



โดย ดร.ปิญญา สัมฤทธิ์ประดิษฐ์

อนุกรรมการในคณะอนุกรรมการศึกษาและติดตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ โดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี



# ESG

## กับทิศทางการปรับตัวของ นักบัญชีสากลและนักบัญชีไทย

(ตอนที่ 1)

แนวคิด ESG (สิ่งแวดล้อม (Environmental) สังคม (Social) การกำกับดูแล (Governance)) มีความสำคัญมาก โดยเฉพาะปัญหาโลกร้อนที่ทวีความรุนแรง ในการประชุมสมัชชาประเทศภาคีอนุสัญญาสหประชาชาติว่าด้วยการเปลี่ยนแปลงของสภาพภูมิอากาศ ครั้งที่ 26 (COP26) ซึ่งจัดขึ้นที่เมืองกลาสโกว์ สกอตแลนด์ ได้ขอความร่วมมือจากประเทศต่าง ๆ ช่วยบรรเทาปัญหาอย่างจริงจัง โดยประเทศสมาชิกสหประชาชาติตกลงกำหนดเป้าหมายลดการปล่อยก๊าซเรือนกระจกโดยเฉพาะคาร์บอนไดออกไซด์เพื่อลดอุณหภูมิโลกไม่ให้เพิ่มขึ้นเกิน 1.5 องศาต่อปี เป้าหมายมุ่งเศรษฐกิจคาร์บอนต่ำ และให้ลดเหลือ 0 ในปี 2050

สถานการณ์ข้างต้นกระทบการรายงานของธุรกิจ บทความนี้จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอข้อมูลความก้าวหน้าเกี่ยวกับหลักการและแนวปฏิบัติต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับ ESG และความยั่งยืน Sustainability ที่การรายงานเกี่ยวข้อง

ในปัจจุบัน หน่วยงานระดับสากลหลายหน่วยงาน เช่น GRI (Global Reporting Initiatives) SASB (Sustainability Accounting Standard Board) TCFD (Task Force on Climate-related Financial Disclosures) ให้แนวทางพิจารณาประเด็นสิ่งแวดล้อม แม้หน่วยงานเหล่านี้มีจุดมุ่งหมายสอดคล้องกัน แต่มีแนวคิด หลักการ และวิธีปฏิบัติที่แตกต่างกัน ผู้นำกลุ่ม G20 สนับสนุนแนวคิดพื้นฐานระดับโลกของคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์สากล (International Organization of Securities Commissions (IOSCO)) เห็นว่าควรนำแนวทางที่ตีมารวมเป็นหลักการให้เกิดสัมฤทธิ์ผลในการปฏิบัติ

IFRS Foundation ตอบโจทย์ปัญหานี้โดยจัดตั้ง International Sustainability Standards Board (ISSB) ขึ้น นำโดย Emmanuel Faber เพื่อพัฒนามาตรฐานการเปิดเผยข้อมูลความยั่งยืน และยังกำหนดแผนงานรวม Climate Disclosure Standards Board (CDSB) และ Value Reporting Foundation (VRF ที่ดูแล Integrated Reporting Framework กับ SASB Standards) และยังให้คณะทำงาน Technical Readiness Working Group (TRWG) จัดทำ Prototype 2 ฉบับคือ IFRS Sustainability Disclosure และฉบับที่ 2 คือ IFRS Climate Related Disclosure และต่อมา ISSB นำมาใช้จัดทำ IFRS S1 Sustainability Disclosures เป็นฐานที่ครบถ้วนของการเปิดเผยข้อมูลความยั่งยืนที่ออกแบบให้ตรงกับความต้องการข้อมูลของผู้ลงทุนเมื่อประเมินมูลค่ากิจการ กับ IFRS S2 Climate-related disclosures และ Appendix 640 หน้า เนื้อหาเน้นโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ รวมคำแนะนำของ Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) กับคำวัดที่จัดทำขึ้นตามประเภทอุตสาหกรรมตามเกณฑ์มาตรฐาน SASB เพื่อรวบรวมความเห็นจากผู้มีส่วนได้เสียตั้งแต่ 29 มีนาคม 2565 และปิดรับความเห็น 29 กรกฎาคม 2565 เพื่อใช้จัดทำมาตรฐานที่เกี่ยวข้องต่อไป

**ร่าง IFRS S1** มีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลการเงินเกี่ยวกับความยั่งยืน เกณฑ์พื้นฐานที่ครบถ้วนของข้อมูลการเงินเกี่ยวกับความยั่งยืนเพื่อประกอบดุลพินิจในการประเมินมูลค่ากิจการ IFRS S1 ประกอบด้วยรายการงานตามหลักการ 4 เรื่องของข้อมูลที่เชื่อมโยง (Connected information) ดังนี้



**01 Governance**  
การกำกับดูแล

ข้อมูลที่ช่วยผู้ลงทุนให้เข้าใจกระบวนการการกำกับดูแล การควบคุมและวิธีการที่ใช้ติดตามดูแลและจัดการโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับความยั่งยืนที่สำคัญ

**02 Strategy**  
กลยุทธ์

ข้อมูลที่ช่วยผู้ลงทุนประเมินกลยุทธ์การพิจารณาโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับความยั่งยืนที่สำคัญว่ารวมในการวางแผนเชิงกลยุทธ์และการวางแผนการเงินหรือไม่ และเป็นแก่นสำคัญของกลยุทธ์หรือไม่

**03 Risk management**  
การจัดการความเสี่ยง

ข้อมูลที่ช่วยผู้ลงทุนให้เข้าใจกระบวนการที่กิจการระบุ ประเมิน และจัดการโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับความยั่งยืนปัจจุบันและที่คาดไว้ กระบวนการบูรณาการกับกระบวนการจัดการความเสี่ยงโดยรวม ช่วยผู้ลงทุนประเมินลักษณะความเสี่ยงโดยรวมและกระบวนการจัดการความเสี่ยง

**04 Metrics and Targets**  
ค่าวัดและเป้าหมาย

ข้อมูลที่ช่วยผู้ลงทุนให้เข้าใจวิธีวัด ติดตามดูแล และจัดการโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับความยั่งยืนที่สำคัญ และประเมินผลการดำเนินงานรวมถึงความก้าวหน้าเทียบกับเป้าหมายที่กำหนด

เนื่องจากร่างฉบับนี้เป็นหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการรายงาน จึงรวมข้อกำหนดเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลเปรียบเทียบ ความถี่ การรายงาน (Frequency) สถานที่ (Location) ของข้อมูล การระบุกิจการที่รายงานและงบการเงินที่เกี่ยวข้อง การใช้ข้อมูล และข้อสมมติการเงิน แหล่งประมาณการและความไม่แน่นอนของผลลัพธ์ ข้อผิดพลาด การกำหนดข้อความการปฏิบัติตาม


**ร่าง IFRS S2** มุ่งให้กิจการรายงานข้อมูลโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศเพื่อช่วยผู้ลงทุนประเมินผลกระทบของโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศต่อมูลค่ากิจการ โดยใช้แนวทางการกำกับดูแล กลยุทธ์ การจัดการ ความเสี่ยง ค่าวัด และเป้าหมาย รายงานข้อมูลสภาพภูมิอากาศทั้งโอกาสและความเสี่ยงการเปลี่ยนผ่านและกายภาพเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ


**01 Governance การกำกับดูแล**  
ร่างมาตรฐานกำหนดให้เปิดเผยข้อมูลกระบวนการกำกับดูแล การควบคุมและวิธีการที่กิจการใช้ติดตามและจัดการโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ บริษัทต้องเปิดเผยคำอธิบายหน่วยงานกำกับ เช่น คณะกรรมการที่กำกับดูแลโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ หน้าที่ของหน่วยงานกำกับดูแลที่ติดตามสภาพภูมิอากาศ บทบาทของฝ่ายจัดการในการประเมินและจัดการโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ วิธีที่บริษัททำให้มั่นใจว่ามีบุคลากรที่มีทักษะและสมรรถนะที่เหมาะสมเพื่อดูแลกลยุทธ์

# 02 Strategy กลยุทธ์ ร่างมาตรฐานกำหนด

ไว้กับบริษัทเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศอาจคาดว่าจะเป็นผลกระทบโดยตรง กกลยุทธ์ กระแสเงินสดตลอดระยะเวลาสั้น ปานกลาง ระยะยาว การเข้าถึง การจัดหาเงินและต้นทุนเงินทุน เช่น การดำเนินงานสายธุรกิจหนึ่ง อาจอันตรายต่อชื่อเสียงและจำกัดความสามารถเข้าถึง การจัดหาเงิน

## บริษัทต้องระบุความเสี่ยงกายภาพ และความเสี่ยงการเปลี่ยนผ่าน


 ภัยความเสี่ยงกายภาพ (Physical Risk) กิจกรรมต้องอธิบาย ว่าความเสี่ยงเฉียบพลัน เช่น พายุไซโคลนและน้ำท่วม ทำให้สินทรัพย์ของบริษัทมีความเสี่ยงหรือขัดขวางโซ่อุปทาน เช่น กระบวนการจัดส่งแบบทันเวลา (Just-in-time) หรือความเสี่ยงเรื้อรัง เช่น การเพิ่มระดับน้ำทะเลหรือการเพิ่ม อุณหภูมิเฉลี่ย การเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศอาจกระทบ กลยุทธ์ เช่น กิจกรรมอาจจำเป็นต้องพิจารณาย้ายโรงงานผลิต


 ภัยความเสี่ยงเปลี่ยนผ่าน (Transition Risk) กิจกรรมอธิบาย ความเสี่ยงที่สัมพันธ์กับการเปลี่ยนผ่านสู่เศรษฐกิจคาร์บอนต่ำ นโยบาย กฎหมาย ตลาด เทคโนโลยี ชื่อเสียง ตัวอย่าง ความเสี่ยง อาทิ ความเสี่ยงตลาด เช่น ความต้องการสินค้า ที่ใช้คาร์บอนสูงลดลง ความเสี่ยงด้านกฎหมาย เช่น การดำเนินการ ภาวะระเบียบห้ามขายสินค้า ยานพาหนะดีเซล ความร้อน น้ำ ก๊าซ โอกาสหรือความเสี่ยงเทคโนโลยีอาจเป็นยานพาหนะ ทดแทนดีเซลปล่อยก๊าซต่ำกว่า

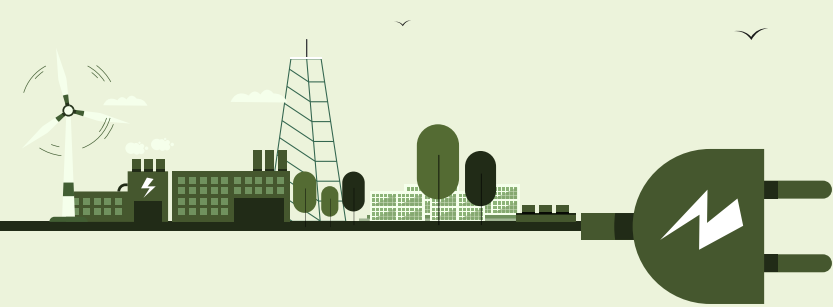
## กลยุทธ์และการตัดสินใจ (Strategy and Decision-Making)

บริษัทต้องเปิดเผยคำอธิบายแผนตอบสนองโอกาส และความเปลี่ยนแปลงผ่านเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ เช่น วิธีที่บริษัทวางแผนบรรลุเป้าหมายเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ การจัดหาทรัพยากร และการทบทวนเป้าหมาย วิธีที่บริษัทคาดว่าจะปรับใช้หรือบรรเทาความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ เช่น ผ่านการเปลี่ยนแปลงกระบวนการผลิต การปรับปรุงแรงงาน การเปลี่ยนแปลงวัตถุดิบ รายละเอียดสินค้า หรือการแนะนำค่าวัด ประสิทธิภาพ วิธีที่บริษัทคาดว่าจะปรับใช้หรือบรรเทาความเสี่ยง ทางอ้อมเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศในโซ่อุปทาน เช่น ทำงานกับลูกค้า และซัพพลายเออร์ หรือใช้การจัดหา แผนงาน จะพิจารณา รวม การหักลบคาร์บอนหรือไม่ หากรวม บริษัทต้องเปิดเผยข้อมูล เจาะจงเพื่อผู้ลงทุนประเมินโครงการหักลบ หากบริษัทใช้ราคา คาร์บอนเป็นต้นทุนการปล่อยก๊าซภายในเมื่อบริษัทตัดสินใจ รายจ่ายฝ่ายลงทุน ร่างมาตรฐานกำหนดให้บริษัทอธิบายวิธีที่ใช้ การกำหนดราคาคาร์บอน และเปิดเผยราคาที่ใช้เป็นค่าวัด การปล่อยก๊าซเรือนกระจกเป็นเมตริกต้น

## ฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานทางการเงิน และกระแสเงินสด (Financial position, financial performance and cash flows)

 บริษัทต้องรวมคำอธิบายโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับ สภาพภูมิอากาศฐานะการเงิน ผลการดำเนินงาน การเงินและกระแสเงินสดอย่างไร เช่น บริษัทอาจเปิดเผย การต่อค้าของสินทรัพย์ที่สำคัญที่เป็นผลมาจากกลยุทธ์ ที่บริษัทจัดการความเสี่ยงการเปลี่ยนผ่าน หรือการลงทุน เทคโนโลยีใหม่เพื่อได้ประโยชน์จากโอกาสเกี่ยวกับ สภาพภูมิอากาศ

 บริษัทต้องอธิบายวิธีที่บริษัทคาดการณ์ฐานะการเงิน ว่าจะเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาภายใต้กลยุทธ์เพื่อพิจารณา โอกาสและความเสี่ยงที่สำคัญเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ ตัวอย่างเช่น ผลที่ตามมาในการบัญชีการเงินจากรายได้เพิ่ม หรือต้นทุนสินค้าบริการสอดคล้องกับเศรษฐกิจคาร์บอนต่ำลง ความเสียหายทางกายภาพของสินทรัพย์จากเหตุการณ์ สภาพภูมิอากาศและต้นทุนการบรรเทาหรือปรับสภาพภูมิอากาศ เมื่อบริษัทให้ข้อมูลเชิงปริมาณ อาจเป็นค่าเดียวหรือพิสัยของ ค่าที่เป็นไปได้



## ความยืดหยุ่นเชิงสภาพภูมิอากาศ (Climate resilience)

โอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศอาจทดสอบความยืดหยุ่นของบริษัท บริษัทเปิดเผยข้อมูลที่ช่วยผู้ลงทุนให้เข้าใจความยืดหยุ่นต่อโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ เช่น บริษัทอาจลงทุนใช้สินทรัพย์และเงินลงทุนหรือความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ เช่น ความเสี่ยงด้านอุทกภัยเพิ่มขึ้นมีแนวโน้มให้บริษัทต้องย้ายสถานที่ตั้งหรือถอนหรือปรับปรุงสินทรัพย์ บริษัทต้องเปิดเผยว่า จัดหาเงินเพียงพอเพื่อผ่านพ้นความเสี่ยงและได้ประโยชน์จากโอกาสเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ



## 03 Risk Management

บริษัทต้องอธิบายระดับและวิธีที่กระบวนการใช้ระบุ ประเมิน และจัดการโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศบูรณาการกับกระบวนการจัดการความเสี่ยงโดยรวม บริษัทต้องเปิดเผยวิธีจัดลำดับความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศเทียบกับความเสี่ยงประเภทอื่น รวมถึงการใช้เครื่องมือประเมินความเสี่ยง เช่น เครื่องมือประเมินความเสี่ยงที่อิงวิทยาศาสตร์



## 04 Metrics and Targets

บริษัทต้องเปิดเผยค่าวัดและเป้าหมายที่กิจการใช้จัดการโอกาสและความเสี่ยงเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศที่สำคัญ

**GHG emissions** ร่างมาตรฐานกำหนดให้บริษัทเปิดเผยค่าสัมบูรณ์การปล่อยก๊าซเรือนกระจกเบื้องต้นขอบเขต 1 ขอบเขต 2 ขอบเขต 3 เป็นเมตริกต้นของคาร์บอนไดออกไซด์เทียบเท่า และความเข้มของการปล่อยก๊าซ บริษัทต้องคำนวณการปล่อยก๊าซด้วย GHG Protocol กลุ่มงบการเงินรวม ต้องเปิดเผยการปล่อย GHG แยกจากของบริษัทร่วมและการร่วมค้า ข้อกำหนดการเปิดเผยการปล่อยก๊าซขอบเขต 3 สะท้อนความสำคัญการให้ข้อมูลเกี่ยวกับโซ่คุณค่าของบริษัท

**Industry-based disclosures** ร่างมาตรฐานรวมข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูลตามเกณฑ์อุตสาหกรรม บริษัทจะระบุข้อกำหนดที่ใช้กับโมเดลธุรกิจและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างหัวข้อการเปิดเผยข้อมูล เช่น การจัดหาส่วนผสม การออกแบบเพื่อทรัพยากร ร่องรอยประสิทธิภาพและสิ่งแวดล้อมของฮาร์ดแวร์ ร่างมาตรฐานเสนอการจัดการประเภทอุตสาหกรรม 77 อุตสาหกรรมใน 11 ภาค เช่น เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ การผลิตอุปกรณ์ วัสดุและอุปกรณ์การแพทย์ ข้อกำหนดการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องนำมาจากมาตรฐาน SASB เพื่อประโยชน์ต่อบริษัทและผู้ลงทุน โดยระบุการเปิดเผยที่เกี่ยวข้องในภาคผนวก B บริษัทมองหัวข้อและค่าวัดในภาคผนวก หรือเพียงอุตสาหกรรมเฉพาะ ข้อกำหนดการเปิดเผยข้อมูล 68 อุตสาหกรรมในเอกสารแยก การจัดการประเภทแยก 9 อุตสาหกรรมที่เหลือไม่มีหัวข้อการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสภาพภูมิอากาศ



หลักการของร่าง IFRS S1 และ IFRS S2 ยังรวมคำแนะนำ เช่น กิจการไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (IFRS) เมื่อใช้ร่าง IFRS S1 และ IFRS S2 เป็นต้น

อย่างไรก็ดี กำหนดเวลาที่กิจการจะปฏิบัติตาม IFRS S1 และ IFRS S2 ยังไม่ระบุไว้



เมื่อปลายเมษายน 2565 ที่ผ่านมา ISSB จัด Outreach Online สำหรับยุโรป และ ASEAN Asia Oceania เมื่อ 9 มิถุนายน 2565 เพื่อสรุปภาพรวมของร่างและตอบคำถามผู้แทนของ ASEAN บางประเทศ ซึ่งมีความคิดเห็นเกี่ยวกับคำนิยามและข้อกำหนดหลายเรื่องที่วิทยากร ISSB รับว่าจะนำไปพิจารณาต่อไป



ร่าง IFRS S1 และ IFRS S2 ยังอยู่ระหว่างรับความคิดเห็นจนถึง 29 กรกฎาคม 2565



ความเห็นส่วนตัวของผู้เขียนต่อร่าง IFRS S1 และ IFRS S2 มีบางประเด็นที่ผู้ร่วมประชุม Outreach สอบถาม เช่น ขอบเขต 3 ซึ่งต้องใช้วิธีประมาณการ และการประเมินข้อมูลที่มีความไม่แน่นอนสูง จึงอาจมีความเบี่ยงเบน และมีความ “เกินจริง”

นอกจาก ISSB หน่วยงาน International Federation of Accountants สมาพันธ์นักบัญชีนานาชาติรวบรวมบทความต่าง ๆ ที่น่าสนใจเน้นเรื่องสิ่งแวดล้อมนำไปประยุกต์กับธุรกิจขนาดเล็ก รวมถึงการขยายความร่าง IFRS S1 ประยุกต์ให้เป็นรูปธรรมปฏิบัติได้จริง และในส่วนของ US SEC ให้ความสำคัญกับการจัดทำและเปิดเผยข้อมูลความยั่งยืนนี้ แต่ยังคงพบปัญหาว่า ธุรกิจ Russell 1,000 Company จัดอันดับกิจการขนาดใหญ่ จำนวน 1 ใน 3 ยังไม่เปิดเผยข้อมูลสิ่งแวดล้อม

เนื่องจากเนื้อหาอีกมาก ทั้งแนวทางการวัดการปล่อยก๊าซที่ศาสตราจารย์ด้านบัญชีบริหาร Professor Kaplan ได้นำเสนอไว้ ในฉบับหน้าผู้เขียนจะรวบรวมสาระสำคัญของการดำเนินงานของไทย เพื่อประยุกต์ให้รับกับแนวทางสากลและผู้เกี่ยวข้องนำไปพิจารณาเตรียมปฏิบัติงานบัญชีได้อย่างเหมาะสมขอพระคุณและสวัสดิ์



เผยแพร่ ณ วันที่ 1 กรกฎาคม 2565