

เทคนิคการสืบสวนสอบสวนคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ โดยใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญด้านบัญชี ภาษีอากร และการเงิน¹

พันตำรวจเอกทวี สอดส่อง²

□ บทนำ

การสืบสวนและการสอบสวน มีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่ง เพราะเป็นจุดเริ่มต้นของกระบวนการยุติธรรมทางอาญา ที่ทำหน้าที่ในการแสวงหาข้อเท็จจริง และรวบรวมพยานหลักฐาน เพื่อพิสูจน์ความผิดหรือความบริสุทธิ์ของผู้ถูกกล่าวหา จากนั้นจึงทำความเห็นส่งต่อให้พนักงานอัยการพิจารณามีคำสั่งฟ้องต่อศาลหรือไม่ “การสืบสวน” กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้บัญญัติเพียง 2 มาตรา เท่านั้น คือ มาตรา 2 (10) การสืบสวน หมายความว่า การแสวงหาข้อเท็จจริงและหลักฐาน ซึ่งพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจได้ปฏิบัติไปตามอำนาจและหน้าที่ เพื่อรักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชนและเพื่อที่จะทราบรายละเอียดแห่งความผิด และมาตรา 17 ที่บัญญัติว่า พนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจมีอำนาจทำการสืบสวนคดีอาญาได้ ผู้เขียนได้มีประสบการณ์ในการเบิกความเป็นพยานศาลในฐานะพยาน ผู้ทำหน้าที่สืบสวนจะพบว่า ทนายจำเลยจะซักค้านเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการสืบสวน เพื่อจะแสดงให้เห็นว่าเป็นการกระทำไม่ชอบด้วยกฎหมาย นอกจากนี้ ผู้เขียนยังชื่นชมในความชาญฉลาดที่วิสัยทัศน์ของผู้บัญญัติกฎหมายที่ได้บัญญัติถึงวิธีการหรือการปฏิบัติเกี่ยวกับการสืบสวนไว้ เนื่องจากในการแสวงหาข้อเท็จจริงและหลักฐาน มีขอบเขตและวิธีการปฏิบัติที่กว้างขวาง ต้องปรับเปลี่ยนพัฒนาการปฏิบัติ อยู่ตลอดเวลา ไม่สามารถเฉพาะเจาะจงวิธีการปฏิบัติได้ ผู้เขียนเห็นว่า ถ้าเป็นการกระทำเพื่อรักษาความสงบเรียบร้อยของประชาชน และเพื่อทราบรายละเอียดแห่งความผิดที่ไม่ขัดหรือแย้งกับกฎหมาย ก็เป็นการสืบสวนที่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว

¹ บทความนี้เป็นการสรุปจากเอกสารวิชาการส่วนบุคคลของการอบรมหลักสูตร “ผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง (บ.ย.ส.)” รุ่นที่ 13 วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม พ.ศ.2552 เรื่อง เทคนิคการสืบสวนสอบสวนคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ โดยใช้ความรู้ ความเชี่ยวชาญด้านบัญชี ภาษีอากร และการเงิน.

² รองปลัดกระทรวงยุติธรรม

- เคยดำรงตำแหน่งสำคัญ เช่น สารวัตรแผนก 4 กองกำกับการ 2 กองปราบปราม, ผู้กำกับการ 1 และ 2 กองปราบปราม, รองผู้บังคับการกองปราบปราม, รองอธิบดีกรมสอบสวนคดีพิเศษ, รองเลขาธิการ ป.ป.ส. และอธิบดีกรมสอบสวนคดีพิเศษ.

การสอบสวน ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 2 (11) หมายความว่า การรวบรวมพยานหลักฐานและการดำเนินการทั้งหลายอื่นตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ ซึ่งพนักงานสอบสวนได้ทำไปเกี่ยวกับความผิดที่กล่าวหาเพื่อที่จะทราบข้อเท็จจริงหรือพิสูจน์ความผิด และเพื่อที่จะเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษ เรื่องการสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาได้บัญญัติเกี่ยวกับการปฏิบัติในชั้นตอนต่างๆไว้ หลักการสอบสวนจะปรากฏตาม มาตรา 131 ซึ่งบัญญัติให้พนักงานสอบสวนรวบรวมพยานหลักฐานทุกชนิดเท่าที่สามารถจะทำได้ **เพื่อประสงค์จะทราบข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ต่างๆ อันเกี่ยวกับความผิดที่ถูกกล่าวหา เพื่อจะรู้ตัวผู้กระทำความผิดและพิสูจน์ให้เห็นความผิดหรือความบริสุทธิ์ของผู้ต้องหา** ในทางปฏิบัติการสอบสวนและการสืบสวนเป็นกระบวนการที่ส่งเสริมกันและกันไม่สามารถแยกจากกันได้ หลายกิจกรรมเป็นเรื่องเดียวกัน เช่น การแสวงหาข้อเท็จจริงและหลักฐานของการสืบสวนก็เป็นส่วนหนึ่งของการสอบสวน ในทางกลับกัน การเอาตัวผู้กระทำความผิดมาฟ้องลงโทษด้วยการตรวจค้นจับกุมของการสอบสวนก็เป็นส่วนหนึ่งของการสืบสวนเช่นเดียวกัน

การสืบสวนและการสอบสวนเป็นกระบวนการและวิธีการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริง ดังนั้น “ข้อเท็จจริง” ที่ได้จากการสืบสวนและการสอบสวนจะต้องเกิดจากการแสวงหา หลักฐานหรือการรวบรวมพยานหลักฐาน คือ พยานบุคคล หรือพยานเอกสาร หรือพยานวัตถุ หรือพยานผู้เชี่ยวชาญ อาจกล่าวได้ว่า **“ข้อเท็จจริงจะเกิดจากพยานหลักฐาน และถ้าไม่มีพยานหลักฐานก็จะมีข้อเท็จจริง”** นั่นเอง

การบริหารงานของสำนักงานตำรวจแห่งชาติในช่วงสองทศวรรษที่ผ่านมาได้แยกการสืบสวนและการสอบสวนออกจากกัน เมื่อดำเนินการต่อเนื่องประมาณ 20 ปี ได้เกิดปัญหาทั้งคุณภาพและประสิทธิภาพของการสืบสวนและการสอบสวน ตลอดจนประสบปัญหาในการพัฒนาบุคลากรและการสร้างองค์ความรู้ในวิชาชีพ ปัจจุบันสำนักงานตำรวจชาติมีแนวคิดที่จะรวมการสืบสวนและการสอบสวนเป็นงานเดียวกัน ซึ่งหัวข้อในการวิจัยครั้งนี้จึงใช้ คำว่า **“การสืบสวนสอบสวน”** รวมเป็นคำเดียวกัน

การสืบสวนสอบสวน หรือการค้นหาความจริง ไม่ใช่เรื่องใหม่ แต่เป็นเรื่องที่สมเด็จพระลัทธิมาลัมพุทธเจ้าได้ใช้มากกว่า 2500 ปี ซึ่งยังเป็นประโยชน์และทันสมัยถึงปัจจุบัน ดังที่อาจารย์พระเทพปริยัติวิมล³ (แสงลูกอินทร์) อธิการบดีมหาวิทยาลัยมหามกุฏราชวิทยาลัย ได้กล่าวว่าพระพุทธเจ้ามีวิธีสืบสวนสอบสวนหรือค้นหาความจริงได้ด้วย **“หลักอริยสัจ 4”** ที่กล่าวถึงความจริงอยู่ 4 ประการ คือ ทุกข์ (การมีอยู่ของทุกข์) สมุทัย (เหตุแห่งทุกข์) นิโรธ (ความดับทุกข์) และมรรค (หนทางนำไปสู่ความดับทุกข์)



ภาพที่ 1 “หลักอริยสัจ 4” ตามหลักพระพุทธศาสนา

³ พระเทพปริยัติวิมล, “การสืบสวนสอบสวน (ค้นหาความจริง) โดยใช้ภูมิปัญญาและแนวทางพุทธศาสนา”, วันที่ 17 สิงหาคม 2552, โรงแรมทีเค พาเลซ, กรุงเทพฯ.



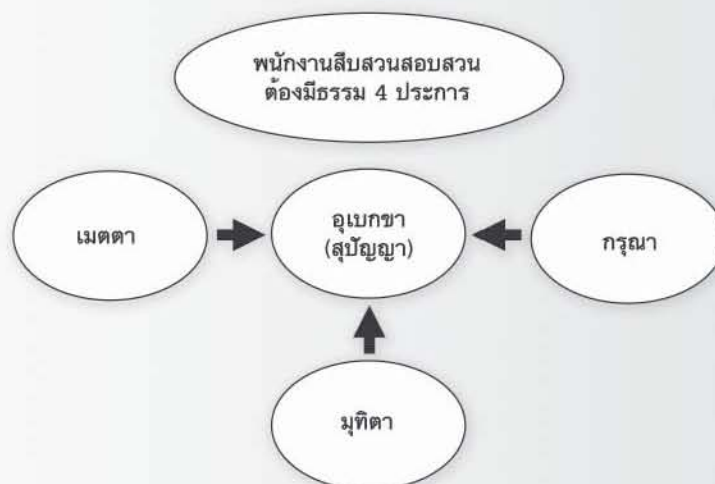
ภาพที่ 2 การนำหลักอริยสัจ 4 มาประยุกต์ใช้กับแนวทางการสืบสวนสอบสวน

อาจารย์พระเทพปริยัติวิมลได้บรรยายให้เห็นว่า พระพุทธเจ้ามุ่งให้มนุษย์ทุกคนตรวจสอบตนเอง และปฏิบัติตนเองให้ถูกต้องตั้งก่อนที่จะตรวจสอบคนอื่น กล่าวคือ ชาวพุทธทุกคนมีหน้าที่สืบสวนสอบสวน “ตนเอง” ก่อน ด้วยจุดมุ่งหมาย ดังนี้

1. เพื่อหาทางสร้างความสุขสงบภายในให้เกิดขึ้นแก่ตนเอง (การปฏิบัติธรรม)
2. เพื่อที่จะทราบข้อบกพร่องหรือความผิดหรือสิ่งที่จะต้องปรับปรุงตัวเอง

ในด้านบุคลากรที่ทำหน้าที่สืบสวนสอบสวน เห็นว่าผู้เป็นพนักงานสืบสวนสอบสวนต้องมี **พรหมวิหาร 4 หรือธรรม 4 ประการ** ได้แก่

- เมตตา ความปรารถนาให้ผู้อื่นได้รับสุข
- กรุณา ความปรารถนาให้ผู้อื่นพ้นทุกข์
- มุทิตา ความยินดีเมื่อผู้อื่นได้ดี
- อุเบกขา การรู้จักวางเฉย



ภาพที่ 3 ธรรมของพนักงานสืบสวนสอบสวน

พนักงานสืบสวนสอบสวนต้องปราศจาก อคติ หรือความอยุติธรรม 4 ประการ คือ

- ฉันทาคติ จงใจสอบสวนผิดเพราะความลำเอียง ชอบกัน
- โทสาคติ จงใจสอบสวนผิดเพราะความโกรธ เกลียดกัน
- ภยาคติ จงใจสอบสวนผิดเพราะความกลัว
- โมหาคติ จงใจสอบสวนผิดเพราะไม่รู้จริง⁴

หลักธรรมคำสอนของพระพุทธเจ้าทั้งสามประการที่กล่าวมาคือ หลักอริยสัจ 4 พรหมวิหาร 4 และอคติ หรือความอยุติธรรม 4 ถือว่าเป็นหลักธรรมที่มีความสำคัญและมีคุณค่าอย่างยิ่งที่จะต้องหล่อหลอมปลูกฝังผู้ที่ทำงานสืบสวนสอบสวนทุกคนให้พึงระลึกและปฏิบัติ อันจะส่งผลให้เกิดความยุติธรรมและเป็นที่ยอมรับของประชาชน ยิ่งในสถานการณ์ปัจจุบันขณะที่ผู้เขียนทำการศึกษาวิจัย สังคมไทยมีความแตกสามัคคี แบ่งฝ่ายแบ่งพวก ไม่เชื่อถือกันและกัน พนักงานสืบสวนสอบสวนถือว่าภารกิจบทบาทที่จะต้องสืบสวนสอบสวนหาความจริงเพื่อพิสูจน์ความผิด หรือความบริสุทธิ์ ซึ่งเป็นงานที่ต้องใช้ดุลพินิจ จึงมีความยากลำบากอยู่บนความขัดแย้งของคู่กรณี สภาพงานมีความกดดันย่อมจะเกิดอคติหรือความอยุติธรรมได้ง่าย งานสืบสวนสอบสวนดังกล่าว ผู้เขียนใคร่ขออัญเชิญพระบรมราโชวาทของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว ในพิธีพระราชทานกระบี่และปริญญาบัตรแก่นักเรียนนายร้อยตำรวจรุ่นที่ 37 ซึ่งเป็นรุ่นที่ผู้เขียนได้ศึกษาอยู่ด้วย เมื่อวันที่ 5 เมษายน 2527 ณ อาคารใหม่สวนอัมพร พระบรมราโชวาทตอนหนึ่งตรัสว่า

“...หน้าที่สำคัญที่สุดประการหนึ่งก็คือ การสืบสวนสอบสวนหาความจริงในเรื่องต่าง ๆ แล้ววินิจฉัยตัดสินให้ได้โดยถูกต้องเที่ยงตรง เพื่ออำนวยความยุติธรรมให้แก่ประชาชนทั่วหน้า และรักษาความสุจริต ความสงบสุขในแผ่นดิน ในการนี้ ท่านทั้งหลายมักจะถูกปิดบังอำพราง

หรือบิดเบือนให้เข้าใจผิดอยู่ตลอดเวลา ด้วยคำเท็จ ด้วยการหลีกเลียงแก้ตัวโดยเพทุบายต่าง ๆ ของผู้กระทำผิด ซึ่งต้องการเอาตัวรอดและของผู้ต้องการเบียดบังเอาผลประโยชน์นานาประการ จึงยอมทำให้แต่ละคนต้องตรากตรำจำเจอยู่กับปัญหาหนักใจหนักสมองสารพัดและมีความเคร่งเครียดอยู่ตลอดเวลาตลอดปี จนอาจทำให้บางคนมีความคิดอ่านลับสนระวางสงสัยโกรธง่าย มองคนไปในแง่ลบ และที่สุดอาจวินิจฉัยกรณีต่างๆ ผิดไปอย่างตรงข้ามได้ง่ายๆ ...”

ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการก่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจนั้นผู้กระทำผิดจะหวังผลเพื่อให้ได้มาซึ่งผลกำไรหรือผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจแล้ว การกระทำผิดผิดมีลักษณะเป็นองค์การอาชญากรรมที่มักแฝงเร้นอยู่กับการประกอบกิจการที่ได้รับอนุญาตมีการกระทำผิดที่ซับซ้อนผู้กระทำผิดส่วนใหญ่อาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญของตนเองไม่ใช้ในการประกอบอาชญากรรม มีผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงินคอยช่วยเหลือให้คำปรึกษาแนะนำทำให้สามารถปกปิดร่องรอยการกระทำผิดได้ง่ายประกอบกับจะเป็นบุคคลที่มีสถานภาพทางสังคมและการเงินสูงทำให้เป็นที่เชื่อถือของคนในสังคม และก่อให้เกิดความเสียหายอย่างมากต่อระบบเศรษฐกิจ การคลังของประเทศ หรือต่อความมั่นคง ความสงบเรียบร้อยของประเทศ การค้นหาเทคนิควิธีการสืบสวนสอบสวนเพื่อค้นหาความจริง จึงถือเป็นการกำหนดยุทธศาสตร์และยุทธวิธีเพื่อหาวิธีการในการดำเนินคดีให้มีประสิทธิภาพ จึงเป็นความมุ่งหมายให้ผู้เขียนทำการวิจัยเรื่องเทคนิคการสืบสวนสอบสวนโดยใช้ความรู้ทางบัญชี ภาษีอากร และการเงินขึ้น

วัตถุประสงค์ในการวิจัยมี 3 ประการ คือ

ประการแรก ศึกษาการใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงินเป็นเทคนิคในการสืบสวนสอบสวนหรือค้นหาความจริงในคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ

⁴ เรื่องเดียวกันข้างแล้ว

ประการที่ 2 เพื่อนำความรู้ที่ได้มาพัฒนาเทคนิคการสืบสวนสอบสวนรูปแบบสหวิชาการให้เป็นองค์ความรู้และมรรควิธีในการพัฒนาศักยภาพการทำงานของบุคลากรให้มีความเชี่ยวชาญการสืบสวนสอบสวนคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ

ประการที่ 3 เพื่อนำผลการศึกษาไปใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของพนักงานสอบสวน พนักงานสอบสวนคดีพิเศษ เจ้าหน้าที่คดีพิเศษ และเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานบังคับใช้กฎหมายหน่วยต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

▣ เทคนิคการสืบสวนสอบสวน

เป็นเทคนิคในการแสวงหาและรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริง หรือเป็นการค้นหาความจริงปัจจุบันยังมิได้มีการกำหนดวิธีการหรือเทคนิคในการแสวงหาและรวบรวมพยานหลักฐานที่ชัดเจนแพร่หลายอย่างเป็นทางการ ในทางปฏิบัติเทคนิคในการสืบสวนสอบสวนที่ใช้อยู่ส่วนใหญ่ ได้จากการบอกเล่าสืบทอดกันมาและจากประสบการณ์ในการทำงานเท่านั้น

1. เทคนิคการซักถาม ผู้เสียหาย ผู้ต้องหา พยาน หรือผู้ให้เบาะแส/ข่าว
2. เทคนิคจัดทำเอกสารหรือหลักฐานไต่ขึ้นเพื่อใช้ประโยชน์ในการสืบสวนสอบสวน เช่น จดทะเบียนบริษัทเพื่อเข้าร่วมประมวลงาน เป็นต้น
3. เทคนิคการแฝงตัวเข้าไปในกลุ่มบุคคลหรือองค์กรอาชญากรรม
4. เทคนิคการใช้เทคโนโลยีเข้าถึงข้อมูล (ดักฟัง) ทางอิเล็กทรอนิกส์ / การสื่อสาร
5. เทคนิคการสะกดรอยติดตามให้ได้ ภาพ / เสียง / หลักฐาน
6. เทคนิคการพิสูจน์หลักฐาน / นิติวิทยาศาสตร์
7. เทคนิคการตรวจสถานที่เกิดเหตุ / การตรวจค้น / การจับกุม

8. เทคนิคการขยายผลจากการจับกุม การรับสารภาพของผู้ต้องหา หรือผู้ร่วมกระทำผิด
9. เทคนิคการใช้แผนประทุษกรรม ทะเบียนประวัติอาชญากร
10. เทคนิคการกันผู้ร่วมกระทำผิดเป็นพยาน
11. เทคนิคการใช้เครื่องจับเท็จ
12. เทคนิคการเจรจาต่อรอง อูบาย หรือกลวิธีเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริง
13. เทคนิคการใช้โจรจับโจร
14. เทคนิคการลดอิทธิพลที่ช่วยเหลือ/สนับสนุนผู้กระทำผิด ทั้งอิทธิพลที่เกิดจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ ผู้มีอิทธิพล และอิทธิพลจากสภาพแวดล้อม
15. เทคนิคการเก็บรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องจัดตั้งเป็นคลังข้อมูลและตั้งศูนย์วิเคราะห์ข้อมูล
16. เทคนิคการล่อซื้อ
17. เทคนิคการครอบครอง (เช่น ยาเสพติด) ภายใต้การควบคุมเพื่อสะกดรอย ติดตามการลงต่อให้ทราบถึงเครือข่ายองค์กรผู้กระทำผิด
18. เทคนิคการเปิดช่องทางรับข้อมูลข่าวสารจากประชาชน เช่น เปิดตู้ ป.ณ.
19. เทคนิคการตั้งรางวัล ลินบน สำหรับผู้ให้ข้อมูล พยานหลักฐาน หรือนำจับ
20. เทคนิคการใช้สายลับ
21. เทคนิคการใช้เจ้าหน้าที่อำพราง / และการอำพรางวิธีอื่น
22. เทคนิคการจ้างนักสืบอิสระ หรือผู้เชี่ยวชาญในการสืบสวน
23. เทคนิคในการคุ้มครองพยาน ผู้ให้ข้อมูลเบาะแส ผู้นำภาคประชาชน หรือนักต่อสู้เพื่อประชาชน

24. เทคนิคการใช้ผู้มีความรู้เชี่ยวชาญตามอาชีพช่วยเหลือ เช่น ทางวิทยาศาสตร์ การแพทย์ ศิลปะ ฝีมือ พาณิชยกรรม การแพทย์ กฎหมายต่างประเทศ การบัญชี ภาษีอากร การเงิน หรืออาชญาวิทยา เป็นต้น
25. เทคนิคการแต่งตั้งคณะพนักงานสืบสวน สืบสวนโดยให้ผู้เชี่ยวชาญด้านต่างๆ ร่วมเป็นคณะพนักงานสืบสวนสอบสวนเอง
26. เทคนิคการใช้เจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีหน้าที่ เฉพาะด้านที่เกี่ยวข้องร่วมเป็นพนักงาน สืบสวนสอบสวน
27. เทคนิคการใช้พนักงานอัยการที่ชำนาญ ร่วมสอบสวน
28. เทคนิคการแลกเปลี่ยนข้อมูล / หลักฐาน ระหว่างหน่วยงานทั้งในและต่างประเทศ
29. เทคนิคการสืบสวนอื่นๆ ขึ้นอยู่กับประเภทคดี สถานการณ์ และสภาพสังคมแวดล้อม

เทคนิคการสืบสวนสอบสวนดังกล่าวข้างต้น เป็นทั้ง “ศาสตร์” และ “ศิลป์” ที่เกิดจากความรู้นในสาขา วิชาต่างๆ ประสบการณ์ในอาชีพ การปฏิบัติงาน พรสวรรค์ ความถนัด ความชอบที่แต่ละบุคคลมี แตกต่างกันไป โดยแต่ละเทคนิควิธีต้องจัดให้มีการเรียน การสอน การฝึกอบรม ทั้งในหลักสูตรเฉพาะ และการศึกษาในสถาบันการศึกษา บางเทคนิควิธี มีสถาบันการศึกษาได้จัดให้มีการเรียนการสอนจนถึงระดับปริญญาเอกก็มี

อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Crime) ได้มีนักวิชาการ นักปฏิบัติงาน บุคลากร ในกระบวนการยุติธรรม และบุคคลที่มีความสนใจ

รวบรวมศึกษาไว้หลายท่าน มีการเรียกชื่อที่แตกต่างกัน ออกไป เช่น อาชญากรรมคอปกขาว (White-Collar Crime) อาชญากรรมทางธุรกิจ (Business Crime) อาชญากรรมทางพาณิชย์ (Commercial Crime) อาชญากรรมธุรกิจเอกชน (Corporate Crime) องค์กรอาชญากรรม (Organized Crime) อาชญากรรมวิชาชีพ (Occupational Crime) และได้มีการให้ความหมายของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ไว้หลากหลาย เช่น

ดร.กมล สุปรียสุนทร ได้ให้ความหมาย อาชญากรรมทางเศรษฐกิจหรืออาชญากรรมคอปกขาว หมายถึง การกระทำที่ผิดกฎหมาย ซึ่งฝ่าฝืนต่อ ความเชื่อถือความไว้วางใจ ความซื่อสัตย์สุจริต หรือ ความระมัดระวังในเรื่องที่เกี่ยวกับการประกอบอาชีพ การงาน โดยบุคคลที่มีตำแหน่งอำนาจหน้าที่ ซึ่งได้รับการยอมรับและเป็นที่ยอมรับนับถือ หรือกลุ่มบุคคล หรือมีสถานะทางสังคม เศรษฐกิจ และการเมืองสูง เพื่อให้ได้มาซึ่งเงิน ลิขสิทธิ์หรือทรัพย์สิน เพื่อหลีกเลี่ยง การจ่ายเงินหรือสูญเสียเงิน ลิขสิทธิ์หรือทรัพย์สิน โดยเปล่าประโยชน์ หรือเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อได้เปรียบ หรือผลประโยชน์ไม่ว่าต่อตนเองหรือผู้อื่น⁶ และพบว่า บัจจัยที่เป็นสาเหตุของการเกิดอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยมี 14 บัจจัย⁶ ได้แก่ (1) วัฒนธรรมการแข่งขัน (2) โครงสร้างโอกาส (3) การจูงใจ (4) ความเชื่อในระบบทุนนิยม (5) แนวคิด นักธุรกิจ (6) ธรรมเนียมปฏิบัติทางการค้า (7) โครงสร้าง ทางสังคม (8) การบังคับใช้กฎหมาย (9) จุดมุ่งหมาย ของชีวิตและธุรกิจ (10) ผลกระทบจากการกระทำผิด (11) การลงโทษ (12) ความเป็นธรรมในสังคม (13) ความคุ้มค่าและความเสี่ยงในการลงทุน (14) เจ้าหน้าที่ ทุกจริต

⁶ กมล สุปรียสุนทร ดร., “บัจจัยที่เป็นสาเหตุของการเกิดอาชญากรรมคอปกขาวในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาปรัชญาดุษฎีบัณฑิต สาขาอาชญาวิทยา การบริหารงานยุติธรรมและสังคม มหาวิทยาลัยมหิดล พ.ศ.2551), หน้า 14

⁶ กมล สุปรียสุนทร ดร., เรื่องเดียวกันอ้างแล้ว, หน้า 184

สรุปอาชญากรรมทางเศรษฐกิจในการวิจัยนี้

หมายถึง คดีความผิดทางอาญาที่มีหรืออาจมีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจ หรือการคลังของประเทศ ความสงบเรียบร้อย และศีลธรรมอันดีของประชาชน โดยมุ่งแสวงหาผลประโยชน์ที่เป็นทรัพย์สินให้แก่ตนเอง หรือผู้อื่น

การบัญชี หมายถึง หลักการบัญชี วิธีการทางการบัญชีที่รับรองทั่วไป และมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดโดยองค์กรวิชาชีพ ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติในการรับรู้ การวัดมูลค่า การแสดงรายการและเหตุการณ์ทางการบัญชีในงบการเงิน

แนวคิดเกี่ยวกับการบัญชีสืบสวน หรือ Forensic Accounting อาจเรียกในชื่ออื่น เช่น Investigation Accounting หรือ Fraud Accounting ในประเทศไทยมีผู้ให้ความหมาย Forensic Accounting ไว้ต่างๆ กัน เช่น การบัญชีสืบสวน การบัญชีนิติเวชศาสตร์ เป็นต้น นิยาม และบริการของบัญชีสืบสวนนั้นกินความมากไปกว่าการตรวจสอบการทุจริตที่เกิดขึ้นในองค์การ และการตรวจสอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ⁷ นักบัญชีสืบสวนมีขอบเขตการปฏิบัติงานที่หลากหลาย ซึ่งอาจเริ่มตั้งแต่การเป็นผู้ช่วยของผู้บริหารของกิจการ ในการป้องกันและตรวจสอบการทุจริตไปจนถึงการเข้าไปเกี่ยวข้องกับคดีความฟ้องร้อง การปรับปรุงแก้ไขการกระทำที่ไม่เหมาะสม หรือการละเมิดข้อกำหนดของกฎหมาย รวมทั้งการเป็นพยานผู้เชี่ยวชาญ (Expert Witness) ซึ่งอาจเป็นคดีที่เกี่ยวข้องกับการบัญชี การบริหาร การทุจริตการหลีกเลี่ยงภาษี การรับสินบน และการใช้ทรัพย์สินขององค์การไปในทางที่ไม่ถูกต้อง เป็นต้น

นักบัญชีสืบสวนอาจไม่ใช่ผู้เชี่ยวชาญในทุกๆ เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบนั้นๆ อย่างไรก็ตามก็ได้ออกจากความรู้ทางวิชาชีพบัญชีที่จำเป็นและทักษะในการ

ตรวจสอบแล้ว ความรู้และทักษะที่จำเป็นอื่นๆ ได้แก่ ความรู้เกี่ยวกับการทุจริต ความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย ความรู้เกี่ยวกับหลักฐาน ความรู้เกี่ยวกับธุรกิจ ทักษะทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ และทักษะการติดต่อสื่อสาร นักบัญชีสืบสวน ควรหาความรู้ใหม่อย่างต่อเนื่อง⁸ การตรวจสอบการทุจริตของนักบัญชีสืบสวน⁹ ไม่อาจกำหนดเป็นหลักเกณฑ์ที่แน่นอนตายตัวได้ เนื่องจากการทุจริตแต่ละเรื่องอาจมีลักษณะเฉพาะอย่างไรก็ดีขั้นตอนการปฏิบัติงานอาจสรุปโดยสังเขป 4 ขั้นตอน ดังนี้

1. การรับรู้ปัญหา (Problem Recognition)

ในขั้นตอนนี้ นักบัญชีสืบสวนจะต้องพยายามตอบคำถามต่อไปนี้

- ปัญหาที่เกิดขึ้นนั้น (หรือที่อาจจะเกิด)

มีที่มาอย่างไร ปัญหาหรือสัญญาณบ่งชี้เหตุดังกล่าว อาจเป็นสัญญาณเตือนให้ทราบว่าอาจเกิดความผิดปกติขึ้นแล้ว

- การทุจริตเกิดขึ้นที่ไหน เมื่อใด การทุจริตในทำนองเดียวกันนี้เคยเกิดขึ้นมานานแล้วหรือไม่ ใครเป็นผู้ต้องสงสัย

2. การรวบรวมพยานหลักฐาน (Evidence Collection)

การรวบรวมพยานหลักฐาน มีวัตถุประสงค์เพื่อให้แน่ใจว่าหลักฐานนั้นเชื่อถือและใช้ประโยชน์ได้ อาจรวมถึงการสืบสวนภูมิหลัง หลักฐานอาจได้มาจากบุคคล เช่น พยานบุคคล ผู้ร้องเรียน ลูกหนี้การค้า เจ้าหนี้ หลักฐานจากเอกสาร เช่น การปลอมแปลง แก้ไขเอกสาร หรือหลักฐานที่มีตัวตน เช่น สิ่งของที่ ถูกทำลาย รอยนิ้วมือ เป็นต้น

3. การประเมินหลักฐาน (Evidence Evaluation)

นักบัญชีสืบสวนจะต้องประเมินหลักฐานว่า มีความเพียงพอ (Competency of Evidence) และเหมาะสม (Sufficiency of Evidence) หรือไม่

⁷ ศิลปพร ศรีจันเพชร, "การบัญชีสืบสวน : Forensic Accounting", จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์, ปีที่ 26 ฉบับที่ 101 กรกฎาคม-กันยายน 2547, หน้า 54

⁸ ศิลปพร ศรีจันเพชร, เรื่องเดียวกันอ้างแล้ว, หน้า 63

⁹ ศิลปพร ศรีจันเพชร, เรื่องเดียวกันอ้างแล้ว, หน้า 61-63

เพียงใด ความเพียงพอพิจารณาได้จากปริมาณหลักฐาน
ล้วนความเหมาะสมพิจารณาจากความเชื่อถือได้
(Objectivity) และตรงประเด็น (Relevance)
**คุณสมบัติที่สำคัญที่เพิ่มเติมจากคุณสมบัติของ
หลักฐานการสอบบัญชี ก็คือ หลักฐานที่รวบรวม
มาได้นั้นต้องใช้เป็นหลักฐานทางกฎหมายได้ (Legality)**

4. การสรุปผล (Report Finding) นักบัญชี
สืบสวนจะต้องมีความมั่นใจในความสามารถของตน
ที่จะนำเสนอหลักฐาน ข้อเท็จจริงเพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้อง
เข้าใจ การรายงานอาจจะทำโดยวาจาและโดย
ลายลักษณ์อักษรทั้งในระหว่างการสืบสวนและเมื่อเสร็จสิ้น

ภาษีอากร (Tax) หมายถึง เงินที่รัฐบาลบังคับ
จัดเก็บจากราษฎรตามเงื่อนไขที่กฎหมายบัญญัติ
และนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวมโดยมิได้มีสิ่งตอบแทน
โดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร หรือ อีกความหมายคือ
เงินได้หรือทรัพย์สินที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชน
ไปสู่ภาครัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืม หรือขายสินค้า
หรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล ประเภทของ
ภาษีอากรที่สำคัญ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร
ภาษีมูลค่าเพิ่ม และ อากรแสตมป์

การสืบสวนสอบสวนด้านภาษีอากร
โดยหลักการเกี่ยวกับภาษีอากร หน่วยงานผู้มีหน้าที่
จัดเก็บภาษีของรัฐมุ่งหวังจัดเก็บรายได้ ใครมีฐานะ
เศรษฐกิจดีหรือมีเงินมากจะต้องเสียภาษีมากกว่า
ผู้มีเงินได้น้อย ดังนั้น ในการสืบสวนสอบสวนด้าน
ภาษีอากร ตัวอย่าง ภาษีสรรพากรจะต้องให้ความสำคัญ
กับการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี เช่น แบบแสดง
รายการ ภ.ง.ด.91 เป็นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดาของผู้ที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40
(1) ได้แก่ เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด
บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน ซึ่งส่วนใหญ่คนที่มีรายได้
จากเงินเดือนสูงสุดปีละไม่น่าจะเกิน 2-3 ล้านบาท
เช่น เงินเดือนสูงสุดของเจ้าหน้าที่รัฐทั้งฝ่ายบริหาร
(นายกรัฐมนตรี หรือรัฐมนตรี) ฝ่ายนิติบัญญัติ

ฝ่ายตุลาการหรือประธานคณะกรรมการองค์การอิสระ
จะมีรายได้จากเงินเดือน เบี้ยเลี้ยงไม่เกินเดือนละ
200,000 บาทหรือปีละประมาณ 2,400,000 บาท
ถ้ามีความร่ำรวยขึ้นมามากกว่านั้น จึงมีเหตุต้อง
สงสัยว่ามีเงินเพิ่มมาได้อย่างไร หรือใช้แบบการยื่น
เสียภาษีตรวจสอบการทุจริตของนิติบุคคล ได้แก่
แบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย หรือ
ภ.ง.ด.53 ซึ่งจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่งกรมสรรพากร
เช่น ค่าจ้างทำของ หัก 3% ค่าโฆษณา หัก 2% แล้วนำมา
ตรวจสอบกับหลักฐานแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม
7% หรือ ภ.พ.30 หรือใบกำกับภาษี หากมีการ
ทุจริตแล้วจะทำให้พบหลักฐานสำคัญไม่สอดคล้องกัน
หรือที่กรมสรรพากรเรียกว่าเป็นการออกหรือใช้
ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นต้น

การสืบสวนสอบสวนด้านการเงิน หมายถึง
การตรวจสอบเส้นทางธุรกรรมทางการเงินที่ได้มาจาก
การทุจริต และให้หมายรวมถึงความรวมถึงทรัพย์สิน
ที่แปรสภาพมาจากเงินดังกล่าวด้วย เป็นการตรวจสอบ
จากธุรกรรมทางการเงินกับสถาบันการเงิน ธนาคาร
ตลาดหลักทรัพย์ การติดตามเงินสด รวมถึงติดตาม
ตรวจสอบทรัพย์สินที่ได้จากการทุจริตและแปรสภาพ
ด้วยวิธีการฟอกเงิน

กล่าวโดยสรุป มีผู้เปรียบ อำนาจการสืบสวน
สอบสวนไว้เป็นเสมือนอาวุธ ซึ่งความเห็นของผู้เขียน
ถ้าจะเปรียบเทียบอำนาจสืบสวนสอบสวนเป็นอาวุธแล้ว
ก็ต้องถือว่าเป็นอาวุธที่ใช้เพื่อความยุติธรรม เพื่อปกป้อง
สังคมให้ปลอดภัยจากอาชญากรรม **ดังนั้นเทคนิค
การสืบสวนสอบสวน อาจเปรียบได้เสมือนชนิดของ
อาวุธที่ต้องใช้ให้เหมาะสมกับเป้าหมาย เป็นต้นว่า
ถ้าจะปกปิดผลไม่ อาวุธที่ใช้ควรเป็นมีดปกปิดผลไม่
หากใช้ขวาน หรือเลื่อยยนต์ ปกปิดผลไม่ก็จะไม่ได้กิน
เช่นเดียวกับประเภทของอาชญากรรมต้องใช้เทคนิค
การสืบสวนสอบสวนให้เหมาะสมกับประเภทของอาชญากรรม
เป็นต้นว่า หากเป็นอาชญากรรมพื้นฐาน ได้แก่ ลักทรัพย์
ชิงทรัพย์ ชิงทรัพย์ และปล้นทรัพย์ เทคนิคที่ใช้**

ในการสืบสวนสอบสวนย่อมแตกต่างจากอาชญากรรมทางเศรษฐกิจและในความเป็นจริงอาชญากรรมโดยเฉพาะอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ได้พัฒนาให้มีความยุ่งยากซับซ้อน ก้าวหน้า ไม่มีพรมแดน ไม่หยุดนิ่ง ไม่มีกฎระเบียบและเป็นเรื่องที่ยากต่อการติดตามจับกุมดำเนินคดี ดังนั้นการคิดค้นปรับปรุงพัฒนาเทคนิคการสืบสวนสอบสวน เพื่อให้สามารถดำเนินคดีกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ จึงเป็นเรื่องที่สำคัญเทคนิคในการสืบสวนสอบสวนจะเกิดขึ้นได้ต้องอาศัยความรู้ทั้งภาคทฤษฎีและภาคปฏิบัติควบคู่กันไป จะละเอียดหรือสนใจแต่เฉพาะภาคทฤษฎีเพียงอย่างเดียวโดยไม่สนใจความรู้ภาคปฏิบัติไม่ได้ เช่นในดังอดีตที่ผ่านมาจนทำให้องค์ความรู้ด้านการสืบสวนสอบสวนกระจัดกระจายอยู่กับบุคคล ขาดการรวบรวมไว้ ดังนั้นจึงเป็นสิ่งที่ไม่ถูกต้อง ความสมดุลของแง่ทฤษฎีและแง่ปฏิบัติที่ เชื่อมโยงและสนับสนุนซึ่งกันและกัน เป็นสิ่งสำคัญและจำเป็น ดังคำพังเพยที่ว่า ¹⁰ “**ทฤษฎีที่ไม่มีมีการปฏิบัติเสมือนง่อยเปลี้ยเสียขา ปฏิบัติไม่มีทฤษฎีเสมือนบอดสนิทปิดตา**” แนวคิดทางการสืบสวนโดยใช้ความรู้ ความเชี่ยวชาญ ด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงิน จึงถือเป็นความพยายามบุกเบิกค้นคว้าวิธีการในการสืบสวนสอบสวนที่นำเอาความรู้ ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ของผู้ปฏิบัติ นักวิชาการ ผู้บริหาร และผู้มีวิชาชีพเฉพาะมาหลอมรวมกัน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการป้องกันปราบปรามอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่เป็นปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายอยู่ขณะนี้

▣ วิธีการวิจัย

เป็นการวิจัยคุณภาพเชิงปฏิบัติการ สามารถกำหนดวิธีการวิจัย ดังนี้

1. นำปัญหาที่พบจากกรณีตัวอย่าง ถกแถลงทำความเข้าใจ และกำหนดขอบเขตโดยผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านบัญชี ภาษีอากร การเงิน และการบังคับใช้

กฎหมาย ได้ร่วมกันวิเคราะห์ วิจัยข้อปัญหา กำหนดวิธีการในรูปของการสนทนากลุ่ม และการประชุมเชิงปฏิบัติการ อันเป็นวิธีการให้ได้มาซึ่งองค์ความรู้ของผู้เชี่ยวชาญในการพิจารณาถึงการทุจริตที่เกิดขึ้นในรูปแบบที่แตกต่างกัน

2. การประชุมเชิงปฏิบัติการ โดยเชิญผู้แทนจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และผู้ทรงคุณวุฒิเพื่อระดมความคิดเห็นและเทคนิคในการพัฒนาระบบงานสืบสวนสอบสวนอาชญากรรมทางเศรษฐกิจโดยอาศัยความรู้ด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงิน ประกอบด้วย (1) ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด (2) ผู้แทนกรมสรรพากร (3) ผู้แทนกรมศุลกากร (4) ผู้แทนกรมสรรพสามิต (5) ผู้แทนกรมธุรกิจพลังงาน (6) ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามยาเสพติด (ปป.ส.) (7) ผู้แทนโรงงานยาสูบ (8) ผู้แทนตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (9) ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) (10) ผู้แทนสมาคมธนาคาร (11) ผู้สอบบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) (12) ผู้ทรงคุณวุฒิในสาขาที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วย อดีตรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง อดีตผู้ว่าการธนาคารแห่งประเทศไทย อดีตประธานคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ภาควิชาชีพบัญชี คณะกรรมการคตีพิเศษกรรมการผู้จัดการใหญ่ ธนาคารอาคารสงเคราะห์ (13) พนักงานสอบสวนคดีพิเศษ กรมสอบสวนคดีพิเศษ เป็นต้น

3. สรุปผลและนำผลจากการประชุมเชิงปฏิบัติการ มาศึกษา วิเคราะห์รูปแบบเทคนิคและวิธีการสืบสวนสอบสวนอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ โดยอาศัยความรู้ทางด้าน การบัญชี ภาษีอากร และการเงิน กำหนดเป็นวิธีการ ขั้นตอน และรายละเอียดที่เป็นแนวทางหรือเทคนิคการสืบสวนสอบสวนอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ

¹⁰ ประชัย เบียมสมบุญ ร.ต.อ. ดร., “การควบคุมอาชญากรรมจากสภาพแวดล้อม : หลักทฤษฎีและมาตรการ” กรุงเทพฯ, สำนักพิมพ์โอเดียนสโตร์, หน้า 2

☐ กรณีศึกษาซึ่งนำมาศึกษาวิจัย มีจำนวน 9 กรณี สามารถจัดได้ 4 กลุ่ม คือ

กลุ่มที่ 1 บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จำนวน 5 กรณีศึกษา ลักษณะการกระทำ คือ การทุจริตถ่ายโอนผลประโยชน์จากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เป็นของตนเองหรือผู้อื่น

กลุ่มที่ 2 กรณีศึกษาบริษัทซึ่งเป็นนิติบุคคลจดทะเบียนในต่างประเทศ เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยประกอบธุรกิจนำเข้าหรือจากต่างประเทศ โดยซื้อหรือกับนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันมีรูปแบบที่ใช้ในการกระทำความผิดเพื่อหลีกเลี่ยงการจ่ายภาษีอากร กล่าวคือพบว่ามีการสำแดงหลักฐานเอกสารการนำเข้าอันเป็นเท็จโดยแจ้งราคานำเข้า (C.I.F.) ต่ำกว่าความเป็นจริงอาจมีการโอนเงินออกไปต่างประเทศในรูปค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เพื่อชดเชยผลต่างที่แสดงราคานำเข้าหรือไว้ต่ำไป เป็นผลให้ภาครัฐจัดเก็บภาษีอากรและค่าธรรมเนียมที่เกี่ยวข้องกับการนำเข้าได้ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น มีมูลค่าภาษีอากรที่ขาดไปนับแต่ประกอบธุรกิจมูลค่าหลายหมื่นล้านบาท

กลุ่มที่ 3 กรณีศึกษาบริษัทซึ่งเป็นนิติบุคคลจดทะเบียนในประเทศไทย ประกอบกิจการประมวลสินค้าเกษตรคือข้าวจากรัฐบาล เพื่อส่งออกจำหน่ายยังต่างประเทศ มีรูปแบบที่ใช้ในการกระทำความผิดเพื่อฉ้อโกงสถาบันการเงิน กล่าวคือ ใช้เอกสารสัญญาการค้าข้าวระหว่างประเทศปลอมเพื่อขอวงเงินสินเชื่อแพ็คเกจเครดิตเพื่อการส่งออกจากสถาบันการเงินหลายแห่งมูลค่าประมาณ 30,000 ล้านบาท และพบว่ามีการโอนเงินไปต่างประเทศประมาณ 8,000 ล้านบาท

กลุ่มที่ 4 กรณีศึกษาบริษัทซึ่งเป็นนิติบุคคลจดทะเบียนในประเทศไทย 2 กรณีศึกษา คือ บริษัทประกอบธุรกิจประกันวินาศภัยและกรณีนำเงินจากการค้ายาเสพติดไปจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน

กรณีตัวอย่างจำนวน 9 กรณีจากเอกสารวิจัยได้นำเสนอเทคนิควิธีการสืบสวนสอบสวนค่อนข้างละเอียดไว้

3 กรณีตัวอย่าง ส่วนอีก 6 กรณีตัวอย่าง มีขีดจำกัดทางกฎหมายและข้อมูลบางอย่างยังเป็นความลับจึงไม่อาจเสนอวิธีการสืบสวนสอบสวนไว้ได้ ในบทความนี้จึงนำเสนอกรณีตัวอย่างโดยสรุป 2 กรณีคือ

1. กรณีศึกษาที่ 1 เป็นลักษณะการกระทำผิดที่เป็นการทุจริตเพื่อถ่ายเทสินทรัพย์ออกจากบริษัทจดทะเบียนโดยการสร้างรายงานเพื่อเข้าสู่กระบวนการฟื้นฟูกิจการ ผู้วิจัยได้นำเสนอรายละเอียดวิธีการสืบสวนสอบสวนในการวิจัยครั้งนี้ไว้ สมมุติชื่อ บริษัทไว้ชื่อ บมจ. AAA โดยมีกลุ่มตระกูลของบุคคลในครอบครัวเดียวกันเป็นผู้บริหารงาน บริษัทมีผลการดำเนินงานขาดทุนมาอย่างต่อเนื่องทำให้มีผลขาดทุนสะสมจำนวนมาก ในเดือนมิถุนายน 2543 บริษัทปรับโครงสร้างหนี้กับธนาคารและสถาบันการเงิน โดยได้รับการปลดหนี้ในวันทำสัญญาจำนวน 759 ล้านบาท มีกลุ่มผู้ถือหุ้นรายย่อยร้องเรียนว่า ผู้บริหารของบริษัทฯ มีพฤติการณ์ตักตวงกำไรโดยการสร้างค่าใช้จ่ายให้บริษัทฯ ขาดทุนเพื่อเข้าสู่กระบวนการฟื้นฟูกิจการโดยบันทึกจ่ายลินค้าล้าสมัย ใช้จ่ายการด้อยค่าของทรัพย์สินถาวรและขาดทุนจากการปรับโครงสร้างหนี้กับบริษัทย่อย (ปลดหนี้) บริษัทฯ ยื่นคำร้องขอฟื้นฟูกิจการต่อศาลล้มละลายกลางในปี 2545 ศาลได้มีคำสั่งให้ฟื้นฟูกิจการ และตั้งนางสาว ข.กรรมการของบริษัทเป็นผู้จัดทำและบริหารแผนฟื้นฟูกิจการจากการสืบสวนสอบสวนพบว่า บริษัทปรับโครงสร้างหนี้โดยเจ้าหน้าที่เป็นสถาบันการเงินปลดหนี้ให้เป็นผลให้บริษัทฯ มีกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้ จำนวนเงิน 800 ล้านบาท แต่นาง ก.มารดาของผู้บริหารแผนฯ เป็นเจ้าหน้าที่เพียงรายเดียวที่ได้รับชำระหนี้เต็มจำนวน และต่อมาบริษัทได้ จดทะเบียนลดทุนเพื่อล้างผลขาดทุนสะสมและจดทะเบียนเพิ่มทุนจำนวนเงิน 200 ล้านบาท เพื่อแปลงหนี้ที่เข้าที่ดินจากนาง ก.จำนวนเงิน 20 ล้านบาทเป็นทุนโดยนาง ก.ได้รับทุนมูลค่า 200 ล้านบาท สูงกว่ามูลค่าหนี้ 180 ล้านบาท เป็นผลให้นาง ก. ซึ่งเป็นมารดาของผู้บริหารแผนเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของ บมจ.

AAA ประมาณ 91% ของจำนวนหุ้นทั้งสิ้น ในปี 2545 บริษัทมีผลการดำเนินงานขาดทุน 125 ล้านบาท แต่มีกำไรจากการปรับโครงสร้างหนี้จำนวนเงิน 800 ล้านบาท เป็นผลให้มีกำไรสุทธิจำนวน 675 ล้านบาท เมื่อนำไปรวมกับการหักกลบผลขาดทุนสะสมกับส่วนเกินมูลค่าหุ้นที่เกิดจากการลดทุนโดยการลดมูลค่าหุ้น และส่วนต่อมูลค่าหุ้นที่แปลงหนี้ค่าเช่าที่ดินเป็นทุน ทำให้ บมจ. AAA รายงานกำไรสะสม 135 ล้านบาท และทำการจ่ายเงินปันผลในเดือนเมษายน 2546 จำนวน 132 ล้านบาท โดย นาง ก. มารดาของผู้บริหารแผน ได้รับเงินปันผลประมาณ 130 ล้านบาท ซึ่งจะเห็นว่ากำไรที่นำมาจ่ายเงินปันผลดังกล่าว ไม่ได้มาจากการดำเนินธุรกิจของ บมจ. AAA แต่อย่างใด นอกจากนี้ ในปี 2546 งบกำไรขาดทุนแสดงรายได้จากการกลับรายการผลขาดทุนจากสินค้าล้าสมัย (การบันทึกรายการบัญชีตรงข้ามกับรายการปรับปรุงบัญชีที่ได้บันทึกไว้ตอนสิ้นงวดบัญชี) จำนวนเงิน 50 ล้านบาท ซึ่งอาจเกิดจากการบันทึกปรับลดมูลค่าสินค้าโดยสินค้ามิได้ล้าสมัยจริงเป็นค่าใช้จ่าย เป็นผลทำให้งบกำไรขาดทุนมีกำไรสุทธิสูงขึ้น

ในปี 2547 สัญญาเช่าที่ดินระหว่าง บมจ. AAA กับมารดาของผู้บริหารแผน (นาง ก.) สิ้นสุดลง ซึ่งพบว่ามีการทำสัญญาเช่าเมื่อปี 2542 และสัญญาจะสิ้นสุดลงปี 2557 (ประมาณ 15 ปี) อาจเป็นการเช่าที่ดินดังกล่าวเพื่อสร้างอาคารสำนักงานใหญ่ ซึ่งต่อมาได้มีการก่อสร้างอาคารดังกล่าวมีมูลค่าก่อสร้างจำนวนเงิน 110 ล้านบาท ใช้งานมาประมาณ 5 ปี ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของมารดาของผู้บริหารแผน (นาง ก.)

ซึ่งเห็นได้ว่ามารดาของผู้บริหารแผน (นาง ก.) เป็นผู้ได้รับบรรดาประโยชน์ต่าง ๆ ได้แก่ หุ้นที่มีมูลค่าสูงกว่ามูลค่าหนี้จำนวนเงิน 180 ล้านบาท ได้รับเงินปันผลจำนวนเงิน 130 ล้านบาท และอาคารสำนักงานใหญ่ของ บมจ. AAA ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของมารดาของผู้บริหารแผน (นาง ก.)

อนึ่ง นอกจากนี้ยังสืบสวนสอบสวนพบว่าในเดือนพฤศจิกายน 2547 บมจ. AAA ได้ซื้อบริษัท B ด้วยมูลค่าเงินลงทุนสูงกว่ามูลค่าสินทรัพย์สุทธิตามบัญชี และบันทึกส่วนต่างเป็นค่าความนิยมจำนวนเงิน 170 ล้านบาท และมีนโยบายตัดค่าความนิยมเป็นค่าใช้จ่ายเป็นระยะเวลา 20 ปี ต่อมาในปี 2551 บมจ. AAA ได้พิจารณาการต่ออายุของค่าความนิยม จากรายงานการประเมินมูลค่าหุ้นของ บจ. B ตามรายงานเมื่อเดือนเมษายน 2551 ซึ่งจัดทำโดยที่ปรึกษาทางการเงินอิสระแห่งหนึ่งซึ่งได้รับความเห็นชอบจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พบว่าค่าความนิยมเกิดการต่ออายุค่า จำนวนเงิน 120 ล้านบาท จึงรับรู้เป็นผลขาดทุนจากการต่ออายุของค่าความนิยม ซึ่งอาจแสดงว่าเป็นการซื้อบริษัท B ในราคาที่สูงกว่าความเป็นจริงโดยทุจริต จากพฤติการณ์ดังกล่าว เป็นการที่ผู้บริหารอาจกระทำการโดยทุจริต เพราะเป็นบริษัทที่โครงสร้างการถือหุ้นมาจากบริษัทครอบครัว อาจดำเนินการในลักษณะเอาเปรียบผู้ถือหุ้นรายย่อย โดยคำนึงถึงผลประโยชน์ของกลุ่มตัวเองมากกว่า

โดยสรุปจากการนำเทคนิคการสืบสวนสอบสวนโดยใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญด้านบัญชี ภาษีอากร และการเงิน มาใช้เป็นเทคนิคในการสืบสวนสอบสวนร่วมกับเทคนิคการสืบสวนอื่น ทำให้สามารถหาและรวบรวมพยานหลักฐานที่ดำเนินคดีกับตัวการ ผู้บริหาร ผู้สนับสนุนและผู้รับผลประโยชน์ในความผิดตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 ความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรและความผิดอาญาอื่นได้

2. กรณีศึกษาที่ 2 ลักษณะการกระทำผิดที่พบเป็นการทุจริตเพื่อถ่ายเททรัพย์สินออกจากบริษัทจดทะเบียนโดยการสร้างรายการที่เป็นเท็จ บริษัทประกอบธุรกิจนำเข้าและจำหน่ายรถยนต์เนกประสงค์จากการวิเคราะห์งบการเงิน สามารถแยกการกระทำออกเป็น 2 ช่วงการกระทำ คือ

1. **ช่วงก่อนนำบริษัทเข้าตลาดหลักทรัพย์**
เดิมชื่อ บจ.YYY ต่อมาแปรสภาพและจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเปลี่ยนชื่อเป็น บมจ.ZZZ โดยงบการเงินของบริษัทในช่วงก่อนซึ่งขณะนั้นคือ บจ.YYY พบว่า**ก่อนนำบริษัทเข้าตลาดหลักทรัพย์** มีรายการในหมายเหตุประกอบงบการเงินรอบบัญชีปี 2546 ที่เข้าข่ายว่าจะมีการกระทำทุจริตเกิดขึ้น 3 ประเด็น คือ

ประเด็นที่ 1 มีการซื้อเครื่องหมายการค้าจากหมายเหตุประกอบงบการเงินรอบบัญชีปี 2546 สรุปได้ว่า บจ. YYY มีการซื้อเครื่องหมายการค้าจาก บจ. X ซึ่งเป็นบริษัทที่เกี่ยวข้องกันจำนวนเงิน 50 ล้านบาท โดยเมื่อตรวจสอบหมายเหตุประกอบงบการเงินระหว่างกาล (ไตรมาส 1 รอบบัญชีปี 2548) ของ บมจ.ZZZ เกี่ยวกับเรื่องเครื่องหมายการค้า พบว่า บมจ. ZZZ มีการบันทึกบัญชีราคาทุนของเครื่องหมายการค้าไว้สูงไปเป็นจำนวนเงิน 20 ล้านบาท และบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายขาดทุนจากการปรับลดมูลค่าเครื่องหมายการค้า ทำให้ต้องปรับปรุงราคาทุนเครื่องหมายการค้าลดลงเป็นจำนวนเงิน 20 ล้านบาท ซึ่งเมื่อตรวจสอบแล้วไม่ปรากฏว่ามีการคืนเงินจำนวน 20 ล้านบาท กลับคืนมาที่ บมจ.ZZZ แต่อย่างใด ซึ่งการทำนิติกรรมดังกล่าวของ บจ.YYY พบว่าเป็นการทุจริตเพื่อแอบอ้างนำเงินออกจาก บจ. YYY เพราะราคาซื้อขายไม่ควรจะมีความผิดพลาดบันทึกบัญชีสูงไปถึง 20 ล้านบาท และไม่มีการนำเงินดังกล่าวกลับคืนมาที่ บมจ. ZZZ แต่อย่างใด

ประเด็นที่ 2 และ 3 เป็นการซื้อที่ดินและซื้อหุ้นบริษัทแห่งหนึ่งจาก นาย ก. ซึ่งเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกับกิจการบริษัท มีการทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินและสัญญาซื้อขายหุ้นจาก นาย ก. เป็นจำนวนเงิน 175 ล้านบาท และ 56 ล้านบาทตามลำดับ แต่ต่อมาภายหลังมีการนำเงินดังกล่าวมาคืนพร้อมดอกเบี้ย โดยอ้างว่าผู้ขาย คือ นาย ก. ไม่สามารถปฏิบัติตามเงื่อนไขสัญญาได้ ซึ่งนิติกรรมดังกล่าวพบว่าเป็นการทุจริตโดยทำนิติกรรม

อำพราง เพื่อให้สามารถนำเงินออกไปใช้ประโยชน์แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งในช่วงระยะเวลาหนึ่ง และเมื่อนำเงินที่ได้ไปแสวงหาประโยชน์แล้วจึงได้นำเงินกลับมาคืนพร้อมดอกเบี้ย

2. **ช่วงหลังจากที่บริษัทนำหลักทรัพย์เข้าทำการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย**
พบว่ามีกรณีการกระทำทุจริตเกิดขึ้น 2 ประเด็น คือ

ประเด็นที่ 1 กรณีการจัดทำเอกสารอันเป็นเท็จสั่งซื้อสินค้ารถยนต์ที่ไม่มีอยู่จริง บมจ. ZZZ มีการซื้อรถยนต์จาก บจ. R และบจ. S ซึ่งเป็นผู้นำเข้ารถยนต์จากต่างประเทศ แต่จากการตรวจสอบพบว่ารถยนต์ที่อ้างว่าซื้อขายกันนั้นไม่มีอยู่จริง โดยตรวจสอบจากเอกสารหลักฐานการซื้อขาย หลักฐานการนำเข้ารถยนต์แต่ละคัน แล้วนำข้อมูลการนำเข้ารถยนต์แต่ละคันไปเปรียบเทียบกับข้อมูลรถยนต์ที่นำเข้าจากกรมศุลกากร และไปเปรียบเทียบกับข้อมูลการจดทะเบียนที่กรมการขนส่งทางบกแล้วไม่ตรงกัน แต่มีการจ่ายเงินออกจาก บมจ. ZZZ ไปให้กับ บจ. R และ บจ. S แล้ว จึงพบว่า บมจ. ZZZ, บจ. R และบจ. S มีการจัดทำเอกสารเท็จในการซื้อขายรถยนต์ระหว่างกันหากใบกำกับภาษีซื้อที่ บมจ. ZZZ นำมาใช้เป็นใบกำกับภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อรถยนต์ที่ไม่มีอยู่จริงจะถือเป็นใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย บมจ. ZZZ ไม่สามารถนำไปใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่ไม่สามารถทำการสืบสวนสอบสวนได้เนื่องจากประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 บัญญัติห้ามไว้ จึงต้องลงข้อมูลให้กรมสรรพากรเป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบต่อไป (มีประเด็นเรื่องอำนาจสืบสวนสอบสวนเนื่องจากประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 8 ต้องให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรขอให้ดำเนินคดีก่อน)

ประเด็นที่ 2 กรณีการตกแต่งบัญชีเพื่อให้แสดงผลกำไรสุทธิสูงกว่าความเป็นจริง จากการวิเคราะห์งบกำไรขาดทุนรายไตรมาสของ บมจ. ZZZ เปรียบเทียบตั้งแต่ไตรมาสที่ 4 ของปี 2548 ปี 2549 จนถึงไตรมาส

3 ของปี 2550 ปรากฏว่า บมจ. ZZZ มีรายได้จากการขายรถยนต์ลดลงแต่ยังรายงานกำไรสุทธิไม่แตกต่างกัน จึงเป็นข้อบ่งชี้ว่า บมจ. ZZZ อาจมีการตกแต่งบัญชี เพื่อให้กำไรเพิ่มขึ้นกว่าความเป็นจริง โดยพบว่า บมจ. ZZZ มีการบันทึกการได้รับส่วนลดค่าซื้อรถยนต์จาก บจ. R และ บจ. S ทำให้ต้นทุนค่าซื้อรถยนต์ลดลง แต่เมื่อนำส่วนลดรับดังกล่าวมาปรับปรุงหักออก บมจ. ZZZ จะขาดทุนสุทธิทุกรายไตรมาส จากการที่ บจ. R และ บจ. S ร่วมมือกับ บมจ. ZZZ ในการออกหลักฐานเท็จ แสดงให้เห็นว่าส่วนลดรับดังกล่าวมีการนำมาตกแต่งบัญชีให้มีต้นทุนขายลดลง ทำให้งบบำไรขาดทุนแสดงผลประกอบการมีกำไรจากการดำเนินงาน ซึ่ง บจ. R และ บจ. S มีกรรมความเป็นบุคคลคนเดียวกันและเป็นเพื่อนกับผู้บริหารของ บมจ. ZZZ

กล่าวโดยสรุป เมื่อนำเทคนิคการสืบสวนสอบสวนโดยใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงินใช้ร่วมกับเทคนิคการสืบสวนสอบสวนอื่นที่นำมาเสริม จะสามารถหาและรวบรวมพยานหลักฐานดำเนินคดีกับผู้กระทำผิดที่เป็นตัวการ ผู้บริบาล ผู้สนับสนุน และผู้รับผลประโยชน์ในความผิดตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535 ความผิดภาษีอากร และความผิดอาญาอื่นได้

▣ สรุปผลการวิจัย

1. ผลการศึกษาริวิจัยทั้ง 9 กรณีศึกษาและประสบการณ์ของผู้เขียนพบว่ามีรูปแบบการทุจริตที่สำคัญ 4 รูปแบบ คือ

รูปแบบแรก ทุจริตยกยอกถ่ายเทพลประโยชน์ (Siphon) จากองค์กรธุรกิจไปเป็นผลประโยชน์ส่วนตัว บริวาร พวกพ้อง โดยผู้มีอำนาจหน้าที่ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ และตกแต่งบัญชีเพื่อกลบเกลื่อนร่องรอยการกระทำผิด

รูปแบบที่ 2 ใช้ช่องทางกฎหมายด้วยการยื่นต่อศาลล้มละลายกลาง เพื่อเข้าสู่กระบวนการฟื้นฟูกิจการและ/หรือยอมเป็นบุคคลล้มละลาย

ซึ่งตามกฎหมายถือว่าเป็นผู้มีหนี้สินมากกว่าทรัพย์สิน ดังนั้นจึงใช้เป็นช่องทางเข้าสู่กระบวนการฟื้นฟูกิจการของศาลล้มละลายกลาง จากกรณีศึกษามีจำนวน 3 กรณีตัวอย่าง และจากประสบการณ์ของผู้เขียนพบว่าการใช้ช่องทางกฎหมายยื่นต่อศาลล้มละลายกลางที่ถือว่าเป็นผู้มีหนี้สินส่วนตัว มีวิธีการทุจริตอยู่ 3 ลักษณะ คือ

1) การสร้างหนี้เทียม เป็นการสร้างหนี้โดยไม่มีหนี้กันอยู่จริง แต่ได้มีการสร้างหลักฐานทางแพ่งเพื่อเป็นหลักฐานการเป็นหนี้ใช้ประโยชน์ในคดีล้มละลายเป็นต้นว่า เรื่องมติที่ประชุม เพราะต้องอาศัยจำนวนหนี้เป็นตัวกำหนดมติ เช่น มติเห็นชอบด้วยกับแผนฟื้นฟูกิจการหรือมติเห็นชอบด้วยการประนอมหนี้ เป็นต้น

2) การชำระหนี้ที่ไม่มีอยู่จริง หรือการโยกย้ายเงินออกไปก่อนที่มีการถูกฟ้องล้มละลาย หรือเข้าสู่กระบวนการฟื้นฟูกิจการ

3) ร่วมมือรู้เห็นเป็นใจ กับสถาบันการเงินให้กู้ยืมเงินเป็นจำนวนสูงก่อนเข้าสู่กระบวนการล้มละลาย การทุจริตโดยใช้ช่องทางเป็นบุคคลล้มละลายทั้ง 3 ลักษณะดังกล่าวข้างต้น ทำให้เกิดความสงสัยและคำถามในสังคมไทยว่า เมื่อเป็นบุคคลล้มละลายแล้วทำไมถึงมีเงินทองใช้อยู่ มีรถยนต์ยี่ห้อหรูราคาแพงจำนวนหลายคัน บ้านใหญ่โต ทรัพย์สินที่ดิน และความเป็นอยู่ สุขสบายเหมือนก่อนเป็นบุคคลล้มละลาย จนทำให้เกิดคำพูดที่ว่า “ล้มบนฟูก” ซึ่งเป็นคำที่ไม่มีบัญญัติไว้ในกฎหมาย แต่ผู้เสียหายจากการเป็นบุคคลล้มละลายคือเจ้าหนี้ที่ส่วนใหญ่เป็นธนาคาร หรือสถาบันการเงินที่ระดมเงินฝากของประชาชนปล่อยกู้กันเอง

รูปแบบที่ 3 องค์กรธุรกิจข้ามชาติวางแผนภาษีโดยอาศัยความไม่ชัดเจนของกฎหมาย และแนวทางการปฏิบัติของหน่วยงานรัฐที่ขาดความชัดเจน โดยยึดรูปแบบมากกว่าเนื้อหา ซึ่งในหลักการทางบัญชีจะต้องยึดเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ การกระทำดังกล่าวถือว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร เช่น มีการโอนเงินไปต่างประเทศในรูปค่าใช้จ่ายอื่นๆ ให้แก่นิติบุคคล

ในเครือเดียวกันที่ทำการซื้อสินค้า ซึ่งอาจเป็นการอำพรางเพื่อนำเงินออกไปต่างประเทศ ต้องพิจารณาว่าเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการหรือไม่ แม้ว่าจะมีการทำสัญญา และชำระภาษีให้แก่กรมสรรพากรก็ตาม ซึ่งการกระทำดังกล่าวทำให้รัฐเสียหายมูลค่าหลายหมื่นล้านบาท

รูปแบบที่ 4 การทุจริตโดยใช้อิทธิพลทั้งตามกฎหมายและนอกกฎหมาย เป็นช่องทางกาถ่ายเททรัพย์สินและมีการฟอกเงิน บางส่วนจะนำไปไว้ในต่างประเทศ เพื่อให้ยากต่อการตรวจสอบติดตาม ซึ่งผู้กระทำความผิดเป็นผู้บงการ ผู้ใช้ จ้างวาน ผู้สนับสนุน ให้ผู้อื่นกระทำความผิด เมื่อนำเทคนิคการสืบสวนสอบสวนที่เกิดจากความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงิน และการนำผู้ร่วมกระทำความผิดเป็นพยาน สามารถหาพยานหลักฐานดำเนินคดีได้นอกจากนี้จะพบว่ามีความร้ายแรงผิดปกติ แต่ไม่ปรากฏมีการเสียภาษีจากกรณีที่มีทรัพย์สินเป็นจำนวนมาก

2. เทคนิคการสืบสวนสอบสวนที่ใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงิน ทำการวิเคราะห์สืบหา ค้นหา ระบุเป้าหมาย และรวบรวมพยานหลักฐาน จะสามารถดำเนินคดีกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจได้ เพราะผู้ก่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจมีเป้าหมายให้ได้มาซึ่งเงินและทรัพย์สิน ซึ่งการทุจริตจะมีการวางแผนอย่างดี มีการสมคบเป็นองค์กรที่แบ่งหน้าที่กันทำ มีการปลอมแปลงเอกสาร จัดทำบัญชีเท็จ และใช้เอกสารเท็จ/ปลอมเพื่อประโยชน์ในการยกยอก ฉ้อโกงองค์กรธุรกิจ เช่น ธนาคาร บริษัทมหาชนจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ รวมถึงการฉ้อโกงประชาชนผ่านระบบธนาคาร การฉ้อโกงด้วยการยื่นคำร้องต่อศาลล้มละลายกลาง เพื่อขอฟื้นฟูกิจการ หรือเป็นบุคคลล้มละลาย เป็นต้น การกระทำจะปกปิดอำพรางทั้งบุคคลและทรัพย์สิน พยานหลักฐานจะอยู่ในความครอบครองของผู้กระทำความผิด และจะอยู่ในรูปแบบของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ ผู้กระทำความผิดจะทำลายพยานหลักฐานทันที หากเห็นว่าเจ้าหน้าที่รัฐเกิดความ

สงสัย มีการใช้กลอุบายต่างๆ รวมถึงการติดสินบนเจ้าพนักงาน เพื่อทุจริต ถ่ายเททรัพย์สินและเงินเป็นของตนเองหรือผู้อื่น หรือกระทำเพื่อฉ้อโกงภาษี หรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ผู้กระทำความผิดจะมีสถานะทางสังคมที่มีอิทธิพล ตำแหน่งหน้าที่การงานสามารถสั่งการ ใช้ จ้างวาน ให้ผู้อื่นกระทำความผิด จะมีผู้ให้การช่วยเหลือ สนับสนุน ให้คำปรึกษาแนะนำด้านกฎหมาย โดยอาศัยช่องว่างของกฎหมาย และการตีความหรือวินิจฉัยของหน่วยงานราชการที่ไม่ชัดเจน ตลอดจนให้คำแนะนำการหลีกเลี่ยงภาษีอากร เงินและทรัพย์สินที่ได้จากการทุจริตจะนำไปฟอกเงินด้วยวิธีการที่แยบยล เช่น อยู่ในชื่อของบุคคลอื่น หรือนำไปลงทุนในตลาดหลักทรัพย์ หรือไปซุกซ่อน ทั้งในประเทศและต่างประเทศ ทำให้ยากในการหาและรวบรวมพยานหลักฐานดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดที่แท้จริง หลายคดีตัวอย่างพนักงานสืบสวนสอบสวนสามารถแจ้งข้อกล่าวหาดำเนินคดีได้ แต่พบว่าผู้ต้องหาหรือจำเลยเป็นผู้กระทำความผิดระดับพนักงานของบริษัท หรือลูกจ้างที่ไม่ใช่ผู้กระทำความผิดที่เป็นตัวการหลัก เป็นผู้ถูกหลอกหรือเหยื่อที่ถูกใช้ จ้างวาน

3. เป้าหมายของผู้ประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจผู้กระทำความผิดต้องการเงินและทรัพย์สินจากองค์กรธุรกิจเป็นของตนเองหรือผู้อื่น ดังนั้นการสืบสวนสอบสวนต้องมุ่งติดตามหาร่องรอยหลักฐานไปที่เงินและทรัพย์สินเป็นหลัก จากนั้นจึงค่อยติดตามในเรื่องบุคคลที่ต้องสงสัย ซึ่งตามกฎหมายพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 มาตรา 8 บัญญัติให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ที่จัดตั้งตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากรต้องจัดทำบัญชีสำหรับการประกอบธุรกิจ ซึ่งในการจัดทำบัญชีต้องตรงกับความเป็นจริงและมาตรฐานการบัญชี ในการสืบสวนสอบสวนทางด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงิน ได้มีองค์ความรู้เทคนิคในการตรวจสอบการทุจริตแยกกันอยู่ในแต่ละอาชีพหรือวิชาชีพ

ที่ใช้อยู่มายาวนาน ยังไม่มีการบูรณาการนำเอาองค์ความรู้ทั้ง 3 ด้าน เป็นเทคนิคในการสืบสวนสอบสวนคดีอาญา และไม่ปรากฏงานวิจัย เพื่อสร้างองค์ความรู้ขึ้น ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าน่าจะเกิดจากกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา บัญญัติให้ผู้ที่มีอำนาจสอบสวนคดีอาญา คือ เจ้าหน้าที่ตำรวจและพนักงานฝ่ายปกครอง ซึ่งเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองสำเร็จการศึกษาในสาขานิติศาสตร์หรือรัฐศาสตร์ ส่วนเจ้าหน้าที่ตำรวจจะเป็นพนักงานสอบสวนได้ต้องสำเร็จการศึกษาในสาขานิติศาสตร์หรือจากโรงเรียนนายร้อยตำรวจเท่านั้น ไม่เปิดกว้างให้ผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงิน เป็นพนักงานสอบสวน

4. เมื่อได้รับคำร้องทุกข์กล่าวโทษ หรือเบาะแส ให้ทำการสืบสวนสอบสวนคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ผู้ทำการสืบสวนต้องนำงบการเงินของนิติบุคคลที่ ต้องสงสัยมาทำการวิเคราะห์ เปรียบเทียบ ในส่วนของบริษัท และในธุรกิจอุตสาหกรรมประเภทเดียวกัน โดยอ่านหมายเหตุประกอบงบการเงินอย่างละเอียด อาจพบรายการต้องสงสัยที่มีการบิดเบือนงบการเงิน ในเบื้องต้นผู้สืบสวนสอบสวนต้องอ่านรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต มีข้อสังเกตว่า งบการเงินที่บริษัทมีหน้าที่จัดทำขึ้น เปรียบเสมือนกระจกบานใหญ่ที่สะท้อนถึงฐานะการเงินและผลดำเนินการของบริษัทและเป็นแหล่งข้อมูลที่สำคัญของบริษัท รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีต่องบการเงินหลังจากได้ทำการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีแล้ว ดังนั้น รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตสามารถบอกเรื่องราวของงบการเงินได้หลายอย่าง เมื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้ความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือเขียนความเห็นที่มากกว่าปกติ แสดงว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตพบข้อพิพาทหรือสื่อความหมายบางอย่างให้ผู้ซึ่งงบการเงินต้องพิจารณาอย่างรอบคอบ ดังนั้นพนักงานสอบสวนในฐานะเป็น ผู้สืบสวนสอบสวน ควรจะเรียกผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมาสอบถามข้อเท็จจริง และตรวจสอบรายละเอียดของงบการเงินดังกล่าว

ซึ่งรูปแบบการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจากการตรวจพบและความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ร่วมสัมมนาจะมีอยู่ 5 แบบ ได้แก่

1) การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไข หมายความว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเห็นว่างบการเงินนั้นถูกต้อง ได้จัดทำตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

2) การแสดงความเห็นแบบไม่มีเงื่อนไขแต่มีข้อสังเกต หมายความว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเห็นว่ารายการบางอย่างในงบการเงินอาจมีความไม่แน่นอนของเหตุการณ์ในอนาคตที่อาจกระทบงบการเงิน เช่น ตัวเลขที่แสดงในงบการเงินนี้จะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อบริษัทได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขการปรับปรุงโครงสร้างหนี้แล้ว โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะระบุไว้ว่ามีข้อสังเกตในรายการใดบ้าง ผู้สืบสวนสอบสวนจะต้องพิจารณารายการที่ ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตั้งข้อสังเกตไว้ อย่างละเอียด

3) การแสดงความเห็นแบบมีเงื่อนไข เป็นการบอกว่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความเห็นเกี่ยวกับรายการในงบการเงินต่างจากผู้บริหารของบริษัทซึ่งเป็นผู้จัดทำงบการเงิน เช่น บันทึกรายการไม่ปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือถูกจำกัดขอบเขตในการตรวจสอบงบการเงินจนทำให้ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจสอบได้เต็มที่ เช่น ไม่ได้รับความร่วมมือจากบริษัทในการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทย่อย หรือบริษัทร่วม หรือมีเหตุการณ์ใดที่ทำให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่สามารถตรวจสอบได้เต็มที่ ผู้สืบสวนสอบสวนจะต้องดูว่ารายการดังกล่าวที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่สามารถตรวจสอบได้นั้นเป็นรายการใด มีสาระสำคัญมากน้อยหรือไม่อย่างไร

4) ไม่แสดงความเห็นหรือไม่แสดงความเชื่อมั่นต่องบการเงิน เป็นการที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบในรายการบัญชีที่มีสาระสำคัญมากหรือเห็นว่ารายการในงบการเงินที่มีความไม่แน่นอนเป็นรายการที่มีสาระสำคัญมาก

5) แสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง

เป็นการที่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตมีความเห็นเกี่ยวกับรายการ
ในงบการเงินต่างจากผู้บริหารของบริษัทที่มีสาระสำคัญ
มากจนเห็นว่าไม่เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี

5. ความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามข้อ 4
เพื่อให้พนักงานสืบสวนสอบสวนให้ความสนใจ
ความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในงบการเงิน
เป็นแนวทางการสืบสวนสอบสวนเบื้องต้นเท่านั้น
จากกรณีศึกษาในบางกรณีและจากประสบการณ์
พบว่าในคดีทุจริตจำนวนมากที่ความเห็นของผู้สอบบัญชี
รับอนุญาตเห็นว่า งบการเงินถูกต้องแต่เมื่อสืบสวน
สอบสวนแล้วพบว่ามีการกระทำผิดเกิดขึ้น ซึ่งอาจจะ
เกิดจากความบกพร่องของผู้สอบบัญชี หรืออาจจะ
เกิดจากการทุจริตของผู้สอบบัญชีที่มีตัวอย่าง
ถูกดำเนินคดีจำนวนมากหลายราย โดยสรุปจากกรณีตัวอย่าง
รูปแบบที่พบ ได้แก่ การทุจริตอาจเกิดจากการ
ตกแต่งบัญชีให้กำไรสูงหรือต่ำไป ทุจริตยกยอด
ทรัพย์สินออกไป หรือสร้างหนี้สินให้กับกิจการ เช่น

- การตกแต่ง การปลอม หรือเปลี่ยน
แปลงบันทึกหรือเอกสาร เช่น ปลอมรายงานการประชุม
ของบริษัทไปกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินไปใช้ส่วนตัว

- การปกปิดรายการ หรือละเว้นการบันทึก
รายการในบันทึกหรือเอกสาร เช่น นำเงินฝากธนาคาร
ของกิจการไปค้ำประกันเงินกู้ยืมที่เป็นส่วนตัวของ
กรรมการ โดยไม่เปิดเผยภาระผูกพันในหมายเหตุ
ประกอบงบการเงิน

- การใช้ทรัพย์สินของกิจการในทางที่ผิด
หรือการยกยอดทรัพย์สินของกิจการ เช่น ขายสินค้า
แต่ไม่บันทึกบัญชี ผู้บริหารนำเงินไปใช้ส่วนตัวแต่บัญชี
ยังคงแสดงรายการสินค้าคงเหลือเป็นสินทรัพย์ในงบดุล

- การบันทึกรายการที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริงเพื่อนำ
เงินออกไปจากกิจการ เช่น บันทึกรายการลูกหนี้
เงินให้กู้ยืมเป็นสินทรัพย์ในงบดุล แต่จากการตรวจสอบ
ไม่มีลูกหนี้เงินให้กู้ยืมอยู่จริง

- การตีราคาค่าความนิยม (Goodwill)
ที่สูงผิดปกติ ในกรณีมีการซื้อขายกิจการ

- การใช้นโยบายการบัญชีอย่างไม่ถูกต้อง เช่น
นำเงินมัดจำค่าถึงแก้มมาบันทึกบัญชี เป็นรายได้ค่าเช่า
ถึงเฉพาะที่ได้รับจากโรงบรรจุแก๊สที่มีความสัมพันธ์
ใกล้ชิดจำนวน 10 แห่ง ทำให้งบการเงินไม่ปรากฏ
รายการหนี้สินทำให้เจ้าหน้าที่เงินกู้พึงพอใจ และกิจการ
มีรายได้ค่าเช่าถึงเพิ่มขึ้น งบกำไรขาดทุนแสดงกำไรสุทธิ
เพิ่มขึ้นทำให้ราคาหุ้นพุ่งสูงขึ้น

- ผู้บริหารบริษัทสร้างต้นทุนการก่อสร้างเท็จ
(จัดทำบัญชีเท็จ) เพื่อเป็นหลักฐานแสดงให้เห็นว่า
ตนเองได้ให้เงินกู้ยืมแก่บริษัทเพื่อใช้ในการก่อสร้าง
(เป็นเจ้าหนี้บริษัท) ต่อมาได้แปลงหนี้เป็นทุนจดทะเบียน
เพิ่มเติมโดยมีจุดประสงค์เพื่อนำหุ้นที่เพิ่มขึ้นไปค้ำประกัน
เงินกู้กับธนาคารและมีการถ่ายเทผลประโยชน์จาก
เงินกู้ที่ได้รับจากธนาคารโดยนำบริษัทในเครือหรือ
บริษัทที่เกี่ยวข้องกันมารับเหมาช่วงในการก่อสร้างอาคาร

- การบันทึกรายได้รับล่วงหน้าเป็นรายได้
ในงวดปัจจุบันทั้งจำนวนเพื่อให้กิจการมีกำไรสุทธิเพิ่มขึ้น
เป็นต้น

6. รายการต้องสงสัยด้านภาษีอากรผู้เขียน
พบว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีทั้งกรมสรรพากร
กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร จะมีองค์ความรู้
เทคนิคในการตรวจสอบข้อมูลเอกสารหลักฐาน
ซึ่งการตรวจสอบดังกล่าวเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บ
ภาษีของหน่วยงานนั้นๆ เช่น เมื่อนำเทคนิคการตรวจสอบ
ของกรมสรรพากรที่พบว่าผู้เสียภาษีมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี
โดยนำภาษีซื้อตามรายจ่ายที่เป็นใบกำกับภาษีที่ออก
โดยมีขอบด้วยกฎหมายมาเครดิตภาษี หรือขอคืน
ภาษีมูลค่าเพิ่ม และนำมูลค่าสินค้าหรือบริการมาลงบัญชี
เป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ
เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กรมสรรพากรมองเพียงว่า
เป็นเรื่องของภาษีซื้อต้องห้ามมาใช้เครดิต และนำ
รายจ่ายต้องห้ามมาคำนวณกำไรสุทธิเท่านั้น แต่ในทาง
สืบสวนสอบสวนคดีอาญาจะพบว่าข้อเท็จจริงดังกล่าว
เป็นการทุจริตยกยอดถ่ายเทผลประโยชน์หรือเงินออกจาก
กิจการหรือกรณีบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ไปลงทุนซื้อหุ้น

จากบริษัทนอกตลาดฯ ที่ผู้บริหารมีส่วนได้เสีย ต่อมา มีการขายเงินลงทุนดังกล่าวมีผลขาดทุนเป็นจำนวนมาก ในทางภาษีอากรอาจมองเพียงว่าการขายเงินลงทุนดังกล่าว ต่ำกว่าราคาตลาดหรือไม่อย่างไร หากต่ำกว่าราคาตลาด ก็อาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรประเมินรายได้ โดยเทียบกับราคาตลาด แต่ในการสืบสวนสอบสวน คดีอาญาถือว่าเป็นการทุจริตของผู้บริหารเพื่อนำเงินออกจาก กิจการเป็นประโยชน์ส่วนตัวหรือผู้อื่น ดังนั้น ต้องนำ องค์ความรู้ของแต่ละหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บ ภาษีมาร่วมพัฒนาเทคนิคการสืบสวนสอบสวนทางด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงิน เพื่อติดตามร่องรอย จนได้ข้อเท็จจริง ในการดำเนินการอาจจะต้องใช้เทคนิค การสืบสวนสอบสวนอื่นร่วมด้วย จะทำให้ได้ข้อเท็จจริง และพยานหลักฐาน ได้แก่ เทคนิคการแฝงตัวสะกดรอย ในกลุ่มบุคคลต้องสงสัย เทคนิคการตรวจค้นสถานที่ บุคคล และเทคนิคการสืบสวนสอบสวนด้วยวิธีพิเศษอื่นๆ ตามสถานการณ์ หลังจากพบเบาะแสที่เป็นข้อมูล เพิ่มเติมเนื่องในระหว่างการสืบสวนสอบสวน ในการ ปฏิบัติจริงพยานบุคคลที่รู้เห็นเหตุการณ์มีความสำคัญ ต้องได้รับการดูแลคุ้มครองพยาน เช่น พนักงานบัญชี เจ้าหน้าที่การเงิน เลขาส่งตัว คนขับรถ ผู้รู้เห็น เหตุการณ์อื่น เป็นต้น การดำเนินการสืบสวนสอบสวน ดังกล่าวจะทำให้ได้ข้อเท็จจริง พยานหลักฐานของ เครื่องมือขององค์กรอาชญากรรมทางเศรษฐกิจทั้งหมด และสามารถมีหลักฐานดำเนินคดีกับผู้บงการ ผู้ใช้ จ้างวาน ได้

7. ผู้กระทำความผิดที่เป็นผู้บงการ ผู้ใช้ จ้างวาน ผู้สนับสนุน ในการกระทำความผิดจะมี เจ้าหน้าที่ของรัฐให้การสนับสนุนช่วยเหลือ และในคดี ที่เกี่ยวกับการทุจริตงบประมาณแผ่นดิน ส่วนใหญ่จะมี ข้าราชการการเมืองร่วมกระทำความผิดด้วยในการสอบสวน รวบรวบพยานหลักฐาน ไม่มีพยานหลักฐานเชื่อมโยง ไปถึงในการพิสูจน์ความผิดที่เป็นประจักษ์พยานได้ แต่เมื่อตรวจสอบข้อมูลทรัพย์สินของบุคคลดังกล่าวแล้ว จะพบว่าทรัพย์สินเป็นจำนวนมาก ในลักษณะที่

ไม่สัมพันธ์กับเงินได้ กล่าวคือ มีเงินได้น้อยแต่มีเงิน ผ่านบัญชีเงินฝากธนาคารจำนวนมาก หรือมีที่ดิน หรือทรัพย์สินในรูปแบบอื่นๆ จึงจำเป็นต้องสืบสวน สอบสวนว่ามีการเสียภาษีถูกต้องและครบถ้วนหรือไม่ ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 49 ถือเป็นเครื่องมือ อย่างหนึ่งในการสืบสวนสอบสวน เพราะบทบัญญัติ ประมวลรัษฎากร มาตรา 49 เกี่ยวกับการกำหนดเงินได้ สุทธิจากมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น เมื่อมีเงินและทรัพย์สิน ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ ถ้าไม่ยื่นเสียภาษีก็เท่ากับ หลีกเสียภาษีอากร มีความผิดทางอาญา จึงถือว่า มาตรา 49 เป็นเครื่องมือที่จะป้องกันและปราบปราม ผู้มีอิทธิพลและการทุจริตที่ดิ้นรนสมัย และถ้านำ พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน และพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการทุจริต มาใช้ควบคู่ไปด้วย พร้อมกับนำมามาตรการคุ้มครองพยาน มาใช้ จะเป็นยุทธวิธีที่สำคัญในการดำเนินคดีต่อ อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ

8. ในด้านองค์ความรู้ประสบการณ์ของบุคลากร ที่เชี่ยวชาญด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงิน หรือที่เรียกว่า Forensic Accounting นอกจาก จะต้องเป็นผู้ที่มีความละเอียดในการสังเกตสิ่งต่างๆ แล้ว ต้องมีคุณสมบัติในการตีความหมายของข้อมูลทางการเงิน เพื่อจะสามารถระบุปัญหาจากงบการเงินได้ มีความ เข้าใจเกี่ยวกับเทคนิคการสืบสวนหาข้อเท็จจริงเพื่อนำ ไปสู่การรวบรวมพยานหลักฐานต่างๆ ตลอดจนรู้ องค์ประกอบของความผิดในเรื่องที่จะทำการตรวจสอบอีกทั้ง ต้องมีความรู้ความเข้าใจในการวิเคราะห์ และใช้ประโยชน์ จากข้อมูลและพยานหลักฐานที่หาได้ เพื่อสามารถ นำเสนอสิ่งที่พบจากการตรวจสอบหรือการสรุปผล

การตรวจสอบทุจริตทางบัญชี (Forensic Accounting) เป็นการทำงานหลังจากมีเอกสารหลักฐาน หรือสงสัยว่าจะมีการยกยอกฉ้อฉลและมีผลตามมา ในเรื่องคดีความ ซึ่งนักบัญชีที่ตรวจสอบการทุจริต ทางบัญชี ต้องทำการรวบรวมความรู้ด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงินเข้ากับกฎหมายและเทคนิค

การสืบสวนสอบสวนเพื่อ ค้นหาคำว่ากิจกรรมหนึ่งๆ นั้นผิดกฎหมายหรือไม่ ดังนั้นนอกเหนือจากคุณสมบัติดังกล่าวข้างต้นแล้ว ควรจะมีความสามารถอื่นๆ ประกอบด้วย เช่น

- แยกความแตกต่างระหว่างบทประพันธ์กับเจตนาทุจริต
- หาเหตุผลหรือมูลเหตุที่เป็นแรงจูงใจในการกระทำความผิดว่าบริษัททำการตกแต่งบัญชีเพื่ออะไร เพราะการตกแต่งบัญชีของนิติบุคคลมีได้สองลักษณะ ทั้งที่แต่งให้กำไรสูง หรือต่ำไป ขึ้นอยู่กับว่าผู้แต่งบัญชีเป็นใครและมีส่วนได้เสียอะไรในการตกแต่งบัญชี เช่น เพื่อให้มีอรรถิพลต่อราคาหุ้นอาจสร้างกำไรสุทธิสูงกว่าความเป็นจริง ทำให้ราคาหุ้นพุ่งสูงขึ้นเพื่อตัวเองจะได้กำไรจากการขายหุ้น การนำเงินออกไปเพื่อประโยชน์ของตนเองหรือผู้อื่นโดยทุจริต การล้างบัญชีลูกหนี้เงินกู้ยืมหรือลูกหนี้การค้าที่เกิดจากการขายสินค้า ซึ่งเป็นสินทรัพย์ออกจากงบดุลโดยการรับชำระเป็นหุ้นของบริษัทที่ผู้บริหารเกี่ยวข้องซึ่งมีมูลค่าต่ำกว่าเป็นจำนวนมาก
- มีความรู้เกี่ยวกับเทคนิคในการรวบรวมหลักฐานและเข้าถึงแหล่งข้อมูลที่ปกปิดของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
- มีความรู้เกี่ยวกับธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับคดีนั้น เช่น สภาพของสภาพอะอุตสาหกรรมของธุรกิจว่าเป็นอย่างไร ตัวอย่าง สภาพอะอุตสาหกรรมอยู่ในช่วงถดถอยแต่บริษัทมีการเจริญเติบโตรายได้เพิ่มขึ้น 200-300% ในขณะที่บริษัทอื่นที่อยู่ในอุตสาหกรรมเดียวกันมีอัตราการเติบโตอยู่ที่ 1-2% รายได้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของบริษัทก็ได้ช่วงชิงส่วนแบ่งการตลาดมาจากบริษัทอื่น ดังนั้นบริษัทอาจตกแต่งรายได้ให้งบการเงินมีกำไรสูงชัน และต้องมีความรู้ว่าลักษณะธุรกิจดังกล่าวบริษัทมีหน้าที่ต้องเสียภาษีประเภทใดบ้าง เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ฯลฯ หรือมีหน่วยงานใดเป็นผู้มีหน้าที่กำกับดูแลมีข้อกำหนดในการต้องปฏิบัติอย่างไร เป็นต้น

9. จากการร่วมกันระดมความคิด วิเคราะห์วางแผนแนวทางในการสืบสวนสอบสวนของผู้เชี่ยวชาญและผู้ทรงคุณวุฒิในด้านต่างๆ พบว่าเทคนิคการสืบสวนสอบสวนโดยใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงิน มิได้เป็นการนำความรู้แต่ละด้านมาใช้โดยตรง แต่เป็นการนำความรู้แต่ละด้านมาประยุกต์ปรับใช้เชื่อมโยง และผสมผสานกับทักษะ เทคนิควิธีการสืบสวนสอบสวนอื่นๆ ซึ่งการดำเนินคดีกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจในรูปแบบผู้เชี่ยวชาญที่เป็นลักษณะสหวิชาชีพการเข้าร่วมปฏิบัติงานที่เรียกว่า การทำงานแบบสหวิชาชีพ (Multi Agency Task) ตามกรณีศึกษาวิจัยครั้งนี้สามารถดำเนินการได้ตามพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ ที่เปิดกว้างให้ผู้ที่จะเป็นพนักงานสอบสวนคดีพิเศษ และเจ้าหน้าที่คดีพิเศษ ต้องเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ที่เป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานตรงตามเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติ นอกจากนี้ความรู้สาขากฎหมายแล้วยังเปิดโอกาสให้ผู้มีความรู้ทุกสาขาวิชาเป็นพนักงานสอบสวนคดีพิเศษและเจ้าหน้าที่คดีพิเศษได้ นอกจากนั้นยังสามารถให้พนักงานอัยการเจ้าหน้าที่หน่วยงานของรัฐเป็นพนักงานสอบสวนได้ และสามารถแต่งตั้งผู้มีความรู้ ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านเป็นที่ปรึกษาคดีได้ จึงถือว่าเป็นจุดเด่นสร้างความเข้มแข็งในการดำเนินคดีและเกิดการยอมรับแต่ที่ผ่านมาได้เกิดความห่วงใยในกรณีพนักงานอัยการร่วมสอบสวนตั้งแต่ต้นจนสรุปสำนวนสั่งฟ้องสำนวนการสอบสวนพร้อมความเห็นสั่งฟ้องไปยังพนักงานอัยการ แต่พนักงานอัยการผู้พิจารณาออกคำสั่งสำนวนเพื่อฟ้องหรือไม่ฟ้องเป็นพนักงานอัยการคนละคนกับพนักงานอัยการที่ร่วมสอบสวน ซึ่งบางครั้งพนักงานอัยการจะสั่งสำนวนไม่ฟ้องซึ่งขัดแย้งกับความเห็นสั่งฟ้องของพนักงานสอบสวนคดีพิเศษและพนักงานอัยการ ที่ร่วมสอบสวน ดังนั้นควรที่จะมีมาตรการเกี่ยวกับกรณีนี้ โดยให้พนักงานอัยการร่วมสอบสวนมีส่วนในการพิจารณา มีอำนาจในการออกคำสั่งสำนวนเพื่อสั่งฟ้องหรือไม่ฟ้องในสำนวนได้ด้วย

□ ข้อเสนอนะ:

1. ในการแต่งตั้งคณะพนักงานสืบสวนสอบสวนเพื่อดำเนินคดีในคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจมีความสำคัญต่อความสำเร็จในการดำเนินคดี ควรตั้งหัวหน้าคณะพนักงานสืบสวนสอบสวนที่มีภาวะผู้นำ มีความรู้ความสามารถในการสืบสวนสอบสวนและสามารถบูรณาการให้คณะพนักงานสืบสวนสอบสวน ซึ่งประกอบด้วยผู้มีความรู้ด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงิน รวมอยู่ในคณะพนักงานสืบสวนสอบสวน เพื่อช่วยในการวิเคราะห์แสวงหาและรวบรวมพยานหลักฐาน ซึ่งจะช่วยให้ข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานในสำนวนการสอบสวนมีความต่อเนื่องและเชื่อมโยงกันทำให้พยานหลักฐานที่รวบรวมได้มีความรัดกุม รอบคอบและมีประสิทธิภาพทำให้ทราบและมีหลักฐานถึงเครือข่ายหรือองค์กรอาชญากรรมทางเศรษฐกิจระดับหัวหน้าหรือผู้บงการได้ ดังนั้น การคัดเลือกบุคลากรมาปฏิบัติงานเป็นพนักงานสอบสวนคดีเศรษฐกิจ นอกจากผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญในการสืบสวนสอบสวนด้านกฎหมายแล้ว จะต้องเปิดโอกาสให้ผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงินเข้ามาปฏิบัติงานที่มีในจำนวนที่เพียงพอ มีเส้นทางและโอกาสเจริญก้าวหน้าในตำแหน่งขององค์กร และควรมีโครงสร้างรองรับผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวด้วย

2. ความผิดตามประมวลรัษฎากร ซึ่งตกประเภทของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน 2520 ได้ประกาศเกี่ยวกับการดำเนินคดีตามข้อ 2 ว่า “นับแต่วันที่ประกาศคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับ ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร” ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 8 นี้ ปัจจุบันยังไม่เป็นที่ยุติว่าเป็นการห้ามพนักงานสอบสวนคดีพิเศษดำเนินคดีด้วยหรือไม่ ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกาได้วินิจฉัยไว้ต้องให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรร้องขอให้ดำเนินคดีก่อน และกรมสอบสวนคดีพิเศษได้ถือปฏิบัติอยู่ขณะนี้ จึงทำให้การรวบรวมพยานหลักฐานได้

ไม่ครบถ้วน ขาดความต่อเนื่อง ซึ่งจะก่อให้เกิดผลเสียในการดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดได้ ในความเห็นของผู้เขียน เพื่อป้องกันฝ่ายผู้ต้องหาหรือจำเลยต่อสู้เรื่องอำนาจสอบสวน เห็นควรหาข้อยุติโดยการแก้กฎหมายโดยเพิ่มเติมในประกาศคณะปฏิวัติ ข้อ 2 ดังนี้ “...นับแต่วันที่ประกาศคณะปฏิวัติฉบับนี้ใช้บังคับ ห้ามมิให้เจ้าพนักงานตำรวจดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เว้นแต่การดำเนินคดีอาญาตามคำขอของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร หรือการดำเนินคดีตามคำร้องทุกข์ของผู้เสียหาย หรือคำกล่าวโทษของบุคคลอื่นตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา” แต่ในระหว่างเสนอแก้กฎหมายควรแก้ปัญหาเร่งด่วนเฉพาะหน้าโดยเสนอให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง แต่งตั้งพนักงานสอบสวนคดีพิเศษหรือพนักงานสอบสวนของสำนักงานตำรวจแห่งชาติเป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร

3. จากผลการศึกษาวิจัยครั้งนี้มีความเห็นว่าการสืบสวนสอบสวนดำเนินคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจทรัพย์สินและเงินที่ได้จากการทุจริต ผู้กระทำความผิดจะโยกย้าย ซุกซ่อน แปรสภาพ เปลี่ยนแปลงทรัพย์สินที่ได้มาจากการกระทำความผิดหรือที่เรียกว่าการฟอกเงิน การตรวจสอบหาร่องรอยของทรัพย์สินและเงินมีข้อจำกัดเพราะจะไปกระทบในเรื่องสิทธิเสรีภาพส่วนบุคคลในการหาข้อมูลจากตลาดเงิน (สถาบันการเงิน) ตลาดทุน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย) ซึ่งจะมีกฎหมายคุ้มครอง จึงทำให้หาพยานหลักฐานยากและเป็นอุปสรรคในการทำงาน ซึ่งจากคดีตัวอย่าง จะพบว่าผู้กระทำความผิดจะนำทรัพย์สินและเงินที่ทุจริตไปซุกซ่อนไว้ในต่างประเทศ การติดตามทรัพย์สินและเงิน พนักงานสืบสวนสอบสวนต้องใช้พระราชบัญญัติความร่วมมือระหว่างประเทศในทางอาญา พ.ศ.2535 ที่ให้พนักงานอัยการเป็นผู้ประสานงานกลาง ซึ่งมีขีดจำกัดในการหาหลักฐานในต่างประเทศ และใช้เวลานาน ดังนั้นจึงเสนอแนะที่จะต้องทำการศึกษาริวิจัยเพื่อพัฒนา

วิธีการติดตามทรัพย์สินและเงินเพิ่มเติม เพราะเป็นเรื่องที่มีความสำคัญอย่างยิ่ง เนื่องจากผู้เสียหายหรือเหยื่ออาชญากรรม มีความประสงค์สูงสุดที่จะได้รับทรัพย์สินและเงินของตนกลับคืน ควบคู่ไปกับการให้ผู้กระทำความผิดถูกลงโทษทางอาญา

4. กรณีการทุจริต โดยใช้ช่องทางกฎหมายล้มละลายในการดำเนินการกับการทุจริตดังกล่าวได้มีมาตรการทางกฎหมาย ซึ่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 160 บัญญัติว่า

“ในระหว่างดำเนินการกระบวนการพิจารณาคดีล้มละลายถ้ามีเหตุควรเชื่อได้ว่าลูกหนี้หรือผู้หนึ่งผู้ใดได้กระทำความผิดในทางอาญาเกี่ยวกับการล้มละลาย ให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์เป็นพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาด้วย

ในกรณีที่พนักงานอัยการมีความเห็นว่าไม่ควรฟ้อง ซึ่งแย้งกับเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ให้ส่งสำนวนไปยังอธิบดีกรมอัยการเพื่อสั่ง”

กรณีเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ซึ่งมีอำนาจเป็นพนักงานสอบสวนตามบทบัญญัติตามมาตรา 160 อำนาจในการแต่งตั้งเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์เป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมตามมาตรา 139 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 และได้มีการมอบอำนาจซึ่งเป็นลำดับไปจนถึงกรมบังคับคดี แต่จากอดีตเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์แทบไม่มีการปฏิบัติตามมาตรา 160 ยิ่งในปัจจุบันถือว่าไม่มีการดำเนินการเลย ทั้งนี้เพราะปริมาณงานที่มีมากมาย ตัวอย่างเช่น ข้อมูลคดีล้มละลายของกรมบังคับคดี เดือนสิงหาคม 2552 มีคดีค้างดำเนินการประมาณ 59,000 คดี ราคาทุนทรัพย์ที่เป็นราคาประเมินมากกว่า 3.6 ล้านล้านบาท (3,600,000,000,000 บาท) แต่มีเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ประมาณ 300 คน ยังไม่รวมปริมาณงานที่เข้ามาใหม่ที่มีแนวโน้มเพิ่มขึ้นตามสภาพเศรษฐกิจ จึงเป็นเรื่องที่ทำนายรัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจแต่งตั้งเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์จะต้องแก้ปัญหาเฉพาะหน้าและต้องเร่งเสริมให้มี

การสอบสวนการทุจริตที่ใช้ช่องทางการล้มละลาย โดยการจัดระบบบริหารแก้ปัญหาคดีค้างดำเนินการ จัดโครงสร้างการบังคับคดีล้มละลาย และตามบทบัญญัติมาตรา 160 วรรคแรก ที่บัญญัติ “...ให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์เป็นพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาด้วย” จึงเห็นว่ามีมาตรา 160 นี้ไม่ตัดอำนาจพนักงานสอบสวนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาที่จะทำการสอบสวนคดีความผิดอาญาเกี่ยวกับการล้มละลายแต่อย่างใด ดังนั้น การจัดหลักสูตรพัฒนาความรู้ให้กับเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ พนักงานสอบสวนของสำนักงานตำรวจแห่งชาติ และกรมสอบสวนคดีพิเศษ จึงเป็นเรื่องที่ควรกระทำ หลักสูตรที่จัดทำขึ้นควรจะให้ นำนักทางเทคนิคการสืบสวนสอบสวน โดยใช้ความรู้ด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงิน การดำเนินการดังกล่าวจะเป็นการแก้ปัญหาต้นบุคลากร และเกิดผลในการป้องกันและปราบปรามผู้ซึ่งช่องว่างทางกฎหมายล้มละลายกระทำความผิด

5. ควรจัดตั้งองค์กรหรือสำนักงานสืบสวนสอบสวนพิเศษขึ้น เพื่อดูแลผู้ปฏิบัติงานสืบสวนสอบสวนสร้างมาตรฐานทั้งด้านพัฒนาองค์ความรู้ คุณธรรม จริยธรรม ปกป้องคุ้มครองพนักงานสืบสวนสอบสวนที่ปฏิบัติหน้าที่ด้วยความถูกต้อง กล้าหาญ และรักษาเกียรติภูมิของวิชาชีพ การสืบสวนสอบสวนที่ถูกย้ายในห้วงเวลาต่างๆ จนทำให้ผู้ปฏิบัติงานรู้สึกว่าคุณทอหดทำให้มีความภูมิใจในความสำเร็จ เพราะพนักงานสืบสวนสอบสวนเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่บังคับใช้กฎหมายอาญากับทุกคนไม่มียกเว้นไม่ว่าผู้กระทำความผิดจะมีตำแหน่งอาชีพ สถานะใด

นอกจากนี้ องค์กรและพนักงานสืบสวนสอบสวนจำเป็นต้องมีโครงสร้างระบบบริหารงานบุคคล ที่เป็นอิสระสามารถวางดุลไม่ให้ถูกแทรกแซงจากอำนาจอิทธิพลอื่น ควรที่จะมีกฎหมายเพื่อให้การคุ้มครองความเป็นอิสระในการทำงานของพนักงานสืบสวนสอบสวน การบริหารงานบุคคล เช่น การแต่งตั้งโยกย้ายต้อง

ปราศจากการแทรกแซง ควรมีคณะกรรมการพนักงานสืบสวนสอบสวนให้การความเห็นชอบในการแต่งตั้งโยกย้าย เป็นต้น

6. ควรจัดให้มีสถาบันการศึกษาด้านการสืบสวนสอบสวนอาชญากรรมทางเศรษฐกิจขึ้น เป็นการเฉพาะเพื่อฝึกอบรมสร้างองค์ความรู้ด้านอาชญากรรมทางเศรษฐกิจซึ่งเทคนิคการสืบสวนสอบสวนโดยใช้ความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงิน จะต้องบรรจุไว้เป็นส่วนหนึ่งของหลักสูตรการเรียนการสอนร่วมกับเทคนิคการสืบสวนสอบสวนอื่น จากการวิจัยพบว่าความรู้ทั้งด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงินเป็นองค์ความรู้ที่มีเทคนิคการสืบสวนสอบสวนตรวจสอบในแต่ละด้าน เพื่อใช้ในการปฏิบัติงานของแต่ละวิชาชีพ เช่น นักตรวจสอบภาษี กรมสรรพากร ผู้ตรวจสอบของธนาคาร เป็นต้น เป็นองค์ความรู้ที่มีคุณค่าอย่างยิ่ง มีจุดเด่นเคล็ดลับของวิชาที่ยืนยันการทุจริตในแต่ละด้านอย่างดี หากทำการบูรณาการองค์ความรู้ของแต่ละวิชาชีพเป็นเทคนิคในการสืบสวนสอบสวนด้านอาชญากรรมทางเศรษฐกิจขึ้นจะสามารถต่อต้านการก่ออาชญากรรมทางเศรษฐกิจให้ประสบความสำเร็จต่อไป หน่วยงานเช่นกระทรวงยุติธรรมหรือกรมสอบสวนคดีพิเศษต้องเร่งจัดตั้งวิทยาลัยการสืบสวนสอบสวนขึ้น เพื่อทำการหล่อหลอม บ่มเพาะความรู้ ความสามารถ คุณธรรม จริยธรรม ในการแก้ไขปัญหาอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ อาชญากรรมพิเศษ การทุจริต คอร์รัปชัน หรือการบังคับคดีทางอาญาอื่น ตามภารกิจหน้าที่ของกระทรวงยุติธรรมหรือกรมสอบสวนคดีพิเศษขึ้น

7. จัดให้มีการแสวงหาความร่วมมือและเสริมสร้างความสัมพันธ์กับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานภาครัฐหรือภาคเอกชน เช่น กรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต สภาวิชาชีพบัญชี ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์ และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ธนาคารแห่งประเทศไทย สถาบันการเงิน กระทรวงพาณิชย์ กระทรวงอุตสาหกรรม

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI) สำนักงานบริหารการทะเบียน กรมการปกครอง ฯลฯ เพื่อให้เกิดการพัฒนาองค์ความรู้ที่จะนำไปใช้ปฏิบัติงานอย่างมืออาชีพ

8. การพิจารณาคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ เนื่องจากมีลักษณะพิเศษ ควรมีบทบัญญัติกฎหมายวิธีพิจารณาความผิดเกี่ยวกับคดีอาชญากรรมทางเศรษฐกิจขึ้น ควรได้รับการพิจารณาพิพากษาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษ และควรให้มีการตั้งศาลชำนาญพิเศษ และวิธีพิจารณาพิเศษขึ้นเป็นการเฉพาะ เพราะในการพิจารณาพิพากษาข้อโต้แย้งต่างๆ จำต้องอาศัยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจ ในเรื่องนั้นๆ โดยเฉพาะทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาด และควรจะมีบุคคลภายนอกที่มีชื่อผู้พิพากษา แต่มีความรู้และความเข้าใจในเรื่องดังกล่าว ซึ่งได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้พิพากษาลมทับเข้ามาร่วมพิจารณาและพิพากษาคดีด้วย เพื่อให้การพิจารณาคดีมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ สะดวก รวดเร็ว และเป็นธรรม

□ บทสรุป

งานวิจัยนี้มุ่งหวังในด้านวิชาการสืบสวนสอบสวนที่ปัจจุบันประสบปัญหาขาดแคลนองค์ความรู้เกี่ยวกับเทคนิควิธีการสืบสวนสอบสวน ผู้ปฏิบัติงานส่วนใหญ่จะเรียนรู้จากการถ่ายทอดของพี่เลี้ยง รุ่นพี่เป็นผู้สอนงานให้ และจากประสบการณ์การปฏิบัติงานจริงที่มีปริมาณงานมากติดต่อกันเป็นเวลายาวนานบ่มเพาะเป็นความรู้ขึ้น ดังนั้นคุณภาพของบุคลากรที่เป็นพนักงานสืบสวนสอบสวนจึงแตกต่างกันด้านความรู้ความสามารถ บุคลากรจำนวนมาก ถูกมองว่ามีความรู้ต่ำกว่ามาตรฐาน งานวิจัย และตำราที่เกี่ยวข้องกับการสืบสวนสอบสวนที่มีอยู่ส่วนใหญ่จะเป็นเรื่องคำบรรยายด้านกฎหมาย และความเชื่อมโยงของบทบัญญัติของกฎหมายนั้นๆ ในเรื่องเทคนิควิธีการสืบสวนสอบสวนเพื่อค้นหาความจริง โดยเฉพาะด้านอาชญากรรมทางเศรษฐกิจแทบไม่มีการจัดพิมพ์เป็นตำราหรือหนังสือได้

แต่จะอยู่ติดตัวผู้ปฏิบัติงาน กระจัดกระจายอยู่กับบุคคลากรหลากหลายสาขาวิชาชีพ และสูญหายไปกับอายุขัยของบุคคลนั้น ๆ ซึ่งถือว่าการสูญเสียที่ไม่อาจประเมินค่าได้ เนื่องจากเป็นต้นทุนที่มีได้อยู่ในรูปของตัวเงิน แต่เป็นต้นทุนทางความรู้ ความยุติธรรม วัฒนธรรม สังคม และความไว้วางใจ เชื่อใจ งานวิจัยนี้ถือเป็นความพยายามบุกเบิกแนวทางและเทคนิคการสืบสวนสอบสวน ดังกรณีตัวอย่าง แม้จะมีอุปสรรคและข้อจำกัดหลายประการ เพราะต้องยอมรับว่าองค์การอาชญากรรมและอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ จะมีการพัฒนารูปแบบและวิธีการให้ก้าวหน้าและลึกลับซับซ้อนอยู่ตลอดเวลา จึงเป็นเรื่องที่ยากที่จะติดตามตรวจสอบได้ทัน ดังที่ ดร.วิระพงษ์ รามางกูร ได้บรรยายในการสัมมนาเรื่องเทคนิคการสืบสวนสอบสวนคดีพิเศษโดยใช้ความรู้ด้านการบัญชี ภาษีอากร และการเงิน ณ สถาบันวิทยาการตลาดทุน เมื่อวันที่ 25 พฤษภาคม 2552 มีข้อความไว้ตอนหนึ่งว่า

“...กฎเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับ กฎหมาย จะตามไม่ทันอาชญากรรม เป็นธรรมชาติที่อาชญากรกับตำรวจเหมือนหนูกับแมว หนูต้องอยู่หน้าแมวเสมอ เมื่อโหรหนูอยู่หลังแมวแปลว่าหนูตายแล้วแมวถึงชนะ... ความยุ่งยากในเรื่องการค้าระหว่างประเทศ และการเงินระหว่างประเทศ เป็นเรื่องที่สร้างปัญหาให้เป็นอย่างมาก อย่าวัวแต่พนักงานสอบสวน แม้แต่ผู้เชี่ยวชาญในตลาดเงินตลาดทุนของโลกก็ติดตามไม่ทัน ไม่เฉพาะพนักงานสอบสวนของเราเท่านั้นที่ติดตามไม่ทัน พนักงานสอบสวนในอเมริกา ในยุโรป... ธนาคารกลางของประเทศเหล่านั้นก็ยังตามไม่ทัน...”

ดังนั้นความจำเป็นในการสร้างองค์ความรู้จากประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน การวิจัยและพัฒนา การฝึกอบรม จึงเป็นเรื่องที่มีความสำคัญ ที่จะต้องทำอย่างต่อเนื่องและไม่มีขอบเขตจำกัด การบัญญัติกฎหมาย การออกกฎ ระเบียบเพื่อให้ตามทันอาชญากร

ถ้าไม่มีการปฏิบัติจริง ไม่มีการฝึกอบรม ไม่มีการทำความเข้าใจในหน่วยงานที่เกี่ยวข้องก็จะไม่เกิดประโยชน์ ดังที่เห็นในปัจจุบันว่าประเทศไทย มีกฎหมายและระเบียบอยู่ครบถ้วน แต่ขาดการให้ความสำคัญต่อการพัฒนาริธีการหรือเทคนิค ในการปฏิบัติเพื่อบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพ ในสภาวะที่อ่อนแอขาดเทคนิควิธีการบังคับใช้กฎหมาย จึงทำให้ผู้มีอิทธิพล องค์การอาชญากรรมและอาชญากรรมทางเศรษฐกิจปรากฏให้เห็นอยู่โดยทั่วไป ไม่กลัวเกรงเจ้าหน้าที่ของรัฐ ดำรงตนอยู่ในสังคมโดยไม่ถูกดำเนินคดี รัฐบาล ผู้บริหารประเทศ แก้ปัญหาโดยขาดข้อมูลการศึกษาริธีวิจัยมุ่งแก้ปัญหาโดยวิธีบัญญัติกฎหมายอยู่ตลอดเวลา ในทางกลับกัน ยังมีกฎหมายบัญญัติมาก อาชญากรรมกลับยิ่งมาก และไม่สามารถจัดการได้ เพราะกฎหมายขัดกันเอง กฎหมายหลายฉบับไปกีดกันผูกขาด ให้อำนาจหน้าที่เฉพาะหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่งเพียงหน่วยงานเดียว ทั้งที่สภาพหน่วยงานยังไม่สามารถปกป้องหรือดูแลตัวเองได้ ยิ่งไปกว่านั้นยังพบเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือผู้บังคับใช้กฎหมายที่รับผิดชอบได้เข้าร่วมในการประกอบอาชญากรรมเสียเอง ดังนั้นจึงถึงเวลาแล้วที่จะต้องหันมาทบทวนถึง ยุทธศาสตร์ ยุทธวิธี และเทคนิควิธีการ ในการต่อสู้กับองค์การอาชญากรรม เนื่องจากปัญหาอาชญากรรมถือว่าเป็นปัญหาความมั่นคงของชาติปัญหาหนึ่งในขณะนี้

เทคนิคการสืบสวนสอบสวนที่นำมาเสนอ จึงเป็นกรณีตัวอย่างอยู่ในช่วงเวลาที่ผู้เขียนกำลังศึกษา และจากการปฏิบัติงานจริง ในปัจจุบัน แต่เนื่องจากโลกมีการเปลี่ยนแปลงและเกิดเทคโนโลยีใหม่ๆ ตลอดเวลา ผู้ประกอบอาชญากรรมทางเศรษฐกิจจะมีวิธีการกระทำความผิดที่ซับซ้อน ยุ่งยากมากกว่าเดิม ทั้งมีเทคนิคการกระทำความผิดใหม่ๆ เกิดขึ้นตลอดเวลา ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการศึกษาวิจัยและพัฒนาเทคนิคการสืบสวนสอบสวนอย่างต่อเนื่องจริงจังและสม่ำเสมอ เพื่อให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจดังกล่าว

□ Ussnanukorn

- หนังสือ

กองบรรณาธิการมติชน, (2549). 289 **ข่าวดัง 3 ทศวรรษหนังสือพิมพ์มติชน**. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มติชน.

เช่น กาญจนาบัจจ์ พันตำรวจโท และคณะ, **การตรวจสอบร่องรอยทางการเงิน**. (2551). กรุงเทพฯ: กรมสอบสวนคดีพิเศษ.

นพรัตน์ ปานเพชร, (2547). **การศึกษาความคิดเห็นเกี่ยวกับการนำ Forensic Accounting มาพัฒนาวิชาชีพผู้สอบบัญชีรับอนุญาตในประเทศไทย**. สารนิพนธ์ปริญญาบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต, สาขาการบัญชี. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย.

ประชัย เปี่ยมสมบูรณ์ ร.ต.อ. ดร., (2526). **การควบคุมอาชญากรรมจากสภาพแวดล้อม : หลักทฤษฎีและมาตรการ**. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์โอเดียนสโตร์.

สุนทร ชูตินธรานนท์. (2552). **“สงครามคราวเสียดวงศรียุทธครั้งที่ 2 พ.ศ.2310 ศึกษาจากพงศาวดารพม่า ฉบับราชวงศ์คองบอง”**. สำนักพิมพ์มติชน.

_____ **คู่มือการสืบสวนทางการเงิน**. สำนักงานป้องกันและปราบปรามยาเสพติด.

- กฎหมาย

_____ **ประมวลรัษฎากร**

_____ **ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา**

_____ **พระราชบัญญัติกำหนดความผิดเกี่ยวกับทางหุ้นส่วนจดทะเบียนทางหุ้นส่วนจำกัดบริษัทจำกัด สมาคม และมูลนิธิ พ.ศ.2499**

_____ **พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469**

_____ **พระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483**

_____ **พระราชบัญญัติควบคุมการแลกเปลี่ยนเงิน พุทธศักราช 2485**

_____ **พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509**

_____ **พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527**

_____ **พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการ พ.ศ.2518**

_____ **พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ.2535**

_____ **พระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ.2535**

_____ **พระราชบัญญัติความร่วมมือระหว่างประเทศในเรื่องทางอาญา พ.ศ.2535**

_____ **พระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน พ.ศ.2542**

_____ **พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ.2542**

_____ **พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543**

_____ **พระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ พ.ศ.2547** แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติการสอบสวนคดีพิเศษ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2551

_____ **มาตรฐานการบัญชี**. สมาคมนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, พี.เอ.ลิฟวิ่ง

- บทความ

ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ศาสตราจารย์พิเศษ. (2552, กรกฎาคม). “การประเมินภาษีโดยวิธีกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิจากค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิ (Networth Increase Method).” **สรรพากรสาร**, 56, 7.

- เอกสารอื่นๆ

กมล สุปรียสุนทร ดร., “ปัจจัยที่เป็นสาเหตุของการเกิดอาชญากรรมคอปกขาวในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย”, **ปริญาปริชญาดุษฐ์บัณฑิต สาขาอาชญาวิทยา การบริหารงานยุติธรรมและสังคม มหาวิทยาลัยมหิดล พ.ศ.2551**, หน้า 19-27.

พรพรรณฯ ลิงชรรุตร, “ปัญหาภาษีเงินได้เชิงสันนิษฐานตามมาตรา 49 เปรียบเทียบกับประเทศออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา, มหาบัณฑิต

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ พ.ศ. 2550, หน้า 1 - 2.

พระเทพปริยัติวิมล. (2552, สิงหาคม). “การสืบสวนสอบสวน (ค้นหาความจริง) โดยใช้ ภูมิปัญญาและแนวทางพุทธศาสนา”, โรงแรมทีเคพาเลซ.

วีระพงษ์ บุญโยภาศ รศ. **เทคนิคและแนวทางการป้องกัน การฉ้อโกง จ้องปลอมแปลงในทางธุรกิจ การค้าและพาณิชย์**. กรุงเทพฯ: ธรรมนิติการบัญชี และภาษีอากร.

วีระพงษ์ รามางกูร ดร., (2552, มิถุนายน - กรกฎาคม). “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ” **จดหมายข่าว** หน้า 3 - 5.

ศิลปิน ศรีจันเพชร. (2547, เมษายน - มิถุนายน). “การบัญชีสืบสวน: Forensic Accounting.” **จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์**. 26, 100. หน้า 15.

_____. (2547, กรกฎาคม - กันยายน). “การบัญชีสืบสวน: Forensic Accounting.” **จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์**. 26, 101. หน้า 54, 61-63.

อังครัตน์ เปรียบจรีวัฒน์ รศ.ดร., (2552, เมษายน). เอกสารประกอบการอบรม SAA Forum แดงมายากลแต่งบัญชีและข้อควรระวัง การบิดเบือนข้อมูลในงบการเงิน, **สมาคมนักวิเคราะห์หลักทรัพย์**.

- **สารสนเทศจากสื่ออิเล็กทรอนิกส์**

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ศาสตราจารย์พิเศษ “การล้มมนาระดมความคิดเห็น โครงการศึกษาและพัฒนา ประมวลรัษฎากร”, 11 กรกฎาคม 2550, จาก http://www.rd.go.th/fileadmin/download/PramualProj/a1seminar1_5.doc

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ศาสตราจารย์พิเศษ “รายงานสรุปการล้มมนานาปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บ และการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” โดย คณะกรรมการกำกับดำเนินการดำเนินโครงการศึกษาและพัฒนา ประมวลรัษฎากร, หน้า 3, จาก <http://www.rd.go.th/fileadmin/download/PramualProj/cont06.html>

นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ, บทความ “ใครรับรอง ความถูกต้องในงบการเงิน”, จาก <http://www.jarataccountingandlaw.com/index.php?lay=show&ac=article&Id=333777&Ntype=1>

ศิริพล กุศลศิลป์บุตตี พ.ต.ท.ดร., “White Collar Crime ในประเทศสหรัฐอเมริกา”, จาก <http://www.bloggang.com/viewblog.php?id=jurisprudence&date=27-08-2008&group=2&gblog=48>

อำนาจ เนตยสุภา, บทความ “อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ”, จาก <http://www.oja.go.th/data/document/news/Economic%20Crime.pdf//> ขอบเขต ความหมาย และความแตกต่างของอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ กับอาชญากรรมประเภทอื่น ๆ อาชญากรรมในแง่กฎหมาย”, จาก <http://www.polsci.chula.ac.th/sumonthip/buscri1.htm>

- **ARTICLES**

E.H.Sutherland. (1961). “White Collar Crime.” **N.Y. : Holt, rineheart and winton.** p.9-10.

Herbert Edelhertz. (1970). “The Nature Impact and Presecution of White-Collar-Crime.” **Washington D.C.,U.S. Government Printing Office.** p.5.

J.E.Conkin. (1979). “Illegal Corporate Behavior.” **Washington D.C., U.S. Government Printing Office.** p.143.

L.S. Sanrager and J.F.Short. (1977). “Toward a Sociology of Organizational Crime.” **Social Problems.** 25.p.407.

Committee on Economic Offenses. (1976, December). “Section of Criminal Justice.” **Final Report of the American Bar Association.** p.31.

