

ผลกระทบของความรู้และทักษะที่มีต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาของผู้สอบบัญชี รับอนุญาต โดยมีความพร้อมในการปฏิบัติงานเป็นตัวแปรส่งผ่าน

The effect of knowledge and skills on forensic accounting practice of the certified public accountant: the mediating role of work readiness

ศุภกฤษ บัญจันทร¹, สมชาย เลิศภิรมย์สุข²

Supakrit Boonchan¹, Somchai Lertpiromsuk²

คณะบัญชี มหาวิทยาลัยธนบุรี^{1,2}

Faculty of Accountancy, Thonburi University^{1,2}

supakrit124@gmail.com¹, Dr.somchai_ac@thonburi-u.ac.th²

บทคัดย่อ

การศึกษาค้นคว้านี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา 1) ระดับความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 2) ระดับความพร้อมในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 3) ระดับการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และ 4) ผลกระทบของความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาที่มีต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา โดยมีความพร้อมในการปฏิบัติงานเป็นตัวแปรส่งผ่าน การศึกษาค้นคว้านี้เก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 215 ราย วิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติถดถอยอย่างง่ายและสถิติถดถอยเชิงพหุคูณ ผลการศึกษา พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีระดับความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาในภาพรวมอยู่ในระดับ ดี มีระดับความพร้อมในการปฏิบัติงานในภาพรวมอยู่ในระดับ ดี และมีระดับการปฏิบัติงานด้านนิติวิทยา โดยรวมอยู่ในระดับ ดี นอกจากนี้ยังพบว่า ความพร้อมในการปฏิบัติงานเป็นตัวแปรส่งผ่านแบบสมบูรณ์ของผลกระทบที่ความรู้และทักษะที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา ณ ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 ผลการศึกษาในครั้งนี้จะเป็นแนวทางแก่ สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน และสภาวิชาชีพบัญชี ในการร่างกฎหมาย และแนวปฏิบัติเพื่อใช้เป็นแนวทางในการวิเคราะห์วางแผน ในการส่งเสริมให้เกิดวิชาชีพด้านบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย

คำสำคัญ: ความรู้และทักษะ, ความพร้อมในการปฏิบัติงาน, การปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา

Abstract

This study aims to investigate 1) the level of knowledge and skills required in forensic accounting of a certified public accountant 2) the level of work readiness of the certified public accountant 3) the level of the forensic accounting practice of certified public accountants 4) the mediation effect of work readiness on the impact of knowledge and skills on forensic accounting practice. Questionnaires were distributed to 215 certified public accountants. The data were analyzed by using simple regression and multiple regression statistics. The results revealed that the certified public accountants had a level of knowledge and skills in forensic accounting, level of work readiness, and level of forensic accounting practice, at a good level. It was also found that work readiness is a full

mediator in the relationship between knowledge and skills required in forensic accounting and forensic accounting practice at a statistical significance level of 0.05. These results are beneficial for the Anti-Money Laundering Office and the Federation of Accounting Professions in drafting the laws to promote the forensic accounting profession in Thailand.

Keywords: knowledge and skills, work readiness, forensic accounting practice

บทนำ

ปัญหาการทุจริตในประเทศไทยยังไม่สามารถกำจัดให้หมดไปได้ เพียงแต่จำนวนรายและผลกระทบที่ตรวจพบนั้นอาจยังน้อยกว่าเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในประเทศอื่นๆ อีกทั้ง (PwC's first-ever Thailand Economic Crime Survey, 2022) ยังกล่าวว่า ประเทศไทยกำลังเผชิญกับภัยคุกคามจากการทุจริตและอาชญากรรมทางคอมพิวเตอร์ (Cybercrime) เพิ่มมากขึ้น และคาดว่าจะมีแนวโน้มที่จะเพิ่มขึ้นของการทุจริตที่ซับซ้อนในอีก 3-5 ปีข้างหน้า สำหรับปัญหาการทุจริตที่เกิดขึ้นในปัจจุบันและกำลังจะทวีความรุนแรงเพิ่มมากขึ้นนั้น ผู้บริหารส่วนใหญ่ คิดว่าควรเป็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการตรวจพบการทุจริต แม้จะยอมรับว่าการทำงานของผู้สอบบัญชีมีประสิทธิภาพน้อยกว่ามาตรการอื่น (Gray and Mousseline, 2006) ระบุว่า ผู้ถือหุ้น เจ้าหน้าที่ หรือผู้มีส่วนได้เสียขององค์กรเชื่อว่าผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบหลักในการค้นหาการทุจริต แต่ความจริงแล้วนั้น

มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 240 ได้ระบุว่า ความรับผิดชอบหลักในการป้องกันและตรวจสอบการทุจริตเป็นหน้าที่ที่สำคัญของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2564) ในขณะเดียวกัน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 122 ของสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา (AICPA's Statement on Auditing Standard No.122 "Consideration of Fraud in Financial Statement Audit" or AU-C Section 240) ซึ่งออกในปี 2012 และมาตรฐานการสอบบัญชีไทยรหัส 240 โดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ทั้งนี้สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน (ปปง.) ได้จัดทำร่างพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ซึ่งมีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับนิติบุคคลที่ประกอบกิจการให้บริการด้านการทำบัญชีหรือด้านการสอบบัญชีตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดยสรุปได้ ดังนี้ ข้อที่ 1 กำหนดให้ "ผู้ประกอบการอาชีพ" ที่เป็นนิติบุคคล ซึ่งประกอบอาชีพผู้ทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีหรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชีเป็นผู้รายงาน "ธุรกรรมที่มีเหตุอันควรสงสัย" ให้อยู่ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัติฯ (ร่าง) นี้ ไม่ว่าจะเป็นการทำธุรกรรมเพียงครั้งเดียวหรือหลายครั้ง ข้อที่ 2 นิติบุคคลที่ให้บริการด้านการทำบัญชีหรือด้านการสอบบัญชีจะต้องดำเนินการให้เป็นไปปฏิบัติตามพระราชบัญญัติฯ (ร่าง) ดังกล่าว โดยมีหน้าที่ในการรายงาน ดังนี้ (1) การจัดให้ลูกค้าแสดงตน (2) การตรวจสอบเพื่อทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับลูกค้า ต้องมีการตรวจสอบลูกค้าว่ามีรายชื่อเป็นบุคคลที่ถูกกำหนดในรายชื่อของสหประชาชาติหรือสำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน (ปปง.) (UN Sanction list หรือ Thailand Sanction list) (3) รายงานธุรกรรมที่มีเหตุอันควรสงสัย (4) เก็บรักษาข้อมูล (5) การปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการสนับสนุนทางการเงินแก่การก่อการร้ายและการแพร่ขยายอาวุธที่มีอานุภาพทำลายล้างสูง (Anti-Money Laundering and Counter-Terrorism and Proliferation of Weapon of Mass Destruction Financing: AML/CTPF) ข้อที่ 3 นิติบุคคลไม่ปฏิบัติตามให้มีโทษ ดังนี้ (1) ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมีโทษปรับไม่เกิน 1 ล้านบาทและปรับอีกไม่เกินวันละ 1 หมื่นบาทตลอดระยะเวลาที่ฝ่าฝืนหรือจนกว่าจะปฏิบัติให้ถูกต้อง (2) ผู้ใดรายงานแจ้งหรือให้ข้อมูล โดยแสดงความซื่อความเป็นเท็จหรือปกปิดความจริงที่ต้องแจ้งมีโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 2 หมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

นักการบัญชีนิติวิทยาจึงเป็นแขนงวิชาชีพใหม่ที่มีแนวโน้มที่จะได้รับการพัฒนาและถูกนำมาใช้อย่างกว้างขวางมากขึ้น โดยปัจจัยที่ทำให้เกิดการพัฒนานี้ในวิชาชีพนี้ คือ จำนวนการทุจริตที่เพิ่มมากขึ้นและจำนวนการฟ้องร้องในคดีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่มีเพิ่มมากขึ้น แต่สำหรับในประเทศไทย นักบัญชีนิติวิทยาจัดว่าเป็นแขนงวิชาชีพใหม่ที่หลายคนคงยังไม่คุ้นเคยเท่ากับวิชาชีพสอบบัญชี นอกจากนี้ความไม่คุ้นเคยในสายงานวิชาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาแล้ว แนวทางและขอบเขตการทำงานของทั้งสองสายงานนั้นยังมีความคลุมเครือที่อาจยากต่อการแบ่งแยกหน้าที่กันได้อย่างชัดเจน ถึงแม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 99 (AICPA's Statement on Auditing Standard No.99: Consideration of Fraud in Financial Statement Audit) โดยสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศสหรัฐอเมริกาและมาตรฐานการสอบบัญชีไทย รหัส 240 เรื่องการทุจริตและข้อผิดพลาด ระบุว่า การตรวจพบสิ่งที่ไม่ถูกต้องอย่างมีนัยสำคัญในงบการเงินถือเป็นหัวใจของการตรวจสอบและเป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่จะประเมินความเสี่ยงของข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญอันเกิดจากการทุจริตแต่มาตรฐานดังกล่าวก็ยากที่จะแบ่งแยกได้อย่าง ชัดเจนว่างานของผู้สอบบัญชีจะสิ้นสุด ณ จุดใด และงาน ของนักบัญชีนิติวิทยาจะเริ่มต้น ณ จุดใด

ถึงแม้ว่าทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติวิทยาจะใช้วิธีการและมีแนวทางการทำงานที่คล้ายกัน แต่ในความเป็นจริงแล้วทั้งสองมีบทบาทที่แตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญในการตรวจทุจริต โดยผู้สอบบัญชีทำหน้าที่ในการตรวจสอบข้อมูลทางการเงิน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ แต่นักบัญชีนิติวิทยาตรวจสอบ ข้อมูลทางการเงินเพื่อพิสูจน์หรือเพื่อค้นพบข้อเท็จจริงที่ เกี่ยวกับการทุจริต ซึ่งความแตกต่างในงานของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติวิทยา ดังนั้น ในสถานการณ์ปัจจุบันที่ประเทศไทยยังไม่มีวิชาชีพด้านบัญชีนิติวิทยา แต่มีวิชาชีพด้านการสอบบัญชี ผู้วิจัยจึงมีความสนใจศึกษา ผลกระทบของความรู้และทักษะที่มีต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต โดยมีความพร้อมในการปฏิบัติงานเป็นตัวแปรส่งผ่าน เพื่อเป็นข้อมูลในการวางแผนพัฒนาและปรับปรุง การกำหนดและการส่งเสริมด้านบัญชีนิติวิทยาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาระดับความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
2. เพื่อศึกษาระดับความพร้อมในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
3. เพื่อศึกษาระดับการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
4. เพื่อศึกษาผลกระทบของความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาที่มีต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา

โดยมีความพร้อมในการปฏิบัติงานเป็นตัวแปรส่งผ่าน

ประโยชน์ที่ได้รับ

1. เป็นข้อมูลสำหรับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้เป็นแนวทางในการวิเคราะห์ วางแผน และส่งเสริมให้เกิดความรู้ และทักษะด้านบัญชีนิติวิทยา
2. เป็นข้อมูลให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้ในการเตรียมความพร้อม สำหรับกฎหมาย (ร่าง) ของสำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน
3. เป็นข้อมูลสำหรับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องที่มีความสนใจในด้านบัญชีนิติวิทยา ในการส่งเสริมและผลักดันให้เกิดวิชาชีพด้านบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย

วิธีดำเนินการวิจัย

การกำหนดประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 14,055 คน ที่มีข้อมูลการติดต่อเปิดเผยอยู่บนเว็บไซต์ทางการของสภาวิชาชีพบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2564) ผู้วิจัยจึงได้กำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างสามารถคำนวณโดยใช้สูตรของ ทาโร ยามาเน่ ระดับค่าความคลาดเคลื่อนร้อยละ 5 จึงได้ขนาดกลุ่มตัวอย่างเท่ากับ 390 คน ทั้งนี้ผู้วิจัยได้คัดเลือกเฉพาะรายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีที่อยู่ และมีเบอร์โทรที่สามารถติดต่อได้ ซึ่งมีจำนวนทั้งสิ้นจำนวน 1,773 ราย และสุ่มกลุ่มตัวอย่างโดยอาศัยความน่าจะเป็น (Probability sampling) แบบมีระบบ (Systematic random sampling) โดยจะสุ่มกลุ่มตัวอย่างทุก ๆ คนที่ 4 ของข้อมูล จึงได้จำนวนรวมทั้งสิ้น 443 ราย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อการวิจัยในครั้งนี้ เป็นแบบสอบถามที่ผู้วิจัยสร้างขึ้นจากแนวคิดที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรม และงานวิจัย ซึ่งผ่านการทดสอบความเที่ยงตรง IOC จากผู้เชี่ยวชาญและผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 4 ท่าน พบว่าทุกข้อคำถามมีค่าอยู่ระหว่าง 0.50 – 1.00 ซึ่งมีค่าเกณฑ์ที่กำหนดที่ 0.50 (Rovinelli, et al, 1977) และได้ทำการทดสอบความเชื่อมั่นของแบบสอบถามด้วยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์ครอนบาคแอลฟา (Cronbach, L.J.,1951) พบว่า มีค่าอยู่ระหว่าง 0.732 – 0.948 ซึ่งมากกว่าเกณฑ์ที่กำหนดไว้อย่างต่ำควรเป็น คือ 0.7 (Nunnally, J. C., 1978) โดยแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 4 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับปัจจัยส่วนบุคคล ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา ระยะเวลาการปฏิบัติงาน การเข้าร่วมอบรมสัมมนาพัฒนาความรู้ทางด้านบัญชีนิติวิทยา รวมทั้งสิ้น 5 คำถาม

ส่วนที่ 2 เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับความรู้และทักษะที่จำเป็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านบัญชีนิติวิทยา ประกอบด้วยข้อคำถาม 7 ด้าน ได้แก่ ความรู้เกี่ยวกับการทุจริต ทักษะความสามารถด้านสืบสวน ความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย ความรู้เกี่ยวกับกฎของหลักฐาน ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ ทักษะการติดต่อสื่อสาร ทักษะทางด้านเทคโนโลยี รวมทั้งสิ้น 32 คำถาม

ส่วนที่ 3 เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับความพร้อมในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านบัญชีนิติวิทยา ประกอบด้วยข้อคำถาม 6 ด้าน ได้แก่ แรงจูงใจ ความเต็มใจ กายภาพ สติปัญญา สิ่งแวดล้อม สังคม รวมทั้งสิ้น 28 คำถาม

ส่วนที่ 4 เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา ประกอบด้วยข้อคำถาม 4 ด้าน ได้แก่ การรับรู้ปัญหา การรวบรวมหลักฐาน การประเมินหลักฐาน การสรุปผลหรือการรายงานสิ่งที่สืบพบ รวมทั้งสิ้น 20 คำถาม

การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้ดำเนินการส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์ให้กับกลุ่มตัวอย่างในช่วงเดือน เมษายน 2565 โดยแนบของจดหมายติดแสตมป์ไปพร้อมกัน จำนวน 443 ฉบับ และขอความอนุเคราะห์ในการตอบกลับทางไปรษณีย์ หลังจากได้รับแบบสอบถาม และรอแบบสอบถามที่ตอบกลับจากผู้สอบถาม โดยผู้วิจัยได้รับจดหมายตอบกลับฉบับแรกในวันที่ 15 พฤษภาคม 2565 และฉบับสุดท้ายวันที่ 15 กรกฎาคม 2565 จำนวนทั้งสิ้น 218 ฉบับ หลังจากนั้นผู้วิจัยจึงได้ตรวจสอบความสมบูรณ์ของแบบสอบถามเพื่อนำข้อมูลที่ได้มาทั้งหมดไปทำการวิเคราะห์ข้อมูลเชิงสถิติ และคงเหลือจำนวนทั้งสิ้น 215 ฉบับ คิดเป็นอัตราการตอบกลับร้อยละ 48.00

ถึงแม้ว่าขนาดของกลุ่มตัวอย่างที่ได้รับการตอบกลับมาจะได้น้อยกว่าขนาดของกลุ่มตัวอย่างที่คำนวณไว้ในตอนแรก แต่หากพิจารณาตามวัตถุประสงค์การวิจัยแล้วนั้น (Lindeman, et al, 1980) กำหนดไว้ว่า การกำหนดขนาดของกลุ่มตัวอย่างต่อจำนวนตัวแปรอิสระให้อยู่ในเกณฑ์ 20 ต่อ 1 แต่จะต้องมีขนาดกลุ่มตัวอย่างไม่น้อยกว่า 100 ตัวอย่าง ดังนั้น กลุ่มตัวอย่างจำนวน 215 ตัวอย่าง จึงถือว่าอยู่ในเกณฑ์ที่สามารถยอมรับในการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติได้

การวิเคราะห์ข้อมูล

สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics)

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับบัญชีนิติวิทยาและข้อมูลปัจจัยส่วนบุคคลของผู้ตอบแบบสอบถามใช้สถิติ ความถี่ (Frequency) และค่าร้อยละ (Percentage) ในขณะที่ระดับความคิดเห็นของผู้ตอบแบบสอบถามเรื่องความรู้และทักษะที่จำเป็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตด้านบัญชีนิติวิทยา ความพร้อมในการปฏิบัติงาน และการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา ใช้สถิติ ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) และมีเกณฑ์การแปลความหมายของค่าคะแนน ดังนี้

คะแนนเฉลี่ย 4.50 - 5.00 หมายถึง ผู้ตอบแบบสอบถาม มีระดับความรู้และทักษะ / มีระดับความพร้อมในการปฏิบัติงาน / มีระดับการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา อยู่ในระดับดีมาก

คะแนนเฉลี่ย 3.50 - 4.49 หมายถึง ผู้ตอบแบบสอบถาม มีระดับความรู้และทักษะ / มีระดับความพร้อมในการปฏิบัติงาน / มีระดับการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา อยู่ในระดับดี

คะแนนเฉลี่ย 2.50 - 3.49 หมายถึง ผู้ตอบแบบสอบถาม มีระดับความรู้และทักษะ / มีระดับความพร้อมในการปฏิบัติงาน / มีระดับการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา อยู่ในระดับปานกลาง

คะแนนเฉลี่ย 1.50 - 2.49 หมายถึง ผู้ตอบแบบสอบถาม มีระดับความรู้และทักษะ / มีระดับความพร้อมในการปฏิบัติงาน / มีระดับการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา อยู่ในระดับน้อย

คะแนนเฉลี่ย 1.00 - 1.49 หมายถึง ผู้ตอบแบบสอบถาม มีระดับความรู้และทักษะ / มีระดับความพร้อมในการปฏิบัติงาน / มีระดับการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา อยู่ในระดับน้อยมาก

สถิติเชิงอนุมาน (Inferential Statistics)

การทดสอบสมมติฐานที่ 1 - 4 มีขั้นตอนดังต่อไปนี้

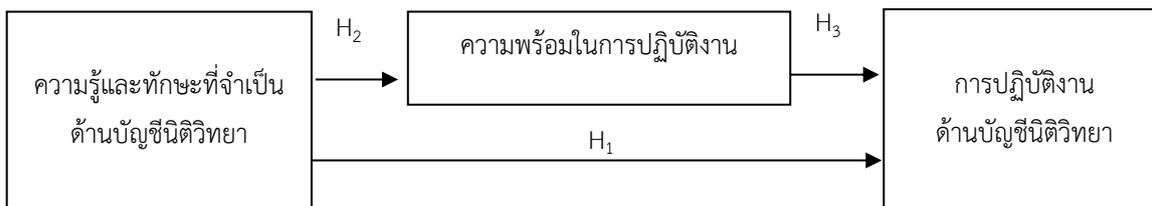
ขั้นตอนที่ 1 การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย (Simple regression Analysis) ระหว่างความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาเป็นตัวแปรอิสระ และการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาเป็นตัวแปรตาม โดยกำหนดค่านัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

ขั้นตอนที่ 2 การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย (Simple regression Analysis) ระหว่างความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาเป็นตัวแปรอิสระ และความพร้อมในการปฏิบัติงานเป็นตัวแปรตาม โดยกำหนดค่านัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

ขั้นตอนที่ 3 การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย (Simple regression Analysis) ระหว่างความพร้อมในการปฏิบัติงานเป็นตัวแปรอิสระ กับ การปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาเป็นตัวแปรตาม โดยกำหนดค่านัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

ขั้นตอนที่ 4 การวิเคราะห์การถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis) ระหว่างความพร้อมในการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา (ตัวแปรส่งผ่าน) กับการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา (ตัวแปรตาม) โดยกำหนดค่านัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 โดยทำการทดสอบ 2 โมเดล; โมเดลที่ 1 ทำการทดสอบโดยกำหนด ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาเป็นตัวแปรอิสระ และการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาเป็นตัวแปรตาม และโมเดลที่ 2 ทำการทดสอบโดยกำหนด ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยา และความพร้อมในการปฏิบัติงานเป็นตัวแปรอิสระ และการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาเป็นตัวแปรตาม ผลการวิเคราะห์ข้อมูล ในโมเดลที่ 2 หากตัวแปรความพร้อมในการปฏิบัติงานมีนัยสำคัญทางสถิติ และความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยา ยังคงมีนัยสำคัญทางสถิติ แต่มีค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยลดลง แสดงว่า ความพร้อมในการปฏิบัติงานเป็นตัวแปรส่งผ่านบางส่วน (Partial Mediator) แต่หากพบว่าความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยา ไม่มีนัยสำคัญทางสถิติแล้ว แสดงว่า ความพร้อมในการปฏิบัติงานเป็นตัวแปรส่งผ่านแบบสมบูรณ์ (Full Mediator)

กรอบแนวคิดการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

สมมติฐานการวิจัย

สมมติฐานที่ 1 : ความรู้และทักษะที่จำเป็นมีผลต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา

สมมติฐานที่ 2 : ความรู้และทักษะที่จำเป็นมีผลต่อความพร้อมในการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา

สมมติฐานที่ 3 : ความพร้อมในการปฏิบัติงานมีผลต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา

สมมติฐานที่ 4 : ความรู้และทักษะที่จำเป็นมีผลต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาผ่านความพร้อมในการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา

ผลการวิจัย

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 215 ราย ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง จำนวน 146 ท่าน คิดเป็นร้อยละ 67.91 มีอายุ 41-50 ปี จำนวน 79 ท่าน คิดเป็นร้อยละ 36.74 ระดับการศึกษา จบการศึกษาระดับปริญญาโท จำนวน 131 ท่าน คิดเป็นร้อยละ 60.93 มีระยะเวลาปฏิบัติงานมากกว่า 10 ปี จำนวน 110 ท่าน คิดเป็นร้อยละ 51.16 และส่วนใหญ่ยังไม่ได้เข้าร่วมอบรมสัมมนาพัฒนาความรู้ทางด้านบัญชีนิติวิทยา จำนวน 195 ท่าน คิดเป็นร้อยละ 90.70

ตอนที่ 2 ระดับความรู้และทักษะที่จำเป็น ระดับความพร้อมในการปฏิบัติงานและระดับการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ตารางที่ 1. ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ระดับความรู้และทักษะที่จำเป็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ระดับความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยา	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล	ระดับ
1. ความรู้เกี่ยวกับการทุจริต	4.47	0.42	ดี	2
2. ทักษะการสืบสวน	4.52	0.47	ดีมาก	1
3. ความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย	4.46	0.43	ดี	3
4. ความรู้เกี่ยวกับกฎของหลักฐาน	4.04	0.67	ดี	7
5. ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ	4.22	0.53	ดี	5
6. ทักษะการติดต่อสื่อสาร	4.25	0.46	ดี	4
7. ทักษะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ	4.18	0.46	ดี	6
รวม	4.31	0.30	ดี	

จากตารางที่ 1 พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีระดับความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยา ในภาพรวมอยู่ในระดับดี มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.31 (S.D. = 0.30) เมื่อพิจารณาลงไปแต่ละด้าน พบว่า ด้านทักษะการสืบสวน มีค่าเฉลี่ยสูง

ที่สุดคือ 4.52 (S.D. = 0.47) รองลงมาคือ ด้านความรู้เกี่ยวกับการทุจริต มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.47 (S.D. = 0.42) ด้านความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.46 (S.D. = 0.43) ด้านทักษะการติดต่อสื่อสาร มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.25 (S.D. = 0.46) ด้านความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.22 (S.D. = 0.53) ด้านทักษะทางเทคโนโลยีสารสนเทศ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.18 (S.D. = 0.46) และด้านความรู้เกี่ยวกับกฎของหลักฐาน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.04 (S.D. = 0.67) ตามลำดับ

ตารางที่ 2 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ระดับความพร้อมในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่อการปฏิบัติงานบัญชีนิติวิทยา

ระดับความพร้อมในการปฏิบัติงาน	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล	ลำดับ
1. แรงจูงใจ	4.25	0.38	ดี	4
2. ความเต็มใจ	4.31	0.36	ดี	2
3. กายภาพ	4.24	0.45	ดี	5
4. สติปัญญา	4.45	0.42	ดี	1
5. สิ่งแวดล้อม	4.19	0.48	ดี	6
6. สังคม	4.26	0.42	ดี	3
รวม	4.28	0.33	ดี	

จากตารางที่ 2 แสดงการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับ ระดับความพร้อมในการปฏิบัติงาน พบว่า ในภาพรวมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความพร้อมในการปฏิบัติงานอยู่ในระดับดี มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.28 (S.D. = 0.33) พิจารณาลงไปแต่ละด้าน พบว่า ด้านสติปัญญา มีค่าเฉลี่ยสูงที่สุดคือ 4.45 (S.D. = 0.42) รองลงมาคือ ด้านความเต็มใจ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.31 (S.D. = 0.36) ด้านสังคม มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.26 (S.D. = 0.42) ด้านแรงจูงใจ มีค่าเฉลี่ยเท่า 4.25 (S.D. = 0.38) ด้านกายภาพ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.24 (S.D. = 0.45) และด้านสิ่งแวดล้อม มีค่าเฉลี่ยเท่า 4.19 (S.D. = 0.48) ตามลำดับ ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 3 ค่าเฉลี่ยและส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน ระดับการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตการปฏิบัติงานบัญชีนิติวิทยา

ระดับการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาของ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ค่าเฉลี่ย	ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน	แปลผล	ลำดับ
1. การรับรู้ปัญหา	4.24	0.38	ดี	3
2. การรวบรวมหลักฐาน	4.24	0.37	ดี	2
3. การประเมินหลักฐาน	4.23	0.38	ดี	4
4. การสรุปผลหรือรายงานสิ่งที่สืบ พบ	4.28	0.40	ดี	1
รวม	4.25	0.33	ดี	

จากตารางที่ 3 แสดงผลการวิเคราะห์ข้อมูลเกี่ยวกับ ระดับการปฏิบัติงานบัญชีนิติวิทยาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า โดยรวมอยู่ในระดับ ดี มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.25 (S.D. = 0.33) เมื่อพิจารณาลงไปแต่ละด้าน พบว่า ด้านการสรุปผลหรือรายงานสิ่งที่สืบพบ มีค่าเฉลี่ยสูงเท่ากับ 4.28 (S.D. = 0.40) รองลงมาคือ ด้านการรวบรวมหลักฐาน มีค่าเฉลี่ย 4.24 (S.D. = 0.37) ด้านการรับรู้ปัญหา มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.24 (S.D. = 0.38) และด้านการประเมินหลักฐาน มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.23 (S.D. = 0.38) ตามลำดับ

ตอนที่ 3 ผลการทดสอบสมมติฐาน

ผลการทดสอบผลกระทบของ ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยามีผลต่อ การปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา พบว่า มีค่า p-value เท่ากับ 0.000 ซึ่งน้อยกว่าระดับนัยสำคัญ หมายความว่า ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาที่ผลต่อการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 โดยมีค่า R Square เท่ากับ 0.261 หมายความว่า ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยา มีผลต่อ การปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา ร้อยละ 26.10 ดังตารางที่ 4

ตารางที่ 4 ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 1 ด้วยสถิติถดถอยอย่างง่าย (Simple regression Analysis)

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	p-value
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1.799	0.283		6.361	0.000*
ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยา	0.569	0.066	0.511	8.675	0.000*
R = 0.551 R Square = 0.261		Adjusted R Square = 0.258		F = 75.263	

หมายเหตุ : * หมายถึง ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

ตารางที่ 5 ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 2 ด้วยสถิติถดถอยอย่างง่าย (Simple regression Analysis)

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	p-value
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	0.975	0.240		4.063	0.000*
ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยา	0.768	0.056	0.687	13.813	0.000*
R = 0.687 R Square = 0.472		Adjusted R Square = 0.470		F = 190.788	

หมายเหตุ : * หมายถึง ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

จากตารางที่ 5 เป็นการทดสอบผลกระทบของ ความรู้และทักษะที่จำเป็นมีผลต่อความพร้อมในการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา พบว่า มีค่า p-value เท่ากับ 0.000 ซึ่งน้อยกว่าระดับนัยสำคัญ หมายความว่า ความรู้และทักษะที่จำเป็นมีผลต่อความพร้อมในการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 โดยมีค่า R Square เท่ากับ 0.472 หมายความว่า ความรู้และทักษะที่จำเป็นมีผลต่อความพร้อมในการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาร้อยละ 47.2

ตารางที่ 6 ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 3 ด้วยสถิติถดถอยอย่างง่าย (Simple regression Analysis)

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	p-value
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1.192	0.204		5.830	0.000*
ความพร้อมในการปฏิบัติงาน	0.713	0.048	0.717	14.991	0.000*
R = 0.717 R Square = 0.513		Adjusted R Square = 0.511		F = 224.728	

หมายเหตุ : * หมายถึง ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

จากตารางที่ 6 เป็นการทดสอบผลกระทบของ ความพร้อมในการปฏิบัติงานมีผลต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ พบว่า มีค่า p-value เท่ากับ 0.000 ซึ่งน้อยกว่าระดับนัยสำคัญ หมายความว่า ความพร้อมในการปฏิบัติงานมีผลต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05 โดยมีค่า R Square เท่ากับ 0.513 หมายความว่า ความพร้อมในการปฏิบัติงานมีผลต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ ร้อยละ 51.30

ตารางที่ 7 ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 4 ด้วยสถิติการถดถอยเชิงพหุคูณ (Multiple Regression Analysis)

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	p-value
	B	Std. Error	Beta		
	1. (Constant)	1.799	0.283		
ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาศาสตร์	0.569	0.066	0.511	8.675	0.000*
2. (Constant)	1.127	0.239		4.721	0.000*
ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาศาสตร์	0.039	0.073	0.035	0.531	0.596
ความพร้อมในการปฏิบัติงาน	0.689	0.066	0.692	10.505	0.000*
R = 0.717	R Square = 0.514	Adjusted R Square = 0.509		F = 112.126	

หมายเหตุ : * หมายถึง ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ 0.05

จากตารางที่ 7 โมเดลที่ 1 พบว่า ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มีความสัมพันธ์กับการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($\beta = 0.511$, Sig=0.000) โมเดลที่ 2 ทำการนำตัวแปร ความพร้อมในการปฏิบัติงานเพิ่มเข้าไปในสมการ พบว่า ความพร้อมในการปฏิบัติงาน มีความสัมพันธ์กับการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ ($\beta = 0.692$, Sig=0.000) ในขณะที่ ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ มีค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยลดลง และพบว่าไม่มีนัยสำคัญทางสถิติ ($\beta = 0.035$, Sig=0.596) หมายความว่า ความพร้อมในการปฏิบัติงานสามารถถ่ายทอดผลกระทบของความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ สู่ การปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ ได้ทั้งหมด จึงสามารถยืนยันได้ว่า ความพร้อมในการปฏิบัติงานเป็นตัวแปรส่งผ่านแบบสมบูรณ์ (Full mediator) ระหว่าง ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ กับ การปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาศาสตร์

ตารางที่ 8 สรุปค่าสัมประสิทธิ์ผลกระทบทางตรง ผลกระทบทางอ้อม และผลกระทบรวม ตัวแปรอิสระที่มีต่อตัวแปรตาม

ตัวแปร	ผลกระทบ		
	ทางตรง	ทางอ้อม	รวม
KS ----> FAP	0.511	-	0.511
KS ----> REA	0.687	-	0.687
REA ----> FAP	0.717	-	0.717
KS ----> REA ----> FAP	0.035	0.493	0.528

หมายเหตุ KS = ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาศาสตร์, REA = ความพร้อมในการปฏิบัติงาน, FAP การปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาศาสตร์

จากตารางที่ 8 พบว่า ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยา (KS) มีผลกระทบต่อการทำงานด้านบัญชีนิติวิทยา (FAP) เท่ากับ 0.511 ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยา (KS) มีผลกระทบต่อความพร้อมในการปฏิบัติงาน (REA) เท่ากับ 0.687 และความพร้อมในการปฏิบัติงาน (REA) มีผลกระทบต่อการทำงานด้านบัญชีนิติวิทยา (FAP) เท่ากับ 0.717 โดยมีผลกระทบทางตรงเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยา (KS) มีผลกระทบต่อ การปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา (FAP) ผ่านความพร้อมในการปฏิบัติงาน (REA) เท่ากับ 0.528 โดยมีผลกระทบทางตรงเท่ากับ 0.035 และมีผลกระทบทางอ้อมเท่ากับ 0.493

สรุปและอภิปรายผล

ระดับความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จากการวิเคราะห์ข้อมูลระดับความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทั้ง 7 ด้าน ประกอบด้วย ด้านความรู้เกี่ยวกับการทุจริต ด้านทักษะการสืบสวน ด้านความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย ด้านความรู้เกี่ยวกับกฎของหลักฐาน ด้านความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ ด้านทักษะการติดต่อสื่อสาร และด้านทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ โดยรวมและรายด้านอยู่ในระดับดี ยกเว้นด้านทักษะความสามารถด้านสืบสวน รายด้านอยู่ในระดับ ดีมาก ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ สุรเดช เล็กแจ้ง (2561) ที่พบว่า ความรู้ทางวิชาชีพ ประสบการณ์จากการทำงานอยู่ในระดับ มาก และ งานวิจัยของ กิตติคม จินเจริญ (2560) ที่พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความเห็นเกี่ยวกับความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน โดยรวมและเป็นรายด้านอยู่ในระดับมาก และงานวิจัยของ Apostolou & Crumbley (2002) ที่แสดงคุณสมบัติของนักบัญชีนิติวิทยาว่ามีทั้งสิ้น 3 ชั้น คือ 1. พื้นฐานที่แน่นในด้านบัญชี 2. ความรู้ทางด้านการตรวจสอบการควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยง และแนวทางการสืบหาการทุจริต และ 3. ความรู้ความเข้าใจพื้นฐานเบื้องต้นในกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

ระดับความพร้อมในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา ทั้ง 6 ด้าน ประกอบด้วย ด้านแรงจูงใจ ด้านความเต็มใจ ด้านกายภาพ ด้านสติปัญญา ด้านสิ่งแวดล้อม และด้านสังคม ปรากฏผลโดยรวม และรายด้านอยู่ในระดับดี ทุกด้าน และยังพบว่าผู้สอบบัญชีที่มีลักษณะทางประชากรศาสตร์ที่ต่างกันจะมีระดับการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา ทั้งนี้อาจกล่าวได้ว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จะมีหน้าที่ในงานตรวจสอบและรับรองบัญชีตามแนวทางที่สภาวิชาชีพบัญชีและตรวจสอบการทุจริต ซึ่งสอดคล้องกับ ศิรินทิพย์ จ้อยพุดชา (2560) ที่พบว่า ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี เพศชาย และระดับการศึกษา มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา

ระดับการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ทั้ง 4 ด้าน ประกอบด้วย ด้านการรับรู้ปัญหา ด้านการรวบรวมหลักฐาน ด้านการประเมินหลักฐาน และด้านการสรุปผลหรือการรายงานสิ่งที่สืบพบ ปรากฏผลโดยรวม และรายด้านอยู่ในระดับดี ทุกด้าน ซึ่งสอดคล้องกับ Carmichael, J. and Palacios, R. (2004) ที่พบว่า การรายงานของงบการเงินของบริษัทมหาชนภายใต้กฎหมายข้อบังคับของสำนักงานตลาดหลักทรัพย์ ประการหนึ่งก็คือ การเปิดเผยข้อมูลอย่างต่อเนื่อง ซึ่งเป็นหน้าที่หลักของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเชื่อถือได้ของงบการเงิน ผลการศึกษาวิจัยพบว่า ประสิทธิภาพทางการวินิจฉัยในการสอบบัญชี และประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานสอบบัญชี มีอิทธิพลทางตรงต่อคุณภาพการรายงานการสอบบัญชี และยังเสนอข้อสมมติฐานการวิจัยว่า ประสิทธิภาพการวินิจฉัยในการสอบบัญชี และประสิทธิภาพในการรายงานการสอบบัญชี มีอิทธิพลทางตรงและอิทธิพลทางอ้อมต่อผลสำเร็จทางการรายงานการสอบบัญชี โดยส่งผ่านคุณภาพการรายงานการสอบบัญชี และงานวิจัยของ ทศพร วัฒนศักดิ์ (2564) ที่แสดงให้เห็นว่า ผู้ตรวจสอบบัญชีในเขตกรุงเทพมหานคร มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับบัญชีนิติวิทยาอยู่ในระดับมาก มีคุณลักษณะในการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาอยู่ในระดับมากที่สุด รวมทั้งงานวิจัยของ Bhasin (2013) ที่พบว่า นักบัญชีนิติวิทยาต้องมีทักษะทางด้านบัญชี การตรวจสอบ การสืบสวน และรายงานสิ่งที่สืบพบ

ผลการทดสอบความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยาที่มีผลต่อการปฏิบัติงานด้านนิติวิทยา โดยมีความพร้อมในการปฏิบัติงานเป็นตัวแปรส่งผ่าน ปรากฏว่า ความรู้และทักษะที่จำเป็นด้านบัญชีนิติวิทยามีผลต่อการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา ผ่านความพร้อมในการปฏิบัติงาน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 อีกด้วย ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยของ Chaukwa, N. & et, al. (2019) ที่พบว่า การมีทักษะที่เหมาะสม เช่น ทักษะการสื่อสาร ทักษะทางเทคนิค และการวิเคราะห์ ทักษะทางบัญชีและการตรวจสอบตรวจสอบ ส่งผลต่อความสามารถในการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา ซึ่งนำไปสู่การให้ความเชื่อมั่นในงบการเงิน

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะที่ได้จากผลการวิจัย

1. ผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบบัญชีนิติวิทยา ควรมีการฝึกฝนและเพิ่มทักษะในการประเมินความเสี่ยง ทักษะความสามารถในการติดต่อประสานงาน เพิ่มเติมความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ ศึกษาทักษะในการระบุสัญญาณบอกเหตุเกี่ยวกับการทุจริต (Red Flag) เพื่อที่จะนำมาปรับปรุง และพัฒนาความพร้อมในการปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบบัญชีนิติวิทยาให้มีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น
2. ผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบบัญชีนิติวิทยา ควรปฏิบัติตามข้อกำหนดของสภาวิชาชีพบัญชี และมีการสอบทานงานของตนเองและงานของผู้อื่นเพื่อประเมินว่าผลงานเป็นไปตามมาตรฐานของนักบัญชีนิติวิทยา เพื่อเป็นการตรวจสอบความถูกต้อง และเตรียมความพร้อมในการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาให้เกิดความถูกต้องและแม่นยำ
3. สามารถนำผลการศึกษาที่ได้ไปพัฒนาปรับปรุงบุคลากรทางด้านนักบัญชีนิติวิทยา ให้ควรมีการเตรียมพร้อมในการปฏิบัติหน้าที่ทางด้านบัญชีนิติวิทยา ซึ่งควรจะต้องมีการจัดฝึกอบรมทั้งในด้านบัญชี ด้านการตรวจสอบ ด้านการสื่อสาร ด้านกฎหมาย ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ด้านการทุจริตและด้านธุรกิจ เพื่อให้มีศักยภาพในการปฏิบัติที่ตรงกับคุณลักษณะอันพึงประสงค์ของการเป็นนักบัญชีนิติวิทยาที่ดี

ข้อเสนอแนะเพื่อการศึกษาครั้งต่อไป

1. การศึกษาในครั้งนี้ผู้วิจัยกำหนดกลุ่มเป้าหมายในการเก็บข้อมูลคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เท่านั้น จึงมีข้อเสนอแนะให้ผู้ทำการวิจัยครั้งต่อไปศึกษาเพิ่มเติมควรศึกษากลุ่มตัวอย่างอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา เช่น ผู้ตรวจสอบภายใน นักวิชาการทางการเงิน นักวิเคราะห์และออกแบบระบบบัญชี นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี เป็นต้น
2. ผู้วิจัยได้เลือกตัวแปรเฉพาะบางตัวแปรเท่านั้นในการศึกษา ยังมีตัวแปรอื่นๆ ที่ผู้วิจัยไม่ได้ศึกษา จึงมีข้อเสนอแนะให้ผู้ทำการวิจัยครั้งต่อไป ศึกษาเพิ่มเติมปัจจัยด้านอื่นๆ ที่อาจมีผลต่อผลสัมฤทธิ์ในการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยา ซึ่งจะทำให้สามารถทำให้วิเคราะห์องค์ความรู้ใหม่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานด้านบัญชีนิติวิทยาได้ง่ายขึ้น
3. การศึกษาในครั้งนี้ ผู้วิจัยใช้วิธีการวิจัยด้วยวิธีเชิงปริมาณเท่านั้น จึงมีข้อเสนอแนะให้ผู้ทำการวิจัยครั้งต่อไปควรศึกษาด้วยวิธีการวิจัยเชิงคุณภาพ หรือแบบผสมผสาน เช่น การสัมภาษณ์เชิงลึก หรือการทำสนทนากลุ่มกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและนักวิชาการกลุ่มวิชาชีพที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงลึกมากยิ่งขึ้น

เอกสารอ้างอิง

- กิตติคม จินเจริญ. (2560). *อิทธิพลของความรู้ ความสามารถ คุณลักษณะหลักฐานการสอบบัญชีที่ดีและความสามารถทางการบริหารงานที่มีต่อคุณภาพการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- ทศพร วัฒนศักดิ์. (2564). *คุณลักษณะอันพึงประสงค์ในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาของผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบในกรุงเทพมหานคร*. การศึกษาค้นคว้าอิสระ ปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยศรีปทุม.
- ศิรินทิพย์ จ้อยพุดชา. (2560). *ผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีสืบสวนในประเทศไทย*. การค้นคว้าอิสระปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต สาขาบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2564). *มาตรฐานการบัญชี*. สืบค้นเมื่อ 1 มิถุนายน 2564, จาก <https://www.tfac.or.th>
- สุรเดช เล็กแจ้ง. (2561). *ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อทักษะทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากร*. บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชีบริหาร วิทยาลัยพาณิชยศาสตร์, มหาวิทยาลัยบูรพา.
- Apostolou and Crumbley, D Larry. (2002). Forensic Accounting: A New Growth Area in Accounting. *Ohio CPA Journal*, 16–20.
- Bhasin, M.L. (2013). Survey of appropriate skills required by forensic accountants: empirical evidence from a developing economy. *International Journal of Accounting and Economics Studies*. 1(2), 53-73.
- Carmichael, J. and Palacios, R. (2004). *A Framework for Public Pension Fund Management*, Chapter 1 in Musalem, A. and Palacios, R., eds., *Public Pension Fund Management: Governance, Accountability and Investment Policies*, World Bank, Washington D.C.
- Chaukwa, N. & et, al. (2019). The impact of basic forensic accounting skills on financial reporting credibility among listed firms in Nigeria. *International Conference on Energy and Sustainable Environment*. 331,012041 IOP Publishing Doi:10.1088/1755-1315/331/1/012041
- Cronbach, L.J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, 16(3), 297-334.
- Gray. O. R., & Moussalli. S. D. (2006). Forensic Accounting and Auditing United Again: A Historical Perspective. *Journal of Business Issues*, 2, 15.
- Lekjaeng, S. (2018). *Factors Affecting The Professional Skills of Certified Public Accountants and Tax Auditors*. Master of Business Administration, College of Commerce, Burapha University. (in Thai)
- Lindeman, R. H., Merenda, P. F. & Gold, R. Z. (1980). *Introduction to bivariate and multivariate analysis*. Glenview: Scott Foresman & Co.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory*. New York: McGraw-Hill Inc.
- PwC's first-ever Thailand Economic Crime Survey. (2022). *Forensics*. Retrieved. January 5, 2022 form <https://www.pwc.com/th/en/consulting/forensic.html>.
- Rovinelli, R. J., & Hambleton, R. K. (1977). On the use of content specialists in the assessment of criterion-referenced test item validity. *Dutch Journal of Educational Research*, 2, 49-60.

Translated Thai References

- Federation of Accounting, Professions under the Royal Patronage of His Majesty the King. (2021) *Accounting Standards*. Retrieved June 1, 2021, from <http://www.tfac.or.th>. (in Thai)
- Jeenrian, K. (2017). The influence of competency, good audit evidences and management skills on the audit qualities of Certified public accountants in Thailand. Master of Accountancy Thesis, Sripatum University. (in Thai)
- Joypudsa, S. (2017). Effect of auditor characteristics on readiness of forensic accounting practice. Independent research, Bachelor of Accounting, Master of Accounting Faculty of Commerce and Accountancy, Thammasat University. (in Thai)
- Wattanasak, T. (2020). Desirable characteristics of working in forensic Accounting of adit worker in Bangkok. Master of Accountancy Independent research, Sripatum University. (in Thai)