



Journal of Social Science and Buddhistic Anthropology

วารสารสังคมศาสตร์และมานุษยวิทยาเชิงพุทธ

<https://so04.tci-thaijo.org/index.php/JSBA/index>

Wad Wangtawantok Nakhon Si Thammarat, Thailand

pp. 147-161

บทความวิชาการ

บทบาทและสมรรถนะของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในสังคมไทย*

ROLES AND COMPETENCIES OF FORENSIC ACCOUNTING IN THAI SOCIETY

วัชรรา เปียทอง¹, ดารณี เอื้อชนะจิต¹

Watchara Piathong¹, Daranee Uachanachit¹

¹คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม กรุงเทพมหานคร

¹School of Accounting, Sripatum University Bangkok, Thailand

¹Corresponding author E-mail: dashwatchara1@gmail.com

บทคัดย่อ

บทความฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอผลการศึกษาทบทวนเอกสาร แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับสมรรถนะหลักของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ไทย รวมทั้ง ศึกษาบทบาทและความสำคัญของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในสังคมไทย ผลการศึกษา พบว่า สมรรถนะหลักของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ไทย ประกอบด้วย 1) ทักษะทางวิชาชีพ ได้แก่ ทักษะและความรู้ที่เกี่ยวข้อง อาทิ ความรู้เกี่ยวกับพยานหลักฐาน การทุจริต การบัญชี ธุรกิจ และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนความสามารถและความเชี่ยวชาญด้านการสืบสวนและ ตรวจสอบ 2) ทักษะทางสังคม ได้แก่ ความสามารถในการติดต่อสื่อสารและความสามารถในการสร้างความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล ส่วนในด้านบทบาทและความสำคัญของการบัญชี และนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในสังคมไทยนั้น พบว่า ช่วยให้การตรวจสอบทุจริตเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากการทุจริตในปัจจุบันซับซ้อนเกินกว่าที่นักบัญชีวิชาชีพทั่วไปจะสามารถตรวจสอบได้ ซึ่งมีสาเหตุมาจากการพัฒนาของเทคโนโลยีสารสนเทศทางบัญชี ฯลฯ

* Received 18 November 2022; Revised 28 November 2022; Accepted 29 November 2022

ที่เอื้อให้ผู้ทุจริตสามารถดัดแปลงแก้ไขเปลี่ยนแปลงตัวเลขต่าง ๆ ได้ ดังนั้น นักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์จึงมีความสำคัญและมีบทบาทในการใช้ทักษะการบัญชี การตรวจสอบและทักษะการสืบสวน เพื่อดำเนินการตรวจสอบการเงินของบุคคลหรือธุรกิจ โดยการคำนวณค่าของข้อมูลต่าง ๆ เพื่อหาข้อสรุปและระบุรูปแบบที่ผิดปกติหรือน่าสงสัยของธุรกรรมนั้น ๆ ผ่านการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงิน และในการปฏิบัติงานนั้น นักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์จะไม่แสดงความคิดเห็นเช่นเดียวกับผู้ตรวจสอบบัญชีทั่วไป แต่จะเป็นผู้ที่ให้ข้อเท็จจริงที่สามารถคลี่คลายคดีอาญาที่เกี่ยวกับการทุจริตในชั้นศาลได้ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อวงการวิชาชีพบัญชี และมีคุณค่าเป็นอย่างสูงต่องานบริการด้านบัญชีที่นักบัญชีมืออาชีพจะมีต่อสังคมและประเทศชาติโดยรวม

คำสำคัญ: นักบัญชี, การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์, สมรรถนะนักบัญชี

Abstract

The objective of this academic paper presents the results of a study on documents, concepts, theories, the research related to forensic accounting's core competencies, and a study on the Roles and importance of Forensic Accounting in Thai Society. The result showed that; The core competencies of Thai forensic accountants comprise 1) Hard skills include skills and knowledge concerns, for example, knowledge of evidence, fraud, accounting, business, and laws that are related to the competency and expertise in investigations. 2) Soft skills include the ability to communicate and the ability to build relationships with people. As for the role and importance of accounting and forensic accountants in Thai society. Because at present, corruption is complicated and the audit is too difficult for a professional accountant can verify. This may be due to the development of accounting information technology. It helps the fraudsters to modify and change the numbers seamlessly. Therefore, forensic accountants are important and play a role in applying their accounting, auditing, and investigative skills to use in financial audits of a person or business. By calculating the values of various data to draw conclusions and identify unusual or suspicious patterns of transactions through analyzing financial data. On the operational, the

forensic accountant will not show their opinion in the same way as general auditors but will be the one who provides facts that can solve criminal cases related to corruption in court. Which is beneficial to the profession of accounting. And it is of high value to the accounting services that professional accountants will have to society and the nation as a whole.

Keywords: Accountant, Forensic Accounting, Core Competencies

บทนำ

วิชาชีพบัญชีเป็นปัจจัยสำคัญที่สนับสนุนให้กิจกรรมของธุรกิจดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งหากธุรกิจใด ๆ สามารถสรรหาบุคลากรด้านการบัญชีที่มีความรู้ความสามารถ ย่อมส่งผลให้การดำเนินงานขององค์กรธุรกิจนั้นบรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้ (ธนิษฐา ชิวพัฒน์พันธุ์, 2558) ดังนั้น นักบัญชีจำเป็นต้องมีการพัฒนาความรู้ ทักษะทางวิชาชีพในหลาย ๆ ด้านอยู่เสมอ เพื่อให้มีความรู้ที่หลากหลายและเพื่อให้มีสมรรถนะตามแนวมาตรฐานสากล (ณฐา ธรเจริญกุล, 2559) ทั้งนี้ คณะกรรมการการศึกษาของ IFAC (International Federation of Accountants) ได้กำหนดบรรทัดฐานในการศึกษาและพัฒนาบัญชีเพื่อให้เป็น “นักบัญชีมืออาชีพ” จึงทำให้นักบัญชีในฐานะที่เป็นผู้เก็บรวบรวมข้อมูลและจัดทำรายงานทางการเงิน ต้องมีการพัฒนาความรู้ ทักษะทางวิชาชีพ ซึ่งจากข้อกำหนดของ IASC พบว่า สมรรถนะ ความรู้ และความสามารถของนักบัญชีในปัจจุบันจะต้องประกอบด้วยสิ่งเหล่านี้ ได้แก่ 1) ความรู้ในวิชาชีพ (Knowledge) ได้แก่ ความรู้ทางด้านเศรษฐศาสตร์ การเงิน การตลาด บัญชี กฎหมาย 2) ทักษะทางวิชาชีพ (Skill) ซึ่งเป็นทักษะการเรียนรู้ ทักษะด้านเทคนิค การปฏิบัติงาน ทักษะด้านบุคคล ทักษะด้านความสัมพันธ์และทักษะด้านองค์กร 3) คุณค่าแห่งวิชาชีพ (Professional Values) ได้แก่ การปฏิบัติงานอย่างมีคุณภาพซื่อสัตย์ 4) จรรยาบรรณ (Ethics) และ 5) ทศนคติ (Attitudes) จึงจะสามารถแข่งขันกับนักบัญชีต่างประเทศในกลุ่มภูมิภาคและระดับสากลได้ สอดคล้องกับคุณสมบัติของนักบัญชีมืออาชีพที่สำคัญของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย 2547 ต้องประกอบด้วยผู้มีความรู้ทางวิชาชีพ ทักษะทางวิชาชีพ ด้านคุณค่า จริยธรรมและทัศนคติทางบวก และด้านประสบการณ์ในเชิงปฏิบัติ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2554)

แต่อย่างไรก็ตามจากความก้าวหน้าของเทคโนโลยีสารสนเทศและคอมพิวเตอร์ ส่งผลให้การดำเนินธุรกิจในปัจจุบันมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น กระบวนการทางบัญชีมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้นด้วยเช่นกัน จนในบางครั้งทำให้เกิดการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีให้มีความบิดเบือนไปจากข้อเท็จจริงจนเกิดสร้างความเสียหายต่อระบบธุรกิจ อาทิ ผลการวิจัยของ จารุวรรณ สุขุมลพงษ์ พบว่า ในแต่ละปีพ่อค้าและนักธุรกิจกว่าร้อยละ 80 ต้องสูญเสียเงินให้กับการคอร์รัปชันเป็นจำนวนสูงถึงเกือบ 3 แสนล้านบาท อีกทั้งผลการวิจัยยังพบว่า ปัญหาคอร์รัปชันหรือการทุจริตที่เกิดขึ้นในสังคมไทยมีแนวโน้มที่จะมีความรุนแรงมากขึ้น และพบปัญหาดังกล่าวเกือบทุกภาคส่วนของสังคม (จารุวรรณ สุขุมลพงษ์, 2556) สอดคล้องกับ นิวัติไชย เกษมมงคล กล่าวว่า องค์กรเพื่อความโปร่งใสนานาชาติ (Transparency International หรือ TI) ได้ประกาศคะแนนดัชนีการรับรู้การทุจริต หรือ CPI (Corruption Perceptions Index: CPI) ประจำปี 2020 โดยคะแนนดัชนีการรับรู้การทุจริตของประเทศไทยในปี พ.ศ. 2563 ถึงแม้ว่าจะเท่ากับปี พ.ศ. 2562 แต่ก็พบว่าจากแหล่งข้อมูลทั้ง 9 แหล่ง ประเทศไทยได้คะแนนลดลง 1 แหล่ง ซึ่งแสดงให้เห็นว่าการทุจริตนั้นมีความซับซ้อนและการตรวจสอบด้วยวิธีการทั่วไปเป็นไปได้ยากขึ้น (นิวัติไชย เกษมมงคล, 2564) กรณีดังกล่าวสะท้อนให้เห็นว่าการทุจริตที่มีความซับซ้อนนั้น วิธีการตรวจสอบทางบัญชีแบบทั่วไปอาจจะไม่สามารถตรวจสอบได้ จำเป็นต้องใช้ความรู้และทักษะที่หลากหลาย และหากจะกล่าวถึงนักบัญชีที่มีความรู้และทักษะที่หลากหลายนั้น พบว่า มีความสอดคล้องกับคุณลักษณะของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ ซึ่งเป็นนักบัญชีที่ต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยทักษะที่หลากหลาย แตกต่างจากนักบัญชีโดยทั่วไป อีกทั้งยังมีบทบาทที่สำคัญในการตรวจสอบการทุจริตทางบัญชี เพราะต้องมีทักษะด้านการตรวจสอบพยานหลักฐาน และทักษะด้านการสืบสวนเช่นเดียวกับเจ้าพนักงานตำรวจ และกรณีนี้จะเห็นได้ว่าความรู้และทักษะต่าง ๆ ที่ใช้ในวิชาการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์จะมีความหลากหลาย แต่อย่างไรก็ตามการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ก็ยังถือว่าเป็นเรื่องใหม่สำหรับผู้สอบบัญชีในประเทศไทย (ศจีรัตน์ เมธีสุภาพ, 2563)

กล่าวโดยสรุป นักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์จึงเป็นนักบัญชีที่ต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยทักษะที่แตกต่างจากนักบัญชีโดยทั่วไป ดังนั้น สมรรถนะหลักของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์จึงมีความแตกต่างจากนักบัญชีทั่วไปเช่นกัน และจากความสำคัญของวิชาชีพการบัญชีรวมถึงความสำคัญของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ที่มีบทบาทในการร่วมตรวจสอบการทุจริตทางการบัญชีประกอบ ในขณะที่สถานการณ์การทุจริตยังคงมีความซับซ้อน อีกทั้งการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ยังนับว่าเป็นเรื่องใหม่สำหรับผู้สอบบัญชีในประเทศไทย ดังนั้น ผู้เขียนในฐานะผู้

ประกอบวิชาชีพด้านบัญชี จึงศึกษาบทบาทเกี่ยวกับสมรรถนะหลักของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ไทย อีกทั้งถึงศึกษาบทบาทและความสำคัญของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ในสังคมไทยเพื่อนำไปสู่การพัฒนาสมรรถนะนักบัญชีไทยในลำดับต่อไป

แนวคิดเกี่ยวกับนักบัญชีและวิชาชีพการบัญชี

นักบัญชีหรือผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องเป็นผู้ที่มีความรอบรู้ด้านบัญชีอย่างแท้จริง อีกทั้งต้องมีใบประกอบวิชาชีพทางบัญชี รวมทั้งมีกรอบจรรยาบรรณที่ใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติด้วยเช่นกัน ซึ่ง Lembke, V. & Smith, J. กล่าวว่า “การบัญชี” หมายถึง กระบวนการระบุ การวัดมูลค่า การจำแนกเก็บรวบรวมข้อมูล รวมทั้งการสรุปและการติดต่อสื่อสารข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยงานทางเศรษฐกิจซึ่งเป็นข้อมูลเชิงปริมาณเบื้องต้น เพื่อนำไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจ (Lembke, V. & Smith, J., 2001) ในขณะที่ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ กล่าวว่า การบัญชี (Accounting) หมายถึง กิจกรรมที่อาศัยศิลปะของการเก็บรวบรวม บันทึก จำแนก และทำสรุปข้อมูลอันเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในรูปตัวเงิน และผลงานขั้นสุดท้ายของการบัญชีก็คือเพื่อนำเสนอสารสนเทศทางการเงินนั้นให้แก่ผู้ใช้เพื่อใช้ในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้ใช้ข้อมูลบัญชี หรือเพื่อการให้ข้อมูลทางการเงินซึ่งเป็นประโยชน์แก่บุคคลหลายฝ่ายและผู้สนใจในกิจกรรมของกิจการ (นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, 2559) ทั้งนี้สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยซึ่งเรียกชื่อย่อว่า ส.บช. (The Institute of Certified Accountants and Auditor of Thailand: ICAAT) ปัจจุบันคือ สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ นอกจากนี้แล้ว พบว่า สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของประเทศสหรัฐอเมริกา (The American Institute of Certified Public Accountants: AICPA) กล่าวว่า การบัญชีเป็นศิลปะของการบันทึก การจำแนก และการสรุปอย่างมีนัยสำคัญในเรื่องของการเงิน การทำธุรกรรม และเหตุการณ์ซึ่งอย่างน้อยก็เป็นส่วนหนึ่งของการเงินและตีความผลลัพธ์ของมัน (ธนวรรณ แฉ่งข้าโหม, 2562) และจากความหมายที่กล่าวมาสามารถจำแนกลักษณะงานของการบัญชีที่สำคัญได้ 2 กิจกรรม ดังนี้

1. การทำบัญชี (Bookkeeping) เป็นหน้าที่ของผู้ทำบัญชี (Bookkeeper) ซึ่งมีขั้นตอนการปฏิบัติ 4 ขั้นตอน ได้แก่ การรวบรวม (Collecting) การบันทึก (Recording) การจำแนก (Classifying) และการสรุปข้อมูล (Summarizing)

2. การให้ข้อมูลทางการเงิน เพื่อประโยชน์แก่บุคคลที่มีส่วนได้เสีย (Stakeholders) ในกิจการหลายฝ่าย เช่น ผู้ถือหุ้น หรือเจ้าของกิจการ ฝ่ายบริหาร ผู้ให้กู้ เจ้าหนี้ ตัวแทนรัฐบาล นักลงทุน และผู้สนใจในองค์กรธุรกิจ เป็นต้นนอกจากนี้ข้อมูลทางการเงินยังสามารถนำไปใช้ประโยชน์ในการวิเคราะห์ทางด้านการเงินการปรับปรุงการดำเนินงาน วางกลยุทธ์ด้านการตลาดการแข่งขันการจัดทำงบประมาณ และการปรับปรุงระบบบัญชี เป็นต้น

กล่าวโดยสรุป นักบัญชี คือ ประกอบวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ในการจัดทำรายงานทางการเงิน โดยปฏิบัติงานภายใต้กรอบจรรยาบรรณทางวิชาชีพที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี นอกจากนี้แล้วในรายละเอียดของงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชียังสามารถอธิบายได้ ดังนี้ การสอบบัญชี จะหมายถึงการแสดงความเห็น หรือการให้คำรับรองต่องบการเงินด้านการบัญชีบริหารซึ่งเป็นการนำ ข้อมูลทางการเงินบัญชีมาใช้ในการบริหาร และการตัดสินใจ ส่วนงานด้านการวางระบบบัญชี คือการออกแบบระบบบัญชีให้สอดคล้องกับการดำเนินงานของธุรกิจ ในขณะที่งานด้านการบัญชีภาษีอากร เป็นการจัดการเกี่ยวกับภาษีอากรเพื่อให้ธุรกิจนั้น ๆ เสียภาษีให้แก่ภาครัฐอย่างถูกต้อง ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชีคือการถ่ายทอดศาสตร์ทางด้านการบัญชีในการศึกษา และการนำเทคโนโลยีมาใช้ในการบัญชี ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีดังที่กล่าวจึงต้องมีความรู้เฉพาะด้านตามศาสตร์แห่งการบัญชีที่มีองค์ความรู้เฉพาะและได้ถูกถ่ายทอดมาเป็นระยะเวลานาน

แนวคิดเกี่ยวกับนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ไทย

การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์เริ่มได้รับความนิยมในช่วงสงครามโลกครั้งที่สอง หรือในช่วงปลายทศวรรษที่ 1940 แต่ได้รับการศึกษาทางวิชาการอย่างจริงจังในช่วงปี ค.ศ. 1980 และ Rasey, M. อธิบายว่าผู้ที่มีบทบาทสำคัญคือ Maurice E. Peloubet ซึ่งเป็นผู้ทำให้การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์กลายเป็นอาชีพใหม่ในสาขาการบัญชีในปี ค.ศ. 1980 และได้รับความสนใจจากหลายประเทศในทวีปอเมริกาโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศสหรัฐอเมริกา ส่วนองค์ความรู้ที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์นั้นประกอบด้วย ความรู้และทักษะด้านการบัญชีด้านการตรวจสอบ และด้านการสืบสวน (Rasey, M., 2009) ซึ่งต่อมา Eliezer, O., & Emmanuel, B. อธิบายเพิ่มเติมว่า การบัญชีทางนิติวิทยาศาสตร์ประกอบด้วย ความรู้ด้านการสอบสวนการฉ้อโกง ความรู้ด้านการป้องกันการฉ้อโกงและความรู้ด้านการวิเคราะห์และการควบคุม การต่อต้านการฉ้อโกงที่นอกเหนือจากการรวบรวมข้อมูลที่ไม่ใช่ทางการเงิน

(Eliezer, O. & Emmanuel, B., 2015) ในขณะที่ Crumbley, D. & Apostolou, N. อธิบายไว้ว่า การบัญชีที่เกี่ยวข้องกับนิติวิทยาศาสตร์เป็นการนำกฎแห่งธรรมชาติมาประยุกต์ใช้กับกฎของมนุษย์และนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์จะเป็นผู้ตรวจสอบ รวมถึงการตีความจากหลักฐานและข้อเท็จจริงในคดีความและนำเสนอความเห็นในฐานะผู้เชี่ยวชาญเกี่ยวกับการค้นพบของพวกเขาในกระบวนการพิจารณาตีความ (Crumbley, D. & Apostolou, N., 2003) ส่วน สมชาย ศุภธาดา ได้กล่าวถึงบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ไว้ว่าเป็นการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์การทุจริตทางการเงินการบัญชีที่เกิดขึ้นในองค์กร วิชาชีพนี้มีบทบาทต่อการบริหารงานขององค์กรต่าง ๆ มากขึ้น (สมชาย ศุภธาดา, 2562) หลายหน่วยงานได้เริ่มนำการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มาใช้ในองค์กรโดยจ้างบริษัทที่ปรึกษาที่มีความรู้การตรวจสอบการทุจริตมาช่วยในการตรวจสอบการทุจริต ทั้งนี้มีนักวิชาการให้ความหมายของการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ไว้ ดังนี้

Hopwood. et al. กล่าวว่า การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ หมายถึง การบัญชีที่มีการประยุกต์ใช้ทักษะการสืบสวนและทักษะการวิเคราะห์โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ปัญหาด้านการเงินในลักษณะของการดำเนินการที่เป็นไปตามมาตรฐานที่กฎหมายกำหนด (Hopwood, W. et al., 2008) ส่วน Crumbley, D. et al. กล่าวว่า การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ หมายถึง การดำเนินงานทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับงานด้านบัญชีและกฎหมาย หรือกล่าวได้ว่า การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์หมายถึงการทำงานที่ประกอบไปด้วยกิจกรรมการเตรียมความพร้อมในด้านกฎหมาย การสัมภาษณ์พยาน การทบทวนพยานหลักฐาน เอกสารที่เกี่ยวข้องกับการเงิน (Crumbley, D. et al., 2005) นอกจากนี้แล้ว AICPA กล่าวว่า การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ หมายถึง การให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการใช้ทักษะและความรู้ที่เป็นเรื่องเฉพาะ ไม่ว่าจะเป็นความรู้และทักษะด้านการสืบสวนสอบสวน ความรู้ด้านการตรวจสอบบัญชี ภาษี เศรษฐกิจ รวมถึงกฎหมาย (AICPA, 2010) ดังนั้นสามารถกล่าวได้ว่าบทบาทหน้าที่สำคัญของนักบัญชี นิติวิทยาศาสตร์นั้น คือ การใช้ทักษะการบัญชี การตรวจสอบและการสืบสวน เพื่อดำเนินการตรวจสอบการเงินของบุคคลหรือธุรกิจ โดยการคำนวณค่าของข้อมูลต่าง ๆ เพื่อหาข้อสรุปและระบุรูปแบบที่ผิดปกติหรือน่าสงสัยของธุรกรรมนั้น ๆ โดยการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงิน ทั้งนี้ในการปฏิบัติงานนั้น นักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์จะไม่แสดงความคิดเห็นเช่นเดียวกับผู้ตรวจสอบบัญชีทั่วไป แต่จะเป็นผู้ที่ให้ข้อเท็จจริงที่สามารถคลี่คลายคดีอาญาที่เกี่ยวกับการทุจริตในชั้นศาลได้ โดยเป็นข้อเท็จจริงที่ปราศจากข้อสงสัยอันสมเหตุสมผล ทั้งนี้ Taylor, J. อธิบายเพิ่มเติมว่า นอกจากความรู้เฉพาะวิชาชีพบัญชี นักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์จำเป็นต้องทำ

ความเข้าใจในสิ่งเหล่านี้ด้วย ซึ่งได้แก่ วัฒนธรรมองค์กร (Corporate Culture) และจริยธรรมทางธุรกิจและจิตวิทยาเกี่ยวกับการทุจริตเช่นกัน (Taylor, J., 2011)

จากที่กล่าวมาแสดงให้เห็นว่า การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์นอกจากเป็นการดำเนินงานด้านการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการสืบสวนกรณีการทุจริตแล้ว การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ยังเป็นการดำเนินงานที่มากกว่าการตรวจสอบการทุจริต เช่น ในฐานะที่ปรึกษาแก่นักกฎหมายหรือทนายความโดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในงานส่วนที่เกี่ยวกับการบัญชี คอมพิวเตอร์ ภาษีอากร การปฏิบัติตามกฎระเบียบข้อบังคับ และการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน หรืออาจมีบทบาทในการให้คำแนะนำแก่เจ้าหน้าที่ ลูกหนี้และบุคคลที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ล้มละลาย หรือกิจการที่กำลังมีปัญหาทางการเงิน ซึ่งอาจให้คำแนะนำถึงกลยุทธ์ หรือวิธีปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดกฎหมาย เช่น สอบทานฐานะการเงินของลูกหนี้ของบริษัทที่ล้มละลาย ประเมินราคาทรัพย์สินวิเคราะห์รายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และนอกจากนี้แล้ว นักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ยังอาจมีบทบาทในฐานะพยานผู้เชี่ยวชาญในศาล โดยอาศัยความรู้และทักษะทางวิชาชีพที่มีหรืออาจให้บริการอื่น ๆ อีก อาทิเป็นผู้ให้ความช่วยเหลือทนายความค้นหาข้อมูลหรือเอกสารสำคัญในทางคดี (Discovery Assistance) รวมทั้งการสืบหาข้อมูลจากตลาด หรือ ธุรกรรม (Proof of Business Fact) และคอยให้คำปรึกษาหรือเสนอแนะกลยุทธ์ต่อผู้ประกอบการ (Development of Strategy) เพื่อแก้ไขปัญหาทางการเงินและบัญชี และในส่วนที่เกี่ยวกับบริษัทประกันภัย สอดคล้องกับ ศิลปพร ศรีจันทเพชร กล่าวว่า การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ อาจเข้าไปมีบทบาทในการสอบทานความเหตุผลผลของข้อมูลที่ใช้ในการขอรับเงินประกัน (Insurance Claims) หรือคำนวณผลเสียหายที่เกิดขึ้นเป็นตัวเงิน (Computation of Damage) (ศิลปพร ศรีจันทเพชร, 2555)

สำหรับประเทศไทยนั้น ศิริรัตน์ เมธิ์สุภาพ กล่าวว่า “การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์” ถือเป็นเรื่องใหม่สำหรับผู้สอบบัญชีในประเทศไทย แต่ก็เริ่มเข้ามามีบทบาทมากขึ้นดังจะเห็นได้จากการที่หลักสูตรปริญญาตรีและปริญญาโททางการบัญชีหลายแห่งได้เปิดให้มีการเรียน การสอนวิชานี้ และถึงแม้ว่านักบัญชีโดยทั่วไปจะคุ้นเคยกับเรื่องการตรวจสอบการทุจริต (Fraud Auditing) โดยมุ่งค้นหาและป้องกันการทุจริต รวมทั้งจัดเตรียมและศึกษาเอกสารต่าง ๆ ที่เป็นแนวทางของการทุจริต (ศิริรัตน์ เมธิ์สุภาพ, 2563) แต่จากความหมายที่กล่าวมาข้างต้นจะพบว่า การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มีความหมายกว้างขวางกว่าการตรวจสอบการทุจริตเนื่องจากต้องใช้ทักษะและความรู้พิเศษด้านการสอบสวน ทักษะด้านการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่เชี่ยวชาญ การเข้าใจระบบกฎหมาย รวมทั้งทักษะด้านการสื่อสารและสารสนเทศเพื่อทำหน้าที่เป็นพยานในศาล

เป็นต้น ทั้งนี้เนื่องจากในบางครั้ง การตรวจสอบการทุจริตหรือการฉ้อโกงที่มีความซับซ้อนนั้นทำได้ยาก ซึ่งอาจมีสาเหตุมาจากการพัฒนาของเทคโนโลยีสารสนเทศทางบัญชี ฯลฯ ที่เอื้อให้ผู้ทุจริตสามารถดัดแปลงแก้ไขเปลี่ยนแปลงตัวเลขต่าง ๆ ได้อย่างแนบเนียน และจากขั้นตอนการมีส่วนร่วมในการตรวจสอบที่จำเป็นต้องมีการทดสอบและตรวจสอบข้อมูลที่สำคัญกับกลุ่มตัวอย่าง ไม่ใช้กับประชากรซึ่งการดำเนินงานด้านการตรวจสอบบัญชีในระยะเวลาที่ผ่านมาจะเป็นไปในลักษณะที่ว่า หากตรวจสอบแล้วพบว่าไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในกลุ่มตัวอย่าง ผู้ตรวจสอบจะอนุมานว่าประชากรทั้งหมดไม่ได้แสดงข้อมูลที่ผิด

ดังนั้น จากที่กล่าวมาหากนักบัญชีมีความรู้ ความเชี่ยวชาญในสาขาวิชาการบัญชี นิติวิทยาศาสตร์เป็นอย่างดี ก็จะเป็นประโยชน์ต่อวงการวิชาชีพบัญชีและมีคุณค่าอย่างสูงต่องานบริการที่นักบัญชีมีอาชีพจะมอบให้สังคมและประเทศชาติโดยรวม นอกจากนี้แล้วในมุมมองของ พรพนนิภา รอดวรรณะ กล่าวถึงการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์กับการทุจริตในองค์กรไว้ว่า การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์เป็นศาสตร์ที่มีหลักเกณฑ์ทางการบัญชี เพื่อชี้แจงความผิดอันมีผลมาจากสิ่งที่เกิดขึ้น หรือคาดว่าจะเกิดขึ้นจากการโต้แย้งหรือข้อพิพาททางกฎหมาย การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มีความเหมาะสมที่จะใช้ในชั้นศาลทางกฎหมายและเป็นหลักเกณฑ์ วิธีการในการหาเอกสารหลักฐานที่มีผลมาจากคดีความหรือข้อสงสัยที่จะเป็นคดีความทางกฎหมายทางการฉ้อฉล หรือ การทุจริตทางการเงิน (พรพนนิภา รอดวรรณะ, 2556) ในขณะที่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้อธิบายลักษณะของการทุจริตทางการเงินไว้ว่า หมายถึง การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินสามารถเกิดขึ้นได้จากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งการจำแนกกระหว่างการทุจริตและข้อผิดพลาดนั้น สามารถพิจารณาได้จากพื้นฐานของการกระทำที่ส่งผลต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินว่าเป็นการกระทำโดยเจตนาหรือไม่ (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555) ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าสาเหตุที่การบัญชีนิติวิทยาศาสตร์เริ่มความสำคัญมากขึ้นนั้น ปัจจัยที่สำคัญคือการเพิ่มขึ้นของการทุจริต รวมทั้งการที่คนมีความผูกพันกับองค์การน้อยลง การเปลี่ยนแปลงคุณค่าทางสังคม ซึ่งได้แก่ การที่ผู้คนเป็นนักวัตถุนิยม ครอบครัวแตกแยก ไม่ให้คุณค่ากับจริยธรรม อีกทั้งการมีบทบาทเพิ่มขึ้นของระบบเทคโนโลยีและคอมพิวเตอร์ซึ่งถูกใช้ในกระบวนการทางธุรกิจ ซึ่งสิ่งเหล่านี้ทำให้การตรวจสอบการบัญชีด้วยวิธีการแบบทั่วไปทำได้ยากขึ้น และที่กล่าวมาทั้งหมดจึงเป็นที่มาของการเกิดขึ้นของการบัญชีนิติวิทยาศาสตร์นั่นเอง

แนวคิดเกี่ยวกับสมรรถนะหลัก

สมรรถนะหลักส่วนบุคคลของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ ซึ่งเป็นวิชาชีพที่ต้องมีสมรรถนะเฉพาะในการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ภายใต้เวลาและสถานการณ์ที่มีข้อจำกัดจำกัดหลายประการ รวมถึงเป็นสถานการณ์ด้านการบัญชีและการเงินที่มีความซับซ้อน และการที่จะวิเคราะห์เกี่ยวกับสมรรถนะดังกล่าวนั้น อาจจำเป็นต้องศึกษาเป็น 2 ประเด็นที่เกี่ยวข้อง คือ สมรรถนะ และ ข้อกำหนดและมาตรฐานที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการกำหนดสมรรถนะของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั่วไปเสียก่อน ดังนี้

เกี่ยวกับความหมายของ “สมรรถนะ” (Competency) นั้น ราชบัณฑิตยสถาน ให้ความหมายสมรรถนะว่าหมายถึง “ความสามารถ” คำว่าความสามารถตามแนวคิดทางจิตวิทยาใช้คำว่า “Ability” หมายถึงความสามารถในการเรียนรู้ที่จะปฏิบัติงานหรือความสามารถและความเหมาะสมในการปฏิบัติงาน (ราชบัณฑิตยสถาน, 2556) ซึ่ง ณรงค์วิทย์ แสนทอง อธิบายเพิ่มเติมได้ว่า หมายถึง ระดับของความสามารถในการปรับใช้กระบวนทัศน์ (Paradigm) ทักษะคติ พฤติกรรม ความรู้และทักษะเพื่อการปฏิบัติงานให้เกิดคุณภาพ ประสิทธิภาพและประสิทธิผลสูงสุดในการปฏิบัติหน้าที่ของบุคคลในองค์กรหรือก็คือความสามารถหรือสมรรถนะของผู้ดำรงตำแหน่งงานที่งานนั้น ๆ (ณรงค์วิทย์ แสนทอง, 2557) ส่วน McClelland, D. C. อธิบายว่า “สมรรถนะ” คือ บุคลิกลักษณะที่ซ่อนอยู่ภายในปัจเจกบุคคลซึ่งสามารถผลักดันให้ปัจเจกบุคคลนั้นสร้างผลการปฏิบัติงานที่ดีหรือตามเกณฑ์ที่กำหนดในงานที่ตนรับผิดชอบ (McClelland, D. C., 1973) และ Boyatzis, R. ให้ความหมายว่า “สมรรถนะ” หมายถึง ทักษะหรือความสามารถในงานและยังเป็นบุคลิกลักษณะที่อยู่ภายในบุคคลที่นำไปสู่การปฏิบัติงานให้เกิดประสิทธิภาพและ (Boyatzis, R., 1982) ต่อมา Spencer, L. M. & Spencer, S. M. กล่าวว่า “สมรรถนะ” คือ คุณลักษณะพื้นฐาน (Underlying Characteristic) ที่มีอยู่ภายในตัวบุคคล ได้แก่ แรงจูงใจ (Motive) อุปนิสัย (Trait) มโนทัศน์ส่วนตน (Self-concept) ความรู้ (Knowledge) และทักษะ (Skill) ซึ่งคุณลักษณะเหล่านี้จะเป็นตัวผลักดันหรือมีความสัมพันธ์เชิงเหตุผล (Causal Relationship) ให้บุคคลสามารถปฏิบัติงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบหรือสถานการณ์ต่าง ๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพและ/หรือสูงกว่าเกณฑ์อ้างอิง (Criterion-reference) หรือเป้าหมายที่กำหนดไว้ (Spencer, L. M. & Spencer, S. M., 1993) ในขณะที่ Dale, M. & Hes, K. กล่าวว่า “สมรรถนะ” เป็นการค้นหาสิ่งที่ทำให้เกิดการปฏิบัติงานที่ดีเลิศหรือการปฏิบัติงานที่เหนือกว่า นอกจากนี้ยังได้ให้ความหมายของ

สมรรถนะด้านอาชีพว่า หมายถึงความสามารถในการทำกิจกรรมต่าง ๆ ในสายอาชีพเพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามมาตรฐานที่ถูกต้องหวังไว้ คำว่า “มาตรฐาน” ในสถานการณ์นี้ คือ องค์ประกอบของความสามารถ เกณฑ์การปฏิบัติงานและคำอธิบายขอบเขตงาน ซึ่งต่อมา Boyatzis อธิบายเพิ่มเติมว่า สมรรถนะในงานเป็นคุณลักษณะที่อยู่ภายในบุคคลซึ่งนำไปสู่สาเหตุให้ผลงานมีประสิทธิภาพและเน้นว่าคุณลักษณะภายในเป็นทักษะไม่ใช่พฤติกรรม เพราะสิ่งที่กำหนดซึ่งอยู่ภายในบุคคลนั้นทำให้เกิดคุณลักษณะที่แตกต่างอย่างสำคัญมากเนื่องจากขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมต่าง ๆ ที่จะเกิดขึ้นเมื่อมีการกำหนดหรือเหตุผลจากสิ่งที่อยู่ภายใน (Dale, M. & Hes, K., 1995)

สรุปได้ว่า สมรรถนะประกอบไปด้วย ทักษะ ความรู้ ทักษะคิด คุณลักษณะพื้นฐาน แรงจูงใจ อุปนิสัยรวมทั้งมโนทัศน์ส่วนตัว และเมื่อนำแนวคิดนี้มาอธิบายเกี่ยวกับสมรรถนะของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ พบว่า Crumbley, D. & Apostolou, N. กล่าวว่า สมรรถนะของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ คือ ต้องมีความรู้และทักษะพื้นฐานที่แน่นในด้านบัญชี ความรู้ทางด้านการตรวจสอบ การควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยงและแนวทางการสืบหาการทุจริต รวมทั้งความรู้ความเข้าใจพื้นฐานเบื้องต้นในกฎหมายที่เกี่ยวข้องและยังต้องมีทักษะในการสื่อสารทั้งการเขียนและการพูดด้วยเช่นกัน (Crumbley, D. & Apostolou, N., 2002) และจากคุณสมบัติดังที่กล่าวมา ศิลปพร ศรีจันเพชร อธิบายว่า ยังมีความรู้และทักษะที่จำเป็นสำหรับนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ที่ได้มีการจำแนกให้เห็นได้ชัดเจนมากขึ้นได้แก่ 1) ความรู้เกี่ยวกับการทุจริต (Fraud Knowledge) นักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ควรมีความรู้และทักษะอย่างเพียงพอที่จะรับทราบสัญญาณบอกเหตุเกี่ยวกับการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น (Warning Signs หรือ Red Flag) รวมทั้งจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในต่าง ๆ ที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงหรือการทุจริต 2) ทักษะการสืบสวนและตรวจสอบ (Investigative Competency) เนื่องจากการทุจริตมักถูกปิดบังไว้อย่างดี ดังนั้น ทักษะการตรวจสอบนี้จะช่วยให้นักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์สามารถระบุ แยกแยะและวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการสืบสวน 3) ความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย (Knowledge of Law) นักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ควรมีความรู้ทั้งกฎหมายแพ่ง และกฎหมายอาญา เพื่อที่จะได้เข้าใจว่าการกระทำอันไม่สมควรนั้นละเมิดต่อกฎหมายในเรื่องใด 4) ความรู้เกี่ยวกับหลักฐาน (Rules of Evidence) หลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบอาจมีความแตกต่างจากหลักฐานทางกฎหมาย นักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์จึงต้องมีความรู้ในเรื่องกฎเกณฑ์ของหลักฐานทางกฎหมายด้วย 5) ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ (Business Knowledge) นักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ควรมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่กิจการดำเนินงานอยู่ ซึ่งจะช่วยในการประเมิน

ความเสี่ยงและระบุปัญหา รวมทั้งวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

6) ทักษะการติดต่อสื่อสาร (Communications Skill) เนื่องจากบ่อยครั้งที่นักบัญชีสืบสวนต้องทำหน้าที่เป็นพยานในศาล ดังนั้น การสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งสำหรับนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ นอกจากนี้ยังจำเป็นต้องมีทักษะในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล (Interpersonal Skill) เนื่องจากลักษณะงานต้องมีการติดต่อ สัมภาษณ์และประสานงานกับบุคคลต่าง ๆ และ 7) ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (IT Skill) นักบัญชีสืบสวนควรมีความรู้ทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศอย่างเพียงพอในระดับที่เข้าใจและสามารถใช้งานได้ ซึ่งในบางครั้งนักบัญชีสืบสวนอาจมีความจำเป็นต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญด้านระบบสารสนเทศ เนื่องจากในบางกรณีขอบเขตของการบัญชีสืบสวนอาจต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศที่ต้องใช้คอมพิวเตอร์ (ศิลปพร ศรีจันทพร, 2555)

จากความหมายที่กล่าวมาทั้งหมด สรุปได้ว่า สมรรถนะของนักบัญชีประกอบด้วย 2 ทักษะที่สำคัญ คือ ทักษะทางวิชาชีพ (Hard Skills) และทักษะทางสังคม (Soft Skills) โดยที่ทักษะทางวิชาชีพ ได้แก่ ทักษะและความรู้ด้านการบัญชี กฎหมาย การสืบสวนสอบสวน การตรวจสอบพยานหลักฐาน และทักษะการใช้เทคโนโลยี ในขณะที่ ทักษะทางสังคม ได้แก่ ทักษะด้านการสื่อสารและการประสานงาน เป็นต้น

สรุป

สมรรถนะหลักของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ ประกอบด้วย ทักษะทางวิชาชีพและทักษะทางสังคม โดยทักษะทางวิชาชีพ คือ ความรู้ที่เกี่ยวข้องและความสามารถที่แสดงให้เห็นถึงความเชี่ยวชาญในวิชาชีพบัญชี ได้แก่ ความรู้เกี่ยวกับพยานหลักฐาน การทุจริต การบัญชี ธุรกิจและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนทักษะด้านการสืบสวนและตรวจสอบ ส่วนทักษะทางสังคม ได้แก่ ความสามารถในการติดต่อสื่อสารและสร้างความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล ในด้านบทบาทและความสำคัญนั้น สมรรถนะหลักของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์มีความสำคัญ เพราะช่วยให้การตรวจสอบทุจริตในปัจจุบันมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะกับการตรวจสอบการทุจริตที่มีความซับซ้อนเกินกว่านักบัญชีทั่วไปจะสามารถตรวจสอบได้ ซึ่งอาจมีสาเหตุมาจากการพัฒนาของเทคโนโลยีสารสนเทศทางบัญชี ฯลฯ โดยที่สิ่งเหล่านี้ช่วยให้ผู้ทุจริตสามารถดำเนินการดัดแปลงแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงตัวเลขต่าง ๆ ได้อย่างแนบเนียน และกรณีดังกล่าวนี้จึงเกินกว่าที่นักบัญชีวิชาชีพทั่วไปจะสามารถตรวจสอบได้ ดังนั้น นักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์จึงมี

บทบาทในการใช้ทักษะการบัญชี การตรวจสอบ และทักษะการสืบสวน รวมทั้งทักษะความรู้ด้านกฎหมายเพื่อดำเนินการตรวจสอบการเงินของบุคคลหรือธุรกิจ เพื่อหาข้อสรุปและระบุรูปแบบที่ผิดปกติหรือน่าสงสัยของธุรกรรมนั้น ๆ โดยการวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินและในการปฏิบัติงานตามที่กล่าวมานั้น สิ่งที่สำคัญอีกประการคือนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์จะไม่แสดงความคิดเห็นเช่นเดียวกับผู้ตรวจสอบบัญชีทั่วไป แต่จะเป็นผู้ที่ให้ข้อเท็จจริงที่สามารถคลี่คลายคดีอาญาที่เกี่ยวกับการทุจริตในชั้นศาลได้ ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อวงการวิชาชีพบัญชีและมีคุณค่าอย่างสูงต่องานบริการที่นักบัญชีมืออาชีพจะมีต่อสังคมและประเทศชาติโดยรวม

เอกสารอ้างอิง

- จารุวรรณ สุขุมาลพงษ์. (2556). แนวโน้มของคอร์ปชั่นในประเทศไทย. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร.
- ณฐา ธรเจริญกุล. (2559). สมรรถนะของพนักงานบัญชีที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพการทำงาน กรณีศึกษา สถานประกอบการธุรกิจอุตสาหกรรม อำเภอเมือง จังหวัดสมุทรปราการ. สมาคมสถาบันอุดมศึกษาเอกชนแห่งประเทศไทยในพระราชูปถัมภ์ สมเด็จพระเทพรัตนราชสุดาฯ สยามบรมราชกุมารี, 24(1), 58-70.
- ณรงค์วิทย์ แสนทอง. (2557). มารูจัก Competency กันเถอะ. กรุงเทพมหานคร: เอชอาร์เซ็นเตอร์.
- ธนวรรณ แฉ่งชำโถม. (2562). ตัวแบบการจัดการที่มีประสิทธิภาพในการพัฒนาสมรรถนะของผู้ทำบัญชีในสำนักงานบัญชีคุณภาพในประเทศไทย. ใน ดุษฎีนิพนธ์ปรัชญาดุษฎีบัณฑิต สาขาวิชาการจัดการ บัณฑิตวิทยาลัย. มหาวิทยาลัยสยาม.
- ธนัญญา ชิวพัฒน์พันธุ์. (2558). สมรรถนะของพนักงานบัญชีในโรงงานอุตสาหกรรมในพื้นที่จังหวัดนนทบุรี ตามทัศนะของหัวหน้างานบัญชี. RMUTT Global Business and Economics Review, 10(2), 142-152.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ. (2559). ความหมายและขอบเขตของการบัญชี. วารสารวิชาชีพบัญชี, 12(35), 86-97.
- นิติไชย เกษมมงคล. (2564). ดัชนีรับรู้ทุจริตปี 63 ไทยอยู่อันดับ 104 ของโลก. เรียกใช้เมื่อ 18 มิถุนายน 2564 จาก <https://www.infoquest.co.th/2021/62561>

- พรรณนิภา รอดวรรณะ. (2556). การบัญชีต้นทุนหลักและกระบวนการ. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ราชบัณฑิตยสถาน. (2556). พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 เฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวเนื่องในโอกาสพระราชพิธีมหามงคลเฉลิมพระชนมพรรษา 7 รอบ 5 ธันวาคม 2554. กรุงเทพมหานคร: ราชบัณฑิตยสถาน.
- ศจีรัตน์ เมธีสุวภาพ. (2563). คุณค่าของนิติวิทยาศาสตร์ในทรรณะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่รายงานต่อสภาวิชาชีพบัญชี. วารสารสุทธิปริทัศน์, 34(109), 186-201.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2555). มารูจักกับการบัญชีสืบสวน. วารสารวิชาชีพบัญชี, 6(17), 22-28.
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2554). ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ปี 2554. เรียกใช้เมื่อ 25 เมษายน 2564 จาก <https://www.tfac.or.th/Article/Detail/66901>
- สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2555). มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 3 (ปรับปรุง 2552) เรื่อง. “การรวมธุรกิจ”. กรุงเทพมหานคร: สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์.
- สมชาย ศุภธาดา. (2562). การบัญชีนิติวิทยา. (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ตำรวจ.
- AICPA. (2010). FVS Practice Aid 10-1: Serving as an Expert Witness or Consultant. New York: American Institute of Certified Public Account.
- Boyatzis, R. (1982). The Competence manager: A model for effective performance. New York: Wiley.
- Crumbley, D. & Apostolou, N. (2002). Forensic Accounting: A New Growth Area in Accounting. Ohio CPA Journal, 22(65), 16-20.
- Crumbley, D. & Apostolou, N. (2003). What is Forensic Accounting? Forensic Accounting: Older than You Think. Journal of Forensic Accounting, 11(2), 181-202.
- Crumbley, D. & Apostolou, N. et, all. (2005). Forensic and Investigative Accounting. Chicago: CCH Group.
- Dale, M. & Hes, K. (1995). Creating training miracles. Sydney: Prentice - Hall.
- Eliezer, O. & Emmanuel, B. (2015). Relevance of Forensic Accounting in the Detection and Prevention of Fraud in Nigeria. ch Letter, 23(2015), 17-25.

- Hopwood, W. et al. (2008). Forensic accounting. Boston: McGraw-Hill/Irwin.
- Lembke, V. & Smith, J. (2001). Financial accounting: a decision-making approach. 2nded. New York: Wiley, 2001.
- McClelland, D. C. (1973). Testing for competence rather than for intelligence. New Jersey: American Psychologist.
- Rasey, M. (2009). History of Forensic Accounting. Retrieved May 18, 2021, from http://www.ehow.com/about_5005763_history_forensic_accounting.html
- Spencer, L. M. & Spencer, S. M. (1993). Competence at work: Models for Superior Performance. New York: John Wiley & Sons.
- Taylor, J. (2011). Forensic Accounting by John Taylor. Canada: Pearson Education.