

การบันทึกและเปิดเผยข้อมูลรายงานทางการเงิน รายการบัญชีความผิด
ทางด้านสิ่งแวดล้อม

Recording and Financial Reports Disclosure for the Environmental Offense Transactions

พชนิจ เนาวพันธุ์^{1*}

Patchanit Naovapun^{1*}

Received: October 11, 2019; Revised: August 3, 2020; Accepted: September 18, 2020

บทคัดย่อ

การประกอบการปัจจุบันผู้ประกอบการจะต้องมีความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมเพื่อประโยชน์ในการประกอบการและเติบโตอย่างยั่งยืน แต่อย่างไรก็ตามในกระบวนการดำเนินงานก็อาจมีความผิดพลาดเกิดขึ้น เมื่อมีความผิดพลาดทางด้านสิ่งแวดล้อมเกิดขึ้น มีคำถามที่น่าสนใจว่าผู้ประกอบการจะต้องบันทึกรายการและเปิดเผยข้อมูลทางการเงินบัญชีอย่างไร งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ในการศึกษา คือ 1) เพื่อศึกษาลักษณะความผิดและบทลงโทษ การกระทำผิดทางด้านสิ่งแวดล้อม 2) เพื่อศึกษาแนวทางการบันทึกรายการทางการเงินบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความผิดทางด้านสิ่งแวดล้อมต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ผู้วิจัยใช้ระเบียบวิธีการวิจัยเชิงคุณภาพโดยศึกษาจากเอกสารที่เกี่ยวข้อง ผลการวิจัยพบว่า การบันทึกรายการทางการเงินบัญชีและเปิดเผยข้อมูลจะดำเนินการอย่างไรขึ้นอยู่กับลักษณะความผิดและบทลงโทษ โดย 1) กรณีความผิดทั่วไปที่อยู่ภายใต้อำนาจตรวจสอบและสั่งการโดยเจ้าพนักงานควบคุมมลพิษให้บันทึกบัญชีค่าใช้จ่ายความผิดทางด้านสิ่งแวดล้อมในงวด จะเปิดเผยข้อมูลหรือไม่เปิดเผยก็ได้ 2) กรณีที่มีการฟ้องร้องต่อศาล ให้ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 โดยแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะย่อย คือ 2.1) กรณีคดีความยังไม่แน่นอนว่าจะแพ้คดีหรือไม่ และยังไม่สามารถประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นได้ ให้เปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับคดีความ 2.2) กรณีคดีความค่อนข้างแน่นอนแล้วว่า จะแพ้และสามารถประมาณการหนี้สินได้อย่างแน่ชัด ให้ผู้ประกอบการประมาณการหนี้สินที่จะเกิดขึ้น บันทึกรายการบัญชีในระหว่างงวดและเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

คำสำคัญ : การบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม; คดีสิ่งแวดล้อม; ประมาณการหนี้สิน

¹ คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ วิทยาเขตศรีราชา ชลบุรี

¹ Faculty of Management Sciences, Kasetsart University Sriracha Campus, Chonburi

* Corresponding Author E - mail Address: moderate2550@gmail.com

Abstract

Nowadays the entrepreneur must operation with a responsibility to the society and the environment for sustainable business operations and growth. However, in the process of operation, errors may occur. When environmental faults occur there are interesting questions, how the entrepreneur must record and disclose accounting information. In this research the researcher has the objective to study 1) to study the type of offenses and penalties 2) to study guidelines for recording accounting records and disclosing information about environmental offenses to stakeholders. The researcher used qualitative research methodology by studying relevant documents. The results of the research showed that how accounting records and disclosure will be conducted depends on the nature of the offense and the penalty. 1) In the case of general offenses under the supervision and inspection by the pollution control official, the entrepreneur must record the expense for environmental offenses in that period and can either disclose or not disclose. 2) In the event that a lawsuit is brought to the court must follow the Thailand Accounting Standard No. 37 mainly. In this event can be divided into 2 sub-types, which are 2.1) in case of uncertain to lose the case and unable to estimate the contingent liability, the entrepreneur must disclose information in the notes to the financial statements regarding the lawsuit 2.2) in the certainty case that they will be lost and can estimate the debt clearly. The entrepreneur must estimate the contingent liability, record accounting transactions during the period, and disclose information in the notes to the financial statements.

Keywords: Environmental Management Accounting; Environmental Cases; Provisions

บทนำ

ปัจจุบันธุรกิจได้รับแรงกดดันจากสังคมมากขึ้นเรื่อย ๆ ต่อการแสดงความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม ซึ่งส่วนใหญ่มุ่งเน้นให้ผู้ประกอบการแสดงความรับผิดชอบต่อการทำงานตลอดจนห่วงโซ่อุปทาน ในการใช้ทรัพยากรให้เป็นไปตามวิถีแห่งความยั่งยืน การป้องกันและการบำบัดมลพิษ การปกป้องสิ่งแวดล้อม และความหลากหลายทางชีวภาพ (ศูนย์พัฒนาความรับผิดชอบต่อสังคม ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2557) โดยผู้บริโภคปัจจุบันต่างปรับเปลี่ยนรูปแบบการดำเนินชีวิตที่ลดการก่อมลภาวะต่อสภาพแวดล้อม และมีแนวโน้มในการซื้อสินค้าที่เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อมแม้จะมีราคาที่สูง (นลินรัตน์, 2551) เมื่อธุรกิจได้ดำเนินการตามแนวปฏิบัติด้านความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมแล้ว ธุรกิจควรเปิดเผยผลการดำเนินงานดังกล่าวต่อผู้มีส่วนได้เสียอย่างโปร่งใสและเชื่อถือได้ ซึ่งอาจจะเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน รายงานประจำปี รายงานความยั่งยืน หรือรายงานความรับผิดชอบต่อสังคมในรูปแบบอื่น ๆ เผยแพร่ให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (สุรติ, 2553) เพื่อความเข้าใจที่ตรงกัน (ศูนย์พัฒนาความรับผิดชอบต่อสังคม ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2557)

สำหรับผู้ที่จะเมิดก็จะได้รับบทลงโทษ ซึ่งโทษนั้นขึ้นอยู่กับหลายลักษณะและหลายระดับโทษตามความผิดที่ได้กระทำไป เช่น โทษหรือความผิดที่ได้รับการแจ้งเตือน ปรับ หรือสั่งให้ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งโดยเจ้าพนักงานควบคุมมลพิษ (พระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พ.ศ. 2535, 2535) หรือโทษที่เป็นไปตามคำพิพากษาของศาล หรือเมื่อคดีได้รับการพิพากษาแล้ว มีคำสั่งให้สถานประกอบการดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งหรือการชดเชยค่าเสียหาย รายการเหล่านี้ล้วนแล้วแต่มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นทั้งสิ้น หรือในกรณีที่มีการฟ้องร้องทางคดีความเกิดขึ้น ซึ่งในระหว่างการดำเนินการฟ้องร้องตามกระบวนการยุติธรรมอาจกินเวลายาวนานมากกว่า 1 งบประมาณปี จึงมีความน่าสนใจว่าการบันทึกรายการทางการเงินของสถานประกอบการ ตลอดจนการเปิดเผยข้อมูลต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย จะต้องจัดทำอย่างไรบ้าง

วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาลักษณะความผิดและบทลงโทษ การกระทำผิดทางด้านสิ่งแวดล้อม
2. เพื่อศึกษาแนวทางการบันทึกรายการทางการเงิน การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความผิดทางด้านสิ่งแวดล้อมต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย

ระเบียบวิธีวิจัย

การศึกษานี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ ซึ่งใช้วิธีวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยมีช่วงระยะเวลาดำเนินการในช่วง 1 สิงหาคม - 30 พฤศจิกายน 2562 โดยมีขั้นตอนดำเนินการคือ

1. ศึกษาบทบาทและอำนาจเจ้าพนักงานควบคุมมลพิษจากพระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ การดำเนินคดีสิ่งแวดล้อมจากเอกสารของศาลฎีกาจากประกาศในราชกิจจานุเบกษา
2. ทำการทบทวนเกี่ยวกับระเบียบวิธีทางการเงิน ทั้งจากคู่มือหลักการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อมจากองค์การสหประชาชาติ และมาตรฐานการบัญชีแห่งประเทศไทย ที่เกี่ยวข้อง
3. ศึกษาแนวทางการปฏิบัติจริงจากรายงานทางการเงินที่ผ่านการรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว สำหรับรายการบัญชีความผิดทางด้านสิ่งแวดล้อมในลักษณะต่าง ๆ
4. สรุปแนวทางการบันทึกบัญชี การเปิดเผยข้อมูลรายงานทางการเงิน สำหรับรายการบัญชีความผิดทางด้านสิ่งแวดล้อม (พระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พ.ศ. 2535, 2535; คำแนะนำของประธานสภาผู้เกี่ยวกับการดำเนินคดีสิ่งแวดล้อม, 2554) หลักการและแนวทางการปฏิบัติการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม (คณะกรรมการเศรษฐกิจและสังคมแห่งสหประชาชาติ, 2544) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

ทบทวนวรรณกรรม

การพัฒนาอย่างยั่งยืน (บุรณิน, 2557) การพัฒนาอย่างยั่งยืนเป็นการพัฒนาที่ตอบสนองความต้องการในปัจจุบันโดยไม่เบียดเบียนความสามารถในการเข้าถึงทรัพยากรของคนรุ่นถัดไปมี 3 มิติคือการบรรเทาความยากจน ซึ่งหมายถึงเรื่องเศรษฐกิจ การปรับปรุงปัญหามลพิษให้ดีขึ้น และการสร้างความเท่าเทียมกันของสังคม หมายความว่า หากบริษัทมุ่งเน้นการบรรลุวัตถุประสงค์ด้านเศรษฐกิจ

เพื่อให้เกิดผลกำไรที่สูงเพียงด้านเดียว แม้สภาพเศรษฐกิจและสังคมจะดี แต่ความใส่ใจในสิ่งแวดล้อมลดลง เกิดการละเลยหรือเพิกเฉยทำให้องค์ประกอบด้านสิ่งแวดล้อมขาดความสมดุล จะส่งผลต่อความเป็นอยู่ และสุขภาพของชุมชน จึงต้องพัฒนาทั้ง 3 มิติ ให้สมดุลกัน ดังนี้

1. ด้านเศรษฐกิจ สังคมต้องสร้างความเจริญเติบโตที่ทำให้เกิดกระแสรายได้ที่เหมาะสม
2. ด้านสังคม ต้องใช้หลักการความยุติธรรม และหลักการความเท่าเทียมกันทั้งอาหาร สาธารณสุข การศึกษา ที่อยู่อาศัยและโอกาสในการพัฒนาตนเอง
3. ด้านสิ่งแวดล้อม หมายถึง การใช้ทรัพยากรอย่างยั่งยืน การรักษาไว้ซึ่งป่าไม้ แม่น้ำ ภูเขา แร่ธาตุ อันเป็นสิ่งแวดล้อมตามธรรมชาติที่ควรจะต้องดำรงอยู่ที่ทำให้ส่วนประกอบทั้งทางเศรษฐกิจ สังคม ดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การประกอบการภายใต้พระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ (พระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พ.ศ. 2535, 2535) การประกอบการที่ก่อให้เกิดภาวะมลพิษหรือมลพิษ ก่อให้เกิดเหตุการณ์หรืออันตราย ไม่เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้ ซึ่งมีเจ้าพนักงานควบคุมมลพิษเป็นผู้ควบคุมและตรวจสอบ (พนววัลย์, 2562) หากสถานประกอบการดำเนินการโดยไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานควบคุมมลพิษสามารถ

1. ออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าของ จัดการแก้ไข เปลี่ยนแปลง ปรับปรุง หรือซ่อมแซมระบบบำบัด เพื่อควบคุมการปล่อยทิ้งมลพิษต่าง ๆ ให้เป็นไปตามเกณฑ์มาตรฐาน
2. ออกคำสั่งเป็นหนังสือสั่งปรับเจ้าของหรือผู้ครอบครอง แหล่งกำเนิดมลพิษ
3. ออกคำสั่งเป็นหนังสือสั่งปิดหรือพักใช้ หรือสั่งเพิกถอนใบอนุญาต

อย่างไรก็ตามปัญหาทางด้านสิ่งแวดล้อม อาจจะมีผลกระทบต่อชุมชน สาธารณะ ทรัพยากรธรรมชาติและอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เมื่อมีความขัดแย้งที่ไม่สามารถหาข้อยุติได้ก็อาจจะมีการฟ้องร้องต่อศาล เพื่อดำเนินกระบวนการพิจารณาและพิพากษาต่อไป (คำแนะนำของประธานศาลฎีกาเกี่ยวกับการดำเนินคดีสิ่งแวดล้อม, 2554) สำหรับการดำเนินคดีทางสิ่งแวดล้อม ประกอบด้วย

1. คดีแพ่งที่การกระทำตามคำฟ้องก่อให้เกิดความเสียหายแก่โจทก์อันเนื่องมาจากการทำลายหรือเปลี่ยนแปลงสภาพทรัพยากรธรรมชาติ สิ่งแวดล้อมของชุมชน หรือระบบนิเวศ
2. คดีแพ่งที่โจทก์มีคำขอให้จำเลยกระทำการหรืองดเว้นกระทำการเพื่อคุ้มครองรักษาทรัพยากรธรรมชาติ หรือสิ่งแวดล้อมของชุมชน
3. คดีแพ่งที่โจทก์มีคำขอให้จำเลยชดเชยค่าสินไหมทดแทนหรือค่าเสียหายเพื่อชดเชยมลพิษที่เกิดขึ้นหรือฟื้นฟูสภาพแวดล้อม หรือเพื่อมูลค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่เสียไป
4. คดีแพ่งที่มีคำขอให้จำเลยชดเชยค่าสินไหมทดแทนเพื่อความเสียหายต่อชีวิต ร่างกาย สุขภาพอนามัย หรือสิทธิใด ๆ ของโจทก์ อันเกิดจากมลพิษที่จำเลยเป็นผู้ก่อหรือต้องรับผิดชอบ

การประกอบการและการจัดทำบัญชี (พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543, 2543) มีเนื้อหาเกี่ยวกับสถานประกอบการที่จดทะเบียนและเปิดดำเนินการในราชอาณาจักรไทย จะต้องดำเนินการและเกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

1. มาตรา 8 ให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่จัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี และต้องจัดให้มีการทำบัญชีสำหรับการประกอบธุรกิจของตน โดยมีรายละเอียด หลักเกณฑ์ และวิธีการตามบัญชีที่บัญชีไว้ในพระราชบัญญัตินี้

2. มาตรา 20 ผู้ทำบัญชีต้องจัดทำบัญชีเพื่อให้มีการแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงินหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริง และตามมาตรฐานการบัญชี โดยมีเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีให้ถูกต้องครบถ้วน

3. มาตรา 4 ในพระราชบัญญัตินี้

3.1 มาตรฐานการบัญชี หมายความว่า หลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

3.2 งบการเงิน หมายความว่า รายงานผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ ไม่ว่าจะรายงานโดยงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบกำไรสะสม งบกระแสเงินสด งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้น งบประกอบ หรือหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือคำอธิบายอื่นซึ่งระบุไว้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน

จุดมุ่งหมายของงบการเงิน คือ การนำเสนอฐานะการเงินและผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการอย่างมีแบบแผน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ข้อมูลซึ่งเป็นประโยชน์ผู้ใช้งบการเงินกลุ่มต่าง ๆ (ผู้มีส่วนได้เสีย) ในความหมายหรือมาตรฐานเดียวกัน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2560)

หมายเหตุประกอบงบการเงิน ประกอบด้วย ข้อมูลที่แสดงเพิ่มเติมจากข้อมูลในงบการเงิน เป็นการอธิบายหรือการแยกแสดงของรายการที่นำเสนอในงบการเงินดังกล่าวและข้อมูลเกี่ยวกับรายการที่มีคุณสมบัติไม่เพียงพอที่จะรับรู้ในงบการเงินที่นำเสนอ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2560)

แต่อย่างไรก็ตาม (ศูนย์พัฒนาความรับผิดชอบต่อสังคม ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2557) เมื่อธุรกิจได้ดำเนินงานโดยแสดงความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมแล้ว ธุรกิจควรเปิดเผยผลการดำเนินงานดังกล่าวต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ซึ่งอาจจะเผยแพร่ในรูปแบบงบการเงินและหมายเหตุประกอบหรือในรูปแบบรายงานประจำปี รายงานความยั่งยืน หรือรายงานความรับผิดชอบต่อสังคมในรูปแบบอื่น ๆ ก็ได้

การบัญชีสิ่งแวดล้อม การบัญชีสิ่งแวดล้อม เป็นการบัญชีที่ให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสภาพแวดล้อม เพื่อรายงานเกี่ยวกับต้นทุนและผลประโยชน์อันเกิดจากกิจกรรมของบริษัทที่ส่งผลกระทบต่อชุมชน ทั้งที่เป็นข้อมูลด้านการเงินและข้อมูลที่ไม่เกี่ยวกับการเงิน (สุภัทรธร, 2556)

(คณะกรรมการเศรษฐกิจและสังคมแห่งสหประชาชาติ, 2544) ได้เสนอแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม (สว้างจิต, 2557) ดังนี้

1. การรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม ให้ความสำคัญในการรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม มีการปรับปรุงกระบวนการผลิตที่ช่วยแก้ปัญหามลภาวะ เพิ่มประสิทธิภาพการผลิต

2. การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม รับรู้เมื่อมีการะชื้อผูกพันที่ก่อให้เกิดต้นทุนสิ่งแวดล้อม ซึ่งรวมถึงภาระชื้อผูกพันทางกฎหมายต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงเกี่ยวกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมไว้ในงบการเงิน

3. การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ตามวิธีมูลค่าปัจจุบันอัตราคิดลดที่ใช้เป็นอัตราที่ไม่มีความเสี่ยง ซึ่งต้องสอบทานจำนวนหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมทุก ๆ ปีและปรับรายการที่เปลี่ยนแปลง

4. การรับรู้ค่าชดเชยที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม ไม่ควรแสดงหักกลบลบหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม แต่ควรแยกรับรู้เป็นรายการสินทรัพย์ต่างหาก เว้นแต่จะมีสิทธิตามกฎหมายก็ควรเปิดเผยจำนวนเงินรวมทั้งหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมและค่าชดเชยด้วย

5. การเปิดเผยข้อมูล เปิดเผยต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นและเป็นผลมาจากโทษปรับและโทษของการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับที่มีต่อสิ่งแวดล้อม และค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการสูญเสียหรือบาดเจ็บให้แก่บุคคลเป็นรายการแยกต่างหาก

จากเอกสารหลักการและแนวทางการปฏิบัติการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม โดยคณะกรรมการเศรษฐกิจและสังคมแห่งประเทศไทย (คณะกรรมการเศรษฐกิจและสังคมแห่งประเทศไทย, 2544) ซึ่งได้อธิบายรายการค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมประเภทต่าง ๆ รวมถึงวิธีการปฏิบัติทางการบัญชี สำหรับรายการความผิดทางด้านสิ่งแวดล้อม ดังนี้

1. เบี้ยปรับหรือสินไหมทดแทน (Fines and Penalties) บริษัทควรทำการบันทึกรับรู้ค่าใช้จ่ายรายการเบี้ยปรับหรือสินไหมทดแทนความผิดทางสิ่งแวดล้อมแยกต่างหากจากรายการเบี้ยปรับหรือสินไหมทดแทนประเภทอื่น ๆ ส่วนการเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงินจะเปิดเผยหรือไม่ก็ได้ สำหรับความผิดทั่วไปที่มีเบี้ยปรับและโทษที่ไม่สูง ไม่ส่งผลกระทบต่อการประกอบการอย่างมีนัยสำคัญ โดยความผิดไม่ใช่ความผิดตามคำพิพากษา และไม่ใช่อคติความที่อยู่ในระหว่างกระบวนการพิจารณาดีของศาลยุติธรรม

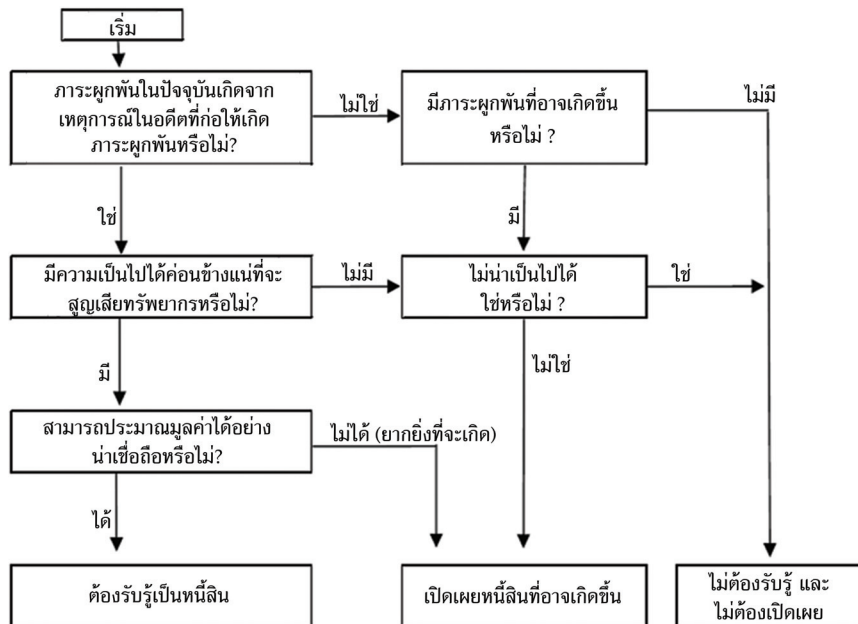
2. ค่าใช้จ่ายสำหรับรายการประเภทการจัดล้างปนเปื้อนตกค้างและฟื้นฟูสิ่งแวดล้อม (Provisions for Clean-Up Costs, Remediation etc.) ในกรณีเป็นคดีความหากอยู่ในกระบวนการพิจารณาทางคดีความและยังไม่สามารถกำหนดมูลค่าค่าใช้จ่ายที่จะต้องใช้จ่ายสำหรับรายการลักษณะนี้ได้ ให้ทำการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แต่หากคดีความค่อนข้างแน่นอนแล้วว่าบริษัทจะต้องใช้ค่าใช้จ่ายสำหรับการจัดล้างปนเปื้อนตกค้างและค่าใช้จ่ายในการฟื้นฟู และสามารถประมาณการค่าใช้จ่ายเหล่านี้ได้อย่างแน่ชัดให้รับรู้ค่าใช้จ่ายตั้งประมาณการค่าเพื่อสำหรับใช้จ่ายรายการประเภทนี้เมื่อถึงเวลาต้องจ่ายจริง พร้อมทั้งเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เพื่อจะได้จัดเตรียมเงินไว้สำหรับค่าใช้จ่ายประเภทนี้อย่างเพียงพอและสามารถใช้จ่ายเมื่อมีคำพิพากษานถึงที่สุดแล้ว

มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น สำหรับแนวทางการประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น มีแนวทางการวิเคราะห์ชนิดรายการ แนวทางการประมาณการหนี้สิน การบันทึกรายการและการเปิดเผยข้อมูล ตามคู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 ดังรูปที่ 1 (สภวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563) ดังต่อไปนี้

1. หนี้สิน (Liability) เป็นภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากเหตุการณ์ในอดีตที่ก่อให้เกิดภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุमान ซึ่งเป็นผลให้กิจการต้องจ่ายชำระภาระผูกพันนั้นโดยไม่มีทางเลือกที่เป็นไปได้ โดยภาระผูกพันตามกฎหมาย (A Legal Obligation) หมายถึง ภาระผูกพันที่เกิดจากรายการใดรายการหนึ่ง อันได้แก่ 1) สัญญา 2) กฎหมายที่ใช้บังคับ 3) กระบวนการตามกฎหมายอื่น เช่นนี้กิจการจะต้องทำการบันทึกรับรู้หนี้สินที่จะเกิดขึ้นซึ่งสามารถอนุमानได้ตามเอกสารสัญญา หรือกฎระเบียบข้อบังคับตามกฎหมาย และเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

2. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (Contingent Liabilities) เป็นภาระผูกพันที่เกิดขึ้นเนื่องจากเหตุการณ์ในอดีต ถ้ายังไม่ทราบแน่ชัดว่าจะเกิดขึ้นจริงหรือไม่ และยังไม่สามารถประมาณการหนี้สินได้อย่างแน่ชัดกิจการยังไม่ต้องรับรู้หนี้สิน แต่ต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน

3. หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (Contingent Liabilities) ดังที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น หากต่อมามีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่นอนที่จะเกิดหนี้สิน และสามารถประมาณการหนี้สินได้อย่างน่าเชื่อถือกิจการต้องรับรู้หนี้สินในงวดนั้นพร้อมเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน



รูปที่ 1 แนวทางการพิจารณาประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น (สภานิติบัญญัติในพระบรมราชูปถัมภ์, 2563)

ผลการศึกษา

จากการศึกษาลักษณะความผิดทางด้านสิ่งแวดล้อมทั้งจากพระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ (พระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พ.ศ. 2535, 2535) คำแนะนำของประธานศาลฎีกาเกี่ยวกับการดำเนินคดีสิ่งแวดล้อม (คำแนะนำของประธานศาลฎีกาเกี่ยวกับการดำเนินคดีสิ่งแวดล้อม, 2554) ที่ได้ประกาศไว้ในราชกิจจานุเบกษา เมื่อนำไปศึกษาค้นคว้าเพิ่มเติมเกี่ยวกับการดำเนินการทางด้านบัญชีของสถานประกอบการที่ได้เกิดเหตุการณ์ความผิดทางด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งมีข้อมูลเผยแพร่เกี่ยวกับความผิดในสื่อทางอินเทอร์เน็ต คำพิพากษาคดีความสิ่งแวดล้อมที่มูลนิธินิติธรรมสิ่งแวดล้อม (มูลนิธินิติธรรมสิ่งแวดล้อม, 2562) ได้รวบรวมและเผยแพร่ไว้ และทำการค้นงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้การรับรองแล้ว รายงานประจำปี และรายงานความยั่งยืนที่สถานประกอบการได้นำเสนอต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ดังตารางที่ 1

จากการทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการกระทำความผิดทางด้านสิ่งแวดล้อม และหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไป หลักการและกระบวนการดำเนินงานบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่องการประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น การศึกษาคำสั่งของเจ้าพนักงานควบคุมมลพิษ คำพิพากษาคดีความทางด้านสิ่งแวดล้อม การดำเนินการทางการบัญชีสำหรับบริษัท ผู้ประกอบการที่ได้จัดทำผ่านการตรวจสอบและรับรองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และเอกสารที่เกี่ยวข้อง ซึ่งได้เผยแพร่ให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย สามารถสรุปการบันทึกและเปิดเผยข้อมูลรายงานทางการเงิน รายการบัญชีความผิดทางด้านสิ่งแวดล้อม ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 1 ตัวอย่างผลการศึกษาคำผิดทางกฎหมายลักษณะต่าง ๆ เปรียบเทียบกับรายงานทางการเงิน ที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้การรับรองแล้ว รวมถึงรายงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

ผู้ควบคุมสื่อต้นเนินการ	ลักษณะความคิด	รายละเอียด	การดำเนินการทางบัญชี
เจ้าพนักงานควบคุมมลพิษ	ความผิดทั่วไป - สิ่งปรับ - สิ่งให้หยุดการกระทำ - สิ่งให้ปิด พักใช้ - สิ่งให้ทำการแก้ไข ซ่อมแซมให้แล้วเสร็จจึงจะกลับมามีค่าในการได้	บริษัท อุดสาหกรรมน้ำมันเชิงระยอง จำกัด เกิดเหตุสุสานแอมโมเนียรั่วไหล พังกระจ่าย บริเวณพื้นที่การผลิตและบริเวณรอบโรงงาน เหตุเกิดจากเครื่องผลิตเสียทำให้สารแอมโมเนียรั่วพุ่งกระจายปนน้ำไหลลงสู่สาธารณะ ชน เป็นเหตุทำให้ปลาในลำธารสาธารณะตาย และพบว่าทางโรงงานไม่ปฏิบัติตามกฎกระทรวงกำหนดมาตรการความปลอดภัยเกี่ยวกับระบบทำความเย็นที่ใช้แอมโมเนียเป็นสารทำความเย็นอุตสาหกรรมจึงหวัระของสั่งให้หยุดประกอบและการแก้ไขให้แล้วเสร็จ พร้อมแจ้งให้เจ้าพนักงานทราบเพื่อตรวจสอบอีกครั้งเมื่อทำการแก้ไขแล้ว (MGR Online, 2560(ก))	จากการตรวจสอบงบการเงิน (บริษัท อุดสาหกรรมน้ำมันเชิงระยอง จำกัด, 2560) พบว่าไม่มีการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน แสดงว่าบริษัทได้รับรู้ค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดแล้ว แต่ไม่ได้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน บริษัทได้ดำเนินการตามหลักการบัญชีที่สังเกตแล้ว
เจ้าพนักงานควบคุมมลพิษ	ความผิดทั่วไป - สิ่งปรับ - สิ่งให้หยุดการกระทำ - สิ่งให้ปิด พักใช้ - สิ่งให้ทำการแก้ไข ซ่อมแซมให้แล้วเสร็จจึงจะกลับมามีค่าในการได้	ปี พ.ศ. 2560 เกิดเหตุผลิตแอสแตติกส์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ดับอบน้ำมันเสียภายในโรงงานแปรรูปสัตว์ปีกบางนา บริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน) เสียชีวิตทั้งหมด 5 ศพ ออติกรมโรงงานอุตสาหกรรม (กรอ.) ได้ส่งเจ้าหน้าที่เข้าตรวจสอบ ใช้อำนาจตามพระราชบัญญัติโรงงาน พ.ศ. 2535 ตามมาตรา 39 สั่งปิดในส่วนของบ่อน้ำมันเสียของโรงงานจนกว่าจะแก้ไขให้เรียบร้อย (ไทยรัฐออนไลน์, 2560)	จากการตรวจสอบงบการเงิน หมายเหตุประกอบงบการเงิน และรายงานความยั่งยืน (บริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน), 2560) พบว่าไม่มีการเปิดเผยข้อมูล แสดงว่าบริษัทได้รับรู้ค่าใช้จ่ายในระหว่างงวดแล้วแต่ไม่มีการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือรายงานความยั่งยืน บริษัทได้ดำเนินการตามหลักการบัญชีที่สังเกตแล้ว
การดำเนินคดีสิ่งแวดล้อม กระบวนการทางศาล ยุติธรรม	ใช้คดีใช้คำสั่งใหม่ทดแทนหรือค่าเสียหายเพื่อชดเชยมลพิษและหรือฟื้นฟูสภาพแวดล้อม	(ศาลแพ่ง, 2559) ตามคำพิพากษาศาลแพ่งคดีหมายเลขแดงที่ สว.3-9/2559 ศาลสั่งให้ บริษัท พีทีที โกลบอล เคมิคอล จำกัด (มหาชน) ชดใช้ค่าเสียหายและดำเนินการฟื้นฟูสภาพแวดล้อมทางทะเลและธรรมชาติตามแผนงานแก้ไขและฟื้นฟู ซึ่งจัดทำโดยคณะกรรมการป้องกันและชดเชยมลพิษทางน้ำกระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมเป็นจำนวนเงินประมาณ 11.26 ล้านบาท จากกรณีน้ำมันดิบของบริษัทรั่ว เนื่องจากบริษัทประมาทโดยไม่ตรวจสอบก่อนนำน้ำมันก่อนเชื่อมท่อรับน้ำมันดิบเข้ากับเรือบรรทุกและทุ่นรับน้ำมัน ไม่ปฏิบัติตามมาตรฐาน	จากการตรวจสอบงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงิน (บริษัท พีทีที โกลบอล เคมิคอล จำกัด (มหาชน), 2561) พบว่าได้มีการเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินเกี่ยวกับคำพิพากษาศาล และการดำเนินมาตรการค่าเสียหาย ในการฟื้นฟูทรัพยากรธรรมชาติและใช้ความเสียหาย บริษัทได้ดำเนินการตามหลักการบัญชีที่สังเกตแล้วตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 โดยครบถ้วน

ตารางที่ 1 ตัวอย่างผลการศึกษาคำพิพาทกฎหมายลักษณะต่าง ๆ เปรียบเทียบกับรายงานทางการเงิน ที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้การรับรองแล้ว รวมถึงรายงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง (ต่อ)

ผู้ควบคุมสิ่งดำเนินการ	ลักษณะความผิด	รายละเอียด	การดำเนินการทางบัญชี
การดำเนินคดีสิ่งแวดล้อม คณะกรรมการทางศาล ยุติธรรม	ขอให้ศาลใหม่ทดแทนเพื่อความ เสียหายต่อชีวิตร่างกายสุขภาพอนามัย หรือสิทธิใด ๆ ของโจทก์	(ศาลแพ่งกรุงเทพใต้, 2557) คดีหมายเลขแดง 367/2557 มีคำพิพากษาบริษัท ผาแดง อินดัสทรี จำกัด (มหาชน) การทำเหมืองแร่และแร่สังกะสี ทำให้เกิดการรั่วไหลหรือ แพร่กระจายของสารเคมีและแคดเมียมแพร่กระจายไหลลงสู่ลำห้วยแม่แก้ว ลำห้วยแม่แ่ง และ ลำห้วยสาขอื่น ๆ แล้วแพร่กระจายเข้าสู่พื้นที่เกษตรกรรมของโจทก์และชาวบ้าน เมื่อชาวบ้าน นำน้ำจากลำห้วยไปใช้ จึงได้รับความเสียหาย เกิดความหวาดกลัวและหวาดวิตกต่อการเกิดโรค จากสารพิษแคดเมียมทำให้เสื่อมสุขภาพอนามัยจนสูญเสียความสามารถในการประกอบอาชีพ และขาดประโยชน์จากการใช้ที่ดินและน้ำในลำห้วยเพื่อการเพาะปลูก และเกษตรกรที่เพาะปลูกพืช ในสภาพแวดล้อมที่ปลอดภัยให้บริษัทใช้และได้ทำการฟื้นฟูลำห้วยที่ได้รับสารพิษแคดเมียม รวมทั้งพื้นที่เกษตรกรรมต่อชาวบ้านให้ปลอดภัยจากแคดเมียม โดยต้องนำค่าสินไหมทดแทน อย่างอื่นมาใช้ต้นทุน 50,000 บาท จำนวน 17 คน ซึ่งเป็นจำนวนเงินรวมทั้งรวม 1,090,000 บาท และต้องชำระดอกเบี้ยร้อยละ 7.5 ต่อปีของเงินต้นที่ต่อชำระแก่ผู้ฟ้องร้องแต่ละคน	จากการตรวจสอบงบการเงินและหมายเหตุ ประกอบงบ (บริษัท ผาแดง อินดัสทรี จำกัด (มหาชน), 2561) บริษัทได้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ รายละเอียดคำพิพากษาของศาลชั้นต้นและศาล อุทธรณ์สูงที่สุดว่าจะต้องชดเชยโดยอ้อมตามคำ พิพากษา แต่อย่างไรก็ตาม บริษัทได้ปฏิบัติตามคำ ฎีกา ซึ่งศาลฎีกาได้รับฎีกาของบริษัทไว้พิจารณาแล้ว โดยบริษัทได้นำเศษชดเชยจำนวน 189 ล้านบาท ไปวางแผนประกันต่อศาล เพื่อยกเลิกการบังคับคดี ข้อมูลเหล่านี้แสดงให้เห็นว่าบริษัทได้ดำเนินการ ตามหลักการบัญชีสิ่งแวดล้อมตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 โดยครบถ้วน
การดำเนินคดีสิ่งแวดล้อม คณะกรรมการทางศาล ยุติธรรม	ขอให้จำเลยกระทำการเพื่อคุ้มครอง รักษาทรัพยากรธรรมชาติ หรือ สิ่งแวดล้อมของชุมชน (ให้ออกจาก พื้นที่ป่าคุ้มครองและป่าสงวน)	(ศาลปกครองสูงสุด, 2563) คดีหมายเลขแดงที่ พ.9/2563 ได้มีคำพิพากษายืนตามศาล ปกครองกลางที่ได้พิพากษายกฟ้องคดีที่บริษัท สหวิริยาสีลอินดัสทรี จำกัด (มหาชน) และ บริษัทย่อย ฟ้องอธิบดีกรมที่ดินและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกรณีออกคำสั่งเพิกถอนที่ดินเครื่องมือ อุตสาหกรรมเหล็กสหวิริยาฯ ที่ป่าชายเลนคลองแม่รำพึง อ.บางสะพาน จ.ประจวบคีรีขันธ์ กว่า 800 ไร่ เมื่อเมษายนปี พ.ศ. 2531 เครือสหวิริยาฯ ได้รับการส่งเสริมการลงทุน กิจการประเภทผลิตเหล็กรีดร้อน จึงได้ลงทุนในพื้นที่เอสเอสเอส 163.36 ไร่ ได้มีการส่งมอบ เอกสารสิทธิ เนื่องจากการออกเอกสารสิทธิไม่ถูกต้อง ไปทับพื้นที่ป่าคุ้มครองและป่าสงวน แห่งชาติป่าคลองแม่รำพึง	จากการตรวจสอบงบการเงินและหมายเหตุ ประกอบงบ (บริษัท สหวิริยาสีลอินดัสทรี จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย, 2562) ได้เปิดเผยข้อมูล เกี่ยวกับคดีให้รายละเอียดในหมายเหตุประกอบ งบการเงินตามเอกสารคำพิพากษา ข้อมูลนี้แสดงให้เห็นว่าบริษัทได้ดำเนินการ ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37
การดำเนินคดีสิ่งแวดล้อม คณะกรรมการทางศาล ยุติธรรม	ขอให้จำเลยงดเว้นการกระทำ เพื่อคุ้มครองรักษาทรัพยากร ธรรมชาติหรือสิ่งแวดล้อมของชุมชน (ถอนใบอนุญาต หรือสัญญาทาง ปกครอง)	บริษัทอีรา ไมนิ่ง จำกัด (2555) ดำเนินธุรกิจเหมือง ได้รับประทานบัตร 14 แปลง เนื้อที่ ประมาณ 110,000 ไร่ ซึ่งอยู่ระหว่างจังหวัดพิจิตรและเพชรบูรณ์ การดำเนินงานของบริษัท มิได้ดำเนินการอย่างเหมาะสมทางด้านสิ่งแวดล้อม ส่งผลกระทบบ่อปฏิกูลของน้ำเสียของชาวบ้าน รอบพื้นที่ มีการยื่นฟ้องอย่างต่อเนืองหลายคดี (ศาลปกครองพิษณุโลก, 2555) คดีหมายเลข แดงที่ 163/2555 ศาลมีคำสั่งเพิกถอนประทานบัตรเขต อบต. เขาเจ็ดลูก (MGR Online, 2560(๓))	จากการตรวจสอบงบการเงินและหมายเหตุประกอบ งบ (บริษัท อีรา ไมนิ่ง จำกัด, 2555) พบว่า บริษัทได้ แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับคดีฟ้องร้องต่าง ๆ รวมถึง คำพิพากษาคณะรัฐมนตรี คำใช้จ่ายที่ศาลสั่งให้ถอน ค่าใช้จ่ายบ้านที่ได้รับผลกระทบ ข้อมูลนี้แสดงให้เห็นว่าบริษัทได้ดำเนินการถูกต้อง ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37

ตารางที่ 2 ตารางสรุปแนวทางการปฏิบัติทางการบัญชี

ผู้ควบคุมพิจารณา สิ่งดำเนินการ	ลักษณะความผิด	คำสั่ง	การดำเนินการทางบัญชี
เจ้าพนักงาน ควบคุมมลพิษ	ความผิดทั่วไป - สิ่งปรับ - สิ่งให้หยุดการกระทำ - สิ่งให้ปิด พักใช้ - สิ่งให้ทำการแก้ไข ซ่อมแซมให้แล้วเสร็จจึงจะกลับมาดำเนินการได้		1. รับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามคำสั่งของเจ้าพนักงานควบคุมมลพิษ เช่น เดบิต เบี่ยงปรับความผิดพลาดด้านสิ่งแวดล้อม xxx เครดิต เงินสด xxx ----- 2. จะเปิดเผยหรือไม่เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือรายงานอื่นที่เกี่ยวข้องก็ได้
เจ้าพนักงาน ควบคุมมลพิษ	ความผิดที่มี ผลกระทบต่อการ ดำเนินงานอย่างมี นัยสำคัญ	- สิ่งปรับ - สิ่งให้หยุดการกระทำ - สิ่งให้ปิด พักใช้ - สิ่งให้ทำการแก้ไข ซ่อมแซม ให้แล้วเสร็จจึงจะกลับมาดำเนินการได้	1. รับรู้ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามคำสั่งของเจ้าพนักงานควบคุมมลพิษ เช่น เดบิต เบี่ยงปรับความผิดพลาดด้านสิ่งแวดล้อม xxx เดบิต ค่าใช้จ่ายซ่อมแซมระบบบำบัดน้ำเสีย xxx เครดิต เงินสด xxx ----- 2. ควรเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือรายงานอื่นที่เกี่ยวข้อง
การดำเนินงาน สิ่งแวดล้อมตาม กระบวนการทาง ศาลยุติธรรม	ความผิดทางแพ่ง	ค่าใช้จ่ายค่าสินไหมทดแทนหรือค่าเสียหายเพื่อชดเชยมลพิษ และหรือฟื้นฟูสิ่งแวดล้อม	1. กรณีคดีอยู่ในระหว่างกระบวนการพิจารณาของศาล และยังไม่สามารถทราบการตัดสินใจที่เกิด จากค่าใช้จ่ายที่จะต้องชดเชยค่าเสียหายมีความน่าเชื่อถือ 1) ไม่ต้องรับรู้เป็นหนี้สิน 2) ให้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (และรายงานอื่นที่เกี่ยวข้อง) 2. กรณีคดีที่อยู่ในกระบวนการพิจารณาของศาล ค่อนข้างมีความแน่นอนแล้วว่า จะแพ้คดีและจะต้อง ชดเชยค่าใช้จ่ายในการชดเชยมลพิษและหรือฟื้นฟูสภาพแวดล้อม 1) ประมาณการหนี้สินในปีที่ค่อนข้างแน่นอนแล้วจะแพ้คดี โดยบันทึกบัญชี เดบิต ค่าใช้จ่ายชดเชยมลพิษเป็นเบื้องต้นค่าและฟื้นฟูสิ่งแวดล้อม xxx เครดิต ค่าเผื่อค่าใช้จ่ายชดเชยมลพิษเป็นเบื้องต้นค่าและฟื้นฟูสิ่งแวดล้อม xxx ----- และต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และหรือรายงานที่เกี่ยวข้องไม่เป็น

ตารางที่ 2 ตารางสรุปแนวทางการปฏิบัติทางการบัญชี (ต่อ)

ผู้ควบคุมพิจารณา สิ่งดำเนินการ	ลักษณะความผิด	คำสั่ง	การดำเนินการทางบัญชี
การดำเนินงาน สิ่งแวดล้อมตาม กระบวนการทาง ศาสนจริยธรรม	ค่าใช้จ่ายค่าสินไหมทดแทนเพื่อความเสียหายต่อชีวิต ร่างกาย สุขภาพอนามัย หรือสิทธิใด ๆ ของเจ้าหน้าที่	ชดใช้ค่าสินไหมทดแทนเพื่อความเสียหายต่อชีวิต ร่างกาย สุขภาพอนามัย หรือสิทธิใด ๆ ของเจ้าหน้าที่	2) เมื่อถึงเวลาที่ต้องจ่ายค่าใช้จ่ายเพื่อดำเนินการตามคำพิพากษาในการจัดและฟื้นฟู บันทึกบัญชี เดบิต ค่าเผื่อค่าใช้จ่ายชดเชยในเบื้องต้นค้างและฟื้นฟูสิ่งแวดล้อม xxx เครดิต เงินสด xxx
			และเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินและรายงานที่เกี่ยวข้อง เกี่ยวกับการ แสดงความรับผิดชอบที่ได้ดำเนินการไปแล้ว
			1. กรณีคืออยู่ในระหว่างกระบวนการพิจารณาของศาล และยังไม่สามารถประมาณการหนี้ที่เกิดขึ้น จากค่าใช้จ่ายที่จะต้องชดเชยให้แก่ความน่าเชื่อถือ 1) ไม่ต้องรับรู้เป็นหนี้สิน 2) ให้เปิดเผยไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงิน (และรายงานอื่นที่เกี่ยวข้อง) 2. กรณีคือที่อยู่ในกระบวนการพิจารณาของศาล ก่อนนั้นมีความแน่นอนแล้วว่าจะแพ้คดีและจะต้องชดใช้ 1) ประมาณการหนี้สินในปีที่ค่อนข้างแน่นอนแล้วว่าจะแพ้คดี ทำการบันทึกบัญชี xxx เดบิต ค่าใช้จ่ายที่ใช้ความผิดสิ่งแวดล้อมต่อสุขอนามัย xxx เครดิต ค่าเผื่อค่าใช้จ่ายที่ใช้ความผิดสิ่งแวดล้อมต่อสุขอนามัย xxx
			และต้องเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงิน และหรือรายงานที่เกี่ยวข้อง ในปีนั้น
			2) เมื่อถึงเวลาที่ต้องจ่ายค่าใช้จ่ายชดเชยตามคำพิพากษา ทำการบันทึกบัญชีโดย
			เดบิต ค่าเผื่อค่าใช้จ่ายชดเชยที่ใช้ความผิดสิ่งแวดล้อมต่อสุขอนามัย xxx เครดิต เงินสด xxx
			และเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินและรายงานที่เกี่ยวข้อง เกี่ยวกับการ แสดงความรับผิดชอบที่ได้ดำเนินการไปแล้ว

ตารางที่ 2 ตารางสรุปแนวทางการปฏิบัติทางการบัญชี (ต่อ)

ผู้ควบคุมพิจารณา สิ่งดำเนินการ	ลักษณะความผิด	คำสั่ง	การดำเนินการทางบัญชี
การดำเนินงาน สิ่งแวดล้อมตาม กระบวนการทาง ศาลยุติธรรม	ความผิดทางแพ่ง	ขอให้จำเลยกระทำกรเพื่อคุ้มครองรักษาทรัพยากร ธรรมชาติหรือสิ่งแวดล้อมของชุมชน	1. ในระหว่างกระบวนการดำเนินการพิจารณาทางคดีความในชั้นยังไม่ถึงที่สุดเกี่ยวกับคดีที่เรียกร้อง ขอให้เพิกถอนการคุ้มครอง หรือเรียกร้องใช้สิทธิที่จะเข้าดำเนินการในพื้นที่ที่มีลักษณะเฉพาะเพื่อเข้า ดำเนินการ เช่น ได้รับสัมปทานเข้าดำเนินการในพื้นที่คุ้มครองตามกฎหมายฉบับ จีเอ็นซีขอเข้า ดำเนินการในพื้นที่ดังกล่าว แต่ไม่สามารถเข้าดำเนินการได้เพราะพื้นที่ดังกล่าวมีกฎหมายคุ้มครองอยู่ กรณียังไม่มีความแน่นอนที่จะชนะหรือแพ้คดีความ ให้ทำการเปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุประกอบงบ การเงินหรือรายงานอื่นที่เกี่ยวข้อง 2. กรณีกระบวนการพิจารณาถึงที่สุด ได้รับการพิพากษาของศาลแล้ว ก็ให้เปิดเผยการพิจารณาคดีใน หมายเหตุประกอบงบการเงินหรือรายงานอื่นที่เกี่ยวข้องเช่นกัน
การดำเนินคดี สิ่งแวดล้อมตาม กระบวนการทาง ศาลยุติธรรม	ความผิดทางแพ่ง	ขอให้จำเลยงดเว้นการกระทำ เพื่อคุ้มครองรักษา ทรัพยากร ธรรมชาติ หรือสิ่งแวดล้อมของชุมชน	1. ในระหว่างกระบวนการดำเนินการพิจารณาทางคดีความในชั้นยังไม่ถึงที่สุด เกี่ยวกับคดีที่เรียกร้อง ให้ของดเว้นการกระทำเพื่อคุ้มครองสิ่งแวดล้อม ขอให้เพิกถอนสัมปทานหรือใบอนุญาต กรณียังไม่ มีความแน่นอนที่จะชนะหรือแพ้คดีความ ให้ทำการเปิดเผยข้อมูลไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินหรือ รายงานอื่นที่เกี่ยวข้อง 2. กรณีกระบวนการพิจารณาถึงที่สุด ได้รับการพิพากษาของศาลแล้ว ก็ให้เปิดเผยการพิจารณาคดีใน หมายเหตุประกอบงบการเงินหรือรายงานอื่นที่เกี่ยวข้องเช่นกัน

สรุปผลและการอภิปรายผล

1. สรุปผล

การบันทึกการรายงานการบัญชีและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการความผิดทางด้านสิ่งแวดล้อมในงบการเงิน หมายเหตุประกอบงบการเงินและ
เอกสารเผยแพร่พร้อมต้นผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ต้องพิจารณาลักษณะของความผิด ผู้สั่งการและคำสั่งให้ดำเนินการ คือ

- 1.1 สำหรับความผิดทั่วไปที่เจ้าพนักงานควบคุมมลพิษ เป็นผู้สั่งปรับ สั่งให้ปิด แก่โซเชียลมีเดีย ให้แล้วเสร็จจึงจะกลับมา
ดำเนินการได้ หากมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นให้บันทึกบัญชีเป็นค่าใช้จ่ายระหว่างงวด ส่วนการเปิดเผยข้อมูล จะเปิดเผยหรือไม่เปิดเผยก็ได้
- 1.2 สำหรับความผิดที่มีการฟ้องต่อศาล สามารถแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะใหญ่ คือ

1.2.1 คดีความที่อยู่ในกระบวนการพิจารณาคดีและยังไม่มีความแน่นอนว่าจะแพ้คดีหรือไม่ รวมถึงไม่สามารถประมาณการหนี้สินที่จะอาจเกิดขึ้นเพื่อชดเชยความผิด ไม่ต้องมีการบันทึกรายการบัญชีแต่ให้เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับคดีความต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย

1.2.2 คดีความที่ค่อนข้างมีความแน่นอนแล้วว่าแพ้คดี และสามารถประมาณการหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นเพื่อชดเชยหรือดำเนินการตามคำพิพากษา ให้รับรู้ค่าใช้จ่ายและตั้งสำรองเพื่อรอจ่ายเมื่อคดีได้รับคำพิพากษาจนถึงที่สุดแล้ว

อภิปรายผล

ในยุคปัจจุบันที่สังคมให้ความสำคัญต่อการดูแลสิ่งแวดล้อม ผู้ประกอบการควรมีนโยบายการดำเนินงานที่แสดงความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมตลอดจนห่วงโซ่อุปทาน โดยเมื่อได้ดำเนินการแล้วจะต้องสื่อสารไปยังผู้มีส่วนได้ส่วนเสียที่เกี่ยวข้องเพื่อความเข้าใจที่ถูกต้องตรงกัน และจะได้รับการยอมรับสนับสนุนจากผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการประกอบการเพื่อการเติบโตอย่างยั่งยืน

อย่างไรก็ตามหากมีเหตุความผิดทางด้านสิ่งแวดล้อมเกิดขึ้น สถานประกอบการควรแสดงความรับผิดชอบต่อสังคมในการแก้ไขและป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาซ้ำอีก อีกทั้งในยุคปัจจุบันที่สถานประกอบการจะต้องมีความโปร่งใสในการดำเนินงาน ในกรณีที่มีปัญหาความผิดสิ่งแวดล้อมเกิดขึ้นแล้วสถานประกอบการไม่แสดงความรับผิดชอบต่อสังคมและสื่อสารข้อมูลไปยังผู้ที่เกี่ยวข้อง กลับจะยิ่งได้รับการต่อต้านหรือไม่ไว้วางใจอีกต่อไป ซึ่งจะส่งผลอย่างมากต่อการประกอบการในระยะยาว

References

- คณะกรรมการเศรษฐกิจและสังคมแห่งสหประชาชาติ. (2544). หลักการและแนวทางการปฏิบัติการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม. เข้าถึงเมื่อ (15 กันยายน 2562). เข้าถึงได้จาก (<https://www.un.org/esa/sustdev/publications/proceduresandprinciples.pdf>)
- คำแนะนำของประธานสภาผู้ว่าการเกี่ยวกับการดำเนินคดีสิ่งแวดล้อม. (2554, 29 เมษายน). ราชกิจจานุเบกษา. ตอนที่ 30 ก เล่ม 128 หน้า 47
- ไทยรัฐออนไลน์. (2560). สั่งปิดบ่อ 30 วัน จนกว่าจะแก้ไขเรียบร้อย. เข้าถึงเมื่อ (20 สิงหาคม 2562). เข้าถึงได้จาก (<https://ecert.dbd.go.th/e-service/index.xhtml>)
- นลินรัตน์ ถาวรเลิศรัตน์. (2551). ความสัมพันธ์ระหว่างความใส่ใจต่อสิ่งแวดล้อมกับทัศนคติและพฤติกรรม การอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมของผู้บริโภค. วิทยานิพนธ์หลักสูตรวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชาการโฆษณา คณะนิเทศศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- บริษัท เจริญโภคภัณฑ์อาหาร จำกัด (มหาชน). (2560). งบการเงิน. เข้าถึงเมื่อ (20 สิงหาคม 2562). เข้าถึงได้จาก (https://www.cpfworldwide.com/th/investors/financial-statements?fbclid=IwAR0FCaIWsh6OBRUUKscaD-kL-T_Lz1VL__6uaOTkQzHOzAfJZIrWsb3AqJc)
- บริษัท ผาแดงอินดัสทรี จำกัด (มหาชน). (2561). งบการเงินสำหรับปีสิ้นสุด 31 ธันวาคม 2561. เข้าถึงเมื่อ (20 สิงหาคม 2562). เข้าถึงได้จาก (<https://www.padaeng.com/wp-content/uploads/2019/02/pditY61.pdf>)

- บริษัท พีทีที โกลบอล เคมิคอล จำกัด (มหาชน). (2561). รายงานประจำปี 2561 (รายงานทางการเงิน). เข้าถึงเมื่อ (20 สิงหาคม 2562). เข้าถึงได้จาก (<https://investor.pttggroup.com/misc/AR/ar2018-th.html>)
- บริษัท สหวิริยาสตีลอินดัสตรี จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย. (2562). รายงานประจำปี 2562 (รายงานทางการเงิน). เข้าถึงเมื่อ (20 สิงหาคม 2562). เข้าถึงได้จาก (<https://ssi.listedcompany.com/misc/FS/20200303-ssi-fs-fy2019-th.pdf>)
- บริษัท อัครา ไมนิ่ง จำกัด. (2555). งบการเงินรวมและงบการเงินเฉพาะบริษัท. เข้าถึงเมื่อ (20 สิงหาคม 2562). เข้าถึงได้จาก (https://capital.sec.or.th/webapp/corp_fin/datafile/69/2013/135600113101012013-09-20T1062_.PDF?ts=1420784716)
- บริษัท อุตสาหกรรมน้ำแข็งระยอง จำกัด. (2560). งบการเงิน 2560. เข้าถึงเมื่อ (20 สิงหาคม 2562). เข้าถึงได้จาก (<https://ecert.dbd.go.th/e-service/index.xhtml>)
- บุรณิน รัตนสมบัติ. (2557). การพัฒนาตัวแบบเชิงกลยุทธ์การจัดการธุรกิจอย่างยั่งยืนในอนาคตของวิสาหกิจขนาดใหญ่. วิทยานิพนธ์หลักสูตรปริญญาปรัชญาดุษฎีบัณฑิต สาขาวิชาการจัดการ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศิลปากร หนองวัลย์ จันทบุรี. (2562). บทบาทของพนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าพนักงานควบคุมมลพิษในการดำเนินการแก้ไขปัญหारेื่องร้องเรียนด้านสิ่งแวดล้อม. เข้าถึงเมื่อ (15 กันยายน 2562). เข้าถึงได้จาก (<http://www.reo06.mnre.go.th/newweb/images/file/report2555/panawan.pdf?fbclid=IwAR3474p23jueQ09c3DVGd9I4M1pdusLk0XjXuxwyxraqCFKlxxCrRnCFUjU>)
- พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543. (2543, 21, พฤษภาคม). ราชกิจจานุเบกษา. ตอนที่ 117(41 ก) หน้า 2-3
- พระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พ.ศ. 2535. (2535, 4 เมษายน). ราชกิจจานุเบกษา. เล่ม 109 ตอนที่ 37 หน้า 1
- มูลนิธิธรรมาสิ่งแวดล้อม. (2562). รวมคำพิพากษาและคำสั่งศาลในคดีด้านสิ่งแวดล้อมและทรัพยากรธรรมชาติที่น่าสนใจ. เข้าถึงเมื่อ (15 กันยายน 2562). เข้าถึงได้จาก (https://enlawfoundation.org/newweb/?page_id=860)
- ศาลแพ่ง. (2559). คำพิพากษาศาลแพ่ง คดีหมายเลขแดงที่ สว.3-9/2559. เข้าถึงเมื่อ (20 สิงหาคม 2562). เข้าถึงได้จาก (<https://enlawfoundation.org/newweb/wp-content/uploads/Decision-PTTGC-RayongOilLeak-CivilCourt.pdf>)
- ศาลแพ่งกรุงเทพใต้. (2557). คำพิพากษาศาลแพ่งกรุงเทพใต้ คดีหมายเลขแดง 367/2557. เข้าถึงเมื่อ (20 สิงหาคม 2562). เข้าถึงได้จาก (<https://enlawfoundation.org/newweb/wp-content/uploads/Decision-MatowMining-Civilcase84-FirstCourt.pdf>)
- ศาลปกครองพิษณุโลก. (2555). คำพิพากษาศาลปกครองพิษณุโลก คดีหมายเลขแดง 163/2555. เข้าถึงเมื่อ (10 สิงหาคม 2562). เข้าถึงได้จาก (https://enlawfoundation.org/newweb/wp-content/uploads/Pichit_Gold_mining_license_AdminCourt_Decision.pdf)
- ศาลปกครองสูงสุด. (2563). คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุด คดีหมายเลขแดงที่ พ.9/2563. เข้าถึงเมื่อ (17 มิถุนายน 2563). เข้าถึงได้จาก (<https://enlawfoundation.org/newweb/wp-content/uploads/Decision-MaerumphungWetland-SupreamAdminCourt.pdf?fbclid=IwAR1bKZoN9aYvcuJl7L-fs47BXx2yAo55PvOvPS2p-34MX2h6nl-UBYUrA40>)
- ศูนย์พัฒนาความรับผิดชอบต่อสังคม ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2557). ไขความหมายการพัฒนาอย่างยั่งยืน. เข้าถึงเมื่อ (15 กันยายน 2562). เข้าถึงได้จาก (https://www.set.or.th/sustainable_dev/th/sr/publication/pub_p1.html)

- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2560). คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่องการนำเสนองบการเงิน. เข้าถึงเมื่อ (15 กันยายน 2562). เข้าถึงได้จาก (<http://www.tfac.or.th/upload/9414/s7nQJz3U1L.pdf?fbclid=IwAR0yEMx7aVcRibgpD8MJkmQQeDZkTOBa3ka6KXJCWof0L3oiUCi101BLkC8>)
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2563). คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 37 เรื่อง ประเมินการหนี้สินหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น. เข้าถึงเมื่อ (28 กุมภาพันธ์ 2563). เข้าถึงได้จาก (<http://www.tfac.or.th/upload/9414/h9MS5ht57o.pdf>)
- สว่างจิต แซ่ผ่าน. (2557). การประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยา. การค้นคว้าอิสระหลักสูตรปริญญาบริหารธุรกิจบัณฑิต วิชาเอกบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
- สุภัทธร ทวีจันทร์. (2556). การบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม: ความสำเร็จองค์การอย่างยั่งยืน. วารสารมหาวิทยาลัยนเรศวร. ปีที่ 21, ฉบับที่ 1, หน้า 136-141
- สุรติ สุพิชญางกูร. (2553). ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย: การประมวลและสังเคราะห์องค์ความรู้. วารสารวิทยาลัยพาณิชยศาสตร์บูรพาปริทัศน์. ปีที่ 4, ฉบับที่ 2, หน้า 129-132
- MGR Online. (2560(ก)). สังกัดโรงงานน้ำแข็งระยอง แอมโมเนียรั่วลงลำรางท่าปลาตาย. เข้าถึงเมื่อ (15 กันยายน 2562). เข้าถึงได้จาก (<https://mgronline.com/local/detail/9600000060798>)
- MGR Online. (2560(ข)). อัคราไมนิ่ง ขุมทองเปื้อนมลทิน. เข้าถึงเมื่อ (15 กันยายน 2562). เข้าถึงได้จาก (https://mgronline.com/local/detail/9540000016121?fbclid=IwAR3cSSFHFnYZ54oH7-F3FV5FAWfJkiK3C34nF8Sff4XUI4Fj_FGIrvyU4I)