

บทที่ 5

สรุปผลการศึกษา และข้อเสนอแนะ

สรุปผลการศึกษา

แนวคิดเรื่องการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม เป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในการแสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบของกิจการที่มีต่อสิ่งแวดล้อม แต่เนื่องจากในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีหรือแนวทางปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับเรื่องสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะ จึงต้องใช้แบบบทการบัญชีและมาตรฐานการบัญชีฉบับอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องมารวมกับแนวคิดด้านสิ่งแวดล้อมเพื่อใช้เป็นหลักในการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

กลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน หรือ ISAR ได้เสนอแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมไว้ โดยแบ่งเป็น 5 ประเด็น คือ ประเด็นที่หนึ่งการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม ที่กล่าวว่าต้นทุนสิ่งแวดล้อมควรรับรู้ในงวดบัญชีที่เกิดขึ้นทันที หากอยู่ในเกณฑ์ที่จะรับรู้เป็นสินทรัพย์ได้ควรบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนและทยอยตัดบัญชีเป็นค่าใช้จ่าย ประเด็นที่สองการรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ควรรับรู้เมื่อมีภาระผูกพันที่ก่อให้เกิดต้นทุนสิ่งแวดล้อมของกิจการ ประเด็นที่สามการบันทึกบัญชีค่าชดเชย ไม่ควรนำมาหักลบกับหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้น ประเด็นที่สี่การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งต้องทำเมื่อพบว่ามีภาระผูกพันในอนาคตที่จะเกิดต้นทุนสิ่งแวดล้อมขึ้น โดยมีวิธีวัดมูลค่าสามวิธี คือ วิธีมูลค่าปัจจุบัน วิธีราคาทุนปัจจุบัน หรือการตั้งค่าใช้จ่ายล่วงหน้าตลอดระยะเวลาของการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง และประเด็นที่ห้าการเปิดเผยข้อมูลซึ่งถือว่ามีความสำคัญมากต่อการให้ความชัดเจน หรือเป็นการอธิบายเพิ่มเติมรายการที่มีอยู่ในงบดุลหรืองบกำไรขาดทุน การเปิดเผยดังกล่าวอาจแสดงไว้ในงบการเงินหรือในหมายเหตุประกอบงบการเงิน หรือในบางกรณีอาจเปิดเผยไว้ในรายงานซึ่งแยกต่างหากจากงบการเงิน

สำหรับขั้นตอนในการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมนั้น ในการศึกษาครั้งนี้ได้เสนอไว้ดังนี้ ขั้นแรกกิจการควรประเมินผลกระทบที่มีต่อสิ่งแวดล้อมจากการดำเนินงานของตนก่อน เพื่อหาสาเหตุและความเสียหายที่เกิดขึ้น ขั้นตอนที่สองผู้บริหารจะเป็นผู้วางนโยบายเกี่ยวกับการรักษาสิ่งแวดล้อมเพื่อให้คนในองค์กรถือปฏิบัติ ขั้นตอนที่สามคือการออกแบบระบบงานเพื่อช่วยในการบันทึกข้อมูลต้นทุนและหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม ขั้นตอนที่สี่คือการอบรมพนักงานให้เข้าใจและเห็นถึงความสำคัญของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม ขั้นตอนที่ห้าคือการบันทึกรายการต้นทุนและหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นในกิจการ โดยยึดตามหลักการห้าประเด็นที่กล่าวไว้ข้างต้น ขั้นตอนที่หกคือการประมาณจำนวนเงินหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่อาจ

จะเกิดขึ้นในอนาคต เมื่อพบว่ากิจการมีภาระผูกพันที่แน่นอน ขั้นตอนที่เจ็ดคือการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม ซึ่งทำได้โดยการแสดงรายการในงบดุลงบกำไรขาดทุนและการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมในงบการเงิน นอกจากนี้อาจทำเป็นรายงานเกี่ยวกับต้นทุนสิ่งแวดล้อมต่างหากเพื่อประโยชน์ในการบริหารงานภายในองค์กรด้วยก็ได้ ส่วนขั้นตอนที่แปดคือการนำข้อมูลที่ได้จากการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมาพิจารณาเพื่อประโยชน์ในการบริหารงานรวมทั้งติดตามตรวจสอบการปฏิบัติตามนโยบายด้านสิ่งแวดล้อมที่วางไว้ด้วย

ประโยชน์ที่คาดว่าจะกิจการจะได้รับจากการประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อม ได้แก่การสร้างภาพพจน์ที่ดีต่อลูกค้า ส่งเสริมให้บริษัทสามารถปฏิบัติตามกฎหมายสิ่งแวดล้อมได้อย่างถูกต้อง สร้างความเชื่อมั่นให้ผู้ลงทุน ที่ปรึกษาของผู้ลงทุน และเจ้าหน้าที่ สามารถนำเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมต่อสื่อสารมวลชนได้สะดวก ใช้พิจารณาปรับปรุงกระบวนการผลิตและการดำเนินงานให้ดีขึ้น ส่วนประโยชน์ที่คาดว่าจะบุคคลภายนอกจะได้รับคือเป็นแบบอย่างที่ดีแก่กิจการอื่นในการประกอบธุรกิจโดยคำนึงถึงสิ่งแวดล้อม รัฐใช้เป็นข้อมูลในการตรวจสอบหรือส่งเสริม ผู้บริโภคสามารถจำแนกผู้ประกอบการที่ดีได้ง่าย คู่ค้าสามารถคัดเลือกกิจการที่รักษาสภาพแวดล้อมในการดำเนินธุรกิจได้ง่าย ชุมชนรอบข้างมีความมั่นใจว่าสภาพแวดล้อมจะไม่มีมลภาวะเกิดขึ้น

จากการศึกษาเพื่อหาแนวทางในการนำไปประยุกต์ใช้ในทางนั้น ทำโดยใช้วิธีการออกแบบสอบถามไปยังผู้บริหารและนักบัญชีของธุรกิจอุตสาหกรรม ในเขตจังหวัดเชียงใหม่และจังหวัดลำพูน จำนวน 16 กิจการ รวมจำนวนแบบสอบถามทั้งสิ้น 32 ชุด โดยผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้บริหารร้อยละ 62.50 เป็นเพศชาย ส่วนใหญ่เกือบร้อยละ 50 มีอายุระหว่าง 30 ถึง 40 ปีและจบการศึกษาในระดับปริญญาโทหรือสูงกว่า เกินกว่าครึ่งมีประสบการณ์ในตำแหน่งที่ทำอยู่มากกว่า 3 ปี ส่วนผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นนักบัญชีร้อยละ 81.25 เป็นเพศหญิง กว่าครึ่งมีอายุต่ำกว่า 30 ปี ส่วนใหญ่จบการศึกษาระดับปริญญาตรีและมีประสบการณ์ในตำแหน่งที่ปฏิบัติงานอยู่ 1 ถึง 3 ปี

ผลจากการศึกษาทำให้ทราบว่า นักบริหารและนักบัญชีของธุรกิจอุตสาหกรรมในเขตจังหวัดเชียงใหม่และจังหวัดลำพูนมีความรู้เกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมน้อยมาก เนื่องจากเป็นแนวคิดใหม่ที่ยังไม่แพร่หลายในประเทศไทยมากนัก โดยผู้บริหารของธุรกิจอุตสาหกรรมร้อยละ 56.25 มีความรู้เกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมน้อย ร้อยละ 25 มีความรู้เกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมน้อยมาก และที่เหลือร้อยละ 18.75 มีความรู้เกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมปานกลาง ในขณะที่นักบัญชีร้อยละ 50 รู้เกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมน้อยมาก รองลงมาร้อยละ 37.50 มีความรู้เกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมน้อย และที่เหลือร้อยละ 12.50 มีความรู้เกี่ยวกับการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมปานกลาง แต่ส่วนใหญ่กว่าร้อยละ 80 ของทั้งสองฝ่ายรับรู้ถึงปัญหาสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นและทราบว่าธุรกิจอุตสาหกรรมเป็นสาเหตุหนึ่งในการทำลาย

สภาพแวดล้อม โดยผู้บริหารร้อยละ 75 เห็นด้วยว่าปัจจุบันสภาพแวดล้อมถูกทำลายไปมาก และธุรกิจอุตสาหกรรมเป็นต้นเหตุสำคัญ รองลงมาร้อยละ 18.75 เห็นด้วยอย่างมากกับข้อความดังกล่าว และนักบัญชีร้อยละ 56.25 เห็นด้วย และร้อยละ 37.50 เห็นด้วยอย่างมาก

ด้านมลภาวะที่มีต่อสิ่งแวดล้อม ผู้บริหารร้อยละ 37.50 และนักบัญชี ร้อยละ 31.25 เห็นว่าธุรกิจของตนสร้างมลภาวะทางน้ำมากที่สุด รองลงมาผู้บริหารร้อยละ 25.00 และนักบัญชี ร้อยละ 31.25 เห็นว่าสร้างปัญหาขยะมากที่สุด ทั้งนี้เป็นเพราะปัญหาทั้งสองประการเป็นปัญหาที่มองเห็นได้ด้วยตา ส่วนการดำเนินการเพื่อปกป้องหรือรักษาสภาพแวดล้อมนั้น ทั้งสองฝ่ายต่างคิดว่าธุรกิจของตนมีการดำเนินการเพื่อรักษาสิ่งแวดล้อมมากพอแล้ว คิดเป็นร้อยละ 68.75 ของผู้บริหาร และร้อยละ 56.25 ของนักบัญชี ส่วนผู้บริหารที่เหลือร้อยละ 31.25 และนักบัญชีร้อยละ 37.50 เห็นว่ากิจการของตนมีการปกป้องหรือรักษาสภาพแวดล้อมไว้น้อย

ในด้านความสำคัญของการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม ส่วนใหญ่เห็นด้วยที่กิจการของตนควรมีการจัดทำการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม โดยคิดเป็นร้อยละ 81.25 ของผู้บริหาร และร้อยละ 68.75 ของนักบัญชี ที่เห็นด้วยในกรณีนี้ และมีเพียงส่วนน้อยเท่านั้นที่ไม่เห็นด้วยที่จะให้กิจการของตนจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมคิดเป็นร้อยละ 6.25 ของผู้บริหาร และร้อยละ 12.50 ของนักบัญชี

สำหรับการเผยแพร่แนวคิดเรื่องการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมต่อสาธารณชนให้ได้ผลนั้น ส่วนใหญ่กว่าร้อยละ 50 ของทั้งสองฝ่ายเห็นว่าควรทำโดยหน่วยงานของรัฐ รองลงมาผู้บริหารร้อยละ 37.50 และ นักบัญชีร้อยละ 31.25 เห็นว่าควรประชาสัมพันธ์โดยโดยองค์กรการค้าเอกชนต่างๆ และบรรจุแนวคิดนี้อยู่ในหลักสูตรการเรียน การสอนของนักเรียน นักศึกษา ตามลำดับ

ด้านประโยชน์จากการใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมที่มีต่อกิจการนั้น ผู้บริหารร้อยละ 50 และนักบัญชี ร้อยละ 43.75 ต่างเห็นไปในทางเดียวกันที่ว่ากิจการจะได้รับประโยชน์จากการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม โดยนำข้อมูลที่ได้มาพิจารณาปรับปรุงกระบวนการผลิตและการดำเนินงานให้ดีขึ้นช่วยลดค่าใช้จ่ายโดยรวมของกิจการในระยะยาวมากที่สุด รองลงมาผู้บริหารร้อยละ 31.25 และนักบัญชี ร้อยละ 31.25 เท่ากัน เห็นว่าสามารถสร้างภาพพจน์ที่ดีต่อลูกค้า ทำให้เชื่อมั่นในกิจการและสินค้าที่จำหน่าย และช่วยให้กิจการสามารถปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมได้ ตามลำดับ

ส่วนประโยชน์ที่มีต่อบุคคลภายนอกนั้น ผู้บริหารร้อยละ 43.75 และนักบัญชีร้อยละ 50.00 คิดว่าสังคมรอบข้างจะได้รับประโยชน์ในด้านความมั่นใจว่าสภาพแวดล้อมของโรงงานโดยรอบจะไม่มีมลภาวะเกิดขึ้นมากที่สุด ลำดับรองลงมาคือช่วยให้ผู้บริหารมีโอกาสสามารถจำแนกผู้ประกอบการที่ดีได้ง่าย คิดเป็นร้อยละ 37.50 ของผู้บริหาร และร้อยละ 25.00 ของนักบัญชี

ส่วนที่เหลือคิดว่าจะเป็นแบบอย่างที่ดีแก่กิจการอื่นในการประกอบธุรกิจโดยคำนึงถึงสิ่งแวดล้อม

ด้านความเป็นไปได้ที่กิจการของผู้ตอบแบบสอบถามจะสามารถประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมนั้น ผู้บริหารร้อยละ 50 เห็นว่ามีความเป็นไปได้น้อย ส่วนนักบัญชีร้อยละ 43.75 เห็นว่ามีความเป็นไปได้มาก ซึ่งถือว่าการที่กล่าวถึงมีความเห็นว่าเป็นไปได้ น้อยและเป็นไปไม่ได้ที่จะใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในกิจการ อาจเนื่องมาจากเป็นเรื่องใหม่ ยังไม่มีผู้ใดเห็นความสำคัญ และยากต่อการปฏิบัติ

และถ้าหากคู่แข่งไม่ได้จัดทำแล้วกิจการก็ไม่เต็มใจที่จะประยุกต์ใช้ด้วย เนื่องจากเกรงว่าจะทำให้สูญเสียความสามารถในการแข่งขัน โดยผู้บริหารร้อยละ 37.50 และนักบัญชีร้อยละ 43.75 ไม่เต็มใจ ที่จะประยุกต์ใช้หากคู่แข่งไม่ปฏิบัติ มีเพียงผู้บริหารและนักบัญชีร้อยละ 6.25 เท่านั้นที่เต็มใจมากที่สุดที่จะปฏิบัติแม้ว่าคู่แข่งไม่มีการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม

สำหรับขั้นตอนในการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมที่เสนอเป็นแนวทางในการศึกษาครั้งนี้ทั้ง 8 ขั้นตอนนั้น ผู้บริหารร้อยละ 31.25 มองว่าการอบรมพนักงานให้เข้าใจความสำคัญและหลักการของแนวคิดการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม รวมทั้งสร้างแรงจูงใจที่จะปฏิบัติงานเป็นขั้นตอนที่ยากที่สุด ส่วนขั้นตอนที่ยากรองลงมาในสายตาผู้บริหารคือการออกแบบระบบงานเพื่อสนับสนุนการบันทึกข้อมูลต้นทุนหรือหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม และการประมาณจำนวนเงินของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต ตามลำดับ

สำหรับนักบัญชีร้อยละ 43.75 เห็นว่าการออกแบบระบบงานเป็นขั้นตอนที่ยากที่สุด รองลงมา ร้อยละ 31.25 คิดว่าการประมาณจำนวนเงินของหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมที่อาจจะเกิดขึ้นยากเป็นอันดับสอง และการจัดทำรายงานเพิ่มเติมจากงบการเงินปกติตามลำดับ

ผู้บริหารร้อยละ 50 คาดว่าระยะเวลาที่จะเตรียมพร้อมให้กิจการสามารถประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมได้คือประมาณ สี่ถึงห้าปี อีกร้อยละ 37.50 คาดว่าใช้เวลาประมาณหนึ่งถึงสามปี ส่วนนักบัญชีร้อยละ 43.75 คาดว่าเวลาที่ต้องใช้คือ หนึ่งถึงสามปี และอีกร้อยละ 37.50 คาดว่าใช้เวลาประมาณ สี่ถึงห้าปี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับระบบงานและการบันทึกบัญชีของกิจการที่มีอยู่แล้วว่ามีประสิทธิผลเพียงใด

ผู้ตอบแบบสอบถามที่เป็นผู้บริหารร้อยละ 50.00 คิดว่าข้อมูลที่ได้จากการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมนั้น ไม่ช่วยส่งเสริมความสามารถของกิจการในการแข่งขันกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน ซึ่งขัดแย้งกับนักบัญชีร้อยละ 43.75 ที่คิดว่าข้อมูลที่ได้จากการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมจะช่วยส่งเสริมอย่างมาก

ปัจจัยในความสำเร็จของการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม คือผู้บริหารระดับสูงต้องเห็นความสำคัญและสนับสนุนการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม โดยทั้งผู้บริหารและนักบัญชีต่างมีความเห็นเหมือนกัน คิดเป็นร้อยละ 50.00 ของผู้บริหาร และร้อยละ 43.75 ของนักบัญชี

รองลงมาผู้บริหารร้อยละ 31.25 และนักบัญชีร้อยละ 31.25 คิดว่านักบัญชีที่มีความรู้ความสามารถในการจัดทำและรายงานข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมเป็นผู้มีส่วนสำคัญในการประยุกต์ใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมให้สำเร็จ

ด้านการผลักดันให้มีการใช้การบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมจากบุคคลภายนอกนั้น ผู้บริหารร้อยละ 56.25 และนักบัญชีร้อยละ 50.00 มีความเห็นตรงกันว่าหน่วยงานต่างๆ ของรัฐ มีส่วนสำคัญที่สุดในการผลักดันให้มีการนำแนวคิดนี้ไปปฏิบัติ รองลงมาคือองค์กรการค้าต่างๆ ที่จะช่วยกันรณรงค์ในเรื่องนี้ เช่น สมาอุตสาหกรรม หอการค้า คิดเป็นร้อยละ 25.00 ของผู้บริหาร และร้อยละ 12.50 ของนักบัญชี แต่การออกกฎหมายบังคับให้จัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมแทนที่จะเปิดเผยข้อมูลโดยสมัครใจ นั้นไม่ใช่วิธีที่เหมาะสม โดยผู้บริหารร้อยละ 50.00 ไม่เห็นด้วยกับวิธีการบังคับ และร้อยละ 18.75 ไม่เห็นด้วยอย่างมาก และนักบัญชีร้อยละ 43.75 ไม่เห็นด้วย อีกร้อยละ 12.50 ไม่เห็นด้วย

สำหรับปัญหาที่คาดว่าจะเกิดจากการปฏิบัติจริงได้แก่ ค่าใช้จ่ายส่วนเพิ่มสำหรับการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม อาจไม่ได้ความร่วมมือจากผู้ปฏิบัติงานและผู้บริหาร เป็นอุปสรรคต่อการดำเนินงานปกติ เพิ่มภาระงานของพนักงานบัญชี และอาจเกิดความผิดพลาดในการประมาณมูลค่าหนี้สินที่เกิดขึ้นในอนาคตได้

ข้อเสนอแนะ

เนื่องจากการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมถือเป็นความรับผิดชอบต่อสังคมของนักบัญชีและธุรกิจแต่ยังไม่เป็นที่รู้จักกันแพร่หลายนัก และจากการศึกษาทำให้ทราบว่าอาจเกิดปัญหาหลายประการในการประยุกต์ใช้จริง เพื่อเป็นการป้องกันแก้ไขปัญหานั้นที่อาจจะเกิดขึ้น จึงควรมีการเผยแพร่ให้เป็นที่รู้จักกันมากกว่านี้ ทั้งโดยองค์กรการค้าเอกชนและสถาบันการศึกษาต่างๆ ทั้งนี้อาจทำได้โดยนำกรณีศึกษาที่มีการปฏิบัติจริงและได้ผลแล้วในต่างประเทศมาเสนอต่อสาธารณชนให้เห็นแนวทางปฏิบัติและประโยชน์ที่ได้จากการปฏิบัติจริง

สำหรับหน่วยงานของรัฐที่ดูแลด้านสิ่งแวดล้อม ควรมีระบบการติดตามและประเมินผลของการจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจให้มากขึ้น และส่งเสริมโดยการฝึกอบรมให้ความรู้ และสร้างจิตสำนึกด้านสิ่งแวดล้อม จัดกิจกรรมด้านสิ่งแวดล้อม มีการให้รางวัลด้านการจัดการสิ่งแวดล้อมแก่ธุรกิจที่มีการจัดการและรายงานด้านสิ่งแวดล้อมที่ดี

นอกจากนี้การให้ข้อมูลกับประชาชนเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมอย่างสม่ำเสมอ จะเป็นการกระตุ้นให้ประชาชนช่วยหน่วยงานของรัฐในการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมอีกทางหนึ่งด้วย

และประการสำคัญต้องไม่ลืมว่าการบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมมิใช่การแก้ไขปัญหาแต่เป็นการทำให้ตระหนักถึงความสำคัญและหาวิธีการปรับปรุงให้ดีขึ้นต่อไป เพื่อประโยชน์ขององค์กรธุรกิจเองและสังคมรอบข้าง