แนวทางการให้ความเชื่อมั่นรายงานความยั่งยืนของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน: กรณีศึกษารายงานความยั่งยืนขององค์การจัดการน้ำเสีย ปี พ.ศ. 2566–2568

ดร.สุทธิ สุนทรานุรักษ์[1]

วันที่ได้รับบทความ: 23 กุมภาพันธ์ 2569 **วันที่แก้ไขบทความ:** 28 เมษายน 2569 **วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ:** 29 เมษายน 2569

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินความพร้อมต่อการให้ความเชื่อมั่นรายงานความยั่งยืนขององค์การจัดการน้ำเสีย ปี พ.ศ. 2566–2568 และเสนอแนวทางเชิงระบบสำหรับสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในการพัฒนางานให้ความเชื่อมั่นรายงานความยั่งยืนของภาครัฐไทย การศึกษาใช้วิธีวิจัยเชิงคุณภาพแบบกรณีศึกษา โดยทบทวนเอกสารรายงานความยั่งยืนขององค์การจัดการน้ำเสีย 3 ฉบับ และวิเคราะห์ช่องว่างภายใต้กรอบ ISAE 3000 (Revised) ผ่านเกณฑ์การประเมิน 5 มิติ ได้แก่ ความชัดเจนของเกณฑ์รายงาน ความพร้อมของหลักฐาน ความครบถ้วนของการเปิดเผยข้อมูล ความสม่ำเสมอของข้อมูลข้ามปี และโครงสร้างธรรมาภิบาลข้อมูล ผลการศึกษาพบว่า รายงานความยั่งยืนขององค์การจัดการน้ำเสียมีพัฒนาการเชิงบวกด้านโครงสร้างรายงาน การเชื่อมโยงกับ GRI Standards และ SDGs แต่ยังมีช่องว่างด้านหลักฐานสนับสนุน วิธีคำนวณตัวชี้วัด การแสดงข้อมูลเปรียบเทียบข้ามปี และระบบความรับผิดชอบต่อข้อมูล บทความเสนอให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินพัฒนาแนวทางการประเมิน assurance-readiness คู่มือการให้ความเชื่อมั่นรายงานความยั่งยืนภาครัฐ และโครงการนำร่อง limited assurance ในหน่วยงานที่มีความพร้อม เพื่อยกระดับความน่าเชื่อถือของข้อมูล ESG และสนับสนุน public accountability ของภาครัฐไทย

คำสำคัญ: การให้ความเชื่อมั่นรายงานความยั่งยืน; ISAE 3000 (Revised); GRI Standards; ESG; สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน; องค์การจัดการน้ำเสีย

[1] ผู้ตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และเลขาธิการคณะทำงานด้านการตรวจสอบสิ่งแวดล้อมของ INTOSAI (Secretariat of INTOSAI Working Group on Environmental Audit)

Developing Sustainability Report Assurance for the State Audit Office of Thailand: A Case Study on the Wastewater Management Authority's Sustainability Reports, 2023–2025

Dr. Sutthi Suntharanurak[1]

Received: February 23, 2026 **Revised:** April 28, 2026 **Accepted:** April 29, 2026

Abstract

This article aims to assess the assurance-readiness of the Wastewater Management Authority's Sustainability Reports for the years 2023–2025 and to propose a systematic framework for the State Audit Office of Thailand to develop sustainability report assurance for the Thai public sector. The study employs a qualitative case study approach through documentary review of three Sustainability Reports of the Wastewater Management Authority. It applies a gap analysis based on ISAE 3000 (Revised) through five assessment dimensions: clarity of reporting criteria, availability of supporting evidence, completeness of disclosure, consistency of information across reporting years, and data governance structure. The findings indicate that the Wastewater Management Authority's Sustainability Reports demonstrate positive development in report structure and in linking reported performance with the GRI Standards and the Sustainable Development Goals. However, several gaps remain, particularly in supporting evidence, methods for calculating indicators, presentation of comparative data across years, and accountability mechanisms for sustainability information. The article recommends that the State Audit Office of Thailand develop an assurance-readiness assessment framework, a practical guideline for public sector sustainability report assurance, and pilot limited assurance engagements in public entities with sufficient data readiness. These measures would help enhance the credibility of ESG information and strengthen public accountability in the Thai public sector.

Keywords: Sustainability report assurance; ISAE 3000 (Revised); GRI Standards; ESG; Supreme Audit Institution; Wastewater Management Authority

[1] State Auditor at State Audit Office of the Kingdom of Thailand and Secretariat of INTOSAI Working Group on Environmental Audit

1. บทนำ

รายงานความยั่งยืน (Sustainability Report: SR) ได้กลายเป็นเครื่องมือสำคัญที่องค์กรใช้สื่อสารผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อม สังคม และธรรมาภิบาล (ESG) ต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย เพื่อเสริมสร้างความโปร่งใสและความน่าเชื่อถือของการบริหารจัดการอย่างยั่งยืน ในระดับสากล แนวปฏิบัติการรายงานภายใต้ GRI Standards ถูกใช้อย่างแพร่หลายเพื่อยกระดับความครบถ้วนและความสามารถในการเปรียบเทียบข้อมูล (Global Reporting Initiative, 2021a, 2021b, 2021c) อย่างไรก็ดี ความคาดหวังต่อ “ความน่าเชื่อถือของข้อมูล” ทำให้เกิดความต้องการการตรวจสอบรับรองโดยบุคคลที่สามอิสระ ซึ่งเป็นที่มาของแนวคิดการให้ความเชื่อมั่นรายงานความยั่งยืน (SR assurance)

อย่างไรก็ตาม แม้รายงานความยั่งยืนจะมีบทบาทเพิ่มขึ้นในฐานะเครื่องมือสื่อสารความโปร่งใสและความรับผิดชอบขององค์กร แต่ปัญหาสำคัญที่ยังปรากฏในทางปฏิบัติ คือ ความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่เปิดเผยในรายงาน โดยเฉพาะข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อม สังคม และธรรมาภิบาล ซึ่งมักมีลักษณะกระจายอยู่ในหลายหน่วยงาน มีวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลที่แตกต่างกัน และยังขาดระบบหลักฐานสนับสนุนที่สามารถตรวจสอบย้อนกลับได้อย่างชัดเจน

ในบริบทของภาครัฐ ปัญหาดังกล่าวมีความสำคัญยิ่งขึ้น เนื่องจากรายงานความยั่งยืนมิได้เป็นเพียงรายงานเพื่อการสื่อสารภาพลักษณ์ขององค์กร แต่เกี่ยวข้องกับการใช้ทรัพยากรสาธารณะ ความรับผิดชอบต่อประชาชน และการแสดงผลลัพธ์ของการดำเนินงานที่เชื่อมโยงกับเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน ดังนั้น หากข้อมูลในรายงานความยั่งยืนยังไม่มีระบบการตรวจสอบยืนยันที่เพียงพอ ย่อมอาจส่งผลต่อความเชื่อมั่นของผู้ใช้รายงานและ คุณค่าของรายงานในฐานะเครื่องมือด้าน accountability

บทความนี้จึงเลือกองค์การจัดการน้ำเสียเป็นกรณีศึกษา เนื่องจากเป็นรัฐวิสาหกิจที่มีภารกิจเกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดการสิ่งแวดล้อม การบำบัดน้ำเสีย คุณภาพน้ำ และการให้บริการสาธารณะที่มีผลต่อชุมชนและประชาชน อีกทั้งองค์การจัดการน้ำเสียมีการจัดทำรายงานความยั่งยืนต่อเนื่องในช่วงปี พ.ศ. 2566–2568 ภายใต้กรอบ GRI Standards และมีการเชื่อมโยงผลการดำเนินงานกับ SDGs จึงเป็นกรณีศึกษาที่เหมาะสมต่อการประเมินความพร้อมของรายงานความยั่งยืนสำหรับการให้ความเชื่อมั่นโดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

2. วัตถุประสงค์การวิจัย

2.1 ประเมินความพร้อมต่อการให้ความเชื่อมั่น (assurance-readiness) ของรายงานความยั่งยืนของ องค์การจัดการน้ำเสีย (อจน.) ปี พ.ศ. 2566–2568 ภายใต้กรอบ ISAE 3000 (Revised)

2.2 วิเคราะห์ช่องว่างด้านข้อมูล หลักฐาน ระบบควบคุมภายใน และการเปิดเผยวิธีวิทยาที่อาจกระทบต่อการดำเนินงานให้ความเชื่อมั่นแบบจำกัด (limited assurance)

2.3 เสนอแนวทางเชิงระบบสำหรับ สตง.ไทย ในการพัฒนา SR assurance ของภาครัฐไทยในระดับนโยบาย ศักยภาพ และปฏิบัติการ

3. กรอบแนวคิดและทบทวนวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

3.1 แนวคิดว่าด้วย “การให้ความเชื่อมั่น” ของรายงานความยั่งยืน

การให้ความเชื่อมั่น (assurance) ของรายงานความยั่งยืนเกิดขึ้นท่ามกลางแรงกดดันให้การเปิดเผยข้อมูลด้าน ESG มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นในสายตาผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย โดยบทบาทของการให้ความเชื่อมั่น คือการเพิ่มความมั่นใจ

ว่าข้อมูลและข้อกล่าวอ้าง (claims) ในรายงานมีหลักฐานสนับสนุนเพียงพอ และไม่บิดเบือนสาระสำคัญ (material misstatement) ตามกรอบวิชาชีพการให้ความเชื่อมั่นที่ไม่ใช่ข้อมูลการเงิน (IAASB, 2013)

ในเชิงพฤติกรรมผู้ใช้งานรายงาน งานวิจัยเชิงทดลองของ Hodge, Subramaniam, และ Stewart (2009) ชี้ว่า “การมีรายงานรับรอง” สามารถเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้และการรับรู้ความน่าเชื่อถือของข้อมูลได้ อย่างไรก็ตาม ผลลัพธ์ดังกล่าวขึ้นกับรูปแบบการสื่อสารในรายงานรับรอง (assurance statement) และความชัดเจนของขอบเขตงานให้ความเชื่อมั่นด้วย

3.2 มาตรฐานและระดับของงานให้ความเชื่อมั่น: ISAE 3000 และ AA1000AS

ในทางปฏิบัติ มาตรฐานสากลที่ถูกอ้างถึงอย่างแพร่หลายสำหรับงานให้ความเชื่อมั่นที่ไม่ใช่ข้อมูลการเงิน คือ **ISAE 3000 (Revised)** ซึ่งกำหนดองค์ประกอบสำคัญ ได้แก่ (1) ความเหมาะสมของเกณฑ์ (suitable criteria) (2) การวางแผนและการประเมินความเสี่ยง (risk assessment) (3) การได้มาซึ่งหลักฐานอย่างเพียงพอและเหมาะสม (sufficient appropriate evidence) และ (4) การสื่อสารข้อสรุปในรูปของความเชื่อมั่นระดับจำกัด หรือระดับสมเหตุสมผล (limited vs. reasonable assurance) (IAASB, 2013) นอกจากกรอบจากวิชาชีพบัญชีแล้ว ภาคส่วนความยั่งยืนยังใช้งาน AA1000 Assurance Standard (AA1000AS) ซึ่งเน้นการประเมินความสอดคล้องกับหลักการด้านผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย สาระสำคัญ และการตอบสนอง (AccountAbility, n.d.) โดยแนวทางดังกล่าวช่วยให้การให้ความเชื่อมั่นมอง “ระบบการบริหารความยั่งยืน” มากกว่าตรวจเฉพาะตัวเลขหรือการเปิดเผยรายประเด็น

3.3 ปัจจัยกำหนดการตัดสินใจจัดให้มีการรับรอง และบทบาทของผู้ให้ความเชื่อมั่น

หลักฐานเชิงประจักษ์ระดับนานาชาติสะท้อนว่าองค์กรมีแรงจูงใจหลัก เพื่อยกระดับความน่าเชื่อถือและลดช่องว่างความไว้วางใจของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย โดย Simnett, Vanstraelen, และ Chua (2009) วิเคราะห์ข้อมูลบริษัทกว่า 2,000 แห่งในหลายประเทศ และพบว่าองค์กรที่ต้องการเสริมความน่าเชื่อถือ และชื่อเสียงมีแนวโน้มจัดให้มีการรับรองรายงานความยั่งยืนมากขึ้น ขณะเดียวกัน การเลือกผู้ให้ความเชื่อมั่น เช่น บริษัทตรวจสอบบัญชีขนาดใหญ่ หรือผู้ให้บริการแบบผู้เชี่ยวชาญด้านความยั่งยืน ยังสัมพันธ์กับสภาพแวดล้อมเชิงสถาบันของประเทศ

ในทำนองเดียวกัน Kolk และ Perego (2010) เสนอว่าแรงกดดันทางสถาบันและลักษณะระบบกำกับดูแล (governance enforcement) มีผลต่อการนำ “ถ้อยแถลงการรับรอง” (assurance statement) มาใช้ โดยประเทศที่เน้นผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย และมีการบังคับใช้กำกับดูแลที่อ่อนกว่า มีแนวโน้มเห็นการรับรองรายงานมากขึ้น ซึ่งสะท้อนบทบาทของ assurance ในฐานะกลไกเสริมความชอบธรรมภายใต้ความไม่แน่นอน

3.4 คุณภาพของถ้อยแถลงการรับรอง และมิติ “ความชอบธรรม” (legitimacy)

แม้การรับรองจะถูกมองว่าเพิ่มความน่าเชื่อถือ แต่คุณภาพของ assurance statement แตกต่างกันมาก ทั้งในด้านความชัดเจนของขอบเขต วิธีวิทยา เกณฑ์ที่ใช้ และระดับความเชื่อมั่นที่ให้ไว้ งานศึกษาของ Perego และ Kolk (2012) ชี้ว่าการใช้มาตรฐานที่หลากหลาย และความแตกต่างของผู้ให้ความเชื่อมั่นมีผลต่อคุณภาพถ้อยแถลง และอาจนำไปสู่ภาพลักษณ์เชิงสัญลักษณ์ (symbolic/decoupling) ได้ หากการรับรองไม่เชื่อมโยงกับการปรับปรุงระบบภายในอย่างแท้จริง

ด้านมุมมองเชิงสังคม-องค์กร O'Dwyer, Owen, และ Unerman (2011) วิเคราะห์กระบวนการสร้างความชอบธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพด้านการรับรอง และพบความตึงเครียดระหว่างการตอบสนองความคาดหวังของลูกค้า ผู้ใช้ที่ไม่ได้เป็นลูกค้า และข้อจำกัดด้านการบริหารความเสี่ยงภายในองค์กรผู้ให้บริการ ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อถ้อยคำและระดับ “ความกล้ารับผิด” ในรายงานรับรอง

3.5 นัยต่อภาคสาธารณะและบทบาทของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

เมื่อข้อมูลความยั่งยืนของหน่วยงานภาครัฐถูกใช้ประกอบการตัดสินใจเชิงนโยบาย และการจัดสรรทรัพยากร ความน่าเชื่อถือของข้อมูลจึงเป็นประเด็นธรรมาภิบาลข้อมูล (data governance) มากพอ ๆ กับประเด็นการสื่อสารสาธารณะ บทความนี้จึงวางกรอบให้ สตง.ไทยใช้หลักการของ ISAE 3000 (Revised) เป็นฐานวิชาชีพ และใช้ GRI Standards รวมทั้งกรอบ SDGs/ISO 26000 เป็นเกณฑ์รายงาน (criteria) สำหรับการประเมินความครบถ้วน ความสอดคล้อง และความสามารถในการตรวจสอบย้อนกลับ (traceability) ของข้อมูล (Global Reporting Initiative, 2021a, 2021b, 2021c; International Organization for Standardization, 2010; United Nations, 2015)

แนวคิดสำคัญที่นำมาประยุกต์ในงานนี้คือ *“ความพร้อมต่อการให้ความเชื่อมั่น” (assurance-readiness)* หมายถึงระดับที่หน่วยงานมี (1) โครงสร้างการกำกับดูแลข้อมูล (data governance) (2) กระบวนการรวบรวม-ตรวจทานข้อมูล (data collection & review) (3) หลักฐานรองรับตัวชี้วัด (evidence trail) และ (4) การกำหนดขอบเขตและเกณฑ์ที่ชัดเจน เพียงพอต่อการให้ความเชื่อมั่นอย่างเป็นระบบ (IAASB, 2013; Hodge et al., 2009).

3.6 พัฒนาการล่าสุดของมาตรฐาน sustainability assurance และนัยต่อภาครัฐ

ในระยะหลัง พัฒนาการของมาตรฐานด้านการรายงาน และการให้ความเชื่อมั่นข้อมูลความยั่งยืนมีความก้าวหน้าอย่างมีนัยสำคัญ โดยเฉพาะการจัดทำ International Standard on Sustainability Assurance 5000 หรือ ISSA 5000 ของ IAASB ซึ่งออกแบบให้เป็นมาตรฐานแบบ stand-alone สำหรับงานให้ความเชื่อมั่นข้อมูลความยั่งยืนในหลายหัวข้อ หลายกรอบรายงาน และสามารถใช้ได้ทั้งโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และผู้ประกอบวิชาชีพอื่นที่ทำงาน assurance

นอกจากนี้ International Sustainability Standards Board ได้ออก IFRS S1 และ IFRS S2 ในปี ๒๐๒๓ โดย IFRS S1 กำหนดข้อกำหนดทั่วไปในการเปิดเผยข้อมูลความยั่งยืนที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยง และโอกาสขององค์กร ส่วน IFRS S2 มุ่งเน้นการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสภาพภูมิอากาศ พัฒนาการดังกล่าวสะท้อนว่าข้อมูลความยั่งยืนกำลังเคลื่อนจากการเปิดเผยโดยสมัครใจไปสู่ระบบข้อมูลที่ผู้ใช้รายงานต้องการความน่าเชื่อถือ ความเปรียบเทียบได้ และความสามารถในการตรวจสอบยืนยันมากขึ้น

สำหรับ GRI Standards ซึ่งบทความนี้ใช้เป็นกรอบสำคัญในการพิจารณาการรายงานความยั่งยืน ยังคงเป็นมาตรฐานที่ได้รับการทบทวนและพัฒนาอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้สะท้อนแนวปฏิบัติสากลด้านการรายงานผลกระทบทางเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อม รวมทั้งตอบสนองต่อความต้องการข้อมูลของผู้มีส่วนได้เสียและผู้กำกับดูแล

ในบริบทของภาครัฐ พัฒนาการเหล่านี้มีนัยสำคัญต่อสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เนื่องจากหน่วยงานภาครัฐและรัฐวิสาหกิจมีแนวโน้มต้องเปิดเผยข้อมูลด้านความยั่งยืนมากขึ้น ทั้งในฐานะผู้ใช้ทรัพยากรสาธารณะ ผู้ให้บริการสาธารณะ และผู้ขับเคลื่อนเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน การให้ความเชื่อมั่นรายงานความยั่งยืนจึงอาจเป็นบทบาทใหม่

ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน (Supreme Audit Institution) ในการสนับสนุนความโปร่งใสของข้อมูล ความรับผิดชอบต่อสาธารณะ และความน่าเชื่อถือของการรายงานผลการดำเนินงานด้าน ESG ของภาครัฐ

4. ระเบียบวิธีวิจัย

บทความใช้การวิจัยเชิงคุณภาพแบบกรณีศึกษา (case study) โดยใช้รายงานความยั่งยืนขององค์การจัดการน้ำเสีย 3 ฉบับ (ปี 2566–2568) เป็นแหล่งข้อมูลหลัก (องค์การจัดการน้ำเสีย, 2023, 2024, 2025). การวิเคราะห์ดำเนินการในกรอบการให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด (limited assurance) ผ่านการทบทวนเอกสาร (document review) และการทำ gap analysis เทียบกับองค์ประกอบตาม ISAE 3000 (Revised) (IAASB, 2013)

การเลือกองค์การจัดการน้ำเสียเป็นกรณีศึกษาใช้เหตุผลเชิงวัตถุประสงค์ 3 ประการ ได้แก่ ประการแรก องค์การจัดการน้ำเสียเป็นหน่วยงานภาครัฐที่มีพันธกิจโดยตรงด้านสิ่งแวดล้อมและการให้บริการสาธารณะ ประการที่สอง หน่วยงานมีการจัดทำรายงานความยั่งยืนต่อเนื่องสามปี ซึ่งทำให้สามารถพิจารณาความสม่ำเสมอของข้อมูลและพัฒนาการของการเปิดเผยข้อมูลข้ามปีได้ และประการที่สาม ลักษณะภารกิจขององค์การจัดการน้ำเสียมีความเชื่อมโยงกับ SDGs และประเด็น ESG อย่างชัดเจน จึงเหมาะสมต่อการนำมาใช้เป็นกรณีนำร่องในการประเมิน assurance-readiness ของภาครัฐไทย

แหล่งข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาประกอบด้วย (1) รายงานความยั่งยืนขององค์การจัดการน้ำเสีย ปี พ.ศ. 2566–2568 (2) มาตรฐาน ISAE 3000 (Revised) ในฐานะกรอบหลักของงานให้ความเชื่อมั่นที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน (3) GRI Standards, ISO 26000 และ SDGs ในฐานะเกณฑ์รายงานและกรอบสาระด้านความยั่งยืน และ (4) วรรณกรรมวิชาการที่เกี่ยวข้องกับ sustainability assurance, assurance-readiness และบทบาทของผู้ให้ความเชื่อมั่นต่อรายงานความยั่งยืน

การวิเคราะห์ข้อมูลดำเนินการเป็น 5 ขั้นตอน ได้แก่ (1) ทบทวนโครงสร้างและเนื้อหาของรายงานความยั่งยืนขององค์การจัดการน้ำเสียแต่ละปี (2) จัดกลุ่มข้อมูลตามเกณฑ์การประเมิน 5 มิติ (3) เปรียบเทียบข้อมูลที่ปรากฏในรายงานกับหลักการสำคัญของ ISAE 3000 (Revised) (4) วิเคราะห์ช่องว่างด้านข้อมูล หลักฐาน วิธีวิทยา ระบบควบคุมภายใน และความสม่ำเสมอของข้อมูลข้ามปี และ (5) สังเคราะห์ข้อเสนอแนะเชิงระบบสำหรับการพัฒนาแนวทางการให้ความเชื่อมั่นรายงานความยั่งยืนของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

เพื่อเพิ่มความโปร่งใสของกระบวนการวิจัย การศึกษานี้ใช้เกณฑ์การประเมิน 5 มิติเป็นกรอบวิเคราะห์ ได้แก่ (1) ความชัดเจนและความเหมาะสมของเกณฑ์รายงาน (2) ความพร้อมของหลักฐานและเส้นทางตรวจสอบได้ (3) ความครบถ้วนและความโปร่งใสของการเปิดเผยข้อมูล (4) ความสม่ำเสมอของข้อมูลข้ามปี และ (5) โครงสร้างธรรมาภิบาลและความรับผิดชอบต่อการจัดทำรายงาน โดยแต่ละมิติใช้พิจารณาทั้งข้อมูลที่รายงาน สิ่งที่ยังไม่ปรากฏในรายงาน และนัยต่อความเป็นไปได้ในการให้ความเชื่อมั่นแบบจำกัด

เกณฑ์การประเมินแบ่งเป็น 5 มิติ ได้แก่ (1) ความชัดเจนและความเหมาะสมของเกณฑ์รายงาน (GRI/ISO 26000/SDGs) (2) ความพร้อมของหลักฐานและเส้นทางตรวจสอบได้ (audit trail) (3) ความครบถ้วนและความโปร่งใสของการเปิดเผยข้อมูล (4) ความสม่ำเสมอของข้อมูลข้ามปี และ (5) โครงสร้างธรรมาภิบาลและความรับผิดชอบต่อการจัดทำรายงาน

ข้อจำกัดของการศึกษา คือการใช้ข้อมูลที่เผยแพร่สาธารณะเป็นหลัก จึงอาจไม่ครอบคลุมระบบสารสนเทศและกระบวนการควบคุมภายในเชิงลึกที่ไม่ปรากฏในรายงาน อย่างไรก็ตาม วิธีการดังกล่าวเหมาะสมต่อวัตถุประสงค์เชิงนโยบายและการออกแบบแนวทางนำร่องสำหรับภาครัฐ

รูปที่ 1 เกณฑ์การประเมินแบ่งเป็น 5 มิติ

5. ผลการศึกษา

ผลการทบทวนรายงานความยั่งยืนของ อจน. พบพัฒนาการเชิงบวกต่อเนื่องในด้านโครงสร้างรายงาน การประเมินสาระสำคัญ (materiality assessment) และการเชื่อมโยงกับ SDGs ภายใต้กรอบ GRI Standards (Core Option) (Global Reporting Initiative, 2021a, 2021b, 2021c; United Nations, 2015) อย่างไรก็ดี ความพร้อมต่อการให้ความเชื่อมั่นยังมีช่องว่างสำคัญที่ควรได้รับการพัฒนา เพื่อให้การให้ความเชื่อมั่นแบบจำกัดสามารถดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิผล

5.1 มิติที่ 1 ความชัดเจนและความเหมาะสมของเกณฑ์รายงาน

ผลการศึกษา พบว่า รายงานความยั่งยืนขององค์การจัดการน้ำเสียมีการอ้างอิง GRI Standards และเชื่อมโยงผลการดำเนินงานกับ SDGs ซึ่งเป็นฐานสำคัญต่อการกำหนดเกณฑ์รายงานสำหรับงานให้ความเชื่อมั่น อย่างไรก็ตาม

รายงานยังควรอธิบายให้ชัดเจนมากขึ้นว่า ประเด็นใดใช้ GRI เป็นเกณฑ์หลัก ประเด็นใดเชื่อมโยงกับ ISO 26000 หรือ SDGs และเกณฑ์เหล่านี้ถูกใช้ในการกำหนดขอบเขตการรายงานอย่างไร

ช่องว่างสำคัญในมิตินี้ คือ การเชื่อมโยงระหว่างกรอบรายงาน เกณฑ์ที่ใช้ ตัวชี้วัด และข้อมูลที่เปิดเผยยังไม่เป็นระบบเพียงพอ ส่งผลให้ผู้ให้ความเชื่อมั่นอาจต้องใช้ดุลยพินิจเพิ่มเติมในการประเมินว่าเกณฑ์ที่ใช้มีความเหมาะสมและเพียงพอต่อการให้ความเชื่อมั่นหรือไม่

5.2 มิติที่ 2 ความพร้อมของหลักฐานและเส้นทางตรวจสอบได้

รายงานมีการนำเสนอข้อมูลผลการดำเนินงานด้านสิ่งแวดล้อมและความยั่งยืนหลายประเด็น แต่ข้อมูลบางส่วนยังอยู่ในลักษณะการเล่าเรื่องมากกว่าการแสดงหลักฐานเชิงประจักษ์ เช่น แหล่งที่มาของข้อมูล เจ้าของข้อมูล วิธีการรวบรวมข้อมูล วิธีการตรวจทานภายใน และเอกสารหลักฐานสนับสนุน

ช่องว่างในมิตินี้มีความสำคัญต่อการให้ความเชื่อมั่น เนื่องจากงาน assurance ต้องอาศัยหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม หากรายงานไม่แสดงเส้นทางตรวจสอบได้อย่างชัดเจน ผู้ให้ความเชื่อมั่นอาจต้องเพิ่มขั้นตอนการทดสอบข้อมูล ณ แหล่งที่มา ซึ่งส่งผลต่อขอบเขต เวลา และทรัพยากรที่ใช้ในงานให้ความเชื่อมั่น

5.3 มิติที่ 3 ความครบถ้วนและความโปร่งใสของการเปิดเผยข้อมูล

รายงานขององค์การจัดการน้ำเสียสะท้อนความพยายามในการเปิดเผยข้อมูลด้านความยั่งยืนในหลายมิติ โดยเฉพาะด้านสิ่งแวดล้อมและการให้บริการสาธารณะ อย่างไรก็ตาม ข้อมูลบางรายการยังควรแสดงนิยาม หน่วยวัด วิธีคำนวณ ขอบเขตข้อมูล และข้อจำกัดของข้อมูลให้ชัดเจนมากขึ้น

ช่องว่างสำคัญ คือ ความโปร่งใสของวิธีวิทยาในการจัดทำข้อมูลยังไม่เพียงพอต่อการประเมินความครบถ้วนและความสมเหตุสมผลของข้อมูลตามแนวทาง ISAE 3000 (Revised) โดยเฉพาะเมื่อข้อมูลดังกล่าวถูกนำไปใช้เป็นฐานในการให้ความเชื่อมั่นแบบจำกัด

5.4 มิติที่ 4 ความสม่ำเสมอของข้อมูลข้ามปี

การศึกษารายงานความยั่งยืนในช่วงปี พ.ศ. 2566–2568 พบว่ารายงานมีความต่อเนื่องในเชิงโครงสร้างและการนำเสนอประเด็นด้านความยั่งยืน อย่างไรก็ตาม ยังควรพัฒนาการแสดงข้อมูลเปรียบเทียบข้ามปีให้ชัดเจนยิ่งขึ้น เช่น ตารางสรุป KPI หลัก แนวโน้มผลการดำเนินงาน การเปลี่ยนแปลงของตัวชี้วัด และเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญ

ช่องว่างในมิตินี้ส่งผลต่อการประเมิน consistency และ comparability ของข้อมูล ซึ่งเป็นเงื่อนไขสำคัญสำหรับการให้ความเชื่อมั่น เพราะผู้ใช้รายงานและผู้ให้ความเชื่อมั่นจำเป็นต้องเห็นพัฒนาการของผลการดำเนินงานในระยะเวลาต่อเนื่อง ไม่ใช่เพียงข้อมูลรายปีแบบแยกส่วน

5.5 มิติที่ 5 โครงสร้างธรรมาภิบาลและความรับผิดชอบต่อการจัดทำรายงาน

รายงานสะท้อนบทบาทขององค์การจัดการน้ำเสียในการจัดทำและเปิดเผยข้อมูลด้านความยั่งยืน แต่ยังควรอธิบายโครงสร้างความรับผิดชอบภายในที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานให้ชัดเจนขึ้น เช่น หน่วยงานเจ้าของข้อมูล

ผู้รับผิดชอบการตรวจทานข้อมูล กระบวนการอนุมัติข้อมูลก่อนเผยแพร่ และบทบาทของหน่วยตรวจสอบภายในหรือกลไกอิสระอื่น

ช่องว่างในมิตินี้มีผลโดยตรงต่อ assurance-readiness เนื่องจากการให้ความเชื่อมั่นมิได้พิจารณาเฉพาะข้อมูลที่เปิดเผยเท่านั้น แต่ยังต้องพิจารณาว่าข้อมูลดังกล่าวผ่านระบบควบคุมภายใน การกำกับดูแล และกระบวนการรับผิดชอบที่น่าเชื่อถือหรือไม่

ตารางที่ 1 สรุปผลการประเมินทั้งห้ามิติจากรายงานความยั่งยืนของ อจน.

เกณฑ์การประเมิน	สิ่งที่พบจากรายงาน อจน.	ช่องว่างที่พบ	นัยต่อ SR assurance
1. ความชัดเจนและความเหมาะสมของเกณฑ์รายงาน	มีการอ้างอิง GRI Standards และเชื่อมโยงกับ SDGs	ยังควรอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างเกณฑ์ ตัวชี้วัด และขอบเขตรายงานให้ชัดเจน	มีผลต่อการประเมิน suitable criteria
2. ความพร้อมของหลักฐานและเส้นทางตรวจสอบได้	มีข้อมูลผลการดำเนินงานหลายประเด็น	แหล่งข้อมูล เจ้าของข้อมูล วิธีรวบรวม และหลักฐานสนับสนุนยังไม่ชัดเจนเพียงพอ	มีผลต่อการได้มาซึ่ง sufficient appropriate evidence
3. ความครบถ้วนและความโปร่งใสของการเปิดเผยข้อมูล	มีการเปิดเผยข้อมูลด้านสิ่งแวดล้อมและความยั่งยืน	นิยาม หน่วยวัด วิธีคำนวณ ขอบเขต และข้อจำกัดของข้อมูลยังควรระบุเพิ่ม	มีผลต่อการประเมิน completeness และ transparency
4. ความสม่ำเสมอของข้อมูลข้ามปี	มีรายงานต่อเนื่องปี 2566–2568	ยังขาดตาราง KPI เปรียบเทียบข้ามปีและคำอธิบายแนวโน้ม	มีผลต่อ consistency และ comparability
5. โครงสร้างธรรมาภิบาลและความรับผิดชอบ	มีการจัดทำรายงานในระดับองค์กร	ยังควรระบุเจ้าของข้อมูล ผู้ตรวจทาน กระบวนการอนุมัติ และบทบาท internal review	มีผลต่อการประเมิน data governance และ control environment

6. อภิปรายผล

เมื่อพิจารณาผลการศึกษาตามเกณฑ์ 5 มิติ พบว่า ความพร้อมต่อการให้ความเชื่อมั่นของรายงานความยั่งยืนมิได้ขึ้นอยู่กับการมีกรอบรายงาน เช่น GRI Standards หรือการเชื่อมโยงกับ SDGs เพียงอย่างเดียว แต่ขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์ระหว่างเกณฑ์รายงาน ข้อมูลที่เปิดเผย หลักฐานสนับสนุน ระบบควบคุมภายใน และโครงสร้างความรับผิดชอบขององค์กร ผลการศึกษาจึงสะท้อนว่า assurance-readiness เป็นประเด็นเชิงระบบที่ต้องพัฒนาทั้งกระบวนการจัดทำรายงาน ไม่ใช่เฉพาะถ้อยคำหรือรูปแบบของรายงาน

ในมุมของ ISAE 3000 (Revised) ช่องว่างที่พบในกรณีขององค์การจัดการน้ำเสียมีความเชื่อมโยงโดยตรงกับองค์ประกอบสำคัญของงานให้ความเชื่อมั่น ได้แก่ suitable criteria, sufficient appropriate evidence, risk

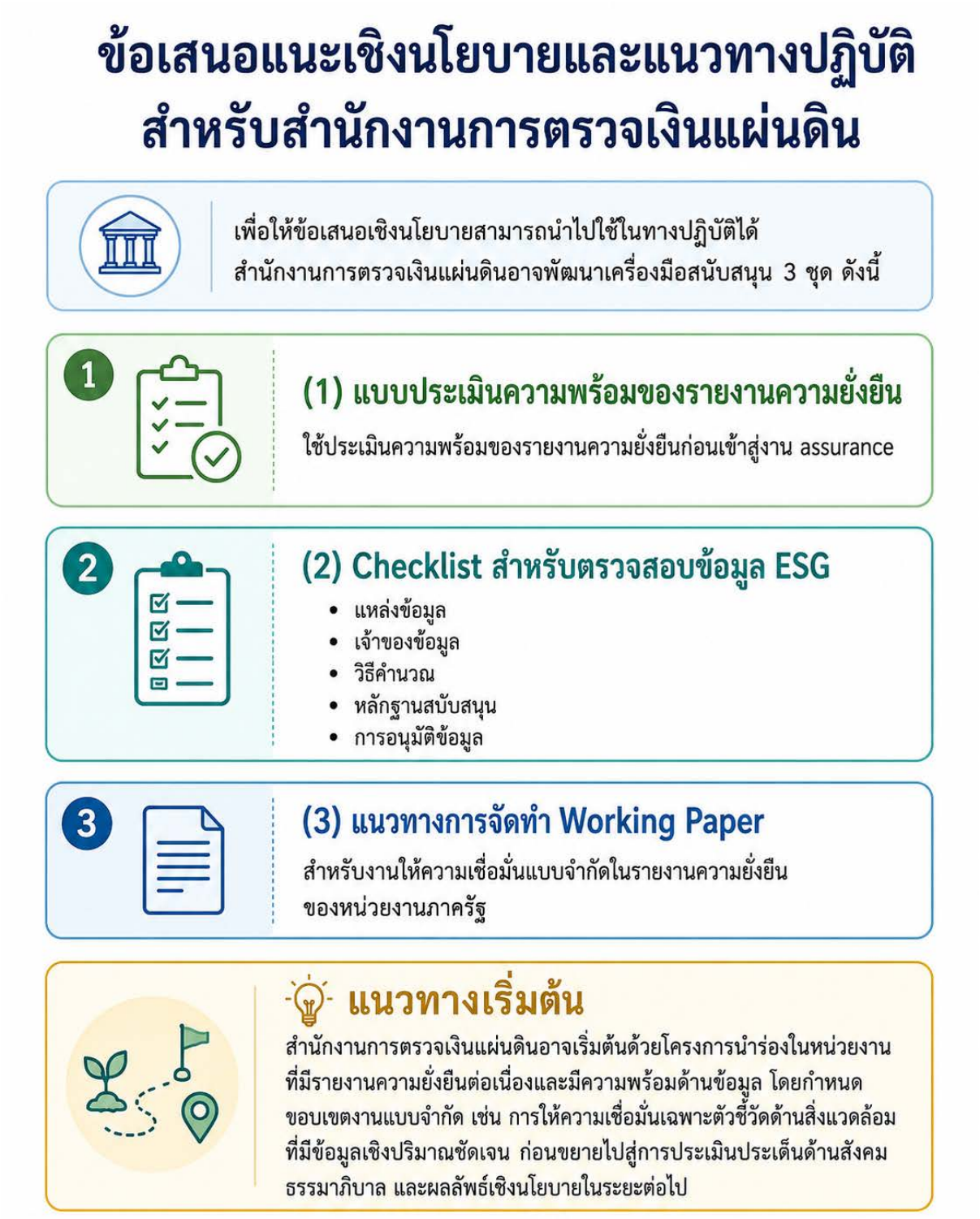
assessment และการกำหนดขอบเขตของ engagement หากหน่วยงานยังไม่สามารถอธิบายเกณฑ์ วิธีคำนวณ แหล่งข้อมูล และหลักฐานสนับสนุนได้อย่างชัดเจน ผู้ให้ความเชื่อมั่นย่อมต้องออกแบบขั้นตอนการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้ข้อสรุปที่เหมาะสม

ในเชิงทฤษฎี งานศึกษานี้ช่วยขยายการประยุกต์ใช้แนวคิด sustainability assurance จากบริบทภาคเอกชนไปสู่บริบทภาครัฐ ซึ่งมีลักษณะเฉพาะด้านความรับผิดชอบต่อสาธารณะ การใช้ทรัพยากรของรัฐ และการสร้างคุณค่าต่อประชาชน ในเชิงปฏิบัติ ผลการศึกษาชี้ว่า สตง.ไทยสามารถเริ่มต้นบทบาทด้าน SR assurance ได้จากการประเมินความพร้อมของรายงานและระบบข้อมูลก่อน แล้วจึงพัฒนาไปสู่งานให้ความเชื่อมั่นแบบจำกัดในประเด็นที่มีข้อมูลและหลักฐานพร้อมเพียงพอ

7. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบายและแนวทางปฏิบัติสำหรับสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

เพื่อให้ข้อเสนอเชิงนโยบายสามารถนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินอาจพัฒนาเครื่องมือสนับสนุน 3 ชุด ได้แก่ (1) แบบประเมินความพร้อมของรายงานความยั่งยืนก่อนเข้าสู่งาน assurance (2) checklist สำหรับตรวจสอบข้อมูล ESG ที่ครอบคลุมแหล่งข้อมูล เจ้าของข้อมูล วิธีคำนวณ หลักฐานสนับสนุน และการอนุมัติข้อมูล และ (3) แนวทางการจัดทำ working paper สำหรับงานให้ความเชื่อมั่นแบบจำกัดในรายงานความยั่งยืนของหน่วยงานภาครัฐ

นอกจากนี้ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินอาจเริ่มต้นด้วยโครงการนำร่องในหน่วยงานที่มีรายงานความยั่งยืนต่อเนื่องและมีความพร้อมด้านข้อมูล โดยกำหนดขอบเขตงานแบบจำกัด เช่น การให้ความเชื่อมั่นเฉพาะตัวชี้วัดด้านสิ่งแวดล้อมที่มีข้อมูลเชิงปริมาณชัดเจน ก่อนขยายไปสู่การประเมินประเด็นด้านสังคม ธรรมาภิบาล และผลลัพธ์เชิงนโยบายในระยะต่อไป



รูปที่ 2 ข้อเสนอแนะเชิงนโยบายและแนวทางปฏิบัติสำหรับสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

8. บทสรุป

ผลการศึกษาที่พบจากบทความนี้มีประโยชน์ทั้งในเชิงทฤษฎีและเชิงปฏิบัติ *ในเชิงทฤษฎี* กล่าวคือ การขยายกรอบความเข้าใจเรื่อง sustainability assurance จากบริบทของบริษัทเอกชนไปสู่หน่วยงานภาครัฐและรัฐวิสาหกิจ ซึ่งมีเป้าหมายการรายงานที่สัมพันธ์กับความรับผิดชอบต่อสาธารณะมากกว่าการตัดสินใจลงทุนเพียงอย่างเดียว *ในเชิงปฏิบัติ* บทความเสนอกรอบ assurance-readiness ห้ามิติที่ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสามารถนำไปใช้เป็นฐานในการประเมินความพร้อมของรายงานความยั่งยืน ก่อนพัฒนาไปสู่การให้ความเชื่อมั่นแบบจำกัดอย่างเป็นระบบ

ดังนั้น บทความนี้มิได้เสนอเพียงการประเมินรายงานความยั่งยืนขององค์การจัดการน้ำเสียเท่านั้น แต่ยังเสนอแนวทางเบื้องต้นสำหรับบทบาทใหม่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในการสนับสนุนความน่าเชื่อถือของข้อมูล ESG ภาครัฐ การพัฒนาธรรมาภิบาลข้อมูล และการสร้างความไว้วางใจของสาธารณะต่อการดำเนินงานด้านความยั่งยืนของหน่วยงานรัฐ

เอกสารอ้างอิง

AccountAbility. (2020). *AA1000 assurance standard v3*.

Global Reporting Initiative. (2021a). *GRI 1: Foundation 2021*.

Global Reporting Initiative. (2021b). *GRI 2: General disclosures 2021*.

Global Reporting Initiative. (2021c). *GRI 3: Material topics 2021*.

Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2009). Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. *Australian Accounting Review*, *19*(3), 178–194.

IFRS Foundation. (2023a). *IFRS S1 general requirements for disclosure of sustainability-related financial information*.

IFRS Foundation. (2023b). *IFRS S2 climate-related disclosures*.

International Auditing and Assurance Standards Board. (2013). *International standard on assurance engagements 3000 (Revised): Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information*. International Federation of Accountants.

International Auditing and Assurance Standards Board. (2024). International standard on sustainability assurance 5000, general requirements for sustainability assurance engagements. International Federation of Accountants.

International Organization for Standardization. (2010). ISO 26000:2010—Guidance on social responsibility.

Kolk, A., & Perego, P. (2010). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An international investigation. *Business Strategy and the Environment*, 19(3), 182–198.

O'Dwyer, B., Owen, D., & Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), 31–52.

Perego, P., & Kolk, A. (2012). Multinationals' accountability on sustainability: The evolution of third-party assurance of sustainability reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173–190.

Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937–967.

United Nations. (2015). Transforming our world: The 2030 agenda for sustainable development.

องค์การจัดการน้ำเสีย. (2023). รายงานความยั่งยืนประจำปี 2566 [Sustainability report 2023].

องค์การจัดการน้ำเสีย. (2024). รายงานความยั่งยืนประจำปี 2567 [Sustainability report 2024].

องค์การจัดการน้ำเสีย. (2025). รายงานความยั่งยืนประจำปี *2568* [Sustainability report 2025].