



ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 14001

ขวัญนรี กล้าปราบโจร, มนตรี ช่วยชู, วรกร แซ่มเมืองปัก

หลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

Email: kwannaree2992@hotmail.com

บทคัดย่อ

การศึกษาวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาทัศนคติและปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชี เพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 14001 ผู้วิจัยทำการเก็บรวบรวมข้อมูลในการศึกษาวิจัยด้วยแบบสอบถามจากกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 400 ตัวอย่างผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมมากที่สุด คือ ด้านความรับผิดชอบต่อสังคมด้านสิ่งแวดล้อม ($\bar{X} = 3.79$, S.D. = 0.56) รองลงมาคือ ด้านแรงผลักดันจากผู้มีส่วนได้เสีย ($\bar{X} = 3.72$, S.D. = 0.77) ด้านนโยบายการบัญชีสิ่งแวดล้อมของฝ่ายบริหาร ($\bar{X} = 3.70$, S.D. = 0.51) ด้านนโยบายการบัญชีสิ่งแวดล้อมของรัฐ ($\bar{X} = 3.59$, S.D. = 0.51) และด้านความเชี่ยวชาญของนักบัญชี ($\bar{X} = 2.96$, S.D. = 0.78) ตามลำดับ

คำสำคัญ : การปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม, บริษัทที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 14001



Factors Affecting the Environmental Management Accounting Practices of the Certified ISO 14001 Companies

Kwannaree Klaprabchone, Montree Chuaychoo, Worakorn Chaemmuangpak

Philosophy Program in Accountancy, School of Accountancy, Sripatum University

Email: kwannaree2992@hotmail.com

ABSTRACT

This research aimed to study attitudes and factors affecting the environmental accounting practices of an organization that is ISO 14001 certified. A total number of 400 questionnaires were used for data collection. The results showed that the most important factor affecting accounting practice for environmental management was the environmental social responsibility ($\bar{X} = 3.79$, S.D. = 0.56), followed by the driving force from the stakeholders ($\bar{X} = 3.72$, S.D. = 0.77), the environmental accounting policy of the management ($\bar{X} = 3.70$, S.D. = 0.51), the environmental accounting policy ($\bar{X} = 3.59$, S.D. = 0.51), and the accountant's expertise ($\bar{X} = 2.96$, S.D. = 0.78), respectively.

Keywords: Environmental Management Accounting Practices, The Certified ISO 14001 Companies



บทนำ

ปัจจุบันมีกระแสเรียกร้องเกี่ยวกับการจัดการสิ่งแวดล้อมจากทุกฝ่ายทั้งหน่วยงานรัฐ เอกชนและผู้บริโภค ซึ่งมีแนวโน้มในการให้ความสำคัญต่อปัญหาสิ่งแวดล้อมที่เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว ทำให้ธุรกิจต้องให้ความสนใจและแสดงความรับผิดชอบต่อผลการดำเนินงานที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมอย่างจริงจัง เพื่อบริหารงานด้านสิ่งแวดล้อมได้อย่างเป็นระบบตามแนวปฏิบัติที่ได้รับรองและเป็นที่ยอมรับในระดับสากล เกิดสภาพแวดล้อมการทำงานที่ดี รวมทั้งมีการป้องกันในกรณีที่มีอุบัติเหตุเกิดขึ้น อันเป็นผลต่อการสร้างภาพลักษณ์ที่ดีต่อองค์กร ลดภาระค่าใช้จ่าย ตลอดจนเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขัน ด้านการตลาด รวมทั้งผู้บริหารเริ่มมีความเชื่อว่าการพัฒนาขีดความสามารถการแข่งขันขององค์กรด้านสิ่งแวดล้อม ถือเป็นองค์ประกอบที่สำคัญอย่างหนึ่งของการเพิ่มขีดความสามารถด้านการแข่งขันขององค์กรธุรกิจ องค์กรที่มีขีดความสามารถด้านสิ่งแวดล้อมที่สูงจะสามารถรับมือกับทั้งข้อกำหนด ด้านกฎหมาย หรือบทบัญญัติด้านสิ่งแวดล้อมที่เข้มงวดมากขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ สามารถประหยัดต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสิ่งแวดล้อมได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะต้นทุนพลังงาน และต้นทุนการบำบัดและควบคุมของเสีย ยิ่งกว่านั้นการพัฒนาขีดความสามารถด้านสิ่งแวดล้อมยังมีส่วนช่วยเสริมสร้างภาพลักษณ์ให้กับองค์กร ทำให้องค์กรได้รับการยอมรับจากชุมชน สังคม และผู้บริโภคมากขึ้น โดยเฉพาะกลุ่มผู้บริโภคยุคใหม่ที่มีมุมมองประเด็นด้านสิ่งแวดล้อมเป็นเรื่องสำคัญ (พรเพ็ญ วิจักขณ์ประเสริฐ, 2553) นอกจากนี้ หน่วยงานภาครัฐ ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีบทบาทในการสนับสนุนส่งเสริมและกำกับดูแล ยังได้มีการออกกฎ ข้อบังคับ ตลอดจนแนวทางในการปฏิบัติสำหรับหน่วยงานต่างๆ โดยเฉพาะในภาคธุรกิจอุตสาหกรรมที่ถือได้ว่ามีส่วนร่วมที่ทำให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อมได้ตระหนักถึงความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งในปัจจุบันได้มีการนำมาตรฐาน ISO 14001 มาเชื่อมโยงกับสิ่งแวดล้อม และให้หน่วยงานภาคธุรกิจอุตสาหกรรมได้นำไปปฏิบัติ

สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants : IFAC) ได้ให้แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีเพื่อจัดการสิ่งแวดล้อม (Environmental Management Accounting: EMA) ว่าเป็นการจัดการของกรดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมและเศรษฐกิจผ่านการพัฒนาการดำเนินการที่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับ

ระบบบัญชีและการปฏิบัติ โดยอาจรวมถึงการรายงานและการตรวจสอบในบางกิจการ การบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม โดยทั่วไปจะเกี่ยวข้องกับวงจรชีวิตของต้นทุนการทำบัญชีค่าใช้จ่าย เติ้รูปแบบการประเมินผลประโยชน์และการวางแผนเชิงกลยุทธ์สำหรับการจัดการสิ่งแวดล้อม ส่วนคำนิยามของการบัญชีเพื่อจัดการสิ่งแวดล้อม (EMA) ที่สมบูรณ์และได้รับโดยคณะกรรมการผู้เชี่ยวชาญสหประชาชาตินั้น จะเน้นมากขึ้นทั้งด้านกายภาพและการเงิน คำนิยามที่ได้รับการพัฒนาโดยฉันทามติระหว่างประเทศของสมาชิกในกลุ่มของสหประชาชาติที่เป็นตัวแทนมากกว่า 30 ประเทศ การบัญชีเพื่อจัดการสิ่งแวดล้อม (EMA) จะถูกกำหนดไว้อย่างกว้างๆ โดยระบุถึงการเก็บรวบรวมการวิเคราะห์และการใช้ของข้อมูลทั้งสองประเภทสำหรับการตัดสินใจภายในซึ่งได้แก่ ข้อมูลทางกายภาพเกี่ยวกับการใช้ การไหล และปลายทางของพลังงานน้ำและวัสดุ (รวมถึงของเสีย) และข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในสภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับผลการดำเนินงานและเงินออม (IFAC, 2005, pp. 19)

ซึ่งในปัจจุบันจะเห็นได้ว่าการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมได้เข้ามามีบทบาทที่สำคัญอย่างมาก ไม่เพียงแต่จะช่วยองค์กรตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดการด้านสิ่งแวดล้อมและการพัฒนาระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม (Staniskis & Stasiskiene, 2006) การปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมยังเป็นเครื่องมือในการช่วยองค์กรในการรวบรวมข้อมูลเพื่อใช้ในการวางแผนและตัดสินใจภายในองค์กรเกี่ยวกับข้อมูลด้านต้นทุน ด้านการลงทุน ระดับการผลิตสินค้าและรายได้ที่เป็นผลกระทบจากการบริหารสิ่งแวดล้อมขององค์กร เพื่อพิจารณาต้นทุนการประมวลผลและวิเคราะห์ข้อมูลและสารสนเทศต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อมทั้งที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน เช่น การออกแบบผลิตภัณฑ์เพื่อลดมลภาวะที่จะส่งผลกระทบต่อสภาพแวดล้อม การบำบัด น้ำเสีย และการใช้เทคโนโลยีการผลิตที่สะอาด (Cleaner Technology) อันจะเป็นประโยชน์ต่อการบริหารธุรกิจเป็นอย่างมาก จากที่กล่าวมาข้างต้นจึงเห็นได้ว่าวิธีปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมเป็นหลักการทางการบัญชีที่ตระหนักถึงปัญหาสิ่งแวดล้อมในส่วนที่มีผลกระทบต่อธุรกิจ เพื่อให้ได้ข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อองค์กร ซึ่งวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมช่วยในการปรับปรุงการทำงานเสริมสร้างภาพลักษณ์ที่ดีต่อองค์กร นำมาสู่ความได้เปรียบในเชิงการแข่งขัน เนื่องจากเป็นส่วนหนึ่งที่



แสดงถึงความรับผิดชอบต่อสังคมที่เป็นรูปธรรม ทำให้สามารถเข้าใจถึงการวางแผนกลยุทธ์ขององค์กรได้อย่างเหมาะสม องค์กรที่มีการนำวิธีปฏิบัติบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมและประเด็นทางสังคมมาใช้ในการวางแผนกลยุทธ์ขององค์กรจะทำให้องค์กรมีความสามารถในการดำเนินงานต่อไปอย่างไม่เปลี่ยนแปลง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการมุ่งเน้นทางด้านผลกำไร คน และโลก ซึ่งสิ่งเหล่านี้เป็นมุมมองใหม่ที่จะทำให้เกิดความยั่งยืน (Farneti & Guthrie, 2009)

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 14001
2. เพื่อศึกษาทัศนคติของปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 14001

ระเบียบวิธีวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงสำรวจเพื่อศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 14001

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

1. ประชากรในการศึกษาครั้งนี้คือ คือผู้บริหารฝ่ายบัญชีของบริษัทที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 14001 ในประเทศไทย ในปี 2557 จำนวน 895 บริษัท (สำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม, 2557)
2. กลุ่มตัวอย่างในการศึกษาครั้งนี้คือ ผู้บริหารฝ่ายบัญชีของบริษัทที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 14001 ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 400 ตัวอย่าง ผู้วิจัยใช้เทคนิค การสุ่มกลุ่มตัวอย่างแบบชั้นภูมิ (Stratified Random Sampling) เก็บรวบรวมข้อมูลโดยการส่งแบบสอบถามให้กับผู้บริหารฝ่ายบัญชีของบริษัทที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 14001 ในประเทศไทย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ใช้แบบสอบถาม โดยผู้วิจัยนำแบบสอบถามที่สร้างขึ้นเสนอต่ออาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ เพื่อตรวจสอบความตรงตามเนื้อหาของข้อคำถาม จากนั้นผู้วิจัยดำเนินการปรับปรุงแก้ไขแบบสอบถามเพื่อจัดทำเป็นแบบสอบถามฉบับร่างนำแบบสอบถามฉบับร่างทดสอบหาความเที่ยงตรง (Validity) และการทดสอบหาความเชื่อมั่น (Reliability) ดังนี้

ส่วนที่ 1 แบบสอบถามเกี่ยวกับคุณลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง แบบสอบถามเป็นแบบตัวเลือก (Checklist) จำนวน 5 ข้อคำถาม ได้แก่ 1. อายุ 2. ระดับการศึกษา 3. ประสบการณ์ทำงาน 4.ประเภทธุรกิจ 5. ระยะเวลาที่กิจการได้รับการรับรองมาตรฐานสากลระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม (ISO 14001)

ส่วนที่ 2 แบบสอบถามเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม ผู้วิจัยใช้มาตรวัดจากงานวิจัยของ Tangpinyoputtikhun & Ussahawanitchakit (2009); Conrad (2005) โดยมาตรวัดเป็นมาตรวัดแบบ Five-point Likert -type Scale Ranging โดยมีค่า 5 ระดับ (5) หมายถึง ความคิดเห็นระดับมากที่สุด (4) หมายถึง ความคิดเห็นระดับมาก (3) หมายถึง ความคิดเห็นระดับปานกลาง (2) หมายถึง ความคิดเห็นระดับน้อย และ (1) หมายถึง ความคิดเห็นระดับน้อยที่สุด การวัดความคิดเห็นของปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมเป็นข้อคำถามแบบ Multi-item Scale จำนวน 20 ข้อคำถาม ประกอบด้วย (1) แรงผลักดันของผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholders Pressures) จำนวน 4 ข้อคำถาม (2) นโยบายการบัญชีสิ่งแวดล้อมของฝ่ายบริหาร (Environmental Management Accounting) จำนวน 4 ข้อคำถาม (3) ความรับผิดชอบต่อสังคมด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental CSR) จำนวน 4 ข้อคำถาม (4) นโยบายการบัญชีสิ่งแวดล้อมของรัฐ (Governance Environmental Accounting Policy) จำนวน 4 ข้อคำถาม และ (5) ความเชี่ยวชาญของนักบัญชี (Accountant Expertise) จำนวน 4 ข้อคำถาม

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ขั้นตอนของการดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลผู้วิจัยมีหนังสือเพื่อขอความอนุเคราะห์ในการตอบแบบสอบถามพร้อมกับหนังสือแนะนำตัวของผู้วิจัยแบบสอบถามและคำอธิบาย



เกี่ยวกับการกรอกแบบสอบถาม ของจดหมายเจ้าหน้าที่ของส่งถึงผู้วิจัยพร้อมติดตราไปรษณีย์เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่บริษัทที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 14001 ในประเทศไทยในการส่งแบบสอบถามกลับคืนพร้อมระบุเวลาในการขอรับแบบสอบถามคืน รวมทั้งระบุผลประโยชน์หรือสิ่งจูงใจเพื่อเป็นการเพิ่มสัดส่วนหรืออัตราที่ผู้ตอบจะส่งแบบสอบถามคืน (Response Rate) โดยแบบสอบถามดังกล่าว ผู้วิจัยได้ดำเนินการจัดทำเลขรหัสเพื่อความสะดวกในการตรวจสอบและติดตามแบบสอบถามกรณีเมื่อครบกำหนดการส่งคืนแบบสอบถาม ผู้วิจัยใช้การโทรศัพท์ประสานกับบริษัทเพื่อขอส่งแบบสอบถามทางอิเล็กทรอนิกส์ ไปยังผู้ตอบแบบสอบถามตอบกลับมา

การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลพื้นฐานของกลุ่มตัวอย่างเพื่อให้ทราบลักษณะโดยทั่วไปของกลุ่มตัวอย่าง และลักษณะการแจกแจงตัวแปร โดยนำเสนอในรูปแบบของค่าสถิติพื้นฐาน ได้แก่ ร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ

ผลการวิจัย

ผลการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 14001 สามารถแสดงได้ดังตารางที่ 1-2

ตารางที่ 1 แสดงจำนวนและร้อยละของกลุ่มตัวอย่างจำแนกตามคุณลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง

คุณลักษณะของกลุ่มตัวอย่าง	จำนวน (n = 400)	ร้อยละ
1. อายุ		
น้อยกว่า 30 ปี	37	9.20
30-40 ปี	232	58.00
มากกว่า 40 ปี	131	32.80
2. ระดับการศึกษา		
ต่ำกว่าปริญญาตรี	4	1.00
ปริญญาตรี	321	80.20
สูงกว่าปริญญาตรี	75	18.80
3. ประสบการณ์ทำงาน		
น้อยกว่า 10 ปี	43	10.80
10-20 ปี	285	71.20
มากกว่า 20 ปี	72	18.00
4. ประเภทธุรกิจ		
จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	200	50.00
ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	200	50.00
5. ระยะเวลาที่กิจการได้รับการรับรองมาตรฐานสากลระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม (ISO 14001)		
น้อยกว่า 5 ปี	152	38.00
5-10 ปี	163	40.80
มากกว่า 10 ปี	85	21.20



จากตารางที่ 1 คุณลักษณะของกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 400 คน พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ มีอายุระหว่าง 30 - 40 ปี จำนวน 232 คน คิดเป็นร้อยละ 58 รองลงมา มีอายุมากกว่า 40 ปี จำนวน 131 คน คิดเป็นร้อยละ 32.80 และมีอายุน้อยกว่า 30 ปี จำนวน 37 คน คิดเป็นร้อยละ 9.20 ผู้ตอบแบบสอบถาม ส่วนใหญ่มีการศึกษาระดับปริญญาตรี จำนวน 321 คน คิดเป็นร้อยละ 80.20 มีระดับการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรี จำนวน 75 คน คิดเป็นร้อยละ 18.80 และมีเพียง ร้อยละ 1 หรือจำนวน 4 คน ที่มีระดับการศึกษาต่ำกว่าระดับปริญญาตรี ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการทำงาน 10-20 ปี จำนวน 285 คน คิดเป็นร้อยละ 71.20 รองลงมา มีประสบการณ์ในการทำงานมากกว่า 20 ปี จำนวน 72 คน คิดเป็นร้อยละ 18

และมีประสบการณ์ในการทำงานน้อยกว่า 10 ปี จำนวน 43 คน คิดเป็นร้อยละ 10.80 ผู้ตอบแบบสอบถามเป็นธุรกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และเป็นธุรกิจที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวนเท่ากันที่ 200 คน คิดเป็นร้อยละ 50 ในแต่ละประเภทธุรกิจ โดยกิจการของผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ ได้รับการรับรองมาตรฐานสากล ระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม (ISO 14001) เป็นระยะเวลา 5-10 ปี จำนวน 163 คน คิดเป็นร้อยละ 40.80 รองลงมา มีระยะเวลาที่กิจการได้รับการรับรองมาตรฐานสากลระบบการจัดการสิ่งแวดล้อม น้อยกว่า 5 ปี จำนวน 152 คน คิดเป็นร้อยละ 38 และมีระยะเวลาที่กิจการได้รับการรับรองมาตรฐานสากลระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมมากกว่า 10 ปี จำนวน 85 คน คิดเป็นร้อยละ 21.20

ตารางที่ 2 แสดงค่าเฉลี่ยเลขคณิต ($\bar{X}$) ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.) ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชี เพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม

ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม	$\bar{X}$	S.D.	ระดับ
ด้านแรงผลักดันจากผู้มีส่วนได้เสีย			
1. หน่วยงานภาครัฐและเอกชนให้ความสำคัญในการบังคับใช้ กฎ ระเบียบ และ ข้อบังคับต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม	3.91	0.77	มาก
2. หน่วยงานทั้งภาครัฐและเอกชน ตลอดจนผู้ที่เกี่ยวข้องมุ่งเน้นให้กิจการ มีการเปิดเผยข้อมูลและรายงานด้านสิ่งแวดล้อมต่อสาธารณชน	3.72	0.77	มาก
3. องค์กรวิชาชีพบัญชีให้ความสำคัญในการพัฒนามาตรฐานและวิธีการบัญชี สิ่งแวดล้อมเพื่อให้การดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมมีประสิทธิภาพ	3.65	0.70	มาก
4. สาธารณชนให้ความสำคัญและยอมรับการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมอย่างกว้างขวาง	3.64	0.77	มาก
รวม	3.72	0.77	มาก
ด้านนโยบายการบัญชีสิ่งแวดล้อมของฝ่ายบริหาร			
1. ผู้บริหารของกิจการให้ความสำคัญเกี่ยวกับการกำหนดนโยบาย และจัดทำ งบประมาณเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม	3.99	0.60	มาก
2. ผู้บริหารของกิจการให้ความสำคัญกับการเลือกใช้มาตรฐานและวิธีการบัญชี สิ่งแวดล้อมเพื่อแสดงความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมต่อสาธารณชน	3.70	0.65	มาก
3. ผู้บริหารของกิจการให้ความสำคัญกับการกำหนดนโยบายการรับรู้ วัสดุ ค่า ต้นทุน รายได้ ค่าใช้จ่าย และหนี้สินสิ่งแวดล้อม	3.60	0.66	มาก
4. ผู้บริหารกิจการให้ความสำคัญกับการนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ มูลค่าของต้นทุน รายได้ ค่าใช้จ่าย และหนี้สินสิ่งแวดล้อมในงบการเงิน	3.53	0.66	มาก
รวม	3.70	0.51	มาก



ตารางที่ 2 (ต่อ)

ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม	$\bar{X}$	S.D.	ระดับ
ด้านความรับผิดชอบต่อสังคมด้านสิ่งแวดล้อม			
1. กิจกรรมมีการกำหนดแนวทาง วิธีการ และมาตรฐานด้านสิ่งแวดล้อมอย่างเป็นรูปธรรม	3.94	0.58	มาก
2. กิจกรรมส่งเสริมให้บุคลากรเข้ามามีส่วนร่วมในด้านสิ่งแวดล้อมเพื่อให้เกิดความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมในการดำเนินงาน	3.87	0.67	มาก
3. กิจกรรมส่งเสริมให้บุคลากรได้รับการพัฒนาด้านสิ่งแวดล้อม โดยจัดให้มีการอบรม เพื่อสร้างความเข้าใจเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและผลกระทบเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง	3.73	0.71	มาก
4. กิจกรรมสนับสนุนให้บุคลากรทุกฝ่ายร่วมมือกันในการจัดการสิ่งแวดล้อม เพื่อให้การดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมเกิดประสิทธิผลสูงสุด	3.64	0.76	มาก
รวม	3.79	0.56	มาก
ด้านนโยบายการบัญชีสิ่งแวดล้อมของรัฐ			
1. หน่วยงานภาครัฐสนับสนุนให้กิจกรรมมีการจัดกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสิ่งแวดล้อมอย่างเป็นรูปธรรม	3.78	0.62	มาก
2. หน่วยงานภาครัฐสนับสนุนให้กิจกรรมมีการกำหนดแผน นโยบาย มาตรฐาน การบัญชี วิธีการบัญชี ตลอดจนการจัดทำรายงานข้อมูลต้นทุน รายได้ ค่าใช้จ่าย และหนี้สินสิ่งแวดล้อมอย่างเป็นรูปธรรม	3.67	0.65	มาก
3. หน่วยงานภาครัฐมีการกำหนดให้กิจกรรมที่มีการดำเนินงานที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมต้องมีการจัดทำรายงานและเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมอย่างจริงจัง	3.54	0.65	มาก
4. หน่วยงานภาครัฐให้ความสำคัญกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม โดยจัดให้มีการเข้าร่วมสัมมนา ฝึกอบรมด้านบัญชีสิ่งแวดล้อมอย่างต่อเนื่อง	3.39	0.68	ปานกลาง
รวม	3.59	0.51	มาก



ตารางที่ 2 (ต่อ)

ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม	$\bar{X}$	S.D.	ระดับ
ด้านความเชี่ยวชาญของนักบัญชี			
1. นักบัญชีของกิจการมีความรู้ ความเข้าใจ เกี่ยวกับมาตรฐานและ การปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อม เช่น การรับรู้ต้นทุน รายได้ ค่าใช้จ่าย และหนี้สินสิ่งแวดล้อม เป็นอย่างดี	2.80	0.93	ปานกลาง
2. นักบัญชีของกิจการสามารถประยุกต์ใช้หลักการ แนวคิด เกี่ยวกับ การปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้กับการดำเนินงานได้เป็นอย่างดี	2.93	0.88	ปานกลาง
3. นักบัญชีของกิจการมีการปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมภายใต้จรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชีเป็นอย่างดี	3.08	0.82	ปานกลาง
4. นักบัญชีของกิจการเข้าร่วมสัมมนา ฝึกอบรมเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ข้อกำหนด หลักการ และวิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมอย่างต่อเนื่อง	3.05	0.81	ปานกลาง
รวม	2.96	0.78	ปานกลาง
โดยภาพรวม	3.55	0.66	มาก

จากตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูลของตัวแปรปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.55$, S.D. = 0.66) หากพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมอยู่ในระดับมากโดยเรียงลำดับค่าเฉลี่ยจากมากไปหาน้อย ได้แก่ ปัจจัยด้านความรับผิดชอบต่อสังคมด้านสิ่งแวดล้อม ($\bar{X} = 3.79$, S.D. = 0.56) รองลงมา ได้แก่ ปัจจัยด้านแรงผลักดันจากผู้มีส่วนได้เสีย ($\bar{X} = 3.72$, S.D. = 0.77) ปัจจัยด้านนโยบายการบัญชีสิ่งแวดล้อมของฝ่ายบริหาร ($\bar{X} = 3.70$, S.D. = 0.51) และปัจจัยด้านนโยบายการบัญชีสิ่งแวดล้อมของรัฐ ($\bar{X} = 3.59$, S.D. = 0.51) ตามลำดับ ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมอยู่ในระดับปานกลาง ได้แก่ ด้านความเชี่ยวชาญของนักบัญชี ($\bar{X} = 2.96$, S.D. = 0.78)

ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม ด้านแรงผลักดันจากผู้มีส่วนได้เสียโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.72$, S.D. = 0.77) โดยเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อคำถามทุกข้ออยู่ในระดับมาก ซึ่งจะสามารถเรียงลำดับความสำคัญของข้อคำถามจากมากที่สุดไปหาน้อยที่สุดได้ดังนี้

หน่วยงานภาครัฐและเอกชนให้ความสำคัญในการบังคับใช้กฎระเบียบและข้อบังคับต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม ($\bar{X} = 3.91$, S.D. = 0.77) หน่วยงานทั้งภาครัฐและเอกชน ตลอดจนผู้ที่เกี่ยวข้องมุ่งเน้นให้กิจการมีการเปิดเผยข้อมูล และ รายงาน ด้าน สิ่ง แวด ล้อม ต่อ สาธารณชน ($\bar{X} = 3.72$, S.D. = 0.77) องค์กรวิชาชีพบัญชีให้ความสำคัญในการพัฒนามาตรฐานและวิธีการบัญชีสิ่งแวดล้อมเพื่อให้การดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมมีประสิทธิภาพ ($\bar{X} = 3.65$, S.D. = 0.70) และสาธารณชนให้ความสำคัญและยอมรับการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อมอย่างกว้างขวาง ($\bar{X} = 3.64$, S.D. = 0.77) ตามลำดับ

ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม ด้านนโยบายการบัญชีสิ่งแวดล้อมของฝ่ายบริหารโดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.70$, S.D. = 0.51) โดยเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อคำถามทุกข้ออยู่ในระดับมาก ซึ่งจะสามารถเรียงลำดับความสำคัญของข้อคำถามจากมากที่สุดไปหาน้อยที่สุดได้ดังนี้ ผู้บริหารของกิจการให้ความสำคัญเกี่ยวกับการกำหนดนโยบาย และจัดทำงบประมาณเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม ($\bar{X} = 3.99$, S.D. = 0.60) ผู้บริหารของกิจการให้



ความสำคัญกับการเลือกใช้มาตรฐานและวิธีการบัญชีสิ่งแวดล้อม เพื่อแสดงความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมต่อสาธารณชน ($\bar{X} = 3.70$, S.D. = 0.65) ผู้บริหารของกิจการให้ความสำคัญกับการกำหนดนโยบายการรับรู้ การวัดมูลค่าต้นทุน รายได้ ค่าใช้จ่าย และหนี้สินสิ่งแวดล้อม ($\bar{X} = 3.60$, S.D. = 0.66) และผู้บริหารกิจการให้ความสำคัญกับการนำเสนอ และการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าของต้นทุน รายได้ ค่าใช้จ่าย และหนี้สินสิ่งแวดล้อมในงบการเงิน ($\bar{X} = 3.53$, S.D. = 0.66) ตามลำดับ

ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม ด้านความรับผิดชอบต่อสังคมด้านสิ่งแวดล้อม โดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.79$, S.D. = 0.56) โดยเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อคำถามทุกข้ออยู่ในระดับมากที่สุดไปหาน้อยที่สุดได้ดังนี้ กิจการมีการกำหนดแนวทางการบัญชี และมาตรฐานด้านสิ่งแวดล้อมอย่างเป็นรูปธรรม ($\bar{X} = 3.94$, S.D. = 0.58) กิจการส่งเสริมให้บุคลากรเข้ามามีส่วนร่วมในสิ่งแวดล้อมเพื่อให้เกิดความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อมในการดำเนินงาน ($\bar{X} = 3.87$, S.D. = 0.67) กิจการส่งเสริมให้บุคลากรได้รับการพัฒนาด้านสิ่งแวดล้อม โดยจัดให้มีการอบรมเพื่อสร้างความเข้าใจเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและผลกระทบเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมและด้านอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ($\bar{X} = 3.73$, S.D. = 0.71) และกิจการสนับสนุนให้บุคลากรทุกฝ่ายร่วมมือกันในการจัดการสิ่งแวดล้อม เพื่อให้การดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมเกิดประสิทธิผลสูงสุด ($\bar{X} = 3.64$, S.D. = 0.76) ตามลำดับ

ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม ด้านนโยบายการบัญชีสิ่งแวดล้อมของรัฐ โดยรวมอยู่ในระดับมาก ($\bar{X} = 3.59$, S.D. = 0.51) โดยเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อคำถามทุกข้ออยู่ในระดับมากที่สุดไปหาน้อยที่สุดได้ดังนี้ หน่วยงานภาครัฐสนับสนุนให้กิจการมีการจัดกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการจัดการสิ่งแวดล้อมอย่างเป็นรูปธรรม ($\bar{X} = 3.78$, S.D. = 0.62) หน่วยงานภาครัฐ

สนับสนุนให้กิจการมีการกำหนดแผน นโยบาย มาตรฐานการบัญชี วิธีการบัญชี ตลอดจนการจัดทำรายงานข้อมูลต้นทุน รายได้ ค่าใช้จ่าย และหนี้สินสิ่งแวดล้อมอย่างเป็นรูปธรรม ($\bar{X} = 3.67$, S.D. = 0.65) หน่วยงานภาครัฐมีการกำหนดให้กิจการที่มีการดำเนินงานที่ส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมต้องมีการจัดทำรายงานและเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมอย่างจริงจัง ($\bar{X} = 3.54$, S.D. = 0.65) และหน่วยงานภาครัฐให้ความสำคัญกับการบัญชีสิ่งแวดล้อมโดยจัดให้มีการเข้าร่วมสัมมนา ฝึกอบรมด้านบัญชีสิ่งแวดล้อมอย่างต่อเนื่อง ($\bar{X} = 3.39$, S.D. = 0.68) ตามลำดับ

ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม ด้านความเชี่ยวชาญของนักบัญชีโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง ($\bar{X} = 2.96$, S.D. = 0.78) โดยเมื่อพิจารณาเป็นรายข้อคำถามทุกข้ออยู่ในระดับปานกลาง ซึ่งจะสามารถเรียงลำดับความสำคัญของข้อคำถามจากมากที่สุดไปหาน้อยที่สุดได้ดังนี้ นักบัญชีของกิจการมีการปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมภายใต้จรรยาบรรณแห่งวิชาชีพบัญชีเป็นอย่างดี ($\bar{X} = 3.08$, S.D. = 0.82) นักบัญชีของกิจการเข้าร่วมสัมมนา ฝึกอบรมเกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ข้อกำหนด หลักการ และวิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมอย่างต่อเนื่อง ($\bar{X} = 3.05$, S.D. = 0.81) นักบัญชีของกิจการสามารถประยุกต์ใช้หลักการ แนวคิดเกี่ยวกับการปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้กับการดำเนินงานได้เป็นอย่างดี ($\bar{X} = 2.93$, S.D. = 0.88) และนักบัญชีของกิจการสามารถประยุกต์ใช้หลักการ แนวคิดเกี่ยวกับการปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมมาปรับใช้กับการดำเนินงานได้เป็นอย่างดี ($\bar{X} = 2.80$, S.D. = 0.93) ตามลำดับ

สรุปและอภิปรายผล

การศึกษาวิจัยเรื่องปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมของบริษัทที่ได้รับการรับรองมาตรฐาน ISO 14001 สามารถอภิปรายผลการศึกษาดังนี้ ผลการศึกษาวิจัยครั้งนี้พบว่า ปัจจัยที่มีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมประกอบด้วย ปัจจัยด้านแรงผลักดันจากผู้มีส่วนได้เสียสอดคล้องกับผลการวิจัยของ



Hunag & Kung (2010); Jalaludin, Sulaiman & Ahmad (2011) ปัจจัยด้านนโยบายการบัญชีสิ่งแวดล้อมของฝ่ายบริหาร สอดคล้องกับผลการวิจัยของ Adams & Frost (2008); Chang & Deegan (2008) และ Jalaludin, Sulaiman & Ahmad (2011) พบว่าการวางแผนกลยุทธ์ส่งผลต่อประสิทธิภาพของการ ปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมของบริษัทและ มหาวิทยาลัย กล่าวคือ นโยบายการบัญชีสิ่งแวดล้อมของฝ่าย บริหารนั้นมีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการ สิ่งแวดล้อม ทั้งองค์กรภาครัฐและองค์กรที่มีส่วนได้เสีย สาธารณะ ปัจจัยด้านความรับผิดชอบต่อสังคม ด้านสิ่งแวดล้อมมีผลต่อการปฏิบัติการบัญชี เพื่อการจัดการ สิ่งแวดล้อมสอดคล้องกับผลการศึกษาวิจัยของ Bouten & Hoozee (2013) พบว่าความรับผิดชอบต่อสังคมด้านสิ่งแวดล้อม สามารถทำให้บริษัทมีการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการ สิ่งแวดล้อมอย่างมีประสิทธิภาพ ปัจจัยด้านนโยบายการบัญชี สิ่งแวดล้อมของรัฐมีผลต่อการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการ สิ่งแวดล้อมสอดคล้องกับผลการศึกษาวิจัยของ Adams & Frost (2008) และ Nakasone (2015) ที่พบว่า ข้อกำหนดของ ภาครัฐเป็นสิ่งที่ขับเคลื่อนการปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการ สิ่งแวดล้อมอย่างมีศักยภาพ

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะจากการศึกษา

1.1 การปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อม จะมีศักยภาพได้นั้น บริษัทควรให้ความสำคัญกับความ รับผิดชอบต่อสังคมด้านสิ่งแวดล้อม แรงผลักดันจากผู้มีส่วนได้ เสีย นโยบายการบัญชีสิ่งแวดล้อมของฝ่ายบริหารและนโยบาย การบัญชีสิ่งแวดล้อมของรัฐ เนื่องจากปัจจัยดังกล่าวมีผลต่อ การปฏิบัติการบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมในระดับมาก

2. ข้อเสนอแนะเพื่อการศึกษาต่อไป

2.1 การศึกษาครั้งต่อไปควรมีการศึกษาโดยการ ศึกษาวิจัยในอนาคตควรมีการศึกษาเพิ่มเติมโดยการศึกษาถึง อิทธิพลและความสัมพันธ์ของการปฏิบัติการบัญชีเพื่อ การจัดการสิ่งแวดล้อม

2.2 การศึกษาครั้งต่อไปควรมีการศึกษาโดยทำการ

ศึกษาด้วยการขยายการศึกษาไปยังมาตรฐาน ISO 14051 ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติ และกรอบการดำเนินงานสำหรับ Material Flow Cost Accounting (MFCA) โดย MFCA จะเป็นเครื่องมือ ในการบริหารงานเพื่อส่งเสริมให้เกิดการใช้ทรัพยากรอย่างมี ประสิทธิภาพโดยเน้นไปที่กระบวนการผลิตและการกระจาย สินค้า เพื่อนำไปสู่การลดการใช้ทรัพยากรและต้นทุนวัสดุที่ใช้ เพื่อทำการเจาะลึกผลการศึกษา

References

- Adams, C.A., & Frost, G.R. (2008). Integrating sustainability reporting into management practices. **Accounting Forum**, doi:10.1016/j.accfor.2008.05.002.
- Bouten, L., & Hoozee, S. (2013). On the interplay between environmental reporting and management accounting change. **Management Accounting Research**, 24(4), pp. 333-348.
- Chang, H., & Deegan, C. (2008). Environmental management accounting and environmental accountability within universities : Current practice and future potential. **Environmental Management Accounting for Cleaner Production**, Springer, United Kingdom, pp. 301-320.
- Conrad, K. (2005). Price Competition and Product Differentiation when Consumers Care for the Environment. **Environmental and Resource Economics**, 31, pp. 1-19
- Farneti, F., & Guthrie, J. (2009). Sustainability reporting by Australian public sector organizations: Why they report. **Accounting Forum**, 33(2), 89-98.
- Hunag, C.L., & Kung, F.H. (2010). Drivers of Environmental Disclosure and Stakeholder Expectation: Evidence from Taiwan. **Journal of Business Ethics**, 96(3), pp. 435-451.



- IFAC International Federation of Accountants.
 (2005). **Guidance Document: Environmental Management Accounting, International Federation of Accountants**. New York, NY.
- Jalaludin, D., Sulaiman, M., & Ahmad, N.N.N. (2011). Understanding environmental management accounting (EMA) adoption : a new institutional sociology perspective. **Social Responsibility Journal**, 7(4), pp. 540-557.
- Nakasone, G.T. (2015). Environmental Accounting in Peru : A Proposal Based on the Sustainability Reporting in the Mining, Oil and Gas Industries. **Contabilidad Negocios**, 19(10), pp. 5-26.
- Staniskis, J.K., & Stasiskiene, Z. (2006). Environmental management accounting in Lithuania : Exploratory study of current practices, opportunities and strategic intents. **Journal of Cleaner Production**, 14, pp. 1252-1261.
- Tangpinyoputtikhun, Y., & Ussahawanitchakit, P. (2009). Roles of Governance-Based Practices in Accounting Information Effectiveness and Firm Growth of Thai-Listed Firms. **Journal of International Business and Economics**, 9(2), 389-411.
- Thai Industrial Standards Institute. (2016). **A List of Certified ISO 14001 Companies**. Retrieved. 21 February 2016, from http://app.tisi.go.th/syscer/14000_t.html
- Vichakprasert, P. (2010). **TDRI report on the survey of people's attitudes towards environmental problems in Thailand**. Thailand Development Research Institute. On December 2009.