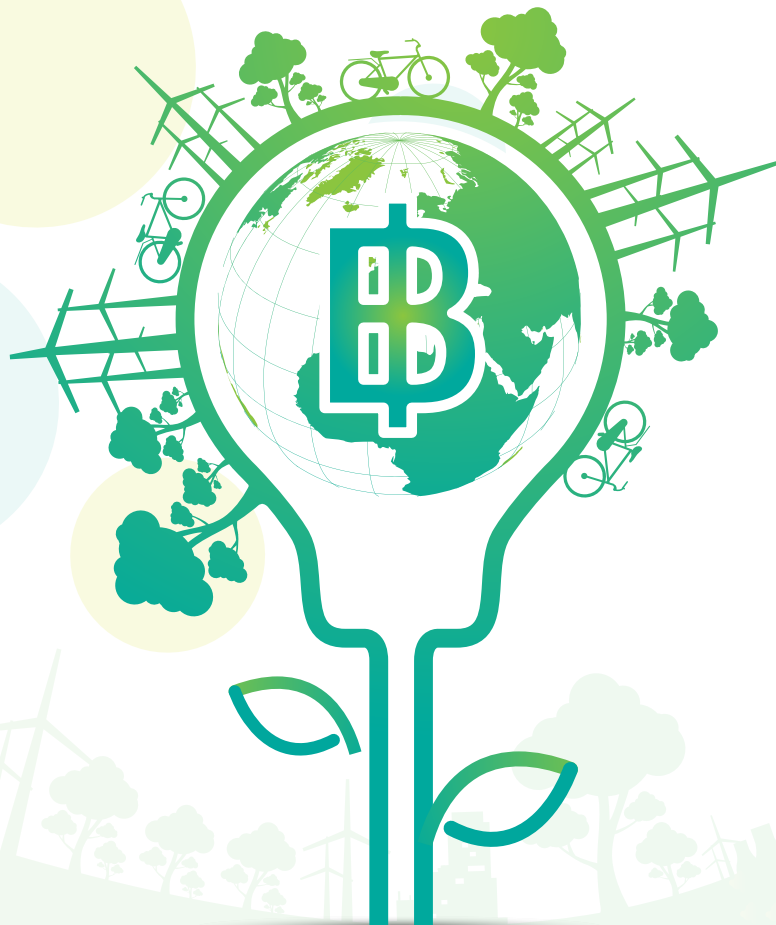




โดย รศ. ดร.เกรียงไกร บุญเลิศสุกัญญา

- รองคณบดีฝ่ายวิชาการ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- ที่ปรึกษา ในคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี
- กรรมการ ในคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี

Sustainability Accounting: Modified BSC ในยุค ESG



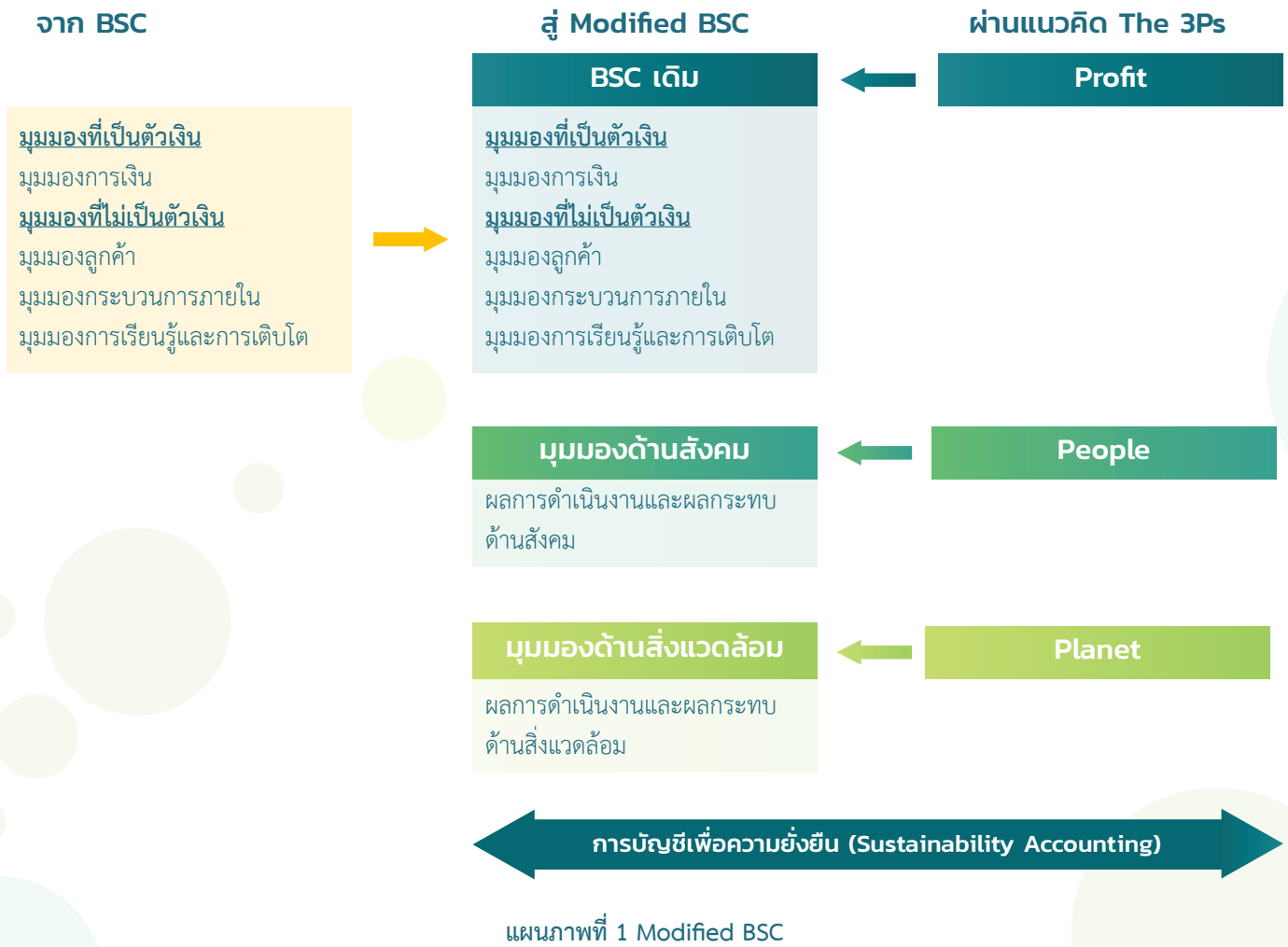
“จากระบบการวัดผลเชิงดุลยภาพ (Balanced Scorecard หรือ BSC) ที่เราคำนึงมาอยู่ ESG (Environment Social and Governance) ทำให้เกิดการปรับโฉมของ BSC ผ่านแนวคิด Triple Bottom Line นำมาซึ่ง Modified BSC เพื่อตอบโจทย์คุณค่าทางสิ่งแวดล้อม (Environmental Value) และคุณค่าทางสังคม (Social Value) ของธุรกิจนอกเหนือจากคุณค่าด้านการเงิน (Financial Value)”

การทำธุรกิจในยุค ESG พบว่าธุรกิจไม่สามารถดำเนินกิจการโดยมุ่งเน้นแค่เรื่องตัวเลขกำไรเท่านั้น หากแต่ต้องคำนึงถึงผลกระทบของการดำเนินธุรกิจที่มีต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม จึงเกิดการนำแนวคิดเรื่อง Triple Bottom Line (TBL) หรือที่หลายคนรู้จักในรูปของ The 3Ps: people, planet, and profit ซึ่งถือเป็นกรอบแนวคิดทางบัญชี (Accounting Framework) ที่ผสมผสานผลการดำเนินของธุรกิจออกมาในรูปของมิติทั้ง 3 ด้าน ได้แก่ มิติด้านสังคม ด้านสิ่งแวดล้อม และด้านการเงิน อย่างไรก็ตามสิ่งที่ท้าทายสำหรับธุรกิจในยุค ESG มิใช่แค่การกำหนดรายการทางสังคมและสิ่งแวดล้อมที่กิจการเกี่ยวข้อง หากแต่เป็นความยากในการกำหนดตัวชี้วัดเพื่อสะท้อนผลกระทบจากการดำเนินธุรกิจที่มีต่อปัจจัยด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมนั่นเอง

แม้ว่าผู้บริหารในอดีตจะคุ้นชินกับการวัดผลเชิงดุลยภาพแบบ Balanced Scorecard หรือ BSC ซึ่งเป็นการวัดผลการดำเนินงานของธุรกิจผ่านมุมมองที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน (Financial and non-financial perspectives) ได้แก่ มุมมองด้านการเงิน (Financial Perspective) ด้านลูกค้า (Customer Perspective) ด้านกระบวนการภายในธุรกิจ (Internal Process Perspective) และด้านการเรียนรู้และการเติบโตของธุรกิจ (Learning and Growth) มาแล้ว ในบทความนี้จะนำเสนอระบบการวัดผลเชิงดุลยภาพแบบใหม่ที่เรียกว่า “Modified BSC” เพื่อตอบโจทย์ความต้องการของการบัญชีเพื่อความยั่งยืน (Sustainability Accounting)¹ ที่ธุรกิจมักนำมาใช้เป็นเครื่องมือ (A Tool) ในการออกแบบระบบบัญชีและระบบการดำเนินงาน

¹ Wikipedia ได้กล่าวว่า Sustainability Accounting อาจมีชื่อเรียกที่หลากหลาย ได้แก่ การบัญชีเพื่อสังคม (Social Accounting) หรือ การบัญชีเพื่อสังคมและสิ่งแวดล้อม (Social and Environmental Accounting) หรือ การรายงานด้านสังคมของธุรกิจ (Corporate Social Reporting) หรือการรายงานเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคมของธุรกิจ (Corporate Social Responsibility Reporting) หรือ รายงานข้อมูลไม่เป็นตัวเงิน (Non-Financial Report)

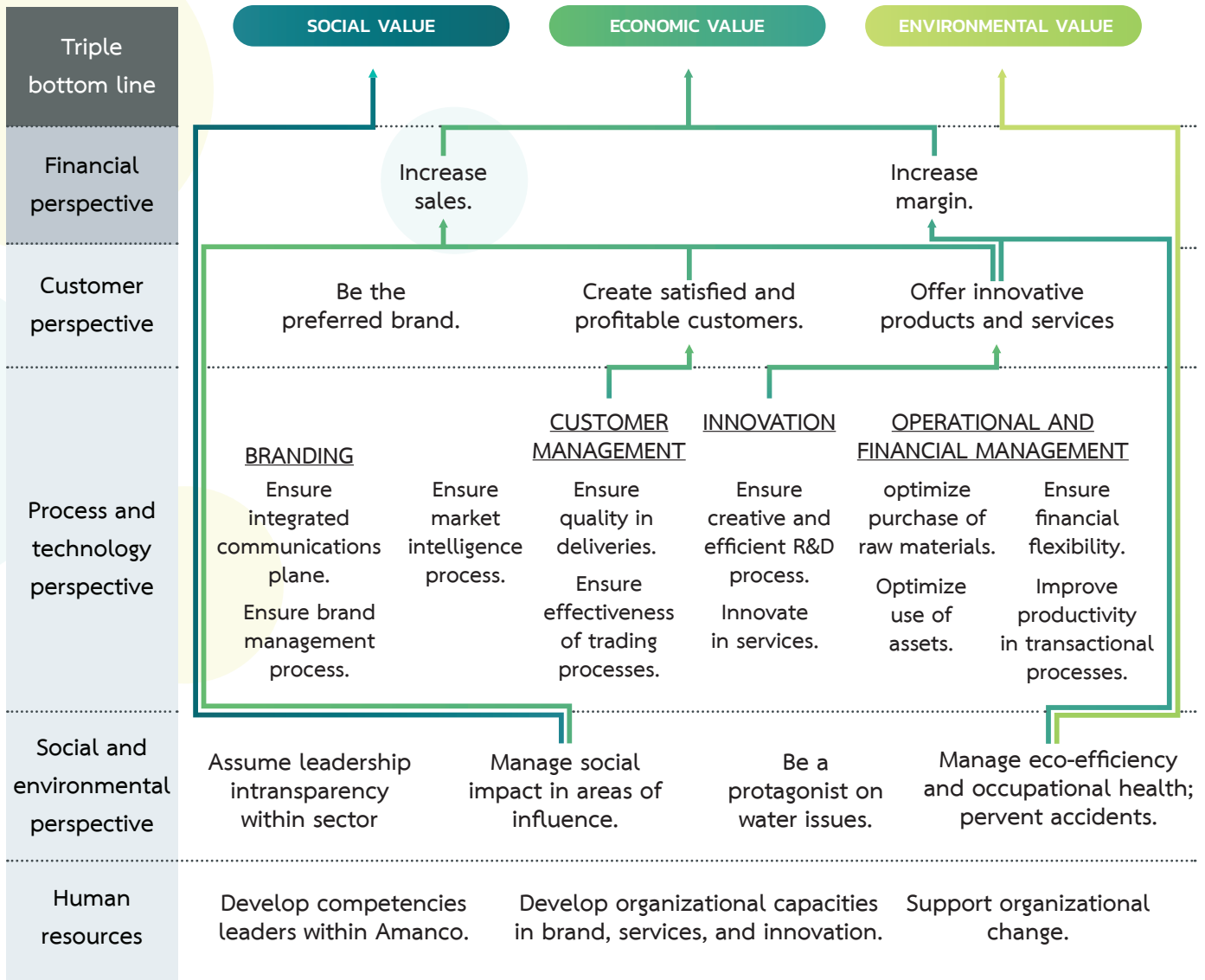
สำหรับการวัดผลการดำเนินงานที่สะท้อนมิติด้านความยั่งยืนของธุรกิจทั้งสามด้าน คือ ด้านการเงิน ด้านสังคม และด้านสิ่งแวดล้อม มีดังนี้



จากแผนภาพข้างต้นจะเห็นว่า การบัญชีเพื่อความยั่งยืนถือเป็นเครื่องมือสำคัญยิ่งที่ธุรกิจนำมาใช้เพื่อให้การดำเนินธุรกิจถูกสะท้อนออกมาในเรื่องการรายงานด้านความยั่งยืน (Sustainability Reporting) การบริหารด้านความยั่งยืน (Sustainability Management) ระบบประเมินและตัวชี้วัดด้านความยั่งยืน (Sustainability Scorecards) และระบบบรรษัทภิบาลด้านความยั่งยืน (Sustainability Governance) เพื่อสะท้อนการวัด (Measuring)² การวิเคราะห์ (Analyzing) และการรายงาน (Reporting) ผลกระทบจากการดำเนินธุรกิจที่มีต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม

ศาสตราจารย์ Robert S. Kaplan และ David McMillan ได้เขียนบทความไว้ใน Harvard Business Review เรื่อง Reimagining the Balanced Scorecard for the ESG Era เมื่อวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2564 โดยระบุว่าการทำงานธุรกิจในยุค ESG นั้น ธุรกิจต้องปรับตัวอย่างมากเพื่อสอดรับมุมมองที่เปลี่ยนไปของลูกค้า พนักงาน แหล่งวัตถุดิบ ชุมชน และรัฐบาลหรือองค์กรภาครัฐ ทำให้การดำเนินธุรกิจต้องคำนึงถึงความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม และกำหนดไว้เป็นส่วนสำคัญของแผนธุรกิจ เพื่อให้ธุรกิจบรรลุความคาดหวังของผู้ถือหุ้นและความคาดหวังของสังคม (Shareholder and Societal Expectations) นั่นเอง ต่อไปนี้เป็นตัวอย่าง Amanco's Triple Bottom Line Strategy Map ซึ่งบทความดังกล่าวได้ยกไว้เป็นตัวอย่าง

² ตัวชี้วัดด้านผลกระทบจากการดำเนินธุรกิจที่มีต่อสังคมและสิ่งแวดล้อม ถือเป็นสิ่งที่ท้าทายและไม่ง่ายในการกำหนด ทั้งนี้ธุรกิจสามารถใช้ตัวชี้วัดที่นิยมใช้อย่างแพร่หลาย เช่น ตัวชี้วัดต่าง ๆ ตามแนวคิดเรื่อง Corporate Sustainability Reporting (CSR) หรือตามแนวคิดเรื่อง Triple Bottom Line (The 3Ps: People, Planet, Profit) และนำแนวทางของ The GRI (Global Reporting Initiative) มาช่วยเป็นจุดเริ่มต้นของการทำรายงานหรือข้อมูลด้านความยั่งยืนของกิจการได้เช่นกัน



Source; "Amanco: Developing the Sustainability Scorecard," by Robert S. Kaplan and Ricardo Reisen de Pinho' january 2007

แผนภาพที่ 2 Amanco's Triple Bottom Line Strategy Map

จะเห็นว่าตัวอย่างข้างต้น สอดคล้องกับแนวคิดเรื่อง Modified BSC ตามแผนภาพที่ 1 โดยบทความนี้จะขอสรุปจุดสังเกตของแผนภาพที่ 2 เมื่อเทียบกับแผนภาพที่ 1 ไว้ดังนี้

- (1) แผนภาพที่ 2 มีการเพิ่มมุมมองด้านสังคมและสิ่งแวดล้อม (Social and Environment Perspectives) ไว้เป็นมุมที่ขึ้นกลางระหว่างมุมมองด้านการพัฒนาบุคลากรในองค์กร (หรือมุมมองด้านการเรียนรู้และการเติบโตของธุรกิจ) และมุมมองด้านกระบวนการภายในของธุรกิจ
- (2) แผนภาพที่ 2 นำแนวคิดเรื่อง Triple Bottom Line หรือ The 3Ps มาใช้เช่นเดียวกัน และได้สะท้อนออกมาในรูปของคุณค่าต่าง ๆ ถึง 3 คุณค่า ได้แก่ คุณค่าด้านสังคม (Social Value) คุณค่าด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Value) และคุณค่าด้านการเงิน (Financial Value) หรือในแผนภาพที่ 2 ได้เรียกว่า Economic Value) โดยจะสังเกตได้ว่าคุณค่าด้านการเงิน ถือเป็นแนวคิดเดิมของ BSC ที่ทุกธุรกิจคุ้นชิน แต่การดำเนินธุรกิจในยุค ESG จำเป็นต้องมีการกำหนดและวัดผลตัวชี้วัดอื่นที่เพิ่มขึ้น เพื่อสะท้อนผลกระทบต่อด้านสังคมและสิ่งแวดล้อมของธุรกิจให้ออกมาในรูปของคุณค่าด้านสังคมและคุณค่าด้านสิ่งแวดล้อม

การดำเนินธุรกิจในยุค ESG พบว่าธุรกิจที่มีการเติบโตอย่างยั่งยืนมักเป็นธุรกิจที่มีความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ต่อสังคม และต่อสิ่งแวดล้อม โดยงานวิจัยหลายชิ้นพบว่าหลายธุรกิจมียอดขายและผลกำไรที่เพิ่มขึ้นเพราะกิจการเน้นผลิตสินค้าหรือบริการที่ตอบโจทย์ลูกค้า เป็นมิตรต่อสังคม และไม่ทำให้สิ่งแวดล้อมเสียหาย นำมาซึ่งการตื่นตัวของธุรกิจที่เน้นการนำ ESG มากำหนดเป็นส่วนสำคัญของกลยุทธ์ธุรกิจ สำหรับประเทศไทยเอง สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้ปรับเกณฑ์รวมแบบแสดงรายการข้อมูลประจำปี (แบบ 56-1) และรายงานประจำปี (แบบ 56-2) ให้เป็นแบบรายงานเดียว (แบบ 56-1 One Report) เพื่อลดภาระการจัดทำและจัดส่งรายงานประจำปีของบริษัทจดทะเบียนและเป็นการยกระดับการเปิดเผยข้อมูลด้านความยั่งยืน (ESG) ของบริษัทที่สะท้อนการทำธุรกิจสู่ความยั่งยืนอย่างเป็นรูปธรรม ภายใต้การกำกับดูแลกิจการที่ดี คำนึงถึงผลกระทบต่อสังคม และสิ่งแวดล้อม รวมถึงข้อมูลการปล่อยก๊าซเรือนกระจก และการเคารพสิทธิมนุษยชน โดยข้อมูลเหล่านี้จะแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพของธุรกิจ การปรับตัวรองรับความเสี่ยงในด้านต่าง ๆ รวมทั้งสะท้อนถึงประสิทธิภาพการบริหารต้นทุน ด้านพลังงานและทรัพยากรของบริษัท สร้างความน่าเชื่อถือให้กับนักลงทุน การยอมรับและสนับสนุนแบรนด์ของบริษัท ลดความเสี่ยงข้อขัดแย้งกับผู้มีส่วนได้เสียต่อไป ทั้งนี้แบบ 56-1 One Report จะเริ่มใช้บังคับกับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2564 ที่บริษัทจดทะเบียนต้องจัดทำและเผยแพร่ในปี 2565

