



โดย นายชิตี เกตุสุริยวงศ์  
 หุ้นส่วน บริการด้านการสอบบัญชี  
 บริษัท ดีลอยท์ ทูช ไร้มัทสு ไชยยศ สอบบัญชี จำกัด



นางสาววิมลพร บุณยยิ่งเวียร  
 - กรรมการในคณะทำงานศูนย์ติดตามมาตรฐานการสอบบัญชี  
 ระหว่างประเทศ สภาวิชาชีพบัญชี  
 - หุ้นส่วน บริการด้านการสอบบัญชี  
 บริษัท ดีลอยท์ ทูช ไร้มัทสு ไชยยศ สอบบัญชี จำกัด

# บทบาทของ ผู้สอบบัญชี กับประเด็น ด้านความยั่งยืน

ปัจจุบันแนวโน้มของการพัฒนาองค์กรอย่างยั่งยืนกำลังได้รับความนิยมไปทั่วโลก โดยมี ESG เป็นแนวคิดหลัก นั่นคือ การให้ความสำคัญต่อสิ่งแวดล้อม (Environmental) สังคม (Social) และบรรษัทภิบาล (Governance) ทำให้องค์กรไม่เพียงต้องดำเนินธุรกิจให้มีผลการดำเนินงานที่ดีเท่านั้น แต่ยังคงปฏิบัติตามข้อกำหนดภาครัฐที่เกี่ยวข้องกับ ESG ซึ่งผลจากเรื่องดังกล่าว อาจส่งผลกระทบต่องบการเงินของกิจการต่อฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน และกระแสเงินสด ดังนั้นบทบาทของผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงิน เพื่อให้สามารถประเมินความเสี่ยง และสามารถวางแผนการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีอาจต้องปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเพิ่มเติมต่อข้อมูลด้าน ESG ที่แสดงอยู่ในรายงานความยั่งยืน

## ESG คืออะไร

**S สังคม (Social)**  
 เป็นข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์ทางธุรกิจของบริษัทต่อบุคคลอื่น ตัวอย่างเช่น ประเด็นด้านสังคม รวมถึงข้อมูลของแรงงานและบุคคลในห่วงโซ่คุณค่า ประเด็นด้านทรัพยากรมนุษย์ เช่น สุขภาพและความปลอดภัยของพนักงาน และนโยบายเกี่ยวกับความหลากหลายและการมีส่วนร่วม

**รรษมาภิบาล (Governance) G**  
 เป็นข้อมูลที่แสดงถึงการกำกับดูแลกิจการที่ดีของบริษัท ซึ่งรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับโครงสร้างและความหลากหลายของคณะกรรมการบริษัท การจ่ายค่าตอบแทนแก่ผู้บริหารระดับสูง การตอบสนองต่อเหตุการณ์ที่สำคัญ การมีส่วนร่วมทางการเมือง และการติดสินบนและคอร์รัปชัน

**E สิ่งแวดล้อม (Environmental)**  
 เป็นข้อมูลที่แสดงถึงวิธีการที่บริษัทเปิดเผยและจัดการเกี่ยวกับความเสี่ยงและโอกาสเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ ทรัพยากรธรรมชาติที่มีอย่างจำกัด มลพิษของเสีย และปัจจัยด้านสิ่งแวดล้อมอื่น ๆ รวมถึงผลกระทบต่อบริษัทจากประเด็นดังกล่าว



สำหรับบทบาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (ผู้สอบบัญชี) ที่มีต่อการตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องพิจารณาถึงประเด็นที่เกี่ยวกับ ESG ตัวอย่างเช่น การออกตราสารทางการเงินที่มีความเชื่อมโยงกับประเด็นด้านความยั่งยืน (Sustainability-Linked Financing) การจ่ายค่าตอบแทนแก่ผู้บริหารโดยอ้างอิงจากตัวชี้วัดด้านสิ่งแวดล้อมของบริษัท ภาระผูกพันที่เกี่ยวกับประเด็นด้านสิ่งแวดล้อม หรือข้อกำหนดจากหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับประเด็นด้าน ESG ต่อสินค้าและบริการต่าง ๆ ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าประเด็นดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่องบการเงินทั้งทางตรงและทางอ้อมอย่างไร รวมถึงระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น หากมีข้อกำหนดเกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมที่อาจส่งผลกระทบต่อกิจการ ซึ่งอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงในเรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ถาวร การลดลงของมูลค่าของสินค้าคงเหลือ ประมาณการหนี้สินจากคดีความหรือค่าปรับต่าง ๆ รวมไปถึงอาจจะส่งผลต่อการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ เป็นต้น

นอกจากนี้ผู้สอบบัญชียังสามารถปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเพิ่มเติมต่อข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับ ESG ที่นำเสนอในรายงานความยั่งยืนแบบรายงาน 56-1 One Report หรือเอกสารเผยแพร่อื่นที่นำเสนอต่อสาธารณะ เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลเพิ่มความเชื่อมั่นเกี่ยวกับข้อมูลที่มีการเปิดเผยดังกล่าวว่าถูกต้อง ครบถ้วน เป็นไปตามกรอบการรายงานข้อมูลด้านความยั่งยืน ซึ่งในขณะนี้ การปฏิบัติงานในลักษณะดังกล่าวจะเป็นการปฏิบัติงานตามมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 เรื่อง งานที่ให้ความเชื่อมั่นนอกเหนือจากการตรวจสอบหรือสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีต และมาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3410 ซึ่งเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลก๊าซเรือนกระจก การปฏิบัติงานดังกล่าวจะมีกระบวนการทำงานเช่นเดียวกับการตรวจสอบงบการเงิน ซึ่งได้แก่ 1) กิจการกรมก่อนรับงาน 2) การทำความเข้าใจและการวางแผน ซึ่งรวมถึงการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อม การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญ และการระบุและประเมินความเสี่ยง 3) การปฏิบัติงานตามแผนที่วางไว้ และ 4) การสรุปผลและการออกรายงาน อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีจะต้องมีความเข้าใจข้อมูลที่จะให้ความเชื่อมั่น เพราะข้อมูลดังกล่าวจะเป็นข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน เช่น ข้อมูลก๊าซเรือนกระจก การใช้พลังงาน หรือข้อมูลเกี่ยวกับพนักงาน เป็นต้น รวมถึงต้องเข้าใจมาตรฐานในการวัดค่าและการรายงานที่เกี่ยวข้อง เช่น ข้อมูลก๊าซเรือนกระจกจะต้องจัดทำและรายงานตามมาตรฐาน Greenhouse Gas Protocol (GHG) เป็นต้น



ทั้งนี้ เนื่องจากข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องกับ ESG นั้นมีลักษณะเฉพาะหลายประการและอาศัยข้อมูลจากผู้เชี่ยวชาญหลายด้าน ทาง International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) จึงเริ่มโครงการร่างมาตรฐานการให้ความเชื่อมั่นด้านความยั่งยืนที่เรียกว่า International Standard On Sustainability Assurance (ISSA) 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements ซึ่งจะเป็นมาตรฐานที่แยกต่างหากฉบับสมบูรณ์ที่ครอบคลุมรายละเอียดตั้งแต่ขอบเขตของงาน การรับงาน หลักฐานและจัดทำเอกสารหลักฐาน การวางแผน การระบุและประเมินความเสี่ยง การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ได้ประเมินไว้ การสรุปผลและการออกรายงาน สำหรับการปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นด้านความยั่งยืนโดยละเอียด โดยทาง IAASB ได้วางแผนว่าจะสามารถขอความเห็นเกี่ยวกับร่างมาตรฐานดังกล่าวได้ในปี พ.ศ. 2567 ซึ่งทางสภาวิชาชีพบัญชีจะติดตามและแจ้งเกี่ยวกับความคืบหน้าในโอกาสต่อไป





ในส่วนของการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความยั่งยืน คณะกรรมการที่มีชื่อว่า International Sustainability Standards Board (ISSB) ซึ่งอยู่ภายใต้ IFRS Foundation ได้เผยแพร่ร่างมาตรฐานการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความยั่งยืน (Sustainability-Related Disclosure Standards) จำนวน 2 ฉบับ ได้แก่ IFRS S1 และ IFRS S2 โดยได้ปิดการรับฟังข้อคิดเห็นจากผู้สนใจไปแล้วเมื่อปลายเดือนกรกฎาคม 2565 (สามารถติดตามความคืบหน้าโครงการได้ที่ <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/climate-related-disclosures/>) ทั้งนี้ IFRS S1 ได้กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับความยั่งยืน รวมทั้งความเสี่ยงและโอกาสที่เกี่ยวข้องกับความยั่งยืนที่สำคัญ โดยเสนอให้เผยแพร่ข้อมูลดังกล่าวพร้อมกับเผยแพร่งบการเงินของกิจการ ส่วน IFRS S2 เป็นข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ สภาวะวิชาชีพบัญชี โดยคณะกรรมการศึกษาแนวทางในการเปิดเผยข้อมูลเรื่อง ESG ในงบการเงิน ได้ดำเนินการแปลร่างมาตรฐานดังกล่าวทั้ง 2 ฉบับ เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถศึกษาเพิ่มเติมได้ (<https://acpro-std.tfac.or.th/standard/87/มาตรฐานการเปิดเผยข้อมูลความยั่งยืน>) โดยในขณะนี้ ISSB กำลังอยู่ระหว่างการพิจารณาข้อคิดเห็นต่าง ๆ ที่ได้รับและปรับปรุงเพื่อออกเป็นมาตรฐานต่อไป แต่ยังไม่ได้กำหนดวันที่ประกาศใช้ที่ชัดเจน ทั้งนี้ ISSA 5000 ที่กล่าวถึงข้างต้นอาจถูกส่งเสริมให้นำมาใช้เพื่อการให้ความเชื่อมั่นสำหรับข้อมูลที่เปิดเผยตาม IFRS S1 และ IFRS S2 ดังกล่าวด้วยหรือไม่คงต้องติดตามกันต่อไป

**โดยสรุป ความยั่งยืนจะเป็นหนึ่งในปัจจัยแห่งความสำเร็จของทุกองค์กรในอนาคต ผู้สอบบัญชีก็เป็นส่วนหนึ่งที่จะช่วยให้องค์กรไปสู่ความยั่งยืน ซึ่งผู้สอบบัญชีจะต้องพัฒนาความรู้ความสามารถของตนเองในเรื่องที่นอกเหนือจากความรู้ความเข้าใจทางด้านบัญชีและการเงิน ให้ความสนใจในประเด็นทางด้าน ESG รวมถึงกรอบการรายงานและข้อกำหนดต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติในเรื่องดังกล่าวได้อย่างเหมาะสม**

#### ข้อมูลอ้างอิง

- มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น รหัส 3000 (ปรับปรุง) “งานที่ให้ความเชื่อมั่นนอกเหนือจากการตรวจสอบหรือการสอบทานข้อมูลทางการเงินในอดีต”
  - International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements
  - IAASB QUARTERLY BOARD MEETING - DECEMBER 5-9, 2022
    - Agenda Item 2 – Strategy & Work Plan 2024–2027
    - Agenda Item 7 – Sustainability Assurance.
- <https://www.iaasb.org/meetings/iaasb-quarterly-board-meeting-december-5-9-2022>

