

การค้นหา ควบคุม และป้องกันการทุจริตในตำแหน่งหน้าที่

Finding, Controlling and Preventing Corruption in the Position

สุฎีกา รักประสูติ¹

Sutika Rukprasoot

Received: March 17, 2021

Revised: April 23, 2021

Accepted: April 28, 2021

DOI: 10.14456/jra.2022.24

บทคัดย่อ

บทความวิชาการนี้มีวัตถุประสงค์ให้ผู้ตรวจสอบการทุจริต ตระหนักถึงการค้นหาการทุจริตได้รวดเร็วเพื่อลดมูลค่าความสูญเสียที่จะเกิดขึ้น ผู้เขียนรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับวิธีการทุจริต วิธีการค้นหา ควบคุม และป้องกันการทุจริต ตลอดจนลักษณะของบุคคลที่มีส่วนร่วมในการทุจริต และวิธีการปกปิดข้อมูลจากการทุจริต ผลการศึกษา พบว่า จากการทบทวนวรรณกรรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องพบว่าจำนวนรายการทุจริตที่เกิดจากการยกยอกทรัพย์สินขององค์กรเกิดขึ้นมากที่สุด แต่พบความสูญเสียเฉลี่ยน้อยที่สุด ซึ่งตรงกันข้ามกับการทุจริตในงบการเงินซึ่งพบว่ามีจำนวนรายการทุจริตน้อยที่สุดแต่มูลค่าความเสียหายเฉลี่ยที่เกิดขึ้นสูงที่สุด และพบว่าการยกยอกสินทรัพย์ส่วนใหญ่ใช้วิธีการเรียกเก็บเงิน และถ้าหากผู้ร่วมกระทำผิดตั้งแต่ 3 คน จะก่อให้เกิดความเสียหายมากขึ้น นอกจากนี้ยังพบว่าบุคลากรที่อยู่ในตำแหน่งระดับสูงจะมีความสามารถในการทำลายบริษัทได้รวดเร็วและมากกว่าบุคลากรระดับล่าง และวิธีการที่ผู้ทุจริตใช้ในการปกปิดข้อมูลมากที่สุดคือวิธีการสร้างเอกสารหลักฐานเท็จ สำหรับวิธีการค้นหา ควบคุม และป้องกันการทุจริตพบว่า ผู้บริหารที่จัดให้มีสภาพแวดล้อมการควบคุมภายในที่ดีและจัดให้มีการแจ้งข้อมูลจากผู้ให้ข้อมูลลับ จะทำให้ค้นหาการทุจริตได้รวดเร็ว นอกจากนี้ยังพบว่าการสร้างจรรยาบรรณในองค์กรจะช่วยลดโอกาสที่จะเกิดการทุจริต ตลอดจนเสนอกรอบแนวคิดเพื่อการวิจัยในอนาคต

คำสำคัญ: การค้นหาการทุจริต, การควบคุมการทุจริต, การทุจริตในตำแหน่งหน้าที่, การป้องกันการทุจริต

¹ วิทยาลัยบริหารธุรกิจนวัตกรรมและการบัญชี มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, College of Business innovative and Accountancy for Dhurakij Pundit University

Corresponding author, e-mail: Sutika.ruk@dpu.ac.th, Tel. 089-1670884

Abstract

This academic article was intended for corruption investigators to realize finding corruption quickly to minimize potential losses. The author gathered information about corruption methods, how to detect, control and prevent corruption as well as the characteristics of the persons involved in corruption and how to conceal information from corruption. The results of the study found that from the relevant literature reviews, the number of fraudulent transactions was caused by the embezzlement of corporate property the most, but the lowest average loss. This was in contrast to financial statements fraud, which was found that it had the least number of fraudulent transactions but the highest average damage value, and most asset misappropriations using a billing method. If the co-offenders from 3 people would cause more damage. It was also found that high-ranking personnel had the ability to destroy companies faster and more than lower-level personnel. Creation of false evidence was the method of fraudsters to conceal information the most. For the methods of finding, controlling and preventing corruption, it was found that the executive who provided a good internal control environment and the disclosure of information from confidential information providers would make it possible to find corruption quickly. It was also found that creating a code of conduct in an organization would reduce the likelihood of corruption as well as propose a conceptual framework for future research.

Keywords: Finding Corruption, Controlling Corruption, Corruption in the Position, Preventing Corruption

บทนำ

สมาคมต่อต้านการทุจริตสากล (Association of Certificated Fraud Examiners: ACFE) รายงานข้อมูลเกี่ยวกับการทุจริตในตำแหน่งหน้าที่ (Occupational Fraud) โดยรวบรวมจากการทุจริตขององค์กรในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก ในปี ค.ศ.2020 จำนวน 125 ประเทศ พบว่า มีการทุจริตในตำแหน่งหน้าที่จำนวน 2,504 ราย มูลค่าความเสียหายมากกว่า 3.6 พันล้านดอลลาร์สหรัฐ ความสูญเสียเฉลี่ย 1,509,000 ดอลลาร์สหรัฐต่อราย ซึ่งการทุจริตในตำแหน่งหน้าที่ดังกล่าวอาจเกิดจากความไม่มีประสิทธิภาพหรือความล้มเหลวขององค์กรในการออกแบบระบบการควบคุมภายในและจุดอ่อนการกำกับดูแลกิจการขององค์กรนั้น ๆ การทุจริตสร้างผลกระทบต่อองค์กรทั่วโลก ทั้งในองค์กรขนาดเล็ก องค์กรข้ามชาติขนาดใหญ่ องค์กรที่ไม่มุ่งหวังกำไร องค์กรภาครัฐ เอกชน และธุรกิจทุกประเภท ผู้ทุจริตมีทั้งพนักงานและผู้บริหารระดับสูง อย่างไรก็ตามแม้ว่าการ

ทุจริตมีมากขึ้นในปัจจุบัน แต่ถ้าหากมีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพก็เชื่อได้ว่าการทุจริตจะลดลง บทความวิชาการนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ ลดมูลค่าความสูญเสียที่เกิดจากการทุจริต ให้ความสนใจศึกษาเกี่ยวกับการทุจริตและการตรวจสอบการทุจริต ซึ่งรายละเอียดในเรื่อง ความหมายการทุจริต ในตำแหน่งหน้าที่และประเภทของการทุจริต โอกาสที่จะก่อให้เกิดการทุจริต วิธีการค้นหา ควบคุม และป้องกันการทุจริต ตลอดจน บทสรุปนำเสนอกรอบแนวคิดในการทำวิจัยในอนาคต ตามลำดับ ซึ่งความเข้าใจในเรื่องดังกล่าวจะช่วยให้ผู้บริหารเห็นความสำคัญและกำหนดนโยบายเพื่อยับยั้งการทุจริต หรือถ้าหากมีการทุจริตเกิดขึ้นช่วยตรวจพบการทุจริตได้รวดเร็วขึ้นและส่งผลให้ลดมูลค่าความเสียหายขององค์กร

การทุจริตในตำแหน่งหน้าที่

การทุจริตในตำแหน่งหน้าที่ (Occupational Fraud) หมายถึง การที่บุคคลใดใช้อำนาจในหน้าที่งาน ของตนก่อให้เกิดลาภอันมิควรได้หรือการใช้ทรัพยากรบุคคลหรือทรัพย์สินขององค์กร โดยผิดวัตถุประสงค์ (Dawn Marie Schwartz, 2019) การทุจริตประกอบด้วยองค์ประกอบ 4 องค์ประกอบ 1) ข้อมูลเป็นเท็จอย่างมีสาระสำคัญ 2) รู้ว่าข้อมูลนั้นเป็นเท็จ 3) เชื่อมั่นว่าจะมีผู้หลงผิดใช้ข้อมูลนั้น และ 4) ผู้ใช้ข้อมูลได้รับความเสียหายอันเกิดขึ้นจากการใช้ข้อมูลอันเป็นเท็จดังกล่าว อาจกล่าวได้ว่าการทุจริต คือการกระทำโดยเจตนาที่จะหลอกลวงผู้อื่นเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัว สมาคมต่อต้านการทุจริตสากล (Association of Certified Examiners, 2020) จำแนกการทุจริตในหน้าที่ ออกเป็น 3 ประเภท คือ

1. การคอร์รัปชัน (Corruption) คือ การทุจริตโดยใช้อำนาจหน้าที่งานแสวงหาผลประโยชน์ให้กับตนเองหรือผู้อื่นโดยมิชอบ เช่น การรับเงินหรือผลประโยชน์อื่นใดจากบริษัทที่มาประมูลงาน หรือจากบริษัทจำหน่ายสินค้า หรือมีความขัดแย้งของผลประโยชน์ เป็นต้น
2. การยักยอกทรัพย์สิน (Asset Misappropriation) การยักยอกทรัพย์สินขององค์กรหรือหน่วยงาน เป็นการยักยอกเงินสด และทรัพย์สินอื่น ๆ การทุจริตประเภทนี้จะเป็นการขโมย หรือนำทรัพย์สินของบริษัทไปใช้ในทางที่ผิด
3. การทุจริตในงบการเงิน (Financial Statement Fraud) คือ การปลอมแปลงหรือการเปลี่ยนแปลงข้อมูลในงบการเงิน การละเว้นการบันทึกบัญชีหรือความตั้งใจในการนำเสนอ งบการเงินผิดพลาด

จากการตรวจสอบการทุจริต (Association of Certified Examiners, 2020) ทั้ง 3 ประเภท พบว่า จำนวนรายการทุจริตที่เกิดจากการยักยอกทรัพย์สินขององค์กรเกิดขึ้นมากที่สุดคือ จำนวนร้อยละ 86 ของรายการทุจริตที่ทั้งหมด แต่พบความสูญเสียเฉลี่ยน้อยที่สุดที่ 100,000 ดอลลาร์ ซึ่งตรงกันข้ามกับการทุจริตในงบการเงินซึ่งพบว่า เกิดขึ้นเพียงร้อยละ 10 ของรายการทุจริตที่ทั้งหมด แต่มูลค่าความเสียหายเฉลี่ยที่เกิดขึ้นสูงที่สุด 954,000 ดอลลาร์สหรัฐ ในขณะที่การทุจริตที่เกิดจากการคอร์รัปชัน เป็นกลุ่มที่อยู่อันดับกลาง ไม่ว่าจะเป็นจำนวนรายการทุจริตประมาณ ร้อยละ 43 ของรายการทุจริตที่ทั้งหมด และมูลค่าความเสียหาย 200,000 ดอลลาร์สหรัฐ ยังพบว่า

การทุจริตจำนวน 1 ใน 3 ของการทุจริตทั้งหมด ผู้ทุจริตทำการทุจริตมากกว่า 1 ประเภท ได้แก่ ผู้ทุจริตจะทุจริตทั้งการยกยอกสินทรัพย์และคอร์รัปชันประมาณ ร้อยละ 26 และผู้ทุจริตจะยกยอกสินทรัพย์และทุจริตในงบการเงินประมาณร้อยละ 3 ผู้ทุจริตจะคอร์รัปชันและทุจริตในงบการเงินประมาณร้อยละ 1 และมีจำนวนร้อยละ 5 ที่ผู้ทุจริตกระทำการทุจริตร่วมกันทั้ง 3 ประเภท จากการตรวจสอบการทุจริตในการยกยอกสินทรัพย์ พบว่าการทุจริตส่วนใหญ่ 3 ลำดับแรกเกิดจาก การทุจริตจากการเรียกเก็บเงิน (Billing) จำนวน 430 รายการ หรือประมาณ ร้อยละ 20 ของรายการทุจริตทั้งหมด มูลค่าความเสียหายโดยเฉลี่ยต่อรายการประมาณ 100,000 ดอลลาร์สหรัฐ รองลงมา คือการทุจริตที่เกิดในสินทรัพย์อื่นที่ไม่ใช่เงินสด (Noncash) มีจำนวน 395 รายการ หรือประมาณ ร้อยละ 18 ของรายการทุจริตทั้งหมด มูลค่าความเสียหายโดยเฉลี่ยต่อรายการประมาณ 78,000 ดอลลาร์สหรัฐ และลำดับที่ 3 คือ การเบิกคืนค่าใช้จ่าย (Expense Reimbursements) มีจำนวน 310 รายการ หรือประมาณร้อยละ 14 ของรายการทุจริตทั้งหมด มูลค่าความเสียหายโดยเฉลี่ยต่อรายการประมาณ 33,000 ดอลลาร์สหรัฐ สำหรับการทุจริตในงบการเงินซึ่งเกิดจำนวนรายการน้อยที่สุดแต่ก่อให้เกิดความสูญเสียมูลค่าสูงที่สุด คือ ประมาณ 39,800 ดอลลาร์สหรัฐต่อเดือน รองลงมา คือ การคอร์รัปชัน ความสูญเสีย 11,100 ดอลลาร์สหรัฐต่อเดือน นอกจากนี้ยังพบว่า ความสูญเสียอย่างรวดเร็วจากการทุจริตขึ้นอยู่กับผู้ร่วมกระทำการทุจริตและระดับอำนาจหน้าที่ของผู้ร่วมกระทำ ความผิด กล่าวคือการทุจริตที่มีผู้ร่วมกระทำความผิดตั้งแต่ 3 คน จะก่อให้เกิดความสูญเสียอย่างรวดเร็วกว่าการกระทำความผิดระหว่าง 1-2 คน ในขณะที่มูลค่าความสูญเสียจะมากน้อยเพียงใด ขึ้นอยู่กับผู้ร่วมกระทำการทุจริต ซึ่งพบว่าการกระทำความผิดจากเจ้าของกิจการหรือผู้บริหารระดับสูงจะก่อให้เกิดความสูญเสียมากกว่า เป็น 3 เท่าของการกระทำความผิดที่เกิดจากพนักงาน จะเห็นว่าบุคลากรที่อยู่ในตำแหน่งระดับสูงจะมีความสามารถในการทำลายบริษัทได้รวดเร็วและมากกว่าบุคลากรระดับล่าง

นอกจากนี้ จากการตรวจสอบวิธีการที่ผู้ทุจริตใช้ในการปกปิดข้อมูล (Concealment) พบว่า วิธีที่ใช้มากที่สุด ใช้วิธีการสร้างเอกสารหลักฐานเท็จประมาณร้อยละ 40 รองลงมาใช้วิธีการเปลี่ยนแปลงหรือแก้ไขเอกสารประมาณร้อยละ 36 ลำดับ 3 ใช้วิธีแก้ไขเอกสารหรือแฟ้มข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ประมาณร้อยละ 27 และลำดับที่ 4 การสร้างเอกสารหรือแฟ้มข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์เป็นเท็จประมาณร้อยละ 26 ในขณะที่ ไม่มีความพยายามใด ๆ ในการปกปิดข้อมูลประมาณร้อยละ 12 จากความเข้าใจในวิธีการต่าง ๆ ที่ผู้ทุจริตใช้ในการปกปิดข้อมูลจะช่วยให้องค์กรค้นหาและป้องกันการทุจริตที่มีลักษณะคล้ายกันที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคตได้อย่างมีประสิทธิภาพ

จะเห็นว่า จำนวนรายการยกยอกสินทรัพย์สินขององค์กรเกิดขึ้นมากที่สุด ในขณะที่การทุจริตในงบการเงินแม้จะมีรายการเกิดขึ้นน้อยที่สุดแต่มูลค่าความเสียหายเฉลี่ยที่เกิดขึ้นสูงที่สุด และพบว่าการยกยอกสินทรัพย์ส่วนใหญ่เกิดจากการเรียกเก็บเงิน และวิธีการปกปิดข้อมูลส่วนใหญ่เกิดจากการสร้างหลักฐานเท็จ นอกจากนี้จำนวนผู้ร่วมมือทุจริตตั้งแต่ 3 คนส่งผลให้เกิดความสูญเสียได้อย่างรวดเร็ว จากลำดับที่ก่อให้เกิดความสูญเสียดังกล่าว องค์กรจึงควรให้ความสำคัญในการกำหนด

เครื่องมือหรือกลไกต่าง ๆ เพื่อป้องกันและค้นหาการทุจริตประเภทต่าง ๆ เหล่านี้ได้อย่างรวดเร็ว เนื่องจากการค้นหาได้อย่างรวดเร็วจะช่วยลดมูลค่าความสูญเสียได้ อย่างไรก็ตาม การทุจริตอาจเกิดขึ้นแม้ว่าจะมีระบบการควบคุมภายใน เนื่องจากมีความร่วมมือกันทุจริต ดังนั้นการควบคุมภายในแม้จะออกแบบไว้อย่างดี อาจจะไม่สามารถป้องกันการทุจริตได้

โอกาสที่จะก่อให้เกิดการทุจริต

ในปัจจุบันการทุจริตที่เพิ่มมากขึ้นและส่งผลให้เกิดความเสียหายต่อองค์กร แม้จะมีระบบการควบคุมภายในอย่างดีแล้วก็ตาม การทุจริตอาจเกิดขึ้นเมื่อมีปัจจัย 3 ประการเกิดขึ้น ซึ่งเรียกว่าสามเหลี่ยมแห่งการทุจริต (Fraud Triangle) ซึ่งปัจจัย 3 ประการที่ก่อให้เกิดการทุจริต ได้แก่ 1) สิ่งกระตุ้น หรือความกดดัน (Pressure) บางประการจะเป็นสิ่งกระตุ้นให้มนุษย์กระทำการทุจริต 2) โอกาสเอื้ออำนวย (Opportunity) เนื่องจากการทุจริตกระทำได้เมื่อมีโอกาสที่เอื้ออำนวย และ 3) ความมีเหตุผล (Rationalization) ผู้ที่ทำการทุจริตจะมีทัศนคติและการใช้เหตุผลที่เข้าข้างตนเองที่กระทำการทุจริต อย่างไรก็ตามการปิดโอกาสที่เอื้ออำนวยโดยการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมจะลดความเสี่ยงที่อาจเกิดการทุจริตได้ ตรวจสอบลักษณะส่วนบุคคลที่มีอิทธิพลก่อให้เกิดการทุจริตในหน้าที่ โดยตรวจสอบลักษณะของความมีเหตุผล (Rationalization) ของสามเหลี่ยมการทุจริตในบริบทของความหุนหันพลันแล่น (Trait-Impulsivity) ผลการศึกษาพบว่าเมื่อโอกาสเอื้ออำนวยและแรงกดดันสูง คนที่มีความหุนหันพลันแล่นมากกว่าจะตัดสินใจทุจริตมากกว่าคนที่ไม่มีมีความความหุนหันพลันแล่น (Alyssa Sui Jing Ong, 2018)

นอกจากนี้ Joon Bae Suh (2019) ได้ศึกษาลักษณะของการของการทุจริตและกลยุทธ์เพื่อใช้ในการต่อต้านการทุจริตที่มีประสิทธิภาพของสถาบันการเงินกลุ่มธนาคารของประเทศเกาหลีพบว่า ตำแหน่งและส่วนงาน มีบทบาทสำคัญที่ก่อให้เกิดการทุจริต ผู้ที่ทุจริตจะมีตำแหน่งระดับสูงจะเกี่ยวข้องกับการทุจริตที่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่องค์กรได้มากกว่า นอกจากนี้ ธนาคารชุมชนมีความตระหนักในปัญหาและประสิทธิภาพของการควบคุมน้อยกว่าธนาคารพาณิชย์อย่างมีนัยสำคัญและพบว่าเมื่อลดโอกาสที่เอื้ออำนวยในการทุจริตซึ่งพนักงานรับรู้ว่าการปรับปรุงวัฒนธรรมองค์กรเพื่อต่อต้านการทุจริต (Improved Ethical Culture) ทำให้การทุจริตน้อยลงอย่างมีนัยสำคัญสอดคล้องกับ Alexander Schuchter and Levi, Michael Levi (2016) พบว่า แม้เงื่อนไขเกี่ยวกับโอกาสจะเป็นองค์ประกอบที่สำคัญแต่ยังไม่เพียงพอในการกระตุ้นให้เกิดการกระทำผิด และให้ความสำคัญกับการพิจารณาเงื่อนไขเกี่ยวกับแรงกดดันมากกว่าเงื่อนไขเหตุผลที่เข้าข้างตนเองเนื่องจากก่อนการทุจริต กลุ่มผู้ทุจริตดังกล่าวจะมีสำนึกหรือความคิดที่จะหยุดการทุจริตแต่ความคิดดังกล่าวเป็นเสียงเตือนยับยั้งจากภายใน (Fraud inhibiting Inner Voice) เท่านั้น และจะเบาบางเรื่อย ๆ จนกระทั่งเกิดการทุจริต ผู้กระทำการทุจริตให้ข้อมูลว่าองค์ประกอบของสามเหลี่ยมทุจริตควรจะรวมสำนึก (Inner Voice) ซึ่งมีความสำคัญและเกิดจากวัฒนธรรมองค์กรของ ซึ่งจะช่วยป้องกันการทุจริตได้

อาจกล่าวได้ว่า สามเหลี่ยมแห่งการทุจริต ซึ่งประกอบด้วยปัจจัย 3 ประการ พบว่าแม้จะโอกาสสูงมากก็ยังไม่มากพอที่จะก่อการทุจริตได้ แต่ถ้ามีเงื่อนไขด้านแรงกดดัน หรือแรงจูงใจสูง อาจจะทำการทุจริตได้ แต่ถ้าหากบุคคลมีความรู้สึกละอายซึ่งใจมากกว่า มีทัศนคติที่ดี การมีจิตสำนึกที่ดีดังกล่าวเกิดจากการสร้างวัฒนธรรมที่ดีในองค์กร ดังนั้นผู้บริหารมีบทบาทสำคัญในการสร้างวัฒนธรรมที่ดีขององค์กรเนื่องจากกลไกในการต่อต้านการทุจริตคือ การสร้างวัฒนธรรมที่ดีในองค์กร

การค้นหาการทุจริต

การค้นหาการทุจริตเป็นแนวคิดที่สำคัญในการตรวจสอบการทุจริต เนื่องจากในการค้นหาการทุจริตให้รวดเร็วที่สุดเท่าที่จะเร็วได้เป็นแนวทางที่จะลดผลกระทบจากการทุจริตได้อย่างมีนัยสำคัญ และยังมีความสำคัญในการช่วยป้องกันการทุจริตเนื่องจากเมื่อพบการทุจริตองค์กรจะปรับปรุงขั้นตอนต่าง ๆ ในการทำงานเพื่อป้องกันการทุจริตที่อาจจะเกิดขึ้นซ้ำในอนาคต นอกจากนี้การค้นหาการทุจริตที่รวดเร็วจะทำให้พนักงานรับรู้ว่าการทุจริตจะได้รับการค้นพบซึ่งจะช่วยยับยั้งการทุจริต ดังนั้นผู้ตรวจสอบจึงต้องมีวิธีการต่าง ๆ เพื่อให้การการค้นหาการทุจริตได้อย่างรวดเร็ว แม้ว่าการวิธีการค้นหาการทุจริตขององค์กรต่าง ๆ จะมีความซับซ้อนมากขึ้นในปัจจุบัน จากการรายงาน (Association of Certified Examiners, 2020) พบว่า วิธีการค้นหาการทุจริตที่พบมากที่สุดเกิดจากการแจ้งข้อมูลจากผู้ให้ข้อมูลลับ (Tips) รองลงมาคือ จากการตรวจสอบภายใน และจากการตรวจทานจากฝ่ายบริหารตามลำดับ ซึ่งการเปิดเผยข้อมูลจากผู้แจ้งข้อมูลลับมาจากพนักงาน และกลุ่มคนภายนอกซึ่งประกอบด้วย ลูกค้า ผู้ขายสินค้าให้แก่กิจการ และคู่แข่งทางการค้า และพบว่าในการค้นหาการทุจริตองค์กรที่มีการทุจริตถ้าหากมีสายด่วน (Hotline) จะมีความสูญเสียน้อยกว่าองค์กรที่ไม่มีสายด่วน ซึ่งมีสัดส่วนที่สูงกว่าประมาณ 2 เท่า และองค์กรที่มีสายด่วนจะตรวจพบการทุจริตได้รวดเร็ว เฉลี่ย 12 เดือน ในขณะที่องค์กรที่ไม่มีสายด่วนใช้เวลา 18 เดือนในการค้นหาการทุจริต เนื่องจากประสิทธิภาพของการสื่อสารข้อมูลเช่น สายด่วน (Hotline) และกลไกการรายงานจะช่วยให้การค้นหาการทุจริตเร็วขึ้น ลดความสูญเสีย องค์กรจึงควรมีการการอบรมให้พนักงานมีความตระหนักเกี่ยวกับการทุจริตที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต นอกจากนี้ควรส่งเสริมให้มีการปรับปรุงการเปิดเผยข้อมูลจากผู้แจ้งข้อมูลลับผ่านกลไกการรายงานต่าง ๆ ในขณะที่การเปลี่ยนแปลงผู้สอบในระหว่างตรวจสอบอาจจะมีโอกาสน้อยลงในการค้นหาความผิดพลาดอย่างมีสาระสำคัญ เนื่องจาก ผู้ตรวจสอบที่มาแทนอาจจะมีระดับความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพน้อยกว่าคนเดิมเมื่อเปรียบเทียบกับผู้สอบที่ทำงานตั้งแต่เริ่มต้นจนจบอย่างสมบูรณ์ และพบว่าข้อคำถามปลายเปิด (Open-ended Questions) อาจเพิ่มโอกาสให้มีการรายงานเกี่ยวกับการทุจริตมากขึ้น และความมนุษยสัมพันธ์ที่ดีของผู้ตรวจสอบจะส่งผลต่อการได้รับหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอ (Megan Jones, 2018)

อาจกล่าวได้ว่า การได้ข้อมูลจากผู้ให้ข้อมูลลับเป็นช่องทางสำคัญที่สุดในการค้นหาการทุจริตที่รวดเร็วที่สุดและลดการสูญเสียได้มากกว่า ดังนั้นผู้บริหารองค์กรควรให้มีการศึกษากระบวนการและประเมินข้อมูลจากผู้ให้ข้อมูลลับอย่างละเอียด เพื่อให้ผู้ตรวจสอบการทุจริตนำมาฝึกฝนเป็นลำดับแรก และกลไกของการรายงานต่าง ๆ ที่ออกแบบไว้ควรมีการสื่อสารข้อมูลไม่ควรจะมุ่งเน้นที่พนักงานภายในองค์กรเท่านั้น แต่ควรให้คำนึงถึงกลุ่มต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องซึ่งอยู่ภายนอกองค์กร นอกจากนี้คุณสมบัติที่ดีของผู้ตรวจสอบ คือ มีมนุษยสัมพันธ์ที่ดี การสร้างความเป็นมิตร ในการระหว่างการสอบถามจะลดความกังวลของผู้ให้สัมภาษณ์ ทำให้ผู้ให้สัมภาษณ์มีความเต็มใจมากขึ้นในการพูดถึงความเสี่ยงการทุจริต ซึ่งจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบมีโอกาสมากขึ้นในการค้นหาการทุจริต

การควบคุมการทุจริต

องค์กรต่าง ๆ ได้รับความเสียหายจากการทุจริตด้วยมูลค่าสูงมาก ในบางองค์กรอาจได้รับผลกระทบสูงจนต้องปิดตัวลง ผู้บริหารจึงต้องส่งเสริมสภาพแวดล้อมขององค์กรเพื่อลดการทุจริตที่อาจจะเกิดขึ้น โดยพิจารณาปัจจัยจากสภาพแวดล้อมของการควบคุม เช่น การแบ่งแยกหน้าที่ การดูแลรักษาทรัพย์สิน การจัดทำเอกสาร กำหนดวันหยุดในการทำงาน การผลิตเปลี่ยนหมุนเวียนหน้าที่ และการตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ผู้บริหารจะต้องพิจารณาแรงกดดัน (Pressures) ในประเด็นต่าง ๆ (Accounting Tool, 2020) ดังนี้

1. ระดับความไม่พึงพอใจ (Level of Dissatisfaction) ถ้าหากพนักงานไม่พึงพอใจกับบริษัท อาจจะมีส่วนร่วมในการทุจริตมากขึ้น ตัวอย่างสถานการณ์ที่อาจสร้างความไม่พึงพอใจ เช่น การปลดพนักงานอย่างกะทันหัน การลดผลประโยชน์พนักงาน หรือโบนัส หรือการลดตำแหน่งงาน
2. ความคาดหวัง (Expectations) เมื่อมีแรงกดดันจากนักลงทุนเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน หรือจากผู้บริหารเกี่ยวกับการดำเนินงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ หรือเพื่อให้จบแสดงฐานะการเงินดูมีคุณภาพในการหาแหล่งเงินทุนจากการกู้ยืมเงิน ความคาดหวังดังกล่าวสร้างแรงกดดันก่อให้เกิดความเสี่ยงในการทุจริตในทางการเงิน
3. การค้ำประกัน (Guarantees) หรือการรับประกัน เมื่อเจ้าของกิจการ หรือสมาชิกของฝ่ายบริหารได้มีการรับประกันในการกู้ยืมเงินขององค์กร อาจมีความกดดันสูงในการรายงานทางการเงินให้ผลลัพธ์เป็นไปตามเงื่อนไขการกู้ยืมเงิน เพื่อหลีกเลี่ยงการเรียกการค้ำประกัน

การตรวจสอบเกี่ยวกับการสร้างสภาพแวดล้อมภายในองค์กรให้มีการควบคุมภายในที่ดี และการตรวจสอบแรงกดดันที่อาจจะมีขึ้น เป็นการควบคุมการทุจริตที่อาจจะเกิดขึ้นในองค์กรได้ การจัดการกับการทุจริตเป็นสิ่งท้าทายผู้บริหาร ซึ่งองค์กรต่าง ๆ ต้องเผชิญการมีวิธีการควบคุมที่เหมาะสม มีแผนการตอบสนองความเสี่ยงเป็นสิ่งสำคัญเพื่อป้องกันการทุจริต (ธนิยพันธ์ วิริยโกศล และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์, 2019) ในการตรวจสอบภายใน ผู้ตรวจสอบจะต้องมีความรู้เกี่ยวกับการควบคุมภายในขององค์กรและเมื่อต้องการให้ความเชื่อมั่นซึ่งเป็นภารกิจสำคัญจะต้องเข้าใจ

จุดอ่อนของการควบคุมที่อาจก่อให้เกิดการทุจริต นอกจากนี้ Okoye Aigienohuwa and Emmanuel Uniamikogbo (2018) ยังพบว่า ประสิทธิภาพของการบัญชีสืบสวน (Forensic Accounting) เป็นเครื่องมือในการกำกับดูแลองค์กร ในการลดการทุจริตและปรับปรุงระบบการควบคุมภายในขององค์กรธุรกิจกลุ่มธนาคาร สอดคล้องกับ Adeusi, Amos Sunday (2019) พบว่าการบัญชีสืบสวนมีผลกระทบเชิงลบอย่างมีนัยสำคัญกับจำนวนรายการของการทุจริต จำนวนของพนักงานที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต ตลอดจนมูลค่าความสูญเสียที่เกิดจากการทุจริต นอกจากนี้ แนวปฏิบัติเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของธุรกิจขนาดเล็กมีแนวทางการควบคุมภายในมากกว่าแนวทางของ COSO และเป็นแนวทางในการควบคุมภายในที่มีแนวทางการปฏิบัติที่ดี เช่น มีการอบรมเผยแพร่ความรู้ในการต่อต้านการทุจริต การจัดทำประมวลจริยบรรณ การประเมินความเสี่ยง การว่าจ้างและกระบวนการพัฒนาพนักงาน กระบวนการอนุมัติและการให้อำนาจในการอนุมัติในระดับต่าง ๆ การแบ่งแยกหน้าที่ ข้อมูลและการสื่อสาร และการติดตามผล (Kent Lachney, 2018)

อาจกล่าวได้ว่าถ้าหากมีแรงกดดันต่างเกิดขึ้นในองค์กร และถ้าหากองค์กรมีจุดอ่อนของการควบคุมภายในมีโอกาสที่จะเกิดการทุจริตในตำแหน่งหน้าที่สูงมาก ดังนั้นผู้บริหารนอกจากจะต้องตรวจสอบแรงกดดันต่าง ๆ ในองค์กรแล้ว ยังต้องให้มีการตรวจสอบระบบการควบคุมภายในขององค์กรเพื่อรับรู้เกี่ยวกับจุดแข็งและจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายใน เพื่อให้การค้นหากการทุจริตเกิดขึ้นได้อย่างรวดเร็ว ตลอดจนจัดให้มีการบัญชีสืบสวนเพื่อลดการทุจริตและปรับปรุงระบบการควบคุมภายในองค์กร

การป้องกันการทุจริต

งานวิจัยของ Connie O'Brien (2015) ตรวจสอบประสิทธิภาพของแบบทดสอบก่อนการจ้างงานเพื่อใช้ในการพยากรณ์ การทุจริตที่อาจเกิดขึ้น พบว่า ลักษณะส่วนบุคคล ความซื่อสัตย์ และพฤติกรรมที่แตกต่างไปจากบรรทัดฐานของสังคม (Deviant Behaviors) มีความสัมพันธ์กับการทุจริต งานวิจัยนี้เสนอแนะให้ผู้บริหารใช้แบบทดสอบก่อนการจ้างงาน เพื่อส่งเสริมให้มีการป้องกันการทุจริตและลดพฤติกรรมที่แตกต่างไปจากบรรทัดฐานของสังคมที่มีอยู่ภายในองค์กร นอกจากนี้ การป้องกันการทุจริตโดยการจัดการความเสี่ยงเป็นสิ่งที่จะต้องควรกระทำ ซึ่งสมาคมผู้ตรวจสอบภายในสากล (The Institute of Internal Auditing: IIA) เสนอแนวทางหน่วยงานกำกับดูแลและผู้บริหารระดับสูงช่วยเพื่อให้แต่ละฝ่ายมีบทบาทที่ชัดเจนในการจัดการความเสี่ยง ด้วยการตอบคำถาม 5 ข้อ คือ (The Institute of Internal Auditing, 2019)

1. องค์กรจัดให้มีแผนการตอบสนองความเสี่ยงที่เป็นนโยบายหลักและกำหนดวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ หรือไม่
2. มีการกำหนดผู้ดำเนินการตรวจสอบภายในองค์กรหรือไม่
3. มีการกำหนดหน้าที่ให้มีการตรวจสอบภายใน โดยการระบุความเสี่ยงการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น มีการควบคุมการตรวจสอบดังกล่าวหรือไม่

4. เมื่อมีการทุจริตเกิดขึ้น มีการตรวจสอบภายในเพื่อพิจารณาความล้มเหลวจากการควบคุมเกิดขึ้นได้อย่างไร

5. มีการกำหนดให้การตรวจสอบภายในทำหน้าที่ที่ตรวจสอบการทุจริตด้วยหรือไม่ ถ้ามี ผู้ตรวจสอบมีทักษะที่เหมาะสมในการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวหรือไม่

นอกจากนี้ Mary Gibson (2018) พบว่า มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญระหว่างการค้นหาการทุจริต (Fraud Detection) และเทคนิคต่าง ๆ ในการป้องกันการทุจริต (Prevention Techniques) ซึ่งการป้องกันการทุจริตโดยใช้เทคนิคต่างร่วมกัน ได้แก่ การประเมินความเสี่ยง การทุจริต ระดับความเสี่ยงจากสามเหลี่ยมการทุจริต ประมวลจรรยาบรรณ การอบรมเกี่ยวกับการประเมินการทุจริต นโยบายรับข้อร้องเรียนจากพนักงาน แนวทางในการควบคุมการทุจริต นโยบายในการควบคุมการทุจริต และการตรวจสอบการควบคุมภายใน จะเห็นว่า การป้องกันการทุจริตนอกจากมีแบบทดสอบก่อนการจ้างงานเพื่อตรวจสอบพฤติกรรมบุคคลว่ามีความแตกต่างไปจากบรรทัดฐานทางสังคมแล้ว ผู้บริหารองค์กรยังจะต้องจัดให้มีการตรวจสอบภายใน กำหนดตัวบุคคลหน้าที่ และคุณลักษณะที่เหมาะสมในการตรวจสอบภายใน นอกจากนี้ยังต้องใช้เทคนิคต่าง ๆ ร่วมกันในการป้องกันการทุจริต ดังนั้นผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องควรมีความรู้เกี่ยวกับเทคนิคต่าง ๆ ในการป้องกันและควบคุมเพื่อให้องค์กรลดการทุจริตได้

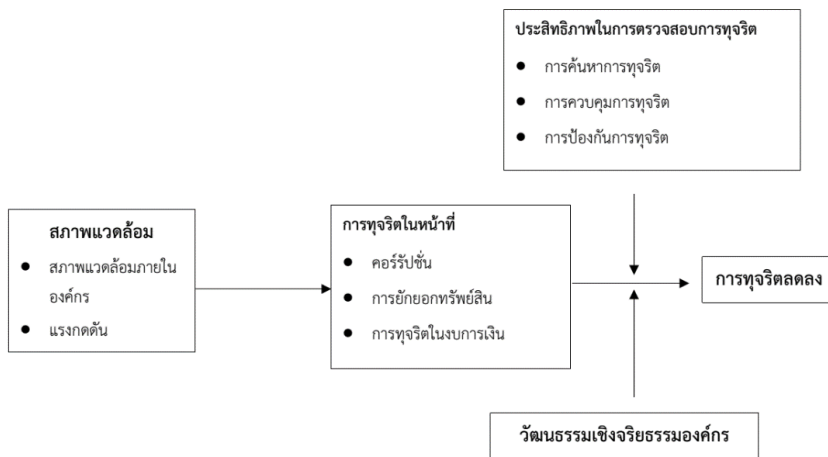
บทสรุป

จากสภาพแวดล้อมของการควบคุมภายในองค์กร แรงกดดันต่าง ๆ ทั้งภายในและภายนอกองค์กรอาจก่อให้เกิดการทุจริตในตำแหน่งหน้าที่ และการทุจริตจะยังคงเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่อง ดังนั้นการค้นพบการทุจริตอย่างรวดเร็ว นอกจากจะลดความเสียหายที่จะเกิดขึ้นแล้วยังลดการทุจริตที่อาจจะเกิดขึ้น เนื่องจากผู้ทุจริตจะเชื่อว่าการทุจริตดังกล่าวจะถูกค้นพบจากการค้นหาควบคุมและป้องกันการทุจริต ซึ่งการค้นหา ควบคุมและป้องกันการทุจริตจึงต้องมีประสิทธิภาพ ในปัจจุบัน การค้นหาการทุจริตจะได้ข้อมูลจากผู้แจ้งข้อมูลลับมากที่สุด ดังนั้นองค์กรจึงควรพัฒนาการสื่อสารข้อมูลทั้งภายในและภายนอกกิจการให้มีประสิทธิภาพเพื่อให้มีการรายงานการทุจริตที่อาจจะเกิดขึ้นได้อย่างรวดเร็ว สำหรับการควบคุมการทุจริต พบว่า ผู้บริหารควรจะต้องตรวจสอบแรงกดดันต่าง ๆ ที่อาจจะก่อให้เกิดการทุจริต นอกจากนี้ควรจัดให้มีการตรวจสอบภายในเพื่อประเมินจุดอ่อนของระบบการควบคุมภายใน ตลอดจนจัดให้มีบัญชีสืบสวนเพื่อเป็นเครื่องมือในการปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน ในขณะที่การป้องกันการทุจริต นอกจากจะมีการทดสอบก่อนการจ้างงานแล้ว ควรจัดให้มีการตรวจสอบภายในที่มีบทบาทชัดเจน ในการจัดการความเสี่ยงที่อาจจะก่อให้เกิดการทุจริต และควรมีการป้องกันการทุจริตโดยใช้เทคนิคต่าง ๆ ร่วมกัน และพบว่ากลสำคัญในการลดการทุจริตคือ จรรยาบรรณ ซึ่งถ้าหากองค์กรส่งเสริมให้มีการอบรมพัฒนารายาบรรณในการต่อต้านการทุจริต อบรมเกี่ยวกับการประเมินการทุจริต มีนโยบายในการรับข้อร้องเรียนจากพนักงานจะลดโอกาสในการทุจริต จากวิธีการการค้นหา ควบคุมและป้องกันการทุจริตดังกล่าว ก่อให้การตรวจสอบเพื่อค้นหาการทุจริตที่มีประสิทธิภาพช่วยลดการทุจริตที่อาจจะเกิดขึ้นใน

อนาคต แม้จะมีการทุจริตเกิดขึ้นแต่ถ้าหากองค์กรมีการตรวจสอบการทุจริตที่มีประสิทธิภาพจะช่วยลดการทุจริตได้

องค์ความรู้ใหม่

ผลการศึกษาในครั้งนี้ผู้วิจัยขอสรุปองค์ความรู้ใหม่ ดังนี้



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการทุจริตและการตรวจสอบ

บทความวิชาการนี้เพื่อบรรเทาการทุจริตที่อาจจะเกิดขึ้น หรือถ้าหากมีขึ้นก็จะพบได้อย่างรวดเร็ว ซึ่งให้แนวทางแก่ผู้บริหารในองค์กร นอกจากจะต้องมีการประเมินองค์กรเพื่อลดแรงกดดันและสิ่งจูงใจที่จะก่อให้เกิดการทุจริต มีการตรวจสอบภายในเพื่อประเมินจุดอ่อนในการควบคุมภายในแล้ว ควรสร้างวัฒนธรรมเชิงจริยธรรมในองค์กรให้ได้อย่างเคร่งครัด เนื่องจากวัฒนธรรมเชิงจริยธรรมเป็นกลยุทธ์ที่สำคัญในการสร้างทัศนคติที่ดีของบุคคล และจากหลักฐานเชิงประจักษ์อาจกล่าวได้ว่า แม้จะมีโอกาสและแรงกดดันแต่ถ้ามีทัศนคติที่ดีจะลดการทุจริตได้ นอกจากนี้สภาพแวดล้อมการควบคุม วิธีการกำหนดแนวทางที่เน้นความซื่อสัตย์ พฤติกรรมจริยธรรม จ้างพนักงานที่มีความสามารถและคุณสมบัติกำหนดอำนาจตามหน้าที่และความรับผิดชอบให้เหมาะสมเพื่อลดการทุจริต จากการทบทวนวรรณกรรม ให้เห็นกรอบแนวคิดการทุจริตและการตรวจสอบ ซึ่งสามารถลดลงได้นอกจากจะเกิดจากการตรวจสอบที่มีคุณภาพแล้ว ยังจำเป็นต้องมีการส่งเสริมวัฒนธรรมเชิงจริยธรรมในองค์กรเพื่อลดการทุจริตที่อาจจะเกิดขึ้น

เอกสารอ้างอิง

ธนิยนันท์ วิริยโกศล และกนกศักดิ์ สุขวัฒนาสินธิ์. (2019). ปัจจัยที่ส่งผลต่อกิจกรรมควบคุมความเสี่ยงด้านการทุจริตของผู้บริหารตรวจสอบภายในบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารร่วมพฤษภา มหาววิทยาลัยเกริก*, 37(2), 7-17.

- Accounting Tool. (2020). *Common Fraud risk factor*. Retrieved from <https://www.accountingtools.com/articles/what-are-common-Fraud-risk-factors.html>
- Aigienohuwa, O. O., Okoye, E. I., & Uniamikogbo, E. (2018). Forensic accounting and fraud mitigation in the Nigerian banking industry. *Accounting and Taxation Review*, 1(1), 177-195.
- Association of Certified Examiners. (2020). *Report to the Nations (2020) Global Study on Occupational Fraud and Abuse*. Retrieved from <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2020/>
- Gibson, M. (2018). *An Analysis of Fraud Prevention and Detection in Not-for-Profit Organizations in the State of South Carolina*. (Dissertation of Doctor of Business Administration). School of Business: Liberty University.
- Jones, M. (2018). *Audit Quality: Detection of Material Misstatement*. (Dissertation of Doctor of Philosophy in Accounting). College of Business and Economics: West Virginia University.
- Lachney, K. (2018). An Exploration of Internal Controls and Their Impact on Employee Fraud in Small Businesses. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 12(1), 21-44.
- O'Brien, C. (2015). *Behavioral Characteristics of White-Collar Crime and the Pre-Employment Hiring Process*. (Dissertation of Executive Doctorate in Business). Robinson College of Business: Georgia State University.
- Ong, A. S. J. (2018). *Perpetrators vs. Auditors: Factors that Influence the Occurrence of Fraud and Audit Interventions*. (Dissertation of Doctor of Philosophy in Accounting). College of Business and Economics: West Virginia University.
- Schuchter, A., & Levi, M. (2016). The Fraud triangle revisited. *Security Journal*, 29(2), 107-121.
- Schwartz, D. M. (2019). *Financial Predictors of Fraud in Nonprofit Organizations*. (Dissertation of Doctor of Business Administration). School of Business: Liberty University.
- Suh, J. B. (2019). Financial Industry Security: Managing Occupational Fraud Risk in South Korean Banking Institutions. *International Journal of Law, Crime and Justice*, 3(56), 79-88.
- Sunday, A. (2019). Forensic Audit and Fraud Detection and Prevention in the Nigerian Banking Sector. *Accounting & Taxation Review*, 3(3), 121-139.

The Institute of Internal Auditing. (2019). *Fraud and Internal Audit*. Retrieved from <https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/Fraud-and-Internal-Audit.pdf>