

การบัญชีนิติวิทยา: มุมมองการศึกษา และแนวทางพัฒนาวิชาชีพ

THE FORENSIC ACCOUNTING PROFESSION:
The curriculum and career development aspects

ธันยธร สรโชติ

ที่ปรึกษาภาษี
บริษัท เบเกอร์ ทิลลี่ แก๊ทซ์ (ประเทศไทย) จำกัด
Email: thanyathorn.sorn@dome.tu.ac.th

ดร.นันทวรรณ ยมจินดา

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
Email: nontawan@tbs.tu.ac.th

ดร.ไพลิน ทรงเมธีรัตน์

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
Email: pailin@tbs.tu.ac.th

ดร.ลพินี ไกศบุญ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
Email: lapinee@tbs.tu.ac.th

Thanyathorn Sornrachoti

Tax consultant
Baker Tilly Tax (Thailand) Company Limited
Email: thanyathorn.sorn@dome.tu.ac.th

Nontawan Yomchinda, PhD, CPA

Assistant Professor, Department of Accounting
Faculty of Commerce and Accountancy,
Thammasat University
Email: nontawan@tbs.tu.ac.th

Pailin Trongmateerut, PhD

Associate Professor, Department of Accounting
Faculty of Commerce and Accountancy,
Thammasat University
Email: pailin@tbs.tu.ac.th

Lapinee Kosonboon, PhD, CPA

Assistant Professor, Department of Accounting
Faculty of Commerce and Accountancy,
Thammasat University
Email: lapinee@tbs.tu.ac.th

การบัญชีนิติวิทยา: มุมมองการศึกษาและแนวทางพัฒนาวิชาชีพ

ฉันทรร ศรีโชติ

ที่ปรึกษาภาษี

บริษัท เบเคอร์ ทิลลี่ แฮ็กส์ (ประเทศไทย) จำกัด

Email: thanyathorn.sorn@dome.tu.ac.th

ดร.นันทวรรณ ยมจินดา

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

Email: nontawan@tbs.tu.ac.th

ดร.ไพลิน ตรงเมธีรัตน์

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

Email: pailin@tbs.tu.ac.th

ดร.ลภินี โกศลบุญ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

Email: lapinee@tbs.tu.ac.th

วันที่ได้รับบทความต้นฉบับ: 6 สิงหาคม 2568

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ: 27 ตุลาคม 2568

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ: 28 ตุลาคม 2568

บทคัดย่อ

การพัฒนาองค์ความรู้และสายอาชีพด้านการบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยยังคงเผชิญกับความท้าทายจากข้อจำกัดหลายประการ ทั้งการขาดแคลนบุคลากรผู้มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านและความเข้าใจในบทบาทหน้าที่ของนักบัญชีนิติวิทยา อันส่งผลให้อุปสงค์ต่อผู้เชี่ยวชาญในสาขานี้อยู่ในระดับต่ำกว่าที่ควรจะเป็น งานวิจัยเชิงคุณภาพนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อสำรวจและรวบรวมข้อมูลแนวทางการพัฒนาวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยโดยวิธีวิจัยประกอบด้วย การวิจัยเอกสารและการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้ทรงคุณวุฒิด้านการบัญชีนิติวิทยาในช่วงเดือนเมษายน 2567 เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครอบคลุมทั้งเชิงทฤษฎีและปฏิบัติ ผลการวิจัยแสดงถึงความจำเป็นในการส่งเสริมพัฒนาวิชาชีพนี้ให้มีมาตรฐานและระบบการรับรองที่ชัดเจน และเสนอแนวทางในการส่งเสริมความร่วมมือระหว่างภาคการศึกษาและวิชาชีพ เพื่อจัดตั้งหลักสูตรการศึกษาเฉพาะทางระดับสูงที่ครอบคลุมเนื้อหาด้านบัญชี การสอบบัญชี กฎหมายธุรกิจ จิตวิทยาทักษะในการสื่อสาร และเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการสืบสวน เพื่อเสริมสร้างความแข็งแกร่งของวิชาชีพบัญชีนิติวิทยาในระยะยาว

คำสำคัญ: การบัญชีนิติวิทยา, การพัฒนาวิชาชีพ, การตรวจสอบทุจริต, นักบัญชีนิติวิทยา

The Forensic Accounting Profession: the Curriculum and Career Development Aspects

Thanyathorn Sornrachoti

Tax consultant

Baker Tilly Tax (Thailand) Company Limited

Email: thanyathorn.sorn@dome.tu.ac.th

Nontawan Yomchinda, PhD, CPA

Assistant Professor, Department of Accounting

Faculty of Commerce and Accountancy, Thammasat University

Email: nontawan@tbs.tu.ac.th

Pailin Trongmateerut, PhD

Associate Professor, Department of Accounting

Faculty of Commerce and Accountancy, Thammasat University

Email: pailin@tbs.tu.ac.th

Lapinee Kosonboon, PhD, CPA

Assistant Professor, Department of Accounting

Faculty of Commerce and Accountancy, Thammasat University

Email: lapinee@tbs.tu.ac.th

Received: August 6, 2025

Revised: October 27, 2025

Accepted: October 28, 2025

ABSTRACT

The development of knowledge and career pathways in forensic accounting in Thailand continues to face significant challenges. These include a shortage of professionals with specialized expertise and a general lack of understanding regarding the roles and responsibilities of forensic accountants. As a result, demand for experts in this field remains lower than it should be. This qualitative study aims to explore and gather insights into the development of the forensic accounting profession in Thailand. The research methodology consists of document analysis and in-depth interviews with subject-matter experts in forensic accounting, conducted during April 2024, to obtain a comprehensive understanding from both theoretical and practical perspectives. The findings highlight the need to promote this profession through the establishment of clear standards and a defined certification framework. The study also proposes strategies to strengthen collaboration between academia and the professional sector,

with the goal of developing advanced specialized curricula. These programs should integrate content in accounting, auditing, business law, psychology, communication skills, and information technology relevant to investigations-ultimately aiming to build long-term strength and credibility for the forensic accounting profession in Thailand.

Key word: forensic accounting; professional development; fraud examination; Forensic Accountant

■ บทนำ

การทุจริตภายในองค์กรเป็นปัญหาสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อการเติบโตขององค์กรและส่งผลกระทบต่อนโยบายเศรษฐกิจไทย การทุจริตสามารถสร้างความเสียหายทั้งทางการเงินและชื่อเสียงขององค์กรอย่างมหาศาล ดังกรณีการตกแต่งงบการเงินของบริษัทสตาร์ค คอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) (STARK) ในปี พ.ศ. 2564–2565 ที่สร้างความเสียหายประมาณ 14,778 ล้านบาท ซึ่งสูงกว่าความเสียหายเฉลี่ยต่อกรณีของการทุจริตงบการเงินทั่วโลกตามรายงานของสมาคมผู้ตรวจสอบการทุจริตรับอนุญาต (Association of Certified Fraud Examiners: ACFE) ปี 2024 อย่างมีนัยสำคัญ นอกจากนี้ รายงานของ ACFE (2022) ยังระบุว่า บริษัทโดยเฉลี่ยสูญเสียประมาณ 5% ของรายได้ประจำปีจากการทุจริต และรูปแบบการทุจริตที่พบมากที่สุดทั่วโลกคือ คอร์รัปชัน (Winfield & Roberts, 2023) รายงานสำรวจอาชญากรรมทางเศรษฐกิจของ PwC Thailand (2022) สะท้อนว่าองค์กรธุรกิจไทยจำนวนมากยังคงขาดความตระหนักในภัยทุจริต และยังไม่มีการเตรียมบุคลากรด้านบริหารความเสี่ยงและตรวจสอบทุจริตอย่างเพียงพอเมื่อเทียบกับมาตรฐานสากล การใช้งานเทคโนโลยีสารสนเทศได้รู้ดหน้าและแพร่หลายในการดำเนินชีวิตประจำวันของประชาชน ยิ่งทำให้ความเสี่ยงทุจริตนั้นสูงขึ้นและซับซ้อนขึ้น (Trongmateerut et al., 2025) สัญญาณเหล่านี้เตือนให้องค์กรทั้งภาครัฐและเอกชนหันมาทบทวนประสิทธิภาพของระบบควบคุมภายใน และตระหนักว่าการตรวจสอบทุจริตไม่อาจเป็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี หรือหน่วยตรวจสอบภายในแต่เพียงลำพังอีกต่อไป การพัฒนาและเสริมสร้างวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accountant) จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่ง

นักบัญชีนิติวิทยาเปรียบเสมือนนักสืบทางการเงินที่สืบสวนกรณีทุจริตหรือความผิดทางการเงินเฉพาะด้าน โดยรวบรวมและวิเคราะห์หลักฐานทางบัญชีเพื่อใช้ในทางกฎหมาย (Supphatada, 2020) ซึ่งต่างจากผู้สอบบัญชีที่เน้นการตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินและการรายงานทางการเงินให้ปราศจากการผิดพลาดที่มีสาระสำคัญในประเทศที่มีการพัฒนาด้านนี้ เช่น สหรัฐอเมริกา อังกฤษ และแคนาดา วิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางและตลาดงานมีการเติบโตอย่างต่อเนื่อง Zion Market Research (2023) และ SkyQuest (2023) คาดการณ์ว่าบริการการบัญชีนิติวิทยาทั่วโลกจะมีอัตราการเติบโตเฉลี่ยต่อปีราวร้อยละ 6.5–9.1 ไปจนถึงปี 2573 เนื่องจากปัจจัยสนับสนุนหลายด้าน ได้แก่ การเพิ่มขึ้นของอาชญากรรมทางการเงิน ความซับซ้อนขององค์กรธุรกิจ และความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีที่ต้องการผู้เชี่ยวชาญด้านนี้มากขึ้น อีกทั้งบริษัทการบัญชียักษ์ใหญ่ระดับโลกต่างจัดตั้งหน่วยงานบริการบัญชีนิติวิทยาโดยเฉพาะ เพื่อรองรับความต้องการที่เพิ่มขึ้นนี้ (Guellim et al, 2024) อย่างไรก็ตาม ในประเทศไทย วิชาชีพนี้ยังอยู่ในช่วงเริ่มต้นของการพัฒนาและยังไม่มีที่รู้จักแพร่หลาย นักศึกษาและบุคลากรวิชาชีพบัญชีจำนวนมากยังขาดความรู้ความเข้าใจในสายงานนี้ ส่งผลให้อุปสงค์ต่อผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีนิติวิทยายังอยู่ในระดับต่ำกว่าที่ควรจะเป็น ผู้บริหารองค์กรไทยบางส่วนยังมองว่างานของนักบัญชีนิติวิทยาอาจซ้ำซ้อนกับผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายใน ดังนั้นการศึกษาวิชาญนี้จึงสำรวจและรวบรวมข้อมูลเพื่อหาแนวทางในการพัฒนาวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย ให้มีความเข้มแข็งและเทียบเท่ามาตรฐานสากลอันจะช่วยให้องค์กรสามารถป้องกันและตรวจสอบการทุจริตได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นในอนาคต

■ การทบทวนวรรณกรรมและแนวคิดทฤษฎี

วิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยา

วรรณกรรมวิชาการในอดีตได้แจ้งเหตุผลที่องค์กรต้องการนักบัญชีนิติวิทยาโดยเฉพาะ เนื่องจากความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนเกี่ยวกับบทบาทความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตรวจจับการทุจริตหรือช่องว่างความคาดหวังจากผู้สอบบัญชี (audit expectation gap) ผู้มีส่วนได้เสียจำนวนหนึ่งเคยเข้าใจว่าการตรวจสอบทุจริตในงบการเงินเป็นความรับผิดชอบโดยตรงของผู้สอบบัญชี (Deepal & Jayamaha, 2022) ทั้งที่จริง แล้วหน้าที่หลักของผู้สอบบัญชีคือการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีเพื่อให้ความเห็นว่างการเงินนั้นได้แสดงข้อมูลอย่างถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน (Tangruenrat, 2022) การสอบบัญชีจึงไม่ใช่การสืบสวนค้นหาการทุจริตโดยตรง Srijunpetch (2010) เสนอว่าองค์กรไทยควรตระหนักถึงข้อจำกัดดังกล่าวและมีหน่วยงานหรือบุคลากรที่เน้นการตรวจสอบทุจริตโดยตรง เนื่องจากผู้สอบบัญชีก็อาจตรวจพบการทุจริตทุกรูปแบบได้เสมอไป นอกจากนี้ในระดับสากลก็มีการตระหนักถึงช่องว่างของบทบาทดังกล่าวเช่นกัน โดย Guellim et al. (2024) ระบุว่าคดีฉ้อฉลทางการเงินหลายกรณีสะท้อนให้เห็นว่าผู้สอบบัญชีเพียงลำพังไม่สามารถตรวจพบการทุจริตโดยผู้บริหารได้ทั้งหมด เนื่องจากข้อจำกัดด้านขอบเขตงานและการสุ่มตรวจหน่วยงานกำกับดูแลและองค์กรต่าง ๆ ต้องพึ่งพานักบัญชีนิติวิทยาผู้เชี่ยวชาญเฉพาะทางในการตรวจจับการฉ้อโกง (Guellim et al, 2024) ความตระหนักช่องว่างในบทบาทของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติวิทยาเป็นแรงขับเคลื่อนสำคัญหน่วยงานกำหนดนโยบาย หน่วยงานกำกับดูแลควรส่งเสริมการพัฒนาและส่งเสริมวิชาชีพบัญชีนิติวิทยาในองค์กรยุคปัจจุบัน

ในกลุ่มประเทศที่ตลาดทุนพัฒนาแล้ว วิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยานี้ได้รับการสนับสนุนจากองค์กรวิชาชีพและภาครัฐ ในสหรัฐอเมริกา สมาคมผู้ตรวจสอบการทุจริตรับอนุญาต(ACFE) ได้ก่อตั้งขึ้นตั้งแต่ปี ค.ศ. 1988 เพื่อตอบสนองต่อปัญหาการทุจริตที่เพิ่มขึ้น ACFE จัดสอบและมอบประกาศนียบัตรวิชาชีพ Certified Fraud Examiner (CFE) ให้แก่นักบัญชีนิติวิทยาที่มีคุณสมบัติตามเกณฑ์ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) จัดโครงการ Certified in Financial Forensics (CFF) สำหรับผู้สอบบัญชีที่เชี่ยวชาญด้านนิติวิทยา เป็นต้น ในสหราชอาณาจักร ภาครัฐจัดตั้ง Government Counter Fraud Profession (GCFP) ดำเนินการโดย Public Sector Fraud Authority ในปี ค.ศ. 2018 เพื่อยกระดับทักษะการสืบสวนทุจริตในภาครัฐอย่างเป็นระบบ นอกจากนี้ มหาวิทยาลัยในต่างประเทศยังเปิดสอนหลักสูตรด้านการบัญชีนิติวิทยาทั้งในระดับปริญญาตรีและปริญญาโทเพื่อผลิตบุคลากรที่มีความรู้เฉพาะด้านเข้าสู่สายงานนี้อย่างต่อเนื่อง (Winfield & Roberts, 2023)

นอกจากการสนับสนุนจากองค์กรวิชาชีพและภาครัฐแล้ว ภาคการศึกษาในต่างประเทศยังมีบทบาทสำคัญในการขับเคลื่อนสายงานนี้ Alan et al. (2017) ศึกษาเพื่อทำแผนที่ (mapping) หรือเชื่อมโยงข้อมูลวิชาชีพบัญชีนิติวิทยาในสหราชอาณาจักร ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงโครงสร้างบทบาทและการยอมรับวิชาชีพนี้ในประเทศที่พัฒนาแล้ว ผลการศึกษาดังกล่าวชี้ให้เห็นว่าสหราชอาณาจักรได้มีการจัดวางกรอบการศึกษา การฝึกอบรม และแนวทางปฏิบัติของนักบัญชีนิติวิทยาไว้อย่างเป็นระบบ ซึ่งสามารถใช้เป็นกรณีศึกษาเปรียบเทียบสำหรับประเทศที่กำลังพัฒนาวิชาชีพนี้ในประเทศไทย

ในบริบทประเทศไทย งานวิจัยเชิงคุณภาพโดย Ueamornpaiboon (2014) และ Thaiwong (2020) ระบุว่าอุปสงค์หรือความต้องการในการจ้างงานผู้เชี่ยวชาญวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาในไทยยังค่อนข้างต่ำ เนื่องจากหลายองค์กรยังไม่ตระหนักถึงความสำคัญ และความเข้าใจผิดว่างานของนักบัญชีนิติวิทยาไม่ต่างจากผู้สอบบัญชีมากนักซึ่งแสดงนัยช่องว่างในความคาดหวังต่อบทบาทของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติวิทยา แต่ในภาพรวมทัศนคติของผู้บริหารไทยเริ่มเปลี่ยนแปลงไปในทางที่ดีขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในบริษัทจดทะเบียนที่เผชิญแรงกดดันและความคาดหวังด้านธรรมาภิบาลจากผู้มีส่วนได้เสียสะท้อนถึงความเป็นไปได้ที่วิชาชีพนี้จะเติบโตในอนาคต ยิ่งไปกว่านั้น สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินมีแผนการผนวกรวม

การตรวจสอบเชิงบัญชีนิติวิทยาในการปฏิบัติงานด้วยโครงการพัฒนาการตรวจสอบเชิงบัญชีนิติวิทยาตามแผนปฏิบัติราชการ
ระยะ 5 ปี (พ.ศ. 2566 - 2570) (International Affairs Office, State Audit Office of the Kingdom of Thailand, 2024)

ทฤษฎีและแนวคิดการทุจริต

รากฐานของการเกิดการทุจริตได้รับการอธิบายด้วยทฤษฎีหลัก ได้แก่ ทฤษฎีสามเหลี่ยมทุจริต (Fraud Triangle) ของ Donald Cressey (Cressey, 1953; Wells, 2001) ซึ่งประกอบด้วย 3 ปัจจัยที่ทำให้เกิดการทุจริตคือ แรงกดดัน (Pressure) โอกาส (Opportunity) และการหาเหตุผลเข้าข้างตนเอง (Rationalization) และทฤษฎีสี่เหลี่ยมทุจริต (Fraud Diamond) ของ Wolfe and Hermanson (2004) ที่เพิ่มปัจจัยด้านความสามารถ (Capability) เข้าไปเป็นปัจจัยที่ 4 เพื่ออธิบายมิติของผู้กระทำการทุจริตมากขึ้น กรอบแนวคิดทั้งสองได้รับการประยุกต์ใช้ในการพัฒนาคำถามและแนวทางการสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญในงานวิจัยนี้ เพื่อสำรวจมุมมองเกี่ยวกับสาเหตุและการป้องกันการทุจริตในองค์กรไทย

การทุจริตที่เกิดขึ้นในองค์กรสามารถแบ่งเป็น 3 ประเภทหลักตามการจำแนกของ ACFE ได้แก่ (1) การคอร์รัปชัน (Corruption) คือ การที่ผู้มีตำแหน่งใช้อำนาจในทางมิชอบเพื่อผลประโยชน์ส่วนตน (2) การยักยอกทรัพย์สิน (Asset Misappropriation) คือ การขโมยหรือใช้ทรัพยากรขององค์กรไปโดยมิชอบ เช่น การยักยอกเงินสดด้วยการออกใบเสร็จรับเงินเท็จ (3) การทุจริตงบการเงิน (Financial Statement Fraud) คือ การตกแต่งหรือบิดเบือนข้อมูลทางการเงินให้ผิดไปจากความจริง แม้ว่าการทุจริตงบการเงินพบได้ไม่บ่อยที่สุด แต่เป็นการทุจริตที่สร้างความเสียหายเชิงตัวเงินโดยเฉลี่ยต่อกรณีสูงที่สุดเมื่อเทียบกับการทุจริตประเภทอื่น ๆ (ACFE, 2020). ข้อมูลเหล่านี้ชี้ให้เห็นว่าองค์กรจำเป็นต้องมีผู้เชี่ยวชาญที่เข้าใจกลไกในทุกรูปแบบเพื่อตรวจจับและป้องกันได้ทันทั่วทั้ง

บทบาทและความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีกับนักบัญชีนิติวิทยา

AICPA & CIMA (2016) ได้อธิบายความแตกต่างของบทบาทผู้สอบบัญชีและนักบัญชีนิติวิทยาไว้อย่างชัดเจน ผู้สอบบัญชีทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องและความเป็นธรรมของรายงานทางการเงิน โดยยึดหลักการและมาตรฐานวิชาชีพบัญชีที่กำหนด จุดมุ่งหมายหลักคือ การแสดงความเห็นว่างบการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ แต่การสอบบัญชีไม่ได้ออกแบบมาเพื่อค้นหาการทุจริตทุกกรณี ในทางตรงกันข้าม งานของนักบัญชีนิติวิทยานั้นการสืบสวนเชิงลึกเมื่อมีข้อสงสัยว่ามีความผิดทางการเงินเกิดขึ้น เช่น การฉ้อโกง ยักยอก หรืออาชญากรรมทางเศรษฐกิจอื่น ๆ นักบัญชีนิติวิทยาต้องใช้ทั้งทักษะทางบัญชี การตรวจสอบ และการสืบสวนประกอบกันในการรวบรวมหลักฐานและวิเคราะห์ข้อเท็จจริงเพื่อใช้ในการดำเนินคดีทางกฎหมายต่อไป (Supphathada, 2020) การตรวจสอบทุจริต (fraud examination) ถือเป็นส่วนหนึ่งของการบัญชีนิติวิทยาที่ผสานความรู้สหวิชาชีพหลายด้านเข้าด้วยกัน นอกจากนี้ นักบัญชีนิติวิทยาต้องยึดมั่นต่อจริยธรรมวิชาชีพและความเป็นอิสระเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชี แต่ลักษณะงานสืบสวนที่อาจเกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีนักบัญชีนิติวิทยาจึงต้องรักษาความลับและความเที่ยงตรงของหลักฐานอย่างเคร่งครัดตลอดกระบวนการตรวจสอบ

งานวิจัยของ Huber, Comer and Quenzer (2018) พบว่านักบัญชีนิติวิทยามีบทบาทสำคัญในการเปิดโปงและป้องกันการทุจริตด้านคอร์รัปชันผ่านการใช้ทักษะการสอบสวนที่เหนือกว่าการตรวจสอบแบบปกติ ซึ่งช่วยให้องค์กรลดความเสี่ยงจากการกระทำผิดได้อย่างเป็นรูปธรรม Puranaphan and Chitsawang (2020) กล่าวถึงบทบาทสำคัญอีกประการในอาชญากรรมทางเศรษฐกิจของนักบัญชีนิติวิทยารวมทั้งการทำงานร่วมกับนักนิติวิทยาดิจิทัล นอกจากนี้ Bhasin (2016) ยังได้กล่าวถึงการผสมผสานทักษะจากหลายสาขาของนักบัญชีนิติวิทยาไว้อย่างน่าสนใจ นั่นคือ นักบัญชีนิติวิทยาที่มีความรู้ด้านบัญชี การตรวจสอบ และการสืบสวนรวมกันนั้นจะสามารถปะติดปะต่อหลักฐานทางการเงินและข้อเท็จจริงที่ซับซ้อนได้อย่างมีประสิทธิภาพ คุณลักษณะการทำงานที่ใช้ความรู้หลายด้านเช่นนี้ ทำให้นักบัญชีนิติวิทยาเป็นทรัพยากรมนุษย์ที่จำเป็นสำหรับยุทธศาสตร์ระดับประเทศในการต่อสู้กับการทุจริตและอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่เชื่อมโยงกับอาชญากรรมอื่น ๆ ได้ทุกรูปแบบ (Puranaphan & Chitsawang, 2020)

■ การทบทวนวรรณกรรมและแนวคิดทฤษฎี

งานวิจัยในประเทศในอดีตนับจำนวนหนึ่ง (Ueamornpaiboon, 2014; Choyputsa, 2017; Bulakul, 2019; Thaiwong, 2020) ได้ศึกษาวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาจากมุมมองของผู้เชี่ยวชาญและผู้ประกอบวิชาชีพด้านการบัญชี ได้แสดงถึงนัยของสำคัญของวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาและควรได้รับการส่งเสริมทั้งในการสร้าง พัฒนาเพื่อให้องค์กรต่าง ๆ ตระหนักถึงการจัดตั้งหรือว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญด้านบัญชีนิติวิทยา

Ueamornpaiboon (2014) ศึกษาความเป็นไปได้ในการกำหนดให้มีวิชาชีพบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย ด้วยวิธีการสำรวจและสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ให้สัมภาษณ์ให้ความสำคัญกับวิชาชีพนี้และสรุปว่าความขาดแคลนบุคลากรที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญด้านบัญชีนิติวิทยาเป็นอุปสรรคสำคัญที่ต้องอาศัยระยะเวลาในการก้าวข้ามอุปสรรคดังกล่าว งานวิจัยของ Thaiwong (2020) ศึกษาเปรียบเทียบวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยากับวิชาชีพอื่น ๆ ได้แก่ ผู้สอบบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ รวมทั้งความเป็นไปได้ของวิชาชีพนักบัญชีสืบสวนในไทย ผู้ให้สัมภาษณ์เห็นพ้องว่าวิชาชีพนี้มีความจำเป็นและมีโอกาสเติบโต แต่มีความท้าทายด้านอุปสงค์และความเข้าใจที่จำกัดของตลาดแรงงาน ความเป็นไปได้ในการจัดตั้งสำนักงานที่รับเฉพาะงานบัญชีนิติวิทยาจึงขึ้นอยู่กับอุปสงค์ ความน่าเชื่อถือและความเป็นไปได้ของธุรกิจ ทั้งนี้งานบัญชีนิติวิทยามักเป็นส่วนงานให้คำปรึกษาของบริษัทบัญชีขนาดใหญ่ ผู้บริหารหลายแห่งยังพึงพาผู้สอบบัญชีและผู้ตรวจสอบภายในในการจัดการปัญหาทุจริต ทำให้บทบาทของนักบัญชีนิติวิทยายังไม่ชัดเจนในทางปฏิบัติเท่าที่ควร

งานวิจัยเกี่ยวกับการบัญชีนิติวิทยาอีกกลุ่มหนึ่งศึกษาคุณลักษณะ ทักษะและองค์ความรู้ที่นักบัญชีนิติวิทยาต้องมีหรือได้รับการคาดหวังจากผู้ให้บริการ Choyputsa (2017) ศึกษาคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีที่ส่งผลต่อความพร้อมในการทำงานด้านบัญชีนิติวิทยา พบว่าประสบการณ์และความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านเป็นปัจจัยที่ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถปรับตัวมาทำงานตรวจสอบทุจริตได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ งานวิจัยของ Bulakul (2019) ได้สำรวจความเห็นของผู้เชี่ยวชาญเพื่อระบุทักษะพื้นฐานที่สำคัญสำหรับนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย ทักษะที่จำเป็นอันดับต้น ได้แก่ ความรู้บัญชีที่แข็งแกร่ง การวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงิน ความรู้กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ทักษะการสื่อสาร และการใช้เครื่องมือทางเทคโนโลยีในการตรวจสอบ ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางในต่างประเทศ วรรณกรรมงานวิจัยและวิชาการข้างต้นยืนยันถึงความจำเป็นในการพัฒนาทักษะและองค์ความรู้เฉพาะด้านให้แก่บุคลากรสายบัญชี เพื่อรองรับบทบาทนักบัญชีนิติวิทยาที่กำลังจะทวีความสำคัญเพิ่มขึ้น

■ การพัฒนารอบแนวคิดในการวิจัย

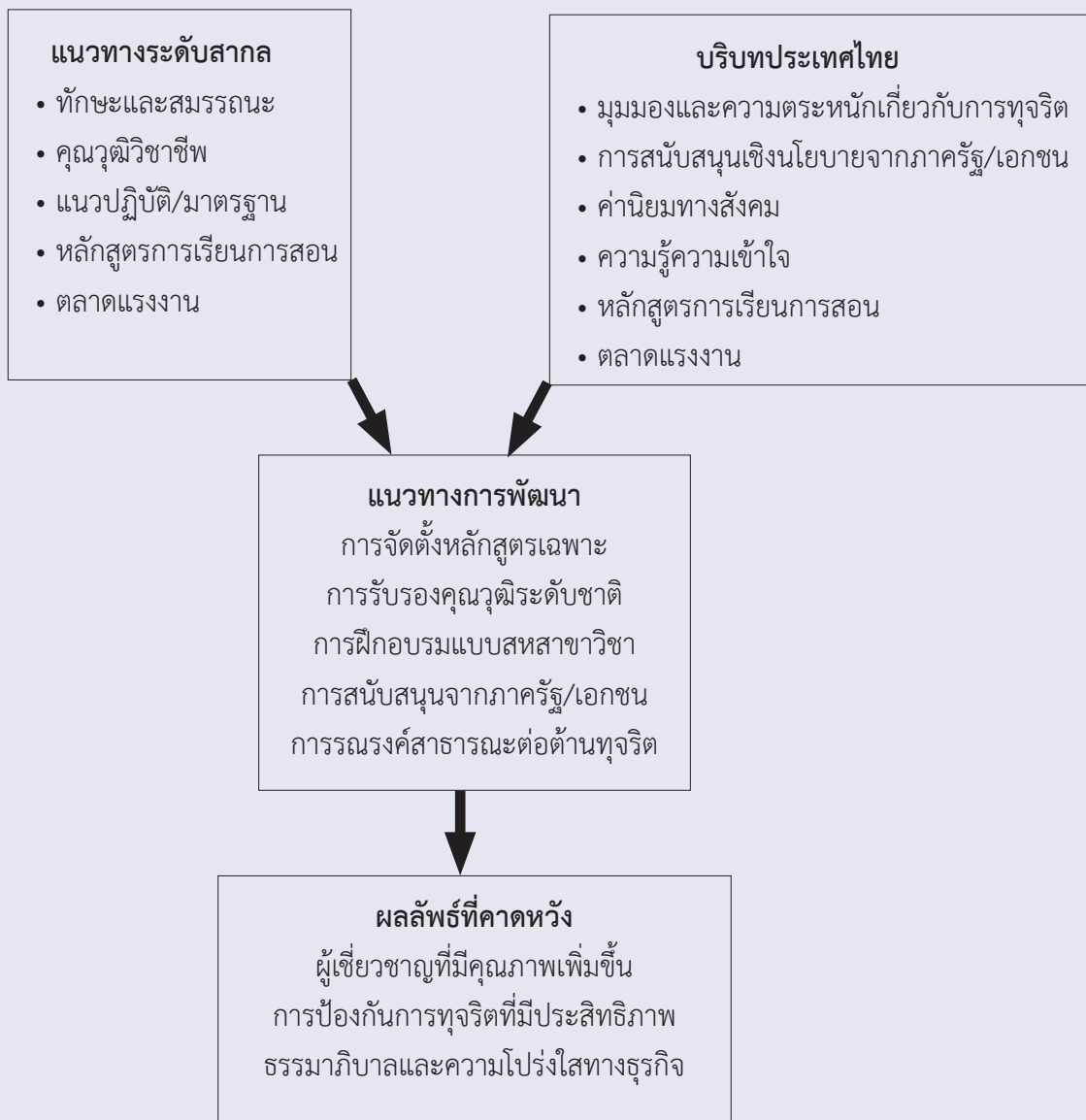
กรอบแนวคิดในการวิจัย

จากการสังเคราะห์วิเคราะห์วรรณกรรมที่เกี่ยวข้องข้างต้น งานวิจัยนี้พัฒนาและเสนอกรอบแนวคิดในการวิจัยดังในรูปที่ 1 ประกอบด้วยกลุ่มภาวะสันนิษฐาน (constructs) 4 กลุ่ม แนวทางระดับสากล บริบทและความต้องการในประเทศไทยซึ่งประยุกต์ใช้ในการกำหนดแนวทางการพัฒนาวิชาชีพซึ่งนำไปสู่ผลที่คาดหวังในการพัฒนาวิชาชีพบัญชีนิติวิทยา

ภาวะสันนิษฐานที่ 1 **แนวทางระดับสากล** เป็นการรวบรวมองค์ความรู้ ทักษะที่จำเป็นและมาตรฐานสากล เช่น วิชาการ ตรวจสอบกิจการทุจริต จิตวิทยานิติเวช การสัมภาษณ์ ฯลฯ คุณสมบัตินี้สำหรับการได้รับใบประกาศนียบัตรวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง เช่น CFE CFF ตามนโยบายหรือมาตรฐานต่าง ๆ ของ องค์กรวิชาชีพสากล ได้แก่ ACFE และ AICPA และหลักสูตรการศึกษาจากต่างประเทศที่เกี่ยวกับการบัญชีนิติวิทยา

ภาวะสันนิษฐานที่ 2 วิชาชีพบัญชีนิติวิทยาใน**บริบทประเทศไทย**ที่ส่งผลต่อการพัฒนาวิชาชีพ พิจารณาปัจจัยแวดล้อมภายในประเทศไทยรวมถึงระดับความตระหนักรู้เรื่องการทุจริตในองค์กรไทย ความต้องการและความพร้อมของตลาดแรงงาน เช่น ทักษะคติของผู้บริหารต่อการตรวจสอบทุจริต อุปสงค์ในตลาดแรงงานไทย และการสนับสนุนเชิงนโยบายและการศึกษา เช่น การจัดการหลักสูตรหรือการอบรมในประเทศ ตลอดจนข้อจำกัดในปัจจุบันของวิชาชีพนี้ในประเทศ

เมื่อได้สังเคราะห์วิเคราะห์ภาวะสันนิษฐานทั้ง 2 ส่วนเพื่อระบุถึงช่องว่างระหว่างวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาระดับสากลและในประเทศไทยแล้ว จึงเสนอภาวะสันนิษฐานที่ 3 แนวทางพัฒนาวิชาชีพในประเทศไทย



รูปที่ 1 กรอบแนวคิดของงานวิจัย

ภาวะสันนิษฐานที่ 3 **แนวทางการพัฒนาวิชาชีพ** เช่น การจัดทำหลักสูตรการศึกษาเฉพาะด้านการบัญชีนิติวิทยา การส่งเสริมการรับรองวิชาชีพที่เหมาะสมกับบริบทไทย การพัฒนาหลักสูตรอบรมแบบสหสาขาวิชา หรือการกำหนดนโยบายส่งเสริมให้มีการว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญภายนอกในการตรวจสอบทุจริต กรอบแนวคิดเสนอว่าแนวทางดังกล่าว เป็นการนำนโยบายหรือองค์ความรู้ไปประยุกต์ใช้จนส่งผลให้วิชาชีพได้รับการพัฒนาขึ้นในทางปฏิบัติซึ่งเป็นผลลัพธ์ที่คาดหวัง

ภาวะสันนิษฐานที่ 4 **ผลลัพธ์ที่คาดหวัง**ในการพัฒนาวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาทั้งในแง่จำนวนและคุณภาพของบุคลากร รวมถึงความสามารถในการตรวจสอบและป้องกันการทุจริตที่มีประสิทธิผลมากขึ้นในอนาคต ความสำเร็จในการพัฒนาวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย ซึ่งอาจพิจารณาจากการเกิดขึ้นของหลักสูตรวิชาชีพนี้ในระบบการศึกษาไทย การเพิ่มจำนวนผู้เชี่ยวชาญที่ได้รับการรับรอง การยอมรับของตลาดแรงงาน และประสิทธิภาพที่ดีขึ้นในการบริหารความเสี่ยงจากการทุจริตโดยเฉพาะการตรวจสอบป้องกันการทุจริตภายในองค์กรไทย

ภาวะสันนิษฐานในงานวิจัยนี้มีได้นำไปกำหนดเป็นตัวแปรเชิงปฏิบัติการและวัดค่าในเชิงปริมาณโดยตรง เนื่องจากวัตถุประสงค์ของงานวิจัยเพื่อการทำทำความเข้าใจ รวบรวม วิเคราะห์ข้อเท็จจริงและความคิดเห็นต่อวิชาชีพบัญชีนิติวิทยา สะท้อนถึงบริบทปัจจุบัน การเปลี่ยนแปลงในด้านวิชาชีพ และสกัดความคิดเห็นจากการสัมภาษณ์เพื่อสะท้อนการพัฒนาวิชาชีพ การกำหนดกรอบแนวคิดในการวิจัยสำหรับการวิจัยเชิงคุณภาพนั้นเพื่อเป็นการระบุ กำหนดกรอบหัวข้อ หรือสาระสำคัญ (theme) สำหรับการดำเนินการวิจัยทั้งในการเก็บข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูลอย่างเป็นระบบ

■ วิธีวิจัยและการเก็บรวบรวมข้อมูล

งานวิจัยนี้ใช้ระเบียบวิธีเชิงคุณภาพเพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครอบคลุมทั้งเชิงทฤษฎีและปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาวิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย โดยใช้วิธีวิจัย 2 วิธี ได้แก่ (1) การวิจัยเอกสาร (Documentary Research) จากแหล่งทุติยภูมิ และ (2) การสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างเชิงลึก (Semi-structured Interview) ซึ่งได้รับการดำเนินการตามลำดับ

การวิจัยเอกสาร

งานวิจัยนี้เริ่มด้วยการวิจัยเอกสาร ดำเนินการรวบรวมข้อมูลทุติยภูมิจากแหล่งข้อมูลออนไลน์ที่น่าเชื่อถือ ได้แก่ เว็บไซต์ของหน่วยงานวิชาชีพ มหาวิทยาลัย และองค์กรที่เกี่ยวข้องทั้งในประเทศและต่างประเทศ โดยมีวัตถุประสงค์การสืบค้น 4 ประเด็นสำคัญ ดังนี้

- (1) **ข้อกำหนดและคุณสมบัติในการได้รับใบประกาศนียบัตรวิชาชีพด้านการสอบทุจริตหรือการบัญชีนิติวิทยา** สืบค้นข้อมูลจากเว็บไซต์ของ ACFE และ AICPA & CIMA เพื่อศึกษาคุณสมบัติและขั้นตอนในการได้รับใบรับรองวิชาชีพ เช่น ประกาศนียบัตร CFE ของ ACFE และ CFF ของ AICPA ว่ามีเงื่อนไขด้านการศึกษา และประสบการณ์อย่างไรบ้าง นอกจากนี้ยังศึกษาจรรยาบรรณและมาตรฐานวิชาชีพที่องค์กรเหล่านี้กำหนดสำหรับผู้ถือใบประกาศนียบัตรดังกล่าวด้วย
- (2) **หลักสูตรการศึกษาด้านการบัญชีนิติวิทยาในต่างประเทศ** สืบค้นข้อมูลหลักสูตรจากเว็บไซต์ของมหาวิทยาลัยต่างประเทศโดยเฉพาะในสหรัฐอเมริกาที่เปิดสอนสาขาหรือวิชาเอกทางการบัญชีนิติวิทยาและการตรวจสอบการทุจริต เช่น หลักสูตรวิทยาศาสตรบัณฑิต สาขาการบัญชีนิติวิทยาและการตรวจสอบการทุจริตของมหาวิทยาลัย Southern New Hampshire หลักสูตรวิชาโทด้าน Fraud Examination ของมหาวิทยาลัย Pittsburg State และหลักสูตรวิทยาศาสตรบัณฑิต สาขา Forensic Accounting & Fraud Examination ของมหาวิทยาลัย Embry-Riddle การสืบค้นนี้รวมถึงการรวบรวมข้อมูลรายวิชาที่เปิดสอนในหลักสูตรเหล่านั้น เช่น วิชาการตรวจจับการตกแต่งงบการเงิน, การสัมภาษณ์เชิงนิติวิทยา, จิตวิทยาการทุจริต, นิติวิทยาคอมพิวเตอร์ เป็นต้น เพื่อนำมาวิเคราะห์หาชุดความรู้ที่เป็นมาตรฐานในระดับสากล

- (3) **โครงการอบรมและใบรับรองหรือวุฒิบัตรในประเทศไทย** สืบค้นข้อมูลจากเว็บไซต์ของสภาวิชาชีพบัญชี (ในพระบรมราชูปถัมภ์) และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในประเทศไทย เพื่อศึกษาความเคลื่อนไหวในการพัฒนาวิชาชีพในประเทศไทย เช่น โครงการวุฒิบัตรนักบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accounting Certificate: FAC) ที่สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้จัดอบรมขึ้นในช่วงไม่น้อยกว่า 5 ปีที่ผ่านมา ซึ่งเนื้อหาการอบรมได้ถูกพัฒนาให้สอดคล้องกับหลักสูตร Fundamental Forensic Accounting ของ AICPA และปรับให้เข้ากับบริบทธุรกิจของไทย ข้อมูลการฝึกอบรมและการให้วุฒินี้ช่วยให้ทราบการริเริ่มพัฒนาบุคลากรและข้อควรปรับปรุงที่เกี่ยวข้อง และจากผลการสำรวจโดย PwC Thailand (2023) ระบุว่า บริษัทไทยที่มีแผนเพิ่มบุคลากรด้านป้องกันทุจริตต่ำกว่าร้อยละ 30
- (4) **หลักสูตรการศึกษาที่เกี่ยวข้องในประเทศไทย** รวบรวมข้อมูลรายวิชาระดับปริญญาตรีและโทในประเทศไทยที่มีเนื้อหาเกี่ยวข้องกับการบัญชีนิติวิทยาหรือการตรวจสอบทุจริต จากแหล่งข้อมูลมหาวิทยาลัยชั้นนำ เช่น จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ และ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เป็นต้น เพื่อวิเคราะห์ว่าหลักสูตรบัญชีปัจจุบันมีเนื้อหาด้านการตรวจสอบทุจริตหรือการบัญชีนิติวิทยามากน้อยเพียงใด เช่น เปิดวิชาเลือกเกี่ยวกับการบัญชีเชิงนิติวิทยาหรือไม่ ข้อมูลส่วนนี้ชี้ให้เห็นระดับการตระหนักถึงสายงานดังกล่าวในแวดวงการศึกษาบัญชีของไทย

การสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้าง

งานวิจัยนี้เลือกใช้วิธีการสัมภาษณ์กึ่งโครงสร้างซึ่งเป็นการสัมภาษณ์ครอบคลุมหัวข้อหรือสาระสำคัญสอดคล้องกับกรอบแนวคิดในการวิจัยในรูปที่ 1 เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงและความเห็นในเชิงวิชาชีพจากผู้เชี่ยวชาญในสายงานนี้ ผู้วิจัยได้ดำเนินการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้ทรงคุณวุฒิจำนวน 4 ท่าน ในช่วงเดือนเมษายน 2567 ซึ่งเป็นการคัดเลือกแบบเจาะจงโดยพิจารณาจากคุณสมบัติอันได้แก่ ประสบการณ์การทำงานด้านการตรวจสอบการทุจริต การบัญชีนิติวิทยา หรือ นิติวิทยาดิจิทัล (Digital Forensics) ในระดับสูง นอกจากนี้ในจำนวนนี้มีผู้เชี่ยวชาญชาวต่างประเทศรวมอยู่ด้วย เพื่อให้มุมมองเปรียบเทียบกับบริบทต่างประเทศ

- ผู้ทรงคุณวุฒิ ท่านที่ 1 ชาวต่างประเทศที่ทำงานในสหรัฐอเมริกาซึ่งมีคุณวุฒิวิชาชีพด้านบัญชีและตรวจสอบทุจริตหลายสาขา เช่น CPA (USA), CIA, CFE, CFSA โดยมีประสบการณ์ตรงในการสอบบัญชีและตรวจสอบการทุจริตในบริษัทข้ามชาติ
- ผู้ทรงคุณวุฒิ ท่านที่ 2 ชาวไทยซึ่งมีคุณวุฒิ CPA (US), CFE, CIA, CRMA เคยดำรงตำแหน่งหุ้นส่วนในบริษัทที่ปรึกษาด้านความเสี่ยงขนาดใหญ่ (Big 4) มีประสบการณ์ทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ
- ผู้ทรงคุณวุฒิ ท่านที่ 3 ชาวไทยมีคุณวุฒิ CFE ทำงานเป็นที่ปรึกษาอิสระด้านการตรวจสอบทุจริตทางบัญชี (Forensic Accounting Consultant) ให้กับองค์กรธุรกิจไทยหลายแห่ง
- ผู้ทรงคุณวุฒิ ท่านที่ 4 ชาวไทยมีคุณวุฒิด้าน IT Forensics หลายแขนง เช่น OSCP, GCFE, GPEN, GREM, ACE ปัจจุบันเป็นที่ปรึกษาด้านการสืบสวนทุจริตที่เกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศ (IT Forensics) ให้กับองค์กรภาครัฐแห่งหนึ่ง

คุณวุฒิและประสบการณ์ของผู้ให้สัมภาษณ์ทั้ง 4 สามารถสรุปได้ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 สรุปคุณวุฒิและประสบการณ์ของผู้ให้สัมภาษณ์

ผู้ทรงคุณวุฒิลำดับที่	ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพ	ประสบการณ์การทำงาน
1	Certified Public Accountant in the United States (CPA in US), Certified Internal Auditor (CIA), Certificated Fraud Examiner (CFE), Certified Financial Services Auditor (CFSA)	ไม่สามารถเปิดเผยได้
2	Certified Public Accountant in the United States (CPA in US), Certificated Fraud Examiner (CFE), Certified Internal Auditor (CIA), Certification in Risk Management Assurance (CRMA)	อดีตหุ้นส่วนบริษัทสายงานที่ปรึกษาและความเสี่ยง
3	Certificated Fraud Examiner (CFE)	ที่ปรึกษาการตรวจทุจริตโดยใช้ความรู้ทางด้านการบัญชีนิติวิทยา
4	Offensive Security Certified Professional (OSCP), GIAC Certified Forensic Examiner (GCFE), GIAC Penetration Tester (GPEN), GIAC Reverse Engineering Malware (GREM), Access Data Certified Examiner (ACE)	ที่ปรึกษาการตรวจทุจริตโดยใช้ความรู้ทางด้าน IT Forensics

หลังการสัมภาษณ์ ผู้วิจัยได้ถอดความข้อมูลและวิเคราะห์เนื้อหา โดยให้ความสำคัญกับการปกปิดชื่อและข้อมูลส่วนบุคคลของผู้ให้ข้อมูลตามหลักจริยธรรมการวิจัย

■ การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพ ข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึกได้รับการถอดความอย่างละเอียด แล้วใช้วิธีการวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) และการวิเคราะห์สาระสำคัญ (Thematic Analysis) เพื่อสรุปประเด็นหลักและตรวจหาแนวโน้มความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญแต่ละท่าน ขั้นตอนหลักต่อมา คือ อ่านเนื้อหาสัมภาษณ์และทบทวนเนื้อหาสัมภาษณ์เพื่อให้รหัส (coding) กำหนดรหัสให้กับข้อความสัมภาษณ์ที่สะท้อนประเด็นสำคัญ จากนั้น จัดกลุ่มรหัสเหล่านั้นในแต่ละหัวข้อหรือสาระสำคัญตามโครงสร้างคำถามสัมภาษณ์ เช่น “ความสำคัญของการบัญชีนิติวิทยา” “ความตระหนักในองค์กร” “การตั้งทีมสืบสวนทุจริต” “ทักษะที่จำเป็น” และ “แนวทางการศึกษาในอนาคต” เป็นต้น เมื่อกำหนดสาระสำคัญหลักได้แล้ว ผู้วิจัยจึงวิเคราะห์เปรียบเทียบว่า ความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญมีความสอดคล้องหรือขัดแย้งกันในประเด็นใดบ้าง และตีความหมายว่าเหตุใดจึงเป็นเช่นนั้น โดยอ้างอิงบริบทหรือทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

ผลการศึกษได้รับการนำเสนอด้วยการยกคำกล่าวของผู้ให้สัมภาษณ์ (direct quotes) มาแทรกในรายงาน เพื่อแสดงหลักฐานสนับสนุนข้อสรุปนั้น นอกจากนี้ยังมีการนำเสนอความเห็นที่แตกต่างหรือข้อกังวลของผู้ให้สัมภาษณ์ในบางประเด็นเพื่อให้ข้อมูลมีความรอบด้าน โดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบกับแนวคิดทฤษฎีหรือกรณีศึกษาที่เกี่ยวข้อง

■ ผลการวิจัย

ผลการศึกษาที่สำคัญแบ่งเป็นสาระสำคัญได้ 5 ประเด็น ดังต่อไปนี้

1. การทุจริตในองค์กรไทยมีแนวโน้มซับซ้อนขึ้น และไม่อาจพึ่งพาการตรวจจับจากกลไกเดิมเพียงอย่างเดียว

ข้อมูลพื้นฐานยืนยันว่าการทุจริตในหน้าที่ (occupational fraud) ทั้งการคอร์รัปชัน การยักยอกทรัพย์สิน และการตกแต่งงบการเงิน มีแนวโน้มเพิ่มขึ้นและมีความซับซ้อนมากขึ้นในยุคปัจจุบัน อันเป็นผลจากเทคโนโลยีที่พัฒนาและความซับซ้อนของรูปแบบธุรกิจ ขณะเดียวกัน บทบาทดั้งเดิมของผู้ตรวจสอบภายในองค์กรหรือผู้สอบบัญชีไม่ได้ครอบคลุมถึงการสืบสวนทุจริต มาตรฐานวิชาชีพผู้สอบบัญชีโดยเฉพาะรหัส 240 ที่ปรับปรุงล่าสุด กำหนดไว้ว่าผู้สอบบัญชีมีหน้าที่วางแผนการตรวจสอบ เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นว่างบการเงินปราศจากการทุจริตที่มีนัยสำคัญ แต่ไม่ได้รับรู้ให้ต้องตรวจหาทุจริตทุกรูปแบบ นอกจากนี้ แนวทางปฏิบัติของคณะกรรมการตรวจสอบที่ออกโดย ก.ล.ต. ก็เพียงกำหนดว่า คณะกรรมการตรวจสอบสามารถขอความเห็นจากที่ปรึกษาภายนอกเมื่อจำเป็น ซึ่งหมายความว่าบทบาทเชิงรุกในการสืบสวนทุจริตยังขาดผู้รับผิดชอบหลัก ทำให้องค์กรจำนวนมากอาจตกอยู่ในความเสี่ยงจากการทุจริตโดยไม่รู้ตัว

ผลการสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญยืนยันว่าปัจจุบันหลายองค์กรไทย “ยังไม่ค่อยตระหนักถึงภัยจากการทุจริต” และมักคิดว่าเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นกับองค์กรอื่นไม่ใช่ตนเอง สภาพเช่นนี้อาจทำให้การทุจริตเกิดขึ้นได้เนื่องจากขาดการเฝ้าระวังที่เพียงพอ ผู้เชี่ยวชาญแนะนำว่า การสร้างวัฒนธรรมองค์กรที่ตระหนักถึงความเสียหายจากทุจริตและการฝึกอบรมพนักงานให้รู้จักสัญญาณเตือนภัยทุจริตเป็นสิ่งจำเป็นอันดับแรกในการป้องกันเหตุไม่พึงประสงค์

2. วิชาชีพนักบัญชีนิติวิทยาเป็นคำตอบในการเติมเต็มช่องว่างดังกล่าว

อาชีพนักบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accountant) ได้รับการพัฒนาขึ้นในต่างประเทศเพื่อรองรับความต้องการดังกล่าวมาหลายทศวรรษ โดยมีองค์กรวิชาชีพและสมาคมเฉพาะที่สนับสนุน เช่น ACFE ที่จัดสอบ CFE และพัฒนาองค์ความรู้ด้านการตรวจสอบการทุจริตอย่างเป็นระบบ รวมถึงความร่วมมือของ AICPA กับ CIMA ในการพัฒนาหลักสูตรอบรมด้านการบัญชีนิติวิทยา นอกจากนี้ บริษัทด้านการบัญชีชั้นนำขนาดใหญ่ (Big 4) ในต่างประเทศส่วนใหญ่ได้จัดตั้งหน่วยงานหรือทีมที่ปรึกษาด้านการตรวจสอบทุจริตเพื่อให้บริการแก่ลูกค้า ในประเทศไทยเอง บริษัทด้านการบัญชีบางแห่งก็เริ่มมีบริการด้านการบัญชีนิติวิทยามาหลายปีแล้ว แต่เนื่องจากความต้องการของตลาดยังไม่สูงมาก บริการเหล่านี้จึงยังไม่เป็นที่รู้จักอย่างกว้างขวางในแวดวงธุรกิจทั่วไป บริษัทเอกชนไทยหลายแห่งโดยเฉพาะที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ยังขาดความเข้าใจในคุณค่าของวิชาชีพนี้ เมื่อประสบเหตุทุจริตในองค์กรก็มักใช้วิธีแก้ปัญหาเฉพาะหน้าหรือพึ่งพาการตรวจสอบภายในที่อาจไม่มีความเชี่ยวชาญเพียงพอ ผู้เชี่ยวชาญทุกท่านเห็นตรงกันว่า “การบัญชีนิติวิทยามีความสำคัญอย่างยิ่งในปัจจุบัน ไม่เพียงแต่ในประเทศไทยแต่ทั่วโลก” เนื่องจากความซับซ้อนของกลไกทางการเงินเพิ่มขึ้น พวกเขาเน้นว่านักบัญชีนิติวิทยาคือเครื่องมือสำคัญในการเปิดโปงและยับยั้งการทุจริตที่ซ่อนเร้นอยู่ในองค์กร

3. อุปสรรคในการพัฒนาวิชาชีพนี้ในประเทศไทย

ผลการสัมภาษณ์ชี้ให้เห็นหลายปัจจัยที่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาสายงานบัญชีนิติวิทยาในปัจจุบัน ประการแรกคือ

ต้นทุนและโครงสร้างองค์กร – ผู้เชี่ยวชาญกล่าวว่าในโลกอุดมคติควรมีการจัดตั้ง “ทีมสืบสวนทุจริต (ทีมนักบัญชีนิติวิทยา) ขึ้นในองค์กร” เพื่อพร้อมตอบสนองเมื่อมีเหตุฉุกเฉิน แต่ในทางปฏิบัติพบว่า “เป็นเรื่องยากที่จะเกิดทีมดังกล่าวในองค์กรเนื่องจากมีค่าใช้จ่ายสูง” องค์กรส่วนใหญ่จึงให้หน่วยตรวจสอบภายในทำหน้าที่นี้เพิ่มเติม ซึ่งไม่เหมาะสมเพราะงานสืบสวนทุจริตต้องใช้ทักษะและความเชี่ยวชาญเฉพาะที่มากกว่า เช่น Digital Forensics และวิธีการเก็บพยานหลักฐานที่ใช้ดำเนินคดีได้

ประการต่อมาคือ **ความซ้ำซ้อนและภาพลักษณ์** – ผู้บริหารบางแห่งยังมองว่างานของนักบัญชีนิติวิทยาซ้ำกับผู้สอบบัญชี ทำให้ขาดแรงจูงใจที่จะจ้างหรือสร้างตำแหน่งใหม่ นอกจากนี้ วิชาชีพนี้ยังใหม่มากในไทย ทำให้บุคลากรที่มีคุณสมบัติเหมาะสมหายาก ผู้เชี่ยวชาญรายหนึ่งกล่าวว่า “อุปสงค์ของนักบัญชีนิติวิทยาอยู่ในระดับต่ำเพราะองค์กรยังไม่เห็นความจำเป็น” สอดคล้องกับอีกความเห็นที่ว่า “วิชาชีพนี้ยังขาดความชัดเจนและความเข้าใจที่เพียงพอในประเทศไทย”

อย่างไรก็ดี อุปสรรคเหล่านี้สามารถแก้ไขได้ด้วยการสร้างความตระหนัก (เช่น ผ่านการฝึกอบรมผู้บริหาร) และการแสดงให้เห็นคุณค่าที่เพิ่มขึ้นจากการมีผู้เชี่ยวชาญเฉพาะทาง ตัวอย่างเช่น ผู้เชี่ยวชาญเสนอว่าเมื่อเกิดเหตุการณ์ทุจริตในองค์กร ควรจัดตั้งคณะกรรมการเฉพาะกิจที่เกี่ยวข้อง (ฝ่ายทรัพยากรบุคคล ฝ่ายกฎหมาย เป็นต้น) และจ้างผู้เชี่ยวชาญภายนอกมาร่วมทีมเพื่อสืบสวนโดยเฉพาะ ซึ่งทุกท่านเห็นพ้องว่าเป็นแนวปฏิบัติที่เหมาะสมและควรทำ แนวทางนี้ช่วยให้องค์กรไม่ต้องแบกรับค่าใช้จ่ายทีมประจำ แต่ยังสามารถใช้ประโยชน์จากผู้เชี่ยวชาญเมื่อจำเป็นได้

4. ทักษะและองค์ความรู้ที่จำเป็นสำหรับนักบัญชีนิติวิทยา

ทั้งจากการศึกษาวรรณกรรมและการสัมภาษณ์ ผู้วิจัยพบว่า **ชุดทักษะหลัก**ที่จำเป็นในการประกอบวิชาชีพนี้ได้แก่

(ก) **รากฐานความรู้ด้านบัญชีและการสอบบัญชีที่แข็งแกร่ง** – นักบัญชีนิติวิทยาต้องเข้าใจหลักการบัญชีและกระบวนการตรวจสอบอย่างถ่องแท้เพื่อระบุความผิดปกติในข้อมูลการเงินได้ (Crumbley, 2009)

(ข) **ทักษะการสืบสวนและการวิเคราะห์** – สามารถรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินเพื่อหาความเชื่อมโยงและรูปแบบที่บ่งชี้ถึงการทุจริต (Albrecht et al., 2006) รวมถึงการตั้งสมมติฐานและสร้างภาพเหตุการณ์จากหลักฐานที่กระจัดกระจาย

(ค) **ความเชี่ยวชาญด้านเทคโนโลยี** – สามารถใช้เครื่องมือซอฟต์แวร์วิเคราะห์ฐานข้อมูลขนาดใหญ่ และตรวจสอบหลักฐานอิเล็กทรอนิกส์ เช่น อีเมลหรือบันทึกดิจิทัล (Huber et al., 2018; Crumbley, 2009) ทักษะด้าน IT Forensics กลายเป็นองค์ประกอบสำคัญเนื่องจากการฉ้อโกงสมัยใหม่มักเกี่ยวข้องกับระบบไอที

(ง) **ทักษะการสื่อสารและมนุษยสัมพันธ์** – นักบัญชีนิติวิทยาต้องสามารถสื่อสารและสอบถามข้อมูลจากพยานหรือผู้ต้องสงสัยได้อย่างมีประสิทธิภาพ สร้างความน่าเชื่อถือและความไว้วางใจในระหว่างการสัมภาษณ์ (Albrecht et al., 2006) ผู้เชี่ยวชาญย้ำว่าคุณสมบัติอย่าง “ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ” หรือ professional skepticism เป็นหัวใจสำคัญของการทำงานนี้ เพราะนักบัญชีนิติวิทยาต้องไม่ยอมรับคำอธิบายใด ๆ โดยผิวเผิน แต่จะ “เจาะลึกและตั้งคำถามเพิ่มเติมเพื่อค้นหาความจริงที่ซ่อนอยู่”

นอกจากนี้ (จ) **ความกล้าหาญและซื่อตรง** เป็นสิ่งจำเป็นสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพ เนื่องจากบางกรณีการทุจริตอาจเกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูงหรือผู้มีอิทธิพล ซึ่งผู้ตรวจสอบต้องพร้อมที่จะเผชิญกับแรงกดดันในการเปิดเผยความจริง สุดท้ายคือการสร้างความสัมพันธ์ที่ดีเพื่อให้ผู้ให้ข้อมูลยินยอมแบ่งปันข้อมูลผู้เชี่ยวชาญเน้นว่าสิ่งสำคัญคือต้อง “ได้รับความไว้วางใจจากผู้สัมภาษณ์โดยการสร้างความสัมพันธ์ที่ดี” ทักษะเหล่านี้ทั้งหมดควรได้รับการบูรณาการในการฝึกอบรมและการศึกษาของนักบัญชีนิติวิทยารุ่นใหม่

5. แนวทางการพัฒนาวิชาชีพบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย

จากการวิเคราะห์ข้อมูลทั้งเชิงเอกสารและความคิดเห็นผู้เชี่ยวชาญ มีข้อเสนอหลักในการพัฒนาวิชาชีพนี้ 2-3 ประการ **ประการแรก**ที่ทุกฝ่ายเห็นพ้องคือ **การจัดการศึกษาในระดับสูง** – ผู้เชี่ยวชาญทั้งสี่ท่านเสนอว่า “การจัดให้มีหลักสูตรปริญญาโทด้านการบัญชีนิติวิทยาเป็นแนวทางที่เหมาะสมและเป็นไปได้ที่สุด” สำหรับประเทศไทยในขณะนี้ เนื่องจากวิชาชีพนี้มีความซับซ้อน ต้องอาศัยทั้งความรู้และประสบการณ์ในการทำงาน การเรียนในระดับปริญญาโท (หลังจากที่ผู้เรียนได้พื้นฐานและประสบการณ์การทำงานมาบ้างแล้ว) จะทำให้การเรียนรู้มีประสิทธิภาพและประยุกต์ใช้ได้จริง มากกว่าการเปิดหลักสูตรปริญญาตรีเฉพาะทางตั้งแต่ต้น ผู้เชี่ยวชาญบางท่านแนะนำว่าหากจะเริ่มในปริญญาตรี ควรเปิดเป็นเพียงวิชาเลือกเพื่อสร้างการรับรู้พื้นฐาน แต่ยังไม่จำเป็นต้องมีสาขาปริญญาตรีการบัญชีนิติวิทยาแยกต่างหาก เนื่องจาก “ความต้องการในตลาดแรงงานยังมีไม่มากพอและวิชาชีพนี้ต้องการผู้ที่มีประสบการณ์”

ข้อเสนอที่สอง คือ **การพัฒนาหลักสูตรอบรมและใบรับรองระดับประเทศ** – สมาชิวิชาชีพบัญชีหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องควรพิจารณาจัดทำโครงการอบรมวิชาชีพขั้นสูงที่นำไปสู่การมอบวุฒิบัตรหรือใบรับรองสำหรับนักบัญชีนิติวิทยา เช่น หลักสูตร Forensic Accounting Certificate (FAC) ที่จัดขึ้นแล้ว ซึ่งควรขยายต่อเนื่องและพัฒนาหลักสูตรให้ครอบคลุมความรู้ที่ทันสมัย และในอนาคตอาจพัฒนาเป็นการสอบคุณสมบัติระดับประเทศสำหรับสายงานนี้ เพื่อสร้างมาตรฐานวิชาชีพที่เป็นที่ยอมรับในวงการธุรกิจไทย ซึ่งจะช่วยเพิ่มความน่าเชื่อถือให้กับผู้ประกอบการวิชาชีพ (คล้ายกับที่ ACFE มอบ CFE)

ประการสุดท้าย ผู้เชี่ยวชาญยังกล่าวถึง **แรงจูงใจในสายอาชีพ** ว่าการมีวุฒิการศึกษาขั้นสูงหรือใบรับรองเฉพาะทางจะส่งผลดีต่อค่าตอบแทนและความก้าวหน้าในสายงาน ตัวอย่างในสหรัฐอเมริกาพบว่าผู้ที่มีปริญญาโทด้านการบัญชีนิติวิทยามีเงินเดือนเฉลี่ยสูงกว่าคนที่ไม่มีปริญญาตรี และกลุ่ม top 10% ของสายอาชีพนี้มีรายได้สูงเป็นสองเท่าของค่าเฉลี่ย ซึ่งส่วนใหญ่ล้วนจบการศึกษาระดับปริญญาโททั้งสิ้น แม้บริบทไทยอาจแตกต่าง แต่ข้อมูลนี้แสดงให้เห็นว่าหากวิชาชีพได้รับการพัฒนาและยอมรับ ค่าตอบแทนและโอกาสเติบโตก็จะตามมา ซึ่งจะช่วยให้ดึงดูดบุคลากรที่มีความสามารถเข้ามาสู่สายงานนี้มากขึ้นเป็นวงจรส่งเสริมกันเอง

■ การสรุปผลและอภิปรายผล

ผลการวิจัยของเราชี้ให้เห็นข้อค้นพบหลายประการที่สอดคล้องกับแนวโน้มระดับสากล AlShurafat et al. (2021) พบว่าการเพิ่มขึ้นของความต้องการและการยอมรับในสายงานบัญชีนิติวิทยาเป็น “จุดแข็ง” ที่สามารถช่วยลดการทุจริตและส่งเสริมธรรมาภิบาลในองค์กร ซึ่งประเทศไทยเองก็เริ่มตระหนักถึงประโยชน์ดังกล่าวในระยะเริ่มต้นนี้ นอกจากนี้ ผลการสำรวจของ LeVie Jr. (2013) ยังบ่งชี้ว่าใบรับรองวิชาชีพมีผลเชิงบวกต่อโอกาสในการได้งาน โดยผู้ที่มีใบรับรองเฉพาะทางมักได้งานมากกว่าและมีความมั่นคงในการจ้างงานสูงกว่าผู้ที่ไม่ใช่ใบรับรอง อย่างไรก็ตาม หากมีใบรับรองมากเกินไปโดยไม่เจาะจงก็อาจถูกมองในแง่ลบว่าเป็นการสะสมใบรับรองเกินความจำเป็น ดังนั้นผู้ประกอบการวิชาชีพควรเลือกลงทุนกับใบรับรองหรือวุฒิบัตรที่เหมาะสมต่อสายงานของตน เช่น การสอบ CFE สำหรับผู้ที่ต้องการเน้นด้านการตรวจสอบการทุจริต

ในภาพรวม ข้อค้นพบจากงานวิจัยนี้สอดคล้องกับบทเรียนจากต่างประเทศหลายประการ ตัวอย่างเช่น Ozili (2023) พบว่าการวิจัยด้านการบัญชีนิติวิทยามีความก้าวหน้าสูงในอเมริกาเหนือ แต่ยังพัฒนาน้อยกว่าในยุโรปและเอเชียซึ่งบ่งชี้ว่าประเทศที่มีตลาดทุนเกิดใหม่อย่างไทย ยังมีช่องว่างให้เร่งพัฒนาวิชาชีพและองค์ความรู้ด้านนี้ต่อไป นอกจากนี้ Winfield และ Roberts (2023) ชี้ให้เห็นว่าวิชาชีพบัญชีนิติวิทยาทั่วโลกยังขาดกรอบกำกับดูแลและมาตรฐานการศึกษาที่เป็นเอกภาพ แม้ในสหรัฐอเมริกา Forensic and Valuation Services Executive Committee (FVS) ได้กำหนดมาตรฐานที่เกี่ยวกับการให้บริการบัญชีนิติวิทยาอย่างเป็นทางการตั้งแต่ปี ค.ศ. 2020 สำหรับสมาชิกของ AICPA และ CIMA (AICPA & CIMA, 2025) แต่ก็ยังต้องมีการปฏิรูปเพื่อยกระดับความน่าเชื่อถือของวิชาชีพในระดับสากล ข้อเสนอแนะดังกล่าวสนับสนุนแนวคิดที่ว่าอุปสรรคหลายอย่างที่ประเทศไทย

กำลังเผชิญอยู่ (เช่น การขาดการรับรู้ในบทบาทเฉพาะของนักบัญชีนิติวิทยา และการขาดมาตรฐาน/การรับรองในประเทศ) นั้นเป็นความท้าทายร่วมที่หลายประเทศทั่วโลกต่างก็พบเจอ ซึ่งการแก้ไขปัญหาต้องอาศัยความพยายามในการวางรากฐานวิชาชีพที่แข็งแกร่งเช่นเดียวกัน

ผลการศึกษาจากงานวิจัยนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยระดับภูมิภาคบางงานที่เน้นด้านการศึกษาและพัฒนาทักษะ ตัวอย่างเช่น Ismail et al. (2019) ที่ศึกษาในประเทศมาเลเซีย พบว่าการเรียนการสอนวิชาการตรวจสอบการทุจริต (Fraud Examination) และการบัญชีนิติวิทยาในหลักสูตรโดยตรงมีความสัมพันธ์เชิงบวกอย่างมีนัยสำคัญต่อทักษะของนักบัญชีนิติวิทยาที่จบออกมา ในขณะที่การเรียนวิชาการสอบบัญชีทั่วไปเพียงอย่างเดียวไม่มีความสัมพันธ์ชัดเจนกับทักษะดังกล่าว ผลลัพธ์นี้ชี้ให้เห็นว่าการพัฒนาทักษะนักบัญชีนิติวิทยาจำเป็นต้องอาศัยหลักสูตรเฉพาะทาง ที่มุ่งเน้นด้านการสอบทุจริตและนิติบัญชีอย่างแท้จริง มากกว่าจะพึ่งพาวิชาการตรวจสอบทั่วไปแต่เพียงอย่างเดียว ดังนั้นข้อเสนอของงานวิจัยฉบับนี้ในการจัดทำหลักสูตรเฉพาะทางในระดับบัณฑิตศึกษาสำหรับสาขานี้ จึงสอดคล้องกับแนวทางที่นานาประเทศให้ความสำคัญในการเตรียมบุคลากรให้พร้อมต่อการทำงานด้านบัญชีนิติวิทยา

โดยสรุปผลการวิจัยนี้ชี้ให้เห็นถึงความจำเป็นเร่งด่วนที่จะพัฒนาวิชาชีพบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทยให้มีมาตรฐานและการรับรองที่ชัดเจนยิ่งขึ้นเพื่อรองรับกับแนวโน้มการทุจริตที่ซับซ้อนและเพิ่มขึ้นในอนาคตแนวทางหนึ่งที่แนะนำคือการร่วมมือระหว่างภาคการศึกษาและวิชาชีพในการจัดตั้งหลักสูตรการศึกษาเฉพาะทางระดับสูง (เช่น ปริญญาโท) ที่ครอบคลุมทั้งความรู้พื้นฐานด้านบัญชี การสอบบัญชี กฎหมายธุรกิจ การสัมภาษณ์และจิตวิทยา ตลอดจนเทคโนโลยีสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการสืบสวน นอกจากนี้ควรเปิดกว้างโอกาสให้ผู้ที่จบการศึกษาด้านอื่นที่ไม่ใช่บัญชีเข้ามาต่อยอดในหลักสูตรนี้ได้ด้วยเพื่อดึงดูดผู้เชี่ยวชาญจากสาขาอื่น เช่น เทคโนโลยีสารสนเทศ กฎหมาย เข้ามาร่วมงานในสาขานี้สร้างความหลากหลายและความแข็งแกร่งให้กับวงการบัญชีนิติวิทยาของไทยในระยะยาว

■ ประโยชน์และข้อเสนอแนะจากงานวิจัย

ผลการวิจัยนี้มีนัยสำคัญต่อการพัฒนาวิชาชีพบัญชีนิติวิทยาในประเทศไทย มหาวิทยาลัยและหน่วยงานฝึกอบรมสามารถพิจารณาไปใช้พัฒนาหลักสูตรให้ตอบสนองต่อบริบทภายในประเทศและสอดคล้องกับมาตรฐานสากล การบูรณาการประเด็นด้านการตรวจสอบการทุจริตและเทคนิคการสืบสวนเชิงบัญชีในระดับอุดมศึกษาและการอบรมวิชาชีพช่วยเสริมสร้างศักยภาพของบุคลากรในสาขานี้อย่างมีประสิทธิภาพ หน่วยงานวิชาชีพและหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำหนดนโยบายควรปรับปรุงเนื้อหาหลักสูตรอบรมให้ครอบคลุมทักษะเชิงปฏิบัติมากขึ้น และส่งเสริมมาตรฐานวิชาชีพให้มีความทันสมัยและเชื่อมโยงกับความต้องการของตลาดแรงงาน (ACFE, 2022; Bologna et al., 2014)

นอกจากนี้ บทบาทของนักบัญชีนิติวิทยาควรได้รับการยอมรับจากในกลุ่มผู้กำหนดนโยบาย ผู้บริหารองค์กรและภาครัฐ ผลการศึกษาเผยให้เห็นถึงความสำคัญของการมีผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านในการตรวจสอบและป้องกันการทุจริต ซึ่งสามารถใช้เป็นข้อมูลอ้างอิงในการออกแบบมาตรการเชิงนโยบายในการต่อต้านการทุจริต เช่น การจัดตั้งตำแหน่งงานเฉพาะในหน่วยงานรัฐ หรือ การจัดสรรทรัพยากรที่เพียงพอเหมาะสมเพื่อพัฒนาบุคลากรในสาขานี้ การส่งเสริมการทำงาน การบัญชีนิติวิทยาลักษณะสหวิทยาการช่วยขยายฐานบุคลากรและส่งเสริมการสร้างองค์ความรู้แบบบูรณาการทำให้แนวโน้มที่ระบบตรวจสอบการทุจริตสามารถบรรลุผลได้ในระยะยาว (Rezaee & Wang, 2019; Bhasin, 2016b)

■ References

- AICPA & CIMA. (2016). *Forensic Accounting – Combining the Skills of Auditors and Investigators to Combat Financial Fraud*. Durham, NC: AICPA & CIMA.
- AICPA & CIMA. (2025). *Statement on Standards for Forensic Services*, Durham, NC: AICPA & CIMA. Retrieved September 22, 2025 from <https://www.aicpa-cima.com/resources/download/statement-on-standards-for-forensic-services>.
- Alan, S., Amr, K., & Sarah, H. (2017). Mapping forensic accounting in the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 28, 43–56.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. C., & Albrecht, C. O. (2006). *Fraud Examination*. Mason, OH: Thomson Southwestern.
- AlShurafat, H., Al Shbail, M. O., & Mansour, E. (2021). Strengths and weaknesses of forensic accounting: An implication on the socio-economic development. *Journal of Business and Socio-Economic Development*, 1(2), 135–148.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2020). *Occupational Fraud 2020: A Report to the Nations* (Report). Austin, TX: ACFE. Retrieved July 4, 2025 from <https://acfe-public.s3-us-west-2.amazonaws.com/2020-Report-to-the-Nations.pdf>
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2022). *Occupational Fraud 2022: A Report to the Nations* (Report). Austin, TX: ACFE. Retrieved July 4, 2025 from <https://acfe-public.s3-us-west-2.amazonaws.com/2022+Report+to+the+Nations.pdf>
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2024). *Occupational Fraud 2024: A Report to the Nations* (Report). Austin, TX: ACFE. Retrieved July 4, 2025 from <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtnn/2024/2024-report-to-the-nations.pdf>
- Bhasin, M. L. (2016a). Forensic accounting in Asia: Perspectives and prospects. *International Journal of Management and Social Sciences Research*, 5(7), 25–38.
- Bhasin, M. L. (2016b). Contribution of Forensic Accounting to Corporate Governance: An Exploratory Study of an Asian Economy. *International Business Management*, 10(4), 479–492.
- Bologna, G. J., Lindquist, R. J., & Wells, J. T. (2014). *Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts* (3rd ed.). Wiley.
- Bulakul, C. (2019). Key fundamental skills for the forensic accounting profession: Perspectives from licensed investigative specialists [Unpublished master's independent study]. Thammasat University. [in Thai]

- Chiang Mai University. (2023). Accounting curriculum (Full version) [Online document]. Retrieved June 2, 2024, from <https://www.cmubs.cmu.ac.th/.../หลักสูตร-ACC-ฉบับเต็ม-.pdf> [in Thai]
- Choyputsa, S. (2017). Impact of characteristics of certified public accountants on readiness to engage in forensic accounting in Thailand [Unpublished master's independent study]. Thammasat University. [in Thai]
- Chulalongkorn University. (2021). Undergraduate study handbook, Faculty of Commerce and Accountancy [Brochure]. Retrieved June 2, 2024, from <https://acdm.cbs.chula.ac.th/.../คู่มือการศึกษา-2564-Final.pdf> [in Thai]
- Cressey, D. R. (1953). *Other people's money: A study in the social psychology of embezzlement*. Glencoe, IL: Free Press.
- Crumbly, D. L. (2009). So what is forensic accounting? *The ABO Reporter, Fall*, 10–15.
- Elliott, R. K., & Willingham, J. J. (2003). *Handbook of Fraud: Preventing and Detecting Fraud*. New York: Academic Press.
- Embry-Riddle Aeronautical University. (2024). Forensic Accounting and Fraud Examination – Bachelor's Degree [Webpage]. Retrieved June 2, 2024, from <https://erau.edu/degrees/bachelor/forensic-accounting-fraud-examination>
- Federation of Accounting Professions (FAP). (2022). Forensic Accounting Certificate program [Announcement]. Retrieved June 2, 2024, from <https://www.tfac.or.th/.../โครงการวุฒิปัฒนากับบัญชีนิติวิทยา> [in Thai]
- Florida Atlantic University. (2024). Forensic Accounting – Master of Accounting (Concentration) [Webpage]. Retrieved June 2, 2024, from <https://business.fau.edu/.../forensic-accounting/>
- Guellim, N., Yami, N., Freihat, A. F., Alshurafat, H., Alkababji, M. W., Alzahrane, M., Gad, W. N., Shaaban, M. S. I., & Mostafa, R. M. A. (2024). Evaluating the perceived value of forensic accounting: A systematic review method. *Discover Sustainability*, 5, Article 351.
- Huber, D. W., Comer, M. J., & Quenzer, D. (2018). Forensic accountants' role in accounting for corruption. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 10(3), 296–310.
- Huber, W., & DiGabriele, J. (2018). *Forensic Accounting Research: Fundamentals and Methodology*. Boca Raton, FL: CRC Press.
- International Affairs Office, State Audit Office of the Kingdom of Thailand. (2024). Supreme Audit Institution Body of Knowledge: Forensic Audit in Overseas Supreme Audit Institution [Webpage]. Retrieved July 14, 2025, from <https://www.audit.go.th/sites/default/files/files/article/องค์ความรู้ด้านการตรวจเงินแผ่นดินต่างประเทศ%20การตรวจสอบเชิงบัญชีนิติวิทยา.pdf> [in Thai]

- Ismail, A. M., Azizan, F. A., & Fahmi, F. M. (2019). Forensic accountant skills: An empirical investigation in the Malaysian forensic accounting education curriculum. *The Journal of Social Sciences Research, Special Issue 1*, 150–158.
- Kasetsart University. (2021). Curriculum information [Webpage]. Retrieved June 2, 2024, from https://regis.src.ku.ac.th/.../add_curriculum.aspx?nn=...&yy=2564 [in Thai]
- LeVie Jr., D. (2013). The role of professional credentials in the job market. *Fraud Magazine*. Retrieved July 4, 2025, from <https://www.fraud-magazine.com/article.aspx?id=4294976296>
- Mae Fah Luang University. (2022). Course information [Webpage]. Retrieved June 2, 2024, from https://reg2.mfu.ac.th/registrar/class_info_2.asp?... [in Thai]
- Ozili, P. K. (2023). Forensic accounting research around the world. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. Advance online publication. Retrieved July 4, 2025, from <https://ssrn.com/abstract=4566896>
- Pittsburg State University. (2024). Accounting Program – Fraud Examination Minor [Webpage]. Retrieved June 2, 2024, from <https://www.pittstate.edu/business/programs/accounting/index.html>
- PricewaterhouseCoopers Thailand. (2022). *Global Economic Crime and Fraud Survey 2022: Thailand Report*. Bangkok: PwC. Retrieved July 4, 2025, from <https://www.pwc.com/th/en/consulting/forensic/economic-crime-and-fraud-survey-2022-th.html>
- Puranaphan, I., & Chitsawang, S. (2020). Forensic accounting: The profession enhancement in Thailand. *Journal of Federation of Accounting Professions*. May-Aug 2020, 2 (volume 5), 98-117. Retrieved July 4, 2025, from <https://so02.tci-thaijo.org/index.php/JFAC/article/view/242719>. [in Thai]
- Ramaswamy, V. (2005). Corporate governance and the forensic accountant. *The CPA Journal*, 75(3), 68–70.
- Rezaee, Z., & Wang, J. (2019). Forensic Accounting Education: A Multi-Stakeholder View of Objectives and Curriculum. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 11(1), 1–28.
- Securities and Exchange Commission (SEC), Thailand. (2023). Accusation order against Stark Corporation Public Company Limited for falsifying financial statements [Press release]. Retrieved June 2, 2024, from https://www.sec.or.th/TH/Pages/News_Detail.aspx?SECID=9738 [in Thai]
- SkyQuest Technology. (2023). *Forensic Accounting Market Insights 2023* [Online report]. Retrieved June 2, 2024, from <https://www.skyquestt.com/report/forensic-accounting-market>
- Southern New Hampshire University. (2024). Graduate Certificate in Forensic Accounting and Fraud Examination [Webpage]. Retrieved June 2, 2024, from <https://www.snhu.edu/.../graduate-forensic-accounting-and-fraud-examination>

- Srijunpetch, S. (2010). Getting to know investigative accounting. *Journal of Accounting Profession*, 6(17), 22–28. [in Thai]
- Sriprasert, A. (2006). Forensic accounting: A new approach for auditing. *University of the Thai Chamber of Commerce Journal*, 26(1), 5–11. [in Thai]
- Suppathada, S. (2020). Forensic accounting (2nd ed.). Bangkok, Thailand: Royal Thai Police Press. [in Thai]
- Tangrueanrat, C. (2022). Auditing. Bangkok, Thailand: TPN Press. [in Thai]
- Thaiwong, P. (2020). Feasibility of establishing a forensic accounting firm in Thailand [Unpublished master's independent study]. Thammasat University. [in Thai]
- Thammasat University. (n.d.-a). Accounting curriculum [Webpage]. Retrieved June 2, 2024, from <http://accounting.bus.tu.ac.th/cirriculum.html> [in Thai]
- Thammasat University. (n.d.-b). Program information (MAP) [Webpage]. Retrieved June 2, 2024, from <https://map.tbs.tu.ac.th/course> [in Thai]
- Trongmateerut, P., Keawkham, N., & Ruangdech, T. (2025). Powering financial fraud detection with artificial intelligence. *Journal of Federation of Accounting Professions*. 7(1), 19, 50-63. Retrieved July 4, 2025, from <https://so02.tci-thaijo.org/index.php/JFAC/article/view/275902> [in Thai]
- Ueamornpaiboon, W. (2014). Feasibility of developing the forensic accounting profession in Thailand [Unpublished master's independent study]. Thammasat University. [in Thai]
- Wells, J. T. (2001). Why employees commit fraud. *Journal of Accountancy*, 191(2), 89–92.
- Winfield, J., & Roberts, M. (2023). Forensic accounting: Time for a unified global approach. *Journal of Forensic Accounting Profession*, 3(1), 38–56.
- Wolfe, D. T., & Hermanson, D. R. (2004). The fraud diamond: Considering four elements of fraud. *The CPA Journal*, 74(12), 38–42.
- Zion Market Research. (2023). *Forensic Accounting Services Market – Global Industry Analysis & Forecast 2022–2030* [Online report]. Retrieved June 2, 2024, from <https://www.zionmarketresearch.com/report/forensic-accounting-services-market>