

## รูปแบบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย

ปิยาภิศค์ดิ์ เจียรสุคนธ์<sup>1</sup> และ สุภาวดี สุชีชีพ มอสลส์<sup>2</sup>

Received: September 2, 2022

Revised: January 30, 2023

Accepted: February 7, 2023

### บทคัดย่อ

บทบาทของนักบัญชีนิติวิทยามีความสำคัญอย่างมากในการพิสูจน์พยานหลักฐานในคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจหรือการทุจริตทางบัญชี แต่การศึกษางานวิจัยที่ส่งเสริมความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยมีจำนวนน้อยมาก ดังนั้น การวิจัยนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ตรวจสอบความสอดคล้องของรูปแบบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยกับหลักฐานเชิงประจักษ์ 2) วิเคราะห์อิทธิพลทางตรง อิทธิพลทางอ้อม และอิทธิพลรวมของปัจจัยเชิงสาเหตุในรูปแบบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย เครื่องมือที่ใช้ คือ แบบสอบถามและทำเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) จำนวน 276 ราย และทำการวิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนาและสถิติเชิงอ้างอิง

ผลการวิจัย พบว่า 1) รูปแบบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยที่พัฒนาขึ้นมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ในระดับดี 2) การคิดอย่างมีวิจารณญาณได้รับอิทธิพลทางตรงในทางบวกจากทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา นอกจากนี้ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาได้รับอิทธิพลทางอ้อมในทางบวกจากทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยาโดยมีการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาเป็นตัวแปรส่งผ่าน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 ผลลัพธ์การวิจัยจะสามารถใช้เป็นแนวทางในการสร้างรูปแบบเพื่อพัฒนาความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติเวชในประเทศไทยต่อไปได้ในอนาคต

**คำสำคัญ:** การบัญชีนิติวิทยา, การวิจัยเชิงประจักษ์, ความเป็นมืออาชีพ, ทักษะ, นักบัญชีนิติวิทยา

<sup>1</sup> อาจารย์, สาขาวิชาการบัญชี, คณะวิทยาการจัดการและเทคโนโลยีสารสนเทศ, มหาวิทยาลัยนครพนม  
(ผู้รับผิดชอบบทความ, Email: Rsu\_18@hotmail.com)

<sup>2</sup> อาจารย์, สาขาวิชาการสอบบัญชีและการบัญชี, ยูเอเอ็นอี บิสซิเนส สคูล, มหาวิทยาลัยนิวอิงแลนด์ (Email: ssukeec2@une.edu.au)

## A Professional Model of Forensic Accountant in Thailand

Piyaphisak Jearasukon<sup>1</sup> and Supawadee Sukeecheep Moss<sup>2</sup>

Received: September 2, 2022

Revised: January 30, 2023

Accepted: February 7, 2023

### Abstract

The role of forensic accountant has an extremely important for the proving evidence in economic crime or fraud accounting research studied related a professional model of forensic accountant limited. Therefore, the purpose of this research were to 1) the testify harmoniousness of structural relation model of the professional model of forensic accountant in Thailand with empirical data. 2) to analyze direct, indirect and total influential of variables in the causal relationship model of the professional model of forensic accountant in Thailand. The data were collected from 276 certified public accountant listed in the Securities and Exchange Commission of Thailand (SEC) by using a questionnaire. The data analysis was done by descriptive and inferential statistics.

This research found that: 1) the professional model of forensic accountant in Thailand has relevant to empirical data. 2) the critical thinking has a positive direct influential from important skill of forensic accountant. In addition, the professional of forensic accountant has a positive indirect influential from important forensic accountant skill by performance of forensic accountant as a partial mediator. Statistically significant at the 0.01 level. Therefore, benefit of this research is process recommendation to develop professional model of a forensic accountant in Thailand in the future.

**Keywords:** Empirical Research, Forensic Accountant, Forensic Accounting, Professional, Skill

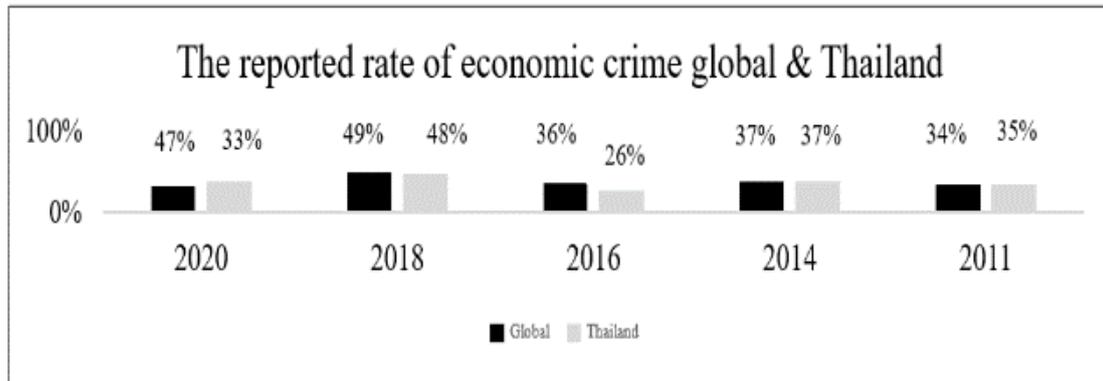
---

<sup>1</sup> Lecturer, Department of Accountancy, Faculty of Management Sciences and Information Technology, Nakhon Phanom University (Corresponding Author, Email: Rsu\_18@hotmail.com)

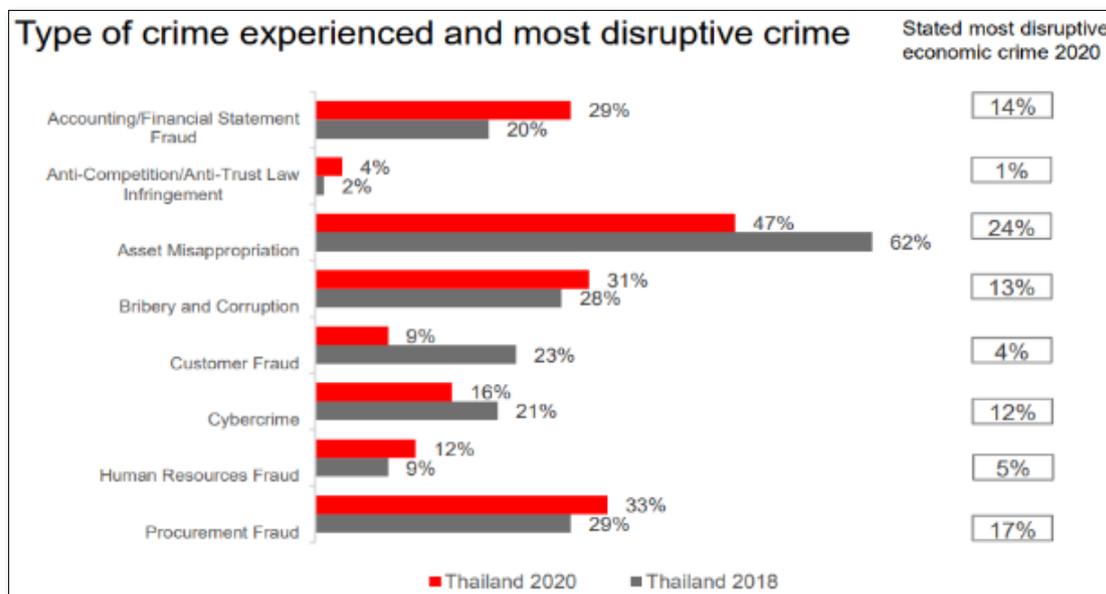
<sup>2</sup> Lecturer, Auditing and Accounting, UNE Business School, University of New England (Email: ssukeec2@une.edu.au)

## บทนำ

ความเจริญของระบบเศรษฐกิจและความก้าวหน้าของระบบเทคโนโลยีได้กลายมาเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้เกิดปัญหาอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่เป็นภัยร้ายแรงต่อสังคม โดยผลสำรวจของ PWC' S THAILAND ECONOMIC CRIME AND FRAUD SURVEY 2011-2020 พบว่า บริษัททุกกลุ่มในประเทศไทยได้รับผลกระทบจากปัญหาอาชญากรรมทางเศรษฐกิจในช่วงระยะเวลา 5 ปีที่ผ่านมา (ภาพที่ 1) ใกล้เคียงกับสัดส่วนอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ระดับโลก และรูปแบบของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่พบบ่อย 5 อันดับแรก (ภาพที่ 2) (PricewaterhouseCoopers (PwC) Thailand, 2020)



ภาพที่ 1 แสดงผลสำรวจผลกระทบจากอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ 5 ปี  
 ที่มา: PricewaterhouseCoopers (PwC) Thailand (2020)



ภาพที่ 2 แสดงประเภทของอาชญากรรมที่เคยเผชิญและระดับของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ  
 ที่มา: PricewaterhouseCoopers (PwC) Thailand (2020)

จากผลสำรวจชี้ให้เห็นได้ว่าประเภทของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่ส่งผลกระทบต่อบริษัทไทย 3 อันดับแรกยังคงเป็นในเรื่องของการยักยอกทรัพย์สิน (Asset Misappropriation) คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 47 ตามมาด้วยการทุจริตผ่านการจัดซื้อจัดจ้าง (Procurement Fraud) คิดเป็นร้อยละ 33 และสุดท้ายการติดสินบน (Bribery and Corruption) คิดเป็นร้อยละ 31

ปัญหาอาชญากรรมทางเศรษฐกิจสามารถป้องกันและปราบปรามได้ก่อนที่จะเกิดการสูญเสียทรัพยากร โดยผู้ตรวจสอบการทุจริต (Fraud Auditor) ที่มีบทบาทโดยตรงต่อการตรวจสอบการทุจริตในองค์กร จึงทำให้เกิดแขนงสาขาวิชาใหม่ขึ้นที่เรียกว่า การบัญชีนิติวิทยา ตรงตามภาษาอังกฤษว่า **Forensic Accounting** โดย Institute of Certified Forensic Accountants (ICFA) (2022) ได้กล่าวว่า บทบาทของการบัญชีนิติวิทยาเป็นสายงานที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการยุติธรรมในการพิจารณาคดีในชั้นศาลในฐานะพยานผู้เชี่ยวชาญ เช่น คดีการฟอกเงิน การสืบสวน การทุจริตของพนักงาน การทุจริตจัดซื้อจัดจ้าง การยกยอกทรัพย์ การทุจริต งบการเงิน ดังนั้น การตรวจสอบการทุจริตโดยตรงจึงจำเป็นต้องอาศัยบุคคลที่มีทักษะพิเศษเพื่อค้นหาการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น และผู้ที่มีบทบาทสำคัญในที่นี้คือ **นักบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accountant)** เป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญในการรวบรวมพยานหลักฐานที่เป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการในชั้นศาล โดยที่ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2020) กล่าวถึงการให้บริการของนักบัญชีนิติวิทยาจำแนกออกได้ 2 ลักษณะ คือ การดำเนินคดีในฐานะผู้เชี่ยวชาญ (Expert Witness) หรือที่ปรึกษา (Consultant) และการสืบสวน (Investigation) เพื่อรวบรวมพยานหลักฐานในการหาข้อสรุปในประเด็นที่ผู้มีส่วนได้เสียสงสัย ในปัจจุบันมีหลายองค์กรในประเทศไทยเริ่มให้ความสำคัญกับการนำแนวคิดการบัญชีนิติวิทยาเข้ามาเกี่ยวข้องกับกระบวนการทำงานมากขึ้น โดยเฉพาะหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ ยกตัวอย่างเช่น สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน (ปปง.) ตำรวจดีเอสไอ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) และกรมสรรพากร เป็นต้น โดยมีเป้าหมายในการป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่อาจจะเกิดขึ้น (Herbert et al., 2017) ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น จึงทำให้คณะอนุกรรมการขับเคลื่อน ประกอบไปด้วย 1) โครงการวุฒิบัตรวิชาชีพด้านการบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accounting Certificate (FAC)) สภาวิชาชีพบัญชีฯ เล็งเห็นถึงความสำคัญของการพัฒนาวิชาชีพการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยเพื่อเป็นการส่งเสริมและพัฒนาศักยภาพบุคคลให้มีความเชี่ยวชาญและทักษะสำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยที่จะเป็น **กลไกสำคัญในการป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ** นอกเหนือจากการเป็นผู้สอบบัญชีทั่วไป เช่น ทักษะทางด้านบัญชี ทักษะทางการเงิน ทักษะทางกฎหมาย และทักษะทางด้านไซเบอร์ 2) สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศอเมริกา (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)) และ 3) สมาคมผู้ตรวจสอบการทุจริตสากล (Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)) ให้ความสำคัญและมุ่งมั่นที่จะพัฒนาผู้ตรวจสอบการทุจริต (Fraud Auditor) ให้มีทักษะสำคัญที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานในด้านการดำเนินคดีในฐานะผู้เชี่ยวชาญและการสืบสวนเพื่อค้นหาพยานหลักฐาน เช่น ทักษะการวิเคราะห์ ทักษะการสืบสวน ทักษะการสื่อสาร ทักษะเทคโนโลยี ทักษะทางการเงิน ทักษะทางกฎหมาย ทักษะทางภาษี และทักษะทางการวิจัย (AICPA, 2020) นอกจากนี้การคิดอย่างมีวิจารณญาณ (Critical Thinking) ก็เป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบการทุจริตเข้าใจในสถานการณ์และตอบคำถามให้กับตนเองได้ว่า การทุจริตเกิดขึ้นได้อย่างไร อะไรเป็นสาเหตุของการทุจริต (Dung & Mai, 2017)

จากเหตุผลที่ผู้วิจัยกล่าวมาข้างต้นล้วนเป็นเพียงพื้นฐานเพื่อสร้างความเข้าใจองค์ประกอบสำคัญของรูปแบบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยเพื่อเป็นรองรับการเปลี่ยนแปลงวิชาชีพบัญชีนิติวิทยาที่กำลังจะเกิดขึ้นในอนาคต ผลลัพธ์จะเป็นประโยชน์โดยตรงต่อคณะกรรมการพัฒนาหลักสูตรประกาศนียบัตรความรู้ด้านการบัญชีนิติวิทยาของสภาวิชาชีพบัญชีฯ และจะเป็นประโยชน์ทางอ้อมต่อองค์กรตรวจสอบที่จะนำไปเป็นแนวทางในการส่งเสริมและพัฒนาศักยภาพของบุคลากรสายงานการตรวจสอบให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมถึงอาจารย์ผู้สอนในรายวิชาตรวจสอบหรือการบัญชีนิติวิทยาสามารถนำผลการวิจัยนี้ไปเป็นสื่อในการจัดการเรียนการสอนได้อย่างบูรณาการ

## คำถามการวิจัย

1. รูปแบบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยที่พัฒนาขึ้นมีความสอดคล้องกับหลักฐานเชิงประจักษ์หรือไม่

2. ปัจจัยเชิงสาเหตุใดที่มีอิทธิพลทางตรง อิทธิพลทางอ้อม และอิทธิพลรวมต่อความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย

### วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. ตรวจสอบความสอดคล้องของรูปแบบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยกับหลักฐานเชิงประจักษ์
2. วิเคราะห์อิทธิพลทางตรง อิทธิพลทางอ้อม และอิทธิพลรวมของปัจจัยเชิงสาเหตุในรูปแบบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย

### บทบทวนวรรณกรรม

1. **วิวัฒนาการของการบัญชีนิติวิทยา** การบัญชีสืบสวน หรือ Forensic Accounting เป็นการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาความจริงในชั้นศาล (ศิลปิน ศรีจันทร์เพชร, 2553) วิชาชีพ Forensic Accounting ยังไม่เป็นที่รู้จักกันอย่างแพร่หลาย จนกระทั่งในปี 1982 Francis C. Dykeman ได้เขียนหนังสือเกี่ยวกับการบัญชีนิติวิทยาเล่มแรกของโลกที่มีชื่อเรียกว่า The Accountant as an Expert Witness กล่าวถึงบทบาทของนักบัญชีในการเป็นพยานที่มีความรู้ เยี่ยงวิชาชีพ ภายหลังจากเผยแพร่จึงทำให้แนวคิดการบัญชีนิติวิทยา เริ่มเป็นที่รู้จักกันมากขึ้น สำหรับประเทศไทยเริ่มเป็นที่รู้จักการบัญชีนิติวิทยา เมื่อประมาณปี พ.ศ. 2541 โดยสมชาย ศุภธาดา นักวิชาการคนแรกที่น่าเสนอบทความวิจัยที่มีชื่อเรียกว่า **การบัญชีนิติเวชศาสตร์: ถึงเวลาที่นักบัญชีไม่อาจปฏิเสธ** (สมชาย ศุภธาดา, 2541) กล่าวว่า การบัญชีนิติเวชศาสตร์เป็นการใช้ทักษะทางการเงินและแนวคิดทางการสืบสวนสอบสวนมาแก้ไขปัญหาการทุจริตภายในองค์กร เช่นเดียวกับเสาวนีย์ สิขณวัฒน์ ได้นิยามคำว่า การบัญชีสืบสวน คือ การสอบบัญชีเพื่อตรวจสอบการทุจริตหรือหาข้อเท็จจริงในเรื่องที่ยังคลุมเครือ จึงทำให้นักบัญชีกลุ่มนี้ทำหน้าที่คล้ายกับนักสืบ (Spotter) (เสาวนีย์ สิขณวัฒน์, 2544) แต่ทั้งหมดที่กล่าวมานี้ล้วนมีความหมายไปในทำนองเดียวกัน คือ **ศาสตร์ที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการสืบสวน รวบรวม วิเคราะห์ ตีความ และพิสูจน์พยานหลักฐานในคดีที่เกี่ยวข้องกับการเงินและการบัญชี โดยการอาศัยนักบัญชีหรือผู้เชี่ยวชาญทางด้านบัญชีและการเงินเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการ การพิจารณาคดีในชั้นศาลในฐานะพยานผู้เชี่ยวชาญ ผู้วิจัยจึงขอเรียกในงานวิจัยฉบับนี้ว่า **การบัญชีนิติวิทยา** เช่นเดียวกันกับ สมชาย ศุภธาดา (2564) ตรงตามคำภาษาอังกฤษคำว่า Forensic Accounting และขอเรียกผู้ปฏิบัติหน้าที่ในด้านนี้ว่า **นักบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accountant)** อย่างไรก็ตามแม้ว่าประเทศไทยจะยังไม่มี การก่อตั้ง วิชาชีพ ด้าน Forensic Accounting ขึ้นโดยตรงเหมือนกับต่างประเทศ แต่การยกระดับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Certified Public Accountant (CPA)) ผู้การเป็นนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยก็ยังคงเป็นสิ่งที่สำคัญที่จะต้องมีการพัฒนาและส่งเสริมศักยภาพของผู้สอบบัญชีให้ก้าวสู่การเป็นนักบัญชีนิติวิทยาเพื่อรองรับการยกระดับการเป็นวิชาชีพด้านการบัญชีนิติวิทยาในอนาคต**

2. **ทักษะสำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา (Important Skill of Forensic Accountant)** ความก้าวหน้าของระบบเทคโนโลยีการเจริญเติบโตของระบบเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง ล้วนมีผลทำให้นักบัญชีนิติวิทยาต้องมีการปรับตัวในการทำงานอย่างรวดเร็ว และหนึ่งในปัจจัยที่จะช่วยให้นักบัญชีนิติวิทยาเกิดความสำเร็จได้นั้นก็คือ ทักษะ (Skill) การที่นักบัญชีนิติวิทยามีทักษะที่มากกว่า 1 ด้านย่อมมีความได้เปรียบมากกว่านักบัญชีนิติวิทยาที่ไม่มีทักษะทางด้านใดเลย ดังนั้นเป้าหมายของการพัฒนาความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาควรเริ่มตั้งแต่การเสริมสร้างทักษะที่สำคัญที่นอกเหนือจากทักษะในวิชาชีพของตนเอง จากการทบทวนวรรณกรรมที่ผ่านมา มีนักวิชาการจำนวนมากได้ค้นพบปัจจัยที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยาตามตารางที่ 1

ตารางที่ 1 การสังเคราะห์ตัวแปรทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา

แหล่งอ้างอิง	ทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา																
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Özcan (2019)	*		*					*				*				*	
Kilic (2020)	*	*	*	*		*	*	*			*		*		*		
Bhasin (2013)			*							*							
Fadilah et al. (2019)	*							*				*					
Hussain et al. (2019)			*			*	*	*	*			*					*
Rezaee et al. (2016)			*	*		*				*	*			*			
Okoroyibo and Omorogie (2019)	*	*				*							*				*
Asalu et al. (2020)		*						*		*			*			*	*
Akinadewo et al. (2019)	*	*	*	*		*			*		*		*		*		*
Al-Sharairi (2018)		*	*	*	*	*	*				*				*		*
Bressler (2012)			*	*			*	*			*		*				
Sumartono and Hamdani (2020)		*	*	*		*		*			*				*		
Evans (2017)	*	*	*		*	*		*	*		*		*				
Ozili (2021)		*	*			*		*	*				*	*		*	
Puranaphan and Chitsawang (2020)	*	*	*			*		*	*		*		*		*	*	
Akinbowale (2018)	*	*	*			*		*			*	*	*		*		
ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2553)	*		*		*	*		*		*	*		*			*	
สมชาย ศุภธาดา (2564)	*			*	*	*	*	*	*		*						*
<b>ผลรวม</b>	<b>10</b>	<b>10</b>	<b>14</b>	<b>7</b>	<b>5</b>	<b>13</b>	<b>5</b>	<b>13</b>	<b>6</b>	<b>4</b>	<b>11</b>	<b>4</b>	<b>10</b>	<b>2</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>6</b>
<b>การจัดอันดับความสำคัญ</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>1</b>	<b>8</b>	<b>12</b>	<b>2</b>	<b>13</b>	<b>3</b>	<b>11</b>	<b>15</b>	<b>4</b>	<b>16</b>	<b>5</b>	<b>17</b>	<b>9</b>	<b>14</b>	<b>10</b>

หมายเหตุ: 1 แทน ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ 2 แทน ทักษะทางด้านบัญชี 3 แทน ทักษะทางการตรวจสอบ 4 แทน ทักษะทางการสืบสวน 5 แทน ทักษะทางการวิเคราะห์ข้อมูล 6 แทน ทักษะทางด้านกฎหมาย 7 แทน ทักษะการรวบรวมพยานหลักฐาน 8 แทน ทักษะทางการสื่อสาร 9 แทน ทักษะทางการรายงาน 10 แทน ทักษะการวางแผน 11 แทน ทักษะการวิเคราะห์เชิงพฤติกรรม 12 แทน ทักษะทางด้านสถิติ 13 แทน ทักษะการสัมภาษณ์ 14 แทน ทักษะทางด้านคอมพิวเตอร์ 15 แทน การคิดอย่างวิจารณ์ญาณ 16 แทน ทักษะทางด้านการเงิน และ 17 แทน ทักษะทางด้านภาษีอากร

จากตารางที่ 1 จะเห็นได้ว่าทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยามีจำนวนทั้งสิ้น 17 ทักษะสำคัญ เมื่อพิจารณาจากผลรวมแหล่งอ้างอิงตั้งแต่จำนวน 10 ขึ้นไป พบว่ามี 7 อันดับทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา ดังนี้

1) ทักษะทางการตรวจสอบ (Investigative Skill) ธรรมชาติของผู้ที่กระทำการทุจริตจะไม่ทั้งร่องรอยหรือหลักฐานใดๆ ไว้กับตนเอง และมักจะถูกปกปิดไว้เป็นอย่างดี ดังนั้น นักบัญชีนิติวิทยาต้องมีทักษะทางการตรวจสอบเพื่อ

คั้นหาระบุ แยกแยะ และวิเคราะห์พยานหลักฐานที่จะสามารถมัดตัวผู้กระทำความผิดไปดำเนินคดี (Kilic, 2020; Özcan, 2019; Puranaphan & Chitsawang, 2020)

2) ทักษะทางด้านกฎหมาย (Law Skill) นักบัญชีนิติวิทยาควรมีความรู้และทักษะทางด้านกฎหมายโดยเฉพาะกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพื่อช่วยให้นักบัญชีสามารถระบุพฤติกรรมอันไม่สมควรมันละเมิดตามมาตราใดในข้อกฎหมาย (Evans, 2017; Hussain et al., 2019; Kilic, 2020; Ozili, 2021; Sumartono and Hamdani, 2020)

3) ทักษะทางการสื่อสาร (Communication Skill) งานด้านการตรวจสอบการทุจริตเป็นงานที่ต้องใช้ทักษะอาศัยทักษะในการสื่อสารค่อนข้างมากเพราะเป็นเรื่องที่มีความละเอียดอ่อนที่จะค่อย ๆ สื่อสารเพื่อให้ผู้ฟังได้รับรู้ถึงเรื่องราวทั้งหมดที่เกิดขึ้นได้อย่างชัดเจน นอกจากนี้ทักษะการสื่อสารยังหมายถึงการสื่อสารระหว่างทีมผู้ตรวจสอบ การสื่อสารที่ดี ถูกต้อง และตรงประเด็นจะช่วยให้เกิดความร่วมมือและการช่วยเหลือซึ่งกันและกันในการทำงานให้มีประสิทธิภาพและเป็นไปอย่างราบรื่น (Fadilah et al., 2019; Hussain et al., 2019; Kilic, 2020; Olaniyi & Akinola, 2020)

4) ทักษะการวิเคราะห์เชิงพฤติกรรมผู้กระทำผิด (Behavioral Analysis Skill) เป็นการสังเกตพฤติกรรมของผู้ต้องสงสัยที่อาจแสดงพฤติกรรมที่ส่อไปใน ทางทุจริต ดังนั้น การสังเกตพฤติกรรมจึงเป็นวิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลประเภทหนึ่งด้วยการติดตามดูพฤติกรรมของผู้ต้องสงสัย (Al-Sharairi, 2018; Bressler, 2012)

5) ทักษะการสัมภาษณ์ (Interviews Skill) โดยธรรมชาติของผู้กระทำความผิดเมื่อตกเป็นผู้ต้องสงสัยมักจะเกิดภาวะความกดดัน ดังนั้น การที่นักบัญชีนิติวิทยาจะได้มาซึ่งหลักฐานหรือเรื่องราวที่เกิดขึ้นจะต้องมีทักษะในการสัมภาษณ์อย่างนุ่มนวล และโน้มน้าวให้ผู้กระทำความผิดได้ลดความกดดันรู้สึกผ่อนคลายและยินยอมเปิดเผยข้อมูลที่จะเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ (Kilic, 2020)

6) ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information and Technology Skill) ในบางเหตุการณ์ นักบัญชีนิติวิทยาอาจต้องเข้าไปมีส่วนร่วมในการตรวจสอบที่มีระบบสารสนเทศที่ต้องใช้คอมพิวเตอร์เข้ามาเกี่ยวข้อง ดังนั้น ทักษะทางนี้จึงเป็นสิ่งที่จำเป็นที่นักบัญชีนิติวิทยาจะมีความรู้ในระดับที่เพียงพอที่จะเข้าใจและใช้งานได้ (Evans, 2017; Puranaphan & Chitsawang, 2020)

7) ทักษะทางด้านบัญชี (Accounting Skill) เป็นทักษะพื้นฐานที่ผู้ตรวจสอบต้องมีเพราะจะทำให้ผู้ตรวจสอบเข้าใจถึงโครงสร้างระบบบัญชีและรายงานทาง การเงินได้อย่างแม่นยำ แต่สิ่งที่พิเศษนอกเหนือไปจากนี้ก็คือ ทักษะการตรวจสอบการทุจริตทางบัญชี เช่น การตกแต่งกำไร กลลวงทางบัญชี การสร้างรายงานทางธุรกิจ เป็นต้น หากผู้ตรวจสอบมีทักษะในการตรวจสอบเหล่านี้ก็จะนำไปสู่ความเชี่ยวชาญ (Evans, 2017)

**3. แนวคิดการคิดอย่างมีวิจารณญาณ (Critical Thinking)** เป็นความสามารถในการคิดอย่างมีเหตุและมีผลเพื่อพิจารณาไตร่ตรองอย่างรอบคอบของข้อมูลหรือเหตุการณ์ และพิจารณาถึงความน่าเชื่อถือของข้อมูลในการตั้งสมมติฐานเพื่อหาสาเหตุของปัญหาและแนวทางการแก้ไขปัญหานั้นได้ โดยการคิดอย่างมีวิจารณญาณจะนำไปสู่การคิดและการตัดสินใจอย่างรอบคอบเพื่อชี้ให้เห็นได้ว่าเหตุการณ์ใดเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นจริงและเหตุการณ์ใดที่ไม่เกิดขึ้นจริง (ฮันยัมย รุ่งพิริยะเดช และ คมกฤษณ์ สิงห์ใจ, 2564) ซึ่งองค์ประกอบของการคิดอย่างมีวิจารณญาณตามแนวคิดของ Bucaro (2019), Dung and Mai (2017), Griffith et al. (2015) และ Rasso (2015) ประกอบด้วย 1) ความสามารถในการนิยามปัญหา 2) ความสามารถในการเลือกข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับปัญหา 3) ความสามารถในการจำแนกข้อมูล 4) ความสามารถในการกำหนดและเลือกสมมติฐาน และ 5) ความสามารถในการลงข้อสรุปอย่างมีเหตุมีผล ดังนั้นแนวคิดการคิดอย่างมีวิจารณญาณจึงมีความสำคัญอย่างมากต่อการประเมินเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งเพื่อชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่อาจนำไปสู่ความผิดพลาดหรือการทุจริตที่เกิดขึ้น การคิดอย่างมีวิจารณญาณจึงเป็นการแสวงหา ความเป็นจริง (Reality) เพื่อตอบคำถามของตนเองว่า การทุจริตเกิดขึ้นได้อย่างไร มีหลักฐานอะไรบ้างที่บ่งชี้ถึงการกระทำความผิด และจะมี

แนวทางการแก้ไขอย่างไร หากนักบัญชีนิติวิทยาสามารถหาคำตอบของคำถามเหล่านี้ได้ก็จะกลายเป็นความรู้ทางวิทยาศาสตร์ หรือเรียกว่า ข้อเท็จจริง (Fact) (Eliezer & Emmanuel, 2015)

**4. การปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา (Performance of Forensic Accountant)** องค์กรขนาดใหญ่จะมีความคาดหวังจากการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาอย่างมาก ส่วนหนึ่งอาจเป็นผลมาจากความเติบโตของระบบเศรษฐกิจและความก้าวหน้าของระบบเทคโนโลยีที่ได้กลายมาเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้เกิดปัญหาการทุจริตและอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ดังนั้น การที่ นักบัญชีนิติวิทยาสามารถตรวจสอบการทุจริตได้อย่างมีประสิทธิภาพโดยไม่เกิดข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานเป็นผลมาจากการเรียนรู้และการฝึกฝนทักษะต่าง ๆ จนทำให้เกิดความชำนาญและนำไปสู่ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา (Kang et al., 2015) โดยขอบเขตการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาจะมีลักษณะเป็น การเฉพาะเจาะจงเพื่อค้นหาการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นภายในองค์กร ศิลปพร ศรีจันเพชร (2553) และ สมชาย ศุภธาดา (2564) อธิบายถึงขอบเขตการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาไว้ 4 ขั้นตอนดังต่อไปนี้

**ขั้นตอนที่ 1 การรับรู้ปัญหา (Problem Recognition)** นักบัญชีนิติวิทยาจะต้องตอบคำถามว่าปัญหาที่เกิดขึ้นได้อย่างไร และมีสาเหตุมาจากอะไร

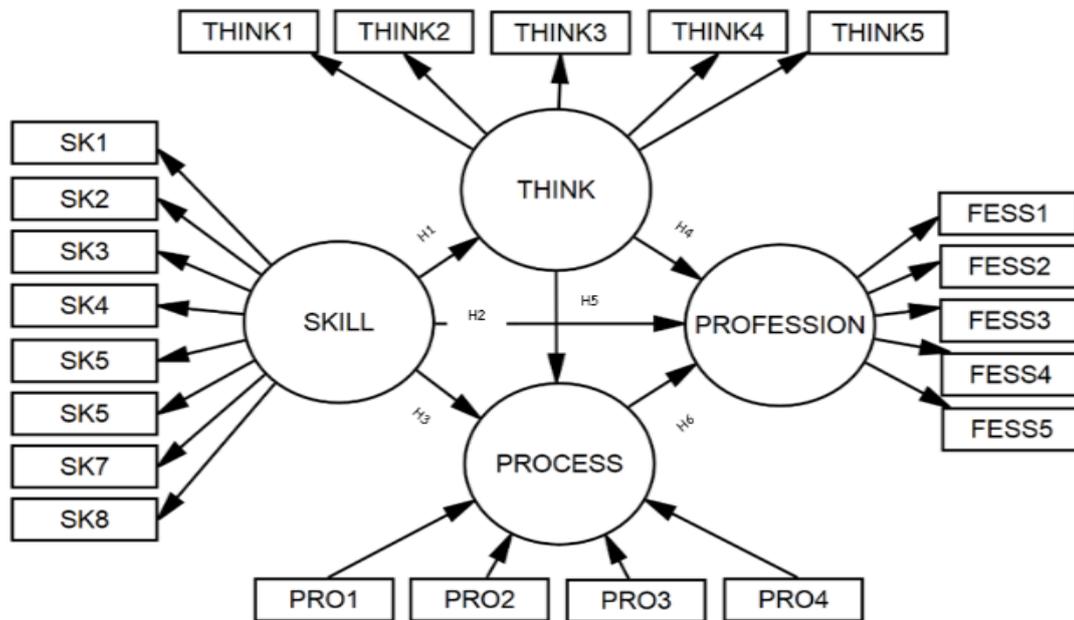
**ขั้นตอนที่ 2 การรวบรวมหลักฐาน (Evidence Collection)** การรวบรวมหลักฐานมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่าหลักฐานนั้นเชื่อถือและใช้ประโยชน์ได้ วิธีการรวบรวมหลักฐานอาจรวมถึงการสืบสวนภูมิหลัง เช่น คุณสมบัติทางวิชาชีพ การศึกษา ภาระหนี้สิน ของบุคคลต้องสงสัย รวมถึงอาจมีวิธีการอื่นที่นำมาใช้ในการตรวจสอบ เช่น การสอบถาม การยืนยัน การวิเคราะห์ การสังเกตเหตุการณ์ การเปรียบเทียบ เป็นต้น

**ขั้นตอนที่ 3 การประเมินหลักฐาน (Evidence Evaluation)** หลักฐานที่ได้จากการรวบรวมนักบัญชีนิติวิทยาจะต้องประเมินหลักฐานทั้งหมดว่ามีความเพียงพอ (Sufficiency of Evidence) และความเหมาะสม (Competency of Evidence) โดยความเพียงพอพิจารณาจากปริมาณของหลักฐาน ในขณะที่ความเหมาะสมจะพิจารณาจากความเชื่อถือได้ อย่างไรก็ตาม หลักฐานทั้งหมดนั้นจะต้องมีความเกี่ยวข้อง ตรงประเด็น และเป็นหลักฐานที่สามารถใช้อ้างอิงในทางกฎหมายได้จึงจะเป็นประโยชน์ต่อกระบวนการพิจารณาคดีในชั้นศาล

**ขั้นตอนที่ 4 การสรุปผล (Report Findings)** การรายงานผลอาจทำได้หลายวิธี เช่น ทางวาจาหรือโดยลายลักษณ์อักษรโดยรายงานให้ผู้บริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้องทราบถึงสถานการณ์และหลักฐานที่ได้สืบพบ รวมถึงการสรุปผลการตรวจสอบที่ได้ตรวจพบนอกจากนี้ การรายงานอาจรวมถึงการเสนอแนะสำหรับการป้องกันการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น และมาตรการที่อาจดำเนินการกับทุจริต

**5. ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา (Professional Forensic Accountant)** คำว่า ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยยังไม่มีนิยามหรืองานวิจัยอย่างแพร่หลายที่ให้ความหมายเฉพาะเจาะจง ดังนั้น เพื่อเป็นการรองรับ การเปลี่ยนแปลงของวิชาชีพบัญชีนิติวิทยาที่กำลังจะเกิดขึ้นในอนาคต การศึกษางานวิจัยนี้ผู้วิจัยจะให้ความหมายโดยอ้างอิงจากแนวคิดทั่วไปของคำว่า ความเป็นมืออาชีพ (Professionalism) เพื่อกำหนดนิยามเฉพาะของการศึกษาวิจัยนี้ ซึ่งตามพจนานุกรม Oxford Learner's Dictionary (2022) ให้นิยามของคำว่า อาชีพ (Profession) ว่า A type of job that needs special training or skill especially one that needs a high level of education มีความหมายในภาษาไทยว่า อาชีพที่ได้รับค่าตอบแทน โดยเฉพาะอย่างยิ่งจะต้องเป็นอาชีพที่ต้องการศึกษาการฝึกอบรมในระดับสูง สำหรับคำว่า ความเป็นมืออาชีพ (Professionalism) หมายถึง การมีความรอบรู้ เชี่ยวชาญ ชำนาญพิเศษในวิชาชีพของตน สามารถปฏิบัติงานได้ตามมาตรฐานอย่างถูกต้องมีไหวพริบในการบริหารจัดการได้อย่างมีประสิทธิภาพรวดเร็วและแม่นยำทำให้ผลงานที่ได้รับเป็นที่น่าพอใจของผู้ที่เกี่ยวข้อง (Dung & Mai, 2017; Nguyen et al., 2020) โดยมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (International Federation of Accountant (IFAC)) ฉบับที่ 8 เรื่อง ข้อกำหนดด้านสมรรถนะสำหรับ

ผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี<sup>3</sup> มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีสามารถปฏิบัติงาน ได้อย่างมืออาชีพ เช่น 1) ความเป็นมืออาชีพทางด้านปัญญา 2) ความเป็นมืออาชีพทางการตรวจสอบ การทุจริต 3) ความเป็นมืออาชีพทางด้านคุณลักษณะเฉพาะตัวบุคคล 4) ความเป็นมืออาชีพทางด้านปฏิสัมพันธ์กับบุคคลอื่นและการสื่อสาร และ 5) ความเป็นมืออาชีพทางด้านบริหารจัดการ อย่างไรก็ตาม การอธิบายความหมายของคำว่า ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา สำหรับประเทศไทยอาจยังไม่ชัดเจนเพราะยังถือเป็นวิชาชีพใหม่ แต่เมื่อนำความเป็นมืออาชีพ (Professionalism) มาขยายความหมายกับวิชาชีพ การบัญชีนิติวิทยา ผู้วิจัยจึงให้ความหมาย ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา สำหรับงานวิจัยนี้หมายถึง การที่นักบัญชีนิติวิทยาได้ใช้ความรู้ ความสามารถ ความเชี่ยวชาญ และทักษะพิเศษเชิงลึกที่ได้รับจากการเรียนรู้การฝึกฝน การอบรมอย่างเป็นระบบในระยะที่ยาวนานจนทำให้เกิดความชำนาญจนสามารถนำองค์ความรู้เหล่านั้นมาประยุกต์ใช้กับการทำงานในด้าน การตรวจสอบ การทุจริต โดยจะช่วยให้การทำงานมีมาตรฐาน ถูกต้อง รวดเร็วและก่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล ผลงานเป็นที่น่าพึงพอใจต่อผู้ที่เกี่ยวข้อง จึงเรียกได้ว่า ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา แต่แนวทางการพัฒนา รูปแบบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย จะเป็นอย่างไรนั้น ยังไม่ปรากฏในการศึกษางานวิจัยในประเทศไทยอย่างแพร่หลาย จึงเป็นประเด็นที่น่าสนใจและควรทำการศึกษาวิจัยถึงรูปแบบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยเพื่อนำไปสู่การยกระดับความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากลต่อไป จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้นจึงนำมาสู่การกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัย โดยกรอบแนวคิดการวิจัยประกอบด้วย 2 ลักษณะ คือ โมเดลแบบรวมตัว (Formative) คือ ตัวแปรแฝง การปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา (PROCESS) และโมเดลแบบสะท้อน (Reflective) คือ ตัวแปรแฝง ทักษะ ที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา (SKILL) การคิดอย่างมีวิจารณญาณ (THINK) และความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา (PROFESSION) ตามภาพที่ 3



ภาพที่ 3 แสดงกรอบแนวคิดการวิจัย

<sup>3</sup> มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 8 เรื่อง ข้อกำหนดด้านสมรรถนะสำหรับผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี นิยามคำว่า ผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชี คือ ผู้ซึ่งมีความรับผิดชอบหรือได้รับมอบหมายความรับผิดชอบสำหรับการใช้วิจารณญาณอย่างมีสาระสำคัญในการตรวจสอบข้อมูลในอดีต

**หมายเหตุ:** SK1 แทน ทักษะด้านการตรวจสอบ SK2 แทน ทักษะทางด้านกฎหมาย SK3 แทน ทักษะทางการสื่อสาร SK4 แทน ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ SK5 แทน ทักษะการวิเคราะห์เชิงพฤติกรรม SK6 แทน ทักษะการสัมภาษณ์ SK7 แทน ทักษะทางด้านบัญชี SK8 แทน ทักษะทางด้านภาษา THINK แทน การคิดอย่างมีวิจารณญาณ PROCESS แทน การปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา PROFESSIONAL แทน ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา

จากการทบทวนวรรณกรรมและกรอบแนวคิดการวิจัยจึงนำมาสู่การพัฒนาสมมติฐานการวิจัยดังต่อไปนี้

**สมมติฐานที่ 1** การคิดอย่างมีวิจารณญาณได้รับอิทธิพลทางตรงจากทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา กล่าวคือการตรวจสอบการทุจริตเป็นสายงานที่ต้องใช้ความระมัดระวังและความสามารถในการคิด การวิเคราะห์ การตีความ เข้ากับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นอยู่บนพื้นฐานของความมีเหตุและมีผลโดยอาศัยจากทักษะที่สำคัญนำมาใช้ร่วมกับการคิดอย่างมี วิจารณญาณ โดยแยกแยะข้อมูลว่าข้อมูลใดคือ ข้อเท็จจริง ข้อมูลใด คือ ความคิดเห็นแล้วจึงตั้งสมมติฐานเพื่อหาสาเหตุของ เกิดการทุจริตพร้อมทั้งแนวทางในการแก้ไขปัญหาได้อย่างมืออาชีพ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Ennis (2015) และ Schub (2016) พบว่า การคิดอย่างมีวิจารณญาณเป็นความสามารถในการใช้ความรู้และทักษะที่มีอยู่อย่างหลากหลายในการ คาดการณ์ วิเคราะห์ และสรุปเพื่อประเมินหาแนวทางแก้ไขปัญหาต่อสถานการณ์นั้นได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับ สลักจิต นิลผาย (2561) พบว่า ระบบการคิดที่ดีจะช่วยให้ผู้ประกอบการวิชาชีพนี้สามารถใช้ดุลพินิจในการแก้ไข สถานการณ์ที่ซับซ้อนขององค์กรได้อย่างมืออาชีพ และ Wangcharoendate (2015) และ Wittayapoom and Limanonthachai (2017) พบว่า การคิดอย่างสร้างสรรค์เป็นทักษะที่สำคัญที่จะทำให้เกิดความเป็นมืออาชีพในการปฏิบัติงาน และ วิไลวรรณ ศรีหาดา (2564) พบว่า การคิดอย่างมีวิจารณญาณส่งผลต่อประสิทธิภาพใน การปฏิบัติงานและยังช่วยให้ องค์กรสามารถนำข้อเสนอแนะไปทำการปรับปรุงในการปฏิบัติงานให้ดียิ่งขึ้น นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์ (2561) พบว่า ความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญกับ การปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดีที่สุด

**สมมติฐานที่ 2** ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยได้รับอิทธิพลทางตรงจากทักษะที่สำคัญต่อการ เป็นนักบัญชีนิติวิทยา เมื่อสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจมีการเปลี่ยนไปจากเดิมมีผลทำให้การทุจริตมีความซับซ้อนมากขึ้น และปกปิดไว้อย่างแนบหนาโดยไม่ทิ้งร่องรอยหรือหลักฐานใด ๆ ที่จะสืบไปถึงผู้กระทำความผิด เช่น ในปัจจุบันเราไม่อาจ หลีกเสี่ยงได้เลยว่าการทำงานจะไม่อาศัยระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเข้ามาเกี่ยวข้องเพื่อความสะดวกและรวดเร็ว แต่ความ ทันสมัยย่อมมาพร้อมกับอาชญากรรมทางไซเบอร์ (Cyber Crime) จึงเป็นความท้าทายที่นักบัญชีนิติวิทยาต้องมีทักษะพิเศษที่ นอกเหนือจากทักษะทางวิชาชีพ เพราะในบางครั้งนักบัญชีนิติวิทยาต้องเข้าไปมีส่วนร่วมในการตรวจสอบระบบบัญชีที่มีการใช้ คอมพิวเตอร์ในการทำงาน การที่นักบัญชีนิติวิทยามีทักษะที่มากกว่า 1 ทักษะย่อมได้เปรียบกว่านักบัญชีนิติวิทยาที่ไม่มีทักษะ ทางด้านใดเลยสิ่งเหล่านี้จะช่วยให้ นักบัญชีนิติวิทยามีการปฏิบัติงานอย่างมืออาชีพ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Kang et al. (2015) พบว่า งานตรวจสอบบัญชีมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้นอาจด้วยลักษณะของธุรกิจ หรือกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องส่งผลให้ ผู้สอบบัญชีหรือผู้ปฏิบัติงานด้านนี้ต้องมีการพัฒนาศักยภาพ ความรู้ และความสามารถของตนเองอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้ สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบออกมาดีที่สุด Dung and Mai (2017) และ Nguyen et al. (2020) พบว่า การที่นักบัญชีนิติ วิทยาสามารถตรวจสอบการทุจริตโดยไม่เกิดข้อผิดพลาดหรือมีข้อผิดพลาดน้อยที่สุดเป็นผลมาจากการฝึกฝนทักษะที่เป็น ประโยชน์ต่อการวางแผนการตรวจสอบจนทำให้ความเชี่ยวชาญและผลงานที่ออกมาเป็นที่น่าพอใจของผู้ว่าจ้าง จึงนำมาสู่ การ กำหนดสมมติฐานการวิจัยที่ 2 ตามที่กล่าวมาข้างต้น

**สมมติฐานที่ 3** การปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาได้รับอิทธิพลทางตรงจากทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติ วิทยา บทบาทของผู้ตรวจสอบได้เปลี่ยนไปจากอดีตองค์กรขนาดใหญ่ต่างมีความคาดหวังจากการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติ วิทยาเพิ่มมากขึ้น ดังนั้น การสร้างภาพลักษณ์และความน่าเชื่อถือให้เป็นที่ยอมรับ นักบัญชีนิติวิทยาต้องพัฒนาทักษะเพื่อแสดง ถึงสมรรถนะและขีดความสามารถในการปฏิบัติงานอย่างเป็นมืออาชีพ สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีสากลและมาตรฐาน การพัฒนานักวิชาชีพบัญชีที่ระบุไว้ในมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (International

Accounting Education Standard (IES 3) ว่าทักษะความเป็นมืออาชีพของนักวิชาชีพบัญชีควรประกอบด้วย 2 ประเด็นคือขีดความสามารถ (Capability) และ สมรรถนะในการทำงาน (Competence) โดยที่ขีดความสามารถเป็นลักษณะของบุคคลเป็นผลลัพธ์จากการเรียนรู้ และแบ่งความสามารถออกเป็นความรู้ทางวิชาชีพ ทักษะทางวิชาชีพ และค่านิยมจริยธรรม ตลอดจนแนวความคิดทางวิชาชีพที่จำเป็นเพื่อใช้ในการแสดงสมรรถนะในการปฏิบัติงาน (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2565) ดังนั้น เมื่อนักบัญชีนิสิตวิทยาลัยนำขีดความสามารถที่ตนเองมีมาใช้ในการการปฏิบัติงานตรวจสอบให้ถึงระดับมาตรฐานที่กำหนดไว้ก็ถือได้ว่าบุคคลนั้นมีสมรรถนะในการปฏิบัติงานอย่างมืออาชีพ สอดคล้องกับงานวิจัยของ วิไลวรรณ โพนศิริ (2562) พบว่า ผู้ตรวจสอบสามารถยกระดับคุณภาพการปฏิบัติงานของตนเองให้เป็นที่ยอมรับในระดับความเป็นมืออาชีพได้โดยการเพิ่มทักษะที่สำคัญต่อการทำงาน และ สิทธิรัมภา พวงพิลา และคณะ (2561) พบว่า ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีเป็นผลจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความรู้ความสามารถ และทักษะที่มีคุณภาพและมีความชำนาญในการตรวจสอบ รวมถึงการทำงานที่ไม่ให้เกิดความผิดพลาดในการปฏิบัติงานที่เป็นสาระสำคัญ จึงนำมาสู่การกำหนดสมมติฐานการวิจัยที่ 3 ตามที่กล่าวมาข้างต้น

**สมมติฐานที่ 4** ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิสิตวิทยาลัยในประเทศไทยได้รับอิทธิพลทางตรงจากการคิดอย่างมีวิจารณญาณ

**สมมติฐานที่ 5** การปฏิบัติงานของนักบัญชีนิสิตวิทยาลัยได้รับอิทธิพลทางตรงจากการคิดอย่างมีวิจารณญาณ การคิดอย่างมีวิจารณญาณเป็นสิ่งที่สำคัญอย่างมากต่อการวางแผนการตรวจสอบการทุจริตเพราะจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถเก็บรวบรวมพยานหลักฐานได้อย่างเพียงพอและเหมาะสมและทำให้ผู้ตรวจสอบมั่นใจได้ว่าการพิจารณาในประเด็นที่เป็นสาระสำคัญมากน้อยเพียงใดเพื่อนำไปสู่การปฏิบัติงานได้อย่างทันเวลาอย่างรวดเร็ว การที่นักบัญชีนิสิตวิทยาลัยสามารถบริหารจัดการทุกอย่างได้ทันต่อเหตุการณ์เพื่อลดมูลค่าความเสียหายที่จะมีผลกระทบต่อองค์กรจะนำไปสู่การยอมรับในการปฏิบัติงานได้อย่างมืออาชีพ ดังนั้น การปฏิบัติงานจะออกมาดีมากขึ้นเพียงใดส่วนหนึ่งก็ขึ้นอยู่กับนักบัญชีนิสิตวิทยาลัยสามารถบริหารจัดการความสามารถในการคิด การวิเคราะห์กับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นได้มากขึ้นเพียงใดก็จะทำให้สามารถคาดการณ์และลำดับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับแนวคิดของ Bucaro (2019), Dung and Mai (2017), Griffith et al. (2015) และ Rasso (2015) พบว่า การคิดอย่างมีวิจารณญาณมีความสำคัญต่อผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะผู้ตรวจสอบการทุจริตที่จะต้องเผชิญกับรูปแบบการทุจริตที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งหากนักบัญชีนิสิตวิทยาลัยได้รับการฝึกฝนให้มีทักษะทางด้านความคิดวิเคราะห์อย่างเป็นระบบจะทำให้เกิดนักบัญชีนิสิตวิทยาลัยสามารถตัดสินใจได้อย่างเหมาะสม และใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการหลักการและพื้นฐานของความมีเหตุและมีผลอันจะนำไปสู่การปฏิบัติงานอย่างมืออาชีพ สอดคล้องกับงานวิจัยของ ชัชฌานันต์ บุญพันธ์ และ เบญจพร โมกษะเวส (2565) พบว่า ความคิดสร้างสรรค์เป็นสิ่งสำคัญที่จะสร้างความเชื่อมั่นในการบริการและมีอิทธิพลทางบวกต่อคุณภาพการตรวจสอบจึงนำมาสู่การกำหนดสมมติฐานการวิจัยที่ 4 และ 5 ตามที่กล่าวมาข้างต้น

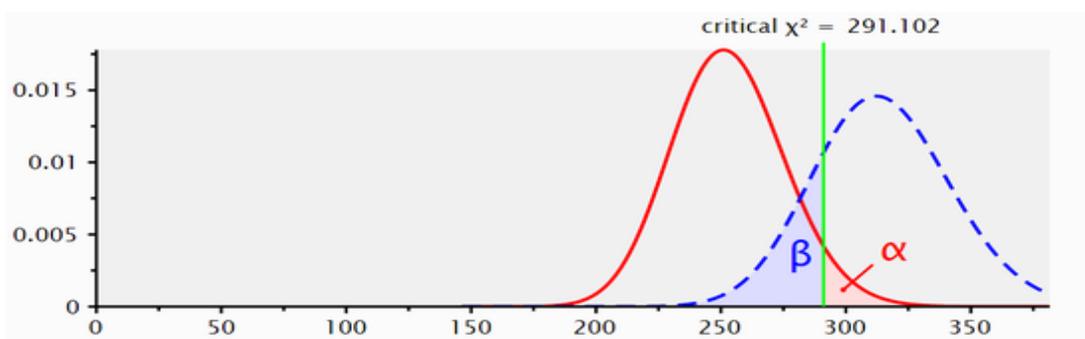
**สมมติฐานที่ 6** ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิสิตวิทยาลัยในประเทศไทยได้รับอิทธิพลทางตรงจากการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิสิตวิทยาลัย ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิสิตวิทยาลัยเป็นผลที่มาจากที่นักบัญชีนิสิตวิทยาลัยใช้ความสามารถและทักษะพิเศษที่เป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานจนทำให้ผลงานที่ออกมาเป็นที่น่าพึงพอใจและได้รับการยอมรับจากทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง จึงเชื่อได้ว่ากรรมที่ทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิสิตวิทยาลัยจะทำให้ให้นักบัญชีนิสิตวิทยาลัยสามารถปฏิบัติงานได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว ผลงานที่ออกมาเป็นไปตามมาตรฐานและมีความผิดพลาดน้อยที่สุด สอดคล้องกับงานวิจัยของ ลัดดาวัลย์ ยอดบัว และ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์ (2561) พบว่า ความเป็นมืออาชีพของผู้ตรวจสอบสามารถยกระดับคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากล และ วิไลวรรณ โพนศิริ (2562) พบว่า ผู้ตรวจสอบสามารถยกระดับคุณภาพการปฏิบัติงานของตนเองให้เป็นที่ยอมรับในระดับความเป็นมืออาชีพได้โดยการเพิ่มทักษะที่สำคัญต่อการทำงาน จึงนำมาสู่การกำหนดสมมติฐานการวิจัยที่ 6 ตามที่กล่าวมาข้างต้น นอกจากนี้ผู้วิจัยจะทำการยืนยันในรูปแบบความเป็นมืออาชีพของนัก

บัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยที่ผู้วิจัยพัฒนาขึ้น จึงนำมาสู่การกำหนดสมมติฐานการวิจัยที่ 7 รูปแบบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยมีความสอดคล้องกับกับหลักฐานเชิงประจักษ์

### ระเบียบวิธีวิจัย

**ขอบเขตเนื้อหา** ผู้วิจัยทำการศึกษารวบรวมข้อมูลจากหลายแหล่ง เช่น เอกสารทางวิชาการ บทความงานวิจัย คู่มือการปฏิบัติงาน เว็บไซต์องค์กรที่เกี่ยวข้อง รวมถึงโครงการบรรยายจากผู้เชี่ยวชาญที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีนิติวิทยาเพื่อใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานในการศึกษา **ประชากร** คือ ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.), 2565) จำนวน 314 ราย

**กลุ่มตัวอย่าง** คือ ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนที่ได้รับความเห็นชอบจาก สำนักงาน ก.ล.ต. โดยผู้วิจัยกำหนดขนาดตัวอย่างจากการคำนวณโปรแกรม G\*Power 3 (ฟูลพงศ์ สุขสว่าง, 2556; Faul et al., 2007) แสดงผลการคำนวณดังต่อไปนี้  **$\chi^2$  tests - Goodness-of-fit tests: Contingency tables Analysis: A priori: Compute required sample size** Input: ขนาดอิทธิพล (Effect Size) ผู้วิจัยใช้ค่า Gold Standard ที่ยอมรับกันในระดับสากล ประกอบด้วย 3 ระดับ 1) ขนาดอิทธิพลในระดับเล็ก (Small) ค่า Effect Size เท่ากับ 0.1 2) ขนาดอิทธิพลในระดับปานกลาง (Medium) ค่า Effect Size เท่ากับ 0.3 และ 3) ขนาดอิทธิพลในระดับใหญ่ (large) ค่า Effect Size เท่ากับ 0.5 งานวิจัยนี้ผู้วิจัยเลือกใช้ค่า Effect Size ในระดับใหญ่ (large) เท่ากับ 0.5 ค่าระดับนัยสำคัญทางสถิติ ( $\alpha$  err prob) เท่ากับ 0.05 ค่าอำนาจทดสอบ (Power (1- $\beta$  err prob)) เท่ากับ 0.80 (Hair et al., 2010) ค่าองศาอิสระของตัวแบบ (df) เท่ากับ 253 ที่คำนวณจากสูตร  $df = NI(NI+1)/2$  ( $df=22(22+1)/2$  เมื่อ NI หมายถึง จำนวนตัวแปรสังเกตได้ **Output:** Noncentrality parameter  $\lambda = 61.0000000$  Critical  $\chi^2 = 291.1017$  ขนาดกลุ่มตัวอย่าง (Total sample size) เท่ากับ 246 Actual power = 0.8012842 ผลการวิเคราะห์ขนาดกลุ่มตัวอย่างตามโปรแกรม G\*Power3 ดังภาพที่ 4



ภาพที่ 4 แสดงผลการวิเคราะห์กลุ่มตัวอย่างจากโปรแกรม G\*Power 3

### การประเมินคุณภาพของโมเดลการวัด

การวิจัยนี้มีโมเดลการวัด 2 ลักษณะ ได้แก่ 1) โมเดลการวัดชนิดรวมตัว (Formative) และ 2) โมเดลการวัดชนิดสะท้อน (Reflective) โดยที่โมเดลแบบรวมตัว ตัวแปรสังเกตได้ (Observed Variable) หรือตัวแปรบ่งชี้ (Indicator Variables) จะเป็นสาเหตุและการเปลี่ยนแปลงค่าของตัวแปรแฝง โดยที่ตัวแปรบ่งชี้ของตัวแปรแฝงจะต้องไม่มีความสัมพันธ์หรือไม่ได้ถามหรือวัดในเรื่องเดียวกันตัวแปรบ่งชี้เป็นสาเหตุหรือก่อให้เกิดตัวแปรแฝงซึ่งมาจากแหล่งข้อมูลที่แตกต่างกันหรือไม่สัมพันธ์จึงไม่สามารถทดแทนกันได้ หรือการตัดตัวแปรบ่งชี้บางตัวออกไปจะทำให้การสื่อสารความหมายไม่ตรงตามทฤษฎีหรือขาดความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง นั่นก็คือ ตัวแปรแฝงการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยามีตัวแปรบ่งชี้ จำนวน 4 ตัวแปร

สถิติที่ใช้ในการประเมินคุณภาพโมเดลการวัด ได้แก่ 1) ค่าน้ำหนักองค์ประกอบ Outer Weight ควรมีนัยสำคัญทางสถิติ 2) ค่าความตรงเชิงลู่เข้า (Convergent Validity) ต้องมากกว่าหรือเท่ากับ 0.70 3) การตรวจสอบสถานะร่วมเส้นตรง (Collinearity) ไม่เกิน 5 (Hair et al., 2017)

ในส่วนของโมเดลชนิดสะท้อน ตัวแปรแฝงมีการเปลี่ยนแปลงจะสะท้อนการเปลี่ยนแปลงในตัวแปรบ่งชี้ ข้อคำถามจะต้องมีความสัมพันธ์กันสูงและเป็นไปทิศทางเดียวกัน ตัวแปรบ่งชี้ซึ่งสามารถใช้ทดแทนกันได้ กล่าวคือ เมื่อตัดตัวแปรบ่งชี้บางตัวที่มีค่าน้ำหนักองค์ประกอบ (Outer Loading) ที่ต่ำกว่าเกณฑ์ก็ยังคงความเที่ยงตรงทางเนื้อหา ซึ่งความสัมพันธ์จะแทนด้วยลูกศรชี้ออกจากตัวแปรแฝงสู่ตัวแปรบ่งชี้ ประกอบด้วย 1) ตัวแปรแฝงทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา มีตัวแปรบ่งชี้ จำนวน 8 ตัวแปร 2) ตัวแปรแฝง การคิดอย่างมีวิจารณญาณนิติวิทยา มีตัวแปรบ่งชี้ จำนวน 5 ตัวแปร 3) ตัวแปรแฝง ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชี นิติวิทยา มีตัวแปรบ่งชี้ จำนวน 5 ตัวแปร โดยการวัดคุณภาพของโมเดลการวัดผู้วิจัยจะพิจารณาจากค่าสถิติดังต่อไปนี้ 1) สถิติวัด Outer Loadings ควรมากกว่าหรือเท่ากับ 0.707 2) สถิติวัดความเที่ยงตรงของตัวบ่งชี้ (Indicator Reliability) ต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 3) สถิติวัดความเที่ยงภายใน (Composite Reliability) ไม่น้อยกว่า 0.70 4) สถิติวัดความเชื่อมั่นความสอดคล้องภายใน (Internal Consistency Reliability) พิจารณาจากค่าค่าอัลฟาครอนบาช (Cronbach's alpha) ไม่น้อยกว่า 0.70 5) สถิติวัดความเที่ยงตรงเชิงเหมือน Convergent Validity) พิจารณาจากค่าความแปรปรวนเฉลี่ยขององค์ประกอบที่สกัดได้ (Average Variance Extracted: AVE) ไม่น้อยกว่า 0.50 6) สถิติวัดความตรงเชิงจำแนก (Discriminant Validity) พิจารณาจากค่ารากที่สองของค่าความแปรปรวนเฉลี่ยขององค์ประกอบที่สกัดได้ (AVE) ควร มีค่าสูงกว่าค่าสหสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบ 7) สถิติการขยายตัวของความแปรปรวน (VIF) ไม่ต่ำกว่า 5 (Hair et al., 2017)

**การสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย** คือ แบบสอบถามที่มีลักษณะเป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) 5 ระดับ ตามแนวคิดของ Buhagiar and Sammut (2020) โดยออกแบบให้อยู่ในรูปของแบบสอบถามออนไลน์ผ่านการสแกนบาร์โค้ด (QR Code) โดยแบบสอบถามถูกแบ่งออกเป็น 5 ส่วน ดังนี้ **ส่วนที่ 1** ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 6 ข้อ ได้แก่ 1) เพศ 2) อายุ 3) ระดับการศึกษา 4) ระดับชั้นภายในสำนักงานสอบบัญชี 5) ประสบการณ์ด้านการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ 6) วุฒิบัตร/ประกาศนียบัตรด้านการตรวจสอบที่เคยได้รับ **ส่วนที่ 2** ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะสำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา ประกอบด้วย 8 ทักษะดังนี้ ได้แก่ 1) ทักษะด้านการตรวจสอบ (SK1) 2) ทักษะทางด้านกฎหมาย (SK2) 3) ทักษะทางด้านเอกสาร (SK3) 4) ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (SK4) 5) ทักษะการวิเคราะห์เชิงพฤติกรรม (SK5) 6) ทักษะการสัมภาษณ์ (SK6) 7) ทักษะทางด้านบัญชี (SK7) และ 8) ทักษะทางด้านภาษี (SK8) **ส่วนที่ 3** ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการคิดอย่างมีวิจารณญาณ ประกอบด้วย 5 ตัวชี้วัดดังนี้ 1) ความสามารถในการนิยามปัญหา 2) ความสามารถในการเลือกข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับปัญหา 3) ความสามารถในการจำแนกข้อมูล 4) ความสามารถในการกำหนดและเลือกสมมติฐาน และ 5) ความสามารถในการลงข้อสรุปอย่างมีเหตุผล **ส่วนที่ 4** ระดับความคิดเห็นเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา ประกอบด้วย 4 ตัวชี้วัดดังนี้ 1) การรับรู้ปัญหา 2) การรวบรวมหลักฐาน 3) การประเมินหลักฐาน และ 4) การสรุปผล **ส่วนที่ 5** ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา ประกอบด้วย 5 ตัวชี้วัดดังนี้ 1) ความเป็นมืออาชีพทางด้านปัญญา 2) ความเป็นมืออาชีพทางด้านตรวจสอบการทุจริต 3) ความเป็นมืออาชีพทางด้านคุณลักษณะเฉพาะตัวบุคคล 4) ความเป็นมืออาชีพทางด้านปฏิสัมพันธ์กับบุคคลอื่นและการสื่อสาร และ 5) ความเป็นมืออาชีพทางด้านบริหารจัดการ และ **ส่วนที่ 6** ข้อเสนอแนะเพิ่มเติมที่เป็นประโยชน์ต่อการวิจัยในอนาคต

**การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ** ผู้วิจัยนำแบบสอบถามเสนอผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 5 ท่าน เพื่อพิจารณาความเที่ยงตรงของเนื้อหาผลการประเมินในแต่ละส่วนพบว่า **ส่วนที่ 1** ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 6 ข้อ มีค่า IOC อยู่ระหว่าง 0.60 ถึง 1.00 **ส่วนที่ 2** ความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะสำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยาจำนวน 7 ข้อ มีค่า IOC เท่ากับ 1.00 นอกจากนี้มีผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 3 ท่าน เสนอให้เพิ่มทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา 1 ด้าน คือ **ทักษะทางด้านภาษีอากร** ดังนั้นทักษะสำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา รวมจำนวนทั้งสิ้น 8 ทักษะมีค่า IOC เท่ากับ 1.00

**ส่วนที่ 3** การคิดอย่างวิจารณ์ญาณ มีจำนวน 5 ตัวชี้วัดมีค่า IOC อยู่ระหว่าง 0.60 ถึง 1.00 **ส่วนที่ 4** การปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยามีจำนวน 4 ตัวชี้วัดมีค่า IOC เท่ากับ 1.00 **ส่วนที่ 5** ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยามีจำนวน 5 ตัวชี้วัดมีค่า IOC อยู่ระหว่าง 0.60 ถึง 1.00 **และ ส่วนที่ 6** ข้อเสนอแนะเพิ่มเติมที่เป็นประโยชน์ต่อการวิจัยในอนาคตมีค่า IOC เท่ากับ 1.00 โดยทุกตัวชี้วัดมีค่า IOC มากกว่า 0.5 บ่งบอกถึงคุณภาพเครื่องมือที่สามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลได้ ตามที่ U-thaiwat et al. (2017) ได้เสนอไว้ว่าค่า IOC ควรมีค่าตั้งแต่ 0.5 ขึ้นไป จึงเป็นค่าที่ยอมรับได้ ผู้วิจัยจึงทำการตรวจสอบข้อมูลทักษะสำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา จำนวน 8 ทักษะจากแหล่งข้อมูลที่แตกต่างกันก่อนทำการเก็บรวบรวมข้อมูลผลการตรวจสอบปรากฏตามตารางที่ 2

**ตารางที่ 2** การตรวจสอบข้อมูลแบบสามเส้า (Triangulation) ของทักษะสำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา

ลำดับ	ทักษะสำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา	1	2	3	หมายเลข 1 แทน แหล่งข้อมูลด้านงานวิจัย (Research Triangulation) จาก
1	ทักษะทางด้านการตรวจสอบ (SK1)	✓	✓	✓	การทบทวนวรรณกรรมที่ผ่านมา
2	ทักษะทางด้านกฎหมาย (SK2)	✓	-	✓	<b>หมายเลข 2</b> แทน แหล่งข้อมูลด้านเอกสาร (Data Triangulation)
3	ทักษะทางด้านการสื่อสาร (SK3)	✓	✓	✓	
4	ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (SK4)	✓	✓	✓	Characteristics and Skills of the Forensic Accountant ของ AICPA
5	ทักษะการวิเคราะห์เชิงพฤติกรรมของผู้กระทำความผิด (SK5)	✓	-	✓	
6	ทักษะการสัมภาษณ์ (SK6)	✓	✓	✓	<b>หมายเลข 3</b> แทน แหล่งข้อมูลด้านบุคคล (Investigator Triangulation)
7	ทักษะทางด้านบัญชี (SK7)	✓	✓	✓	
8	ทักษะทางด้านภาษีอากร (SK8)	✓	-	✓	

**หมายเหตุ:** หมายเลข 3 ผู้วิจัยเสนอข้อมูลให้กับบุคคลสำคัญที่มีความรู้ ความเข้าใจ และเชี่ยวชาญทางด้าน Forensic Accountant โดยตรง จำนวน 3 ท่านเพื่อพิจารณาข้อมูล

จากตารางที่ 2 พบว่า ทักษะทั้ง 8 ทักษะมีความสอดคล้องกันกับแหล่งข้อมูลที่แตกต่างกัน ผู้วิจัยจึงดำเนินการในขั้นตอนต่อไป คือ การนำแบบสอบถามไปทดลองใช้ (Try-out) กับ ผู้ที่ได้รับวุฒิปริญญาตรีทางด้านบัญชีนิติวิทยา จากสภาวิชาชีพบัญชี (รุ่นที่ 1 และ 2) ซึ่งมีเพียงแค่ 112 รายเท่านั้น เมื่อครบตามระยะเวลาที่ผู้วิจัยกำหนด (1 เดือน) ผู้วิจัยได้รับแบบสอบถามผ่านระบบออนไลน์ จำนวน 33 ฉบับ ผู้วิจัยจึงตรวจสอบความสมบูรณ์ของข้อมูลก่อนนำไปวิเคราะห์หาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อโดยผู้วิจัยเลือกใช้เทคนิค Item-total Correlation ผลการวิเคราะห์ พบว่า ตัวแปรสังเกตได้ของตัวแปรแฝงทุกตัวมีค่าอำนาจจำแนกรายข้อ (r) และค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา ( $\alpha$ ) เกินกว่า 0.40 และ 0.70 ถือว่าผ่านเกณฑ์การทดสอบตามที่ Hair et al. (2010) นำเสนอจึงสามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลต่อไป ปรากฏตามตารางที่ 3

ตารางที่ 3 การวิเคราะห์ค่าอำนาจจำแนกเป็นรายชื่อ

ลำดับ	ตัวแปรแฝง	จำนวน ตัวชี้วัด	r	Alpha Coefficient ( $\alpha$ )
1	ทักษะสำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา (SKILL)	8	0.479 ถึง 0.838	0.883
2	การคิดอย่างมีวิจารณญาณ (THINK)	5	0.456 ถึง 0.650	0.794
3	การปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา (PROCESS)	4	0.438 ถึง 0.575	0.694*
4	ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา (PROFESS)	5	0.433 ถึง 0.675	0.801

หมายเหตุ \*ปรับจุดทศนิยมขึ้น

### การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยดำเนินการส่งแบบสอบถามพร้อมแนบรายละเอียดบาร์โค้ด (QR Code) ของแบบสอบถามไปยังผู้บริหารของสำนักงานสอบบัญชีที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ให้เป็นผู้สอบบัญชีในตลาดทุนเพื่อขอความร่วมมือในการตอบแบบสอบถามการวิจัย จำนวน 32 สำนักงานสอบบัญชี และมีผู้สอบบัญชี จำนวน 314 ราย ดำเนินการจัดส่งเมื่อวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2565 เมื่อครบระยะเวลาที่กำหนด (วันที่ 31 เดือน มีนาคม พ.ศ. 2565) มีผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาจำนวน 118 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 37 ซึ่งไม่ผ่านเกณฑ์ของอัตราการตอบกลับ ผู้วิจัยจึงทำการติดต่อทางโทรศัพท์และทาง E-mail ไปยังสำนักงานสอบบัญชีอีกครั้งเพื่อขอความร่วมมือแจ้งกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ยังไม่ได้ตอบแบบสอบถาม จนกระทั่งเมื่อวันที่ 15 กรกฎาคม 2565 มีผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาเพิ่มเติม จำนวน 158 ฉบับ รวมแบบสอบถามทั้งสิ้น 276 ฉบับ ทุกฉบับมีความสมบูรณ์ทุกฉบับคิดเป็นร้อยละ 87.89 โดยใช้ระยะเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูลทั้งสิ้น 165 วัน นิศาชล รัตนมณี และ ประสพชัย พสุนนท์ (2562) เสนอว่าอัตราการตอบกลับของแบบสอบถามในงานวิจัยเชิงปริมาณต้องมากกว่าร้อยละ 50 ขึ้นไปจึงจะถือว่ายอมรับได้

### การวิเคราะห์ข้อมูล

- สถิติที่ใช้ในการบรรยายข้อมูลเบื้องต้น ประกอบด้วย ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน
- สถิติที่ใช้ในการประเมินคุณภาพโมเดลการวัดชนิดสะท้อน (Reflective) ประกอบด้วย ความคงเส้นคงวาหรือความเที่ยงภายใน (Internal Consistency) ( $> 0.07$ ) ความเที่ยงตรงของตัวบ่งชี้ (Indicator Reliability) ( $> 0.70$ ) ความเที่ยงตรงเชิงเหมือน Convergent Validity) พิจารณาจากค่าความแปรปรวนเฉลี่ยขององค์ประกอบที่สกัดได้ (Average Variance Extracted: AVE) มีค่าน้อยกว่า 0.50 และความตรงเชิงจำแนก (Discriminant Validity) ควรค่าสูงกว่าสหสัมพันธ์ระหว่างองค์ประกอบ สถิติที่ใช้ในการประเมินคุณภาพของโมเดลการวัดชนิดรวมตัว (Formative) ประกอบด้วย ความตรงเชิงคู่เข้า (Convergent Validity) การตรวจสอบสถานะร่วมเส้นตรง (Collinearity) การตรวจสอบการมีนัยสำคัญ (Significance) และความเกี่ยวข้องกัน (Relevance) ระหว่าง Outer Weights กับ Outer Loadings (Hair et al., 2017)
- การวิเคราะห์คุณภาพโดยรวมของรูปแบบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย โดยการคำนวณค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (Coefficient of Determination  $R^2$ ) ค่าสัมประสิทธิ์ความถูกต้องของการทำนายที่ปรับแล้ว ( $R^2$  adj) ซึ่งหากมีค่าต่ำกว่า 0.25 แสดงว่าโมเดลมีคุณภาพต่ำ ค่า 0.50 แสดงว่าโมเดลมีคุณภาพปานกลาง และหากมีค่าตั้งแต่ 0.75 ขึ้นไป แสดงว่าโมเดลมีคุณภาพสูง (Hair et al., 2017)

4. การวิเคราะห์อิทธิพลทางตรง (Direct Effect) อิทธิพลทางอ้อม (Indirect Effect) และอิทธิพลรวม (Total Effect) โดยการคำนวณค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (Path Coefficient:  $\beta$ ) ซึ่งควรมีค่าไม่ต่ำกว่า 0.10 และมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

5. การวัดจากค่าการทำนายความแม่นยำของรูปแบบเส้นทาง (Cross-Validated Redundancy;  $Q^2$ ) ซึ่งมีค่ามากกว่า ศูนย์ โดยค่า  $Q^2$  มีค่าเท่ากับหรือมากกว่า 0.02 แสดงว่ามีความสัมพันธ์ระดับต่ำ ในขณะที่  $Q^2$  มีค่ามากกว่าหรือเท่ากับ 0.15 แสดงว่ามีความสัมพันธ์ระดับปานกลาง และถ้า  $Q^2$  มีค่ามากกว่าหรือเท่ากับ 0.35 แสดงว่ามีความสัมพันธ์ระดับสูง

6. การวิเคราะห์ผลกระทบต่อความแม่นยำในการทำนาย (Effect Size  $f^2$ ) ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรทำนายและตัวแปรตอบสนองต้องมีค่ามากกว่า 0.02 ในขณะที่ค่า  $f^2$  มากกว่าหรือเท่ากับ 0.02 แสดงว่ามีผลกระทบต่อความแม่นยำในการทำนายระดับต่ำ ถ้าหาก  $f^2$  มากกว่าหรือเท่ากับ 0.15 แสดงว่า มีผลกระทบต่อความแม่นยำในการทำนายระดับปานกลาง และถ้าหาก  $f^2$  มากกว่าหรือเท่ากับ 0.35 แสดงว่า มีผลกระทบต่อความแม่นยำในการทำนายระดับสูง

## ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

### 1. การวิเคราะห์ค่าสถิติเบื้องต้น

ผลการวิเคราะห์ตารางที่ 4 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ส่วนใหญ่มีความคิดเห็นเกี่ยวกับทักษะสำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา อยู่ในระดับมากที่สุด โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 4.31 ถึง 4.46 เมื่อพิจารณาทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยาที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 5 อันดับแรกได้แก่ SK5 ( $M=4.46$ ) SK1 ( $M=4.39$ ) SK4 ( $M=4.39$ ) SK6 ( $M=4.38$ ) และ SK7 ( $M=4.37$ ) ในส่วนด้านการคิดอย่างมีวิจารณญาณ อยู่ในระดับมากที่สุด โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 4.26 ถึง 4.47 เมื่อพิจารณาการคิดที่มีค่าเฉลี่ยสูงสุด 3 อันดับแรกได้แก่ THINK5 ( $M=4.47$ ) THINK3 ( $M=4.40$ ) THINK4 ( $M=4.34$ ) และการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา อยู่ในระดับมากที่สุด โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 4.43 ถึง 4.58 เมื่อพิจารณาค่าเฉลี่ยสูงสุด 3 อันดับแรกได้แก่ PROCESS3 ( $M=4.58$ ) PROCESS2 ( $M=4.54$ ) PROCESS4 ( $M=4.49$ ) และสุดท้าย ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา อยู่ในระดับมากที่สุด โดยมีค่าเฉลี่ยอยู่ระหว่าง 4.27 ถึง 4.51 เมื่อพิจารณาค่าเฉลี่ยสูงสุด 3 อันดับแรกได้แก่ FESS5 ( $M=4.51$ ) FESS4 ( $M=4.46$ ) FESS3 ( $M=4.44$ ) ตามลำดับ

### 2. การประเมินคุณภาพโมเดลการวัด

ผลการวิเคราะห์ตารางที่ 5 การวิเคราะห์แบบจำลอง Reflective พบว่าค่าสถิติ Outer Loadings มีค่าระหว่าง 0.617 ถึง 0.888 (ขั้นต่ำ 0.707) และสถิติ IR มีค่าระหว่างร้อยละ 38 ถึง 79 (ขั้นต่ำร้อยละ 50) ซึ่งมีตัวแปรบางตัวที่ไม่ผ่านเกณฑ์ประกอบด้วย SK8 (0.617) THINK2 (0.636) และ PROFESS5 (0.553) สถิติ CR มีค่า 0.889 ถึง 0.943 (ผ่านเกณฑ์ขั้นต่ำ 0.70) สถิติวัดความเชื่อมั่นความสอดคล้องภายใน พิจารณาจากค่า Alpha มีค่า 0.843 ถึง 0.930 (ผ่านเกณฑ์ขั้นต่ำ 0.70) สถิติวัดความเที่ยงตรงเชิงเหมือนพิจารณาจากค่าสถิติ AVE มีค่า 0.617 ถึง 0.676 (ผ่านเกณฑ์ขั้นต่ำ 0.50) สถิติวัดความเที่ยงตรงจำแนก (DV) มีค่า 0.791 ถึง 0.822 พิจารณาจากค่ารากที่สองของ AVE (เกณฑ์ต้องน้อยกว่าค่าสหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร) (ตารางที่ 6) (ไม่ผ่านเกณฑ์) และเปรียบเทียบเป็นคู่ระหว่างคู่ตัวแปรแฝงค่าที่ได้ต้องน้อยกว่า 1 หากมากกว่าแสดงว่าขาดความเที่ยงตรงเชิงจำแนก และสถิติ VIF วัดการขยายตัวของความแปรปรวนมีค่า 1.410 ถึง 20.463 (ไม่ผ่านเกณฑ์ควรต่ำกว่า 5) ประกอบด้วย ตัวแปรบ่งชี้ SK2 (20.463) SK3 (21.461) และ SK5 (6.028)

ตารางที่ 4 การวิเคราะห์ค่าเฉลี่ยพื้นฐานของตัวแปรที่ใช้ในการศึกษา

ค่าสถิติ	ตัวแปรที่ใช้ศึกษา																					
	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	T1	T2	T3	T4	T5	P1	P2	P3	P4	PF1	PF2	PF3	PF4	PF5
M	4.39	4.34	4.34	4.39	4.46	4.38	4.37	4.31	4.28	4.26	4.40	4.34	4.47	4.43	4.54	4.58	4.49	4.27	4.39	4.44	4.46	4.51
SD	0.77	0.75	0.70	0.72	0.72	0.74	0.75	0.81	0.80	0.68	0.68	0.63	0.57	0.59	0.52	0.50	0.51	0.84	0.75	0.71	0.67	0.70
ระดับ ความ คิดเห็น	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด	มากที่สุด
เรียง ลำดับ	2	6	7	3	1	4	5	8	4	5	2	3	1	4	2	1	3	5	4	3	2	1

หมายเหตุ: 1) K1 แทน ทักษะทางการตรวจสอบ (SK1) K2 แทน ทักษะทางด้านกฎหมาย (SK2) K3 แทน ทักษะทางการสื่อสาร (SK3) K4 แทน ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (SK4) K5 แทน ทักษะทางการวิเคราะห์เชิงพฤติกรรมของกระทำความผิด (SK5) K6 แทน ทักษะการสัมภาษณ์ (SK6) K7 แทน ทักษะทางด้านบัญชี (SK7) K8 แทน ทักษะทางด้านภาษาอากร (SK8) T1 แทน ความสามารถในการนิยามปัญหา (THINK1) T2 แทน ความสามารถในการเลือกข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับปัญหา (THINK2) T3 แทน ความสามารถในการจำแนกข้อมูล (THINK3) T4 แทน ความสามารถในการกำหนดและเลือกสมมติฐาน (THINK4) T5 แทน ความสามารถในการลงข้อสรุปอย่างมีเหตุผล (THINK5) P1 แทน การรับรู้ปัญหา (PROCESS1) P2 แทน การรวบรวมหลักฐาน (PROCESS2) P3 แทน การประเมินหลักฐาน (PROCESS3) P4 แทน การสรุปผล (PROCESS4) PF1 แทน ความเป็นมืออาชีพทางด้านปัญหา (FESS1) PF2 แทน ความเป็นมืออาชีพทางการตรวจสอบการทุจริต (FESS2) PF3 แทน ความเป็นมืออาชีพทางด้านคุณลักษณะเฉพาะตัวบุคคล (FESS3) PF4 แทน ความเป็นมืออาชีพทางด้านปฏิสัมพันธ์กับบุคคลอื่นและการสื่อสาร (FESS4) PF5 แทน ความเป็นมืออาชีพทางด้านบริหารจัดการ (FESS5) 2) เกณฑ์การให้ระดับความคิดเห็นตามแนวคิดของ Likert (1932) คือ ค่าเฉลี่ยตั้งแต่ 4.21 ถึง 5.00 คือ มากที่สุด, ค่าเฉลี่ยตั้งแต่ 3.41 ถึง 4.20 คือ มาก, ค่าเฉลี่ยตั้งแต่ 2.61 ถึง 3.40 คือ ปานกลาง, ค่าเฉลี่ยตั้งแต่ 1.81 ถึง 2.60 คือ น้อย และ ค่าเฉลี่ยตั้งแต่ 1.00 ถึง 1.80 คือ น้อยที่สุด

ตารางที่ 5 การประเมินคุณภาพโมเดลการวัด (Reflective Measurement Model)

Latent variable	Indicators	Outer Loadings	t-stat	IR	CR	Alpha	AVE	DV	VIF	R <sup>2</sup>	ความแม่นยำ	เกณฑ์พิจารณา
SKILL	SK 1	0.774*0.777	19.369*20.823	ครั้งที่ 1 0.617	ครั้งที่ 1	ครั้งที่ 1	ครั้งที่ 1	ครั้งที่ 1	4.487*1.719	-	-	ไม่ผ่าน*ผ่าน
	SK 2	0.888*ตัด	45.790*ตัด	- 0.888	เท่ากับ	เท่ากับ	เท่ากับ	เท่ากับ	20.463*ตัด			
	SK 3	0.888*ตัด	45.532*ตัด	38% - 79 %	0.943	0.930	0.676	0.822	21.461*ตัด			
	SK 4	0.847*0.895	31.461*47.256	ครั้งที่ 2	ครั้งที่ 2	ครั้งที่ 2	ครั้งที่ 2	ครั้งที่ 2	3.007*2.856			
	SK 5	0.861*ตัด	37.543*ตัด	0.859 -	เท่ากับ	เท่ากับ	เท่ากับ	เท่ากับ	6.028*ตัด			
	SK 6	0.838*0.859	31.864*39.216	0.895	0.914	0.878	0.727	0.852	2.661*2.215			
	SK 7	0.833*0.874	33.146*40.866	74% - 80 %					2.897*2.679			
	SK 8	0.617*ตัด	11.913*ตัด						1.410*ตัด			
THINK	THINK 1	0.837*0.821	39.515*35.034	ครั้งที่ 1	ครั้งที่ 1	ครั้งที่ 1	ครั้งที่ 1	ครั้งที่ 1	2.626*1.830	0.534*0.498	ปานกลาง* ปานกลาง	ไม่ผ่าน*ผ่าน
	THINK 2	0.636*ตัด	10.516*ตัด	0.636 - 0.856	เท่ากับ	เท่ากับ	เท่ากับ	เท่ากับ	2.344*ตัด			
	THINK 3	0.782*0.812	24.394*30.571	40% - 73%	0.889	0.847	0.617	0.786	1.928*1.721			
	THINK 4	0.856*0.842	36.594*32.679	ครั้งที่ 2	ครั้งที่ 2	ครั้งที่ 2	ครั้งที่ 2	ครั้งที่ 2	3.093*2.445			
	THINK 5	0.799*0.812	22.635*24.495	0.812 -	เท่ากับ	เท่ากับ	เท่ากับ	เท่ากับ	2.280*2.228			
				0.842	0.893	0.844	0.676	0.822				
				66% - 71%								

Latent variable	Indicators	Outer Loadings	t-stat	IR	CR	Alpha	AVE	DV	VIF	R <sup>2</sup>	ความแม่นยำ	เกณฑ์พิจารณา
PROFES	FESS 1	0.776*0.788	21.819*24.398	ครั้งที่ 1	1.853*1.853	0.800*0.768	สูง*สูง	ไม่ผ่าน*ผ่าน				
	FESS 2	0.811*0.827	26.637*28.238	0.553 –	เท่ากับ	เท่ากับ	เท่ากับ	เท่ากับ	2.002*1.999			
	FESS 3	0.861*0.874	38.660*41.287	0.907	0.891	0.843	0.626	0.791	2.575*2.566			
	FESS 4	0.907*0.910	61.965*63.348	30%-82%	ครั้งที่ 2	ครั้งที่ 2	ครั้งที่ 2	ครั้งที่ 2	3.277*3.134			
	FESS 5	0.553*ตัด	8.025*ตัด	ครั้งที่ 2	เท่ากับ	เท่ากับ	เท่ากับ	เท่ากับ	1.230*ตัด			
				0.788 –	0.913	0.877	0.727	0.851				
				0.910								
				61%-83%								

หมายเหตุ: 1) ค่า R<sup>2</sup> ≤ 0.25 แสดงว่าโมเดลมีคุณภาพต่ำ, ค่า R<sup>2</sup> ≥ 0.50 แสดงว่าโมเดลมีคุณภาพปานกลาง, ค่า R<sup>2</sup> ≥ 0.75 แสดงว่าโมเดลมีคุณภาพสูง (Hair et al., 2017) 2) ตัวเลขหลัง \* ตัวหนา คือ ค่าการประเมินคุณภาพโมเดลการวัดครั้งที่ 2

ตารางที่ 6 แสดงรากที่สองของค่า AVE ของตัวแปรแฝงกับค่าสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝง และแสดงค่า HTMT

	PROCESS	PROFESSIONAL	SKILL	THINK	PROFESSIONAL	SKILL
PROFESSIONAL	0.876*0.839	(0.791)*(0.851)				
SKILL	0.840*0.814	0.832*0.818	(0.822)*(0.852)		0.932*0.937	
THINK	0.766*0.799	0.734*0.759	0.732*0.707	(0.786)*(0.822)	0.809*0.879	0.784*0.812

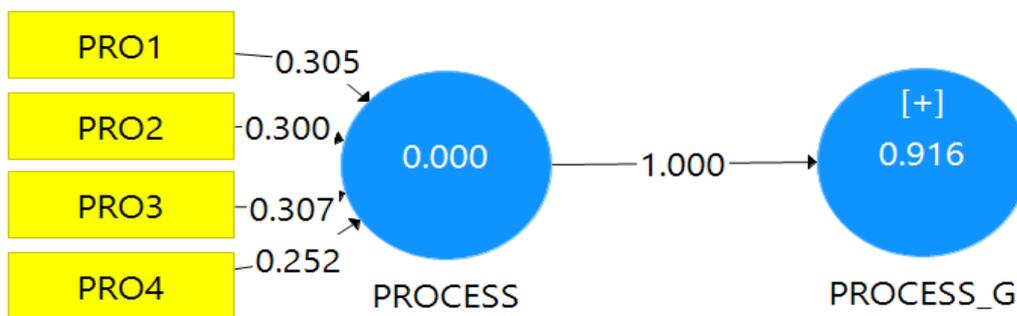
หมายเหตุ: 1) ค่าตัวเลขใน Main Diagonal ( ) คือ รากที่สองของ AVE 2) ค่าตัวเลขหนาเอียง คือ ค่า HTMT 2) ตัวเลขหลัง \* ตัวหนา คือ ค่าการประเมินคุณภาพโมเดลการวัดครั้งที่ 2

ตารางที่ 7 การประเมินคุณภาพโมเดลการวัด (Formative Measurement Model)

Latent variable	Indicators	Outer Weight	t-stat of Weight	Redundancy Analysis	Collinearity (VIF)	R <sup>2</sup>	ระดับความแม่นยำ
PROCESS	PROCESS 1	0.305	35.204**	1.000	2.756	1.000	สูง
	PROCESS 2	0.300	35.334**		2.967		
	PROCESS 3	0.307	35.303**		3.257		
	PROCESS 4	0.252	25.563**		1.617		

หมายเหตุ: 1. ค่า R<sup>2</sup> ≤ 0.25 แสดงว่าโมเดลมีคุณภาพต่ำ, ค่า R<sup>2</sup> ≥ 0.50 แสดงว่าโมเดลมีคุณภาพปานกลาง, ค่า R<sup>2</sup> ≥ 0.75 แสดงว่าโมเดลมีคุณภาพสูง (Hair et al., 2017) 2. \*,\*\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05, 0.01

จากตารางที่ 7 การวิเคราะห์แบบจำลอง Formative พบว่า ค่าสถิติ Outer Weight มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 (ผ่านเกณฑ์คุณภาพ) สถิติ VIF วัดภาวะร่วมเส้นตรงมีค่าระหว่าง 1.617 ถึง 3.257 ค่าที่ได้ไม่ควรเกิน 5 (ผ่านเกณฑ์) จากการวิเคราะห์ความซ้ำซ้อน (Redundancy Analysis) ของตัวบ่งชี้หรือตัวแปรสังเกตได้ของตัวแปรสร้างทั้งสอง พบว่า ค่า Bata มีขนาดเท่ากับ 1.000 ซึ่งมากกว่า 0.9 ถือว่าตัวแปรสร้างที่ทำการตรวจสอบสามารถสะท้อนเนื้อหาเรื่องเดียวกันได้ในระดับดี (ภาพที่ 5)



ภาพที่ 5 แสดงการวิเคราะห์ความซ้ำซ้อนของ PROCESS ต่อ PROCESS\_G

จากการประเมินคุณภาพโมเดลการวัด Reflective ครั้งที่ 1 แสดงให้เห็นได้ว่ามีค่าสถิติบางตัวยังไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ทางสถิติของการประเมินคุณภาพโมเดลการวัด ผู้วิจัยจึงทำการคัดเลือกตัวแปรบ่งชี้ที่ไม่ผ่านเกณฑ์ออก ประกอบด้วยตัวแปรบ่งชี้ SK2 SK3 SK5 SK8 THINK2 และ PROFESS5 แล้วทำการประเมินคุณภาพโมเดลการวัดอีกครั้งที่ 2 ผลการประเมินคุณภาพโมเดลครั้งที่ 2 พบว่า ค่าสถิติ Outer Loadings มากกว่า 0.707 (ผ่านเกณฑ์ขั้นต่ำ 0.707) และสถิติ IR มีค่าระหว่างร้อยละ 61 ถึง 83 (ผ่านเกณฑ์ขั้นต่ำร้อยละ 50) สถิติ CR มีค่าระหว่าง 0.893 ถึง 0.914 (ผ่านเกณฑ์ขั้นต่ำ 0.70) สถิติวัดความเชื่อมั่นความสอดคล้องภายใน พิจารณาจากค่า Alpha มีค่าระหว่าง 0.844 ถึง 0.878 (ผ่านเกณฑ์ขั้นต่ำ 0.70) สถิติวัดความเที่ยงตรงเชิงเหมือน โดยพิจารณาจากค่าสถิติ AVE มีค่าระหว่าง 0.676 ถึง 0.727 (ผ่านเกณฑ์ขั้นต่ำ 0.50) สถิติวัดความเที่ยงตรงจำแนก (DV) มีค่าระหว่าง 0.822 ถึง 0.852 โดยพิจารณาจากค่ารากที่สองของ AVE (เกณฑ์ต้องน้อยกว่าค่าสหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร) (ตารางที่ 6) สถิติ VIF วัดการขยายตัวของความแปรปรวนมีค่าระหว่าง 1.719 ถึง 3.134 (ผ่านเกณฑ์ควรมีค่าต่ำกว่า 5.00) และเมื่อพิจารณาความแม่นยำในการพยากรณ์ (R<sup>2</sup>) ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยในระดับคุณภาพสูง (R<sup>2</sup><sub>adj</sub> = 0.768) และตัวแปรมีความแม่นยำในการพยากรณ์การคิดอย่างมีวิจรรย์ญาณ ใน

ระดับคุณภาพปานกลาง ( $R^2_{adj} = 0.498$ ) (ตารางที่ 5) และตัวแปรมีความแม่นยำในการพยากรณ์การปฏิบัติงานนักบัญชีนิติ  
 วิทยา ระดับคุณภาพสูง ( $R^2_{adj} = 1.000$ ) (ตารางที่ 7) (Hair et al., 2017) กล่าวโดยสรุปโมเดลการวัดมีความตรงเชิงจำแนก  
 และสามารถนำไปวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง

### ผลการทดสอบสมมติฐานและการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง

ก่อนการทดสอบสมมติฐานและวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้างจะต้องทำการทดสอบก่อนว่าองค์ประกอบทำนายมี  
 ความสัมพันธ์กันเองอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ทำให้เกิดภาวะร่วมเส้นตรงพหุ (Multicollinearity) หรือไม่ ผลการวิเคราะห์  
 พบว่า ตัวแปรในโมเดลไม่มีความสัมพันธ์กันเองที่ทำให้เกิดปัญหาภาวะร่วมเส้นตรงเชิงพหุจึงเหมาะสมสำหรับการวิเคราะห์  
 โมเดลสมการโครงสร้าง (Hair et al., 2017) (ตารางที่ 5 และตารางที่ 7)

### การทดสอบสมมติฐาน

การทดสอบสมมติฐานสำหรับการประเมินตัวแบบเชิงโครงสร้าง ด้วยวิธี PLS-SEM จะใช้การทดสอบความมีนัยสำคัญทาง  
 สถิติของพารามิเตอร์ และกำหนดสถิติ Bootstrapping จำนวน 5,000 รอบ และทดสอบสมมติฐานที่มีเขตการปฏิเสธสองทาง  
 (two-tailed) โดยค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (Path Coefficient) มีค่านัยสำคัญทางสถิติ และสถิติ t-statistics มีค่ามากกว่าหรือ  
 เท่ากับ 1.96 แสดงว่าอทธิพลสนับสนุนสมมติฐานงานวิจัยตามรายละเอียดในตารางที่ 8

ตารางที่ 8 แสดงค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (Path Coefficient) และผลการทดสอบสมมติฐาน

สมมติฐาน	ทิศทาง	Path Coefficient	S.D.	t-statistics	p-value	ผลการทดสอบ	ลำดับ
H1	SKILL ---> THINK	0.707	0.037	4.699	0.000**	สนับสนุน	1
H2	SKILL ---> PROFESS	0.370	0.068	5.462	0.000**	สนับสนุน	5
H3	SKILL ---> PROCESS	0.498	0.052	9.504	0.000**	สนับสนุน	2
H4	THINK ---> PROFESS	0.187	0.068	2.749	0.000**	สนับสนุน	6
H5	THINK ---> PROCESS	0.447	0.054	8.332	0.000**	สนับสนุน	3
H6	PROCESS ---> PROFESS	0.389	0.083	4.699	0.000**	สนับสนุน	4

หมายเหตุ: SKILL แทน ทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย PROCESS แทน การปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา THINK  
 แทน การคิดอย่างมีวิจารณญาณ PROFESSIONAL แทน ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา

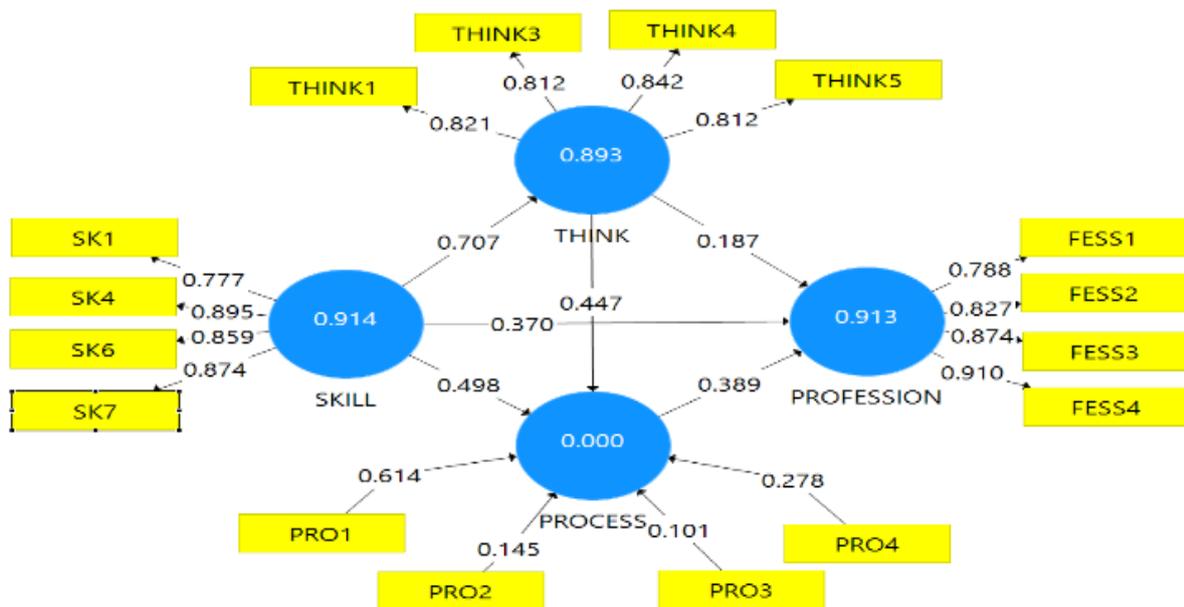
จากตารางที่ 8 การทดสอบสมมติฐานสำหรับการประเมินตัวแบบเชิงโครงสร้าง ด้วยวิธี PLS-SEM พบว่า ทุกเส้นทางมี  
 ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 เมื่อพิจารณาสมมติฐานที่มีค่าสัมประสิทธิ์อทธิพล (Path Coefficient) มากที่สุด ได้แก่  
 สมมติฐานที่ 1 (H1) ( $\beta = 0.707$ ) รองลงมา สมมติฐานที่ 3 (H3) ( $\beta = 0.498$ ) รองลงมา สมมติฐานที่ 5 ( $\beta = 0.447$ ) (H5)  
 รองลงมา สมมติฐานที่ 6 ( $\beta = 0.389$ ) (H6) รองลงมา สมมติฐานที่ 2 ( $\beta = 0.370$ ) (H2) รองลงมาสมมติฐานที่ 4 ( $\beta = 0.187$ )  
 (H4) เมื่อวิเคราะห์ค่าอทธิพลรวม พบว่า SKILL มีอทธิพลรวมต่อ PROCESS มากที่สุด (0.814) รองลงมา SKILL มีอทธิพลรวม  
 ต่อ THINK (0.707) และ PROCESS มีอทธิพลรวมต่อ PROFESSIONAL (0.582) รองลงมา SKILL มีอทธิพลรวมต่อ  
 PROFESSIONAL (0.502) รองลงมา THINK มีอทธิพลรวมต่อ PROCESS (0.447) และสุดท้าย THINK มีอทธิพลรวมต่อ  
 PROFESSIONAL (0.360) ตามลำดับที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 สำหรับการวิเคราะห์อทธิพลทางอ้อม พบว่า  
 PROCESS ได้รับอทธิพลทางอ้อมมากที่สุดจาก SKILL โดยมี THINK เป็นตัวแปรส่งผ่าน (0.316 (มาจาก 0.707 คูณ 0.447))  
 รองลงมา PROFESSIONAL ได้รับอทธิพลทางอ้อมจาก SKILL โดยมี PROCESS เป็นตัวแปรส่งผ่าน (0.193 (มาจาก 0.498

คูณ 0.389)) รองลงมา PROFESSIONAL ได้รับอิทธิพลทางอ้อมจาก SKILL โดยมี THINK เป็นตัวแปรส่งผ่าน (0.132 (มาจาก 0.707 คูณ 0.187)) ตามลำดับตามที่แสดงในตารางที่ 9 และภาพที่ 6

ตารางที่ 9 แสดงค่าอิทธิพลทางตรง อิทธิพลทางอ้อม และอิทธิพลรวม

Dependent Variables	Independent Variables								
	SKILL			THINK			PROCESS		
	DE	IE	TE	DE	IE	TE	DE	IE	TE
THINK	0.707	-	0.707	-	-	-	-	-	-
PROCESS	0.498	0.316	0.814	0.447	-	0.447	-	-	-
PROFESSIONAL	0.370	0.132	0.502	0.187	-	0.360	0.389	0.193	0.582

หมายเหตุ: 1. DE คือ อิทธิพลทางตรง, IE คือ อิทธิพลทางอ้อม, TE คือ อิทธิพลรวม 2. SKILL แทน ทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย PROCESS แทน การปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา THINK แทน การคิดอย่างมีวิจารณญาณ PROFESSIONAL แทน ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา 3. \*, \*\* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05, 0.01



ภาพที่ 6 โมเดลสมการโครงสร้างกำลังสองน้อยที่สุดของรูปแบบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย

### การวิเคราะห์แบบจำลองคุณภาพโดยรวม (Model Fit)

ตารางที่ 10 การทดสอบทางสถิติบูทสแตรป์ (Bootstrapping) ของแบบจำลอง

ดัชนีตรวจสอบ	เกณฑ์	ค่าที่คำนวณได้		ผลการตรวจสอบ	แหล่งอ้างอิง
		Saturate Model	Estimate Model		
Standardized Root Mean Square Residual	<0.08	0.070	0.070	ผ่านเกณฑ์	Hair et al., (2017)
Square Euclidian distance (duls)	>0.01,0.05	0.660	0.660	ผ่านเกณฑ์	Henseler et al. (2014)

ดัชนีตรวจสอบ	เกณฑ์	ค่าที่คำนวณได้		ผลการตรวจสอบ	แหล่งอ้างอิง
		Saturate Model	Estimate Model		
Geodesic Distance ( $d_G$ )	>0.01,0.05	0.442	0.442	ผ่านเกณฑ์	Dijkstra and Henseler (2015)
Normal Fit Index (NFI)	>0.90	0.924	0.924	ผ่านเกณฑ์	Henseler et al. (2016)

จากตารางที่ 10 พบว่า แบบจำลองมีคุณภาพโดยรวมเมื่อพิจารณาจากค่าสถิติ SRMR มีค่าน้อยกว่า 0.08 แสดงว่าเมตริกสหสัมพันธ์ของข้อมูลแบบสนิทกับแบบจำลอง และเมื่อทดสอบสถิติบูทสตรัป (Bootstrapping) จำนวน 5,000 รอบ พบว่าค่าสถิติทั้ง 4 ค่าเป็นที่ยอมรับทั้งหมด กล่าวโดยสรุปได้ว่ารูปแบบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยามีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ในระดับดี

### การวิเคราะห์ความสัมพันธ์และผลกระทบต่อความแม่นยำในการพยากรณ์

ตารางที่ 11 การวิเคราะห์ค่า Effect Size ( $f^2$ ) และค่า Predictive Relevance ( $q^2$ )

Latent Variable	THINK			PROCESS			PROFESSIONAL		
	Path	$f^2$	$q^2$	Path	$f^2$	$q^2$	Path	$f^2$	$q^2$
	Coefficients			Coefficients			Coefficients		
SKILL	0.707**	0.997	0.323	0.498**	0.520	0.522	0.370**	0.196	0.551
THINK	-	-	-	0.447**	0.419	-	0.187**	0.054	-
PROCESS	-	-	-	-	-	-	0.389**	0.157	-

หมายเหตุ: 1. ค่า  $f^2 \geq 0.02$  มีผลกระทบระดับต่ำ, ค่า  $f^2 \geq 0.15$  มีผลกระทบระดับปานกลาง, ค่า  $f^2 \geq 0.35$  มีผลกระทบระดับสูง (Hair et al., 2017) 2. ค่า  $q^2 \geq 0.02$  มีผลกระทบระดับต่ำ, ค่า  $q^2 \geq 0.15$  มีผลกระทบระดับปานกลาง, ค่า  $q^2 \geq 0.35$  มีผลกระทบระดับสูง (Hair et al., 2017)

จากตารางที่ 11 พบว่า SKILL มีความสัมพันธ์เชิงพยากรณ์กับ THINK ในระดับปานกลาง ( $Q^2 = 0.323$ ) และมีความสัมพันธ์เชิงพยากรณ์กับ PROCESS ในระดับสูง ( $Q^2 = 0.522$ ) และมีความสัมพันธ์เชิงพยากรณ์กับ PROFESSIONAL ในระดับสูง ( $Q^2 = 0.551$ ) สำหรับการวิเคราะห์ผลกระทบต่อความแม่นยำในการพยากรณ์ (Effect Size ( $f^2$ )) พบว่า SKILL มีผลกระทบต่อความแม่นยำในการพยากรณ์ THINK ในระดับสูง ( $f^2 = 0.997$ ) และมีผลกระทบต่อความแม่นยำในการพยากรณ์ PROCESS ในระดับสูง ( $f^2 = 0.520$ ) และมีผลกระทบต่อความแม่นยำในการพยากรณ์ PROFESSIONAL ในระดับต่ำ ( $f^2 = 0.196$ ) ในขณะที่ THINK มีผลกระทบต่อความแม่นยำในการพยากรณ์ PROCESS ในระดับสูง ( $f^2 = 0.419$ ) และมีผลกระทบต่อความแม่นยำในการพยากรณ์ PROFESSIONAL ในระดับต่ำ ( $f^2 = 0.054$ ) PROCESS มีผลกระทบต่อความแม่นยำในการพยากรณ์ PROFESSIONAL ในระดับต่ำ ( $f^2 = 0.157$ )

### สรุปและอภิปรายผลการวิจัย

จากผลการวิเคราะห์ข้อมูลผู้วิจัยสามารถสรุปผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์ ได้ดังต่อไปนี้

**วัตถุประสงค์ที่ 1** ได้ข้อสรุปว่ารูปแบบความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยที่พัฒนาขึ้นมีความสอดคล้องกับหลักฐานเชิงประจักษ์ในระดับดี โดยพิจารณาจากค่าดัชนีผ่านเกณฑ์ทุกเมื่อพิจารณาตัวแปรชี้วัดที่มีค่าน้ำหนักองค์ประกอบจากมากไปหาน้อยของทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา ประกอบด้วย ทักษะทางด้านเทคโนโลยี

สารสนเทศ (SK 4) ทักษะทางด้านบัญชี (SK 7) ทักษะทางด้านสัมภาษณ์ (SK 6) และทักษะทางการตรวจสอบ (SK 1) เนื่องจากในปัจจุบันการทำงานอาจปฏิเสธไม่ได้ที่จะทำงานโดยไร้ระบบอินเทอร์เน็ตด้วยเพราะความก้าวหน้าของระบบเทคโนโลยีจึงเข้ามาเป็นส่วนสำคัญในการทำงานให้มีประสิทธิภาพและคุณภาพมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งระบบการทำงานที่เกี่ยวข้องกับทางการเงินและบัญชี อย่างไรก็ตามสิ่งที่มาพร้อมกับความก้าวหน้าของระบบเทคโนโลยี คือ อาชญากรรมไซเบอร์ (Cybercrime) โดยจะเห็นได้จากผลสำรวจของ PWC' S THAILAND ECONOMIC CRIME AND FRAUD SURVEY 2011-2020 พบว่า “บริษัททุกกลุ่มในประเทศไทยได้รับผลกระทบจากปัญหาอาชญากรรมทางเศรษฐกิจในช่วงระยะเวลา 5 ปีที่ผ่านมา และ 1 ใน 5 รูปแบบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจระดับโลก คือ อาชญากรรมไซเบอร์ (Cybercrime) (PricewaterhouseCoopers (PwC) Thailand, 2020) ดังนั้น ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศจึงกลายเป็นปัจจัยที่สำคัญที่นักบัญชีนิติวิทยาต้องรู้และสามารถประยุกต์ใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Puranaphan and Chitsawang (2020) พบว่า นักบัญชีนิติวิทยาควรที่จะได้รับการเรียนรู้หรือเพิ่มทักษะทางเทคโนโลยีให้มากขึ้นพอที่จะสามารถทำการประเมินความเสี่ยงหรือตรวจสอบความผิดปกติที่อาจนำไปสู่ การทุจริตบนโลกอินเทอร์เน็ต หรือระบบคอมพิวเตอร์ในระดับที่เหมาะสมเพราะปัจจุบันเทคโนโลยีได้แทรกแซงเข้าไปมีบทบาทในทุก ๆ ส่วนงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งส่วนงานทางการเงินและการบัญชีที่ต้องการจัดทำรายงานทางการเงิน เช่นเดียวกับงานวิจัยของ Arboleda et al. (2018), Kilic (2020) และ Özcan (2019) พบว่า นักบัญชีนิติวิทยาต้องเข้าใจสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่องค์กรใช้เพื่อประเมินความเสี่ยงและสามารถนำไปสู่วิธีการออกแบบการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ แนวคิดของ สมชาย ศุภธาดา (2564) กล่าวว่า นักบัญชีนิติวิทยาควรมีความรู้ ความเข้าใจทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศสมัยใหม่อย่างเพียงพอในระดับที่สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้นอกจากนี้ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศแล้วทักษะทางด้านภาษาก็เป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้นักบัญชีนิติวิทยาสามารถคิด วิเคราะห์ และสังเกตได้จากพฤติกรรม ปฏิกริยา ท่าทีการโต้ตอบคำถามในประเด็นที่เป็นสาระสำคัญเพื่อการค้นหาความเป็นจริง การสัมภาษณ์ในรูปแบบทั่วไปอาจไม่เพียงพอต่อการได้มาซึ่งข้อมูลและหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตเพราะผู้กระทำความผิดส่วนมากเป็นผู้ที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญพิเศษมักจะไม่นิ่งร้อรอยหรือเอกสารใดที่จะทำให้ตนเองได้รับความเดือดร้อน ดังนั้นทักษะการสัมภาษณ์จึงจำเป็นต่อนักบัญชีนิติวิทยาใน การตั้งคำถามและประเมินคำตอบ (Bressler, 2012; Hegazy et al., 2017) สอดคล้องกับงานวิจัยที่ผ่านมา เช่น Bressler (2012), Brooks et al. (2019), Evans (2017), Ozili (2021), Puranaphan and Chitsawang (2020), Shanikat and Khan (2013) และ Sumartono and Hamdani (2020) พบว่า นักบัญชีนิติวิทยาต้องใช้วิธีการโน้มน้าว ลดความกดดัน เพื่อให้ผู้ที่ถูกสัมภาษณ์รู้สึกผ่อนคลายและยินยอมเปิดเผยข้อมูลที่จะเป็นประโยชน์ต่อการวางแผนการตรวจสอบของนักบัญชีนิติวิทยาได้อย่างมีประสิทธิภาพ สำหรับทักษะทางด้านบัญชี ถือเป็นความรู้พื้นฐานที่นักบัญชีนิติวิทยาต้องมีอยู่แล้ว แต่สิ่งที่นักบัญชีนิติวิทยาจำเป็นต้องมีและเพิ่มเติมนอกเหนือจากความรู้พื้นฐานนั้น คือ ความรู้และทักษะในเชิงลึกที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตทางบัญชีและทางภาษี เช่น กลลวงของการตกแต่งบัญชีและภาษี การสร้างรายได้ปลอม การปลอมแปลงเอกสารรายได้เพื่อยื่นเสียภาษี การสร้างธุรกรรมในระบบภาษีอากร เป็นต้น สอดคล้องกับงานวิจัยของ Olaniyi and Akinola (2020) พบว่า การนำแนวคิดของการบัญชีนิติวิทยามาใช้ในการตรวจสอบทางภาษีในประเทศไนจีเรียส่งผลทำให้การหลีกเลี่ยงภาษีลดลงอย่างมาก ดังนั้นรัฐบาลต้องให้ความสำคัญในการจัดตั้งสถาบันการบัญชีนิติวิทยาและพัฒนาทักษะของผู้ตรวจสอบจะเป็นประโยชน์ต่อการบริหารภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ เช่นเดียวกับงานวิจัยของ Akinadewo et al. (2019), Hussain et al. (2019), Okoroyibo and Omorogie (2019) และ Olaniyi and Akinola (2020) ศึกษาบทบาทของนักบัญชีนิติวิทยามีความสำคัญอย่างมากต่อการตรวจสอบและการป้องกันการทุจริตทางบัญชีและภาษีเพราะถือเป็นผู้ที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษ

เมื่อพิจารณาค่าอิทธิพลทางตรง อิทธิพลทางอ้อม และอิทธิพลรวมตาม **วัตถุประสงค์ที่ 2** พบว่า

**1) อิทธิพลทางตรง** ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาได้รับอิทธิพลทางตรงในทางบวกจากการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา มากที่สุด มีค่าอิทธิพลทางตรงเท่ากับ 0.389 การที่นักบัญชีนิติวิทยามีความรู้ ความเชี่ยวชาญ และ มีความ

ชำนาญในการปฏิบัติงานทางด้านการตรวจสอบการทุจริตได้ตามมาตรฐานอย่างถูกต้อง มีความไหวพริบในการจัดการแก้ไขปัญหาได้อย่างรวดเร็วแม่นยำ และลงมือปฏิบัติอย่างจริงจัง มุ่งมั่นตั้งใจที่จะปฏิบัติงานเพื่อให้ผลงานเป็นที่น่าพึงพอใจและเป็นที่ยอมรับของทุกฝ่ายในความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา สอดคล้องกับงานวิจัยของ ลัดดาวัลย์ ยอดบัว และ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธุ์ (2561) พบว่า ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี สามารถยกระดับคุณภาพการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีของไทยให้เป็นที่ยอมรับในระดับสากล และ Kang et al. (2015) พบว่า นักบัญชีนิติวิทยาที่ปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพเป็นผลมาจากการเรียนรู้และการฝึกฝนจากทักษะต่าง ๆ จนทำให้เกิดความชำนาญและนำไปสู่ความเป็นมืออาชีพในที่สุด นอกจากนี้การคิดอย่างมีวิจารณญาณยังได้รับอิทธิพลทางตรงในทางบวกจากทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา มากกว่าการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยามีค่าอิทธิพลทางตรง เท่ากับ 0.707 กับ 0.498 เพราะการตรวจสอบการทุจริตเป็นเรื่องที่ต้องอาศัยหลักความระมัดระวัง ความละเอียด และการใช้ดุลพินิจในการไตร่ตรองอย่างรอบคอบโดยนักบัญชีนิติวิทยา ต้องศึกษาข้อมูลและหลักฐานให้มีความเพียงพอและเหมาะสมเพื่อนำไปสู่การประเมินและแยกแยะได้ว่าข้อมูลใด คือ ข้อเท็จจริง (Fact) ข้อมูลใด คือ ความคิดเห็น (Opinion) เพื่อนำไปสู่แนวทางการปฏิบัติงานได้อย่างเหมาะสม สอดคล้องกับงานวิจัยของ สลักจิต นิลผาย (2561) พบว่า ระบบการคิดที่ดีจะช่วยให้ผู้ประกอบการวิชาชีพนี้สามารถใช้ดุลพินิจในการแก้ไขสถานการณ์ที่ซับซ้อนขององค์กรได้อย่างมืออาชีพ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Wangcharoendate (2015) และ Wittayapoom and Limanonthachai (2017) ระบุว่า การคิดอย่างมีวิจารณญาณเป็นปัจจัยที่สำคัญต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบเพราะจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบมีการคิดอย่างไตร่ตรองเพื่อให้ได้ข้อสรุปหรือพยานหลักฐานที่เพียงพอ แต่การคิดอย่างมีวิจารณญาณจะมีประสิทธิภาพมากน้อยเพียงใดนั้นก็ขึ้นอยู่กับว่านักบัญชีนิติวิทยามีความสามารถในการใช้ทักษะพิเศษอะไรบ้างที่จะเป็นประโยชน์หรือเกี่ยวข้องต่อการตัดสินใจก่อนการลงมือปฏิบัติงาน สอดคล้องกับงานวิจัยของ นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์ (2561), วิไลวรรณ ศรีหาคทา (2564), Ennis (2015) และ Schub (2016) แสดงผลในทิศทางเดียวกันกับงานวิจัยที่กล่าวมาข้างต้น

2) **อิทธิพลทางอ้อม** ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาได้รับอิทธิพลทางอ้อมในทางบวก มากที่สุดจากทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยาโดยมีตัวแปรการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาเป็นตัวแปรส่งผ่าน ซึ่งค่าอิทธิพลทางอ้อมเท่ากับ 0.193 (มาจาก 0.498 คูณ 0.389) การที่นักบัญชีนิติวิทยาสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมืออาชีพเป็นที่ยอมรับในสังคมหรือระดับสากลส่วนหนึ่งเป็นผลมาจากความสามารถในการใช้ทักษะพิเศษในตัวของนักบัญชีนิติวิทยาที่มีการเรียนรู้และฝึกฝนจนเกิดความเชี่ยวชาญและความชำนาญในการปฏิบัติงานตรวจสอบจนทำให้เกิดความเป็นมืออาชีพ หรืออาจกล่าวได้ว่าทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยามีผลต่อการปฏิบัติงานและทำให้ผลงานที่ออกมาเป็นไปตามมาตรฐานสำเร็จได้อย่างลุล่วง สอดคล้องกับงานวิจัยของ Dung and Mai (2017), Kang et al. (2015) และ Nguyen et al. (2020) พบว่า การที่นักบัญชีนิติวิทยาสามารถตรวจสอบการทุจริตโดยไม่เกิดข้อผิดพลาดหรือมีข้อผิดพลาดน้อยที่สุดเป็นผลมาจากการฝึกฝนทักษะที่เป็นประโยชน์ต่อการวางแผนการตรวจสอบจนทำให้ความเชี่ยวชาญและผลงานที่ออกมาเป็นที่น่าพอใจของผู้จ้าง วิไลวรรณ โพนศิริ (2562) พบว่า ผู้ตรวจสอบสามารถยกระดับคุณภาพการปฏิบัติงานของตนเองให้เป็นที่ยอมรับในระดับความเป็นมืออาชีพได้โดยการเพิ่มทักษะที่สำคัญต่อการทำงาน และ สิริรัสมภา พวงพิลา และคณะ (2561) พบว่า ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีเป็นผลจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีด้วยความรู้ความสามารถ และทักษะที่มีคุณภาพและมีความชำนาญในการตรวจสอบ รวมถึงการทำงานที่ไม่ให้เกิดความผิดพลาดในการปฏิบัติงานที่เป็นสาระสำคัญ

3) **อิทธิพลรวม** ทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยมีอิทธิพลรวมต่อการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา มากที่สุด มีค่าอิทธิพลรวมเท่ากับ 0.814 รองลงคือ ทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยมีอิทธิพลรวมต่อการคิดอย่างมีวิจารณญาณ มีค่าอิทธิพลรวมเท่ากับ 0.070 แม้ว่าในปัจจุบันจะมีระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเข้ามามีบทบาทสำคัญในการทำงานมากขึ้น แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าระบบเทคโนโลยีสารสนเทศจะสามารถบริหารจัดการงานทางด้านการตรวจสอบการทุจริตได้ทุกอย่าง เพราะในบางเรื่องนักบัญชีนิติวิทยายังคงต้องใช้ดุลพินิจของผู้ตรวจสอบในการตีความหรือ

ตัดสินใจเพื่ออธิบายและหาข้อสรุปกับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น แต่การมีทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยาจะช่วยให้ระบบการคิด การวิเคราะห์ที่มีความง่ายมากขึ้นและลดข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้น ซึ่งจะส่งผลต่อการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา เช่น บางเหตุการณ์ นักบัญชีนิติวิทยาอาจเข้าไปมีส่วนร่วมในการตรวจสอบระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ ดังนั้น ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศก็เป็นสิ่งจำเป็นต่อการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา โดยที่นักบัญชีนิติวิทยาอาจไม่จำเป็นต้องมีความรู้เหมือนกับนักวิศวกรรมคอมพิวเตอร์ หรือนักเขียนโปรแกรม เพียงแค่นักบัญชีนิติวิทยามีความรู้และความเข้าใจเพียงพอสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้ก็เหมาะสมสอดคล้องกับแนวคิดของ Bucaro (2019), Dung and Mai (2017), Griffith et al. (2015) and Rasso (2015) พบว่า การคิดอย่างมีวิจารณญาณมีความสำคัญต่อผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี โดยเฉพาะผู้ตรวจสอบการทุจริตที่จะต้องเผชิญกับรูปแบบการทุจริตที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งหากนักบัญชีนิติวิทยาได้รับการฝึกฝนให้มีทักษะทางด้าน การคิดการวิเคราะห์อย่างเป็นระบบจะทำให้เกิดนักบัญชีนิติวิทยาสามารถตัดสินใจได้อย่างเหมาะสม และใช้ดุลยพินิจกับผู้ประกอบการวิชาชีพบนหลักการและพื้นฐานของความมีเหตุและมีผลอันจะนำไปสู่การปฏิบัติงานอย่างมืออาชีพ

สำหรับทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยาที่ถูกคัดออก ได้แก่ ทักษะทางด้านกฎหมาย (SK2) เนื่องจากในบางโอกาสนักบัญชีจะต้องใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ (Professional Skepticism) นั่นหมายความว่านักบัญชีนิติวิทยาไม่ได้เป็นผู้ที่รอบรู้ไปทุกเรื่อง ซึ่งในบางเหตุการณ์นักบัญชีนิติวิทยาจำเป็นต้องอาศัยผู้ที่มีทั้งความรู้และความเข้าใจอย่างลึกซึ้งซึ่งมากกว่าการมีเพียงแค่ว่าทักษะเท่านั้น เช่น ประเด็นทางประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ประมวลกฎหมายอาญา ประมวลรัษฎากรที่จะต้องตีความและพิจารณาไปตามข้อกฎหมายอย่างเคร่งครัด และผู้ที่ทำหน้าที่ได้ดีที่สุด คือ ผู้ที่มีความเชี่ยวชาญทางกฎหมายโดยตรงหรือ ผู้ที่สำเร็จการศึกษาทางด้านกฎหมาย หรือผู้ที่ถือใบอนุญาตทางกฎหมายเข้ามาร่วมในทีมการตรวจสอบการทุจริต เช่น ทนายความ อัยการ หรือผู้พิพากษา เป็นต้น สำหรับทักษะทางด้าน การสื่อสาร (SK3) อาจเป็นส่วนหนึ่งที่รวมอยู่ในกระบวนการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาอยู่แล้ว กล่าวคือ เมื่อนักบัญชีนิติวิทยา มีการรวบรวมพยานหลักฐานเสร็จสิ้น ขั้นตอนต่อไปก็จะทำการประเมินหลักฐานที่ทำการรวบรวมเพื่อหาข้อสรุปในเบื้องต้นกับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นเพื่อรายงานผลการตรวจสอบไปยังผู้บริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบให้ได้รับทราบจึงเป็นเรื่องที่มีความละเอียดอ่อนอย่างมากและอาจไม่สามารถที่จะทำการเผยแพร่ก่อนที่จะมีข้อสรุปที่แน่ชัดเพื่อไม่ให้ผู้กระทำความผิดหรือบุคคลต้องสงสัยได้รู้ล่วงหน้าอาจนำไปสู่การทำลายหลักฐานและเกิดการหลบหนี ดังนั้น ทักษะในด้านนี้จึงควรมีอยู่แล้วในขั้นตอนการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา เช่นเดียวกับทักษะทางด้าน การวิเคราะห์พฤติกรรม การกระทำความผิดถือเป็นวิสัยหลักของผู้ตรวจสอบการทุจริตอยู่แล้ว

### สรุปภาพรวมของการวิจัย

การบัญชีนิติวิทยาถือเป็นเรื่องใหม่สำหรับวงการผู้สอบบัญชีในประเทศไทย และมีความหมายกว้างขวางกว่าการสอบบัญชีทั่วไป เนื่องจากต้องใช้ทักษะและความรู้พิเศษเพื่อทำหน้าที่เป็นพยานผู้เชี่ยวชาญในการพิจารณาคดีทางเศรษฐกิจและทางบัญชีในชั้นศาล แม้ว่าประเทศไทยจะยังไม่มี การจัดตั้งวิชาชีพนี้อย่างชัดเจนแต่เพื่อเป็นการรองรับวิชาชีพที่จะเกิดขึ้นในอนาคต หากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้มีการพัฒนาทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยาก็จะเป็นผลดีและประโยชน์ในวงการวิชาชีพบัญชีอย่างมาก ซึ่งผลการวิจัยนี้ชี้ให้เห็นได้ว่าทักษะที่สำคัญต่อการเป็นนักบัญชีนิติวิทยา ประกอบไปด้วย ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (SK4) ทักษะทางด้านบัญชี (SK7) ทักษะทางด้านสัมภาระ (SK6) และทักษะทางด้าน การตรวจสอบ (SK1) แม้ว่าผลการวิจัยจะยังมีข้อสังเกตในบางประเด็นกับทักษะที่ถูกคัดเลือกรออกไป แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าทักษะเหล่านี้จะไม่มี ความสำคัญในอนาคตเพียงแค่นั้นในช่วงเวลาการศึกษาสภาพแวดล้อมและบริบทในขณะนั้นอาจไม่สะท้อนถึงทักษะดังกล่าว ดังนั้น การอาศัยทักษะสำคัญแต่เพียงอย่างเดียวในการตรวจสอบการทุจริตคงอาจไม่เพียงพอต่อกระบวนการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา ซึ่งนักบัญชีนิติวิทยาต้องพยายามคิดเยี่ยงผู้กระทำการทุจริต ไม่จำกัดขอบเขตความคิดของตนเองอยู่ภายใต้กรอบมาตรฐานมีการคิดแบบ “คนโกง” (Think Like a Crook) ไตร่ตรองอย่างลึกซึ้ง และประพฤติตนเยี่ยงนักสืบเพื่อการค้นหาเบาะแสแห่งการทุจริตและฝึกตนเองให้มีความเชี่ยวชาญอย่างมืออาชีพในการเป็นพยานผู้เชี่ยวชาญในชั้นศาล

## ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะเชิงนโยบาย คณะกรรมการพัฒนาหลักสูตรด้านการบัญชีนิติวิทยา หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบการทุจริตสามารถนำผลการวิจัยไปกำหนดแนวทางในการพัฒนาหลักสูตรให้มีคุณภาพมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ทักษะทางด้านบัญชี ทักษะทางด้านสัมมนา และทักษะทางการตรวจสอบ

2. ข้อเสนอแนะเชิงวิชาการ นักวิจัย นักวิชาการ สามารถนำผลการวิจัยนี้ไปทำการศึกษาพัฒนาต่อยอดองค์ความรู้ในอนาคต โดยผู้วิจัยขอเสนอแนะดังต่อไปนี้

2.1) ควรมีการนำตัวแปรที่ถูกคัดเลือกจากการวิจัยนี้ไปศึกษาเพิ่มเติมร่วมกับตัวแปรอื่นที่ผู้เชี่ยวชาญตรวจสอบเครื่องมือการวิจัยและผู้ตอบแบบสอบถามบางท่านให้ข้อเสนอแนะไว้ เช่น ตัวแปรทักษะการทำงานเป็นทีม และทักษะการบริหารเวลา

2.2) ควรขยายขอบเขตโดยใช้วิธีการสัมภาษณ์เชิงลึกเพิ่มเติมกับบุคคลที่เกี่ยวข้องเช่น ตัวแทนจากหน่วยงานภาครัฐ ก.ล.ต. ศาล ดีเอสไอ สตง. สำนักงานตำรวจ กรมสรรพากร หรือ ตลาดหลักทรัพย์ หรือ ตัวแทนจากสาขาวิชาชีพบัญชี เป็นต้น

2.3) ควรมีการนำตัวแปรที่ได้จากงานวิจัยนี้ไปสัมภาษณ์กับผู้เชี่ยวชาญเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งความสำคัญและประเด็นเชิงลึกถึงความสำคัญของปัจจัยเหล่านี้มีความสำคัญอย่างไรกับการปฏิบัติงานทางด้านบัญชีนิติวิทยา และแนวโน้มในอนาคตควรมีทักษะทางด้านใดอื่นที่นอกเหนือจากข้อสรุปงานวิจัยอันจะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาที่กำลังเกิดขึ้นในอนาคต

3. ข้อเสนอแนะเชิงผู้ใช้ข้อมูล อาจารย์ผู้สอนสาขาการบัญชี หรืออาจารย์ที่สอนในรายวิชาการสอบบัญชี การตรวจสอบภายใน การบริหารความเสี่ยง หรือ การบัญชีสืบสวน สามารถนำผลการวิจัยนี้ไปเป็นสื่อการจัดการเรียนการสอนทั้งในระดับปริญญาตรี ปริญญาโท และปริญญาเอกได้อย่างบูรณาการ หรือบุคคลทั่วไป หรือสำนักงานให้บริการทางด้านการศึกษาสามารถนำผลการวิจัยนี้ไปเป็นแนวทางในการพัฒนาทรัพยากรในองค์กรให้มีศักยภาพมากยิ่งขึ้น

## ข้อจำกัดของการวิจัย

1. ผู้วิจัยดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลในช่วงเดือนกุมภาพันธ์ พ.ศ. 2565 ซึ่งเป็นช่วงเวลาที่ประเทศไทยเผชิญกับสถานการณ์การแพร่ระบาดของโควิด 19 ทำให้นักงานบางท่านต้องสลับการทำงานที่บ้าน (Work from Home) ส่งผลทำให้ต้องใช้ระยะเวลาในการติดตามแบบสอบถามนานถึง 165 วัน

2. ด้วยประเทศไทยยังไม่มีการจัดตั้งองค์กรวิชาชีพด้าน Forensic Accounting ขึ้นโดยตรงและผู้ที่ได้รับวุฒิปริญญาตรีตรวจสอบการทุจริตรับอนุญาตสากล (Certified Fraud Examiner: CFE ) จาก The Association of Certified Fraud Examiners ในประเทศไทยมีจำนวนน้อยมาก แต่เพื่อเป็นการรองรับกับวิชาชีพที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตจึงจำเป็นต้องศึกษานำร่องกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจาก ก.ล.ต.

ผู้ที่จะนำผลการวิจัยไปประยุกต์ใช้ต้องคำนึงถึงข้อจำกัดนี้

## เอกสารอ้างอิง

ชัชมนันต์ บุญพันธ์ และ เบญจพร โมกษะเวส. (2565). ผลกระทบของความน่าเชื่อถือในการสอบบัญชีและความคิดสร้างสรรค์ของผู้สอบบัญชีที่มีต่อคุณภาพในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขต กรุงเทพมหานครและปริมณฑล. *วารสารสหวิทยาการมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์*, 5(4), 1376-1391.

ธันยัมย์ รุ่งพิริยะเดช และ คมกฤษณ์ สิงห์ใจ. (2564). ความสัมพันธ์ระหว่างการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพคุณลักษณะบุคลิกภาพและการปรับตัวตามความคาดหวังของวิชาชีพสอบบัญชีของนักศึกษาสาขาวิชาการบัญชี. *วารสารเกษตรศาสตร์ธุรกิจประยุกต์*, 15(22), 1-22.

- นิตยา โพธิ์ศรีจันทร์. (2561). ความสามารถในการประยุกต์ใช้ความคิดสร้างสรรค์ในการสอบบัญชีและผลลัพธ์ที่ตามมาในการสอบบัญชี: การตรวจสอบเชิงประจักษ์ของผู้สอบบัญชีภาษีอากรในประเทศไทย. *วารสารบริหารธุรกิจศรีนครินทร์* 9(1), 125-136.
- นิตาชล รัตนมณี และ ประสพชัย พสุนนท์. (2562). อัตราการตอบกลับของแบบสอบถามในงานวิจัยเชิงปริมาณ. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์ มหาวิทยาลัยธนบุรี*, 13(3), 181-188.
- พลพงศ์ สุขสว่าง. (2556). *โมเดลสมการโครงสร้าง (Structural equation modeling)* (พิมพ์ครั้งที่ 1). โรงพิมพ์วัฒนาพานิช.
- ลัดดาวัลย์ ยอดบัว และ กนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธุ์. (2561). อิทธิพลของการควบคุมการสอบบัญชีและความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชีที่มีผลต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีในกรุงเทพฯ และปริมณฑล. *วารสารวิชาการมหาวิทยาลัยธนบุรี*, 12(28), 342-357.
- วิไลวรรณ โพนศิริ. (2562). ผลกระทบของความเป็นมืออาชีพที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในเขตกรุงเทพมหานคร. *วารสารวิทยาการจัดการปริทัศน์*, 21(1), 125-136.
- วิไลวรรณ ศรีหาคทา. (2564). แนวทางการแสวงหาความรู้ทางการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิผลการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์*, 40(3), 103-116.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2553). มารู้จักกับการบัญชีสืบสวน. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 6(17), 22-28.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2565, 13 สิงหาคม). *มาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (International Federation of Accountant (IFAC)) ฉบับที่ 8 เรื่อง ข้อกำหนดด้านสมรรถนะสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี*. [https://acpro-std.tf.ac.or.th/test\\_std/uploads/files/%E0%B8%A1%E0%B8%B2%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%90%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%A8%E0%B8%B6%E0%B8%81%E0%B8%A9%E0%B8%B2/2015\\_IES8.pdf](https://acpro-std.tf.ac.or.th/test_std/uploads/files/%E0%B8%A1%E0%B8%B2%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%90%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%81%E0%B8%B2%E0%B8%A3%E0%B8%A8%E0%B8%B6%E0%B8%81%E0%B8%A9%E0%B8%B2/2015_IES8.pdf)
- สมชาย ศุภธาดา. (2541). การบัญชีนิติเวชศาสตร์: ถึงเวลานักบัญชีไม่อาจปฏิเสธ. *วารสารบริหารธุรกิจ*, 3(44), 41-46.
- สมชาย ศุภธาดา. (2564). *การบัญชีนิติวิทยา* (พิมพ์ครั้งที่ 3). โรงพิมพ์ตำรวจ.
- สลักจิต นิลผาย. (2561). ทักษะทางด้านบัญชีของผู้สอบบัญชี ความเป็นมืออาชีพในการสอบบัญชี และผลสำเร็จในการสอบบัญชี: หลักฐานจากผู้สอบบัญชีภาษีอากรและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. *วารสารมหาวิทยาลัยราชภัฏร้อยเอ็ด*, 12(1), 138-146.
- สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.). (2565, 4 กรกฎาคม). *รายชื่อผู้สอบบัญชีที่ได้รับเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.)*. <https://market.sec.or.th/public/orap/AUDITOR01.aspx?lang=th>
- สิริรัสมิภา พวงพิลา, จุลสุขดา ศิริสม, และ ณัฐวรรณ มุสิก. (2561). ความสัมพันธ์ระหว่างการเรียนรู้ตลอดชีวิตกับความเป็นมืออาชีพของผู้ทำบัญชีในเขตภาคตะวันออกเฉียงเหนือ. *วารสารมนุษยศาสตร์และสังคมศาสตร์*, 37(2), 207-219.
- เสาวนีย์ ลิขณวัฒน์. (2544). การบัญชีสืบสวน (Forensic Accounting). *วารสารบริหารธุรกิจ*, 24(90), 6-10.

- Akinadewo, I. S., Akinkoye, E. Y., Oyedokun, G. E., & Asaolu, T. O. (2019). Tax Audit and Direct Tax Revenue in Lottery Industry in Nigeria: Can Forensic Accounting Bridge the Gap?. *Fountain University Osogbo Journal of Management (FUOJM)*, 4(2), 73-92.
- Akinbowale, O. E. (2018). Information Communication Technology and Forensic Accounting in Nigeria. *International Journal of Business and Finance Management Research*, 6(1), 1-7.
- Al-Sharairi, M. E. (2018). The Role of Forensic Accounting in Limiting Tax Evasion in The Jordanian Public Industrial Shareholding Companies through the Perspective of Jordanian Auditors. *International Journal of Economics and Finance*, 10(1), 233-243. <https://doi.org/10.5539/ijef.v10n1p233>
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2020, July 7). *Statement on Standards For Forensic Services*. <https://assets.ctfassets.net/rb9cdnjh59cm/2EDeYHGw1qX4euTcLzQgKl/0003d5ed1b392705439ab0d616fae1fc/ssfs-no-1.pdf>
- Arboleda, F. J. M., Guzman-Luna, J. A., & Torres, I. D. (2018). Fraud Detection-Oriented Operators in a Data Warehouse Based on Forensic Accounting Techniques. *Computer Fraud & Security*, 10, 13-19. [https://doi.org/10.1016/S1361-3723\(18\)30098](https://doi.org/10.1016/S1361-3723(18)30098)
- Asaolu, T. O., Akinkoye, E. Y., & Akinadewo, I. S. (2020). Forensic Accounting Skills and Tax Evasion Detection in Lagos State, Nigeria. *International Journal of Business and Economic Development (IJBED)*, 8(2), 90-97. <https://doi.org/10.24052/IJBED/V08N02/ART-06>
- Bhasin, M. L. (2013). An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accounting: Experience of a Developing Economy. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 1(2), 11-52. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2676519>
- Bressler, L. (2012). The Role of Forensic Accountants in Fraud Investigations: Importance of Attorney and Judge's Perceptions. *Journal of Financial and Accountancy*, 9(1), 1-9.
- Brooks L. Z., Gill S., & Wong-On-Wing, B., (2019). Corporate Social Responsibility Risk and Auditor Client Retention. *International Journal of Auditing*, 23(1), 95-111. <https://doi.org/10.1111/ijau.12148>
- Bucaro, A. C. (2019). Enhancing Auditors' Critical Thinking in Audits of Complex Estimates. *Accounting, Organizations and Society*, 73, 35-49. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.06.002>
- Buhagiar, L. J., & Sammut, G. (2020). Attitude Measurement. In Ritzer, G. & Rojek, C. (Eds.), *The Blackwell Encyclopedia of Sociology*. John Wiley & Sons. <https://doi.org/10.1002/9781405165518.wbeos1587>
- Dijkstra, T. K., & Henseler, J. (2015). Consistent and Asymptotically Normal PLS Estimators for Linear Structural Equations. *Computational Statistics & Data Analysis*, 81(1), 10-23. <https://doi.org/10.1016/j.csda.2014.07.008>

- Dung, D. H., & Mai, L. T. T. (2017). Study on Influence of Employability Skill in University on Relationship with Enterprises. *Scientific Journal of Van Lang University*, 4, 48-54. <https://vjol.info.vn/index.php/tckhvl/article/view/30359/25793>
- Eliezer, O., & Emmanuel, B. (2015). Relevance of Forensic Accounting in the Detection and Prevention of Fraud in Nigeria. *Historical Research Letter*, 23, 17-25.
- Ennis, R. H. (2015). Critical Thinking: A Streamlined Conception. In: Davies, M., Barnett, R. (Eds), *The Palgrave Handbook of Critical Thinking in Higher Education* (pp. 31–47). Palgrave Macmillan. [https://doi.org/10.1057/9781137378057\\_2](https://doi.org/10.1057/9781137378057_2)
- Evans, O. N. D. (2017). Forensic Accounting and the Combating of Economic and Financial Crimes in Ghana. *European Scientific Journal*, 13(31), 379-393. <https://doi.org/10.19044/esj.2017.v13n31p379>
- Fadilah S., Maemunah M., Nurrahmawati, N., Lim, T. N., & Sundry R. I. (2019). Forensic Accounting: Fraud Detection Skills for External Auditors. *Polish Journal of Management Studies*, 20(1), 168-180. <https://doi.org/10.17512/pjms.2019.20.1.15>
- Faul, F., Erdfelder, E., Lang, A. G., & Buchner, A. (2007). G\*Power 3: A Flexible Statistical Power Analysis Program for the Social, Behavioral, and Biomedical Sciences. *Behavior Research Methods*, 39(2), 175-191. <https://cehhs.fsu.edu/sites/g/files/upcbnu3146/files/flexible-statistical-power-analysis.pdf>
- Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D. (2015). Auditor Mindsets and Audits of Complex Estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1), 49-77. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12066>
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). *Multivariate Data Analysis* (7th ed.). Pearson.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2017). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)* (2nd Ed.), Sage: Thousand Oaks.
- Hegazy, S., Sangster, A., & Kotb, A. (2017). Mapping Forensic Accounting in the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 28, 43-56. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2016.12.004>
- Henseler, J., Dijkstra, T. K., Sarstedt, M., Ringle, C. M., Diamantopoulos, A., Straub, D. W., Ketchen, D. J., Hair, J. F., Hult, G. T. M., & Calantone, R. J. (2014). Common Beliefs and Reality about Partial Least Squares: Comments on Rönkkö & Evermann (2013). *Organizational Research Methods*, 17(2), 182-209. <https://doi.org/10.1177/1094428114526928>
- Henseler, J., Hubona, G., & Ray, P. A. (2016). Using PLS path modeling in New Technology Research: Updated Guidelines. *Industrial Management & Data Systems*, 116(1), 2-20. <https://doi.org/10.1108/IMDS-09-2015-0382>

- Herbert, W. E., Onyilo, F., Ene, E. E., & Tsegba, I. N. (2017). Fraud and Forensic Accounting Education: Prospects and Challenges in Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 12(7), 146-161. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v12n7p146>
- Hussain, H. I., Kamarudin, F., Thaker, H. M. T., & Salem, M. A. (2019). Artificial Neural Network to Model Managerial Timing Decision: Non-Linear Evidence of Deviation from Target Leverage. *International Journal of Computational Intelligence Systems*, 12(2), 1282-1294. <https://doi.org/10.2991/ijcis.d.191101.002>
- Institute of Certified Forensic Accountants (ICFA). (2022). *What is Forensic Accounting*. <http://www.forensicglobal.org/forensicaccounting.html>
- Kang, Y. J., Trotman, A. J., & Trotman, K. T. (2015). The Effect of an Audit Judgment Rule on Audit Committee Members' Professional Skepticism: The Case of Accounting Estimates. *Accounting, Organizations and Society*, 46, 59-76. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.03.001>
- Kilic, B. I. (2020). The Effects of Big Data on Forensic Accounting Practices and Education. In Grima S. Boztepe E. & Baldacchino P. J. (Ed.), *Contemporary Issues in Audit Management and Forensic Accounting, Volume 102* (pp. 11-26). Emerald Publishing Limited. <https://doi.org/10.1108/S1569-375920200000102005>
- Likert, R. (1932). A Technique for The Measurement of Attitudes. *Archives of Psychology*, 22(140), 5–55.
- Nguyen, T. H. D., Le, V. L., Hau, N. V., Do, D. T., & Thao, N. T. T. (2020). Evaluation of Auditors' Professional Skills in Local Auditing Firms in Hanoi. *Journal of Asian Finance, Economic and Business*, 7(9), 583-591. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no9.583>
- Okoroyibo, E. E., & Omorogie, N. A. E. (2019). Effect of Forensic Accounting on the Performance of Nigerian Banking Sector. *International Journal of Academic Management Science Research (IJAMSR)*, 3(9), 8-13.
- Olaniyi, T. A., & Akinola, B. (2020). National Culture and Tax Performance in Africa. *Ekonomski horizonti*, 22(1), 3-15. <https://doi.org/10.5937/ekonhor20010010>
- Oxford Learner's Dictionary. (2022). *Definition of profession noun from the Oxford Advanced Learner's Dictionary*. <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/profession?q=Profession>
- Özcan, Ö. Ü. A. (2019). Analyzing The Impact of Forensic Accounting on The Detection of Financial Information Manipulation. *MANAS Journal of Social Studies*, 8(2), 1744–1760. <https://doi.org/10.33206/mjss.486662>

- Ozili, P. K. (2021). Accounting and Financial Reporting during a Pandemic. *Journal of Accounting and Economics Studies*, 3(1), 87-93. <https://doi.org/10.1108/978-1-80043-968-920211005>
- PricewaterhouseCoopers (PwC) Thailand. (2020). *PwC's Thailand Economic Crime and Fraud Survey 2020*. <https://www.pwc.com/th/en/consulting/forensic/assets/GECS-report-2020-th-5.pdf>
- Puranaphan, I., & Chitsawang, S. (2020). Forensic Accounting: The Profession Enhancement in Thailand. *Journal of federation of Accounting Professions*, 2(5), 98-117.
- Rasso, J. T. (2015). Construal Instructions and Professional Skepticism in Evaluating Complex. *Estimates Accounting, Organizations and Society*, 46(C), 44-55. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.03.003>
- Rezaee, Z., Lo, D., Ha, M., & Suen, A. (2016). Forensic Accounting Education and Practice: Insights from China. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 8(1), 106-119.
- Schub, E. (2016). *Critical Thinking: Enhancing Critical Thinking Skills*. Evidence-Based Care Sheet. Cinahl Information Systems, a division of EBSCO Information Services. [https://www.ebscohost.com/assets-samplecontent/NRCPlus\\_EBCS\\_Coaching\\_and\\_Mentorship\\_for\\_Retention\\_of\\_Nurses.pdf](https://www.ebscohost.com/assets-samplecontent/NRCPlus_EBCS_Coaching_and_Mentorship_for_Retention_of_Nurses.pdf)
- Shanikat, M., & Khan, A. (2013). Culture-Specific Forensic Accounting Conceptual Framework: A Skills Set Theoretical Analysis. *International Journal of Business and Management*, 8(15), 112-123. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v8n15p112>
- Sumartono, D. U., & Hamdani, R. (2020). Skills of The Forensic Accountants in Revealing Fraud in Public Sector: The Case of Indonesia. *Journal of Accounting and Investment*, 21(1), 180-194. <https://doi.org/10.18196/jai.2101144>
- U-thaiwat, P., Supparerkchaisakul, N., Mohan, K. P., & Fansler, K. (2017). Developing a Scale for University Citizenship Behavior: Thai and US Academic Contexts. *International Journal of Behavioral Science*, 12(2), 71-89.
- Wangcharoendate, S. (2015). Audit Professional Learning and The Antecedents and Consequences: An Empirical Study of Tax Auditor in Thailand. *The Business and Management Review*, 7(1), 143. [https://www.proquest.com/openview/15fec483fa9daaf362d7038d7099b9b7/1?cbl=2026610&pq-origsite=gscholar&parentSessionId=OjVXsGKbnnjiiQsS%2BctI%2BGvVtn0klC7fm3cwlRQ9R9M%3D&fbclid=IwAR1DxCsUiQQAZ82Lw86YiTFCTTn5-W24U0wwHa3sGHOMMJQvwVs0wdr\\_he](https://www.proquest.com/openview/15fec483fa9daaf362d7038d7099b9b7/1?cbl=2026610&pq-origsite=gscholar&parentSessionId=OjVXsGKbnnjiiQsS%2BctI%2BGvVtn0klC7fm3cwlRQ9R9M%3D&fbclid=IwAR1DxCsUiQQAZ82Lw86YiTFCTTn5-W24U0wwHa3sGHOMMJQvwVs0wdr_he)
- Wittayapoom, K., & Limanonthachai, T. (2017). Audit Knowledge Management Strategies and Audit Job Performance: A Study of Tax Auditors in Thailand. *Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR)*, 11(2), 30-39.