

## บทความปริทัศน์

### การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในอาเซียน: บทปริทัศน์

มัทนชัย สุทธิพันธุ์<sup>1</sup>

#### บทคัดย่อ

การศึกษาครั้งนี้เป็นบทความปริทัศน์ที่เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทในประเทศกลุ่มอาเซียนและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในส่วนของการรายงานสิ่งแวดล้อมของบริษัทในประเทศสมาชิก โดยจากผลการค้นคว้าพบว่างานวิจัยส่วนใหญ่ที่เกิดขึ้นในไม่กี่ประเทศ เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทในกลุ่มประเทศสมาชิกยังคงเป็นการเปิดเผยตามความสมัครใจ มีเพียงแค่ 2 ประเทศที่มีกฎหมายกำหนดการรายงานสิ่งแวดล้อม คือ ประเทศไทยและประเทศมาเลเซีย นอกจากนี้ข้อมูลที่เกิดขึ้นจากการเปิดเผยนั้นยังคงเป็นข้อมูลแบบพรรณนาไม่ใช่ข้อมูลที่เป็นข้อมูลเชิงปริมาณอย่างในประเทศตะวันตก การศึกษาครั้งนี้จะเป็นประโยชน์ด้านความรู้ที่เกี่ยวกับการรายงานด้านสิ่งแวดล้อมในประเทศประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

**คำสำคัญ:** การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม, อาเซียน, ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

---

<sup>1</sup> ดร. อาจารย์ประจำภาควิชาบริหารธุรกิจ คณะวิทยาการจัดการมหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์วิทยาเขตหาดใหญ่

## REVIEW ARTICLE

### Environmental Disclosures in ASEAN: A Criticism Review

MuttanachaiSuttipun

#### Abstract

This study is a criticism review that notes previous literatures about corporate environmental disclosures in ASEAN countries and also provides information about ASEAN Economic Community (AEC) in terms of environmental reporting by listed companies in the member countries. The prior studies indicated that there were just four countries (out of ten) having environmental disclosure studies. This may be because most countries in ASEAN still have environmental reporting as a voluntary except Thailand and Malaysia. Moreover, environmental disclosures in ASEAN were still narrative information but not quantitative information like in Western countries. The study provides an important contribution to the knowledge of environmental reporting in ASEAN.

**Keywords:** Environmental disclosures, ASEAN, ASEAN Economic communication

## บทนำ

หนึ่งในความร่วมมือหลักของสมาคมประชาชาติเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ (Association of South East Asian Nations) หรือ อาเซียน (ASEAN) คือ ความร่วมมือที่ว่าด้วยการส่งเสริมและพัฒนากิจการด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมอย่างยั่งยืนและถูกต้อง ซึ่งอาเซียนเองได้เล็งเห็นความสำคัญของปัญหาที่เกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อมมากเท่ากับปัญหาด้านเศรษฐกิจ การเมืองและความมั่นคงของแต่ละประเทศสมาชิก โดยเป็นที่ยอมรับกันว่าการพัฒนาเศรษฐกิจในกลุ่มประเทศสมาชิกอาเซียน ณ ปัจจุบัน นั้นได้ส่งผลกระทบต่อการทำลายสิ่งแวดล้อม ซึ่งผลกระทบดังกล่าวนี้ได้ส่งผลไปยังคน สัตว์และสิ่งแวดล้อม ไม่ว่าจะเป็นภัยธรรมชาติ ภาวะโลกร้อนและปัญหามลภาวะด้านสิ่งแวดล้อม ตัวอย่างเหตุการณ์ที่ได้รับผลกระทบจากการพัฒนาด้านเศรษฐกิจที่ชัดเจนล่าสุด เกิดขึ้นเมื่อมวลน้ำปริมาณมหาศาลได้เข้าท่วมในเขตภาคเหนือ ภาคกลาง และภาคตะวันออกเฉียงเหนือบางส่วน รวมไปถึงกรุงเทพฯ ตั้งแต่ช่วงเดือนกันยายน พ.ศ. 2554 โดยความเสียหายดังกล่าวได้ส่งผลกระทบต่อผู้คนและชุมชน จะเห็นได้ว่าการดำเนินธุรกิจทุกวันนี้ไม่สามารถหวังเพียงผลกำไรที่บริษัทพึงได้เพียงอย่างเดียว แต่ยังคงพิจารณาและให้ความสำคัญกับสังคมและสิ่งแวดล้อมด้วย บริษัทไม่สามารถเปิดเผยเพียงข้อมูลที่เป็นตัวเงิน (Financial information) เช่นงบการเงินและหมายเหตุประกอบงบการเงินเท่านั้น แต่บริษัทจะต้องเปิดเผยข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน

(Non-financial information) ได้แก่ ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสังคม แรงงาน ความปลอดภัยในการทำงาน และสิ่งแวดล้อม ผ่านทางสื่อต่างๆ อาทิ รายงานประจำปี รายงานด้านสิ่งแวดล้อม รายงานการพัฒนาอย่างยั่งยืนเว็บไซต์ (Websites) ของกิจการ จดหมายถึงผู้มีส่วนได้ส่วนเสียและอื่นๆ

จากการสืบค้นข้อมูลพบว่ามีการศึกษาวิจัยในหัวข้อการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในบริษัทมานานกว่าสองทศวรรษแล้ว (Deegan and Gordon 1996, Kolk 2003) ไม่ว่าจะเป็นการศึกษาเพื่อหาเหตุผลของการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของผู้บริหารในบริษัท (Wilmshurst and Frost 2000, Ahmad and Sulaiman 2004) การศึกษาแนวโน้มของการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท รวมทั้งขอบเขตการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม (Niskanen and Nieminen 2001, Laine 2009, Islam and Deegan 2010) การศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทในสื่อต่างๆ (Williams 1999, De Villiers and Van Staden 2011) การศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทในประเทศต่างๆ (Newson and Deegan 2002) และปัจจัยที่มีอิทธิพลกับปริมาณและ/หรือคุณภาพของการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท (Suttipun and Stanton 2011, Connelly and Limpaphayom 2004, Ho and Taylor 2007)

โดยทุกองค์กรในปัจจุบันไม่ว่าจะอยู่ในประเทศที่พัฒนาแล้ว (Developed countries) หรือ

ประเทศกำลังพัฒนา (Developing countries) เริ่มวางแผนและปรับปรุงกิจกรรมที่แสดงถึงความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมทั้งทางตรงและทางอ้อม แต่อย่างไรก็ตามการศึกษาเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทส่วนใหญ่เกิดขึ้นในประเทศที่พัฒนาแล้ว (Developed countries) ไม่ว่าจะเป็น ประเทศสหรัฐอเมริกา แคนาดา อังกฤษ และประเทศในยุโรป ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ และญี่ปุ่น (Kolk et al., 2001) แต่มีการศึกษาน้อยมากเกี่ยวกับหัวข้อนี้ในประเทศที่กำลังพัฒนา (Developed countries) โดยเฉพาะประเทศในเขตอาเซียน อีกทั้งการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในกลุ่มประเทศสมาชิกอาเซียนยังคงเป็นการรายงานตามความสมัครใจ (Voluntary reporting) ทำให้ผู้วิจัยส่วนใหญ่ไม่ทราบขอบเขตวิธีการและปริมาณการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมซึ่งไม่เหมือนกับประเทศที่มีกฎหมายว่าด้วยการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม เช่น อเมริกา อังกฤษ ออสเตรเลีย ฟินแลนด์ เนเธอร์แลนด์ สวีเดน เป็นต้น นอกจากนี้ยังรวมไปถึงความแตกต่างอย่างเป็นนัยสำคัญเกี่ยวกับขอบเขต รูปแบบ ปริมาณ และการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลระหว่างประเทศสมาชิก (Williams 1999) ตัวอย่างเช่น จากจำนวนสมาชิกทั้ง 10 ประเทศในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ตามตารางที่ 1 แต่มีเพียง 4 ประเทศ (ประเทศไทย ประเทศมาเลเซีย ประเทศสิงคโปร์ และประเทศอินโดนีเซีย) เท่านั้นที่มีการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมดั่งนั้นบทความวิชาการนี้

จะรวบรวมการศึกษาที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทจากประเทศต่างๆ ในกลุ่มอาเซียน (ASEAN) รวมทั้งแนวทางในการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในอนาคตด้วยโดยประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับการศึกษาค้นคว้าวิจัยครั้งนี้คือการพิสูจน์ความหลากหลายและความเป็นเอกลักษณ์ของการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมโดยบริษัทในประเทศกลุ่มสมาชิกอาเซียน การศึกษาค้นคว้าวิจัยครั้งนี้ยังสามารถใช้เป็นฐานข้อมูลอ้างอิงในการค้นคว้าวิจัยสำหรับอาจารย์ นักศึกษาและผู้วิจัยที่มีความสนใจในหัวข้อนี้ รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลในครั้งนี้จะช่วยในการส่งเสริมการพัฒนามาตรฐานหรือนโยบายการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมขึ้นในกลุ่มประเทศสมาชิกอาเซียน ดังนั้นวัตถุประสงค์ของการศึกษาค้นคว้าวิจัยครั้งนี้ คือ การวิจารณ์การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมจากการศึกษาในอดีตของกลุ่มประเทศสมาชิกอาเซียน การเปิดเผยขอบเขต และเนื้อหาของ การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม การรวบรวมผล และการศึกษาที่เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมที่ทำการศึกษาในประเทศกลุ่มสมาชิกอาเซียน รวมทั้ง วิธีการและเครื่องมือทำการศึกษาดังกล่าว

ตารางที่ 1: ประเทศในกลุ่มสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจ ASEAN

ลำดับที่	ประเทศ	จำนวนประชากร (หน่วย: ล้านคน)
1.	ราชอาณาจักรไทย	64.7 (ในปี พ.ศ. 2551)
2.	ราชอาณาจักรกัมพูชา	14.4 (ในปี พ.ศ. 2550)
3.	รัฐบรูไนดารุสซาลาม	0.38 (ในปี พ.ศ. 2551)
4.	สาธารณรัฐแห่งสหภาพเมียนมาร์	55.4 (ในปี พ.ศ. 2550)
5.	สาธารณรัฐฟิลิปปินส์	91.0 (ในปี พ.ศ. 2551)
6.	สหพันธรัฐมาเลเซีย	27.7 (ในปี พ.ศ. 2550)
7.	สาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว	6.0 (ในปี พ.ศ. 2550)
8.	สาธารณรัฐสังคมนิยมเวียดนาม	90.0 (ในปี พ.ศ. 2551)
9.	สาธารณรัฐสิงคโปร์	4.6 (ในปี พ.ศ. 2550)
10.	สาธารณรัฐอินโดนีเซีย	245.5 (ในปี พ.ศ. 2551)

อ้างอิงจาก วิทย์ บัณฑิตกุล (2554)

การศึกษาเกี่ยวกับการวิจารณ์วรรณกรรมครั้งนี้จะเริ่มต้นจาก การบรรยายลักษณะของการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมโดยบริษัทที่อยู่ในประเทศสมาชิกอาเซียน การเปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างขอบเขต รูปแบบและปริมาณการเปิดเผยข้อมูลในแต่ละประเทศที่อยู่ในอาเซียน สรุปผลการศึกษาจากงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และแนวทางในการศึกษาและทิศทางของวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในอนาคต

### ประวัติการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในประเทศกลุ่มสมาชิกอาเซียน

ถึงแม้ว่าการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมไม่ใช่เป็นองค์ความรู้ใหม่หรือแนวคิดใหม่ แต่การศึกษาวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในประเทศสมาชิกอาเซียนเพิ่งให้ความสนใจในการศึกษาไม่เกิน 10 ปี โดยแนวคิดของการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมนำไปที่การสำรวจการทำงานร่วมกันระหว่างกิจการที่เปิดเผยข้อมูลและสิ่งแวดล้อมทางกายภาพของกิจการเอง (Senti, 1979) อย่างไรก็ตามบริษัทในกลุ่มประเทศสมาชิกอาเซียนอาจมองการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมเป็นภาระที่กิจการต้องแบกรับต้นทุนที่เพิ่มขึ้นซึ่งกระทบต่อผลการดำเนินงานและลดความสามารถในการทำกำไรของกิจการ ดังนั้นแม้ว่าหลายๆบริษัทในประเทศกลุ่มอาเซียนจะให้คำมั่นสัญญาในการรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม แต่กิจการก็ยังคงขาด

ความรู้ในรายละเอียดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม

ในการศึกษาขอบเขต รูปแบบและปริมาณการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทในประเทศกลุ่มสมาชิกอาเซียน Williams (1999) พบว่าการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมมีแนวโน้มในการรายงานเชิงพรรณนาในประเทศกลุ่มอาเซียน ตัวอย่างเช่น ข้อมูลทั่วไปของผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมของกิจการ รางวัลด้านสิ่งแวดล้อม นโยบายด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการ และกิจกรรมเพื่อสิ่งแวดล้อม แต่ในประเทศที่พัฒนาแล้วนั้น การเปิดเผยข้อมูลจะเป็นเชิงปริมาณ เช่น รายงานเกี่ยวกับการป้องกันสิ่งแวดล้อม (Niskala and Preties, 1995)

ปัจจุบันประเทศในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเองก็ได้มีการพยายามผลักดันการเปิดเผยความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมของบริษัท โดยการพยายามออกกฎหมาย หรือการนำมาตรฐานระดับสากลมาเป็นตัวชี้วัดในการประเมินบริษัทต่างๆในกลุ่มประเทศสมาชิก ตัวอย่างเช่น หลายๆประเทศในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงมาตรฐานบัญชีที่ใช้อยู่แค่ในประเทศของตนเป็นการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินระดับสากลมาใช้ (International Financial Reporting Standards - IFRSs) หรือการนำมาตรฐานระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมมาใช้

ในบริษัท เป็นต้นว่า ISO14000 และ ISO26000 เป็นต้น

### ลักษณะของการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของประเทศในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

การเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของประเทศส่วนใหญ่ในอาเซียนนั้นยังคงเป็นการรายงานตามความสมัครใจอยู่ โดยจะขึ้นอยู่กับความต้องการของบริษัทที่ตั้งอยู่ในแต่ละประเทศอาเซียน รวมทั้งการโดนกดดันจากผู้มีส่วนได้เสียของบริษัท หรือความคาดหวังของสังคม โดยมีประเทศสมาชิกถึง 8 ประเทศที่ยังคงเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมตามความสมัครใจ เช่น ประเทศกัมพูชา ประเทศสิงคโปร์ ประเทศอินโดนีเซีย ประเทศเวียดนาม ประเทศฟิลิปปินส์ ประเทศบรูไน เป็นต้น แต่มีเพียง 2 ประเทศที่มีกฎหมายว่าด้วยการรายงานข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัท นั่นคือประเทศไทย และมาเลเซีย

ในปี พ.ศ.2542 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้นำร่องการกำกับดูแลที่ดีของกิจการในประเทศไทย โดยมีการประชาสัมพันธ์ให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ควรเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการกำกับดูแลที่ดีของกิจการในรายงานประจำปีของตนเอง ซึ่งในการรายงานการกำกับดูแลกิจการนั้นได้รวมเอาการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสังคมและสิ่งแวดล้อมเข้าไปด้วย แต่อย่างไรก็ตามการรายงานในครั้งนั้นเป็นเพียงการ

รายงานตามความสมัครใจ ซึ่งบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจะเปิดเผยข้อมูลหรือไม่ก็ได้ (Ratanajongkol et al., 2006) และแนวทางการปฏิบัติเกี่ยวกับการกำกับดูแลที่ดีของกิจการได้มีการเปลี่ยนแปลงอีกครั้งในปี พ.ศ. 2549 เนื่องจากตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้มีการเปลี่ยนหลักการในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการกำกับดูแลใหม่โดยในครั้งนี้ผู้บริหารของแต่ละกิจการควรจะมีนโยบายเกี่ยวกับหัวข้อสังคมและสิ่งแวดล้อม และเปลี่ยนจากการรายงานตามความสมัครใจเป็นถ้ากิจการไม่มีการเปิดเผยข้อมูลเหล่านี้ในรายงานประจำปีแล้ว กิจการต้องทำเรื่องเพื่ออธิบายกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (Comply-or-explain approach) โดยแนวทางการปฏิบัติเกี่ยวกับการกำกับดูแลฉบับใหม่นี้มีผลทำให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ควรจะต้องเปิดเผยข้อมูลด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีของตนเอง โดยเริ่มในปี พ.ศ. 2550 (Lint, 2009) ต่อมาในปี พ.ศ. 2551 ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้ออกพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ๖ ฉบับที่ 4)ปี พ.ศ. 2551 โดยมีใจความที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมโดยบริษัทในหัวข้อ "การกำกับดูแลกิจการ" ตามหลักการที่ว่า "ธุรกิจควรให้ความสำคัญกับการเปิดเผยข้อมูลที่สะท้อนให้เห็นการปฏิบัติตามแนวทางของ การรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมของกิจการ (CSR) ที่บริษัทได้

ดำเนินการ โดยข้อมูลที่เปิดเผยนั้นนอกจากจะเป็นประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียทุกฝ่ายแล้วยังช่วยในการสอบทานให้บริษัทได้ทราบว่าได้ดำเนินการในเรื่องความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมตรงตามเป้าหมายที่วางไว้หรือไม่” โดยรายงานการเปิดเผยข้อมูลด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมจะมีการระบุไว้ในรายงานประจำปีของบริษัท หรืออาจจะจัดทำเป็นฉบับแยกต่างหากจากรายงานประจำปี ที่เรียกว่า รายงานความยั่งยืน (Sustainability reports) หรือรายงานด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมของกิจการ (Social and environmental reports) เป็นต้นจะเห็นได้ว่าตลอด 10 ปีที่ผ่านมาการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในประเทศไทยได้เปลี่ยนจากการรายงานตามความสมัครใจเป็นการมีกฎหมายว่าด้วยการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว

สำหรับประเทศมาเลเซียนั้นมีการกำหนดให้บริษัทที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ (The Stock Exchange of Malaysia – Bursa Malaysia) เปิดเผยข้อมูลความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมตั้งแต่ปี พ.ศ. 2549 แต่ในขณะนั้นการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวก็ยังคงเป็นแบบ Comply-or-explain approach คือไม่เปิดเผยก็ได้ แต่บริษัทต้องรายงานต่อตลาดหลักทรัพย์ประเทศมาเลเซียถึงเหตุผลของการไม่เปิดเผยข้อมูล ต่อมาในปี พ.ศ. 2551 รัฐบาลมาเลเซียได้ปรับปรุงและสามารถออกกฎหมายต่อบริษัทที่จดทะเบียนไว้ในตลาดหลักทรัพย์ประเทศมาเลเซียในการเปิดเผย

ข้อมูลด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีของกิจการ (Lint, 2009)

### การเปรียบเทียบความแตกต่างกันระหว่างขอบเขต รูปแบบและปริมาณการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม

การศึกษาคั้งนี้จะสืบสวนการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในประเทศกลุ่มสมาชิกอาเซียนจากปัญหาและคำถามวิจัย รวมทั้งวิธีการและเครื่องมือในการศึกษา โดยประเภทของการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในประเทศกลุ่มสมาชิกอาเซียนจากการศึกษาเก่า สามารถแบ่งได้ดังนี้

1. การศึกษาขอบเขต รูปแบบและเนื้อหาของ การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม (ตัวอย่างจาก Lint, 2009, Admad et al, 2003, Gunawan, 2007)
2. การศึกษาแนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม (ตัวอย่างจาก Jamil et al, 2002, Kuasirikun and Sherer, 2004, Ratanajongkol et al, 2006)
3. การศึกษาผลกระทบของการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมและผลการดำเนินงานทางการเงิน (ตัวอย่างจาก Connelly and Limpaphayon, 2004, Rahman et al, 2009)

4. การศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อ การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม (ตัวอย่างจาก Perry and Sheng, 1999, Ghazali, 2008)
5. การศึกษาเปรียบเทียบการเปิดเผย ข้อมูลสิ่งแวดล้อมระหว่างประเทศ (ตัวอย่างจาก Rahman et al, 2009, Newson and Deegan, 2002, Williams, 1999)
6. การศึกษาเหตุผลของการเปิดเผย ข้อมูลสิ่งแวดล้อมและเหตุผลของการ ไม่เปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม (ตัวอย่างจาก Ahmad and Sulaiman, 2004, Thompson and Zakavia, 2004, Ahmad et al, 2005, Yusoff et al, 2006, Setthasakko, 2010)

### ทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษาการเปิดเผยข้อมูล สิ่งแวดล้อม

ทฤษฎีที่ใช้ในการศึกษาการเปิดเผยข้อมูล สิ่งแวดล้อมของงานวิจัยในอดีตในกลุ่มประเทศ สมาชิกอาเซียนมีอยู่หลากหลาย ตัวอย่างเช่น Political economic theory, Social political theory, Media agenda setting theory, และ Institutional theory (Williams 1999, Newson and Deegan 2002) แต่ถึงแม้ว่ามีหลายทฤษฎีที่ถูกนำมาใช้เพื่ออธิบายการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ สิ่งแวดล้อม แต่มีสองทฤษฎีที่ได้รับความนิยม

สูงสุดเพื่อการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม ในงานวิจัยของประเทศกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจ อาเซียน นั่นคือ ทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Stakeholder theory) และทฤษฎีความชอบธรรม (Legitimacy theory) โดยมีผู้วิจัยใช้สองทฤษฎีนี้ในการวิเคราะห์ที่อยู่หลายคน (Islam and Deegan, 2010, Branco et al., 2008, Joshi and Gao, 2009)

ทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสียถูกใช้เพื่อ อธิบายเหตุผลว่าทำไมผู้มีส่วนได้ส่วนเสียจึงมีส่วน ในการกำหนดแนวทางปฏิบัติของบริษัท ซึ่งบริษัท เองก็ต้องตอบสนองของความต้องการของผู้มีส่วนได้ ส่วนเสียของตนด้วย (Freeman et al., 2007, Cheng and Fan, 2010) โดยผู้มีส่วนได้ส่วนเสียใน ปัจจุบันนั้นไม่ได้มองเพียงแค่ ผู้ถือหุ้น หรือ ผู้ลงทุน อีกต่อไป แต่จะหมายรวมถึง เจ้าหนี้ ลูกค้า คู่แข่ง พนักงาน สื่อ ชุมชน หน่วยงานภาครัฐบาล ผู้จัดส่ง วัตถุดิบ องค์กรเอกชน และคนรุ่นต่อไป (Deegan, 2001, Carrol and Bucholtz, 2006) โดยบริษัท จะต้องบริหารจัดการเพื่อตอบสนองของความต้องการ ของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ถ้าบริษัทต้องการที่จะ ประสบความสำเร็จในการดำเนินงาน แต่บริษัทไม่ จำเป็นต้องสร้างความพึงพอใจให้กับผู้มีส่วนได้ ส่วนเสียในอัตราที่เท่ากัน บริษัทอาจจะพิจารณาว่า ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียกลุ่มใดมีอิทธิพลต่อบริษัทมา เป็นอันดับต้นๆ แล้วบริษัทจึงตอบสนองของ ความ ต้องการของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียกลุ่มนั้นก่อน กลุ่ม อื่นๆ (Donaldson and Preston, 1995) อย่างไรก็ตาม

ตามความสนใจและความพึงพอใจของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียมักจะเปลี่ยนไปตามเวลา ดังนั้นบริษัทเองต้องตอบสนองความต้องการที่เปลี่ยนไปตามเวลาของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียด้วย (Deegan, 2001) โดยสรุปแล้วตัวทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสียจะถือว่าบริษัทเป็นส่วนหนึ่งของระบบสังคมซึ่งประกอบด้วยกลุ่มคนหลากหลายกลุ่ม มีความสนใจที่หลากหลาย ดังนั้นบริษัทเองก็ควรที่จะตอบสนองในความต้องการของกลุ่มคนที่หลากหลายด้วย เพื่อที่บริษัทจะสามารถประสบความสำเร็จในการทำธุรกิจต่อไป (Ratanajongkol et al., 2006) โดยงานวิจัยที่ใช้ทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการศึกษาประกอบด้วย Suttipun and Stanton (2010)

ทฤษฎีความชอบธรรมใช้เพื่ออธิบายเหตุผลว่าทำไมกิจการต้องตอบสนองความต้องการของสังคม (Social expectation) เนื่องจากกิจการถือเป็นหน่วยงานหนึ่ง (ส่วนหนึ่ง) ในระบบสังคมขนาดใหญ่ และเมื่อมีการเปลี่ยนความคาดหวังหรือความหวังใยจากระบบสังคมแล้วนั้นกิจการเองก็ต้องเปลี่ยนแปลงเพื่อตอบสนองความต้องการของสังคม (Deegan, 2002) ตัวอย่างเช่นความคาดหวังและหวังใยของสังคมในปัจจุบันนั้นไปถึงไปที่การให้ความสำคัญกับสิ่งแวดล้อม โดยระบบสังคมจะกดดันให้กิจการต้องตอบสนองความต้องการของตน โดยการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม การไม่ปล่อยมลภาวะสู่ชุมชน การจัดกิจกรรมและรายงานที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม และการมีนโยบายด้านสิ่งแวดล้อม เป็นต้น (Deegan, 2001)

แต่ถ้ากิจการไม่ทำตามความคาดหวังของสังคม กิจการอาจจะถูกลงโทษโดยสังคม ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของกฎหมาย หรือวิธีประชา ดังนั้นถ้ากิจการต้องการประสบความสำเร็จในการดำเนินการ กิจการต้องเข้าใจและประยุกต์การดำเนินงานของตนให้เข้ากับความคาดหวังและหวังใยของสังคมและชุมชนด้วย โดยงานวิจัยที่ใช้ทฤษฎีความชอบธรรมในการศึกษาประกอบด้วย Ahmad and Sulaiman (2004) และบางงานวิจัยก็ยกทั้งสองทฤษฎีมาเป็นทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการศึกษานั้นๆ เช่น Ratanajongkol et al. (2006)

## วิธีการศึกษา

ถึงแม้ว่าบริษัทจะมีสื่อต่างๆมากมายในการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมเพื่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ตัวอย่างเช่น รายงานประจำปี เว็บไซต์ หรือรายงานที่แยกออกมาจากรายงานประจำปี (Stand-alone reports) เช่น รายงานการพัฒนาอย่างยั่งยืนของบริษัท หรือรายงานด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมของบริษัท จดหมายถึงผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตามงานวิจัยในอดีตส่วนใหญ่จะใช้เพียงรายงานประจำปีเพื่อมาศึกษาเพียงสื่อเดียว นั่นอาจเป็นเพราะรายงานประจำปีเป็นที่ยอมรับจากทุกภาคส่วน เป็นสื่อที่กฎหมายแต่ละประเทศยอมรับ และรายงานประจำปีสามารถนำมาประเมิน เปรียบเทียบและวัดได้ง่ายกว่าสื่อชนิดอื่นๆ ตัวอย่างเช่น Wiseman (1982) กล่าวว่า

รายงานประจำปีถือเป็นสื่อหลักของกิจการในการสื่อสารการดำเนินงานและแผนงานในอนาคตของตน ผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย แต่รายงานประจำปีก็มีข้อเสียคือ ไม่ทันต่อเหตุการณ์ในปัจจุบันเพราะออกแค่ปีละหนึ่งครั้ง การกระจายของข้อมูลที่ไม่สามารถลู่สื่อ Internet ได้ รวมทั้งข้อมูลเองก็ถูกจำกัดจากจำนวนหน้าในรายงานไม่สามารถขยายเพิ่มได้อีก

ถึงจะมีวิธีวิจัยหลากหลาย เช่น การสัมภาษณ์ หรือการส่งแบบสอบถาม แต่วิธีการวิจัยที่ได้รับความนิยมที่สุดในการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมจากบริษัทในประเทศกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนคือ การวิเคราะห์เนื้อหา (Content analysis) โดยวิธีการนี้ก็สามารถแบ่งย่อยได้ เช่น การนับจำนวนคำ การนับจำนวนประโยค การนับจำนวนบรรทัด การนับจำนวนหน้า หรือการตรวจเช็คว่ามีบริษัทที่มีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมหรือไม่ โดยตัวอย่างแสดงไว้ในตารางที่ 2 เกี่ยวกับวิธีการวิจัยการวิเคราะห์เนื้อหาที่พบในการศึกษางานวิจัยเก่า ดังนี้

ตารางที่ 2: วิธีการวิจัยของการศึกษาในอดีต

ลำดับ	การศึกษา	วิธีวิจัย-การวิเคราะห์เนื้อหา
1.	Perry and Sheng (1999)	จำนวนบริษัทที่มีการเปิดเผยข้อมูล
2.	Ahmad et al. (2003)	การนับจำนวนคำที่มีการเปิดเผยข้อมูล
3.	Admad and Sulaiman (2004)	การนับจำนวนประโยคที่มีการเปิดเผยข้อมูล
4.	Kuasirikun and Sherer (2004)	การนับจำนวนหน้าที่มีการเปิดเผยข้อมูล
5.	Thompson and Zakaria (2004)	การนับจำนวนหน้าที่มีการเปิดเผยข้อมูล
6.	Ratanajongkol et al. (2006)	การนับจำนวนคำที่มีการเปิดเผยข้อมูล
7.	Sobhani et al. (2009)	การนับจำนวนประโยคที่มีการเปิดเผยข้อมูล
8.	Suttipun and Stanton (2011)	การนับจำนวนคำที่มีการเปิดเผยข้อมูล

## สรุปผลการศึกษาจากงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษาค้นคว้าพบว่าประเทศมาเลเซีย (Malaysia) ได้ให้ความสำคัญกับการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทมากที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศอื่นๆ ในกลุ่มประเทศสมาชิกอาเซียน โดยสิงคโปร์ (Singapore) และประเทศไทย (Thailand) ก็พบว่ามีการศึกษาวิจัยในหัวข้อนี้พอสมควรเหมือนกัน อย่างไรก็ตามงานวิจัยเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมพบไม่มากในประเทศอินโดนีเซีย (Indonesia) โดยงานส่วนใหญ่ได้ไปรวมอยู่กับการเปิดเผยข้อมูลด้านสังคมและสิ่งแวดล้อม แต่ไม่พบงานในลักษณะนี้ในประเทศอื่นนอกเหนือจากประเทศที่กล่าวไปแล้วในกลุ่มประเทศอาเซียนเลย แสดงว่าการศึกษาค้นคว้างานวิจัยเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในอาเซียนถูกกระจัดไว้ในส่วนถึงสี่ประเทศเท่านั้น ซึ่งงานวิจัยจากประเทศดังกล่าวมี ดังนี้

### ประเทศมาเลเซีย (Malaysia)

Admad et al. (2003) ศึกษาอิทธิพลของการตัดสินใจและปัจจัยที่มีผลกับการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมจาก 299 บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ประเทศมาเลเซีย พบว่า 13% ของบริษัทที่ทำการศึกษา มีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปี และการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมมีความสัมพันธ์เชิงลบกับประเภทของผู้สอบบัญชีและภาระหนี้สินของบริษัท

ส่วน Ahmad และ Sulaiman (2004) ศึกษาเหตุผลและปัจจัยของการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีจาก 140 บริษัทในปี พ.ศ. 2543 พบว่า การกำหนดกฎหมาย การทำตาม ISO14001 และสิทธิที่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการรับรู้ข้อมูลเป็นเหตุผลสำคัญของการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทในประเทศมาเลเซีย และ 27.54% ของบริษัทที่ทำการศึกษา มีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีด้วย ทั้งนี้บริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมมีการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมถึง 148 ประโยค แต่บริษัทในกลุ่มก่อสร้างมีการเปิดเผยเพียง 37 ประโยคเท่านั้น Ahmad et al. (2005) ศึกษาเหตุผลของการเปิดเผยและไม่เปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมจากเจ้าหน้าที่ด้านบัญชีของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มาเลเซีย จำนวน 300 คน และพบว่า การเปิดเผยข้อมูลต่อผู้ถือหุ้น และการทำตามกฎหมายที่กำหนดไว้เป็นเหตุผลหลักของการเปิดเผยข้อมูลของบริษัท ส่วนการไม่มีมาตรฐานที่วัดเป็นเหตุผลหลักของการไม่เปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมในประเทศมาเลเซีย Yusoff et al. (2006) ก็ศึกษาเหตุผลในการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีจาก 50 บริษัทในปี พ.ศ. 2546 และผลลัพธ์ที่ได้ก็ใกล้เคียงกับงานเก่า คือ ความห่วงใยของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และการเพิ่มการดำเนินการนั้นเป็นสาเหตุหลักของการเปิดเผยข้อมูลในรายงานประจำปี ในทางกลับกัน Thompson และ Zakavia (2004) ศึกษาถึงสาเหตุ

ในการไม่เปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีของบริษัท 250 บริษัทในปี พ.ศ. 2543 พบว่า การขาดการกีดกันจากรัฐบาลและสังคมต้นทุนที่อาจจะเพิ่มขึ้น และบริษัทคิดว่าไม่ได้ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมเป็นเหตุผลในการไม่เปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท Rahman et al. (2010) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมและการประเมินผลทางการเงินของ 108 บริษัทในปี พ.ศ. 2549 พบว่า ปัจจัยทั้งสองตัวไม่มีความสัมพันธ์กันอย่างไร

### ประเทศสิงคโปร์ (Singapore)

Perry และ Sheng (1999) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมและปัจจัยต่างๆ ในรายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศสิงคโปร์จำนวน 264 ระหว่างปี พ.ศ. 2538-2540 พบว่า การขาดความตั้งใจในการเปิดเผยข้อมูล การขาดการกีดกันจากรัฐบาลและต้นทุนที่อาจจะเพิ่มขึ้นเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้บริษัทในประเทศสิงคโปร์ไม่ได้ให้ความสนใจในการเปิดเผยข้อมูลทางบัญชี Williams (1999) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมและปัจจัยที่คาดว่าจะมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงปริมาณข้อมูลสิ่งแวดล้อมของบริษัทในประเทศสิงคโปร์ในปี พ.ศ. 2538 พบว่า ระบบวัฒนธรรม การเมืองการปกครองมีผลต่อปริมาณการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม ส่วน Newson และ Deegan (2002) ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่าง

การเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมและประเทศที่เปิดเผยรวมถึงชนิดของอุตสาหกรรมในปี พ.ศ. 2541-2542 แต่พบว่าบริษัทจำนวน 50 บริษัทในสิงคโปร์มีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมอยู่ที่ 0.38 หน้าในรายงานประจำปีของบริษัทเท่านั้น

### ประเทศไทย (Thailand)

William (1999) ศึกษาจากรายงานประจำปีของบริษัท จำนวน 28 บริษัทในปี พ.ศ. 2538 โดยการศึกษพบว่าระบบทางสังคมและการเมืองการปกครองมีอิทธิพลต่อปริมาณการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัทในประเทศไทย Kunsirikun et al. (2004) ทดสอบการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีของบริษัท จำนวน 63 บริษัทในปี พ.ศ. 2536 และ 84 บริษัทในปี พ.ศ. 2542 โดยการศึกษพบว่า แนวโน้มการการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในประเทศไทยมีการเพิ่มขึ้นเล็กน้อย Connelly and Limpaphayon (2004) ใช้กลุ่มตัวอย่างจากรายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 120 บริษัทในปี พ.ศ. 2544 เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการรายงานข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปี กับ market valuation และ corporate accounting performance โดยผลการศึกษาไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรที่ทำการทดสอบ Ratanajongkol et al. (2006) ทดสอบแนวโน้มของการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีของ 40 บริษัทขนาดใหญ่ในปี พ.ศ. 2540

2542 และ 2544 โดยผลการศึกษาพบว่าแนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีมีการลดลงในปีของการศึกษาข้อมูล Rahman et al. (2010) ใช้รายงานประจำปีของ 37 บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปี พ.ศ. 2549 เพื่อทดสอบหาความสัมพันธ์ระหว่างการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมและผลทางการเงินของบริษัท (Financial performance) โดยผลการศึกษาก็ไม่พบความสัมพันธ์ใดๆระหว่างตัวแปรที่กำหนดไว้และสุดท้าย Suttipun และ Stanton (2011) สืบสวนการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในรายงานประจำปีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จำนวน 75 บริษัท ในปี พ.ศ. 2550 เพื่อทดสอบความสัมพันธ์ของการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม กับ ขนาดของบริษัท ชนิดของอุตสาหกรรม ลักษณะของเจ้าของ ประเทศของผู้ก่อตั้งกิจการ และความสามารถในการทำกำไรของกิจการ โดยผลการศึกษาพบว่าปริมาณการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับขนาดของบริษัท

### ประเทศอินโดนีเซีย (Indonesia)

Gunawa (2007) ศึกษาการเปิดเผยข้อมูลด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมของบริษัทในรายงานประจำปี ประเทศอินโดนีเซียจำนวน 20 บริษัทระหว่างปี พ.ศ. 2546-2548 และพบว่าบริษัทส่วนใหญ่ยังเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในปริมาณที่น้อยมาก โดยข้อมูลที่มีการเปิดเผยส่วนใหญ่เป็น

ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการผลิต และแรงงานรวมทั้งเหตุผลหลักในการเปิดเผยข้อมูลคือการสร้างภาพลักษณ์ที่ดีให้แก่องค์กรและการสร้างความพึงพอใจให้แก่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียของบริษัทด้วย

### แนวทางในการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในอนาคต

จากข้อมูลข้างต้นทำให้เราทราบว่า เรายังคงมีข้อมูลเกี่ยวกับการศึกษาวิจัยการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมในประเทศกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน เมื่อเทียบกับประเทศที่พัฒนาแล้ว รวมทั้งการวิจัยก็กระจุกตัวในไม่กี่ประเทศสมาชิกเท่านั้น อย่างไรก็ตามบทความนี้ก็ช่วยให้ผู้วิจัยอื่นได้ทราบถึงเหตุผลและประโยชน์ของการศึกษาการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อมของประเทศกลุ่มสมาชิกอาเซียน เพื่อช่วยให้นักวิจัยใหม่ได้นำไปใช้ในการวางแผนและเตรียมตัวในการศึกษาหัวข้อดังกล่าว โดยไม่ได้มองเพียงกรอบแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง แต่ยังรวมถึงวิธีการวิจัยด้วย ดังนั้นจึงน่าจะเป็นโอกาสดีในการจูงใจให้ศึกษา อาจารย์ และนักวิจัยควรให้ความสนใจในการศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากหัวข้อเหล่านั้นด้วยเพื่อเป็นฐานข้อมูลเกี่ยวกับงานด้านการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมและการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมของประเทศในกลุ่มอาเซียนในการสร้างเครือข่ายมหาวิทยาลัยอาเซียน (ASEAN University Networks- AUN) เพื่อเป็นโอกาสและทิศทางที่ดีในการพัฒนาแนวความคิดและความ

ร่วมมือกันระหว่างประเทศสมาชิก ในการพัฒนา  
ส่งเสริมการจัดการและอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม

### บรรณานุกรม

วิทย์ บัณฑิตกุล (2554). **รู้จักประชาคมอาเซียน**,  
บริษัทสถาพรบุ๊คส์ จำกัด, กรุงเทพฯ

Ahmad, N. N. N., and M. Sulaiman.(2004).  
**Environmental disclosures in  
Malaysian annual reports: a  
legitimacy theory perspective. *IJCM***  
14 (1):44-58.

Ahmad, N. N. N. and M. Sulaiman (2004).  
"Environmental disclosures in  
Malaysian annual reports: a  
legitimacy theory perspective "  
**International Journal of  
Commerce & Management** 14(1):  
44-58.

Ahmad, Z., S. Hassan, and J.  
Mohammad.(2003). Determinants of  
environmental reporting in Malaysia.  
**International Journal of Business  
Studies** 11 (1):69-90.

Branco, M. C. and J. Eugenio (2008).  
"Environmental disclosure in  
response to public perception of  
environmental threats: the case of

co- incineration in Portugal."

**Journal of Communication  
Management** 12(2): 136-151.

Carroll, A. B. and A. K. Bucholtz. (2006).  
**Business and society: ethics and  
stakeholder management.** Mason,  
OH, Thomson South Western  
Publishing.

Cheng, L. H. and H. K. Fan (2010). "Drivers of  
environmental disclosure and  
stakeholder expectation: evidence  
from Taiwan." **Journal of Business  
Ethics**(96): 435-451.

Connelly, J. T., and P. Limpaphayom.(2004).  
Environmental reporting and firm  
performance: evidence from  
Thailand. **The Journal of Corporate  
Citizenship** 13:137-149.

De Villiers, C. J. and C. J. Van Staden.  
(2006). "Can les environmental  
disclosures have a legitimizing  
effect? Evidence from Africa."  
**Accounting, Organizations and  
Society**(31): 763-781.

Deegan, C. (2001). **Financial Accounting  
Theory.** Roseville, NSW, McGraw-

Hill Book Company Australia Pty  
Limited.

**Social Responsibility Journal**,  
vol. 3, no. 3, pp. 26-34.

Deegan, C. (2002). "Introduction: the legitimizing effect of social and environmental disclosures- a theoretical foundation." **Accounting, Auditing & Accountability Journal** 15(3): 282-311.

Ho, L. J., and M. E. Taylor. (2007). An empirical analysis of triple bottom-line reporting and its determinates: evidence from the United States and Japan. **Journal of International Financial Management and Accounting** 18 (2):123-150.

Deegan, C. M., and B. Gordon.(1996). A study of the environmental disclosure practices of Australian corporations. **Accounting and Business Research** 26 (3):187-199.

ISLAM, M. & DEEGAN, C. (2010).Media pressures and corporate disclosure of social responsibility performance information: a study of two global clothing and sports retail companies. **Accounting and Business Research**, 40, 131-148.

Donaldson, T. and L. Preston (1995). "The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence and implications." *Academy of Management Review* 20(1): 65-91.

Joshi, P. L. and S. S. Gao. (2009). "Multinational corporate social and environmental disclosures (CSED) on websites." **International Journal of Commerce & Management** 19(1): 27-44.

Freeman, R. E., J. E. Harrison, et al. (2007). **Managing for stakeholders: survival, reputation and success**. New Heaven, CT, Yale University Press.

Kolk, A. 2003.Trends in sustainability reporting by the fortune global 250.**Business Strategy and the Environment** 12:279-291.

Gunawam, J (2007), Corporate social disclosures by Indonesian listed companies: a pilot study,

- Kolk, A., S. Walhain, and S. Wateringen.(2001). Environmental reporting by the Fortune Global 250: exploring the influence of nationality and sector. **Business Strategy and the Environment** 10 (1):15-28.
- Kuasirikun, N., and M. Sherer.(2004). Corporate social accounting disclosure in Thailand.**Accounting, Auditing & Accountability Journal** 17 (4):629-660.
- Laine, M 2009, Ensuring legitimacy through rhetorical change? A longitudinal interpretation of the environmental disclosures of a leading Finnish chemical company, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, vol. 22, no. 7, pp. 1029-1054.
- Lint, L. W. (2009)."Corporate social and environmental disclosures in emerging securities markets." **North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation** 35(1): 1-32.
- Newson, M., and C. Deegan.(2002). Global expectations and their association with corporate social disclosure practices in Australia, Singapore, and South Korea.**The International Journal of Accounting** 37:183-213.
- Niskala, M. and M. Pretes(1995). "environmental reporting in Finland: a note on the use of annual reports." **Accounting, Organizations and Society** 20(6): 457-466.
- Niskanen, J & Nieminen, T (2001), The objectivity of corporate environmental reporting: a study of Finnish listed firms' environmental disclosures, **Business Strategy and the Environment**, vol. 10, no. 1, pp. 29-37.
- Perry, M., and T. T. Sheng.(1999). An overview of trends related to environmental reporting in Singapore. **Environmental Management and Health** 10 (5):310-320.
- RAHMAN, S. A. B. A., YUSOFF, R. B. & MOHAMED, W. N. B. W. (2010).**Environmental disclosures and financial performance: an empirical study of Malaysia, Thailand, and Singapore.**22 November 2010. London, UK,

Social and Environmental  
Accountability Journal.

Ratanajongkol, S., H. Davey, and M.

Low.(2006). Corporate social  
reporting in Thailand, the news is all  
good and increasing. *Qualitative  
Research in Accounting &  
Management* 3 (1):67-83.

Sethi, S. P. (1975). "Dimensions of corporate  
social responsibility." California  
Management Review 17: 58-64.

Setthasakko, W. (2010). "Barriers to the  
development of environmental  
management accounting: an  
exploratory study pulp and paper  
companies in Thailand." *EuroMed  
Journal of Business* 5(3): 315-331.

SUTTIPUN, M. & STANTON, P. (2011).  
Determinates of environmental  
reporting in corporate annual  
reports of the Stock Exchange of  
Thailand (SET).SSRN.

Thompson, P & Zakaria, Z (2004), Corporate  
social responsibility reporting in  
Malaysia: progress and prospects,  
*The Journal of Corporate  
Citizenship*, no. 13, pp. 125-136.

WILLIAMS, S. M.(1999).Voluntary  
environmental and social  
accounting disclosure practice in  
the Asia-Pacific region: an  
international empirical test of  
political economy theory. **The  
International Journal of  
Accounting**,34, 209-238.

Wilmshurst, T. D., and G. R. Frost.(2000).  
Corporate environmental reporting:  
a test of legitimacy theory.  
**Accounting, Auditing &  
Accountability Journal** 13 (1):10-25.

Wiseman, J. (1982). "An evaluation of  
environmental disclosures made in  
corporate annual report."  
*Accounting, Organizations and  
Society* 4(1): 123-133.

Yusoff, H, Lehman, G & Nasir, NM (2006),  
Environmental engagements  
through the lens of disclosure  
practices: a Malaysian story, **Asian  
Review of Accounting**, vol. 14, no.  
1, pp. 122-148