



## มารู้จักกับการบัญชีสืบสวน

การทุจริตเป็นปัญหาที่สำคัญและรบกวนซึ่งความล้มเหลวให้กับหลายๆ องค์กร โดยสาเหตุสำคัญเกิดขึ้นจากความหละหลวมในการบริหารงานและการขาดระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพขององค์กร และอีกสาเหตุหนึ่งเกิดจากการทุจริตและความไม่ซื่อสัตย์ของพนักงานในองค์กร แนวโน้มของการทุจริตมีมากขึ้น ซึ่งจะเห็นได้จากผลการสำรวจความคิดเห็น

รายงานผลการศึกษา (โดยสมาคมผู้ตรวจสอบการทุจริต (The Association of Certified Fraud Examiners: ACFE) ในประเทศสหรัฐอเมริกา ปี ค.ศ. 2002 พบว่ามูลค่าความเสียหายจากการทุจริตในตำแหน่งหน้าที่และการใช้หน้าที่โดยมิชอบมีมูลค่าประมาณ 6% ของรายได้ หรือ 600,000 ล้านดอลลาร์สหรัฐ

จากการทุจริตที่เกิดขึ้นอย่างมากขึ้น ทำให้เกิดแนวทางการตรวจสอบแขนงใหม่ที่เรียกว่า การบัญชีสืบสวน (Forensic Accounting) หรือการบัญชีนิติเวชขึ้นมา ซึ่งเป็นการใช้ทักษะด้านการเงินและแนวคิดทางด้านการสืบสวนสอบสวน เพื่อใช้ในการตรวจสอบ สืบสวนและสอบสวนข้อมูลทางการเงินเพื่อพิสูจน์หรือเพื่อหาหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริตโดยเฉพาะ

\* Ph.D. (Accounting) ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

กรรมการกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี และกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี  
ประธานคณะกรรมการสนับสนุนงานกลั่นกรองมาตรฐานการบัญชี คณะทำงานติดตามมาตรฐานวิชาชีพสากล  
และคณะกรรมการจัดทำแนวปฏิบัติทางการบัญชีสำหรับ SMEs สภาวิชาชีพบัญชีฯ

## ประวัติความเป็นมาของการบัญชีสืบสวน

D Larry Crumbley และ Nicholas Apostolou (2002) ได้เขียนบทความใน Ohio CPA Journal ฉบับเดือนกรกฎาคม-กันยายน 2002 ไว้ว่าในปี ค.ศ. 1946 บุคคลคนแรกที่พูดถึงแนวคิดของการบัญชีสืบสวน คือ Maurice E. Peloubet ในขณะนั้น Peloubet เป็นหุ้นส่วนของสำนักงานบัญชี Pogson, Pelouget & Co. ในนิวยอร์ก Peloubet ได้กล่าวไว้ว่า การบัญชีสืบสวนมักปฏิบัติกันเฉพาะในห้องพิจารณาคดี และใช้ในบางเวลาในการจัดทำรายงานทางการเงิน

ถึงแม้ว่าจะยังไม่มีมาตรฐานในการปฏิบัติงานการตรวจสอบทุจริตโดยตรงออกมา แต่การให้ความสำคัญในการป้องกันการทุจริตก็ทำให้ประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 99 ขึ้นในปี ค.ศ. 2002 (AICPA's Statement on Auditing Standard No.99 : Consideration of Fraud in Financial Statement Audit) โดยสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา และสำหรับประเทศไทยในปี พ.ศ. 2544 สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชีไทย รหัส 240 เรื่องการทุจริตและข้อผิดพลาด ซึ่งระบุว่า การตรวจพบสิ่งที่ไม่ถูกต้องอย่างมีสาระสำคัญในงบการเงินถือเป็นหัวใจของการตรวจสอบ และเป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่จะต้องประเมินความเสี่ยงของข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญอันเกิดจากการทุจริต

## หลักการพื้นฐานของการบัญชีสืบสวน

การบัญชีสืบสวน เป็นการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์หรือค้นพบหลักฐานประกอบเท็จจริงเกี่ยวกับการทุจริต ที่มีลักษณะที่แตกต่างจากการตรวจสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชี โดยหลักการพื้นฐานของการบัญชีสืบสวน มีแนวทางสังเขปดังนี้ (สมชาย ศุภธำ, 2541)

- 1) เป็นการใช้หลักคิดที่อนุมานว่าไม่ได้เป็นการขอ โลกในแง่ดี กล่าวคือมองว่ามีการทุจริต โดยต่ออีก โลกเหมือนผู้กระทำการทุจริตให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้
- 2) เป็นการเรียนรู้จากประสบการณ์ของผู้ที่เข้าไปส่วนหนึ่ง แทนที่จะเรียนรู้จากตำราหรือกระดาษ ทำการในปีก่อนๆ โดยให้พิจารณาเหตุจูงใจ โอกาส ประโยชน์และสภาพแวดล้อมในการกระทำทุจริต
- 3) การกระทำทุจริตสำหรับพนักงานและผู้บริหารในแต่ละระดับมีลักษณะเหมือนกันทั้งในด้านประเภทของการทุจริตและจำนวนความเสียหายที่เกิดขึ้น
- 4) การทุจริตทางการบัญชีมักจะค้นพบโดยความบังเอิญ และส่วนใหญ่ของการทุจริตทางการเงินมักตรวจพบโดยอาศัยเทคนิควิธีการอื่นเป็นหลัก ผู้ที่ตรวจสอบพบโดยวิธีการตรวจสอบที่ใช้ทั่วไป
- 5) นักบัญชีสืบสวนจะต้องปฏิบัติงานตามแนวปฏิบัติของการบัญชีสืบสวน โดยแนวปฏิบัติที่ถูกต้อง และกำหนดขึ้นโดยสถาบันผู้ตรวจสอบภายใน และจะต้องปฏิบัติตามมารยาทที่สมาคมผู้ตรวจสอบทุจริตรับอนุญาตกำหนด

## นักบัญชีสืบสวนคือใคร

จากความหมายและหลักการของการบัญชีสืบสวนข้างต้น สะท้อนให้เห็นถึงคุณสมบัติที่จำเป็นของนักบัญชีสืบสวนที่ต้องมีเพื่อที่จะสามารถปฏิบัติงานได้ตามแนวทางของการบัญชีสืบสวน D Larry Crumbley และ Nicholas Apostolou (2002) ได้เปรียบเทียบคุณสมบัติของนักบัญชีสืบสวนว่าเหมือนกับชั้นขนมเค้กที่มี 3 ชั้น ชั้นที่ใหญ่ที่สุดชั้นกลาง คือพื้นฐานที่แน่นในด้านบัญชี ชั้นกลางซึ่งเป็นชั้นที่เล็กรองลงมาเปรียบเสมือนชั้นที่เต็มไปด้วยความรู้ทางการตรวจสอบ การควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยง และแนวทางการสืบหาการทุจริต และชั้นบนซึ่งเป็นชั้นที่เล็กที่สุดเป็นชั้นของความรู้ความเข้าใจพื้นฐานเบื้องต้นในกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

และหน้าของขนมเค้กที่เป็นครีมนั้นเปรียบเสมือนกับความสามารถในการสื่อสารทั้งการเขียนและการพูด องค์ประกอบทั้งหมดเป็นสิ่งที่จำเป็นและแสดงให้เห็นว่าการทำงานของนักบัญชีสืบสวนเป็นการทำงานที่ต้องประสานทักษะทั้งทางด้านการสืบสวนในเรื่องที่เกี่ยวกับบัญชีและทางด้านกฎหมายเข้าด้วยกัน

จากคุณสมบัติที่จำเป็นที่นักบัญชีสืบสวนต้องมีตามที่กล่าวมาแล้ว ยังมีความรู้และทักษะที่จำเป็นสำหรับนักบัญชีสืบสวนที่ได้มีการจำแนกให้เห็นได้ชัดเจนมากขึ้นโดยสรุปพอสังเขปได้ ดังนี้

- 1) ความรู้เกี่ยวกับการทุจริต (Fraud Knowledge) นักบัญชีสืบสวนควรมีความรู้และทักษะอย่างเพียงพอที่จะรับทราบสัญญาณบอกเหตุเกี่ยวกับการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น (Warning Signs หรือ Red Flag) รวมทั้งจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในต่างๆ ที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงหรือการทุจริต
- 2) ทักษะการตรวจสอบ (Investigative Competency) เนื่องจากการทุจริตมักถูกปิดบังไว้อย่างดี ดังนั้นทักษะการตรวจสอบนี้จะช่วยให้นักบัญชีสืบสวนสามารถระบุ แยกแยะและวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากการสืบสวนนั้น
- 3) ความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย (Knowledge of Law) นักบัญชีสืบสวนควรมีความรู้ทั้งกฎหมายแพ่งและกฎหมายอาญา เพื่อที่จะได้เข้าใจรายการกระทำอันไม่สมควรนั้นละเมิดต่อกฎหมายในเรื่องใด
- 4) ความรู้เกี่ยวกับหลักฐาน (Rules of Evidence) หลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบอาจมีความแตกต่างจากหลักฐานทางกฎหมาย นักบัญชีสืบสวนจึงต้องมีความรู้ในเรื่องกฎเกณฑ์ของหลักฐานทางกฎหมายด้วย
- 5) ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ (Business Knowledge) นักบัญชีสืบสวนควรมีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่กิจการที่ตรวจสอบอยู่นั้น ซึ่งจะช่วยให้ นักบัญชีสืบสวนใช้

ในการประเมินความเสี่ยงและระบุปัญหา รวมทั้งวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

- 6) ทักษะการติดต่อสื่อสาร (Communication Skill) เนื่องจากบ่อยครั้งที่นักบัญชีสืบสวนต้องทบทวนหน้าที่เป็นพยานในศาล ดังนั้น การสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งสำหรับนักบัญชีสืบสวน นอกจากนี้ยังจำเป็นต้องมีทักษะในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างบุคคล (Interpersonal Skill) เนื่องจากลักษณะงานต้องมีการติดต่อ สัมภาษณ์ และประสานงานกับบุคคลต่างๆ
- 7) ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (IT Skill) นักบัญชีสืบสวนควรมีความรู้ทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศอย่างเพียงพอในระดับที่เข้าใจและสามารถใช้งานได้ ซึ่งในบางครั้งนักบัญชีสืบสวนอาจมีความจำเป็นต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญด้านระบบสารสนเทศ เนื่องจากในบางกรณีขอบเขตของการบัญชีสืบสวนอาจต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับระบบสารสนเทศที่ต้องใช้คอมพิวเตอร์

### ขั้นตอนการปฏิบัติงานของนักบัญชีสืบสวน

โดยทั่วไปลักษณะของงานที่ได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบเชิงสืบสวน มีขั้นตอนการปฏิบัติงานโดยแบ่งออกเป็น 4 ขั้นตอน ดังนี้

1. การรับรู้ปัญหา (Problem Recognition) โดยนักบัญชีสืบสวนจะต้องพยายามที่จะตอบคำถามว่าปัญหาที่เกิดขึ้นมีสาเหตุมาจากอะไร นักบัญชีสืบสวนอาจค้นพบสัญญาณนั้นด้วยตนเองหรือจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับปัญหานั้น นอกจากนี้ นักบัญชีสืบสวนจะต้องสามารถระบุได้ว่าการทุจริตเกิดขึ้นที่ไหนและเมื่อไร และการทุจริตนี้เคยเกิดขึ้นหรือไม่และใครเป็นผู้ต้องสงสัย โดยอาจทำการตรวจสอบจากแฟ้มประวัติการทำงาน หรือผังองค์กรที่มีการระบุตำแหน่งหน้าที่ความรับผิดชอบในงานนั้นๆ

“ D Larry Crumbley และ Nicholas Apostolou ได้เปรียบเทียบคุณสมบัติของนักบัญชีสืบสวนว่าเสมือนกับชั้นขนมเค้กที่มี 3 ชั้น ชั้นที่ใหญ่ที่สุดชั้นล่าง คือ พื้นฐานที่แน่นในด้านบัญชี ชั้นกลางซึ่งเป็นชั้นที่เล็กรวมมาเปรียบเสมือนชั้นที่เต็มไปด้วยความรู้ทางด้านบัญชี การควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยง และแนวทางการสืบหาการทุจริต และชั้นบนซึ่งเป็นชั้นที่เล็กที่สุดเป็นชั้นของความรู้ความเข้าใจพื้นฐานเบื้องต้นในกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และหน้าของขนมเค้กที่เป็นครีมนั้นเปรียบเสมือนกับความสามารถในการสื่อสารทั้งการเขียนและการพูด ”

2. การรวบรวมหลักฐาน (Evidence Collection) ในขั้นตอนนี้จะต้องมีการทำอย่างรอบคอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่น่าเชื่อถือได้ โดยอาจทำการรวบรวมจากการสืบสวนภูมิหลังของผู้ต้องสงสัย หลักฐานที่มาจากพยานบุคคล หรือหลักฐานที่เป็นเอกสาร เป็นต้น

3. การประเมินหลักฐาน (Evidence Evaluation) เมื่อรวบรวมหลักฐานแล้ว นักบัญชีสืบสวนจะต้องประเมินหลักฐานนั้นว่ามีความเพียงพอและเหมาะสมหรือไม่ โดยความเพียงพอให้พิจารณาจากปริมาณหลักฐาน และความเหมาะสมให้พิจารณาจากความน่าเชื่อถือได้ นอกจากนี้สิ่งที่สำคัญอย่างยิ่งคือต้องเป็นหลักฐานที่กฎหมายยอมรับได้

4. การสรุปผลหรือการรายงานสิ่งที่สืบพบ (Report Finding) การรายงานผลอาจทำได้หลายวิธี เช่น ทงวนจาหรือโดยลายลักษณ์อักษร โดยรายงานให้ผู้บริหารหรือผู้ที่เกี่ยวข้องทราบถึงสถานการณ์และหลักฐานที่ได้สืบพบ รวมถึงการสรุปผลการตรวจสอบที่ผู้ตรวจพบ นอกจากนี้การรายงานอาจรวมถึงการเสนอแนะสำหรับการป้องกันการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น และมาตรการที่อาจดำเนินการกับผู้ทุจริต เป็นต้น

### ความรับผิดชอบของนักบัญชีสืบสวน

ความรับผิดชอบของนักบัญชีสืบสวน คือ การสืบสวนและวิเคราะห์เอกสารหลักฐานทางการเงินทั้งหมด จากนั้นให้ข้อสรุปที่ตรวจพบในรูปแบบรายงานตารางข้อมูล

ทางการบัญชีและสรุปผล เพื่อ ตลอดจนต้องประสานงานให้ความช่วยเหลือในการสืบสวนต่อไป รวมถึงการไปปรากฏตัวเป็นพยานในชั้นศาลในฐานะผู้เชี่ยวชาญอีกด้วย (สมชาย ศุภธาดา, 2542)

### นักบัญชีสืบสวนกับผู้สอบบัญชี

การบัญชีสืบสวนเป็นแขนงวิชาชีพใหม่ที่มีแนวโน้มที่จะได้รับการพัฒนาและถูกนำมาใช้อย่างกว้างขวางมากขึ้นในอนาคตอันใกล้ โดยปัจจัยที่ทำให้เกิดการพัฒนาในวิชาชีพนี้คือจำนวนการทุจริตที่เพิ่มมากขึ้น และจำนวนการฟ้องร้องในคดีที่เกี่ยวกับธุรกิจที่มีเพิ่มมากขึ้น แต่สำหรับในประเทศไทย นักบัญชีสืบสวนจัดว่าเป็นแขนงวิชาชีพใหม่ที่หลายคนคงยังไม่คุ้นเคยเท่ากับวิชาชีพสอบบัญชี นอกจากความไม่คุ้นเคยในสายงานวิชาชีพของนักบัญชีสืบสวนแล้ว แนวทางและขอบเขตการทำงานของทั้งสองสายงานนั้นยังมีความคลุมเครือที่อาจยากต่อการแบ่งแยกหน้าที่กันได้ อย่างชัดเจน ถึงแม้ว่ามาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 99 (AICPA's Statement on Auditing Standard No.99: Consideration of Fraud in Financial Statement Audit) โดยสมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย สหรัฐอเมริกา และมาตรฐานการสอบบัญชีไทย รหัส 240 เรื่องการทุจริตและข้อผิดพลาด ระบุว่า การตรวจพบสิ่งที่ไม่ถูกต้องอย่างมีสาระสำคัญในงบการเงินถือเป็นหัวใจของการตรวจสอบ และเป็นหน้าที่ของผู้สอบบัญชีที่จะประเมิน

ความเสี่ยงของข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญอันเกิดจากการทุจริต แต่มาตรฐานดังกล่าวก็ยากที่จะแบ่งแยกได้อย่างชัดเจนว่างานของผู้สอบบัญชีจะสิ้นสุด ณ จุดใด และงานของนักบัญชีสืบสวนจะเริ่มต้น ณ จุดใด และถึงแม้ว่าทั้งผู้สอบบัญชีและนักบัญชีสืบสวนจะใช้วิธีการและมีแนวทางการทำงานที่คล้ายกัน แต่ในความเป็นจริงแล้วทั้งสองคนมีบทบาทที่แตกต่างกันอย่างมีสาระสำคัญในการตรวจทุจริต โดยผู้สอบบัญชีทำหน้าที่ในการตรวจสอบข้อมูลทางการเงินโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ แต่นักบัญชีสืบสวนตรวจสอบข้อมูลทางการเงินเพื่อพิสูจน์หรือเพื่อค้นพบข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับการทุจริต ซึ่งความแตกต่างในงานของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีสืบสวน สรุปได้ดังนี้

เนื่องจากการบัญชีสืบสวน ซึ่งเป็นแขนงวิชาชีพที่หนึ่งที่ยังไม่เกิดขึ้นในประเทศไทย ทำให้ผู้บริหารและนักลงทุนยังมีความเข้าใจที่ไม่ชัดเจนในหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี โดยผู้บริหารและนักลงทุนมักคิดว่าการตรวจสอบการทุจริตนั้นเป็นหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีโดยตรง ซึ่งความคาดหวังที่ผู้บริหารและนักลงทุนมีต่อผู้สอบบัญชีนี้เกิดเป็นช่องว่างของความคาดหวังขึ้น (Expectation Gap) ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการเพิ่มวิชาชีพบัญชีแขนงใหม่ที่เรียกว่าผู้ตรวจสอบทุจริตรับอนุญาต (CFE: Certified Fraud Examiner) ขึ้นเพื่อเติมเต็มช่องว่างของความคาดหวังนี้ โดยผู้บริหารและนักลงทุนที่มีความสงสัยว่าจะเกิดการทุจริตขึ้นในองค์กรสามารถให้ผู้ตรวจสอบทุจริตรับอนุญาตเข้ามาตรวจสอบได้ทันที

ความแตกต่างระหว่างการสอบบัญชี และการตรวจสอบทุจริต		
ประเด็น	การสอบบัญชี	การตรวจสอบทุจริต
ระยะเวลา	ตรวจสอบเป็นประจำทุกรอบปีบัญชี	ตรวจสอบเฉพาะตามสถานการณ์ที่อาจเกิดการทุจริตขึ้น
ขอบเขตงาน	ตรวจสอบข้อมูลทางการเงิน	ตรวจสอบเฉพาะข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์การกระทำทุจริต
วัตถุประสงค์	แสดงความเห็นต่องบการเงิน	ระบุเหตุการณ์การทุจริตและระบุผู้รับผิดชอบต่อการทุจริต
ความสัมพันธ์กับผู้อื่น	ไม่มองโลกในแง่ร้าย	เนื่องจากลักษณะงานเป็นการตรวจให้พบผู้กระทำผิด จึงต้องมองในแง่ลบก่อนเสมอ
วิธีการปฏิบัติงาน	ตรวจสอบจากข้อมูลทางการเงินที่น่าเชื่อถือได้	ตรวจสอบจากข้อมูลทั้งจากภายในและภายนอก และอาจใช้วิธีการสัมภาษณ์
หลักการทำงาน	ตรวจสอบข้อมูลทางการเงินตามแนวทางการทำงานที่ยังผู้ประกอบการวิชาชีพ	ตรวจสอบข้อมูลโดยพยายามพิสูจน์ข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต

Michael Ramos (2003) ได้เขียนบทความเรื่อง Auditors' Responsibility for Fraud Detection ไว้ใน Journal of Accountancy ว่าภายหลังการออก SAS No.99 (Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit) ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องเพิ่มบทบาทในการตรวจสอบการทุจริตภายในบริษัท โดย SAS No.99 ได้ระบุว่าผู้สอบบัญชีจะต้องรวบรวมข้อมูลที่ระบุถึงความเสี่ยงจากการบิดเบือนข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ (Material Misstatement) เนื่องจากการทุจริต และประเมินความเสี่ยงที่เกิดขึ้น

SAS No.99 ให้แนวทางว่าผู้สอบบัญชีควรรู้ว่าจะปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างไร เพื่อไม่ให้โน้มน้าวไปตามข้อมูลของลูกค้า รวมทั้งรู้ว่าต้องใช้ทักษะใดบ้างในการวางแผนการตรวจสอบ และประเมินผลการตรวจสอบ โดยผู้สอบบัญชีจะไม่คำนึงถึงความสัมพันธ์ที่มีอยู่กับลูกค้า และต้องไม่คิดว่าลูกค้าทุกรายจะมีความซื่อสัตย์เสมอไป

SAS No.99 ยังระบุให้ทีมผู้สอบบัญชีจะต้องมีการปรึกษาหารือ (Brainstorm) กันในเรื่องความเป็นไปได้ในการที่จะเกิดการบิดเบือนข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากการทุจริตที่แสดงอยู่ในงบการเงินของลูกค้า โดยการปรึกษาหารือกันนี้ต้องทำทั้งก่อนและระหว่างการรวบรวมข้อมูล และก่อนสรุปผลการตรวจสอบ

จิรเดชา วันชูเพลา (2547) ศึกษาเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างการบัญชีสืบสวนและการสอบบัญชี โดยเก็บรวบรวมข้อมูลทฤษฎี และนำวิเคราะห์ความเหมือนและความต่าง มีขอบเขตการศึกษาเปรียบเทียบทั้งหมด 8 หัวข้อ ได้แก่ ลักษณะการให้บริการตรวจสอบ ความรับผิดชอบ กระบวนการปฏิบัติงาน การวางแผน การควบคุมภายใน หลักฐานการตรวจสอบ การสรุปผลการตรวจสอบและการรายงาน และคุณสมบัติของผู้ประกอบวิชาชีพ

การศึกษานี้พบว่าลักษณะการให้บริการตรวจสอบของนักบัญชีสืบสวนเป็นการตรวจสอบเพื่อการรายงานข้อเท็จจริง

ที่พบ ซึ่งมีลักษณะการให้บริการคล้ายคลึงกับการให้บริการเกี่ยวเนื่อง ที่เป็นการตรวจสอบตามวิธีที่ตกลงร่วมกัน

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีสืบสวนมีส่วนที่คล้ายคลึงกันในข้อตกลงในกรอบงานที่ตรวจสอบ และการจัดทำกระดาษทำการ แต่มีความแตกต่างกันในเรื่องวัตถุประสงค์และหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบ การทุจริตและข้อผิดพลาด

กระบวนการปฏิบัติงานของนักบัญชีและนักบัญชีสืบสวนมีความคล้ายคลึงกัน กระบวนการปฏิบัติงานหลักโดยสามารถจัดกลุ่มขั้นตอนการปฏิบัติงานที่มีความคล้ายคลึงกัน ซึ่งแบ่งเป็น 3 ช่วงการปฏิบัติงานคือ การปฏิบัติงานช่วงการวางแผน การปฏิบัติงานช่วงการตรวจสอบ และการปฏิบัติงานช่วงการออกรายงาน แต่มีความแตกต่างกันในส่วนของรายละเอียดการปฏิบัติงานของแต่ละช่วง

การวางแผนของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีสืบสวนมีความคล้ายคลึงกันในเรื่องการได้มาซึ่งความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่ตรวจสอบ แต่มีความแตกต่างกันในเรื่องแนวคิดของการวางแผน และความมีสาระสำคัญ

การพิจารณาเกี่ยวกับการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีสืบสวนมีความคล้ายคลึงกันในเรื่องการพิจารณาเกี่ยวกับการตรวจสอบในสภาพแวดล้อมของระบบสารสนเทศที่ประมวลผลด้วยคอมพิวเตอร์ แต่มีความแตกต่างกันในเรื่องการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบกับการควบคุมภายใน โดยมีความแตกต่างกันในสองประเด็นคือ ประเภทของความเสี่ยงและวัตถุประสงค์ของการประเมินความเสี่ยง

หลักฐานของการตรวจสอบ มีความคล้ายคลึงกันในส่วนของการประเมินหลักฐาน คือ ผู้สอบบัญชีและนักบัญชีสืบสวนจะประเมินหลักฐานเกี่ยวกับความเพียงพอ เหมาะสม และความน่าเชื่อถือ เพื่อใช้ในการออกรายงานได้อย่างสมเหตุสมผล ในขณะที่มีความแตกต่างกัน ได้แก่ ลักษณะของหลักฐานของการตรวจสอบ การรวบรวมหลักฐานและการเลือกตัวอย่าง

การสรุปผลการตรวจสอบและการรายงานของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีสืบสวนมีความแตกต่างกันในเรื่องวัตถุประสงค์ของการรายงานและรูปแบบและเนื้อหาของงาน

คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีและนักบัญชีสืบสวนมีความแตกต่างกันในด้านความรู้ความสามารถด้านต่างๆ สำหรับการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยนักบัญชีสืบสวนต้องมีความรู้ในหลายๆ ด้านมากกว่าผู้สอบบัญชี คือ ด้านกฎหมาย และด้านอาชญาวิทยา ส่วนในด้านการสอบบัญชีก็มีความต่างกันบางส่วนโดยที่นักบัญชีสืบสวนต้องมีความรู้ด้านสอบบัญชีที่เน้นในเชิงสอบสวนด้วย

### บรรณานุกรม

จิรเดชา วันชูเพลา. การศึกษาเปรียบเทียบการบัญชีนิติเวช และการสอบบัญชี. โครงการวิจัยสำหรับปริญญาบัญชีมหาบัณฑิต คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่, 2547.

สมชาย ศุภธาดา. “การบัญชีนิติเวชศาสตร์: ถึงเวลานักบัญชีไม่อาจปฏิเสธ.” วารสารนักบัญชี (เมษายน-กรกฎาคม 2541): 41-46.

Allen D. Blay, L. Dwight Sneathen, Jr. and Tim Kirpan (2007). The Effects Fraud and Going-concern Risk on Auditors' Assessment of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures. Available from: <http://ssrn.com/abstract=1010676> (2009, September 1).

Christopher P. Agoglia, Cathi Beaudoin and George T. Tsakumis. (2007). The Effect of Fraud Assessment Documentation Structure on Auditors' Ability to Identify Control Weaknesses: The Moderating Role of Reviewer Experience. Available from: <http://ssrn.com/abstract=925672> (2009, September 1).

D Larry Crumbley, and Nicholas Apostolou. “Forensic Accounting: A New Growth Area in Accounting.” Ohio CPA Journal (Jul-Sep 2002): 16-20.

Michael Hamos. “Auditors' Responsibility for Fraud Detection.” Journal of Accountancy (January 2003).