

ผลกระทบของการบัญชีดิจิทัลที่มีต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา และส่งผลกระทบต่อความโปร่งใสในการดำเนินงานขององค์กร

กัญธนา ดิษฐ์แก้ว^{1*}

น้ำฝน สืบอ่อน²

สรินยา สุภัทรานนท์³

Received 5 November 2025

Revised 16 March 2026

Accepted 7 April 2026

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาผลกระทบของการบัญชีดิจิทัลต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา และวิเคราะห์บทบาทการส่งผ่านไปยังความโปร่งใสในการดำเนินงานขององค์กร โดยใช้ข้อมูลจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 322 คน และวิเคราะห์ด้วยโมเดลสมการโครงสร้าง (SEM) ผลการวิจัยพบว่า การบัญชีดิจิทัลด้านการบูรณาการเทคโนโลยี ($\beta = 0.570, p < .01$) การเชื่อมโยงข้อมูล ($\beta = 1.041, p < .01$) และศักยภาพการวิเคราะห์ ($\beta = 0.487, p < .01$) มีอิทธิพลเชิงบวกต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาอย่างมีนัยสำคัญ ขณะที่ด้านความปลอดภัยและความเป็นส่วนตัวไม่พบอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ($\beta = -0.030, p > .05$) นอกจากนี้ การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยามีอิทธิพลเชิงบวกต่อความโปร่งใสในการดำเนินงานในระดับสูง ($\beta = 0.652, p < .01$) และทำหน้าที่เป็นตัวแปรส่งผ่านสำคัญระหว่างการบัญชีดิจิทัลกับความโปร่งใสขององค์กร อย่างไรก็ตาม พบว่าบางมิติของการบัญชีดิจิทัลมีค่าสัมประสิทธิ์มาตรฐานสูงกว่า 1 ซึ่งอาจสะท้อนปัญหาความสัมพันธ์ร่วมสูงระหว่างตัวแปร หรือการซ้อนทับเชิงแนวคิดของโครงสร้างตัวแปร แต่โดยภาพรวม ผลการศึกษาชี้ให้เห็นว่าการเชื่อมโยงข้อมูลและการบูรณาการเทคโนโลยีเป็นปัจจัยขับเคลื่อนสำคัญของการตรวจสอบเชิงนิติวิทยา และความโปร่งใสจะเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญเมื่อองค์กรประยุกต์ใช้กระบวนการบัญชีนิติวิทยาอย่างเป็นระบบ ภายใต้กรอบแนวคิดทฤษฎีเชิงสถานการณ์

คำสำคัญ: การบัญชีดิจิทัล การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา ความโปร่งใสในการดำเนินงาน ทฤษฎีเชิงสถานการณ์

¹ คณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา เลขที่ 128 ถนนห้วยแก้ว ตำบลช้างเผือก อำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ 50300

^{2 3} คณะบริหารธุรกิจและศิลปศาสตร์ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลล้านนา เลขที่ 41 ถนนพหลโยธิน ตำบลแม่โจ้ อำเภอเมือง จังหวัดตาก 63000

Email: ² namphonkong@rmutl.ac.th, ³ kaisarinya@rmutl.ac.th

* Corresponding author email: dr.noon@rmutl.ac.th

EFFECT OF DIGITAL ACCOUNTING ON FORENSIC ACCOUNTING IMPLEMENTATION AND THROUGH TO OPERATION TRANSPARENCY

Kanthana Ditkaew^{1*}

Namphon Sueb-on²

Sarinya Suphatranon³

Abstract

This study investigates the impact of digital accounting on the implementation of forensic accounting. This study examines the impact of digital accounting on forensic accounting implementation and its mediating role in enhancing organizational transparency. Data were collected from 322 certified public accountants and analyzed using Structural Equation Modeling (SEM). The results indicate that technology integration ($\beta = 0.570$, $p < .01$), data connectivity ($\beta = 1.041$, $p < .01$), and analytical capability ($\beta = 0.487$, $p < .01$) significantly and positively influence forensic accounting implementation, whereas security and privacy show no significant effect ($\beta = -0.030$, $p > .05$). Forensic accounting implementation demonstrates a strong positive effect on operational transparency ($\beta = 0.652$, $p < .01$) and serves as a key mediating mechanism. Notably, certain standardized coefficients exceed 1.0, suggesting potential multicollinearity or conceptual overlap among predictors. Overall, the study highlights that data connectivity and technology integration are primary drivers of forensic accounting effectiveness, and transparency is significantly enhanced when forensic accounting practices are systematically implemented within the organizational context, consistent with Contingency Theory.

Keywords: Digital Accounting, Forensic Accounting Implementation, Operational Transparency, Contingency Theory

¹ Faculty of Business Administration and Liberal Arts, Rajamangala University of Technology Lanna, 128 Huay Kaew Road, Muang, Chiang Mai, Thailand, 50300

^{2,3} Faculty of Business Administration and Liberal Arts, Rajamangala University of Technology Lanna, 41 Phaholyothin Road, Muang, Tak, Thailand, 63000

Email: ² namphonkong@rmutl.ac.th, ³ kaisarinya@rmutl.ac.th

* Corresponding author email: dr.noon@rmutl.ac.th

บทนำ

ในยุคปัจจุบัน เทคโนโลยีดิจิทัลมีบทบาทสำคัญอย่างมากในทุกภาคส่วน รวมถึงด้านการบัญชีที่ได้เปลี่ยนแปลงไปสู่การเป็นบัญชีดิจิทัลด้วยการพัฒนาของเทคโนโลยีสารสนเทศและซอฟต์แวร์การบัญชีที่ช่วยลดขั้นตอนการทำงาน เพิ่มความแม่นยำ และลดข้อผิดพลาดจากการทำงานด้วยมนุษย์ (Alsharari, 2023; Miaoquan et al., 2023) การเปลี่ยนผ่านนี้ส่งผลกระทบต่อกระบวนการต่าง ๆ ในการบริหารจัดการทางการเงินขององค์กร โดยเฉพาะในด้านการตรวจสอบทางการเงิน ซึ่งมีความสำคัญในการป้องกันและตรวจสอบการทุจริต การบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accounting) เป็นสาขาที่ใช้ในการตรวจสอบและสืบสวนข้อมูลทางการเงินเพื่อตรวจจับการทุจริตและการกระทำผิดในองค์กร แต่เมื่อกระบวนการบัญชีเปลี่ยนไปอยู่ในรูปแบบดิจิทัล ความซับซ้อนในการตรวจสอบข้อมูลและการเข้าถึงข้อมูลจึงเพิ่มขึ้น ส่งผลให้การประยุกต์ใช้เทคนิคและเครื่องมือทางการบัญชีนิติวิทยาต้องพัฒนาและปรับตัวให้ทันสมัยเพื่อตอบสนองต่อความท้าทายใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้น (Gupta, 2022; Honigsberg, 2020) การศึกษาผลกระทบของบัญชีดิจิทัลต่อการใช้งานการบัญชีนิติวิทยาจึงเป็นประเด็นที่สำคัญในการเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบการทุจริต นอกจากนี้ ผลกระทบดังกล่าวยังส่งผลไปยังความโปร่งใสในการดำเนินงานขององค์กร การนำเทคโนโลยีดิจิทัลมาใช้ในการบัญชีและการตรวจสอบช่วยเพิ่มความโปร่งใส ลดโอกาสการทุจริต และเพิ่มความน่าเชื่อถือให้แก่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในองค์กร (Demirkan et al. 2020; Yarmoliuk et al. 2024; Ozili, 2025) อย่างไรก็ตาม การที่เทคโนโลยีมีการพัฒนาอย่างรวดเร็ว อาจทำให้การประยุกต์ใช้บัญชีนิติวิทยายังไม่ทันต่อปัญหาที่เกิดขึ้นจากความซับซ้อนของระบบดิจิทัลได้อย่างทันทั่วถึง ซึ่งงานวิจัยนี้ตั้งอยู่บนกรอบแนวคิดที่มองว่าการบัญชีนิติวิทยาทำหน้าที่เป็นกลไกสำคัญที่เชื่อมโยงการเปลี่ยนผ่านสู่การบัญชีดิจิทัลกับการยกระดับความโปร่งใสในการดำเนินงานขององค์กร

แม้ว่างานวิจัยที่ผ่านมาได้ศึกษาบทบาทของเทคโนโลยีดิจิทัลต่อระบบบัญชีและการตรวจสอบเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง โดยเฉพาะการศึกษาที่มุ่งเน้นการใช้ระบบสารสนเทศทางบัญชี ระบบ ERP หรือการวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ในการสนับสนุนกระบวนการตรวจสอบทางการเงิน (Faccia & Petratos, 2024; Gupta, 2022; Appelbaum et al. 2021) รวมถึงงานวิจัยที่ชี้ให้เห็นถึงบทบาทของการบัญชีนิติวิทยาในการตรวจจับการทุจริตและการสืบสวนความผิดปกติทางการเงิน (Honigsberg, 2020; Wells, 2017) อย่างไรก็ตาม งานวิจัยส่วนใหญ่ยังคงศึกษาประเด็นเหล่านี้แยกจากกัน กล่าวคือ การศึกษาด้านการบัญชีดิจิทัลมักเน้นประสิทธิภาพของเทคโนโลยีสารสนเทศในการประมวลผลข้อมูล ขณะที่การศึกษาด้านการบัญชีนิติวิทยามักมุ่งเน้นกระบวนการตรวจสอบและการสืบสวนการทุจริตโดยไม่ได้เชื่อมโยงบทบาทของเทคโนโลยีดิจิทัลเข้ากับกลไกการตรวจสอบเชิงนิติวิทยาอย่างเป็นระบบ แต่การศึกษาที่มุ่งเน้นผลกระทบโดยตรงของการบัญชีดิจิทัลต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยายังมีข้อจำกัดที่สำคัญ ได้แก่ ประเด็นข้อจำกัดด้านอุตสาหกรรม โดยงานของ DiGabriele and Huber (2015) พบว่าการวิเคราะห์แนวโน้มงานวิจัย forensic accounting และชี้ว่าการศึกษาล้วนเน้นบริบทการเงินและการตรวจสอบการทุจริตมากกว่าธุรกิจภาคการผลิตหรือบริการ อีกนอกรากจากการสังเคราะห์วรรณกรรมงานวิจัยในอดีตของ Ozili (2025) ชี้ว่าการวิจัยด้านการบัญชีนิติวิทยายังกระจุกตัวในบางภูมิภาคและบางบริบท โดยเฉพาะด้านการทุจริตทางการเงิน ขณะที่งานในอุตสาหกรรมอื่นยังมีจำกัด อีกทั้งงานวิจัยของ Awwad and Abdelsattar (2025) กล่าวว่ายังไม่มีกรอบการวัดหรือเกณฑ์ที่ชัดเจนในการประเมินประสิทธิภาพของการนำการบัญชีนิติวิทยาไปใช้ในสภาพแวดล้อมดิจิทัล นอกจากนี้ยังมีข้อจำกัดในประเด็นของการบัญชีนิติวิทยาที่ Garba (2024) แสดงให้เห็นถึงประโยชน์ของ ERP และดิจิทัลต่อการจัดการข้อมูล แต่ยังไม่สามารถชี้ชัดว่าการประยุกต์ใช้การบัญชีดิจิทัลจะช่วยเพิ่มความโปร่งใสในการดำเนินงานได้อย่างไร โดยเฉพาะเมื่อเชื่อมโยงกับการบัญชีนิติวิทยางานของ Gupta (2022) เน้นว่า การใช้ Big Data และ AI ในการตรวจสอบเชิงนิติวิทยายังต้องพิจารณาลักษณะเฉพาะขององค์กรแต่ละแห่ง

เช่น ขนาดองค์กร โครงสร้าง และทรัพยากรซึ่งแสดงถึงข้อจำกัดด้านการปรับตัวขององค์กร ทั้งนี้ยังมีข้อจำกัดด้านกฎหมายและการกำกับดูแล ที่ Ozili (2025) ชี้ให้เห็นว่าความแตกต่างของกฎหมายและระบบกำกับดูแลในแต่ละประเทศ อาจเป็นอุปสรรคสำคัญต่อการประยุกต์ใช้เทคโนโลยีดิจิทัลร่วมกับการบัญชีนิติวิทยา นอกจากนี้การนำเทคโนโลยีดิจิทัลและการวิเคราะห์ข้อมูลขั้นสูงมาประยุกต์ใช้ในงานบัญชีและการสอบบัญชีช่วยยกระดับประสิทธิภาพในการระบุความเสี่ยงและตรวจจับความผิดปกติในงบการเงินได้อย่างมีนัยสำคัญ โดยเฉพาะในบริบทของ Big Data Analytics และ Continuous Auditing ซึ่งเอื้อให้เกิดการติดตามตรวจสอบแบบต่อเนื่องและเชิงคาดการณ์ (Predictive Monitoring) อันเป็นกลไกสำคัญในการลดโอกาสการทุจริต (Gonzalez & Hoffman, 2018) ดังนั้นการนำการบัญชีดิจิทัลมาประยุกต์ใช้ร่วมกับการบัญชีนิติวิทยาไม่เพียงแต่ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบและป้องกันการทุจริตแต่ยังมีบทบาทสำคัญต่อความยั่งยืนในการดำเนินงานขององค์กรในมิติของธรรมาภิบาล ความโปร่งใส และความเชื่อมั่นของผู้มีส่วนได้เสียในระยะยาว นอกจากนี้ งานวิจัยก่อนหน้ายังมีข้อจำกัดสำคัญหลายประการ ได้แก่ ประการแรก การศึกษาจำนวนมากมุ่งเน้นบริบทขององค์กรในประเทศพัฒนาแล้วหรือในอุตสาหกรรมเฉพาะ เช่น ภาคการเงินหรือสถาบันการเงิน ทำให้ยังขาดหลักฐานเชิงประจักษ์ที่อธิบายความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีดิจิทัลและการบัญชีนิติวิทยาในบริบทขององค์กรธุรกิจที่หลากหลาย โดยเฉพาะในประเทศกำลังพัฒนา ประการที่สอง งานวิจัยจำนวนมากยังขาดกรอบการวิเคราะห์ที่อธิบายกลไกเชิงสาเหตุว่าการพัฒนาเทคโนโลยีทางบัญชีสามารถนำไปสู่ความโปร่งใสในการดำเนินงานขององค์กรได้อย่างไร (Kim & Laskowski, 2018; Appelbaum et al., 2017a; Appelbaum et al., 2017b) โดยเฉพาะบทบาทของการบัญชีนิติวิทยาในฐานะกลไกตัวแปรส่งผ่าน (Mediating Mechanism) ระหว่างเทคโนโลยีดิจิทัลกับผลลัพธ์ด้านธรรมาภิบาลขององค์กร ภายใต้บริบทขององค์กรยุคดิจิทัลที่มีการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศขั้นสูง เช่น Big Data Analytics, Cloud Accounting และระบบข้อมูลแบบเรียลไทม์ ปริมาณข้อมูลทางการเงินที่เพิ่มขึ้นอย่างมหาศาลทำให้กระบวนการตรวจสอบแบบดั้งเดิมไม่สามารถตอบสนองต่อความซับซ้อนของธุรกรรมได้อย่างเพียงพอ ดังนั้น การบูรณาการการบัญชีดิจิทัลเข้ากับการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาจึงกลายเป็นประเด็นสำคัญในการยกระดับความสามารถในการตรวจจับการทุจริตและเสริมสร้างความโปร่งใสขององค์กร อย่างไรก็ตาม งานวิจัยเชิงประจักษ์ที่วิเคราะห์ความสัมพันธ์ดังกล่าวอย่างเป็นระบบยังมีอยู่อย่างจำกัด โดยเฉพาะการศึกษาที่อธิบายบทบาทของการบัญชีนิติวิทยาในฐานะกลไกเชื่อมโยงระหว่างศักยภาพของการบัญชีดิจิทัลกับความโปร่งใสในการดำเนินงานขององค์กร จากที่กล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าการวิจัยที่ผ่านมาเน้นการอธิบายบทบาทของเทคโนโลยีต่อการบัญชีและการตรวจสอบในเชิงทฤษฎี แต่ยังขาดการศึกษาเชิงประจักษ์ที่เจาะลึกถึง ผลกระทบของการเปลี่ยนผ่านสู่บัญชีดิจิทัลต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาในบริบทที่หลากหลาย โดยเฉพาะในประเทศไทยที่ธุรกิจจำนวนมากกำลังอยู่ในช่วงของการปรับตัวสู่ดิจิทัล ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงตั้งอยู่บนกรอบแนวคิดทฤษฎีเชิงสถานการณ์ (Contingency Theory) เพื่อทดสอบอย่างเป็นระบบว่าการบัญชีดิจิทัลในแต่ละมิติส่งผลต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาอย่างไร และการประยุกต์ใช้นั้นทำหน้าที่เป็นกลไกเชิงสาเหตุในการยกระดับความโปร่งใสขององค์กรได้หรือไม่ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจสอบ การป้องกันการทุจริต และความโปร่งใสขององค์กรอย่างไร และนำไปสู่การพัฒนากลยุทธ์และแนวทางที่เหมาะสมสำหรับการตรวจสอบในยุคดิจิทัล

วัตถุประสงค์ในการวิจัย

1. เพื่อศึกษาผลกระทบการบัญชีดิจิทัลที่มีต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา
2. เพื่อศึกษาบทบาทของการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาในฐานะตัวแปรส่งผ่านความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีดิจิทัลกับความโปร่งใสในการดำเนินงานขององค์กร
3. เพื่อศึกษาผลกระทบการบัญชีดิจิทัลที่มีต่อความโปร่งใสในการดำเนินงานขององค์กร

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ทฤษฎีเชิงสถานการณ์ (Contingency Theory) เป็นแนวคิดการจัดการความสำเร็จและประสิทธิภาพขององค์กรขึ้นอยู่กับปัจจัยแวดล้อมและสถานการณ์เฉพาะขององค์กรนั้น ๆ ไม่ว่าจะเป็นขนาดขององค์กร โครงสร้างขององค์กร วัฒนธรรมภายใน สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ และเทคโนโลยีที่ใช้งานอยู่ โดย Fiedler (1967) เป็นผู้เสนอแนวคิดหลักของทฤษฎีนี้ โดย Fiedler ได้เสนอแนวคิดเรื่องแบบจำลองการเป็นผู้นำเชิงสถานการณ์ (Contingency Model of Leadership) ซึ่งอธิบายว่าประสิทธิภาพของผู้นำนั้นขึ้นอยู่กับ การปรับรูปแบบการบริหารให้เหมาะสมกับสถานการณ์ของกลุ่มหรือองค์กร ทฤษฎีนี้เชื่อว่าไม่มีวิธีการเดียวที่เหมาะสมกับทุกองค์กรหรือทุกสถานการณ์ โดยเฉพาะในบริบทของการใช้เทคโนโลยีดิจิทัลในระบบบัญชีและการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาเพื่อจัดการและตรวจสอบความเสี่ยงทางการเงิน ทฤษฎีเชิงสถานการณ์จะพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ เช่น ขนาดองค์กร โครงสร้างการจัดการ ความซับซ้อนของข้อมูลทางการเงิน และการควบคุมภายใน เพื่อหาแนวทางที่เหมาะสมสำหรับการนำเทคโนโลยีมาประยุกต์ใช้ในบริบทของแต่ละองค์กร ซึ่งในยุคเทคโนโลยีดิจิทัลทฤษฎีเชิงสถานการณ์มาประยุกต์ใช้จะช่วยให้องค์กรสามารถปรับการบัญชีดิจิทัลและการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมจริงของแต่ละองค์กร (Demirkan et al., 2020; Ozili, 2025) ทั้งนี้ การบัญชีนิติวิทยามีบทบาทสำคัญต่อการตรวจสอบและค้นหาการทุจริต โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อบูรณาการกับเทคโนโลยี เช่น Big Data และ AI ที่ช่วยในการตรวจจับพฤติกรรมทางการเงินที่ผิดปกติได้อย่างรวดเร็วและแม่นยำยิ่งขึ้น (Gupta, 2022) ซึ่งงานวิจัยที่ผ่านมา เช่น Honigsberg (2020) ชี้ว่าการบูรณาการการวิเคราะห์ข้อมูลกับจิตวิทยาช่วยตรวจสอบแรงจูงใจและพฤติกรรมของผู้กระทำผิดได้อย่างลึกซึ้ง นอกจากนี้งานวิจัยของ Justin et al. (2023) และ Dang (2024) ยังแสดงให้เห็นถึงประโยชน์ของระบบ ERP และการบัญชีดิจิทัลที่เพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบทางการเงิน แม้ยังต้องเผชิญข้อจำกัดด้านความโปร่งใส สอดคล้องกับ Ismail and King (2006) ที่ทำการประยุกต์ใช้ระบบสารสนเทศทางบัญชีในองค์กรขนาดเล็กและขนาดกลางในมาเลเซีย โดยชี้ให้เห็นถึงปัจจัยที่ส่งผลต่อความสอดคล้องของระบบสารสนเทศกับความต้องการขององค์กร ซึ่งเป็นไปตามทฤษฎีเชิงสถานการณ์ที่เน้นการปรับระบบตามขนาดและลักษณะเฉพาะขององค์กร รวมถึงประเด็นเรื่องการจัดการความเสี่ยงในบริบทที่แตกต่างกัน จำเป็นต้องปรับใช้การบัญชีนิติวิทยาให้เข้ากับสภาพแวดล้อมภายในองค์กรสอดคล้องกับการศึกษาวิจัยของ Demirkan et al. (2020) ที่ได้ศึกษาถึงการนำการบัญชีนิติวิทยาไปปรับใช้ในองค์กรภายใต้บริบทของความซับซ้อนของข้อมูลดิจิทัล โดยพบว่าองค์กรที่มีการใช้เทคโนโลยีทางบัญชีดิจิทัลสามารถตรวจสอบและจัดการกับการทุจริตได้ดีขึ้น แต่ต้องมีการปรับใช้ให้เหมาะสมกับลักษณะเฉพาะของแต่ละองค์กรเพื่อให้สามารถตรวจสอบความเสี่ยงทางการเงินได้อย่างเหมาะสม ดังนั้น ภายใต้กรอบทฤษฎีเชิงสถานการณ์ ความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีดิจิทัลกับความโปร่งใสในการดำเนินงานมิได้เป็นความสัมพันธ์เชิงเส้นโดยตรง หากแต่ขึ้นอยู่กับระดับความสอดคล้องระหว่างเทคโนโลยีดิจิทัลกับความสามารถในการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา โดยการบัญชีนิติวิทยาทำหน้าที่เป็นกลไกเชิงกระบวนการที่แปลงศักยภาพของข้อมูลดิจิทัลให้กลายเป็นหลักฐาน การควบคุม และการกำกับดูแลที่ตรวจสอบได้ อันนำไปสู่ความโปร่งใสและความเชื่อมั่นของผู้มีส่วนได้เสียอย่างยั่งยืน (Yarmoliuk et al. 2024)

การบัญชีดิจิทัล (Digital Accounting) อธิบายได้บนพื้นฐานของ Agency Theory ซึ่งเสนอว่า ในความสัมพันธ์ระหว่างเจ้าของกิจการ (Principal) และผู้บริหาร (Agent) จะเกิดปัญหาความไม่สมดุลของข้อมูล (Information Asymmetry) และความเสี่ยงด้านพฤติกรรมที่ไม่สอดคล้องกับผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้น ดังนั้น ระบบข้อมูลทางบัญชีที่มีความถูกต้อง โปร่งใส และตรวจสอบย้อนกลับได้จึงมีบทบาทสำคัญในการลดต้นทุนตัวแทน (Agency Cost) และเพิ่มความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน (Jensen & Meckling, 1976;

Healy & Palepu, 2001) การพัฒนาไปสู่การบัญชีดิจิทัลซึ่งใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ เช่น ERP, Cloud, Blockchain และ Big Data จึงถือเป็นกลไกเชิงโครงสร้างที่ช่วยลดความคลุมเครือของข้อมูล เพิ่มความสามารถในการติดตามธุรกรรมแบบเรียลไทม์ และเสริมสร้างความโปร่งใสในกระบวนการกำกับดูแล อย่างไรก็ตาม การยอมรับและการใช้งานเทคโนโลยีดังกล่าวภายในองค์กรสามารถอธิบายเพิ่มเติมได้ด้วย Technology Acceptance Model (TAM) ซึ่งระบุว่า การรับรู้ถึงประโยชน์ (Perceived Usefulness) และการรับรู้ถึงความง่ายในการใช้งาน (Perceived Ease of Use) เป็นปัจจัยสำคัญที่กำหนดการยอมรับระบบสารสนเทศ (Davis, 1989; Venkatesh & Davis, 2000) ดังนั้น การบัญชีดิจิทัลจึงมิได้เป็นเพียงวิวัฒนาการทางเทคโนโลยี แต่เป็นกลไกเชิงทฤษฎีที่เชื่อมโยงการลดปัญหาตัวแทน การเพิ่มความโปร่งใส และการยอมรับเทคโนโลยีภายในองค์กร ซึ่งนำไปสู่การเสริมสร้างธรรมาภิบาลและความเชื่อมั่นของผู้มีส่วนได้ส่วนเสียได้ในระยะยาว

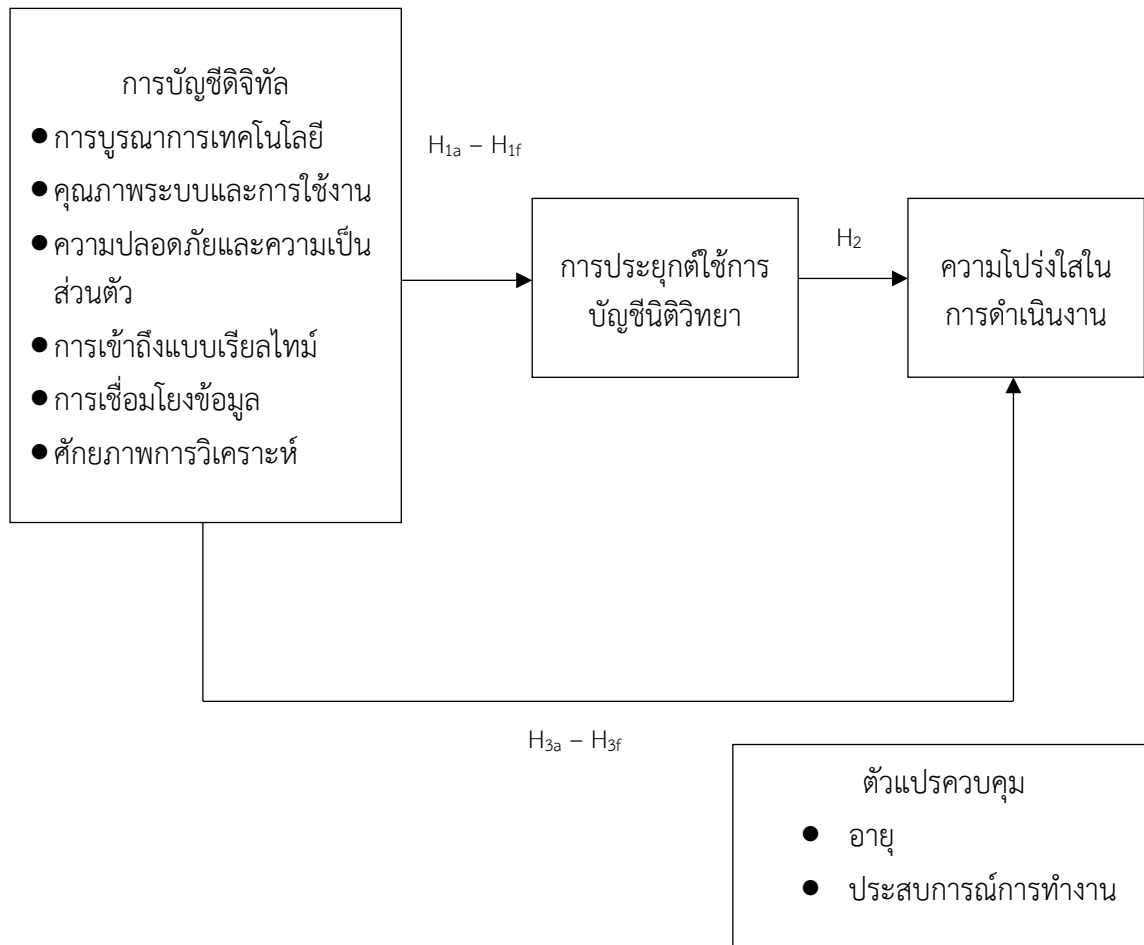
การบัญชีดิจิทัลที่ส่งผลต่อกระบวนการทางการเงินและการตรวจสอบ มีหลายมิติที่ครอบคลุมการใช้งานเทคโนโลยีในด้านบัญชีและการตรวจสอบทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ การบูรณาการเทคโนโลยีสารสนเทศ เช่น ERP, Blockchain และ Cloud Accounting ซึ่งช่วยสร้างร่องรอยธุรกรรมที่ตรวจสอบย้อนหลังได้ (Audit Trail) อย่างเป็นระบบ ลดโอกาสการแก้ไขข้อมูลโดยมิชอบ และสนับสนุนการรวบรวมพยานหลักฐานดิจิทัลที่มีความน่าเชื่อถือในกระบวนการสอบสวน (Appelbaum et al., 2021; Faccia & Petratos, 2024) นอกจากนี้มิติด้านความปลอดภัยและความเป็นส่วนตัวของข้อมูลมีความสำคัญในเชิงนิติวิทยา เนื่องจากการเข้ารหัสข้อมูลและการควบคุมสิทธิ์การเข้าถึงช่วยรักษาความสมบูรณ์ของพยานหลักฐาน และลดความเสี่ยงจากอาชญากรรมไซเบอร์ที่อาจบิดเบือนข้อมูลทางการเงิน (Ozili, 2025) ขณะเดียวกัน การเข้าถึงข้อมูลแบบเรียลไทม์ (Real-time Data Access) ทำให้ผู้ตรวจสอบสามารถตรวจจับความผิดปกติของธุรกรรมได้อย่างทันทั่วทั้งที่ ลดระยะเวลาการสืบสวน และเพิ่มประสิทธิภาพของการตรวจสอบเชิงรุก (Gupta, 2022) ประกอบกับศักยภาพของการวิเคราะห์ข้อมูลขนาดใหญ่ ซึ่งช่วยระบุรูปแบบพฤติกรรมที่ผิดปกติ สร้างแบบจำลองคาดการณ์ความเสี่ยงการทุจริต และสนับสนุนการวิเคราะห์เชิงลึกเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงในคดีทางการเงิน (Ozili, 2025) ตลอดจนการเชื่อมโยงข้อมูลข้ามระบบที่ช่วยรวมข้อมูลจากหลายแหล่งเพื่อสร้างภาพรวมทางการเงินที่ครบถ้วน โปร่งใส และสามารถตรวจสอบความเชื่อมโยงของธุรกรรมได้อย่างเป็นเหตุเป็นผล ซึ่งถือเป็นหัวใจสำคัญของการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาในยุคดิจิทัล (Moyes & Baker, 2021; Ojo & Oni, 2021) เมื่อนำแนวคิดเหล่านี้มาประยุกต์ใช้อย่างมีประสิทธิภาพสามารถช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของกระบวนการตรวจสอบทางการเงินได้ ซึ่งสอดคล้องกับงานวิจัยในอดีตของ Al-Htaybat et al. (2017) ที่ระบุถึงความสำคัญของการป้องกันและจัดการความเสี่ยงทางไซเบอร์ในระบบการบัญชีดิจิทัล การจัดเก็บและการปกป้องข้อมูลในระบบคลาวด์มีความสำคัญในการป้องกันการเข้าถึงที่ไม่ได้รับอนุญาต ทั้งนี้ การปรับใช้มิติต่าง ๆ เหล่านี้ให้สอดคล้องกับโครงสร้างและสถานการณ์เฉพาะของแต่ละองค์กรจะช่วยให้การตรวจสอบทางการเงินและการใช้การบัญชีนิติวิทยามีประสิทธิภาพมากขึ้น การใช้การบัญชีนิติวิทยามีประสิทธิภาพมากขึ้น อย่างเป็นรูปธรรมเมื่อบูรณาการเทคโนโลยีดิจิทัลเข้ากับกระบวนการสืบสวนและตรวจจับการทุจริต โดย Blockchain ช่วยสร้างบันทึกธุรกรรมที่แก้ไขย้อนหลังไม่ได้และมีร่องรอยการตรวจสอบชัดเจน จึงช่วยรักษาความถูกต้องและความสมบูรณ์ของพยานหลักฐานดิจิทัล ลดความเสี่ยงจากการปลอมแปลงข้อมูล ขณะที่ Big Data Analytics และ AI ช่วยวิเคราะห์ธุรกรรมจำนวนมากเพื่อค้นหารูปแบบความผิดปกติ และแบบจำลองพฤติกรรมทางการเงินได้อย่างแม่นยำและรวดเร็ว ทำให้การตรวจจับเป็นเชิงรุกมากกว่ารอให้เกิดความเสียหายก่อน ส่วน ระบบ ERP และ Cloud Accounting ช่วยเชื่อมโยงข้อมูลข้ามหน่วยงานแบบเรียลไทม์ ทำให้ผู้ตรวจสอบสามารถติดตามเส้นทางการเงินได้ครบวงจร ลดช่องว่างของข้อมูล และสนับสนุนการรวบรวมหลักฐานอย่างเป็นระบบ นอกจากนี้ เทคโนโลยีด้าน Data Security และ Access Control

ยังช่วยปกป้องความสมบูรณ์ของข้อมูลและกำหนดสิทธิ์การเข้าถึงอย่างชัดเจน ลดโอกาสการแทรกแซงข้อมูล โดยมีขอบเมื่อเทคโนโลยีเหล่านี้ถูกนำมาใช้ในระบบการบัญชีนิติวิทยา จะช่วยลดการพึ่งพาดุลยพินิจส่วนบุคคลของผู้ตรวจสอบ เนื่องจากการวิเคราะห์และการตรวจจับอาชญากรรมหลักฐานเชิงข้อมูลและอัลกอริทึมที่ตรวจสอบซ้ำได้ ซึ่งส่งผลให้กระบวนการตรวจสอบมีความเป็นระบบ โปร่งใส และสามารถพิสูจน์ได้ในเชิงกฎหมาย อันนำไปสู่การเสริมสร้างความโปร่งใสในการดำเนินงานอย่างยั่งยืนในระยะยาว ดังนั้นจึงพัฒนาเป็นสมมติฐานที่ 1a ถึง สมมติฐานที่ 1f

การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accounting Implementation: FAI) มีลักษณะเฉพาะที่แตกต่างจากการสอบบัญชีทั่วไปอย่างมีนัยสำคัญ กล่าวคือ การสอบบัญชีทั่วไปมุ่งเน้นการให้ความเชื่อมั่นต่อความถูกต้องของงบการเงินภายใต้กรอบมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ขณะที่การบัญชีนิติวิทยามุ่งเน้นการสืบสวนเชิงลึก การวิเคราะห์พฤติกรรมธุรกรรมที่ผิดปกติ และการรวบรวมพยานหลักฐานที่สามารถใช้ในการกระบวนการทางกฎหมายได้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริตหรือการกระทำผิดทางการเงิน (Honigsberg, 2020; Wells, 2017) กระบวนการของการบัญชีนิติวิทยาเริ่มจากการระบุความเสี่ยง (Risk Identification) การใช้เทคนิควิเคราะห์เชิงลึกและการทำเหมืองข้อมูลเพื่อตรวจจับธุรกรรมที่มีความผิดปกติ จากนั้นจึงเข้าสู่ขั้นตอนการสืบสวน การรวบรวมและรักษาความสมบูรณ์ของพยานหลักฐานดิจิทัลและการจัดทำรายงานเชิงนิติวิทยาที่มีความน่าเชื่อถือและสามารถตรวจสอบย้อนกลับได้ (Gupta, 2022) นอกจากนี้ การบัญชีนิติวิทยายังมีบทบาทเชิงป้องกันผ่านการออกแบบระบบควบคุมภายใน การประเมินช่องโหว่ของกระบวนการทางการเงิน และการจัดการความเสี่ยงจากอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งช่วยเสริมสร้างธรรมาภิบาลและลดโอกาสการทุจริตในระยะยาว (Ozili, 2025; Wahyud et al. 2024; Anghel & Poenaru, 2023) ในบริบทขององค์กรดิจิทัล การบัญชีนิติวิทยาทำหน้าที่เป็นกลไกเชิงกระบวนการที่เชื่อมโยงศักยภาพของการบัญชีดิจิทัลเข้ากับผลลัพธ์ด้านความโปร่งใสอย่างยั่งยืน กล่าวคือ แม้การบัญชีดิจิทัลจะช่วยเพิ่มความเร็ว ความถูกต้อง และความสามารถในการเข้าถึงข้อมูล แต่เทคโนโลยีเพียงอย่างเดียวไม่สามารถสร้างความโปร่งใสได้อย่างสมบูรณ์ หากไม่มีการตีความ วิเคราะห์ และตรวจสอบเชิงสืบสวนอย่างเป็นระบบ การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาจึงทำหน้าที่แปลงข้อมูลดิจิทัลจำนวนมหาศาลให้กลายเป็นหลักฐานเชิงประจักษ์ที่ตรวจสอบได้ ลดความไม่สมดุลของข้อมูล เพิ่มความสามารถในการตรวจจับและยับยั้งการทุจริต และสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ส่งผลให้ความโปร่งใสในการดำเนินงานเกิดขึ้นอย่างเป็นรูปธรรมและต่อเนื่อง ดังนั้น FAI จึงเป็นตัวแปรคั่นกลางเชิงสาเหตุที่ทำให้ความสามารถของ Digital Accounting ถูกถ่ายทอดไปสู่ Sustainable Operational Transparency ได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงนำเข้าสู่สมมติฐานที่ 2 การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยามีอิทธิพลเชิงบวกต่อความโปร่งใสในการดำเนินงานขององค์กร ภายใต้ทฤษฎี Contingency Theory การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาจะมีบทบาทสูงเป็นพิเศษในองค์กรที่สภาพแวดล้อมการทำงานมีความซับซ้อน มีข้อมูลปริมาณมากหรือมีความเสี่ยงจากการทุจริตและอาชญากรรมทางเศรษฐกิจสูง เนื่องจากในสถานการณ์ดังกล่าว องค์กรจำเป็นต้องใช้กลไกตรวจสอบที่ลึกกว่าและเข้มกว่าการควบคุมภายในทั่วไป ดังนั้น เมื่อองค์กรสามารถประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาได้อย่างเป็นระบบ ย่อมนำไปสู่การเปิดเผยข้อมูลที่น่าเชื่อถือ การติดตามตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ และการเสริมสร้างธรรมาภิบาลองค์กรในระยะยาวส่งผลต่อความโปร่งใสในการดำเนินงานได้โดยตรง เนื่องจากระบบบัญชีดิจิทัลช่วยเพิ่มความถูกต้อง ความครบถ้วน ความทันเวลา และความสามารถในการตรวจสอบย้อนกลับของข้อมูลทางการเงินและข้อมูลการดำเนินงาน เมื่อองค์กรมีระบบข้อมูลที่เชื่อมโยงกันดี เข้าถึงได้ทันเวลา และมีมาตรฐานด้านความปลอดภัยที่เหมาะสม ย่อมช่วยให้การเปิดเผยข้อมูลต่อผู้บริหาร ผู้กำกับดูแล และผู้มีส่วนได้ส่วนเสียทำได้โปร่งใสมยิ่งขึ้น โดยเฉพาะในมิติของการรายงาน การติดตามตรวจสอบ และความเชื่อมั่นต่อ

ระบบงานขององค์กร อีกทั้งพื้นฐานของ Agency Theory การบัญชีดิจิทัลช่วยลดความไม่สมมาตรของข้อมูล (Information Asymmetry) ระหว่างฝ่ายบริหารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ทำให้การติดตามพฤติกรรมของตัวแทนทำได้มีประสิทธิภาพขึ้น ส่วนในมุมมองของ Contingency Theory ความสัมพันธ์ดังกล่าวจะชัดเจนมากน้อยเพียงใดขึ้นกับว่าเทคโนโลยีที่องค์กรใช้มีความเหมาะสมกับระดับความซับซ้อนของงานและความพร้อมขององค์กรหรือไม่ กล่าวคือ เทคโนโลยีที่ดีและเหมาะสมย่อมช่วยยกระดับความโปร่งใสได้ แต่หากองค์กรยังขาดกลไกการตีความ การกำกับ และการใช้ข้อมูลเชิงสืบสวน เทคโนโลยีเพียงอย่างเดียวอาจยังไม่เพียงพอ ดังนั้น งานวิจัยนี้จึงกำหนดทั้งเส้นทางตรงจากการบัญชีดิจิทัลสู่ความโปร่งใส และเส้นทางอ้อมผ่านการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา จึงนำมาสู่สมมติฐานที่ 3a ถึงสมมติฐานที่ 3f

กรอบแนวคิดในการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดงานวิจัย

จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้นเห็นได้ว่าการบัญชีดิจิทัลส่งผลต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา ผ่านการเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดการข้อมูลทางการเงิน การวิเคราะห์ข้อมูลที่ซับซ้อน และการเพิ่มความปลอดภัยและความโปร่งใสในกระบวนการทำธุรกรรมทางเทคโนโลยี จะช่วยเสริมสร้างความสามารถในการตรวจจับการทุจริต ลดโอกาสในการทำธุรกรรมที่ไม่โปร่งใส และทำให้การตรวจสอบทางการเงินการบัญชีนิติวิทยาทำได้มีประสิทธิภาพมากขึ้นในการตรวจสอบการเงินและการจัดการความเสี่ยงในยุคดิจิทัล นอกจากนี้การเปลี่ยนผ่านสู่ยุคดิจิทัลได้สร้างแรงขับเคลื่อนสำคัญต่อวิชาชีพบัญชีทำให้องค์กรสามารถตอบสนองต่อข้อกำหนดของหน่วยงานกำกับดูแลได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ระเบียบวิธีการวิจัย

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจำนวน 13,888 คน ที่มีข้อมูลการติดต่อเปิดเผยอยู่บน เว็บไซต์ทางการของสภาวิชาชีพบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2568) คณะผู้วิจัย จึงได้กำหนดขนาดกลุ่มตัวอย่างใช้สูตรของทาโร่ ยามาเน่ (Yamane, 1967) ที่ระดับค่าความคลาดเคลื่อนร้อยละ 5 ($e = 0.05$) ได้ขนาดกลุ่มตัวอย่างขั้นต่ำจำนวน 390 คน

ในการคัดเลือกกลุ่มตัวอย่าง ผู้วิจัยใช้วิธีการสุ่มแบบอาศัยความน่าจะเป็น (Probability Sampling) ด้วยวิธีการสุ่มแบบมีระบบ (Systematic Random Sampling) โดยคำนวณช่วงการสุ่ม (Sampling Interval: k) ดังนั้นจึงกำหนดให้สุ่มทุก ๆ ลำดับที่ 36 ของรายชื่อในฐานข้อมูลประชากร โดยกำหนดจุดเริ่มต้นแบบสุ่มอย่างง่าย (Simple Random Sampling) ก่อนดำเนินการเลือกตัวอย่างตามลำดับถัดไป อย่างไรก็ตาม เพื่อป้องกันปัญหาอัตราการตอบกลับต่ำ (Non-response bias) ผู้วิจัยได้ส่งแบบสอบถามจำนวน 517 ฉบับ ซึ่งมากกว่าขนาดตัวอย่างขั้นต่ำที่คำนวณได้ เมื่อสิ้นสุดการเก็บข้อมูล ได้รับแบบสอบถามกลับมาจำนวน 324 ฉบับ และเมื่อตรวจสอบความครบถ้วนสมบูรณ์แล้ว เหลือข้อมูลที่ใช้วิเคราะห์ได้จำนวน 322 ฉบับ คิดเป็นอัตราการตอบกลับร้อยละ 62.28 จำนวนตัวอย่างดังกล่าวถือว่าเพียงพอสำหรับการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง (SEM) ตามเกณฑ์ของ Hair et al. (2020) ที่เสนอว่าขนาดตัวอย่างควรมีอย่างน้อย 200 ตัวอย่าง หรือ 10–20 เท่าของจำนวนพารามิเตอร์ในโมเดล อีกทั้งงานวิจัยนี้ได้รับการรับรองจริยธรรมการวิจัยในมนุษย์ จาก RMUTL-IRB เลขที่ 152/2025

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อการวิจัยในครั้งนี้ เป็นแบบสอบถามที่ผู้วิจัยสร้างขึ้นจากแนวคิดที่ได้ จากการทบทวนวรรณกรรม และงานวิจัย ซึ่งผ่านการทดสอบความเที่ยงตรง IOC จากผู้เชี่ยวชาญและผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 5 ท่าน พบว่าทุกข้อคำถามมีค่าอยู่ระหว่าง 0.50 – 1.00 ซึ่งมีค่าเกณฑ์ที่กำหนดที่ 0.50 (Rovinelli & Hambleton, 1977) และได้ทำการทดสอบความเชื่อมั่นของแบบสอบถามด้วยการวิเคราะห์ค่าสัมประสิทธิ์ครอนบาคแอลฟา (Cronbach, 1951) พบว่า มีค่าอยู่ระหว่าง 0.736 – 0.958 ซึ่งมากกว่าเกณฑ์ที่กำหนดไว้อย่างค่าควรเป็น คือ 0.7 (Nunnally, 1978) และตารางที่ 1 แสดงการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity) โดยใช้การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงยืนยัน (Confirmatory Factor Analysis: CFA) ภายใต้กรอบการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง (Structural Equation Modeling: SEM) ตามแนวทางของ Hair et al. (2020) เพื่อยืนยันความเหมาะสมของตัวแปรแฝง (Latent Variables) ที่ประกอบด้วย การบัญชีดิจิทัล การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา และความโปร่งใสในการดำเนินงาน ซึ่งผลการวิเคราะห์ CFA พบว่า ค่า factor loading มาตรฐานของตัวชี้วัดทุกตัวมีค่าอยู่ระหว่าง 0.61–0.92 และมีนัยสำคัญทางสถิติ ($p < .01$) ซึ่งสูงกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่ 0.50 แสดงถึงความเหมาะสมของตัวชี้วัดในการสะท้อนตัวแปรแฝง ในด้านความเชื่อมั่นเชิงโครงสร้าง (Composite Reliability: CR) พบว่าค่าของทุกตัวแปรแฝงมีค่าอยู่ระหว่าง 0.84–0.96 ซึ่งสูงกว่าเกณฑ์ที่กำหนดไว้ที่ 0.70 (Hair et al., 2020) แสดงถึงความสอดคล้องภายในของตัวชี้วัดสำหรับค่าความแปรปรวนเฉลี่ยที่สกัดได้ (Average Variance Extracted: AVE) พบว่ามีค่าอยู่ระหว่าง 0.56–0.78 ซึ่งสูงกว่าเกณฑ์ 0.50 แสดงว่าตัวแปรแฝงสามารถอธิบายความแปรปรวนของตัวชี้วัดได้มากกว่าครึ่งหนึ่ง สะท้อนถึงความเที่ยงตรงเชิงบรรจบ (Convergent Validity) นอกจากนี้ ผู้วิจัยได้ตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงจำแนก (Discriminant Validity) โดยใช้เกณฑ์ของ Fornell and Larcker (1981) พบว่าค่ารากที่สองของ AVE ของแต่ละตัวแปรแฝงมีค่าสูงกว่าค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรแฝงอื่น ๆ แสดงให้เห็นว่าตัวแปรแต่ละตัวมีความแตกต่างกันอย่างชัดเจน และสามารถวัดแนวคิดที่แตกต่างกันได้ได้อย่างเหมาะสม

ดังนั้นจึงสามารถสรุปได้ว่าแบบสอบถามที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้มีความเที่ยงตรงและความเชื่อมั่นในระดับที่ยอมรับได้ และเหมาะสมสำหรับการวิเคราะห์โมเดลเชิงสาเหตุด้วย SEM

ตารางที่ 1 แสดงการตรวจสอบความเที่ยงตรงเชิงโครงสร้าง (Construct Validity)

ตัวแปรแฝง	Factor Loading	CR	AVE
Digital Accounting	0.65–0.91	0.93	0.68
Forensic Accounting Implementation	0.61–0.92	0.95	0.72
Operational Transparency	0.70–0.88	0.89	0.67

การเก็บรวบรวมข้อมูลเพื่อการวิจัยเป็นแบบสอบถามแบ่งออกเป็น 5 ส่วน มาตรฐานค่าแบบสอบถามแบบ 5 ระดับ ดังนี้

ส่วนที่ 1 เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับปัจจัยส่วนบุคคล ประกอบด้วย เพศ อายุ ระดับการศึกษา ระยะเวลาการปฏิบัติงาน รวมทั้งสิ้น 4 คำถาม

ส่วนที่ 2 เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับการบัญชีดิจิทัล ประกอบด้วยข้อคำถาม 6 ด้าน ได้แก่ การบูรณาการเทคโนโลยี/ระบบ (ERP/Cloud/Blockchain) คุณภาพระบบและการใช้งาน (System Quality & Usability) ความปลอดภัยและความเป็นส่วนตัว (Security & Privacy) การเข้าถึงแบบเรียลไทม์และความทันเวลา (Real-time & Timeliness) การบูรณาการ/เชื่อมโยงข้อมูล (Data Integration & Interoperability) ศักยภาพการวิเคราะห์ (Analytics/AI/Big Data) รวมทั้งสิ้น 24 คำถาม

ส่วนที่ 3 เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับ การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา ประกอบด้วยข้อคำถาม 9 ด้าน ได้แก่ การตรวจจับการทุจริตด้วยการวิเคราะห์ (Fraud Detection & Analytics) พยานหลักฐานและสายโซ่การครอบครอง (Digital Evidence & Chain of Custody) กระบวนการสืบสวนและระยะเวลา (Investigation Process & Timeliness) การบูรณาการกับการควบคุมภายในและการประเมินความเสี่ยง (Integration with Internal Control & Risk Assessment) การรายงานและการประสานงานทางกฎหมาย (Reporting & Legal Coordination) สมรรถนะและการพัฒนาบุคลากร (Competency & Training) เทคโนโลยีและเครื่องมือ (Technology Utilization) ธรรมาภิบาล จริยธรรม และช่องทางร้องเรียน (Governance, Ethics & Whistleblowing) ประสิทธิภาพของผลลัพธ์ (Outcome Effectiveness) รวมทั้งสิ้น 37 คำถาม

ส่วนที่ 4 เป็นแบบสอบถามเกี่ยวกับความโปร่งใสในการดำเนินงานขององค์กรอย่างยั่งยืน ประกอบด้วยข้อคำถาม 4 ด้าน ได้แก่ ความโปร่งใสของข้อมูลและรายงาน การติดตาม/ตรวจติดตาม จริยธรรม และการกำกับดูแล ความเชื่อมั่นของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย รวมทั้งสิ้น 12 คำถาม

ส่วนที่ 5 ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม (ถ้ามี)

การเก็บรวบรวมข้อมูล

คณะผู้วิจัยดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูลโดยส่งแบบสอบถามทางไปรษณีย์และในรูปแบบออนไลน์ (Google Form) ให้กับกลุ่มตัวอย่าง จำนวน 517 ฉบับ ได้รับแบบสอบถามกลับมาทั้งสิ้นจำนวน 324 ฉบับ จากนั้นนำมาตรวจสอบความครบถ้วนสมบูรณ์ของแบบสอบถามเพื่อนำข้อมูลที่ได้มาทั้งหมดไปทำการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติ ซึ่งมีจำนวนคงเหลือทั้งสิ้น 322 ฉบับ คิดเป็นอัตราการตอบกลับร้อยละ 62.28 ซึ่งงานวิจัยทางสังคมศาสตร์ถือว่าแบบสอบถามมีอัตราการตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 ถือว่ายอมรับและสามารถนำไปวิเคราะห์ข้อมูลต่อไปได้ (Kumar et al., 2018)

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

ข้อมูลจากแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ที่รวบรวมได้นำมาวิเคราะห์โดยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ ประกอบด้วยค่าความถี่ (Frequency) ค่าร้อยละ (Percentage) ค่าเฉลี่ย (Mean) ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis) และการวิเคราะห์โมเดลเชิงสาเหตุ (SEM) เพื่อการทดสอบสมมติฐาน งานวิจัยนี้พิจารณาดัชนี Goodness-of-fit หลายตัวร่วมกัน ได้แก่ χ^2/df (< 3.00), CFI (> 0.90), GFI และ AGFI (> 0.90), RMSEA (< 0.08) ตามแนวทางของ Hair et al. (2020) และ Kline (2016) เพื่อยืนยันความเหมาะสมของโมเดลเชิงสาเหตุ สำหรับการทดสอบอิทธิพลทางอ้อมของตัวแปรคั่นกลาง ใช้วิธี Bootstrapping จำนวน 5,000 ตัวอย่างซ้ำ ตามแนวทางของ Preacher and Hayes (2008) โดยพิจารณาช่วงความเชื่อมั่นร้อยละ 95 หากช่วงความเชื่อมั่นไม่ครอบคลุมค่า 0 ถือว่าอิทธิพลทางอ้อมมีนัยสำคัญทางสถิติ และใช้การเปรียบเทียบค่าอิทธิพลทางตรงและอิทธิพลรวมเพื่อพิจารณาการเป็นตัวแปรส่งผ่านแบบสมบูรณ์หรือบางส่วน

ผลการวิจัย

ตารางที่ 2 สถิติเชิงพรรณนาและเมทริกซ์สหสัมพันธ์ของตัวแปร

Variables	TECH	SYS	SEC	TM	CON	ANA	FAI	TO	AGE	EXE
Mean	3.15	3.02	3.06	3.01	3.04	3.08	3.01	3.14	1.76	1.88
S.D	0.52	0.77	0.76	0.82	0.78	0.81	0.79	0.78	0.61	0.62
TECH										
SYS	.39**									
SEC	.40**	.54**								
TM	.38**	.58**	.52**							
CON	.51**	.45**	.56**	.50**						
ANA	.32**	.46**	.55**	.50**	.58**					
FAI	.54**	.55**	.46**	.50**	.45**	.49**				
TO	.48**	.42**	.56**	.55**	.45**	.48**	.50**			
AGE	.89	.93	.06	.11	.12	.89	.08	.09		
EXE	-.08	-.06	-.07	-.04	-.05	-.08	-.05	-.09	.07	

** Correlation is significant at the .01 level.

(TECH คือ การบัญชีดิจิทัลด้านการบูรณาการเทคโนโลยี, SYS คือ การบัญชีดิจิทัลด้านคุณภาพระบบและการใช้งาน, SEC คือ การบัญชีดิจิทัลด้านความปลอดภัยและความเป็นส่วนตัว, TM คือ การบัญชีดิจิทัลด้านการเข้าถึงแบบเรียลไทม์, CON คือ การบัญชีดิจิทัลด้านการเชื่อมโยงข้อมูล, ANA คือ การบัญชีดิจิทัลด้านศักยภาพการวิเคราะห์, FAI คือ การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา, TO คือ ความโปร่งใสในการดำเนินงาน, AGE คือ อายุ, และ EXE คือ ประสบการณ์การทำงาน)

ตารางที่ 2 นำเสนอสถิติเชิงพรรณนาและเมทริกซ์สหสัมพันธ์ของตัวแปรทั้งหมด และแสดงผลการทดสอบ Multicollinearity โดยใช้ค่า VIF ปรากฏว่าค่า VIF ของตัวแปรอิสระ มีค่าตั้งแต่ 2.21 - 4.10 ซึ่งมีค่าไม่เกิน 10 แสดงว่าตัวแปรอิสระด้านต่างๆไม่มีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ และเมื่อพิจารณาค่าสถิติเชิงพรรณนาและค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ของตัวแปรทั้งหมดที่ใช้ในการศึกษา ได้แก่ การบัญชีดิจิทัลทั้ง 6 มิติ การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา ความโปร่งใสในการดำเนินงาน อายุ และประสบการณ์การทำงาน ผลการวิเคราะห์พบว่าค่าเฉลี่ยของตัวแปรทุกตัวอยู่ในระดับปานกลาง (เฉลี่ยระหว่าง 3.01–3.15) แสดงให้เห็น

ว่าการวัดการรับรู้ของผู้เชี่ยวชาญ (ผู้สอบบัญชี) ส่วนใหญ่มีการรับรู้เชิงบวกต่อการนำเทคโนโลยีดิจิทัลมาใช้ในการบัญชี การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา และความโปร่งใสขององค์กร นอกจากนี้ค่าความสัมพันธ์ (r) ระหว่างตัวแปรอิสระกับตัวแปรตามมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 อยู่ในช่วง 0.548–0.794 ซึ่งถือว่าเป็นความสัมพันธ์ระดับปานกลางถึงสูง สะท้อนถึงความสัมพันธ์เชิงบวกของการบัญชีดิจิทัลกับการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาและความโปร่งใสในการดำเนินงานขององค์กรอย่างมีนัยสำคัญ

จากตารางที่ 3 พบว่าโมเดลสมการโครงสร้างที่พัฒนาขึ้นมีความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์อยู่ในเกณฑ์ที่น่าพอใจ โดยมีค่า $\chi^2/df = 1.976$ ซึ่งต่ำกว่าเกณฑ์ 3.00 แสดงว่าโมเดลไม่ได้เบี่ยงเบนจากข้อมูลมากนัก ค่าดัชนี CFI เท่ากับ 1.000 สูงกว่าเกณฑ์ 0.90 สะท้อนว่าโมเดลมีความสอดคล้องเปรียบเทียบและความสอดคล้องปรับแก้ที่ดี ขณะที่ค่า RMSEA = 0.027 บ่งชี้ว่าโมเดลมีความคลาดเคลื่อนโดยรวมอยู่ในระดับต่ำ ดังนั้น สามารถสรุปได้ว่าโมเดลสมการโครงสร้างที่เสนอมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ และเหมาะสมต่อการนำไปตีความอิทธิพลเชิงสาเหตุ

ตารางที่ 3 แสดงผลการวิเคราะห์ค่าความสอดคล้องกลมกลืนกับข้อมูลเชิงประจักษ์ของโมเดลสมการโครงสร้าง

ดัชนีความสอดคล้องของโมเดล	เกณฑ์ที่ยอมรับ	ค่าที่ได้	การแปลผล
Chi-square/df	< 3.00	1.976	ผ่านเกณฑ์
p-value of Chi-square	> 0.05	0.207	ผ่านเกณฑ์
GFI	> 0.90	0.995	ผ่านเกณฑ์
AGFI	> 0.90	0.968	ผ่านเกณฑ์
CFI	> 0.90	1.000	ผ่านเกณฑ์
RMR	< 0.05	0.003	ผ่านเกณฑ์
RMSEA	< 0.05	0.027	ผ่านเกณฑ์

ตารางที่ 4 แสดงผลการวิเคราะห์การบัญชีดิจิทัลด้านการบูรณาการเทคโนโลยีกับการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยามีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ($\beta = 0.570$, $p < .01$) แสดงให้เห็นว่าการนำเทคโนโลยีดิจิทัล เช่น ERP, Blockchain และ Cloud Accounting มาช่วยในกระบวนการบัญชี ช่วยเสริมศักยภาพในการสืบสวนและตรวจจับการทุจริตได้ดีขึ้น จึงยอมรับสมมติฐาน H1a ส่วน H1b การบัญชีดิจิทัลด้านคุณภาพระบบและการใช้ส่งผลต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา พบว่ามีผลกระทบเชิงบวกและมีนัยสำคัญ ($\beta = 0.184$, $p < .05$) แสดงว่าระบบบัญชีที่มีคุณภาพและใช้งานง่ายส่งผลให้การตรวจสอบนิติวิทยามีประสิทธิภาพมากขึ้น

ตารางที่ 4 แสดงผลการทดสอบสมมติฐาน

ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	
	การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา (FAI)	ความโปร่งใสในการดำเนินงาน (TO)
การบัญชีดิจิทัลด้านการบูรณาการเทคโนโลยี (TECH)	.570*** (.055)	.198*** (.064)
การบัญชีดิจิทัลด้านคุณภาพระบบและการใช้งาน (SYS)	.184** (.088)	-.030 (.079)

ตารางที่ 4 แสดงผลการทดสอบสมมติฐาน (ต่อ)

ตัวแปรอิสระ	ตัวแปรตาม	
	การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา (FAI)	ความโปร่งใสในการดำเนินงาน (TO)
การบัญชีนิติพลด้านความปลอดภัยและความเป็นส่วนตัว (SEC)	-.030 (.076)	.320*** (.065)
การบัญชีนิติพลด้านการเข้าถึงแบบเรียลไทม์ (TM)	.194*** (.066)	.166** (.068)
การบัญชีนิติพลด้านการเชื่อมโยงข้อมูล (CON)	1.041*** (.084)	.084** (.067)
การบัญชีนิติพลด้านศักยภาพการวิเคราะห์ (ANA)	.487*** (.071)	1.062 (.909)
การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา (FAI)		.652*** (.065)
อายุ (AGE)	-.073 (.077)	-.430 (.085)
ประสบการณ์การทำงาน (EXE)	-.209 (.087)	-.102 (.083)
Adjusted R ²	.884	.774
SEE	.347	.163
Sig. of F = .000, **p<.05, ***p<.01		

นอกจากนี้การบัญชีนิติพลด้านความปลอดภัยและความเป็นส่วนตัวกับการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาผลไม่พบความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญ ($\beta = -0.030$, $p > .05$) แสดงว่าการรับรู้ด้านความปลอดภัยอาจยังไม่ส่งผลโดยตรงต่อการนำการบัญชีนิติวิทยามาใช้ในทางปฏิบัติ จึงปฏิเสธสมมติฐาน H1c สำหรับการทดสอบสมมติฐาน H1d การบัญชีนิติพลด้านการเข้าถึงแบบเรียลไทม์กับการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาพบว่ามีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ ($\beta = 0.194$, $p < .01$) อีกทั้งในการทดสอบการบัญชีนิติพลด้านการเชื่อมโยงข้อมูลกับการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาพบว่ามีอิทธิพลสูงมากและมีนัยสำคัญ ($\beta = 1.041$, $p < .01$) เป็นตัวแปรที่ส่งผลต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยามากที่สุด แสดงว่าการเชื่อมโยงข้อมูลข้ามระบบช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถรวมข้อมูลเพื่อสร้างภาพรวมทางการเงินที่ชัดเจนจึงยอมรับสมมติฐาน H1e และ H1f

สำหรับการทดสอบสมมติฐานที่ 2 การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยามีผลเชิงบวกต่อความโปร่งใสในการดำเนินงานขององค์กร ผลการวิเคราะห์พบว่าอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ ($\beta = 0.652$, $p < .01$) ซึ่งแสดงให้เห็นว่าเมื่อองค์กรประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาอย่างมีประสิทธิภาพ จะช่วยเพิ่มความโปร่งใสในการดำเนินงาน นอกจากนี้ในการทดสอบสมมติฐาน H3a-H3f พบว่าการทดสอบการบัญชีนิติพลด้านการบูรณาการเทคโนโลยีมีอิทธิพลเชิงบวกกับความโปร่งใสในการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ ($\beta = 0.198$, $p < .01$) จึงยอมรับสมมติฐาน H3a แต่การทดสอบการบัญชีนิติพลด้านคุณภาพระบบและการใช้งานกับความโปร่งใสในการดำเนินงานนั้นไม่พบความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญ ($\beta = -0.030$, $p > .05$) แสดงว่าคุณภาพระบบอาจไม่ใช่ปัจจัยหลักที่ส่งผลต่อความโปร่งใสโดยตรง อีกทั้งในการทดสอบไม่พบความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีนิติพลด้านศักยภาพการวิเคราะห์กับความโปร่งใสในการดำเนินงานแม้ค่า $\beta = 1.062$

แต่ไม่พบความมีนัยสำคัญทางสถิติ ($p > .05$) เนื่องจากความแปรปรวนของข้อมูลที่ค่อนข้างจำกัดภายในกลุ่มตัวอย่าง รวมถึงค่าความคลาดเคลื่อนมาตรฐานที่สูงซึ่งสะท้อนความไม่เสถียรของพารามิเตอร์ในโมเดล นอกจากนี้ กลุ่มตัวอย่างซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอาจรับรู้ศักยภาพการวิเคราะห์ในฐานะเครื่องมือสนับสนุนงานตรวจสอบมากกว่ากลไกสร้างความโปร่งใสโดยตรง ผลดังกล่าวจึงสะท้อนรูปแบบความสัมพันธ์เชิงส่งผ่าน (indirect-only mediation) โดยศักยภาพการวิเคราะห์ส่งผลต่อความโปร่งใสผ่านการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา ซึ่งสอดคล้องกับกรอบแนวคิดทฤษฎีเชิงสถานการณ์ที่ระบุว่าประสิทธิภาพของเทคโนโลยีขึ้นอยู่กับการจัดวางให้สอดคล้องกับบริบทองค์กร จึงปฏิเสธสมมติฐาน H3b และ H3f อย่างไรก็ตาม การทดสอบความสัมพันธ์ระหว่างการบัญชีดิจิทัลด้านความปลอดภัยและความเป็นส่วนตัวกับความโปร่งใสในการดำเนินงานพบอิทธิพลเชิงบวกสูงและมีนัยสำคัญ ($\beta = 0.320, p < .01$) แสดงว่าระบบที่มีความปลอดภัยของข้อมูลสูงจะเพิ่มความเชื่อมั่นของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย รวมถึงการทดสอบผลกระทบของการบัญชีดิจิทัลด้านการเข้าถึงแบบเรียลไทม์กับความโปร่งใสในการดำเนินงานพบว่ามีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ ($\beta = 0.166, p < .05$) และประเด็นของการบัญชีดิจิทัลด้านการเชื่อมโยงข้อมูลกับความโปร่งใสในการดำเนินงานพบอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญ ($\beta = 0.084, p < .05$) จึงยอมรับสมมติฐาน H3c-H3e

ตารางที่ 4 อิทธิพลทางตรง ทางอ้อม และอิทธิพลรวมต่อความโปร่งใสในการดำเนินงาน (TO)

ตัวแปรต้น	อิทธิพลทางตรง (DE)	อิทธิพลทางอ้อมผ่าน FAI (IE)	อิทธิพลรวม (TE)	ผลการวิเคราะห์
TECH → TO	0.198	0.371	0.569	มีอิทธิพลรวมสูง
TM → TO	0.166	0.126	0.292	ส่งผลปานกลาง
CON → TO	0.084	0.678	0.762	ตัวแปรสำคัญที่สุด
ANA → TO	1.062	0.317	1.379	อิทธิพลรวมสูงมาก
SYS → TO	-0.030	0.120	0.090	อิทธิพลรวมน้อย
SEC → TO	0.320	-0.020	0.300	อิทธิพลรวมปานกลาง

ตารางที่ 4 พบว่าอิทธิพลรวมของการบัญชีดิจิทัลต่อความโปร่งใสในการดำเนินงานเกิดจากทั้งอิทธิพลทางตรงและอิทธิพลทางอ้อมผ่านการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา (FAI) โดยมีผลการเชื่อมโยงข้อมูล (CON) มีอิทธิพลรวมสูงที่สุด ($TE = 0.762$) แสดงให้เห็นว่าองค์กรที่มีระบบข้อมูลเชื่อมโยงกันอย่างดี จะสามารถตรวจสอบย้อนกลับได้ดีขึ้น ส่งผลต่อความโปร่งใสโดยรวม ขณะเดียวกันมิติการบูรณาการเทคโนโลยี (TECH) และศักยภาพการวิเคราะห์ (ANA) ก็มีอิทธิพลรวมในระดับสูง ($TE = 0.569$ และ 1.379 ตามลำดับ) ซึ่งสะท้อนว่าเทคโนโลยีและการวิเคราะห์ข้อมูลขั้นสูงช่วยยกระดับการเปิดเผยข้อมูลและลดความเสี่ยงการทุจริต สำหรับด้านคุณภาพระบบ (SYS) และแม้ว่าการบัญชีดิจิทัลด้านความปลอดภัยและความเป็นส่วนตัว (SEC) ของข้อมูลจะมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อความโปร่งใสในการดำเนินงาน (TO) แต่ผลการวิเคราะห์พบว่าอิทธิพลทางอ้อมผ่านการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา (FAI) มีค่าเป็นลบเล็กน้อย ซึ่งสะท้อนว่าในบริบทของผู้สอบบัญชีไทยว่าความปลอดภัยของข้อมูลอาจถูกมองว่าเป็นกลไกพื้นฐานของระบบสารสนเทศมากกว่าปัจจัยที่กระตุ้นการใช้กระบวนการตรวจสอบเชิงนิติวิทยาโดยตรง ทั้งนี้ ผลดังกล่าวสอดคล้องกับแนวคิดเชิงสถานการณ์ที่อธิบายว่าประสิทธิภาพของกลไกการตรวจสอบขึ้นอยู่กับบริบทและระดับความเสี่ยงที่รับรู้ หากองค์กรมีระบบควบคุมที่มั่นคงอยู่แล้ว ความจำเป็นในการใช้กระบวนการสืบสวนเชิงลึกอาจลดลง ส่งผลให้เส้นทางอ้อมมีค่าติดลบในระดับเล็กน้อย รวมถึงบ่งชี้ว่าโครงสร้างระบบและมาตรการความปลอดภัยเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอ จำเป็นต้องมีการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาร่วมด้วยเพื่อเพิ่มความโปร่งใสอย่างแท้จริง

สรุปและอภิปรายผล

จากผลการวิเคราะห์โมเดลสมการโครงสร้าง (SEM) พบว่าโมเดลมีความสอดคล้องกับข้อมูลเชิงประจักษ์ และสะท้อนบทบาทของการบัญชีดิจิทัลในแต่ละมิติอย่างแตกต่างกัน โดยมีมิติการบูรณาการเทคโนโลยี (TECH) การเชื่อมโยงข้อมูล (CON) การเข้าถึงแบบเรียลไทม์ (TM) และศักยภาพการวิเคราะห์ (ANA) มีอิทธิพลเชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา ซึ่งสอดคล้องกับ Garbar (2024) และ Gupta (2022) ที่ชี้ว่า ERP, AI และ Big Data ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพการตรวจจับการทุจริตและการสืบสวนเชิงลึก โดยเฉพาะมิติการเชื่อมโยงข้อมูลที่มีอิทธิพลสูงที่สุดในงานวิจัยนี้ สอดคล้องกับแนวคิดของ Al-Htaybat and von Alberti-Alhtaybat (2023) ที่ระบุว่าการบูรณาการข้อมูลข้ามระบบเป็นหัวใจของการตรวจสอบดิจิทัล อย่างไรก็ตาม ผลที่พบว่ามิติศักยภาพการวิเคราะห์ (ANA) ไม่ส่งผลโดยตรงต่อความโปร่งใส อาจไม่สอดคล้องกับ Afroogh (2024), Tomsett et al. (2020), และ Shaban-Nejed et al. (2021) ที่เสนอว่า AI ช่วยยกระดับความโปร่งใสได้โดยตรง ซึ่งอาจสะท้อนความแตกต่างเชิงบริบทขององค์กรไทยที่ยังอยู่ในช่วงพัฒนาการใช้เทคโนโลยีขั้นสูง ในส่วนของคุณภาพระบบ (SYS) แม้คุณภาพระบบจะส่งผลต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา แต่ไม่ส่งผลต่อความโปร่งใสโดยตรง ผลนี้สะท้อนว่าระบบที่ดี ไม่ได้แปลว่าองค์กรโปร่งใส โดยอัตโนมัติซึ่งสอดคล้องกับ Ismail and King (2006) ที่ระบุว่าประสิทธิภาพของระบบสารสนเทศต้องผนวกกับกลไกกำกับดูแลจึงจะส่งผลต่อผลลัพธ์เชิงองค์กร ขณะที่มิติความปลอดภัยและความเป็นส่วนตัว (SEC) ไม่ส่งผลต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา แต่มีอิทธิพลโดยตรงต่อความโปร่งใสโดยตรง อาจสะท้อนว่าผู้สอบบัญชีมองความปลอดภัยเป็นปัจจัยพื้นฐานมากกว่าตัวขับเคลื่อนงานตรวจสอบเชิงนิติวิทยา แต่ในมุมมองของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย ความปลอดภัยของข้อมูลมีบทบาทสำคัญต่อความเชื่อมั่นและความโปร่งใส ซึ่งสอดคล้องกับ Ozili (2025) และ Kersten et al. (2024) รวมถึง Lie et al. (2022) ที่เน้นว่าการปกป้องข้อมูลและความสามารถในการตรวจสอบย้อนกลับเป็นรากฐานของความเชื่อมั่นของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย โดยภาพรวมการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาทำหน้าที่เป็นกลไกส่งผ่านสำคัญที่เชื่อมโยงศักยภาพของการบัญชีดิจิทัลไปสู่ความโปร่งใสในการดำเนินงานอย่างเป็นระบบ ซึ่งสอดคล้องกับ Akinbowale et al. (2023) และ Dkhar et al. (2025) ที่ชี้ว่าการบัญชีนิติวิทยาเป็นเครื่องมือหลักในการลดการทุจริตและยกระดับธรรมาภิบาลองค์กร ผลลัพธ์ดังกล่าวจึงสนับสนุนกรอบแนวคิดเชิงสถานการณ์ (Contingency Theory) ที่ระบุว่าประสิทธิผลของเทคโนโลยีดิจิทัลจะเกิดขึ้นสูงสุดเมื่อมีการประยุกต์ใช้กลไกการตรวจสอบที่เหมาะสมกับบริบทขององค์กร หรือกล่าวได้ว่าประสิทธิผลของการบัญชีดิจิทัลไม่ได้ขึ้นกับระดับความทันสมัยของเทคโนโลยีเพียงอย่างเดียว แต่ขึ้นกับความสอดคล้องระหว่างเทคโนโลยีกับโครงสร้างองค์กร ความพร้อมของบุคลากร และกลไกกำกับดูแลภายใน ดังนั้น ผลการวิจัยควรถูกตีความว่าเป็นหลักฐานเชิงบริบท (Context-Dependent Evidence) มากกว่าข้อสรุปเชิงสากล

สำหรับการเข้าถึงข้อมูลแบบเรียลไทม์ (TM) ส่งผลต่อทั้ง FAI และความโปร่งใส แสดงให้เห็นถึงข้อมูลทันเวลา ช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถระบุความผิดปกติได้เร็วขึ้น และการรายงานแบบเรียลไทม์ (Real-time) เพิ่มการเปิดเผยข้อมูลที่สอดคล้องกับการตัดสินใจของผู้บริหาร ซึ่งสอดคล้องกับ Gupta (2022) และงานวิจัยด้าน continuous auditing และ real-time reporting ชี้ให้เห็นว่าการรายงานข้อมูลแบบทันเวลาช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบและส่งเสริมความโปร่งใสขององค์กร (Alles et al., 2008) อีกทั้ง การเชื่อมโยงข้อมูล (CON) เป็นตัวแปรที่มีอิทธิพลสูงที่สุดต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา (FAI) และมีผลทางอ้อมสูงที่สุดต่อความโปร่งใส ซึ่งแสดงให้เห็นว่าการเชื่อมโยงข้อมูลหลายระบบ มีการรวมข้อมูลจาก ERP, Cloud, AI และมีการตรวจสอบย้อนกลับได้ทุกขั้นตอน ถือว่าเป็นปัจจัยที่มีผลมากที่สุดต่อการตรวจสอบเชิงนิติวิทยา ซึ่งสอดคล้องกับงานของ Hernandez Aros et al. (2024) ที่ชี้ว่าการบูรณาการข้อมูลและการประยุกต์ใช้เทคนิค machine learning ช่วยเพิ่มความแม่นยำในการตรวจสอบการทุจริตและลดความผิดพลาดในการจำแนกข้อมูล

หรือกล่าวได้ว่างานการบูรณาการข้อมูลจากหลายแหล่งร่วมกับเทคนิค AI/ML สามารถเพิ่มประสิทธิภาพและความแม่นยำในการตรวจจับการทุจริตได้ (Hernandez Aros et al., 2024; Gupta et al., 2021) ดังนั้นการบัญชีดิจิทัลด้านการเชื่อมโยงข้อมูล (CON) คือตัวขับเคลื่อนหลักของทั้งการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา (FAI) และความโปร่งใสในการดำเนินงาน (TO)

ในส่วนของศักยภาพการวิเคราะห์ (ANA) มีอิทธิพลสูงต่อประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา (FAI) แต่ไม่ส่งผลต่อความโปร่งใสในการดำเนินงาน (TO) โดยตรงแสดงว่าการใช้ Big Data, AI, Analytics มีผลช่วยพัฒนาการตรวจสอบเชิงนิติวิทยาแต่ยังไม่เพียงพอต่อการสร้างความโปร่งใสเชิงรับรู้ต่อผู้มีส่วนได้ส่วนเสียอาจสะท้อนว่าผู้ตรวจสอบไทยยังไม่ได้ใช้เครื่องมือวิเคราะห์ขั้นสูงอย่างเต็มรูปแบบ ซึ่งไม่สอดคล้องกับงานวิจัยของ Awosika et al. (2024) และ Tomsett et al. (2020) ที่พบว่าการใช้ AI ช่วยเพิ่มความโปร่งใส อาจเพราะบริบทไทยยังอยู่ในช่วงผนวกเทคโนโลยีขั้นสูง อย่างไรก็ตามการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา (FAI) เป็นตัวแปรส่งผ่านที่สำคัญที่สุดของโมเดล ซึ่งหมายความว่ายิ่งองค์กรใช้กระบวนการตรวจสอบเชิงนิติวิทยาอย่างเป็นระบบ ความโปร่งใสในการดำเนินงานยิ่งเพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ เนื่องจากการบัญชีนิติวิทยาช่วยตรวจจับการทุจริต สืบสวนพฤติกรรมผิดปกติ และจัดทำหลักฐานที่สามารถตรวจสอบย้อนกลับได้ อันเป็นกลไกสำคัญในการส่งเสริมธรรมาภิบาลขององค์กร ผลดังกล่าวสอดคล้องกับ Akinbowale et al. (2023) และ Dkhar et al. (2025) ที่ชี้ว่าการบัญชีนิติวิทยาเป็นเครื่องมือเชิงโครงสร้างในการป้องกันและลดความเสี่ยงจากการทุจริตในยุคดิจิทัล และที่สำคัญการบัญชีนิติวิทยาทำหน้าที่เป็นกลไกแปลงข้อมูลดิจิทัล (data-to-accountability mechanism) ซึ่งเปลี่ยนข้อมูลจำนวนมากให้กลายเป็นความโปร่งใสที่ยั่งยืนผ่านกระบวนการวิเคราะห์ที่มีหลักเกณฑ์และมาตรฐานรองรับ มากกว่าการพึ่งพาการตัดสินใจตามดุลยพินิจส่วนบุคคล การลดบทบาทของดุลยพินิจส่วนตัวช่วยลดความลำเอียง (bias) และความคลาดเคลื่อนจากการตีความของผู้ปฏิบัติงาน ซึ่งสอดคล้องกับ Honigsberg (2020) ที่ระบุว่าการบูรณาการการวิเคราะห์ข้อมูลกับกระบวนการตรวจสอบเชิงนิติวิทยาช่วยลดอคติทางพฤติกรรมในการตัดสินใจ และสอดคล้องกับ Gonzalez and Hoffman (2018) ที่พบว่าการตรวจสอบแบบต่อเนื่อง (Continuous Auditing) ช่วยจำกัดโอกาสในการใช้ดุลยพินิจที่อาจนำไปสู่การปกปิดข้อมูล นอกจากนี้ Al-Htaybat and von Alberti-Alhtaybat (2023) ยังยืนยันว่าระบบบัญชีดิจิทัลที่มีโครงสร้างการตรวจสอบย้อนกลับได้ (audit trail) ช่วยเสริมสร้างความรับผิดชอบเชิงหลักฐานมากกว่าการอาศัยการพิจารณาเชิงอัตวิสัย ดังนั้น การบัญชีนิติวิทยาจึงมิได้เป็นเพียงเครื่องมือในการตรวจจับการทุจริต แต่เป็นกลไกสำคัญที่ทำให้ข้อมูลดิจิทัลถูกแปลงเป็นความโปร่งใสอย่างยั่งยืน ผ่านการลดดุลยพินิจส่วนบุคคล การเพิ่มความเป็นมาตรฐานของการวิเคราะห์ และการสร้างหลักฐานที่สามารถอธิบายและตรวจสอบได้ในระยะยาว ซึ่งหมายความว่ายิ่งองค์กรใช้กระบวนการตรวจสอบเชิงนิติวิทยาอย่างจริงจัง ความโปร่งใสยิ่งสูงขึ้นอย่างเป็นระบบเพราะประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา (FAI) ช่วยตรวจจับการทุจริต ช่วยสืบสวนพฤติกรรมผิดปกติ และสร้างหลักฐานที่ตรวจสอบย้อนกลับได้เพื่อส่งเสริมธรรมาภิบาล ซึ่งผลนี้สอดคล้องกับ Dkhar et al. (2025) ที่ชี้ว่าประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา (FAI) คือเครื่องมือสำคัญของการป้องกันทุจริต Akinbowale et al. (2023) ที่เน้นว่า Big Data และประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา (FAI) ยกระดับความโปร่งใสในการดำเนินงานดังนั้นประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยา (FAI) จึงทำหน้าที่เป็น กลไกเชิงสาเหตุที่เชื่อมการบัญชีดิจิทัลเข้ากับความโปร่งใสอย่างสมบูรณ์

สรุปผลการวิจัย

ผลการวิเคราะห์ชี้ให้เห็นว่าการบัญชีดิจิทัลบางมิติของการบัญชีดิจิทัลมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาและส่งผลต่อความโปร่งใสในการดำเนินงาน โดยเฉพาะผ่านกลไกการส่งผ่านของการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาจากการบัญชีดิจิทัลด้านการบูรณาการเทคโนโลยี (TECH) การบัญชีดิจิทัลด้านการเข้าถึงแบบเรียลไทม์ (TM) การบัญชีดิจิทัลด้านการเชื่อมโยงข้อมูล (CON) และการบัญชีดิจิทัล

ด้านศักยภาพการวิเคราะห์ (ANA) ที่ส่งผลกระทบต่อการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาอย่างมีนัยสำคัญ ในขณะที่การประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาเองส่งผลเชิงบวกต่อความโปร่งใสในการดำเนินงานอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งสะท้อนกลไกการส่งผ่านตามที่ตั้งสมมติฐานไว้ ทั้งนี้ภายใต้กรอบ Contingency Theory ผลดังกล่าวยืนยันว่าไม่มีแนวทางเดียวที่เหมาะสมกับทุกองค์กรแต่ประสิทธิภาพของดิจิทัลและการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยานิติวิทยาขึ้นกับการจัดวางให้เหมาะสมกับบริบท เช่น ขนาด โครงสร้าง ระบบควบคุมภายใน และความพร้อมด้านบุคลากรของแต่ละองค์กร ผลการวิจัยโดยรวม สนับสนุนทฤษฎีเชิงสถานการณ์ (Contingency Theory) ที่ระบุว่าความสำเร็จของการใช้เทคโนโลยีดิจิทัลขึ้นอยู่กับปัจจัยเฉพาะขององค์กร เช่น ขนาด ความซับซ้อน และความพร้อมของบุคลากร การบัญชีดิจิทัลจึงไม่ใช่เพียงการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยี แต่เป็นการปรับตัวเชิงกลยุทธ์ที่ต้องสอดคล้องกับบริบทองค์กรเพื่อยกระดับการตรวจสอบนิติวิทยาและความโปร่งใสอย่างยั่งยืน อีกทั้งผลการวิจัยผลเชิงประจักษ์ยืนยันว่าการเชื่อมโยงข้อมูลและการบูรณาการเทคโนโลยีเป็นหัวใจของการตรวจสอบเชิงนิติวิทยา เนื่องจากระบบที่ใช้ ERP, Cloud และ Blockchain ช่วยให้การรวบรวม ติดตาม และตรวจสอบหลักฐานทางการเงินเป็นไปอย่างรวดเร็วและแม่นยำ ซึ่งผลการวิจัยนี้สอดคล้องกับ Mihalciuc (2024) ที่พบว่าการใช้ ERP และ Digital Accounting เพิ่มความโปร่งใสทางการเงินและประสิทธิภาพการตรวจสอบ และ Gambetta et al. (2016) ระบุว่า ERP และ XBRL ช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของกระบวนการตรวจสอบบัญชีผ่าน CAATs รวมทั้ง Gupta (2022) ที่ระบุว่าการบูรณาการ AI และ Big Data ยกระดับการตรวจจับการทุจริตได้อย่างมีนัยสำคัญ นอกจากนี้การที่การบัญชีดิจิทัลด้านความปลอดภัยและความเป็นส่วนตัวและการบัญชีดิจิทัลด้านการเข้าถึงแบบเรียลไทม์มีอิทธิพลโดยตรงต่อความโปร่งใส สะท้อนว่าการปกป้องข้อมูลและความทันเวลาของข้อมูล คือพื้นฐานของธรรมาภิบาลดิจิทัล (Digital Governance) ที่ช่วยสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในองค์กร ซึ่งแสดงให้เห็นว่า Blockchain สามารถสร้าง audit trail ที่ไม่สามารถแก้ไขย้อนหลังได้ จึงช่วยเพิ่มความโปร่งใสและลดความเสี่ยงการทุจริต (Han et al., 2023) หรือกล่าวได้ว่า Blockchain-based audit trails ช่วยเพิ่มความโปร่งใสและมีศักยภาพในการป้องกันการทุจริต (Maryani et al., 2026) ส่วนในมิติของการบัญชีดิจิทัลด้านการเข้าถึงแบบเรียลไทม์ส่งผลไปยังความโปร่งใสในการดำเนินงานพบว่า การเข้าถึงข้อมูลทางการเงินแบบเรียลไทม์ทำให้ผู้บริหารและผู้ตรวจสอบสามารถติดตามธุรกรรม ตรวจสอบความถูกต้อง และตัดสินใจได้อย่างทันเวลา ลดความคลุมเครือของข้อมูล และเพิ่มประสิทธิภาพการกำกับดูแล สอดคล้องกับ Hasanudin (2024) ที่กล่าวว่าการรายงานแบบเรียลไทม์ผ่านระบบ ERP ช่วยให้การเปิดเผยข้อมูลมีความรวดเร็ว โปร่งใส และสามารถตรวจสอบได้ ซึ่งส่งผลกระทบต่อความโปร่งใสในการดำเนินงานขององค์กรซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญต่อการเพิ่มความโปร่งใสในการดำเนินงานขององค์กร ดังนั้นผลการวิจัยนี้จึงเป็นหลักฐานเชิงประจักษ์ที่สนับสนุนว่าความปลอดภัยของข้อมูลและการเข้าถึงข้อมูลแบบเรียลไทม์มีบทบาทโดยตรงต่อการยกระดับความโปร่งใสในการดำเนินงานขององค์กร อย่างไรก็ตามแม้คุณภาพระบบจะเป็นพื้นฐานของประสิทธิภาพการทำงาน แต่การเพิ่มความโปร่งใสต้องพึ่งคุณภาพข้อมูลและกระบวนการตรวจสอบมากกว่า ผลนี้สอดคล้องกับ Al-Htaybat and von Alberti-Alhtaybat (2023) ที่เน้นว่าความโปร่งใสเกิดจากการมีระบบที่ดีและต้องมีโครงสร้างข้อมูลที่ปลอดภัย ตรวจสอบย้อนกลับได้ และรายงานอย่างเป็นระบบ

ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย

ข้อเสนอแนะเชิงทฤษฎี (Theoretical Contributions)

งานศึกษานี้สนับสนุนและต่อยอดทฤษฎีเชิงสถานการณ์ (Contingency Theory) ใน 3 ประเด็นหลัก กล่าวคือ 1) ขยายขอบเขตของ Contingency Theory จากเดิมที่อธิบายความสอดคล้องระหว่างโครงสร้างองค์กรกับสภาพแวดล้อม ไปสู่การอธิบายความสอดคล้องระหว่างเทคโนโลยีดิจิทัล (Digital Accounting

Dimensions) กับกลไกการตรวจสอบเชิงนิติวิทยา (Forensic Accounting Implementation) โดยแสดงให้เห็นเชิงประจักษ์ว่ามิติของเทคโนโลยีแต่ละด้าน (เช่น Data Connectivity, Real-time Access, Analytics Capability) ส่งผลแตกต่างกันตามบริบทองค์กรจึงเป็นการเพิ่มมิติด้าน Digital-Forensic Alignment เข้าไปในกรอบทฤษฎีเดิม ประเด็นที่ 2) พัฒนาแนวคิดเชิงบูรณาการระหว่างทฤษฎีระบบสารสนเทศทางบัญชี (Accounting Information Systems Theory) กับแนวคิดการตรวจสอบนิติวิทยา โดยเสนอกรอบเชิงแนวคิดใหม่ในลักษณะ Digital Forensic Accounting Framework ที่อธิบายบทบาทของ AI, Big Data และ Blockchain ไม่ใช่เพียงเครื่องมือเทคโนโลยีแต่เป็นโครงสร้างเชิงกลไก (mechanism-based explanation) ที่เชื่อมเทคโนโลยีกับการควบคุม ความเสี่ยง และการตรวจจับทุจริตอย่างเป็นระบบ และประเด็นที่ 3) เพิ่มมิติความโปร่งใสเชิงดิจิทัล (Digital Transparency Dimension) เข้าไปในฐานแนวคิดธรรมาภิบาล โดยชี้ให้เห็นว่าเทคโนโลยีดิจิทัลได้ส่งผลเฉพาะต่อประสิทธิภาพเชิงปฏิบัติการ แต่ส่งผลผ่านกลไกการบัญชีนิติวิทยาไปยังความเชื่อมั่น จริยธรรม และการเปิดเผยข้อมูลของผู้มีส่วนได้เสีย ซึ่งเป็นการยกระดับกรอบทฤษฎีความโปร่งใสให้ครอบคลุมบริบท Digital Governance อย่างชัดเจน ดังนั้นงานวิจัยนี้จึงมีทดสอบทฤษฎีเดิมและขยายขอบเขต อธิบายกลไก และเพิ่มมิติใหม่ ให้กับทฤษฎีเชิงสถานการณ์ (Contingency Theory) และทฤษฎีด้านระบบสารสนเทศทางบัญชีในบริบทการตรวจสอบเชิงนิติวิทยายุคดิจิทัลอย่างเป็นรูปธรรม

ข้อเสนอแนะเชิงปฏิบัติ (Practical Implications)

สำหรับองค์กรภาคธุรกิจควรพิจารณาการบูรณาการเทคโนโลยีสารสนเทศในกระบวนการบัญชีด้วยการนำเทคโนโลยีดิจิทัล (ERP, Blockchain, AI) มาใช้ในระบบบัญชี เพื่อเพิ่มความถูกต้อง ความรวดเร็ว และลดความเสี่ยงในการทุจริต และดำเนินการฝึกอบรมบุคลากรด้านบัญชีและตรวจสอบให้เข้าใจหลักการของการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาและสามารถใช้เครื่องมือดิจิทัลได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงส่งเสริมการสร้างระบบควบคุมภายในอัจฉริยะ (Smart Internal Control) ที่ใช้ข้อมูลเรียลไทม์และการแจ้งเตือนอัตโนมัติเมื่อพบความผิดปกติ ในส่วนของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติวิทยาควรพัฒนาทักษะการใช้เครื่องมือดิจิทัล เช่น โปรแกรมวิเคราะห์ข้อมูล (Data Analytics) ระบบ Blockchain Explorer และระบบตรวจสอบอัตโนมัติ และที่สำคัญควรยึดหลักจริยธรรมวิชาชีพและความเป็นกลางด้วยการพัฒนากระบวนการบัญชีนิติวิทยาอย่างเป็นระบบในการใช้เทคโนโลยีเพื่อการสืบสวนทางการเงิน หากเป็นสำหรับหน่วยงานกำกับดูแล (เช่น สภาวิชาชีพบัญชี หรือสำนักงาน ก.ล.ต.) ควรกำหนด มาตรฐานหรือแนวทาง (Guidelines) เกี่ยวกับการใช้เทคโนโลยีดิจิทัลในงานตรวจสอบทางการเงินและสนับสนุนการสร้าง ศูนย์กลางข้อมูลดิจิทัล (Digital Audit Hub) เพื่อเชื่อมโยงข้อมูลการตรวจสอบระหว่างองค์กร เพิ่มความโปร่งใสของภาคธุรกิจโดยรวม

องค์ความรู้ใหม่ที่ได้จากงานวิจัย

องค์ความรู้ใหม่จากงานวิจัยนี้ตั้งอยู่บนข้อค้นพบสำคัญว่าเทคโนโลยีดิจิทัลได้สร้างความโปร่งใสให้แก่องค์กรโดยตรง หากแต่ทำหน้าที่เป็นตัวเร่งเชิงกลไกที่ยกระดับคุณภาพของการบัญชีนิติวิทยาและส่งผ่านไปสู่ความโปร่งใสและความน่าเชื่อถือให้องค์กร มุมมองนี้จึงมีความแตกต่างจากกรอบคิดทางบัญชีจากการอธิบายเพียงความสัมพันธ์ของตัวแปรไปสู่การอธิบายกระบวนการที่ก่อให้เกิดผลลัพธ์อย่างเป็นเหตุเป็นผลภายใต้กรอบใหม่นี้ งานวิจัยได้ยกระดับทฤษฎีเชิงสถานการณ์ด้วยแนวคิด Digital-Forensic Contingency Fit โดยชี้ให้เห็นว่าประสิทธิภาพของการตรวจสอบขึ้นอยู่กับโครงสร้างองค์กรและระดับความสอดคล้องระหว่างศักยภาพของเทคโนโลยีกับการประยุกต์ใช้การบัญชีนิติวิทยาอย่างเหมาะสม ขณะเดียวกันยังได้พัฒนาแนวคิด Digital Forensic Accounting Mechanism ซึ่งอธิบายว่า AI, Big Data และ Blockchain เป็นกลไกควบคุมที่ฝังอยู่ในระบบและทำให้การตรวจจับความเสี่ยงและทุจริตมีลักษณะเชิงรุกและต่อเนื่อง นอกจากนี้ข้อค้นพบจากงานวิจัยยังเสนอแนวคิด Digital Transparency Transmission เพื่ออธิบายเส้นทางอิทธิพลจากเทคโนโลยี

ไปสู่ธรรมาภิบาล โดยยืนยันว่าความโปร่งใสเกิดจากการยกระดับคุณภาพของการตรวจสอบ มิใช่ผลลัพธ์โดยตรงของการใช้เทคโนโลยีเพียงลำพัง จึงกล่าวได้ว่าองค์ความรู้ใหม่ที่น่าสนใจผ่านการสร้างกรอบทฤษฎีใหม่จากงานวิจัยนี้ถือเป็นการเชื่อมโยงเทคโนโลยี กลไกการตรวจสอบ และธรรมาภิบาลเข้าไว้ในระบบเดียวกัน ทำให้ทฤษฎีทางบัญชีสามารถอธิบายบทบาทของเทคโนโลยีในฐานะตัวขับเคลื่อนความน่าเชื่อถือขององค์กรได้อย่างเป็นรูปธรรมอย่างชัดเจนและมีนัยสำคัญเชิงทฤษฎีระดับสูง

ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยในอนาคต

ควรศึกษาบทบาทของ AI Ethics, Cybersecurity Readiness หรือ ความเชื่อมั่นในระบบดิจิทัล (Digital Trust) ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการยอมรับและความน่าเชื่อถือของระบบสารสนเทศทางบัญชี โดยเฉพาะในบริบทที่องค์กรใช้เทคโนโลยี เช่น Blockchain, Cloud Accounting และระบบข้อมูลแบบเรียลไทม์ ในการเสริมสร้างความโปร่งใสขององค์กรและเพิ่มตัวแปรวัฒนธรรมองค์กรดิจิทัลหรือ Digital Governance เพื่ออธิบายความแตกต่างของการนำเทคโนโลยีมาใช้ในแต่ละองค์กรในบริบทไทย รวมถึงการกำกับดูแลดิจิทัล (Digital Governance) ซึ่งเป็นกลไกสำคัญในการกำหนดมาตรฐาน การควบคุม และการกำกับดูแลการใช้เทคโนโลยีดิจิทัลในองค์กร โดยเฉพาะในบริบทของระบบบัญชีดิจิทัลและการตรวจสอบทางการเงิน การศึกษาประเด็นดังกล่าวอาจช่วยอธิบายว่าปัจจัยด้านโครงสร้างการกำกับดูแล นโยบายข้อมูล และกรอบการกำกับดูแลเทคโนโลยี มีบทบาทอย่างไรในการเสริมสร้างประสิทธิภาพของการบัญชีนิติวิทยาและการควบคุมภายในขององค์กร นอกจากนี้ การศึกษาความสัมพันธ์ระหว่าง Digital Governance กับ Operational Transparency อาจช่วยอธิบายกลไกเชิงสถาบันที่สนับสนุนการสร้างธรรมาภิบาลในองค์กรดิจิทัล

เอกสารอ้างอิง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2568). รายชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาต/มาตรฐานการบัญชี.

<https://www.tfac.or.th>

Afroogh, S., Akbari, A., Malone, E., Kargar, M., & Alambeigi, H. (2024). Trust in AI: Progress, challenges, and future directions. *Humanities and Social Sciences Communications*, **11**, 1568. <https://doi.org/10.1057/s41599-024-04044-8>

Akinbowale, O. E., Mashigo, P., & Zerihun, M. F. (2023). The integration of forensic accounting and big data technology frameworks for internal fraud mitigation in the banking industry. *Cogent Business and Management*, **10**(1), 2163560. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2163560>

Al-Htaybat, K., & von Alberti-Alhtaybat, L. (2017). Big Data and corporate reporting: Impacts and paradoxes. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, **30**(4), 850–873. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2015-2139>

Alles, M. G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2008). Putting continuous auditing theory into practice: Lessons from two pilot implementations. *Journal of Information Systems*, **22**(2), 195–214. <https://doi.org/10.2308/jis.2008.22.2.195>

Alsharari, N. M. (2023). Digital accounting systems and information technology in the public sector. *Journal of Systems and Information Technology*, **25**(1), 53–72. <https://doi.org/10.1108/JSIT-09-2021-0190>

- Anghel, G., & Poenaru, C. E. (2023). Forensic accounting, a tool for detecting and preventing the economic fraud. **Valahian Journal of Economic Studies**, 14(2), 87-100.
<https://doi.org/10.2478/vjes-2023-0018>
- Appelbaum, D., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2017a). Big Data and analytics in the modern audit engagement: Research needs. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 36(4), 1–27. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51684>
- Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M., & Yan, Z. (2017b). Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting. **International Journal of Accounting Information Systems**, 25, 29–44. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.03.003>
- Appelbaum, D., Showalter, D. S., Sun, T., & Vasarhelyi, M. A. (2021). A framework for auditor data literacy: A normative position. **Accounting Horizons**, 35(2), 5-25.
<https://doi.org/10.2308/HORIZONS-19-127>
- Awosika, T., Shukla, R. M., & Pranggono, B. (2024). Transparency and privacy: The role of explainable AI and federated learning in financial fraud detection. **IEEE Access**, 12, 64551-64560. <https://doi.org/10.1109/ACCESS.2024.3394528>
- Awwad, A., & Abdelsattar, A. (2025). Digital Evidence in Forensic Accounting- A study in Saudi Legislation. **Cogent Social Sciences**, 11(1). <https://doi.org/10.1080/23311886.2025.2522958>
- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. **Psychometrika**, 16(3), 297–334. <https://doi.org/10.1007/BF02310555>
- Dang, L. A. (2024). Impact of Enterprise Resource Planning System on the Quality of Accounting Information at Enterprises in Vietnam. **Archives of Business Research**, 12(6), 45–54. <https://doi.org/10.14738/abr.126.17173>
- Davis, F. D. (1989). Perceived usefulness, perceived ease of use, and user acceptance of information technology. **MIS Quarterly**, 13(3), 319–340. <https://doi.org/10.2307/249008>
- Demirkan, S., Demirkan, I., & McKee, A. (2020). Blockchain technology in the future of business cyber security and accounting. **Journal of Management Analytics**, 7(2), 189–208. <https://doi.org/10.1080/23270012.2020.1731721>
- DiGabriele, J. A., & Huber, W. D. (2015). Topics and methods in forensic accounting research. **Accounting Research Journal**, 28(1), 98–114. <https://doi.org/10.1108/ARJ-08-2014-0071>
- Dkhar, W., Lyngdoh, B. F., & Kumar, P. (2025). Forensic accounting: A strategy for preventing and detecting financial fraud in the digital era. **International Journal of Accounting and Economics Studies**, 12(2), 282–291. <https://doi.org/10.14419/z7g9we35>
- Faccia, A., & Petratos, P. (2024). Big data applications in accounting information systems. In **Proceedings of the International Conference on Big Data Computing** (pp.1-7). Association for Computing Machinery. <https://doi.org/10.1145/3695220.3695223>
- Fiedler, F. E. (1967). **A theory of leadership effectiveness**. McGraw-Hill.
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. **Journal of Marketing Research**, 18(1), 39–50.
<https://doi.org/10.2307/3151312>

- Gambetta, N., García-Benau, M. A., & Zorio-Grima, A. (2016). Data analytics in banks' audit: The case of loan loss provisions in Uruguay. **Journal of Business Research**, 69(11), 4793-4797. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2016.04.032>
- Garba, A. (2024). Impact of Forensic Accounting on Fraud Detection in Nigerian Deposit Money Banks. **Journal of Advance Research in Business, Management and Accounting**, 10(2), 16-30. <https://doi.org/10.61841/pm035a38>
- Gonzalez, G. C., & Hoffman, V. B. (2018). Continuous auditing's effectiveness as a fraud deterrent. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 37(2), 225-247. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51828>
- Gupta, P. K. (2022). Forensic accounting: A game changing approach for holistic corporate sector development in India. **Management Journal for Advanced Research**, 2(6), 39-45. <https://doi.org/10.54741/mjar.2.6.7>
- Gupta, R. Y., Mudigonda, S. S., Baruah, P. K., & Kandala, P. K. (2021). Markov model with machine learning integration for fraud detection in health insurance. **arXiv**. <https://arxiv.org/abs/2102.10978>
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2020). **Multivariate data analysis** (8th ed.). Cengage Learning.
- Han, H., Shiwakoti, R., Jarvis, R., Mordi, C., & Botchie, D. (2023). Accounting and auditing with blockchain technology and artificial intelligence: A literature review. **International Journal of Accounting Information Systems**, 48, 100598. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2022.100598>
- Hasanudin, H. (2024). Optimizing the implementation of enterprise resource planning (ERP) in company financial management. **Jurnal Ekonomi, Akuntansi Dan Manajemen Indonesia**, 2(2), 104-114. <https://doi.org/10.58471/jeami.v2i02.555>
- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. **Journal of Accounting and Economics**, 31(1-3), 405-440. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00018-0](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00018-0)
- Hernandez Aros, L., Bustamante Molano, L. X., Gutierrez-Portela, F., Moreno Hernandez, J. J., & Rodríguez Barrero, M. S. (2024). Financial fraud detection through the application of machine learning techniques: a literature review. **Humanities and Social Sciences Communications**, 11, 1130. <https://doi.org/10.1057/s41599-024-03606-0>
- Honigsberg, C. (2020). Forensic accounting. **Annual Review of Law and Social Science**, 16, 147-164. <https://doi.org/10.1146/annurev-lawsocsci-020320-022159>
- Ismail, N. A., & King, M. (2006). The alignment of accounting and information systems in SMEs in Malaysia. **Journal of Global Information Technology Management**, 9(3), 24-42. <https://doi.org/10.1080/1097198X.2006.10856425>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, 3(4), 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)

- Justin, M., Abel, M., & Ferdinand, K. (2023). The Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) on the Internal Controls System in Zimbabwean Organizations. **International Journal of Research and Innovation in Social Science**, 7(8), 1504–1518. <https://dx.doi.org/10.47772/IJRISS.2023.7915>
- Kersten, C. C., Kerber, J. M. C., Silva, J. S., Bouzon, M., & Campos, L. M. S. (2024). Traceability in the agri-food supply chain: A new perspective under the Circular Economy approach. **Production**, 34, e20240009. <https://doi.org/10.1590/0103-6513.20240009>
- Kim, H.-W., & Laskowski, M. (2018). Toward an ontology-driven blockchain design for supply-chain provenance. **Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management**, 25(1), 18–27. <https://doi.org/10.1002/isaf.1424>
- Kline, R. B. (2016). **Principles and practice of structural equation modeling** (4th ed.). Guilford Press.
- Kumar, V., Leone, R. P., Aaker, D. A., & Day, G. S. (2018). **Marketing research** (13th ed.). John Wiley & Sons.
- Lei, M., Xu, L., Liu, T., Liu, S., & Sun, C. (2022). Integration of Privacy Protection and Blockchain-Based Food Safety Traceability: Potential and Challenges. **Foods**, 11(15), 2262. <https://doi.org/10.3390/foods11152262>
- Maryani, N., Muchlish, M., Mulyadi, R., & Solehah, N. (2026). Blockchain-based audit trails: Improving transparency and fraud detection in digital accounting systems. **International Journal of Advanced Computer Science and Applications**, 17(1). <https://doi.org/10.14569/IJACSA.2026.0170162>
- Miaoquan, X., Wei Yu, K., Xuwen, L., Yi, W., Jun, Y., & Loang, O. K. (2023). The impact of digital transformation on financial reporting and analysis in the accounting industry. **International Journal of Accounting, Finance and Business**, 8(50), 324–336.
- Mihalciuc, C. C. (2024). The accounting and audit profession in the age of emerging technologies: Descriptive analysis. **European Journal of Accounting, Finance and Business**, 12(1), 116-126. <https://doi.org/10.4316/EJAFB.2024.12116>
- Moyes, G. D., & Baker, C. R. (2021). The impact of forensic accounting on fraud detection and prevention. **Journal of Forensic and Investigative Accounting**, 13(2), 45–68.
- Nunnally, J. C. (1978). **Psychometric theory** (2nd ed.). McGraw-Hill.
- Ojo, O. A., & Oni, E. A. (2021). Forensic accounting practices and fraud prevention in Nigerian deposit money banks. **Journal of Financial Crime**, 29(4), 401–418.
- Ozili, P. K. (2025). Forensic accounting research around the world. **Journal of Financial Reporting and Accounting**, 23(1), 128–153. <https://doi.org/10.1108/JFRA-02-2023-0106>
- Preacher, K. J., & Hayes, A. F. (2008). Asymptotic and resampling strategies for assessing and comparing indirect effects in multiple mediator models. **Behavior Research Methods**, 40(3), 879–891. <https://doi.org/10.3758/BRM.40.3.879>
- Rovinelli, R. J., & Hambleton, R. K. (1977). On the use of content specialists in the assessment of criterion-referenced test item validity. **Tijdschrift voor Onderwijs Research**, 2(2), 49–60.

- Shaban-Nejad, A., Michalowski, M., Brownstein, J. S., & Buckeridge, D. L. (2021). Guest Editorial Explainable AI: Towards Fairness, Accountability, Transparency and Trust in Healthcare. **IEEE Journal of Biomedical and Health Informatics**, **25**(7), 2374-2375. <https://doi.org/10.1109/JBHI.2021.3088832>
- Tomsett, R., Braines, D., Harborne, D., Preece, A., & Chakraborty, S. (2018). Interpretable to whom? A role-based model for analyzing interpretable machine learning systems. **arXiv**. <https://doi.org/10.48550/arXiv.1806.07552>
- Venkatesh, V., & Davis, F. D. (2000). A theoretical extension of the Technology Acceptance Model: Four longitudinal field studies. **Management Science**, **46**(2), 169-332. <https://doi.org/10.1287/mnsc.46.2.186.11926>
- Wahyudi, R., Martini, R., Ramadhana, R. N., Sari, K. R., & Amri, D. (2024). Internal controls, investigative audits, and forensic accounting can help prevent fraud. In **Proceedings of the 7th FIRST 2023 International Conference on Global Innovations (FIRST-T3 2023)** (pp. 48–52). Atlantis Press. https://doi.org/10.2991/978-2-38476-220-0_6
- Wells, J. T. (2017). **Corporate fraud handbook: Prevention and detection** (5th ed.). John Wiley & Sons.
- Yamane, T. (1967). **Statistics: An introductory analysis** (2nd ed.). Harper and Row.
- Yarmoliuk, O., Abramov, A., Mulyk, T., Smirnova, N., & Ponomarova, N. (2024). Digital technologies in accounting and reporting: benefits, limitations, and possible risks. **Amazonia Investiga**, **13**(74), 323-333. <https://doi.org/10.34069/AI/2024.74.02.27>