

ความเป็นไปได้ของการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนในประเทศไทย

ปาณิสรา ไทยวงษ์*

กรมท่าอากาศยาน

*Correspondence: phai_panisara@hotmail.com

doi: XXXX

วันที่รับบทความ: 30 ม.ค. 2564

วันที่แก้ไขบทความ: 10 ก.พ. 2564

วันที่ตอบรับบทความ: 19 ก.พ. 2564

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความเป็นไปได้ของการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนในประเทศไทย รวมถึงโอกาสและอุปสรรคในการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวน ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ นักบัญชีสืบสวน และผู้ที่จะเป็นกลุ่มผู้ใช้บริการจากนักบัญชีสืบสวน โดยงานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงคุณภาพ ซึ่งใช้วิธีการสัมภาษณ์เชิงลึกจากผู้ให้สัมภาษณ์ทั้งหมด 18 คน ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่า ในปัจจุบันประเทศไทยมีความเป็นไปได้ในการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนค่อนข้างน้อย เนื่องจากวิชาชีพบัญชีสืบสวนยังไม่เป็นที่รู้จักอย่างแพร่หลาย ซึ่งผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่เห็นว่าอุปสงค์ ณ ปัจจุบันยังมีจำนวนไม่มาก แต่ในแง่มุมมองของความจำเป็นทุกบริษัทมีความจำเป็นต้องใช้นักบัญชีสืบสวน และผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่ตระหนักถึงปัญหาการทุจริตที่มีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้น และมีความซับซ้อนมากขึ้น โดยพบว่าหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบการทุจริตในปัจจุบันยังไม่สามารถตรวจสอบการทุจริตได้อย่างครบถ้วน นอกจากนี้วัตถุประสงค์และทักษะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ตรวจสอบภายใน และ IT Auditor แตกต่างจากนักบัญชีสืบสวน ทำให้ต้องมีการพัฒนาบุคลากรเพื่อมาเป็นนักบัญชีสืบสวน โดยสามารถพัฒนาจากวิชาชีพบัญชี กฎหมาย ไอที และวิศวกรรม หากในอนาคตการบัญชีสืบสวนเป็นที่รู้จักมากขึ้น ก็จะมีโอกาสในการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนในประเทศไทยอย่างแน่นอน

คำสำคัญ: การบัญชีสืบสวน; นักบัญชีสืบสวน; ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต; ผู้ตรวจสอบภายใน; ผู้ตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ

The Feasibility Study of Establishing a Forensic Accounting Firm in Thailand

Panisara Thaiwong*

Department of Airports

*Correspondence: phai_panisara@hotmail.com

doi: XXXXX

Received: 30 Jan 2021

Revised: 10 Feb 2021

Accepted: 19 Feb 2021

Abstract

The research objective was to study the feasibility of establishing a forensic accounting firm in Thailand, including opportunities and obstacles in terms of the certified public accounting (CPA), certified internal auditing (CIA), information technology (IT) auditing, forensic accountant, and service users of forensic accountant. Qualitative research was done, with data collected from 18 samples by in-depth interview. Research result was that there is little possibility for establishing a forensic accounting firm in Thailand because Thai people know little about the forensic accounting profession. Most participant agreed that current demand on forensic accountants is still low. However, almost participant were aware of the rising and increasingly complex trend of corruption. Current fraud detection agencies, CPAs, CIAs, and IT auditors, were unable to fully investigate frauds, while objectives and skills of those auditors differed from forensic accountants. Therefore, personnel development to educate forensic accountants from accounting, law, IT and engineering professionals may occur in future if forensic accounting becomes more widely known. This personal development will definitely create opportunities for establishing a forensic accounting firm in Thailand.

Keywords: Forensic accounting; Certified public accounting (CPA); Certified internal auditing (CIA); Information technology (IT) auditing

1. บทนำ

1.1 ที่มาและเหตุผลของงานวิจัย

การทุจริตเป็นปัญหาที่สำคัญและนำมาซึ่งความล้มเหลวให้กับหลายองค์กร โดยสาเหตุสำคัญเกิดขึ้นจากความหละหลวมในการบริหารงานและการขาดระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพขององค์กร และอีกสาเหตุหนึ่งเกิดจากการทุจริตและความไม่ซื่อสัตย์ของพนักงานในองค์กร (ศิลาพร ศรีจันเพชร, 2553) ซึ่งสอดคล้องกับการสำรวจเรื่อง Economic Crime and Fraud Survey ประจำปี 2563 ของบริษัท ไพร์ซวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส (PwC) ซึ่งพบว่า 59% ของการทุจริตกระทำโดยบุคคลภายในองค์กร 18% ของการทุจริตมาจากการการสมรู้ร่วมคิดกับบุคคลที่อยู่ภายในองค์กร และมีเพียง 16% เท่านั้นที่การทุจริตเกิดจากบุคคลภายนอกอย่างเดียว (PwC's Global, 2020) สำหรับประเทศไทยพบว่า 33% ของบริษัทในประเทศไทยเป็นเหยื่อของการทุจริตและอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งลดลงจากผลการสำรวจเมื่อปี 2561 ที่พบว่าบริษัทในประเทศไทยเป็นเหยื่อของการทุจริตและอาชญากรรมทางเศรษฐกิจถึง 48% ซึ่งหากพิจารณาตัวเลขอาจเห็นว่า เป็นตัวเลขที่ลดลง และเป็นไปในทิศทางที่ดีขึ้น แต่อีกนัยหนึ่งอาจสะท้อนให้เห็นถึงปัญหาของการที่ผู้กระทำการทุจริตได้มีการพัฒนาวิธีการทุจริตให้มีความซับซ้อนมากขึ้น จนอาจทำให้สามารถตรวจพบการทุจริตได้ยากยิ่งขึ้นก็ได้

ถึงแม้ว่าแต่ละองค์กรจะมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งทำหน้าที่ในการตรวจสอบ แต่หน้าที่ของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแท้จริงแล้วคือการตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินว่าได้มีการจัดทำให้อุปการตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (General Accepted Accounting Principles หรือ GAAP) มิใช่การตรวจสอบความทุจริตโดยตรง ดังนั้น ในการตรวจหาความทุจริตที่เกิดขึ้นในองค์กรจำเป็นต้องใช้ผู้ที่มีความรู้ความสามารถและมีความเชี่ยวชาญโดยตรง จึงเกิดแนวทางในการตรวจสอบความทุจริตแนวทางใหม่ ที่เรียกว่า การบัญชีสืบสวน (Forensic accounting) ซึ่งผู้ที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบความทุจริต เรียกว่า นักบัญชีสืบสวน ซึ่งมีลักษณะที่แตกต่างจากการตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชี แต่ปัจจุบันการบัญชีสืบสวนในประเทศไทยยังไม่เป็นที่นิยมมากนัก จึงสวนทางกับปัญหาการทุจริตที่ยังคงมีไม่น้อยทั้งในหน่วยงานภาครัฐและหน่วยงานภาคเอกชน

สำหรับในประเทศไทย โดยปกติในหน่วยงานภาคเอกชนเมื่อมีการแจ้งเบาะแสเกี่ยวกับการทุจริต หน่วยงานจะต้องจัดให้มีการดำเนินการสืบสวนข้อเท็จจริง เมื่อพบว่ามีผู้กระทำการทุจริตจริงและถ้าการทุจริตนั้นเป็นการกระทำผิดนโยบายการป้องกันการทุจริตของหน่วยงาน ผู้กระทำการทุจริตจะต้องรับโทษทางวินัย และถ้าการทุจริตนั้นผิดกฎหมาย ผู้กระทำการทุจริตจะต้องได้รับโทษทางกฎหมายด้วย สำหรับหน่วยงานภาครัฐแม้ว่าจะมีหน่วยงานราชการที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบการทุจริต เช่น สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ หรือสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ แต่กลับพบว่าปัญหาการทุจริตยังคงมีอย่างต่อเนื่อง เนื่องจากงบประมาณและจำนวนเจ้าหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไม่เพียงพอ ทำให้มีหน่วยงานที่ไม่ได้รับการตรวจสอบจำนวนมาก (สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย, 2559) และไม่ใช่เฉพาะหน่วยงานภาครัฐเท่านั้น ในหน่วยงานภาคเอกชนก็มีการทุจริตภายในหน่วยงานเช่นกัน แม้ว่าจะมีการตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีภายในหรือภายนอกองค์กร หรือมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบการทุจริตก็ตาม แต่ก็ยังพบการทุจริตภายในองค์กร

ในงานค้นคว้าอิสระเรื่อง การศึกษาความเป็นไปได้ของวิชาชีพนักบัญชีสืบสวนในประเทศไทย ของวรัญญา เอื้ออมรไพบุลย์ (2557) มีการศึกษาถึงโอกาสและอุปสรรคในการมีวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ทรงคุณวุฒิ ผลการวิจัยแสดงให้เห็นว่าทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้ทรงคุณวุฒิมีความเห็นตรงกันว่าประเทศไทยมีความจำเป็นอย่างมากในการมีวิชาชีพนักบัญชีสืบสวน เนื่องจากปัญหาการทุจริตมีแนวโน้มที่จะสูงขึ้นและมีแนวโน้มที่การทุจริตจะมีความซับซ้อนเพิ่มมากขึ้น นอกจากนี้ในประเทศสหรัฐอเมริกายังมีสำนักงานนักบัญชีสืบสวน MDD Forensic Accountants หรือ MDD ซึ่งเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบการทุจริตโดยตรง MDD เป็นบริษัทชั้นนำซึ่งให้ความสำคัญกับการให้คำปรึกษา การพิสูจน์หลักฐานทางการเงิน และการให้บริการด้านคดีความและ

เป็นพยานผู้เชี่ยวชาญในศาล นอกจากนี้ MDD ยังได้ให้บริการบัญชีสืบสวนครอบคลุมมากกว่า 130 ประเทศ และ 800 อุตสาหกรรม (MDD, 2563) ซึ่งแสดงให้เห็นว่าการบัญชีสืบสวนเป็นหนึ่งในงานด้านบัญชีที่เติบโตเร็วและมีความสำคัญ เนื่องจากนักบัญชีสืบสวนเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถและมีความเชี่ยวชาญ สามารถป้องกันและตรวจสอบการทุจริตที่อาจจะเกิดขึ้นภายในองค์กรได้

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงต้องการศึกษาความเป็นไปได้ของการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนในประเทศไทย ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถในเรื่องของการบัญชีสืบสวนโดยเฉพาะ โดยสำนักงานบัญชีสืบสวนจะทำหน้าที่ในการตรวจสอบการทุจริตทางการเงินโดยตรง และเป็นหน่วยงานที่จะให้บริการในการตรวจสอบการทุจริตให้กับองค์กรไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานภาครัฐหรือหน่วยงานภาคเอกชน เพื่อตรวจสอบการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นในองค์กร การศึกษาเรื่องนี้จึงมีขึ้นเพื่อเป็นการชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของการบัญชีสืบสวน และเป็นแนวทางในการตัดสินใจเพื่อจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวน รวมถึงอุปสรรคในการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนด้วย

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

(1) เพื่อศึกษามุมมองเกี่ยวกับความเป็นไปได้ในการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนในประเทศไทย โดยจะศึกษาความเป็นไปได้ด้านการดำเนินงาน ด้านตลาดหรืออุปสงค์ ด้านเทคนิค และด้านการเงิน ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ตรวจสอบภายใน IT Auditor นักบัญชีสืบสวน และผู้ที่จะเป็นกลุ่มผู้ใช้บริการจากนักบัญชีสืบสวน

(2) เพื่อศึกษาโอกาสและอุปสรรคในการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนในประเทศไทย ในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ตรวจสอบภายใน IT Auditor และนักบัญชีสืบสวน และผู้ที่จะเป็นกลุ่มผู้ใช้บริการจากนักบัญชีสืบสวน

สำหรับการศึกษาในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ตรวจสอบภายใน IT Auditor นั้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ตรวจสอบภายใน และ IT Auditor มีหน้าที่ในการตรวจสอบคล้ายกับนักบัญชีสืบสวน และงานวิจัยนี้จะศึกษาในมุมมองของผู้ที่จะเป็นกลุ่มผู้ใช้บริการจากนักบัญชีสืบสวนด้วย เพื่อให้ได้มุมมองที่ครอบคลุมทั้งในส่วนผู้ให้บริการและผู้ให้บริการ

2. วรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 การทุจริต

The Institute of Internal Auditors (IIA) ให้นิยามคำว่า การทุจริต คือ การกระทำที่ผิดกฎหมายใด ๆ ที่มีลักษณะหลอกลวง ปกปิดหรือละเมิดความไว้วางใจ โดยที่การกระทำเหล่านี้ไม่ได้ขึ้นอยู่กับความถูกต้องของ ความรุนแรงหรือกำลังทางกายภาพ ซึ่งกระทำโดยบุคคลหรือองค์กรเพื่อรับเงินทรัพย์สินหรือบริการ รวมทั้งการหลีกเลี่ยงการชำระเงินหรือการสูญเสียบริการ หรือเพื่อรักษาความได้เปรียบส่วนตัวหรือธุรกิจ”

ตามความหมายของการทุจริตของ The Institute of Internal Auditors (IIA) กล่าวว่า การทุจริตจะต้องประกอบไปด้วยการกระทำ ดังต่อไปนี้

- (1) เจตนา
- (2) ล่อลวงหรือปกปิด ไม่ว่าจะโดยวิธีการใดทั้งการจัดทำเอกสารหรือคำพูด
- (3) ให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์
- (4) เกิดความเสียหายแก่ผู้ถูกระทำ เช่น บริษัท ลูกค้า ผู้ค้า เป็นต้น

ในปัจจุบันความก้าวหน้าของโลกและเทคโนโลยีทำให้การเชื่อมต่อแลกเปลี่ยนข้อมูล การติดต่อสื่อสาร หรือแม้กระทั่งการทำธุรกรรมอิเล็กทรอนิกส์เป็นไปอย่างรวดเร็วและสะดวกและรวดเร็ว หลายธุรกิจทั่วโลกนำเทคโนโลยีมาใช้ในการดำเนินธุรกิจ แต่การที่เทคโนโลยีมีความก้าวหน้าก็อาจทำให้เกิดการทุจริตที่เรียกว่า อาชญากรรมทางไซเบอร์ (Cybercrime)

PwC ประเทศไทย ทำการสำรวจ Shining a light on fraud: Economic Crime Survey in Thailand ประจำปี 2561 และทำการสำรวจ PwC's Thailand Economic Crime and Fraud Survey 2020 ประจำปี 2563 พบว่า บริษัทต่างๆ พบปัญหาในการทุจริตน้อยลงถึง 15% (PwC's Thailand, 2020) แต่ก็ได้หมายความว่าปัญหาการทุจริตจะน้อยลง การที่บริษัทต่างๆ ตรวจพบการทุจริตน้อยลง อาจมาจากการที่ผู้กระทำการทุจริตมีการพัฒนา รูปแบบหรือวิธีการของการทุจริตให้มีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น โดยอาศัยความก้าวหน้าของเทคโนโลยี ทำให้ไม่สามารถตรวจพบการทุจริตได้ ดังนั้นผู้ที่สนใจในการบัญชีสืบสวนจะต้องมีความรู้และความเชี่ยวชาญในการวางแผนการดำเนินการ (Kemp, 2017) นอกจากนี้ยังควรมีการตรวจสอบและจัดการกับการทุจริตได้อย่างทันทั่วทั้ง เมื่อมีการนำเทคโนโลยีใหม่ๆ มาใช้ ซึ่งนักบัญชีควรจะต้องตระหนักถึงอาชญากรรมทางไซเบอร์ที่เพิ่มขึ้นด้วย (EI-Hilali, 2019) ปัจจุบันอัตราของการทำการทุจริตในไทยมีแนวโน้มสูงขึ้น โดยองค์การเพื่อความโปร่งใสนานาชาติ (Transparency international, n.d.) ได้เผยแพร่ผล CPI หรือค่าดัชนีรับรู้การทุจริตของประเทศไทย สามารถสรุปได้ ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 ค่าดัชนีรับรู้การทุจริตของประเทศไทย

ค่าดัชนีรับรู้การทุจริตประจำปี	คะแนนที่ได้ (จากทั้งหมด 100 คะแนน)	อันดับ (จากทั้งหมด 198 ประเทศ)
2557	38	85
2558	38	76
2559	35	101
2560	37	96
2561	36	99
2562	36	101

โดย CPI มีค่าคะแนนตั้งแต่ 0 (ทุจริตมากที่สุด) ถึง 100 (ทุจริตน้อยที่สุด) โดยสำหรับประเทศไทยนั้น จะเห็นได้ว่ามีค่าดัชนีรับรู้การทุจริตที่สูงขึ้น นั้นหมายความว่า ประเทศไทยมีอัตราของการกระทำทุจริตที่สูงขึ้น ถึงแม้ว่าจะมีหน่วยงานภาครัฐที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบการทุจริตแต่ยังพบว่าการทุจริตในหน่วยงานภาครัฐยังคงมีอยู่ สาเหตุหนึ่งที่ทำให้การตรวจสอบการทุจริตไม่เพียงพอ คือข้อจำกัดในเรื่องของงบประมาณและจำนวนคนที่มีอยู่อย่างจำกัด

2.2 การบัญชีสืบสวน

การบัญชีสืบสวน คือ การตรวจสอบ สืบสวนและสอบสวนข้อมูลเพื่อหาหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริต โดยใช้ทักษะทางการเงินและการสืบสวน โดยมีลักษณะที่แตกต่างจากการตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (สมชาย สุภธาดา, 2541; ศิลปพร ศรีจันทร์เพชร, 2553) โดย สมชาย สุภธาดา (2541) ได้ให้แนวทางสำหรับหลักการพื้นฐานของการบัญชีสืบสวน ดังนี้

(1) เป็นการใช้หลักคิดที่อนุমানได้ว่าไม่ควรมองโลกในแง่ดี คือเป็นการมองว่ามีการทุจริต และต้องคิดให้เหมือนผู้กระทำความผิดมากที่สุดเท่าที่จะทำได้

(2) เป็นการเรียนรู้จากประสบการณ์เป็นส่วนใหญ่ แทนที่จะเรียนรู้จากตำรา หรือกระดาดำการในปีก่อนๆ โดยให้พิจารณามูลเหตุจูงใจ โอกาส ประโยชน์ และสภาพแวดล้อมการทำทุจริต

(3) การกระทำทุจริตสำหรับพนักงาน และผู้บริหารในแต่ละระดับ มีลักษณะไม่เหมือนกันทั้งในด้านประเภทของการทุจริต และจำนวนความเสียหายที่เกิดขึ้น

(4) การทุจริตทางการบัญชีมักจะค้นพบโดยความบังเอิญ และส่วนใหญ่ของการทุจริตทางการเงินมักตรวจสอบพบโดยอาศัยเทคนิควิธีการอื่นเป็นหลัก ไม่ใช่ตรวจสอบโดยวิธีการตรวจสอบที่ใช้ทั่วไป

(5) นักบัญชีสืบสวนจะต้องปฏิบัติงานตามแนวปฏิบัติของการบัญชีสืบสวน โดยแนวปฏิบัติที่ถูกต้องและกำหนดขึ้นโดยสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน และจะต้องปฏิบัติตามมารยาทที่สมาคมผู้ตรวจสอบบัญชีรับรองมาตรฐานกำหนด

จิเรตชา วันชูเพลลา (2547) ได้กล่าวว่า นักบัญชีนิติเวชเมื่อปฏิบัติงานตรวจสอบ จะพบกับความเสี่ยงในการตรวจสอบ โดยความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับนักบัญชีนิติเวช คือ ความเสี่ยงจากการทุจริต (Fraud risk) ซึ่งหมายถึง ความเสี่ยงที่ความน่าจะเป็นของการทุจริตในแต่ละสภาพแวดล้อมการทำงานมีมากขึ้น นักบัญชีนิติเวชต้องศึกษาและประเมินการควบคุมภายใน นโยบายการป้องกันการทุจริต วิธีปฏิบัติงานของกิจการเพื่อให้ทราบถึงปัจจัยที่ทำให้ความน่าจะเป็นของการทุจริตมีมากขึ้น ซึ่งจะเห็นได้ว่านักบัญชีสืบสวน ทำหน้าที่ในการตรวจสอบเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ตรวจสอบภายใน และ IT Auditor ซึ่งนักบัญชีสืบสวน ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ตรวจสอบภายใน และ IT Auditor เป็นกลุ่มอาชีพที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงินเหมือนกัน โดยแต่ละกลุ่มอาชีพมีเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบที่แตกต่างกัน จึงสามารถสรุปความแตกต่าง ของการทำงานของผู้สอบบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน IT Auditor และ นักบัญชีสืบสวน ตามตารางที่ 2

ตารางที่ 2 ความแตกต่างของการทำงานของผู้สอบบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน IT Auditor และ นักบัญชีสืบสวน

ประเด็น	ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต	ผู้ตรวจสอบภายใน	IT Auditor	นักบัญชีสืบสวน
ดำเนินการโดย	บุคคลภายนอก	บุคคลภายใน	บุคคลภายใน	บุคคลภายนอก
ระยะเวลา	ตรวจสอบเป็นประจำทุกรอบปีบัญชี	เป็นกระบวนการต่อเนื่อง	เป็นกระบวนการต่อเนื่อง	ตรวจสอบเฉพาะสถานการณ์ที่อาจเกิดการทุจริต
วัตถุประสงค์	แสดงความเห็นต่องบการเงิน	แสดงความเห็นในเรื่องประสิทธิภาพของกิจกรรมการดำเนินงานขององค์กร	ประเมินและควบคุมความเสี่ยงทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศขององค์กร	ระบุเหตุการณ์การทุจริตและระบุผู้รับผิดชอบต่อการทุจริต
ขอบเขตงาน	ตรวจสอบข้อมูลทางการเงิน	ตรวจสอบประสิทธิภาพของการดำเนินงาน	ตรวจสอบระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมและแก้ไขข้อมูลทางการเงินจนสร้างความเสียหายให้กับองค์กร	ตรวจสอบเฉพาะข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกระทำทุจริต
ทักษะที่ใช้	ความรู้ทางด้านบัญชี	ความรู้ทางด้านบัญชี	ความรู้ทางด้านคอมพิวเตอร์	ความรู้ทางด้านบัญชี การสืบหาการทุจริต การสืบสวน และความรู้ทางคอมพิวเตอร์

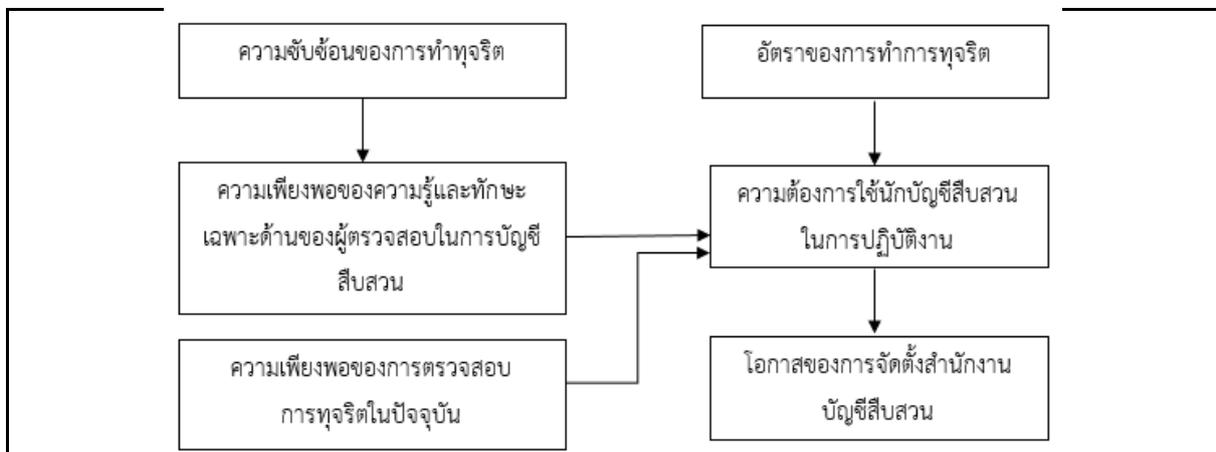
จากการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้ทรงคุณวุฒิเกี่ยวกับความเป็นไปได้ของวิชาชีพนักบัญชีสืบสวนในประเทศไทย พบว่ามีโอกาสในการมีวิชาชีพนักบัญชีสืบสวนในประเทศไทย โดยผู้ทรงคุณวุฒิให้เหตุผลว่าปัจจุบันการทุจริตในประเทศไทยมีแนวโน้มสูงขึ้น อีกทั้งองค์กรต่างๆ เริ่มให้ความสำคัญกับการตรวจสอบและป้องกันการทุจริต ประกอบกับความก้าวหน้าและทันสมัยของเทคโนโลยีสารสนเทศ อาจส่งผลให้การทุจริตในอนาคตมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้นจึงควรมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่สืบสวนการทุจริตที่อาจจะเกิดขึ้น (วรัญญา เอื้ออมรไพบูลย์, 2557)

2.3 หน่วยงานภาครัฐและหน่วยงานภาคเอกชน

ระบบการทำงานของหน่วยงานภาครัฐและหน่วยงานภาคเอกชนมีความคล้ายคลึงและแตกต่างกันหลายประการ จากแนวคิดของ Dunlop (1979) ได้กล่าวถึงความแตกต่างระหว่างหน่วยงานภาครัฐและหน่วยงานภาคเอกชน ดังนี้ สำหรับหน่วยงานภาครัฐมีภารกิจหลัก มุ่งเน้นการจัดการด้านนโยบาย การจัดสรรงบประมาณ มีเป้าหมายการบริหารเพื่อประโยชน์สาธารณะ มุ่งการกระจายผลประโยชน์ให้กับประชาชนในทุกภาคส่วนอย่างเท่าเทียมทั่วถึง และเป็นองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร ส่วนหน่วยงานภาคเอกชนนั้นเป็นองค์กรที่ทำกิจกรรมใดก็ได้โดยไม่ผิดกฎหมายและมีจุดมุ่งหมายเพื่อผลประโยชน์ขององค์กรเป็นหลัก จึงมุ่งเน้นประสิทธิภาพ (Efficiency) ในการทำงานเพื่อสร้างขีดความสามารถในการแข่งขัน (Competitive performance) และมีการบริหารการจัดการเพื่อแสวงหากำไรส่วนใหญ่

2.4 กรอบแนวคิดการวิจัยเบื้องต้น

จากการศึกษาข้อมูล และงานวิจัยในอดีตที่เกี่ยวกับความเป็นไปได้ในการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนในประเทศไทย สามารถสรุปตัวแปรอิสระได้ทั้งหมด 5 ตัวแปร ประกอบด้วย ความซับซ้อนของการทำทุจริต ความเพียงพอของความรู้และทักษะเฉพาะด้านของผู้ตรวจสอบในการบัญชีสืบสวน ความเพียงพอของการตรวจสอบการทุจริตในปัจจุบัน อัตราของการทำการทุจริต และความต้องการใช้นักบัญชีสืบสวนในการปฏิบัติงานและตัวแปรตาม คือ โอกาสของการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวน โดยมีกรอบแนวคิดการวิจัยเบื้องต้น ดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัยเบื้องต้นของโอกาสของการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวน

สำหรับการศึกษาความเป็นไปได้ของการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนในประเทศไทยของงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยได้ศึกษาความเป็นไปได้ทั้งหมด 4 มิติ ประกอบด้วย

(1) ความเป็นไปได้ด้านการดำเนินงาน (Operation feasibility) คือ ลักษณะของการปฏิบัติงานรวมถึงการเข้าถึงข้อมูลที่น่าใช้ในการปฏิบัติงาน

(2) ความเป็นไปได้ด้านตลาดหรืออุปสงค์ (Market or demand feasibility)

(3) ความเป็นไปได้ด้านเทคนิค (Technical feasibility) คือ ขนาดของอุปสงค์ในปัจจุบันจากการรวบรวมข้อมูลในอดีต และคาดการณ์อุปสงค์ในอนาคต คือ ขั้นตอนและเทคนิคในการให้บริการและปฏิบัติงาน รวมถึงบุคลากรและเทคโนโลยีที่ใช้ในการให้บริการ

(4) ความเป็นไปได้ด้านการเงิน (Financial feasibility) คือ การลงทุนและผลตอบแทนที่จะได้จากการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวน และการวางแผนทางการเงินในอนาคต

3. วิธีการวิจัย

3.1 การวิจัยเชิงคุณภาพและการสัมภาษณ์เชิงลึก

งานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยเชิงคุณภาพ โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์เชิงลึกเป็นเครื่องมือในการวิจัย เพื่อให้ทราบถึงแนวความคิดและทัศนคติของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ตรวจสอบภายใน IT Auditor นักบัญชีสืบสวน และผู้ที่จะเป็นกลุ่มผู้ใช้บริการจากนักบัญชีสืบสวน เพื่อให้ครอบคลุมทั้งผู้ให้บริการและผู้ใช้บริการ โดยสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 3 คน ผู้ตรวจสอบภายใน จำนวน 3 คน IT Auditor จำนวน 3 คน นักบัญชีสืบสวน จากสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ในประเทศไทย จำนวน 3 คน และสัมภาษณ์ผู้ที่จะเป็นกลุ่มผู้ใช้บริการจากนักบัญชีสืบสวน จำนวน 6 คน ซึ่งมีตำแหน่งในหน่วยงานระดับผู้จัดการขึ้นไป เนื่องจากมีอำนาจในการตัดสินใจหรือสามารถให้ข้อเสนอแนะในการใช้บริการจากนักบัญชีสืบสวนกับผู้บริหารของหน่วยงานได้ รวมทั้งหมด จำนวน 18 คน

3.2 การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยดำเนินการวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้รับจากการสัมภาษณ์เชิงลึกซึ่งเป็นคำถามปลายเปิดโดยการวิเคราะห์เนื้อหา (Content analysis) การวิเคราะห์สรุปอุปนัย (Analytic induction) จากนั้นจะนำเสนอผลการวิเคราะห์ในรูปแบบของการพรรณนาวิเคราะห์ (Descriptive analysis) โดยมีผู้เชี่ยวชาญซึ่งเป็นบุคคลที่มีความอิสระ ได้รับการรับรองจากสมาคมต่อต้านการทุจริตสากล (Association of Certificated Fraud Examiner หรือ ACFE) เป็นผู้ตรวจสอบการทุจริต (CFE) ในประเทศไทย และได้รับประกาศนียบัตรผู้ตรวจสอบภายในรับอนุญาต (CIA) มีประสบการณ์การสืบสวนการทุจริตมาร่วมวิเคราะห์ผลการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อยืนยันว่าผลการวิเคราะห์จากข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์มีความถูกต้องและปราศจากอคติของผู้วิจัย

4. ผลการวิจัย

4.1 รายละเอียดของผู้ให้สัมภาษณ์

ในการศึกษาครั้งนี้ เป็นการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้ให้สัมภาษณ์ที่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ตรวจสอบภายใน IT Auditor นักบัญชีสืบสวน จำนวน 12 คน และผู้ที่จะเป็นกลุ่มผู้ใช้บริการจากนักบัญชีสืบสวน จำนวน 6 คน รวมทั้งสิ้น 18 คน โดยบุคคลที่สัมภาษณ์จะเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ทำงานในด้านสอบบัญชีผู้ตรวจสอบภายใน ตรวจสอบระบบสารสนเทศ และบัญชีสืบสวนอย่างน้อย 5 ปีขึ้นไป เนื่องจากมีความเข้าใจในลักษณะงาน มีความรู้และทักษะที่ใช้ในการปฏิบัติงาน และเป็นผู้ที่มีประสบการณ์หรือเคยศึกษาเกี่ยวกับการบัญชีสืบสวน (Forensic accounting) สามารถเข้าใจถึงความเหมือนและความแตกต่างของอาชีพของตนเองกับนักบัญชีสืบสวน สำหรับผู้ที่จะเป็นกลุ่มผู้ใช้บริการจากนักบัญชีสืบสวน มีตำแหน่งในหน่วยงานระดับผู้จัดการขึ้นไป เพื่อที่จะสามารถเป็นผู้อำนาจการตัดสินใจหรือเป็นผู้ที่สามารถให้ข้อเสนอแนะในการใช้บริการจากนักบัญชีสืบสวนกับผู้บริหารของหน่วยงานได้ โดยในการสัมภาษณ์ผู้ที่จะเป็นกลุ่มผู้ใช้บริการจากนักบัญชีสืบสวนซึ่งมีความหลากหลาย ผู้วิจัยพิจารณาจากขนาดของหน่วยงานและประเภทของธุรกิจที่คาดว่าจะสามารถเป็นกลุ่มลูกค้าของนักบัญชีสืบสวน

เวลาในการสัมภาษณ์ผู้ให้สัมภาษณ์โดยเฉลี่ยประมาณ 45 นาทีต่อคน และในการสัมภาษณ์ทำการสัมภาษณ์ ที่ห้องทำงานส่วนตัวของผู้ให้สัมภาษณ์ หรือสัมภาษณ์ทางโปรแกรม Zoom และมีการเปิดกล้องทุกครั้ง โดยมีรายละเอียดในส่วนของข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์ ดังแสดงในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 ข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์

ลำดับที่	ข้อมูลเบื้องต้นของผู้ให้สัมภาษณ์	ประสบการณ์ทำงาน	ตำแหน่งในปัจจุบัน
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 1	เพศชาย อายุ 34 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาบัญชี	- ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 6 ปี - ผู้จัดการบัญชี 1 ปี - ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 6 ปี	ตำแหน่ง: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หน่วยงาน: บริษัทสอบบัญชีเอกชนขนาดใหญ่
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 2	เพศหญิง อายุ 32 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาบัญชี	- ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 5 ปี - ที่ปรึกษาทางบัญชี 4 ปี - ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 2 ปี	ตำแหน่ง: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้เชี่ยวชาญ ด้านระบบบัญชีอิเล็กทรอนิกส์ วิทยาการอบรม สัมมนาของสภาวิชาชีพบัญชี อาจารย์พิเศษ สอนวิชาทางบัญชีและภาษี หน่วยงาน: บริษัทสอบบัญชีเอกชนขนาดใหญ่
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 3	เพศชาย อายุ 59 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท สาขาบัญชี	- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 22 ปี - คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) บริษัทในตลาด หลักทรัพย์ 12 ปี - เข้าร่วมกรอบการบัญชีสืบสวน กับสภาวิชาชีพบัญชี	ตำแหน่ง: ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หน่วยงาน: บริษัทสอบบัญชีเอกชนขนาดใหญ่
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 4	เพศหญิง อายุ 29 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท สาขาบัญชี	- พนักงานบัญชี 3 ปี - ตรวจสอบภายใน 8 ปี	ตำแหน่ง: Senior Internal Audit Manager หน่วยงาน: บริษัทเอกชนด้านประกันภัยขนาดใหญ่ในตลาดหลักทรัพย์
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 5	เพศหญิง อายุ 41 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท สาขาบัญชี	- พนักงานบัญชี 3 ปี - ตรวจสอบภายใน 8 ปี	ตำแหน่ง: Senior Internal Audit Manager หน่วยงาน: บริษัทเอกชนด้านประกันภัยขนาดใหญ่ในตลาดหลักทรัพย์
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 6	เพศชาย อายุ 52 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท สาขาบริหารธุรกิจ	- ด้านการเงิน 4 ปี - ตรวจสอบภายใน 12 ปี - หัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบ ภายใน 9 ปี - สอบสวนทุจริตในธนาคาร เอกชนแห่งหนึ่ง	ตำแหน่ง: ผู้ช่วยกรรมการผู้จัดการใหญ่ สาย กำกับดูแลกิจการและเลขานุการบริษัท หน่วยงาน: ธนาคารเอกชนขนาดใหญ่ในตลาด หลักทรัพย์
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 7	เพศชาย อายุ 35 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท สาขาระบบสารสนเทศเพื่อการจัดการ	- IT Risk Management 2 ปี - System Analyst 2 ปี - IT Auditor 8 ปี	ตำแหน่ง: Senior IT Audit Specialist หน่วยงาน: ธนาคารเอกชนขนาดใหญ่ในตลาด หลักทรัพย์
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 8	เพศชาย อายุ 32 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาบัญชี	- ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 3 ปี - ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 2 ปี - IT Auditor 5 ปี	ตำแหน่ง: IT Auditor, Senior IT Consultant, ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตอิสระ หน่วยงาน: บริษัทเอกชนด้านพัฒนาโปรแกรม คอมพิวเตอร์ขนาดกลาง
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 9	เพศหญิง อายุ 31 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท สาขาระบบสารสนเทศเพื่อการจัดการ	- IT Auditor 5 ปี - IT Consultant 3 ปี	ตำแหน่ง: Assistant Manager Advisory, หน่วยงาน: บริษัทสอบบัญชีเอกชนขนาดใหญ่
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 10	เพศหญิง อายุ 30 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาบัญชี	- ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 2 ปี - นักบัญชีสืบสวน 5 ปี	ตำแหน่ง: Senior Consultant - Forensic & Integrity Services หน่วยงาน: บริษัทสอบบัญชีเอกชนขนาดใหญ่

ตารางที่ 3 รายละเอียดผู้ให้สัมภาษณ์สำหรับงานวิจัย (ต่อ)

ลำดับที่	ข้อมูลเบื้องต้นของผู้ให้สัมภาษณ์	ประสบการณ์ทำงาน	ตำแหน่งในปัจจุบัน
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 11	เพศหญิง อายุ 47 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาบัญชี	- ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี 4 ปี - Forensic Advisory, Forensics Services 6 ปี	ตำแหน่ง: Forensic Advisory, Forensics Services หน่วยงาน: บริษัทสอบบัญชีเอกชนขนาดใหญ่
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 12	เพศชาย อายุ 41 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาบัญชี	- ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต 6 ปี - นักบัญชีสืบสวน 5 ปี	ตำแหน่ง: Director, Forensics Services หน่วยงาน: บริษัทสอบบัญชีเอกชนขนาดใหญ่
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 13	เพศหญิง อายุ 28 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาเศรษฐศาสตร์	- Business Analyst 4 ปี - Production Planning 2 ปี	ตำแหน่ง: Business Analyst Manager หน่วยงาน: บริษัทเอกชนขนาดกลางด้าน โปรแกรมคอมพิวเตอร์ทางการเงิน
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 14	เพศชาย อายุ 59 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท สาขาการจัดการโลจิสติกส์และโซ่อุปทาน	- รับราชการ 7 ปี - Logistic Master 4 ปี - Stock Master 11 ปี - เจ้าของธุรกิจโรงแรมและ ร้านอาหาร 7 ปี	ตำแหน่ง: อาชีพอิสระ หน่วยงาน: ธุรกิจส่วนตัว (โรงแรมและ ร้านอาหาร)
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 15	เพศหญิง อายุ 34 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาการเงิน	- เจ้าหน้าที่การเงิน 5 ปี - เจ้าหน้าที่ฝ่ายทรัพย์สิน 3 ปี - ผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายทรัพย์สิน 3 ปี	ตำแหน่ง: ผู้จัดการฝ่ายทรัพย์สิน หน่วยงาน: บริษัทเอกชนขนาดใหญ่ในตลาด หลักทรัพย์ประเภทรับเหมาก่อสร้างและระบบ วิศวกรรม
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 16	เพศหญิง อายุ 35 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี สาขา International Business Management	- Import and Export Jewelry 2 ปี - Co-sales and Marketing 3 ปี - Marketing online 6 ปี	ตำแหน่ง: Junior Marketing Manager หน่วยงาน: บริษัทเอกชนขนาดกลางด้าน อสังหาริมทรัพย์
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 17	เพศหญิง อายุ 47 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโท สาขาบริหารธุรกิจ	- เจ้าหน้าที่ฝ่ายทรัพยากรบุคคล 4 ปี - ผู้ช่วยผู้จัดการฝ่ายทรัพยากร บุคคล 3 ปี - รองผู้จัดการฝ่ายทรัพยากร บุคคล 2 ปี - ผู้จัดการฝ่ายทรัพยากรบุคคล 6 ปี	ตำแหน่ง: ผู้จัดการฝ่ายทรัพยากรบุคคล หน่วยงาน: บริษัทเอกชนขนาดใหญ่ในตลาด หลักทรัพย์ประเภท Management Organization
ผู้ให้สัมภาษณ์คนที่ 18	เพศหญิง อายุ 42 ปี สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี สาขาการเงิน	- เจ้าหน้าที่พัสดุ 6 ปี - หัวหน้าเจ้าหน้าที่พัสดุ 5 ปี - รองหัวหน้าฝ่ายจัดซื้อจัดจ้าง 4 ปี - หัวหน้าฝ่ายจัดซื้อจัดจ้าง 3 ปี	ตำแหน่ง: หัวหน้าฝ่ายจัดซื้อจัดจ้าง หน่วยงาน: บริษัทเอกชนขนาดใหญ่ด้านการ ผลิตชิ้นส่วนอากาศยาน

4.2 ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

จากการที่ผู้วิจัยนำข้อมูลจากการสัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ตรวจสอบภายใน IT Auditor นักบัญชี สิบสวนและผู้ที่จะเป็นกลุ่มผู้ใช้บริการจากนักบัญชีสิบสวน จำนวน 18 คน มาทำการวิเคราะห์ตามกรอบแนวคิด การวิจัยเบื้องต้น และดัชนีเชิงบรรยายที่ได้จากการทบทวนงานวิจัย โดยใช้โปรแกรม Atlas.ti ในการจัดกลุ่มคำ เพื่อเป็น Keywords ในปัจจัยต่างๆ ในดัชนีเชิงอธิบายจากการสัมภาษณ์ สามารถสรุปผลได้ดังนี้

4.2.1 ความซับซ้อนของการทำทุจริต

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่เห็นว่าปัญหาการทุจริตในปัจจุบันมีความแตกต่างจากในอดีต โดยการทุจริตในปัจจุบัน จะซับซ้อนมากขึ้น ตรวจสอบยากมากขึ้น รวมถึงมีช่องทางใหม่ๆ ในการทุจริตหรือมีรูปแบบของการทุจริตที่แตกต่าง จากในอดีต ซึ่งเป็นผลมาจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี ดังประโยคที่ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวไว้ว่า

“ก็คิดว่าแตกต่างนะคะ ก็อย่างที่บอกว่าผมมันมีเรื่องของเทคโนโลยีเนี่ยก็อาจจะจากเดิม ที่คนในยุคก่อนๆ ไม่ได้มีเทคโนโลยีเข้ามาเกี่ยวข้องก็จะเป็นในเรื่องของเปเปอร์ที่เป็น หลักฐานว่ามีการทุจริต แต่พอเป็นด้านของเทคโนโลยี ตรงนี้ก็คิดว่าจะตรวจสอบยาก มากขึ้น”

“คิดว่าแตกต่างในเรื่องการซับซ้อน เพราะว่ามันมีเทคนิคใหม่ๆ มาโกง มาทุจริต ทำให้ มันมีความซับซ้อนมากกว่าในอดีตที่เคยมีมา”

ในขณะที่เดียวกันผู้ให้สัมภาษณ์ยังกล่าวถึงความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีก็ส่งผลให้สามารถตรวจสอบการทุจริต ได้ง่ายขึ้นเช่นกัน ดังประโยคต่อไปนี้

“เทคโนโลยีช่วยให้ตรวจสอบง่ายขึ้น เพราะว่ามันมีการเข้าถึงข้อมูล หรือว่าการแก้ไข ปรับเปลี่ยนข้อมูล”

“คิดว่าเทคโนโลยีช่วยให้ตรวจได้ง่ายขึ้น เพราะมันก็จะมีการพัฒนาทำให้มีเครื่องมือที่ทำ ให้ตรวจได้ง่ายขึ้น ตรวจได้แม่นยำมากกว่า Manual มีระบบที่ดีขึ้นกว่าเดิม”

4.2.2 อัตราของการทำการทุจริต

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่เห็นว่าอัตราการทำการทุจริตมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้น และคาดการณ์ว่าในอนาคตก็จะมี แนวโน้มที่เพิ่มสูงขึ้นเช่นกัน ดังประโยคที่ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวไว้ว่า

“เพิ่มขึ้นเหมือนกันเพราะว่าช่องทางด้วย มันทำให้คนทุจริตได้ง่ายขึ้น มีช่องทางให้ทำทุจริต”

“คิดว่าน่าจะเพิ่มขึ้นด้วยเหตุผลที่ว่าปัจจุบันมีโซเชียล มีเดีย มีการเปิดกว้างขึ้น มีโอกาสที่จะ ทำการทุจริตได้หลายแบบมากขึ้น เพราะมีช่องทางมากขึ้น”

4.2.3 ความเพียงพอของการตรวจสอบการทุจริตในปัจจุบัน

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่เห็นว่าการทำงานของหน่วยงานตรวจสอบการทุจริตในประเทศไทยในปัจจุบัน ไม่ สามารถตรวจสอบได้อย่างครบถ้วน เนื่องจากมีข้อจำกัดในเรื่องของบุคลากร ดังประโยคที่ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวไว้ว่า

“คิดว่าเค้าตรวจได้ไม่ครบ แต่ก็ไม่แน่ใจในกระบวนการของเค้าว่าเค้าทำงานยังไง แต่คิดว่า จำนวนคนตรวจกับปริมาณงานน่าจะไม่พอดีกัน ทำให้ไม่สามารถตรวจได้ครบ”

“มันน่าจะไม่ว่าถึง เพราะหน่วยงานที่ต้องตรวจมีจำนวนมาก แต่จำนวนของเจ้าหน้าที่พนักงานที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบมีน้อย ทำให้ไม่สามารถตรวจได้ครบทุกหน่วยงานที่ต้องตรวจ”

ต่อข้อคำถามที่เกี่ยวกับกรณีที่มีการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนนั้น ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่เห็นว่าสามารถช่วยตรวจสอบการทุจริตได้ดีกว่าหน่วยงานตรวจสอบการทุจริตในประเทศไทยในปัจจุบัน เนื่องจากมีบุคลากรที่มีความรู้และทักษะที่ใช้ในการตรวจสอบทุจริต และทำงานได้เร็วกว่า ดังประโยคที่ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวไว้ว่า

“ด้วยความที่นักบัญชีสืบสวนมีทักษะ มีความรู้เฉพาะทางมากกว่า น่าจะสามารถตรวจได้ดีกว่า คือรู้ที่มาที่ไปของรายการที่เกิดความผิดปกติ ทำให้สามารถตรวจเจอได้ว่าต้นตอคืออะไร และน่าจะใช้เวลาในการดำเนินการไม่นานเท่าหน่วยงานของรัฐ”
“คิดว่าได้ดีกว่าแน่นอนค่ะ เพราะด้วยทักษะความรู้ แล้วก็เทคนิควิธีการต่างๆ จะทำให้สามารถตรวจสอบได้ลึกและกว้างกว่า ทำให้พบต้นตอหรือว่าจุดที่มีการรั่วไหล จุดที่มีการทุจริตได้ดีกว่าหน่วยงานที่เรามีอยู่ตอนนี้ค่ะ”

4.2.4 ความเพียงพอของความรู้และทักษะเฉพาะด้านของผู้ตรวจสอบในการบัญชีสืบสวน

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่เห็นว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ตรวจสอบภายใน และ IT Auditor สามารถตรวจสอบการทุจริตได้ เนื่องจากมีพื้นฐานความรู้ทางด้านบัญชี มีความรู้ในการตรวจสอบซึ่งเป็นพื้นฐานเหมือนกันกับนักบัญชีสืบสวน แต่ไม่มีทักษะในการสืบสวนและมีวัตถุประสงค์การทำงานแตกต่างกัน ดังประโยคที่ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวไว้ว่า

“คิดว่ามีทักษะเบื้องต้นทางด้านบัญชีที่เหมือนกัน คือ 3 อาชีพที่กล่าวมาเป็นอาชีพในวิชาชีพบัญชี ดังนั้นเค้าก็จะมีพื้นฐานทางบัญชีที่รู้ ได้เรียนมาเหมือนกัน แต่พอแยกไปทำตามหน้าที่ของแต่ละอาชีพแล้วก็มีทักษะที่ลงลึกของแต่ละอาชีพไป ในส่วนของทักษะสืบสวนน่าจะยังไม่หรือมีน้อยมาก เพราะปกติในทางบัญชีจะไม่เกี่ยวกับการสืบสวนอยู่แล้วค่ะ”
“ไม่มีความรู้ในด้านการตรวจสอบทุจริตครับ เพราะในการทำงานไม่ใช้การตรวจสอบทุจริต จุดประสงค์ของแต่ละอาชีพแตกต่างกัน ดังนั้นทักษะหรือความรู้ความเข้าใจในการตรวจสอบทุจริตจะไม่มี”

4.2.5 ความต้องการใช้นักบัญชีสืบสวนในการปฏิบัติงาน

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่เห็นว่าหน่วยงานในประเทศไทยมีความจำเป็นหรือต้องการใช้นักบัญชีสืบสวนในการปฏิบัติงานแต่ความต้องการใช้บริการจะเกิดขึ้นในหน่วยงานที่มีขนาดใหญ่ หรือเป็นหน่วยงานที่อยู่ในตลาดหลักทรัพย์ก่อน เนื่องจากมีข้อจำกัดด้านค่าใช้จ่ายและหน่วยงานในประเทศไทยยังไม่ตระหนักถึงความสำคัญของบัญชีสืบสวน โดยในการใช้บริการจะเป็นลักษณะของการตรวจสอบประจำปีหรือเมื่อมีการทุจริตเกิดขึ้น ดังประโยคที่ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวไว้ว่า

“ก็จำเป็นเหมือนกัน ถ้าองค์กรนั้นมันมีความเกี่ยวข้องกับคนจำนวนมาก ก็ควรจะมีคนเข้าไปสืบสวนว่าแบบเค้าใช้เงินถูกต้องหรือเปล่า หรือว่ามีการทำทุจริตอะไรหรือเปล่า เพราะว่าถ้าบริษัทธรรมดา มันก็มีผู้เกี่ยวข้องน้อย แค่คนเดียว มีแค่กรรมการ 3 คนอะไรอย่างนี้ แต่ถ้าองค์กรที่มันกระทบกับคนเยอะๆ ก็ควรจะมี คอนโทรลที่ดีในการตรวจสอบ” “สมควรต้องใช้ ยิ่งเป็นบริษัทใหญ่มีการใช้เงินเยอะ แล้วมันไม่ได้มีคนใช้เงินแค่คนเดียว จำนวนเงินมันเยอะ มันจำเป็นที่จะต้องใช้อะไรแบบนี้เข้ามาช่วยอยู่แล้ว”

4.2.6 ความเป็นไปได้ด้านการดำเนินงาน (Operation feasibility)

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่เห็นว่าในการปฏิบัติงานของนักบัญชีสืบสวน ในเรื่องของการเข้าถึงข้อมูลควรมีอำนาจในการเข้าถึงข้อมูลได้ทั้งหมด และในการเข้าถึงข้อมูลภายนอกหน่วยงานที่ทำการตรวจสอบ ต้องมีการขอความร่วมมือจากหน่วยงานของรัฐ เช่น ตำรวจ ศาล เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลนั้น ดังประโยคที่ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวไว้ว่า

“อำนาจในการเข้าถึงข้อมูลควรจะสามารถเข้าถึงข้อมูลได้ทั้งหมด เพราะถ้าเกิดไม่ได้รับสิทธิในการเข้าถึงข้อมูล ซึ่งถ้าข้อมูลตัวนั้นมันสำคัญ ก็อาจจะทำให้ไม่สามารถไปต่อได้ หรือทำให้ใช้เวลานานกว่าจะปิดเคสได้”

“คิดว่าทำได้แต่ต้องอาศัยอำนาจอื่นด้วย เช่น อำนาจจากตำรวจ อำนาจจากศาล ว่าข้อมูลที่จะไปตรวจสอบนี้ จะต้องตรวจได้นะ คุณไม่มีสิทธิที่จะไม่ให้ข้อมูล อาจจะต้องแบบ สมมุติบอกว่าจะมีการตรวจสอบแล้วนะ ต้องระงับไว้ก่อน ห้ามเอาเอกสารไปที่อื่นเลย ต้องทั้งไว้ตรงนั้นเพื่อจะเอาไปตรวจสอบ”

4.2.7 ความเป็นไปได้ด้านตลาดหรืออุปสงค์ (Market or demand feasibility)

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่เห็นว่าปัจจุบันอุปสงค์หรือความต้องการใช้บริการนักบัญชีสืบสวนยังมีไม่มาก โดยองค์กรที่มีความต้องการใช้บริการจะเป็นองค์กรที่มีความจำเป็น องค์กรที่มีขนาดใหญ่ หรือองค์กรที่มีผลกระทบต่อคนจำนวนมากก่อน ดังประโยคที่ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวไว้ว่า

“ในตอนแรกคงจะมีลูกค้าเป็นพวกบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ก่อน เนื่องจากเป็นบริษัทขนาดใหญ่ อยู่ในตลาด”

“คิดว่าในเบื้องต้นน่าจะยังไม่มาก เป็นบริษัทใหญ่ๆ หรือพวกรัฐวิสาหกิจก่อน เพราะมีผู้ได้รับผลกระทบหากเกิดการทุจริตค่อนข้างมาก คือเมื่อเกิดการทุจริต จะมีความเสียหายมาก เลยจำเป็นต้องมีตัวช่วย เพื่อป้องกันหรือลดความเสียหายนั่นเอง”

ต่อข้อคำถามที่เกี่ยวกับประเภทธุรกิจที่มีความจำเป็นหรือสามารถเป็นกลุ่มลูกค้าของนักบัญชีสืบสวนนั้น ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่ให้ความคิดเห็นว่าประเภทธุรกิจที่มีโอกาสใช้บริการนักบัญชีสืบสวน คือ ธุรกิจประเภททางการเงิน ธุรกิจรับเหมาก่อสร้าง ธุรกิจธนาคาร ธุรกิจประกันภัย ดังประโยคที่ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวไว้ว่า

“น่าจะเป็นพวกการเงิน การธนาคาร การประกันภัย หรือพวกรับเหมาก่อสร้างที่มียอดเงินสูง มีการจัดซื้อจัดจ้าง”

“ธุรกิจที่มีตัวเลขเยอะๆ พวกการเงิน ธุรกิจธนาคารควรที่จะใช้ เพราะมันเป็นธุรกิจที่มีตัวเลขเยอะมาก แล้วมันมีค่าตัวก็คือเงิน ยิ่งตัวเลขเยอะยิ่งต้องการความแม่นยำในการตรวจสอบ ในการทำงาน”

4.2.8 ความเป็นไปได้ด้านเทคนิค (Technical feasibility)

ผู้ให้สัมภาษณ์ได้กล่าวถึงวิชาชีพหรืออาชีพที่สามารถพัฒนาเป็นนักบัญชีสืบสวน โดยพบว่าควรพัฒนามาจากวิชาชีพบัญชีเป็นอันดับแรก รองลงมาคือวิชาชีพทางกฎหมาย ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต IT Auditor และผู้ตรวจสอบภายในตามลำดับ ดังประโยคที่ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวไว้ว่า

“ก็เป็นวิชาชีพบัญชีค่ะ ทั้ง CPA ทั้งตรวจสอบภายใน สามารถเป็นได้หมดเลย เพราะมีพื้นฐานทางบัญชีด้วย แต่ต้องมีการเพิ่มเติมในเรื่องของขั้นตอนและวิธีการในการสืบสวน การหาจุดที่จะมีการโกงการทุจริต”

“ควรมาจากผู้สอบบัญชี ผู้ตรวจสอบภายใน หรือจะเป็นทางนักกฎหมาย ทนายก็ได้นะ คือมาจัดตั้งเป็นทีม เพราะมันต้องมีทักษะหลายๆอย่างมาประกอบกัน ยิ่งทักษะแน่นแค่ไหนก็สามารถตรวจสอบได้ดีขึ้น แต่อย่างแรกที่ต้องมีคือทักษะทางบัญชีก่อนเลย”

4.2.9 ความเป็นไปได้ด้านการเงิน (Financial feasibility)

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่เห็นว่าการลงทุนเพื่อจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนยังมีความเป็นไปได้ค่อนข้างน้อย เนื่องจากบริษัทสอบบัญชีเอกชนหลายแห่งมีบริการด้านบัญชีสืบสวน ดังประโยคที่ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวไว้ว่า

“ลงทุนเพื่อจัดตั้งยังมองว่าค่อนข้างน้อยค่ะ เพราะในไทยตอนนี้เหมือนจะมีแค่ Big4 ที่มีอยู่ แต่ถ้าเกิดว่าในอนาคตมันมีความนิยมในอาชีพนี้มากขึ้น คนหันมาทำงานด้านนี้มากขึ้น ก็คิดว่าจะมีโอกาสมากขึ้นในการจัดตั้งค่ะ”

“บริษัทเอกชนมี Service นี้แล้วก็มีชื่อเสียง มีความน่าเชื่อถืออยู่แล้ว ในการลงทุนเลย อาจจะยังไม่มากเท่าไรหรอกค่ะ เพราะมันยังใช้ของบริษัทเอกชนพวกนั้นได้”

สำหรับข้อคำถามเกี่ยวกับผลตอบแทนของสำนักงานบัญชีสืบสวน ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่เห็นว่าสำนักงานบัญชีสืบสวนจะมีผลตอบแทนที่ดี เนื่องจากเป็นงานที่มีความสำคัญและมีการใช้ทักษะเฉพาะทาง ดังประโยคที่ผู้ให้สัมภาษณ์กล่าวไว้ว่า

“คิดว่ามีแนวโน้มที่ดีเลย เพราะงานด้านนี้ใช้ทักษะเฉพาะ ต้องใช้คนเก่งในการทำงาน และอาจจะต้องใช้เป็นทีม รวมถึงน่าจะต้องใช้เวลาน้อยที่สุดในการทำงาน เพื่อลดการเกิดความเสียหาย เลยคิดว่าผลตอบแทนดีแน่นอน”

“เรื่องผลตอบแทนก็ถือว่าดีเลย เพราะมันเป็นเรื่องเฉพาะ ใช้ทักษะเฉพาะด้าน ดังนั้นก็จะมีผลตอบแทนที่สูง”

นักวิจัยได้นำข้อมูลที่ได้อาจจากการสัมภาษณ์เชิงลึกข้างต้นมาจัดทำตารางที่ 4 เพื่อเปรียบเทียบปัจจัยและ Keyword ที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีสืบสวนทั้งจากการทบทวนงานวิจัยและข้อมูลเชิงลึกจากการสัมภาษณ์ จากตารางที่ 4 พบว่า Keywords ของปัจจัยที่ได้จากการทบทวนงานวิจัยและปัจจัยที่ได้จากการสัมภาษณ์ส่วนใหญ่มีความใกล้เคียงกัน สำหรับปัจจัยความเพียงพอของการตรวจสอบการทุจริตในปัจจุบัน พบว่า Keywords มีความแตกต่างกันเล็กน้อย แต่สามารถแสดงถึงความหมายถึงความไม่เพียงพอในการตรวจสอบการทุจริตในปัจจุบันได้เหมือนกัน

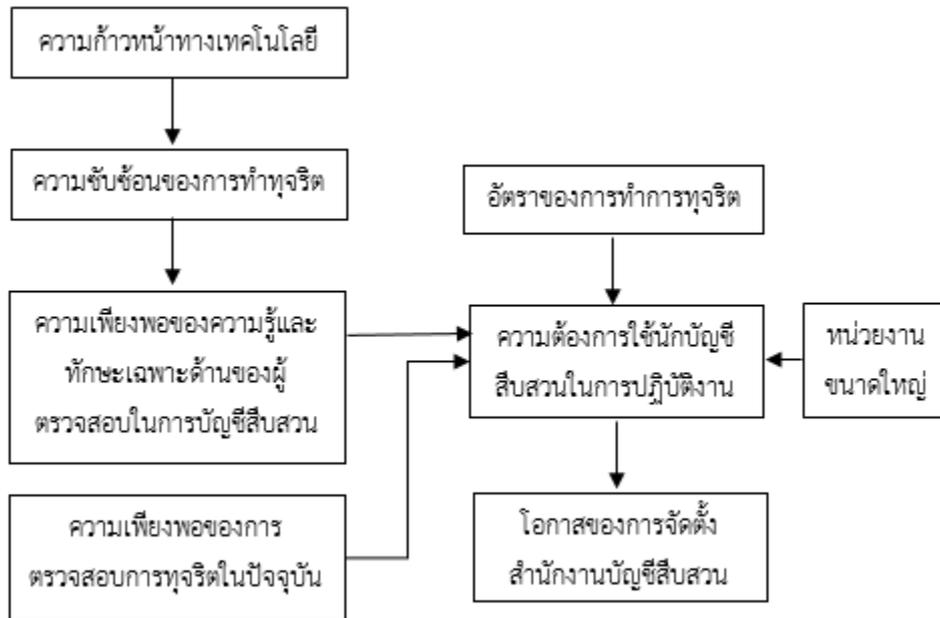
ตารางที่ 4 ตารางเปรียบเทียบปัจจัยและ Keyword จากการทบทวนงานวิจัยและการสัมภาษณ์

ปัจจัยที่ได้จากการทบทวนงานวิจัย	Keywords	ปัจจัยที่ได้จากการสัมภาษณ์	Keywords
ความซับซ้อนของการทำทุจริต	ตรวจพบยากยิ่งขึ้น วิธีการทุจริตซับซ้อนมากขึ้น การพัฒนาวิธีการทุจริตแบบยลมากขึ้น มีการใช้เทคนิคใหม่ๆ มีการนำเทคโนโลยีใหม่ๆมาใช้	ความซับซ้อนของการทำทุจริต	ซับซ้อนมากขึ้น ตรวจสอบยากขึ้น แนบเนียนมากขึ้น วิธีการทุจริตมีการพัฒนา เกิดการทุจริตรูปแบบใหม่ๆ มีการใช้เทคนิคใหม่ๆ
อัตราของการทำการทุจริต	ปรับตัวสูงขึ้น มีแนวโน้มสูงขึ้น เพิ่มขึ้น	อัตราของการทำการทุจริต	เพิ่มขึ้น มีแนวโน้มเพิ่มขึ้น ทิศทางเพิ่มขึ้น
ความเพียงพอของการตรวจสอบการทุจริตในปัจจุบัน	ไม่เพียงพอ ไม่ได้รับการตรวจสอบ มีหน่วยงานที่เชี่ยวชาญน้อย	ความเพียงพอของการตรวจสอบการทุจริตในปัจจุบัน	ไม่ทั่วถึง ตรวจสอบไม่ครบ บุคลากรไม่เพียงพอ มีงานค้างจำนวนมาก
ความเพียงพอของความรู้และทักษะเฉพาะด้านของผู้ตรวจสอบในการบัญชีสืบสวน	ไม่มีทักษะในการตรวจสอบ มีบทบาทและทักษะที่ต่าง กัน ลักษณะงานแตกต่างกัน	ความเพียงพอของความรู้และทักษะเฉพาะด้านของผู้ตรวจสอบในการบัญชีสืบสวน	ทักษะแตกต่างกัน ไม่มีทักษะในการตรวจสอบ
ความต้องการใช้นักบัญชีสืบสวนในการปฏิบัติงาน	จำเป็นอย่างมาก มีความต้องการวิชาชีพนักบัญชีสืบสวน เป็นที่ต้องการมากขึ้น บทบาทของนักบัญชีสืบสวนมีมากขึ้น ความต้องการใช้นักบัญชีสืบสวนเพิ่มขึ้นอย่างมาก	ความต้องการใช้นักบัญชีสืบสวนในการปฏิบัติงาน	มีความจำเป็น มีความต้องการ มีความจำเป็นที่จะใช้นักบัญชีสืบสวน

5. สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

5.1 อภิปรายผลการวิจัย

นักวิจัยได้นำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เชิงลึกมาปรับกรอบแนวคิดการวิจัยเบื้องต้น ของโอกาสของการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวน (ภาพที่ 1) พบว่าผู้เชี่ยวชาญมีความเห็นว่า ปัจจัยความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีและปัจจัยหน่วยงานขนาดใหญ่เป็นอีกสองปัจจัยที่ส่งผลต่อโอกาสของการจัดตั้งสำนักงานบัญชี ดังนั้นผู้วิจัยจึงเพิ่มทั้งสองปัจจัยเข้าไปในกรอบแนวคิดการวิจัยเบื้องต้น ดังแสดงในภาพที่ 2



ภาพที่ 2 กรอบแนวคิดการวิจัยเบื้องต้นของโอกาสของการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวน

5.2 ข้อเสนอแนะในเชิงปฏิบัติ

งานวิจัยนี้ศึกษาถึงความเป็นไปได้ในการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนในประเทศไทย โดยศึกษาความเป็นไปได้ด้านการดำเนินงาน ความเป็นไปได้ด้านตลาดหรืออุปสงค์ ความเป็นไปได้ด้านเทคนิค และความเป็นไปได้ด้านการเงินในมุมมองของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้ตรวจสอบภายใน IT Auditor และนักบัญชีสืบสวน เพื่อให้ผู้ที่มีความสนใจจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนในประเทศไทยได้รับรู้ถึงความเป็นไปได้ในด้านต่างๆ รวมถึงโอกาสและอุปสรรคในการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวน จากผลการวิจัยพบว่าผู้ใช้บริการมีความต้องการใช้นักบัญชีสืบสวนในการปฏิบัติงานแต่ยังไม่ตระหนักถึงความสำคัญของบัญชีสืบสวน ซึ่งในการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนควรมีการผลักดันให้เกิดความตระหนักถึงความสำคัญของบัญชีสืบสวน โดยอาจมีการขอความร่วมมือกับทางสภาวิชาชีพบัญชีให้มีการผลักดันให้เกิดวิชาชีพนักบัญชีสืบสวนในประเทศไทย เพื่อให้ผู้ใช้บริการทราบถึงความแตกต่างของนักบัญชีสืบสวนกับอาชีพอื่นๆ และตระหนักถึงความสำคัญของนักบัญชีสืบสวน รวมถึงอาจมีการสอบเพื่อรับใบอนุญาตของนักบัญชีสืบสวนด้วย สำหรับผู้ที่สนใจจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนควรสร้างความน่าเชื่อถือของบุคลากรที่จะมาเป็นนักบัญชีสืบสวน เช่น ต้องได้รับใบอนุญาตหรือได้รับการอบรมทางด้านบัญชีสืบสวนโดยเฉพาะ เพื่อเพิ่มความน่าเชื่อถือให้กับผู้ใช้บริการ และหน่วยงานภาครัฐควรให้การสนับสนุน สำหรับกรณีที่ต้องการเข้าถึงหลักฐานจากภายนอกหน่วยงานที่ทำการตรวจสอบ หน่วยงานภาครัฐ เช่น ศาล หรือตำรวจ ควรให้ความร่วมมือโดยการให้สิทธิ์หรือใช้สิทธิ์ของตนในการได้มาซึ่งข้อมูลนั้น เพื่อให้นักบัญชีสืบสวนสามารถสืบสวนต่อไปได้

นอกจากนี้งานวิจัยนี้ยังศึกษาในมุมมองของผู้ใช้บริการซึ่งช่วยให้สามารถรับรู้ข้อมูลอย่างครอบคลุมทั้งในส่วนผู้ให้บริการและผู้ใช้บริการ หากมีการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวนจะทำให้ผู้ที่สนใจใช้บริการจากสำนักงานบัญชีสืบสวนยังได้ทราบถึงความสำคัญ ความแตกต่างของบัญชีสืบสวนกับอาชีพอื่นๆ และทราบถึงประโยชน์จากการใช้บริการบัญชีสืบสวนในหน่วยงานเพื่อป้องกันการทุจริตที่จะนำมาซึ่งความเสียหายในหน่วยงานอีกด้วย

5.3 ข้อจำกัดในการทำวิจัย

เนื่องจากงานวิจัยนี้เป็นงานวิจัยที่ใช้วิธีการสัมภาษณ์เชิงลึกกับผู้ให้สัมภาษณ์ ซึ่งช่วงระยะเวลาที่ทำการศึกษเกิดการระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) ทำให้ผู้ให้สัมภาษณ์บางท่านไม่สามารถมาในการให้สัมภาษณ์แบบตัวต่อตัว จึงจำเป็นต้องดำเนินการสัมภาษณ์เชิงลึกผ่านโปรแกรม Zoom โดยมีการเปิดกล้องตลอดระยะเวลาที่สัมภาษณ์เพื่อสังเกตปฏิกิริยาของผู้ให้สัมภาษณ์ ซึ่งอาจทำให้การสังเกตปฏิกิริยาของผู้ให้สัมภาษณ์มีความคลาดเคลื่อนได้

5.4 ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาในอนาคต

ผู้ที่สนใจจะจัดทำวิจัยต่อเนื่องสามารถจัดทำวิจัยต่อเนื่องได้ 2 ประเด็น ได้แก่ ประเด็นที่หนึ่ง จัดทำวิจัยเชิงปริมาณเพื่อทดสอบความเหมาะสมของกรอบแนวคิดการวิจัยของโอกาสของการจัดตั้งสำนักงานบัญชีสืบสวน (ปรับปรุง) ประเด็นที่สอง จัดทำวิจัยเชิงปริมาณหรือเชิงคุณภาพกับกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งเป็นบริษัทขนาดใหญ่ใน SET100 ที่มีลักษณะของธุรกิจในด้านการเงิน ธุรกิจออนไลน์ ธุรกิจธนาคาร ประกันภัย รับเหมาก่อสร้าง โทรคมนาคม เทรดดิ้ง ธุรกิจการบริการ ธุรกิจที่มีการติดต่อกับต่างประเทศ เพื่อศึกษาถึงความเป็นไปได้ในการใช้บริการจากในมุมมองของผู้ใช้บริการกลุ่มนี้ต่อไป เนื่องจากธุรกิจดังกล่าวเป็นธุรกิจที่มีความเป็นไปได้ที่จะต้องการบริการจากสำนักงานบัญชีสืบสวน

บรรณานุกรม

- จิระเดชา วันชูเพลลา. (2547). การศึกษาเปรียบเทียบการบัญชีนิติเวชและการสอบบัญชี. การศึกษาอิสระปริญญาโทยังไม่ได้ตีพิมพ์, มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- วรัญญา เอื้ออมรไพบุลย์. (2557). การศึกษาความเป็นไปได้ของวิชาชีพนักบัญชีสืบสวนในประเทศไทย. การศึกษาอิสระปริญญาโทยังไม่ได้ตีพิมพ์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย. (2559). คียดกกำลังสอง: ส่องตามงาน...สตง. สืบค้นเมื่อวันที่ 30 มิถุนายน 2563, จาก <https://tdri.or.th/2016/01/thinkx2-131/>.
- สมชาย ศุภธาดา. (2541). การบัญชีนิติเวชศาสตร์: ถึงเวลานักบัญชีไม่อาจปฏิเสธ. วารสารบริหารธุรกิจ, 44(3), 41-46.
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. (2553). มารู้อีกกับการบัญชีสืบสวน. วารสารวิชาชีพบัญชี, 6(17), 22-28.
- Dunlop, J.T. (1979). *Public management. (Working paper)*. Tallahassee, FL: Department of Political Science Florida State University.
- Kemp, L. (2017). Forensic accountant: what the role is and how to become one. Retrieved June 22, 2020, from <https://www.studentworldonline.com/article/forensic-accountant-what-the-role-is-and-how-to-become-one/1096/>.
- El-Hilali, O. (2019). Cybercrime and punishment: How accountants can keep up. Retrieved June 25, 2020, from <https://www.accountingtoday.com/opinion/the-rise-of-cybercrime-and-cyber-regulation-how-accountants-can-keep-up>.
- PwC's Thailand. (2020). Economic Crime and Fraud Survey 2020. Retrieved July 5, 2020, from <https://www.pwc.com/th/en/consulting/forensic/economic-crime-and-fraud-in-thailand.html>.

PwC' s Global. (2020). Economic Crime and Fraud Survey 2020. Retrieved July 5, 2020, from <https://www.pwc.com/gx/en/services/advisory/forensics/economic-crime-survey.html>.

Transparency International. (n.d.). CORRUPTION PERCEPTIONS INDEX. Retrieved July 24, 2020, from <https://www.transparency.org/en/cpi/2013/results/tha>.