

# เมื่อ...บัญชีมีบทบาทในการจัดทำรายงานความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม

ดร.วิชนีพร เศรษฐสุสัโก\*

## บทคัดย่อ

กระแสการจัดทำ Corporate Social Responsibility Reports และ Integrated Reports กำลังแพร่ไปทั่วโลก นักบัญชีก็เริ่มเข้ามามีบทบาทในการจัดทำรายงานความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม บทความนี้จึงได้สรุปประเด็นชี้ให้เห็นเครื่องมือใหม่ทางบัญชีที่ช่วยให้นักบัญชีไทยจัดทำรายงานดังกล่าว บัญชีต้นทุนการไหลของวัสดุ: วัตถุดิบและพลังงานเป็นเครื่องมือทางบัญชีที่ให้ข้อมูลเชิงวิเคราะห์ ซึ่งเป็นหน่วยวัดเชิงกายภาพและต้นทุนที่เป็นผลของการจัดการสิ่งแวดล้อมและสังคมรับผิดชอบต่อสังคม การนำมาใช้ทำให้ลดต้นทุนการผลิต ลดการใช้วัตถุดิบและพลังงานส่งผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพการผลิตและเป็นผลดีต่อสิ่งแวดล้อม เนื่องจากบัญชีต้นทุนการไหลของวัสดุ: วัตถุดิบและพลังงานเป็นเรื่องใหม่ในประเทศไทยทำให้นักบัญชีไทยต้องเรียนรู้เรื่องดังกล่าวให้มากขึ้น การมีความรู้และทักษะไม่เพียงพอทำให้เกิดข้อจำกัดในการบูรณาการเรื่องการจัดการสิ่งแวดล้อมและความรับผิดชอบต่อสังคมเข้าไปในระบบบัญชีต้นทุนและการจัดทำรายงาน สภาวิชาชีพบัญชีควรมีบทบาทสำคัญที่ช่วยให้นักบัญชีสามารถนำบัญชีต้นทุนการไหลของวัสดุ: วัตถุดิบและพลังงานเข้ามาใช้ในกิจการจนประสบความสำเร็จด้วยการจัดทำแนวทางปฏิบัติงานและจัดอบรมให้กับนักบัญชีในประเทศไทย

**คำสำคัญ:** นักบัญชี บัญชีต้นทุนการไหลของวัสดุ การจัดทำรายงาน

## ABSTRACT

Globally, there is a growing trend for companies to issue corporate social responsibility reports and integrated reports. Evidence shows that accountants are becoming key persons in reporting corporate environmental and social information. This paper aims to indicate a new method of accounting tool to help Thai accountants to prepare the reports. Material flow cost accounting: MFCA represents an accounting method that provides stakeholders with physical and monetary information of corporate environmental and social performance. It aims to reduce both the quantity of used materials and energy and costs at the same time, which leads to positive impact on productivity and the environment. In Thailand, MFCA is a new concept and practice. Thai accountants should learn more about the method. Insufficient knowledge and skill can restrict the integration of environmental and social performance into traditional cost accounting systems and corporate reports. Federation of Accounting Professions should play a crucial role in the successful implementation of MFCA through issuing accounting guidelines and providing a training course for Thai accountants.

**Keywords:** Accountants, Material Flow Cost Accounting, Reporting

## บทนำ

ภายใต้แนวคิดของการพัฒนาเพื่อความยั่งยืนได้จุดประกายให้ผู้มีส่วนได้เสียของบริษัทเช่น ภาครัฐ ลูกค้า ชุมชน และ NGOs ก้าวเข้ามามีอิทธิพลผลักดันให้บริษัทต้องเปลี่ยนเป้าหมายจากการเติบโตทางเศรษฐกิจโดยทำกำไรเพียงอย่างเดียวมาเป็นการเติบโตทางเศรษฐกิจไปพร้อมกับทำให้เกิดความยั่งยืนของสิ่งแวดล้อมและชุมชน (Zhu and Sarkis, 2006; Watchaneeporn Setthasakko, 2007) ส่งผลให้เกิดกระแสการเติบโตขององค์กรให้กลายเป็นองค์กรที่มีความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม/ชุมชนควบคู่กับการทำกำไร อย่างไรก็ตามทั้งในระดับโลก ระดับภูมิภาคและระดับประเทศ การเปิดเผยข้อมูลทางการเงินจำเป็นต้องมีการเปิดเผยถึงผลกระทบจากการดำเนินงานที่มีต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม/ชุมชนทั้งในแง่บวกและแง่ลบจนทำให้มีการจัดทำรายงานการเงินรูปแบบใหม่ที่รู้จักกันทั่วไปว่า ชื่อของ Integrated Report หรือ Integrated

Financial and Sustainability Report หรือ Integrated CSR Report

สำหรับในประเทศไทยนั้น การจัดทำรายงานการเงินรูปแบบใหม่ที่บูรณาการข้อมูลการปฏิบัติงานด้านความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม/ชุมชน รวมถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นเข้ากับรายงานประจำปีได้เริ่มต้นอย่างเป็นทางการเป็นรูปธรรมแล้วในบริษัทจดทะเบียนนับแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 เป็นต้นมาเนื่องจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้ประกาศให้บริษัทออกหลักทรัพย์และบริษัทจดทะเบียนต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคม (Corporate Social Responsibility) ในแบบแสดงรายการข้อมูลการเสนอขายหลักทรัพย์ (แบบ 69-1) แบบแสดงรายงานประจำปี (56-1) และรายงานประจำปี (56-2)

เพื่อเป็นแนวทางการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าว สถาบันไทยพัฒนาซึ่งเป็นองค์กรสาธารณประโยชน์ได้จัดทำกรอบ

การรายงาน CSR บูรณาการในรายงานประจำปี (Integrated CSR Reporting Framework) ขึ้นมา เพื่อใช้เป็นแนวทางการจัดทำรายงาน CSR ตามประกาศของคณะกรรมการกำกับตลาดทุนรวม การจัดทำรายงานตามกรอบการรายงานของสถาบันไทยพัฒน์ดังกล่าวได้สอดคล้องกับกรอบการรายงานในระดับสากล Sustainability Reporting Framework ของ The Global Reporting Initiative (GRI) และ Integrated Reporting Framework ของ The International Integrated Reporting Council (IIRC) ซึ่งโดยประเด็นหลักที่ต้องเปิดเผยคือ ความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคมที่เกิดขึ้นในกระบวนการดำเนินงานครอบคลุมตั้งแต่ผู้มีส่วนได้เสียของกิจการต่อเนื่องไปจนถึงผู้มีส่วนได้เสียในห่วงโซ่คุณค่าของกิจการ (สถาบันไทยพัฒน์ 2557)

จากบริบทของสถานการณ์ที่เกิดขึ้นดังกล่าวทำให้เกิดคำถามตามมาว่า (1) นักบัญชีในฐานะที่เป็นผู้ที่เกี่ยวข้องกับการนำเสนอข้อมูลในรายงานประจำปีจะใช้เครื่องมือทางการบัญชีใดเพื่อเก็บ บันทึกและรายงานข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคมของบริษัทได้สอดคล้องกับแนวทางการจัดทำรายงาน CSR ตามประกาศของคณะกรรมการกำกับตลาดทุนรวมทั้งสอดคล้องกับข้อกำหนดการรายงานในระดับสากล และ (2) นักบัญชีของกิจการมีความพร้อมหรือไม่ต่อบทบาทในการจัดทำรายงานความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม

## Environmental Management Accounting:

### เครื่องมือใหม่ทางการบัญชี

การบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม (Environmental Management Accounting: EMA) เป็นเครื่องมือใหม่ทางบัญชีและทางธุรกิจที่ใช้ในการให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดการสิ่งแวดล้อมทั้งด้านการตัดสินใจจ่ายลงทุน ออกแบบกระบวนการผลิตและผลิตภัณฑ์ วางแผน ปฏิบัติงาน และประเมินผลงานสำหรับผู้ใช้งานในและสำหรับการเปิดเผยข้อมูลสู่สาธารณชน (UNSD, 2000) โดยที่ขอบเขต

การนำการบัญชีเพื่อการจัดการไปใช้มีตั้งแต่ระดับบุคคล คือใช้ในการคำนวณตัวเลขต้นทุนและผลประโยชน์ที่เกื้อหนุนการปฏิบัติงานด้านการจัดการสิ่งแวดล้อม ซึ่งครอบคลุมการจัดทำรายงานและการตรวจสอบปฏิสัมพันธ์ที่กว้างที่มีการเชื่อมโยงข้อมูลที่เป็นมูลค่าทางการเงินของกิจกรรมการผลิตและการจัดการสิ่งแวดล้อม (Monetary information) เข้ากับข้อมูลที่เป็นมูลค่าเชิงกายภาพของกิจกรรมการผลิตและการจัดการสิ่งแวดล้อม (Non-monetary information) (IEAC, 2005) เช่น เชื่อมโยงต้นทุนการใช้น้ำเข้ากับปริมาณการใช้น้ำและปริมาณน้ำเสียที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิต หรือเชื่อมโยงต้นทุนการใช้พลังงานเข้ากับปริมาณพลังงานที่ใช้และปริมาณก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ที่ปล่อยออกสู่ชั้นบรรยากาศ เป็นต้น

ส่วนแต่ที่ต่างเก็บ บันทึกและรายงานเกี่ยวกับข้อมูลที่เป็นมูลค่าเชิงกายภาพของกิจกรรมการผลิตและการจัดการสิ่งแวดล้อม เนื่องจากการใช้พลังงาน น้ำหรือวัตถุดิบในกระบวนการผลิต รวมทั้งการปล่อยของเสีย (Waste and Emission) ที่อยู่ในรูปของแข็ง ของเหลว คว้น หรือ ก๊าซส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ทรัพยากรธรรมชาติและสังคม/ชุมชน เช่น กรณีที่โรงงานผลิตอาหารและเครื่องดื่มต้องใช้น้ำบริสุทธิ์เป็นวัตถุดิบในปริมาณที่มากอาจทำให้เกิดการแย่งน้ำจากภาคเกษตรกรรมและครัวเรือนและในทางกลับกันถ้าไม่มีการบำบัดน้ำเสียที่เกิดจากกระบวนการผลิตก่อนปล่อยสู่แหล่งน้ำตามธรรมชาติน้ำเสียดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อระบบนิเวศและสุขภาพของชุมชนที่ใช้น้ำในการบริโภค เป็นต้น การติดตามและลดปริมาณการใช้พลังงาน น้ำและวัตถุดิบที่ใช้ในกระบวนการปฏิบัติงานทำให้เกิดผลดีต่อสิ่งแวดล้อมตั้งแต่ระดับต้นน้ำ (Upstream) เช่นการลดปริมาณการใช้พลังงานในกระบวนการผลิตทำให้ (1) ลดปริมาณการใช้น้ำมันและน้ำมันเตา (2) ลดปริมาณการสูญเสียทรัพยากรธรรมชาติและ (3) ลดปริมาณการปล่อยก๊าซเรือนกระจกสู่ชั้นบรรยากาศ นอกจากนี้ผลลัพธ์ที่เป็นประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่ตามมาคือสามารถลดต้นทุนการผลิตและทำให้เกิดการปฏิบัติงาน

อย่างมีประสิทธิภาพหรืออีกนัยหนึ่งคือบริษัทสามารถลดต้นทุนการผลิตไปพร้อมกับเพิ่มประสิทธิภาพการผลิตและลดการใช้ทรัพยากรธรรมชาติ

การติดตามกระแสการไหลและใช้ทรัพยากรในโรงงาน เช่น วัสดุดิบ และพลังงาน รวมทั้งเก็บตัวเลขต้นทุนและหน่วยวัดเชิงกายภาพของกิจกรรมการผลิตและการจัดการสิ่งแวดล้อมเพื่อนำมาวัดค่าประสิทธิภาพเชิงนิเวศเศรษฐกิจ (Eco-efficiency) และจัดทำรายงานความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคมไม่ใช่เรื่องที่ยายนักถ้าบริษัทยังไม่นำเรื่องของ Material Flow Cost Accounting: MFCA หรือบัญชีต้นทุนการไหลของวัสดุ: วัสดุดิบและพลังงานเข้ามาประยุกต์ใช้

**Material Flow Cost Accounting: MFCA คืออะไร**

บัญชีต้นทุนการไหลของวัสดุ: วัสดุดิบและพลังงาน (Material Flow Cost Accounting: MFCA) เป็นวิธีการหนึ่งของการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม โมเดลของ MFCA ถูกสร้างขึ้นมาเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการใช้วัสดุดิบและพลังงานไปพร้อมกับการลดต้นทุนและลดการปล่อยของเสีย (Waste/Emission) และหรือลดปริมาณสิ่งที่ไม่ใช่ผลิตภัณฑ์ (Non-Product) อันเกิดจากกระบวนการผลิต โดยผ่านการวิเคราะห์การไหลของวัสดุ: วัสดุดิบและพลังงานที่เกิดขึ้นในกระบวนการผลิตทั้งหน่วยวัดเชิงกายภาพและมูลค่าทางการเงิน (Nakajima, 2006, Hyřilová and Vágner, 2011)

ในปี ค.ศ. 1990 The Institute of Management and Environmentของประเทศเยอรมนีได้สร้างโมเดลของ MFCA ขึ้นเป็นครั้งแรก ก่อนในปี ค.ศ. 2000 โมเดลของ MFCA ดังกล่าวได้เข้ามาพัฒนาใช้กับอุตสาหกรรมในประเทศญี่ปุ่นอย่างแพร่หลายทั้งธุรกิจ SME และธุรกิจขนาดใหญ่จนประสบความสำเร็จตามเป้าหมาย และด้วยการผลักดันของประเทศญี่ปุ่นทำให้ในปี ค.ศ. 2011 The International Organization for Standardization (ISO) ได้ประกาศให้ MFCA กลายเป็นกระบวนการมาตรฐาน

ISO14051 ที่มีชื่อว่า Environmental Management Accounting-Material Flow Cost Accounting-General Framework

ภายใต้แนวคิดของมวลสารไม่มีวันสูญหาย ซึ่งในหลักการของ Material Balance กล่าวคือ ปริมาณของ Input Material ต้องเท่ากับปริมาณของ Output Material ที่ออกมาจากกระบวนการผลิต ซึ่งค่าดังกล่าวประกอบด้วย Output Material ของหน่วยหนึ่งลบ Output Material ที่กลายเป็นของเสีย ทำให้ผู้บริโภคมองเห็นทั้งประสิทธิภาพและความไม่มีประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากรในแต่ละขั้นตอนของการปฏิบัติงาน และทราบตัวเลขต้นทุนที่แท้จริงของสินค้าที่ผลิตรวมทั้งต้นทุนของของเสียที่เกิดอย่างถูกต้องมากกว่าการใช้การบัญชีต้นทุนแบบดั้งเดิม เนื่องจากภายใต้การประยุกต์ใช้ MFCA นั้น ของเสียถือเป็นผลิตภัณฑ์เช่นกันแต่เป็นผลิตภัณฑ์ที่มีมูลค่าลบ (Negative Product) ดังนั้นจึงต้องขึ้นส่วนต้นทุนที่เกี่ยวข้องทุกรายการทั้ง ต้นทุนวัสดุดิบ ต้นทุนพลังงาน และต้นทุนอื่นที่เกิดในกระบวนการผลิตเข้าสู่ของเสียหรือผลิตภัณฑ์ที่มีมูลค่าลบ (Negative Product) ด้วยวิธีการเดียวกับการปันส่วนเข้าสู่ผลิตภัณฑ์ที่เป็นหน่วยดี (Hyřilová and Vágner, 2011)

จึงอาจกล่าวได้ว่ายังมีของเสียเกิดขึ้นมากเท่าใด ต้นทุนการผลิตก็จะเพิ่มมากขึ้นเท่านั้นทำให้ความสามารถในการทำกำไรระยะสั้นและระยะยาวของกิจการยิ่งลดลง ส่งผลให้กิจการต้องหันกลับมาควบคุมหรือลดการเกิดของเสียด้วยวิธีการปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงานหลายรูปแบบ ทั้งการออกแบบบรรจุภัณฑ์ใหม่ การเปลี่ยนแทนเครื่องจักร อุปกรณ์ใหม่แทนเครื่องเก่า หรือการนำนวัตกรรมใหม่เข้ามาใช้เพื่อลดความสูญเสียของวัสดุดิบ พลังงานและต้นทุนอื่นที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น หลังจากนำ MFCA เข้ามาใช้งานแล้วโรงงานผลิตเบียร์แห่งหนึ่งของประเทศญี่ปุ่นต้องออกแบบขวดแก้วให้มีความหนาลดลงเพื่อลดปริมาณการใช้แก้วเป็นวัสดุดิบ และยังได้ลดขนาดเส้นผ่าศูนย์กลาง ความสูงและความหนาของถังเบียร์สดลง เพื่อลดปริมาณของอะลูมิเนียมที่ใช้ในการผลิตถัง หรือโรงงานผลิตเบียร์ที่

South Africa จำเป็นต้องปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิตด้วยการซื้อเครื่องจักรอุปกรณ์ใหม่มาใช้แทนเครื่องจักรอุปกรณ์เก่าที่ใช้มานานจนทำให้เกิดการรั่วซึมของน้ำและพลังงานระหว่างกระบวนการผลิตในแต่ละ batch ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นเป็นสิ่งที่ดีต่อทั้งโรงงานและสังคม/ชุมชน กล่าวคือโรงงานสามารถลดปริมาณการใช้น้ำลงได้จากเดิมที่ต้องใช้น้ำ 9 ลิตรต่อการผลิตเบียร์ 1 ลิตร มาเป็นการใช้น้ำอยู่ระหว่าง 7 ถึง 8 ลิตรต่อการผลิตเบียร์ 1 ลิตรทำให้ต้นทุนของน้ำที่ใช้ในการผลิตเบียร์ลดลงตามไปด้วย (Fakoya and van der Poll, 2012)

การกระทำดังกล่าวส่งผลให้ลดการขาดแคลนน้ำใช้ ซึ่งเป็นปัญหาระดับประเทศและระดับทวีปลงได้ นอกจากนี้ การนำ MFCA มาใช้งานในโรงงานยังทำให้เกิดการพัฒนาเทคโนโลยีใหม่ขึ้นมาใช้ เพื่อลดความสูญเสียระหว่างการผลิต ดังเช่นโรงงานผลิตแผ่นกระเบื้องเซรามิกของสาธารณรัฐเช็ก (Czech Republic) ที่เป็นผู้ขายรายใหญ่ในตลาดยุโรปได้ เปลี่ยนกรรมวิธีการบำบัดวัตถุดิบแบบเป็นครั้งคราวมาเป็นกรรมวิธีการบำบัดวัตถุดิบแบบต่อเนื่องหลังการใช้ MFCA เนื่องจากพบว่าในการผลิตกระเบื้องเซรามิก 86,803 ตัน เกิดการสูญเสียวัตถุดิบจำนวน 56,073 ตันขึ้นมาในหน่วยงานเตรียมเนื้อกระเบื้องระหว่างกระบวนการทำให้แห้ง ซึ่งคิดเป็นต้นทุนการสูญเสียที่รวมต้นทุนวัตถุดิบ ต้นทุนพลังงาน และต้นทุนระบบประมาณ CZK 35 ล้าน และหลังจากเปลี่ยนกรรมวิธีการผลิตมาเป็นการบำบัดวัตถุดิบแบบต่อเนื่องแล้วโรงงานสามารถลดปริมาณการสูญเสียวัตถุดิบ พลังงาน และต้นทุนระบบลงได้ โดยพบว่าสูญเสียลดลงเหลือเท่ากับ 44,282 ตันคิดเป็นต้นทุนของเสียรวมต้นทุนวัตถุดิบ ต้นทุนพลังงานและต้นทุนระบบเท่ากับ CZK 32 ล้าน เป็นต้น (Hyršlová and Vánek, 2011) ตัวอย่างที่น่าเสนอชี้ให้เห็นว่า MFCA ทำให้เกิดการประหยัดต้นทุนการผลิตไปพร้อมกับลดการรั่วซึมทรัพยากรธรรมชาติและลดผลกระทบต่อคุณภาพชีวิตของชุมชนและระบบนิเวศในระยะยาว

## ความพร้อมของนักบัญชีไทยต่อการนำเครื่องมือใหม่ทางบัญชีมาใช้

จากข้อมูลข้างต้นชี้ให้เห็นว่า MFCA เป็นเครื่องมือที่ทำให้นักบัญชีสามารถเข้าไปมีบทบาทร่วมกับผู้บริหารในความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคมในลักษณะของการให้ข้อมูลที่เป็นตัวเลขเชิงกายภาพและมูลค่าทางการเงินของกิจกรรมการผลิตและการดำเนินงานสิ่งแวดล้อมได้นั้น นำมาซึ่งคำถามว่านักบัญชีในองค์กรของประเทศไทยพร้อมแล้วหรือยังที่จะใช้เครื่องมือดังกล่าว

ผลการวิจัยเรื่อง Barriers to the development of environmental management accounting: An exploratory study on pulp and paper companies in Thailand (Witchaneeporn Setthasakko, 2010) ชี้ให้เห็นถึงอุปสรรคที่สำคัญ 4 ประการที่เกิดกับนักบัญชีในองค์กรของประเทศไทยในการนำเครื่องมือที่เรียกว่า “การบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม” เข้ามาใช้ในองค์กร กล่าวคือ (1) นักบัญชีไทยขาดความรู้และหรือไม่มีประสบการณ์เกี่ยวกับการจัดการสิ่งแวดล้อมว่ามีผลกระทบต่อภาระงานขององค์กร เช่น การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายสิ่งแวดล้อมทำให้มีผลกระทบต่อผลประกอบการและฐานะการเงินขององค์กร และการลดปริมาณของเสียทำให้เกิดการลดต้นทุนการผลิตพร้อมกับลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม เป็นต้น (2) นักบัญชีไทยไม่ได้รับรู้ตัวตนมีบทบาทในองค์กรที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคมคิดว่าบทบาทดังกล่าวเป็นความรับผิดชอบของหน่วยงานอื่น (3) นักบัญชีไทยขาดความรู้ในเรื่องการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมทำให้ไม่มีการบันทึกต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสิ่งแวดล้อมและบูรณาการเรื่องการจัดการสิ่งแวดล้อมเข้าไปในระบบบัญชีและการปฏิบัติบัญชี และ (4) การขาดมาตรฐานการบัญชีและแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดการสิ่งแวดล้อมของประเทศไทยทำให้นักบัญชีละเลยหรือมองข้ามการนำเรื่องการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมเข้ามาใช้ในองค์กร

หรือบูรณาการเรื่องการจัดการสิ่งแวดล้อมเข้าในระบบบัญชี และการปฏิบัติบัญชี

เพื่อเตรียมความพร้อมให้กับนักบัญชีไทยในการมีส่วนร่วมจัดทำรายงานความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคมและ/หรือเพื่อเตรียมพร้อมกับการมีส่วนร่วมในการจัดทำ Integrated Report นั้น สถาบันการศึกษาและสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์น่าจะเป็นแกนนำในการแบ่งปันความรู้ในเรื่องดังกล่าว พร้อมกับการจัดทำแนวทางการปฏิบัติงานและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องเพื่อขจัดอุปสรรคของการนำเรื่องการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมเข้ามาใช้ในองค์กรหรือบูรณาการเรื่องการจัดการสิ่งแวดล้อมเข้าในระบบบัญชีและการปฏิบัติบัญชีได้อย่างมืออาชีพ และถึงแม้ว่าสภาวิชาชีพบัญชีฯ ยังไม่ได้จัดทำแนวทางการปฏิบัติงานและมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมออกมาเป็นลายลักษณ์อักษร นักบัญชีไทยก็สามารถศึกษาเรื่องการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมได้จากแนวทางปฏิบัติของ IFAC (2005) และนำไปประยุกต์ใช้งานได้เช่นเดียวกัน

### unสรุป

จากแนวคิดขั้นพื้นฐานของการทำงานที่ยึดหลักการพัฒนาเพื่อความยั่งยืน ประกอบกับมีแรงผลักดันของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียของกิจการทำให้นักบัญชีไทยต้องเข้าไปมีส่วนร่วมในการจัดทำรายงานความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคม บทความนี้ชี้ให้เห็นว่านักบัญชีไทยต้องเตรียมตัวให้พร้อมรับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น โดยการนำการบัญชี

เพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม ซึ่งเป็นเครื่องมือใหม่ทางกาบัญชีโดยเฉพาะบัญชีต้นทุนการไหลของวัสดุ: วัสดุดิบและพลังงาน (MFCA) มาใช้งานเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการวัดวัสดุดิบและพลังงานไปพร้อมกับการลดต้นทุนและลดการปล่อยของเสียและหรือลดปริมาณสิ่งที่ไม่ใช้ผลผลิตอันเกิดจากกระบวนการปฏิบัติงานโดยเพิ่มกระบวนการวิเคราะห์การไหลของวัสดุ: วัสดุดิบและพลังงานทั้งหน่วยวัดเชิงกายภาพและมูลค่าทางการเงินในรายงานตัวเลขที่ได้จาก MFCA ทั้งที่เป็นหน่วยวัดเชิงกายภาพและมูลค่าทางการเงินที่ได้รับยังนำมาใช้จัดทำรายงานเพื่อความยั่งยืนตามกรอบการรายงานในระดับสากล (GRI 14) รายงานความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคมของรายงาน CSR บูรณาการในรายงานประจำปีด้วยเหตุผลดังกล่าว นักบัญชีไทยจึงต้องศึกษาหาความรู้เพิ่มเติมจากหลักสูตรการอบรมที่จัดโดยสภาการศึกษาและหรือสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์โดยเฉพาะเรื่องของ MFCA ซึ่งได้รับการยอมรับในระดับสากลหรือเป็นที่รู้จักกันทั่วไปในชื่อที่เรียกว่า ISO14051 และถึงแม้ประเทศไทยยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม นักบัญชีไทยก็สามารถนำกรอบการปฏิบัติงานที่จัดทำโดย International Federation of Accountants (IFAC) หรือหน่วยงานอื่นในต่างประเทศมาปรับใช้ เพื่อเป็นแนวทางจัดเก็บ บันทึก วิเคราะห์และนำเสนอข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมและสังคมให้แก่ผู้ใช้ทั้งภายในและภายนอกองค์กรนอกเหนือจากข้อมูลด้านเศรษฐกิจที่ได้นำเสนออยู่เป็นประจำอยู่แล้ว

## เอกสารอ้างอิง

- สถาบันไทยพัฒนา. (2557). *Integrated CSR Reporting Framework Version 2: กรอบการรายงาน CSR บูรณาการในรายงานประจำปี*. กรุงเทพฯ.
- Fakoya, M.B. & van der Poll, B. (2012). The feasibility of applying material flow cost accounting as an integrative approach to brewery waste-reduction decisions. *African Journal of Business Management*, 6 (35), 9783-9789.
- Hyršlova, J. Vágner, M. & Palásek, J. (2011). Material flow cost accounting (MFCA)-Tool for the optimization of corporate production processes. *Business, Management and Education*, 9(1), 5-18.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2005). *International Guidance Document: Environmental Management Accounting*, New York: International Federation of Accountants
- Nakajima, M. (2006). The new management accounting's field established by material flow cost accounting (MFCA). *Kansai University Review of Business and Commerce*, 8, 1-22.
- Watchaneeporn Setthasakko. (2007). Determinants of corporate sustainability: Thai frozen seafood processors. *British Food Journal*, 109(2), 155-168.
- Watchaneeporn Setthasakko. (2010). Barriers to the development of environmental management accounting: An exploratory study of pulp and paper companies in Thailand. *EuroMed Journal of Business*, 5(3), 315-331.
- United Nations Division of Sustainable Development (UNSD) (2000). *Improving Government's Role in the Promotion of Environmental Managerial Accounting*, New York: United Nations.
- Zhu, Q. & Sarkis, J. (2006). An inter-sectoral comparison of green supply chain management in China: Drivers and practices. *Journal of Cleaner Production*, 14, 472-86.

UJAP

Download จาก: วารสารวิชาชีพบัญชี