

ผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชี รับอนุญาต ต่อความพร้อมในการทำงาน ด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย

Effect of Auditor Characteristics on Readiness
of Forensic Accounting Practices in Thailand

ศิรินทิพย์ จ้อยพุดซา

เจ้าหน้าที่ประสานงาน ธุรกิจกลุ่มสินค้ารับจ้างออกแบบและผลิต
บริษัท แพรนด้า จิวเวลรี่ จำกัด (มหาชน)

Sirintip Joypudsa

Original Design Manufacturer Coordinator
Pranda Jewelry Public Company Limited

ผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย

ศิริณีทิพย์ จ้อยพุดซา

เจ้าหน้าที่ประสานงาน ธุรกิจกลุ่มสินค้ารับจ้างออกแบบและผลิต
บริษัท แพรนต้า จิวเวลรี่ จำกัด (มหาชน)

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 9 มีนาคม 2563

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 6 เมษายน 2563

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 7 เมษายน 2563

บทคัดย่อ

การศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย โดยใช้การวิเคราะห์ถดถอยพหุคูณ วิเคราะห์ข้อมูลจากแบบสอบถามทั้งหมด 271 ตัวอย่างจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ในปี 2561 ผลการศึกษาพบว่า ประสิทธิภาพในการทำงานสอบบัญชี เพศชาย และระดับการศึกษา มีความสัมพันธ์เชิงบวกต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา ขณะที่ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการเบื้องต้นของการบัญชีนิติวิทยานั้น ไม่พบความสัมพันธ์กับความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา

คำสำคัญ: การบัญชีนิติวิทยา คุณลักษณะ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

Effect of Auditor Characteristics on Readiness of Forensic Accounting Practices in Thailand

Sirintip Joypudsa

Original Design Manufacturer Coordinator

Pranda Jewelry Public Company Limited

Received: March 9, 2020

Revised: April 6, 2020

Accepted: April 7, 2020

ABSTRACT

This research has an objective to study effect of auditor characteristics on readiness of forensic accounting practice. This study analyzes 271 questionnaires from auditors in Thailand in year 2018 by using multiple regression analysis technique. Results show that audit experience, male, and education level positively affect readiness of forensic accounting practice; while basic understanding of forensic accounting does not have any relationship with readiness of forensic accounting practice.

Keywords: *Forensic Accounting, Characteristics, Auditor*

■ บทนำ

การทุจริตเป็นปัญหาที่สำคัญและนำมาซึ่งความล้มเหลวให้กับหลาย ๆ องค์กร โดยสาเหตุสำคัญเกิดขึ้นจากความหละหลวมในการบริหารงาน และการขาดระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพขององค์กร และอีกสาเหตุหนึ่งเกิดจากการทุจริต และความไม่ซื่อสัตย์ของพนักงานในองค์กร (ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2553) ซึ่งสอดคล้องกับผลการสำรวจเรื่อง Economic Crime in Thailand ประจำปี 2559 ของบริษัท ไพร์ซฮอเพอร์ส เฮาส์คูเปอร์ส (PwC) ที่พบว่าการกระทำทุจริตต่าง ๆ ที่ตรวจพบนั้น 80% ของผู้กระทำทุจริตล้วนเป็นบุคคลในองค์กร นอกจากนี้ร้อยละ 39 ของบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย (Listed companies) ได้ยอมรับว่ามี การกระทำทุจริตเกิดขึ้นในบริษัทของตน ถึงแม้แต่ละองค์กรจะพยายามหาวิธีป้องกันมากแค่ไหน แต่การทุจริตนั้นยังคงเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง นอกจากนี้ในปัจจุบันการทุจริตมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น เนื่องจากความก้าวหน้าทางด้านเทคโนโลยี และความรู้ ความเชี่ยวชาญของผู้กระทำการทุจริตที่เพิ่มมากขึ้น ซึ่งอาจทำให้การตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น ไม่เพียงพอที่จะพบข้อมูลที่ผิดปกติหรือการกระทำทุจริตที่เกิดขึ้น จึงอาจต้องพึ่งพาผู้ที่มีความเชี่ยวชาญมากกว่า เช่น นักบัญชีนิติวิทยา อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่านักบัญชีนิติวิทยาจะมีความสำคัญ แต่ปัจจุบันนี้ในประเทศไทยยังไม่มีวิชาชีพด้านการบัญชีนิติวิทยา และผู้ที่ทำงานด้านนี้ยังมีจำนวนน้อยมาก ต่างจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ค่อนข้างได้รับความนิยม และมีจำนวนเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง ทั้ง ๆ ที่ในความเป็นจริงแล้ว ทั้งสองสายงานนี้ค่อนข้างมีความใกล้เคียงกัน เพราะต้องมีพื้นฐานทางบัญชีเหมือนกัน อีกทั้งผู้ที่ทำงานอยู่ในสายงานสอบบัญชียังสามารถพัฒนาตัวเอง เพื่อไปทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาได้ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงได้สนใจศึกษาในเรื่องผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย เพื่อเป็นแนวทางในการส่งเสริมให้นักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยเพิ่มมากขึ้น และเพียงพอกับความต้องการของผู้ใช้บริการ

■ ทบทวนวรรณกรรมและการตั้งสมมติฐาน

ประเทศไทยได้เริ่มรู้จักคำว่า Forensic Accounting เมื่อ สมชาย ศุภธาดา (2541) ได้นำเสนอบทความเรื่อง การบัญชีนิติเวชศาสตร์: ถึงเวลาที่นักบัญชีไม่อาจปฏิเสธ ลงในวารสารนักบัญชีช่วงปี 2541 โดยได้ให้ความหมายของการบัญชีนิติเวชศาสตร์ว่า เป็นการใช้ทักษะทางการเงิน และแนวคิดทางด้านการสืบสวนสอบสวนมาแก้ไขปัญหาการทุจริตภายในองค์กร การบัญชีนิติวิทยามักถูกเรียกใช้บริการเมื่อมีข้อกล่าวหาที่มีสาระสำคัญในเรื่องการฉ้อฉล การละเมิดกฎหมายแรงงาน การไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี การขัดแย้งกันระหว่างผู้ถือหุ้นและผู้บริหาร หรือคดีอื่น ๆ ที่มีการฟ้องร้องในศาล นักบัญชีผู้ชำนาญทางนิติวิทยาศาสตร์จะทำหน้าที่คำนวณความเสียหายเป็นตัวเลข เพื่อใช้เป็นหลักฐานประกอบการฟ้องร้อง และ/หรือการให้การในศาล (ศิวัธรักษ์ พินิจารมณ, 2557)

D Larry Crumbley and Nicholas Apostolou อ้างถึงใน ศิลปพร ศรีจันเพชร (2553) ได้เปรียบเทียบคุณสมบัติของนักบัญชีนิติวิทยาว่า เหมือนกันขนมเค้กที่มี 3 ชั้น โดยชั้นที่ใหญ่ที่สุดคือชั้นล่าง จะเปรียบได้กับพื้นฐานที่แน่นในด้านบัญชี ชั้นกลางซึ่งเป็นชั้นที่รองลงมา จะเปรียบได้กับความรู้ทางด้านการตรวจสอบการควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยง และแนวทางการสืบหาทุจริต ส่วนชั้นบนซึ่งเป็นชั้นที่เล็กที่สุด คือ ความรู้ความเข้าใจเบื้องต้นในกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และสุดท้ายหน้าของขนมเค้กที่เป็นครีมนั้น เปรียบเสมือนความสามารถในการสื่อสารทั้งการเขียน และการพูด

■ ทฤษฎีเกี่ยวกับคุณลักษณะส่วนบุคคล

คุณลักษณะส่วนบุคคล (Personal Attribute) หมายถึง เพศ อายุ สถานภาพ ระดับการศึกษา รายได้เฉลี่ยต่อเดือน ตำแหน่งในการทำงาน ระยะเวลาในการทำงาน แผนการทำงาน ทักษะในการใช้ภาษา และความต้องการส่วนตัวของบุคคล (นิชามล พองน้ำ, 2557) คุณลักษณะเป็นสิ่งที่ติดตัวและเปลี่ยนแปลงได้ไม่มากนัก คุณลักษณะที่ไม่เหมาะสมกับหน้าที่มักจะก่อให้เกิดปัญหาในการทำงาน และทำให้งานไม่ประสบผลสำเร็จตามเป้าหมาย (ขจรศักดิ์ ศิริมัย, 2554) คุณลักษณะพื้นฐานเป็นสมรรถนะของบุคคล ซึ่งแสดงให้เห็นถึงแนวทางการกระทำ พฤติกรรม หรือการคิด โดยคุณลักษณะพื้นฐานเหล่านี้จะแผ่ขยายไปยังสถานการณ์อื่น ๆ และคงทนอยู่ภายในตัวบุคคลเป็นระยะเวลานานพอสมควร หรือกล่าวอย่างสั้น ๆ คือ “บุคคลต้องมีคุณลักษณะอย่างไรบ้าง” โดยคุณลักษณะพื้นฐานประกอบด้วยแรงจูงใจ อุปนิสัย อึดทนอดทน บอบบาททางสังคม ความรู้ และทักษะ

จากบทความเรื่องคุณสมบัติของนักสืบ พบว่า งานสืบสวนเหมาะสำหรับคนที่ไหวพริบ สามารถแก้ปัญหาเฉพาะหน้าได้อย่างรวดเร็ว บางครั้งต้องอยู่ในสถานการณ์ที่มีความเสี่ยง ต้องมีความอดทน การทำงานไม่เป็นเวลา ต้องเตรียมพร้อมตลอด เป็นคนช่างสังเกต มีความละเอียดอ่อน และต้องมีความคล่องตัวสูง ซึ่งในด้านความคล่องตัวนั้น ส่วนใหญ่แล้วผู้ชายจะมีมากกว่าผู้หญิง แต่ในขณะเดียวกัน ผู้หญิงจะมีความละเอียดมากกว่าผู้ชาย และในบางครั้งถ้าผู้ซักถามเป็นผู้หญิง ก็จะได้รับข้อมูลมากกว่ากรณีที่ผู้ซักถามเป็นผู้ชาย นอกจากนี้ยังมีงานวิจัยของ Rudyanto and Handojo (2013) ที่ผลการวิจัยพบว่า ความแตกต่างด้านเพศของผู้สอบบัญชีนั้น ส่งผลต่อระดับการยอมรับความเสี่ยง โดยเพศหญิงจะมีความกลัวความเสี่ยงต่าง ๆ มากกว่าเพศชาย จากผลการศึกษาข้างต้นทำให้ผู้วิจัยเชื่อว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นเพศชาย จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยามากกว่าเพศหญิง เนื่องจากการทำงานสืบสวนเป็นงานที่มีความเสี่ยง และเพศชายมีความสามารถในการยอมรับความเสี่ยงได้ดีกว่าเพศหญิง จากการศึกษาดังกล่าวจึงสามารถตั้งสมมติฐานได้ดังนี้

H1: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นเพศชาย จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาสูงกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นเพศหญิง

งานวิจัยเรื่อง การศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับการนำ Forensic Accounting มาพัฒนาวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ของนพรัตน์ ปานเพชร (2547) ผลการวิจัยพบว่า จากกลุ่มตัวอย่างที่ทำการสำรวจนั้น ส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีที่ไม่เคยรู้จัก Forensic Accounting มาก่อน และส่วนน้อยที่รู้จัก Forensic Accounting มาก่อนนั้น มีทั้งผู้ที่รู้จักจากสถาบันการศึกษาในประเทศ และรับทราบข้อมูลจากวารสารวิชาการในประเทศในอัตราที่ใกล้เคียงกัน แม้ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จะไม่รู้จักบัญชีสืบสวนมาก่อน แต่ก็มีความคิดเห็นว่า ควรให้มีการเรียนการสอนเกี่ยวกับการบัญชีนิติวิทยาในระดับปริญญาตรีด้วย เพื่อเป็นการเพิ่มความรู้ ความสามารถในการทำงาน ในขณะที่จากงานวิจัยเรื่อง นักบัญชีไทยกับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ของปรีศนีย์ กายพันธ์ และ นธิ เหมมันต์ (2557) พบว่า ระดับการศึกษาที่แตกต่างกันของกลุ่มตัวอย่าง ส่งผลให้มีความพร้อมด้านทักษะวิชาชีพต่างกัน ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อความพร้อมของบุคลากรทางบัญชี เพื่อรองรับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน กรณีศึกษาสถานประกอบการจังหวัดสระบุรี ของนฤมล สุมรรคา (2554) ที่ระบุว่า ระดับการศึกษามีผลต่อความพร้อมในการทำงานทุกด้าน ได้แก่ ด้านวิชาชีพ ด้านภาษา ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ จากผลการศึกษาข้างต้น ผู้วิจัยจึงคาดคะเนว่าระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชีที่สูงขึ้น จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความพร้อมในการทำงานบัญชีสืบสวนเพิ่มขึ้น จากการศึกษาดังกล่าวจึงสามารถตั้งสมมติฐานได้ดังนี้

H2: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีระดับการศึกษาสูงกว่า จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา มากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีระดับการศึกษาต่ำกว่า

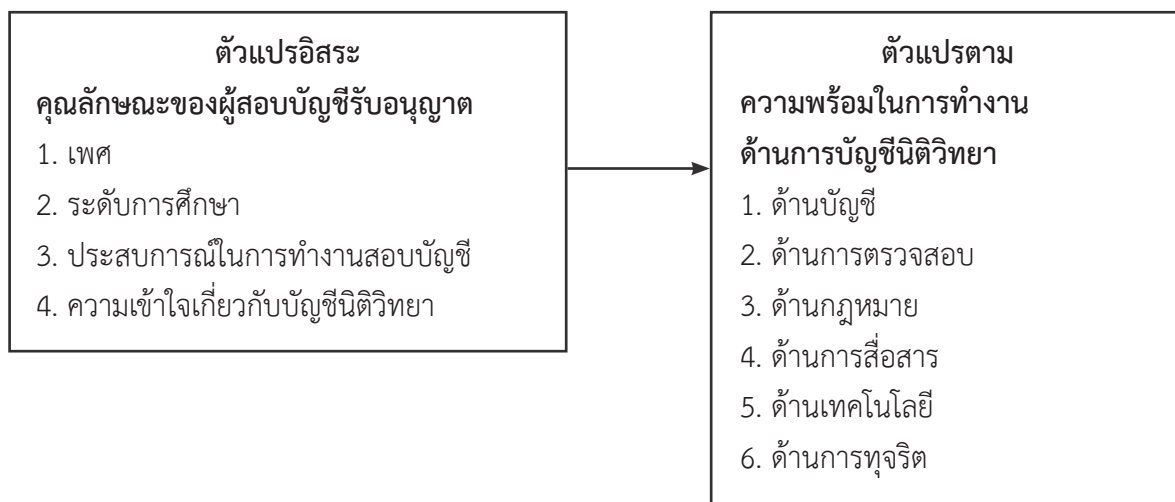
จากงานวิจัยเรื่อง การบัญชีนิติวิทยาในทัศนคติของผู้สอบบัญชี: การบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย ของนิอร งามาสลธิกุล (2548) พบว่า นักบัญชีนิติวิทยาควรพัฒนามาจากผู้สอบบัญชี เนื่องจากเป็นผู้ที่มีความรู้และประสบการณ์ในด้านบัญชีอยู่แล้ว อาจจะเรียนรู้การทำงานในด้านบัญชีสืบสวนได้ง่ายกว่าสายงานอื่น ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยเรื่อง ความเข้าใจเกี่ยวกับบัญชีสืบสวนของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษและเจ้าหน้าที่คดีพิเศษ กรณีศึกษากรมสอบสวนคดีพิเศษ ของชัชฎา เตชะหงษา (2557) ที่ได้สรุปผลการวิจัยไว้ว่า ผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีสืบสวนมาก มีการอบรมด้านบัญชีสืบสวน และการอบรมอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับด้านบัญชีมาก จะสามารถทำหน้าที่ในด้านนี้ได้ดี ส่วนผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานด้านบัญชีสืบสวนน้อย และได้รับการอบรมด้านบัญชีสืบสวน และการอบรมอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับด้านบัญชีน้อย จะทำหน้าที่ในด้านนี้ได้ไม่เต็มที่ ในขณะทำงานวิจัยเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อความพร้อมของบุคลากรทางบัญชีเพื่อรองรับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน กรณีศึกษาสถานประกอบการจังหวัดสระบุรี ของนฤมล สมรรคา (2554) พบว่า ประสบการณ์ทำงานบัญชี ไม่มีผลต่อความพร้อมในด้านวิชาชีพ และด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ สำหรับการรองรับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน จากผลการศึกษาข้างต้น ผู้วิจัยจึงคาดคะเนว่าผู้สอบบัญชีที่มีประสบการณ์ในการทำงานมากกว่า จะส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความพร้อมในการทำงานบัญชีสืบสวนมากกว่าผู้ที่มีประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชีน้อย จากการศึกษาดังกล่าวจึงสามารถตั้งสมมติฐานได้ดังนี้

H3: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีมากกว่า จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยามากกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์น้อย

จากงานวิจัยเรื่อง การบัญชีนิติวิทยาในทัศนคติของผู้สอบบัญชี: การบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย ของนิอร งามาสลธิกุล (2548) พบว่า ส่วนใหญ่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย มีความรู้ ความเข้าใจ ต่อแนวคิดด้านการบัญชีนิติวิทยาในระดับที่ดี ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยเรื่อง การศึกษาความเป็นไปได้ของวิชาชีพ นักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย ของวรณญา เอื้ออมรไพบูลย์ (2557) ที่ระบุว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่ มีความเข้าใจในแนวคิดด้านการบัญชีนิติวิทยาเป็นอย่างดีเช่นกัน ในขณะทำงานวิจัยเรื่อง การศึกษาความคิดเห็น เกี่ยวกับการนำ Forensic Accounting มาพัฒนาวิชาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในประเทศไทย ของ นพรัตน์ ปานเพ็ชร (2547) ผลการวิจัยพบว่า จากจำนวนกลุ่มตัวอย่าง 100 คน มีผู้สอบบัญชีถึง 77 คน ที่ไม่รู้จักคำว่า Forensic Accounting มาก่อนตอบแบบสอบถาม นอกจากนี้ยังมีการวิจัยเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อความพร้อมของบุคลากรทางบัญชีเพื่อรองรับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน กรณีศึกษาสถานประกอบการจังหวัดสระบุรี ของนฤมล สมรรคา (2554) ที่ระบุว่า ระดับความรู้ความเข้าใจในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนของบุคลากรทางบัญชีนั้น มีความสัมพันธ์ไปในทิศทางเดียวกันกับความพร้อมของบุคลากรทางบัญชี ในการรองรับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ดังนั้น ผู้วิจัยจึงคาดคะเนว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีระดับความเข้าใจเกี่ยวกับแนวคิดพื้นฐานของบัญชีสืบสวนมากกว่า จะมีความพร้อมในการทำงานด้านบัญชีสืบสวนที่มากกว่าเช่นกัน จากการศึกษา ดังกล่าวจึงสามารถตั้งสมมติฐานได้ดังนี้

H4: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีระดับความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชีนิติวิทยามากกว่า จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยามากกว่า

จากสมมติฐานที่ได้นี้ สามารถแสดงเป็นกรอบแนวคิดการวิจัยได้ดังรูปที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

■ วิธีการวิจัย

การวิจัยนี้ เป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research) โดยเป็นการวิจัยเชิงสำรวจ ซึ่งมีแบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการวิจัย เพื่อให้ได้ข้อมูลเกี่ยวกับคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย ประชากรในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย ณ ปี 2561 ซึ่งมีจำนวนทั้งสิ้น 9,600 คน เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีการทำงานที่ใกล้เคียงกับนักบัญชีนิติวิทยา และมีโอกาสที่จะพัฒนาไปสู่การทำงานในด้านการบัญชีนิติวิทยาในอนาคตได้ โดยกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยมีจำนวน 271 คน ซึ่งคำนวณตามทฤษฎีของ Taro Yamane สำหรับการเก็บรวบรวมข้อมูลนั้น ใช้การเก็บข้อมูลจากแหล่งข้อมูลปฐมภูมิ โดยจะมีการส่งแบบสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีรับอนุญาตผ่านช่องทางออนไลน์ คือ ทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (E-mail) โดยข้อมูลอีเมลของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ผู้วิจัยจะใช้ในการส่งแบบสอบถามนั้น นำมาจากข้อมูลที่คุณสอบบัญชีรับอนุญาตได้ทำการเปิดเผยไว้ในเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี การวิเคราะห์ข้อมูลผู้วิจัยนำข้อมูลที่เก็บรวบรวมได้ มาประมวลผลด้วยวิธีการทางสถิติ โดยใช้สถิติเชิงพรรณนาสำหรับการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไป เกี่ยวกับลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และใช้การวิเคราะห์ Multiple Regression สำหรับหาคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา โดยมีแบบจำลองที่ใช้ในการศึกษา ดังนี้

$$ACC = \beta_0 + \beta_1 GENDER + \beta_2 STUDY + \beta_3 EXPERIENCE + \beta_4 KNOW + \varepsilon_i \quad \text{---- (1)}$$

$$AUDIT = \beta_0 + \beta_5 GENDER + \beta_6 STUDY + \beta_7 EXPERIENCE + \beta_8 KNOW + \varepsilon_i \quad \text{---- (2)}$$

$$COMM = \beta_0 + \beta_9 GENDER + \beta_{10} STUDY + \beta_{11} EXPERIENCE + \beta_{12} KNOW + \varepsilon_i \quad \text{---- (3)}$$

$$LAW = \beta_0 + \beta_{13} GENDER + \beta_{14} STUDY + \beta_{15} EXPERIENCE + \beta_{16} KNOW + \varepsilon_i \quad \text{---- (4)}$$

$$IT = \beta_0 + \beta_{17} GENDER + \beta_{18} STUDY + \beta_{19} EXPERIENCE + \beta_{20} KNOW + \varepsilon_i \quad \text{---- (5)}$$

$$FRAUD = \beta_0 + \beta_{21} GENDER + \beta_{22} STUDY + \beta_{23} EXPERIENCE + \beta_{24} KNOW + \varepsilon_i \quad \text{---- (6)}$$

โดย ACC	คือ	ความพร้อมด้านบัญชีในการทำงานการบัญชีนิติวิทยา
AUDIT	คือ	ความพร้อมด้านการตรวจสอบในการทำงานการบัญชีนิติวิทยา
COMM	คือ	ความพร้อมด้านการสื่อสารในการทำงานการบัญชีนิติวิทยา
LAW	คือ	ความพร้อมด้านกฎหมายในการทำงานการบัญชีนิติวิทยา
IT	คือ	ความพร้อมด้านเทคโนโลยีในการทำงานการบัญชีนิติวิทยา
FRAUD	คือ	ความพร้อมด้านการทุจริตในการทำงานการบัญชีนิติวิทยา
GENDER	คือ	เพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
STUDY	คือ	ระดับการศึกษาสูงสุดของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
EXPERIENCE	คือ	ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี
KNOW	คือ	ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการของบัญชีนิติวิทยา
ε_i	คือ	ค่าความคลาดเคลื่อนที่เกิดจากตัวแปรอื่น

■ ผลการศึกษา

การเก็บข้อมูลในการศึกษาวิจัยนี้ มีจำนวนกลุ่มตัวอย่างทั้งสิ้น 271 คน โดยแบ่งเป็นเพศชาย ร้อยละ 37.6 และเพศหญิงร้อยละ 62.4 และมีสัดส่วนของระดับการศึกษาสูงสุดอยู่ในระดับปริญญาตรี ร้อยละ 59 ปริญญาโท ร้อยละ 41 ในขณะที่ด้านประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชีนั้น พบว่า ส่วนใหญ่แล้ว มีประสบการณ์อยู่ในช่วง 1 - 9 ปี จำนวน 179 คน หรือร้อยละ 66.1 สำหรับด้านความรู้ความเข้าใจเบื้องต้น เกี่ยวกับการบัญชีนิติวิชยานั้น พบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีระดับความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับบัญชีนิติวิทยา อยู่ในระดับปานกลาง โดยมีคะแนนเฉลี่ย 6.87 คะแนน มีผู้ที่ได้คะแนนต่ำที่สุดคือ 3 คะแนน และผู้ที่ได้คะแนน สูงสุดคือ 10 คะแนน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่ได้คะแนนความเข้าใจอยู่ในระดับ 8 คะแนน ซึ่งถือว่า มีความเข้าใจมาก มีจำนวนทั้งสิ้น 67 คน คิดเป็นร้อยละ 24.7 โดยคำถามที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความ เข้าใจถูกต้องมากที่สุด คือ ข้อที่ระบุว่าการบัญชีนิติวิทยาครอบคลุมทั้งการบัญชี การสอบบัญชี และทักษะที่ การสืบสวนในประเด็นปัญหาทางกฎหมาย โดยมีจำนวนผู้ตอบถูกมากถึงร้อยละ 90.4 และข้อที่มีผู้ตอบถูก มากเป็นอันดับรองลงมามีจำนวน 2 ข้อ ได้แก่ 1) นักบัญชีนิติวิทยาปฏิบัติงานโดยสืบจากเอกสารเท่านั้น และ 2) นักบัญชีนิติวิทยาไม่จำเป็นต้องมีทักษะในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล โดยทั้ง 2 ข้อนั้น มีผู้ตอบถูก ในจำนวนที่เท่ากัน คือ 234 คน หรือคิดเป็นร้อยละ 86.3 ส่วนข้อที่มีจำนวนผู้ที่ตอบถูกน้อยที่สุด คือ ข้อที่ระบุว่า การปฏิบัติงานตรวจสอบของนักบัญชีนิติวิทยา จะมีการกำหนดแผนการตรวจสอบที่ชัดเจนเป็นมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งมีผู้ตอบถูกเพียง 38 คน หรือร้อยละ 14 นอกจากนี้ ในด้านความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนั้น พบว่า ส่วนใหญ่แล้วระดับความพร้อมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในการทำงาน ด้านการบัญชีนิติวิทยาจะอยู่ในระดับมาก โดยมีค่าเฉลี่ยที่ใกล้เคียงกัน คือ ด้านบัญชีมีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.20 รองลงมา คือ ด้านการตรวจสอบที่มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.19 ด้านการทุจริตที่มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 4.15 และ ด้านการสื่อสารที่มีค่าเฉลี่ยอยู่ที่ 4.08 โดยมีเพียงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศและด้านกฎหมายเท่านั้น ที่มีระดับ ความพร้อมอยู่ในระดับปานกลาง คือ มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.88 และ 3.56 ตามลำดับ

ตารางที่ 1 ผลการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ โดยใช้ Pearson's Correlation Coefficient

ตัวแปร	GENDER	STUDY	EXPERIENCE	KNOW
GENDER	1			
STUDY	.198**	1		
EXPERIENCE	-.038	.068	1	
KNOW	.103	.114	.244**	1

**ความสัมพันธ์ที่ระดับนัยสำคัญ 0.01

จากตารางที่ 1 พบว่า ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระแต่ละคู่ นั้น ไม่มีตัวใดที่ระดับความสัมพันธ์ เข้าใกล้ 1 โดยคู่ที่มีค่าความสัมพันธ์กันสูงที่สุดมีค่าความสัมพันธ์เพียง 0.244 คือ ตัวแปรด้านความรู้ความเข้าใจ เกี่ยวกับการหลักการเบื้องต้นของการบัญชีนิติวิทยา และตัวแปรด้านประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี ดังนั้น จึงสามารถนำตัวแปรอิสระเหล่านี้ไปใช้ในการทดสอบสมมติฐานได้

ตารางที่ 2 ค่า Tolerance และค่า Variance Inflation Factor (VIF) ของตัวแปรอิสระ

Variables	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
GENDER	0.949	1.054
STUDY	0.949	1.054
EXPERIENCE	0.934	1.071
KNOW	0.922	1.084

จากตารางที่ 2 ซึ่งแสดงการทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรอิสระ โดยการหาค่า Tolerance และค่า VIF นั้น พบว่า ไม่มีค่า Tolerance ของตัวแปรใดที่เข้าใกล้ 0 ซึ่งค่า Tolerance ที่ต่ำที่สุดนั้นมีค่าอยู่ที่ 0.922 และไม่มีค่า VIF ของตัวแปรใดที่สูงเกิน 10 เช่นกัน ซึ่งค่า VIF ที่สูงที่สุด คือ 1.084 ดังนั้น จึงไม่พบปัญหาว่าตัวแปรอิสระมีความสัมพันธ์กันเอง (Multicollinearity)

ตารางที่ 3 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย (ด้านบัญชี)

	B	S.E.	Beta	T	Sig
GENDER	-.047	.066	-.043	-.709	.479
STUDY	-.010	.065	-.009	-.149	.882
EXPERIENCE	.228*	.068	.207*	3.346	.001
KNOW	.015	.020	.047	.764	.446
R2 = 0.038 SEE = 0.51219 F = 3.635*					

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.05

จากตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถอธิบายความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาสำหรับด้านบัญชีได้ร้อยละ 3.8 โดยคุณลักษณะที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในด้านบัญชี คือ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชี ซึ่งมีผลอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 4 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย (ด้านการตรวจสอบ)

	B	S.E.	Beta	T	Sig
GENDER	-.163*	.073	-.136*	-2.239	.026
STUDY	.128	.072	.108	1.776	.077
EXPERIENCE	.226*	.075	.184*	3.000	.003
KNOW	.012	.022	.034	.557	.578
R2 = 0.053 SEE = 0.56704 F = 4.773*					

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.05

จากตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถอธิบายความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา สำหรับด้านการตรวจสอบได้ร้อยละ 5.3 โดยคุณลักษณะที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในด้านการตรวจสอบ คือ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชีและด้านเพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งส่งผลอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 เมื่อพิจารณาต่อจะเห็นได้ว่า ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี จะสามารถทำนายระดับความพร้อมในด้านการตรวจสอบได้ดีกว่าตัวแปรด้านเพศ เนื่องจากตัวแปรด้านประสบการณ์ทำงานมีค่า Beta ที่สูงกว่า คือ 0.184

ตารางที่ 5 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย (ด้านการสื่อสาร)

	B	S.E.	Beta	T	Sig
GENDER	-.266*	.067	-.227*	-3.942	.000
STUDY	.058	.066	.050	.871	.385
EXPERIENCE	.390*	.069	.327*	5.618	.000
KNOW	-.027	.020	-.078	-1.336	.183
R2 = 0.148 SEE = 0.52323 F = 12.731*					

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.05

จากตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยพหุคูณพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถอธิบายความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาสำหรับการสื่อสารได้ร้อยละ 14.8 โดยคุณลักษณะที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในด้านการสื่อสาร คือ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชีและด้านเพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งส่งผลอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 เมื่อพิจารณาต่อจะเห็นได้ว่า ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี จะสามารถทำนายระดับความพร้อมในด้านการสื่อสารได้ดีกว่าตัวแปรด้านเพศ เนื่องจากตัวแปรด้านประสบการณ์ทำงานมีค่า Beta ที่สูงกว่า คือ 0.327

ตารางที่ 6 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย (ด้านกฎหมาย)

	B	S.E.	Beta	T	Sig
GENDER	-.406*	.108	-.215*	-3.749	.000
STUDY	.464*	.107	.250*	4.355	.000
EXPERIENCE	.519*	.112	.269*	4.650	.000
KNOW	-.027	.032	-.048	-.823	.411
R2 = 0.156 SEE = 0.84050 F = 13.508*					

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.05

จากตารางที่ 6 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยพบว่าคุณพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถอธิบายความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาสำหรับด้านกฎหมายได้ร้อยละ 15.6 โดยคุณลักษณะที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในด้านกฎหมาย คือ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชีระดับการศึกษาสูงสุด และด้านเพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งส่งผลอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 เมื่อพิจารณาจากค่า Beta ของตัวแปร ทั้ง 3 ตัวที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในด้านกฎหมาย จะเห็นได้ว่าตัวแปรที่สามารถทำนายระดับความพร้อมในด้านกฎหมายได้ดีที่สุดคือ ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี รองลงมา คือ ด้านระดับการศึกษาสูงสุด และด้านเพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ตามลำดับ

ตารางที่ 7 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา (ด้านเทคโนโลยี)

	B	S.E.	Beta	T	Sig
GENDER	-.346*	.079	-.262*	-4.369	.000
STUDY	-.003	.078	-.003	-.043	.966
EXPERIENCE	.200*	.082	.148*	2.449	.015
KNOW	-.022	.024	-.057	-.945	.345
R2 = 0.082 SEE = 0.61454 F = 7.036*					

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.05

จากตารางที่ 7 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยพบว่าคุณพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถอธิบายความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาสำหรับด้านเทคโนโลยีได้ร้อยละ 8.2 โดยคุณลักษณะที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในด้านเทคโนโลยี คือ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชี และด้านเพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งส่งผลอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05 เมื่อพิจารณาต่อจะเห็นว่าตัวแปรด้านเพศ จะสามารถทำนายระดับความพร้อมในด้านเทคโนโลยีได้ดีกว่าตัวแปรด้านประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี เนื่องจากตัวแปรด้านเพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีค่า Beta ที่สูงกว่า คือ 0.262

ตารางที่ 8 คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อม ในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย (ด้านการทุจริต)

	B	S.E.	Beta	T	Sig
GENDER	-0.047	0.066	-.043	-0.709	0.479
STUDY	-0.010	0.065	-.009	-.149	0.882
EXPERIENCE	0.228*	0.068	0.207*	3.346	0.001
KNOW	0.015	0.020	0.047	0.764	0.446
R2 = 0.062 SEE = 0.61359 F = 5.474*					

*ระดับนัยสำคัญทางสถิติระดับ 0.05

จากตารางที่ 8 ผลการวิเคราะห์สมการถดถอยพบว่าคุณพบว่า คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถอธิบายความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาสำหรับด้านการทุจริตได้ร้อยละ 6.2 โดยคุณลักษณะที่ส่งผลกระทบต่อความพร้อมในด้านการทุจริต คือ ประสบการณ์ในการทำงานด้านการสอบบัญชี ซึ่งมีผลอย่างมีนัยสำคัญที่ระดับ 0.05

■ ผลการศึกษา

จากการศึกษาวิจัยครั้งนี้พบว่า ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเพศหญิง มีระดับการศึกษาสูงสุดคือระดับปริญญาตรี และมีประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชีอยู่ในช่วง 1 - 9 ปี นอกจากนี้ยังพบว่า ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตส่วนใหญ่ร้อยละ 24.7 มีความเข้าใจในหลักการเบื้องต้นของบัญชีนิติวิทยาในระดับสูง แต่กลับพบว่า ค่าเฉลี่ยของคะแนนความเข้าใจในหลักการเบื้องต้นของบัญชีนิติวิทยาอยู่ในระดับปานกลาง คือ 6.87 คะแนนเท่านั้น โดยประเด็นที่พบว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตขาดความเข้าใจมากที่สุด คือ เรื่องการกำหนดแผนการตรวจสอบของนักบัญชีนิติวิทยา ซึ่งถือเป็นอีกส่วนที่สำคัญในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา

ตารางที่ 9 สรุปผลการทดสอบสมมติฐาน

สมมติฐานการวิจัย		ทิศทาง ความสัมพันธ์
คุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ความพร้อม ด้านต่าง ๆ	
สมมติฐานที่ 1: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีเพศต่างกัน จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาต่างกัน	ด้านการตรวจสอบ ด้านการสื่อสาร ด้านกฎหมาย ด้านเทคโนโลยี	- - - -
สมมติฐานที่ 2: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีระดับการศึกษาต่างกัน จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาต่างกัน	ด้านกฎหมาย	+
สมมติฐานที่ 3: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประสบการณ์ในการทำงานต่างกัน จะมีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชี นิติวิทยาต่างกัน	ด้านบัญชี ด้านการตรวจสอบ ด้านการสื่อสาร ด้านกฎหมาย ด้านเทคโนโลยี ด้านการทุจริต	+ + + + + +

จากตารางที่ 9 สามารถสรุปผลการวิจัยเรื่อง ผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย ได้ดังนี้

1. ด้านประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชี เป็นคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยามากที่สุด คือ ส่งผลต่อความพร้อมในทั้ง 6 ด้าน ซึ่งประกอบไปด้วยด้านบัญชี ด้านการตรวจสอบ ด้านการสื่อสาร ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยี โดยทั้ง 6 ด้านนั้น ประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชีส่งผลในทางบวก นั่นคือ เมื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีประสบการณ์ในการทำงานสอบบัญชีมากขึ้น จะทำให้มีความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาเพิ่มขึ้นเช่นกัน

2. ด้านเพศของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ส่งผลต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา ในด้านการตรวจสอบ การสื่อสาร ด้านกฎหมาย และด้านเทคโนโลยี โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เป็นเพศชาย จะมีความพร้อมในการทำงานการบัญชีนิติวิทยามากกว่าผู้สอบบัญชีเพศหญิง อย่างไรก็ตามเพศของผู้สอบบัญชีที่แตกต่างกันนั้นไม่ส่งผลต่อความพร้อมในด้านบัญชีและด้านการทุจริต

3. ด้านระดับการศึกษาของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพบว่า การที่ผู้สอบบัญชีมีระดับการศึกษาที่แตกต่างกันนั้น มีผลต่อระดับความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาเพียงด้านเดียว นั่นคือ ความพร้อมด้านกฎหมาย โดยเป็นการส่งผลในทิศทางบวกเช่นกัน เมื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีระดับการศึกษาที่สูงขึ้น ก็จะส่งผลให้มีความพร้อมทางด้านกฎหมาย สำหรับการทำงานการบัญชีนิติวิทยามากยิ่งขึ้น

4. ด้านความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชีนิติวิทยาพบว่า แม้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะมีระดับความเข้าใจในหลักการเบื้องต้นเกี่ยวกับการบัญชีนิติวิทยาที่แตกต่างกัน ก็ไม่ส่งผลต่อระดับความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยา จากผลการวิจัยข้างต้นนั้นจะสอดคล้องกับบทความเรื่อง การบัญชีนิติเวชศาสตร์: ถึงเวลานักบัญชีไม่อาจปฏิเสธ ของ สมชาย ศุภธาดา (2541) ที่ระบุไว้ว่า การบัญชีนิติวิทยานั้นเป็นการเรียนรู้จากประสบการณ์เป็นส่วนใหญ่ แทนที่จะเรียนรู้จากในตำราหรือกระดาษทำการในปีก่อน ๆ นอกจากนี้ยังมีงานวิจัยของ Carol Dweck (อ้างถึงใน เจษฎา ปุรินทวรกุล, 2560) ที่ระบุว่า “ทัศนคติเป็น ปัจจัยบ่งชี้ความสำเร็จได้ดีกว่า ความฉลาดหรือความรู้ โดยที่กลุ่มคนที่มีทัศนคติหรือความเชื่อว่าตัวเองสามารถพัฒนาความสามารถด้านต่าง ๆ ได้ ด้วยความพยายาม มีความมุ่งมั่น จะสามารถทำงานได้ดีกว่า เพราะพวกเขากล้าที่จะเผชิญหน้ากับปัญหาและความท้าทาย ซึ่งจะช่วยเปิดโอกาสให้พวกเขาได้เรียนรู้สิ่งใหม่ ๆ อยู่เสมอ นั่นจึงเป็นเหตุผลที่ทำให้ความรู้ความเข้าใจ หรือระดับการศึกษาไม่ส่งผลต่อความพร้อมในการทำงานของบุคคล หรือส่งผลในระดับที่ค่อนข้างน้อย การศึกษาเรื่องผลกระทบของคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต่อความพร้อมในการทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยนี้ ทำการศึกษาเพียงกลุ่มของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเท่านั้น ทำให้ผลการวิจัยสะท้อนได้เพียงกลุ่มอาชีพเดียว ในอนาคตอาจทำการศึกษากลุ่มบุคคลากรในสายงานอื่นที่สามารถพัฒนามาทำงานด้านการบัญชีนิติวิทยาได้ เพื่อให้ได้มุมมองที่หลากหลายมากยิ่งขึ้น



■ รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

ขจรศักดิ์ ศิริมัย. (2554). *โครงการวิจัยสถาบัน: การพัฒนาระบบสมรรถนะเพื่อพัฒนาทรัพยากรบุคคล*.

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร. ม.ป.ท.

คุณสมบัติของนักสืบ. สืบค้นจาก http://www.decha.com/article/section/With_Detective/3817

เจษฎา บุรินทร์กุล. (2561). *ทำไมทัศนคติถึงสำคัญกว่าความฉลาด*. สืบค้นจาก <http://www.smethailandclub.com/trick-1393-id.html>

ชัชฎา เตชะหงษา. (2557). *ความเข้าใจเกี่ยวกับการบัญชีนิติวิทยา ของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษและเจ้าหน้าที่คดีพิเศษ กรมศึกษากรมสอบสวนคดีพิเศษ. (การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต).* มหาวิทยาลัยศรีปทุม, คณะบัญชี.

ณิชามล พองน้ำ. (2557). *การศึกษาคุณลักษณะส่วนบุคคลพฤติกรรมผู้นำและการทำงานเป็นทีมที่มีประสิทธิผลในการทำงาน. (การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต).* มหาวิทยาลัยกรุงเทพ, บัณฑิตวิทยาลัย.

นพรัตน์ ปานเพ็ชร. (2547). *การศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับการนำ Forensic Accounting มาพัฒนาวิชาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย. (รายงานปริญญามหาบัณฑิต).* มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย, บัณฑิตวิทยาลัย.

นฤมล สุมรรคา. (2554). *ปัจจัยที่มีผลต่อความพร้อมของบุคลากรทางบัญชีเพื่อรองรับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน : กรณีศึกษา สถานประกอบการ จังหวัดสระบุรี. (การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต).* มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี, คณะบริหารธุรกิจ.

นิอร งามาสีพิทักษ์กุล. (2548). *การบัญชีสืบสวนในทัศนคติของผู้สอบบัญชี: การบัญชีสืบสวนในประเทศไทย. (การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต).* มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี.

ปรีศนีย์ ภายพันธ์ และ นธี เหมมณต์. (2557). นักบัญชีไทยกับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน. *วารสารการจัดการ (WMS JOURNAL OF MANAGEMENT)*, 3(3), 14-21.

วรัญญา เอื้ออมรไพบูลย์. (2557). *การศึกษาความเป็นไปได้ของวิชาชีพนักบัญชีสืบสวนในประเทศไทย. (การค้นคว้าอิสระปริญญามหาบัณฑิต).* มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. กรุงเทพมหานคร.

ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2553). *มารู้จักกับการบัญชีสืบสวน. วารสารวิชาชีพบัญชี*, 6(17), 22-28.

ศิวะรักษ์ พินิจารมณ. (2557). *อะไรคือการบัญชีทางนิติวิทยาศาสตร์ (Forensic Accounting).*

สมชาย ศุภธาดา. (2541). *การบัญชีนิติเวชศาสตร์: ถึงเวลานักบัญชีไม่อาจปฏิเสธ. วารสารบริหารธุรกิจ*, 44(3), 41-46.

ภาษาอังกฤษ

Rudyanto, A., and Handojo, I. (2556). MEN AUDITOY, WOMEN AUDITOR AND AUDIT QUALITY. *Journal Bisnis dan Akuntansi*, 15(2), 103-122.

PricewaterhouseCoopers. (2016). *Thailand's Highlight PwC's 2016 Global Economic Crime Survey*. retrieve from <https://www.pwc.com/th/en/publications/2016/economic-crime-th-2016-keyhighlights.pdf>