

ปัญหาการทุจริตกับแนวคิดระบบการควบคุมภายใน Fraud Problem and Internal Control Concept

ปิยาภิศักดิ์ เจียรสุคนธ์¹

สายทิพย์ จะโนภาซ²

พรชัย วีระนนทาเวทย์³

รัชนิกร วรณสฤติย์⁴

Piyaphisak Jearasukon¹

Saithip Jannopat²

Phornchai Weerananthawet³

Ratchanikorn Wannasathit⁴

(Received: August 25, 2018; Revised: October 10, 2018; Accepted: December 27, 2018)

บทคัดย่อ

ปัจจุบันสังคมไทยมีการเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพแวดล้อมและเทคโนโลยี มีปัญหาหลายประการไม่ว่าจะเป็นปัญหาด้านเศรษฐกิจ สังคม สิ่งแวดล้อม เป็นต้น แต่มีปัญหานึ่งที่ยังเป็นปัญหาจากอดีตจนมาสู่ปัจจุบันคือ “ปัญหาการทุจริต” (Fraud Problem) ที่ได้ถูกหยิบยกกล่าวขานกันอยู่เสมอในฐานะที่เป็นปัญหาต่อสังคมและประเทศชาติไม่ว่าจะเป็นประเทศที่พัฒนาแล้วหรือกำลังพัฒนา การทุจริต (Fraud) ได้เข้าไปฝังตัวในระบบการบริหารงานทั้งภาครัฐและเอกชน จนกลายมาเป็นปัญหาที่จะต้องได้รับการแก้ไขอย่างเร่งด่วน (Heidenheimer, 1989 Alatas, 1990 citing in Williams, 2000) ในช่วงเวลาที่ผ่านมาจะเห็นได้ว่ากลไกการบริหารงานภาครัฐถูกแทรกแซงโดยฝ่ายการเมือง และเป็นการแทรกแซงที่มีความเกี่ยวข้องกับการทุจริต จึงเป็นการบริหารราชการแผ่นดินที่ต่อเจตจำนงผลประโยชน์ทางการเมืองมากกว่าการตอบสนองความต้องการที่แท้จริงของประเทศชาติและประชาชน การแทรกแซงดังกล่าวทำให้ภาครัฐขาดประสิทธิภาพในการบริหารราชการแผ่นดิน ขาดหลักธรรมาภิบาลที่ดี (Good Governance) ระบบการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิภาพ (Internal Control System) และยิ่งรวมถึงความเสื่อมถอย ผิดศีลธรรม คุณธรรม จริยธรรมอันดีงาม ส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์และความน่าเชื่อถือในสายตาสาธารณชนทั่วโลก ซึ่งปัญหาดังกล่าวนับวันยิ่งมีความรุนแรงมากยิ่งขึ้น จึงเกิดคำถามขึ้นว่า “ปัจจัยใด สาเหตุใด ที่มาใด ที่เป็นผลก่อให้เกิดปัญหาการทุจริตหรือปัจจัยสาเหตุที่มา เป็นผลมาจากระบบการบริหารจัดการองค์กรหรือพฤติกรรมของมนุษย์” ด้วยเหตุนี้จึงมีนักวิชาการต่างให้ความสำคัญในการศึกษาวิจัยเพื่อค้นหา ปัจจัย สาเหตุ ที่มาของการเกิดการทุจริตเพื่อนำมากำหนดเป็นแนวทางในการป้องกันการทุจริตภายในองค์กร

คำสำคัญ: ปัจจัยความเสี่ยง การทุจริต ระบบการควบคุมภายใน

¹ นักวิจัยอิสระ E-mail: rsu_18@hotmail.com

² อาจารย์ ดร. สาขาวิชาการบัญชี คณะวิทยาการจัดการและเทคโนโลยีสารสนเทศ มหาวิทยาลัยนครพนม, E-mail : saithip089@gmail.com

³ อาจารย์ สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจและการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี, E-mail : Phornchai_acc@hotmail.com

⁴ อาจารย์ สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจและการจัดการ มหาวิทยาลัยราชภัฏอุบลราชธานี, E-mail : rw_pomp@hotmail.com

Abstract

Thailand has been experiencing difficulties in both the ecological and technological changes. The problematic factors such as socio-economic issues, socio-environmental issues, environmental changes and so on, contribute to the experiencing difficulties in Thailand. Among these problems, fraud has long persisted since pre-historic age. Fraud issues have never been unheard of and yet, they have always remained the unattended subject in both the developing as well as the developed countries. Fraud has invaded both the governmental and private organizations and it needs immediate attention (Heidenheimer, 1989 Alatas, 1990 citing in Williams, 2000). From past to present, it is observed that internal management systems within the governmental organizations are intervened by the members of the political parties. The intervention is associated with corruption where lands are used for political importance of self-interest, rather than for the public socio-economic development. The intervention led to the lack of good governance efficiency, improper land management, and corrupted internal management systems. Such intervention by the political parties led to the deterioration of good morals and ethics, resulting in the loss of reputable images and respects across the globe (William, 1964). These worsening problems require immediate attentions and have led to the question of “What factors and causes are responsible for the fraud; the internal management systems or the human behavior?. To understand the origin of fraud, we investigated the underlying risk factors and causes, in order to address them as the guideline for preventing future fraud.

Keyword: Risk Factors, Fraud, Internal Control

1. บทนำ

ปัญหาการทุจริต (Fraud Problem) ถูกหยิบยกกล่าวขานกันอยู่เสมอในฐานะที่เป็นปัญหาต่อสังคมและประเทศชาติไม่ว่าจะเป็นประเทศที่พัฒนาแล้วหรือกำลังพัฒนา การทุจริตได้เข้าไปฝังตัวในระบบการบริหารงานทั้งภาครัฐและเอกชน จนกลายมาเป็นปัญหาที่จะต้องได้รับการแก้ไขอย่างเร่งด่วน ในช่วงเวลาที่ผ่านมามองเห็นได้ว่ากลไกการบริหารงานภาครัฐถูกแทรกแซงโดยฝ่ายการเมือง และเป็นการแทรกแซงที่มีความเกี่ยวข้องกับ การทุจริต จึงเป็นการบริหารราชการแผ่นดินที่ต้อบโจทยัผลประโยชน์ทางการเมืองมากกว่าการตอบสนองความต้องการที่แท้จริงของประเทศชาติและประชาชน การแทรกแซงดังกล่าวทำให้ภาครัฐขาดประสิทธิภาพในการบริหารราชการแผ่นดิน ขาดหลักธรรมาภิบาลที่ดี (Good Governance) ระบบการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิภาพ (Internal Control System) และการทุจริตก่อให้เกิดการเบี่ยงเบนการบริหารไปในทางที่เสื่อมถอย ผิดศีลธรรม คุณธรรม จริยธรรมอันดีงาม ส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์และความน่าเชื่อถือในสายตาสาธารณชนทั่วโลก (William, 1964) เกิดการสูญเสียทรัพย์สินจากการลักขโมย ยักยอก ฉ้อโกง หรือ ลดคุณภาพ ลดมาตรฐานวัตถุประสงค์ การทุจริตยังก่อให้เกิดการเอื้อเฟื้อระหว่างเจ้าหน้าที่รัฐกับนักธุรกิจเอกชน เช่น การตั้งเงื่อนไข ในสัญญาจัดซื้อจัดจ้าง การแสวงหาค่าเช่าทางเศรษฐกิจ ปลอมแปลงเอกสารนำทรัพย์สินทางราชการไปใช้ส่วนตัว เป็นต้น (Kenny, 2007)

สำหรับประเทศไทย องค์กรที่พบมูลค่าความเสียหายเป็นลำดับต้น ๆ คือ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) โดยคิดเป็น 1 ใน 3 ของหน่วยงานภาครัฐ เนื่องจาก มีมากกว่า 7,000 หน่วย ทั่วประเทศ จากข้อมูลกรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น กระทรวงมหาดไทยระบุว่าในปี 2561 มีองค์การบริหารส่วนจังหวัด

76 แห่ง เทศบาล 2,441 แห่ง องค์การบริหารส่วนตำบล 5,333 แห่ง และองค์กรปกครองท้องถิ่นรูปแบบพิเศษ (กรุงเทพมหานครและเมืองพัทยา) 2 แห่ง รวมทั้งสิ้น 7,852 แห่ง (กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น, 2561) โดยมีการรายงานจากการตรวจสอบของ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) ในปีงบประมาณ 2555 2558 และ 2559 พบมูลค่าความเสียหายเป็นจำนวนเงินส่วนราชการส่วนท้องถิ่นสูงกว่าราชการส่วนกลางและส่วนภูมิภาคคิดเป็นจำนวนเงิน 300.55 ล้านบาท คิดเป็น ร้อยละ 91.00 แม้จะเป็นการคิดมูลค่าความเสียหายเพียงแคในปี 2555 และ 2558 แต่มูลค่าความเสียหายของส่วนราชการส่วนท้องถิ่นก็ยังคงมีอัตราสูงกว่าส่วนราชการส่วนกลางและส่วนภูมิภาค ปรากฏตามตารางที่ 1

ตารางที่ 1 แสดงมูลค่าความเสียหายจากผลการตรวจสอบ

หน่วย : ล้านบาท

ประเภท หน่วยรับตรวจ	การจัดซื้อจัดจ้าง					
	ปี 2555		ปี 2558		ปี 2559	
	จำนวนหน่วย	มูลค่า	จำนวน หน่วย	มูลค่า	จำนวน หน่วย	มูลค่า
ราชการส่วนท้องถิ่น	753	30.06	1,518	243.78		
ราชการส่วนกลางและส่วน ภูมิภาค	1,161	125.37	1,085	175.18	ไม่ปรากฏข้อมูลการ จำแนกแสดงเฉพาะผลรวม	
รวม	1,914	155.43	2,603	418.96	964	725.73

ที่มา: รายงานการปฏิบัติงานตรวจสอบ, สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, (2561)

จากมูลค่าความเสียหายข้างต้น จึงเกิดคำถามที่ว่าปัจจัยใดหรือมูลเหตุใด ที่นำไปสู่มูลค่าความเสียหาย จากผลการตรวจสอบของ สตง. พบปัจจัยความเสี่ยง (Risk Factors) ที่เป็นต้นเหตุของความเสียหาย และเป็นปัจจัยเหตุที่พบมากที่สุดจากผลการตรวจสอบ ปรากฏตามตารางที่ 2

ตารางที่ 2 แสดงประเด็นความผิดจากผลการตรวจสอบ

ข้อ	ประเด็นความผิด	จำนวนเรื่องจำแนกตาม หน่วยงาน			รวม จำนวน
		1	2	3	
		1	การปฏิบัติผิดตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ	203	
2	ละเว้น ละเลย หลีกเลี่ยงการปฏิบัติหน้าที่ตามระเบียบพัสดุโดยมิชอบส่อ ไปในทางทุจริต	74	175	9	258
3	นำเอกสารเท็จมาเป็นหลักฐานประกอบการเบิกจ่ายเงิน	62	60	2	124
4	เงินขาดบัญชี	19	134	-	153
5	คณะกรรมการตรวจงานจ้างเป็นเท็จ	9	19	-	28
6	จัดซื้อที่ดินมิชอบด้วยระเบียบ	1	23	-	24
7	กรณีอื่น ๆ	17	37	24	78
	รวม	385	746	55	1,186

1 แทน หน่วยงานราชการส่วนกลางและส่วนภูมิภาค

2 แทน หน่วยงานราชการส่วนท้องถิ่น

3 แทน หน่วยงานรัฐวิสาหกิจ

จากปัจจัยความเสี่ยงข้างต้น หากพิจารณาโดยภาพรวมแล้วนั้น จะแสดงให้เห็นได้ว่ามีความเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมของบุคคล ซึ่ง Sandholtz & Koetzle (2000) กล่าวว่า “การใช้ตำแหน่งหน้าที่การงานหรือใช้ทรัพยากรของรัฐหรือสาธารณะประโยชน์ในทางที่ผิดเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัว” เพราะฉะนั้น พฤติกรรมดังกล่าว จึงเปลี่ยนแปลงมนุษย์จากการเป็น “คนดี” กลายเป็น “คนไม่ดี” ในที่สุด (Cressey, 1953; Moore,

2008) นอกจากนี้ มนุษย์ก็เช่นกันเป็นผู้ทำลายหรือลดคุณภาพของระบบการควบคุมและตรวจสอบภายในเพื่อป้องกัน คับพบ และขัดขวางการกระทำความผิดของพวกเขา (Cressey, 1953) การกระทำเช่นนี้เข้าข่ายการปลดปล่อยหรือขาดคุณธรรมของมนุษย์ซึ่งเป็นไปตามทฤษฎีการปลดปล่อยคุณธรรมของ Bandura (Bandura's Theory of Moral Disengagement) (Bandura, 2002) ซึ่งสามารถใช้ในการอธิบายพฤติกรรมของมนุษย์ที่กระทำความผิดเพื่อผลประโยชน์ของตนเอง ทั้งนี้งานวิจัยของ Isaksen Jan (2005) พบว่า “การดำเนินการตามกระบวนการงบประมาณมีโอกาสที่จะเกิดความเสียหายในการทุจริต ซึ่งความเสี่ยงแบ่งออกเป็น 3 ระดับ คือ สูง (High) ปานกลาง (Medium) และต่ำ (Low) และการแทรกแซงความเสี่ยงดังกล่าวมักเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมทุจริตในงบประมาณ” และปัจจัยที่เป็นสาเหตุของการผลักดันให้เกิดการทุจริต คือ ช่องว่างของระเบียบ แรงจูงใจของบุคคล เช่นเดียวกันกับ พรชัย นฤตมกุล และพรธนิภา รอดวรรณะ (2554), Leff (1964) และ Nye (1967) ต่างมีความคิดเห็นเป็นไปในทิศทางเดียวกันว่าปัจจัยที่สำคัญที่นำไปสู่การทุจริตคือ “พฤติกรรมของมนุษย์” การทุจริตด้านงบประมาณจึงเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงด้านการเงิน (Financial Risk: F) ซึ่งเป็นความเสี่ยงเกี่ยวกับการบริหารจัดการด้านงบประมาณ และการเงิน เช่น การบริหารการเงินที่ไม่ถูกต้องไม่เหมาะสม ทำให้ขาดประสิทธิภาพ และไม่ทันต่อสถานการณ์ หรือเป็นความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการเงินขององค์กร เช่น การประมาณการงบประมาณไม่เพียงพอ และไม่สอดคล้องกับขั้นตอนการดำเนินการ Joint (2007) เป็นการบริหารเพื่อเอื้อผลประโยชน์แก่ตนเองหรือพวกพ้อง

จากปัญหาดังกล่าวข้างต้น นับวันยิ่งรุนแรง และพบเจอมากขึ้นเรื่อยๆ เป็นที่น่าห่วงอย่างยิ่ง ประการหนึ่งที่เป็นสาเหตุสำคัญที่นำมาสู่การทุจริตภายในองค์กร คือ **“ผู้บริหารและทุกคนภายในองค์กรไม่ให้ความสำคัญของการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี”** ซึ่ง ระบบการควบคุมภายในเป็นองค์ประกอบหนึ่งของการกำกับดูแลกิจการที่ดี (Good Corporate Governance) ที่ถูกนำมาใช้ในการปฏิรูประบบราชการและระบบการเมืองของประเทศไทยตามแนวทางของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการปี 2555 โดยเน้นและให้ความสำคัญใน 10 หลักการ อันประกอบด้วย หลักการตอบสนอง (Responsiveness) หลักประสิทธิผล (Effectiveness) หลักประสิทธิภาพ / คุ่มค่า (Efficiency/ Value for money) หลักความเสมอภาค (Equity) หลักมุ่งเน้นฉันทามติ (Consensus Oriented) หลักการตรวจสอบได้/มีภาระรับผิดชอบ (Accountability) หลักเปิดเผย / โปร่งใส (Transparency) หลักการกระจายอำนาจ (Decentralization) หลักการมีส่วนร่วม (Participation) และหลักนิติธรรม (Rule of Law) เพื่อให้เกิดความโปร่งใส สามารถตรวจสอบได้ ดังนั้น ความโปร่งใสขององค์กรทั้งภาครัฐ จึงถูกประเมินจากการการนำหลักธรรมาภิบาลเข้าไปใช้ในการบริหารจัดการองค์กรที่เหมาะสมและถูกนำไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล (Efficient and Effective Implementation) (อรุณ คงรุ่งโชค, 2557) อีกทั้ง ระบบการควบคุมภายในไม่เพียงแค่จัดการหรือควบคุมเกี่ยวกับระบบการเงินและบัญชีแต่เพียงอย่างเดียว แต่ระบบการควบคุมภายในที่ดี จะเป็นเครื่องมือที่ช่วยควบคุม ลดความเสี่ยง ประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) ระบุความเสี่ยง (Risk Identification) และบริหารความเสี่ยง (Risk Management) ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่ไปในทางที่ผิดกฎหมาย ระเบียบต่าง ๆ ที่ส่งไปในทางทุจริต เพื่อช่วยลดและยับยั้งความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นตามที่ Pickett (2004) กล่าวไว้ว่า “การตรวจสอบภายใน (Internal Auditing) คือ กิจกรรมที่ถูกออกแบบให้เกิดความอิสระ รวมทั้งทำให้เกิดความมั่นใจและสามารถให้คำปรึกษา เพื่อปรับปรุงกระบวนการดำเนินงานขององค์กรโดยกระทำอย่างเป็นระบบและถูกต้องตามกฎหมายวิธีกรที่เหมาะสม เพื่อประเมินและปรับปรุงความมีประสิทธิภาพของกระบวนการบริหารความเสี่ยง กระบวนการควบคุมและกระบวนการกำกับดูแลและ / หรือธรรมาภิบาล” ดังนั้น กระบวนการควบคุมและตรวจสอบภายในจำเป็นต้องมีประสิทธิภาพประสิทธิผลในการตรวจสอบเพื่อป้องกัน คับพบ และขัดขวางความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นโดยเฉพาะอย่างยิ่ง ความเสี่ยงประเภทการทุจริต และการฉ้อราษฎร์บังหลวง (Atuguba et al., 2012; Mihaela & Lulian, 2012; COSO, 2011 อ้างถึงใน

อรุช คงรุ่งโชค, 2557, หน้า 67) ตามที่กระบวนการควบคุมและตรวจสอบภายในถูกพัฒนาขึ้นจาก The committee of sponsoring organization of the treadway commission (COSO) โดยมุ่งเน้นที่จะกำหนดแนวทางในการควบคุม ป้องกัน ค้นพบ และขัดขวางความเสี่ยงทุกประเภท โดยเฉพาะอย่างยิ่งความเสี่ยงเชิงการทุจริต จนกระทั่งในเดือนพฤษภาคม 2013 COSO ได้พัฒนาและออกหลักเกณฑ์และแนวทางการควบคุมและตรวจสอบภายในฉบับปรับปรุง โดยเพิ่มความเข้มข้นของการวิเคราะห์ความเสี่ยง ซึ่งเกี่ยวข้องกับพฤติกรรมของผู้กระทำความผิดเชิงการทุจริต โดยประยุกต์หลักสามเหลี่ยมการทุจริตของ Cressey ซึ่ง Cressey (1953) กล่าวว่า พฤติกรรมการทุจริตเกิดจากเหตุจูงใจในการกระทำผิด 3 เหตุจูงใจประกอบด้วย แรงจูงใจและแรงกดดันที่ได้รับ (Incentive and pressure) ความรู้และโอกาสในการกระทำผิด (Knowledge and opportunity) และทัศนคติและการใช้เหตุผลเข้าข้างตนเอง (Attitudes and rationalization) (Singleton et al., 2006) กล่าวว่า ถ้าองค์กรมีความอ่อนแอในระบบการควบคุมก็จะเปิดโอกาสให้มีการทุจริตเกิดขึ้น สรุปว่า การทุจริตจะเกิดขึ้นจากองค์ประกอบสามประการที่ต้องมีอยู่อย่างพร้อมมูล จะขาดอย่างใดอย่างหนึ่งไม่ได้ โดยองค์ประกอบทั้งสามมีความสัมพันธ์จะต้องเกิดขึ้นพร้อมกันทั้งหมด จึงจะเกิดการทุจริตเรียกว่า สามเหลี่ยมทุจริต (Fraud Triangle) (Wells, 2011) ดังนั้น จะแสดงให้เห็นได้ว่าปัจจัยความเสี่ยง (Risk Factors) ที่กล่าวในตารางที่ 2 ข้างต้นล้วนเป็นผลมาจากพฤติกรรมของบุคคลที่มีโอกาสในการกระทำการทุจริตโดยมีช่องว่างหรือความอ่อนแอของระบบการควบคุมภายใน

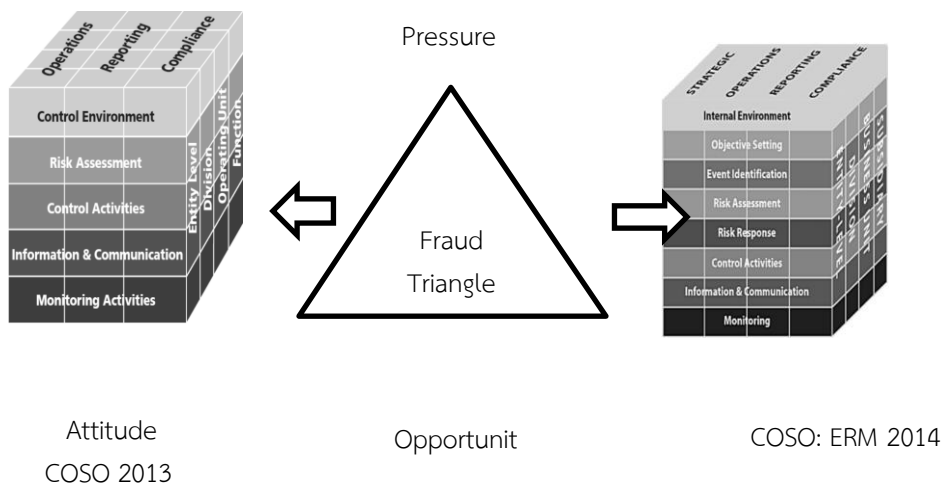


Figure 1 Relationship between Internal Controls, Risk Management and Fraud Triangle

ดังนั้น แนวทางการป้องกันความเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริต The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), เสนอแนวทางการตั้งวงจรช่องทางที่เปิดโอกาสให้เกิดการทุจริตโดยให้ความสำคัญของการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งเป็นหลักการที่สำคัญประการหนึ่งของธรรมาภิบาล (Corporate Governance) อันเป็นพื้นฐานสำคัญของการรายงานทางการเงินเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือของการบริหารองค์กรและคุณภาพของงบการเงิน (Habib & Hossain, 2013, Rittenberg, 2013; Wright, 2013) ซึ่งนิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และคณะ (2554) ยังได้ กล่าวว่าการควบคุมภายใน (Internal Control) ไม่เพียงแต่จัดระบบควบคุมของบัญชีและการเงินเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการปฏิบัติตามกฎหมาย และกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องเพื่อป้องกันการทุจริต หรือการใช้ทรัพยากรในทางที่ผิด อันเป็นการช่วยลดความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นในกิจกรรมการปฏิบัติงานต่างๆ มาตรฐาน COSO (2013) (Internal Control – Integrated Framework, The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission)

เป็นมาตรฐานสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการบริหารความเสี่ยง (Risk Management) และการมุ่งเน้นให้ทุกคนในองค์กรให้ความสำคัญและการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งมาตรฐาน COSO ได้เสนอแนะการวางกรอบแนวทางการจัดระบบการควบคุมภายในองค์กร (Internal Control Framework) (Rittenberg, 2013; Wright, 2013)

2.แนวคิดเกี่ยวกับการทุจริต

การทุจริต เป็นสิ่งที่ทุกคนในสังคมไทยมีความคุ้นเคย โดยบางคนบางกลุ่มมีมุมมองว่าเป็น “สิ่งที่ดี หากทำให้สังคมหรือประเทศชาติเจริญรุ่งเรือง” หรือบางคนบางกลุ่ม มีแนวคิดว่าเป็น “สิ่งที่ไม่ดี ทำให้สังคมหรือประเทศชาติเลวลงหรือล่มจม” มุมมองที่แตกต่างกันนี้ สะท้อนให้เห็นถึงความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับความหมายของการทุจริตและคอร์รัปชัน หรือการรู้ทันกลไกในการทุจริตและคอร์รัปชัน ของคนไทยว่ามีมากน้อยแค่ไหนอย่างไร ในบทนี้จึงเป็นการอธิบายถึงความหมายและประเภทของการทุจริตและคอร์รัปชัน ในแง่มุมต่างๆ รวมไปถึงความพยายามในการขจัดให้เห็นถึงรูปธรรมของการทุจริตและคอร์รัปชัน ก่อนที่จะนำไปสู่รูปธรรมของกลไกในการทุจริตที่เกิดขึ้นในประเทศไทย (ดาร์รัตน์ อานันท์นະสูงค์, 2557; Bowles, 1999) Heidenheimer, 1989; Williams, 2000)

Singleton et al. (2006); Hopwood et al. (2009) และ Albrecht et al. (2009) กล่าวว่า การทุจริต (Fraud) คือ พฤติกรรมของมนุษย์ในทางที่ชั่วช้าและฉ้อโกง ผิดศีลธรรม ผิดกฎหมายหรือมีเจตนาหลีกเลี่ยงกฎหมาย รวมทั้งการกระทำที่ขัดต่อตำแหน่งหน้าที่และสิทธิของผู้อื่น

จากความหมายที่กล่าวข้างต้นผู้วิจัยสามารถสรุปได้ว่า การทุจริต หมายถึง การแสวงหา ประโยชน์ที่ควรมิได้โดยชอบด้วยกฎหมายหมายสำหรับตนเองหรือผู้อื่น การกระทำที่เป็นการผิดทางด้านหน้าที่ จริยธรรม ศีลธรรม การลอกหลวงผู้อื่นให้หลงเชื่อเพื่อผลประโยชน์แก่ตนเอง หรือผู้อื่น โดยอาศัยอำนาจหน้าที่ของตน เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินทางด้านวัตถุหรือตำแหน่งที่สูงขึ้น หากใครจงใจเหตุการณ์จาก วิกฤติทางการเงินของโลก ปี 2540 ส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจทำให้เกิดการล้มละลายของ องค์กรต่าง ๆ จุดที่สร้างความเปลี่ยนแปลงมาจากหลายสาเหตุ และสาเหตุหนึ่งที่น่ามาสู่ความหายนะของการล้มละลาย คือ “ความอ่อนแอของระบบการควบคุมภายใน” (Internal Control Weakness) Ball (2009) กล่าวว่า วิกฤติเศรษฐกิจที่เกิดขึ้น ล้วนเป็นการสูญเสียที่เกิดจากความไม่มีประสิทธิภาพในการกำกับดูแลกิจการ เช่น บริษัทล้มละลายการทุจริต เป็นต้น

ตารางที่ 3 แสดงมูลค่าความเสียหายของกรณีศึกษาที่เกิดขึ้นจากการไม่ให้ความสำคัญของการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีและรัดกุม

หน่วยรับตรวจ	กรณีไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติ คณะรัฐมนตรี หรือไม่ให้ความสำคัญของการควบคุม การตรวจสอบอย่างรัดกุม	มูลค่าความเสียหาย
กรณีศึกษา 1	ร้องเรียนการทุจริตโครงการแจกถุงยังชีพ ของหน่วยงานแห่งหนึ่ง โดยผู้บริหาร <i>กระทำการนอกเหนืออำนาจหน้าที่โดยเป็นผู้ดำเนินการจัดหาและต่อราคา</i> ซึ่ง เป็นราคาที่สูงกว่าท้องตลาด	155,890 บาท
กรณีศึกษา 2	หน่วยงานแห่งหนึ่ง มีเงินขาดบัญชีและเบิกจ่ายเงินไม่ถูกต้อง ในปีงบประมาณ พ.ศ. 2550 – 2551 เนื่องจาก <i>เจ้าพนักงานการเงิน และบัญชีได้เพิ่มเติมจำนวนเงินในเช็คนำไปขึ้นเงินจากธนาคาร จัดทำเอกสารเป็นเท็จ และใช้อุบายหลอกลวงให้ผู้บริหารลงนาม ถอนเงินจากธนาคาร แล้วนำไปใช้ประโยชน์ส่วนตัว</i>	1,770,116.73 บาท

ตารางที่ 3 (ต่อ)

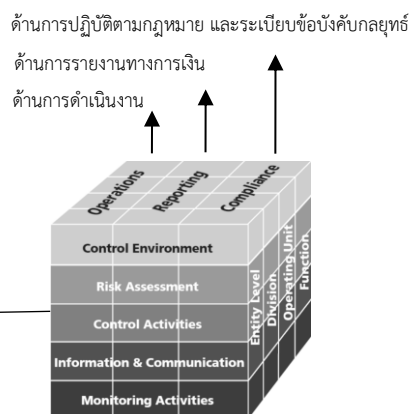
หน่วยรับตรวจ	กรณีไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติ คณะรัฐมนตรี หรือไม่ให้ความสำคัญของการควบคุม การตรวจสอบอย่างรัดกุม	มูลค่าความเสียหาย
กรณีศึกษา 3	หน่วยงานแห่งหนึ่ง จัดซื้อภาชนะรองรับน้ำ(ถังไฟเบอร์กลาส) ช่วยเหลือผู้ประสบภัยแล้ง ซึ่งกำหนดราคาสูงกว่าท้องตลาด หรือราคาที่จำหน่ายในท้องถิ่น	7,709,569.70 บาท
กรณีศึกษา 4	พนักงานบัญชีของหน่วยงานแห่งหนึ่ง บันทึกบัญชีโดยไม่มีรายละเอียดว่ามีกรรับเงินจากธนาคารตามเช็คเลขที่ใดอย่างชัดเจน จัดทำรายงานเงินคงเหลือประจำวันโดยไม่มีรายละเอียดรายการเอกสาร แทนตัวเงิน ไม่มีการควบคุมเช็คที่ลงนามแล้ว เก็บรักษาเช็คเงินสดที่ยังไม่นำไปเบิกเงินและเอกสารเกี่ยวกับการลงบัญชีไว้ที่พนักงาน บัญชี และเขียนเช็คส่งจ่ายให้กับผู้อื่นโดยไม่ขีดฆ่า คำว่า "หรือผู้ถือ" โดยคณะกรรมการเก็บรักษาเงินและคณะกรรมการรับส่งเงินไม่ได้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่ได้รับมอบหมายอย่างเคร่งครัด ทำให้มีเงินขาดบัญชี	400,000 บาท
กรณีศึกษา 5	เจ้าหน้าที่การเงินและบัญชี รับเงินรายได้แล้ว ไม่นำส่งรายได้ทั้งจำนวน นำส่งเป็นเพียงบางส่วน โดยปลอมแปลงลายมือชื่อของผู้บริหารผู้มีอำนาจส่งจ่ายเช็ค เบิกจ่ายโดยไม่มีหลักฐาน ทำให้ราชการเสียหาย	13,508,665.70 บาท (ยอดทุจริต)

จากปัจจัยความเสี่ยงข้างต้น ส่วนใหญ่ล้วนเป็นผลมาจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ และการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี จึงเกิดโอกาสของช่องว่างที่นำไปสู่การทุจริตของผู้บริหาร แม้ว่าองค์กรจะมีการสร้างระบบการควบคุมภายใน แต่หากไร้การปฏิบัติอย่างเคร่งครัดย่อมทำให้ระบบการควบคุมภายในไม่เกิดอานุภาพของคุณค่าและประโยชน์ของการควบคุมภายใน นอกจากนี้แล้ว ผู้บริหารหรือผู้กระทำผิดส่วนใหญ่มักจะขัดขวางและไม่ให้ความร่วมมือของการนำหรือการส่งเสริมให้องค์กรนำระบบการควบคุมภายในที่ทันสมัยมาปรับใช้ในองค์กร จึงเป็นสาเหตุประการหนึ่งที่ทำให้การทุจริตเข้าไปฝังตัวหรือแทรกแซงในระบบการบริหารงานทั้งภาครัฐและเอกชน

3.แนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมภายใน (Internal Control)

ความโปร่งใส (Transparency) เป็นหลักการที่สำคัญประการหนึ่งของหลักธรรมาภิบาล หรือการกำกับดูแลกิจการที่ดี หรือการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี (Good Governance) อยู่ภายใต้แนวคิดของระบบการควบคุมภายใน ซึ่งแนวคิดการควบคุมภายใน เกิดขึ้นเมื่อปี ค.ศ. 1992 โดยคณะกรรมการ COSO (The committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission) เป็นคณะทำงานวางแนวทางพื้นฐานหลักที่สนับสนุนแนวความคิดของการควบคุมภายใน ประกอบด้วยจากสถาบันวิชาชีพ 5 แห่ง ได้แก่ (1) สถาบันผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งสหรัฐอเมริกา (AICPA) (2) สมาคมนักบัญชีแห่งสหรัฐอเมริกา (AAA) (3) สถาบันผู้บริหารการเงิน (FEI) (4) สถาบันผู้ตรวจสอบภายในสากล (IIA) และ (5) สถาบันนักบัญชีเพื่อการบริหาร (IMA) ได้กำหนดมาตรฐาน COSO เป็นมาตรฐานสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีที่เป็นเครื่องมือในการสร้างความเชื่อมั่นในการดำเนินงานให้มีความโปร่งใส รวมถึงคุณภาพของการรายงานทางการเงิน (Habib & Hossain, 2013; Rittenberg, 2013; Wright, 2013; Clintong et al., 2014) ภายใต้โครงสร้างประกอบ 5 ส่วน และข้อปฏิบัติ 17 หลักการที่สำคัญเพื่อทำให้ระบบการควบคุมภายในมีความเข้มแข็งและชัดเจนยิ่งขึ้น (Rittenberg, 2013; Wright, 2013)

- 1) สภาพแวดล้อมการควบคุม**
- 1.1 ความซื่อตรงและจริยธรรม
 - 1.2 ความเป็นอิสระ และการกำกับดูแล
 - 1.3 การจัดวางโครงสร้าง อำนาจ ความรับผิดชอบ
 - 1.4 การรักษานักงาน
 - 1.5 ความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายใน
- 2) การประเมินความเสี่ยง**
- 2.1 วัตถุประสงค์
 - 2.2 ระบบความเสี่ยง และวิธีจัดการความเสี่ยง
 - 2.3 โอกาสที่อาจเกิดการทุจริต
 - 2.4 ระบุและวิเคราะห์การเปลี่ยนแปลง
- 3) กิจกรรมการควบคุม**
- 3.1 วิธีเลือกสรรและพัฒนากิจกรรมการควบคุม
 - 3.2 การเลือกและพัฒนากิจกรรมการควบคุมทั่วไปด้วยระบบเทคโนโลยี
 - 3.3 กิจกรรมการควบคุมผ่านทางนโยบาย
- 4) สารสนเทศและการสื่อสาร**
- 4.1 ข้อมูลที่เกี่ยวข้องและมีคุณภาพ
 - 4.2 การสื่อสารข้อมูลภายใน
 - 4.3 การสื่อสารกับหน่วยงานภายนอก
- 5) การติดตามและประเมินผล**
- 5.1 ติดตามและประเมินผลการควบคุมภายใน
 - 5.2 ประเมินและสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน



ภาพที่ 2 แสดง 17 หลักการของกรอบแนวคิดโคโซ (COSO)

4. บทสรุป

ปัญหาการทุจริต (Fraud Problem) ส่งผลให้ระบบการบริหารราชการแผ่นดินเกิดความล้มเหลว การทุจริตไม่ได้แทรกแซงเฉพาะแค่ระบบการบริหารงานราชการแผ่นดินเท่านั้น แต่การทุจริตยังได้แทรกแซงเข้าไปในจิตใจ พฤติกรรมของเจ้าหน้าที่ภาครัฐในบางกลุ่ม ที่แสวงหาผลประโยชน์จากเงินงบประมาณแผ่นดินที่ได้มาจากเงินภาษีของประชาชน อาจกล่าวได้ว่า หากบุคคลในองค์กรยังมีจิตสำนึกหรือพฤติกรรม ความอยากมี อยากได้ ที่เกิดขึ้นจาก “ตัณหา” ของมนุษย์ การทุจริตก็จะยังคงปรากฏขึ้นในองค์กร ดังนั้น การแก้ไขปัญหาการทุจริตไม่เพียงแต่จัดวางระบบการควบคุมภายในที่ดีแต่เพียงอย่างเดียว แต่สิ่งหนึ่งที่จะต้องส่งเสริมการปลูกฝังจริยธรรมที่ดีไปพร้อม ๆ กับการสร้างวัฒนธรรมการควบคุมภายใน โดยนำหลักธรรมะของพระพุทธศาสนา คือ “หลักขราวาสธรรม 4 ประกอบด้วย สัจจะ คือ ซื่อสัตย์สุจริต ทมะ คือ การข่มใจตนเองไม่ให้ไปยึดติดกับอบายมุข ซันติ คือ ความอดทนต่อกิเลส สิ่งชั่ว ไม่ให้หลงไปกระทำความผิดนั้นๆ จากะคือสละอารมณ์ออกไปจากใจของตนที่เข้ามาช่วยจิตใจ ทิริ คือ ละอายต่อการประพฤติกความชั่ว โอตปปะ คือ ความเกรงกลัวต่อบาป เพื่อใช้ยึดเหนี่ยวจิตใจในการดำรงไว้ซึ่งจุดยืนในการปฏิบัติงานวิชาชีพของตนเองตามพระราชดำรัสของ “พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช รัชกาลที่ 9” ทรงกล่าวไว้ว่า “การควบคุมและตรวจสอบเงินแผ่นดินเป็นสิ่งสำคัญและจำเป็น เพราะเงินแผ่นดินนั้น คือ เงินของประชาชนทั้งชาติ ผู้ทำงานนี้จึงต้องกำหนดแน่วแน่ใจอยู่เป็นนิตย์ที่จะปฏิบัติหน้าที่ในความรับผิดชอบของตน ด้วยความอุตสาหะพยายาม ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต และด้วยความละเอียดถี่ถ้วน ระมัดระวังอย่างเต็มที่เพื่อมิให้เกิด

ความพลั้งพลาดเสียหาย และให้มั่นใจได้ว่า การใช้จ่ายเงินของแผ่นดินได้เป็นไปโดยบริสุทธิ์ และบังเกิดผลเป็นประโยชน์เต็มเม็ดเต็มหน่วย”

5.กิตติกรรมประกาศ

บทความนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ดร.พรพรรณนิภา รอดววรรณ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ได้จุดประกายความคิดที่มาของชื่อเรื่องและเขียนบทความฉบับนี้ขึ้น เพื่อให้ผู้บริหารและทุกคนภายในองค์กรตระหนักและให้ความสำคัญของการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี ที่เป็นหัวใจสำคัญของการลดความเสี่ยงในการทุจริตภายในองค์กร

6.เอกสารอ้างอิง

- กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น. (2561). *ข้อมูลข้อตรวจพบของกลุ่มตรวจสอบภายใน*. สืบค้นจาก <http://www.dla.go.th/servlet/TemplateOrganizeServlet?organize=internalaudit>.
- ดรรารัตน์ อานันทนะสูงศักดิ์. (2557). *กายวิภาคกลไกการทุจริตคอร์รัปชัน*. ในสิริลักษณ์ คอมนันท์และคณะ, *คอร์รัปชันและกลไกกำจัดกลไก*, 7-28. สถาบันศึกษานโยบายสาธารณะ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่.
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ, ศิลปพร ศรีจันทเพชร, และจันทนา สาขากร. (2554). *การตรวจสอบภายในและการควบคุมภายใน*. กรุงเทพฯ:ทีพีเอ็น เพรส.
- พรชัย นฤดมกุล และพรพรรณนิภา รอดววรรณ. (2554). *การทุจริตของพนักงานในองค์กรธุรกิจ*. *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*, 33(130), 1-13.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (2561). *ร่างรายงานการปฏิบัติงานตรวจสอบ*. สืบค้นจาก <http://www.oag.go.th/index.html>
- อรุช คงรุ่งโชค. (2557). *การตรวจสอบภายในสมัยใหม่*. (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์จามจุรีโปรดักท์.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. C., Albrecht, C. O. & Zimbelman, M. F. (2009). *Fraud examination. International student edition, 3rd edition*. South-Western Cengage Learning. American Economic Review, 64.
- Ball, R. (2009). Market and Political/ Regulatory Perspectives on the Recent Accounting Scandals. *Journal of Accounting Research*. 47, 277-323.
- Bandura, Albert. (2002). Selective Moral Disengagement in the Exercise of Moral Agency. *Journal of Moral Education*, 31(2), 101 - 119.
- Bowles, Roger. (1999). Corruption in Encyclopedia of Law and Economics, VIII. Criminal Law, Economics of Crime and Law Enforcement. General Editors: Boudewijn Bouckaert and Gerrit De Geest. Publishers: Edward Elgar and the University of Ghent.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2015). *Guidance on internal control: Internal control framework 2013*. Retrieved April 15, 2018, from <http://www.coso.org>.
- Cressey, D. R. (1953). *Other People's Money*. New Jersey: Patterson Smith.
- Habib, A., & Hossain, M. (2013). CEO/CFO Characteristics and financial reporting quality: A review. *Research in Accounting Regulation*, 25(1), 88-100.
- Heidenheimer, A.J., M. Johnson and Levine T. Victor. (1989). *Political Corruption: A Handbook*. New Brunswick, NJ: Transaction.

- Hopwood, W. S., Leiner, J. J. & Young, G. R. (2009). Forensic accounting. International edition. McGraw-Hill.
- Isaksen, jsan. (2005). The budget Process and Corruption. Bergen, Norwat: U4 Anti-Corruption Resource Centre, Chr.Michelsen Institute.
- Joint, N. (2007). Appling General Risk Management Principles to Library Administration. Library Review 56(7), 543-551
- Kenny, C.J. (2007). Construction, Corruption, and Developing Countries, Policy Research Working Paper Series 4271. Washington D.C.: The World Bank.
- Leff, Nathaniel H., (1964). Economic Development Through Bureaucratic Corruption. The American Behavior Scientist, November, 8(2) 8-14.
- Moore, Celia. (2008). Moral Disengagement in Processes of Organizational Corruption. Journal of Business Ethics, 80 (1), 129 - 139.
- Nye, J. S. (1967). Corruption & Political Development: A Cost-Benefit Analysis. American Political Science Review, 61, 417-427.
- Pickett, K. H. Spencer. (2004). The Internal Auditor at Work: A Practical Guide to Everyday Challenges. John Wiley and Sons, Inc.: Hoboken, New Jersey (1), 3, 11 - 87.
- Rittenberg, L. (2013). COSO Internal control-integrated framework: turning principles into positiveaction. Altamonte Springs, Florida: The Institute for Internal Auditors Research Foundation.
- Sandholtz, Wayne, & Koetzle, William. (2000). Accounting for Corruption: Economic Structure, Democracy and Trade. International Studies Quarterly: Blackwell Publishing and The International Studies Association: JSTOR, 44 (1), 31 - 50.
- Singleton, T. W., Singleton, A., Bologna, J. & Lindquist, R. (2006). Fraud auditing and forensic accounting. New York: John Wiley & Sons.
- Wells, J.T. (2011). Corporate Fraud Handbook: Prevention and Detection. 3rd Ed. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Williams. (2000). Explaining Corruption. The Politics of Corruption 1 Cheltenham: Edward Elgar Publishing.
- Wright, R. A. (2013). The internal auditor's guide to risk assessment. Altamonte Springs, Florida: The Institute for Internal Auditors Research Foundation.