

## บทที่ 2

### วรรณคดีปริทัศน์เกี่ยวกับการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม

ในต่างประเทศได้มีการศึกษาเกี่ยวกับการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม (Social responsibility accounting - SRA)\* อย่างแพร่หลายตั้งแต่ต้นทศวรรษที่ 1970 เป็นต้นมา โดยศึกษาทั้งทางด้านทฤษฎีและด้านปฏิบัติ ดังนั้น จึงสามารถแบ่งวรรณคดีปริทัศน์ที่เกี่ยวกับ SRA ออกได้เป็น 2 ส่วน ส่วนแรกเป็นวรรณคดีปริทัศน์ด้านทฤษฎี และส่วนที่สองเป็นวรรณคดีปริทัศน์ด้านปฏิบัติ โดยมีรายละเอียดดังนี้

#### 2.1 วรรณคดีปริทัศน์ด้านทฤษฎี

การศึกษาเกี่ยวกับทฤษฎี SRA สามารถแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ โครงร่างแนวคิด (Conceptual frameworks) ซึ่งเป็นโครงร่างแนวคิดเกี่ยวกับ SRA เช่น ความหมาย วัตถุประสงค์ ขอบเขต หลักการและวิธีการในการวัดค่าและเปิดเผยข้อมูล เป็นต้น และโครงร่างดำเนินการ (Operational frameworks) ซึ่งเป็นโครงร่างในการดำเนินการเกี่ยวกับ SRA เช่น ควรมีขอบเขตเพียงใด ควรใช้วิธีการวัดค่าอย่างไร และควรเปิดเผยข้อมูลเพียงใดและอย่างไร การศึกษาได้กระทำโดยการตรวจสอบตัวแบบแนวคิด (Conceptual models) และตัวแบบดำเนินการ (Operational models) โดยมีรายละเอียดการศึกษาสรุปได้ดังต่อไปนี้

##### 2.1.1 ตัวแบบแนวคิด

วรรณคดีปริทัศน์ด้านตัวแบบแนวคิดของ SRA ที่สำคัญได้แก่ผลการศึกษาของ Ramanathan (1976), Burke (1984), Wartick and Cochran (1985), Logsdon (1985), Brooks (1986), และ Gray, Owen and Maunders (1987)

##### - Ramanathan (1976)

Ramanathan เป็นผู้ให้โครงร่างแนวคิดในการพัฒนาการบัญชีสังคม (Social accounting) โดยให้คำจำกัดความวัตถุประสงค์ และแนวคิดหลักไว้ดังนี้

---

\* ต่อไปนี้จะใช้คำย่อว่า SRA

วัตถุประสงค์ของการบัญชีสังคมได้แก่

วัตถุประสงค์ที่ 1

วัตถุประสงค์ของการบัญชีสังคมภาคเอกชน (Corporate social accounting) คือ เพื่อระบุ (Identify) และวัดค่า (Measure) ส่วนที่ช่วยเหลือสังคมสุทธิของบริษัทสำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งไม่เพียงแต่เฉพาะต้นทุนและผลประโยชน์ภายในกิจการ แต่ยังรวมถึงสิ่งที่เกิดจากผลกระทบภายนอกที่แตกต่างกันไปในแต่ละส่วนของสังคมด้วย

วัตถุประสงค์ที่ 2

วัตถุประสงค์ของการบัญชีสังคมภาคเอกชน คือ เพื่อช่วยตัดสินใจว่ากลยุทธ์และการปฏิบัติงานของบริษัทซึ่งมีผลกระทบโดยตรงต่อทรัพยากรที่เกี่ยวข้องและสถานะทางอำนาจของส่วนบุคคล ชุมชน ส่วนของสังคม และการแพร่ขยายของสังคม สอดคล้องกับสังคมดั้งเดิมที่มีส่วนร่วมอย่างกว้างขวาง ฝ่ายหนึ่ง กับ สิทธิที่ควรได้ตามกฎหมายของบุคคล อีกฝ่ายหนึ่ง หรือไม่

วัตถุประสงค์ที่ 3

วัตถุประสงค์ของการบัญชีสังคมภาคเอกชน คือ เพื่อให้ข่าวสารข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเป้าหมาย นโยบาย แผนการ การปฏิบัติงาน และส่วนช่วยเหลือของบริษัทที่มีต่อเป้าหมายของสังคม โดยก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด (Optimal manner) ต่อทุกองค์ประกอบของสังคม ข่าวสารข้อมูลที่เกี่ยวข้องคือ ข่าวสารข้อมูลที่เป็นประโยชน์และช่วยในการตัดสินใจของสาธารณชน โดยพิจารณาถึงทางเลือกสังคมและการแบ่งสรรทรัพยากรสังคม ประโยชน์สูงสุดหมายความว่ากลยุทธ์การรายงานถึงประสิทธิผลของการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนกับผลประโยชน์ ซึ่งยังต้องเกิดประโยชน์สูงสุดในการจัดให้พอดีกันสำหรับความขัดแย้งทางข่าวสารข้อมูลที่จะเกิดขึ้นในระหว่างองค์ประกอบของสังคมต่าง ๆ ของบริษัท

แนวคิดต่าง ๆ ของการบัญชีสังคมได้แก่

แนวคิดที่ 1

รายการทางสังคม (Social transaction) หมายถึง การที่บริษัทบริโภคหรือให้ทรัพยากรเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและสังคม ซึ่งมีผลกระทบผลประโยชน์ส่วนได้เสียทั้งโดยชัดเจนและโดยปริยายขององค์ประกอบของสังคมของบริษัท และไม่สามารถดำเนินการผ่านตลาดตามปกติได้

แนวคิดที่ 2

โซห่วยสังคม (Social overheads) หมายถึง การที่บริษัทสละทรัพยากรที่บริโภคให้แก่สังคม และผลตอบแทน (Social returns) หมายถึง การที่บริษัทได้ประโยชน์จากทรัพยากรของสังคมด้วยเหตุจากรายการทางสังคม หรืออีกนัยหนึ่งโซห่วยสังคมคือมูลค่าที่ถูกวัดออกมาของผลบวกต่อภายนอกบริษัท และผลตอบแทนสังคมคือมูลค่าที่ถูกวัดออกมาของผลบวกต่อภายนอกบริษัท

### แนวคิดที่ 3

กำไรสังคม (Social income) หมายถึง ส่วนที่ช่วยเหลือสังคมของบริษัทสำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่ง คำนวณโดยวิธีการทางคณิตศาสตร์เช่นเดียวกับการวัดกำไรสุทธิของบริษัทตามที่เคยถือปฏิบัติ โดยการนำโซห่วยสังคมและผลตอบแทนสังคมเข้ามาคำนวณรวมกัน หากผลตอบแทนสูงกว่าโซห่วยสังคม คือ กำไรสังคม

### แนวคิดที่ 4

องค์ประกอบสังคม (Social constituents) หมายถึง กลุ่มบุคคลในสังคมที่แตกต่างกันอย่างชัดเจน ให้ความหมายโดยนัยในวัตถุประสงค์ที่ 2 และแสดงความหมายชัดเจนในวัตถุประสงค์ที่ 3 ของบัญชีสังคม ซึ่งบริษัทถือว่ามีสัญญาสังคม (Social contract)

### แนวคิดที่ 5

ส่วนของสังคม (Social equity) เป็นการวัดการเปลี่ยนแปลงโดยสรุปในสิทธิเรียกร้อง (Claims) ซึ่งแต่ละองค์ประกอบของสังคมถือว่ามีในบริษัท

### แนวคิดที่ 6

สินทรัพย์สังคมสุทธิ (Net social assets) ของบริษัท เป็นการวัดการรวมของส่วนช่วยเหลือที่ไม่เกี่ยวกับตลาดต่อการกินคืออยู่ดีของสังคมหักออกด้วยค่าเสื่อมสินที่ไม่เกี่ยวกับตลาดของทรัพยากรของสังคมระหว่างอายุของบริษัท

Ramanathan คำนึงถึงการปฏิบัติงานด้านสังคมขององค์กรในทุกด้าน โครงร่างของเขากว้างกว่า SRA เพราะไม่ได้แยกแยะระหว่าง SRA กับ TIA (Total impact accounting) วัตถุประสงค์ที่ 1 มีวัตถุประสงค์ชัดเจนที่การวัดผลกระทบทั้งหมดของกิจกรรมขององค์กรตลอดจนถึงส่วนที่ช่วยเหลือสังคมสุทธิ วัตถุประสงค์ที่ 3 ใกล้เคียงกับเป้าหมายของ SRA ที่ยอมรับโดยปกติ นั่นคือ การให้ข่าวสารข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบริษัทที่เหมาะสมตามความต้องการของแต่ละองค์ประกอบของสังคม วัตถุประสงค์ที่ 2 อาจจะเกี่ยวข้องกับทั้ง SRA และ TIA

ตัวแบบโครงร่างนี้ถือว่าเป็นงานสร้างสรรค์ชิ้นหนึ่งในการพัฒนาการบัญชีสังคมที่มีโครงร่าง แต่มีข้อจำกัดในการพิจารณาว่าอะไรควรที่จะรวมเข้าไว้ในรายงานของการบัญชีเพื่อสังคมบ้าง

#### - Burke (1984)

Burke เป็นผู้ให้ตัวแบบแนวคิดของระบบข่าวสารข้อมูลการบัญชีสังคม (Social accounting information system - SAIS) ซึ่งต้องการที่จะช่วยผู้ตัดสินใจหรือผู้ใช้ข้อมูล เพื่อเลือกแผนการณด้วยวัตถุประสงค์ของสังคมที่ได้รับประโยชน์ชัดเจน โดยมีแนวทางพื้นฐาน 5 ประการ ในการพัฒนา SAIS รวมทั้งการอ้างอิงข่าวสารข้อมูลสังคมดังต่อไปนี้

“...การหาความหมายที่แน่นอนว่าจะอะไรบ้างที่ประกอบเป็นข่าวสารข้อมูลสังคม ควรจะหลีกเลี่ยง อาณาจักรของสังคมไม่มีขอบเขตทางธรรมชาติ ดังนั้น จะเป็นการดีกว่าที่ข่าวสารข้อมูลสังคมถูกระบุไว้อย่างหลวม ๆ ว่าประกอบด้วยกลุ่มของข่าวสารข้อมูลที่ตามปกติไม่ได้คำนึงถึง เศรษฐกิจ หรือเทคโนโลยีตามปกติ ที่เกี่ยวข้องกับค่านิยม ความสัมพันธ์ เช่น ตามกฎหมาย พฤติกรรม และความกังวลของบุคคล ที่อาจจะมีผลกระทบอย่างสำคัญ ทั้งด้านการเงินและอื่น ๆ ต่อการปฏิบัติงานขององค์กรและความสำเร็จตามเป้าหมายของบริษัท...” (Burke, 1984, p.100)

ถึงแม้ว่าเมื่อการคำนึงถึงหน้าที่ในการตัดสินใจภายในขององค์กร ตัวแบบที่เสนอโดย Burke จะก่อให้เกิดการเปิดเผยข่าวสารข้อมูล SRA ต่อสังคมเพื่อส่งสัญญาณว่า การคำนึงถึงสิ่งแวดล้อมและสังคมได้กลายมาเป็นเรื่องภายใน Burke ได้สร้างตัวแบบ (Model) ขึ้น 3 ตัวแบบ ดังนี้

ตัวแบบที่ 1 แสดงถึงหน้าที่ในเบื้องต้นของ SAIS คือ เพื่อสำรวจสิ่งแวดล้อม เพื่อให้ข่าวสารข้อมูลเกี่ยวกับเป้าหมายสังคม เพื่อให้ข้อมูลส่วนนำเข้า (Inputs) แก่การตัดสินใจ โดยเฉพาะ และเพื่อประเมินประสิทธิผลโดยรวมของระบบ

ตัวแบบที่ 2 ให้ความสำคัญต่อยุทธศาสตร์ของส่วนประกอบการสังเกตอย่างใกล้ชิด (Surveillance) โดยทั่วไปของ SAIS ซึ่งเกี่ยวข้องกับการกล่าวขวัญกันในปัจจุบัน เพราะว่าด้านหนึ่งของการสังเกตอย่างใกล้ชิดถูกอธิบายว่าเป็น “...การประเมินโดยรวมของการปฏิบัติงานทางสังคมของบริษัท รวมทั้งรายงานความก้าวหน้าของความเติบโตของบริษัท...” (Burke, 1984, p.107)

ตัวแบบที่ 3 แสดงตัวแบบเต็ม ซึ่ง SAIS เกี่ยวข้องกับปัจจัยภายนอก โอกาสมากพอที่จะดำรงอยู่สำหรับการเกิด SRA ด้วยระบบการสังเกตอย่างใกล้ชิดโดยทั่วไป และกระบวนการประเมินทั้งภายนอกและภายใน

#### - Wartick and Cochran (1985)

Wartick and Cochran กล่าวว่า มี 3 สิ่งที่ทำหายในการพัฒนาตัวแบบการปฏิบัติงานทางสังคมภาคเอกชน ได้แก่ ความรับผิดชอบทางเศรษฐกิจ ความรับผิดชอบต่อสาธารณะ และความรับผิดชอบต่อสังคม อย่างไรก็ตาม แม้ว่าสิ่งที่ทำหายเหล่านี้จะเป็นสิ่งจำเป็นในการพัฒนาในอนาคต แต่ก็ในรูปแบบการจัดการเรื่องเกี่ยวกับสังคม ตัวแบบที่พัฒนาขึ้นนี้สอดคล้องกับการใช้ SRA เพื่อแสดงถึงพัฒนาการของการปฏิบัติงานทางสังคมภาคเอกชน และการจัดการเรื่องของสังคม

#### - Logsdon (1985)

Logsdon ได้ตรวจสอบการตอบสนองขององค์กรต่อเรื่องสิ่งแวดล้อม โดยเฉพาะอย่างยิ่งกับตัวอย่างของมลภาวะทางอากาศที่เกิดจากบริษัทโรงกลั่นน้ำมันของสหรัฐอเมริกา อย่างไรก็ตาม ตัวแบบโครงสร้างที่เธอใช้ได้นำมาแนะนำในครั้งนี้ด้วย เพราะว่าได้แสดงรายละเอียด

วิธีการที่การเปิดเผยข้อมูล SRA อาจจะเป็นส่วนสำคัญส่วนหนึ่งของกลยุทธ์ที่องค์กรนำมาใช้เมื่อต้องเผชิญหน้ากับเรื่องเกี่ยวกับสังคม ฝ่ายบริหารขององค์กรอาจจะได้ตอบโดยพฤติกรรมต่อต้านหรือยอมรับด้วยขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งใน 3 ขั้นตอนของการพัฒนาในเรื่องนี้ ซึ่งได้แก่ การปรากฏออกมา (Emergence) การออกกฎหมาย (Legislation) และการออกกฎเกณฑ์ข้อบังคับ (Regulation)

ในการทดสอบพฤติกรรมของบริษัทในอุตสาหกรรมกลั่นน้ำมันเป็นเวลากว่า 35 ปี Logsdon ได้พัฒนาเครื่องวัดความรับผิดชอบต่อสังคมวิธีหนึ่ง คือ การตอบสนองของบริษัท หรือพฤติกรรมต่อต้านและยอมรับ ซึ่งขึ้นอยู่กับการรวมของ 4 ส่วนประกอบอันได้แก่

1. รายงานเกี่ยวกับมลภาวะทางอากาศโดยผู้บริหารระดับสูง
2. โอกาสในโครงสร้างองค์กรที่มอบหมายให้รับผิดชอบในเรื่องนี้
3. การกระทำทางด้านเทคนิคเพื่อลดมลภาวะทางอากาศที่เกิดจากการกลั่นน้ำมัน
4. การกระทำทางการเมืองและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับมลภาวะทางอากาศ

ข้อเสนอได้ถูกพัฒนาเกี่ยวกับส่วนประกอบเพื่อทำนายการตอบสนองในรูปแบบทั้งต่อต้านและยอมรับ Logsdon ได้ใช้รายงานประจำปีเพื่อเผยแพร่การบันทึกของบริษัท และพัฒนาระบบการรายงานเพื่อประเมินการปฏิบัติงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม

เมื่อบริษัทมีพฤติกรรมต่อต้านจะไม่มีส่วนที่เปิดเผยใน SRA ยกเว้นกรณีที่กฎหมายบังคับ หรือกรณีเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการวัดเมื่อมีการพิจารณาต้นทุนของการยินยอมบางส่วนหรือไม่ยินยอม แต่สำหรับบริษัทที่มีพฤติกรรมยอมรับ วิธีการในการพัฒนาระบบข่าวสารข้อมูลให้เหมาะสมและการสื่อสาร 2 ทางกับสิ่งแวดล้อมจะชัดเจน กระบวนการนี้จะรวมรายงานทางบัญชีและเป็นส่วนหนึ่งของการแพร่ขยายของการบัญชีเพื่อให้มีความรับผิดชอบต่อสังคมมากขึ้น

#### - Brooks (1986)

Brooks ได้ศึกษารายชื่อกฎ SRA ในประเทศแคนาดา โดยได้กำหนดตัวแบบโครงสร้างที่สร้างรายงานปกติ โดยให้เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการพัฒนา กำกับดูแล และควบคุมการปฏิบัติงานทางสังคมภาคเอกชน ตัวแบบที่ Brooks พัฒนาขึ้น คือ ตัวแบบสำหรับการจัดการการปฏิบัติงานของบริษัทซึ่งประกอบด้วย 5 ขั้นตอน ได้แก่

- ก. การกำหนดเป้าหมายทางสังคม
- ข. การทำให้เป้าหมายทางสังคมเป็นไปได้ในการดำเนินงาน
- ค. การวัดการปฏิบัติงานทางสังคมภาคเอกชน
- ง. การกำกับดูแลการปฏิบัติงานทางสังคมภาคเอกชน
- จ. การควบคุมการปฏิบัติงานของบริษัท

Brooks ยังได้พัฒนาขั้นตอนสำหรับการวัดการบัญชีสังคมและระบบการเปิดเผย โดยขอบเขตของกิจกรรมของบริษัทในการรับผิดชอบต่อสังคมได้ถูกพัฒนาขึ้นภายใต้การควบคุมโดยตรงของคณะกรรมการบริษัท วัดอุปสงค์ทางสังคมถูกกำหนดและถูกดำเนินการ และการปฏิบัติ การทางสังคมถูกวัด กำกับดูแล และควบคุม SRA ควรจะเข้าไปเกี่ยวข้องกับขั้นตอนการวัด การกำกับดูแล และการควบคุม กระบวนการวัดและการเปิดเผยเป็นเรื่องที่สำคัญที่สุดของการดำเนินการทั้งหมดและเกี่ยวข้องกับหน้าที่ทางบัญชีในความสัมพันธ์ที่ถาวรและจัดระบบไว้ดีแล้ว และไม่อยู่ในลักษณะของความไม่สมบูรณ์และเฉพาะกาลดังเช่นที่เกิดขึ้นเป็นประจำในปัจจุบัน

นอกจากนี้ Brooks ยังได้เสนอโครงร่างการเปิดเผยการปฏิบัติงานทางสังคมภาคเอกชน ซึ่งมีรายละเอียดของข่าวสารข้อมูลที่จำเป็นมากขึ้น แต่ยังไม่เพียงพอสำหรับการพิจารณาให้เป็นตัวแบบดำเนินการ แต่ก็ให้แนวคิดพื้นฐานได้พอสมควร ทั้ง 3 ตัวแบบที่ Brooks นำมาแสดงไว้นี้มี การวางโครงสร้างปะติดปะต่อเป็นเรื่องราวสอดคล้องกันซึ่งจะช่วยในการพัฒนา SRA ได้

#### - Gray, Owen and Maunders (1987)

Gray, Owen and Maunders ได้ให้รูปแบบของตัวแบบแนวคิดไว้ 2 รูปแบบ รูปแบบที่ 1 เป็นรูปแบบเกี่ยวกับคุณลักษณะที่ต้องการของรายงานสังคม โดยได้พัฒนาจากตำแหน่งคุณค่าของความรับผิดชอบต่อสังคม (Accountability) หรือความมีประโยชน์ขององค์กรสำหรับผลกระทบต่อสังคม คุณลักษณะที่ต้องการคือ

1. รายงานจะต้องแนบด้วยงบเต็มของวัดอุปสงค์โดยทั่วไปที่ตั้งใจของรายงาน งบนี้ควรจะช่วยให้ผู้อ่านประเมินได้ว่า (ก) เลือกข่าวสารข้อมูลโดยวิธีการใดและทำไม (ข) ทำไมจึงเลือกวิธีการแสดงรายการวิธีนี้
2. วัดอุปสงค์ของรายงานสังคมควรจะให้ข่าวสารข้อมูลแก่สังคมเกี่ยวกับกิจกรรมที่เพิ่มเติม ซึ่งองค์กรได้รับผิดชอบทำให้ประสบผลสำเร็จ
3. รายงาน การเลือกข้อมูล การเน้น วิธีการในการแสดงรายการ และการหาได้ ควรให้ข่าวสารข้อมูลที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับวัดอุปสงค์ โดยเฉพาะอย่างยิ่งวัดอุปสงค์ที่กำหนดไว้สำหรับกลุ่มสนใจที่เกี่ยวข้องโดยตรง
4. รายงานควรแสดงให้เห็นถึงข้อมูลดิบทางตรง หรือไม่มีการปรุงแต่ง ซึ่งสามารถเข้าใจง่ายโดยบุคคลที่ไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญแต่ได้อ่านรายงานอย่างระมัดระวังและรู้จักคิด รายงานควรจะต้องมีการตรวจสอบ

แม้ว่าจะเป็นคำกล่าวที่สำคัญเพราะเป็นครั้งแรกแต่กลุ่มของคุณลักษณะไม่ได้ให้ทิศทางหรือรายละเอียดใด ๆ เกี่ยวกับว่าอะไรควรจะถูกรวบรวมไว้บ้าง ที่นอกเหนือจากสิ่งทั่ว ๆ ไป สำหรับรูปแบบของตัวแบบแนวคิดที่ 2 จะชี้ให้เห็นถึงอิทธิพลระดับแรกและความสัมพันธ์

ระหว่างองค์กรกับสิ่งแวดล้อม เช่น รัฐบาล หน่วยราชการส่วนท้องถิ่น ธนาคาร กองทุนบำเหน็จ บำนาญและการประกันชีวิต ลูกค้า พนักงาน สภาอุตสาหกรรม บริษัทที่เป็นโรงงาน บริษัทที่เป็น กิจการขายสินค้าและให้บริการ และผู้ถือหุ้น เป็นต้น

จากวรรณคดีปริทัศน์ด้านตัวแบบแนวคิดของ SRA ข้างต้น ทำให้ได้ทราบโครงร่าง แนวคิดเกี่ยวกับ SRA ที่นำมาใช้กับการวิจัยนี้ได้ กล่าวคือโครงร่างแนวคิดหรือตัวแบบแนวคิดที่ได้ ตรวจสอบมีความหลากหลายมากและเป็นการยากที่จะได้รูปแบบที่เป็นสามัญ (Common pattern) นอกจากนี้ในการพิจารณาถึงความรับผิดชอบต่อสังคม ปรากฏว่ามีความหมายที่กว้างขวางกว่าที่ปฏิบัติ กันอยู่ในปัจจุบัน

ผู้ที่ได้ให้โครงร่างแนวคิดในการพัฒนาบัญชีเกี่ยวกับสังคมเป็นคนแรกคือ Ramanathan (1976) โดยได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ของการบัญชีสังคมภาคเอกชน และให้ความหมายของ ก้อยคำในรายงานเกี่ยวกับสังคม ได้แก่ รายการทางสังคม (Social transaction) โสหุ่ยสังคม (Social overheads) ผลตอบแทนสังคม (Social returns) กำไรสังคม (Social income) องค์ประกอบสังคม (Social constituents) ส่วนของสังคม (Social equity) และสินทรัพย์สังคมสุทธิ (Net social assets) ต่อมาในปี ค.ศ. 1984 Bruke ได้ให้ตัวแบบเพิ่มเติมเป็นตัวแบบแนวคิดของระบบข่าวสารข้อมูล การบัญชีสังคม (Social accounting information system - SAIS) เพื่อพยายามให้เป็นที่พอใจของ ผู้ตัดสินใจทั้งภายในและภายนอกกิจการ เขาเห็นว่าในที่สุดแล้วผู้ตัดสินใจทั้งสองกลุ่มมีความพอใจ ตรงกัน คือในระยะยาวแล้วผู้ใช้ข้อมูลต้องแน่ใจได้ว่าการตัดสินใจผู้ตัดสินใจจะต้องเข้าใจเรื่อง เกี่ยวกับสังคมอย่างเพียงพอ นอกจากนี้เขายังได้ให้ขอบเขตข่าวสารข้อมูลทางสังคมอย่างกว้าง ๆ

ในปีต่อมา Wartick and Cochran (1985) ได้ใช้วิธีการในการพัฒนาการบัญชีเกี่ยวกับ สังคมด้าน SRA ด้วยการพัฒนาตัวแบบการปฏิบัติงานทางสังคมภาคเอกชนที่เกี่ยวข้องกับความ รับผิดชอบต่อสังคม ตัวแบบที่พวกเขาได้พัฒนาขึ้นสอดคล้องกับการใช้ SRA ซึ่งแสดงถึงพัฒนาการ ของการปฏิบัติงานทางสังคมภาคเอกชนและการจัดการเรื่องของสังคม ในปีเดียวกันนั้น Logsdon (1985) ได้ให้โครงร่างแนวคิดในการเปิดเผยข้อมูล SRA โดยคำนึงถึงพฤติกรรมการตอบสนองต่อ สิ่งแวดล้อมของบริษัท โครงร่างแนวคิดของเธอส่วยฝ่ายบริหารมากกว่านักบัญชี ผลงานของเธอได้ แสดงให้เห็นถึงท่าทีของฝ่ายบริหารที่จะขยายหรือจำกัดโอกาสในการรับรู้ข่าวสารข้อมูลของผู้ที่ เกี่ยวข้อง ซึ่งเป็นภาระหน้าที่ของนักบัญชีที่จะต้องพยายามขยายขอบเขตการให้บริการด้านข่าวสาร ข้อมูลแก่ฝ่ายบริหาร เพื่อวัตถุประสงค์ในการตัดสินใจหรือเพื่อให้บริการแก่สังคมในรูปแบบของ รายงานความรับผิดชอบต่อสังคม

ในปี ค.ศ. 1986 Brooks ได้ให้ตัวแบบรวบยอดซึ่งนำมาจากโครงร่างทั้งหมดที่พัฒนา โดยคณะกรรมการบริษัทหรือคณะผู้บริหารระดับสูงของบริษัทผ่านขั้นตอนการนำมาใช้ปฏิบัติ เพื่อใช้ สำหรับการวัด SRA และระบบการเปิดเผยข้อมูล โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเสนอโครงร่างในการเปิดเผย

ข้อมูล ต่อมาในปี ค.ศ. 1987 Gray, Owen and Maunders ได้ให้รูปแบบตัวแบบแนวคิดที่เป็นแนวทางในการรายงาน SRA โดยกำหนดว่ารายงานที่สังคมต้องการควรมีลักษณะอย่างไร ผู้ที่เกี่ยวข้องในสังคมต้องการได้รับข้อมูลอะไรจากรายงานบ้าง

จากโครงร่างแนวคิดที่ได้จากวรรณคดีปริทัศน์ทำให้ทราบความหมาย วัตถุประสงค์ และขอบเขตของการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม ซึ่งสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการพัฒนาการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมในประเทศไทยและใช้เป็นแนวทางในการออกแบบรูปแบบรายงานที่เหมาะสมและตรงตามความต้องการของผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย

### 2.1.2 ตัวแบบดำเนินการ

ตัวแบบดำเนินการจะให้รายละเอียดมากขึ้นว่าอะไรควรจะเปิดเผยในรายงาน SRA ตัวแบบเหล่านี้เรียกชื่อว่าตัวแบบดำเนินการเพราะได้ให้รายละเอียดเพิ่มเติมมากขึ้น ตัวแบบเหล่านี้สามารถเรียงลำดับก่อนหลังได้ดังนี้ The corporate report (ASSC, 1975), Cheng (1976), The UK government green paper (HMSO, 1977), The French Bilan Social (1977), The stamp report (CICA, 1980), Jackman (1982), และ UEC recommendations (1983)

#### - The corporate report (ASSC, 1975)

ในเดือนกรกฎาคม ค.ศ. 1976 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี (The Accounting Standards Steering Committee - ASSC) ของสถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในอังกฤษ และเวลส์ได้พิมพ์เผยแพร่รายงานบริษัท (The corporate report) ขึ้น เอกสารนี้มีความตั้งใจที่จะให้เป็นก้าวแรกที่น่าไปสู่การทบทวนอย่างสำคัญเกี่ยวกับ ผู้ใช้รายงาน วัตถุประสงค์ และวิธีการการรายงานทางการเงินสมัยใหม่ในสหราชอาณาจักร

The corporate report ได้เสนอแนะความหมายของการบัญชีสังคมไว้ว่าเป็น “...การรายงานถึงต้นทุนและผลประโยชน์ ซึ่งอาจจะสามารถหรืออาจจะไม่สามารถระบุจำนวนในรูปของเงินตราได้ ที่เกิดจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ชุมชนได้รับอย่างมีสาระสำคัญ ทั้งกลุ่มชุมชนใดชุมชนหนึ่งโดยเฉพาะหรือกลุ่มชุมชนโดยทั่วไป ซึ่งกลุ่มชุมชนที่ต้องรับผลอันนี้ไม่ได้มีความสัมพันธ์โดยตรงกับหน่วยงานที่รายงาน...” (ASSC, 1975, para. 6.46) และต้นทุนและผลประโยชน์นี้ยังไม่ควรจะรับรู้เกินกว่าเทคนิคที่ใช้จะต้องยอมรับได้ มีวัตถุประสงค์ และพิสูจน์ได้ เทคนิคเหล่านี้จะต้องพัฒนาจนปรากฏให้เห็นว่าไม่มีความลำเอียงต่อผลกระทบของกิจกรรมทางเศรษฐกิจไม่ว่าจะเป็นไปในทางบวกหรือลบ

ข้อเสนอแนะอื่น ๆ สำหรับการกระทำใน The corporate report รวมทั้งเรื่องราวทั้งหลายที่ควรจะเป็นส่วนหนึ่งของสาขา SRA ได้แก่ งบแสดงมูลค่าเพิ่ม รายงานลูกจ้าง งบเกี่ยวกับความคาดหวังในอนาคต รายงานวัตถุประสงค์ของบริษัท และการรายงานแยกตามส่วน ๆ



ข้อเสนอแนะเหล่านี้ จากการที่ได้มีการถกเถียงเกี่ยวกับความจำเป็นสำหรับความมีประโยชน์และสิทธิของสมาชิกอื่น ๆ เพิ่มเติมในการที่จะได้รับข่าวสารข้อมูล แสดงให้เห็นว่า The corporate report อย่างน้อยก็ได้ให้ตัวแบบแนวคิดบางส่วนของ SRA สิ่งที่แนบไปกับรายงานประกอบด้วยตัวอย่างรายละเอียดของรายงานลูกจ้าง และแสดงให้เห็นว่าอะไรบ้างควรจะรวมเข้าอยู่ในรายงานวัตถุประสงค์ของบริษัท หลังจากความไม่แน่ใจในตอนต้นเมื่อได้พิจารณาแล้วจึงสามารถตัดสินใจได้ว่า The corporate report เป็นแนวคิดดำเนินการ

#### - Cheng (1976)

Cheng ได้กล่าวถึงรายงานเกี่ยวกับการดำเนินการของเศรษฐกิจสังคม (Socio-economic operations) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงแนวคิดที่สำคัญของรายงานนี้ว่ารวมถึงรายการต่าง ๆ ที่องค์กรธุรกิจให้กับสังคมหรือรับเอาจากสังคม รายงานนี้จัดทำเป็นรูปตารางของค่าใช้จ่าย จัดทำทั้งด้วยความสมัครใจและไม่สมัครใจโดยธุรกิจเพื่อปรับปรุงสวัสดิการของลูกจ้าง ความปลอดภัยสาธารณะของผลิตภัณฑ์ หรือเงื่อนไขของสิ่งแวดล้อม สิ่งซึ่งเชยกับค่าใช้จ่ายเหล่านี้ควรจะเป็นส่วนที่หักออกจากส่วนที่จะคิดจากกิจกรรมสังคมที่ไม่ได้หักออกแต่ควรจะหักออก

รายงานเกี่ยวกับการดำเนินการของเศรษฐกิจของ Cheng แบ่งออกเป็น 3 ส่วน ได้แก่

1. กิจกรรมภายในของการดำเนินการภายใน ประกอบด้วยกิจกรรมเกี่ยวกับแผนการฝึกอบรมเกี่ยวกับงาน การปรับปรุงความปลอดภัยของลูกจ้างและสุขภาพ การปรับปรุงสภาพในการทำงาน และความพยายามในการประหยัดพลังงาน

2. ความสัมพันธ์ภายนอกของการดำเนินงานภายใน ประกอบด้วยการมีส่วนช่วยเหลือการกุศล การติดตั้งเครื่องมือเครื่องใช้ในการควบคุมมลภาวะ แผนการช่วยเหลือการศึกษาสาธารณะ การให้นักเรียนนักศึกษาผู้ยืมเงินเรียน การนำวัสดุใช้แล้วกลับมาใช้อีก และการวัดความพอใจของลูกจ้าง

3. การพิจารณาถึงจริยธรรมทางสังคมของการดำเนินการภายนอก ประกอบด้วยการพัฒนาทรัพยากรบุคคล การให้ความช่วยเหลือทางด้านเทคนิค ความพยายามในการพัฒนาขีดความสามารถในการผลิตทางการเกษตร และยกระดับมาตรฐานการครองชีพในบางภูมิภาค เช่นเดียวกับรายงานเกี่ยวกับจริยธรรมของบริษัท และรายงานเกี่ยวกับเป้าหมายกำไรและการขายที่สมเหตุสมผล ความคิดเห็นส่วนใหญ่ในกรอบความคิดของ Cheng สามารถใช้กับ SRA ได้อย่างดี แม้ว่าจะมีปัญหาเกี่ยวกับการวัดค่าส่วนที่เกี่ยวข้องกับภายนอก

- The UK government green paper (HMSO, 1977)

The UK government green paper ได้อ้างถึงว่าการบัญชีสังคมเน้น “...ความหมาย (Term) ซึ่งครอบคลุมกลุ่มของความเห็นซึ่งส่วนใหญ่แล้วยังอยู่ในขั้นของการพัฒนาในระยะแรก ๆ เท่านั้น อย่างง่ายที่สุดคือเกี่ยวข้องกับรายงานรายการส่วนบุคคล เช่น การต่อต้านมลภาวะสิ่งแวดล้อม หรือการวัดค่าความปลอดภัยและสุขภาพ ซึ่งอาจจะมีผลสำคัญต่อผลกระทบของสังคมมากกว่าผลทางการเงินต่อบริษัท...” (HMSO, 1977, p.16) นอกจากนี้ The green paper ยังให้ความเห็นสอดคล้องกับ The corporate report คือ ควรรวมงบแสดงมูลค่าเพิ่ม งบแสดงการจ้างงานและการจำแนกรายละเอียด งบแสดงโอกาสในอนาคต และการเปิดเผยการใช้พลังงาน มีเพียงรายงานเกี่ยวกับพนักงานเท่านั้นที่แตกต่างกัน The green paper ได้จำกัดรูปแบบดำเนินการว่า SRA ควรจะเปิดเผยข่าวสารข้อมูลใดบ้าง

- The French Bilan social (1977)

The French Bilan social มีอายุมาตั้งแต่ ปี ค.ศ. 1977 แม้ว่า Gray, Owen and Maunders (1987) จะให้ข้อสังเกตว่าการกำหนดน่าจะเกิดตั้งแต่การเกิดความไม่สงบในสังคมยุโรป ในปี ค.ศ. 1968 กฎหมายในขณะนั้นได้กำหนดให้บริษัทที่มีลูกจ้างตั้งแต่ 750 คนขึ้นไปต้องเผยแพร่ งบดุลสังคม (Social balance sheet) ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1979 หลังจากนั้นได้มีการแก้ไขปรับปรุงเพิ่มเติม โดยเริ่มตั้งแต่ปี ค.ศ. 1982 กำหนดให้บริษัทที่มีลูกจ้างตั้งแต่ 300 คนขึ้นไปต้องรายงานด้วย ปัจจุบันบริษัทฝรั่งเศสกว่า 7,000 แห่งอยู่ในข่ายต้องปฏิบัติตามกฎหมายนี้ Gray, Owen and Maunders (1987, p.28) ได้หมายเหตุไว้ว่า “...งบดุลสังคมของฝรั่งเศสเกี่ยวข้องกับโดยเฉพาะกับเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจ้างงาน ข่าวสารข้อมูลได้ถูกกำหนดไว้ภายใน 7 หัวข้อเรื่อง ดังนี้

1. จำนวนการจ้างงาน
2. ค่าจ้างและผลประโยชน์ตอบแทนอื่น
3. เงื่อนไขเกี่ยวกับความปลอดภัยและสุขภาพ
4. สภาพในการทำงานอื่น ๆ
5. การศึกษาและการฝึกอบรม
6. ความสัมพันธ์ทางอุตสาหกรรม
7. เรื่องอื่น ๆ เกี่ยวกับคุณภาพชีวิตในการทำงานในปี ปัจจุบัน และ 2 ปีล่วงมาแล้ว ...”

ปริมาณของข่าวสารข้อมูลที่ต้องเปิดเผย แตกต่างกันไปตามขนาดของแต่ละบริษัทและตามปัจจัยอื่น ๆ บางรายงานอาจจะใหญ่มากทีเดียว แต่ทุกรายงานไม่ต้องการตรวจสอบ

- The stamp report (CICA, 1980)

ในเดือนมิถุนายนปี ค.ศ. 1980 สถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตประเทศแคนาดา (The Canadian Institute of Chartered Accountants - CICA) ได้พิมพ์เผยแพร่ผลการศึกษาวិจัยเรื่อง “Corporate Reporting : Its Future Evolution” ซึ่งเขียนโดยศาสตราจารย์ Edward Stamp แรงจูงใจที่สำคัญที่อยู่เบื้องหลังความพยายามนี้คือ ประการแรก โครงร่างแนวคิดของ FASB ไม่เหมาะสมสำหรับประเทศแคนาดา กล่าวคือ สภาพแวดล้อม ประวัติศาสตร์ การเมือง และกฎหมาย ระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดามีความแตกต่างกัน และประการที่สอง โครงร่างใหม่จะให้แนวทางแก้ปัญหาในการปรับปรุงคุณภาพของมาตรฐานการบัญชีการเงินของบริษัทซึ่งเป็นแนวทางแก้ปัญหาของประเทศแคนาดาเอง

วิธีการเข้าสู่ปัญหาที่ใช้สนับสนุนใน Stamp report คือค่อยเป็นค่อยไป โดยเริ่มจากการระบุปัญหาและประเด็นทางแนวคิด และให้ทางแก้ไขในรูปของการระบุวัตถุประสงค์ของการรายงานทางการเงินของบริษัท ผู้ใช้รายงานของบริษัท ลักษณะของความต้องการของผู้ใช้ และเกณฑ์สำหรับประเมินคุณภาพของมาตรฐานและของควมมีประโยชน์ต่อบริษัทในฐานะที่เป็นส่วนประกอบที่เป็นไปได้ของโครงร่างแนวคิดของประเทศแคนาดา

การจัดประเภทผู้ใช้รายงานของบริษัทในประเทศแคนาดากว้างขวางมาก โดยแบ่งประเภทผู้ใช้ออกเป็น 15 ประเภท ได้แก่

1. ผู้ถือหุ้น ในปัจจุบัน และมีโอกาสที่จะเป็นในอนาคต
2. เจ้าหนี้ระยะยาว ในปัจจุบัน และมีโอกาสที่จะเป็นในอนาคต
3. เจ้าหนี้ระยะสั้น ในปัจจุบัน และมีโอกาสที่จะเป็นในอนาคต
4. นักวิเคราะห์และที่ปรึกษาที่ให้บริการแก่ผู้ใช้ใน 3 ประเภทข้างต้น ในปัจจุบัน
5. ลูกจ้าง ในอดีต ปัจจุบัน และมีโอกาสที่จะเป็นในอนาคต
6. กรรมการบริษัทที่ไม่ได้เป็นผู้บริหาร ในปัจจุบัน และมีโอกาสที่จะเป็นในอนาคต
7. ลูกค้า ในอดีต ปัจจุบัน และมีโอกาสที่จะเป็นในอนาคต
8. คู่ค้า ในปัจจุบัน และมีโอกาสที่จะเป็นในอนาคต
9. กลุ่มอุตสาหกรรม ในปัจจุบัน และมีโอกาสที่จะเป็นในอนาคต
10. สหภาพแรงงาน ในปัจจุบัน และมีโอกาสที่จะเป็นในอนาคต
11. รัฐมนตรี และกระทรวงในรัฐบาล ในปัจจุบัน และมีโอกาสที่จะเป็นในอนาคต

12. สาธารณชน ในปัจจุบัน และมีโอกาสที่จะเป็นในอนาคต
13. หน่วยงานที่ออกกฎระเบียบ ในปัจจุบัน และมีโอกาสที่จะเป็นในอนาคต
14. บริษัทอื่น ทั้งในประเทศและต่างประเทศ ในปัจจุบัน และมีโอกาสที่จะเป็นในอนาคต
15. ผู้กำหนดมาตรฐานและนักวิจัยทางวิชาการ ในปัจจุบัน และมีโอกาสที่จะเป็นในอนาคต

- Jackman (1982)

Jackman ได้สร้างขอบเขตสำหรับการเปิดเผย โดยมีรายละเอียดประกอบมากมาย ซึ่งช่วยให้ธุรกิจสามารถนำไปใช้ในการปรับปรุงการรายงานต่อสังคมในหัวข้อเรื่องต่อไปนี้คือ ความเติบโตและความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ การศึกษา การจ้างงานและการฝึกอบรม สิทธิมนุษยชนและโอกาสมีความเสมอภาค การปรับปรุงและพัฒนาชุมชนเมือง การบรรเทาผลกระทบการอนุรักษ์นิยมและการสร้างสรรค์ขึ้นใหม่ วัฒนธรรมและศิลปะ การรักษาพยาบาลทางการแพทย์ และรัฐบาล การรายงานควรจะเป็นไปตามรายการของการตรวจสอบสังคม (Social audit check list)

- UEC Recommendations (1983)

The Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers (UEC) ได้ตั้งคณะทำงานขึ้นเพื่อให้ข้อเสนอแนะต่อเนื้อหาของรายงานสังคม โดยโครงสร้างรูปแบบที่ UEC กำหนดต้องการที่จะทำให้เกิดการจัดทำงบการเงินเป็นประเพณีปฏิบัติอย่างเคร่งครัด สำหรับรายงานเกี่ยวกับการบัญชีสังคม โครงสร้างรูปแบบนี้รวมถึงการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีภายนอกด้วย

จากวรรณคดีปริทัศน์ด้านตัวแบบดำเนินการของ SRA ข้างต้น ทำให้ได้ทราบโครงร่างดำเนินการเกี่ยวกับ SRA ที่สามารถนำมาใช้กับการวิจัยนี้ได้ กล่าวคือโครงร่างดำเนินการหรือตัวแบบดำเนินการที่ได้ตรวจสอบได้ให้ขอบเขตความหมายที่เหมาะสมของ SRA และหัวข้อหรือเนื้อหาเกี่ยวกับกิจกรรมทางสังคมที่ควรจะรวมอยู่ใน SRA จากวรรณคดีปริทัศน์ด้านตัวแบบดำเนินการสามารถสรุปหัวข้อและเนื้อหาที่ควรปรากฏใน SRA ได้แก่ ข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน ข้อมูลเกี่ยวกับการป้องกันมลภาวะและสิ่งแวดล้อม ความปลอดภัยของผลิตภัณฑ์ การใช้พลังงาน กิจกรรมการวิจัยและพัฒนา และความสัมพันธ์กับชุมชน โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน อาจอยู่ในรูปแบบของรายงานเกี่ยวกับพนักงานและการบัญชีทรัพยากรบุคคล ในกรณีของประเทศในทวีปยุโรปจะมีรายงานเสนอต่อสภาแรงงาน การเปิดเผยข้อมูลความรับผิดชอบต่อสังคมโดยทั่วไป อาจจะประกอบด้วยรายละเอียดเกี่ยวกับพนักงาน เช่น อายุ สถานที่ทำงาน เพศ อัตราค่าจ้างโดยเฉลี่ย และสมาชิกของสหภาพการค้า นอกจากนี้ก็ควรให้ข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์เพิ่มเติม โอกาสในการรับการพัฒนาและความก้าวหน้าในองค์กร ตลอดจนรายละเอียดเกี่ยวกับการประเมินความปลอดภัยในการทำงาน

ข้อมูลเกี่ยวกับการป้องกันมลภาวะและสิ่งแวดล้อม ปรากฏอยู่ในบางตัวแบบมีเฉพาะในอุตสาหกรรมที่มีการปล่อยมลภาวะ ข้อมูลในรายงานที่เปิดเผยจะมีการวัดค่าอยู่ในระดับ AAA Level I และ II\* รายละเอียดของมลภาวะหรือโอกาสที่จะเป็นมลภาวะที่ถูกปล่อยออกมาจะแสดงในหน่วยส่วนต่อล้านส่วน ปอนด์ แกลลอน หรือการวัดทางกายภาพอื่น ๆ รายละเอียดเหล่านี้อาจจะอยู่ในรูปของตัวเลขเดี่ยว หรือเปรียบเทียบกับมาตรฐานของทางการหรือเปรียบเทียบกับของงวดที่ผ่านมา หลังจากรวบรวมข่าวสารข้อมูลได้สมบูรณ์แล้ว อาจจะนำมาเปรียบเทียบกับผลการดำเนินงานระยะยาว หรือเปรียบเทียบกับตัวเลขเฉลี่ยของอุตสาหกรรม

ความปลอดภัยของผลิตภัณฑ์ อุตสาหกรรมบางประเภทอาจถูกเรียกร้องให้มีการปรับปรุงผลิตภัณฑ์ให้มีความปลอดภัย แต่ก็เป็นการยากที่จะแยกแยะระหว่างข้อมูลที่แสดงถึงความรับผิดชอบต่อสังคมกับข้อมูลที่สรรเสริญตนเองหรือเพื่อโฆษณาประชาสัมพันธ์

การใช้พลังงาน ควรมีการเปิดเผยด้วยเช่นกัน โดยเปิดเผยทั้งในรูปของจำนวนเงินและจำนวนปริมาณอื่น ๆ การเปิดเผยในรูปจำนวนเงินควรปรากฏในส่วนของบริษัทตามปกติ และจำนวนปริมาณอื่น ๆ ควรเปิดเผยเป็นข้อมูล SRA ข้อมูลที่เปิดเผยควรแสดงถึงการประหยัด เช่น แสดงจำนวนผลผลิตที่ได้ต่อหนึ่งหน่วยของพลังงานที่ใช้ วิธีการนี้มีผู้เห็นด้วย เช่น Roth (1981) Scudiere (1980) และ Gartenberg (1980) เป็นต้น ข้อโต้แย้งที่สนับสนุนการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่เป็นหน่วยเงินตราในการใช้พลังงานก็เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงการตีราคาหรือการประเมินมูลค่าพลังงาน นอกจากนี้จะสามารถหาวิธีการที่เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปได้ว่าเหมาะสมในการวัดมูลค่าหรือใช้เป็นตัวเลขดัชนีได้

กิจกรรมการวิจัยและพัฒนา เป็นเรื่องที่อ่อนไหวและค่อนข้างเป็นความลับดังนั้นจึงมีปรากฏให้เห็นไม่มากนัก ข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเลขเกี่ยวกับกิจกรรมการวิจัยและพัฒนาควรประกอบด้วยจำนวนโครงการที่อยู่ในขั้นวิจัยและในขั้นพัฒนา จำนวนลูกค้าในปัจจุบันและในอนาคต จำนวนและประเภทของพนักงานที่ใช้ในแต่ละโครงการ และผลิตภัณฑ์หรือบริการใหม่ที่จะออกสู่ตลาดในงวดบัญชีต่อไป ถ้าต้องการประสบความสำเร็จในการให้มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องนี้อย่างแพร่หลาย จำเป็นจะต้องมีรูปแบบมาตรฐานการบัญชีสังคมหรือไม่ก็จะต้องมีการบังคับถ้าจำเป็น

---

\* ดูคำอธิบายท้ายหน้า 9 ประกอบ

ความสัมพันธ์กับชุมชน เป็นเรื่องที่มีการอภิปรายกันมากในวรรณคดีปริทัศน์เกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูล SRA รายละเอียดที่เปิดเผย เช่น การบริจาคเพื่อการกุศล การจ่ายค่าภาษีอากร โครงการอบรมสำหรับพนักงานในท้องถิ่น การนำของเสียหรือของใช้แล้วกลับมาผลิตใช้ใหม่ การช่วยเหลือองค์กรด้านการศึกษาและการศึกษา เป็นต้น บริษัทอเมริกันจำนวนมากได้มีการจัดทำรายงานสังคมเสนอต่อสาธารณชนเพื่อแสดงให้เห็นถึงกิจกรรมเหล่านี้

สำหรับรูปแบบรายงาน SRA ที่มีการจัดทำแล้วหรือควรจัดทำ เช่น งบแสดงมูลค่าเพิ่ม รายงานลูกจ้าง งบแสดงการจ้างงานและการจ่ายรายละเอียด งบแสดงโอกาสในอนาคต งบดุล สังคม งบแสดงการใช้พลังงาน รายงานสังคม รายงานบริษัท รายงานวัตถุประสงค์ของบริษัท และ รายงานแยกตามส่วน ๆ เป็นต้น

## 2.2 วรรณคดีปริทัศน์ด้านปฏิบัติ

การศึกษาเกี่ยวกับ SRA ในด้านปฏิบัติ ได้กระทำกันอย่างแพร่หลายในต่างประเทศ นับตั้งแต่ต้นทศวรรษที่ 1970 เป็นต้นมา ซึ่งสามารถแยกวรรณคดีปริทัศน์ด้านปฏิบัติออกตามประเทศ ที่ศึกษารวม 13 ประเทศ เพื่อให้ทราบถึงระดับการพัฒนา SRA ในแต่ละประเทศได้ดังต่อไปนี้

### 2.2.1 ประเทศออสเตรเลีย

ในประเทศออสเตรเลียนีการศึกษาเกี่ยวกับ SRA มากในช่วงระหว่างปี ค.ศ. 1979 - 1984 เช่น Trotman (1979), Kelly (1979), Trotman and Bradley (1981), Pang (1982), Guthrie (1982 and 1984) และ Gul, Andrew and Teoh (1984) หลังจากนั้นในช่วงเวลาดังแต่กลาง ทศวรรษที่ 1980 เป็นต้นมา ไม่มีการศึกษาในเรื่องนี้อย่างจริงจัง

#### - Trotman (1979)

Trotman ใช้กลุ่มตัวอย่างประกอบด้วยบริษัทที่จดทะเบียนอยู่ในตลาดหลักทรัพย์ซิดนีย์ ซึ่งเป็นบริษัทขนาดใหญ่ 100 ลำดับแรก การเปิดเผยข่าวสารข้อมูล ถูกวิเคราะห์ ภายใต้ประเด็นหัวข้อเรื่องสิ่งแวดล้อม พลังงาน ทรัพยากรบุคคล ผลิตภัณฑ์ ความเกี่ยวข้องกับชุมชน และอื่น ๆ Trotman พบว่าการเปิดเผยมีจำนวนเพิ่มมากขึ้น จาก 28 บริษัท ในปี ค.ศ. 1967 เป็น 48 บริษัทในปี ค.ศ. 1972 และเป็น 69 บริษัท ในปีค.ศ. 1977 โดยเปิดเผยเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและ ทรัพยากรบุคคลมากที่สุดในปี ค.ศ. 1977 การเปิดเผยนี้แบ่งการวัดเป็นหน่วยเงินตรา ไม่เป็นหน่วยเงินตรา และเชิงคุณภาพ ประมาณครึ่งหนึ่งของการเปิดเผย พบว่าเป็นการเปิดเผยเชิงคุณภาพ สัดส่วน

ของเนื้อหาการบัญชีสังคมในรายงานประจำปี ถูกวัดในจำนวนของหน้ากระดาษโดยเฉลี่ยต่อรายงานประจำปีของบริษัทดังนี้คือ 0.08 หน้ากระดาษในปี ค.ศ. 1967, 0.30 หน้ากระดาษในปี ค.ศ. 1972 และ 0.57 หน้ากระดาษในปี ค.ศ. 1977 การวัดปริมาณของการเปิดเผยนี้ทำให้ผลการศึกษามีความสำคัญโดดเด่นในเนื้อหาของประเทศออสเตรเลีย แต่ก็ยังเป็นเรื่องที่น่าเสียดายเพราะ Trotman ไม่ได้เปิดเผยถึงกลไกการตัดสินใจในการพิจารณาว่าสมควรเปิดเผยข่าวสารข้อมูลใดที่เหมาะสมหรือสมควรรวมเอาไว้ในรายงาน

- Kelly (1979)

Kelly ได้คัดเลือกการเปิดเผยความรับผิดชอบต่อสังคมจากรายงานประจำปีของบริษัทออสเตรเลียที่ถูกคัดเลือกจำนวน 50 บริษัท ในช่วงระหว่าง ปี ค.ศ. 1969 ถึง 1978 ผลการศึกษาได้ยืนยันการพบของ Trotman (1979) ที่ว่า มีการเปิดเผยเพิ่มมากขึ้นในช่วงเวลาดังกล่าว และทำให้ลักษณะของการรายงานมีความแตกต่างอย่างน่าสนใจ Kelly พบว่าบริษัทใหญ่ ๆ มีแนวโน้มที่จะเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมและผลิตภัณฑ์มากกว่าบริษัทเล็ก ๆ ขณะที่บริษัทในภาคเศรษฐกิจที่ 1 และ 2 มีแนวโน้มที่จะเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมและพลังงานมากกว่าบริษัทที่อยู่ในภาคเศรษฐกิจที่ 3 ผลที่ตรงข้ามนี้เป็นจริงในกรณีของข่าวสารข้อมูลเกี่ยวกับปฏิสัมพันธ์ระหว่างองค์กรกับชุมชนท้องถิ่น

การศึกษานี้เป็นเรื่องที่สำคัญในงานวิจัยด้าน SRA ของประเทศออสเตรเลีย เพราะสร้างนัยสำคัญทางสถิติของความสัมพันธ์ระหว่างประเภทและขนาดของอุตสาหกรรมกับการเปิดเผยความรับผิดชอบต่อสังคมด้านต่าง ๆ อย่างไรก็ตาม ขนาดกลุ่มตัวอย่างในการศึกษายังคงมีขนาดเล็กคือมีเพียง 50 บริษัท และถือได้ว่าจำกัดความสามารถในการทำให้ผลการศึกษานี้ใช้ได้เป็นการทั่วไป (Generalize)

- Trotman and Bradley (1981)

Trotman and Bradley ได้ออกแบบการวิจัยเพื่อที่จะทดสอบสมมติฐานเฉพาะที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนการเปิดเผยกับ (1) ขนาดของบริษัท (2) ความเสี่ยงที่เป็นระบบ (3) ข้อจำกัดทางสังคมที่ฝ่ายบริหารรับรู้ และ (4) ผลกระทบระยะยาวในการตัดสินใจ กลุ่มตัวอย่างประกอบด้วยบริษัทจำนวน 207 บริษัท ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของสมาคมชาวออสเตรเลีย โดยมีการตรวจสอบการเปิดเผยความรับผิดชอบต่อสังคมจากรายงานประจำปีของบริษัทที่คัดเลือกไว้ อาสาสมัครทั้งหมดผ่านกระบวนการคัดออกหรือแยกแยะออกแล้ว ในเนื้อหาเกี่ยวกับพลังงาน สิ่งแวดล้อม ทรัพยากรบุคคล ผลิตภัณฑ์ ความเกี่ยวข้องกับชุมชน และอื่น ๆ จำนวนของบริษัทที่มี

การเปิดเผย 83 บริษัท คิดเป็น 40% ของกลุ่มตัวอย่างที่คัดเลือกไว้ จำนวนการเปิดเผยความรับผิดชอบต่อสังคมถูกวัดออกมาด้วยการตรวจสอบรายงานประจำปี ทีละบรรทัด ซึ่งทำให้สามารถแยกแยะและตอบปัญหาได้ทุก ๆ หัวข้อ

การวัดขนาดของบริษัทที่ใช้สินทรัพย์รวมและยอดขายรวม ณ วันที่ในงบดุลของปี ค.ศ. 1978 ความเสี่ยงที่เป็นระบบ Harry M. Markowitz (1952) ได้นิยามว่าเป็นส่วนชดเชยความเสี่ยงของกลุ่มหลักทรัพย์ส่วนบุคคล การวัดค่าความเสี่ยงที่เป็นระบบหรือค่าบีต้า (Beta) ใช้ค่าที่วัดโดย The Australian Graduate School of Management การวัดข้อจำกัดทางสังคมที่ฝ่ายบริหารรับรู้และการวัดผลกระทบระยะยาวในการตัดสินใจใช้ค่าที่ Bradley ได้สำรวจไว้ก่อนแล้วจากการทดสอบสมมติฐานเพื่อหานัยสำคัญทางสถิติของความสัมพันธ์พบว่า

1. ขนาดของบริษัท เมื่อใช้สินทรัพย์รวมและยอดขายรวม มีความสัมพันธ์กับความรับผิดชอบต่อสังคม องค์กรขนาดใหญ่มีแนวโน้มที่จะให้มีการเปิดเผย SRA มากกว่า
2. ปริมาณของการเปิดเผยข้อมูลความรับผิดชอบต่อสังคมและจำนวนข้อจำกัดทางสังคมที่บริษัทต้องเผชิญมีสหสัมพันธ์เป็นเชิงบวก

ความสัมพันธ์เชิงบวกแต่มีค่านัยสำคัญที่น้อยกว่า ถูกพบระหว่างปริมาณการเปิดเผยข้อมูลความรับผิดชอบต่อสังคมกับความเสี่ยงที่เป็นระบบ (บีต้า) และผลกระทบระยะยาวในการตัดสินใจ การศึกษาของ Trotman and Bradley มีความสำคัญเพราะช่วยให้แนวทางงานวิจัยเกี่ยวกับการเปิดเผยความรับผิดชอบต่อสังคมในประเทศออสเตรเลีย และเพิ่มความละเอียดซับซ้อนในการวิเคราะห์เกี่ยวกับ SRA

#### - Pang (1982)

Pang ได้ศึกษาตามแบบอย่างของ Trotman (1979) และทำการทดสอบการเปิดเผยความรับผิดชอบต่อสังคมจากกลุ่มตัวอย่างที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซิดนีย์ ในปี ค.ศ. 1980 จำนวน 100 บริษัท กลุ่มตัวอย่างประกอบด้วยบริษัทใหญ่ 70 ลำดับแรก โดยพิจารณาจากมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดรวม (Market capitalization) และ 30 บริษัทที่เหลือคัดเลือกโดยการสุ่มตัวอย่าง รายงานต่าง ๆ ได้ถูกวิเคราะห์ในเรื่องของความเกี่ยวข้องกับชุมชน สิ่งแวดล้อม พนักงาน ทรัพยากรบุคคล และผลิตภัณฑ์กับผู้บริโภค ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่าในปี ค.ศ. 1980 มี 79 บริษัทที่มีการเปิดเผยความรับผิดชอบต่อสังคม บริษัทที่มีขนาดใหญ่กว่าจะเปิดเผยมากกว่าบริษัทที่มีขนาดเล็กกว่า บริษัทที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดรวมสูงกว่า 500 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลียเปิดเผยถึง 92% ขณะที่บริษัทที่มีมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดรวมต่ำกว่า 100 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลียเปิดเผยเพียง 73%



ตำแหน่ง (Location) ของข่าวสารข้อมูลความรับผิดชอบต่อสังคมก็ได้ถูกพิจารณาด้วยเช่นกัน รูปแบบทางเลือกประกอบด้วย เป็นรายงานแยก 4 บริษัท เป็นส่วนที่แยกต่างหากของรายงานประจำปี 25 บริษัท เป็นรายงานที่มีหัวข้อเรื่องแยกออกมาต่างหาก 18 บริษัท และอยู่ในส่วนของหัวข้อสำคัญในรายงานประจำปี 32 บริษัท บริษัทขนาดใหญ่มีแนวโน้มที่จะให้มีการเปิดเผยด้านกิจกรรมสังคมแยกออกมาต่างหาก ขณะที่บริษัทขนาดเล็กมีแนวโน้มที่จะเปิดเผยกิจกรรมส่วนนี้ร่วมกับเรื่องอื่น ๆ ในรายงานประจำปี

#### - Guthrie (1982 and 1984)

Guthrie (1982) ได้ทำการตรวจสอบรายงานประจำปี ค.ศ. 1980 ของบริษัทจดทะเบียนของออสเตรเลีย 150 บริษัทขนาดใหญ่อันดับแรก โดยมีจุดประสงค์เพื่อที่จะแสดงให้เห็นถึงแนวโน้มในการเปิดเผย SRA และเพื่อวิเคราะห์การขยายและประเภทของกิจกรรมที่มีการเปิดเผย มีการใช้การวิเคราะห์เนื้อหาเพื่อที่จะให้ได้ข้อมูลใน 4 มิติ ประกอบด้วยหัวข้อเรื่อง (Theme) หลักฐาน (Evidence) จำนวน (Amount) และสถานที่ (Location)

หัวข้อเรื่อง ได้แก่ สิ่งแวดล้อม พลังงาน ทรัพยากรบุคคล ผลิตภัณฑ์ ความเกี่ยวข้องกับชุมชน และอื่น ๆ

หลักฐาน เป็นรูปแบบของการเปิดเผยประกอบด้วยเป็นหน่วยเงินตรา ไม่เป็นหน่วยเงินตรา เป็นเชิงคุณภาพ และไม่มีการเปิดเผยอะไรเลย

จำนวน เป็นการวัดในแบบที่คุ้นเคยกันดี โดยคิดเป็นสัดส่วนของหน้ากระดาษที่มีเนื้อหาเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคม

สถานที่ เป็นทางเลือกระหว่างการกล่าวไว้ในส่วนของฝ่ายบริหาร ส่วนที่แยกกล่าวเฉพาะเรื่อง SRA การกล่าวไว้ในส่วนอื่น ๆ ของรายงานประจำปี และเป็นจุดสารเกี่ยวกับ SRA ที่ทำขึ้นต่างหาก

ผลการศึกษาแสดงให้เห็นว่า 42% ของบริษัทที่ทำการสำรวจประกอบด้วยบางรูปแบบของการเปิดเผยความรับผิดชอบต่อสังคม โดยมีหัวข้อเรื่องที่แตกต่างกัน ซึ่งมีความสำคัญเกี่ยวข้องกันดังต่อไปนี้ ทรัพยากรบุคคล 43% สิ่งแวดล้อม 21% ความเกี่ยวข้องกับแหล่งชุมชน 14% พลังงาน 9% ผลิตภัณฑ์ 5% และอื่น ๆ 8%

ในส่วนของหลักฐานแสดงให้เห็นว่า 60% ของการเปิดเผยทั้งหมดเป็นรูปแบบเชิงคุณภาพ ขณะที่ 24% เป็นเชิงปริมาณที่ไม่ได้วัดเป็นหน่วยเงินตรา รายงานเชิงปริมาณที่วัดเป็นทั้งหน่วยเงินตราและไม่เป็นหน่วยเงินตรามีเพียง 12% และมีเพียง 4% เท่านั้นที่เป็นการเปิดเผยแบบวัดเป็นหน่วยเงินตราเพียงอย่างเดียว

สถานที่ที่นิยมใช้สำหรับการเปิดเผยมากที่สุดคือ รายงานของกรรมการ 50% และส่วนที่ไม่ระบุไว้เฉพาะในรายงานประจำปี 40% และมีเพียง 10% เท่านั้นที่ใช้เป็นส่วนเฉพาะสำหรับการเปิดเผยความรับผิดชอบต่อสังคม ไม่มีบริษัทใดที่จัดให้มีการทำจุลสารเฉพาะสำหรับการเปิดเผยเรื่องเกี่ยวกับสังคม จำนวนการเปิดเผยคิดเป็นค่าเฉลี่ย 0.68 หน้ากระดาษ อย่างไรก็ตาม 11% มีการเปิดเผยมากกว่าหนึ่งหน้ากระดาษ ขณะที่ 40% เปิดเผยน้อยกว่า 0.25 หน้ากระดาษ ผลสรุปรวมทั้งหกดมีแนวโน้มที่จะสนับสนุนงานวิจัยก่อนหน้านี้ มิติสำคัญที่ Guthrie (1982) เพิ่มเติม คือ การวิเคราะห์เนื้อหา ซึ่งได้ตรวจสอบทางด้านความเที่ยงตรง (Validity) และความเชื่อถือได้ (Reliability) ของข้อมูล รวมทั้งความผันแปรต่อค่าเฉลี่ยของการเปิดเผย

Guthrie ยังคงทำการวิเคราะห์โดยศึกษาต่อเนื่องในปี ค.ศ.1984 โดยใช้รายงานประจำปี ค.ศ. 1983 เพราะนักวิเคราะห์ได้ทำการศึกษาโดยใช้เครื่องมือเดียวกันในการวัดมีความเป็นไปได้ที่จะใช้ข้อมูลเชิงเปรียบเทียบโดยใช้ตารางสำหรับตัวเลขที่แน่นอน สำหรับปี ค.ศ. 1980 และ 1983 การเปรียบเทียบเหล่านี้สัมพันธ์กับ 50 บริษัทขนาดใหญ่อันดับแรกที่จะจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ซิดนีย์ โดยใช้เกณฑ์วัดมูลค่าหลักทรัพย์ตามราคาตลาดรวม

ทั้งในรายงานประจำปี ค.ศ.1980 และ 1983 พบว่า 56% ของบริษัทกลุ่มตัวอย่างมีรูปแบบการเปิดเผย SRA ในหัวข้อเรื่องแตกต่างกันไป ในปี ค.ศ. 1980 พบว่ามีหัวข้อเรื่อง SRA ด้านทรัพยากรบุคคลมากที่สุดจำนวน 22 บริษัท รองลงมาได้แก่ สิ่งแวดล้อม 15 บริษัท ความเกี่ยวข้องกับแหล่งชุมชน 8 บริษัท สำคัญที่น้อยลงมาเป็นเรื่องของพลังงาน 4 บริษัท อื่น ๆ 4 บริษัท และผลิตภัณฑ์ 1 บริษัท จากรายงานของบริษัททั้งหมด 54 บริษัท ในปี ค.ศ. 1983 พบว่าการเปิดเผยเรื่องสิ่งแวดล้อมน้อยลงเหลือเพียง 6 บริษัท และเรื่องพลังงานเหลือเพียง 1 บริษัท การเปิดเผยของ 54 บริษัทนี้พบว่า 21 บริษัทรายงานในรูปแบบเชิงปริมาณ ทั้งวัดเป็นหน่วยเงินตราและไม่เป็นหน่วยเงินตรา หรือประมาณ 39% ของการเปิดเผยทั้งหมด

จากการวิจัยดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่าการเปลี่ยนแปลงเล็กน้อยของ SRA ในประเทศออสเตรเลีย ระหว่างปี ค.ศ.1980 และ ค.ศ.1983 ตามหลักฐานในรายงานประจำปีของบริษัทขนาดใหญ่ 50 อันดับแรกของตลาดหลักทรัพย์ซิดนีย์

#### - Gul, Andrew and Teoh (1984)

Gul, Andrew and Teoh ใช้เครื่องมือที่ได้มีการพัฒนามาแล้วโดย Guthrie (1982, 1984) โดยใช้กลุ่มตัวอย่างที่คัดเลือกโดยการสุ่มตัวอย่างจากรายงานประจำปี 136 รายงานของบริษัทออสเตรเลีย ผลที่ได้รับแตกต่างจากผลการศึกษาก่อนหน้านี้ อาจจะเป็นเพราะการสุ่มตัวอย่างในกลุ่มบริษัทที่ใหญ่กว่าที่ Guthrie (1982, 1984) นำมาใช้ในงานวิจัย ผลที่ได้แสดงให้เห็นว่า 30% ของกลุ่มบริษัทที่ใช้เป็นตัวอย่างมีการเปิดเผยข่าวสารข้อมูล SRA โดยเป็นบริษัทในอุตสาหกรรม

ก่อสร้าง 42% และเป็นบริษัทในอุตสาหกรรมการผลิตอีก 32% ข่าวสารข้อมูลที่เปิดเผยประกอบไปด้วย 36% เป็นด้านทรัพยากรบุคคล 32% เป็นด้านความเกี่ยวข้องกับชุมชน และ 10% เป็นด้านสิ่งแวดล้อม นอกจากนี้ยังพบว่าบริษัทใหญ่ ๆ เปิดเผยข่าวสารข้อมูลเกี่ยวกับลูกจ้างมากกว่า แต่การเปิดเผยเกี่ยวกับความเกี่ยวข้องกับชุมชนมีการกระจายทั่วไปไม่ว่าจะเป็นบริษัทขนาดใด สัดส่วนขนาดใหญ่ที่สุดของการวัดเป็นหน่วยเงินตราเป็นด้านความเกี่ยวข้องกับชุมชน และการเปิดเผยโดยส่วนใหญ่จะอยู่ในรายงานของกรรมการ

ผู้เขียนสรุปว่าบริษัทที่ถูกสำรวจทั้งหมดที่มีการเปิดเผยข่าวสารข้อมูล SRA 30% นี้ บริษัทต่างชาติมีส่วนของการเปิดเผย 50% ข้อจำกัดของการศึกษาดังกล่าวคือ การใช้กลุ่มตัวอย่างขนาดเล็กและศึกษาเฉพาะรายงานประจำปีเพียงปีเดียวเท่านั้น

### 2.2.2 ประเทศนิวซีแลนด์

#### - Robertson (1977)

ในปี ค.ศ. 1977 การศึกษาของประเทศนิวซีแลนด์โดย Robertson ได้รายงานผลการสำรวจที่สร้างขึ้นเพื่อประเมินผลการขยายและประเภทของการรายงานทางสังคมที่ถูกพิมพ์เผยแพร่ในรายงานประจำปี โดยใช้รายงานประจำปีของบริษัทขนาดใหญ่ที่สุดเมื่อพิจารณาจากทุนที่เรียกชำระแล้ว 100 อันดับแรก ในเดือนกันยายน ปี ค.ศ. 1975 จากการวิเคราะห์พบว่า 54 บริษัทมีการเปิดเผยเชิงคุณภาพ 79 รายงาน เปิดเผยเชิงปริมาณ 17 รายงาน และเปิดเผยในรูปแบบที่เป็นหน่วยเงินตรา 34 รายงาน

อย่างไรก็ตาม การอ้างอิงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับสังคมจะรวมถึงแม้กระทั่งเรื่องเล็กน้อย ๆ การเปิดเผยที่เป็นหน่วยเงินตราจำนวน 24 รายงาน เป็นเรื่องเกี่ยวกับการช่วยเหลือส่วนบุคคลทางด้านที่อยู่อาศัย แม้ว่าการเริ่มต้นนี้จะมีประโยชน์ แต่การศึกษานี้ก็ยังคงขาดความเป็นรูปธรรม ซึ่งต่างจากการศึกษาของ Trotman (1979) และการศึกษาอื่น ๆ ก่อนหน้านี้

#### - Davey (1985)

การศึกษาของประเทศนิวซีแลนด์ 2 เรื่อง ทำให้ได้ทราบเกี่ยวกับปัญหาที่เกี่ยวข้องเนื่องกับประเภทของการวิจัยนี้ Davey ได้ตรวจสอบรายงานประจำปีโดยสุ่มตัวอย่างจำนวน 15% จากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์นิวซีแลนด์ ณ วันที่ 31 มีนาคม ปี ค.ศ. 1982 ได้กลุ่มตัวอย่างจำนวน 32 บริษัท แบ่งประเภทในขั้นแรกเป็น อุตสาหกรรมหนัก อุตสาหกรรม

การผลิต และอุตสาหกรรมบริการ การวิเคราะห์กระทำในรูปแบบของถ้อยคำที่ใช้ในการเปิดเผย มีระดับการวัดที่แตกต่างกัน ใช้รูปแบบการทดสอบความสัมพันธ์ที่แตกต่างกัน และปริมาณของการเปิดเผยแต่ละแบบใช้วัดโดยใช้ตัวอักษร 6 ตัวนับเป็น 1 คำ

จากการศึกษาพบว่า การเปิดเผยความรับผิดชอบต่อสังคมได้เพิ่มมากขึ้นอย่างเห็นได้ชัด ตั้งแต่การศึกษาของ Robertson ในปี ค.ศ. 1977 เป็นต้นมา แต่ส่วนใหญ่จะเป็นข้อความเชิงคุณภาพ โดยปราศจากการพิสูจน์ให้เป็นจริง และมาตรที่วัดเชิงคุณภาพมีคะแนนต่ำ ประมาณ 60% ของกลุ่มตัวอย่างที่ทำการเปิดเผยมีความยาวเกิน 100 คำ ไม่มีการยืนยันเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างขนาดขององค์กร เมื่อวัดโดยสินทรัพย์รวม กับปริมาณการเปิดเผยความรับผิดชอบต่อสังคม ซึ่งขัดแย้งกับการศึกษาของประเทศออสเตรเลีย โดย Trotman (1979), Trotman and Bradley (1981) และ Kelly (1979) ซึ่งอาจจะเป็นเพราะใช้กลุ่มตัวอย่างที่เล็กก็ได้

Davey ได้สร้างกระด้ายทำการความรับผิดชอบต่อสังคมภาคเอกชนโดยแบ่งการเปิดเผยออกเป็นภายใต้หัวข้อ การจ้างงาน วัตถุประสงค์ของบริษัท ผลิตภัณฑ์ การบริการ สิ่งแวดล้อม พลังงาน และอื่น ๆ ได้มีการจัดทำแนวทางเพื่อการคำนวณจำนวน “คำ” การพิจารณาแบบของการเปิดเผย เช่น วิธีสินค้าคงเหลือ วิธีต้นทุน วิธีบริหารโครงการ วิธีประโยชน์/ต้นทุน การพิจารณาคุณภาพของการเปิดเผยมีระดับการวัด 1-7 และการพิจารณาหลักฐานจากการตรวจสอบหรือการพิสูจน์โดยอิสระ

จากหลักฐานแสดงให้เห็นว่าการวิเคราะห์ยังเป็นเพียงแก่นามธรรม แต่อย่างไรก็ตาม อาจจะต้องเป็นข้อสมมุติฐานได้ว่าจำนวนคำทั้งหมดและอัตราร้อยละของจำนวนคำทั้งหมดที่ใช้ในแต่ละรูปแบบของการเปิดเผย ตัวอย่างเช่น ผลิตภัณฑ์ อาจเกิดจากความแตกต่างของผู้สังเกตการณ์แต่ละคน

#### - Ng (1985)

สมมติฐานของ Davey (1985) ได้ถูกนำมาทดสอบใหม่โดย Ng โดยใช้เครื่องมือทดสอบเดียวกัน ใช้กลุ่มตัวอย่างบริษัทเดิม แต่ใช้ระยะเวลาการศึกษาเป็น 3 ปี ได้แก่ ปี ค.ศ. 1981, 1982 และ 1983 สำหรับรายงานปี ค.ศ. 1982 Ng พบว่าแม้จะใช้ความพยายามอย่างระมัดระวังในการนับคำ แต่ได้ผลแตกต่างกัน เพราะเป็นไปได้ที่จะให้ผู้สังเกตการณ์แต่ละคนมีปฏิกิริยาต่อข้อความในทิศทางเดียวกัน

ผลการวิจัยของ Ng เหมือนกับของ Davey (1985) ตรงที่ Ng ไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างระดับการเปิดเผย SRA กับขนาดของอุตสาหกรรมหรือคุณลักษณะที่การศึกษาในประเทศออสเตรเลียรายงานไว้ ทั้งที่เป็นกรณีของทั้งปีต่อปีและผลโดยเฉลี่ยใน 3 ปี

### 2.2.3 ประเทศสหรัฐอเมริกา

#### - Buzby (1974)

Buzby ได้ทำการตรวจข่าวสารข้อมูลจำนวน 38 รายการ ทั้งรายการที่เกี่ยวข้องกับการเงินและไม่เกี่ยวข้องกับการเงิน เพื่อตัดสินใจเลือกว่าข่าวสารข้อมูลใดควรจะรวมอยู่ในรายงานประจำปี รายการเหล่านี้ถูกจัดลำดับโดยใช้ส่วนต่าง ๆ ของการวิเคราะห์ทั้งการเงิน การจัดลำดับโดยนักวิเคราะห์รวมกับการค้นหาเอกสารงานวิจัยเพิ่มเติม นำมาสร้างเกณฑ์ถ่วงน้ำหนักสำหรับแต่ละรายการที่จะนำมาประยุกต์เข้ากับกลุ่มตัวอย่าง 88 ตัวอย่างที่เป็นรายงานประจำปีของบริษัทขนาดเล็กและขนาดกลาง โดยตั้งใจที่จะวัดเพื่อกำหนดขอบเขตการเปิดเผย ขอบเขตโดยเฉลี่ยของความสัมพันธ์ระหว่างความสำคัญกับการเปิดเผยขอบเขตโดยเฉลี่ยของการเปิดเผยทั้งหมด รายการที่กำหนดของส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเงินประกอบด้วย จำนวนลูกจ้าง ขนาดของโรงงานและคลังสินค้า สถานที่ตั้งและอายุ และสิ่งบ่งชี้ซึ่งดึงดูดใจของลูกจ้าง Buzby สรุปว่ารายการต่าง ๆ ในกลุ่มตัวอย่างยังมีการเปิดเผยไม่เพียงพอ และสหสัมพันธ์ระหว่างความสำคัญที่เกี่ยวข้องของรายการกับขอบเขตการเปิดเผยอยู่ในระดับต่ำ

#### - Ingram (1978)

ในการศึกษาถึงความมีประโยชน์หรือความมีคุณค่าของข่าวสารข้อมูล (Information content) ของการเปิดเผยเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคมโดยสมัครใจ Ingram พบว่าความมีประโยชน์หรือความมีคุณค่าของข่าวสารข้อมูลขึ้นอยู่กับความใหญ่เล็กของส่วนของตลาด

#### - Ernst and Ernst (1972 - 1978)

อาจกล่าวได้ว่าการศึกษาวิจัยที่รู้จักกันดีที่สุดคือการศึกษาของ Ernst and Ernst ในช่วงระหว่างปี ค.ศ. 1972 ถึง 1978 รายงานประจำปี ค.ศ. 1978 มีความกว้างขวางมาก และเช่นเดียวกับการศึกษารายงานประจำปีของบริษัทใน The Fortune 500 ผลจากการสำรวจแสดงให้เห็นว่าจำนวนบริษัทที่เปิดเผยความรับผิดชอบต่อสังคมมีจำนวนลดลงเล็กน้อย คือ จาก 91.2% เหลือ 89.2% การลดลงครั้งแรกถูกบันทึกเป็นส่วน ๆ จำนวนหน้ากระดาษโดยเฉลี่ยที่เปิดเผยข่าวสารข้อมูล SRA คิดเป็น 0.56 หน้ากระดาษเพิ่มจาก 0.43 หน้ากระดาษในปีที่แล้ว จำนวนบริษัทที่เปิดเผยความรับผิดชอบต่อสังคมมีจำนวนลดลงเล็กน้อยจาก 60% เหลือ 59% ลักษณะที่สามารถสังเกตเห็นได้ประการหนึ่งจากการศึกษาปี ค.ศ. 1978 ของ Ernst and Ernst คือ การให้ความสนใจกับตัวอย่างของการเปิดเผยและวิธีการที่ใช้ในการสำรวจ

Ernst and Ernst ตระหนักถึงความเป็นรูปธรรมของการศึกษานี้ ดังจะเห็นได้จากคำกล่าวที่ว่า “...การระบุและการแบ่งประเภทของข่าวสารข้อมูล SRA เป็นงานที่เป็นนามธรรมหรือเรื่องของจิตใจ (Subjective) เพราะที่ไม่มีคำจำกัดความของคำว่าความรับผิดชอบต่อสังคมที่เป็นที่ยอมรับกันอย่างกว้างขวาง หรือ ข้อตกลงที่ว่าอะไรคือองค์ประกอบของกิจกรรมความรับผิดชอบต่อสังคมภาคเอกชน...” (Ernst and Ernst, 1978, p. 30)

- Donald, Craig Jonathan (1988)

Donald, Craig Jonathan ได้ศึกษาถึงการบัญชีทรัพยากรบุคคล (Human resource accounting) และการงบประมาณในกลุ่มโรงเรียน K-12 ในรัฐวอชิงตัน Donald ได้เสนอตัวแบบการประเมินค่าทรัพยากรบุคคลโดยยึดถือตามทฤษฎีระบบ (System theory) ทฤษฎีนี้ได้ถูกนำมาใช้เพื่อวางโครงสร้างและรวมแนวคิดที่หลากหลายให้เป็นหนึ่งเดียว ซึ่งจะช่วยสร้างขอบเขตของการบัญชีทรัพยากรบุคคลและการงบประมาณ

โรงเรียนได้ให้โอกาสสำหรับการรวมเป็นหนึ่งเดียวกันสำหรับการพัฒนาวิธีการวัดมูลค่าทรัพยากรบุคคล ทฤษฎีเศรษฐศาสตร์จุลภาคและมหภาคได้ถูกรวมกันโดยใช้ทฤษฎีระบบ ขณะที่ส่วนนำเข้า (Input) กระบวนการ (Process) และส่วนที่ออกมา (Output) ได้ถูกวัดและเปรียบเทียบกันเพื่อกำหนดมูลค่าของทรัพยากรบุคคล ในความหมายของระบบ มูลค่าของทรัพยากรบุคคลถูกวัดเป็นความแตกต่างระหว่างมูลค่าของ Input ของโรงเรียนเปรียบเทียบกับ Output ของโรงเรียนก็เช่นนักเรียนที่มีการศึกษา หรือผ่านการศึกษาในโรงเรียนแล้ว มูลค่าของสินทรัพย์ที่ได้รับเป็นการที่นักเรียนได้รับการศึกษามากขึ้นหักออกด้วย Input ที่เป็นของส่วนที่ไม่เกี่ยวกับครูหรือทรัพยากรบุคคลที่สามารถวัดค่าได้ ส่วนที่เหลือคือมูลค่าของการมีส่วนช่วยเหลือของครูหรือทรัพยากรบุคคล มูลค่าเหล่านี้รับรู้ในงบการเงินในกลุ่มบัญชีทรัพยากรบุคคล

ตัวแบบการวัดมูลค่าของทรัพยากรบุคคลถูกรวมเข้าไปไว้ในคู่มือการบัญชีและการงบประมาณสำหรับใช้ในโรงเรียนรัฐบาล คู่มือนี้มีรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีใช้ตัวแบบการวัดมูลค่าทรัพยากรบุคคล และอธิบายวิธีการรายงานและการงบประมาณสำหรับทรัพยากรบุคคลด้วยการศึกษาของ Donald ได้ทบทวนและสรุปผลการศึกษาวิจัยในอดีตเกี่ยวกับการบัญชีทรัพยากรบุคคลโดยเน้นวิธีการวัดค่าวิธีต่าง ๆ ที่มีการเสนอในอดีต และได้ทำการตรวจสอบเข้าไปในวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับการเงินและการงบประมาณของโรงเรียนและตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างทรัพยากรกับแผนการ และการรายงานความสัมพันธ์นี้ การศึกษาของ Donald ประกอบด้วยประวัติศาสตร์ของการพัฒนาสมการบัญชีและการพัฒนาทฤษฎีการบัญชีรัฐบาล สรุปย่อกระบวนการตัดสินใจของฝ่ายบริหารและบทบาทของข่าวสารข้อมูลในกระบวนการตัดสินใจ ในส่วน

ของวรรณคดีปริทัศน์ได้ให้ภาพรวมของทฤษฎีการวัดมูลค่าและถือว่าทรัพยากรบุคคลเป็นสิ่งมีมูลค่าสำหรับองค์กร ให้นิยามของการงบประมาณ ตลอดจนตรวจสอบจุดเริ่มต้นของการงบประมาณและบทบาทของงบประมาณต่อการตัดสินใจ

#### 2.2.4 ประเทศแคนาดา

##### - Burke (1980)

การศึกษาที่มีการพิมพ์เผยแพร่ในปี ค.ศ. 1980 โดย Burke ได้เปรียบเทียบการเปิดเผย SRA หรือการเปิดเผยการวัดทางสังคม (Social measurement disclosures - SMD) กับการเปิดเผยการวัดทางสังคมแบบวัตถุนิยม (Material social measurement disclosures - MSMD) ในรายงานบริษัทของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดา ผลของการศึกษาปรากฏว่าความแตกต่างระหว่าง 2 รูปแบบของการเปิดเผยนี้ถูกออกแบบเพื่อแก้ปัญหาที่ปรากฏอยู่ในงานศึกษาก่อนหน้านี้ คำนิยามที่ใช้เรียกคือ SMD เป็นการเปิดเผยใดก็ตามที่เกี่ยวกับสังคม ที่ไม่เป็นการรายงานแบบที่เคยปฏิบัติ MSMD ก็คือ SMD ที่ให้ภาพรวมอย่างมีเหตุผลของกิจกรรมของบริษัทในขอบเขตเนื้อหา นอกจากนี้การทดสอบ MSMD ยังต้องการข้อมูลเฉพาะเจาะจงในรูปแบบเชิงปริมาณอีกด้วย

Burke ได้สรุปรายละเอียดความแตกต่างของแต่ละประเทศในรูปแบบตาราง โดยเปรียบเทียบการเปิดเผยที่รายงานทั้ง SMD และ MSMD ได้มีการทดสอบถึงความสัมพันธ์ระหว่างขนาดของกิจการกับการเปิดเผยข่าวสารข้อมูลเพิ่มขึ้น และพบว่าบริษัทขนาดใหญ่กว่าจะเปิดเผยการวัดค่าทางสังคมที่มีความหมายมากกว่า สิ่งที่เห็นได้ชัดเจนจากผลการศึกษาครั้งนี้คือ ความแตกต่างอย่างสำคัญระหว่างบริษัทของประเทศแคนาดาและประเทศสหรัฐอเมริกาในเวลานั้น

##### - Demers and Wayland (1982a and b)

Demers and Wayland ได้ตรวจสอบรายงานประจำปีของบริษัทขนาดใหญ่ของประเทศแคนาดาที่เป็นบริษัทเริ่มแรกในสาขา SRA ข่าวสารข้อมูลที่รวบรวมจากรายงานประจำปีได้นำมารายงานไว้ในรูปแบบการบรรยายซึ่งสามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

##### รายงานประจำปี ค.ศ. 1976 ของ Fina (Petro Canada)

Fina (Petro Canada) เน้นกิจกรรมทางสังคมในด้านการพิทักษ์สิ่งแวดล้อม ซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวข้องกับการสละเวลาของลูกจ้าง การปรับปรุงคุณภาพของการบำบัด

น้ำเสีย การบริจาคให้กับหน่วยงานในสาขาของความสัมพันธ์ด้านอุตสาหกรรมจำนวน 215 แห่ง การขยายหนังสือพิมพ์ของบริษัท และการให้ทุนการศึกษาแก่นุตรของลูกจ้างของบริษัทสำหรับศึกษาในมหาวิทยาลัย 25 แห่ง

#### รายงานประจำปี ค.ศ. 1977 ของ General Foods

General Foods ได้รายงานเกี่ยวกับการจัดสัมมนาประจำปีทางโภชนาการ การอุปถัมภ์การให้รางวัลแก่นักเขียน การจ้างนักชิมรสที่ตาบอดในการควบคุมคุณภาพอาหาร โครงการที่กระทำต่อเนื่องไปถึงปี ค.ศ. 1978 และแผน 5 ปีสำหรับการประหยัดพลังงานซึ่งเริ่มในปี ค.ศ. 1978

#### รายงานประจำปี ค.ศ. 1977 ของ Imasco

Imasco ได้รายงานเกี่ยวกับการให้การสนับสนุนการศึกษา การให้ทุนการศึกษาเพื่อช่วยเหลือศิลปะการแสดง และการจัดสรรเงินจำนวน 840,000 ดอลลาร์แก่องค์กรที่ไม่แสวงหาผลกำไร

#### รายงานประจำปี ค.ศ. 1977 ของ Imperial Oil

Imperial Oil ได้ให้เนื้อที่ในรายงานประจำปีจำนวน 4 หน้ากระดาษสำหรับความสัมพันธ์กับชุมชน รายการ SRA ประกอบด้วย การจัดตั้งทีมงานเกี่ยวกับการรั่วไหลของน้ำมัน การมีส่วนร่วมในอุตสาหกรรมปิโตรเลียมในกลุ่มพิทักษ์สิ่งแวดล้อม การมีกลุ่มที่ปรึกษาระหว่างลูกจ้างกับฝ่ายบริหารจำนวน 86 คน การสำรวจความหวังและทัศนคติของลูกจ้างที่มีต่อบริษัท โครงการสุขภาพอนามัยของลูกจ้าง โครงการความปลอดภัยในการทำงานซึ่งช่วยลดจำนวนชั่วโมงที่สูญเสียอันเกิดจากอุบัติเหตุได้อย่างน่าทึ่ง การสนับสนุนอย่างต่อเนื่องสำหรับการศึกษาที่สูงขึ้น และการลดต้นทุนพลังงาน

#### รายงานประจำปี ค.ศ. 1978 ของ Canadian Industries

Canadian Industries ได้รายงานเกี่ยวกับการติดตั้งระบบใหม่สำหรับการประเมินค่าอุบัติเหตุจากงานอาชีพ โดยเปรียบเทียบระหว่างการเกิดอุบัติเหตุในบริษัทกับอุตสาหกรรมเคมีอื่น ๆ ตัวเลขที่แสดงถึงอัตราการเกิดอุบัติเหตุของลูกจ้างบริษัทของทั้งปี ค.ศ. 1977 และ 1978 และสิ่งของที่บริษัทได้สะสมไว้เกี่ยวกับศิลปะร่วมสมัยที่ได้จากแหล่งต่าง ๆ ทั่วประเทศแคนาดา



### รายงานประจำปี ค.ศ. 1978 ของ **Gas Metropolitan**

Gas Metropolitan ได้รายงานเกี่ยวกับการเปิดศูนย์อบรมเพื่อให้ความรู้แก่นักผจญเพลิงในการควบคุมการรั่วไหลของก๊าซธรรมชาติ การตรวจสอบสภาพลูกจ้างโดยไม่คิดมูลค่า และหลักสูตรอบรมเพื่อเตรียมการสำหรับการเกษียณอายุ

### รายงานประจำปี ค.ศ. 1978-1979 ของ **Bombardier**

Bombardier ได้รายงานเกี่ยวกับความเกี่ยวข้องกับสังคมโดยผ่านมูลนิธิ การจัดสร้างสวนสาธารณะ การสร้างศูนย์วัฒนธรรม การบริจาคให้แก่มหาวิทยาลัยของประเทศแคนาดา และการบริจาคเพื่อการกุศลทั้งในประเทศและต่างประเทศ

### รายงานประจำปี ค.ศ. 1979 ของ **John Labatt**

John Labatt ได้ชี้ให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นอย่างมากในการให้ความช่วยเหลือแก่โครงการเพื่อสังคม (จาก 648,000 ดอลลาร์เป็น 778,000 ดอลลาร์) เพื่อใช้ในชุมชนท้องถิ่นเป็นส่วนใหญ่ การให้งานทำแก่นักเรียนในภาคฤดูร้อนตามโครงการของชุมชน การมีคณะกรรมการรับผิดชอบต่อสังคมอยู่ในคณะกรรมการบริหาร และโครงการการแลกเปลี่ยนสำหรับบุตรของลูกจ้างบริษัทในส่วนต่าง ๆ ของประเทศแคนาดา

#### - **Brooks (1986)**

ในการตรวจสอบที่กระทำอย่างกว้างขวางเกี่ยวกับการปฏิบัติงานทางสังคมของประเทศแคนาดา Brooks ได้วิเคราะห์ส่วนประกอบของ SRA จากรายงานประจำปีของบริษัทจำนวน 22 บริษัทเปรียบเทียบกันระหว่างปี ค.ศ. 1974 และ ค.ศ. 1980 เขาให้ความสนใจโดยเฉพาะเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในรายงานของช่วงระยะเวลาดังกล่าวนี้ และสรุปได้ว่าการเปลี่ยนแปลงค่อนข้างเล็กน้อยในอัตราร้อยละของเนื้อที่ที่แบ่งให้สำหรับการเปิดเผยความรับผิดชอบต่อสังคมระหว่างปี ค.ศ. 1974 และ ค.ศ. 1980 จากการทดสอบสัญลักษณ์แบบนอนพารามิτρิกในกรณีจับคู่มีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับการเปิดเผยที่มีสาระสำคัญเพียงเรื่องเดียว คือ เรื่องทรัพยากรบุคคล (Brooks, 1986, p.73)

ที่สังเกตอย่างเห็นได้ชัดว่า Brooks ตระหนักถึงความจำเป็นของภาพแยกและระบบการเขียนในการวิเคราะห์ของเขา ซึ่งเป็นปัญหาเกี่ยวกับการเปิดเผย SRA เป็นอย่างมาก และมึนักวิจัยเพียงไม่กี่คนที่ระบุวิธีการที่ใช้ในการศึกษาอย่างชัดเจนเช่นเดียวกันนี้

Brooks ได้ให้ตัวอย่างการเปิดเผย SRA ของบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดา และการศึกษา SRA เปรียบเทียบระหว่างประเทศ

### 2.2.5 ประเทศสหราชอาณาจักร

การวิเคราะห์แบบสรุปรวบยอดเพื่อพิจารณาถึงประเภทและปริมาณของ SRA ในรายงานบริษัทในประเทศสหราชอาณาจักรมีค่อนข้างน้อย อย่างไรก็ตาม มีการศึกษาจำนวนมากเกี่ยวกับลักษณะเฉพาะเกี่ยวกับ SRA เช่น งบแสดงมูลค่าเพิ่ม รายงานเกี่ยวกับลูกจ้าง และอื่น ๆ Gray, Owen and Maunders (1987, p.51) กล่าวว่า "...ในรูปของการพิมพ์เผยแพร่อย่างเป็นทางการเป็นระบบ ความรับผิดชอบต่อสังคมของบริษัทสามารถจัดกลุ่มภายใต้ 4 หัวข้อดังนี้ งบแสดงมูลค่าเพิ่ม รายงานการจ้างงาน รายงานเกี่ยวกับลูกจ้าง และรายงานสังคมอื่น ๆ..."

#### - Gray, Owen and Maunders (1987)

Gray, Owen and Maunders อ้างถึงรูปแบบการพัฒนาและการเสื่อมถอยซึ่งปรากฏว่ามีผลกระทบต่องบแสดงมูลค่าเพิ่มในรายงานบริษัทในประเทศสหราชอาณาจักร ระหว่างทศวรรษที่ 1970 และ 1980 ข้อมูลจากการศึกษาเหล่านี้ ซึ่งได้รวบรวมโดยการสำรวจการพิมพ์เผยแพร่การบัญชีโดยสถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในอังกฤษและเวลส์แสดงให้เห็นว่า ถึงแม้ว่าการใช้งบแสดงมูลค่าเพิ่มจะไม่มีจำนวนเพิ่มขึ้นก็ตาม แต่ก็ปรากฏว่าบริษัทส่วนน้อยของประเทศยังให้ความสำคัญในการเปิดเผยงบแสดงมูลค่าเพิ่ม สำหรับรายงานการจ้างงานหรือข่าวสารข้อมูลเกี่ยวกับแรงงานในรายงานประจำปีระหว่างปี ค.ศ. 1976 ถึง 1983 มีอัตรา้อยละเท่ากับ 2, 5, 6, 4, 5, 6, 5, และ 3 ตามลำดับ

ทางด้านขอบเขตของกฎหมายที่มีอิทธิพลต่อการเปิดเผยข่าวสารข้อมูลในส่วนที่เกี่ยวกับลูกจ้างได้มีการเปลี่ยนแปลงเมื่อไม่กี่ปีที่ผ่านมา โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายบริษัท (Companies Acts 1981 และ 1985) อย่างไรก็ตาม จากการสำรวจรายงานประจำปีของบริษัทขนาดใหญ่จำนวน 300 บริษัท แสดงให้เห็นว่าบริษัทเหล่านี้ยังคงเปิดเผยเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด

#### - Marsh and Hussey (1979)

Marsh and Hussey ได้ทำการวิเคราะห์รายงานลูกจ้าง จำนวน 302 รายงาน พบว่าข่าวสารข้อมูลที่โดยปกติจะรวมอยู่ด้วยมากที่สุดจะปรากฏอยู่ในส่วนของงบแสดงจุดที่นำสนใจทางการเงิน 77.2% รองลงมาคืองบแสดงมูลค่าเพิ่ม 40.7% และงบดุล 38.7%

- **Lyall (1982)**

Lyall ได้ทำการวิเคราะห์รายงานลูกจ้าง จำนวน 60 รายงานที่ได้รับจากการสุ่มตัวอย่างจากบริษัทที่เลือกจาก The Times 1000 largest UK companies เขาพบว่าการเปิดเผยที่มีมากที่สุดคือความสามารถในการทำกำไร 57 บริษัท มูลค่าเพิ่ม 43 บริษัท ข่าวสารข้อมูลแยกตามส่วนงาน 29 บริษัท ทรัพยากรทางการเงิน 21 บริษัท และการลงทุนในหุ้นทุน 21 บริษัท

## 2.2.6 ประเทศเบลเยียม

- **Theunesse (1979)**

Theunesse ได้อธิบายหน้าที่ตามกฎหมายซึ่งนำมาใช้กับบริษัทในประเทศเบลเยียม และได้รายงานผลการวิจัยเชิงประจักษ์เกี่ยวกับรายงานประจำปีของบริษัทเบลเยียมในปี ค.ศ. 1977 จากการตรวจสอบรายงานจำนวน 34 รายงานจากบริษัทขนาดใหญ่ที่สุดจำนวน 50 บริษัท Theunesse ตั้งข้อสังเกตว่ารายงานได้ถูกออกแบบเพื่อให้ภาพลักษณ์ที่ดีของบริษัท และข่าวสารข้อมูลดังกล่าวไม่ต้องการตรวจสอบ มีการให้ความสำคัญกับต้นทุนของการนัดหยุดงานในรายงานประจำปี

- **Delmot (1982)**

Delmot ได้รายงานถึงรายงานทางสังคมในบริษัทเบลเยียม โดยเฉพาะกับกลุ่มตัวอย่างจำนวน 58 บริษัทในปี ค.ศ.1980 จากบริษัท 58 แห่ง ได้มีการพิมพ์เผยแพร่ข่าวสารข้อมูลทางสังคมในรายงานประจำปีเพิ่มเติมจากที่กฎหมายบังคับให้ต้องจัดทำให้แก่สภาที่ปรึกษาแรงงานจำนวน 32 บริษัท แสดงให้เห็นว่า 27 รายงานให้ข่าวสารข้อมูลเชิงบรรยาย 8 รายงานเป็นงบแสดงมูลค่าเพิ่ม 15 รายงานใช้เครื่องชี้วัดทางสังคมแบบไม่เป็นหน่วยเงินตรา และ 12 รายงานใช้อัตราส่วนเพื่อให้ข่าวสารข้อมูล เนื้อหาในส่วนของข่าวสารข้อมูลทางด้านสังคมในรายงานประจำปีปรากฏว่าขนาดโดยทั่วไปของรายงานอยู่ระหว่าง 2 - 4 หน้ากระดาษ ซึ่งเป็นจำนวนประมาณ 41% ของบริษัทที่สำรวจ 28% มีการรายงานมากกว่า 4 หน้ากระดาษ และ 19% รายงานระหว่าง 1 - 2 หน้ากระดาษ บางบริษัทได้แสดงถึงแรงจูงใจในการรายงานว่าเป็นเพราะ The French Bilan social

## 2.2.7 ประเทศฝรั่งเศส

**The Bilan social (1977)** ได้แบ่งขนาดของบริษัทตามจำนวนพนักงานบริษัทที่มีจำนวนพนักงานถึงกำหนดคือว่าเป็นบริษัทขนาดใหญ่ **The Bilan social (1977)** ต้องการรายละเอียดของจำนวนการจ้างงาน ค่าจ้าง และผลประโยชน์ตอบแทนอื่น สภาพความปลอดภัยและสุขภาพ

สภาพการทำงานอื่น ๆ การศึกษาและการฝึกอบรม ความสัมพันธ์ทางอุตสาหกรรม และเรื่องอื่น ๆ เกี่ยวกับคุณภาพของชีวิตการทำงาน สำหรับปีปัจจุบันและ 2 ปีก่อนหน้านี้ นอกจากนี้ยังปรากฏว่ามี การเปิดเผยด้วยความสมัครใจเพิ่มเติมเพียงเล็กน้อย

### 2.2.8 ประเทศเยอรมัน

#### - Gray, Owen และ Maunder (1987)

Gray, Owen และ Maunder ได้ทบทวนงานวิจัยเกี่ยวกับการเปิดเผย SRA ในประเทศเยอรมัน และได้ตั้งข้อสังเกตว่ามี 3 วิธีทางในการเข้าสู่การผลิตรายงานทางสังคม ซึ่งแตกต่างกัน ดังนี้

1. ระบบการรายงานต้นทุนและประโยชน์ทางสังคมแบบถือหลักอย่างกว้าง ๆ และแบบการนำมารวมเพียงบางส่วน
2. การขยายขอบเขตการรายงานที่เน้นลูกจ้างตามแบบดั้งเดิม
3. การบัญชีและการรายงานเป้าหมายของบริษัท ซึ่งใช้เครื่องชี้วัดเชิงปริมาณ เพื่อบรรยายถึงผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ในขอบข่ายเกี่ยวกับการปฏิบัติทางด้านสังคม เช่นความสัมพันธ์กับลูกค้า และกับลูกจ้าง และการส่งเสริมด้านสวัสดิการสาธารณะทั่ว ๆ ไป

#### - Brockhoff (1979)

Brockhoff ได้ตรวจสอบรายงานของ 300 บริษัทเยอรมันที่ออกระหว่างวันที่ 1 ธันวาคม ปี ค.ศ. 1973 ถึงวันที่ 30 พฤศจิกายน ปี ค.ศ. 1974 ปรากฏว่ามี 205 บริษัทที่มีการพิมพ์เผยแพร่รายงานทางสังคมในช่วงเวลานั้น ข่าวสารข้อมูลต่าง ๆ ที่เปิดเผยมีดังนี้

1. มี 2 บริษัทที่ให้ระบุอย่างชัดเจนว่ากิจกรรมทางสังคมเป็นส่วนหนึ่งของวัตถุประสงค์ของบริษัท
2. มี 256 รายงานที่พิมพ์เผยแพร่จำนวนรวมทั้งสิ้นของลูกจ้าง
3. รายงานได้ให้ข่าวสารข้อมูลที่หลากหลายเกี่ยวกับผลประโยชน์ทางด้านสังคมที่ให้แกลูกจ้าง เช่น การกีฬาและกิจกรรมยามว่าง การประกันสุขภาพเสริม การบริการด้านอนามัยของบริษัท การร่วมรับส่วนแบ่งการปันผลกำไร การก่อตั้งเงินทุน การฝึกอบรม ความปลอดภัยในสถานที่ทำงาน บ้านพักอาศัยของลูกจ้าง โครงการการฝึกงาน บำเหน็จบำนาญและผลตอบแทนจากการออกจากงาน
4. การรายงานเกี่ยวกับการวิจัยและการพัฒนา
5. การรายงานเกี่ยวกับการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม

Brockhoff ได้ตั้งข้อสังเกตว่ามีความแตกต่างอย่างมากในการรายงานในทางปฏิบัติระหว่างส่วนของอุตสาหกรรม

**- Dierkes (1979)**

Dierkes ได้รายงานผลการวิเคราะห์รายละเอียดเกี่ยวกับรายงานทางสังคมของ 14 บริษัท การวิเคราะห์ดังกล่าวนำไปสู่คำถามดังต่อไปนี้

1. แนวคิดการรายงานแบบใดที่ถูกนำมาใช้โดยคำนึงถึงข้อเสนอแนะของกลุ่มที่ศึกษาในภาคปฏิบัติของรายงานทางสังคม
2. รายงานทางสังคมรายงานแก่ใคร
3. กลุ่มหน้าที่งานใดในบริษัท ที่มีความรับผิดชอบสูงสุดทัชในการรวมรายงาน
4. รายงานนี้ถูกรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือไม่
5. ส่วนไหนในรายงานที่มีความสำคัญ และเรื่องใดที่ยังถูกละเลย
6. ใช้เครื่องบ่งชี้ใด
7. มีการขยายเพิ่มเติมการรายงานที่ให้ข้อมูลเฉพาะเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายหรือความสำเร็จอย่างไรบ้าง
8. มีการให้ข่าวสารข้อมูลเชิงเปรียบเทียบกับผู้อ่านเปรียบเทียบกับผลการปฏิบัติงานช่วงก่อนหน้า หรือเปรียบเทียบกับกิจกรรมด้านอื่น ๆ ของบริษัทหรือไม่
9. เป็นเพียงรายงานแบบบรรยาย หรือเป็นการให้ข่าวสารข้อมูลทางเทคนิคโดยละเอียด
10. เป้าหมาย การวัด และแผนการที่กล่าวถึง อยู่ในเงื่อนไขเฉพาะที่เกี่ยวข้องหรืออยู่ในข้อความโดยทั่วไปที่มีการเลือกสรรอย่างดีแล้ว

**- Schreuder (1979)**

Schreuder ได้อธิบายความซับซ้อนของการรายงานทางสังคมในประเทศเยอรมัน ซึ่งมีการใช้โครงร่างแนวคิดที่หลากหลาย อันนำไปสู่การเขียนรายงานที่แตกต่างกันไปในทางปฏิบัติ กลุ่มตัวอย่างในบทความของเขาประกอบด้วยรายงานของบริษัท Steag AG และบริษัท Deutsche Shell AG ซึ่งได้ถูกกล่าวอ้างถึงกันอย่างกว้างขวางให้เป็นตัวอย่างของรูปแบบรายงานทางสังคมในรูปแบบต่าง ๆ

Schreuder ได้สรุปว่าการพัฒนาในสาขาการรายงานสังคมภาคเอกชนของประเทศเยอรมันเป็นที่น่าสนใจมากอย่างน้อยใน 3 เรื่องดังนี้

1. ความหลากหลายของตัวแบบแนวคิดที่เสนอในวรรณคดีปริทัศน์
2. วิธีทางที่แท้จริงของการพัฒนาในทางปฏิบัติ
3. การค่อย ๆ เกิดขึ้นของการโต้แย้งระหว่างบริษัทและสหภาพแรงงาน

การพัฒนาเหล่านี้ดูเหมือนว่าจะเป็นที่น่าสนใจของนักศึกษาที่ศึกษาด้านการรายงานทางสังคมภาคเอกชนในอีกหลาย ๆ ประเทศ

- **Van den Bergh (1976)**

Van den Bergh ได้ศึกษารายงานประจำปี 1975 ของบริษัท Deutsche Shell AG และวิจารณ์ว่าลูกจ้างเป็นกลุ่มที่ถูกให้ความสำคัญมากที่สุดในการรายงานทางสังคมของบริษัทและของประเทศเยอรมัน

### 2.2.9 ประเทศเนเธอร์แลนด์

Dekker and Van Hoorn (1982) ได้วิจารณ์เกี่ยวกับความหายากในงานวิจัยเชิงประจักษ์ด้านการรายงานทางสังคมในประเทศเนเธอร์แลนด์ เขาได้กล่าวถึงการศึกษาจำนวน 4 เรื่อง ประกอบด้วยการศึกษาของ Van Ommeren (1974), Feenstra and Bowma (1975), Bakker (1975) และ DeGier (1976)

- **Van Ommeren (1974)**

Van Ommeren ได้ทำการวิเคราะห์รายงานประจำปีเกี่ยวกับด้านบุคลากรและสังคมสำหรับปี ค.ศ. 1973 จำนวน 21 รายงานโดยค่านึงถึง 29 ส่วนประกอบที่เกี่ยวกับนโยบายทางสังคมของบริษัทต่าง ๆ

- **Feenstra and Bowma (1975)**

Feenstra and Bowma ได้ทำการตรวจสอบในรายงานประจำปีของบริษัทเนเธอร์แลนด์ 40 บริษัทในช่วงปี ค.ศ. 1970 ถึง 1973 พวกเขาได้บรรยายลักษณะของรายงานที่อาจจะถูกตัดทอนส่วนเกี่ยวกับบุคลากรของบริษัทและสิ่งแวดล้อมลงไป หลายส่วนประกอบที่ถูกทดสอบเป็นเช่นเดียวกับที่ Van Ommeren ได้เคยใช้ในการศึกษามาแล้ว

- **Bakker (1975)**

Bakker ได้ทำการตรวจสอบรายงานประจำปีด้านสังคมปี ค.ศ. 1973 จำนวน 12 รายงาน ใน 13 ส่วนประกอบของเรื่องที่เกี่ยวข้องกับนโยบายทางสังคมของบริษัท

- De Gier (1976)

De Gier ได้ทำการศึกษารายงานประจำปีด้านสังคมปี ค.ศ. 1975 จำนวน 7 รายงาน ใน 18 ส่วนประกอบของเรื่องที่เกี่ยวข้องกับนโยบายทางสังคมของบริษัท

- Dekker and Van Hoorn (1977)

Dekker and Van Hoorn ได้ทำการตรวจสอบรายงานประจำปีทางสังคม ในปี ค.ศ. 1975 จำนวน 64 รายงานของบริษัทเทนเนอร์แลนด์ เพื่อพิจารณาด้านเนื้อหา ปรากฏว่าผลจากการศึกษาเหมือนกับรายงานส่วนใหญ่ของทางภาคพื้นยุโรป ส่วนใหญ่ของข่าวสารข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับลูกจ้างและผู้ที่มีส่วนได้เสีย

### 2.2.10 ประเทศสวีเดน

Gray, Owen and Maunders (1987)

Gray, Owen and Maunders ได้แนะนำว่าในสวีเดนให้ตัวอย่างเกี่ยวกับรายงานทางสังคมภายในบริษัทมากกว่าภายนอกบริษัท และอ้างถึงการศึกษาโดย Jonson et al. (1978) ซึ่งคำนวณการประหยัดเงินซึ่งเป็นผลจากการลดจำนวนการลางานลง ในการศึกษาที่แตกต่างกันโดย Grojer and Stark (1977) พัฒนารายงานบัญชีทางสังคมที่เน้นเป้าหมายด้วยการที่องค์กรประกอบที่แตกต่างกันได้รับการพิจารณาอย่างชัดเจน แม้ว่าจะกล่าวถึงลูกจ้างไว้ชัดเจนในรายงาน แต่ปัจจัยทางด้านสิ่งแวดล้อมก็กล่าวถึงด้วย

### 2.2.11 ประเทศฟินแลนด์

Kasurinen, Veikko Antero (1991)

Kasurinen, Veikko Antero ได้ศึกษาเกี่ยวกับการบัญชีสังคมภาคเอกชนกับปัจจัยที่เกี่ยวข้อง พบว่าปัญหาสำคัญของการบัญชีสังคมภาคเอกชนคือ การขาดปฏิสัมพันธ์ระหว่างการพัฒนาทางด้านทฤษฎีกับการนำมาใช้ในทางปฏิบัติ จึงเป็นแรงจูงใจให้ทำการศึกษาเรื่องนี้เพื่อที่จะช่วยลดช่องว่างให้น้อยลงหรือหมดไป Kasurinen ได้ทำการศึกษาโดยทดลองเกี่ยวกับการวัดค่าที่นำมาใช้กับการผลิต การค้า และการบริโภคแอลกอฮอล์ในประเทศฟินแลนด์ โดยทดลองการวัดค่าใน 2 ด้าน คือ (1) แสดงให้เห็นต้นทุนสังคมและประโยชน์ทางเศรษฐกิจของกิจกรรมของบริษัท และ (2) แสดงถึงผลกระทบในระดับบริษัทของการแจกจ่ายกำไรของบริษัท

## 2.2.12 ประเทศอิรัก

Zebun, Abdulwahalo Haider (1988)

Zebun, Abdulwahalo Haider ได้ศึกษาถึงความเชื่อมโยงระหว่างการบัญชี จุลภาคกับการบัญชีมหภาคในประเทศอิรัก โดยกล่าวถึงความจำเป็นของการเชื่อมโยงระหว่างการบัญชีการเงินกับการบัญชีระดับชาติว่าได้รับการยอมรับในระดับสากลโดยนักการศึกษา แนวคิดพื้นฐานของการเชื่อมโยงนี้คือ การบัญชีจุลภาคและการบัญชีมหภาคสามารถพิจารณาได้เป็น 2 ระบบที่มีความสัมพันธ์กัน โดยที่ข่าวสารข้อมูลที่ออกมา (Output) จากระบบแรกกลายมาเป็นส่วนหนึ่งของข่าวสารข้อมูลที่ป้อนเข้าในระบบหลัง (Input)

ระบบการบัญชีระดับชาติได้รับการพิจารณาว่าเป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญที่สุดแห่งหนึ่งของข่าวสารข้อมูลสำหรับการกำหนดและการติดตามผลแผนการพัฒนาประเทศ ประสิทธิภาพของข่าวสารข้อมูลนี้ขึ้นอยู่กับความเชื่อถือได้และความถูกต้องของข่าวสารข้อมูล ผลที่ตามมาเมื่อมีการขยายกว้างออกไป คือ ประสิทธิภาพของข่าวสารข้อมูลนี้ขึ้นอยู่กับความเชื่อถือได้และความถูกต้องของแหล่งข่าวสารข้อมูล นั่นคือ ข่าวสารข้อมูลการบัญชีจุลภาค

ในปี ค.ศ. 1981 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการวางแผนของประเทศอิรัก ได้กำหนดระบบการบัญชีที่มีรูปแบบเป็นมาตรฐานที่บังคับใช้สำหรับทุกหน่วยเศรษฐกิจในภาคสาธารณะ ยกเว้นธนาคารและบริษัทประกันภัย ประเทศอิรักเป็นประเทศที่มีการวางแผนเศรษฐกิจแบบศูนย์รวมและการลงทุนเกือบทั้งหมดลงบนนโยบายภาวะซึ่งถูกกำหนดโดยแผนพัฒนาและดำเนินการโดยรัฐบาล ระบบการบัญชีที่มีรูปแบบเป็นมาตรฐานนี้ มีวัตถุประสงค์ที่จะให้ข่าวสารข้อมูลที่จำเป็นสำหรับความสะดวกต่อการวางแผน การติดตามผลของแผน และการควบคุมเศรษฐกิจทุกระดับขององค์กร รวมทั้งธุรกิจการค้า องค์กรรัฐบาล รัฐมนตรีและคณะกรรมการวางแผน ในขณะที่เดียวกันก็ช่วยเชื่อมโยงระหว่างการบัญชีการเงินกับการบัญชีสังคมในระดับประเทศ

Zebun ได้ตรวจสอบทฤษฎีที่ใช้เป็นพื้นฐานสำหรับสนับสนุนและความเป็นเหตุเป็นผลของระบบการบัญชีที่มีรูปแบบเป็นมาตรฐาน และประเมินผลความเกี่ยวข้องและความเหมาะสมของข่าวสารข้อมูลที่ได้สำหรับวัตถุประสงค์และความจำเป็นของการวางแผนเศรษฐกิจและการควบคุมจากส่วนกลาง นอกจากนี้ Zebun ยังได้ทดสอบระบบการบัญชีในรูปแบบเศรษฐกิจอื่น ๆ อีก เช่น สหราชอาณาจักร สหภาพโซเวียต ฝรั่งเศส และ อียิปต์

บัญชีการดำเนินงานปัจจุบัน (The current operations account) มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การเชื่อมโยงหลักระหว่างการบัญชีการเงินกับการบัญชีสังคม จากการศึกษาที่พบว่ามีประสิทธิผลน้อยกว่าที่ควรจะเป็น ดังนั้น Zebun จึงได้ออกแบบการบัญชีให้เป็นทางเลือกพร้อมทั้งให้คำแนะนำ



### 2.2.13 ประเทศแอฟริกาใต้

#### Willys, Richard Fric (1991)

Willys, Richard Fric ได้ทำการศึกษาถึงการเปิดเผยข่าวสารข้อมูลทางการเงินแก่ลูกจ้างในแอฟริกาใต้ โดย Willys กล่าวว่าปัญหาของการเปิดเผยข่าวสารข้อมูลแก่ลูกจ้างได้มีการถกเถียงกันตั้งแต่มีการเปิดโอกาสให้มีการจัดตั้งองค์กรแรงงานสัมพันธ์อย่างเสรีมากขึ้น Willys ได้ทำการทดสอบถึงสถานะการแข่งขันระดับนานาชาติของประเทศ โดยศึกษาในสถานะของแอฟริกาใต้ ด้วยการตั้งสมมุติฐานในกรณีของโลกทุนนิยม ซึ่งถือว่าลูกจ้างเป็นส่วนสำคัญในกระบวนการพัฒนาระบบนายทุน และมีสิทธิในการรับรู้ข่าวสารข้อมูลอย่างน้อยที่สุดก็เท่ากับผู้อื่น และได้ทำการทดสอบถึงผลทางเศรษฐกิจที่ตามมาของการเปิดเผยข่าวสารข้อมูล

การตรวจสอบได้กระทำกับการพยายามเปิดเผยข่าวสารข้อมูลของประเทศแอฟริกาใต้ โดยใช้งบแสดงมูลค่าเพิ่ม (The value added statement) การทดสอบใช้วิธีการสำรวจการยอมรับและระดับของความเข้าใจต่องบการเงินนี้ และได้ทำการสำรวจต่อไปถึงการวัดทัศนคติของนักธุรกิจอาวุโสและสภาพแรงงานที่มีต่อหลักการเปิดเผย หลังจากนั้น Willys ได้ให้คำแนะนำถึงระดับการเปิดเผยในอุดมคติ

### 2.2.14 ประเทศอื่น ๆ

มีการวิจัยด้านการเปิดเผย SRA ในหลายประเทศนอกจากที่กล่าวแล้วข้างต้น อย่างไรก็ตาม การศึกษาในที่อื่น ๆ ก็จะเป็นการศึกษาที่แยกเฉพาะไป ตัวอย่างเช่น

Teoh and Thong (1984) ได้ทำการศึกษาถึงการเปิดเผย SRA ในประเทศมาเลเซีย และ Low, Koh and Yeo (1985) ได้ทำการศึกษาเรื่องการเปิดเผย SRA ในประเทศสิงคโปร์ ส่วนในประเทศอินเดีย รายงานเรื่องนี้ได้ถูกกล่าวถึงโดย Gray, Owen and Maunders (1987: p.26) และแม้ว่าจะบรรยายเป็นลักษณะ “วางเค้าโครง” แต่ก็เป็นสิ่งสำคัญในการพัฒนาภาครัฐบาลซึ่งอาจเป็นการให้ตัวอย่างสำหรับภาคเอกชนในประเทศนั้น ๆ ได้ Tokutani and Kawano (1978) ได้ให้ข้อสังเกตเพิ่มเติมถึงการศึกษาวิจัยเกี่ยวกับการบัญชีทางสังคมของประเทศญี่ปุ่น โดยในบางเรื่องจะเกี่ยวข้องกับการเปิดเผยทางด้าน SRA

จากวรรณคดีปริทัศน์ด้านปฏิบัติของ SRA ทำให้ทราบถึงระดับการพัฒนา SRA ในแต่ละประเทศ จากวรรณคดีปริทัศน์ข้างต้นจะเห็นได้ว่าแต่ละประเทศมีการปฏิบัติเกี่ยวกับ SRA แตกต่างกันอย่างหลากหลาย Mathews (1993) กล่าวว่าสาเหตุสำคัญเกิดจากความแตกต่างกันในด้าน

วัฒนธรรมและสภาพแวดล้อมทางการบัญชี Gray (1985) เสนอว่าเนื่องจากความแตกต่างกันในด้านวัฒนธรรมมีผลกระทบต่อการวิจัย ดังนั้น ควรรวมกลุ่มประเทศเข้าด้วยกันเพื่อที่จะศึกษาระบบบัญชีของแต่ละกลุ่มได้ง่ายและสะดวก Lafferty (1975); Benston (1982a, 1982b); Oldham (1981); Nobes and Parker (1981) และ Holzer (1984) ได้เคยทำการวิจัยเกี่ยวกับระบบบัญชีนานาชาติโดยแบ่งกลุ่มประเทศ ออกเป็นกลุ่มประเทศอังกฤษ-อเมริกัน (Anglo-American countries) ซึ่งได้แก่ สหรัฐอเมริกา แคนาดา สหราชอาณาจักร ออสเตรเลีย และนิวซีแลนด์ กลุ่มประเทศภาคพื้นยุโรป (Continental Europe) ซึ่งได้แก่ เบลเยียม ฝรั่งเศส เยอรมัน เนเธอร์แลนด์ สวีเดน และฟินแลนด์ และกลุ่มประเทศอื่น ๆ ความแตกต่างระหว่างประเทศเกี่ยวกับระบบบัญชีและการปฏิบัติทางบัญชีมีหลักฐานเด่นชัดยิ่งขึ้น มีความพยายามที่จะกำหนดรูปแบบที่เป็นนานาชาติและแยกประเทศทั้งหลายตามรูปแบบที่กำหนดไว้ วิธีการที่เลือกใช้มีสองวิธี วิธีแรก เป็นการระบุปัจจัยแวดล้อมที่เกี่ยวข้องและเชื่อมโยงปัจจัยเหล่านี้เข้ากับการปฏิบัติทางบัญชีของประเทศนั้น ๆ (Mueller, 1967 and 1968; Zeff, 1973; Radebaugh, 1975 และ Nobes, 1983 and 1984) และวิธีที่สอง เป็นการจัดแยกประเภทการปฏิบัติทางบัญชีโดยใช้การวิเคราะห์ทางสถิติ หลังจากนั้นก็พยายามอธิบายรูปแบบที่พบโดยอ้างอิงถึงปัจจัยแวดล้อม (Frank 1979; Nair and Frank, 1980; Da Costa et al., 1978; Goodrich, 1982 และ Belkaoui, 1983)

จากวรรณคดีปริทัศน์ เป็นที่น่าสังเกตว่านักวิจัยส่วนใหญ่หวังเรื่องที่ทำวิจัยว่าเป็นเรื่องเกี่ยวกับนามธรรมหรือจิตใจ (Subjective nature) ซึ่งความแตกต่างระหว่างข้อมูลเชิงคุณภาพที่ต้องการจะสื่อความหมายกับข้อมูลเพื่อวัตถุประสงค์ในการโฆษณาประชาสัมพันธ์มีน้อยมากจนแทบจะแยกกันไม่ออก ซึ่งก็ตั้งขึ้นอยู่กับความสามารถในการรับรู้ (Perception) ของผู้อ่าน การวิจัยส่วนมากไม่บอกถึงเกราะป้องกันทางวิธีการวิจัยหรือแม้แต่การรับรองหรือการยอมรับซึ่งอาจจะเป็นปัญหาอย่างไรก็ตามนักวิจัยทั้งหมดได้ป้องกันเกี่ยวกับการวิเคราะห์เนื้อหาที่เป็นนามธรรมนี้โดยการแจ้งถึงเครื่องมือที่ใช้และพยายามให้มีการวิเคราะห์ซ้ำทั้งโดยนักวิเคราะห์คนเดิมหรือคนอื่น นักวิจัยหลายท่านได้เสนอให้มีการทำวิจัยซ้ำโดยถือเป็นการเป็นความจำเป็นเร่งด่วน ตัวอย่างเช่น แม้ว่า Guthrie (1982 and 1984) จะพบว่าเครื่องมือที่เขาใช้ในการวิจัยจะเป็นที่เชื่อถือได้ แต่เมื่อมีการทำวิจัยซ้ำโดยใช้เครื่องมือเดียวกันก็ยังพบว่าผลที่ออกมาขัดแย้งกัน

ผลการวิจัยในหลายประเทศปรากฏว่ามีการเปิดเผยข้อมูล SRA แตกต่างกันในเรื่องเนื้อหาแต่ข้อมูลเกือบทั้งหมดเป็นข้อมูลเชิงคุณภาพหรือข้อมูลเชิงปริมาณที่ไม่เป็นข้อมูลทางการเงิน มีเพียง งบแสดงมูลค่าเพิ่มเท่านั้นที่แสดงข้อมูลทางการเงิน รายงานที่เปิดเผยมีทั้งด้วยความสมัครใจและมีการบังคับขึ้นอยู่กัแต่ละประเทศ ประเทศในกลุ่มระบบบัญชีอังกฤษ-อเมริกัน ทั้งหมดซึ่งได้แก่ สหรัฐอเมริกา แคนาดา สหราชอาณาจักร และนิวซีแลนด์ ไม่มีการบังคับ

ส่วนกลุ่มประเทศภาคพื้นยุโรปซึ่งได้แก่ เบลเยียม ฝรั่งเศส เยอรมัน เนเธอร์แลนด์ สวีเดน และ ฟินแลนด์ มีระบบของกฎหมายและธรรมเนียมประเพณีที่แตกต่างกันออกไป ส่วนใหญ่กำหนดให้ รายงานแก่พนักงาน ซึ่งส่งผลกระทบต่อ การเปิดเผยข้อมูลของบริษัท นอกเหนือจากความแตกต่างเกี่ยวกับกฎหมายและธรรมเนียมประเพณีด้านจำนวนและประเภทการเปิดเผยข้อมูลแล้วยังมีความแตกต่างด้านอื่นอีก โดยบริษัทในทวีปอเมริกาเหนือและออสเตรเลียเปิดเผยข้อมูลอย่างกว้างขวางและหลากหลาย ทั้งด้านสิ่งแวดล้อม ผลิตภัณฑ์ พลังงาน และการจ้างงาน ขณะที่ประเทศในภาคพื้นยุโรป เน้นด้านที่เกี่ยวกับผลกระทบต่อพนักงาน ส่วนสหราชอาณาจักรอยู่กึ่งกลางระหว่างสองกลุ่มนี้

จากวรรณคดีปริทัศน์พบว่านักวิจัยส่วนใหญ่ทำการศึกษาโดยใช้วิธีการสำรวจ การเปิดเผยข้อมูล SRA ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ของแต่ละประเทศที่ศึกษา เช่น ใน ประเทศออสเตรเลีย สำรวจโดย Trotman (1979), Kelly (1979), Trotman and Bradley (1981), Pang (1982), Guthrie (1982 and 1984) และ Gul, Andrew and Teoh (1984) และในประเทศนิวซีแลนด์ สำรวจโดย Robertson (1977), Davey (1985), และ Ng (1985) เป็นต้น ส่วนผู้วิจัยอื่น ๆ ได้สำรวจ การเปิดเผยข้อมูล SRA จากบริษัททั่วไปที่มีการเปิดเผยข้อมูลสู่สาธารณชนโดยไม่จำกัดว่าจะเป็น บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่ การวิจัยส่วนใหญ่เป็นการสำรวจว่าบริษัทต่าง ๆ มีการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ SRA ในส่วนที่เกี่ยวกับหัวข้อเรื่อง วิธีการวัดค่าที่ใช้ ปริมาณข้อมูลที่เปิดเผย สถานที่ที่เปิดเผย รายงานที่เปิดเผย และมูลเหตุหรือแรงจูงใจที่ทำให้ต้องเปิดเผยข้อมูล SRA หลังจากสำรวจข้อมูลแล้วก็นำมาวิเคราะห์ว่าแนวโน้มการเปิดเผยข้อมูลเป็นอย่างไร ปริมาณข้อมูลที่เปิดเผยมี มากน้อยเพียงใด ปริมาณข้อมูลที่เปิดเผยมีความสัมพันธ์กับปัจจัยใดบ้าง เช่น ประเภทและขนาดของ อุตสาหกรรม (Kelly, 1979) ขนาดของบริษัท ความเสี่ยงที่เป็นระบบ ข้อจำกัดทางสังคมที่ฝ่ายบริหาร รับรู้ ผลกระทบระยะยาวในการตัดสินใจ (Trotman and Bradley, 1981) มูลค่าหลักทรัพย์ตามราคา ตลาดรวม (Pang, 1982; Guthrie, 1984 และ Gul, Andrew and Teoh, 1984) ทุนจดทะเบียนที่เรียก ชำระแล้ว (Robertson, 1977) ประเภทอุตสาหกรรม (Davey, 1985 และ Ng, 1985) ขอบเขตการ เปิดเผย (Buzby, 1974) และขนาดของบริษัท (Burker, 1980) เป็นต้น สำหรับวิธีการทางสถิติที่ใช้ใน การวิจัยส่วนใหญ่เป็นการหาค่าเฉลี่ย อัตราร้อยละ สัดส่วน ความผันแปรต่อค่าเฉลี่ย ความสัมพันธ์ ปฏิสัมพันธ์ และสหสัมพันธ์ เป็นต้น ส่วนวิธีการอื่น ๆ มีน้อยมาก เช่น ทดสอบสัญลักษณ์แบบนอน พารามิตริก (Brooks, 1986)

สำหรับผลการศึกษา พบว่าข้อมูลส่วนใหญ่เป็นข้อมูลเชิงคุณภาพและข้อมูล เชิงปริมาณที่ไม่มีหน่วยวัดเป็นเงินตรา มีข้อมูลที่มีหน่วยวัดเป็นเงินตราน้อยมาก ยกเว้นงบแสดง มูลค่าเพิ่มเท่านั้นที่เป็นข้อมูลทางการเงิน สถานที่ที่เปิดเผยข้อมูล ข้อมูลทั้งหมดปรากฏในรายงาน ประจำปีของบริษัท ส่วนใหญ่อยู่ในส่วนของฝ่ายบริหารหรือส่วนอื่น ๆ ในรายงานประจำปี ส่วนที่

จัดไว้โดยเฉพาะสำหรับการเปิดเผยข้อมูล SRA และส่วนที่อยู่ในงบการเงินมีบ้างแต่น้อยมาก สำหรับ รายงานหรือหัวข้อเรื่องที่เปิดเผยสามารถสรุปได้ดังนี้

งบแสดงมูลค่าเพิ่ม ประเทศที่เน้นการเปิดเผย เช่น สหราชอาณาจักร (Gray, Owen and Maunders, 1987; Marsk and Hussey, 1979 และ Lyall, 1982) เบลเยียม (Delmot, 1982) และ แอฟริกาใต้ (Willys, Richard FRIC, 1991)

รายงานเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม ประเทศที่เน้นการเปิดเผย เช่น ออสเตรเลีย (Trotman, 1979; Kelly, 1979; Trotman and Bradley, 1981; Pang, 1982; Guthrie, 1982 and 1984 และ Gul, Andrew and Teoh, 1984) นิวซีแลนด์ (Davey, 1985 และ Ng, 1985) แคนาดา (Demers and Wayland, 1982a and b) เยอรมัน (Brockhoff, 1979) เนเธอร์แลนด์ (Feenstra and Bowma, 1975) สวีเดน (Gray, Owen and Maunders, 1987) ฟินแลนด์ (Kasurinen, Veikko Antero, 1991)

รายงานด้านความเกี่ยวข้องกับชุมชน ประเทศที่เน้นการเปิดเผย เช่น ออสเตรเลีย (Trotman, 1979; Kelly, 1979; Trotman and Bradley, 1981; Pang, 1982; Guthrie, 1982 and 1984 และ Gul, Andrew and Teoh, 1984) นิวซีแลนด์ (Davey, 1985 และ Ng, 1985) และแคนาดา (Demers and Wayland, 1982a and b)

รายงานเกี่ยวกับพนักงาน ประเทศที่เน้นการเปิดเผย เช่น ออสเตรเลีย (Trotman, 1979; Kelly, 1979; Trotman and Bradley, 1981; Pang, 1982; Guthrie, 1982 and 1984 และ Gul, Andrew and Teoh, 1984) สหรัฐอเมริกา (Buzby, 1974 และ Donald, Craig Jonathan, 1988) แคนาดา (Demers and Wayland, 1982a and b และ Brooks, 1986) สหราชอาณาจักร (Gray, Owen and Maunders, 1987 และ Marsh and Hussey, 1979) ฝรั่งเศส (The Bilan social, 1977) เยอรมัน (Gray, Owen and Maunders, 1987; Brockhoff, 1979 และ Schreuder, 1979) เนเธอร์แลนด์ (Dekker and Van Hoom, 1977) สวีเดน (Gray, Owen and Maunders, 1987) และแอฟริกาใต้ (Willys, Richard FRIC, 1991)

รายงานเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์ ประเทศที่เน้นการเปิดเผย เช่น ออสเตรเลีย (Trotman, 1979; Kelly, 1979; Trotman and Bradley, 1981; Pang, 1982 และ Guthrie, 1982 and 1984) นิวซีแลนด์ (Davey, 1985 และ Ng, 1985) แคนาดา (Demers and Wayland, 1982a and b) และฟินแลนด์ (Kasurinen, Veikko Antero, 1991)

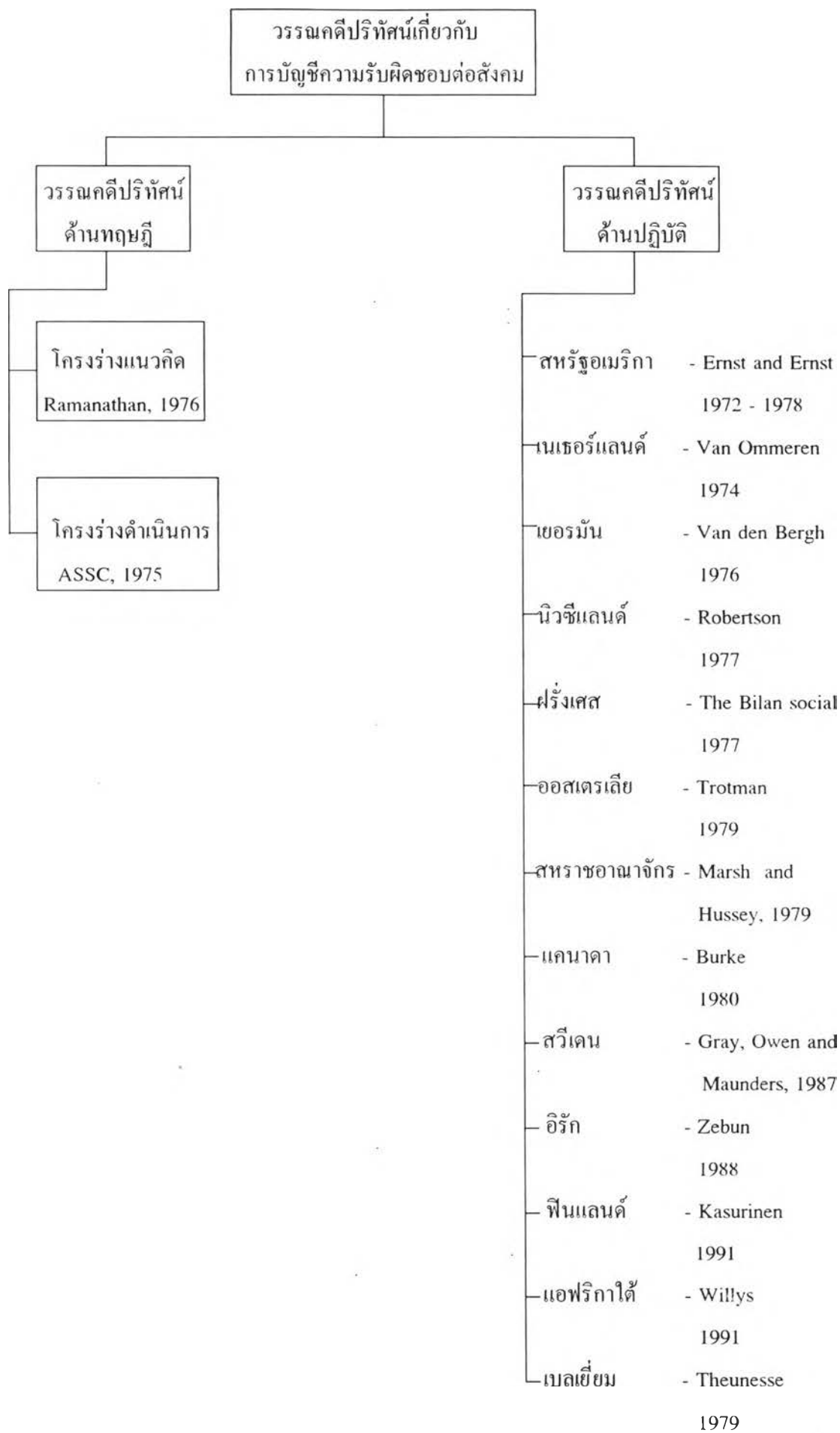
รายงานเกี่ยวกับพลังงาน ประเทศที่เน้นการเปิดเผย ได้แก่ ออสเตรเลีย (Trotman, 1979; Kelly, 1979; Trotman and Bradley, 1981; Pang, 1982; และ Guthrie, 1982 and 1984)

นอกจากนี้ยังมี รายงานเกี่ยวกับสังคมด้านอื่น ๆ เช่น นโยบายทางสังคมของบริษัท รายงานเกี่ยวกับการวิจัยและพัฒนา รายงานเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรและค่าธรรมเนียม งบดุลสังคม รายงานบริษัท รายงานวัตถุประสงค์ของบริษัท และรายงานแยกตามส่วน ๆ เป็นต้น

จากวรรณคดีปริทัศน์ด้านปฏิบัติของ SRA ข้างต้นสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการ ออกแบบรูปแบบรายงานการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมให้สอดคล้องกับต่างประเทศได้

### 2.3 วิวัฒนาการของการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม

จากวรรณคดีปริทัศน์ ทำให้ทราบถึงวิวัฒนาการของการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมซึ่ง มีการพัฒนามาตามลำดับ ได้มีการศึกษาทางด้านปฏิบัติก่อนทางด้านทฤษฎี สำหรับการศึกษาด้าน ปฏิบัติได้เริ่มมีการศึกษาโดย Ernst and Ernst ในปี ค.ศ. 1972 (Ernst and Ernst, 1972) ต่อมาจึงได้มีการศึกษาด้านทฤษฎี โดยคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในอังกฤษ และเวลส์ ได้ศึกษาด้านโครงสร้างดำเนินการในปี ค.ศ. 1975 (ASSC, 1975) และ Ramanathan ได้ศึกษาด้านโครงสร้างแนวคิดในปี ค.ศ. 1976 (Ramanathan, 1976) สำหรับรายละเอียดการศึกษาเกี่ยวกับการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมสามารถสรุปได้ดังแผนภูมิต่อหน้า 54



จากวรรณคดีปริทัศน์เกี่ยวกับการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม สามารถสรุปวิวัฒนาการทางด้านทฤษฎีของการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม ได้ดังต่อไปนี้

#### 2.4.1 ด้านโครงสร้างแนวคิด

ค.ศ. 1976 Ramanathan ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีสังคมภาคเอกชนและให้ความหมายของถ้อยคำในรายงานเกี่ยวกับสังคม ได้แก่ ราชการทางสังคม โสหุ่ยสังคม ผลตอบแทนสังคม กำไรสังคม องค์กรประกอบสังคม ส่วนของสังคม และสินทรัพย์สังคมสุทธิ

ค.ศ. 1984 Burke ได้ให้แนวคิดของระบบข่าวสารข้อมูลการบัญชีสังคมเพื่อให้เป็นที่พอใจของผู้ตัดสินใจทั้งภายในและภายนอกกิจการ พร้อมทั้งให้ขอบเขตข่าวสารข้อมูลทางสังคมอย่างกว้าง ๆ และให้ข้อเสนอแนะว่าธุรกิจควรคำนึงถึงสิ่งแวดล้อมและสังคมด้วย

ค.ศ. 1985 Wartick and Cochran ได้พัฒนาตัวแบบการปฏิบัติงานทางสังคมภาคเอกชนที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบต่อสังคม โดยธุรกิจจะต้องมีความรับผิดชอบต่อทางเศรษฐกิจ มีความรับผิดชอบต่อสาธารณะ และมีความรับผิดชอบต่อสังคม

ค.ศ. 1985 Logsdon ได้ให้โครงสร้างแนวคิดในการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม โดยคำนึงถึงพฤติกรรมของฝ่ายบริหารของบริษัทที่มีต่อสิ่งแวดล้อม เป็นภาระหน้าที่ของนักบัญชีที่จะต้องพยายามขยายขอบเขตให้บริการด้านข่าวสารข้อมูลแก่ฝ่ายบริหาร เพื่อให้มีการเปิดเผยข้อมูลการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคมมากขึ้น

ค.ศ. 1986 Brooks ได้ให้ตัวแบบรวมยอดเพื่อวัดการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม และให้โครงสร้างการเปิดเผยข้อมูลการปฏิบัติงานทางสังคมภาคเอกชน ซึ่งมีรายละเอียดของข่าวสารข้อมูลที่จำเป็นมากขึ้น

ค.ศ. 1987 Gray, Owen and Maunders ได้ให้รูปแบบแนวคิดที่เป็นแนวทางในการรายงานข้อมูลการบัญชีความรับผิดชอบต่อสังคม โดยกำหนดว่ารายงานที่สังคมต้องการควรมีลักษณะอย่างไร และผู้ที่เกี่ยวข้องในสังคมต้องการได้รับรู้ข้อมูลอะไรจากรายงานบ้าง

#### 2.4.2 ด้านโครงสร้างดำเนินการ

ค.ศ. 1975 คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของสถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในอังกฤษและเวลส์ได้พิมพ์เผยแพร่รายงานบริษัท (The corporate report) พร้อมทั้งให้ความหมายของการบัญชีสังคม ผู้ใช้รายงาน วัตถุประสงค์ และวิธีการรายงาน โดยรายงานควรประกอบด้วย งบแสดงมูลค่าเพิ่ม รายงานลูกจ้าง งบเกี่ยวกับความคาดหวังในอนาคต รายงานวัตถุประสงค์ของบริษัท และการรายงานแยกตามส่วน ๆ นอกจากนี้ยังได้ให้ตัวอย่างรายละเอียดของรายงานลูกจ้างและระบุนายการที่ควรแสดงไว้ในรายงานวัตถุประสงค์ของบริษัทด้วย

ค.ศ. 1976 Cheng ได้กล่าวถึงรายงานเกี่ยวกับการดำเนินการของเศรษฐกิจสังคม เพื่อแสดงแนวคิดที่สำคัญของรายงานนี้ว่าควรรวมรายการต่าง ๆ ที่องค์กรธุรกิจให้กับสังคมและ

รับเอาจากสังคม รายงานนี้จัดทำเป็นรูปตารางของค่าใช้จ่าย จัดทำทั้งด้วยความสมัครใจและไม่สมัครใจ เพื่อปรับปรุงสวัสดิการของลูกจ้างและความปลอดภัยสาธารณะของผลิตภัณฑ์ รายงานนี้แบ่งออกเป็นสามส่วน ประกอบด้วย กิจกรรมภายในของการดำเนินการภายใน ความสัมพันธ์ภายนอกของการดำเนินงานภายใน และการพิจารณาถึงจริยธรรมทางสังคมของการดำเนินการภายนอก

ค.ศ. 1977 HMSO ได้เผยแพร่ The UK government green paper ซึ่งให้ความเห็นสอดคล้องกับ The corporate report คือรายงานนี้ควรรวม งบแสดงมูลค่าเพิ่ม งบแสดงการจ้างงานและการจ่ายรายละเอียดย งบแสดงโอกาสในอนาคต และการเปิดเผยการใช้พลังงาน

ค.ศ. 1977 The French Bilan social ได้กำหนดว่าบริษัทที่มีลูกจ้างถึงเกณฑ์ที่กำหนด ต้องพิมพ์เผยแพร่บังคับสังคมซึ่งต้องรายงานเรื่องเกี่ยวกับการจ้างงานใน 7 หัวข้อเรื่อง ได้แก่ จำนวนลูกจ้าง ค่าจ้างและผลประโยชน์ตอบแทนอื่น ความปลอดภัยในการทำงานและสุขภาพ สภาพในการทำงาน การศึกษาและฝึกอบรม ความสัมพันธ์ทางอุตสาหกรรม และเรื่องอื่น ๆ เกี่ยวกับคุณภาพชีวิตในการทำงาน

ค.ศ. 1980 ศาสตราจารย์ Edward Stamp ได้เผยแพร่งานวิจัยเรื่อง Corporate Reporting : Its Future Evolution เพื่อให้แนวทางการแก้ปัญหาในการปรับปรุงคุณภาพของมาตรฐานการบัญชีการเงินของบริษัทสำหรับประเทศแคนาดา และยังระบุผู้ใช้รายงานซึ่งเป็นส่วนประกอบของสังคม และระบุลักษณะความต้องการของผู้ใช้รายงาน

ค.ศ. 1982 Jackman ได้สร้างขอบเขตสำหรับการเปิดเผย โดยมีรายละเอียดประกอบมากมายซึ่งช่วยให้ธุรกิจสามารถนำไปใช้ในการปรับปรุงการรายงานต่อสังคมในหัวข้อเรื่องต่อไปนี้เป็นคือ ความเติบโตและความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ การศึกษา การจ้างงานและการฝึกอบรม สิทธิมนุษยชนและโอกาสมีความเสมอภาค การปรับปรุงและพัฒนาชุมชนเมือง การบรรเทาผลกระทบการอนุรักษ์นิยมและการสร้างสรรค์ขึ้นใหม่ วัฒนธรรมและศิลปะ การรักษาพยาบาลทางการแพทย์ และรัฐบาล การรายงานควรจะเป็นไปตามรายการของการตรวจสอบสังคม (Social audit check list)

ค.ศ. 1983 UEC ได้ตั้งคณะทำงานขึ้นเพื่อให้ข้อเสนอแนะต่อเนื้อหาของรายงานสังคม โดยโครงสร้างรูปแบบที่ UEC กำหนดต้องการที่จะทำให้เกิดการจัดทำงบการเงินเป็นประเพณีปฏิบัติอย่างเคร่งครัด สำหรับรายงานเกี่ยวกับการบัญชีสังคม โครงสร้างรูปแบบนี้รวมถึงการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีภายนอกด้วย