คุณค่าของนิติวิทยาศาสตร์ในทรรศนะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่รายงานต่อสภาวิชาชีพบัญชี

VALUE OF FORENSIC ACCOUNTING IN THE VIEW OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT REPORTING TO FEDERATION OF ACCOUNTING PROFESSIONS

Received: November 28, 2019
Revised: January 27, 2020
Accepted: January 30, 2020

ศจีรัตน์ เมธีสุวภาพ*
Sajeerat Metheesuwapab*

* อาจารย์ประจำหลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยสยาม
* Lecturer, Master of Business Administration Program, Siam University
* Email: sajeerat837@hotmail.com

บทคัดย่อ

วัตถุประสงค์ของการวิจัยครั้งนี้คือ 1) ศึกษาแนวความคิดเกี่ยวกับวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ที่มีคุณค่าในทรรศนะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 2) ศึกษาการสืบสวนสอบสวนในวิชาบัญชีนิติวิทยาศาสตร์กับวิชาชีพสอบบัญชีและปัญหาการทุจริตภายในองค์การ และ 3) ศึกษาความเป็นไปได้ของวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในประเทศไทย งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงปริมาณโดยใช้แบบสอบถาม ซึ่งมีกลุ่มตัวอย่างเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยจำนวน 200 คน ผลการวิจัยพบว่า 1. สำหรับการศึกษาแนวความคิดเกี่ยวกับวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ที่มีคุณค่าในทรรศนะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พบว่า การนำวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มาช่วยงานการตรวจสอบการทุจริต มีมากที่สุด รองลงมา คือ การมุ่งเน้นการสืบสวนความไม่ชอบมาพากลทางการเงิน 2. สำหรับวิธีการสืบสวนสอบสวนปัญหาการทุจริตภายในองค์การ พบว่า ผู้สอบบัญชีใช้วิธีการวิเคราะห์ความเสี่ยงที่เกี่ยวกับการทุจริตทางการเงิน เป็นจำนวนมากที่สุด รองลงมาคือ ตรวจสอบพฤติกรรมที่ผิดปกติ และ ตรวจสอบจากเอกสารหลักฐาน 3. สำหรับการศึกษาความเป็นไปได้ของวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีเห็นว่าต้องใช้เวลาระยะหนึ่ง เป็นจำนวนมากที่สุด รองลงมาคือ เห็นว่าเป็นไปได้แน่นอนที่จะมีวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในประเทศไทย

คำสำคัญ: การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์

Abstract

The objectives of this research were to 1) study the value of Forensic Accounting concepts in the view of Certified Public Accountants 2) study investigations in Forensic Accounting with auditing professions and frauds within organizations, and 3) study the feasibility of Forensic Accountant professions in Thailand. This research was a quantitative research using a questionnaire that sample group was 200 Certified Public Accountants. The research found that 1. For studying the value of Forensic Accounting concepts in the view of certified public accountants, Forensic Accounting is most used for fraud auditing, followed by investigating financial irregularities. 2. For fraud investigations within organizations, auditors most used the analysis of the risks associated with financial fraud, followed by audit of an abnormal behavior, then by examine evidences through documents 3. According to a feasibility study of the Forensic Accountant profession in Thailand, it is found that most of auditors have opinion that it will take a while, followed by seeing that it has absolutely feasible for having Forensic Accountant professions in Thailand.

Keywords: Forensic Accounting

ความสำคัญของปัญหาการวิจัย

จากข่าวของสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) กล่าวว่า ก.ล.ต. ได้สั่งลงโทษทางแพ่งกับอดีตผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสังกัด บริษัท อีวาย จำกัด จำนวน 3 ราย ฐานใช้ข้อมูลในบริษัทจดทะเบียนไปหาประโยชน์ในเรื่องหุ้นรวม 12 บริษัทนั้น สรุปรายละเอียดการกระทำความผิดได้ดังนี้

1. ระหว่างวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2558 ถึงวันที่ 29 กรกฎาคม 2559 ผู้กระทำผิดคนที่ 1 ซึ่งเป็นผู้ช่วยผู้สอบบัญชีระดับผู้จัดการ ได้อาศัยข้อมูลภายในเกี่ยวกับผลการดำเนินงานงวดไตรมาส 4 ปี 2557 - ไตรมาส 2 ปี 2559 ของบริษัทจดทะเบียนที่เป็นลูกค้าของบริษัท อีวาย จำกัด จำนวน 5 บริษัท เข้าซื้อหลักทรัพย์ของบริษัทดังกล่าวในช่วงที่ร่างงบการเงินถูกบันทึกเข้าระบบ และขายหลักทรัพย์ดังกล่าวทั้งหมดภายหลังจากที่บริษัทดังกล่าวได้เปิดเผยงบการเงินผ่านตลาดหลักทรัพย์ อันเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 241 มีระวางโทษตามมาตรา 296 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะกระทำความผิด (พระราชบัญญัติหลักทรัพย์ก่อนแก้ไขโดยฉบับที่ 5) ซึ่งยังคงเป็นความผิดตามมาตรา 242 และมีบทกำหนดโทษตามมาตรา 296 และมาตรา 296/2 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ที่แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2559 (พระราชบัญญัติหลักทรัพย์ที่แก้ไขโดยฉบับที่ 5) จำนวน 5 กระทง

2. ระหว่างวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2560 ถึงวันที่ 10 พฤศจิกายน 2560 ผู้กระทำผิดคนที่ 1 และผู้กระทำผิดคนที่ 2 ได้รู้หรือครอบครองข้อมูลภายในเกี่ยวกับผลการดำเนินงานงวดไตรมาส 4 ปี 2559 - ไตรมาส 3 ปี 2560 ของบริษัทจดทะเบียนที่เป็นลูกค้าของบริษัท อีวาย จำกัด จำนวน 7 บริษัท จากการที่ผู้กระทำผิดคนที่ 1 มีสิทธิเข้าดูร่างงบการเงินในระบบ และจากการได้รับการเปิดเผยข้อมูลภายในจากผู้กระทำผิดคนที่ 2 ซึ่งเป็นผู้ช่วยผู้สอบบัญชีระดับผู้จัดการอาวุโสของอีกสายงานหนึ่ง โดยผู้กระทำผิดคนที่ 1 และผู้กระทำผิดคนที่ 2 ได้ร่วมกันซื้อหลักทรัพย์และเข้าผูกพันในสัญญาซื้อขายล่วงหน้าที่อ้างอิงราคาหลักทรัพย์ของบริษัทดังกล่าวในช่วงที่ร่างงบการเงินถูกบันทึกเข้าระบบ และขายหลักทรัพย์และปิดสถานะสัญญาซื้อขายล่วงหน้าดังกล่าวทั้งหมดภายหลังจากที่บริษัทดังกล่าวได้เปิดเผยงบการเงินผ่านตลาดหลักทรัพย์ อันเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 242(1) และมีบทกำหนดโทษตามมาตรา 296 และมาตรา 296/2 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ที่แก้ไขโดยฉบับที่ 5 จำนวน 7 กระทง

3. ระหว่างวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2560 ถึงวันที่ 12 กรกฎาคม 2560 ผู้กระทำผิดคนที่ 2 ได้รู้หรือครอบครองข้อมูลภายในเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของบริษัทที่สายงานของผู้กระทำผิดคนที่ 2 รับผิดชอบในการตรวจสอบและสอบทาน ซึ่งผู้กระทำผิดคนที่ 2 มีสิทธิดูร่างงบการเงินของบริษัทดังกล่าวในระบบ และได้เปิดเผยข้อมูลภายในดังกล่าวจำนวน 3 บริษัท ให้แก่ผู้กระทำผิดคนที่ 2 โดยรู้หรือควรรู้ว่าบุคคลดังกล่าวจะนำข้อมูลนั้นไปใช้ประโยชน์ในการซื้อขายหลักทรัพย์หรือเข้าผูกพันตามสัญญาซื้อขายล่วงหน้า อันเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 242(2) และมีบทกำหนดโทษตามมาตรา 296 และมาตรา 296/2 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ที่แก้ไขโดยฉบับที่ 5 จำนวน 3 กระทง

จากเหตุการณ์ข้างต้น ก.ล.ต. ได้ใช้วิธีการสืบสวนสอบสวน วิเคราะห์เปรียบเทียบ และเทคนิคการสัมภาษณ์ ตลอดจนวิเคราะห์ตัวเลข เพื่อหาสิ่งผิดปกติ ซึ่งเป็นเทคนิควิธีการทางวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ทั้งสิ้น

การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ นับว่าเป็นเรื่องใหม่สำหรับผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ในภาษาอังกฤษใช้คำว่า Forensic Accounting ในประเทศไทยยังไม่มีการกำหนดชื่ออย่างเป็นทางการ บางตำราใช้ชื่อภาษาไทยว่า วิชานิติวิทยา และ บางตำราใช้ชื่อภาษาไทยว่า การบัญชีนิติวิทยา หรือ การบัญชีสืบสวน ฯลฯ แต่ปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชีได้ใช้ชื่อว่า การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ ในบทความนี้จึงใช้คำว่าการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ อันที่จริงนักบัญชีจะคุ้นเคยกับเรื่องการตรวจสอบการทุจริต (Fraud Auditing) ซึ่งถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ โดยมุ่งค้นหาและป้องกันการทุจริต รวมทั้งจัดเตรียมและศึกษาเอกสารต่างๆ ที่เป็นแนวทางของการทุจริต แต่การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มีความหมายกว้างขวางกว่าการตรวจสอบการทุจริตเนื่องจากต้องใช้ทักษะและความรู้พิเศษด้านการสอบสวน ทักษะด้านการวิเคราะห์

เปรียบเทียบที่เชี่ยวชาญ การเข้าใจระบบกฎหมาย รวมทั้งทักษะด้านการสื่อสารและสารสนเทศ เพื่อทำหน้าที่เป็นพยานในศาล เป็นต้น ดังนั้นหาก นักบัญชีมีความรู้ ความเชี่ยวชาญในสาขาวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์เป็นอย่างดี ก็ยิ่งจะเป็นประโยชน์ต่อวงการวิชาชีพบัญชี มีคุณค่าอย่างสูงต่องานบริการที่นักบัญชีมีออาชีพจะให้สังคมและประชาติโดยรวม

การวิจัยเรื่องการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ของผู้วิจัยจะเป็นการกระตุ้นให้นักบัญชีมีความสนใจ และเห็นคุณค่าของวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ รวมทั้งทำให้ได้พัฒนาทักษะความเชี่ยวชาญด้านการสอบสวนสืบสวน ตลอดจนสร้างงานจากวิชาชีพการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ ซึ่งจะเป็นอาชีพใหม่ที่มีคุณค่าต่อนักบัญชีในอนาคต

จากการสัมภาษณ์ พบว่า วิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ยังไม่ได้เปิดสอนในหลายสถาบัน แม้ว่ามหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์และมหาวิทยาลัยเชียงใหม่จะเริ่มเปิดสอนวิชาดังกล่าวในระดับปริญญาตรีก็ตาม แต่ก็ถือว่าเพิ่งจะเปิดสอนในระยะแรกๆ เท่านั้น สำหรับคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเอกชนหลายแห่งก็ยังมิได้มีการจัดสอนในวิชาดังกล่าวทั้งในระดับปริญญาตรีและปริญญาโท ทั้งๆ ที่น่าจะได้พิจารณาจัดเข้าเป็นหลักสูตรทั้งในระดับปริญญาตรีและปริญญาโท เนื่องจากในระยะที่ผ่านมาได้มีการทุจริตทั้งทางด้านการเงินและการทุจริตทางด้านคอมพิวเตอร์ การทุจริตย่อมก่อให้เกิดความเสียหายจำนวนมหาศาลต่อธุรกิจ ดังนั้น หากมีการเปิดสอนในวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ย่อมจะเป็นประโยชน์อย่างมากต่อวิชาชีพการบัญชีในประเทศไทย รวมทั้งเป็นการสร้างบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถในด้านวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์แก่ประเทศชาติโดยรวม

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. ศึกษาแนวความคิดเกี่ยวกับวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ ที่มีคุณค่าในทรรศนะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
2. ศึกษาการสืบสวนสอบสวนในวิชาบัญชีนิติวิทยาศาสตร์กับวิชาชีพสอบบัญชีและปัญหาการทุจริตภายในองค์การ
3. ศึกษาความเป็นไปได้ของวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในประเทศไทย

กรอบแนวคิดที่ใช้ในการวิจัย

คำว่า คุณค่า ภาษาอังกฤษใช้คำว่า Value ตามความหมายจากพจนานุกรมราชบัณฑิตยสถาน หมายถึง สิ่งที่มีประโยชน์หรือมีมูลค่าสูง นักวิชาการมักเปรียบเทียบคำว่าคุณค่ากับคุณค่าของสิ่งของหรือตราสินค้า เช่น ดร.จินต์จุฑา อิสริยภัทร์ได้กล่าวไว้ว่า "คุณค่าตราสินค้า" หมายถึง ความนิยมในสินค้าในช่วงเวลามากกว่า 10 ปีที่ผ่านมา และนิยมใช้โมเดลของ David Aaker ซึ่งเป็นนักวิจัยตราสินค้าที่มีชื่อเสียงทางการตลาดเป็นต้นแบบ อย่างไรก็ตาม สำหรับบทความนี้ คำว่าคุณค่าของนิติวิทยาศาสตร์ หมายถึง คุณค่าของการใช้นิติวิทยาศาสตร์เพื่อประโยชน์ในการวางแผนและใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบการทุจริต นอกจากนี้ การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ยังเป็นเครื่องมือของการสอบทานข้อมูลที่ใช้วางแผนกลยุทธ์ การจัดทำงบประมาณ และอาศัยทักษะด้านการตรวจสอบ รวมทั้งพื้นฐานความรู้เกี่ยวกับธุรกิจและวิจารณญานในการสังเกต ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อคลี่คลายและแก้ไขปัญหาคดีความและข้อพิพาทต่างๆ ที่เกิดขึ้น (สมชาย ศุภธาดา, 2562)

วรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง

ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555) ได้กล่าวถึงลักษณะของการทุจริตไว้ว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินสามารถเกิดขึ้นได้จากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งการจำแนกระหว่างการทุจริตและข้อผิดพลาดนั้น สามารถพิจารณาได้จากพื้นฐานของการกระทำที่ส่งผลต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินว่าเป็นการกระทำโดยเจตนาหรือไม่ และได้กล่าวถึงความรับผิดชอบในการป้องกันและการตรวจจับการทุจริตไว้ว่า ความรับผิดชอบหลักในการป้องกันและตรวจจับการทุจริตเป็นหน้าที่ที่สำคัญของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ สิ่งสำคัญอย่างยิ่ง คือ ผู้บริหารภายใต้การติดตามดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องให้ความสำคัญอย่างมากในการป้องกันการทุจริตซึ่งจะช่วยลดโอกาสที่จะเกิดการทุจริตและช่วยยับยั้งการทำทุจริตโดยจะส่งผลให้บุคลากรไม่กล้ากระทำการทุจริตเนื่องจากมีความเป็นไปได้ที่จะถูกตรวจพบและถูกลงโทษ พรรณนิภา รอดวรรณะ (2556) ได้กล่าวถึงการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์กับการทุจริตในองค์กรไว้ว่า การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์เป็นศาสตร์ที่มีหลักเกณฑ์ทางการบัญชีเพื่อชี้แจงความผิดอันมีผลมาจากสิ่งที่เกิดขึ้นหรือคาดว่าจะเกิดขึ้นจากการโต้แย้งหรือข้อพิพาททางกฎหมาย การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มีความเหมาะสมที่จะใช้ในชั้นศาลทางกฎหมาย และเป็นหลักเกณฑ์ วิธีการ ในการหาเอกสารหลักฐานที่มีผลมาจากคดีความหรือข้อสงสัยที่จะเป็นคดีความทางกฎหมายทางการฉ้อฉล หรือการทุจริตทางการเงิน นอกจากนี้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 เรื่อง การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2556) ได้กล่าวถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงไว้ว่า ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าความเสี่ยงที่ระบุได้ใดที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญในการใช้ดุลยพินิจนี้ผู้สอบบัญชีต้องไม่รวมผลกระทบจากการควบคุมที่ระบุได้ที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงนั้น ในการใช้ดุลยพินิจว่าความเสี่ยงใดเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต และพิจารณาว่าความเสี่ยงนั้นเกี่ยวข้องกับภาวะเศรษฐกิจที่สำคัญ หรือการบัญชีหรือพัฒนาการอื่นๆ ซึ่งต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษ

ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน ฉบับ พ.ศ. 2525 ให้ความหมายคำ "นิติเวชศาสตร์" ว่าเป็นวิชาที่ว่าด้วยการนำหลักวิทยาศาสตร์สาขาต่างๆ มาประยุกต์เพื่อแก้ปัญหาทางกฎหมายและการพิสูจน์ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับคดีความ โดยสรุป การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ หมายถึง การใช้ทักษะทางด้านการเงินการบัญชี และแนวความคิดทางด้านการสืบสวนสอบสวนมาแก้ปัญหาการทุจริตภายในองค์การ ซึ่งรวมไปถึงการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมในการดำเนินธุรกิจจริง ประกอบกับความเข้าใจในหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้อง สมชาย ศุภธาดา (2562) ได้กล่าวถึงบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ไว้ว่าเป็นการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์การทุจริตทางการบัญชีที่เกิดขึ้นในองค์กร วิชาชีพนี้มีบทบาทต่อการบริหารงานขององค์กรต่างๆ มากขึ้น หลายหน่วยงานได้เริ่มนำการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มาใช้ในองค์กร โดยจ้างบริษัทที่ปรึกษามาช่วยในการตรวจสอบการทุจริต

เสาวนีย์ สิชฌวัฒน์ (2544) ได้กล่าวถึงการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ว่า สาเหตุที่การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ทวีความสำคัญอย่างโดดเด่น เกิดขึ้นจากการเพิ่มขึ้นของการทุจริต การที่คนมีความผูกพันกับองค์การน้อยลง การเปลี่ยนแปลงคุณค่าทางสังคม ซึ่งได้แก่ การที่ผู้คนเป็นนักวัตถุนิยม ครอบครัวแตกแยก ไม่ให้คุณค่ากับจริยธรรม อีกทั้งการมีบทบาทเพิ่มขึ้นของระบบเทคโนโลยีและคอมพิวเตอร์ทำให้นักบัญชีที่เกี่ยวข้องมองเห็นโอกาสในการประกอบวิชาชีพแขนงใหม่ นั่นคือ การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ นอกจากนั้น ตามคำนิยามของ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) การให้บริการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ ยังอาจหมายถึงการนำความรู้เฉพาะด้านและความชำนาญด้านการสืบสวนสอบสวนของนักบัญชีมาใช้ในการเก็บข้อมูล วิเคราะห์ และประเมินหลักฐานเพื่อให้ความเห็นหรือสื่อสารประเด็นที่พบในกระบวนการศาล

จันทนา สาขากร (2544) ได้ทำการวิจัยเรื่อง Forensic Accounting ผลการศึกษาพบว่า การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์เป็นการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์เกี่ยวกับการทุจริตทางการเงินที่เกิดขึ้นในองค์การ ผู้ทุจริตส่วนใหญ่มักเป็นผู้บริหารที่อยู่ในระดับสูง ธุรกิจในสถาบันการเงิน เช่น ธนาคารพาณิชย์ของเอกชน และมักไม่เปิดเผยเรื่องการทุจริตที่เกิดขึ้นต่อสาธารณชน

Singleton and Singleton (2010) ได้กล่าวว่า การตรวจสอบการทุจริตและการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์เป็นความรับผิดชอบในการป้องปรามการทุจริต ซึ่งนักบัญชีทุกคนจำเป็นต้องตระหนักรู้และศึกษาเครื่องมือที่จำเป็นในการตรวจสอบ เพื่อป้องกันและค้นพบการทุจริตทางการเงินและการบัญชีกล่าวโดยสรุป การตรวจสอบการทุจริตถือเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ เพราะการตรวจสอบการทุจริตอาศัยทักษะการตรวจสอบ โดยมีจุดประสงค์เพื่อค้นหาการทุจริตและป้องกันการทุจริต

Crain, Hopwood, Pacini, and Young (2015) ได้กล่าวสรุปว่า ความสำคัญของการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับระบบสารสนเทศทางการบัญชี นอกจากนั้น การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์เป็นการนำทฤษฎี หลักการทางบัญชี และทักษะการสอบสวนไปวิเคราะห์ข้อมูล เพื่อแก้ไขปัญหาผลกระทบทางการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมาย และยังครอบคลุมถึงกฎระเบียบต่างๆ ตามขอบเขตอำนาจที่ศาลและกฎหมายควบคุม ไปจนถึงเกิดคดีความ การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มีลักษณะสำคัญ คือ การให้การสนับสนุน ฟ้องร้อง ดำเนินคดี และการบัญชีเชิงสืบสวน โดยเป็นการสืบสวนกรณีที่คาดว่ามีการทุจริตเกิดขึ้น

ระเบียบวิธีการวิจัย

ผู้วิจัยใช้วิธีการวิจัยเชิงปริมาณในการวิเคราะห์ข้อมูล เครื่องมือที่ใช้คือ แบบสอบถาม ประชากร คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เปิดเผยข้อมูลเพื่อการติดต่อกับสภาวิชาชีพบัญชี (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, CPA Contact List ณ 31 ธันวาคม 2561) มีจำนวน 1,843 ราย กลุ่มตัวอย่างคือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่เซ็นรับรองงบการเงินในปี 2560 จำนวน 200 ราย เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย คือ แบบสอบถามที่ได้รับการตรวจความตรงของข้อคำถามและคำนวณค่าความเที่ยงด้วยค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาของคอนบาร์คเท่ากับ 0.92 การเก็บข้อมูลโดยส่งแบบสอบถามจำนวน 250 ฉบับได้รับตอบกลับมา จำนวน 200 ราย (ร้อยละ 80.0) รวมถึงการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบภายในและผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งเป็นอาจารย์ที่เชี่ยวชาญและสอนในวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ รวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบคุณภาพด้วยการสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้จัดการฝ่ายตรวจสอบภายใน และอาจารย์ที่เชี่ยวชาญและเป็นผู้สอนในวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ รวมจำนวน 5 ราย

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลการวิจัย

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลการวิจัยการสืบสวนสอบสวนในวิชาบัญชีนิติวิทยาศาสตร์กับวิชาชีพสอบบัญชี สรุปผลการวิจัยได้ดังนี้

ตารางที่ 1 จำนวนและร้อยละ สถานภาพของผู้ตอบแบบสอบถาม

ปัจจัยส่วนบุคคล	จำนวน	ร้อยละ
เพศ		
ชาย	77	38.5
หญิง	123	61.5
รวม	**200**	**100.0**
ระดับการศึกษา		
ปริญญาตรี	86	43.0
ปริญญาโท	106	53.0
ปริญญาเอก	8	4.0
รวม	**200**	**100.0**
ประสบการณ์การสอบบัญชี		
ต่ำกว่า 5 ปี	15	7.5
5 - 10 ปี	56	28.0
มากกว่า 10 ปี	129	64.5
รวม	**200**	**100.0**
อายุ		
ไม่เกิน 30 ปี	3	1.5
31 - 40 ปี	40	20.0
41 - 50 ปี	89	44.5
มากกว่า 50 ปี	68	34.0
รวม	**200**	**100.0**

จากตารางที่ 1 พบว่า กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง จำนวน 123 คน คิดเป็นร้อยละ 61.5 และเพศชาย จำนวน 77 คน คิดเป็นร้อยละ 38.5

กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีการศึกษาปริญญาโท จำนวน 106 คน คิดเป็นร้อยละ 53.0 รองลงมาคือปริญญาตรี จำนวน 86 คน คิดเป็นร้อยละ 43.0 และปริญญาเอก จำนวน 8 คน คิดเป็นร้อยละ 4.0 ตามลำดับ

กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีอายุ 41 – 50 ปี จำนวน 89 คน คิดเป็นร้อยละ 44.5 รองลงมาคือ มากกว่า 50 ปี จำนวน 68 คน คิดเป็นร้อยละ 34.0 31 - 40 ปี จำนวน 40 คน คิดเป็นร้อยละ 20.0 และ 30 ปีหรือต่ำกว่า จำนวน 3 จำนวน 1.5 ตามลำดับ

กลุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่มีประสบการณ์ในการสอบบัญชีมากกว่า 10 ปี จำนวน 129 คน คิดเป็นร้อยละ 64.5 รองลงมาคือ 5 - 10 ปี จำนวน 56 คน คิดเป็นร้อยละ 28.0 และต่ำกว่า 5 ปี จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 7.5 ตามลำดับ

ตารางที่ 2 จำนวนและร้อยละ กลุ่มธุรกิจที่ตรวจสอบบัญชี

กลุ่มธุรกิจที่ท่านตรวจสอบบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
ธุรกิจธนาคาร	4	2.0
ธุรกิจเงินทุนหลักทรัพย์	5	2.5
ธุรกิจพลังงาน	13	6.5
ธุรกิจขนส่ง	42	21.0
ธุรกิจสิ่งทอ	18	9.0
ธุรกิจเกษตร	22	11.0
ธุรกิจก่อสร้าง	64	32.0
ธุรกิจการผลิตอื่นๆ	130	65.0
อื่นๆ*	84	42.0

จากตารางที่ 2 พบว่า กลุ่มธุรกิจ 3 อันดับที่มีจำนวนผู้สอบบัญชีมากที่สุดได้แก่ ธุรกิจก่อสร้าง จำนวน 64 คน คิดเป็นร้อยละ 32.0 รองลงมาคือธุรกิจการผลิตอื่นๆ จำนวน 130 คน คิดเป็นร้อยละ 65.0 และอื่นๆ ซื้อมาขายไป บริการ โรพยาบาล จำนวน 84 คน คิดเป็นร้อยละ 42.0 ตามลำดับ

ตารางที่ 3 จำนวนและร้อยละ ความรู้ของผู้สอบบัญชีในวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ (Forensic Accounting)

ความรู้ของผู้สอบบัญชีในวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์	จำนวน	ร้อยละ
ไม่มีความรู้ในเรื่องนี้	72	36.0
มีความรู้ในระดับน้อย	91	45.5
มีความรู้ในระดับปานกลาง	35	17.5
มีความรู้ในระดับมาก	2	1.0
รวม	**200**	**100.0**

จากตารางที่ 3 พบว่า พบว่า 3 อันดับที่มีจำนวนมากที่สุดได้แก่ มีความรู้ในระดับน้อย จำนวน 91 คน คิดเป็นร้อยละ 45.5 รองลงมาคือไม่มีความรู้ในเรื่องนี้ จำนวน 72 คน คิดเป็นร้อยละ 36.0 และมีความรู้ในระดับปานกลาง จำนวน 35 คน คิดเป็นร้อยละ 17.5 ตามลำดับ

ตารางที่ 4 จำนวนและร้อยละ ความเข้าใจและแนวคิด วิชานิติวิทยาศาสตร์ของผู้สอบบัญชี

ความเข้าใจและแนวคิด วิชานิติวิทยาศาสตร์ของผู้สอบบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับคดีความ	42	21.0
การสืบสวนสอบสวนเพื่อมาแก้ไขปัญหาการทุจริต	107	53.5
เป็นการเรียกร้องเงินประกันความเสียหาย	12	6.0
เน้นการสืบสวนการทุจริตทางการเงิน	72	36.0
อื่นๆ (โปรดระบุ) ไม่ทราบ ไม่แสดงความคิดเห็น	12	6.0

จากตารางที่ 4 พบว่า 3 อันดับที่มีจำนวนมากที่สุดได้แก่ ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับคดีความ จำนวน 42 คน คิดเป็นร้อยละ 21.0 รองลงมาคือการสืบสวนสอบสวนเพื่อมาแก้ไขปัญหาการทุจริต จำนวน 107 คน คิดเป็นร้อยละ 53.5 และเน้นการสืบสวนการทุจริตทางการเงิน จำนวน 72 คน คิดเป็นร้อยละ 36.0 ตามลำดับ

หมายเหตุ: ผู้ตอบแบบสอบถามตอบมากกว่า 1 ข้อ

ตารางที่ 5 จำนวนและร้อยละ วิชานิติวิทยาศาสตร์มีคุณค่ากับวิชาชีพสอบบัญชีอย่างไร

วิชานิติวิทยาศาสตร์มีคุณค่ากับวิชาชีพสอบบัญชีอย่างไร	จำนวน	ร้อยละ
มุ่งเน้นการสืบสวนความไม่ชอบมาพากลทางการเงิน	74	37.0
วิชาชีพนักบัญชีสืบสวน	14	7.0
นำวิชานิติวิทยาศาสตร์ใช้กับนักบัญชีสืบสวน	24	12.0
วิชานิติวิทยาศาสตร์มาช่วยงานการตรวจสอบการทุจริต	119	59.5
อื่นๆ (โปรดระบุ) ไม่ทราบ ไม่แสดงความคิดเห็น	5	2.5

จากตารางที่ 5 พบว่า 3 อันดับที่มีจำนวนมากที่สุดได้แก่ วิชานิติวิทยามาช่วยงานการตรวจสอบการทุจริต จำนวน 119 คน คิดเป็นร้อยละ 59.5 รองลงมาคือมุ่งเน้นการสืบสวนความไม่ชอบมาพากลทางการเงิน จำนวน 74 คน คิดเป็นร้อยละ 37.0 และนำวิชานิติวิทยาใช้กับนักบัญชีสืบสวน จำนวน 24 คน คิดเป็นร้อยละ 12.0 ตามลำดับ

หมายเหตุ: ผู้ตอบแบบสอบถามตอบมากกว่า 1 ข้อ

ตารางที่ 6 จำนวนและร้อยละ วิธีการสืบสวนสอบสวนปัญหาการทุจริตทางการเงิน

วิธีการสืบสวนสอบสวนปัญหาการทุจริตทางการเงิน	จำนวน	ร้อยละ
ตรวจสอบจากเอกสาร หลักฐาน	83	41.5
ตรวจสอบจากพฤติกรรมที่ผิดปกติ	92	46.0
ใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ	45	22.5
วิเคราะห์ความเสี่ยงที่เกี่ยวกับการทุจริตทางการเงิน	93	46.5
อื่นๆ (โปรดระบุ) ไม่ทราบ ไม่แสดงความคิดเห็น	3	1.5

จากตารางที่ 6 พบว่า 3 อันดับที่มีจำนวนมากที่สุดได้แก่ วิเคราะห์ความเสี่ยงที่เกี่ยวกับการทุจริตทางการเงิน จำนวน 93 คน คิดเป็นร้อยละ 46.5 รองลงมาคือตรวจสอบจากพฤติกรรมที่ผิดปกติ จำนวน 92 คน คิดเป็นร้อยละ 46.0 และตรวจสอบจากเอกสาร หลักฐาน จำนวน 83 คน คิดเป็นร้อยละ 41.5 ตามลำดับ

หมายเหตุ: ผู้ตอบแบบสอบถามตอบมากกว่า 1 ข้อ

ตารางที่ 7 จำนวนและร้อยละ ข้อพิจารณาในการป้องกันการทุจริตอย่างไร

ข้อพิจารณาในการป้องกันการทุจริตอย่างไร	จำนวน	ร้อยละ
องค์การต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี	121	60.5
องค์การต้องยึดมั่นในคุณค่าของความซื่อสัตย์และจริยธรรม	87	43.5
องค์การกำหนดให้บุคลากรมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการควบคุมภายใน	41	20.5
องค์การต้องมีการวิเคราะห์และประเมินความเสี่ยงที่สำคัญอย่างสม่ำเสมอ	68	34.0
อื่นๆ (โปรดระบุ) ไม่ทราบ ไม่แสดงความคิดเห็น	2	1.0

จากตารางที่ 7 พบว่า 3 อันดับที่มีจำนวนมากที่สุดได้แก่ องค์การต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี จำนวน 121 คน คิดเป็นร้อยละ 60.5 รองลงมาคือองค์การต้องยึดมั่นในคุณค่าของความซื่อสัตย์และจริยธรรม จำนวน 87 คน คิดเป็นร้อยละ 43.5 และองค์การต้องมีการวิเคราะห์และประเมินความเสี่ยงที่สำคัญอย่างสม่ำเสมอ จำนวน 68 คน คิดเป็นร้อยละ 34.0 ตามลำดับ

หมายเหตุ: ผู้ตอบแบบสอบถามตอบมากกว่า 1 ข้อ

ตารางที่ 8 จำนวนและร้อยละ ประเทศไทยมีความจำเป็นในการมีวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์หรือไม่

ประเทศไทยมีความจำเป็นในการมีวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์หรือไม่	จำนวน	ร้อยละ
ไม่ทราบ ไม่แสดงความคิดเห็น	6	3.0
ไม่มีความจำเป็น	2	1.0
มีความจำเป็นน้อย	10	5.0
มีความจำเป็นปานกลาง	76	38.0
มีความจำเป็นมาก	106	53.0
รวม	**200**	**100.0**

จากตารางที่ 8 พบว่า 3 อันดับที่มีจำนวนมากที่สุดได้แก่ มีความจำเป็นมาก จำนวน 106 คน คิดเป็นร้อยละ 53.0 รองลงมาคือมีความจำเป็นปานกลาง จำนวน 76 คน คิดเป็นร้อยละ 38.0 และมีความจำเป็นน้อย จำนวน 10 คน คิดเป็นร้อยละ 5.0 ตามลำดับ

ตารางที่ 9 ประเทศไทยมีบุคลากรที่มีความรู้การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์หรือไม่

ประเทศไทยมีบุคลากรที่มีความรู้การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์หรือไม่	จำนวน	ร้อยละ
ไม่ทราบ ไม่แสดงความคิดเห็น	23	11.5
ไม่มีความขาดแคลน	1	.5
มีความขาดแคลนน้อย	10	5.0
มีความขาดแคลนปานกลาง	45	22.5
มีความขาดแคลนมาก	121	60.5
รวม	**200**	**100.0**

จากตารางที่ 9 พบว่า 3 อันดับที่มีจำนวนมากที่สุดได้แก่ มีความขาดแคลนมาก จำนวน 121 คน คิดเป็นร้อยละ 60.5 รองลงมาคือมีความขาดแคลนปานกลาง จำนวน 45 คน คิดเป็นร้อยละ 22.5 และมีความขาดแคลนน้อย จำนวน 10 คน คิดเป็นร้อยละ 5.0 ตามลำดับ

ตารางที่ 10 จำนวนและร้อยละ มีความเป็นไปได้ที่จะมีวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในประเทศไทยหรือไม่

มีความเป็นไปได้ที่จะมีวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในประเทศไทยหรือไม่	จำนวน	ร้อยละ
ต้องใช้เวลานาน	13	6.5
ต้องใช้เวลาระยะหนึ่ง	96	48.0
เป็นไปไม่ได้	9	4.5
เป็นไปได้แน่นอน	80	40.0
อื่นๆ (โปรดระบุ) ไม่ทราบ ไม่แสดงความคิดเห็น	2	1.0
รวม	**200**	**100.0**

จากตารางที่ 10 พบว่า 3 อันดับที่มีจำนวนมากที่สุดได้แก่ ต้องใช้เวลาระยะหนึ่ง จำนวน 96 คน คิดเป็นร้อยละ 48.0 รองลงมาคือเป็นไปได้แน่นอน จำนวน 80 คน คิดเป็นร้อยละ 40.0 และต้องใช้เวลานาน จำนวน 13 คน คิดเป็นร้อยละ 6.5 ตามลำดับ

ตารางที่ 11 จำนวนและร้อยละ ตามที่ กลต. สั่งลงโทษทางแพ่งกับอดีตผู้ช่วยผู้สอบบัญชี

ความคิดเห็นต่อการที่ กลต. สั่งลงโทษทางแพ่ง	จำนวน	ร้อยละ
ควรลงโทษด้วยการตักเตือนก่อน	4	2.0
เบาไป	61	30.5
เหมาะสมแล้ว	109	45.5
รุนแรงเกินไป	9	4.5
ควรมีโทษทางอาญาด้วย	15	7.5
ควรลงโทษสำนักงานสอบบัญชีด้วยและควบคุมการสอบบัญชีให้ดี	7	3.5
ไม่ทราบ ไม่แสดงความคิดเห็น	4	2.0
รวม	**200**	**100.0**

จากตารางที่ 11 พบว่า 3 อันดับที่มีจำนวนมากที่สุดได้แก่ เหมาะสมแล้ว จำนวน 109 คน คิดเป็นร้อยละ 45.5 รองลงมาคือเบาไป จำนวน 61 คน คิดเป็นร้อยละ 30.5 และอื่นๆ ควรมีโทษทางอาญาด้วย ไม่ทราบ ไม่แสดงความคิดเห็น จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 7.5 ตามลำดับ

หมายเหตุ: กลต. สั่งลงโทษทางแพ่งกับอดีตผู้ช่วยผู้สอบบัญชี สังกัดบริษัทสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ระดับชาติแห่งหนึ่ง จำนวน 3 ราย ฐานใช้ข้อมูลในบริษัทจดทะเบียนไปหาประโยชน์ในเรื่องหุ้นรวม 12 บริษัท โดยลงโทษให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีชำระค่าปรับ 7.6 ล้านบาท 4.6 ล้านบาท และ 1.5 ล้านบาทตามลำดับนั้น ท่านมีความคิดเห็นอย่างไร (ฐานเศรษฐกิจ ฉบับ 3474 หน้า 14 ระหว่าง 30 พ.ค. – 1 มิ.ย. 2562)

ตารางที่ 12 จำนวนและร้อยละ การสืบสวนสอบสวนตามเหตุการณ์ในข้อก่อนหน้า กลต. น่าจะใช้วิธีการใด

การสืบสวนสอบสวนตามเหตุการณ์ในข้อก่อนหน้า กลต. น่าจะใช้วิธีการใด	จำนวน	ร้อยละ
บัญชีนิติวิทยาศาสตร์ (การบัญชีสืบสวน)	147	73.5
การตรวจสอบทั่วไป	14	7.0
การวิเคราะห์ตัวเลขเพื่อค้นหาสิ่งผิดปกติ	49	24.5
เทคนิคการสัมภาษณ์	16	8.0
อื่นๆ (โปรดระบุ) ไม่ทราบ ไม่แสดงความคิดเห็น	5	2.5
รวม	**200**	**100.0**

จากตารางที่ 12 พบว่า 3 อันดับที่มีจำนวนมากที่สุดได้แก่ บัญชีนิติวิทยา (การบัญชีสืบสวน) จำนวน 147 คน คิดเป็นร้อยละ 73.5 รองลงมาคือการวิเคราะห์ตัวเลขเพื่อค้นหาสิ่งผิดปกติ จำนวน 49 คน คิดเป็นร้อยละ 24.5 และเทคนิคการสัมภาษณ์ จำนวน 16 คน คิดเป็นร้อยละ 8.0 ตามลำดับ

ผลการวิจัยเชิงคุณภาพ

จากการตอบแบบสอบถามเกี่ยวกับข้อแนะนำอื่นๆ มีผลสะท้อนกลับในด้านต่างๆ ผู้วิจัยได้วิเคราะห์ข้อมูลต่างๆ และข้อเสนอแนะ รวมทั้งสรุปประเด็น ได้ดังนี้ ควรมีการอบรมหรือสอนนิติวิทยาศาสตร์มีหลักสูตรในมหาวิทยาลัย (ร้อยละ 7) เห็นว่าวิชานิติวิทยาศาสตร์จะเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบมีความจำเป็นและสำคัญต่อวิชาชีพสอบบัญชี (ร้อยละ 4.5) ความเป็นไปได้ของวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในประเทศไทยอีกประการหนึ่งคือ ควรมีผู้สอบบัญชีที่มีความเชี่ยวชาญในวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มากขึ้น (ร้อยละ 2) และควรเสริมสร้างความรู้ให้กับผู้ตรวจสอบและผู้บริหารในเรื่องคุณธรรมและจริยธรรม (ร้อยละ 1.5) นอกจากนั้น ยังเสนอว่าควรมีการจัดตั้งองค์กรนิติวิทยาศาสตร์ขึ้นในประเทศไทย (ร้อยละ 1)

จากการที่ผู้วิจัยได้สัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิจากสำนักสอบบัญชี และผู้ทรงคุณวุฒิที่สอนวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในมหาวิทยาลัย เห็นว่า คุณค่าของวิชาบัญชีนิติวิทยาศาสตร์กับวิชาชีพสอบบัญชีนั้นส่วนมากเป็นการตรวจสอบการทุจริตทางการเงิน ในทางการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์สามารถนำเทคนิคการตรวจสอบทางอ้อมมาประยุกต์ใช้กับเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตทางบัญชี เช่น กิจการไม่รายงานยอดขายที่แท้จริง การยักยอกทรัพย์สินของพนักงาน บริษัทขายสินค้าในราคาที่ต่ำกว่าความเป็นจริง เทคนิคการตรวจสอบทางอ้อมนั้น กรมสรรพากรในต่างประเทศ เช่น ในสหรัฐอเมริกา และกรมสรรพากรของแคนาดาได้ริเริ่มนำมาใช้ในการตรวจสอบด้านการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เพื่อให้การจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เป็นต้น คุณค่าของวิชาบัญชีนิติวิทยาศาสตร์กับวิชาชีพสอบบัญชีนั้น ยังรวมถึงการดูความสัมพันธ์ระหว่างข้อมูลต่างๆ เพื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบ หรือสอบทานการเปลี่ยนแปลงอย่างผิดสังเกต แล้วทำการขยายขอบเขตการตรวจสอบ รวมถึงการใช้เทคนิคการสัมภาษณ์ เทคนิคการสังเกตและจับผิดผู้ทุจริต รวมทั้งการตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่างๆ เพื่อค้นหาหลักฐานการทุจริต เป็นต้น สำหรับในประเทศไทยยังมีผู้มีความรู้ ความเชี่ยวชาญในวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์น้อย บางสถาบันเห็นว่า การเปิดสอนวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ขึ้นอาจเป็นดาบสองคม นักศึกษาอาจเลียนแบบวิธีการทุจริตและนำไปประพฤติมิชอบในอนาคตได้ แต่ควรจัดให้มีการศึกษามากขึ้นในด้านการป้องกันการทุจริตและวิชาบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ได้เพิ่มความสำคัญมากขึ้นทุกวัน สาเหตุเกิดจากมีการทุจริตมากขึ้นในองค์กร หากมีผู้ศึกษาบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ให้เกิดความเชี่ยวชาญก็จะส่งผลดีต่อประเทศชาติในอนาคต อย่างไรก็ตาม ผู้ทรงคุณวุฒิเห็นว่าควรมีการจัดตั้งชมรมนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ หรืออาจจะพัฒนาเป็นสมาคมนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ ก็จะสามารถสร้างความเป็นปึกแผ่นให้แก่วิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์และสร้างผู้สอบบัญชีที่เชี่ยวชาญวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ได้มากขึ้น การพัฒนาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ใน

ประเทศไทยให้มีความแพร่หลายเหมือนในต่างประเทศยังต้องใช้เวลาอีกระยะหนึ่ง สำหรับเรื่องการสอบใบอนุญาตนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์แห่งประเทศไทยนั้น ก็มีความเป็นไปได้แต่ต้องใช้เวลาอีกระยะหนึ่ง (การให้คำสัมภาษณ์ส่วนบุคคล ผู้ให้ข้อมูลสำคัญ รหัส 001 002 003, 24 สิงหาคม 2562)

สรุปผลการวิจัย

1. จากการศึกษาแนวความคิดเกี่ยวกับวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ ที่มีคุณค่ากับวิชาชีพสอบบัญชี พบว่า วิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มาช่วยงานการตรวจสอบการทุจริต จำนวนร้อยละ 59.5 รองลงมาคือเป็นการมุ่งเน้นการสืบสวนความไม่ชอบมาพากลทางการเงิน จำนวนร้อยละ 37.0 นำวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มาใช้กับนักบัญชี จำนวนร้อยละ 12.0 เป็นวิชาชีพนักบัญชีสืบสวน จำนวนร้อยละ 7.0 และผู้สอบบัญชีไม่ทราบวิธีการนำวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มาใช้กับเทคนิคการตรวจสอบกับวิชาชีพอย่างไร จำนวนร้อยละ 2.5

2. จากการศึกษาวิธีการสืบสวนสอบสวนในวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์กับวิชาชีพสอบบัญชีและปัญหาการทุจริตภายในองค์การ พบว่า ผู้สอบบัญชีเห็นว่าวิเคราะห์ความเสี่ยงที่เกี่ยวกับการทุจริตทางการเงิน จำนวนร้อยละ 46.5 ตรวจสอบพฤติกรรมที่ผิดปกติ จำนวนร้อยละ 46.0 ตรวจสอบจากเอกสารหลักฐาน จำนวนร้อยละ 41.5 ใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ จำนวนร้อยละ 22.5 และ ผู้สอบบัญชีไม่ทราบไม่แสดงความเห็นเกี่ยวกับวิธีการสืบสวนปัญหาการทุจริตทางการเงิน จำนวนร้อยละ 1.5

3. จากการศึกษาปัญหาในการป้องกันการทุจริตในองค์กร พบว่า จำนวนร้อยละ 60.5 เห็นว่าองค์กรจะต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี เพื่อป้องกันและป้องปรามการทุจริต จำนวนร้อยละ 40.5 เห็นว่าองค์กรต้องยึดมั่นในความซื่อสัตย์และจริยธรรมเพื่อป้องกันการทุจริต จำนวนร้อยละ 34.0 เห็นว่าองค์การต้องมีการวิเคราะห์และประเมินความเสี่ยงที่สำคัญอย่างสม่ำเสมอจำนวนร้อยละ 20.5 เห็นว่าองค์การต้องกำหนดให้บุคลากรมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการควบคุมภายใน

4. จากการศึกษาความเป็นไปได้ของวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีเห็นว่าต้องใช้เวลาระยะหนึ่ง จำนวนร้อยละ 48.0 เห็นว่าเป็นไปได้แน่นอน จำนวนร้อยละ 40.0 เห็นว่าต้องใช้เวลาอีกนาน จำนวนร้อยละ 6.5 และเห็นว่าเป็นไปไม่ได้ จำนวนร้อยละ 4.5

5. จากการศึกษาความจำเป็นที่ประเทศไทยจะต้องมีวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์หรือไม่นั้น พบว่า จำนวนร้อยละ 50.3 ประเทศไทยมีความจำเป็นมากที่จะต้องวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ เห็นว่ามีความจำเป็นปานกลาง จำนวนร้อยละ 38.0 และเห็นว่ามีความจำเป็นน้อย จำนวนร้อยละ 5.0 และเห็นว่าไม่มีความจำเป็น จำนวนร้อยละ 1.0

6. จากการศึกษา เรื่อง ประเทศไทยควรมีบุคลากรที่มีความรู้การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์เพียงพอหรือไม่ พบว่า จำนวนร้อยละ 60.5 เห็นว่าประเทศไทยยังขาดแคลนบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถด้านการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ รองลงมาร้อยละ 22.5 เห็นว่ามีความขาดแคลนปานกลาง และ จำนวนร้อยละ 5.0 เห็นว่ามีความขาดแคลนน้อย จำนวนร้อยละ 11.5 ไม่แสดงความเห็น

7. จากการศึกษา พบว่า การลงโทษของคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์สั่งลงโทษทางแพ่งกับอดีตผู้ช่วยผู้สอบบัญชี สังกัดบริษัทสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ระดับชาติแห่งหนึ่ง พบว่า 3 อันดับที่มีจำนวนมากที่สุด ได้แก่ เหมาะสมแล้ว จำนวน 109 คน คิดเป็นร้อยละ 45.5 รองลงมาคือ เบาไป จำนวน 61 คน คิดเป็นร้อยละ 30.5 และอื่นๆ ควรมีโทษทางอาญาด้วย ไม่ทราบ ไม่แสดงความคิดเห็น จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 7.5 ตามลำดับ

หมายเหตุ: กลต. สั่งลงโทษทางแพ่งกับอดีตผู้ช่วยผู้สอบบัญชี สังกัดบริษัทสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ระดับชาติแห่งหนึ่ง จำนวน 3 ราย ฐานใช้ข้อมูลในบริษัทจดทะเบียนไปหาประโยชน์ในเรื่องหุ้น รวม 12 บริษัท โดยลงโทษให้ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีชำระค่าปรับ 7.6 ล้านบาท, 4.6 ล้านบาท และ 1.5 ล้านบาท ตามลำดับนั้น ท่านมีความคิดเห็นอย่างไร (ฐานเศรษฐกิจ ฉบับ 3474 หน้า 14 ระหว่าง 30 พ.ค. – 1 มิ.ย. 2562)

8. จากการศึกษา พบว่า ในการสืบสวนสอบสวนตามเหตุการณ์การทุจริตของผู้สอบบัญชีขนาดใหญ่ระดับชาติแห่งหนึ่งตามเหตุการณ์ในข้อ 7. นั้น คณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ได้ใช้เทคนิคการตรวจสอบแบบใด จำนวนร้อยละ 73.5 เห็นว่า ได้ใช้วิธีตามการบัญชีสืบสวน หรือบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ จำนวนร้อยละ 24.5 เห็นว่า ได้ใช้การวิเคราะห์ตัวเลขเพื่อค้นหาสิ่งผิดปกติ จำนวนร้อยละ 8.0 เห็นว่า ได้ใช้เทคนิคการสัมภาษณ์ จำนวนร้อยละ 7.0 เห็นว่า ใช้วิธีการตรวจสอบทั่วไป

อภิปรายผลการวิจัย

1. การศึกษาแนวความคิดเกี่ยวกับวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ที่มีคุณค่ากับวิชาชีพสอบบัญชี คือ การนำวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มาช่วยงานการตรวจสอบการทุจริต มีมากที่สุด รองลงมา คือ การมุ่งเน้นการสืบสวนความไม่ชอบมาพากลทางการเงิน และ การนำวิชานิติวิทยาศาสตร์มาใช้กับนักบัญชีสืบสวน ซึ่งอาจเนื่องมาจากผู้สอบบัญชีเห็นว่าวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ได้นำมาช่วยในการตรวจสอบการทุจริต ดังงานวิจัยของ จันทนา สาขากร (2562) ที่ทำการวิจัยเรื่อง การบัญชีนิติเวช (Forensic Accounting) ผลการศึกษา พบว่า การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์เป็นการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์เกี่ยวกับการทุจริตทางการเงินที่เกิดขึ้นในองค์กร การตรวจสอบการทุจริตนอกจากจะใช้เทคนิคการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้อยู่ตามปกติแล้ว น้ำหนักสำคัญของเทคนิคการสัมภาษณ์จะอยู่ในระดับสูง เนื่องจากผู้สอบบัญชีนิติวิทยาศาสตร์จะต้องพยายามคิดเยี่ยงผู้กระทำทุจริต ไม่คิดอยู่ในกรอบในระบบ ประพฤติตนเยี่ยงนักสืบและผู้มีความรู้ด้านพฤติกรรมมนุษย์ดี เพื่อการค้นหาเบาะแสแห่งการทุจริตและฝึกตนเองให้เป็นผู้เชี่ยวชาญในการเป็นพยานในศาล นอกจากนี้ ยังมีงานวิจัยของ สมชาย ศุภธาดา (2562) ได้วิจัยเรื่อง การบัญชีนิติเวชศาสตร์: ถึงเวลานักบัญชีไม่อาจปฏิเสธ โดยเน้นถึงการกระทำการทุจริตสำหรับพนักงานผู้บริหารในแต่ละระดับมีลักษณะไม่เหมือนกันทั้งในด้านประเภทของการทุจริตและจำนวนเงินความเสียหายที่เกิดขึ้น ตลอดจนการทุจริตทางการบัญชีมักจะค้นพบโดยบังเอิญ และส่วนใหญ่ของการทุจริตทางการเงินมักตรวจสอบพบโดยใช้เทคนิควิธีการอื่นเป็นหลัก อีกทั้งความรับผิดชอบของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ คือ การสอบสวนและวิเคราะห์หาเอกสารหลักฐานทางการเงินทั้งหมด จากนั้นให้สื่อสารสิ่งที่ตรวจสอบพบในรูปแบบของการจัดทำรายงาน ตารางข้อมูลทางการบัญชี และผลสรุป พร้อมทั้งประสานงานและในการสืบสวนต่อไป และยังรวมถึงการไปปรากฏตัวในศาลเพื่อเป็นพยานในฐานะผู้เชี่ยวชาญทางด้านการบัญชีและการสอบบัญชี และเป็นไปตามการวิจัยคุณภาพ ซึ่งผู้ทรงคุณวุฒิได้ให้ความเห็นว่า คุณค่าของวิชาบัญชีนิติวิทยาศาสตร์กับวิชาชีพสอบบัญชีนั้น ส่วนมากเป็นการตรวจสอบการทุจริตทางการบัญชีและการเงิน ในทางการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ได้นำเทคนิคการตรวจสอบทางอ้อมมาประยุกต์ใช้กับเทคนิคการตรวจสอบการทุจริตทางการเงิน ตัวอย่างเช่น กิจการจัดทำรายงานขายที่เป็นเท็จ การที่พนักงานยักยอกทรัพย์สินของกิจการไปใช้ส่วนตัว การจัดทำรายงานสินค้าขายที่เป็นเท็จเพื่อให้เสียภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง เป็นต้น เทคนิคการตรวจสอบทางอ้อมนั้น กรมสรรพากรในต่างประเทศ เช่น ในสหรัฐอเมริกา และกรมสรรพากรของแคนาดาได้นำมาใช้ในการตรวจสอบด้านการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เพื่อให้การจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ (การให้คำสัมภาษณ์ส่วนบุคคล ผู้ให้ข้อมูลสำคัญ รหัส 001 002 003, 24 สิงหาคม 2562)

2. การศึกษาวิธีการสืบสวนสอบสวนในวิชาบัญชีนิติวิทยาศาสตร์กับวิชาชีพสอบบัญชีและปัญหาการทุจริตภายในองค์การ พบว่า ผู้สอบบัญชีเห็นว่าวิเคราะห์ความเสี่ยงที่เกี่ยวกับการทุจริตทางการเงินเป็นจำนวนมากที่สุด รองลงมาคือ ตรวจสอบพฤติกรรมที่ผิดปกติ และ ตรวจสอบจากเอกสารหลักฐาน ดังรายงานการวิจัยของ เสาวนีย์ สิชฌวัฒน์ (2562) ที่ทำการวิจัยเรื่อง การบัญชีสืบสวน (Forensic Accounting) ผลการศึกษา พบว่า ผู้สอบบัญชีสืบสวนต้องอาศัยองค์ประกอบหลายประการ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีทั่วไปใช้วิธีการสอบบัญชีที่เป็นระบบ และมีแผนการตรวจสอบที่มุ่งหวังให้มั่นใจในความเหมาะสมของงบการเงิน แต่นักบัญชีสืบสวนมักไม่มีแผนหรือวิธีการตรวจสอบที่ชัดเจน หากแต่ต้องมีความละเอียดในการสังเกตสิ่งต่างๆ โดยไม่ยึดติดกับกระบวนการที่เป็นมาตรฐานเสมอไป เพราะการทุจริตนั้นไม่มีรูปแบบมาตรฐานอยู่แล้ว การทุจริตแต่ละครั้งมักมีลักษณะพิเศษ เพราะผู้ทุจริตมักเป็นนักฉวยโอกาสเมื่อสถานการณ์อำนวย ผู้วิจัยยัง

ได้อ้างถึงศาสตราจารย์ Crumbley (2001) ซึ่งวิจัยไว้ว่า ผู้ตรวจสอบการทุจริตหรือนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ควรใช้วิธีคิดแบบ "คนโกง" (Think Like a Crook) เพื่อสามารถจินตนาการได้ว่าผู้ทุจริตจะทำอย่างไร จะได้หาวิธีการตรวจสอบและวิธีการสืบสวนเพื่อพบการทุจริต นอกจากนี้ การตรวจสอบการทุจริตยังต้องอาศัยทฤษฎีความรู้หลายๆ ด้าน เช่น ด้านพฤติกรรมมนุษย์ ความรู้ด้านกฎหมาย เป็นคนช่างสังเกต และสงสัยในสิ่งต่างๆ ที่ไม่อยู่ในกรอบ (Think Outside the Box) เนื่องจากการสืบสวนสอบสวนในวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ต้องคำนึงถึงโอกาสที่จะเป็นไปได้ของการทุจริตในทุกๆ จุด ทุกๆ มุม

3. จากการศึกษาความเป็นไปได้ของวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในประเทศไทย พบว่า ผู้สอบบัญชีเห็นว่าต้องใช้เวลาระยะหนึ่ง เป็นจำนวนมากที่สุด รองลงมาคือ เห็นว่าเป็นไปได้แน่นอน และ เห็นว่าต้องใช้เวลาอีกนาน ดังรายงานวิจัยของ สมชาย ศุภธาดา (2562) ได้ทำการวิจัย เรื่อง การบัญชีนิติเวชศาสตร์: ถึงเวลานักบัญชีไม่อาจปฏิเสธ ผลการวิจัย พบว่า เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่า วิกฤติทางการเงินของประเทศไทยส่งผลไปยังทุกกลุ่มของคนในสังคมในปัจจุบัน มีสาเหตุส่วนหนึ่งมาจากการทุจริตในกิจการความเสียหายของธุรกิจที่เกิดจากการทุจริตคิดเป็นจำนวนเงินมูลค่ามหาศาลต่อปี จากปัญหาที่เกิดขึ้นและแนวโน้มในอนาคต ถึงเวลาแล้วที่ประเทศไทยต้องมีนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์เข้ามาตรวจสอบและป้องกันการทุจริตในองค์กร นอกจากนี้ ยังมีรายงานวิจัยของ วรัญญา เอื้ออมรไพบูลย์ (2562) ได้วิจัยเรื่อง การศึกษาความเป็นไปได้ของวิชาชีพนักบัญชีสืบสวนในประเทศไทย ผลการศึกษา พบว่า ประเทศไทยมีความจำเป็นอย่างมากในการมีวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ โดยเห็นว่าประเทศไทยมีโอกาสในการมีวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ แต่ประเทศไทยยังขาดบุคลากรที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในการประกอบวิชาชีพบัญชีนิติวิทยาศาสตร์เป็นอย่างมาก ทำให้ความเป็นไปได้ที่จะมีวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในประเทศไทยนั้นอาจต้องใช้ระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งคงไม่ใช่ระยะเวลาอันใกล้นี้ เนื่องจากประเทศไทยยังไม่มีความพร้อม และต้องใช้เวลาอย่างมากในการแก้ไขให้หมดไป แต่ท้ายที่สุดประเทศไทยจะมีความเป็นไปได้ในการมีวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในอนาคตอย่างแน่นอน

4. จากการศึกษาของนิอร องอาจสิทธิกุล และ ดร.เสาวนีย์ สิชฌวัฒน์ (2550) ได้ทำการวิจัย เรื่อง การบัญชีสืบสวนในทัศนคติของผู้สอบบัญชี: การบัญชีสืบสวนในประเทศไทย และได้กล่าวไว้ในงานวิจัยนี้ว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความพร้อมในการเปิดรับวิชาชีพการบัญชีสืบสวน ซึ่งเป็นวิชาชีพการบัญชีแขนงใหม่ของประเทศไทย เนื่องจากมีทัศนคติที่ดีต่อการมีนักบัญชีสืบสวนในประเทศไทย ประโยชน์จากการใช้บริการจากนักบัญชีสืบสวนนี้มีน้ำหนักมากกว่าข้อจำกัดในทางปฏิบัติ และมีความเห็นว่า การบัญชีสืบสวนในประเทศไทยควรอยู่ในรูปแบบของวิชาชีพ ผู้วิจัยยังพบว่า นักบัญชีสืบสวนยังขาดความรู้ความเข้าใจในแนวคิดการบัญชีสืบสวน ดังนั้น หน่วยงานที่เกี่ยวข้องจึงควรวางรูปแบบการศึกษาเพิ่มเติม โดยเน้นให้ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ได้รู้จักแนวคิดการบัญชีแขนงนี้เสียก่อน แล้วจึงค่อยให้ความรู้เชิงลึกในขั้นถัดไป นอกจากนี้ควรจะมีการพัฒนากฎหมายเพื่อรองรับการปฏิบัติงาน และให้ความรู้แก่บุคลากรในภาคอื่นเพื่อลดข้อจำกัดในการปฏิบัติงานของวิชาชีพ ซึ่งจะเกิดขึ้นในอนาคตด้วย

ข้อเสนอแนะผลการวิจัย

1. สภาวิชาชีพบัญชีฯ ควรมีการจัดอบรมและสัมมนาเรื่องการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ให้มากขึ้น

2. ประเทศไทยโดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ก.ล.ต. กรมสรรพากร และสภาวิชาชีพบัญชี ควรสร้างจิตสำนึกด้านจริยธรรมและคุณธรรมให้แก่ผู้บริหาร ผู้สอบบัญชี และนักบัญชี

3. ในอนาคตควรมีการจัดตั้งสมาคมนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์และมีการมอบใบอนุญาตการประกอบอาชีพนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์

4. มหาวิทยาลัยต่างๆ ในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็นมหาวิทยาลัยของรัฐหรือเอกชน ควรจัดสอนวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ให้อยู่ในหลักสูตรในทุกๆ มหาวิทยาลัย ทั้งระดับปริญญาตรีและปริญญาโท เพื่อเป็นการสร้างนักบัญชีที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์

บรรณานุกรม

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์, *ก.ล.ต. ใช้มาตรการลงโทษทางแพ่งกับอดีตผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 3 ราย ฐานใช้ข้อมูลภายในซื้อขายหลักทรัพย์.* ข่าว ก.ล.ต. ฉบับที่ 60/2562 วันที่ 27 พฤษภาคม 2562.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). *มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 240 เรื่องความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน.* สืบค้น 6 สิงหาคม 2562, จาก http://www.fap.or.th/upload/9414/nrtaxzEwDE.pdf

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2556). *มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 315 (ปรับปรุง) เรื่องการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ.* สืบค้น 6 สิงหาคม 2562, จาก http://www.fap.or.th/upload/9414/eTgafdTa55.pdf

จันทนา สาขากร. (2544). การบัญชีนิติเวช (Forensic Accounting) สาระสำคัญ เทคนิคการตรวจสอบและการเป็นพยานในศาล. *วารสารบริหารธุรกิจ, 24*(92), 9-14.

วรัญญา เอื้ออมรไพบูลย์. (2557). *การศึกษาความเป็นไปได้ของวิชาชีพนักบัญชีสืบสวนในประเทศไทย.* มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. กรุงเทพฯ

นิอร องอาจสิทธิกุล และ เสาวนีย์ สิชฌวัฒน์, (2550). การบัญชีสืบสวนในทัศนคติของผู้สอบบัญชี: การบัญชีสืบสวนในประเทศไทย. *วารสารวิชาชีพบัญชี, 3*(6), 67-77.

สมชาย ศุภธาดา. (2562). *การบัญชีนิติวิทยา.* กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ตำรวจ สำนักงานตำรวจแห่งชาติ.

เสาวนีย์ สิชฌวัฒน์. (2544). การบัญชีสืบสวน (Forensic Accounting). *วารสารบริหารธุรกิจ, 24*(90), 6-10.

อรรถพงศ์ พีระเชื้อ. (2562). *การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์เบื้องต้น (Introduction to Forensic Accounting).* เอกสารประกอบการบรรยาย วันที่ 24 สิงหาคม 2562.

Crain, M.A., Hopwood, W.S., Pacini, C., and Young, G.R. (2015). *Essentials of Forensic Accounting.* USA: American Institute of Certified Public Accountants.

Crumbley, D. L. (2001). *Forensic accounting: Older than you think.* Journal of Forensic Accounting (2), 181-202.

Singleton, T. W. and Singleton, A. J. (2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting* (4th Edition). New Jersey: John Wiley & Sons.