



SOCIAL AND ENVIRONMENTAL ACCOUNTING TO TAX INCENTIVE

Nuttavong Poonpool^{1*}, Chalinee Plukphonngam^{2*}

¹ Mahasarakham Business School, Mahasarakham University, Mahasarakham 44150, Thailand

² Graduated School of Commerce, Burapha University, Chonburi 20131, Thailand

ABSTRACT

Theoretical framework of social and environmental accounting research have main objective in order to literature review in a critical discussion and summary. The literature review consist of 1) The theory of social and environmental accounting includes stakeholder theory, stakeholder value theory, corporate citizenship theory, corporate social performance theory. 2) the evolution accounting for social and environment that starting from social responsibility accounting. Report view displays a comparative overview of the costs and benefits that effect to the activities for communities with financial and non-financial reporting. Then after 2000, the developed countries have green accounting or environment, especially the cost analysis to benefit about environment and social effecting. 3) Disclosure of social and environment responsibility that responds to the needs of society by designing guidelines for social and environmental costs recognition. Social and environmental liabilities recognition. Disclosure of information and report to others. 4) The causes and effects of disclosure the information about society and the environment which benefit the share price of business. There are imperative for all businesses to disclose the information. 5) Environment tax and tax incentive are thinking a powerful approach to troublemaker, polluting, or destructive nature able to change resource usage behaviors by the supervision of the government and private organization.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 24 August 2019

Accepted 9 January 2020

Available online

15 June 2020

Keyword:

Theory and Research of Social and environmental accounting (ทฤษฎีและงานวิจัยทางการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม)

Accounting Standard (มาตรฐานการบัญชี)

Disclosure (การเปิดเผยข้อมูล) Environmental Tax (ภาษีสิ่งแวดล้อม)

Tax Incentive (แรงจูงใจทางด้านภาษี)

*Author e-mail address: nuttavong.p@mbs.msu.ac.th, chalinee.p@go.buu.ac.th

การบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมสู่แรงจูงใจทางด้านภาษี

ณัฐวงศ์ พูนพล¹, ซาลินี ปลูกผลงาม²

¹คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม, มหาสารคาม 44150, ประเทศไทย

²วิทยาลัยพาณิชยศาสตร์ มหาวิทยาลัยบูรพา, ชลบุรี 20131, ประเทศไทย

บทคัดย่อ

แนวคิดเชิงทฤษฎีทางด้านงานวิจัยทางการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมมีวัตถุประสงค์ เพื่อทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการสรุปและอภิปรายประเด็นสำคัญต่างๆ ประกอบด้วย 1) ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม ประกอบด้วย ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย ทฤษฎีมูลค่าของผู้มีส่วนได้เสีย ทฤษฎีความเป็นพลเมืองขององค์กร และทฤษฎีการปฏิบัติงานเพื่อสังคมขององค์กร 2) วิวัฒนาการงานวิจัยทางด้านการศึกษาบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมที่เริ่มต้นจากการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมเป็นการรายงานถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่เกิดจากกิจกรรมขององค์กรที่ส่งผลกระทบต่อชุมชน รวมถึง การรายงานข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเงินและข้อมูลที่ไม่เกี่ยวกับการเงินก็ได้ ต่อมาช่วงหลังปี 2000 ประเทศที่พัฒนาแล้วได้มีการบัญชีสีเขียวหรือการบัญชีสิ่งแวดล้อม ที่มุ่งเน้นการวิเคราะห์ต้นทุน ประโยชน์ที่ได้รับ และผลกระทบทางด้านสังคมและสิ่งแวดล้อม 3) การเปิดเผยข้อมูลความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมที่ตอบสนองต่อความต้องการของสังคมมากขึ้น โดยการออกแบบแนวทางในการรับรู้ต้นทุนสังคมและสิ่งแวดล้อม การรับรู้หนี้สินด้านสังคมและสิ่งแวดล้อม และการเปิดเผยข้อมูลและรายงานต่อบุคคลภายนอก 4) สาเหตุและผลกระทบจากการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อมที่เล็งเห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อมมีประโยชน์ต่อราคาหุ้นของกิจการจึงมีความจำเป็นที่ทุกกิจการจะต้องทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว 5) ภาษีสิ่งแวดล้อมและแรงจูงใจทางด้านภาษี ถือเป็นความพยายามคิดค้นวิธีการที่จะให้ผู้สร้างปัญหา ก่อมลพิษ หรือทำลายทรัพยากรได้ปรับเปลี่ยนพฤติกรรมการใช้ทรัพยากร โดยให้หน่วยงานภาครัฐและเอกชนเข้ามาช่วยในการกำกับดูแล

บทนำ

การบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมนี้ได้รับความสนใจจากทั้งในส่วนของนักวิชาการ และหน่วยงานของรัฐ นักวิชาชีพบัญชี กิจการหรือกลุ่มอุตสาหกรรม และผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง ตั้งแต่ช่วงกลางปี 1990 งานวิจัยของ Deegan (2002) ระบุสาเหตุที่หลาย ๆ ฝ่ายที่เกี่ยวข้องให้ความสนใจเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อม เพราะมุมมองของสังคมหรือประชาชนคนทั่วโลก หน่วยงานของรัฐ รวมทั้งองค์กร

ธุรกิจมองเห็นความสำคัญของแนวความคิดเกี่ยวกับการพัฒนาอย่างยั่งยืน (Concept sustainable development) หรือมนุษย์ต้องการที่จะอยู่โดยไม่ให้ทำลายทรัพยากรธรรมชาติหรือทำลายให้น้อยที่สุด การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและการขยายตัวของโรงงานอุตสาหกรรม ส่งผลกระทบต่อระบบนิเวศน์และสภาวะแวดล้อมทางธรรมชาติของโลกเสื่อมคุณค่าอย่างรวดเร็ว จนกระทั่งกลายเป็นมลพิษ

หรือมลภาวะต่างๆ ตัวอย่างเช่น ปัญหาภาวะโลกร้อน ปัญหามลภาวะทางอากาศ ปัญหาคุณภาพน้ำ ปัญหาขยะและสารพิษ เป็นต้น มลภาวะดังกล่าวสามารถสะท้อนมาสู่การดำรงชีวิตของมนุษย์โดยตรง (Deegan and Gordon, 1996). งานวิจัยของ Jin and Bai (2011) พบว่าหน่วยงานภาครัฐและภาคเอกชนเริ่มให้ความสำคัญกับสังคมและสิ่งแวดล้อมในแต่ละพื้นที่ โดยเฉพาะการประกอบธุรกิจ ทั้งประเภทอุตสาหกรรมการผลิตและบริการ ในเขตภูมิภาคเอเชียที่ผลักดันให้มีจัดทำแผนยุทธศาสตร์และแผนกลยุทธ์สำหรับการแข่งขันทั้งระยะสั้นและระยะยาว ซึ่งในการดำเนินงานเพื่อให้ผลการดำเนินงานด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมมีประสิทธิภาพ องค์กรจะต้องมีการระบุหรือกำหนดเป็นวัตถุประสงค์ที่ต้องการจะทำ การวัดผลการดำเนินงานและการควบคุมให้กิจกรรมดังกล่าวเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพตามนโยบายที่ตั้งไว้ (Haigh and Jones, 2006).

สารสนเทศทางการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมจึงถือว่าเป็นส่วนสำคัญสำหรับกระบวนการในการตัดสินใจ การประเมิน การควบคุมการดำเนินงานให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของแผนยุทธศาสตร์และแผนกลยุทธ์ที่มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ งานวิจัยของ Schaltegger et al. (2003) มองว่าการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมนั้นเป็นความพยายามอย่างหนึ่งที่ต้องการนำเสนอข้อมูลเพิ่มเติมในส่วนเกี่ยวกับปัจจัยภายนอก (Externalities) และเป็นการให้ข้อมูลที่มีความสมบูรณ์มากขึ้นกว่าการบัญชีปกติในส่วนที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมของกิจการในการใช้ทรัพยากรอย่างยั่งยืน (sustainable) โดยเฉพาะงานวิจัยของ Hooghiemstra (2000) พบว่าการนำเสนอหรือการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อมเป็นกลยุทธ์อย่างหนึ่งของกิจการในการแสดงให้เห็นถึงกิจกรรมของกิจการที่สอดคล้องตาม

ความต้องการของสังคม (Legitimize) งานวิจัยของ Velde et al. (2005) แสดงความคิดเห็นว่าการสื่อสารข้อมูลเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อมในงบการเงินและรายงานประจำปีสามารถทำให้กิจการมีราคาหุ้นส่วนเพิ่ม (Premium prices) สำหรับออกจำหน่ายหุ้นเพิ่มเติม ยิ่งไปกว่านั้น กิจการยังคงส่งผลต่อความสามารถสร้างภาพลักษณ์ที่ดีต่อกระตมทุน (Capital market reaction) และความสามารถในการกู้ยืมเงินที่เพิ่มมากขึ้นจากการเป็นลูกค้าชั้นดี ดังนั้น การศึกษาครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับการสรุปและอภิปรายประเด็นสำคัญต่างๆ ประกอบด้วยวิวัฒนาการงานวิจัยทางการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม สาเหตุและผลกระทบจากการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อม ภาษีสิ่งแวดล้อมและแรงจูงใจทางด้านภาษี

วัตถุประสงค์การศึกษา

1. ศึกษาทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม
2. ศึกษางานวิจัยอดีตและปัจจุบันที่สามารถแสดงถึงวิวัฒนาการงานวิจัยทางการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม
3. ศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับมาตรฐานการบัญชีสำหรับการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม
4. ศึกษาปัจจัยเชิงสาเหตุและผลกระทบจากการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อม
5. ศึกษาแนวทางภาษีสิ่งแวดล้อมและแรงจูงใจทางด้านภาษีของหน่วยงานภาครัฐและเอกชน

ทฤษฎีที่เกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม มีประเด็นสำคัญตามรายละเอียดดังต่อไปนี้ 1. ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Theory) เป็นปรากฏการณ์ในมุมมองขององค์กรที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้มีส่วนได้เสียหลายฝ่าย ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อมสามารถตอบสนองความต้องการของกลุ่มที่มีความสนใจด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมว่าการดำเนินงานของบริการคำนึงถึงผลกระทบทางสังคมเสมอ (Robert, R. W., 1992) 2. ทฤษฎีมูลค่าของผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Value Theory) เป็นปรากฏการณ์ทฤษฎีมูลค่าของผู้มีส่วนได้เสียเป็นทฤษฎีที่เน้นไปที่ความรับผิดชอบต่อหลักขององค์กรในการที่จะสร้างผลกำไรให้กับผู้มีส่วนได้เสียไปพร้อมๆ กับการเพิ่มมูลค่าหุ้นให้กับองค์กร (Carroll, A., 1991) 3. ทฤษฎีความเป็นพลเมืองขององค์กร (Corporate Citizenship Theory) เป็นปรากฏการณ์ที่มองว่าองค์กรควรที่จะมีการทำประโยชน์แก่สังคมนอกเหนือกว่าที่มีการกำหนดไว้ตามกฎหมาย ซึ่งในการทำกิจกรรมทั้งภายในและภายนอกองค์กรควรเป็นกิจกรรมที่จะเสริมสร้างความเป็นอยู่ที่ดีให้กับสังคมตามแนวคิดการแสดงความรับผิดชอบต่อสังคมที่จะสร้างความยั่งยืนให้กับองค์กรในระยะยาว (Curcio, R. J., & Wolf, F. M., 1996) 4. ทฤษฎีการปฏิบัติงานเพื่อสังคมขององค์กร (Corporate Social Performance Theory) เป็นปรากฏการณ์ที่องค์กรต้องตอบสนองความต้องการของสังคม องค์กรต้องคืนประโยชน์สู่สังคมโดยส่งต่อความมั่งคั่งให้กับสังคมตามความต้องการที่สังคมมีการคาดหวังว่าจะได้รับการตอบสนองจากองค์กร จนกระทั่งได้รับการยอมรับและยกย่องจากสังคม (Spicer, B. H., 1978) โดยการปฏิบัติงานเพื่อสังคมใน 3 ด้าน คือ (1) ด้านชุมชน (Community) เช่น การปฏิบัติต่อชุมชน

โดยรอบขององค์กร เพื่อความอยู่ดีกินดีและความเจริญของชุมชน (2) ด้านสิ่งแวดล้อม (Environment) เช่น การกำหนดนโยบายทางด้านสิ่งแวดล้อม ระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมและการรายงานทางด้านสิ่งแวดล้อม และ (3) ด้านการจ้างงาน (Employment) เช่น การจัดระบบด้านความปลอดภัยและสุขอนามัยของพนักงาน ระบบการฝึกอบรมและพัฒนาพนักงาน นโยบายการให้โอกาสที่เท่าเทียมกัน ระบบความสัมพันธ์ที่ดีกับพนักงาน และระบบสร้างและรักษาความปลอดภัยในการทำงาน (Srijunpetch, 2560)

วิวัฒนาการงานวิจัยทางการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม

งานวิจัยของ Dernbach (1998) พบว่าการพัฒนาเพื่อความยั่งยืน (Sustainability development) ซึ่งได้คำนิยามโดยองค์การสหประชาชาติ (International community of nation) ว่าเป็นการพัฒนาเพื่อความยั่งยืนก่อให้เกิดการบรรลุเป้าหมายทางสังคม เศรษฐกิจและสิ่งแวดล้อม โดยมีวัตถุประสงค์และริเริ่มในการปกป้องเพื่อมวลมนุษยชาติและธรรมชาติของโลก โดยมีการสนับสนุนหลักการอย่างเป็นทางการจากการประชุมสุดยอดระดับโลกด้านสิ่งแวดล้อม (Earth Summit) ในปี ค.ศ. 1992 ได้มีการประกาศทิศทางใหม่ของการพัฒนาว่า การพัฒนาที่ยั่งยืน (Sustainable development)

งานวิจัยของ Hoghiemsrtra (2000) พบว่าจากกระแสแห่งความรับผิดชอบต่อสังคมขององค์กรธุรกิจที่กำลังเกิดขึ้นอย่างกว้างขวางทั่วโลก ได้สร้างความตื่นตัวให้แก่บรรดาธุรกิจทั้งในและต่างประเทศในการแสวงหาแนวทางการดำเนินธุรกิจที่มีความรับผิดชอบต่อสังคม ดังนั้น ความหมายของความรับผิดชอบต่อสังคม ก็คือ การดำเนินธุรกิจภายใต้หลักจริยธรรมและการกำกับดูแลกิจการที่ดี ควบคู่ไป

กับการใส่ใจและดูแลรักษาสังคม เพื่อนำไปสู่การพัฒนาธุรกิจอย่างยั่งยืน โดยกิจการควรมุ่งเน้นการรายงานถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่เกิดจากกิจกรรมขององค์กรที่ส่งผลกระทบต่อชุมชน

งานวิจัยของ Deegan (2002) พบว่า แนวคิดของการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมได้พัฒนาให้เกิดการบัญชีและการรายงานในรูปแบบต่อเนื่องกันมากขึ้น ตัวอย่างเช่น งบมูลค่าเพิ่ม (Value Added Statement) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน (Employee Reporting) การบัญชีทรัพยากรบุคคล (Human Resource Accounting) เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การปฏิบัติงานของคนในสังคมมีอิทธิพลต่อการเปลี่ยนแปลงสิ่งแวดล้อมทางธรรมชาติ รวมทั้งการทำลายและสร้างสรรค์สิ่งแวดล้อมทั้งโดยทางตรงและโดยทางอ้อมกิจกรรมต่างๆของคนในสังคม การบัญชีสิ่งแวดล้อม (Environmental Accounting) จึงได้รับความสนใจมากที่สุดจากทั้งในส่วนของนักวิชาการและหน่วยงานของรัฐ นักวิชาชีพบัญชี กลุ่มอุตสาหกรรม และอื่นๆ

งานวิจัย De Beer (2006) พบว่า ประเทศที่พัฒนาแล้วได้มีการจัดการเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมโดยมีมาตรการที่เข้มงวดในการควบคุมเพื่อรักษาสิ่งแวดล้อมและทรัพยากรธรรมชาติ โดยเฉพาะกลุ่มประเทศที่อยู่ในเขตพื้นที่ที่เคยได้รับภัยพิบัติหรือการได้รับผลของมลพิษและความเสื่อมโทรมของสิ่งแวดล้อม อีกทั้งต้องเสียทั้งเวลาและเงินทุนเพื่อปรับปรุงสิ่งแวดล้อมที่เสียหายให้กลับคืนสู่สภาพเดิม ซึ่งส่งผลกระทบต่อความได้เปรียบแข่งขัน และประสิทธิภาพด้านต้นทุน มูลค่าสินทรัพย์ หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และความเสียงด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ แนวคิดของการบัญชีสิ่งแวดล้อมได้พัฒนาให้เกิดการบัญชีและการรายงานในรูปแบบต่อเนื่องกันมากขึ้น ตามมุมมอง 4 ด้าน ดังนี้ มุมมองที่ 1 การบัญชีทรัพยากรธรรมชาติ (Natural Resource

Accounting) คือ การบันทึกการรายการค้าที่เกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อมทางธรรมชาติที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ เช่น ทรัพยากรธรรมชาติป่าไม้ แร่ธาตุ เป็นต้น (Patriquin, 2004) มุมมองที่ 2 การบัญชีสีเขียว (Green accounting) ที่มุ่งเน้นการวิเคราะห์เกี่ยวกับประโยชน์ที่เกิดจากการลงทุนสำหรับการนำเทคโนโลยีมาใช้ เพื่อป้องกันมลภาวะที่เป็นพิษต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม (Sukoharsono, 2007) มุมมองที่ 3 การบัญชีการเงิน (Financial Accounting) คือการรายงานด้านภาระหนี้สินที่เป็นผลมาจากการบริหารด้านสิ่งแวดล้อมในอนาคตและแสดงต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อมที่มีนัยสำคัญแก่ผู้ใช้รายงานทางการเงิน (Hank, 2010) มุมมองที่ 4 การบัญชีเพื่อการจัดการ Management Accounting คือ การรายงานด้านต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับของสิ่งแวดล้อม (Environmental cost and benefits) เพื่อให้ฝ่ายบริหารสามารถนำข้อมูลนี้ไปใช้ในเรื่องต่อไปนี้ ประกอบด้วย การออกแบบกระบวนการและผลิตภัณฑ์ การจัดซื้อ การดำเนินงาน การจัดสรรต้นทุน การควบคุมต้นทุน การจัดการของเสีย การลงทุน ส่วนผสมผลิตภัณฑ์ การกำหนดราคา การประเมินผลการดำเนินงาน เป็นต้น (Songini and Pistoni, 2012)

งานวิจัยของ Haji (2017) พบว่า การบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม เป็นการบัญชีที่ให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมเป็นวิวัฒนาการทางการบัญชีแขนงหนึ่งที่นักบัญชีสมัยใหม่ได้พัฒนาขึ้นมา เพื่อรายงานเกี่ยวกับต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับอันเกิดจากกิจกรรมขององค์กรที่ส่งผลกระทบต่อชุมชน ทั้งที่เป็นข้อมูลด้านการเงินและข้อมูลที่ไม่เกี่ยวกับการเงิน นอกจากนั้น ผลกระทบของปัญหาสิ่งแวดล้อมเป็นประเด็นสำคัญต่อภาพลักษณ์องค์กรที่จำเป็นอย่างยิ่งต่อการนำมาตรวจสอบและควบคุมอย่างจริงจัง หากการบัญชีสังคมและสิ่งแวดล้อมที่มีมาตรฐานกำหนด

ระบบที่ชัดเจนเหมาะสม จะมีบทบาทสำคัญที่จะช่วยในการปรับปรุงระบบบัญชีได้ เนื่องจากระบบบัญชีที่มีอยู่สามารถรองรับได้เพียงต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง หรือรายการที่มีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนในการที่กิจการจะได้รับหรือเสียประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเท่านั้น หากองค์กรสามารถบริหารจัดการและนำเสนอต่อสาธารณชนได้ จะทำให้ผู้บริหาร ผู้มีส่วนได้เสีย ตลอดจนผู้ถือหุ้น สามารถวางแผน วิเคราะห์ และตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจเพิ่มขึ้น ประกอบกับองค์กรสามารถสะท้อนถึงจิตสำนึก ความรับผิดชอบที่มีต่อสภาพแวดล้อมในสังคม ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่มีอิทธิพลต่อการดำรงอยู่อย่างยั่งยืนขององค์กร (Sinnandavar et al., 2018) ดังนั้น การบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมจึงควรนำเสนอข้อมูลต่อกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียในสาระสำคัญเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมาย กฎ ระเบียบ และข้อบังคับของหน่วยงานภาครัฐและเอกชนอย่างถูกต้องและเพียงพอ เพราะการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมไม่ใช่การแก้ปัญหา แต่เป็นการช่วยให้ตระหนักถึงความสำคัญและหาวิธีการประยุกต์ใช้ให้ดีขึ้นต่อไป เพื่อประโยชน์ของผู้ประกอบการ สังคม และสิ่งแวดล้อมรอบข้าง (Liu, 2018)

มาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม

การเปิดเผยข้อมูลความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมเป็นความพยายามอย่างหนึ่งของกิจการที่จะนำเสนอข้อมูลต่อกลุ่ม ผู้มีส่วนได้เสียกลุ่มบุคคลเหล่านี้มีสิทธิโดยชอบธรรมที่จะรับรู้ข้อมูลของกิจการตามสมควร แนวคิดของการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม จึงได้พัฒนาให้เกิดการบัญชีและการรายงานในรูปแบบต่างๆ มากขึ้น เช่น งบมูลค่าเพิ่ม การบัญชีสิ่งแวดล้อม การบัญชีสำหรับความยั่งยืนยาวนาน การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน (ศิลาพร ศรีจันเพชนม, 2560) ดังนั้น การ

เปิดเผยข้อมูลความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมจึงมีการตอบสนองต่อความต้องการของสังคมมากขึ้น โดยการออกแบบแนวทางในการรับรู้ต้นทุนและการรับรู้หนี้สินด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น) อย่างไรก็ตาม การเปิดเผยข้อมูลและการรายงานต่อบุคคลภายนอก ที่อ้างอิงกรอบแนวคิดสำหรับรายงานทางการเงินที่เน้นความต้องการข้อมูลของกลุ่มผู้ลงทุนมากกว่ากลุ่มอื่น โดยข้อมูลใดในงบการเงินที่สามารถตอบสนองความต้องการของผู้ลงทุนได้ ข้อมูลนั้นจะสามารถตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินกลุ่มอื่นได้เช่นกันตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (Fonseka et al., 2018) อย่างไรก็ตาม แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมก็มีการกล่าวถึงในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 ของสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง เรื่องการนำเสนอรายงานทางการเงิน (Thai Accounting Standard 1 : TAS 1) ฉบับปรับปรุง 2561¹

การรับรู้ต้นทุนสังคมและสิ่งแวดล้อม คือ กิจการควรรับรู้ต้นทุนสังคมและสิ่งแวดล้อมเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น หรือควรบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุน และทยอยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดตามความเหมาะสม ตัวอย่างเช่น ค่ากำจัดของเสีย ค่าทำความสะอาดโรงงาน ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการด้านสิ่งแวดล้อม ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบสิ่งแวดล้อม

¹ แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมก็มีการกล่าวถึงในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 ของสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง เรื่องการนำเสนอรายงานทางการเงิน (Thai Accounting Standard 1 : TAS 1) ฉบับปรับปรุง 2561 ที่กล่าวว่า กิจการบางกิจการอาจแสดงข้อมูลเพิ่มเติม นอกเหนือจากที่แสดงไว้ในงบการเงิน เช่น รายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม หรืองบมูลค่าเพิ่ม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในอุตสาหกรรมที่ปัจจัยด้านสิ่งแวดล้อมที่มีความสำคัญ หรือเมื่อลูกจ้างเป็นกลุ่มผู้ใช้งบการเงินที่สำคัญ กิจการควรแสดงข้อมูลดังกล่าวเพิ่มเติมหากผู้บริหารเชื่อว่าข้อมูลเหล่านั้นจะช่วยผู้ใช้งบการเงินในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจ

เงินบริจาคให้แก่โครงการต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการรักษาหรือปกป้องสิ่งแวดล้อม ค่าปรับจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือกฎระเบียบเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม และค่าชดเชยให้บุคคลที่สามที่ได้รับความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อมกิจการต้องรับรู้รายการดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนเนื่องจากรายการนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต ซึ่งเป็นไปตามเกณฑ์การรับรู้ค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ในกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (Liu, 2018)

การรับรู้หนี้สินด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมคือ กิจการควรรับรู้หนี้สินด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมในงบแสดงฐานะการเงินเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรจะออกจากกิจการเพื่อชำระภาระผูกพันในปัจจุบันและเมื่อมูลค่าของภาระผูกพันที่ต้องชำระนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า กิจการจะรับรู้ภาระผูกพันเป็นหนี้สินในงบแสดงฐานะการเงินเมื่อภาระผูกพันนั้นก่อให้เกิดต้นทุนด้านสิ่งแวดล้อม (Sinnandavar et al., 2018) กรณีที่กิจการมีการชี้แนวทางให้อีกฝ่ายหนึ่งเห็นว่ากิจการยอมรับผิดชอบบางประการโดยการปฏิบัติในอดีตจนถือเป็นแบบแผนหรือโดยนโยบายที่ประกาศ ซึ่งการกระทำดังกล่าวทำให้กิจการสร้างความคาดหวังได้อย่างมีมูลความจริง (Valid Expectation) ให้อีกฝ่ายหนึ่งว่า กิจการจะชดใช้ภาระหนี้สินที่เกิดจากความรับผิดชอบนั้น โดยการกำหนดนโยบายในการชดใช้ตามสถานะในระดับที่สูงกว่ามาตรฐานตามกฎหมาย เป็นต้น

การเงินที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมที่ประกอบด้วยการรับรู้ต้นทุนสังคมและสิ่งแวดล้อม การรับรู้หนี้สินด้านสังคมและสิ่งแวดล้อม และการเปิดเผยข้อมูลและรายงานต่อบุคคลภายนอกนั้น งานวิจัยของ Watts and Zimmerman's (1978) กล่าวว่า การเปิดเผยข้อมูล

และรายงานต่อบุคคลภายนอกสามารถส่งสัญญาณ (Signal) เกี่ยวกับความมั่งคั่งของกิจการสูงสุดที่สามารถสังเกตได้จากการเติบโตของราคาหุ้น (Market Share) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง Positive Accounting Theory ของ Watts and Zimmerman's (1978) กล่าวว่าจำเป็นต้องจัดให้มีการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสังคมและสิ่งแวดล้อม เพราะกิจการต้องการให้สังคมรับรู้ว่าการดำเนินงานเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมเป็นหลักมิได้รับผลกระทบจากความเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต เช่น ค่าปรับ ถือได้ว่าเป็นการลดต้นทุนทางการเมือง (Political Cost) และสามารถสร้างความมั่งคั่งให้กับกิจการได้สูงมากขึ้น เมื่อผู้บริหารพยากรณ์ว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อมมีผลดีต่อราคาหุ้นของกิจการ นำไปสู่การเลือกใช้มาตรฐานทางการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมที่ทำให้เกิดการรายงานกำไรและความมั่งคั่งของกิจการสูงสุดอีกด้วย

เมื่อผู้บริหารเล็งเห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อมมีประโยชน์ต่อราคาหุ้นของกิจการจึงมีความจำเป็นที่ทุกกิจการจะต้องทำการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว (Norman and Smith, 1995) แต่อย่างไรก็ตามเงื่อนไขของการเปิดเผยยังคงมีบทบาทต่อปริมาณการเปิดเผยข้อมูล (Haji, 2017) ซึ่งสามารถแบ่งเงื่อนไขของการเปิดเผยข้อมูลเป็น 2 ประเภท ดังนี้ คือ ประเภทแรก การเปิดเผยที่ถูกบังคับทำ (Mandatory disclosure) ประเภทที่สอง การเปิดเผยโดยความสมัครใจ (Voluntary disclosure)

การเปิดเผยที่ถูกบังคับทำ (Mandatory disclosure) เป็นการเปิดเผยที่ถูกบังคับจากหน่วยงานที่เข้ามาเกี่ยวข้อง เช่น สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (Federation of accounting professions) และสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(Securities and Exchange Commission : SEC) เป็นต้น งานวิจัยของ Bah and Fang (2015) พบว่าทั้งสองหน่วยงานได้มีการออกกฎระเบียบ ข้อบังคับต่างๆ เพื่อที่จะกำหนดให้กิจการต้องมีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อม ประกอบด้วยสาขาวิชาชีพบัญชีบังคับให้บริษัทเปิดเผยยอดรวมของหนี้สินในรายงานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมหรือผลขาดทุนที่อาจจะเกิดขึ้นจากการเก็บกวาดล้างสิ่งที่เป็นพิษต่อสิ่งแวดล้อม หรือ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ บังคับให้รายงานเรื่องต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม เช่น ราคาของการสร้างบ่อบำบัดน้ำเสียก่อนปล่อยลงสู่แม่น้ำ ลำคลอง เป็นต้น กรณีศึกษาของบริษัทไทยเบฟ จำกัด (มหาชน) แสดงให้เห็นถึงความสำคัญของการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Good corporate governance) โดยการใช้กระบวนการจัดการอย่างเป็นระบบโดยการเข้าร่วมโครงการจัดการทรัพยากรน้ำอย่างยั่งยืนด้วย Water Footprint ในอุตสาหกรรมอาหารเพื่อการส่งออกกับหน่วยงานภาครัฐ ประโยชน์ที่ได้รับมิใช่เพียงการลดการใช้น้ำเฉพาะส่วนธุรกิจของไทยเบฟ แต่กระจายไปตลอดห่วงโซ่คุณค่า และยังรวมไปถึงด้านการบริหารจัดการน้ำเสียอีกด้วย โครงการนี้เริ่มต้นในเดือนกุมภาพันธ์ และจะสิ้นสุดเดือนมิถุนายนปี 2558 ในฐานะที่เป็นส่วนหนึ่งของประชากรโลก ไทยเบฟมีความมุ่งมั่นในการสนับสนุนการลดการใช้น้ำ ทรัพยากรน้ำ และการใช้ทรัพยากรน้ำให้เกิดประโยชน์สูงสุด

การเปิดเผยด้วยความสมัครใจ (Voluntary disclosure) เป็นการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อมโดยมิได้ถูกบังคับจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ส่วนงานวิจัยของ Watts and Zimmerman's, (1978) กล่าวว่าตามหลักการของ Positive accounting theory ถือว่าเป็นทฤษฎีที่สำคัญควรนำมาใช้ในการอธิบายว่าทำไมกิจการจึง

เปิดเผยข้อมูลด้วยความสมัครใจ สาเหตุเกิดจากผู้บริหารเล็งเห็นถึงประโยชน์ที่ได้รับจากการเปิดเผยข้อมูลสังคมและสิ่งแวดล้อมทั้งทางตรงและทางอ้อม สมมติฐานของทฤษฎีนี้คือ ผู้บริหารแต่ละองค์กรจะทำการเพื่อประโยชน์สูงสุดของตนเอง สิ่งที่ตามมาคือกลุ่มผลประโยชน์ (Interest groups) ที่มีการใช้มาตรฐานการบัญชีเพื่อสร้างประโยชน์ต่อตนเอง ลักษณะงานของผู้บริหารก็คือ การระบุดึงปัจจัยที่มีผลทำให้เกิดการสร้างประโยชน์โดยมีวัตถุประสงค์คือ ต้องการพยากรณ์ถึงพฤติกรรมการขยายผลประโยชน์ที่มีอยู่แล้วให้กว้างขวางออกไป หรือปรารถนาที่จะหาหลักประกันให้กับผลประโยชน์ของตน หรือประสงค์จะให้มีการสนับสนุนเพิ่มพูนประโยชน์ของตนให้มากยิ่งขึ้น เพื่อนำมาใช้ในการอธิบายว่ามาตรฐานการบัญชีส่งผลต่อส่วนได้เสียของกิจการ (management wealth) ได้มากที่สุด จากการศึกษาความรับผิดชอบต่อสังคม (Social responsibility) นั้น งานวิจัยของ Watt and Zimmerman's พบว่า การเลือกการทดสอบสมมติฐานขนาดของกิจการมีผลต่อการเปิดเผยข้อมูลที่แตกต่างกัน (Size hypothesis) เพื่อใช้ในการอธิบายการดำเนินงานของธุรกิจประเภทน้ำมันที่ต้องมีการเปลี่ยนแปลงภาษี พบว่ากิจการขนาดใหญ่เลือกที่จะเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อมตามมาตรฐานการบัญชีเพิ่มมากขึ้นเพื่อลดต้นทุนทางการเมือง (Political cost) เช่น ค่าปรับหรือ ภาษี เป็นต้น ต้นทุนทางการเมืองดังกล่าวสามารถทำให้ตัวเองสูญเสียความมั่งคั่งจากการดำเนินงานของผู้บริหาร

การเปิดเผยข้อมูลสังคมและสิ่งแวดล้อมของกิจการขึ้นอยู่กับสิ่งจูงใจหรือเหตุผลในการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว ก็คือ “ทำเมื่อได้ประโยชน์” งานวิจัยที่สามารถอ้างอิงถึงทฤษฎีของ Watts and Zimmerman 1978 คือ Belkaoui and Karpik (1989) ได้ศึกษาถึงความรับผิดชอบต่อสังคม โดยใช้

Debt/equity hypothesis เข้ามาช่วยสำหรับการพยากรณ์พฤติกรรมกรรมการบริหาร โดยพบว่าต้นทุนทางการเมือง (Political cost) ทำให้กิจการเปิดเผยข้อมูลมากขึ้น ในขณะที่ Debt/equity hypothesis ทำให้กิจการเปิดเผยข้อมูลน้อยลง เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลสังคมและสิ่งแวดล้อมแสดงถึงความรับผิดชอบของผู้บริหารที่จำเป็นต้องรักษาสังคมและสิ่งแวดล้อมควบคู่กับกระบวนการผลิต การรักษาสังคมและสิ่งแวดล้อมถือว่าเป็นต้นทุนของสังคมและสิ่งแวดล้อมที่เกิดผลตอบแทนในระยะยาว ทำให้เกิดความขัดแย้งเกี่ยวกับผลตอบแทนที่ได้รับในระยะเวลาที่แตกต่างกันระหว่างผู้บริหาร กับ ผู้ลงทุน หรือผู้อนุมัติเงินกู้ยืม นอกจากนี้ Belkaoui and Karpik (1989) ยังพบข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับการสร้างชื่อเสียงของกิจการ (Reputation) ถือว่าเป็นปัจจัยสำคัญสำหรับการเปิดเผยข้อมูลเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมมากขึ้น และยังทำการศึกษาต่อว่าน่าจะมีเหตุผลของเรื่องผลประโยชน์ส่วนตัวของผู้บริหารเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย ซึ่งได้รับการสนับสนุนจากงานวิจัยของ Bah and Fang (2015) พบว่าเกิดจากการที่ผู้บริหารต้องการบริหารกำไร (Manipulate earnings) เพื่อให้บรรลุเป้าหมายเกี่ยวกับความมั่งคั่งสูงสุด ตัวอย่างเช่น การรับรู้รายได้ในงวดบัญชีถัดไป เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม Positive accounting theory ของ Watt and Zimmerman (1978) ที่กล่าวถึงการเปิดเผยข้อมูลสังคมและสิ่งแวดล้อมโดยความสมัครใจ เกิดจากผลประโยชน์ที่กิจการได้รับ เช่น การลดต้นทุนทางการเมือง การสร้างชื่อเสียงของกิจการ เป็นต้น แต่งานวิจัยของ Deegan (2002) พบว่าจุดเด่นของทฤษฎีความถูกต้องตามกฎหมาย (Legitimacy theory) ที่มองแตกต่างจาก Positive accounting theory คือ การพยากรณ์ว่าองค์กรที่มีการทำงานอย่างเป็นระบบและเป็นระบบสังคมขนาดใหญ่จะทำการเปิดเผยข้อมูลตามความ

สมัครใจอย่างต่อเนื่อง หรือเปิดเผยข้อมูลโดยทั่วไปมากขึ้น เพื่อที่จะทำให้เกิดความแน่ใจว่าเป็นไปตามความถูกต้องตามกฎหมายที่กำหนดไว้ เพื่อความอยู่รอดหรือการดำรงอยู่ของกิจการในอนาคต ทฤษฎีความถูกต้องตามกฎหมาย (Legitimacy theory) หมายความว่า กิจการจำเป็นต้องรักษาภาพพจน์ของกิจการ โดยการปฏิบัติตามกฎหมาย ทฤษฎีความถูกต้องตามกฎหมายถูกนำมาใช้ในงานวิจัยทางการบัญชีสังคมและสิ่งแวดล้อมมากมาย เพื่อที่จะสนับสนุนความคิดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลต่อสังคมที่ต้องมีความสม่ำเสมอและมีความเป็นปัจจุบันที่สุด หรืออาจจะเปิดเผยเพิ่มขึ้นตลอดเวลาเพื่อขจัดความคลุมเครือ ทำให้กิจการสามารถลดแรงกดดันจากความถูกต้องตามกฎหมาย งานวิจัยของ Haji (2017) สนับสนุนว่ามีความเป็นไปได้ที่จะเปลี่ยนแปลงทิศทางและปริมาณการเปิดเผยข้อมูลเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม เนื่องจากงานวิจัยนี้ค้นพบว่าทฤษฎีความถูกต้องตามกฎหมายเป็นแนวความคิดที่มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา ตามความคาดหวังของสังคมที่มีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา เช่นเดียวกัน Eccless and Saltzman (2011) กล่าวเพิ่มเติมว่าองค์กรจำเป็นต้องเน้นเรื่องของการบรรลุผลสำเร็จเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม หมายความว่าผู้จัดการบางครั้งอาจจะตัดสินใจผิดพลาดต่อสิ่งที่ผู้มีส่วนได้เสียหรือสาธารณชนต้องรับรู้ ดังนั้นผู้จัดการควรคำนึงถึงความสำคัญของสาธารณชนในฐานะที่เป็นข้อบังคับของกฎหมายอย่างหนึ่ง จากกรณีที่ระดับการเปิดเผยต่อสิ่งแวดล้อมแตกต่างกันไป งานวิจัยของ Setia et al. (2015) ระบุว่าระดับของการรักษาสภาพตามตัวบทกฎหมายแตกต่างกัน ซึ่งมีความเป็นไปได้ที่จะอธิบายว่าความแตกต่างของอุตสาหกรรมมีผลต่อการรายงานต่อสังคม อย่างไรก็ตาม Wei et al. (2018) ยังพบว่าเหตุผลสำคัญที่ทำให้องค์กรไม่ยอมเปิดเผยข้อมูล คือ ไม่เต็มใจที่จะรายงานข้อมูลที่มีความอ่อนไหว

ปัญหาในการเปิดเผยข้อมูลเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมนั้น อย่างที่ได้กล่าวมาข้างต้น สิ่งที่สามารถแก้ไขได้คือการสร้างจิตสำนึกที่ดี มีความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม สิ่งสำคัญอยู่ที่ทัศนคติ ที่มีต่อการพัฒนาและการนำมาปฏิบัติเกี่ยวกับวิธีการบัญชีสิ่งแวดล้อม ตัวอย่างงานวิจัยของ Kuasirikun (2005) ที่ใช้ประเทศไทยเป็นกลุ่มตัวอย่าง เพราะข้อมูลการรายงานสิ่งแวดล้อมอื่น ๆ มีทั่วโลกแล้ว แต่ประเทศไทยยังไม่มี แม้ว่าบริษัทจะให้ความสำคัญต่อผู้ถือหุ้นแล้วก็ควรให้ความสำคัญต่อประโยชน์ของสังคม ข้อมูลทางการบัญชีควรจะให้ข้อคิดและแสดงให้เห็นถึงการปัญหาและแนวทางการบริหารจัดการสังคมและสิ่งแวดล้อมมากกว่า การนำข้อมูลทางการเงินในรายงานทางการเงินที่เป็นไปตามเกณฑ์ของสภาวิชาชีพบัญชีและสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

นอกจากการสร้างจิตสำนึกที่ดีต่อการเปิดเผยข้อมูลเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมอย่างถูกต้องและเพียงพอ รัฐบาลควรนำเครื่องทางเศรษฐศาสตร์ที่เรียกว่า ภาษีสิ่งแวดล้อม (Environment tax) และ แรงจูงใจทางด้านภาษี (Tax incentive) เพื่อนำมาใช้เสริมประกอบกับมาตรการบังคับและควบคุมซึ่งเป็นมาตรการทางกฎหมาย ที่ยังถือว่าเป็นเรื่องใหม่จำเป็นต้องสร้างความรู้ความเข้าใจแก่หน่วยงาน

ภาษีสิ่งแวดล้อมและแรงจูงใจทางด้านภาษี

นักสิ่งแวดล้อมเชิงนโยบายหลากหลายสาขา ก็ได้พยายามคิดค้นวิธีการที่จะให้ผู้สร้างปัญหา ก่อมลพิษ หรือทำลายทรัพยากรได้ปรับเปลี่ยนพฤติกรรมการใช้ทรัพยากร โดยให้สังคมเข้ามากำกับ (Poonpool, 2016) เช่น การสนับสนุนสิทธิชุมชนท้องถิ่น และประชาชนได้เข้ามามีส่วนร่วมในการกำกับการใช้ทรัพยากรและควบคุมปัญหาสิ่งแวดล้อม ซึ่งก็น่าจะช่วยคลี่คลายปัญหาได้ระดับหนึ่ง หากรัฐให้

การสนับสนุนทางนโยบายอย่างจริงจัง แต่ยังมีเครื่องมืออีกอันหนึ่งที่นักเศรษฐศาสตร์เสนอก็คือ “ภาษีสิ่งแวดล้อม” ซึ่งจะช่วยให้ต้นทุนภายนอกที่ผู้ก่อปัญหาไม่ว่าจะเป็นผู้ผลิตหรือผู้บริโภคทิ้งไว้ ได้กลับเข้ามาเป็นต้นทุนภายในของบุคคลหรือหน่วยงานที่ก่อปัญหา ตามหลักผู้ก่อมลพิษต้องจ่ายและรับผิดชอบต่อปัญหาที่สร้างไว้ (Pearce and Barbier, 2000)

Alexander et al. (2015) แสดงความคิดเห็นว่า นอกเหนือจากหลักการคืนต้นทุนสิ่งแวดล้อมกลับมาให้ผู้สร้างปัญหา ภาษีสิ่งแวดล้อมมีเป้าหมายสำคัญเพื่อก่อให้เกิดการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมการใช้ทรัพยากรและการรักษาสิ่งแวดล้อม กิจกรรมใดที่ก่อปัญหามากต้องเสียภาษีสูง กิจกรรมที่ไม่สร้างปัญหาก็ไม่ต้องเสียภาษี ส่วนกิจกรรมที่เป็นผลดีต่อสิ่งแวดล้อมก็จะได้รับการอุดหนุนจากรัฐหรือที่เรียกว่า แรงจูงใจทางด้านภาษี (Tax incentive) ดังนั้นภาษีสิ่งแวดล้อมจึงไม่ได้มีเป้าหมายเพื่อหารายได้เข้ารัฐเพียงอย่างเดียว แต่มีเป้าหมายเพื่อการจัดการทรัพยากรและสิ่งแวดล้อมให้ยั่งยืน โดยเอารายได้จากภาษีควบคุมพฤติกรรมด้านลบ และส่งเสริมพฤติกรรมด้านบวกต่อสิ่งแวดล้อม (Norman and Smith, 2006) ตัวอย่างเช่น ประเทศไทยมีแรงจูงใจทางด้านภาษี เพื่อส่งเสริมการลงทุนการผลิตไฟฟ้าจากพลังงานทดแทน เช่น พลังงานลมหรือ แสงแดด ในการผลิตไฟฟ้า ประกอบด้วยการลดอัตราภาษีนำเข้าสำหรับอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับพลังงานทดแทน การให้ลดอัตราภาษี (Tax deduction) หรือ ยกเว้นภาษี และการกำหนดอัตราการตัดค่าเสื่อมราคาของอุปกรณ์พวกนี้ในอัตราพิเศษ เป็นต้น

Devereux et al. (2018) หากกล่าวถึงรูปแบบของภาษีสิ่งแวดล้อมก็มีหลากหลายประเภท เช่น ภาษีมลพิษ ซึ่งมักนำมาใช้กับโรงงาน โดยคำนวณจากปริมาณของเสีย และจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า มาตรการดังกล่าวทำให้ผู้ผลิตเปลี่ยนแปลง

เทคโนโลยีเพื่อลดของเสีย ภาษีโภคภัณฑ์หรือสรรพสามิต โดยเลือกเก็บสินค้าที่มีผลเสียต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งเก็บจากหน่วยผลิตหรือผู้ขายส่ง มาตรการดังกล่าวทำให้การบริโภคสินค้าที่มีปัญหา กับสิ่งแวดล้อมลดลง หรือภาษีอีกประเภทหนึ่งที่เก็บจากปัจจัยการผลิต เช่น ปุ๋ย ยาฆ่าแมลง ถ่านหิน น้ำมันดิบกำมะถันสูง เป็นต้น มาตรการเช่นนี้ทำให้ผู้ผลิตต้องเปลี่ยนปัจจัยการผลิตที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมมากขึ้น หรือแม้กระทั่งภาษีการขายทั่วไปหรือภาษีมูลค่าเพิ่มที่สามารถบวกภาษีสิ่งแวดล้อมเข้าไปก็สามารถทำได้

แม้ภาษีสิ่งแวดล้อมประเภทต่างๆ ที่กล่าวไป จะมุ่งเน้นไปที่การจัดการกับสินค้า การผลิต การบริโภค ซึ่งเป็นเรื่องทั่วไปในระบบเศรษฐกิจ การตลาด แต่รัฐก็สามารถปรับประยุกต์ใช้กับปัญหาทรัพยากรและสิ่งแวดล้อมในมิติอื่นๆ และในขนาดที่ใหญ่ขึ้นก็ได้ เช่น โครงการพัฒนาขนาดใหญ่ โครงการพลังงาน โครงการอื่นๆ ที่ดำเนินการโดยรัฐ และเอกชน ซึ่งก่อผลกระทบต่อสภาพแวดล้อมอย่างมหาดศาล ดังกรณีนิคมอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ ที่ควรจะใช้ภาษีสิ่งแวดล้อมต่างๆ ประเภทเข้าไปดำเนินการ (Industry Estate Authority of Thailand, 2018)

อย่างไรก็ตาม การใช้ภาษีในฐานะเป็นเครื่องมือในการควบคุมการผลิต การค้า และการบริโภคจะต้องเผชิญกับปัญหาหลายประการ ตั้งแต่ระดับวิธีคิดที่มองว่า การเพิ่มขึ้นของราคาสินค้าและบริการจากภาษี เป็นต้น นอกจากนี้ ภาษีสิ่งแวดล้อมยังต้องเผชิญกับปัญหาเชิงสถาบันและการเมือง เนื่องจากมีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องมาก ทั้งฝ่ายจัดเก็บ และถูกจัดเก็บ มีความทับซ้อนกันหลายหน่วยงาน จึงต้องมีการจัดวางระบบการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ ไม่ซ้ำซ้อน โดยทั้งนี้ควรจัดระดับและความสัมพันธ์ของหน่วยงานในการเก็บภาษี

Shazmin et al, (2017). กล่าวว่า หัวใจสำคัญที่สุดที่ทำให้มาตรการภาษีสิ่งแวดล้อมฝ่าฟัน

ปัญหาเชิงการเมืองไปได้ ก็คือ การให้ประชาชนในท้องถิ่นมีส่วนร่วมทั้งในแง่การกำหนดประเภทกิจกรรมที่ต้องเสียภาษี กิจกรรมที่จะต้องได้รับการหนุนเสริมจากเม็ดเงินของภาษี อีกทั้งควรจะร่วมประเมินผลการใช้มาตรการภาษีสิ่งแวดล้อมว่าได้ส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมการผลิต การบริโภค และการใช้ทรัพยากรและสิ่งแวดล้อมเป็นไปในทิศทางที่ยั่งยืนหรือไม่

สิ่งที่สำคัญเป็นลำดับแรกคือ การลดลงที่ถูกที่สุด (the cheapest reductions) หมายความว่า บริษัทจะหาทางที่จะลดมลพิษที่ทำลายสิ่งแวดล้อมด้วยวิธีที่เสียค่าใช้จ่ายต่ำที่สุด และต้องเป็นระบบที่ความยืดหยุ่นต่อการปรับใช้ตามพฤติกรรมของบริษัท ซึ่งเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนและประสิทธิภาพ (Cost and effective) เพื่อให้บรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายของภาษีสิ่งแวดล้อม มาตรการภาษีสิ่งแวดล้อมจะประสบผลได้ จำเป็นที่จะต้องได้รับการสนับสนุนจากรัฐให้เป็นนโยบายสาธารณะสำคัญ โดยออกเป็นกฎหมายและสร้างระบบการบังคับใช้อย่างจริงจังกับทุกฝ่าย พร้อมกับเผยแพร่แนวคิดรูปแบบและเป็นตัวอย่างที่สำคัญในระดับของการลงมือปฏิบัติอย่างเต็มที่ (Brushwood et al., 2018)

สำหรับในประเทศไทยการใช้กลยุทธ์ทางภาษีและการเก็บค่าธรรมเนียมนั้น ก็สามารถทำได้ เช่นเดียวกับประเทศต่างๆ ดังเช่นได้มีมาตรฐานสากลที่เน้นให้เห็นถึงความสำคัญของสิ่งแวดล้อมเกิดขึ้น นั่นก็คือ ISO 14000 ซึ่งอาจจะเป็นก้าวแรกของการพัฒนาเครื่องมือที่จะช่วยควบคุมและกำกับดูแลสภาพแวดล้อมมิให้เป็นปัญหาต่อไปได้ในอนาคต (Poonpool, 2017) ถึงแม้ว่ากลยุทธ์ทางภาษีและการเก็บค่าธรรมเนียมของหลายๆ ประเทศจะสามารถนำมาประยุกต์ใช้ในประเทศไทยได้ แต่ก็อาจจะไม่ครอบคลุมทั้งหมด เนื่องจากโครงสร้างทางภาษีของแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน ค่านิยมวัฒนธรรมก็ต่างกัน ดังนั้นการใช้ภาษีและ

การเก็บค่าธรรมเนียมเพื่อการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม จึงควรได้รับการสนับสนุนอย่างจริงจังจากภาครัฐ ซึ่งสามารถทำได้หลายทาง ตัวอย่างเช่น การกำหนดอัตราภาษีพิเศษที่ทำให้องค์กรเกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน การให้รางวัลองค์กรที่มีความโดดเด่นในด้านอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมเพื่อเป็นแรงกระตุ้นให้องค์กรต่างๆ พยายามที่จะรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมมากขึ้น รวมทั้งการรณรงค์ให้เห็นถึงโทษของการทำลายสิ่งแวดล้อม และการรักษาเพื่อทดแทนทรัพยากรธรรมชาติที่สูญเสียไปทั้งในแง่ธุรกิจและการศึกษา นอกจากนี้ยังต้องวางแผนการควบคุมและตรวจสอบเพื่อการปฏิบัติในเชิงอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมออีกด้วย (Poonpool, 2019)

สรุปผลการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้ พบว่า ทฤษฎีและวิวัฒนาการงานวิจัยทางด้านการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม เริ่มต้นจากการพัฒนาเพื่อความยั่งยืน ความรับผิดชอบต่อสังคม การบัญชีสิ่งแวดล้อม และปัจจุบันได้มีการพัฒนาเป็นการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม เพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมาย กฎระเบียบ และข้อบังคับของสภาวิชาชีพบัญชีและ/หรือสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ โดยมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม ประกอบด้วย TAS ฉบับที่ 1 ของสภาวิชาชีพบัญชี เรื่อง เรื่องการนำเสนอรายงานทางการเงิน TAS ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และ TAS ฉบับที่ 37 เรื่อง ประเมินการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น รวมถึงการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินทั้งโดยสมัครใจและถูกบังคับที่ เกิดจากปรากฏการณ์ทางด้านความสมมาตรของข้อมูลตามทฤษฎีการบัญชีเชิงบวก Positive

accounting theory อย่างไรก็ตาม การบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมควรได้รับการส่งเสริมจากหน่วยงานภาครัฐและเอกชนเกี่ยวกับนโยบายภาษีสิ่งแวดล้อม ที่สามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการส่งเสริมให้ผู้ประกอบการมีการดำเนินงานอย่างโปร่งใสตามหลักจรรยาบรรณ อย่างไรก็ตาม ภาษีสรรพสามิตรถยนต์ของประเทศไทยที่จัดเก็บภาษีจากราคาหน้าโรงงานเปลี่ยนเป็นราคาขายปลีก ณ จุดจำหน่าย ทำให้ค่ายรถยนต์บางรายที่ปรับกลยุทธ์ด้วยการปรับราคาขายและแยกรายการบริการหลังการขายต่าง ๆ ออกจากราคาจำหน่าย เพื่อให้ต้นทุนในการคำนวณภาษีถูกลง ซึ่งอาจเป็นข้อสรุปได้ว่า การสร้างแรงจูงใจในการเสียภาษีโดยความสมัครใจ เพื่อให้เกิดความสมมาตรของข้อมูลในการประกอบธุรกิจ รัฐบาลยังคงต้องพัฒนาหลักความแน่นอนและหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีต่อไปในอนาคต ที่สามารถส่งผลต่อการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาจะต้องมีความสอดคล้องกับหลักความแน่นอนและหลักความเป็นธรรมอันเป็นหัวใจของการจัดเก็บภาษี รวมถึงสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่ดีในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร

ข้อเสนอแนะที่ได้รับจากการศึกษาไปใช้

บทความวิชาการนี้เป็นการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม ควรมุ่งเน้นการรายงานเกี่ยวกับมูลค่าการใช้ทรัพยากรธรรมชาติที่มีจำกัดและส่งผลกระทบต่อความสมดุลระหว่างการพัฒนากับการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมทางธรรมชาติ โดยยึดหลัก “ปรัชญาเศรษฐกิจพอเพียง” รวมถึงการใช้แรงจูงใจทางด้านการประหยัดภาษีหรือเครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์มาใช้อย่างจริงจังโดยใช้หลักการ “ผู้ก่อมลพิษเป็นผู้จ่าย” ก็น่าจะช่วยให้มาตรการการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมสามารถประสบความสำเร็จได้อย่างมาก

ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยในครั้งต่อไป

การศึกษาเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมสำหรับภาคอุตสาหกรรมยังมีจำนวนน้อย ดังนั้น การศึกษาครั้งต่อไปควรมุ่งเน้นความสัมพันธ์หรือผลกระทบจากการบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อมที่มีต่อการกำหนดนโยบาย การบริหารงาน หรือการปฏิบัติงานในองค์กรตามวิทยาระเบียบวิธีวิจัยสำหรับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

บรรณานุกรม

- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2560). การบัญชีตามความรับผิดชอบต่อสังคม. วารสารวิชาการบริหารธุรกิจสมาคมสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแห่งประเทศไทยในพระราชูปถัมภ์สมเด็จพระเทพรัตนราชสุดาฯ สยามบรมราชกุมารี, 6(1), 25-32.
- Alexander, R.M., & Organ, A.J. (2015). Business tax incentives Business Horizons, 58 (4), 363-369.
- Bah, E. & Fang, L. (2015). Impact of the business environment on output and productivity in *Africa Journal of Development Economics*, 114, 159-171.
- Belkaoui, A. & Karpik, P.G. (1989). Determinants of the Corporate Decision to Disclose Social Information, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2 (1).
- Boukherroub, T. (2018). Sustainable forest management using decision theaters: Rethinking participatory planning *Journal of Cleaner Production*, 179, 567-580.
- Brushwood, J.D., Johnston, D.M., & Lusch, S. J. (2018). The effect of tax audit outcomes on the reporting and valuation of unrecognized tax benefits, *Advances in Accounting*, 42, 1-11.
- Carroll, A. (1991) The Pyramid of Corporate Social Responsibility Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*, 34, 39-48.
- Curcio, R. J., & Wolf, F. M. (1996). Corporate environmental strategy: Impact upon firm value. *Journal of Finance and Strategic Decisions*, 9(3).
- De Beer, P., & Friend, F. (2006). Environmental accounting: A management tool for enhancing corporate environmental and economic performance. *Ecological Economics*, 58(3), 548-560.
- Deegan, C. and Gordon, B. 1996, "A study of the environmental disclosure policies of Australian corporations", *Accounting and Business Research*, (forthcoming).
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimizing effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15 (3), 282-311.
- Dernbach, J. C. (1998). Sustainable development as a framework for national governance. *Case Western Reserve Law Review*, 1-103.
- Devereux, M.P., Maffini, G., & Xing, J. (2018). Corporate tax incentives and capital structure: New evidence from UK firm-level tax returns, *Journal of Banking & Finance*, 88, 250-266.

- Eccles, R.G., & Saltzman, D. (2011). Achieving sustainability through integrated reporting. *Stanf. Soc. Innov. Rev.* 2011, 9, 56–61.
- Fonseka, M., Rajapakse, T., & Richardson, G. (2018). Grant Richardson The effect of environmental information disclosure and energy product type on the cost of debt: Evidence from energy firms in *China Pacific-Basin Finance Journal*, In press, corrected proof, Available online 9 May 2018.
- Gray, R., Kouhy, R., & Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8 (2), 47-77.
- Haigh, M., & Jones, M. (2006). The drivers of corporate social responsibility: a critical review, *Business review*, Cambridge, 5 (2), 245-251.
- Haji, A.A. (2017). Initial trends in corporate disclosures following the introduction of integrated reporting practice in South Africa. *J. Intell. Cap.* 2017, 18, 373–399.
- Hank C. Alewine, (2010) "A model for conducting experimental environmental accounting research", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 1 (2) 256-291
- Hooghiemstra, R. (2000). Corporate communication and impression management - New perspectives why companies engage in corporate social reporting: *Journal of Business Ethics*. 27 (1-2), 55-68.
- Jin, Zhouying and Bai, Ying. (2011). Sustainable Development and Long-Term Strategic Management: Embedding a Long-Term Strategic Management System into Medium and Long-Term Plannin, *World Future Review*, 3 (2), 49-69.
- Ioannou, I., & Serafeim, G. (2012). The Consequences of Mandatory Corporate Sustainability Reporting; *Harvard Business School Research; Working Paper No. 11-100*; Harvard Business School: Boston, MA, USA.
- Kuasirikun, N. (2005). Attitudes to the development and implementation of social and environmental accounting in Thailand, *Critical Perspectives on Accounting*, 16(8), 1035-1057
- Kao, T.W., & Lin, W.T. (2014). The relationship between perceived value and information source use during KM strategic decision-making: A study of 17 Chinese business managers *Information Processing & Management*, 50 (1), 156-174.
- Liu, G. (2018). Environmental accounting: In between raw data and information use for management practices *Journal of Cleaner Production*, 197, 1056-1068.
- Nagar, V., Schoenfeld, J., & Wellman, L. (2018). The effect of economic policy uncertainty on investor information asymmetry and management disclosures *Journal of Accounting and Economics*, In press, corrected proof, Available online 21 August 2018.
- Norman, P., & Smith, L. (1995). The theory of planned behavior and exercise: An investigation into the role of prior behavior, behavioral intention, and attitude variability. *European Journal of Social Psychology*, 12, 403-415.
- Patriquin, M.N. (2004). Accounting for natural resources in the foothills model forest, Information Report NOR-X-398, Canadian forest service.
- Pearce, D.W. and Edward, B.B. (2000). Blueprint for a Sustainable Economy. *Earthscan Publications*, London.
- Poonpool, N. (2016). Good practice achievement of the firms within National agro processing industry of Thailand: Impacts on corporate image and stakeholder acceptance, *International Journal of Business & Economic Development* 4(2):42-49

- Poonpool, N. (2017). The effects of internal control success on investor confidence, *RMUTT Global Business and Economics Review*, 12(1) : 43.
- Poonpool, N. (2019). Strategic managerial accounting effectiveness of the firms within Thai listed companies: impacts on cost leadership and firm wealth, *Journal of Humanities and Social Sciences Thonburi University*, 13 (2) : 18-27
- Rainey, D. L. (2006). *Sustainable Business Development: Inventing the Future through Strategy, Innovation, and Leadership*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 761.
- Rikhardsson, Pall & Yigitbasioglu, Ogan. (2018). Business intelligence & analytics in management accounting research: Status and future focus *International Journal of Accounting Information Systems*, 29, 37-58.
- Roberts, R. W. (1992). Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure : an Application of Stakeholder Theory. *Accounting Organizations and Society*, Vol. 17(6), 595—612.
- Sapsford, R., & Abbott, P. A. (2006). Trust, Confidence and Social Environment in Post-Communist Societies. *Communist and Post-Communist Studies*, 39, 59-71.
- Schaltegger, S., Burritt, R. & Petersen, H. (2003.) "An Introduction to Corporate Environmental Management: Striving for Sustainability", *Management of Environmental Quality: An International Journal*, 14 (4), 541-542.
- Schriber, S., & Lowstedt, Jan. (2018). Managing asset orchestration: A processual approach to adapting to dynamic environments, *Journal of Business Research*, 90, 307-317.
- Setia, N.; Abhayawansa, S.; Joshi, M.; Huynh, A.V. (2015). Integrated reporting in South Africa: Some initial evidence. *Sustain. Account. Manag. Policy J.* 2015, 6, 397–424.
- Shazmin, I., Sipan, M., Sapri, H.M., & Ali, F.R. (2017). Property tax assessment incentive for green building: Energy saving based-model *Energy*, 122, 329-339.
- Sinnandavar, C.M., Wong, W.-P., & Soh, K.-L. (2018). Dynamics of supply environment and information system: Integration, green economy and performance *Transportation Research Part D: Transport and Environment*, 62, 536-550.
- Songini, L. and Pistoni, A. (2012). Accounting, Auditing and Control for Sustainability, *Management Accounting Research*, 23, 202-204.
- Spicer, B. H. (1978). Investors, corporate social performance and information disclosure: An empirical study. *The Accounting Review*, 53(1), 94-111.
- Srijunpetch, S. (2017). Social Responsibility Accounting, *Journal of Business Administration The Association of Private Education Institutions of Thailand*, 6 (1), 25-32.
- Sukoharsono, Eko. Ganis. (2007). Green accounting in Indonesia : accountability and environmental issues, *The international journal of accounting and business society*, 1 5 (1), 21-60.
- Velde, E.V. Vermeir, & Corten, F. (2005). "Corporate social responsibility and financial performance", *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 5 (3), 129-138.
- Watts, R.L. & Zimmerman, J.L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards, *The Accounting Review*, 53 (1), 112-134.
- Wei, Y., Ison, R., Western, A.W., & Lu, Z. (2018). Understanding ourselves and the environment in which we live *Current Opinion in Environmental Sustainability*, 33, 161-166.