

การบัญชีเพื่อความยั่งยืน

ดวงมณี โกมารทัต

รองศาสตราจารย์ ที่ปรึกษาภาควิชาการบัญชี ด้านวิชาการ
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วันที่ได้รับบทความ: 15 ตุลาคม 2567 | วันที่แก้ไขบทความ: 28 ตุลาคม 2567 | วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 8 พฤศจิกายน 2567

บทคัดย่อ

การบัญชีเพื่อความยั่งยืนเป็นการผสมผสานระหว่างการบัญชีบริหาร การบัญชีสังคม และการบัญชีสิ่งแวดล้อม เนื่องจากเกิดปัญหามลภาวะทั้งบนบก ในน้ำ และอากาศ รวมทั้งปัญหาโลกร้อน ที่ต่อเนื่องมาหลายสิบปี คณะกรรมการโลกว่าด้วยสิ่งแวดล้อม องค์การสหประชาชาติ จึงได้ออกแนวปฏิบัติในการจัดทำบัญชีและรายงานเพื่อความยั่งยืน เพื่อสื่อสารเกี่ยวกับมลภาวะด้านสิ่งแวดล้อมต่อผู้มีส่วนได้เสีย ผู้ถือหุ้น หรือเจ้าของกิจการ ฝ่ายบริหาร และพนักงานทุกระดับ คู่ค้า ลูกค้า ชุมชน ประชาชนที่อาศัยอยู่ในบริเวณใกล้เคียงโรงงาน และสถานประกอบการ

การบัญชีเพื่อความยั่งยืน รวมถึง การบัญชีการเงินเพื่อความยั่งยืน การบัญชีบริหารเพื่อความยั่งยืน และการตรวจสอบและรับประกันความยั่งยืน

คำสำคัญ: การพัฒนาอย่างยั่งยืน การบัญชีเพื่อความยั่งยืน รายงานความยั่งยืน

Sustainability Accounting

Duangmanee Kamaratat

Associate Professor Academic Advisor of the Department of Accountancy,
Faculty of Commerce and Accountancy, Chulalongkorn University

Received: October 15, 2024 | Revised: October 28, 2024 | Accepted: November 8, 2024

Abstract

Sustainability Accounting is a combination of Management Accounting, Social Accounting and Environmental Accounting. Due to the problems of pollution on land, water and air, including global warming, which have been occurring for decades, the World Commission on the Environment, United Nations, has issued guidelines for preparing accounting and reporting for sustainability in order to communicate about environmental pollution to stakeholders, shareholders or business owners, executives, employees and staff at all levels, business partners, customers, communities, people living near factories and workplaces.

Sustainability Accounting covers Financial Accounting for Sustainability, Management Accounting for Sustainability and Sustainability Auditing and Assurance.

Keywords: Sustainable Development, Accounting for Sustainability, Sustainability Reporting

ปัจจุบันองค์กรธุรกิจต่าง ๆ ต้องแข่งขันกันเพื่อเพิ่มยอดขายและสัดส่วนในการครองตลาด นอกจากการผลิตสินค้าและหรือบริการที่มีนวัตกรรมและคุณภาพชั้นนำ กิจการยังต้องคำนึงถึงผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมที่มีต่อลูกค้าและหรือผู้ใช้สินค้า รวมทั้งผู้เกี่ยวข้องอื่น ๆ เช่น พนักงานผู้ผลิตสินค้า/บริการ ประชาชน/ชุมชน ที่อยู่ใกล้เคียงบริเวณโรงงาน/สถานประกอบการ ฯลฯ อาจได้รับอันตรายจากมลภาวะต่าง ๆ ทั้งบนบกในน้ำและอากาศ ผลกระทบจากมลภาวะแวดล้อมดังกล่าว ทำให้องค์กรภาครัฐ/หน่วยราชการที่เกี่ยวข้องออกกฎข้อบังคับ หรือแนวปฏิบัติเพื่อป้องกันภัยพิบัติที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมประเภทต่าง ๆ เพื่อให้ผู้ประกอบการขององค์กรธุรกิจปรับปรุง ดูแล แก้ไขปัญหาผลกระทบต่าง ๆ ที่เกิดจากสภาวะแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกกิจการ รวมทั้งวางแผนหาแนวทางที่จะใช้ทรัพยากรธรรมชาติประเภทต่าง ๆ อย่างชาญฉลาด เพื่อดำรงรักษาสภาพแวดล้อมของโลกให้มีความปลอดภัยและยั่งยืนนาน(Sustainability) ตลอดไป

บทความนี้อธิบายกรอบแนวคิดเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืน การรายงานความยั่งยืน และการบัญชีเพื่อความยั่งยืน เนื้อหาใจความในบทความนี้ส่วนหนึ่งได้รับการเรียบเรียงตามเนื้อหาของดวงมณี โกมารทัต และศิลปพร ศรีจันเพชร (2565) จากหนังสือ การบัญชีสิ่งแวดล้อม บทที่ 5 การรายงานด้านสิ่งแวดล้อม

กรอบแนวคิดเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืน

เนื่องจากการพัฒนาเศรษฐกิจในอดีตได้ส่งผลกระทบต่อภาวะสังคมและสิ่งแวดล้อมในประเทศต่าง ๆ มีการทำลายป่าไม้ พืชสัตว์สูญพันธุ์ ปัญหาไฟป่า การเผาป่า มีการทิ้งขยะ สารพิษ วัตถุอันตรายจากกระบวนการผลิตภายในโรงงาน ทำให้เกิดภาวะโลกร้อน อากาศเป็นพิษ ฯลฯ ซึ่งปัญหาเหล่านี้ได้เกิดมาเป็นระยะเวลายาวนานหลายศตวรรษ ดังนั้น ในปี ค.ศ. 2000 คณะกรรมาธิการโลกด้านสิ่งแวดล้อมและการพัฒนา (Brundtland Commission) ขององค์การสหประชาชาติ (United Nations) ได้จัดการประชุมสุดยอดแห่งสหัสวรรษ (Millennium Summit) โดยเชิญผู้แทนของประเทศสมาชิกมาประชุมที่กรุงนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อกำหนดเป้าหมายในการพัฒนาด้านสิ่งแวดล้อมและด้านอื่น ๆ รวม 8 เป้าหมาย และได้มอบให้บรรดาประเทศสมาชิกทำหน้าที่ปกป้อง พัฒนาและดูแลทรัพยากรธรรมชาติ รวมทั้งหาแนวทางลดภาระด้านสิ่งแวดล้อมร่วมกันภายในปี ค.ศ. 2015

ปี ค.ศ. 2015 ปรากฏว่าการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมของประเทศสมาชิกไม่ประสบผลสำเร็จเท่าที่ควร จึงมีการนัดประชุมกลุ่มสมาชิกขององค์การสหประชาชาติ เพื่อพัฒนาเป้าหมายใหม่เป็นเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน หรือ Sustainable Development Goals (SDGs)¹ เป็นชุดเป้าหมายการพัฒนาระดับโลกหลังปี ค.ศ. 2015 ที่ได้รับการรับรองจาก 193 ประเทศสมาชิกขององค์การสหประชาชาติเมื่อวันที่ 25 กันยายน ค.ศ. 2015 ครอบคลุมช่วงเวลาที่ต้องบรรลุภายใน 15 ปี ได้เป็นทิศทางการพัฒนาที่ทุกประเทศต้องดำเนินการร่วมกันมาตั้งแต่ปี ค.ศ. 2016 ไปจนถึงปี ค.ศ. 2030 โดยเอกสารที่ประเทศสมาชิกทั้งหมดลงนามรับรองเป็นพันธะสัญญานั้นเรียกว่า “Transforming Our World: the 2030 Agenda for Sustainable Development” หรือ “วาระการพัฒนาที่ยั่งยืน 2030”¹ หรืออาจถูกกล่าวถึงในชื่ออื่น ๆ เช่น Agenda 2030 หรือ Global Goals

ทั้งนี้ คณะกรรมาธิการโลกด้านสิ่งแวดล้อมและการพัฒนา ได้ให้คำนิยามของศัพท์ “การพัฒนาอย่างยั่งยืน” ไว้ดังนี้

“การพัฒนาอย่างยั่งยืน (Sustainable Development) หมายถึง การพัฒนาที่สามารถตอบสนองความต้องการของประชากรทั้งในรุ่นปัจจุบันและรุ่นต่อไปในอนาคต”

¹ ศูนย์วิจัยและสนับสนุนเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน (Centre for SDG Research and Support : SDG Move) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์: www.sdgmove.co



รูปที่ 1 เป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน

ที่มา: ศูนย์วิจัยและสนับสนุนเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน (Centre for SDG Research and Support : SDG Move) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ : www.sdgmove.co

คณะกรรมการโลกาฯ ยังได้เพิ่มเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืนจาก 8 เป้าหมายในปี ค.ศ. 2000 เป็น 17 เป้าหมายในปี ค.ศ. 2015 (รูปที่ 1) ภายใต้หนึ่งเป้าหมายจะประกอบด้วย**เป้าหมายย่อย (Targets)** รวมทั้งสิ้น 169 เป้าหมายย่อย และได้กำหนด**ตัวชี้วัด (Indicators)** รวมทั้งสิ้น 244 ตัวชี้วัด (ตัวชี้วัดไม่ซ้ำกันมี 232 ตัว ตัวชี้วัดที่ซ้ำกันมี 12 ตัว) เพื่อใช้ในการติดตามความก้าวหน้าของเป้าหมายย่อย² เป้าหมายการพัฒนาทั้ง 17 ข้อจะสะท้อน 3 เสาหลักของมิติความยั่งยืน (3 Pillars of Sustainability) คือ มิติด้านสังคม เศรษฐกิจ และสิ่งแวดล้อม ดังรายละเอียดต่อไปนี้

1. มิติด้านสังคม (People) คลอบคลุมเป้าหมายที่ 1-5
2. มิติด้านเศรษฐกิจ (Prosperity) คลอบคลุมเป้าหมายที่ 7-11
3. มิติด้านสิ่งแวดล้อม (Planet) คลอบคลุมเป้าหมายที่ 6, 12-15

สำหรับมิติด้านสิ่งแวดล้อมนั้น จะมีเป้าหมายดำเนินการทั้งสิ้น 5 เป้าหมายดังต่อไปนี้

- **เป้าหมายที่ 6** สร้างหลักประกันเรื่องน้ำและการสุขาภิบาล ให้มีการจัดการอย่างยั่งยืนและมีสภาพพร้อมใช้สำหรับทุกคน
- **เป้าหมายที่ 12** สร้างหลักประกันให้มีแบบแผนการผลิตและการบริโภคที่ยั่งยืน
- **เป้าหมายที่ 13** ปฏิบัติการอย่างเร่งด่วน เพื่อต่อสู้กับการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศและผลกระทบที่เกิดขึ้น

² ศูนย์วิจัยและสนับสนุนเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน (Centre for SDG Research and Support : SDG Move) มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, www.sdgmove.com

- เป้าหมายที่ 14 อนุรักษ์และใช้ประโยชน์จากมหาสมุทร ทะเลและทรัพยากรทางทะเลอย่างยั่งยืนเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืน
- เป้าหมายที่ 15 ปกป้อง ป่าฝน และสนับสนุนการใช้ระบบนิเวศบนบกอย่างยั่งยืน จัดการป่าไม้อย่างยั่งยืน ต่อสู้กับการกลายสภาพเป็นทะเลทราย หยุดการเสื่อมโทรมของที่ดิน และฟื้นสภาพกลับมาใหม่ และหยุดการสูญเสียความหลากหลายทางชีวภาพ

สรุปได้ว่าเป้าหมายของการพัฒนาอย่างยั่งยืน คือการดูแลรักษาทรัพยากรที่มีอยู่ในปัจจุบันให้เกิดความมั่นคงในระยะยาว เพื่อให้คนรุ่นต่อไปได้มี (ทรัพยากร) ไว้ใช้ในอนาคต ดังนั้น แนวคิดการพัฒนาอย่างยั่งยืนจึงเป็นแนวคิดที่ทำให้การอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมในปัจจุบันแตกต่างไปจากการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมในอดีต ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อแนวคิดและหลักการบัญชีสิ่งแวดล้อมภายใต้แนวคิดเดิม (Environmental Accounting (United Nations General Assembly, 1987)

หลักการพื้นฐานเพื่อการพัฒนาอย่างยั่งยืน

การพัฒนาอย่างยั่งยืนเป็นแนวคิดที่เกิดจากการผสมผสานระหว่างหลักการพื้นฐานทั้ง 3 ด้าน คือ ด้านเศรษฐกิจ ด้านสิ่งแวดล้อม และด้านสังคม

1) เศรษฐกิจ (Economic): การพัฒนากระบวนการหรือการปฏิบัติใด ๆ เพื่อให้เกิดการเติบโตทางเศรษฐกิจในระยะยาว โดยไม่ส่งผลกระทบต่อสังคม วัฒนธรรม และสิ่งแวดล้อม ตัวอย่าง เช่น การพัฒนาการเติบโตด้านเศรษฐกิจอย่างมั่นคง การประหยัดต้นทุนและค่าใช้จ่าย การยกระดับความสามารถทางเศรษฐกิจ การกระจายความมั่งคั่ง และการผลิตที่มีประสิทธิภาพ

2) สิ่งแวดล้อม (Environmental): การพัฒนากระบวนการดูแลรักษาทรัพยากรทางธรรมชาติภายใต้การตอบสนองความต้องการของมนุษย์ เพื่อให้สามารถมั่นใจว่าระบบนิเวศจะยังคงมีความสมดุลและสามารถฟื้นฟูได้ ตัวอย่างเช่น การป้องกันมลพิษ การจำกัดการปล่อยก๊าซคาร์บอน และการใช้ทรัพยากรธรรมชาติอย่างมีประสิทธิภาพ เป็นต้น

3) สังคม (Social): การพัฒนากระบวนการในการยกระดับคุณภาพชีวิตของคนในสังคม ผ่านการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐานทางสังคม เพื่อสนับสนุนให้สังคมมีความเป็นอยู่ที่ดีขึ้น ตัวอย่างเช่น การพัฒนาการศึกษา สนับสนุนสิทธิมนุษยธรรม การพัฒนาสุขภาพที่ดีของชุมชน การกระจายโอกาสอย่างเท่าเทียม และการบ่มเพาะสังคมที่ดีงาม

การรายงานความยั่งยืน

ในช่วง 20 ปีที่ผ่านมา มีการพัฒนารอบการรายงานความยั่งยืนหลายประเภทที่บริษัทขนาดใหญ่จำนวนมากทั่วโลกได้นำไปประยุกต์ เพื่อจัดทำรายงานความยั่งยืน ไม่ว่าจะเป็นเพราะกฎหมายบังคับ หรือโดยสมัครใจ

รายงานความยั่งยืน (Sustainability Reporting) หมายถึง การรายงานที่ครอบคลุมการรายงานผลกระทบจากการดำเนินธุรกิจที่มีต่อเศรษฐกิจ สิ่งแวดล้อม และสังคม ซึ่งช่วยให้องค์กรสามารถสร้างการเปลี่ยนแปลงและนำไปสู่การพัฒนาอย่างยั่งยืนได้ ไม่ว่าจะเป็นองค์กรประเภทใด ทั้งองค์กรแสวงหากำไร องค์กรไม่แสวงหากำไร และองค์กรรัฐบาลล้วนสร้างผลกระทบต่อเศรษฐกิจ สิ่งแวดล้อม และสังคมทั้งสิ้น องค์กรเหล่านี้จึงสามารถประเมินผลและรายงานเกี่ยวกับผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานขององค์กรได้

รายงานความยั่งยืน (Sustainability Report) ยังมีชื่อเรียกอื่น ๆ อีก เช่น ชื่อที่เป็นที่นิยมในประเทศไทย คือ รายงานเพื่อความรับผิดชอบต่อสังคม (Corporate Social Responsibilities: CSR) และอีกชื่อหนึ่ง คือ Environmental Social Governance Report (ESG Report) เป็นต้น

ประโยชน์สำหรับองค์กรในภาคธุรกิจในการจัดทำรายงานความยั่งยืนนั้นมีหลายประการ เช่น การเพิ่มประสิทธิภาพ การดำเนินงานด้วยการลดต้นทุน การได้รับความไว้วางใจจากลูกค้า การสร้างนวัตกรรมและเทคโนโลยีใหม่ ๆ ในภาคธุรกิจ ไปจนถึงการบรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อมได้ในเวลาเดียวกัน³

มิติในการรายงานความยั่งยืน

การรายงานความยั่งยืน ครอบคลุมการรายงานผลกระทบจากการดำเนินธุรกิจในด้านต่าง ๆ ดังนี้

1. ในแง่มุมของการรายงานผลกระทบต่อ**เศรษฐกิจ**: องค์กรอาจรายงานผลกระทบด้านการเงินที่สำคัญที่มีต่อกลุ่มชุมชน พนักงาน องค์กรของรัฐบาล และกลุ่มองค์กรอื่นที่ได้รับผลกระทบโดยตรงจากการดำเนินงานขององค์กร
2. สำหรับแง่มุมของการรายงานผลกระทบต่อ**สิ่งแวดล้อม**: องค์กรอาจรายงานผลกระทบที่สำคัญจากการดำเนินงานขององค์กรที่มีต่อสิ่งแวดล้อม เช่น สภาพอากาศ แหล่งน้ำ และพื้นดิน สำหรับองค์กรที่ดำเนินธุรกิจเป็นผู้ผลิตนั้น ควรประเมินผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นตลอดห่วงโซ่อุปทานและวงจรชีวิต กล่าวคือ ผลกระทบตั้งแต่การพัฒนาและผลิตสินค้าจนถึงการย่อยสลายสินค้า
3. ในแง่มุมของการรายงานผลกระทบต่อ**สังคม**: องค์กรอาจรายงานผลกระทบจากการดำเนินงานต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องกับองค์กร ตัวอย่างเช่น กลุ่มพนักงาน ในลักษณะสิทธิอันชอบธรรมที่พนักงานควรได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียม กลุ่มลูกค้าองค์กร ในลักษณะความรับผิดชอบในการส่งมอบสินค้าและบริการที่มีคุณภาพต่อลูกค้า และสำหรับกลุ่มสังคม ในลักษณะของการสนับสนุนกลุ่มชุมชน เป็นต้น

โดยสรุป รายงานความอย่างยั่งยืนเป็นแนวปฏิบัติขององค์กรในการรายงานต่อสาธารณะเกี่ยวกับผลกระทบทางเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อม ไม่ว่าจะในทางบวกหรือทางลบ เพื่อให้เป็นไปตามเป้าหมายของการพัฒนาที่ยั่งยืน⁴

องค์กรแห่งการริเริ่มด้านรายงานสากล (Global Reporting Initiative : GRI) ได้เก็บข้อมูลเกี่ยวกับหัวข้อที่มีความเกี่ยวข้องกับอุตสาหกรรมต่าง ๆ ในมิติสิ่งแวดล้อม องค์กรอาจเปิดเผยเรื่องการใช้พลังงานในการดำเนินงาน การบริหารจัดการน้ำ การปล่อยก๊าซเรือนกระจกสู่อากาศ เป็นต้น ในมิติสังคมก็เช่นกัน หัวข้อที่อาจพบการเปิดเผยเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ เช่น การทุจริต ความปลอดภัยของสินค้า ความปลอดภัยในกระบวนการผลิต ข้อตกลงเรื่องแรงงาน⁵ เรื่องที่กิจการเลือกมาเปิดเผยนั้นมักจะเป็นเรื่องที่สำคัญต่อการดำเนินธุรกิจของบริษัท เช่น เป็นเรื่องที่มีความเสี่ยงอย่างมีนัยสำคัญต่อการดำเนินธุรกิจหลัก หรือมีผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholders) ที่มีนัยสำคัญ เป็นต้น⁶

กรอบการพัฒนาและรายงานความยั่งยืนระดับสากล

ในการส่งเสริมให้เกิดการพัฒนาและดำเนินการรายงานด้านความยั่งยืนมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง องค์กรในระดับสากลได้เข้ามามีส่วนร่วมในการออกกรอบการรายงาน เพื่อเป็นแนวทางให้แก่องค์กรภาคธุรกิจได้ดำเนินการเปิดเผยรายงานด้านความยั่งยืนอย่างมีประสิทธิภาพ กรอบการพัฒนาและรายงานด้านความยั่งยืนในระดับสากล เช่น

³ ดวงมณี โกมารทัต และศิลปพร ศรีจันเพชร (2565), การบัญชีสิ่งแวดล้อม, 5–17.

⁴ <https://www.globalreporting.org/resource/library/Informing-decisions,-driving-change-The-role-of-data-in-a-sustainable-future.pdf> page 23 paragraph 4

⁵ <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/?g=0fa4e364-c472-4c3e-aae3-3e22eefd235a> page 1 paragraph 3

⁶ <https://www.globalreporting.org/resource/library/sustainability-topics.pdf>

The Global Reporting Initiative (GRI) หรือองค์กรแห่งการริเริ่มด้านรายงานสากลเป็นองค์กรอิสระระดับนานาชาติ ซึ่งเป็นผู้บุกเบิกรายงานความยั่งยืนตั้งแต่ปี ค.ศ. 1997 เพื่อช่วยให้องค์กรภาคธุรกิจสามารถสื่อสารเกี่ยวกับผลกระทบจากการดำเนินงานขององค์กรที่มีต่อเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อมในประเด็นต่าง ๆ เช่น การเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศ สิทธิมนุษยชน การกำกับดูแล และความเป็นอยู่ที่ดีของสังคม เป็นต้น

มาตรฐานการรายงานความยั่งยืนที่จัดทำขึ้นโดย GRI เป็นมาตรฐานการรายงานความยั่งยืนที่ถูกลำดับไปใช้มากที่สุดในโลก โดย KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting (2017) ได้รายงานว่า 75% ของบริษัทที่ใหญ่ที่สุดของโลก 250 อันดับแรก ใช้มาตรฐานของ GRI ในการจัดทำรายงานเพื่อความยั่งยืน

มาตรฐานการรายงานความยั่งยืนของ GRI ฉบับที่ 4 (G4) ได้มีการแบ่งมาตรฐานออกเป็น 2 ส่วน ได้แก่ Universal Standard (100 Series) และ Topic-specific Standards

1) Universal Standard ประกอบด้วยมาตรฐานสากล 3 ส่วน คือ

1.1) GRI 101: Foundation เป็นจุดเริ่มต้นสำหรับการใช้มาตรฐานของ GRI มีการกำหนดหลักการรายงาน (Reporting Principles) เพื่อใช้กำหนดเนื้อหาและคุณภาพของรายงาน รวมไปถึงข้อกำหนดต่าง ๆ สำหรับการจัดทำรายงานความยั่งยืน

1.2) GRI 102: General Disclosures เป็นการเปิดเผยข้อมูลทั่วไป เพื่อรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริบทขององค์กรและการปฏิบัติเกี่ยวกับรายงานความยั่งยืน โดยได้กล่าวถึงการเปิดเผยข้อมูล 5 ด้าน ได้แก่ 1) ข้อมูลองค์กร (Organizational Profile) 2) กลยุทธ์ (Strategy) 3) จริยธรรมและความซื่อสัตย์ (Ethics and Integrity) 4) การกำกับดูแล (Governance) และ 5) การมีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Engagement)

1.3) GRI 103: Management Approach เป็นส่วนที่ใช้เพื่อรายงานถึงวิธีที่องค์กรใช้ในการจัดการหัวข้อที่มีสาระสำคัญ การใช้มาตรฐาน GRI 103 กับหัวข้อที่มีสาระสำคัญต่าง ๆ ทำให้องค์กรสามารถอธิบายถึงสาเหตุที่หัวข้อนั้น ๆ มีสาระสำคัญ ขอบเขตของผลกระทบ และวิธีการที่องค์กรใช้ในการจัดการผลกระทบเหล่านั้นได้อีกด้วย

2) Topic-specific Standards เป็นมาตรฐานส่วนที่ประกอบด้วยหัวข้อเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อม

หลักการรายงานความยั่งยืนของ GRI

องค์กรแห่งการริเริ่มสากลหรือ The Global Reporting Initiative (GRI) เป็นองค์กรอิสระในระดับนานาชาติ เป็นผู้ริเริ่มในการจัดทำรายงานความยั่งยืนมาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1997 เพื่อช่วยให้องค์กรธุรกิจต่าง ๆ สามารถจัดทำรายงานที่สื่อสารเกี่ยวกับผลกระทบจากการดำเนินงานขององค์กรธุรกิจแห่งนั้น มีต่อสถานะเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อมในสภาพการณ์ต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศ ผลกระทบจากฝุ่นละออง องค์กรประเภทต่าง ๆ ทั้งภาครัฐและเอกชนจะใช้ มาตรฐาน GRI 101 เป็นพื้นฐานสำคัญในการจัดทำรายงานความยั่งยืน โดยกำหนดหลักในการรายงาน เป็น 2 ประเภทดังต่อไปนี้

1) หลักการรายงานเพื่อกำหนดเนื้อหาในรายงาน เป็นหลักการที่องค์กรใช้เพื่อตัดสินใจว่าควรเปิดเผยเนื้อหาเรื่องใดบ้างในรายงาน ซึ่งเกี่ยวข้องกับกิจกรรมในองค์กร ผลกระทบ ความคาดหวัง และผลประโยชน์ของกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย ประกอบด้วยหลักการ 4 ข้อ ได้แก่ การมีส่วนร่วมของผู้มีส่วนได้เสีย บริบทของความยั่งยืน ความมีสาระสำคัญ และความครบถ้วน

2) หลักการเพื่อกำหนดคุณภาพของรายงาน เพื่อให้กลุ่มผู้มีส่วนได้เสียมีความมั่นใจในคุณภาพของข้อมูลในรายงานด้านความยั่งยืน หลักการที่ใช้กำหนดคุณภาพของการรายงานประกอบด้วย 6 หลักการสำคัญ ได้แก่ ความถูกต้อง ความสมดุล ความชัดเจน ความสามารถในการเปรียบเทียบได้ ความน่าเชื่อถือ และความทันเวลา

กรอบการพัฒนาและรายงานความยั่งยืนในประเทศไทย

ในปี ค.ศ. 2013 สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้เผยแพร่ คู่มือจัดทำแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (“แบบ 56-1”) ซึ่งแสดงถึงข้อกำหนดของแบบ 56-1 ตามประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนว่าด้วยเรื่องหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการรายงานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของบริษัทที่ออกหลักทรัพย์ ซึ่งกำหนดให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ต้องเปิดเผยนโยบายและการดำเนินงานที่แสดงถึงความรับผิดชอบต่อสังคม สิ่งแวดล้อม เพื่อความยั่งยืนของกิจการและสังคมโดยรวม โดยรูปแบบการเปิดเผยนั้นอาจเปิดเผยในรูปแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี รายงานประจำปี หรือจัดทำแยกเล่มก็ได้ ซึ่งส่งผลให้บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว⁷

ในปี ค.ศ. 2020 สำนักงาน ก.ล.ต. ได้ปรับปรุงกรอบการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความยั่งยืนในรูปแบบแสดงรายการประจำปี 56-1 **One Report** ซึ่งกำหนดให้กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เปิดเผยข้อมูลในส่วนของ 1 การประกอบธุรกิจและผลการดำเนินงาน หัวข้อการขับเคลื่อนธุรกิจเพื่อความยั่งยืน ซึ่งครอบคลุมการกำหนดนโยบายการจัดการด้านความยั่งยืนขององค์กร การจัดการผลกระทบต่อผู้มีส่วนได้เสียที่อยู่ในห่วงโซ่คุณค่า (Value Chain) เช่น ผู้ขาย วัตถุดิบ ชุมชน สิ่งแวดล้อม และลูกค้า เป็นต้น นอกจากนี้ การเปิดเผยควรแสดงให้เห็นถึง การจัดการด้านความยั่งยืนในมิติต่าง ๆ คือ มิติสิ่งแวดล้อม และมิติด้านสังคม ซึ่งเกี่ยวข้องกับนโยบายและผลการดำเนินงานขององค์กรในด้านสิ่งแวดล้อมและสังคม (ศึกษาเพิ่มเติมได้ที่ www.sec.or.th)

ปัจจุบันกิจการชั้นนำของไทยหลายแห่งได้จัดทำรายงานการจัดการสิ่งแวดล้อมเสนอต่อสาธารณชน กิจการอาจแสดงผลการจัดการสิ่งแวดล้อมในรูปแบบรายงานความรับผิดชอบต่อสังคมและชุมชนหรือ Corporate Social Responsibility หรือเรียกย่อ ๆ ว่า CSR กิจการบางแห่งเรียกรายงานประเภทนี้ว่า “รายงานเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืน” (Sustainability Report)

การเปิดเผยข้อมูลด้านความยั่งยืนในประเทศไทย

สำนักงาน ก.ล.ต. ได้เน้นให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลด้านความยั่งยืน (ESG Disclosure) ประกอบไปด้วย องค์กรประกอบ 3 ด้านสำคัญ ได้แก่ สิ่งแวดล้อม (Environmental) สังคม (Social) และบรรษัทภิบาล (Governance) อันจะช่วยตอบสนองความต้องการของผู้มีส่วนได้เสียขององค์กรได้ แนวทางในการเปิดเผยข้อมูลด้านความยั่งยืนสำหรับบริษัทจดทะเบียน⁸ มีดังนี้

การเปิดเผยข้อมูลด้านความยั่งยืนขององค์กรมี 2 ส่วนสำคัญ ได้แก่ 1) ข้อมูลพื้นฐานเกี่ยวกับองค์กร และ 2) ข้อมูลผลการดำเนินงานและตัวชี้วัดด้านความยั่งยืน

1. ข้อมูลพื้นฐานเกี่ยวกับองค์กร ประกอบไปด้วยข้อมูล 3 ประเภท ได้แก่

1.1 ข้อมูลทั่วไปขององค์กร ประกอบไปด้วยพันธกิจ วิสัยทัศน์ โครงสร้างและลักษณะการประกอบธุรกิจ นโยบายและกลยุทธ์ขององค์กร ห่วงโซ่คุณค่าขององค์กร รวมถึงปัจจัยเสี่ยงและข้อพิพาททางกฎหมาย

1.2 ข้อมูลเกี่ยวกับกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย เป็นส่วนที่นำเสนอข้อมูลเกี่ยวกับกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย ที่สำคัญขององค์กร และวิธีการบริหารจัดการกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียดังกล่าว รวมถึงประเด็นผลกระทบที่ผู้มีส่วนได้เสียได้รับ และกระบวนการสร้างความมีส่วนร่วมทางธุรกิจระหว่างกลุ่มผู้มีส่วนได้เสีย

⁷ <https://www.sec.or.th/TH/Documents/ShareGuide/6153s.pdf> Page 49 Paragraph 1

⁸ <https://www.sec.or.th/TH/Documents/ShareGuide/6153s.pdf>

1.3 ข้อมูลประเด็นสำคัญด้านความยั่งยืนที่ทั้งธุรกิจและผู้มีส่วนได้เสียให้ความสำคัญ เป็นส่วนที่นำเสนอประเด็นสำคัญด้านความยั่งยืนระหว่างธุรกิจและผู้มีส่วนได้เสีย เพื่อนำไปสู่การบริหารจัดการและ การแก้ไขปัญหาด้วยกลยุทธ์ต่าง ๆ

ทั้งนี้ องค์กรควรดำเนินการเปิดเผยข้อมูลความยั่งยืนให้มีความครอบคลุมข้อมูลทั้ง 11 ประเด็น อันได้แก่ 1) การบริหารจัดการพลังงาน 2) การบริหารจัดการน้ำ 3) การบริหารจัดการขยะ ของเสีย และมลพิษ 4) การบริหารจัดการก๊าซเรือนกระจก 5) การปฏิบัติต่อพนักงาน 6) ความรับผิดชอบต่อลูกค้า 7) การพัฒนาสังคมและชุมชน 8) การกำกับดูแลกิจการที่ดี 9) การบริหารความเสี่ยงด้านความยั่งยืน 10) การบริหารจัดการห่วงโซ่อุปทาน และ 11) นวัตกรรมองค์กร

2. ข้อมูลผลการดำเนินงานและตัวชี้วัดด้านความยั่งยืน

การนำเสนอข้อมูลด้านความยั่งยืนควรนำเสนออย่างครบถ้วนทั้ง 4 ระดับ ประกอบด้วย 1) ระดับนโยบาย 2) ระดับกลยุทธ์ 3) ระดับแผนการดำเนินงาน และ 4) ระดับผลการดำเนินงาน

นอกจากนี้ สำนักงาน ก.ล.ต.ได้แนะนำหลักการในการเปิดเผยข้อมูลด้านความยั่งยืนอย่างมีคุณภาพ ประกอบด้วย 4 หลักการ ได้แก่ 1) ความมีสาระสำคัญ 2) ความทันสมัย 3) ครอบคลุมห่วงโซ่อุปทาน และ 4) พัฒนาอย่างต่อเนื่อง

บทบาทของการบัญชีในการบริหารสิ่งแวดล้อมเพื่อความยั่งยืนขององค์กร

เนื่องจากระบบบัญชีทั่วไปที่มีอยู่ในปัจจุบัน ไม่สามารถให้ข้อมูลด้านการบริหาร การปฏิบัติงานด้านต่าง ๆ ที่แสดงความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม เพื่อแสดงความยั่งยืนขององค์กรได้ จึงมีการพัฒนาระบบบัญชีและการจัดทำรายงานทางการเงินบัญชี เพื่อตอบสนองวัตถุประสงค์ในการจัดทำรายงานของฝ่ายบริหารหลายรูปแบบ เช่น **การบัญชีตามความรับผิดชอบต่อสังคม (Social Responsibility Accounting)** **การบัญชีสิ่งแวดล้อม (Environmental Accounting)** และ **การบัญชีเพื่อความยั่งยืน (Sustainable Accounting)** ทั้งนี้ สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants: IFAC) ได้ให้ความหมายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการบริหารด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมดังต่อไปนี้

1. **การบัญชีการเงินด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Financial Accounting)** เป็นการบันทึกรายการและการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม
2. **การบัญชีบริหารด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Management Accounting)** เป็นการประเมินและการใช้ข้อมูลที่เป็นตัวเลขและทางกายภาพที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม
3. **การบัญชีทรัพยากรธรรมชาติ (Natural Resource Accounting)** เป็นการบัญชีสำหรับการไหลเวียนของทรัพยากรธรรมชาติทั้งทางกายภาพและทางการเงิน
4. **การบัญชีเพื่อความยั่งยืน (Sustainability Accounting)** เป็นการพิจารณาข้อมูลที่เป็นตัวเลขทางกายภาพที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม

ในปี ค.ศ. 2005 IFAC ได้เผยแพร่แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีบริหารด้านสิ่งแวดล้อมเพื่อเป็นแนวปฏิบัติแก่นักบัญชีการเงิน นักบัญชีบริหาร ในการจัดทำรายงานทางการเงินบัญชีและรายงานในการบริหารด้านสิ่งแวดล้อม รวมทั้งเป็นข้อมูลสำคัญสำหรับผู้สอบบัญชีที่ต้องการติดตาม ตรวจสอบรายงานทางการเงินบัญชี /การเงิน หรือรายงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับกระบวนการบริหารสังคม/สิ่งแวดล้อมขององค์กรธุรกิจ

การบัญชีเพื่อความยั่งยืน

การบัญชีเพื่อความยั่งยืน (Sustainable Accounting) เป็นการบัญชีที่แสดงสถานะทางเศรษฐกิจ (Economic) สังคม (Social) และสิ่งแวดล้อม (Environment) เป็นการรายงานข้อมูลทางการบัญชีขององค์กรธุรกิจที่แสดง (เสนอ) ต่อผู้ใช้งบการเงินทั้งภายในและภายนอกกิจการ หน่วยงานภาครัฐ และองค์กรกำกับดูแล โดยรายงานต้นทุนค่าใช้จ่ายดำเนินงานในการทำกิจกรรมของธุรกิจในหน่วยงานประเภทต่าง ๆ ที่มีผลกระทบทั้งทางตรงและทางอ้อมต่อสถานะทางเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อมขององค์กรธุรกิจ และหน่วยงานของภาครัฐที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการดูแลทรัพยากรธรรมชาติ มลภาวะและสิ่งแวดล้อมทุกประเภท การบัญชีเพื่อความยั่งยืนจึงเป็นเครื่องมือของฝ่ายบริหารในการดำเนินงาน เพื่อบรรลุเป้าหมายในด้านสังคม สิ่งแวดล้อมและเศรษฐกิจขององค์กร/หน่วยงานต่าง ๆ ทั้งในภาครัฐและภาคเอกชน

ในช่วงแรกกิจการขนาดใหญ่ในระดับโลกหลายแห่งได้จัดทำ รายงานเพื่อความยั่งยืน (Sustainability Report) เพื่อแสดงความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม (โดยสมัครใจ) ต่อผู้มีส่วนได้เสีย ซึ่งได้แก่ ผู้ถือหุ้น ฝ่ายบริหาร พนักงาน คู่ค้า ลูกค้า หน่วยงานภาครัฐ ชุมชนและประชาชนโดยทั่วไป ฯลฯ

ต่อมาได้มีการออกกฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบปฏิบัติ และคู่มือในการจัดทำรายงานเพื่อความยั่งยืนจากหน่วยงานภาครัฐที่มีหน้าที่กำกับดูแลสถานะของสังคมและสิ่งแวดล้อม รวมทั้งองค์กรอิสระทั้งภายในและภายนอกประเทศ จึงมีการจำแนกประเภทวิธีการบัญชีและการจัดทำรายงานเพื่อความยั่งยืนเป็น 2 ประเภท (รูปที่ 2) ดังต่อไปนี้

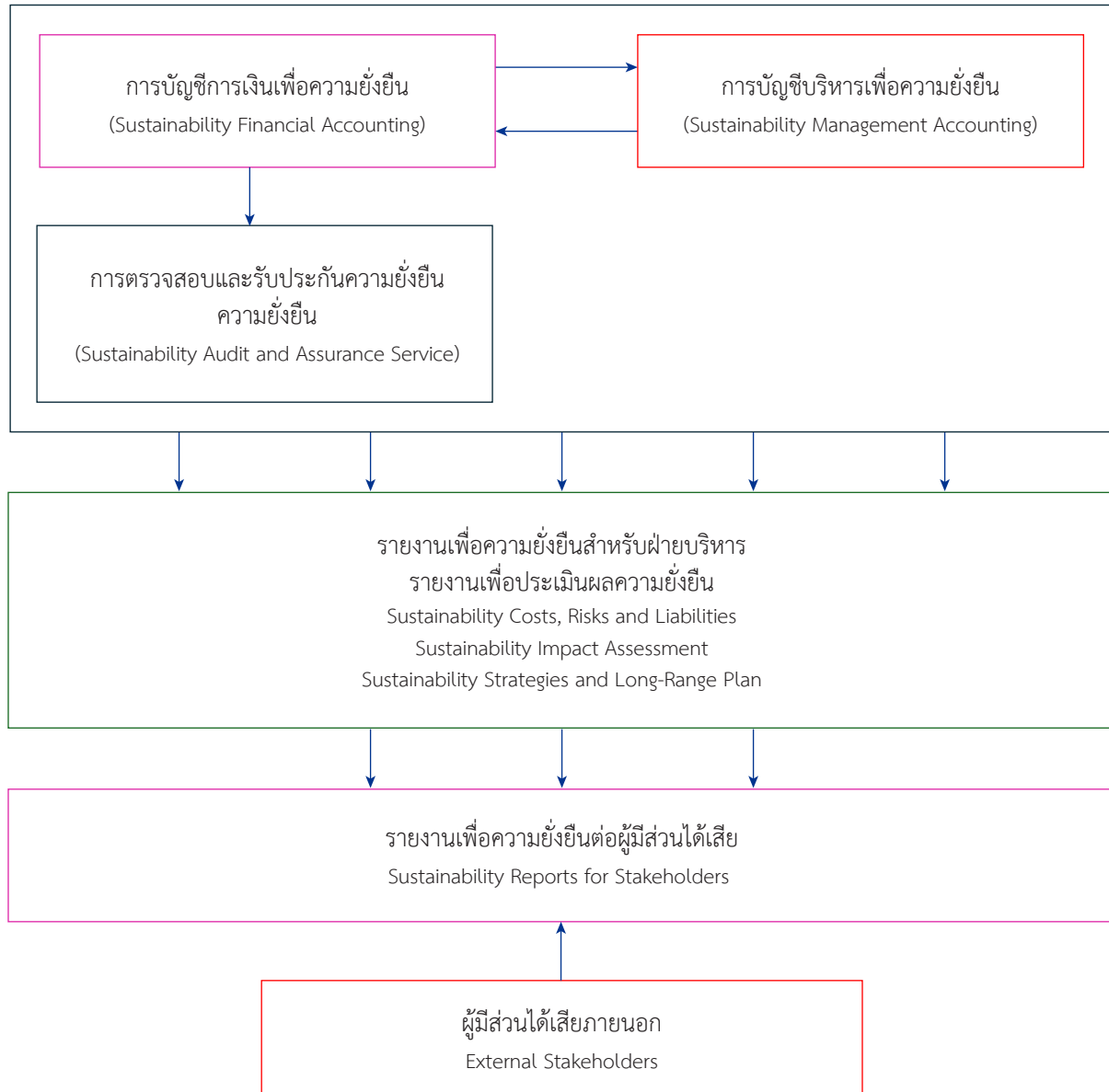
จากรูปที่ 2 อธิบายได้ดังนี้

- **การบัญชีการเงินเพื่อความยั่งยืน (Sustainable Financial Accounting)** เป็นการจัดทำรายงานการบัญชีและรายงานทางการเงินภายใต้มิติของความยั่งยืนของกิจการที่เสนอต่อหน่วยงานขององค์กรภาครัฐและเอกชนและผู้ใช้งบการเงินภายนอกโดยทั่วไป

- **การบัญชีบริหารเพื่อความยั่งยืน (Sustainable Management Accounting)** เป็นการจัดทำรายงานต้นทุนและการบัญชีบริหารสิ่งแวดล้อม เพื่อเสนอต่อฝ่ายบริหารและพนักงานทุกแผนกที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการบริหารสิ่งแวดล้อมเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการบริหารและปฏิบัติงานต่าง ๆ ภายในองค์กรธุรกิจ

- **การตรวจสอบและการรับประกันความยั่งยืน (Sustainable Audit and Assurance Services)** เป็นการประเมินผลการปฏิบัติงานของกิจการที่อาจส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ตัวอย่างเช่น การจัดระบบการตรวจสอบการแพร่กระจายของมลพิษทั้งในน้ำ บนบก และในชั้นบรรยากาศ ทั้งภายนอกและภายในบริเวณโรงงานรวมทั้งสถานที่พักอาศัย เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่า ผลการปฏิบัติงานของกิจการจะไม่ส่งผลกระทบต่อด้านมลภาวะต่าง ๆ ต่อลูกค้า พนักงาน ผู้บริหารและชุมชนในบริเวณใกล้เคียง รวมทั้งไม่ทำลายธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมในอาณาบริเวณนั้น

การตรวจสอบสิ่งแวดล้อมอาจดำเนินการโดยหน่วยงานตรวจสอบภายในกิจการ หรือจ้างสำนักงานที่ปรึกษาด้านสิ่งแวดล้อม หรือจ้างผู้ตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมที่ผ่านการขึ้นทะเบียนเป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมจะส่งรายงานผลการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมไปยังองค์กรที่กำกับดูแลเรื่องมลภาวะและสิ่งแวดล้อม และกิจการที่ผ่านการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อม สามารถเปิดเผยผลการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมและมลภาวะต่อสาธารณชน



รูปที่ 2 การบริหารเพื่อความยั่งยืน (Sustainability Management)

ที่มา: Management Accounting 4th Edition. Eldenburg, Brooke, Oliver, Vesty, Dormer, Murthy, Pawsoy (2020)

เครื่องมือในการประเมินผลตอบแทน (สังคม/สิ่งแวดล้อม) เพื่อความยั่งยืน

เป็นหน้าที่ของนักบัญชีต้นทุน/นักบัญชีบริหารในการประมวลผลต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม ตลอดอายุผลิตภัณฑ์ นับตั้งแต่กระบวนการจัดหา (ปัจจัยการผลิตทุกประเภท) นำเข้ากระบวนการผลิตจนแล้วเสร็จ นำเข้าเก็บในคลังสินค้า จัดจำหน่ายให้ลูกค้า ในกรณีที่มีวัตถุดิบ/ชิ้นส่วน/งานระหว่างทำ/สินค้า/บรรจุภัณฑ์ชำรุดเสียหาย กิจกรรมอาจนำไป Recycle เป็นผลิตภัณฑ์ใหม่ ในกรณีที่เป็นของเสียหรือวัตถุดิบอันตราย กิจกรรมต้องจัดการทำลายทิ้งด้วยวิธีการที่ถูกต้องและเหมาะสม โดยไม่ก่อให้เกิดมลภาวะ/มลพิษตกค้างต่อพนักงาน ผู้ใช้สินค้า และหรือประชาชน/ชุมชนในบริเวณใกล้เคียง สถานประกอบการ

สำหรับเครื่องมือที่นักบัญชีต้นทุน/นักบัญชีบริหารใช้ในการประเมินผลตอบแทนทุกประเภทดังกล่าวข้างต้น ได้แก่ การบัญชีต้นทุนผลิตภัณฑ์ การประเมินต้นทุนวัฏจักรชีวิตผลิตภัณฑ์ (Product Life Cycle Costing) การประเมินต้นทุนภายใต้ระบบการไหลของวัสดุ (Materials Flow of Cost Accounting) การวิเคราะห์โครงการลงทุนเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืน การประเมินประสิทธิภาพเชิงนิเวศเศรษฐกิจ (Eco – Efficiency) เป็นต้น

การรายงานด้านสิ่งแวดล้อมและการวัดผลดุลยภาพ

การจัดทำรายงานด้านสิ่งแวดล้อมอาจแตกต่างกันไปในแต่ละกิจการ ทั้งนี้ ขึ้นกับแนวปฏิบัติของอุตสาหกรรมแต่ละประเภท องค์กรธุรกิจอาจเลือกมาตรฐานสากลด้านสิ่งแวดล้อมระดับโลก (ISO 14031) หรือตามแนวปฏิบัติขององค์กรที่กำกับดูแลการบริหารสิ่งแวดล้อมในแต่ละประเทศ หรือแนวปฏิบัติในระดับโลก ซึ่งอาจกำหนดตัวชี้วัดผลการจัดการสิ่งแวดล้อมแตกต่างกันไปตามสภาพการณ์ หรืออาจจัดทำขึ้นเองตามรูปแบบเฉพาะของกิจการแห่งนั้น ตัวอย่างเช่น กิจการหลายแห่ง นิยมแสดงผลการดำเนินงานทั้ง 3 ด้าน คือ เศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อม หรือที่เรียกว่า “การรายงานสามด้าน” (Triple Bottom Lines Reporting) ไว้ในรายงานประจำปี (Annual Report) ทั้งนี้ เพื่อแสดงความยั่งยืนในระยะยาวของกิจการทั้ง 4 ด้าน คือ (1) ความยั่งยืนด้านเศรษฐกิจ /การเงิน (Economic & Finance Sustainability) (2) ความยั่งยืนด้านลูกค้า (Customer Sustainability) (3) ความยั่งยืนด้านการเรียนรู้และพัฒนา (Learning & Development Sustainability) และ (4) ความยั่งยืนด้านสังคม (Social Sustainability)

สรุป

ปัญหาผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อมทั้งภายในและภายนอกองค์กรธุรกิจประเภทต่าง ๆ ในประเทศสมาชิกทั่วโลก ทำให้องค์กรสหประชาชาติ ได้ออกกฎข้อบังคับและแนวปฏิบัติทางการบัญชีที่เกี่ยวกับเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อม ที่เรียกว่าการบัญชีเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืน หรือการบัญชีเพื่อความยั่งยืน (Sustainability Accounting) เพื่อตอบสนองการบริหารจัดการเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืน (Sustainability Management) ขององค์กรธุรกิจประเภทต่าง ๆ การบัญชีเพื่อความยั่งยืนเป็นการบัญชีที่แสดงสถานะทางเศรษฐกิจ (Economy) สังคม (Social) และสิ่งแวดล้อม (Environment) เพื่อเสนอต่อผู้ใช้งบการเงินทั้งภายในและภายนอกกิจการ การบัญชีเพื่อความยั่งยืนแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ การบัญชีการเงินเพื่อความยั่งยืน (Financial Sustainable Accounting) และการบัญชีบริหารเพื่อความยั่งยืน (Managerial Sustainable Accounting) ทั้งนี้ องค์กรธุรกิจประเภทต่าง ๆ รวมทั้งองค์กรหรือหน่วยงานภาครัฐในประเทศต่าง ๆ ที่มีหน้าที่กำกับดูแลสถานะเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อมจะต้องรายงานผลกระทบทั้ง 3 ด้าน ตั้งแต่ปี ค.ศ. 2015 ถึงปี ค.ศ. 2030

ในการส่งเสริมให้เกิดการพัฒนาและดำเนินการรายงานด้านความยั่งยืน องค์กรในระดับสากลได้เข้ามามีส่วนร่วมในการออกกรอบการรายงาน และมาตรฐานที่เกี่ยวข้องกับความยั่งยืน ซึ่งส่วนใหญ่เป็น มาตรฐานด้านเทคนิค เพื่อนำเป็นกรอบของการเปิดเผยข้อมูล สำหรับการพัฒนาและรายงานด้านความยั่งยืนในประเทศไทย สำนักงาน ก.ล.ต. ได้ปรับปรุง

รูปแบบการเปิดเผยข้อมูลสำหรับบริษัทจดทะเบียนตามแบบรายงาน 56-1 One Report เพื่อให้การเปิดเผยข้อมูลมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

บรรณานุกรม

- Aldrugj, A., and Abdo, H., (2014). Determining the Motives or Reasons that Make Companies Disclose Environmental Information. *Journal of Economics, Business and Management*, 2(2), 117–121.
- Eldenbug, L. G., Brooke, A., Oliver, J., Vesty, G., Dormer, R., Murthy, V., & Pawsey, N. (2020). *Management Accounting*. 4th Edition. John Wiley & Sons.
- Jaaffar, A.H., Amran, A., and Rajadurai, J. (2018). The Impact of Institutional Pressures of Climate Change Concerns on Corporate Environmental Reporting Practices: A Descriptive Study of Malaysia's Environmentally Sensitive Public Listed Companies.
- Japan. Ministry of the Environment, (2004). *Environmental Reporting Guidelines*. Ministry of the Environment.
- Komaratat, D. & Srijunpetch, S. (2022). *Environmental Accounting*. TPN Press. Bangkok.
- KPMG. (2017). The road ahead The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017. [online]. Available at: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf>
- Suchman, M. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches, *Academy of Management Review*, Vol. 20, No. 3.
- Sustainability Accounting Standards Board, 2018. *Working with SASB and other Frameworks* [online]. Available at: <https://www.sasb.org> [Access 29 May 2020].
- The Global Reporting Initiative, 2016. *GRI Standards Download Center* [online]. Available at: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/> [Access 29 May 2020].
- The Stock Exchange of Thailand, 2013. *ESG Disclosure* [online]. Available at: <https://www.setsustainability.com/page/esg-disclosure> [Access 29 May 2020].
- The United Kingdom. Department of Environment Food & Rural Affairs, 2019. *Environmental Reporting Guidelines: Including Streamlined Energy and Carbon Reporting Guidance*. Department of Environment Food & Rural Affairs
- The United Kingdom. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), 2015. *Environmental Issues and UK Annual Reporting*. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- United Nations General Assembly. (1987). Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future. Oslo, Norway: United Nations General Assembly, Development and International Co-operation: Environment.
- World Commission on Environment and Development (WCED). (1987). Our Common Future. Oxford University Press, Oxford.

เว็บไซต์

<http://ghgprotocol.org/about-us>

<http://ghgprotocol.org/companies-and-organizations>

<http://ghgprotocol.org/sites/default/files/standards/ghg-protocol-revised.pdf> page 25

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf>

https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2017/04/EY_Is_your_nonfinancial_performance_revealing.pdf

<https://techcrunch.com/2019/05/12/co2-in-the-atmosphere-just-exceeded-415-parts-per-million-for-the-first-time-in-human-history/>

<https://www.basf.com/global/en/who-we-are/sustainability/we-produce-safely-and-efficiently/energy-and-climate-protection/corporate-carbon-footprint.html>

<https://www.basf.com/global/en/who-we-are/sustainability/we-produce-safely-and-efficiently/energy-and-climate-protection/corporate-carbon-footprint.html>

<https://www.carbonfootprint.com/mandatorycarbonreporting.html>

<https://www.cdp.net/en/info/about-us/what-we-do>

<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Paper-Market-Regulators-and-Operators.pdf> and

<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/The-value-of-extra-financial-disclosure.pdf>

<https://www.sec.or.th/TH/Documents/ShareGuide/6153s.pdf> Page 49 Paragraph 1

<https://www.sec.or.th>

<https://www.sdgmove.com/en/home-page/>

<https://www.setsustainability.com/page/esg-disclosure>