

**การศึกษารูปแบบการกระทำความผิดและการลงโทษ
การทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากร:
กรณีศึกษาบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย**
**A Study of Law Violations and Punishments of Accounting
and Taxation Frauds: Case Studies of Thai Listed Companies**

ชนิดา ยาระณะ¹

คณะบริหารธุรกิจ เศรษฐศาสตร์และการสื่อสาร มหาวิทยาลัยนเรศวร 99 หมู่ 9 ตำบลท่าโพธิ์ อำเภอเมืองพิษณุโลก
จังหวัดพิษณุโลก 65000, เมล์ติดต่อ: Chaniday@nu.ac.th

Chanida Yarana

Faculty of Business, Economics and Communications, Naresuan University, 99, Moo 9, Thapho, Mueng,
Phitsanulok, 65000, E-mail: Chaniday@nu.ac.th

ปวีณี ไพรทอง²

สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช 9/9 หมู่ 9 ตำบลบางพูด อำเภอปากเกร็ด จังหวัดนนทบุรี
11120, เมล์ติดต่อ: Elle_cu@hotmail.com

Pawinee Praithong

Department of Law, Sukhothai Thammathirat Open University, 9/9 Moo 9, Bang Phut, Pak Kret, Chang Wat
Nonthaburi, 11120, E-mail: Elle_cu@hotmail.com

Received: September 8, 2019; Revised: November 28, 2019; Accepted: November 29, 2019

¹ อาจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจ เศรษฐศาสตร์และการสื่อสาร มหาวิทยาลัยนเรศวร (Faculty of Business, Economics and Communications, Naresuan University).

² อาจารย์ประจำสาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ผู้ช่วยศาสตราจารย์ (Lecturer, Assistant Professor, Sukhothai Thammathirat Open University).



บทคัดย่อ

บทความวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษารูปแบบการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรในปัจจุบันของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ศึกษาการกำหนดการลงโทษการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากร และศึกษาปัญหาช่องว่างของกฎหมายในปัจจุบันจากการศึกษา พบว่า บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยส่วนมากพบการตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีและการรายงานทางการเงิน เป็นรูปแบบหลักในการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากร เช่นเดียวกับประเทศต่างๆ ทั่วโลก การกำหนดโทษตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยถือว่าเหมาะสมเพราะโทษที่บัญญัติไว้นั้นสูงกว่าโทษที่ได้บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญา ผลการวิจัยนี้ไม่พบปัญหาช่องว่างกฎหมาย แต่พบว่า การบังคับใช้กฎหมายที่ยังขาดประสิทธิภาพ มีความล่าช้าในการตรวจสอบพยานหลักฐาน เนื่องจากมีหลายขั้นตอนและหลายองค์กร และขาดบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถ โดยเฉพาะ การวิจัยนี้เสนอแนะว่าควรเพิ่มอำนาจในสอบสวนคดีพิเศษให้แก่สำนักงาน ก.ล.ต. และประเทศไทยควรมีการจัดตั้งหน่วยงานอิสระพิเศษ (Forensic Accounting) เพื่อดูแลและตรวจจับการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรโดยตรง

คำสำคัญ: การกระทำความผิดและการลงโทษทางกฎหมาย การทุจริต การบัญชีและภาษีอากร



Abstract

This research aims to examine current patterns of accounting and taxation frauds of Thai listed companies, to investigate punishments of accounting and taxation frauds, and to study current problems of gap in the law. The results reveal that mostly listed companies in Thailand conducted financial statement frauds which occurred as the main pattern of accounting and taxation frauds of other countries worldwide. The punishments of fraud in accordance with the Thai securities and exchange Act was appropriated since the penalties were higher than those of the Thai Penal Code. The results show that there is no gap in the fraud law in Thailand. However, the law enforcement was ineffective due to the belated evidence investigations. The main reason is that there were complex procedures and multiple organizations regarding fraud investigations in Thailand. In addition, there was no specialist in fraud investigation. This research suggests that the Security and Exchange Commission of Thailand should be emphasized more empowerment to detect and enforce fraud misconducts. Also, there should be an independent organization such as forensic accounting department to directly detect and investigate accounting and taxation frauds in Thailand.

Keywords: Law Violations, Punishments, Frauds, Accounting and Taxation



1. บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา (Research background and rationale)

การทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรนั้น เป็นปัญหาที่มีความรุนแรงและกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของโลกเป็นอย่างยิ่ง การล้มละลายของบริษัทักษ์ใหญ่ทั่วโลก ส่งผลให้เกิดความเสียหายมหาศาลต่อสำนักงานสอบบัญชี ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ พนักงาน รวมทั้งความน่าเชื่อถือและความไว้วางใจในวิชาชีพบัญชีและสอบบัญชีจากสาธารณชนทั่วโลก³ การทุจริตทางภาษีอากรมีตัวอย่างปรากฏ เช่น ในประเทศจีนมีบริษัทเอกชนได้ขอคืนภาษีที่สูงกว่าความเป็นจริงโดยการใช้ใบกำกับภาษีปลอม สร้างความเสียหายแก่ระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศถึง 444.6 ล้านหยวน หรือเท่ากับ ร้อยละ 35.11 ของรายได้ภาษีที่จะนำเข้ารัฐ⁴ ในประเทศไทยมีความตื่นตัวเกี่ยวกับการทุจริตทางภาษีโดยรัฐบาลไทยได้ผลักดันให้ออกกฎหมายการกำหนดราคาโอนเพื่อป้องกันและปราบปรามการกระทำอันมิชอบในปี พ.ศ. 2560 เป็นต้น⁵

ในแง่ของกฎหมายการทุจริตทางด้านการบัญชีและภาษีอากรบางลักษณะเป็นความผิดและมีโทษในทางอาญา แต่เนื่องจากในปัจจุบันการกระทำอันทุจริตนั้นมีความซับซ้อนและมีหลายรูปแบบ แต่ละรูปแบบก็มีการควบคุมและมีบทลงโทษทางกฎหมายที่แตกต่างกันไปจากการทบทวนวรรณกรรม พบว่า ปัญหาสำคัญประการหนึ่งคือ การทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรบางรูปแบบ อาจไม่เข้าองค์ประกอบความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาอันถือเป็นกฎหมายทั่วไป ซึ่งทำให้ไม่สามารถลงโทษผู้ที่กระทำการทุจริตในทางบัญชีและภาษีอากรได้อีกทั้งผู้ที่กระทำความผิดมักเป็นผู้ที่มีความเชี่ยวชาญในสาขาอาชีพโดยเฉพาะและความรู้ความสามารถสูงจนอาจกล่าวได้ว่าการทุจริตทางบัญชีและภาษีอากรเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจรูปแบบหนึ่งที่ต้องอาศัยความเข้าใจอย่างลึกซึ้งในแต่ละกรณี และต้องการการวิเคราะห์เพื่อหาทางป้องกัน และปราบปรามอย่างรัดกุม

ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาเชิงคุณภาพ เพื่อทำความเข้าใจลึกซึ้งถึงรูปแบบการทุจริตทางด้านการบัญชีและภาษีอากร ลักษณะการกระทำความผิดและการศึกษาแนวทางการลงโทษ

³ ภัทรพงศ์ เจริญกิจจากรุร, "Sarbanes-Oxley Act และการกำกับดูแลกิจการในต่างประเทศสู่ธรรมาภิบาลในประเทศไทย," *จุฬาลงกรณ์ปริทัศน์* 35, ฉ.138 (2556): 92 – 119.

⁴ Nigar Hashimzade, Zhanyi Huang, and Gareth D. Myles, "Tax fraud by firms and optimal auditing," *International Review of Law and Economics* 30, no.1 (2010): 10 – 17.

⁵ ณภัทร ต่างวิวัฒน์, รายงานเรื่องแนวทางการเตรียมความพร้อมของกรมสรรพากรสำหรับกฎหมายการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing), รายงานส่วนบุคคล เสนอโครงการพัฒนานักบริหารการเปลี่ยนแปลงรุ่นใหม่ รุ่นที่ 9 ปีงบประมาณ พ.ศ. 2560 สำนักงาน ก.พ.ร. (กรุงเทพฯ: สถาบันส่งเสริมการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี สำนักงาน ก.พ.ร., 2560), 1-3.

การทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรในปัจจุบัน รวมทั้งศึกษาปัญหาช่องว่างของกฎหมายที่ปัจจุบันไม่มีการบัญญัติให้เป็นความผิดเกี่ยวกับการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากร โดยผู้วิจัยจะดำเนินการศึกษากฎนิศึกษาเฉพาะบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จากเอกสารทั้งปฐมภูมิและทุติยภูมิ ในช่วงระยะเวลา นับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2540 – 2561 และใช้การสัมภาษณ์แบบกึ่งโครงสร้างเป็นวิธีการศึกษาหลัก งานวิจัยนี้ก่อให้เกิดประโยชน์ทั้งทางด้านสาขาการบัญชี และกฎหมาย เพื่อเป็นข้อมูลแก่นักบัญชี ผู้สอบบัญชี นักกฎหมายและผู้สนใจอื่น ในการทำความเข้าใจรูปแบบการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรในปัจจุบัน ทำให้ทราบแนวทางการปฏิบัติและการลงโทษทางทั้งทางกฎหมายและวิชาชีพ ทำให้ได้แนวทางการแก้ไขปัญหากรณีช่องว่างของกฎหมายที่ปัจจุบันไม่มีกฎหมายบัญญัติเป็นความผิด เพื่อใช้ในการลงโทษผู้ที่กระทำความผิดและการปราบปรามอย่างทันที่ต่อไป

2. ทบทวนวรรณกรรมและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

2.1 ความหมายและทฤษฎีการประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ

2.1.1 ความหมายของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ

Edwin H. Sutherland นักอาชญาวิทยา ได้ให้ความหมายของคำว่า “อาชญากรรม” (Crimes) หมายถึง เป็นการละเมิดต่อกฎหมายอาญา การกระทำใดๆ ที่ไม่ว่าจะนำประณาม นำลงโทษสักเพียงใด ไม่ว่าจะผิดศีลธรรมมากน้อยเพียงใด หรือเลวทรามต่ำช้ามากแค่ไหน ก็ไม่ถือเป็นอาชญากรรมได้ หากไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายห้ามไว้ ส่วนในประเทศไทยนั้น ได้มีนักวิชาการให้ความหมายของคำว่า “อาชญากรรม” ว่าหมายถึง พฤติกรรมที่ฝ่าฝืนข้อห้ามของรัฐในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายอาญา โดยผู้กระทำความผิดนั้นชั่วร้าย และจากการฝ่าฝืนดังกล่าวทำให้ผู้กระทำความผิดต้องได้รับโทษ⁶

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า “อาชญากรรม” นั้น ต้องเป็นการกระทำที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิด แม้ว่าการกระทำใดจะเลวร้ายหรือส่งผลเสียหายไม่ว่าเป็นต่อปัจเจกบุคคลหรือส่วนรวมเพียงใดก็ตาม หากไม่มีกฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิดแล้ว ย่อมไม่ถือว่าเป็นอาชญากรรม ซึ่งตรงตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 2 ที่ว่า “บุคคลจักต้องรับโทษในทางอาญาต่อเมื่อได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้อยู่ในขณะนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้” หรือ หลัก “ไม่มีการกระทำ ไม่มีโทษ โดยไม่มีกฎหมาย” (nulla poena sine lege)

⁶ วีระพงษ์ บุญญาภาส, *อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ* (กรุงเทพฯ: นิติธรรม, 2549) , 9.



2.1.2 ทฤษฎีการประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ

มีแนวความคิดของสำนักต่าง ๆ ที่อธิบายสาเหตุของการประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ เช่น (1) แนวความคิดของสำนักคลาสสิก ที่เชื่อว่าคนเกิดมามีเจตจำนงอิสระที่ติดตัวมาตั้งแต่กำเนิดโดยจะเลือกกระทำในสิ่งที่เป็นประโยชน์แก่ตนเองมากกว่าเสียประโยชน์ คนที่ประกอบอาชญากรรมทางธุรกิจอาจมีสาเหตุมาจากความไม่เกรงกลัวต่อกฎหมาย (2) แนวความคิดของสำนักปฏิฐานนิยม เชื่อว่าคนทุกคนเกิดมาเปรียบเสมือนผ้าขาวที่บริสุทธิ์ผุดผ่อง แต่เมื่อวันเวลาผ่านไปผ้าขาวต้องมีรอยมลทินอันเนื่องมาจากสภาพแวดล้อมและปัจจัยต่าง ๆ (3) ทฤษฎีความต้องการของ Maslow อาชญากรมีความต้องการขั้นพื้นฐานต่าง ๆ ซึ่งโดยปกติแล้วกลุ่มคนเหล่านี้มีครบมากกว่าบุคคลอื่น ๆ ทั่วไปในสังคมแต่อาชญากรเหล่านี้ยังต้องการประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจเนื่องจากต้องการการตอบสนองความต้องการในขั้นที่สูงขึ้นไป โดยเฉพาะตอบสนองทางด้านวัตถุนิยม (4) ทฤษฎีจิตวิเคราะห์ เชื่อว่าโครงสร้างของบุคลิกภาพเป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดบุคคลแสดงออกซึ่งพฤติกรรมต่าง ๆ ประกอบด้วย อิด (Id) อีโก้ (Ego) และ ซุปเปอร์อีโก้ (Superego) โดยผู้ที่กระทำผิดมีสภาพจิตใจ Id (แรงขับทางสัญชาตญาณ) ที่มากกว่าสภาพจิตใจขั้นอื่น ๆ ผู้ที่เป็นอาชญากรทางธุรกิจ มีสภาพจิตใจที่ไม่สามารถทนทานต่อสิ่งยั่วยุ โดยเฉพาะกิเลส และความโลภ⁷ (5) ทฤษฎีความแตกต่างในการคบหาสมาคม หรือ ความสัมพันธ์ที่แตกต่าง⁸ เชื่อว่า สิ่งที่ทำให้บุคคลมีความเห็นด้วยกับพฤติกรรมที่ละเมิดกฎหมาย คือ วัฒนธรรมและค่านิยมที่มากับกระบวนการในการเรียนรู้พฤติกรรมผิดกฎหมายนั้น และ (6) ทฤษฎีสามเหลี่ยมทุจริต เชื่อว่าการกระทำความทุจริตนั้นเกิดจากองค์ประกอบทั้งสิ้น 3 ประการ เรียกว่า สามเหลี่ยมทุจริต (Fraud Triangle)⁹ ได้แก่ แรงกดดัน การหาเหตุผลเข้าข้างตัวเอง และ โอกาส คือ มีโอกาสหรือเปิดโอกาสในการทำทุจริต

3. ระเบียบวิธีวิจัย

การวิจัยครั้งนี้ จะเป็นการศึกษาเชิงคุณภาพ โดยผู้วิจัยได้ทำการศึกษาค้นคว้า และรวบรวมเอกสารทั้งปฐมภูมิ เช่น กฎหมายต่าง ๆ ข่าวสาร คำพิพากษาศาลฎีกา และเอกสารทุติยภูมิ เช่น หนังสือ ตำรา บทความวิชาการ งานวิจัย วิทยานิพนธ์ ฯลฯ ภายในประเทศและต่างประเทศ

⁷ Rosine Jozef Perelberg, *Freud: A modern reader* (New Jersey: John Wiley & Sons, 2008).165-174.

⁸ Edwin Hardin Sutherland, *White Collar Crime* (New York: Dryden Press, 1949), 9-10.

⁹ Edwin H. Sutherland, Donald R. Cressey and David F. Luckenbill, *Principles of Criminology* (Maryland: Altamira Press, 1992), 125.

3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างในการวิจัยครั้งนี้ มีจำนวนรวมทั้งสิ้น 5 ราย ได้แก่ เจ้าหน้าที่ตรวจสอบคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 1 ราย เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากรจากกรมสอบสวนคดีพิเศษ จำนวน 1 ราย อาจารย์มหาวิทยาลัยของรัฐ จำนวน 2 ราย นักกฎหมาย/ทนายความที่เคยว่าความในคดีเกี่ยวกับการทุจริตทางบัญชี จำนวน 1 ราย

3.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ แบบสัมภาษณ์แบบกึ่งโครงสร้าง

3.3 ขั้นตอนในการดำเนินการวิจัย

ขั้นตอนที่ 1 ผู้วิจัยได้ทบทวนวรรณกรรม เอกสาร และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากร บทกำหนดโทษการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากร รวมทั้งช่องว่างทางกฎหมาย สำหรับกลุ่มธุรกิจของบริษัทที่จะทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ขั้นตอนที่ 2 ผู้วิจัยได้ทำการออกแบบสัมภาษณ์แบบกึ่งโครงสร้าง เป็นลักษณะคำถามปลายเปิดเกี่ยวกับการลงโทษกรณีทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรและช่องว่างของกฎหมายในทางปฏิบัติ

ขั้นตอนที่ 3 ผู้วิจัยนำแบบสัมภาษณ์แบบกึ่งโครงสร้างไปให้ผู้เชี่ยวชาญ ได้แก่ ผู้ทรงคุณวุฒิทางด้านกรบัญชี 1 ท่าน ผู้ทรงคุณวุฒิทางด้านกฎหมาย 2 ท่าน ตรวจสอบ

ขั้นตอนที่ 4 หลังจากที่ได้รับข้อเสนอแนะจากผู้ทรงคุณวุฒิ ผู้วิจัยได้ทำการปรับปรุงข้อคำถามตามข้อเสนอแนะ และนำแบบสัมภาษณ์ฯ ไปใช้จริงกับผู้ให้การสัมภาษณ์ต่อไป

ขั้นตอนที่ 5 ผู้วิจัยนำข้อมูลที่ได้รับจากการสัมภาษณ์ไปทำการวิเคราะห์ข้อมูล ตีความ และสรุปผลการศึกษา

3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล

การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพ ผู้วิจัยนำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ผู้ให้การสัมภาษณ์ทั้ง 5 ท่านมาจัดระเบียบ และเชื่อมโยงข้อมูลที่จัดระเบียบแล้วเข้าด้วยกันตามกรอบแนวคิดที่ใช้ในการศึกษา พร้อมทั้งตีความ และหาข้อสรุปโดยใช้เหตุผลตามหลักตรรกะ เพื่อให้ได้คำตอบของคำถามงานวิจัย



4. ผลการวิจัย

4.1 รูปแบบการกระทำความผิดที่เกี่ยวกับการกระทำทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรในปัจจุบันในต่างประเทศ: ผลการวิจัยจากการทบทวนวรรณกรรม

4.1.1 ประเทศสหรัฐอเมริกา

การทุจริตทางการบัญชีในประเทศสหรัฐอเมริกามี 5 รูปแบบหลัก¹⁰ ได้แก่ (1) การตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีในงบการเงิน (2) การให้สินเชื่อแก่ผู้บริหาร หรือการให้สินเชื่อดำเนินงานโดยไม่เหมาะสม (3) การซื้อขายหลักทรัพย์โดยใช้ข้อมูลภายใน (4) การอาศัยพรรคพวกในการซื้อขายหุ้นที่ประกาศขายใหม่ให้กับประชาชนเป็นครั้งแรก / การปั่นหุ้น และ (5) การให้ผลตอบแทนแก่บริหารระดับสูงโดยไม่มีเหตุอันสมควร สำหรับรูปแบบการกระทำความผิดที่เกี่ยวกับภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น มี 4 รูปแบบ ได้แก่ (1) การจัดทำบัญชี 2 ชุด (Keeping two sets of financial records) (2) การหลบหลีกการแสดงรายได้ (Hiding income) (3) การมีคู่สมรสปลอม (Claiming a blind spouse) และ (4) การฟอกเงิน (Money Laundering) การฟอกเงิน (Money Laundering) เป็นการทุจริตทางด้านภาษีที่พบบ่อยที่สุดในประเทศสหรัฐอเมริกา เช่น พฤติกรรมการเจตนาตกแต่งตัวเลขทางการบัญชี ได้แก่ การทำรายการค้าที่ซับซ้อน การทำรายการค้าข้ามชาติตามชายแดนระหว่างประเทศที่รัฐบาลเข้าไปตรวจสอบได้ยาก หรือการทำให้กระบวนการทางการบัญชียุ่งยากซับซ้อน ทำรายการค้าหลากหลาย ทำให้ที่มาที่ไปของเงินที่เข้ามาในประเทศตรวจสอบยาก มีการฝากเงินในธนาคารหลายประเทศ ใช้ชื่อบัญชีหลายชื่อ จากนั้นจะมีการนำเอาเงินสกปรกทั้งหลายที่ซ่อนไว้จากหลายบัญชีมาใช้ในการประกอบกิจการถูกต้องตามกฎหมายเข้าระบบเศรษฐกิจของประเทศ ส่วนใหญ่ พบว่า มาจากการประกอบธุรกิจค้าอสังหาริมทรัพย์โดยอ้างว่าเป็นการลงทุนแต่ถ้าพิจารณาตามเอกสารหลักฐานจะไม่พบที่มาที่ไปของเงินจำนวนมากเหล่านั้น¹¹

4.1.2 ประเทศแถบทวีปแอฟริกา

Amidu, Coffie และ Acquah¹² ได้ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการกำหนดราคาโอน การตกแต่งกำไรและการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศกานา ระหว่างปี 2008-2015 โดยศึกษาทั้งข้อมูลที่เป็นตัวเลขทางการเงินและไม่เป็นตัวเลขในรายงาน

¹⁰ Mark F. Zimbelman, Conan C. Albrecht, Steve W. Albrecht and Chad O. Albrecht, *Forensic Accounting*, 4 th ed. (Canada: International Edition, South-western Cengage Learning, 2012), 35.

¹¹ เรื่องเดียวกัน.

¹² Mohammed Amidu, William Coffie and Philomina Acquah, "Transfer Pricing, Earning Management and Tax Avoidance of Firms in Ghana," *Journal of Financial Crime* 26, no.1 (2019): 235 – 259.

ประจำปีของบริษัทกลุ่มธุรกิจอุตสาหกรรม ธุรกิจน้ำมันและก๊าซธรรมชาติ และธุรกิจบริการ จำนวน 40 บริษัทในตลาดหลักทรัพย์ของประเทศไทย โดยใช้เทคนิค Panel Data Analysis ในการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อหาความสัมพันธ์ระหว่างราคาโอน การตกแต่งกำไรและการหลีกเลี่ยงภาษี จากการศึกษา พบว่า บริษัทในประเทศไทยที่มีลักษณะเป็นบริษัทข้ามชาติ มีทั้งการใช้ราคาโอนและการตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีในการหลีกเลี่ยงภาษี โดยเฉพาะการเจตนาลดจำนวนมูลค่าหนี้สินภาษีอากร และพบว่า การใช้ราคาโอนและการตกแต่งกำไร มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยผลการวิจัยระบุว่าบริษัทข้ามชาติมีความสัมพันธ์ระหว่างการใช้ราคาโอนและการตกแต่งกำไรในการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้มากกว่าบริษัททั่วไป และบริษัททั่วไปก็มีแนวโน้มการใช้ราคาโอนและการตกแต่งกำไรในการหลีกเลี่ยงภาษีสูงขึ้นจากปีก่อนเป็นลำดับ พฤติกรรมการตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีของบริษัทในประเทศไทย ได้แก่ การพยายามแสดงสินทรัพย์ถาวร และยอดขายที่สูงเกินจริง และพยายามแสดงหนี้สินในจำนวนเงินที่ต่ำ ยกเว้นธนาคาร (กลุ่มธุรกิจบริการ) ที่มีความสัมพันธ์เชิงลบในการใช้ราคาโอนและการตกแต่งกำไรในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร เพราะธุรกิจดังกล่าวขยายไปยังกลุ่มคนสาธารณะและมีการจับตามองโดยกลุ่มคนสาธารณะจึงมีพฤติกรรมการทุจริตน้อยกว่าธุรกิจในกลุ่มอื่น

4.1.3 ประเทศแถบทวีปยุโรป

Aleksandra Sulik-Górecka¹³ ได้ทำการศึกษากรณีศึกษาเกี่ยวกับราคาโอนในธุรกิจกลุ่มอุตสาหกรรมในประเทศโปแลนด์ และสาธารณรัฐเช็ก ซึ่งเป็นประเทศในแถบทวีปยุโรป พบว่าบริษัทที่ทำการทุจริตเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนเพื่อแสดงกำไรในภาพรวมสูงที่สุดมักมีพฤติกรรม ได้แก่ การลดจำนวนหนี้สินภาษีอากร โดยอาศัยผลต่างระหว่างอัตรากำไรของประเทศต่างๆ ที่ทำการค้าด้วยการพยายามลดจำนวนภาษีอากรนำเข้า ส่งออก เจตนาข้ามการแสดงรายการเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ หรือการเก็งกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ การลดกำไรที่ปันส่วนไปยังผู้ถือหุ้นส่วนน้อย การตกแต่งกำไรบริษัทย่อยเพื่อติดตามคู่แข่งทางธุรกิจในอุตสาหกรรมเดียวกัน เป็นต้น

บทความวิจัยนี้ได้พิจารณาข้อกฎหมายเกี่ยวกับราคาโอน ตามหลัก Arm's length principle โดยทำการศึกษาเปรียบเทียบข้อมูลในรายงานประจำปีของบริษัทในประเทศโปแลนด์ และประเทศสาธารณรัฐเช็ก พบว่า บริษัทส่วนใหญ่ได้ปฏิบัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับราคาโอนในประเทศของตน แต่พบว่า ยังมีประเด็นจุดอ่อนในการประมาณการภาษีเงินได้ โดยขาด

¹³ Aleksandra Sulik-Górecka, "Dilemmas of Transfer Pricing Comparability Analysis in Manufacturing Entities Polish-Czech Case Study," *Management Systems in Production Engineering* 26, no.2 (2018): 76-82.



หลักฐานที่น่าเชื่อถือในบริษัทแม่ รวมทั้งวิธีการประเมินราคาซื้อขายตามหลัก Arm's Length ยังขาดความน่าเชื่อถือ พบว่า ผู้ลงทุนในทั้งสองประเทศยังมีความสัมพันธ์ที่หลากหลาย และซับซ้อน โดยมีทั้งกลุ่มที่เป็นอิสระต่อกัน และกลุ่มที่เกี่ยวข้องกัน บริษัทแม่มีบทบาทในการกำหนดราคาซื้อขายเป็นส่วนใหญ่ ในขณะที่บริษัทลูกในประเทศต่างๆ ต้องคอยปฏิบัติตามกฎหมายของประเทศนั้นๆ ซึ่งในภาพรวมการค้าแถบทวีปยุโรปยังคงประสบปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนให้เป็นธรรม และการออกกฎหมายเพื่อใช้บังคับอย่างเคร่งครัดเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของประเทศคู่ค้าระหว่างประเทศ เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี

4.1.4 ประเทศแถบทวีปเอเชีย

Jinyu Zhu และ Simon S. Gao¹⁴ ได้ทำการศึกษาการทุจริตทางการบัญชีในประเทศสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนจีน พบว่า การทุจริตในองค์กรของประเทศจีน ส่วนใหญ่แบ่งได้เป็น 3 รูปแบบ ได้แก่ (1) การแสดงกำไรขาดทุนที่สูงเกินจริง ได้แก่ การบันทึกรายได้เป็นเท็จ รวมถึงการรับรู้รายได้ก่อนเวลา (2) การแสดงข้อมูลในงบแสดงฐานะการเงินผิดพลาด ได้แก่ การประมาณการหนี้สินต่ำเกินไป และ (3) การเปิดเผยข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินผิดพลาด ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบลักษณะการทุจริตหลัก 3 ลักษณะ ได้แก่ (1) การยักยอก (Manipulation) (2) การเปลี่ยนแปลงแก้ไขรายการและข้อมูลทางการเงิน (Alteration) และ (3) การทำบัญชีเท็จ (Falsification)

4.2 รูปแบบการกระทำผิดที่เกี่ยวกับการกระทำทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรในปัจจุบันในประเทศไทย: ผลการวิจัยจากการทบทวนวรรณกรรม

4.2.1 สถิติการกระทำผิดที่เกี่ยวกับการทุจริตทางการบัญชีในประเทศไทย

จากการศึกษาข้อมูลสถิติการทุจริตทางการบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ 6 ปี ตั้งแต่ปี 2556-2561 และกล่าวโทษโดยคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า ในปี 2556 และ ปี 2559 ไม่พบการทุจริตทางการบัญชี ปีที่พบการทุจริต ได้แก่ ปี 2557 จำนวน 2 ราย ปี 2558 จำนวน 4 ราย ปี 2560 จำนวน 3 ราย และปี 2561 จำนวน 4 ราย ซึ่ง สำนักงาน ก.ล.ต. ได้กล่าวโทษทุกกรณี

ผู้วิจัยได้ศึกษารายละเอียดกรณีศึกษาการกระทำผิดที่เกี่ยวกับการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรของบริษัทในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย 10 บริษัท จำแนกตาม 3 กลุ่มธุรกิจ ได้แก่ กลุ่มธุรกิจอุตสาหกรรม กลุ่มธุรกิจการค้า และกลุ่มธุรกิจบริการ โดยนำมาวิเคราะห์กับแนวคิดรูปแบบการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรของสมาคมผู้ตรวจสอบ

¹⁴ Jinyu Zhu and Simon S. Gao, "Fraudulent Financial Reporting: Corporate Behavior of Chinese Listed Companies," *Research in Accounting in Emerging Economies* 11, no.1 (2011): 61-82.

การทุจริตรับอนุญาต (The Association of Certified Fraud Examiner: ACFE)¹⁵ ซึ่งได้จัดประเภทการทุจริตออกเป็น 3 รูปแบบ ได้แก่ (1) การคอรัปชั่น (2) การยักยอกทรัพย์สิน และ (3) การตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีและรายงานทางการเงิน สรุปได้ว่า รูปแบบการกระทำความผิดเกี่ยวกับการกระทำทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ส่วนใหญ่ มีลักษณะเป็นการตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีและรายงานทางการเงิน ดังแสดงไว้ในตาราง 1

ตาราง 1 สรุปการทุจริตทางการบัญชีในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยโดยวิเคราะห์รูปแบบการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรตามกรอบแนวคิดของสมาคมผู้ตรวจสอบบัญชีรับอนุญาต (ACFE)

ที่	กรณีศึกษา	รูปแบบของการทุจริตตามแนวคิดของ ACFE	วิธีการทุจริต	มูลค่าความเสียหาย (บาท)
ธุรกิจอุตสาหกรรม				
1	บมจ. ปิกนิก คอปเปอร์เรชั่น จำกัด	การตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีและรายงานทางการเงิน	บันทึกรายได้ค่าเช่าถึงแก่สัปดาห์เท็จไม่ตรงกับความเป็นจริงทำให้รายได้สูงขึ้น	178 ล้านบาท
		ยักยอกทรัพย์สิน	ผู้บริหารระดับสูงทำการส่งจ่ายเช็คโดยไม่มีเหตุผลสมควร	60 ล้านบาท
2	บมจ. จี สตีล (GSTEL) และ บมจ. จี เจ สตีล (GJS)	การตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีและรายงานทางการเงิน	จัดทำบัญชีและงบการเงินไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง โดยลงบัญชีเจ้าหนี้ต่ำกว่าความเป็นจริง และหลีกเลี่ยงการรับรู้ผลขาดทุนจากราคาเหล็กปรับตัวลดลงอย่างมาก	GSTEL บันทึกเจ้าหนี้ต่ำกว่าความเป็นจริง 85 ล้านบาท GJS พบการบันทึกยอดเจ้าหนี้ต่ำกว่าความเป็นจริง 378 ล้านบาท

¹⁵ สมชาย ศุภธาดา, การบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accounting) (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2562), 2-1 – 2-14.



ตาราง 1 (ต่อ)

ที่	กรณีศึกษา	รูปแบบของการ ทุจริตตามแนวคิด ของ ACFE	วิธีการทุจริต	มูลค่าความ เสียหาย (บาท)
3	บมจ. เค.ซี. หรือเพอร์ดี (KC)	การยกยอก ทรัพย์สิน	ยกยอกเงินที่ได้จากการเสนอขาย ตัวแลกเงินระยะสั้น (B/E) ในนาม บริษัทเพื่อประโยชน์ของตนเองหรือ บุคคลอื่น	425 ล้านบาท
		การตกแต่งตัวเลข ทางการบัญชีและ รายงานทางการเงิน	ไม่บันทึกบัญชีการขายตัว B/E ในงบการเงิน	
4	บมจ. อินเตอร์ แนชั่นเนลเอนี เนียริง (IEC)	คอร์รัปชั่น	ผู้บริหารระดับสูงของบริษัทร่วมกัน ผลิตหน้าที่โดยทุจริตเบียดบังทรัพย์สิน และแสวงหาประโยชน์ที่มีควรได้ โดยชอบด้วยกฎหมาย	200 ล้านบาท
		การตกแต่งตัวเลข ทางการบัญชีและ รายงานทางการเงิน	จัดทำบัญชีโดยใช้เอกสารลง และชำระหนี้บางส่วนแทนลูกหนี้ รวมทั้งไม่ได้ตั้งค่าเผื่อหนี้สงสัย จะสูญจากหนี้ค้างชำระ	53.62 ล้านบาท
กลุ่มธุรกิจการค้า				
1	บมจ.ไทยยูนิค คอยล์เซ็นเตอร์	การตกแต่งตัวเลข ทางการบัญชีและ รายงานทางการเงิน	บันทึกบัญชีเท็จเกี่ยวกับการขาย สินค้า สร้างรายการค้าโดยไม่ได้ เกิดขึ้นจริง	520 ล้านบาท
		การยกยอก ทรัพย์สิน	ผู้บริหารระดับสูงยกยอกเงินของ บริษัทเพื่อตนเองและผู้อื่น	
2	บมจ.เอไอ เอน เนอร์จี (AIE)	การตกแต่งตัวเลข ทางการบัญชีและ รายงานทางการเงิน	ไม่จัดทำเอกสารที่เกี่ยวข้องกับสินค้า และวัตถุดิบในธุรกรรมการขายน้ำมัน และรับจ้างกลั่นน้ำมันให้ครบถ้วน และไม่บันทึกรายได้และบัญชีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อลวงให้บุคคลอื่นทั่วไป เข้าใจผิดเกี่ยวกับฐานะการเงินและ ผลประกอบการของบริษัท	135 ล้านบาท

ตาราง 1 (ต่อ)

ที่	กรณีศึกษา	รูปแบบของการ ทุจริตตามแนวคิด ของ ACFE	วิธีการทุจริต	มูลค่าความ เสียหาย (บาท)
กลุ่มธุรกิจบริการ				
1	บมจ.รอยเน็ด	การตกแต่งตัวเลข ทางการบัญชีและ รายงานทางการเงิน	รับรู้รายได้ทั้งจำนวนแม้ว่าสินค้ายังไม่ ได้ขายซึ่งไม่เป็นไปตามมาตรฐาน การบัญชี	ไม่ระบุ
2	บมจ.โรงพยาบาล รามคำแหง	คอร์รัปชั่น	ผู้บริหารระดับสูงทำการทุจริต แสวงหาผลประโยชน์โดยไม่ชอบ ด้วยกฎหมายเพื่อตนเองหรือบุคคล อื่นทำให้บริษัทเสียหาย	300 ล้านบาท
3	บมจ.ทรินตัน โฮ ลดิ้ง (TRITN)	คอร์รัปชั่น	ผู้บริหารระดับสูงทำการทุจริต แสวงหาผลประโยชน์โดยไม่ชอบ ด้วยกฎหมายเพื่อตนเองหรือบุคคล อื่นทำให้บริษัทเสียหาย โดยทำการ ยักยอกเงินผ่านธุรกรรมการให้ VBB กู้เงิน และการแสวงหาประโยชน์ จากการเข้าป้ายโฆษณา และการ ซื้อป้ายคืน	60 ล้านบาท
		การตกแต่งตัวเลข ทางการบัญชีและ รายงานทางการเงิน	ยินยอมให้มีการบันทึกบัญชี ไม่ถูกต้อง โดยบันทึกต้นทุนซื้อ ป้ายโฆษณาสูงกว่าความเป็นจริง	5.8 ล้านบาท

4.2.1 รูปแบบการกระทำความผิดที่เกี่ยวกับการกระทำทุจริตทางการบัญชีและ ภาษีอากรปัจจุบันในประเทศไทย: ผลการวิจัยเชิงคุณภาพ

ผู้วิจัยนำเสนอผลการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยแบ่งเป็น 5 ประเด็น ดังนี้

ประเด็นที่ 1 การทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรในทัศนะของผู้ให้การสัมภาษณ์

ผลการวิจัย พบว่า ผู้ให้การสัมภาษณ์มองว่าการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากร
แบ่งเป็น 2 ส่วน ได้แก่ การทุจริตทางการบัญชี หมายถึง การรายงานตัวเลขทางการบัญชี



ไม่ตรงกับความเป็นจริง การจัดทำบัญชีที่มีการแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงตัวเลขทางการบัญชี การตกแต่งบัญชีเพื่อผลประโยชน์ในการยกย้ายถ่ายเทเงิน (Syphoning Money) หรือ ตกแต่งบัญชีแสดงรายการอันเป็นเท็จเพื่อให้ผู้อื่นหลงเชื่อว่าเป็นบริษัทมีสถานะการเงินที่ดี เพื่อให้ผู้อื่นเข้ามาซื้อหุ้น การกระทำดังกล่าวผู้กระทำความผิดอาจเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลก็ได้ ซึ่งส่งผลกระทบต่อบุคคลทั่วไป สร้างความเสียหายเป็นจำนวนมาก ส่วนการทุจริตทางภาษีอากร หมายถึง การเลี่ยงภาษีโดยเกี่ยวพันกับเรื่องอื่นๆ ด้วย เช่น การทำหลักฐานเท็จหรือหลักฐานปลอม การขอคืนภาษีมากกว่าความเป็นจริง ซึ่งอาจนำเอาการตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีมาเป็นส่วนหนึ่งในการทุจริต

ประเด็นที่ 2 ประเภทและรูปแบบการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรในประเทศไทย

ผลการศึกษา พบว่า ในทัศนะของผู้ให้การสัมภาษณ์ การทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากร อาจแบ่งประเภทและรูปแบบไม่ชัดเจนมากนักเนื่องจากไม่มีการศึกษารูปแบบมาก่อน จึงเป็นการจัดกลุ่มตามความเข้าใจ โดยอาจสรุปตามลักษณะของกฎหมายที่บังคับใช้ คือ

1) พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 การตกแต่งผลประกอบการให้ดูดี หรือเป็นการตกแต่งบัญชีเพื่อผลประโยชน์ในการยกย้ายถ่ายเทเงิน นำเงินไปทำธุรกรรมหรือโอนไปยังต่างประเทศที่มีภาระภาษีน้อยจะมีความผิดตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภทย่อย ได้แก่ (1) การตกแต่งบัญชีเพื่อผลประโยชน์อื่นใด เช่น เพื่อการปันหุ้น หรือยกยอดทรัพย์ การยกย้ายถ่ายเทเงินระหว่างบริษัทเพื่อให้ผลประกอบการดูดีมีความน่าเชื่อถือ (2) การตกแต่งบัญชีเพื่อประโยชน์ในทางภาษี เช่น เพื่อให้เสียภาษีน้อยลง

2) ประมวลรัษฎากร ในกรณีที่บริษัทหลักทรัพย์ที่จดทะเบียนตกแต่งบัญชีเพื่อผลประโยชน์ทางภาษีอากร นอกจากจะมีความผิดตามกรณีแรกแล้ว ยังมีความผิดที่บริษัทหลักทรัพย์หลีกเลี่ยงไม่แสดงการเสียภาษีโดยทุจริต หรือเสียภาษีให้น้อยลง กรณีนี้มีความผิดตามประมวลรัษฎากรด้วย

3) กฎหมายอื่น การตกแต่งบัญชีเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรของบริษัทหลักทรัพย์ กรณีนี้จะเป็นการเชื่อมโยงความผิด 2 ประเภทข้างต้น ซึ่งต้องดูที่การกระทำ อาจจะมีการผิดทั้งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์ฯ และประมวลรัษฎากร ได้ หรืออาจจะมีผิดตามกฎหมายอื่นด้วย เช่น การยกยอด อาจมีความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาก็ได้

ประเด็นที่ 3 การพัฒนารูปแบบการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรในประเทศไทยในปัจจุบัน

ผลการศึกษาวิจัย พบว่า ในทัศนะของผู้ให้การสัมภาษณ์ พัฒนาการของผู้กระทำความผิดมีลักษณะเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Crime) ที่ผู้กระทำความผิดมักเป็นผู้มีความรู้ มีความรู้ความเชี่ยวชาญ อยู่ในแวดวงธุรกิจหรืออาจเป็นผู้ที่มีความรู้ด้านการบัญชี ซึ่งพยานหลักฐานมักจะอยู่กับตัวผู้กระทำความผิดทำให้การพิสูจน์ความผิดยาก นอกจากนี้ ปัจจุบันมีการให้ Nominee มาเป็นผู้ทำธุรกรรมแทนทำให้การดำเนินการทางกฎหมายยากยิ่งขึ้นเนื่องจาก Nominee มีเพียงแต่ชื่อแต่ไม่ได้รู้เรื่องเกี่ยวกับธุรกรรมจริง การดำเนินการกับผู้กระทำความผิดตัวจริงเป็นไปได้ด้วยความยากมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ความซับซ้อนของการกระทำความผิดมีมากขึ้นด้วยโดยอาศัยความรู้ความสามารถในอาชีพการงาน ทำให้หน่วยงานของรัฐสืบหาความจริงได้ยากยิ่งขึ้น แม้ประเทศไทยจะมีกฎหมายและหน่วยงานที่ทำการตรวจสอบที่ดีแล้วก็ตาม

ประเด็นที่ 4 ปัญหาสำคัญในการตรวจสอบการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรในประเทศไทยในปัจจุบัน

ผลการวิจัย พบว่า ในทัศนะของผู้ให้สัมภาษณ์คือ ประเทศไทยที่มีกฎหมายที่ลงโทษผู้กระทำความผิดเหมาะสมแล้ว แต่อาจมีปัญหาในการบังคับใช้ ได้แก่

การขาดแคลนบุคลากรที่มีทักษะทั้งทางการตรวจสอบบัญชีและการสอบสวนความผิดอาญา ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่จะมีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านตัวเลขแต่ไม่รู้กฎหมายและนักกฎหมายไม่มีความรู้ด้านการบัญชี จึงทำให้เกิดปัญหาอุปสรรคในการตรวจสอบการตกแต่งบัญชี ผู้ที่ทำการตรวจสอบบัญชีในลักษณะสอบสวนนั้นจึงควรเป็นผู้ที่มีวิชาชีพเฉพาะซึ่งมีความรู้ด้านกฎหมายและด้านการบัญชี

การแสวงหาพยานหลักฐานที่มักอยู่กับตัวผู้กระทำความผิด และการสอบสวนหรือฟ้องเป็นคดีอาญานั้นจะต้องพิสูจน์จนสิ้นสงสัย ดังนั้นหากหาพยานหลักฐานไม่ได้จะทำให้ไม่สามารถลงโทษผู้กระทำความผิดได้

เนื่องจากพยานหลักฐาน เช่น เอกสารต่าง ๆ มักอยู่ในการครอบครองของผู้กระทำ

ความผิด จึงก่อให้เกิดปัญหาอุปสรรคในการแสวงหาพยานหลักฐานอันจะต้องใช้เอกสารเหล่านั้นในการประกอบการสอบสวนหรือประกอบการฟ้องร้องในชั้นศาล เอกสารที่กรมสอบสวนคดีพิเศษได้นำมาตรวจสอบข้อเท็จจริงอาจจะมีใช่เอกสารที่มีอยู่จริงทั้งหมด ซึ่งในหลักการดำเนินคดีอาญานั้น ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 227 บัญญัติว่า



“ให้ศาลใช้ดุลพินิจวินิจฉัยชี้ว่าพนักงานหลักฐานทั้งปวง อย่าพิพากษาลงโทษจนกว่าจะแน่ใจว่ามีการกระทำผิดจริงและจำเลยเป็นผู้กระทำความผิดนั้น

เมื่อมีความสงสัยตามสมควรว่าจำเลยได้กระทำความผิดหรือไม่ ให้ยกประโยชน์แห่งความสงสัยนั้นให้จำเลย”

หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือฝ่ายโจทก์ต้องพิสูจน์ให้สิ้นสงสัยศาลจึงจะพิพากษาลงโทษจำเลยในคดีได้ อย่างไรก็ตาม การแสวงหาพยานหลักฐานที่อยู่ในการครอบครองของผู้ที่ถูกกล่าวหาจึงเป็นอุปสรรคอย่างหนึ่งของฝ่ายโจทก์ที่ไม่อาจได้มาทั้งหมดเพื่อพิสูจน์ความผิดของผู้ที่ถูกกล่าวหาได้ จนอาจนำไปสู่การยกฟ้องได้เนื่องจากพยานหลักฐานไม่เพียงพอ

ประเด็นที่ 5 แนวทางการสืบสวน สอบสวนการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากร ในปัจจุบัน

ผลการวิจัย พบว่า กระบวนการสืบสวนสอบสวนการกระทำทุจริตทางบัญชีและภาษีอากร ในปัจจุบันมีหลายขั้นตอน เริ่มจากการพบสิ่งผิดปกติขึ้นในตลาดหลักทรัพย์โดยการพิจารณาตัวเลขทางการบัญชีของฝ่ายการเงินของ ก.ล.ต. หรือ ฝ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องที่ทำหน้าที่คล้ายกับ Whistle Blower ทำให้หน่วยงานรับรู้ หลังจากนั้น ก.ล.ต. สั่งให้บริษัทหลักทรัพย์เข้าชี้แจงหรือส่งเอกสารเพิ่มเติม และส่งเรื่องโดยการกล่าวโทษบริษัทที่ทำการทุจริตไปยังกรมสอบสวนคดีพิเศษทำให้เห็นปัญหาคือ

- 1) ก.ล.ต. ไม่มีอำนาจพิเศษในการแสวงหาพยานหลักฐานเหมือนกับกรมสอบสวนคดีพิเศษ ทำให้ ก.ล.ต. ผู้ที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแล (Regulator) ไม่อำนาจเท่าที่ควร
- 2) ระยะเวลาในการตรวจสอบความผิดใช้เวลานาน เนื่องจากไม่ใช่หน่วยงานเดียวกัน ทำให้ต้องมีกรกล่าวโทษและสืบหาพยานอีกทอดหนึ่ง ทำให้ต้องใช้เวลานานในการหาความจริงประเทศไทยในปัจจุบัน

4.3 การกำหนดการลงโทษทางการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากร

4.3.1 ผลการวิจัยจากการทบทวนวรรณกรรม

จากการวิจัย พบว่า หน่วยงานกำกับดูแลการทุจริต ได้แก่ สำนักงานคณะกรรมการหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (ก.ล.ต.) โดย ก.ล.ต. มีอำนาจจำกัดในการลงโทษผู้ที่กระทำทุจริต โทษตามกฎหมายที่บัญญัติในพระราชบัญญัติกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและกฎหมายอื่นอีก 5 ฉบับ ที่ ก.ล.ต. มีอำนาจหน้าที่ในการบังคับใช้กฎหมายเมื่อ ก.ล.ต. พิจารณาแล้วมีความเห็นว่าพยานหลักฐานที่รวบรวมได้มีน้ำหนักเพียงพอที่จะบังคับใช้กฎหมายกับผู้กระทำความผิด โดยมีช่องทางในการบังคับใช้กฎหมายดังนี้

- (1) การดำเนินการทางปกครอง (Administrative Actions)
- (2) การดำเนินการทางอาญา (Criminal Actions)
- (3) การดำเนินการทางแพ่ง (Civil Actions)

โดยโทษทางอาญาที่ลงโทษบริษัทหลักทรัพย์ กรรมการ ผู้บริหาร หรือ บุคคลอื่นใด จากการเก็บสถิติ 6 ปี ซึ่งได้แก่ปี พ.ศ. 2556-2561 พบว่า ความผิดที่มีโทษทางอาญามีดังนี้

1) การลงโทษกรรมการและผู้บริหารในการกระทำฝ่าฝืนหน้าที่การบริหารที่ดีคือ Fiduciary Duty ตามมาตรา 86/7 โดยมาตรานี้เป็นเสมือนมาตรฐานการทำงานตามหน้าที่ของผู้บริหารที่ดี หากผู้บริหารกระทำความผิดตามมาตรานี้ จะมีการอ้างถึงบทบัญญัตินี้ด้วย

2) การลงโทษกรรมการหรือผู้บริหารฐานทำให้บริษัทได้รับความเสียหาย หรือทำให้อัตนเองหรือผู้อื่นได้รับประโยชน์ตามมาตรา 281/2 หากมิได้กระทำโดยทุจริตต้องระวางโทษปรับไม่เกินจำนวนค่าเสียหายที่เกิดขึ้นหรือประโยชน์ที่ได้รับ แต่ทั้งนี้ค่าปรับดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าห้าแสนบาท แต่ถ้ากระทำโดยทุจริตต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปีหรือปรับไม่เกินสองเท่าของค่าเสียหายที่เกิดขึ้นหรือประโยชน์ที่ได้รับ แต่ทั้งนี้ค่าปรับดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าหนึ่งล้านบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

3) การลงโทษกรรมการหรือผู้บริหารฐานทำให้เกิดความเสียหายแก่ประโยชน์ในลักษณะที่เป็นทรัพย์สินตามมาตรา 307 ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงสิบปีและปรับตั้งแต่ห้าแสนบาทถึงหนึ่งล้านบาท

4) การลงโทษกรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใดยกยอกตามมาตรา 308 ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงสิบปีและปรับตั้งแต่ห้าแสนบาทถึงหนึ่งล้านบาท

5) การลงโทษกรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใดกระทำความผิดฐานโกงเจ้าหนี้ตามมาตรา 310 ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงสิบปีและปรับตั้งแต่ห้าแสนบาทถึงหนึ่งล้านบาท

6) การลงโทษกรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใดแสวงหาประโยชน์ที่มิควรได้ตามมาตรา 311 ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงสิบปีและปรับตั้งแต่ห้าแสนบาทถึงหนึ่งล้านบาท

7) การลงโทษกรรมการ ผู้จัดการ หรือบุคคลใดทุจริตทางบัญชีตามมาตรา 312 ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ห้าปีถึงสิบปีและปรับตั้งแต่ห้าแสนบาทถึงหนึ่งล้านบาท

8) มาตรา 315 กำหนดให้ผู้สนับสนุนผู้กระทำความผิดมาตรา 287 มาตรา 296 มาตรา 296/1 มาตรา 306 มาตรา 307 มาตรา 308 มาตรา 309 มาตรา 310 มาตรา 311 หรือ มาตรา 312 ไม่ว่าก่อนหรือขณะกระทำความผิดต้องระวางโทษตามที่บัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้นเว้นแต่ผู้นั้นมีได้รู้ถึงการช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกนั้น



ข้อสังเกต มีกฎหมายเฉพาะในการลงโทษนักบัญชีที่ทำการทุจริตทางการบัญชี ตาม มาตรา 312 คือ

(1) ทำให้เสียหาย ทำลาย เปลี่ยนแปลง ตัดทอน หรือปลอมบัญชีเอกสารหรือ หลักประกันของนิติบุคคลดังกล่าวหรือที่เกี่ยวกับนิติบุคคลดังกล่าว

(2) ลงข้อความเท็จหรือไม่ลงข้อความสำคัญในบัญชีหรือเอกสารของนิติบุคคลหรือ ที่เกี่ยวกับนิติบุคคลนั้นหรือ

(3) ทำบัญชีไม่ครบถ้วนไม่ถูกต้องไม่เป็นปัจจุบันหรือไม่ตรงต่อความเป็นจริง

4.3.2 ผลการวิจัยเชิงคุณภาพ

ผลการวิจัย พบว่า ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่เห็นว่ากฎหมายประเทศไทยกำหนด บทบัญญัติโทษได้อย่างเหมาะสมแล้ว ซึ่งอาจเป็นโทษทางอาญาหรือโทษผิดจรรยาบรรณต่าง ๆ แต่อาจมีปัญหาในการบังคับใช้เท่านั้น กล่าวคือเป็นปัญหาในการรวบรวมพยานหลักฐานหรือ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องมีหลายหน่วยงานทำให้มีการส่งต่องานทำให้เกิดเวลาที่ล่าช้ากว่าที่ควร จะเป็นซึ่งอาจส่งผลให้ไม่สามารถนำตัวผู้กระทำความผิดมาลงโทษได้

4.4 ปัญหาช่องว่างของกฎหมายเกี่ยวกับการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากร ในประเทศไทย

4.4.1 ผลการวิจัยจากการทบทวนวรรณกรรม

ผลการวิจัย พบว่า กฎหมายประเทศไทยมีการบัญญัติอย่างดีแล้ว โดยมีการบัญญัติ ฐานความผิดในกฎหมายพิเศษได้แก่ พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ แห่งประเทศไทย พ.ศ. 2535 ซึ่งบางฐานความผิดมีบัญญัติแล้วในประมวลกฎหมายอาญา เช่น ความผิดฐานยักยอก ความผิดโกงเจ้าหนี้ ความผิดฐานปลอมเอกสาร ความผิดฐานรับรอง เอกสารเท็จ โดยในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พ.ศ. 2535 บัญญัติผู้กระทำความผิดกว้างกว่าผู้กระทำความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา และกำหนด โทษที่สูงกว่าประมวลกฎหมายอาญา

4.4.2 ผลการวิจัยเชิงคุณภาพ

ผลการวิจัย พบว่า ผู้ให้สัมภาษณ์เห็นว่ากฎหมายประเทศไทยเหมาะสมแล้ว แต่อาจ มีปัญหาในการบังคับใช้ทั้งส่วนของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการแสวงหาพยานหลักฐานหรือ สอบสวนหรือฟ้องคดีที่ต่างหน่วยงานกัน ทำให้เกิดการดำเนินงานที่ขาดความต่อเนื่องและ ความรวดเร็วอันส่งผลให้กฎหมายที่มีอยู่แล้วไม่สามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

โดยมีการเสนอแนะให้มีหน่วยงานเฉพาะในการรวบรวมพยานหลักฐานที่มีความรู้ความสามารถ โดยเฉพาะ เช่น หน่วยบัญชีนิติเวช (Forensic Accounting) เพื่อลดขั้นตอนการทำงานและการดำเนินคดีที่รวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปผลการวิจัย

รูปแบบการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากร (Patterns)

จากการศึกษาทบทวนวรรณกรรมและการสัมภาษณ์ พบว่า บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยส่วนมากพบการตกแต่งตัวเลขทางการบัญชีและการรายงานทางการเงิน เป็นรูปแบบหลักในการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากร เช่นเดียวกับประเทศต่างๆ ทั่วโลก สำหรับรูปแบบการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากรในมุมมองทางกฎหมาย หากพิจารณาจากความผิดตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ฯ อาจแบ่งได้เป็น 2 รูปแบบ คือ (1) ทุจริตทางบัญชีเพื่อผลประโยชน์อื่นใด และ (2) ทุจริตทางบัญชีเพื่อผลประโยชน์ทางภาษี

การกำหนดการลงโทษการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากร (Punishments)

ผลการวิจัย พบว่า การกำหนดโทษตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยซึ่งถือได้ว่าเป็นกฎหมายเฉพาะแยกจากโทษที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญได้บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญาอยู่แล้ว

ปัญหาช่องว่างของกฎหมาย (Problems)

ผลการศึกษา ผู้วิจัยมีความเห็นว่าไม่พบปัญหาช่องว่างกฎหมายที่มีบัญญัติไว้ในปัจจุบัน แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ การบังคับใช้กฎหมายที่ยังขาดประสิทธิภาพ โดยผู้วิจัยวิเคราะห์เป็น 2 ประเด็นคือ

1) ปัญหาความล่าช้าในการตรวจสอบพยานหลักฐาน เนื่องจากการมีหลายขั้นตอนและมีหลายองค์กร คือ ก.ล.ต. ทำหน้าที่ในการรวบรวมพยานหลักฐานเบื้องต้นและส่งเรื่องให้กับกรมสอบสวนคดีพิเศษเพื่อรวบรวมพยานหลักฐานอีกรอบหนึ่ง และส่งเรื่องให้กับอัยการทำการฟ้องคดีต่อศาล ทำให้ระยะเวลาในการสืบหาความจริงนานเกินไป ประกอบกับผู้กระทำความผิดเป็นผู้ที่มีความรู้ความชำนาญดี และฐานะทางสังคมดี หากกระบวนการตรวจสอบข้อเท็จจริงนานเกินไปอาจทำให้ผู้กระทำความผิดหนีไปได้ และอาจส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์ของบริษัทและส่งผลกระทบต่อผู้ถือหุ้นโดยอ้อมได้



2) ปัญหาในการขาดบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถโดยเฉพาะ คือ หน่วยงานนิติเวชบัญชี (Forensic Accounting) ที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบความปกติของบัญชีโดยเฉพาะที่มุ่งเน้นไปที่ตรวจสอบการทุจริตทางการบัญชี ซึ่งหากมีหน่วยงานนี้อยู่ใน ก.ล.ต. จะเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานอย่างมาก

5.1.1 การอภิปรายผล

ผู้วิจัยมีข้อสังเกตดังต่อไปนี้

1) การศึกษารูปแบบการกระทำการทุจริตทางการบัญชีและภาษีอากร 6 ปี พบว่าส่วนใหญ่ เป็นการทุจริตทางบัญชีเพื่อผลประโยชน์อื่นใด ไม่มีการพบมูลเหตุจูงใจในการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งเห็นว่าในหน่วยงานของ ก.ล.ต. อาจต้องมีการให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเข้าร่วมพิจารณาด้วยในบางกรณี ทั้งนี้เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบความทุจริตในตลาดหลักทรัพย์มากยิ่งขึ้น

2) จากการศึกษาสถิติการดำเนินคดีโดยการกล่าวโทษของ ก.ล.ต. ในช่วง 6 ปี พบการดำเนินคดีหลายคดีด้วยกัน ทุกคดีเป็นการกล่าวโทษ กรรมการและผู้บริหารของบริษัทจดทะเบียนเท่านั้น ไม่มีการกล่าวโทษกับนักบัญชีที่มีส่วนในการทำบัญชีอันเป็นเท็จ หรือการปลอมเอกสารใด ๆ ทั้งที่มีกฎหมายเฉพาะในการลงโทษนักบัญชีที่ทำการทุจริตทางการบัญชีตามมาตรา 312 หรือกรณีเป็นผู้สนับสนุนตาม มาตรา 315 พระราชบัญญัติหลักทรัพย์ฯ ก็ตาม และไม่พบการดำเนินการทางวินัยคือจรรยาบรรณของนักบัญชีอีกด้วย

3) การกำหนดโทษของผู้สนับสนุนการกระทำความผิดในหลายมาตรา โทษสูงกว่าที่กำหนดในประมวลกฎหมายอาญา กล่าวคือ ในประมวลกฎหมายอาญาผู้สนับสนุนรับโทษเพียงสองในสามของโทษที่กฎหมายบัญญัติ (มาตรา 86 ประมวลกฎหมายอาญา) เท่านั้น แต่พระราชบัญญัติหลักทรัพย์ฯ กำหนดให้รับโทษเสมือนตัวการ ซึ่งถือว่าเป็นข้อยกเว้นตามหลักกฎหมายทั่วไป

4) แม้จะมีการกำหนดโทษที่สูงในการปราบปรามการกระทำความผิด แต่คดีที่มีการกล่าวโทษในรอบ 6 ปียังไม่มีการตัดสินคดี ในบางคดีอัยการมีคำสั่งไม่ฟ้อง และในบางคดีไม่สามารถฟ้องได้เนื่องจากจำเลยหลบหนี ผู้วิจัยเห็นว่าปัญหาที่สำคัญคือการรวบรวมพยานหลักฐานที่ขาดความชำนาญและขาดความรวดเร็ว หากเปรียบเทียบกับกรณีดำเนินคดีในต่างประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา ในคดี Enron ซึ่งคดีนี้ดำเนินการโดย FBI ที่ทำงานร่วมกับ SEC หรือ สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ ทำการรวบรวมพยานหลักฐานและส่งฟ้อง

จนท้ายที่สุดผู้บริหารของ Enron ถูกตัดสินให้จำคุกถึง 45 ปี และปรับ 90 ล้านดอลลาร์¹⁶ ซึ่งคดีนี้ถือเป็นกรณีศึกษาที่สำคัญของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจคดีหนึ่ง

5.1.2 ข้อเสนอแนะทั่วไป

ควรเพิ่มอำนาจในการสอบสวนข้อเท็จจริงของ ก.ล.ต. ให้มีอำนาจสอบสวนพิเศษ คล้ายกับกรมสอบสวนคดีพิเศษ

ควรมีการจัดตั้งหน่วยงานพิเศษ บัญชีนิติเวช (Forensic Accounting) ที่ดูแลและตรวจจับการทุจริตทางบัญชีในตลาดหลักทรัพย์ เพื่อเป็นการแสวงหาพยานหลักฐานที่รวดเร็วและมีประสิทธิภาพ บุคลากรควรเป็นผู้ที่มีความรู้ทั้งกฎหมายและบัญชีซึ่งถือเป็นการยกระดับวิชาชีพขึ้นอีกระดับหนึ่ง

5.1.3 ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

ควรมีการศึกษาเพื่อเพิ่มพูนเทคนิคในการค้นพบสัญญาณเตือนภัยในการทุจริตทางด้านบัญชีและภาษีอากร เน้นการตรวจจับการตกแต่งตัวเลขทางการบัญชี และการรายงานทางการเงินทั้งบริษัทในตลาดหลักทรัพย์และองค์กรอื่นๆ นอกตลาดหลักทรัพย์ เพื่อหาแนวทางป้องกันไม่ให้เกิดการทุจริตขึ้น และตรวจพบเพื่อลงโทษผู้กระทำความผิดอย่างทันที่

¹⁶ Kurt Eichenwald and Matt Richtel, "Enron Trader Pleads Guilty to Conspiracy," *The New York Times* [consultado Oct 18, 2002], accessed April, 15 2018, http://www.achlaw.com/articles/NYTimes_10-18-2002.pdf.



References

- Amidu, Mohammed, William Coffie, and Philomina Acquah. "Transfer Pricing, Earning Management and Tax Avoidance of Firms in Ghana." *Journal of Financial Crime* 26, no.1 (2019): 235 – 259.
- Eichenwald, Kurt, and Matt Richtel. "Enron Trader Pleads Guilty to Conspiracy." *The New York Times* [consultado 18 Oct 2002], Accessed April, 15 2018, http://www.achlaw.com/articles/NYTimes_10-18-2002.pdf.
- Hashimzade, Nigar, Zhanyi Huang, and Gareth D. Myles. "Tax fraud by firms and optimal auditing." *International Review of Law and Economics* 30, no.1 (2010): 10 – 17.
- Napat Tangwiwat. *A guideline and preparation of the Revenue Department of Thailand towards Transfer Pricing Law*, Personal Report Presented to the Development of New Change Managers, 9th Generation, B.E 2560. Bangkok: Office of the Public Sector Development Commission (OPDC), Institute for Good Governance Promotion, 2017. [in Thai]
- Patarapong Charoenjarukorn. "Sarbanes-Oxley Act and Corporate Governance from foreign to Thailand." *Chulalongkorn Business Review* 35, no.138: 92 – 119. [in Thai]
- Perelberg, Rosine Jozef. *Freud: A Modern Reader*. New Jersey: John Wiley & Sons, 2008.
- Pornchai Kantee. *Criminological Theory: Principle, Research and Policy Implication*. Bangkok: Aable & Primpton, 2010. [in Thai]
- Somchai Supathada. *Forensic Accounting*. Bangkok: Chulalongkorn University Publisher, 2019.
- Sulik-Górecka, Aleksandra. "Dilemmas of Transfer Pricing Comparability analysis in Manufacturing Entities Polish-Czech Case Study." *Management Systems in Production Engineering* 26, no.2 (2018): 76-82.
- Sumonthip Jitsawang. "Instruction document of Criminology and Criminal Justice." Accessed December 10, 2015. <http://www.polsci.chula.ac.th/sumonthip/buscri-reason.htm>. [in Thai]



Sutherland, Edwin H., Donald R. Cressey, and David F. Luckenbill. *Principles of Criminology*. United State of America: Altamira Press, 1992.

Sutherland, Edwin Hardin. *White Collar Crime*. New York: Dryden Press, 1949.

Weerapong Bunyopas. *Economic Crime*. Bangkok: Nititham Publisher. [in Thai]

Zhu, Jinyu, and Simon S. Gao. "Fraudulent Financial Reporting: Corporate Behavior of Chinese Listed Companies." *Research in Accounting in Emerging Economies* 11, no.1 (2011): 61-82.

Zimbelman, Mark F., Conan C. Albrecht, Steve W. Albrecht, and Chad O. Albrecht. *Forensic Accounting*. 4th ed. Canada: International Edition, South-western Cengage Learning, 2012.