดยได้รับการปรับปรุงการบริหารอย่างต่อเนื่องให้ทันต่อเหตุการณ์
และ สถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

6. การรายงาน และ การประเมินผลงานด้านสิ่งแวดล้อมภายในกิจการควรจัดทำโดย
คำนึงถึงการจัดการแบบสมัครใจ ไม่ใช่เฉพาะเป็นภาระผูกพันตามกฎหมาย และ ควร
คำนึงถึงข้อมูลที่ไม่ใช่เป็นตัวเงิน แต่เป็นข้อมูลที่อาจเป็นข้อมูลเชิงคุณภาพ หรือ วัตถุประสงค์
โดยไม่ใช่ตัวเงิน ตัวอย่างเช่น การพัฒนา หรือ ควบคุมให้มีการปล่อยมลภาวะทาง
อากาศลดลง หรือ คู่มือการเข้ารักษาพยาบาลของผู้ปฏิบัติงาน , ราษฎรโดยรอบอัน
เป็นผลจากการสุ่มฝุ่นละออง , ก๊าซพิษ เปรียบเทียบกันในแต่ละช่วงเวลา เป็นต้น