


# บทที่ 10

## การบัญชีสิ่งแวดล้อม

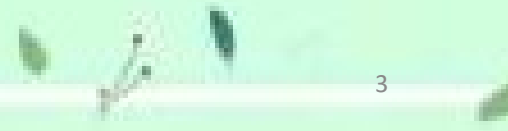
# เนื้อหา

- ความหมายและขอบเขตของการบัญชีสิ่งแวดล้อม
- การประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อมในองค์กร
- ความหมายของต้นทุนสิ่งแวดล้อม
- การจำแนกประเภทต้นทุนสิ่งแวดล้อม
- การวิเคราะห์ต้นทุนสิ่งแวดล้อม
- ตัวอย่างความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อม
- บทบาทของนักบัญชีต่อความยั่งยืนขององค์กร



องค์กรธุรกิจในปัจจุบันหันมาให้ความสำคัญกับการสร้างความสมดุลในการเติบโตด้านกำไรควบคู่ไปกับความรับผิดชอบต่อสังคมและสิ่งแวดล้อมมากยิ่งขึ้น เนื่องจากห่วงโซ่การผลิตของอุตสาหกรรมบางประเภทได้สร้างปัญหาด้านต่าง ๆ ให้กับสภาพแวดล้อมอย่างมาก เช่น มลพิษทางเสียง มลพิษทางน้ำ และการทิ้งกากของเสียจากระบบการผลิตในอุตสาหกรรม นอกจากนี้ บางอุตสาหกรรมมีการดึงทรัพยากรธรรมชาติมาใช้ เช่น ถ่านหิน เชื้อเพลิงธรรมชาติ ป่าไม้ แหล่งน้ำ ทรัพยากรในท้องทะเล เป็นต้น ทำให้ระบบนิเวศเกิดการสูญเสียสมดุล อาจส่งผลกระทบต่อในทางลบโดยตรงต่อชื่อเสียงและภาพลักษณ์ขององค์กรอีกด้วย อันจะนำไปสู่การเสียโอกาสทางการตลาดให้แก่คู่แข่งที่อยู่ในอุตสาหกรรมธุรกิจเดียวกันและส่งผลเสียต่อมูลค่าของกิจการในที่สุด

ดังนั้น องค์กรธุรกิจที่มีส่วนในการสร้างปัญหาต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องหันมาดูแลใส่ใจสิ่งแวดล้อมอย่างจริงจัง เพื่อให้เกิดความยั่งยืนที่มาพร้อมกับผลกำไร ขณะเดียวกันสามารถหลีกเลี่ยงความสูญเสียที่เกิดจากค่าปรับด้านสิ่งแวดล้อมและเงินชดเชยค่าเสียหายจากการฟ้องร้องต่าง ๆ



## ความหมายและขอบเขตของการบัญชีสิ่งแวดล้อม

**การบัญชีสิ่งแวดล้อม** หมายถึง การบัญชีที่มีการบูรณาการผลกระทบของการปฏิบัติงานด้านสิ่งแวดล้อมเข้ากับการดำเนินงานของธุรกิจ และใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของกิจการเพื่อมุ่งสร้างกำไรอย่างยั่งยืนควบคู่กับการดูแลสิ่งแวดล้อมและคุณภาพชีวิตของคนในสังคม

โดยขอบเขตเนื้อหาของการบัญชีสิ่งแวดล้อมรวมถึงสิ่งต่อไปนี้ (ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2560)

- การบัญชีสำหรับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และความเสียหาย
- การบัญชีสำหรับการประเมินมูลค่าสินทรัพย์และโครงการจ่ายลงทุน
- การวิเคราะห์ต้นทุนในเรื่องพลังงาน ของเสีย และการป้องกันสภาพแวดล้อม
- การประเมินโครงการลงทุนเกี่ยวกับปัจจัยสภาพแวดล้อม
- การประเมินต้นทุนและผลประโยชน์ของโปรแกรมการปรับปรุงสิ่งแวดล้อม
- การพัฒนาเทคนิคทางการบัญชีเพื่อแสดงสินทรัพย์ หนี้สิน และต้นทุน เชิงนิเวศน์ที่

ไม่ใช่ทางการ

## การประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อมในองค์กร

ปัจจุบันกิจการต่าง ๆ ได้ทำการประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อมในองค์กร โดยการนำเสนอด้านทุนทางสิ่งแวดล้อมที่เคยแฝงอยู่ในต้นทุนการผลิต แตกต่างจากการบัญชีแบบดั้งเดิมซึ่งไม่มีการติดตามข้อมูลตัวเลขที่ไม่เป็นตัวเงิน เพื่อใช้วางแผน ควบคุม ติดตามความสูญเสียที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตซึ่งหากกิจการนำการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาใช้

ต้นทุนเหล่านี้จะถูกแยกออกมาให้เห็นชัดเจน และอาจทำให้กิจการมองเห็นโอกาสในการนำของเสียเหล่านั้นมาพัฒนาเป็นผลิตภัณฑ์อื่น ๆ ที่มีสามารถเพิ่มรายได้ และลดต้นทุนในการกำจัดของเสียดังกล่าวอีกด้วย เช่น การผลิตหลอดจากชานอ้อย การผลิตบรรจุภัณฑ์พลาสติกจากเปลือกกุ้ง เป็นต้น

กิจการที่ประกอบธุรกิจที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม เช่น กลุ่มอุตสาหกรรม และ ทรัพยากรธรรมชาติ ได้นำแนวทางปฏิบัติของกลุ่มผู้เชี่ยวชาญว่าด้วยมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการบัญชีและการรายงาน (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting: ISAR) มาใช้เป็นแนวทางการประยุกต์ใช้การบัญชีสิ่งแวดล้อมในองค์กรโดยคณะทำงานดังกล่าว จัดตั้งขึ้นโดยองค์การสหประชาชาติเพื่อศึกษา และให้แนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับบัญชีสิ่งแวดล้อมโดยครอบคลุมถึงการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม การรับรู้หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมการรับรู้ค่าชดเชยที่คาดว่าจะได้รับจากบุคคลที่สาม การวัดมูลค่าหนี้สินด้านสิ่งแวดล้อมและการเปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม (ศิลาพร ศรีจันเพชร, 2560)

อย่างไรก็ตาม การวัดมูลค่าและการแสดงรายการที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมในงบการเงินในปัจจุบันยังไม่มี มาตรฐานการบัญชีเป็นการเฉพาะ

ซึ่งสว่างจิต แซ่ผ่าน (2557) ได้ทำการวิจัยโดยการสัมภาษณ์เชิงลึก เกี่ยวกับการประยุกต์ใช้บัญชี สิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับ ISO14001 ในนิคมอุตสาหกรรมโรจนะ จังหวัดพระนครศรีอยุธยาพบว่า กิจการจะ ทำการรับรู้ต้นทุนสิ่งแวดล้อม หนี้สินสิ่งแวดล้อม และค่าชดเชยทันทีเมื่อคดีความสิ้นสุดลง หรือมีความเป็นไปได้ ก่อนข้างแน่ หรือเมื่อกิจการได้รับในแจ้งหนี้ค่าปรับเกี่ยวกับมลพิษจากนิคมอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นไปตามกรอบ แนวคิดสำหรับรายงานทางการเงิน

นอกจากนี้ กิจการสามารถแสดงผลการปฏิบัติงานด้านความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมออกมาเป็นรายงานที่รู้จักกันทั่วไปในชื่อว่า “รายงานเพื่อการพัฒนาที่ยั่งยืน” (Sustainability Report) เพื่อสื่อสารผลการดำเนินการด้านสิ่งแวดล้อมของกิจการไปยังผู้มีส่วนได้เสียในกิจการและผู้ที่ได้รับผลกระทบจากการประกอบกิจการดังกล่าว

สำหรับในประเทศไทย การจัดทำรายงานดังกล่าวอาจจัดทำตามกรอบการรายงานสากลขององค์กรแห่งความริเริ่มว่าด้วยรายงานสากล (Global Reporting Initiative: GRI) ซึ่งในปัจจุบัน ธุรกิจต่าง ๆ ที่มีกระบวนการผลิตซึ่งส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคมได้นำเอากรอบแนวคิดการพัฒนาเพื่อความยั่งยืนมาใช้ในการดำเนินธุรกิจ เพื่อให้กิจการสามารถสร้างความยั่งยืนด้านกำไรควบคู่ไปกับการลดการเปลี่ยนแปลงเชิงลบต่อคนและสิ่งแวดล้อมที่เกิดจากการดำเนินธุรกิจและห่วงโซ่การผลิตขององค์กร

## ความหมายของต้นทุนสิ่งแวดล้อม

**ต้นทุนสิ่งแวดล้อม** คือ ต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการจัดการสิ่งแวดล้อมและสังคม ซึ่งกิจการต้องจ่ายตั้งแต่กระบวนการผลิต การจัดส่ง การใช้ และการกำจัดผลิตภัณฑ์ของผู้บริโภค รวมถึงค่าใช้จ่ายที่กิจการต้องแบกรับในการป้องกัน ชดเชย และ ปรับปรุงความเสื่อมโทรมของสภาพแวดล้อมอันเกิดจากการดำเนินธุรกิจของกิจการ



## การจำแนกประเภทต้นทุนสิ่งแวดล้อม

องค์กรพิทักษ์สิ่งแวดล้อมของประเทศสหรัฐอเมริกา (United States Environmental Protection Agency : US EPA) และ สำนักงานโครงการบริหารสิ่งแวดล้อมโลก (Global Environmental Management Initiative : GEMI) ได้กำหนดเป็นแนวทางปฏิบัติในการจำแนกประเภทต้นทุนเป็น 4 ประการ คือ

1. ต้นทุนสิ่งแวดล้อมจากรายการทางบัญชี (Conventional Costs)
2. ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่หลบซ่อน (Hidden Costs)
3. ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ไม่แน่นอน (Contingent Costs)
4. ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เสริมสร้างภาพลักษณ์แก่องค์กร (Image and Relationship Costs)

1. **ต้นทุนสิ่งแวดล้อมจากรายการทางบัญชี (Conventional Costs)** คือ ต้นทุนหลักในการผลิตสินค้าและบริการ ได้แก่ ต้นทุนวัตถุดิบ ต้นทุนค่าแรงงาน ต้นทุนของค่าใช้จ่ายการผลิตต่าง ๆ รวมทั้งต้นทุนในสินทรัพย์ประเภททุน เป็นต้น

2. **ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่หลบซ่อน (Hidden Costs)** คือ ต้นทุนสิ่งแวดล้อมหลังการผลิตหรือต้นทุนที่เกิดขึ้นปลายทาง (Back-end Environmental Costs) ซึ่งจัดได้ว่าเป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่หลบซ่อนประเภทหนึ่งที่เป็นต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เช่น ต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการฝังกลบของเสียอันตราย และต้นทุนในการทำลายสิ่งบรรจุภัณฑ์สารพิษ เป็นต้น

3. **ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่ไม่แน่นอน (Contingent Costs)** การประเมินผลการปฏิบัติงานขององค์กรที่จะมีผลกระทบต่อลูกค้า พนักงานหรือชุมชนไว้ล่วงหน้า โดยประมาณต้นทุนที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตเป็นรายการหนี้สินที่ไม่แน่นอน (Contingent Liabilities) อาทิเช่น การประมาณค่าใช้จ่ายในการกำจัดคาบอน้ำมันและความเสียหายต่าง ๆ ที่เกิดเรือบรรทุกน้ำมันล่มในมหาสมุทร และค่าเสียหายจากการปล่อยก๊าซเรือนกระจก (Greenhouse Effect) ในชั้นบรรยากาศของโลก ซึ่งถือเป็นการให้ความสำคัญและมีส่วนร่วมในการรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม

4. **ต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่เสริมสร้างภาพลักษณ์แก่องค์กร (Image and Relationship Costs)** หมายถึง ต้นทุนที่กิจการจ่ายไปเพื่อสร้างภาพลักษณ์ผลิตภัณฑ์หรือบริการ (Product of Service Image) ขององค์กรธุรกิจ หรือภาพลักษณ์ตราหือ (Brand Image) ของสินค้าหรือบริการที่น่าเสนอต่อสาธารณชน เป็นยุทธศาสตร์ที่สำคัญที่นำไปสู่ความได้เปรียบที่ยั่งยืน เช่น การโฆษณาประชาสัมพันธ์ และการส่งเสริมการตลาด

## การวิเคราะห์ต้นทุนสิ่งแวดล้อม

โดยจัดทำรายงานเกี่ยวกับการบริหารจัดการต้นทุนสิ่งแวดล้อมด้วยการแสดงผลได้จากการบริหารสิ่งแวดล้อมเปรียบเทียบกับต้นทุนกิจกรรมเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม การแสดงผลดังกล่าวประกอบด้วย รายได้จากการขายสินค้ารีไซเคิล รายได้จากการขายขยะปลอดสารพิษ ต้นทุนที่หลีกเลี่ยงได้จากการลดสารปนเปื้อน ต้นทุนที่ประหยัดได้จากไฟฟ้าและน้ำมันเชื้อเพลิง ต้นทุนกิจกรรมการป้องกันปัญหาสิ่งแวดล้อม ต้นทุนกิจกรรมประเมินและตรวจสอบต้นทุนกิจกรรมจากความเสียหายทั้งภายในและภายนอก (ต้นทุนในการกำจัดของเสีย และต้นทุนค่าชดเชยความเสียหาย) เป็นต้น ซึ่งโดยส่วนใหญ่พบว่าผลได้ที่เกิดจากการบริหารสิ่งแวดล้อมจะต่ำกว่าต้นทุนกิจกรรมเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม แต่ฝ่ายบริหารขององค์กรธุรกิจก็ต้องตัดสินใจลงทุนเพื่ออนุรักษ์สิ่งแวดล้อม

## ตัวอย่างความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อม

ตัวอย่างเหตุการณ์ในต่างประเทศ เช่น การเกิดน้ำมันรั่วของ บริษัท Exxon Mobil ในทะเลชายฝั่งอลาสกา ประเทศสหรัฐอเมริกา ก่อให้เกิดความสูญเสียต่อระบบนิเวศชายฝั่งในบริเวณนั้นเป็นระยะเวลายาวนาน จนทำให้อุตสาหกรรมการจับปลาต้องปิดตัวลง (วิชนีพร เศรษฐ์สักโก, 2562, น.32)

สำหรับกรณีความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อมในประเทศไทย เมื่อวันที่ 22 ตุลาคม 2563 เกิดเหตุการณ์ท่อก๊าซระเบิด จนทำให้เกิดลูกไฟขนาดใหญ่ ในพื้นที่ตำบลเป็ริง อำเภอบางบ่อ จังหวัดสมุทรปราการ ทำให้เกิดลูกไฟขนาดใหญ่ ทำให้มีผู้เสียชีวิต 3 ราย บาดเจ็บ 20 ราย โดยบ้านเรือนประชาชนที่อยู่ในระยะใกล้เคียงถูกไฟไหม้ไม่ต่ำกว่า 10 หลัง รถยนต์และรถจักรยานยนต์ถูกไฟไหม้อีกประมาณ 20 คัน โดยท่อก๊าซธรรมชาติที่เกิดเหตุเป็นท่อก๊าซของ บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) (ปตท.) ที่เดินท่อไปยังนิคมอุตสาหกรรมเอเซีย (สุวรรณภูมิ)

## บทบาทของนักบัญชีต่อความยั่งยืนขององค์กร

นักบัญชีบริหารมีหน้าที่ที่ต้องรับผิดชอบต่อองค์กรธุรกิจและสังคมโดยรวมด้วยจริยธรรมของนักบัญชีบริหาร ซึ่งนักบัญชีบริหารต้องประพฤติและปฏิบัติงานตามกฎหมายเกณฑ์อย่างเคร่งครัด ด้วยการบันทึกบัญชีรายการที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นนี้ให้ฝ่ายบริหารขององค์กรได้แก่ การจัดเตรียมข้อมูลในการวางแผนดำเนินงานและตัดสินใจเกี่ยวกับผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม นำผลต่างระหว่างงบประมาณกับรายงานทางการเงินที่เกิดขึ้นมาวิเคราะห์เพื่อการปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงาน เป็นต้น

นักบัญชีบริหารต้องทำการวิเคราะห์รายการที่เกี่ยวกับต้นทุนและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เพื่อจำแนกประเภทของรายการทางบัญชีได้อย่างถูกต้องตามลักษณะของข้อมูลการบัญชีบริหาร

## แบบฝึกหัดท้ายบท

1. จงอธิบายความหมายและขอบเขตของการบัญชีสิ่งแวดล้อม
2. จงอธิบายความหมายของต้นทุนสิ่งแวดล้อม
3. ต้นทุนสิ่งแวดล้อมจำแนกออกเป็นกี่ประเภท อะไรบ้าง
4. จงตัวอย่างความเสียหายด้านสิ่งแวดล้อม 3 ตัวอย่าง
5. นักบัญชีมีบทบาทของต่อความยั่งยืนขององค์กรอย่างไร

## อ้างอิง

นวพร ทองนุช, ปราณี ตรีทศกุล, ลัดดา หิรัญยวา, อภิญญา วิเศษสิงห์, หุตา วงษ์ยิ้ม,  
อโนชา โรจนพานิช, สุภาพ อัครปทุมวงศ์, นาถวีณา สินธุ์ชัยภาคเสรี,  
และรุ่งลักษณ์ รอดขำ (2564). การบัญชีบริหาร. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัย  
ราชภัฏสวนสุนันทา.

<https://th.pngtree.com>