

## การบัญชีสิ่งแวดล้อมเพื่อการบริหารจัดการอย่างยั่งยืนของธุรกิจโรงแรมในจังหวัดกาญจนบุรี Environmental Accounting for the Sustainable Management of Hotel Business in Kanchanaburi

ขวัญนรี กล้าปราบใจ<sup>1\*</sup> ศิริรัตน์ เชนงเสง<sup>1</sup> ฐิติพร พระโพธิ์<sup>1</sup> และ บุตรศรีรินทร์ แสงสว่าง<sup>1</sup>

Kwannaree Klaprabchone<sup>1\*</sup>, Sirirat Chengseng<sup>1</sup>, Thitiporn Prapho<sup>1</sup> and Butsarin Sangsawang<sup>1</sup>

### บทคัดย่อ

การวิจัยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการจัดการสิ่งแวดล้อม วิเคราะห์การจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อม และจัดทำแนวทางการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเพื่อการบริหารจัดการอย่างยั่งยืนของธุรกิจโรงแรมในจังหวัดกาญจนบุรี กลุ่มตัวอย่างการวิจัย ได้แก่ ธุรกิจโรงแรมที่จดทะเบียนนิติบุคคลในจังหวัดกาญจนบุรี จำนวน 56 แห่ง สถิติที่ใช้วิเคราะห์ข้อมูล ใช้สถิติเชิงพรรณนา ผลการวิจัย พบว่า กระบวนการจัดการสิ่งแวดล้อมโดยรวม อยู่ในระดับมาก ธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่ไม่มีการรับรู้ จัดประเภทและเปิดเผยค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อม ธุรกิจโรงแรมควรรับรู้ค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) และจัดประเภทค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมตามประเภทกิจกรรม โดยเปิดเผยค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเป็นรายการแยกต่างหากไว้ในงบกำไรขาดทุน หมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมทั้งเปิดเผยไว้ในรายงานต่าง ๆ ที่ไม่ใช่รายงานทางการเงิน แนวทางการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเพื่อการบริหารจัดการอย่างยั่งยืนของธุรกิจโรงแรมประกอบด้วย ด้านการบริหารจัดการสิ่งแวดล้อม ด้านกระบวนการจัดการสิ่งแวดล้อม และด้านการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมเพื่อการบริหารจัดการอย่างยั่งยืน

### ABSTRACT

The objectives of the study were 1) to study the environmental management of hotel business 2) to analyze the preparation of the account of environmental expenses and 3) to provide the process of preparation the environmental expenses account for sustainable management of hotel business. The sampling was the 56 hotels that registered as Juristic Entity in Kanchanaburi. The research instrument was questionnaire. The data was analyzed by Descriptive Statistics. The findings were as follow: a) the environmental management of hotel business in the present day was generally high. b) the preparation of the account of environmental expenses; the most hotels did not pay any attention, did not separate the cost and did not announce the expenses. c) the analysis found that hotel business should attend the environmental expenses according to Conceptual Framework for Financial Reporting (Revision 2015), classify the environmental expenses by activity, and announce the environmental expenses separately in Income Statement, Notes to Financial Statement including the other reports that were not financial report. d) the process of preparation the environmental expenses account for sustainable management of hotel business was consisted of environmental management, environmental management procedure and preparation of Environmental Accounting for sustainable management.

Key Words: environmental accounting, the sustainable management, hotel

\*Corresponding author; e-mail address: [kwannaree2992@hotmail.com](mailto:kwannaree2992@hotmail.com)

<sup>1</sup>หลักสูตรบัญชีบัณฑิต คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏกาญจนบุรี กาญจนบุรี 71000

<sup>1</sup>Department of Accountancy, Faculty of Management Science, Kanchanaburi Rajabhat University, Kanchanaburi 71000

## คำนำ

การพัฒนาเศรษฐกิจที่มุ่งการเจริญเติบโตและการแข่งขันทางการค้าและการลงทุนทำให้มีการใช้ประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติเกินศักยภาพในการรองรับของระบบนิเวศ ในขณะที่ขีดความสามารถของการบริหารจัดการและเครื่องมือทางนโยบาย เช่น ฐานข้อมูล กฎระเบียบ การบังคับใช้กฎหมาย และเครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์ ยังไม่สามารถนำมาใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพนำไปสู่ความเสื่อมโทรมของทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม และส่งผลกระทบต่อความสมดุลของระบบนิเวศโดยรวมอย่างต่อเนื่อง (สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, 2556) ด้วยเหตุนี้รัฐจึงต้องเร่งบูรณาการการจัดการทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมผสมผสานกับการพัฒนาประเทศในด้านอื่น ๆ เพื่อนำไปสู่การสร้างสมดุลและการพัฒนาที่ยั่งยืนอย่างแท้จริง (สำนักงานนโยบายและแผนทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม, 2556) ธุรกิจโรงแรม (Hotel) เป็นธุรกิจท่องเที่ยวที่มีการขยายตัวเพิ่มมากขึ้นและส่งผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ไม่ว่าจะเป็นปัญหามลภาวะทางอากาศ ปัญหาคุณภาพน้ำ ปัญหาขยะและกากพิษ จังหวัดกาญจนบุรีเป็นจังหวัดหนึ่งที่น่าจะมีสถานที่ท่องเที่ยวตามธรรมชาติที่เป็นที่นิยมของทั้งคนไทยและต่างประเทศ จำนวนนักท่องเที่ยวที่มาท่องเที่ยวในจังหวัดกาญจนบุรีทั้งชาวไทยและต่างประเทศ ปี 2553 ที่ผ่านมามีจำนวน 5.74 ล้านคน โดยมีอัตราการขยายตัวเพิ่มขึ้นร้อยละ 25.25 การเพิ่มขึ้นของนักท่องเที่ยวดังกล่าวส่งผลกระทบต่อธุรกิจโรงแรมของจังหวัดกาญจนบุรี ขยายตัวเพิ่มขึ้นในทิศทางเดียวกันกับปริมาณขยะมูลฝอยของจังหวัดกาญจนบุรีที่มีเพิ่มขึ้นร้อยละ 3.09 (สำนักงานสถิติแห่งชาติ, 2556) การบัญชีสิ่งแวดล้อม (Environmental Accounting) เป็นวิวัฒนาการทางการบัญชีที่นักบัญชีสมัยใหม่ได้พัฒนาขึ้นเพื่อแสดงให้เห็นถึงการรับผิดชอบต่อสังคมด้านสิ่งแวดล้อมของนักบัญชีที่จะช่วยลดปัญหาสิ่งแวดล้อมที่ส่งผลกระทบต่อสังคม ดังนั้นผู้วิจัยจึงสนใจที่จะศึกษาเกี่ยวกับการรับรู้รายการ การจัดประเภท การเปิดเผยค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมเพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องมีข้อมูลด้านค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมที่ใช้ในการวางแผนควบคุมและตัดสินใจ และใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม ตลอดจนใช้ในการบริหารต้นทุนสิ่งแวดล้อมที่มีประสิทธิภาพและยั่งยืนต่อไป

## อุปกรณ์หรือวิธีการ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาการจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมในปัจจุบัน วิเคราะห์การจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมเพื่อใช้ในการบริหารจัดการด้านสิ่งแวดล้อม และจัดทำแนวทางการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเพื่อการบริหารจัดการอย่างยั่งยืนของธุรกิจโรงแรม ประชากรในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ธุรกิจโรงแรมที่จดทะเบียนนิติบุคคลในจังหวัดกาญจนบุรี ข้อมูล ณ วันที่ 9 ธันวาคม 2557 จำนวน 64 แห่ง (สำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้า, 2557) เลือกกลุ่มตัวอย่างแบบง่าย (Simple random sampling) จากประชากร กำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างตามวิธีของทาโร ยามาเน่ จำนวน 56 แห่ง โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัย เก็บรวบรวมข้อมูลภาคสนามโดยเข้าไปสอบถามด้วยตนเอง เกี่ยวกับข้อมูลทั่วไป กระบวนการจัดการสิ่งแวดล้อม และการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมในปัจจุบัน จากนั้นจึงนำผลการวิจัยที่ได้จากแบบสอบถามมาวิเคราะห์ การจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม และประชุมเชิงปฏิบัติการแบบมีส่วนร่วมกับธุรกิจโรงแรมและผู้ที่เกี่ยวข้องเพื่อจัดทำแนวทางการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเพื่อการบริหารจัดการอย่างยั่งยืน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ สถิติเชิงพรรณนา

(Descriptive Statistics) ซึ่งประกอบด้วย การแจกแจงความถี่ (Frequency) ร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation)

กรอบแนวคิดในการวิจัย ผู้วิจัยได้ศึกษารวบรวมแนวคิดทฤษฎีและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการจัดการธุรกิจโรงแรม การปฏิบัติตามมาตรฐานที่พักของธุรกิจโรงแรม การบัญชีสิ่งแวดล้อม การบัญชีโรงแรม กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนการบริหารจัดการอย่างยั่งยืน เพื่อกำหนดกรอบแนวคิดในการวิจัย แสดงดังภาพที่ 1

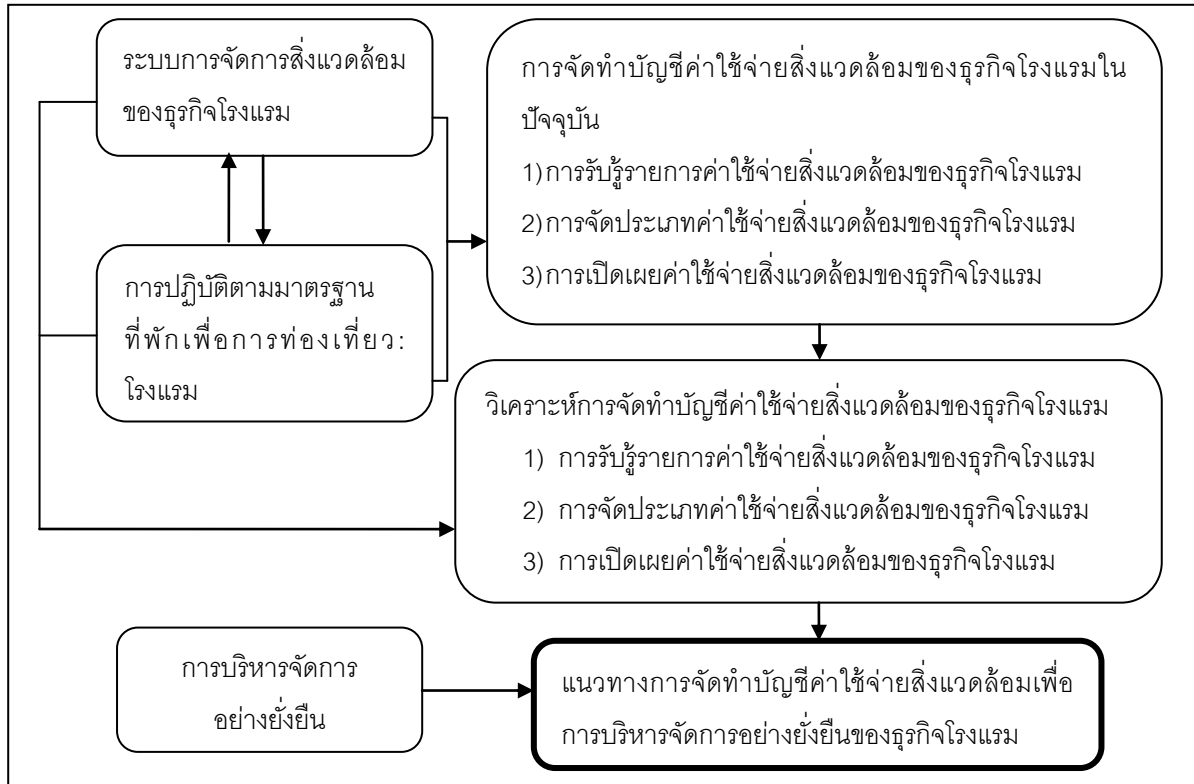


Figure1 Conceptual Framework

เครื่องมือในการวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยใช้แบบสอบถามในการเก็บรวบรวมข้อมูล ประกอบด้วย คำถามแบบปลายปิด (Close-ended Question) ทั้งแบบเลือกตอบและแบบแสดงความคิดเห็นเป็นระดับตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นและคำถามปลายเปิด (Open-ended Question) เพื่อให้ผู้ตอบแสดงความคิดเห็นและข้อเสนอแนะ โดยแบบสอบถามจะแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ

ส่วนที่ 1 เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับข้อมูลทั่วไปและการจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม ผู้ตอบแบบสอบถามได้แก่ ผู้จัดการบริหาร ผู้จัดการทั่วไป หรืออื่น ๆ ที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม โดยแบ่งออกเป็น 3 ตอน ดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ตอนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปของธุรกิจโรงแรม

ตอนที่ 3 กระบวนการจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมในปัจจุบัน

3.1 การจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม

3.2 การปฏิบัติตามมาตรฐานที่พักเพื่อการท่องเที่ยวด้านสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม

ส่วนที่ 2 เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม ผู้ตอบแบบสอบถามได้แก่ ผู้มีหน้าที่เกี่ยวกับการจัดทำบัญชีของธุรกิจโรงแรม เช่น ผู้จัดการฝ่ายบัญชี สมุห์บัญชี เป็นต้น โดยแบ่งออกเป็น 3 ตอน ดังนี้

- ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม
- ตอนที่ 2 การจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมในปัจจุบัน
  - 2.1 การรับรู้และจัดประเภทรายการค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม
  - 2.2 การเปิดเผยค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม
- ตอนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม

### ผลและวิจารณ์ผลการทดลอง

#### ผลการศึกษาการจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม

ผลการศึกษาข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถามและธุรกิจโรงแรม พบว่า ผู้จัดการบริหาร ผู้จัดการทั่วไป หรืออื่น ๆ ที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่ไม่เคยได้รับการอบรมเกี่ยวกับการจัดการสิ่งแวดล้อม ร้อยละ 64.29 และมีความรู้ด้านการจัดการสิ่งแวดล้อมปานกลาง ร้อยละ 60.72 ธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่ไม่เคยได้รับรางวัลเกี่ยวกับการบริหารจัดการหรือการแสดงความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม ร้อยละ 89.29 ไม่เคยเข้าโครงการสถานที่ทำงาน นำอยู่ นำทำงาน พ.ศ.2556 กับสำนักงานสาธารณสุขจังหวัดกาญจนบุรี ร้อยละ 89.29 ไม่เคยจัดทำรายงานสรุปผลการดำเนินงานของระบบบำบัดน้ำเสีย (ทส. 2) ส่ง อบต.ทุกเดือน ร้อยละ 62.50 และไม่เคยจัดทำรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบสิ่งแวดล้อม (E.I.A) ส่งสำนักงานนโยบายและแผนทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมทุกปี ร้อยละ 83.93

ผลการศึกษากระบวนการจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมในปัจจุบัน โดยรวมอยู่ในระดับมาก ด้วยค่าเฉลี่ย 3.53 เมื่อพิจารณาเป็นรายด้าน พบว่า ด้านการปฏิบัติตามมาตรฐานที่פקเพื่อการท่องเที่ยวด้านสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม อยู่ในระดับมาก ด้วยค่าเฉลี่ย 3.67 รองลงมาคือ ด้านการจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม อยู่ในระดับปานกลาง ด้วยค่าเฉลี่ย 3.39 ตามลำดับ แสดงดังตารางที่ 1

**Table 1** Mean and standard deviation of process environmental management of hotel business in the Present day.

กระบวนการจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมในปัจจุบัน	$\bar{x}$	S.D.	การแปลผล
1. ด้านการจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม	3.39	0.93	ปานกลาง
2. ด้านการปฏิบัติตามมาตรฐานที่פקเพื่อการท่องเที่ยวด้านสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม	3.67	0.93	มาก
<b>รวม</b>	<b>3.53</b>	<b>0.93</b>	<b>มาก</b>

#### ผลการศึกษาการกำกับบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมในปัจจุบัน

ผลการศึกษาข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม พบว่า ผู้มีหน้าที่เกี่ยวกับการกำกับบัญชีของธุรกิจโรงแรมไม่เคยได้รับการอบรมเกี่ยวกับการบัญชีสิ่งแวดล้อม ร้อยละ 69.64 และมีความรู้ด้านการบัญชีสิ่งแวดล้อมปานกลาง ร้อยละ 55.36

ผลการศึกษารับรู้และจัดประเภทรายการค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมในปัจจุบัน พบว่าการรับรู้และจัดประเภทรายการค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม โดยรวม ธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่ไม่รับรู้และจัดประเภทรายการค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม ร้อยละ 60.23 เมื่อพิจารณาเป็นรายด้านพบว่า ธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่รับรู้และจัดประเภทรายการค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อม ด้านค่าใช้จ่ายในการควบคุมของเสียและมลพิษ ร้อยละ 52.38 และไม่รับรู้และจัดประเภทรายการค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมด้านค่าใช้จ่ายในการป้องกันสิ่งแวดล้อม ร้อยละ 71.05 โดยรายการค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมที่รับรู้ ธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่จะรับรู้รายการรวมไว้อยู่ในบัญชีค่าใช้จ่ายในการบริหารและทั่วไป แสดงดังตารางที่ 2

Table 2 Number and percentage of recognition and classify the environmental expenses of hotel.

การจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมในปัจจุบัน	ไม่รับรู้รายการ	รับรู้รายการ				
		รับรู้รายการรวม	ต้นทุนการขายและให้บริการ	ค่าใช้จ่ายในการบริหารและทั่วไป	ค่าใช้จ่าย/ต้นทุนสิ่งแวดล้อม	อื่น ๆ (โปรดระบุ)
1. ด้านค่าใช้จ่ายในการควบคุมของเสียและมลพิษ	26.67 (47.62)	29.33 (52.38)	2.25 (7.67)	25.58 (87.22)	1.50 (5.11)	0 (0)
2. ด้านค่าใช้จ่ายในการป้องกันสิ่งแวดล้อม	39.79 (71.05)	16.21 (28.95)	0.07 (0.13)	15.14 (27.04)	1.00 (1.78)	0 (0)
<b>รวม</b>	<b>33.73 (60.23)</b>	<b>22.27 (39.77)</b>	<b>1.08 (4.85)</b>	<b>19.96 (89.63)</b>	<b>1.23 (5.52)</b>	<b>0 (0)</b>

ผลการศึกษารายการเปิดเผยค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม พบว่า ธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่ไม่เปิดเผยค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อม ร้อยละ 84.41 ส่วนธุรกิจโรงแรมที่มีการเปิดเผยรายการค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมส่วนใหญ่จะเปิดเผยรายการไว้ในงบการเงิน ร้อยละ 58.08 และในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ร้อยละ 41.92 โดยยังไม่มีธุรกิจโรงแรมใดมีการเปิดเผยรายการไว้ในรายงานแยกต่างหากจากงบการเงิน แสดงดังตารางที่ 3

Table 3 Number and Percentage of Disclosure the environmental expenses of hotel.

การจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมในปัจจุบัน	ไม่เปิดเผย	เปิดเผย				
		เปิดเผยรวม	เปิดเผยในงบการเงิน	เปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน	เปิดเผยในรายงานแยกต่างหากจากงบการเงิน	
					✓	ระบุชื่อรายงาน
ด้านการเปิดเผยค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมโดยรวม	47.27 (84.41)	8.73 (15.59)	5.07 (58.08)	3.66 (41.92)	-	

ผลการศึกษารวบรวมการวิเคราะห์การจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมเพื่อใช้ในการบริหารจัดการด้านสิ่งแวดล้อม

ผลการศึกษารวบรวมการวิเคราะห์การรับรู้รายการค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม พบว่า ธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่มีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นจากการจัดการและการปฏิบัติตามมาตรฐานที่พิกัดด้านสิ่งแวดล้อมหลายรายการ ดังนั้นธุรกิจโรงแรมควรรับรู้ค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน

(ปรับปรุง 2558) กล่าวคือ ธุรกิจโรงแรมต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมนั้นเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนในงวดที่เกิดขึ้นทันที หากรายจ่ายสิ่งแวดล้อมนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต หรือประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตส่วนนั้นไม่เข้าเกณฑ์การรับรู้เป็นสินทรัพย์ในงบดุลหรืองบแสดงฐานะการเงินอีก หรืออาจบันทึกเป็นรายจ่ายฝ่ายทุนและทยอยรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในแต่ละงวดตามความเหมาะสม

ผลการศึกษาการวิเคราะห์การจัดประเภทรายการค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม พบว่า ธุรกิจโรงแรมควรจัดประเภทรายการค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมแยกต่างหากจากรายการอื่น ๆ เพื่อประโยชน์ในการวางแผน ควบคุมต้นทุนสิ่งแวดล้อมอย่างยั่งยืน โดยการประยุกต์ต้นทุนกิจกรรมเข้ากับการบริหารสิ่งแวดล้อม ซึ่งสามารถจัดประเภทค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมที่ธุรกิจโรงแรมรับรู้ตามประเภทกิจกรรมได้ออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่ 1. ค่าใช้จ่ายกิจกรรมการป้องกัน (Prevention Activities Costs) 2. ค่าใช้จ่ายในการประเมินและตรวจสอบ (Assessment or Detection Activities Costs) 3. ค่าใช้จ่ายจากความเสียหายภายในกิจการ (Internal Failure Activities Costs) 4. ค่าใช้จ่ายจากความเสียหายภายนอกกิจการ (External Failure Activities Costs)

ผลการศึกษาการวิเคราะห์การเปิดเผยค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม พบว่า ธุรกิจโรงแรมควรเปิดเผยค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมในหมายเหตุประกอบงบการเงิน เปิดเผยข้อมูลและการรายงานค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมต่อบุคคลภายนอกในงบกำไรขาดทุนแยกเป็นรายการต่างหากจากรายการอื่นอย่างชัดเจน โดยแสดงไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อม และเปิดเผยข้อมูลต้นทุนสิ่งแวดล้อมในรูปแบบรายงานที่ไม่ใช่รายงานทางการเงิน โดยอาจนำเสนอข้อมูลค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมไว้ในรายงานประจำปี (Annual Report) รายงานด้านสิ่งแวดล้อมโดยเฉพาะ (Environmental Report) รายงานความรับผิดชอบต่อสังคมอย่างยั่งยืน (Corporate Social Responsibility (CSR) รายงานเสนอผู้บริหาร (Message from Director Discussion and Analysis: MD&D) การเปิดเผยตามสื่อต่าง ๆ ได้แก่ Website ของกิจการหรือ CD หรือรายงานพัฒนาอย่างยั่งยืนอื่น ๆ (Sustainability or Voluntary Disclosure) โดยข้อมูลสิ่งแวดล้อมที่ควรนำเสนอในรายงานที่ไม่ใช่รายงานการเงิน อาจมีทั้งข้อมูลที่เป็นตัวเงิน (Financial Disclosure) และข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเงิน (Non-Financial Disclosure)

#### **ผลการศึกษาแนวทางการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเพื่อการบริหารจัดการอย่างยั่งยืนของธุรกิจโรงแรม**

ผลการศึกษาแนวทางการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเพื่อการบริหารจัดการอย่างยั่งยืนของธุรกิจโรงแรม จากการประชุมเชิงปฏิบัติการแบบมีส่วนร่วมกับธุรกิจโรงแรมและผู้ที่เกี่ยวข้อง พบว่า แนวทางการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเพื่อการบริหารจัดการอย่างยั่งยืนของธุรกิจโรงแรม ควรประกอบด้วย 3 ด้าน ได้แก่ 1. ด้านการบริหารจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม 2. ด้านกระบวนการจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม ประกอบด้วย 2.1 การจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม 2.2 การปฏิบัติตามมาตรฐานที่พิกเพื่อการท่องเที่ยวด้านสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม และ 3. ด้านการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมเพื่อการบริหารจัดการอย่างยั่งยืน

จากผลการวิจัยเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมพบว่า ธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่ยังไม่รับรู้ จัดประเภท และเปิดเผยค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อม สอดคล้องกับ Jankovic, S., and Krivacic, D. (2014) ที่ได้ศึกษา Environmental Accounting as Perspective for Hotel Sustainability: Literature review พบว่า การศึกษาก่อนหน้านี้ได้แสดงให้เห็นว่าปฏิบัติการและการรายงานการบัญชีสิ่งแวดล้อมธุรกิจโรงแรมลดลงเมื่อเปรียบเทียบกับกิจกรรมอื่น ๆ

จากผลการวิจัยเกี่ยวกับแนวทางการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเพื่อการบริหารจัดการอย่างยั่งยืนของธุรกิจโรงแรม ด้านการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม พบว่า หน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยภาครัฐควรเร่งให้การสนับสนุนธุรกิจโรงแรมให้มีการบริหารจัดการและแสดงความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม โดยกำหนดและเชิญชวนให้ธุรกิจโรงแรมตระหนักและมีส่วนร่วมในการเข้าร่วมโครงการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการและแสดงความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม โดยการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเผยแพร่ต่อบุคคลภายนอก ซึ่งสอดคล้องกับผลการวิจัยของ จิรภัทร คงสังข์ (2551) ได้ศึกษา การประยุกต์ใช้แนวปฏิบัติการบริหารบัญชีสิ่งแวดล้อมขององค์กรสหประชาชาติกับบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า ผู้บริหารและนักบัญชีส่วนใหญ่เห็นด้วยว่ากิจการควรมีการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อม โดยวิธีการเผยแพร่แนวคิดเรื่องการบริหารบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมต่อสาธารณชนให้ได้ผล ควรทำโดยหน่วยงานของรัฐ สอดคล้องกับผลการวิจัยของ อารีย์ เจริญสุข (2552) ได้ศึกษา แนวทางการประยุกต์ใช้บัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในโรงงานอุตสาหกรรม เขตนวนคร พบว่า สำหรับการประยุกต์ใช้บัญชีสิ่งแวดล้อมนั้น ขั้นตอนในการออกแบบระบบเพื่อสนับสนุนการจัดทำบัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อม เป็นขั้นตอนที่ยากที่สุด และมีปัญหาในการนำมาปฏิบัติใช้งานจริง ดังนั้นเพื่อเป็นการป้องกันปัญหาที่เกิดขึ้น ควรมีหน่วยงานภาครัฐ หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรออกมาตรการหรือวิธีการปฏิบัติที่ถูกต้องเพื่อที่ธุรกิจอุตสาหกรรมต่าง ๆ จะได้นำไปปฏิบัติจริงเพื่อจะได้ควบคุมการดำเนินงานและการประเมินผลการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับผลการวิจัยของ นิตยา ชนินทุททวงศ์ และเพชรอำไพ สุขารมณ (2553) ได้ศึกษา การบัญชีสิ่งแวดล้อมของธุรกิจอุตสาหกรรมในเขตจังหวัดนครสวรรค์ พบว่า รัฐบาลควรเข้ามามีบทบาทในการสนับสนุนกิจการที่มีความรับผิดชอบต่อสิ่งแวดล้อม และออกข้อกำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลที่สำคัญ เพื่อให้งบการเงินมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินมากยิ่งขึ้น และสอดคล้องกับผลการวิจัยของ Nuwan Gunarathne and Ki-Hoon Lee (2015) ได้ศึกษา Environmental Management Accounting (EMA) for environmental management and organizational change: An eco-control approach พบว่า โรงแรมส่วนใหญ่ควรตระหนักถึงการจัดการสิ่งแวดล้อมและการปฏิบัติการบริหารบัญชีเพื่อการจัดการสิ่งแวดล้อมที่เร่งด่วน โดยการกำหนดกลยุทธ์และการปฏิบัติที่มีศักยภาพเพื่อลดค่าใช้จ่าย เมื่อกิจการเผชิญปัญหาวิกฤตการณ์ทางการเงิน โดยการบูรณาการการจัดการสิ่งแวดล้อมในกระบวนการจัดการรายวัน

### สรุป

การจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมในปัจจุบัน พบว่า กระบวนการจัดการสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมในปัจจุบัน โดยรวมอยู่ในระดับมาก การจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมในปัจจุบัน ธุรกิจโรงแรมส่วนใหญ่ไม่มีการรับรู้ จัดประเภทและเปิดเผยค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อม การวิเคราะห์การจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรมเพื่อใช้ในการบริหารจัดการด้านสิ่งแวดล้อม ธุรกิจโรงแรมควรรับรู้ค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเป็นไปตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) จัดประเภทค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อม ตามประเภทกิจกรรม และเปิดเผยค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเป็นรายการแยกต่างหากไว้ในงบกำไรขาดทุน หมายเหตุประกอบงบการเงิน รวมทั้งเปิดเผยไว้ในรายงานต่าง ๆ ที่ไม่ใช่รายงานทางการเงิน แนวทางการจัดทำบัญชีค่าใช้จ่ายสิ่งแวดล้อมเพื่อการบริหารจัดการอย่างยั่งยืนของธุรกิจโรงแรมประกอบด้วย ด้านการบริหารจัดการสิ่งแวดล้อม ด้านกระบวนการจัดการสิ่งแวดล้อม และด้านการจัดทำบัญชีสิ่งแวดล้อมเพื่อ

การบริหารจัดการอย่างยั่งยืน ข้อเสนอแนะการวิจัยครั้งต่อไปควรศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อการปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม และศึกษาการวางระบบและการปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมของธุรกิจโรงแรม

### กิตติกรรมประกาศ

ขอขอบคุณธุรกิจโรงแรมในจังหวัดกาญจนบุรีทุกท่าน ที่กรุณาเสียสละเวลาให้ความอนุเคราะห์ในการเก็บรวบรวมข้อมูล และขอขอบคุณสำนักงานคณะกรรมการการวิจัยแห่งชาติที่สนับสนุนทุนในการวิจัย

### เอกสารอ้างอิง

จิรภัทร คงสังข์. 2551. การประยุกต์ใช้แนวปฏิบัติการบัญชีสิ่งแวดล้อมขององค์การสหประชาชาติกับ **บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย**. ปริญญาณิพนธ์บัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยสยาม.

นิตยา ชนินทุทรวงศ์ และ เพชรอำไพ สุขารมณ. 2553. งานวิจัยเรื่อง การบัญชีสิ่งแวดล้อมของธุรกิจ **อุตสาหกรรมในเขตจังหวัดนครสวรรค์**. มหาวิทยาลัยราชภัฏนครสวรรค์. นครสวรรค์.

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลปพร ศรีจันเพชร. 2554. **ทฤษฎีการบัญชี**. ทีพีเอ็น เพซ, กรุงเทพฯ.

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. 2558. **กรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558)**. แหล่งที่มา: <http://www.fap.or.th/index.php?lay=show&ac=article&id=539822183&Ntype=57>, 21 ตุลาคม 2558.

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. 2556. **แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 11 (พ.ศ. 2555-2559)**. แหล่งที่มา: <http://www.nesdb.go.th/Default.aspx?tabid=395>, 25 กันยายน 2556.

สำนักงานนโยบายและแผนทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม. 2556. **สรุปสาระสำคัญของแผนจัดการคุณภาพสิ่งแวดล้อม**. แหล่งที่มา: <http://www.onep.go.th/download/questionair2013march26/conclusion.doc>, 25 กันยายน 2556.

สำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดกาญจนบุรี. 2557. **รายชื่อโรงแรมที่จดทะเบียนนิติบุคคลในจังหวัดกาญจนบุรี**.

สำนักงานสถิติแห่งชาติ. 2556. **สถิติทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม**. แหล่งที่มา: <https://www.kanchanaburi.nso.go.th/>, 26 มิถุนายน 2556.

อารีย์ เจริญสุข. 2552. งานวิจัยเรื่อง **แนวทางการประยุกต์ใช้บัญชีเพื่อสิ่งแวดล้อมในโรงงานอุตสาหกรรมเขตนวนคร**. คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี. ปทุมธานี.

International Federation of Accountants. 2005. **Environmental Management Accounting International Federation of Accountants**: New York.

Jankovic, S., and Krivacic, D. 2014. Environmental Accounting as Perspective for Hotel Sustainability: Literature review. **Tourism and Hospitality Management** 20: 103-120.

Nuwan, G and Ki-Hoon, L. 2015. Environmental Management Accounting (EMA) for environmental management and organizational change: An eco-control approach. **Accounting & Organizational Change** 11: 362-383.