

บทที่ 5

สรุปผลการวิจัย อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

สรุปผลการวิจัย

การศึกษาวิจัยเรื่อง “แนวการปฏิบัติและแนวโน้มทางการบัญชีการเงิน และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมของอุตสาหกรรมประเภทที่มีผลกระทบโดยตรงหรือมีนัยสำคัญต่อสิ่งแวดล้อม” ซึ่งงานวิจัยเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพและการวิเคราะห์เชิงปริมาณประกอบด้วย โดยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลด้วยการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกและเก็บรวบรวมข้อมูลการเปิดเผยข้อมูลหรือสารสนเทศที่มีเนื้อหาเกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมที่ได้มีการเปิดเผยไว้ในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมตลอดช่วงระยะเวลา 5 ปี คือ ตั้งแต่ปี 2539 ถึง 2544 กลุ่มประชากรที่สนใจศึกษาคือ บริษัทที่ได้รับการรับรอง ISO 14000 และลักษณะการดำเนินงานธุรกิจ ถูกจัดให้อยู่ใน 9 ประเภทอุตสาหกรรมที่อาจส่งผลโดยตรงหรืออย่างมีนัยสำคัญต่อสิ่งแวดล้อม ในขั้นตอนการสุ่มเลือกกลุ่มตัวอย่างสำหรับการวิจัย ผู้วิจัยได้เลือกใช้วิธีการเลือกตัวอย่างแบบ Non-Probability แบบ Proposive คือเลือกบริษัทที่ได้รับการรับรอง ISO 14000 และมีจำนวนสินทรัพย์รวมมากที่สุด 5 อันดับแรกของแต่ละประเภทอุตสาหกรรม อย่างไรก็ตามเมื่อเริ่มต้นเก็บรวบรวมข้อมูลจึงได้ทราบว่า ในกลุ่มอุตสาหกรรมก่อสร้างนั้นไม่มีบริษัทใดที่ได้รับการรับรอง ISO 14000 ดังนั้นจำนวนกลุ่มตัวอย่างสำหรับการศึกษาวิจัยในครั้งนี้จึงมีจำนวนทั้งหมด 40 บริษัท และผู้วิจัยได้สัมภาษณ์แบบเจาะลึกกลุ่มตัวอย่างจำนวน 7 บริษัทจากตัวอย่างนี้ด้วย

ในบทสุดท้ายสำหรับการนำเสนอผลการวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้แบ่งประเด็นการสรุปผลออกเป็น 5 หัวข้อ ตามวัตถุประสงค์ของวิจัยที่ได้กำหนดไว้ ดังรายละเอียดดังต่อไปนี้

วัตถุประสงค์ข้อที่ 1 มุ่งศึกษาหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติในการรับรู้ การวัดมูลค่า การบันทึกและการจัดประเภทรายการ และการเปิดเผยข้อมูล ตลอดจนนโยบายทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมของกิจการที่ลักษณะการดำเนินงานอาจมีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม

หลักเกณฑ์การปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในด้าน การรับรู้ การกำหนดมูลค่า การจัดประเภทรายการ และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมนั้นบริษัทกลุ่มตัวอย่างได้มีการนำเอาหลักการของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมบางข้อมาประยุกต์ใช้ด้วยความสมัครใจ ข้อมูลที่สรุปได้จากการสัมภาษณ์นั้นสอดคล้องกับข้อมูลที่ได้จากการวิเคราะห์การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม

คือ กลุ่มตัวอย่างมีการนำหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้กับรายการค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและหนี้สินที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่อาจเกิดขึ้น สำหรับรายการบัญชีอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมแต่บริษัทกลุ่มตัวอย่างมิได้นำเอาหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมประยุกต์ใช้นั้น กลุ่มตัวอย่างยังคงยึดหลักปฏิบัติในด้านต่างๆ ทางการบัญชีการเงินตามหลักเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้ในแม่บทและมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทย คือในด้านการจัดประเภทรายการก็จะอ้างอิงจากคำจำกัดความขององค์ประกอบของงบการเงิน ด้านการวัดหรือการกำหนดมูลค่าก็จะยึดตามหลักปฏิบัติของการรับรู้องค์ประกอบของงบการเงินและหลักความเชื่อถือได้ของการวัดมูลค่า การรับรู้มูลค่าขององค์ประกอบของงบการเงินและหลักการวัดมูลค่าองค์ประกอบของงบการเงิน

นอกจากนั้นหากเป็นรายการเกี่ยวกับหนี้สินและภาระผูกพันที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่อาจเกิดขึ้น บริษัทกลุ่มตัวอย่างใช้อ้างอิงตามหลักการรับรู้รายการจากมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 53 เรื่อง ประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นและสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 37 เรื่อง Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets โดยจะบันทึกรายการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีข้อบังคับทางกฎหมาย หรือเมื่อบริษัทมีภาระหนี้สินอันเป็นผลสืบเนื่องมาจากเหตุการณ์ในอดีต โดยที่บริษัทจะต้องสามารถประมาณการค่าใช้จ่ายที่จะต้องจ่ายได้อย่างสมเหตุสมผลด้วย

ส่วนการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม หากเป็นรายการสารสนเทศทางการเงินโดยเฉพาะสารสนเทศทางการเงินจะยึดหลักปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีของประเทศไทยฉบับที่ 35 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน ซึ่งจากการสัมภาษณ์พบว่าบางบริษัทมีการแยกบันทึกรายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม แต่เมื่อจะต้องมีการนำเสนอหรือนำเสนองบการเงินนั้นก็จะมีกรรวมยอดรายการดังกล่าวเข้ากับรายการอื่นๆ ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน ทั้งนี้เนื่องจากทางบริษัทได้คำนึงถึงข้อพิจารณาโดยรวมของมาตรฐานบัญชีฉบับดังกล่าวที่ว่าด้วยเรื่องความมีนัยสำคัญและการรวมยอด อีกทั้งทางบริษัทเห็นว่าการไม่แยกแสดงรายการที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมดังกล่าวในงบการเงินนั้น ไม่ได้มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงินอีกด้วย

ด้านนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมนั้นจากการสอบถามและศึกษาจากการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมทั้งที่เป็นสารสนเทศทางการเงินและสารสนเทศเชิงปริมาณทำให้ทราบว่า จากกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด 40 บริษัทมีเพียงบริษัทเดียวหรือคิดเป็นร้อยละ 2.50 เท่านั้นที่มีการกำหนดนโยบายทางการเงินเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมไว้อย่างชัดเจน แต่กระนั้นก็ตามนโยบายที่กำหนดขึ้นนั้นครอบคลุมเพียงแค่

รายการบัญชีสำหรับรายการค่าจ่ายสิ่งแวดล้อมและรายการหนี้สินสิ่งแวดล้อมที่อาจเกิดขึ้นเท่านั้น เนื่องจากบริษัทดังกล่าวได้มีการนำเอาหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมเพียงบางส่วนมาประยุกต์ใช้

วัตถุประสงค์ข้อที่ 2 มุ่งศึกษาถึงลักษณะ รูปแบบ และเนื้อหาของข้อมูลสิ่งแวดล้อมทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน ซึ่งได้เปิดเผยไว้ในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม

เมื่อทำการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่ได้เปิดเผยไว้ในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมด้วยการวิเคราะห์เนื้อหาสาระ พบว่าลักษณะของข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่พบนั้นสามารถจำแนกออกได้ตามลักษณะของสารสนเทศได้ 3 ลักษณะ ได้แก่ สารสนเทศเชิงคุณภาพ สารสนเทศเชิงปริมาณ และสารสนเทศทางการเงิน ประเภทของสารสนเทศที่พบว่าถูกเปิดเผยไว้ในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมจำนวนมากที่สุด คือ สารสนเทศเชิงคุณภาพ โดยในช่วงระยะเวลา 5 ปีที่ผู้วิจัยสนใจทำการศึกษานั้นกลุ่มตัวอย่างมากกว่าร้อยละ 50 มีการเปิดเผยสารสนเทศเชิงคุณภาพที่มีเนื้อหาเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมไว้ในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งผลการศึกษาในประเด็นนี้สอดคล้องกับผลที่ได้จากงานวิจัยของ Mikael Niskala และ Michael Pretes (1995) ที่พบว่า การเปิดเผยข้อมูลส่วนใหญ่ในประเทศฟินแลนด์นั้นมุ่งที่จะเปิดเผยข้อมูลเชิงคุณภาพมากกว่าข้อมูลเชิงปริมาณหรือข้อมูลที่เป็นตัวเงิน ประเภทของสารสนเทศที่พบมากที่สุดในลำดับถัดมาคือ สารสนเทศทางการเงิน ซึ่งสารสนเทศประเภทที่นักบัญชีมีส่วนร่วมต่อการให้ข้อมูลมากที่สุด ซึ่งผู้วิจัยพบว่ามีอัตราการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมค่อนข้างสม่ำเสมอและมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นในช่วง 5 ปีดังกล่าว ส่วนการเปิดเผยสารสนเทศเชิงปริมาณนั้น พบว่ามีอัตราการเปิดเผยข้อมูลต่ำที่สุดจากทั้งหมด 3 ประเภท อีกทั้งยังมีอัตราการเปิดเผยข้อมูลค่อนข้างที่จะไม่สม่ำเสมอตลอดช่วงระยะเวลา 5 ปี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในช่วงปี 2542 ถึง 2543 ซึ่งเป็นช่วงเวลาที่กลุ่มตัวอย่างมีอัตราการเปิดเผยสารสนเทศประเภทนี้สูงที่สุด คือร้อยละ 22.50 แต่อัตราการเปิดเผยข้อมูลกลับลดลงมาเหลือเพียงร้อยละ 17.50 ในปี 2544 ซึ่งเป็นปีสุดท้ายที่ทำการเก็บรวบรวมข้อมูล ส่วนในปีแรกที่ได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลนั้นพบว่า มีอัตราการเปิดเผยสารสนเทศประเภทนี้ต่ำที่สุด คือ พบเพียงร้อยละ 5 ของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมด เนื่องจากบริษัทกลุ่มตัวอย่างหลายๆ บริษัทยังไม่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 14000

สำหรับรูปแบบและเนื้อหาของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมที่ได้มีการเปิดเผยไว้ในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม ตลอดจนแนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลของสารสนเทศแต่ละประเภทนั้นสามารถแยกสรุปได้ดังนี้

- ข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมประเภทสารสนเทศเชิงคุณภาพ – ดังที่ได้สรุปไปแล้วว่าสารสนเทศเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมประเภทนี้มีอัตราการเปิดเผยไว้ในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมสูงสุดเมื่อเทียบกับสารสนเทศเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมอีก 2 ประเภท เมื่อทำการวิเคราะห์เนื้อหาสาระแล้วพบว่า สามารถแยกสารสนเทศที่เปิดเผยออกเป็นกลุ่มเนื้อหาสาระได้อีกจำนวนทั้งสิ้น 20 กลุ่ม กลุ่มเนื้อหาสาระที่มีจำนวนและอัตราการเปิดเผยข้อมูลสูงสุดจำนวน 3 กลุ่มเรียงตามลำดับ ได้แก่ กลุ่มที่มีเนื้อหาเกี่ยวกับแนวทางและการดำเนินการของบริษัทในการลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม อันเนื่องมาจากการดำเนินงานของบริษัทกลุ่มตัวอย่างเอง ซึ่งในกลุ่มนี้มีอัตราการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินในช่วงเวลา 3 ปีหลังที่ศึกษาข้อมูลสูงถึงร้อยละ 50 ในลำดับถัดมา คือ กลุ่มที่มีเนื้อหาสาระเกี่ยวกับการแสดงออกถึงความมุ่งมั่นใส่ใจต่อการจัดการสิ่งแวดล้อมของกลุ่มตัวอย่างในกลุ่มนี้มีอัตราการเปิดเผยข้อมูลมากกว่าร้อยละ 40 ในช่วงตั้งปี 2541 ถึง 2544 ส่วนกลุ่มเนื้อหาที่พบการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมมากเป็นลำดับที่สาม คือ กลุ่มที่มีเนื้อหาเกี่ยวข้องกับ การบรรยายถึงผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมอันเนื่องมาจากการดำเนินงานของบริษัท ในกลุ่มนี้อัตราการเปิดเผยข้อมูลอยู่ระหว่างร้อยละ 30 ถึงร้อยละ 40 ในช่วงปี 2540 ถึง 2544 สำหรับกลุ่มเนื้อหาสาระที่พบว่ามีอัตราการเปิดเผยข้อมูลน้อยที่สุดของสารสนเทศประเภทนี้ คือ กลุ่มที่มีเนื้อหาเกี่ยวข้องกับ การบรรยายถึงประเด็นทางด้านสิ่งแวดล้อมที่มีผลกระทบต่อแนวโน้มของอุตสาหกรรมและการแข่งขัน ซึ่งพบการเปิดเผยข้อมูลเพียงครั้งเดียวในปี 2543 ส่วนแนวโน้มของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมประเภทสารสนเทศเชิงคุณภาพตลอดช่วงระยะเวลา 5 ปีที่ทำการศึกษานั้น เมื่อทำการทดสอบสถิติด้วย McNemar Test เพื่อเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลระหว่างปี 2539 กับ 2544 ได้ค่า Change Significance (one-tailed) เท่ากับ 0.0020 ที่ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05 จึงสามารถสรุปได้ว่า ที่ระดับนัยสำคัญดังกล่าวกลุ่มตัวอย่างมีการเปิดเผยสารสนเทศเชิงคุณภาพในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมเพิ่มขึ้น กล่าวคือ การเปิดเผยสารสนเทศเชิงคุณภาพเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นในช่วงระยะเวลา 5 ปีที่ทำการศึกษา โดยมีสาเหตุของการเพิ่มขึ้นที่สำคัญคือ การปรับนโยบายการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมให้มีการเปิดเผย

เพิ่มมากขึ้น ตามการได้รับการรับรอง ISO 14000 และการเตรียมความพร้อมเพื่อรับการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมตามมาตรฐานดังกล่าว รวมทั้งสภาพเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศที่เริ่มฟื้นตัว ทำให้บริษัทต่างๆ มุ่งให้ความสำคัญกับการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมเพิ่มขึ้นจากเดิมที่มักจะมุ่งเน้นการแก้ปัญหาทางเศรษฐกิจ นอกจากนี้การจัดทำรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมที่แยกนำเสนอออกจากรายงานทางการเงินปกติ ก็จะทำให้บริษัทที่มีได้จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ มีโอกาสได้เปิดเผยถึงข้อมูลสิ่งแวดล้อมของตนมากขึ้น และหากเป็นบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ ก็จะมีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในเชิงลึกมากยิ่งขึ้นกว่าที่ได้เปิดเผยไว้ในรายงานทางการเงินปกติ

- ข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมประเภทสารสนเทศเชิงปริมาณ – สารสนเทศเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมประเภทนี้เป็นสารสนเทศที่พบว่ามีอัตราการเปิดเผยไว้ในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมน้อยที่สุด และเมื่อทำการวิเคราะห์เนื้อหาสาระแล้วพบว่าสามารถแยกสารสนเทศที่เปิดเผยออกเป็นกลุ่มเนื้อหาสาระได้อีกจำนวน 3 กลุ่ม กลุ่มเนื้อหาสาระที่มีจำนวนและอัตราการเปิดเผยข้อมูลมากที่สุด ได้แก่ กลุ่มที่มีเนื้อหาระบุถึงปริมาณการใช้ทรัพยากรธรรมชาติและขีดความสามารถของระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมของบริษัท ซึ่งพบการเปิดเผยข้อมูลในทุกปีที่เก็บรวบรวมข้อมูล อัตราการเปิดเผยข้อมูลในรายงานการเงินในปีแรกที่ศึกษาเท่ากับร้อยละ 5 และต่อมาอัตราการเปิดเผยข้อมูลได้เพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 10 ของกลุ่มตัวอย่างทั้งหมดในปี 2544 ส่วนกลุ่มเนื้อหาที่พบว่ามีอัตราการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมน้อยที่สุดของสารสนเทศประเภทนี้ คือ กลุ่มที่มีเนื้อหาที่ระบุถึงปริมาณของเสียและของเหลือใช้จากกระบวนการผลิตของบริษัท ซึ่งพบการเปิดเผยข้อมูลในปี 2540 2542 และ 2544 ด้วยอัตราการเปิดเผยข้อมูลที่ค่อนข้างต่ำ ส่วนแนวโน้มของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมประเภทสารสนเทศเชิงคุณภาพตลอดช่วงระยะเวลา 5 ปีที่ทำการศึกษานั้น เมื่อทำการทดสอบสถิติด้วย McNemar Test เพื่อเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลระหว่างปี 2539 กับ 2544 ได้ค่า Change Significance (one-tailed) เท่ากับ 0.0002 ที่ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05 จึงสามารถสรุปได้ว่า ที่ระดับนัยสำคัญดังกล่าวกลุ่ม

ตัวอย่างมีการเปิดเผยสารสนเทศเชิงปริมาณในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมเพิ่มขึ้น กล่าวคือ การเปิดเผยสารสนเทศเชิงปริมาณเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นในช่วง 5 ปีที่ทำการศึกษา โดยมีสาเหตุสำคัญ คือ การเปิดเผยสารสนเทศเชิงปริมาณในรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมที่บริษัทกลุ่มตัวอย่างหลายบริษัทได้จัดทำขึ้นด้วยความสมัครใจในปี 2544

- ข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมประเภทสารสนเทศทางการเงิน - สารสนเทศเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมประเภทนี้เป็นสารสนเทศที่นักบัญชีควรจะให้ความสนใจมากเป็นพิเศษ ซึ่งสารสนเทศประเภทนี้มีอัตราการเปิดเผยไว้ในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมต่ำกว่าการเปิดเผยสารสนเทศเชิงคุณภาพ แต่ก็สูงกว่าอัตราการเปิดเผยข้อมูลของสารสนเทศเชิงปริมาณ เมื่อทำการวิเคราะห์เนื้อหาสาระแล้วจึงสามารถแยกสารสนเทศที่เปิดเผยออกเป็นกลุ่มเนื้อหาได้อีกจำนวนทั้งสิ้น 5 กลุ่ม กลุ่มเนื้อหาสาระที่มีจำนวนและอัตราการเปิดเผยข้อมูลมากที่สุด คือ กลุ่มที่มีเนื้อหาแสดงถึงจำนวนเงินลงทุนหรือค่าใช้จ่ายสำหรับการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยของ ศุภมิตร เตชะมนตรีกุล (2540) ที่ระบุว่า ผู้เปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมจะให้ความสำคัญกับรายการลงทุนและค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมมากที่สุด โดยที่กลุ่มเนื้อหานี้มีอัตราการเปิดเผยข้อมูลในรายงานทางการเงินค่อนข้างสม่ำเสมอและมีแนวโน้มการเปิดเผยสูงขึ้นเรื่อยๆ ตลอดช่วงระยะเวลา 5 ปี ส่วนกลุ่มเนื้อหาที่มีอัตราการเปิดเผยข้อมูลต่ำที่สุดมี 2 กลุ่มคือ กลุ่มที่มีเนื้อหาแสดงถึงมูลค่าของจำนวนหนี้สินสิ่งแวดล้อมในงบการเงินของบริษัท และกลุ่มที่มีเนื้อหาแสดงถึงมูลค่าของรายการปรับปรุงที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมในงบการเงินของบริษัท ซึ่งพบการเปิดเผยข้อมูลเพียงปีเดียวเท่านั้นในปี 2543 และอัตราการเปิดเผยข้อมูลของทั้งสองกลุ่มเท่ากับร้อยละ 2.50 โดยเมื่อได้พิจารณาถึงแนวโน้มของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมประเภทสารสนเทศทางการเงินในภาพรวมตลอดช่วงระยะเวลา 5 ปีที่ทำการศึกษานั้นด้วยการทดสอบทางสถิติ McNemar Test เพื่อเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลระหว่างปี 2539 กับ 2544 ได้ค่า Change Significance (one-tailed) เท่ากับ 0.0010 ที่ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05 จึงสามารถสรุปได้ว่า ที่ระดับนัยสำคัญดังกล่าวกลุ่ม

ตัวอย่างมีการเปิดเผยสารสนเทศทางการเงินในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมเพิ่มขึ้น กล่าวคือ การเปิดเผยสารสนเทศที่เป็นตัวเงินเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นในช่วงระยะเวลา 5 ปีที่ทำการศึกษา โดยมีสาเหตุที่สำคัญคือ การได้รับการรับรอง ISO 14000 และการเตรียมความพร้อมในการรับการตรวจสอบตามมาตรฐานดังกล่าว ซึ่งทำให้องค์กรธุรกิจมีกิจกรรมการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมเพิ่มขึ้นจนทำให้เกิดค่าใช้จ่ายและเงินลงทุนด้านสิ่งแวดล้อมที่เพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ และได้มีการเปิดเผยไว้ในรายงานทางการเงินของบริษัท รวมไปถึงการนำเอาหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในด้านค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมและหนี้สินสิ่งแวดล้อมที่อาจเกิดขึ้นมาประยุกต์ใช้ในองค์กร ทำให้องค์กรมีการเก็บรวบรวมและสามารถแยกหรือระบุมูลค่าของรายการที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมออกจากรายการบัญชีจากการดำเนินงานปกติได้

วัตถุประสงค์ข้อที่ 3 มุ่งศึกษาถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการเลือกปฏิบัติตามหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม

ในมุมมองของนักบัญชีของบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่การนำเอาหลักการบางส่วนของหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้ด้วยความสมัครใจ และได้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมนั้น สามารถแยกสรุปประโยชน์ที่ได้รับจากการนำเอาหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้ได้ 2 ประเด็น คือ หนึ่งเป็นการสื่อสารประชาสัมพันธ์ให้กับสังคมและบุคคลภายนอกองค์กรทราบถึงความมุ่งมั่นรับผิดชอบขององค์กรในด้านการจัดการสิ่งแวดล้อม และสองเป็นการริเริ่มเพื่อก่อให้เกิดการพัฒนาด้านการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในประเทศไทย แม้ว่าการนำเอาหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้นั้นจะก่อให้เกิดความยุ่งยากและมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานที่สูงขึ้น อีกทั้งยังต้องใช้ทรัพยากรขององค์กรเพิ่มขึ้นก็ตาม ซึ่งประเด็นดังกล่าวเป็นอุปสรรคในการจัดทำรายงานเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมและการพัฒนาที่ยั่งยืน ที่สำนักงานกำกับดูแลธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ (2544) ได้เคยระบุไว้ในเอกสารประกอบการประชุมนักบัญชีทั่วประเทศ ครั้งที่ 17 พ.ศ. 2544

วัตถุประสงค์ข้อที่ 4 มุ่งศึกษาถึงปัญหาและอุปสรรคที่พบในการปฏิบัติการทางการบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม รวมทั้งแนวทางในการแก้ไขปัญหาและการป้องกันปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้น

จากการสัมภาษณ์กลุ่มตัวอย่างจากทั้ง 7 บริษัทสามารถสรุปได้ว่า เมื่อกลุ่มตัวอย่างนำเอาหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้ในองค์กร กลุ่มตัวอย่างได้ประสบกับอุปสรรคที่สำคัญ 2 ประการคือ ประการแรกคือ ปัญหาที่เกี่ยวกับการประมาณการหนี้สินเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่อาจเกิดขึ้น และการกำหนดจำนวนค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมในกรณีที่จะต้องใช้การประมาณการ กลุ่มตัวอย่างได้แก้ปัญหาดังกล่าวด้วยการเลือกวิธีการประมาณการที่เหมาะสมมากที่สุด โดยในบางครั้งก็จะต้องอาศัยความสามารถของผู้เชี่ยวชาญด้านอื่นในองค์กรเข้ามาช่วยในการประมาณการดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตามผลจากการประมาณการดังกล่าวที่จะนำมาบันทึกเป็นรายการทางบัญชีก็จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่แม่บทและมาตรฐานการบัญชีกำหนดไว้ด้วยเช่นกัน

ปัญหาประการที่ 2 ที่พบคือ เมื่อกลุ่มตัวอย่างมีการนำหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้โดยที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีของไทยที่เกี่ยวข้องออกมาบังคับใช้หรือสามารถนำมาเป็นแนวการปฏิบัติที่อ้างอิงได้นั้น จึงต้องอ้างอิงหลักปฏิบัติของต่างประเทศ อีกทั้งบุคคลากรทางการบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญด้านการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในองค์กรนั้นยังมีน้อย อีกทั้งบางครั้งผู้ปฏิบัติงานเกิดความไม่มั่นใจในหลักการปฏิบัติของตนว่าถูกต้องและเหมาะสมหรือไม่ ซึ่งปัญหาที่พบ สอดคล้องกับการคาดการณ์ของดวงมณี โกมารทัต (2537) ที่ระบุว่า การไม่มีมาตรฐานการบัญชีสิ่งแวดล้อมที่ชัดเจน ทำให้นักบัญชีต้องเลือกใช้มาตรฐานการบัญชีที่ใกล้เคียงกับปัญหาที่เกิดขึ้น หากไม่สามารถหามาตรฐานที่ใกล้เคียงได้ก็ต้องตีความเองด้วยความไม่แน่ใจ

วัตถุประสงค์ข้อที่ 5 แนวโน้มการเปลี่ยนแปลงจำนวนธุรกิจที่ได้มีการนำเอาหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาใช้ในองค์กรและแนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมในช่วงระหว่างปี 2539 ถึง 2544

แนวโน้มของจำนวนบริษัทที่มีการนำเอาหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้ในองค์กรสำหรับกรณีนี้ สามารถสรุปได้ด้วยการทดสอบ McNemar Test เพื่อเปรียบเทียบการเปิดเผยสารสนเทศทางการเงินเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่บริษัทกลุ่มตัวอย่างได้เปิดเผยไว้ในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมในช่วงระหว่างปี 2539 กับ 2544 เนื่องจากสารสนเทศทางการเงินที่กลุ่มตัวอย่างเปิดเผยไว้จะสะท้อนถึงการที่กลุ่มบริษัทตัวอย่างได้นำเอาหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้ โดยจากการทดสอบทางสถิติ ทำให้ได้ค่า Change Significance (one-tailed) เท่ากับ 0.0010 ที่ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05

ดังนั้นจึงสามารถสรุปได้ว่า ที่ระดับนัยสำคัญดังกล่าวแนวโน้มของจำนวนบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่มีการนำเอาหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาประยุกต์ใช้ในองค์กรมีการเปลี่ยนแปลงในด้านที่เพิ่มขึ้นในช่วงระยะเวลา 5 ปีที่ศึกษา ซึ่งผลการทดสอบทางสถิติดังกล่าวสอดคล้องกับผลการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกที่พบว่าในช่วง 5 ปีดังกล่าวบริษัทกลุ่มตัวอย่างมีการนำเอาหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในด้านที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายและหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นมาประยุกต์ใช้ในองค์กร

ส่วนแนวโน้มของการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมสำหรับการวิจัยในครั้งนี้ ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ด้วยการทดสอบ McNemar Test เช่นเดียวกัน เพื่อเปรียบเทียบจำนวนบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่ได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมในช่วงระหว่างปี 2539 กับ 2544 ซึ่งจากการทดสอบทางสถิติทำให้ได้ค่า Change Significance (one-tailed) เท่ากับ 0.0020 ที่ระดับนัยสำคัญเท่ากับ 0.05 ดังนั้นผู้วิจัยจึงสามารถสรุปได้ว่า ที่ระดับนัยสำคัญดังกล่าวแนวโน้มของการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมมีการเปลี่ยนแปลงในด้านที่เพิ่มขึ้นในช่วง 5 ปีที่ศึกษา อย่างไรก็ตามเมื่อนำผลสรุปที่ได้จากการวิเคราะห์ทางสถิติมาพิจารณาร่วมกับผลการสัมภาษณ์เชิงเจาะลึกที่ได้ พบว่าความไม่สม่ำเสมอในการเปิดเผยข้อมูลหรือสารสนเทศประเภทต่างๆ ในระหว่างช่วงระยะเวลา 5 ปีดังกล่าว ทั้งนี้ความไม่สม่ำเสมอที่เกิดขึ้นนั้นมาจากหลายสาเหตุ แต่เหตุผลที่สำคัญที่สุดของความไม่สม่ำเสมอในด้านที่ลดลงได้แก่ การที่บริษัทกลุ่มตัวอย่างลดปริมาณการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมของตนในช่วงระยะเวลาหลังการเกิดวิกฤติเศรษฐกิจ และเน้นการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับแนวทางและนโยบายในการแก้ไขปัญหาวิกฤติของบริษัท ซึ่งรวมไปถึงการมุ่งที่จะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการมีกระบวนการกำกับดูแลกิจการที่ดี ทั้งนี้เพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้กับนักลงทุน ธนาคารและผู้ที่เกี่ยวข้อง ส่วนปัจจัยที่ทำให้เกิดการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมเพิ่มมากขึ้น ได้แก่ การได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 14000 การเตรียมความพร้อมเพื่อรองรับการตรวจสอบ และการจัดทำรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมแยกต่างหากจากรายงานทางการเงินปกติ

ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

จากการศึกษาวิเคราะห์ข้อมูลและการสรุปผลที่ผ่านมา โดยผลที่จากการศึกษาที่สามารถสรุปได้ว่า แนวโน้มของจำนวนบริษัทกลุ่มตัวอย่างที่มีการปฏิบัติงานด้านการบัญชีการเงิน

เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมนั้นมีจำนวนเพิ่มสูงขึ้นในช่วงระยะเวลา 5 ปีที่ได้ศึกษา อีกทั้งการนำเอาหลักการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมบางส่วนมาประยุกต์ใช้ในองค์กรโดยกลุ่มตัวอย่างในครั้งนี้เป็นไปด้วยความสมัครใจและเต็มใจแม้ว่าในประเทศไทยจะยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีในเรื่องดังกล่าวออกมาบังคับใช้ก็ตาม

นั่นเป็นสัญญาณที่แสดงให้เห็นว่าฝ่ายผู้ปฏิบัติการมีความพร้อมและเล็งเห็นถึงความสำคัญของการนำเอาหลักการของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมเข้ามาปฏิบัติบ้างแล้ว ดังนั้นหน่วยงานที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องด้านการออกมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมหรือหน่วยงานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องควรจะมุ่งพัฒนามาตรฐานหรือหลักปฏิบัติที่เกี่ยวข้องเนื่องจากผู้ปฏิบัติงานในปัจจุบันประสบปัญหาการขาดแหล่งอ้างอิงและมาตรฐานที่จะใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติงาน คือ ต้องเลือกใช้มาตรฐานการบัญชีที่ใกล้เคียงกับรายการที่เกิดขึ้น และบางครั้งผู้ปฏิบัติงานต้องทำการตัดสินใจด้วยความไม่แน่ว่าการตัดสินใจดังกล่าวขัดกับมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดไว้หรือถูกแล้วหรือไม่ นอกจากนั้นการมุ่งพัฒนาการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในประเทศไทยจะทำให้ข้อมูลทางด้านบัญชีที่บริษัทได้เปิดเผยไว้ในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมสามารถเปรียบเทียบกันได้เนื่องจากต้องปฏิบัติตามมาตรฐานเดียวกัน ดังเช่นหลักปฏิบัติที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆ ในปัจจุบัน

ข้อสังเกตประการหนึ่งที่ผู้วิจัยพบในการวิจัยในครั้งนี้ คือ ในบางประเภทอุตสาหกรรมมีจำนวนกลุ่มตัวอย่างเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมค่อนข้างน้อย เช่น อุตสาหกรรมเกี่ยวกับการขนส่ง สาเหตุที่เป็นเช่นนั้นเนื่องจาก บริษัทกลุ่มตัวอย่างหลายบริษัทในประเภทอุตสาหกรรมดังกล่าวเป็นบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ฯ และมีการจัดทำงบการเงินที่จะต้องนำส่งกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ เท่านั้น ดังนั้นผู้วิจัยจึงไม่พบการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมโดยบริษัทเหล่านั้น แม้ว่าจะเป็นบริษัทที่ได้รับการรับรองตามมาตรฐาน ISO 14000 และมีระบบการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมที่ดีก็ตาม ดังนั้นผู้วิจัยเห็นว่า บริษัทที่ได้รับการรับรอง ISO 14000 และมีการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมน่าจะมีการจัดทำรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมเพื่อเผยแพร่แยกต่างหากรายงานทางการเงินปกติ หรืออาจจะมีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในเว็บไซต์ของบริษัท หรือสื่ออื่นๆ เนื่องจากความต้องการใช้สารสนเทศเกี่ยวกับการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมนั้นมิได้จำกัดอยู่เพียงแค่นักลงทุนในตลาดหลักทรัพย์เท่านั้น ดังจะเห็นได้จากการที่ปัจจุบันหลายบริษัทเริ่มมีการคัดเลือกบริษัทผู้ขายที่ให้ความสำคัญกับการจัดการผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมด้วยเช่นเดียวกัน หรือในต่างประเทศที่สถาบันการเงินหลายๆ สถาบันจะมีการพิจารณาประเด็นด้านสิ่งแวดล้อมประกอบการให้สินเชื่อ เนื่องจากต้องการลดความเสี่ยงจากการที่บริษัทผู้กู้จะถูกเพิกถอนใบอนุญาต ถูกฟ้องร้องหรือถูกลงโทษจาก

การดำเนินงานที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม นอกจากนั้นการรายงานถึงความรับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจ (Corporate Social Responsibility: CSR) ซึ่งเป็นเรื่องที่ต่างประเทศกำลังให้ความสำคัญ และอาจจะมีการกำหนดเป็นนโยบายในการคัดเลือกบริษัทคู่ค้าในอนาคต เนื่องจากถึงจากถือว่าชุมชนและสังคมได้รับผลกระทบจากการดำเนินธุรกิจ ดังนั้นการเปิดเผยถึงสารสนเทศเกี่ยวกับกิจกรรมที่แสดงถึงความรับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจจึงเป็นเรื่องที่สังคมสนใจ ซึ่งเรื่องต่างๆ ที่ถูกระบุว่าเป็นความรับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจโดยคณะกรรมการที่ปรึกษาจัดทำร่าง ISO CRS¹⁰ ได้แก่

- สิทธิมนุษยชน
- พนักงานและสถานที่ทำงาน
- การดำเนินธุรกิจอย่างไม่เป็นธรรม
- การกำกับดูแลที่ดี
- ด้านสิ่งแวดล้อม
- ด้านการตลาดและผู้บริโภค
- ด้านชุมชน
- ด้านการพัฒนาสังคม

ด้านสิ่งแวดล้อมเป็นเรื่องหนึ่งที่คณะกรรมการที่ปรึกษาจัดทำร่าง ISO CRS กำหนดไว้ว่าเป็นความรับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจ ซึ่งองค์กรธุรกิจของไทยควรจะให้ความกับการเปิดเผยสารสนเทศหรือการรายงานด้านสิ่งแวดล้อมและด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบต่อสังคม โดยอย่างยิ่งหากเป็นบริษัทของไทยที่ต้องทำการค้ากับบริษัทอื่นๆ ในต่างประเทศต่าง

อนึ่ง บริษัทผู้เปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินหรือรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมที่มีการจัดทำขึ้นด้วยความสมัครใจ ควรจะรักษาความสม่ำเสมอในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม หรือควรจะหลีกเลี่ยงความไม่สม่ำเสมอในด้านที่ลดลงในการเปิดเผย

¹⁰ ในการประชุม International Organization for Standardization (ISO) ที่เมือง Stockholm ประเทศสวีเดน ทาง ISO ได้ตัดสินใจที่จะพัฒนามาตรฐานสำหรับ CSR ซึ่งจะมีการนำไปใช้ในลักษณะเดียวกับ ISO 14001 เนื่องจากทางองค์กรได้ตระหนักว่าการใช้ ISO 14001 ทำให้เกิดการเปลี่ยนในทางที่ดีขึ้นในด้านระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม ดังนั้นการออก ISO CSR น่าจะให้ผลเช่นเดียวกัน (ประจित หาวีตร, ศรัณย์ ชูเกียรติ และรัตติยามหัตถโกมล, 2547)

ข้อมูลสิ่งแวดล้อม เนื่องจากในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยพบว่าในช่วง 5 ปีที่ศึกษา การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทกลุ่มตัวอย่างมีความสม่ำเสมอในด้านที่ลดลงเกิดขึ้นในบางกลุ่มเนื้อหาที่สำคัญ เช่น สารสนเทศเชิงคุณภาพที่มีเนื้อหาเกี่ยวกับผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมจากการดำเนินงานของบริษัท บทบาทขององค์กรต่อกิจกรรมด้านสิ่งแวดล้อมต่อชุมชน ข้อได้เปรียบหรือเสียเปรียบในการดำเนินธุรกิจอันเนื่องมาจากประเด็นด้านสิ่งแวดล้อม และสารสนเทศเชิงปริมาณเกี่ยวกับปริมาณการใช้ทรัพยากรธรรมชาติและขีดความสามารถของระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม เป็นต้น เนื่องจากในบางครั้งที่ผู้ใช้สารสนเทศทำการศึกษาวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่สำคัญเหล่านั้น ก็อาจจำเป็นต้องพิจารณาถึงความต่อเนื่องของการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวด้วย เช่น ในบางปีบริษัทได้เปิดเผยถึงความได้เปรียบในเชิงธุรกิจจากประเด็นด้านสิ่งแวดล้อม แต่ในปีถัดมาบริษัทไม่ได้เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไว้ในรายงานทางการเงิน ซึ่งอาจจะทำให้ผู้ใช้สารสนเทศเกิดความสงสัยว่าความได้เปรียบดังกล่าวหมดไปแล้วหรืออย่างไร และเพราะเหตุใด ซึ่งนั่นอาจจะส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้ข้อมูลดังกล่าวได้ ดังนั้นหากบริษัทผู้เปิดเผยข้อมูลไม่สามารถรักษาความสม่ำเสมอในการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมที่สำคัญได้ บริษัทควรจะมีการอธิบายถึงการไม่เปิดเผยหรือเลือกที่จะไม่เปิดเผยข้อมูลดังกล่าวไว้ด้วย

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในครั้งต่อไป

จากการศึกษาค้นคว้าในช่วงระหว่างที่ผู้วิจัยได้ลงมือทำการวิจัยอยู่นั้น ผู้วิจัยได้พบข้อสังเกตอย่างหนึ่งที่น่าสนใจว่า ผลงานทางวิชาการ รวมทั้งผลงานการศึกษาวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในประเทศไทยนั้น มีค่อนข้างน้อย ทั้งนี้อาจจะมีสาเหตุมาจากการที่ไม่มีมาตรฐานการบัญชีหรือหลักเกณฑ์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้องออกมาบังคับใช้ จึงทำให้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมไม่ได้รับความสนใจและการพัฒนาเท่าที่ควร ทั้งที่ในความเป็นจริงแล้วในบริษัทหรือองค์กรต่างๆ ที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมต่างก็พัฒนาและตระหนักถึงความสำคัญของการจัดการสิ่งแวดล้อมเพื่อลดผลกระทบอันเนื่องมาจากการดำเนินงานของตน ดังจะเห็นได้จากการมีผลงานการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีต่างๆ ตลอดจนมีการปรับปรุงกฎหมายข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง ในมุมมองของผู้วิจัยนั้นเห็นว่า นักบัญชีเป็นบุคลากรที่สำคัญขององค์กรที่มีบทบาทในการรับผิดชอบต่อการดำเนินเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมขององค์กรด้วยเช่นกัน ดังนั้นองค์ความรู้ทางด้านกรบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมก็ควรจะได้รับการพัฒนาไปด้วยอย่างต่อเนื่อง เช่นเดียวกันกับองค์ความรู้ในด้านอื่นๆ ที่นักบัญชีควรทราบ และเช่นเดียวกันกับองค์ความรู้ในส่วน

ที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมของสาขาวิชาชีพอื่นๆ ดังนั้นผู้วิจัยจึงเสนอข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในครั้งต่อไปเกี่ยวกับแนวการปฏิบัติและแนวโน้มทางการบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมไว้ดังต่อไปนี้

1. สำหรับการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ ข้อพิจารณาที่ผู้วิจัยกำหนดไว้สำหรับประชากรและกลุ่มตัวอย่างข้อหนึ่งที่นอกเหนือจากการที่จะต้องได้รับการรับรองตามมาตรฐาน ISO 14000 แล้ว บริษัทที่เป็นกลุ่มประชากรและกลุ่มตัวอย่างจะต้องเป็นบริษัทที่ลักษณะการดำเนินงานนั้นสามารถจัดอยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรมที่ลักษณะการดำเนินกิจการถือได้ว่า มีผลกระทบโดยตรงหรือมีนัยสำคัญต่อสิ่งแวดล้อมจำนวน 9 ประเภทอุตสาหกรรม ตามที่องค์การสหประชาชาติกำหนดไว้เมื่อปี 2535 ผู้วิจัยได้ตั้งข้อสังเกตว่า ลักษณะการจัดประเภทอุตสาหกรรมดังกล่าวนั้นอาจจะไม่เหมาะสมสำหรับการทำวิจัยในครั้งต่อไป เนื่องจากกำหนดประเภทอุตสาหกรรมดังกล่าวเป็นการกำหนดขึ้นมาเมื่อประมาณสิบกว่าปีที่ผ่านมา ในปัจจุบันประเภทอุตสาหกรรมที่กล่าวถึงนั้นอาจจะส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมอาจจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงจากที่ได้กล่าวมาแล้ว นอกจากนั้นผู้วิจัยยังพบอีกว่าในประเทศไทยนี้ยังมีบริษัทที่น่าสนใจอีกจำนวนมากที่ได้รับการรับรองตามมาตรฐาน ISO 14000 และลักษณะการดำเนินงานนั้นค่อนข้างมั่นใจได้ว่าน่าจะมีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม รวมทั้งการมีมูลค่าสินทรัพย์รวมหรือทุนจดทะเบียนค่อนข้างสูง แต่ผู้วิจัยไม่สามารถจะจัดประเภทของบริษัทเหล่านั้นให้อยู่ในกลุ่มอุตสาหกรรม 9 ประเภทตามที่กำหนดไว้ได้ ยกตัวอย่างประเภทอุตสาหกรรมประเภทดังกล่าวได้แก่อุตสาหกรรมการผลิตอาหารและเครื่องดื่ม อุตสาหกรรมกรให้บริการด้านสถานพยาบาลและโรงแรม เป็นต้น ซึ่งผู้วิจัยคาดว่าหากมีการจัดประเภทหรือวงรอบการพิจารณาเรื่องประชากรของการวิจัยในลักษณะอื่นที่ครอบคลุมถึงบริษัทต่างๆ เหล่านั้น งานวิจัยในครั้งต่อไปก็น่าจะได้กลุ่มตัวอย่างที่ดีสำหรับการศึกษาด้วยเช่นกัน

2. การศึกษาเปรียบเทียบเฉพาะกลุ่มตัวอย่างในประเทศนั้นอาจจะไม่ทำให้เกิดความแตกต่างหรือสร้างแรงกระตุ้นให้เกิดการพัฒนาการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในประเทศไทยได้ ดังนั้นหากเป็นไปได้ในเรื่องการเก็บรวบรวมข้อมูล การวิจัยในระดับที่สูงขึ้นน่าจะมีการศึกษาเปรียบเทียบระหว่างความแตกต่างของหลักปฏิบัติเรื่องการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมรวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมสำหรับประเทศไทยและประเทศอื่นๆ ในกลุ่มประเทศอาเซียน เนื่องจากมีพื้นฐานทางเศรษฐกิจที่ใกล้เคียงกัน อีกทั้งในปัจจุบัน ในภูมิภาคดังกล่าวกำลังศึกษาถึงความเป็นไปได้ในการรวมตลาดหุ้นของประเทศต่างๆ เข้าด้วยกันเพื่อจัดตั้งตลาดหุ้นสำหรับภูมิภาค (Ried and Plummer, 2004) จึงน่าจะเป็นช่วงเวลาที่เหมาะสมสำหรับการศึกษาถึงความแตกต่างของลักษณะเนื้อหาและรูปแบบการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและรายงานผล

การดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมของแต่ละประเทศ อย่างน้อยก็เพื่อที่จะหารูปแบบที่เหมาะสมที่จะได้นำมาพัฒนาเป็นแนวทางการปรับปรุงหารูปแบบการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในรายงานทางการเงินและรายงานผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมให้เหมาะสมสำหรับประเทศไทยต่อไป