



ISSN: 2985-2366 (Online)

วารสารการบริหาร การจัดการ และการพัฒนาที่ยั่งยืน  
Journal of Administration Management and Sustainable Development

Homepage: <https://so15.tci-thaijo.org/index.php/jamsd>

e-mail: [jamsdonline@gmail.com](mailto:jamsdonline@gmail.com)



## ผลของความรู้ด้าน ESG ต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยง ESG ของผู้ตรวจสอบ ภายในภายใต้มาตรฐาน IFRS S1 และ IFRS S2 ในประเทศไทย

### The impact of ESG knowledge on internal auditors' capability to assess ESG risks under IFRS S1 and IFRS S2 in Thailand

วิรดา เกตุพันธุ์<sup>1</sup> ลัทธิพร สวราชย์<sup>2\*</sup> นพวรรณ เสมวิมล<sup>3</sup>

Wirada Ketphan<sup>1</sup>, Lovepon Savaraj<sup>2\*</sup>, Noppawan Semvimol<sup>3</sup>

<sup>1</sup>คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

<sup>2</sup>ภาควิชาบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

<sup>3</sup>ภาควิชาวิทยาศาสตร์สิ่งแวดล้อม คณะสิ่งแวดล้อม มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์

<sup>1</sup>Faculty of Business Administration, Kasetsart University

<sup>2</sup>Department of Accounting, Faculty of Business Administration, Kasetsart University

<sup>3</sup>Department of Environment Science, Faculty of Environment, Kasetsart University

\*Corresponding author's e-mail: [wirada.ke@ku.th](mailto:wirada.ke@ku.th)<sup>1</sup>, [lovepon.s@ku.th](mailto:lovepon.s@ku.th)<sup>2\*</sup>, [noppawan.sem@ku.th](mailto:noppawan.sem@ku.th)<sup>3</sup>

Received: November 04, 2025

Revised: November 20, 2025

Accepted: November 25, 2025

#### บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มุ่งศึกษาผลของความรู้ด้าน ESG ของผู้ตรวจสอบภายในต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยง ESG ภายใต้มาตรฐาน IFRS S1, IFRS S2 และกรอบ COSO ESG โดยศึกษาระดับความรู้ของผู้ตรวจสอบภายใน ความสามารถในการประเมินระดับความเสี่ยงและการจำแนกประเภทความเสี่ยง รวมถึงเปรียบเทียบความแตกต่างของกลุ่มที่มีระดับความรู้สูง ปานกลางและต่ำ โดยกลุ่มตัวอย่างคือผู้ตรวจสอบภายในที่ถือวุฒิปัตรี CPIAT จำนวน 200 คน เครื่องมือการวิจัยประกอบด้วยแบบสอบถามวัดระดับความเชื่อมั่น แบบทดสอบความรู้แบบถูก-ผิด (objective test) และแบบทดสอบตามสถานการณ์ (scenario-based) การวิเคราะห์ข้อมูลใช้สถิติเชิงพรรณนาและสถิติเชิงอนุมาน (MANOVA, ANOVA และ Post Hoc) เพื่อเปรียบเทียบผลการประเมินความเสี่ยงระหว่างกลุ่มที่มีระดับความรู้แตกต่างกัน ผลการวิจัยพบว่า ระดับความรู้ด้าน

ESG มีผลต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยง ESG อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ โดยกลุ่มที่มีความรู้สูงสามารถประเมินระดับความเสี่ยงและจำแนกประเภทความเสี่ยงได้ถูกต้องกว่ากลุ่มความรู้ปานกลางและต่ำอย่างมีนัยสำคัญ นอกจากนี้พบว่าระดับความเชื่อมั่นสูงไม่สอดคล้องกับคะแนนความรู้จริงซึ่งอยู่ในระดับปานกลาง สะท้อนถึงช่องว่างด้านความรู้ของผู้ตรวจสอบภายใน งานวิจัยนี้ชี้ให้เห็นว่าความรู้ด้าน ESG เป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อคุณภาพของการประเมินความเสี่ยงตามกรอบมาตรฐาน IFRS S1 และ IFRS S2 ซึ่งสะท้อนความจำเป็นในการเสริมสร้างทักษะและความรู้ด้าน ESG เพื่อรองรับการเปิดเผยข้อมูลความยั่งยืนตามมาตรฐานสากลในอนาคตอันใกล้

**คำสำคัญ:** ผู้ตรวจสอบภายใน, ความรู้ด้าน ESG, การประเมินความเสี่ยง ESG

### Abstract

This study examines the effect of internal auditors' ESG knowledge on their ability to assess ESG-related risks under IFRS S1, IFRS S2, and the COSO ESG framework. The research investigates internal auditors' level of ESG knowledge, their capability to evaluate risk severity, and their accuracy in classifying ESG risk types, as well as comparing differences among groups with high, moderate, and low knowledge levels. The sample consists of 200 internal auditors holding CPIAT certification. The research instruments include a perception-based confidence scale, an objective ESG knowledge test (true/false), and scenario-based assessment items. Descriptive statistics and inferential analyses (MANOVA, ANOVA, and Post Hoc tests) were employed to compare risk-assessment performance among knowledge-level groups. The results indicate that ESG knowledge significantly influences internal auditors' ability to assess ESG risks. Auditors with higher knowledge levels demonstrated more accurate risk-level evaluations and risk-type classifications than those with moderate or low knowledge. The results also show a difference between perceived knowledge and actual knowledge scores. Confidence levels are high, but objective knowledge is only moderate, which shows a big knowledge gap. This study underscores that ESG knowledge is a critical determinant of the quality of ESG risk assessment under IFRS S1 and IFRS S2. The results emphasize the need to strengthen internal auditors' ESG competencies to support future sustainability reporting in alignment with emerging international standards.

**Keywords:** internal auditor, ESG knowledge, ESG risk assessment

### ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ในหลายปีที่ผ่านมา ประเด็นด้านสิ่งแวดล้อมได้ขยายจากข้อกังวลเชิงสังคมไปสู่ความเสี่ยงเชิงระบบระดับโลก Annual Report ของ World Economic Forum (2022) ระบุว่า ความเสี่ยงด้านสภาพภูมิอากาศจะเป็นหนึ่งในความเสี่ยงที่มีโอกาสเกิดสูงและมีผลกระทบรุนแรงที่สุดภายใน 10 ปีข้างหน้า ส่งผลให้ประเด็นด้านสิ่งแวดล้อมถูกบูรณาการเข้าสู่กลยุทธ์ธุรกิจโดยตรง ภาคเอกชนทั่วโลกจึงเริ่มปรับระบบการกำกับดูแล การบริหารความเสี่ยง และการเปิดเผยข้อมูลให้สอดคล้องกับความคาดหวังของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียและนักลงทุน โดยจากการสำรวจของ KPMG (2024) พบว่า 96% ของบริษัท G250 ได้มี

การจัดทำรายงานด้านความยั่งยืนแล้ว และกว่า 41% ได้ผูกตัวชี้วัดด้านความยั่งยืนเข้ากับผลตอบแทนของผู้บริหาร ซึ่งสะท้อนว่า ESG ไม่ได้เป็นเพียงเครื่องมือด้านความโปร่งใส แต่กลายเป็นส่วนหนึ่งของโมเดลธุรกิจที่ขับเคลื่อนคุณค่าระยะยาวขององค์กร และเพื่อให้ข้อมูลด้านความยั่งยืนสามารถเปรียบเทียบได้ในระดับสากล คณะกรรมการมาตรฐานความยั่งยืนระหว่างประเทศ (ISSB) จึงได้พัฒนามาตรฐาน IFRS S1 และ IFRS S2 ขึ้นโดย IFRS S1 มุ่งเน้นข้อมูลความยั่งยืนที่มีผลกระทบต่อฐานะการเงินและผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการ ขณะที่ IFRS S2 ครอบคลุมการเปิดเผยข้อมูลด้านสภาพภูมิอากาศโดยเฉพาะ ทำให้องค์กรต้องมีระบบควบคุมภายในและกระบวนการประเมินความเสี่ยงที่มีความเข้มแข็งมากขึ้นเพื่อสนับสนุนข้อมูลที่เปิดเผยภายใต้รายงานรูปแบบใหม่ (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2567) ผู้ตรวจสอบภายในจึงถือเป็นกลไกสำคัญในการรับรองความน่าเชื่อถือของข้อมูล รวมถึงการประเมินความเสี่ยงและคุณภาพของข้อมูล ESG โดยจำเป็นต้องอาศัยความรู้ด้าน ESG ที่ถูกต้องและเพียงพอเพื่อประเมินผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อองค์กรได้อย่างเหมาะสม งานวิจัยที่ผ่านมาชี้ว่าความพร้อมด้าน ESG ของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของการเปิดเผยข้อมูล ESG และความรู้ด้านสิ่งแวดล้อมเป็นปัจจัยสำคัญต่อประสิทธิผลของการประเมินความเสี่ยงและการกำกับดูแลด้านความยั่งยืน ซึ่งสะท้อนว่าความรู้ด้าน ESG เป็นองค์ประกอบสำคัญของคุณภาพงานตรวจสอบภายใน (Bonrath et al., 2022; Nur et al., 2024)

อย่างไรก็ตาม ภายใต้การเตรียมความพร้อมสำหรับการบังคับใช้ IFRS S1 และ IFRS S2 ในประเทศไทยในปี 2569 (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2567) ยังไม่พบหลักฐานเชิงประจักษ์ว่าผู้ตรวจสอบภายในไทยมีระดับความรู้ด้าน ESG เพียงพอหรือไม่ และความรู้ที่ส่งผลต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยง ESG ตามมาตรฐานใหม่อย่างไร ช่องว่างข้อมูลดังกล่าวจึงเป็นประเด็นปัญหาที่มีความสำคัญและเป็นที่มาของงานวิจัยนี้ซึ่งมุ่งตอบคำถามว่าระดับความรู้ด้าน ESG ส่งผลต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยง ESG ของผู้ตรวจสอบภายในภายใต้มาตรฐาน IFRS S1 และ IFRS S2 หรือไม่

### วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาความเชื่อมั่นและระดับความรู้ด้าน ESG ของผู้ตรวจสอบภายในภายใต้กรอบมาตรฐาน IFRS S1, IFRS S2 และ COSO ESG
2. เพื่อวิเคราะห์ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในในการประเมินระดับความเสี่ยงและการจำแนกประเภทความเสี่ยงด้าน ESG
3. เพื่อวิเคราะห์ความแตกต่างของระดับความรู้ด้าน ESG ที่แตกต่างกันต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยงด้าน ESG

### การทบทวนวรรณกรรม

การทบทวนวรรณกรรมสำหรับงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยได้ศึกษาทฤษฎี แนวคิด และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการสร้างกรอบแนวคิดและสมมติฐานของการวิจัย โดยมุ่งเน้นศึกษาประเด็นที่เกี่ยวข้องนี้ ผู้วิจัยได้รวบรวมและทบทวนแนวคิดและทฤษฎีรวมถึงผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องทั้งในประเทศและต่างประเทศเพื่อกำหนดเป็นกรอบแนวคิดและสมมติฐานงานวิจัย

#### กรอบสากลที่ผลักดันการพัฒนามาตรฐานด้านความยั่งยืน

มาตรฐานด้านความยั่งยืนในระดับสากลสามารถย้อนรอยกลับไปยังแนวคิดพื้นฐานจากองค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (OECD) ซึ่งวางหลักการ polluter pays principle หรือผู้ก่อมลพิษต้องเป็นผู้จ่ายไว้อย่างชัดเจน โดยระบุว่าผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบต้นทุนในการป้องกัน ควบคุม และฟื้นฟูผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม หลักการนี้ทำให้

ผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมถูกแปลงเป็นต้นทุนทางธุรกิจและจึงเชื่อมโยงกับกลยุทธ์ การเงิน และการประเมินความเสี่ยงขององค์กรโดยตรง เช่น การจัดสรรงบประมาณเพื่อลดการปล่อยคาร์บอน หรือภาษีสิ่งแวดล้อม (OECD, n.d.) และเมื่อนโยบายและความคาดหวังต่อความโปร่งใสเพิ่มสูงขึ้น การรายงานด้านความยั่งยืนได้ถูกยกระดับจากความสำเร็จไปสู่กรอบมาตรฐานโดย Global Reporting Initiative (GRI) ซึ่งเน้นการเปิดเผยผลกระทบด้านเศรษฐกิจ สังคม และสิ่งแวดล้อมแก่ผู้มีส่วนได้เสียทุกกลุ่ม เพื่อให้ข้อมูลที่เปิดเผยมีความโปร่งใส เปรียบเทียบได้ และครอบคลุมผลกระทบอย่างเป็นระบบ (Meehan, 2015) จนกระทั่งในปัจจุบัน มาตรฐานด้านความยั่งยืนถูกยกระดับอีกขั้นสู่มิติความเกี่ยวข้องทางการเงินผ่านมาตรฐาน ISSB ของ IFRS ซึ่งมุ่งเน้นข้อมูล ESG ที่มีผลกระทบต่อมูลค่ากิจการ ความเสี่ยง และการตัดสินใจลงทุนของนักลงทุน โดยเฉพาะมาตรฐาน IFRS S1 และ IFRS S2 ที่กำหนดให้ข้อมูลด้านความยั่งยืนเป็นส่วนหนึ่งของการรายงานทางการเงินอย่างเป็นทางการ

### IFRS S1 และ IFRS S2

IFRS S1 และ IFRS S2 เป็นมาตรฐานการรายงานด้านความยั่งยืนที่จัดทำโดยคณะกรรมการมาตรฐานความยั่งยืนระหว่างประเทศ หรือ International Sustainability Standards Board (ISSB) โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างกรอบการรายงานที่ครอบคลุมและสอดคล้องในระดับสากล เพื่อช่วยให้บริษัทสามารถเปิดเผยข้อมูลด้านความยั่งยืนและสภาพภูมิอากาศอย่างเป็นระบบและโปร่งใสเพื่อช่วยให้นักลงทุนสามารถประเมินมูลค่าขององค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ (IFRS Foundation, 2023) โดยมาตรฐานแรกของ ISSB ซึ่งมี 2 มาตรฐานหลัก ได้แก่

1. IFRS S1: เน้นการเปิดเผยข้อมูลความเสี่ยงและโอกาสที่เกี่ยวข้องกับความยั่งยืน (sustainability) โดยครอบคลุมทุกมิติของ ESG ซึ่งส่งผลกระทบต่อสถานะทางการเงินและการดำเนินธุรกิจ โดยมี 3 หลักการสำคัญ คือ ความครอบคลุมของข้อมูล การเชื่อมโยงกับข้อมูลทางการเงิน และโครงสร้างรายงานที่ต้องครอบคลุม 4 มิติ
2. IFRS S2: เน้นเฉพาะเจาะจงในเรื่องความเสี่ยงและโอกาสที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศ (climate change) และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อการดำเนินธุรกิจ ซึ่งถือเป็นหัวใจสำคัญของ ISSB โดยเน้นที่ 3 เรื่องหลัก ได้แก่ 1) การเปิดเผยความเสี่ยงและโอกาสด้านสภาพภูมิอากาศ 2) การวิเคราะห์ผลกระทบเชิงกลยุทธ์ 3) การเปิดเผยข้อมูลการปล่อยก๊าซเรือนกระจก (GHG Emissions) ครอบคลุม Scope ที่ 1-3

มาตรฐานทั้งสองจึงเป็นจุดเปลี่ยนสำคัญที่ทำให้ข้อมูลด้าน ESG กลายเป็นข้อมูลมีสาระสำคัญทางการเงินและเป็นฐานข้อมูลเชิงหลักฐานในการประเมินความเสี่ยงธุรกิจในยุคปัจจุบัน (IFRS, 2023)

### การบริหารความเสี่ยงขององค์กรที่เกี่ยวข้องกับ ESG (COSO ESG)

การบริหารความเสี่ยงนับเป็นหัวใจสำคัญของการดำเนินธุรกิจในยุคปัจจุบันภายใต้ความผันผวนของเศรษฐกิจโลก แนวโน้มด้านความเสี่ยงของธุรกิจได้เปลี่ยนแปลงไปสู่ความเสี่ยงที่มีความซับซ้อนมากขึ้น โดยเฉพาะความเสี่ยงด้านสิ่งแวดล้อม สังคม และธรรมาภิบาล (ESG) ซึ่งมีผลต่อขีดความสามารถในการแข่งขัน ความเชื่อมั่นของผู้ลงทุน และความยั่งยืนขององค์กรในระยะยาว (ชยาภา ขยาวีวัฒนาวงศ์, 2561) COSO ESG จึงได้กำเนิดขึ้นเพื่อให้ ESG บูรณาการอยู่ในกระบวนการบริหารความเสี่ยงทั้งองค์กรผ่าน 5 องค์ประกอบหลัก ได้แก่ 1) การกำกับดูแลและวัฒนธรรม 2) กลยุทธ์และวัตถุประสงค์ 3) การดำเนินงานและการตอบสนองความเสี่ยง 4) การติดตามและปรับปรุง และ 5) สารสนเทศ การสื่อสาร และการรายงาน (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2565) ซึ่งช่วยให้องค์กรสามารถเชื่อมโยง ESG กับคุณค่าทางธุรกิจ การกำกับดูแล และความโปร่งใสด้านข้อมูลได้อย่างเป็นระบบ แนวทางดังกล่าวชี้ให้เห็นว่าการจัดการความเสี่ยงด้าน ESG ไม่ควรถูกมองเป็นเพียงภาระด้านการรายงาน แต่เป็นส่วนหนึ่งของการสร้างความได้เปรียบเชิงกลยุทธ์ในระยะยาว และเป็นฐานข้อมูลสำคัญสำหรับการยกระดับความเชื่อถือได้ของข้อมูลด้านความยั่งยืนภายใต้กรอบมาตรฐานสากล เช่น IFRS S1 และ IFRS S2

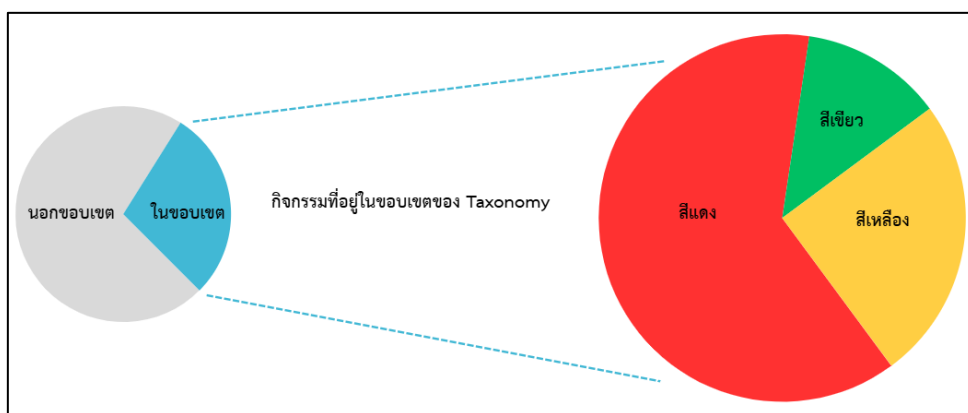
### โมเดลสามด้าน (Three Lines Model)

โมเดลสามด้านเป็นกรอบการกำกับดูแลที่มุ่งเน้นทั้งการสร้างคุณค่าและการปกป้องคุณค่าโดยเชื่อมโยงการบริหารความ

เสี่ยงและการควบคุมภายในเข้ากับเป้าหมายความยั่งยืนขององค์กร แตกต่างจากกรอบเดิมที่มุ่งเน้นเฉพาะการป้องกันความเสี่ยง โดยในการบริหารความเสี่ยง ESG โมเดลนี้ถือเป็นกรอบสำคัญที่ช่วยบูรณาการประเด็นด้านสิ่งแวดล้อม สังคม และธรรมาภิบาล เข้าสู่กระบวนการทำงานขององค์กร โดยด้านที่หนึ่งบริหารความเสี่ยง ESG ในระดับปฏิบัติการ ด้านที่สองออกแบบและสนับสนุนการกำกับดูแล ESG ให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล และด้านที่สามหรือผู้ตรวจสอบภายใน ทำหน้าที่ประเมินความเสี่ยงด้าน ESG อย่างเป็นอิสระเพื่อสร้างความเชื่อมั่นให้แก่คณะกรรมการและผู้มีส่วนได้เสีย (สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย, 2563) ทั้งนี้ สอดคล้องกับนโยบายของ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่กำหนดให้บริษัทจดทะเบียนต้องเปิดเผยข้อมูลด้านความยั่งยืนตามมาตรฐานสากลภายในปี 2569 (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2567) โมเดลสามด้านจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการเตรียมความพร้อมขององค์กรในประเทศไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในด้านการสนับสนุนผู้บริหารและคณะกรรมการให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ด้านการกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องกับ ESG ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในขณะเดียวกัน ผู้ตรวจสอบภายในในฐานะด้านที่สามยังทำหน้าที่เป็นผู้ให้ความเชื่อมั่นอิสระและเป็นพันธมิตรเชิงกลยุทธ์ (strategic partner) ที่ช่วยให้องค์กรบรรลุเป้าหมายด้านความยั่งยืนและการสร้างคุณค่าในระยะยาว

#### การยกระดับการเปิดเผยข้อมูลความยั่งยืนในประเทศไทย

ในบริบทประเทศไทย การขับเคลื่อนภาคธุรกิจสู่เป้าหมาย Net Zero ทำให้ความสำคัญของ ESG เพิ่มสูงขึ้น ธนาคารแห่งประเทศไทยจึงพัฒนา Thailand Taxonomy เพื่อเป็นเกณฑ์กลางในการจัดลำดับกิจกรรมทางเศรษฐกิจว่าใดเข้าข่ายสนับสนุนการเปลี่ยนผ่านสู่เศรษฐกิจคาร์บอนต่ำ โดยสถาบันการเงินสามารถใช้กรอบดังกล่าวในการประเมินความสามารถของผู้ประกอบการในการเข้าถึงแหล่งเงินทุนและระดับความยั่งยืนของกิจกรรมทางธุรกิจได้อย่างเป็นระบบ



ภาพที่ 1 การจัดกลุ่มกิจกรรมตาม Taxonomy  
ที่มา: ธนาคารแห่งประเทศไทย (2568)

โดย Thailand Taxonomy ใช้ระบบสัญญาณไฟจราจรในการจำแนกกิจกรรมออกเป็น 3 กลุ่ม ได้แก่

1. กิจกรรมสีเขียว ซึ่งจะสอดคล้องกับเป้าหมายด้านสิ่งแวดล้อมและการปล่อยคาร์บอนสุทธิเป็นศูนย์
2. กิจกรรมสีเหลือง ซึ่งเป็นกิจกรรมที่อยู่ในช่วงเปลี่ยนผ่าน เทคโนโลยีที่นำมาใช้เพื่อยกระดับผลกระทบด้านสภาพภูมิอากาศและสิ่งแวดล้อมของกิจกรรมนั้น ๆ รวมถึงเงินทุนที่จัดหาเพื่อดำเนินมาตรการเหล่านี้จะถือเป็นเงินทุนเพื่อการเปลี่ยนผ่านเช่นกัน
3. กิจกรรมสีแดง เป็นกิจกรรมที่ไม่สอดคล้องกับเส้นทางการปล่อยก๊าซเรือนกระจกสุทธิเป็นศูนย์

4. นอกขอบเขต กิจกรรมที่มีนัยสำคัญต่อการเปลี่ยนแปลงสภาพภูมิอากาศน้อยและไม่มีเกณฑ์ที่อ้างอิงตามหลักการทางวิทยาศาสตร์ ทำให้ไม่มีข้อพิจารณาใดๆ เกี่ยวกับกิจกรรมดังกล่าวใน Taxonomy และควรรายงานในเอกสารเปิดเผยข้อมูลว่าอยู่นอกขอบเขต (ธนาคารแห่งประเทศไทย, 2568)

ในเชิงปฏิบัติ Thailand Taxonomy ทำให้ภาคเอกชนต้องบริษัทต้องแยกกิจกรรมออกมาให้ได้เพื่อพิสูจน์ความสอดคล้องตามเกณฑ์ ในขณะที่กิจกรรมที่ไม่เข้าเกณฑ์จะถูกจำกัดการเข้าถึงเงินทุน ส่งผลให้ความยั่งยืนกลายเป็นปัจจัยด้านต้นทุนทางการเงินและผลของ Taxonomy จะเชื่อมโยงนำไปสู่การยกระดับมาตรฐานการเปิดเผยข้อมูลในประเทศไทยผ่าน IFRS S1 และ IFRS S2 ซึ่ง ก.ล.ต. ได้กำหนดแผนการนำมาตรฐาน IFRS S1 และ IFRS S2 มาใช้ในประเทศไทยตามเอกสาร ISSB Roadmap โดยบูรณาการเข้ากับ 56-1 One Report – S เพื่อให้ข้อมูลด้านความยั่งยืนกลายเป็นข้อมูลที่มีสาระสำคัญทางการเงินซึ่งต้องเปิดเผยอย่างโปร่งใสและตรวจสอบได้ โดยจะเริ่มบังคับใช้ในปี 2569 นี้ (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2568)

### งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

หลายงานวิจัยชี้ให้เห็นว่าความรู้ด้าน ESG ของผู้ตรวจสอบภายในเป็นองค์ประกอบสำคัญที่กำหนดคุณภาพของการประเมินความเสี่ยง ESG และการเปิดเผยข้อมูลความยั่งยืนขององค์กรอย่างมีนัยสำคัญ โดย Bonrath et al. (2022) พบว่าองค์กรที่มีผู้ตรวจสอบภายในซึ่งมีความพร้อมด้าน ESG สูง มักเปิดเผยข้อมูล ESG มากกว่าและสามารถให้ความมั่นใจต่อข้อมูลได้ดีกว่า แสดงถึงบทบาทสำคัญของความรู้ด้าน ESG ต่อคุณภาพของงานตรวจสอบภายใน และงานวิจัยของ Nur et al. (2024) ยังสนับสนุนว่าผู้ตรวจสอบภายในมีส่วนสำคัญในการกำกับดูแล การจัดการความเสี่ยง และการควบคุมด้านสิ่งแวดล้อม โดยทักษะด้าน ESG ช่วยให้องค์กรลดความเสี่ยงด้านกฎหมาย ชื่อเสียง และเพิ่มประสิทธิภาพทรัพยากร ขณะเดียวกันงานวิจัยของ Soh และ Martinov-Bennie (2015) กล่าวว่าผู้ตรวจสอบภายในมองว่าบทบาทด้าน ESG โดยเฉพาะด้านสิ่งแวดล้อมจะมีความสำคัญเพิ่มขึ้น แต่ความรู้ด้านสิ่งแวดล้อมยังต้องได้รับการพัฒนาเพิ่มเติมเพื่อรองรับความต้องการที่สูงขึ้นในอนาคต ESG auditing เป็นส่วนสำคัญของกระบวนการให้ความเชื่อมั่นต่อความยั่งยืน ซึ่งต้องอาศัยความรู้ด้าน ESG ทั้งในเชิงข้อมูลและกฎหมายเพื่อให้การรายงานมีความน่าเชื่อถือ การขาดความรู้จึงอาจทำให้การประเมินความเสี่ยงและการให้ความมั่นใจขาดความถูกต้องได้ เช่นเดียวกับงานของ Shih et al. (2006) ที่พบว่าคุณภาพการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อมแตกต่างกันตามระดับความรู้ด้านมาตรฐานสิ่งแวดล้อมของผู้ตรวจสอบภายในในแต่ละอุตสาหกรรม

### ทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ทฤษฎีแรงกดดันเชิงสถาบัน (Institutional Theory) Institutional Theory อธิบายว่าองค์กรไม่ได้ดำเนินการเพียงเพื่อผลทางเศรษฐกิจ แต่ยังต้องปรับตัวตามแรงกดดันจากสถาบัน กฎเกณฑ์ และบรรทัดฐานทางสังคม เพื่อสร้างความชอบธรรมและความน่าเชื่อถือ ในบริบทนี้คือ IFRS S1 และ IFRS S2 ซึ่งองค์กรจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูล ESG ตามเกณฑ์ ไม่ใช่เพราะสมัครใจ แต่เพราะกลายเป็นกฎสากลที่บริษัทต้องปฏิบัติตามเพื่อให้ได้รับการยอมรับ อย่างไรก็ตาม องค์กรที่เผชิญแรงกดดันคล้ายกันอาจตอบสนองแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับทรัพยากร โครงสร้าง และภายในองค์กรเอง (Delmas & Toffel, 2019) ดังนั้น ทฤษฎีสถาบันจึงเป็นกรอบสำคัญในการทำความเข้าใจว่าปัจจัยภายนอกกำหนดพฤติกรรมด้านสิ่งแวดล้อมขององค์กรอย่างไร และเหตุใดองค์กรจึงเลือกใช้มาตรการ ESG ที่แตกต่างกัน แม้อยู่ในบริบทสถาบันที่คล้ายคลึงกัน

ทฤษฎีผู้มีส่วนได้เสีย (Stakeholder Theory) ธุรกิจต้องคำนึงถึงผู้มีส่วนได้ส่วนเสียทุกฝ่าย ไม่ว่าจะเป็นพนักงาน ลูกค้า ซัพพลายเออร์ ชุมชน หรือรัฐบาล Mitchell et al. (1997) กล่าวว่าบริษัทควรให้ความสนใจไม่เพียงแต่เจ้าของเท่านั้นแต่ยังรวมถึงบุคคลและกลุ่มอื่น ๆ ที่อาจได้รับผลกระทบจากสิ่งที่บริษัททำ ซึ่งชี้ให้เห็นว่าผู้คนที่มีความสำคัญที่ได้รับการปฏิบัติอย่างยุติธรรมและต้องการความสนใจอย่างรวดเร็วควรได้พิจารณาว่าสำคัญโดยแนวคิดคือการค้นหาว่าใครสำคัญกับบริษัทจริง ๆ แนวคิดนี้ส่งผลให้มองว่าบริษัทคือเครือข่ายของกลุ่มที่มีความคาดหวังแตกต่างกัน ซึ่งต้องได้รับการตอบสนองอย่างเป็นธรรมและ

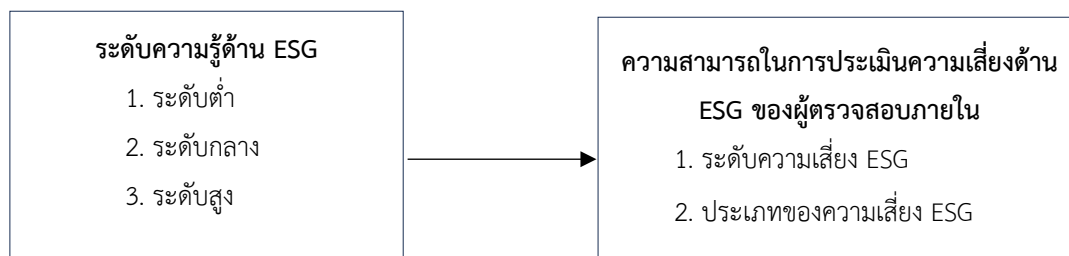
โปร่งใส การนำทฤษฎีผู้มีส่วนได้ส่วนเสียมาใช้จึงมีผลโดยตรงต่อการบริหารจัดการ ESG ขององค์กร (Gaonkar & Chetty, 2020) เมื่อมาตรฐานการรายงานความยั่งยืน เช่น IFRS S1 และ IFRS S2 เริ่มมีผลบังคับใช้ ความคาดหวังของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย โดยเฉพาะนักลงทุน เจ้าหนี้ หน่วยงานกำกับดูแล และสังคมยิ่งเพิ่มสูงขึ้น องค์กรจึงต้องรายงานข้อมูล ESG ที่ตรวจสอบได้ โปร่งใส และเชื่อมโยงกับผลการดำเนินงานจริง เพื่อสร้างความเชื่อมั่นต่อข้อมูลที่เปิดเผย ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญในการรักษาความสัมพันธ์กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียและเสริมสร้างความยั่งยืนในระยะยาว (Freeman & Dmytriye , 2017)

ทฤษฎีอคติทางการรับรู้และการใช้ดุลยพินิจเชิงวิชาชีพ (Cognitive Bias and Professional Judgment Theory) ทฤษฎีนี้ อธิบายว่าการตัดสินใจของผู้ตรวจสอบภายในได้รับอิทธิพลจากอคติทางจิตวิทยาและการประเมินความสามารถของตนเอง มากกว่าการใช้เหตุผลเชิงตรรกะเพียงอย่างเดียว โดยงานของ Owhoso & Weickgenannt (2009) พบว่าผู้ที่มีความรู้ต่ำมักประเมินตนเองสูงเกินจริง สอดคล้องกับ Dunning-Kruger Effect (Kruger & Dunning, 1999) ที่ชี้ว่าบุคคลที่มีความรู้จำกัดมักไม่สามารถประเมินความรู้ของตนเองได้อย่างแม่นยำ ขณะเดียวกัน Nelson (2009) ระบุว่าดุลยพินิจเชิงวิชาชีพต้องอาศัย ทั้งความรู้ ประสบการณ์ และความระมัดระวังเชิงจิตวิทยา ซึ่งหากขาดความรู้เชิงเทคนิค โดยเฉพาะประเด็นที่ซับซ้อนอย่าง มาตรฐานด้าน ESG อาจทำให้เกิดการประเมินความเสี่ยงคลาดเคลื่อน แนวคิดนี้ช่วยอธิบายช่องว่างระหว่าง “การรับรู้ว่าตนเองรู้” และ “ความรู้จริง” ของผู้ตรวจสอบภายใน ในช่วงที่องค์กรต้องปรับตัวสู่มาตรฐาน IFRS S1 และ IFRS S2 จึงสะท้อนความจำเป็นของการเสริมสร้างทักษะและความรู้เชิงลึกเพื่อยกระดับคุณภาพดุลยพินิจด้านความเสี่ยงและความยั่งยืน

จากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่ผ่านมาพบว่า ผู้ตรวจสอบภายในมีบทบาทสำคัญต่อการการเปิดเผยข้อมูล และการประเมินความเสี่ยงขององค์กร หากผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้และความเข้าใจไม่เพียงพอ จะสามารถประเมินความเสี่ยงที่ซับซ้อนได้ยากและเสนอแนวทางในการพัฒนาองค์กรให้มีความยั่งยืนได้ยากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในปัจจุบันที่ประเด็นด้าน ESG เข้ามามีบทบาททางธุรกิจเพิ่มขึ้น รวมถึงในประเทศไทยที่อยู่ระหว่างการปรับใช้มาตรฐานการรายงานความยั่งยืนฉบับใหม่ในปี พ.ศ. 2569 (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, 2567)

**กรอบแนวคิดการวิจัย**

งานวิจัยฉบับนี้มุ่งศึกษาว่า ระดับความรู้ด้าน ESG ของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยงด้าน ESG อย่างไร โดยใช้กรอบมาตรฐานสากล ได้แก่ IFRS S1, IFRS S2 และ COSO ESG เป็นพื้นฐานในการกำหนดตัวแปรต้นและตัวแปรตาม โดยมีกรอบแนวคิดการวิจัย ดังรูปภาพที่ 2



ภาพที่ 2 กรอบแนวคิดการวิจัย

กรอบแนวคิดนี้แสดงให้เห็นความสัมพันธ์ระหว่างความรู้ด้าน ESG ของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยงด้าน ESG ของผู้ตรวจสอบภายใน ทั้งนี้จากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง ผู้วิจัยจึงได้กำหนดสมมติฐานการศึกษาไว้ดังนี้

H1: ระดับความรู้ด้าน ESG ต่างกันจะมีความสามารถในการประเมินความเสี่ยงด้าน ESG ต่างกัน

H1a: ระดับความรู้ด้าน ESG ต่างกันส่งผลให้ความสามารถในการประเมินระดับความเสี่ยง ESG แตกต่างกัน

H1b: ระดับความรู้ด้าน ESG ต่างกันส่งผลให้ความสามารถในการจำแนกประเภทของความเสี่ยง ESG แตกต่างกัน

แม้ว่าสมมติฐานหลักของการวิจัยจะมุ่งเปรียบเทียบผลของระดับความรู้ต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยง ESG ของผู้ตรวจสอบภายใน แต่ผู้วิจัยยังสำรวจระดับความเชื่อมั่นในการรับรู้ของผู้ตรวจสอบภายในต่อบทบาทของตนในการสนับสนุนการประเมินและการรายงานตาม IFRS S1 และ IFRS S2 ด้วย ซึ่งแม้ไม่ใช่ส่วนของสมมติฐานหลัก แต่จะช่วยให้ทวนศรัทธภาพโดยรวมในการปรับตัวสู่ระบบการรายงานด้านความยั่งยืนตามกรอบ ISSB อย่างครอบคลุมยิ่งขึ้น

## วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นการศึกษาเรื่อง ผลของความรู้ด้าน ESG ต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยง ESG ของผู้ตรวจสอบภายในภายใต้มาตรฐาน IFRS S1 และ IFRS S2 ในประเทศไทย โดยเป็นการวิจัยเชิงสำรวจ (survey research) มีวัตถุประสงค์เพื่อสำรวจระดับความรู้ด้าน ESG และวิเคราะห์ความสามารถในการประเมินความเสี่ยงด้าน ESG ของผู้ตรวจสอบภายในว่าสอดคล้องกับความรู้จริงหรือไม่ โดยมีรายละเอียดและวิธีการวิจัย ดังนี้

### 1. ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ผู้วิจัยเลือกประชากรผู้ตรวจสอบภายในประเทศไทยที่มีวุฒิปริญญาตรีหรือสูงกว่าในประเทศไทย CPIAT พบว่ามีประชากรที่มีวุฒิปริญญาตรีจำนวน 451 คน (ข้อมูลจากรายชื่อของผู้ถือวุฒิปริญญาตรี CPIAT ณ วันที่ 15 สิงหาคม 2568) โดยผู้วิจัยอ้างอิงการคำนวณขนาดกลุ่มตัวอย่าง (sample size) สำหรับการวิจัยจากประชากรที่ทราบขนาดคำนวณโดยใช้สูตรของ Yamane (1967) ทำให้ได้ขนาดกลุ่มตัวอย่างที่ยอมรับได้ต้องไม่น้อยกว่า 212 คน และเก็บข้อมูลจริงได้ 200 คน จึงจะสามารถประมาณค่าร้อยละโดยมีความผิดพลาดไม่เกินร้อยละ 5 ที่ระดับความเชื่อมั่นร้อยละ 95

### 2. เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ใช้แบบสอบถาม (questionnaire) เป็นเครื่องมือหลักในการเก็บรวบรวมข้อมูล โดยพัฒนาขึ้นจากการทบทวนวรรณกรรม มาตรฐานสากล และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้ประเมินความรู้ ความเข้าใจและความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในในการประเมินระดับความเสี่ยงด้าน ESG ทั้งนี้ คำตอบของผู้เชี่ยวชาญ 4 ท่านถูกใช้เป็นเกณฑ์มาตรฐาน (expert benchmark) สำหรับเปรียบเทียบการประเมินระดับความเสี่ยงของผู้ตรวจสอบภายใน โดยก่อนนำแบบสอบถามไปใช้จริงได้มีการตรวจสอบความตรงเชิงเนื้อหา (content validity) โดยผู้เชี่ยวชาญที่เป็นตรวจสอบภายในอาวุโสจำนวน 3 ท่าน เพื่อประเมินความสอดคล้องระหว่างข้อคำถามกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย ผลการประเมินพบว่าค่าดัชนีความสอดคล้องของแบบสอบถาม (Index of Item-Objective Congruence: IOC) พบว่าอยู่ในช่วง 0.67–1.00 ซึ่งสูงกว่าเกณฑ์ที่ยอมรับได้  $\geq 0.50$  แสดงว่าแบบสอบถามมีความสอดคล้องและครอบคลุมประเด็นที่ต้องการศึกษาอย่างเหมาะสมโดยแบบสอบถามแบ่งเป็น 2 ส่วน ได้แก่

ส่วนที่ 1 วัดความรู้และความเชื่อมั่นด้าน ESG ของผู้ตรวจสอบภายในประกอบด้วย

1) แบบวัดระดับความเชื่อมั่นในการรับรู้ด้าน ESG จำนวน 6 ข้อ ใช้รูปแบบมาตราประมาณค่า 5 ระดับ (Likert scale) เพื่อประเมินระดับความเชื่อมั่นและการรับรู้ด้านการเปิดเผยข้อมูลความยั่งยืนตามมาตรฐาน ISSB Roadmap

2) คำถามแบบทดสอบความรู้ (objective test) จำนวน 12 ข้อ เป็นแบบถูก-ผิด เพื่อวัดความรู้ด้าน ESG ตามเกณฑ์ของ COSO ESG และ ISSB Standards

3) คำถามสถานการณ์ (scenario-based questions) จำนวน 5 ข้อ เพื่อวัดความสามารถในการประเมินระดับความเสี่ยงและความสามารถในการจำแนกประเภทความเสี่ยง (เชิงกลยุทธ์ ปฏิบัติการ การเงิน และการปฏิบัติตามกฎระเบียบ) ตามกรอบการบริหารความเสี่ยงขององค์กร

ส่วนที่ 2 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม เช่น เพศ อายุ ระดับการศึกษา ตำแหน่งงาน และประสบการณ์ด้านการตรวจสอบภายใน โดยแบบสอบถามถูกจัดทำทั้งในรูปแบบออนไลน์ (Google Form) และเอกสาร เพื่อให้ผู้ตอบสามารถเลือกตอบได้ตามความสะดวกโดยไม่มีภาระระบุตัวตน จากนั้นนำข้อมูลทั้งหมดมารวบรวมและวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูป นอกจากนี้ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบความเชื่อมั่นของแบบสอบถามโดยวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์ครอนบาคแอลฟา (Cronbach's alpha coefficient) จากการทดลองกับกลุ่มตัวอย่างที่มีลักษณะใกล้เคียงกับกลุ่มประชากรจำนวน 30 คน เพื่อประเมินความสอดคล้องภายในของเครื่องมือวัด ทั้งนี้ กำหนดเกณฑ์ความเชื่อมั่นที่ค่ามากกว่า 0.70 ถือว่ายอมรับได้ (Hair et al., 2019) ผลการทดสอบแสดงว่าเครื่องมือทั้งหมดมีค่าความเชื่อมั่นสูงกว่าเกณฑ์ที่กำหนด แสดงถึงความเที่ยงและความเหมาะสมในการนำไปเก็บข้อมูลจริง ดังแสดงในตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ผลการทดสอบค่าสัมประสิทธิ์ครอนบาคแอลฟา

เครื่องมือวิจัย	จำนวนข้อ	ค่าความเชื่อมั่น
ความเชื่อมั่นของผู้ตรวจสอบภายใน	6	0.789
ความรู้เกี่ยวกับ ESG	12	0.728
การประเมินระดับของความเสี่ยง	5	0.709
การจำแนกประเภทความเสี่ยง	5	0.762

รวมถึงก่อนดำเนินการทดสอบ MANOVA ผู้วิจัยได้ตรวจสอบความสัมพันธ์เชิงพหุคูณ (multicollinearity) ระหว่างตัวแปรตามทั้งสองตัว ได้แก่ คะแนนประเมินระดับของความเสี่ยงและคะแนนการจำแนกประเภทความเสี่ยง ผลการวิเคราะห์พบว่าค่า Tolerance เท่ากับ 1.000 และค่า VIF เท่ากับ 1.000 ซึ่งอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้ ( $VIF < 5$ ) นอกจากนี้ค่าสหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตามมีค่าเท่ากับ  $r = .419$  ซึ่งต่ำกว่าเกณฑ์ .80 ดังนั้นจึงสามารถดำเนินการวิเคราะห์ MANOVA ได้อย่างเหมาะสม

### 3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

กระบวนการเก็บข้อมูลในครั้งนี้ ผู้วิจัยได้ใช้เครื่องมือในการเก็บข้อมูลเป็นแบบสอบถาม (questionnaire) ซึ่งเป็นแบบสอบถามปลายปิดโดยไม่มีภาระระบุตัวตน ไม่มีข้อมูลบ่งชี้ลักษณะเฉพาะตัว โดยที่ผู้วิจัยได้ทำการสร้างแบบสอบถามด้วย Google Form ในกรณีที่เป็นออนไลน์หรือนำเอกสารแบบสอบถามที่เป็นกระดาษนำไปให้กับอาสาสมัครตอบด้วยตัวเอง และนำข้อมูลที่ได้ทั้ง 2 แหล่งมาแปลงเป็นในรูปแบบของ Microsoft Excel จากนั้นทำการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยโปรแกรมสำเร็จรูป

### 4. การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลของการวิจัยครั้งนี้แบ่งออกเป็น 2 ส่วนหลัก ได้แก่

4.1 การกำหนดเกณฑ์มาตรฐาน (expert benchmarking) ผู้วิจัยได้เชิญผู้เชี่ยวชาญด้าน ESG และการตรวจสอบภายในจำนวน 4 ท่านมาตอบแบบสอบถามในลักษณะเดียวกับผู้ตรวจสอบภายใน เพื่อใช้คำตอบของผู้เชี่ยวชาญเป็นเกณฑ์มาตรฐานสำหรับเปรียบเทียบความถูกต้องของคำตอบในข้อคำถามแบบถูก-ผิด (objective test) และคำถามเชิงสถานการณ์ (scenario-based) โดยให้คะแนน 1 หากคำตอบตรงกับผู้เชี่ยวชาญ และ 0 หากไม่ตรงกับผู้เชี่ยวชาญ

4.2 การวิเคราะห์ทางสถิติ (statistical analysis) ประกอบด้วยสถิติเชิงพรรณนาและสถิติเชิงอนุมาน โดยสถิติเชิงพรรณนาใช้เพื่ออธิบายลักษณะทั่วไปของกลุ่มตัวอย่างและวิเคราะห์ระดับความเชื่อมั่นการรับรู้ด้าน ESG โดยใช้ค่าความถี่ (frequency) ร้อยละ (percentage) ค่าเฉลี่ย (mean) และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (S.D.) พร้อมการแปลผลตามมาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับของ Likert และสถิติเชิงอนุมานใช้เพื่อตรวจสอบสมมติฐานเกี่ยวกับความแตกต่างของระดับความรู้ด้าน IFRS S1 และ IFRS S2 ต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยง ESG โดยผู้วิจัยคำนวณคะแนนความรู้จากข้อสอบแบบถูก-ผิดและจัดกลุ่มเป็น 3 ระดับ (ต่ำ-กลาง-สูง) จากนั้นนำคะแนนการประเมินความเสี่ยงจากคำถามสถานการณ์ซึ่งครอบคลุมระดับของความเสี่ยงและการจำแนกประเภทความเสี่ยงมาทดสอบความแตกต่างระหว่างกลุ่มด้วยการวิเคราะห์ความแปรปรวนพหุคูณ (MANOVA) หากผล MANOVA แสดงความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ (Sig. < 0.05) จะทำการวิเคราะห์ต่อยอดด้วย ANOVA รายตัวเพื่อระบุว่าตัวแปรใดแตกต่าง และดำเนินการ Post Hoc test เพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างคู่กลุ่ม (ต่ำ-กลาง, กลาง-สูง, ต่ำ-สูง) โดยใช้ค่าเฉลี่ย ส่วนต่างของค่าเฉลี่ยและระดับนัยสำคัญเพื่ออธิบายว่ากลุ่มที่มีระดับความรู้สูงกว่ามีประสิทธิผลในการประเมินระดับความเสี่ยงสูงกว่ากลุ่มอื่นอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่

ผลการวิเคราะห์ดังกล่าวสะท้อนสมมติฐานหลักของการวิจัยว่า ระดับความรู้ด้าน ESG ต่างกันจะมีความสามารถในการประเมินความเสี่ยงด้าน ESG ต่างกันทั้งในเชิงระดับของความเสี่ยงและการจำแนกประเภทความเสี่ยง

#### ผลการวิจัย

ผลการวิจัยได้นำเสนอตามวัตถุประสงค์การวิจัย โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

##### 1. เพื่อศึกษาความเชื่อมั่นและระดับความรู้ด้าน ESG ของผู้ตรวจสอบภายในภายใต้กรอบมาตรฐาน IFRS S1, IFRS S2 และ COSO ESG

ผู้วิจัยได้ออกแบบแบบสอบถามในข้อที่ 1-6 โดยใช้มาตราส่วน Likert 5 ระดับ เพื่อวัดความคิดเห็นและทัศนคติของผู้ตอบประเด็นด้าน IFRS S1, IFRS S2, COSO ESG และบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในในการสนับสนุนการรายงานความยั่งยืน จากผลการวิเคราะห์พบว่าผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่มีความเชื่อมั่นในระดับความรู้และความเข้าใจในมาตรฐาน IFRS S1 และ IFRS S2 อยู่ในระดับค่อนข้างสูง ( $\bar{X} = 3.77$ , S.D. = 0.93) สะท้อนถึงการรับรู้ต่อการปรับตัวตามมาตรฐานสากลที่ประเทศไทยจะเริ่มบังคับใช้ในปี 2569 อย่างไรก็ตาม ความเข้าใจในกรอบ COSO ESG มีค่าเฉลี่ยต่ำที่สุด ( $\bar{X} = 3.45$ , S.D. = 0.66) แสดงว่าผู้ตรวจสอบภายในบางส่วนยังมีข้อจำกัดในการประยุกต์ใช้แนวคิดด้านการควบคุมภายในเชิง ESG ขณะที่ความเข้าใจเกี่ยวกับบทบาทของผู้ตรวจสอบภายในในการสนับสนุนการเปิดเผยข้อมูลด้านความยั่งยืนมีค่าเฉลี่ยสูงสุด ( $\bar{X} = 4.14$ , S.D. = 0.81) รวมทั้งการตระหนักถึงการเชื่อมโยงระหว่างข้อมูล ESG กับรายงานทางการเงินตามมาตรฐานใหม่ ( $\bar{X} = 3.85$ , S.D. = 0.72) อยู่ในระดับค่อนข้างสูง สะท้อนว่าผู้ตรวจสอบภายในมีความเข้าใจและตระหนักในบทบาทของตนต่อการส่งเสริมความน่าเชื่อถือของข้อมูลด้านความยั่งยืน โดยสรุป ผู้ตรวจสอบภายในมีการรับรู้ด้าน IFRS S1 และ IFRS S2 รวมถึงบทบาทงานตรวจสอบในระดับสูง ขณะที่ความเข้าใจในด้าน COSO ESG ยังอยู่ในระดับปานกลาง ซึ่งอาจเป็นประเด็นที่ควรได้รับการส่งเสริมและพัฒนาต่อไป เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถทำหน้าที่ได้อย่างสมบูรณ์ในการสนับสนุนการรายงานและการบริหารความเสี่ยงด้าน ESG

หลังจากนั้นผู้วิจัยวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อใช้ในการทดสอบสมมติฐานโดยผู้วิจัยได้ทำการแบ่งกลุ่มการวิเคราะห์ตามคะแนนความรู้ซึ่งผู้วิจัยได้ทำการนำผลคะแนนรวมส่วนของข้อสอบแบบถูก-ผิดจำนวน 12 ข้อไปจัดกลุ่มผู้ตอบออกเป็น 3 ระดับ

ตารางที่ 2 ตารางการจัดกลุ่มตามคะแนนที่ได้รับของผู้สอบภายใน

กลุ่ม	ประเภทของกลุ่ม	ช่วงคะแนน	จำนวนคน	ร้อยละ
A	กลุ่มคะแนนต่ำ	1-4	13	6.5
B	กลุ่มคะแนนปานกลาง	5-8	150	75
C	กลุ่มคะแนนสูง	9-12	37	18.5
รวม			200	100

พบว่าผู้ตรวจสอบภายในส่วนใหญ่อยู่ในกลุ่มความรู้ปานกลาง (ร้อยละ 75.0) รองลงมาคือกลุ่มความรู้สูง (ร้อยละ 18.5) และกลุ่มความรู้ต่ำ (ร้อยละ 6.5) ซึ่งการแบ่งกลุ่มดังกล่าวถูกนำไปใช้เป็นตัวแปรอิสระในการทดสอบสมมติฐานผลของระดับความรู้ต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยง ESG ในขั้นตอนถัดไป

## 2. เพื่อวิเคราะห์ความสามารถของผู้ตรวจสอบภายในในการประเมินระดับความเสี่ยงและการจำแนกประเภทความเสี่ยงด้าน ESG

ผู้วิจัยได้ทำการทดสอบสมมติฐานโดยใช้การวิเคราะห์ MANOVA เพื่อพิจารณาว่าระดับความรู้ด้าน ESG ส่งผลกระทบต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยง ESG หรือไม่ ผลการวิเคราะห์พบว่าระดับความรู้ด้าน ESG มีผลต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยง ESG โดยรวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ( $F(12, 384) = 3.76, Sig. < .000, \text{Partial } \eta^2 = 0.11$ ) แสดงให้เห็นว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มีระดับความรู้แตกต่างกัน มีความสามารถในการประเมินระดับและจำแนกประเภทความเสี่ยงแตกต่างกัน ตามตารางที่ 3

ตารางที่ 3 ผลการทดสอบ MANOVA ระหว่างระดับความรู้ด้าน ESG กับความสามารถในการประเมินความเสี่ยง ESG

Effect	F	Hypothesis df	Error df	Sig.	Partial $\eta^2$
กลุ่มระดับความรู้ด้าน ESG	3.76	12.00	384.00	0.000	.11

เมื่อผล MANOVA แสดงนัยสำคัญทางสถิติ ( $Sig. < 0.05$ ) ผู้วิจัยจึงดำเนินการวิเคราะห์เพิ่มเติมด้วย ANOVA เพื่อตรวจสอบความแตกต่างของตัวแปรตาม ประกอบด้วย 1) ความสามารถในการประเมินระดับความเสี่ยงจากคำถามสถานการณ์ทั้ง 5 เหตุการณ์ และ 2) ความสามารถในการจำแนกประเภทความเสี่ยงซึ่งคำนวณเป็นเปอร์เซ็นต์จากจำนวนข้อที่ตอบถูก ทั้งสองตัวแปรถูกใช้เพื่อเปรียบเทียบความสามารถในการประเมินความเสี่ยงของผู้ตรวจสอบภายในที่มีระดับความรู้ด้าน ESG ต่างกัน

ตารางที่ 4 ผลการทดสอบ ANOVA วัดความแตกต่างกันระหว่างกลุ่มความรู้

ตัวแปรตาม (Dependent Variable)	F	Sig.	Partial Eta Squared
ระดับของความเสี่ยง – เหตุการณ์ที่ 1	7.715	0.001	0.073
ระดับของความเสี่ยง – เหตุการณ์ที่ 2	1.568	0.211	0.016
ระดับของความเสี่ยง – เหตุการณ์ที่ 3	1.564	0.212	0.016
ระดับของความเสี่ยง – เหตุการณ์ที่ 4	2.879	0.059	0.028
ระดับของความเสี่ยง – เหตุการณ์ที่ 5	6.544	0.002	0.062
ความถูกต้องในการจำแนกประเภทความเสี่ยง	5.289	0.006	0.051

จากตารางที่ 4 พบว่า ระดับความรู้ด้าน ESG ของผู้ตรวจสอบภายในส่งผลต่อความสามารถในการประเมินระดับของความเสียหายแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติในบางเหตุการณ์ โดยเฉพาะเหตุการณ์ที่ 1 (Sig. = 0.001) และเหตุการณ์ที่ 5 (Sig. = 0.002) แสดงให้เห็นว่ากลุ่มผู้ตรวจสอบภายในที่มีระดับความรู้แตกต่างกันมีความสามารถในการประเมินระดับความเสียหายแตกต่างกันอย่างชัดเจน ทั้งนี้ ความถูกต้องในการจำแนกประเภทความเสี่ยงก็พบความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ (Sig. = .006) สะท้อนว่าระดับความรู้ด้าน ESG มีบทบาทต่อความสามารถในการจำแนกประเภทความเสี่ยงได้อย่างสอดคล้องกับผู้เชี่ยวชาญ ในทางกลับกัน เหตุการณ์ที่ 2 และ 3 ไม่พบความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ (Sig. > 0.05) ขณะที่เหตุการณ์ที่ 4 มีค่า Sig. = 0.059 ซึ่งแม้ไม่ถึงเกณฑ์นัยสำคัญ แต่ถือเป็นแนวโน้มที่กลุ่มผู้มีความรู้สูงอาจเริ่มแสดงการประเมินที่แตกต่างจากกลุ่มอื่นในทิศทางเดียวกัน

### 3. เพื่อวิเคราะห์ความแตกต่างของระดับความรู้ด้าน ESG ที่แตกต่างกันต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยงด้าน ESG

ผลการวิเคราะห์ Post Hoc แสดงให้เห็นความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติระหว่างกลุ่มระดับความรู้ด้าน ESG โดยพบว่า กลุ่มที่มีความรู้สูง (C) มีความสามารถทั้งในการประเมินระดับความเสี่ยงและการจำแนกประเภทความเสี่ยงได้แม่นยำกว่าและใกล้เคียงกับผู้เชี่ยวชาญมากกว่ากลุ่มปานกลาง (B) และกลุ่มต่ำ (A) (Sig. < 0.05) อย่างมีนัยสำคัญ โดยเฉพาะเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงด้านกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องกับ ESG และความเสี่ยงทางการเงิน ซึ่งเป็นเหตุการณ์ที่ต้องอาศัยทักษะในการเชื่อมโยงข้อมูล ESG เข้ากับผลกระทบต่อธุรกิจตามกรอบของ IFRS S1 และ IFRS S2

#### ผลการทดสอบสมมติฐาน

จากผลการวิเคราะห์ MANOVA และการทดสอบเพิ่มเติมด้วย ANOVA และ Post Hoc test สามารถสรุปผลการทดสอบสมมติฐานของการวิจัยได้ดังนี้

H1: ระดับความรู้ด้าน ESG ต่างกันจะมีความสามารถในการประเมินความเสี่ยงด้าน ESG ต่างกัน

ผลการวิเคราะห์ MANOVA พบว่าระดับความรู้ด้าน ESG มีผลต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยง ESG โดยรวมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ (Sig. < 0.001) สมมติฐาน H1 ได้รับการยอมรับ

H1a: ระดับความรู้ด้าน ESG ต่างกันส่งผลให้ความสามารถในการประเมินระดับความเสี่ยง ESG แตกต่างกัน

ผลการทดสอบ ANOVA แสดงให้เห็นว่าการประเมินระดับความเสี่ยงในบางเหตุการณ์แตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญระหว่างกลุ่มความรู้ โดยเฉพาะเหตุการณ์ที่ 1 และ 5 (Sig. < 0.05) สมมติฐาน H1a ได้รับการยอมรับ

H1b: ระดับความรู้ด้าน ESG ต่างกันส่งผลให้ความสามารถในการจำแนกประเภทของความเสี่ยง ESG แตกต่างกัน

ผลการทดสอบ ANOVA และ Post Hoc พบว่ากลุ่มความรู้สูงทำได้ดีกว่ากลุ่มปานกลางและกลุ่มต่ำอย่างมีนัยสำคัญ (Sig. = 0.006) สมมติฐาน H1b ได้รับการยอมรับ

#### การอภิปรายผล

ผลการวิจัยครั้งนี้ชี้ให้เห็นภาพรวมของระดับความรู้ ความเชื่อมั่น และความสามารถในการประเมินความเสี่ยงด้าน ESG ของผู้ตรวจสอบภายในในประเทศไทยอย่างชัดเจน โดยผลการศึกษาพบว่าผู้ตรวจสอบภายในมีระดับความเชื่อมั่นในการรับรู้เกี่ยวกับมาตรฐาน IFRS S1, IFRS S2 และกรอบ COSO ESG อยู่ในระดับสูง ( $\bar{X}$  = 3.44 – 4.14 จากคะแนนเต็ม 5) แสดงถึงการตื่นตัวต่อมาตรฐานใหม่ที่กำลังจะบังคับใช้ในปี พ.ศ. 2569 อย่างไรก็ตาม ผลการทดสอบความรู้จริงพบว่าผู้ตรวจสอบภายในตอบถูกเพียงร้อยละ 51–64 เท่านั้น ซึ่งต่ำกว่าระดับการรับรู้ที่ตนประเมินไว้ ความแตกต่างนี้สะท้อนช่องว่างระหว่างการรับรู้และความรู้จริงตามแนวคิด Dunning–Kruger Effect (Kruger & Dunning, 1999) ที่อธิบายว่าบุคคล

ซึ่งมีความรู้ระดับปานกลางมักประเมินตนเองสูงเกินจริง และเมื่อพิจารณาผลของระดับความรู้ต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยง ESG ตามสมมติฐานของการวิจัย (H1) พบว่า ระดับความรู้ด้าน ESG ที่แตกต่างกันมีผลอย่างมีนัยสำคัญต่อความสามารถโดยรวมในการประเมินความเสี่ยง ESG ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Bonrath et al. (2022) และ Nur et al. (2024) ที่ระบุว่าความรู้ด้าน ESG เป็นตัวกำหนดคุณภาพของการประเมินความเสี่ยงด้านความยั่งยืน สำหรับสมมติฐานย่อย H1a ผลการวิเคราะห์เหตุการณ์พบว่ากลุ่มผู้ตรวจสอบภายในที่มีระดับความรู้แตกต่างกันมีความสามารถในการประเมินระดับความเสี่ยงแตกต่างกันอย่างชัดเจน โดยเฉพาะเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงด้านกฎหมาย กฎระเบียบและผลกระทบทางการเงิน ซึ่งต้องอาศัยการเชื่อมโยงข้อมูล ESG เข้ากับมาตรฐาน IFRS S1 และ IFRS S2 ในเชิงลึก และในส่วนของสมมติฐาน H1b เกี่ยวกับความสามารถในการจำแนกประเภทความเสี่ยง ผลการวิเคราะห์ Post Hoc แสดงให้เห็นชัดเจนว่ากลุ่มความรู้สูงจำแนกประเภทความเสี่ยงได้สอดคล้องกับผู้เชี่ยวชาญมากที่สุด ขณะที่กลุ่มความรู้ปานกลางและต่ำมีแนวโน้มตีความความเสี่ยงไม่ครบถ้วนหรือให้ระดับความเสี่ยงต่ำกว่าที่ควรจะเป็น สะท้อนให้เห็นถึงบทบาทสำคัญของความรู้ด้าน ESG ในการตีความโครงสร้างของความเสี่ยงตามแนวทางของ COSO ESG Framework และกรอบการรายงานความยั่งยืนสากล

ผลลัพธ์ที่ได้ช่วยยืนยันแนวโน้มที่รายงานโดย The Internal Audit Foundation (2021) ที่ชี้ว่าผู้ตรวจสอบภายในกำลังถูกยกระดับให้เป็นพันธมิตรเชิงกลยุทธ์ (strategic partner) ขององค์กร โดยต้องมีบทบาทมากกว่าการตรวจสอบทางการเงิน แต่ต้องสามารถเชื่อมโยงประเด็น ESG เข้ากับการกำกับดูแล ความเสี่ยง และการควบคุมภายใน ผลการศึกษาในครั้งนี้สะท้อนว่าผู้ตรวจสอบภายในมีความเชื่อมั่นสูงและพร้อมต่อการเปลี่ยนผ่านสู่ยุคการรายงานความยั่งยืน แต่ยังขาดความรู้เชิงเทคนิคและทักษะการประเมินความเสี่ยง ESG เชิงลึก ซึ่งเป็นประเด็นเร่งด่วนที่ควรพัฒนา ช่องว่างความรู้ที่พบจึงเป็นสัญญาณสำคัญต่อการยกระดับศักยภาพของผู้ตรวจสอบภายในให้สามารถทำหน้าที่เป็นแนวป้องกันที่สามตาม Three Lines Model เพื่อสนับสนุนการเปิดเผยข้อมูลที่โปร่งใสและสอดคล้องกับมาตรฐานสากล

### องค์ความรู้ใหม่

งานวิจัยฉบับนี้ได้สร้างองค์ความรู้ใหม่ในมิติของการบูรณาการแนวคิดด้าน ESG เข้ากับกระบวนการตรวจสอบภายใน โดยนำกรอบมาตรฐานสากล ได้แก่ IFRS S1, IFRS S2 และ COSO ESG Framework มาประยุกต์ใช้ร่วมกันในการประเมินความรู้ การรับรู้และความสามารถในการประเมินความเสี่ยงด้าน ESG ของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งยังไม่เคยมีงานวิจัยในประเทศไทย ดำเนินการในเชิงประจักษ์มาก่อน ผลการศึกษาชี้ให้เห็นช่องว่างของศักยภาพ (capability gap) ระหว่างความรู้จริงเชิงเทคนิคกับการรับรู้ความสามารถตนเองของผู้ตรวจสอบภายในซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการประเมินและควบคุมความเสี่ยง ESG ภายในองค์กร องค์ความรู้ใหม่อีกประการหนึ่งคือการพัฒนากรอบการประเมินสมรรถนะผู้ตรวจสอบภายในด้าน ESG ซึ่งประกอบด้วยสามมิติสำคัญ ได้แก่ 1) มิติความรู้และความเข้าใจด้านมาตรฐานการรายงาน (IFRS S1 และ IFRS S2) 2) มิติการรับรู้บทบาทของผู้ตรวจสอบภายในในการสนับสนุนการเปิดเผยข้อมูล ESG และ 3) มิติความสามารถในการประเมินความเสี่ยงและจำแนกประเภทความเสี่ยง ESG ตามกรอบ COSO ESG Framework กรอบแนวคิดนี้สามารถใช้เป็นพื้นฐานในการพัฒนาแนวทางการอบรมและวัดความพร้อมของผู้ตรวจสอบภายในต่อการบังคับใช้มาตรฐาน ISSB ได้ในอนาคต นอกจากนี้ การวิเคราะห์เชิงสถานการณ์ (scenario-based assessment) ยังได้แสดงให้เห็นว่าวิธีการจำลองเหตุการณ์ความเสี่ยง ESG สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการวัดศักยภาพของผู้ตรวจสอบภายในในการตีความและประเมินความเสี่ยงซึ่งต่างจากแบบสอบถามเชิงทัศนคติทั่วไป

## ข้อเสนอแนะ

### 1. ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

จากผลการวิจัยพบว่าผู้ตรวจสอบภายในที่มีระดับความรู้ด้าน ESG สูง มีความสามารถในการประเมินระดับความเสี่ยงและจำแนกประเภทของความเสี่ยงได้แม่นยำกว่ากลุ่มที่มีความรู้ปานกลางและต่ำอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ การค้นพบนี้สะท้อนให้เห็นว่าการยกระดับความรู้ด้าน ESG ของผู้ตรวจสอบภายในเป็นปัจจัยสำคัญของการประเมินความเสี่ยงภายใต้กรอบ IFRS S1 และ IFRS S2 ดังนั้น องค์กรควรเสริมสร้างความรู้ด้าน ESG อย่างเป็นระบบผ่านการอบรมหลักสูตรเฉพาะทาง และพัฒนาศักยภาพตามกรอบมาตรฐานสากล เช่น ISSB Roadmap และ COSO ESG Framework รวมถึงการจัดทำแนวปฏิบัติหรือคู่มือสำหรับการประเมินความเสี่ยง ESG เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในมีมาตรฐานการทำงานที่สอดคล้องกันและรองรับการบังคับใช้มาตรฐานในปี พ.ศ. 2569

### 2. ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

งานวิจัยในอนาคตควรขยายกลุ่มตัวอย่างไปยังผู้มีบทบาทสำคัญอื่นในองค์กร เช่น คณะกรรมการบริษัทและผู้บริหารระดับสูง เพื่อทำความเข้าใจมุมมองและกระบวนการตัดสินใจเกี่ยวกับความเสี่ยง ESG ในระดับกลยุทธ์ รวมถึงพิจารณาเพิ่มเติมตัวแปรที่เกี่ยวข้อง เช่น ประสบการณ์ด้าน ESG หรือการอบรมเฉพาะทาง ตลอดจนใช้วิธีการวิจัยเชิงคุณภาพหรือการสัมภาษณ์เชิงลึกเพื่อให้เข้าใจปัจจัยที่ส่งผลต่อความสามารถในการประเมินความเสี่ยง ESG ได้ครอบคลุมมากยิ่งขึ้น

## เอกสารอ้างอิง

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2567). *G20/OECD Principles of Corporate Governance 2023: กรอบการกำกับดูแลกิจการสากลที่เน้นความสำคัญของความยั่งยืน*. สืบค้น 4 พฤศจิกายน 2568 จาก <https://www.sec.or.th/TH/Template3/Articles/2567/230567.pdf>.

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. (2568). *ร่างประกาศและร่างเอกสารสำหรับการปรับปรุงหลักเกณฑ์เพื่อยกระดับการเปิดเผยข้อมูลด้านความยั่งยืนตามมาตรฐาน ISSB Standards ของบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย*. สืบค้น 4 พฤศจิกายน 2568 จาก <https://www.sec.or.th/Documents/PHS/Main/1110/herain372568.pdf>.

ชยาภา ชยาวิวัฒนาวงศ์. (2561). *ทำความเข้าใจกับการประเมินความเสี่ยงด้าน ESG ตามกรอบ COSO ERM 2017*. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. สืบค้น 4 พฤศจิกายน 2568 จาก <https://setsustainability.com/download/jh5wx37uym2pq4>.

ธนาคารแห่งประเทศไทย. (2568). *หลักการและกรอบการดำเนินการ (Conceptual Framework & Methodological Approach)*. [https://www.bot.or.th/content/dam/bot/financial-innovation/sustainable-finance/green/taxonomy/01\\_TH\\_Thailand\\_Taxonomy-Introduction.pdf](https://www.bot.or.th/content/dam/bot/financial-innovation/sustainable-finance/green/taxonomy/01_TH_Thailand_Taxonomy-Introduction.pdf).

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2565). *การบริหารความเสี่ยงขององค์กร: การประยุกต์ใช้การบริหารความเสี่ยงขององค์กรกับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม สังคม และการกำกับดูแล (ESG)*. สืบค้น 4 พฤศจิกายน 2568 จาก <https://setsustainability.com/download/vqnhtci5gxpm6jo>.

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย. (2563). *THE IIA's Three Lines Model: แนวป้องกันสามด้าน (ฉบับปรับปรุงใหม่)*. สืบค้น 4 พฤศจิกายน 2568 จาก <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-thai.pdf>.

- Alkatiri, A., Basuki, F. H., & Loupatty, L. G. (2023). The Effect of Audit Knowledge, Accountability and Independence on Internal Audit Quality. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 11(3), 653–662. <https://doi.org/10.37641/jiakes.v11i3.2689>.
- Bonrath, A., Eulerich, M., & Lopez-Kasper, V. (2022). Internal auditor's role in ESG disclosure and assurance: An analysis of practical insights. *Corporate Ownership & Control*, 20(1), 78–86. <https://doi.org/10.22495/cocv20i1art7>.
- Delmas, M. A., & Toffel, M. W. (2010). *Institutional pressures and organizational characteristics: Implications for environmental strategy*. SSRN. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1711785>.
- Freeman, R. E., & Dmytriiev, S. (2017). Corporate social responsibility and stakeholder theory: Learning from each other. *Symphonya: Emerging Issues in Management*, 1(1), 7–15. <https://doi.org/10.4468/2017.1.02freeman.dmytriiev>.
- Gaonkar, S., & Chetty, P. (2020, September 21). *The stakeholder theory of corporate social responsibility*. Project Guru. Retrieved November 8, 2025, from <https://www.projectguru.in/the-stakeholder-theory-of-corporate-social-responsibility/>.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2019). *Multivariate data analysis* (8th ed). Cengage Learning EMEA.
- IFRS Foundation. (2023). *Effects analysis: IFRS S1 general requirements for disclosure of sustainability-related financial information and IFRS S2 climate-related disclosures (PDF)*. Retrieved November 8, 2025, from <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/general-sustainability-related-disclosures/effects-analysis.pdf>.
- KPMG. (2024). *The move to mandatory reporting: Survey of sustainability reporting 2024*. Retrieved November 8, 2025, from <https://kpmg.com/xx/en/our-insights/esg/the-move-to-mandatory-reporting.html>.
- Kruger, J., & Dunning, D. (1999). Unskilled and unaware of it: How difficulties in recognizing one's own incompetence lead to inflated self-assessments. *Journal of Personality and Social Psychology*, 77(6), 1121–1134. <https://doi.org/10.1037//0022-3514.77.6.1121>.
- Meehan, M. (2015). *Sustainability reporting as a tool for better risk management*. MIT Sloan Management Review. Retrieved November 8, 2025, from <https://sloanreview.mit.edu/article/sustainability-reporting-as-a-tool-for-better-risk-management/>.
- Mitchell, R. K., Agle, B. R., & Wood, D. J. (1997). Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of who and what really counts. *Academy of Management Review*, 22(4), 853–886. <https://doi.org/10.2307/259247>.
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1–34. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.1>.
- Jamil, M. M., Kassim, S. N. B., Radzi, N. A. S. M., Zuraini, N. K., & Roslan, S. A. (2024). The internal auditors in catalyst for sustainability performance through environmental audit. *International Journal of Research and Innovation in Social Science*, 8(7), 1141–1147. <https://doi.org/10.47772/IJRISS.2024.80709>.

- OECD. (n.d.). *Environmental policies and evaluation*. Retrieved November 8, 2025, from <https://www.oecd.org/en/topics/environmental-policies-and-evaluation.htm>.
- Owhoso, V., & Weickgenannt, A. (2009). Auditors' self-perceived abilities in conducting domain audits. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(1), 3–21. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.04.005>.
- Shih, K.-H., Chen, H.-J., & Chen, J. C. H. (2006). Assessment of sustainable development and knowledge of environmental management: Internal auditors' perspectives. *Industrial Management & Data Systems*, 106(6), 896–909. <https://doi.org/10.1108/02635570610671542>.
- Soh, D. S. B., & Martinov-Bennie, N. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 80–111. <https://doi.org/10.1108/maj-08-2014-1075>.
- The Institute of Internal Auditors (Internal Audit Foundation). (2021). *Internal Audit Foundation premier global research study 2021* [PDF]. Retrieved November 8, 2025, from <https://www.theiia.org/globalassets/documents/content/research/foundation/iaf-premier-global-research-2021-deloitte.pdf>.
- World Economic Forum. (2022). *Annual report 2021–2022*. Retrieved November 8, 2025, from <https://www.weforum.org/publications/annual-report-2021-2022/>.