

# การพัฒนาคู่มือการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย

## The Development of an Operational Manual for Forensic Accountants in Thailand

วัชรา เปียทอง<sup>1</sup> และ ดารณี เอื้อชนะจิต<sup>2</sup>

Watchara Piathong<sup>1</sup> and Daranee Uachanachit<sup>2</sup>

หลักสูตรปรัชญาดุษฎีบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

Doctor of Philosophy Program in Accountancy, School of Accountancy, Sripatum University, Thailand

Corresponding Author, Email: dashwatchara1@gmail.com<sup>1</sup>

Received: 2025-09-10; Revised: 2025-10-31; Accepted: 2025-10-31

### บทคัดย่อ

การวิจัยเรื่องนี้มีวัตถุประสงค์ คือ เพื่อพัฒนาคู่มือการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ ผู้ให้ข้อมูลสำคัญ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 5 ท่าน โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์เชิงลึก ผลการวิจัยพบว่า คู่มือการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย ประกอบด้วยเนื้อหา ดังนี้ (1) บทนำ (2) สมรรถนะหลักของนักบัญชีนิติวิทยา (3) ปัจจัยจูงใจในงานบัญชีนิติวิทยา (4) การก้าวสู่การเป็นนักบัญชีนิติวิทยา (5) ความเป็นมืออาชีพในงานบัญชีนิติวิทยา (6) วิธีการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา (7) แบบประเมินความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย (8) บทสรุป โดยได้สรุปขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ชัดเจน ครอบคลุมตั้งแต่การรวบรวมข้อมูล การวิเคราะห์ข้อมูล การจัดทำรายงาน ไปจนถึงการนำเสนอข้อมูลในชั้นศาลอย่างมืออาชีพ รวมถึงประเมินความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนานักบัญชีนิติวิทยาให้มีความสามารถในการตรวจสอบพยานหลักฐานทางการเงินอย่างถูกต้อง โปร่งใส และมีมาตรฐานสากล

**คำสำคัญ:** คู่มือการปฏิบัติงาน, นักบัญชีนิติวิทยา

### Abstract

The objective of this study was to develop an operational manual for forensic accountants in Thailand. This qualitative research involved in-depth interviews with five certified public accountants as key informants. The findings revealed that the operational manual for Thai forensic accountants consists of the following sections: (1) Introduction, (2) Core Competencies of Forensic Accountants, (3) Motivational Factors in Forensic Accounting, (4) The Pathway to Becoming a Forensic Accountant, (5) Professionalism in Forensic Accounting, (6) Operational Procedures of Forensic Accountants, (7) Professionalism Assessment Form for Thai Forensic Accountants, and (8) Conclusion. The manual outlines clear operational steps covering data collection, data analysis, report preparation, and professional presentation of evidence in court. In addition, it provides a framework for assessing the professionalism of forensic accountants, serving as a guideline for enhancing their capacity to



examine financial evidence accurately, transparently, and in accordance with international standards.

**Keywords:** Operational Manual, Forensic Accountants

## บทนำ

ความก้าวหน้าของเทคโนโลยีสารสนเทศและคอมพิวเตอร์ ส่งผลให้การดำเนินธุรกิจในปัจจุบันมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น กระบวนการทางบัญชีมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้นด้วยเช่นกัน จนในบางครั้งทำให้เกิดการปรับแต่งตัวเลขทางบัญชีให้มีความบิดเบือนไปจากข้อเท็จจริงจนเกิดสร้างความเสียหายต่อระบบธุรกิจ อาทิ กรณีที่สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ได้สั่งลงโทษทางแพ่งกับอดีตผู้ช่วยผู้สอบบัญชีของบริษัทแห่งหนึ่ง ฐานใช้เทคโนโลยีเข้าไปสืบค้นข้อมูลทางบัญชีในบริษัทจดทะเบียนแล้วนำไปหาประโยชน์ในเรื่องหุ้นรวม 12 บริษัท โดยการสืบสวนสอบสวนในครั้งนี้ ก.ล.ต. ได้ใช้วิธีการสืบสวนสอบสวน วิเคราะห์เปรียบเทียบ และเทคนิคการสัมภาษณ์ ตลอดจนวิเคราะห์ตัวเลขเพื่อหาสิ่งผิดปกติ การดำเนินการตรวจสอบด้วยความรู้และทักษะที่เกินกว่านักบัญชีทั่วไปและยังเป็นเทคนิควิธีการทางวิชาการบัญชีนิติวิทยาทั้งสิ้น สะท้อนให้เห็นว่าการทุจริตที่มีความซับซ้อนนั้นวิธีการตรวจสอบทางบัญชีแบบทั่วไปอาจจะไม่สามารถตรวจสอบได้ จำเป็นต้องใช้ความรู้และทักษะที่หลากหลาย และกรณีนี้จะเห็นได้ว่าความรู้และทักษะต่าง ๆ ที่ใช้ในวิชาการบัญชีนิติวิทยานั้นจะมีความหลากหลายแต่อย่างไรก็ตามการบัญชีนิติวิทยาก็ยังถือว่าเป็นเรื่องใหม่สำหรับผู้สอบบัญชีในประเทศไทย (ศศิรัตน์ เมธิสุภาพ, 2563)

นักบัญชีนิติวิทยายังเป็นนักบัญชีเฉพาะที่ดำเนินการบัญชีการสืบสวนเช่นเดียวกับการสนับสนุนการดำเนินคดี ซึ่งจะต้องใช้ทั้งทักษะการบัญชีและการตรวจสอบเพื่อตีความหลักฐานทางการเงินและวิเคราะห์และนำเสนอหลักฐานอย่างชัดเจน กล่าวได้ว่า นักบัญชีนิติวิทยาไม่ให้ความเห็นเช่นเดียวกับผู้ตรวจสอบบัญชีแต่ให้ข้อเท็จจริงที่สามารถดำเนินคดีอาญาในศาลได้ ซึ่งจากกรณีตัวอย่างสะท้อนให้เห็นว่าความซับซ้อนของการทุจริตในองค์กรธุรกิจต่าง ๆ นั้น ส่วนหนึ่งเกิดจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีและแนวโน้มการฉ้อโกงที่มีความซับซ้อนมากขึ้น ส่งผลกระทบให้การป้องกันการปราบปรามการทุจริตในรูปแบบต่าง ๆ เป็นไปได้ด้วยความยากลำบาก ดังนั้น การสืบสวนและสอบสวนด้วยนักบัญชีนิติวิทยาจึงมีบทบาทหน้าที่ที่มีความสำคัญ สอดคล้องกับ Hopwood et al. (2015) ได้กล่าวสรุปว่า ความสำคัญของการบัญชีนิติวิทยามีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับระบบสารสนเทศทางการบัญชี นอกจากนั้นการบัญชีนิติวิทยายังเป็นการนำทฤษฎี หลักการทางบัญชี และทักษะการสอบสวนไปวิเคราะห์ข้อมูล เพื่อป้องกันและแก้ไขปัญหาผลกระทบทางการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมาย สอดคล้องกับ Hopwood et al. (2008) อธิบายไว้ว่า การบัญชีนิติวิทยาคือการประยุกต์ใช้ทักษะการสืบสวนและการวิเคราะห์เพื่อจุดประสงค์ในการแก้ไขปัญหาทางการเงินในลักษณะที่เป็นไปตามมาตรฐานที่ศาลและกฎหมายกำหนด ในขณะที่ Singleton & Singleton (2010) ได้กล่าวว่า การตรวจสอบการทุจริตและการบัญชีนิติวิทยาเป็นความรับผิดชอบในการป้องปรามการทุจริต ซึ่งนักบัญชีทุกคนจำเป็นต้องตระหนักรู้และศึกษาเครื่องมือที่จำเป็นในการตรวจสอบ เพื่อป้องกันและค้นพบการทุจริตทางการเงินและการบัญชี และจำนวนคดีฉ้อโกงทางการเงินที่เพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง ซึ่งเป็นผลมาจากความล้มเหลวของการตรวจสอบตามกฎหมายในการตรวจสอบและป้องกัน ซึ่งปรากฏการณ์ดังกล่าวนี้ได้ก่อให้เกิดการให้บริการของนักบัญชีนิติวิทยาศาสตร์ และการบัญชีนิติวิทยายังถูกมองว่า เป็นระบบการทำงานด้านบัญชีที่มีวิวัฒนาการในการตอบสนองต่อกรณีที่เกี่ยวข้องกับการฉ้อโกงที่เกิดขึ้นใหม่ (Olukowade & Balogun (2015)



ในบริบทเช่นนี้ การพัฒนาคู่มือการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่ง เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนานักบัญชีนิติวิทยาให้มีความสามารถในการตรวจสอบพยานหลักฐานทางการเงินอย่างถูกต้อง โปร่งใส และมีมาตรฐานสากล

## วัตถุประสงค์การวิจัย

เพื่อพัฒนาคู่มือการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย

### การทบทวนวรรณกรรม

การบัญชีนิติวิทยา (Forensic Accounting) เป็นศาสตร์ที่อยู่กึ่งกลางระหว่างการบัญชี การตรวจสอบ และกระบวนการทางกฎหมาย โดยมีเป้าหมายหลักเพื่อใช้ทักษะทางบัญชีในการตรวจสอบ พิสูจน์ และให้ความเห็นทางวิชาการต่อข้อเท็จจริงในคดีความ โดยเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือความผิดทางการเงิน

แม้ว่าการบัญชีนิติวิทยาจะเริ่มเป็นที่รู้จักในช่วงปลายทศวรรษ 1940 ภายหลังจากสงครามโลกครั้งที่สอง แต่ก็ได้รับการยอมรับในเชิงวิชาการอย่างจริงจังในช่วงปี ค.ศ. 1980 โดย Maurice E. Peloubet ได้รับการยกย่องว่าเป็นผู้วางรากฐานในงานด้านนี้กลายเป็นสาขาใหม่ของวิชาชีพบัญชีในสหรัฐอเมริกา (Rasey, 2009) ต่อมา นักวิชาการหลายท่านได้ขยายความเข้าใจในศาสตร์แขนงนี้ เช่น Ozkul & Pamuke (2012) ที่ระบุว่า การบัญชีนิติวิทยาจำเป็นต้องอาศัยความรู้และทักษะทั้งในด้านบัญชี การตรวจสอบ และการสืบสวน นักบัญชีในสายงานนี้ต้องสามารถวิเคราะห์ ตรวจสอบ และควบคุมการฉ้อโกง รวมถึงประเมินข้อมูลที่ไม่ใช่ทางการเงิน ด้วยมุมมองเชิงสืบสวนที่ซับซ้อน ในด้านกระบวนการ Crumbley (2003) ให้คำจำกัดความว่า นักบัญชีนิติวิทยาเป็นผู้นำข้อเท็จจริงมาวิเคราะห์โดยใช้กฎแห่งธรรมชาติควบคู่กับกฎของมนุษย์ และนำเสนอข้อค้นพบในฐานะพยานผู้เชี่ยวชาญต่อศาล

นอกจากนี้ Hopwood et al. (2008) ยังได้เน้นว่า การบัญชีนิติวิทยาเป็นการบูรณาการทักษะด้านการสืบสวนและการวิเคราะห์ เพื่อคลี่คลายปัญหาทางการเงินภายใต้กรอบของกฎหมาย ขณะที่ Crumbley et al. (2005) ได้สรุปขอบเขตของการทำงานครอบคลุมตั้งแต่การเตรียมความพร้อมด้านกฎหมาย การสัมภาษณ์พยาน ไปจนถึงการวิเคราะห์เอกสารทางการเงิน AICPA (2012) ยังได้เพิ่มเติมว่าบริการด้านนี้รวมถึงความรู้เฉพาะด้านภาษี เศรษฐศาสตร์ และกฎหมายด้วยเช่นกัน ในแง่ของบทบาท นักบัญชีนิติวิทยาไม่เพียงทำหน้าที่วิเคราะห์ข้อมูลทางการเงิน แต่ยังมีหน้าที่แสดงข้อเท็จจริงที่สามารถนำไปใช้ประกอบการพิจารณาคดีทางอาญาหรือแพ่ง เช่นเดียวกับที่ Arokiasamy & Cristal (2009) ได้ชี้ให้เห็นว่า นักบัญชีสายนี้ไม่ได้แสดงความเห็นทั่วไปเหมือนผู้สอบบัญชี แต่จะเน้นที่ข้อเท็จจริงที่ปราศจากข้อสงสัยอันสมเหตุสมผล John Taylor (2010) ได้เสนอแนวคิดเพิ่มเติมว่า นักบัญชีนิติวิทยาจำเป็นต้องเข้าใจวัฒนธรรมองค์กร จริยธรรมทางธุรกิจ และจิตวิทยาเกี่ยวกับการทุจริต เพื่อให้สามารถวิเคราะห์พฤติกรรมเชิงลึกของผู้กระทำผิดได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้บทบาทในการตรวจสอบกรณีทุจริตแล้ว นักบัญชีนิติวิทยายังมีหน้าที่สนับสนุนด้านข้อมูลแก่ทนายความ ที่ปรึกษาทางธุรกิจ หรือลูกหนี้ที่อยู่ระหว่างการปรับโครงสร้างกิจการ ตลอดจนทำหน้าที่ให้คำปรึกษาเรื่องกลยุทธ์การปฏิบัติตามข้อกำหนดกฎหมายและข้อบังคับต่าง ๆ

ในบริบทของประเทศไทย แม้ว่าการบัญชีนิติวิทยาจะยังถือเป็นเรื่องใหม่ แต่ได้เริ่มมีการบรรจุเนื้อหาในหลักสูตรบัญชีทั้งในระดับปริญญาตรีและปริญญาโท โดยมีเป้าหมายให้ผู้ประกอบวิชาชีพผู้ทันทักษะเทคนิคการทุจริต และสามารถใช้ทักษะวิเคราะห์ สืบสวน และอธิบายปรากฏการณ์ทางบัญชีที่ผิดปกติได้อย่างแม่นยำ (ศศิรัตน์ เมธิสุภาพ, 2563)

แนวคิดของ Crumbley (2003) และ สมชาย ศุภธาดา (2541) ได้สรุปหลักการพื้นฐานของการบัญชีนิติวิทยาไว้ว่า

1. ต้องใช้แนวคิดแบบ “สงสัยไว้ก่อน” (Presumption of Fraud) โดยคิดในมุมของผู้กระทำความผิด
2. ต้องเรียนรู้จากประสบการณ์และกรณีศึกษามากกว่าการอ้างอิงเพียงเอกสาร
3. ต้องเข้าใจว่า “ลักษณะการทุจริต” ของแต่ละระดับในองค์กรมีความแตกต่างกัน
4. การทุจริตจำนวนมากมักถูกค้นพบโดยบังเอิญ และไม่สามารถตรวจพบได้จากการสอบบัญชีแบบเดิม
5. นักบัญชีนิติวิทยาต้องปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติและจรรยาบรรณที่เข้มงวดจากองค์กรวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง

จากแนวคิดข้างต้น แสดงให้เห็นว่า การบัญชีนิติวิทยาเป็นมากกว่าการตรวจสอบทางบัญชีแบบเดิม หากแต่เป็นกระบวนการผสมผสานระหว่างศาสตร์ของการวิเคราะห์ การสืบสวน และความรู้ทางกฎหมาย โดยมีเป้าหมายเพื่อให้ข้อเท็จจริงเชิงลึกที่สามารถนำไปใช้ในการตัดสินใจได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ การเพิ่มขึ้นของการทุจริตในองค์กร สภาพแวดล้อมทางสังคมที่เปลี่ยนแปลง และความซับซ้อนของเทคโนโลยี ล้วนเป็นปัจจัยที่ส่งผลให้ “การบัญชีนิติวิทยา” กลายเป็นแนวทางใหม่ที่สำคัญและจำเป็นต่อวงการวิชาชีพบัญชีในยุคปัจจุบัน

## วิธีดำเนินการวิจัย

### แบบแผนการวิจัย

การวิจัยเชิงคุณภาพเป็นการสัมภาษณ์เจาะลึก โดยใช้แบบสัมภาษณ์ และนำไปวิเคราะห์ข้อมูลเชิงเนื้อหา (Content Analysis) (Flick Uwe, 2006; Marshall & Rossman, 1989)

### ผู้ให้ข้อมูลสำคัญ

ผู้ให้ข้อมูลสำคัญในการวิจัยครั้งนี้ คือ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต จำนวน 5 ท่าน

### เครื่องมือวิจัย

ผู้วิจัยใช้เครื่องมือในการวิจัยเป็นแบบสัมภาษณ์ มีลักษณะเป็นข้อคำถามปลายเปิด คือ คำถามที่ไม่มีคำตอบที่ชัดเจนหรือมีหลายคำตอบที่เป็นไปได้ ซึ่งต้องการการพิจารณาหรือการตัดสินใจเพิ่มเติม โดยตรวจสอบความเหมาะสมของเนื้อหา ภาษาที่ใช้มีความครอบคลุม และความสอดคล้องตามค่านิยม ข้อคำถามมีความถูกต้อง เหมาะสม ตรงตามโครงสร้าง และภาษาที่ใช้เหมาะสมกับผู้ให้ข้อมูล และสามารถให้คำตอบที่ตรงตามวัตถุประสงค์ของการวิจัยได้อย่างสมบูรณ์ จากนั้นทำการทดสอบความเที่ยงตรง (Validity) ของข้อมูลแบบ Translation Validity ด้วยการทำ Face Validity ผ่านการประเมินจากที่ปรึกษาและผู้เชี่ยวชาญเพื่อพิจารณาแบบบันทึกที่สอดคล้องกับแนวทางการสำรวจและการนำไปใช้ รวมทั้งปรับปรุงแก้ไขภาษาตามคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญ ก่อนนำไปสัมภาษณ์เชิงลึกต่อไป

### การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้จัดทำหนังสือขอความร่วมมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลจากคณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม เพื่อขอความร่วมมือในการเก็บรวบรวมข้อมูลสำหรับงานวิจัยในครั้งนี้ และทำการนัดหมายการสัมภาษณ์ จากนั้นจึงสัมภาษณ์ตามแนวคำถามเชิงลึกจากผู้ให้ข้อมูลสำคัญ เพื่อนำไปวิเคราะห์ข้อมูลต่อไป

### การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยดำเนินการวิเคราะห์ดำเนินการวิเคราะห์เชิงเนื้อหา (Content Analysis) เพื่อพัฒนาคู่มือการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย



## ผลการวิจัย

ผลจากการสัมภาษณ์พบว่า คู่มือการปฏิบัติงาน มีบทบาทสำคัญในการกำหนดทิศทางการทำงานของนักบัญชีนิติวิทยาให้เป็นไปอย่างถูกต้อง โปร่งใส และสอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพ ซึ่งช่วยลดความคลาดเคลื่อนในการวิเคราะห์คดีการเงิน และเพิ่มความน่าเชื่อถือของกระบวนการตรวจสอบและการนำเสนอพยานหลักฐาน

คู่มือทำหน้าที่เป็น แนวทางมาตรฐาน ที่สนับสนุนให้นักบัญชีดำเนินงานอย่างแม่นยำ เที่ยงธรรม และโปร่งใส ทั้งยังมีบทบาทในการพัฒนาความสามารถของนักบัญชีนิติวิทยาให้สามารถประกอบวิชาชีพได้อย่างมีประสิทธิภาพ ชัดเจน และสอดคล้องกับความต้องการของกระบวนการยุติธรรม นอกจากนี้ คู่มือยังทำหน้าที่เสริมสร้างความน่าเชื่อถือ ทั้งในระดับของการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินและในรายงานที่นำเสนอในชั้นศาล ตลอดจนสนับสนุนการยกระดับมาตรฐานวิชาชีพบัญชีของไทยให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล ซึ่งเป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้กับสาธารณชนและหน่วยงานในกระบวนการยุติธรรมอย่างกว้างขวาง

การพัฒนาคู่มือการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย คู่มือการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย ประกอบด้วยเนื้อหา ดังนี้ (1) บทนำ (2) สมรรถนะหลักของนักบัญชีนิติวิทยา (3) ปัจจัยจูงใจในงานบัญชีนิติวิทยา (4) การก้าวสู่การเป็นนักบัญชีนิติวิทยา (5) ความเป็นมืออาชีพในงานบัญชีนิติวิทยา (6) วิธีการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา (7) แบบประเมินความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย (8) บทสรุป

## อภิปรายผล

การพัฒนาคู่มือการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย ผลการวิจัยพบว่า คู่มือการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย ประกอบด้วยเนื้อหา ดังนี้ (1) บทนำ (2) สมรรถนะหลักของนักบัญชีนิติวิทยา (3) ปัจจัยจูงใจในงานบัญชีนิติวิทยา (4) การก้าวสู่การเป็นนักบัญชีนิติวิทยา (5) ความเป็นมืออาชีพในงานบัญชีนิติวิทยา (6) วิธีการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา (7) แบบประเมินความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย (8) บทสรุป โดยได้สรุปขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ชัดเจน ครอบคลุมตั้งแต่การรวบรวมข้อมูล การวิเคราะห์ข้อมูล การจัดทำรายงาน ไปจนถึงการนำเสนอข้อมูลในชั้นศาลอย่างมืออาชีพ รวมถึงประเมินความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา เพื่อเป็นแนวทางในการพัฒนานักบัญชีนิติวิทยาให้มีความสามารถในการตรวจสอบพยานหลักฐานทางการเงินอย่างถูกต้อง โปร่งใส และมีมาตรฐานสากล

1. บทนำ กล่าวถึง คู่มือการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยาของไทยเป็นเครื่องมือสำคัญที่ช่วยให้นักบัญชีนิติวิทยาดำเนินงานได้อย่างมีมาตรฐาน โปร่งใส ถูกต้อง และสอดคล้องกับสากล ทั้งยังช่วยยกระดับวิชาชีพบัญชีไทยและสร้างความเชื่อมั่นในกระบวนการยุติธรรมอย่างยั่งยืน

2. สมรรถนะหลักของนักบัญชีนิติวิทยา กล่าวถึง ทักษะทางสังคมถือเป็นสมรรถนะหลักที่ทำให้ให้นักบัญชีนิติวิทยาสามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและน่าเชื่อถือ โดยผสมผสานการสื่อสาร ภาวะผู้นำ EQ และจริยธรรมเข้าด้วยกันในทุกขั้นตอนของกระบวนการตรวจสอบและการสนับสนุนคดี

3. ปัจจัยจูงใจในงานบัญชีนิติวิทยา กล่าวถึง แรงจูงใจเป็นกลไกสำคัญที่ช่วยให้นักบัญชีนิติวิทยาสามารถทำงานที่ซับซ้อนและกดดันสูงได้อย่างมีประสิทธิภาพ องค์ประกอบหลัก ได้แก่ ค่าตอบแทนที่เหมาะสม สร้างความมั่นคงและกระตุ้นการพัฒนาตนเอง การตระหนักในคุณค่าของบทบาทตนเอง เสริมแรงจูงใจภายใน ให้งานมีความหมายความก้าวหน้าในวิชาชีพ ผ่านการเลื่อนตำแหน่ง การรับรองคุณวุฒิ และการยอมรับในระดับสากล แรงจูงใจเหล่านี้ส่งผลโดยตรงต่อความรอบคอบ ความอดทน การเผชิญอุปสรรค และการพัฒนาทักษะใหม่ๆ ทำให้นักบัญชีนิติวิทยาสามารถสร้างผลงานที่โปร่งใส น่าเชื่อถือ และสนับสนุนกระบวนการยุติธรรมได้อย่างมีคุณภาพ

4. การก้าวสู่การเป็นนักบัญชีนิติวิทยา กล่าวถึง การก้าวสู่การเป็นนักบัญชีนิติวิทยาไม่ได้วัดจากความรู้เพียงอย่างเดียว แต่ขึ้นอยู่กับความเต็มใจที่จะเรียนรู้ ปรับตัว และเผชิญความท้าทาย ซึ่งเป็นรากฐานสำคัญของการทำงานอย่างมีคุณภาพ โปร่งใส และยั่งยืนในสายวิชาชีพนี้

5. ความเป็นมืออาชีพในงานบัญชีนิติวิทยา กล่าวถึง ความเป็นมืออาชีพในงานบัญชีนิติวิทยาเป็นรากฐานที่ทำให้งานตรวจสอบมีความน่าเชื่อถือ โปร่งใส และสอดคล้องกับมาตรฐานสากล โดยสะท้อนผ่านคุณภาพงาน ความละเอียดรอบคอบ และการยึดมั่นในจริยธรรม อันเป็นสิ่งที่หล่อหลอมให้บทบาทนักบัญชีนิติวิทยาได้รับการยอมรับทั้งในระดับวิชาชีพและสังคม

6. วิธีการปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยา กล่าวถึง การปฏิบัติงานของนักบัญชีนิติวิทยามีลักษณะเป็นกระบวนการที่เป็นระบบและต้องรักษามาตรฐานวิชาชีพทุกขั้นตอน โดยประกอบด้วย 5 ขั้นตอนหลัก ดังนี้

6.1 การวางแผนการตรวจสอบ ศึกษาขอบเขตคดี วัตถุประสงค์ และแหล่งข้อมูล พร้อมทั้งประเมินความเสี่ยง ก่อนจัดทำแผนตรวจสอบพยานหลักฐานทางการเงิน

6.2 การรวบรวมข้อมูลและเอกสารพยานหลักฐาน เก็บเอกสารต้นฉบับอย่างครบถ้วน จัดทำแบบฟอร์มการรับพยานหลักฐาน (Chain of Custody) และดูแลความปลอดภัยของข้อมูล

6.3 การวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินตรวจสอบความถูกต้องของเอกสาร ใช้เครื่องมือดิจิทัลวิเคราะห์เชิงลึก และค้นหาความผิดปกติที่บ่งชี้ถึงการทุจริตหรือข้อพิรุธทางการเงิน

6.4 การจัดทำรายงานบัญชีนิติวิทยา สรุปผลการตรวจสอบอย่างชัดเจน โปร่งใส ถูกต้องตามมาตรฐานวิชาชีพ พร้อมแนบหลักฐานและระบุข้อจำกัดที่เกี่ยวข้อง

6.5 การนำเสนอและให้การในชั้นศาล นำเสนอรายงานในรูปแบบที่เข้าใจง่าย ให้การเป็นพยานผู้เชี่ยวชาญอย่างเป็นกลาง และตอบคำถามโดยยึดหลักฐานที่พิสูจน์ได้

7. แบบประเมินความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย

**แบบประเมินความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย**  
**คำชี้แจง :** ให้ท่านแสดงความคิดเห็นโดยทำเครื่องหมาย ✓ ในช่องที่ตรงกับความคิดเห็นของท่านมากที่สุดซึ่งแต่ละข้อมีเกณฑ์ในการพิจารณา ดังนี้

- 5 หมายถึง มากที่สุด
- 4 หมายถึง มาก
- 3 หมายถึง ปานกลาง
- 2 หมายถึง น้อย
- 1 หมายถึง น้อยที่สุด

สมรรถนะหลักของนักบัญชีนิติวิทยา	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
1. สามารถสื่อสารแนวคิดทางการเงินหรือข้อมูลทางบัญชีให้ผู้อื่นเข้าใจได้อย่างชัดเจน					
2. สามารถแสดงความเป็นผู้นำเมื่อต้องทำงานร่วมกับผู้อื่น หรือรับผิดชอบงานสำคัญ					
3. สามารถควบคุมอารมณ์และปฏิบัติงานอย่างมีจริยธรรม แม้ในสถานการณ์ที่มีแรงกดดันสูง					



ปัจจัยจูงใจ	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
4. ค่าตอบแทนที่ได้รับเหมาะสมกับภาระหน้าที่และความรับผิดชอบ					
5. ค่าตอบแทนมีอิทธิพลต่อความพยายามในการพัฒนาตนเองเพื่อความก้าวหน้าในสายงาน					
6. ค่าตอบแทนอยู่ในระดับที่แข่งขันได้เมื่อเทียบกับสายงานอื่นในระดับเดียวกัน					
การก้าวสู่การเป็นนักบัญชีนิติวิทยา	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
7. ความกระตือรือร้นในการเรียนรู้เทคโนโลยีหรือแนวปฏิบัติใหม่ในวิชาชีพบัญชี					
8. พร้อมเผชิญกับปัญหาหรือสถานการณ์ไม่คาดคิดในงานด้วยทัศนคติเชิงบวก					
9. มุ่งมั่นที่จะพัฒนาความรู้และทักษะของตนอย่างต่อเนื่อง					
ความเป็นมืออาชีพ	ระดับความคิดเห็น				
	5	4	3	2	1
10. งานที่รับผิดชอบมีความถูกต้องและเชื่อถือได้สูง					
11. ตรวจสอบงานทุกครั้งเพื่อให้แน่ใจว่าไม่มีข้อผิดพลาด					
12. ปฏิบัติงานโดยยึดมั่นในจรรยาบรรณของวิชาชีพบัญชี					

แบบประเมินนี้มีความเหมาะสมและครอบคลุมองค์ประกอบหลักของ ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยาของไทย ได้ครบถ้วนทั้ง 4 ด้าน ได้แก่

1. สมรรถนะหลักของนักบัญชีนิติวิทยา เน้นด้านทักษะทางสังคม
2. ปัจจัยจูงใจ เน้นด้านค่าตอบแทน
3. การก้าวสู่การเป็นนักบัญชีนิติวิทยา เน้นด้านความเต็มใจ
4. ความเป็นมืออาชีพ เน้นด้านคุณภาพของการปฏิบัติงาน

ผู้ประเมินควรเป็นผู้บังคับบัญชาโดยตรง / หัวหน้างาน (Direct Supervisors)เหมาะสมที่สุด เนื่องจาก (1) มีข้อมูลเกี่ยวกับการทำงานจริงของนักบัญชี (2) สามารถประเมินความถูกต้อง ความรับผิดชอบ และจรรยาบรรณได้ชัดเจน (3) มีมุมมองเรื่องทักษะทางเทคนิคและความเป็นมืออาชีพครบถ้วน

แนวทางการประเมินผลแบบประเมินความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา

1. โครงสร้างคะแนนรวม แต่ละข้อจะมีคะแนนระหว่าง 1 ถึง 5 จำนวนข้อทั้งหมด = 12 ข้อคะแนนเต็มรวมทั้งหมด = 60 คะแนน

2. แนวทางการประเมินผลรายบุคคล มีขั้นตอนดังนี้

- 2.1 ให้ผู้ประเมินทำเครื่องหมายในแต่ละข้อ
- 2.2 รวบรวมคะแนนทั้ง 12 ข้อเข้าด้วยกัน
- 2.3 นำคะแนนที่ได้ไปเทียบระดับ ดังนี้

คะแนนรวมที่ได้	ระดับความเป็นมืออาชีพ
54 – 60	สูงมาก
48 – 53	สูง

คะแนนรวมที่ได้	ระดับความเป็นมืออาชีพ
36 – 47	ปานกลาง
24 – 35	ต่ำ
ต่ำกว่า 24	ต่ำมาก

### 3. การวิเคราะห์รายด้าน (เชิงลึก)

แบ่งคะแนนตามแต่ละองค์ประกอบ		
องค์ประกอบ	จำนวนข้อ	คะแนนเต็ม
ทักษะทางเทคนิค	3 ข้อ	15 คะแนน
ปัจจัยจูงใจ	3 ข้อ	15 คะแนน
การก้าวสู่การเป็นนักบัญชีนิติวิทยา	3 ข้อ	15 คะแนน
ความเป็นมืออาชีพ	3 ข้อ	15 คะแนน

  

การแปลผลรายด้าน	
คะแนนรายด้าน	ระดับ
13–15 คะแนน	สูงมาก
10–12 คะแนน	สูง
7–9 คะแนน	ปานกลาง
4–6 คะแนน	ต่ำ
ต่ำกว่า 4 คะแนน	ต่ำมาก

### 4. ข้อเสนอแนะแนวทางการพัฒนา (ตามผลประเมิน)

หากพบว่า คะแนนด้านใดต่ำ ควรวางแผนจัด กิจกรรมพัฒนารายด้าน เช่น

4.1 ทักษะทางสังคม จัดอบรมการพัฒนาทักษะการสื่อสาร การทำงานเป็นทีม ความฉลาดทางอารมณ์ (EQ) และจริยธรรมวิชาชีพ เช่น เวิร์กช็อปด้าน “จริยธรรมในงานตรวจสอบบัญชี” หรือ “การสื่อสารเชิงวิชาชีพในกระบวนการยุติธรรม”

4.2 ปัจจัยจูงใจ ควรทบทวนระบบผลตอบแทนและแรงจูงใจ

4.3 การก้าวสู่การเป็นนักบัญชีนิติวิทยา ควรเสริมกิจกรรมสร้างความตระหนักรู้วิชาชีพ

4.4 ความเป็นมืออาชีพ ควรเสริมจริยธรรมและการควบคุมคุณภาพงาน

8. บทสรุป คือ การบัญชีนิติวิทยามีบทบาทสำคัญในกระบวนการยุติธรรมยุคใหม่ ด้วยภารกิจในการตรวจสอบ วิเคราะห์ และนำเสนอข้อมูลทางการเงินที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทหรือการกระทำผิดทางเศรษฐกิจ และการเงินอย่างถูกต้อง โปร่งใส และตรวจสอบได้ งานดังกล่าวต้องอาศัยนักบัญชีที่มีสมรรถนะเฉพาะทาง มีมาตรฐานการปฏิบัติงานที่ชัดเจน และมีจรรยาบรรณในวิชาชีพอย่างเคร่งครัด ความเป็นมืออาชีพของนักบัญชีนิติวิทยา ประกอบด้วย 4 ด้านหลัก ได้แก่

8.1 สมรรถนะหลักของนักบัญชีนิติวิทยา นักบัญชีนิติวิทยามีความสามารถในการติดต่อสื่อสาร สร้างความร่วมมือ และดำรงตนอยู่ในบริบทของการทำงานที่ต้องเผชิญกับบุคคลหลากหลายกลุ่ม ทั้งในฐานะผู้ให้บริการ ผู้ตรวจสอบ และผู้ให้ข้อมูลเชิงวิเคราะห์ ทักษะนี้มีใช้เพียงความสามารถในการพูดคุยหรือสร้าง

สัมพันธ์ภาพเท่านั้น แต่ยังรวมถึงคุณลักษณะด้านจริยธรรม การควบคุมอารมณ์ และภาวะผู้นำที่มีผลต่อความน่าเชื่อถือและความสำเร็จของกระบวนการตรวจสอบทางนิติวิทยา

8.2 ปัจจัยจูงใจ การมีแรงขับเคลื่อนภายใน เช่น ค่าตอบแทน การตระหนักถึงคุณค่าของงานที่ทำ และการมองเห็นความก้าวหน้าในวิชาชีพ เป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยรักษาความทุ่มเทและความอดทนในการเผชิญกับข้อจำกัดและแรงกดดันต่างๆ

8.3 การก้าวสู่การเป็นนักบัญชีนิติวิทยา ความเต็มใจในการเรียนรู้ ปรับตัว และเผชิญกับความท้าทายอย่างต่อเนื่อง ทำให้นักบัญชีนิติวิทยาสามารถพัฒนาตนเองให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายมาตรฐานวิชาชีพ และเทคโนโลยีใหม่ ๆ

8.4 ความเป็นมืออาชีพ การรักษาคุณภาพของงาน ความละเอียดรอบคอบ และการปฏิบัติตามจรรยาบรรณวิชาชีพ ช่วยสร้างความน่าเชื่อถือให้กับรายงานพยานหลักฐานทางการเงิน และเสริมสร้างศักดิ์ศรีของนักบัญชีในกระบวนการยุติธรรม

### ข้อเสนอแนะ

#### ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้ประโยชน์

1. หน่วยงานรัฐและเอกชนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทางการเงิน ควรนำคู่มือไปใช้เป็นเกณฑ์มาตรฐานเดียวกัน เพื่อกำหนดขั้นตอนการทำงานที่ชัดเจน ลดความแตกต่างของวิธีปฏิบัติระหว่างบุคคล และสร้างมาตรฐานการทำงานที่สอดคล้องกันในระดับประเทศ

2. สถาบันการศึกษาและหน่วยงานฝึกอบรม สามารถนำคู่มือมาใช้ในการจัดหลักสูตรอบรมเชิงปฏิบัติการ เพื่อเสริมสร้างทักษะที่จำเป็นให้แก่ นักบัญชีนิติวิทยา โดยเน้นการบูรณาการทั้งด้านเทคนิค จริยธรรม และทักษะการวิเคราะห์เชิงลึก

#### ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไป

1. ควรขยายกลุ่มตัวอย่าง เพิ่มปัจจัยวิจัยใหม่ พัฒนาเครื่องมือมาตรฐาน และเชื่อมโยงผลการทำงานของนักบัญชีนิติวิทยากับประสิทธิผลของกระบวนการยุติธรรม เพื่อยกระดับทั้งองค์ความรู้ทางวิชาการและการนำไปใช้จริงในสังคม

2. ควรศึกษาแบบผสมผสานการวิจัยเชิงปริมาณกับเชิงคุณภาพ เพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงลึกและเชิงสถิติที่เสริมกัน

### เอกสารอ้างอิง

ศจีรัตน์ เมธีสุภาพ. (2563). คุณค่าของนิติวิทยาศาสตร์ในทรศนะของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่รายงานต่อสภาวิชาชีพบัญชี. *วารสารสุทธิปริทัศน์*, 34(109), 186 – 201.

สมชาย ศุภธาดา. (2541). การบัญชีนิติเวชศาสตร์: ถึงเวลานักบัญชีไม่อาจปฏิเสธ. *วารสารนักบัญชี (เมษายน-กรกฎาคม 2541)*, 41-46.

AICPA. (2012). FVS Practice Aid 10-1: Serving as an Expert Witness or Consultant. *New York: American Institute of Certified Public Accountant.*

Arokiasamy, L., and Cristal- Lee, S. (2009). Forensic Accounting: Public Acceptance Towards Occurrence of fraud Detection. *International Journal of Business and Management*. 144-160.

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

- Crumbly, D. L., Heitger, L. E., & Smith, G. S. (2005). *Forensic and investigative accounting*. Chicago, IL: CCH Incorporated.
- Crumbly, D.L. (2003). What is Forensic Accounting? *Forensic Accounting: Older than You Think. Journal of Forensic Accounting*, 11(2): 181 – 202.
- Flick, U. (2006). *An introduction to qualitative research* (3rd ed.). London: SAGE Publications.
- Hopwood, N., Mellor, M., & O'Brien, G. (2008). *Sustainable development: Mapping different approaches. Sustainable Development*, 13(1), 38–52. <https://doi.org/10.1002/sd.244>
- John Taylor. (2010). *Forensic Accounting by John Taylor. Canada: Pearson Education.*
- Marshall, C., & Rossman, G. B. (1989). *Designing qualitative research*. SAGE Publications.
- Olukowade, E., & Balogun, E. (2015). Relevance of forensic accounting in the detection and prevention of fraud in Nigeria. *Historical Research Letter*, 23, 17–25.
- Ozkul, F. U., & Pamuk, T. (2012). Fraud detection and forensic accounting. *International Journal of Business and Management*, 7(3), 284–289. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v7n3p284>
- Rasey. M. (2009). History of Forensic Accounting. 18 May 2021. Available from [http://www.ehow.com/about\\_5005763\\_history\\_forensic\\_accounting.html](http://www.ehow.com/about_5005763_history_forensic_accounting.html).
- Singleton, T. W. and Singleton, A. J. (2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. (4<sup>th</sup> ed). New Jersey: John Wiley & Sons.
- William S. Hopwood, Jay J. Leiner, George R. Young. (2008). *Forensic accounting*. Boston: McGraw-Hill/Irwin.