



คู่มือการปฏิบัติงาน  
ตรวจสอบการทุจริต  
(Fraud Audit Manual)  
และการป้องกันทุจริต

- หน่วยตรวจสอบภายใน
- สถาบันวิจัยและพัฒนาพื้นที่สูง (องค์การมหาชน)

# สารบัญ

	หน้า
บทนำ .....	๑
<b>บทที่ ๑ สภาพแวดล้อมการทุจริต .....</b>	<b>๓</b>
การทุจริต.....	๓
องค์ประกอบสภาพแวดล้อมของการทุจริต.....	๓
ลักษณะที่ปรากฏที่เกี่ยวกับการทุจริต.....	๓
สิ่งจูงใจให้เกิดการทุจริต .....	๔
ประเภทของการทุจริต .....	๕
ตัวชี้วัดสภาพแวดล้อมของการทุจริต .....	๕
กลไกการแก้ไขทุจริต.....	๖
กรอบการบริหารความเสี่ยงการทุจริต .....	๗
<b>บทที่ ๒ บทบาทการตรวจสอบภายในกับการทุจริต .....</b>	<b>๑๐</b>
บทบาทการตรวจสอบภายใน .....	๑๑
หน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน .....	๑๑
การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน .....	๑๒
<b>บทที่ ๓ กระบวนการตรวจสอบการทุจริต .....</b>	<b>๑๓</b>
ปัจจัยสำคัญที่ต้องคำนึงถึงในการตรวจสอบทุจริต .....	๑๓
การจัดทำแผนการตรวจสอบตามความเสี่ยง.....	๑๓
เกณฑ์การประเมินความเสี่ยงการตรวจสอบทุจริต.....	๑๔
เทคนิคและวิธีการต่างๆที่นำมาใช้ในการตรวจสอบการทุจริต .....	๑๕
กระบวนการตรวจสอบทุจริต .....	๑๖
สัญญาณบ่งชี้ในการทุจริต .....	๑๗
<b>บทที่ ๔ กลไกการป้องกันทุจริต .....</b>	<b>๒๐</b>
ระบบการควบคุมภายใน .....	๒๐
การตรวจสอบภายใน .....	๒๑

ระบบการติดตามประเมินผล.....	๒๒
การบริหารความเสี่ยงเชิงบูรณาการ .....	๒๒
กลไกการควบคุมและป้องกันการทุจริตอื่น ๆ .....	๒๓
กระบวนการขับเคลื่อนการกำกับดูแลกิจการที่ดีขององค์กร .....	๒๔
<b>เอกสารอ้างอิง .....</b>	<b>๒๕</b>

## บทนำ

ปัจจุบันการทุจริตคอร์รัปชันยังเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นมาเป็นระยะเวลาที่ยาวนานในสังคมไทย มีการรณรงค์การแก้ไขปัญหามาโดยตลอด หน่วยงานภาครัฐได้มีมาตรการป้องกันความเสี่ยงการทุจริตเพื่อนำไปเป็นเครื่องมือกำกับขับเคลื่อน และติดตามประเมินผลการบริหารจัดการความเสี่ยงทุจริตของหน่วยงานภายใต้สังกัดได้อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้บริหารทุกระดับและทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้หันมาเอาใจใส่เรื่องการลดและป้องกันทุจริตมากขึ้น เพื่อสร้างกระบวนการที่โปร่งใสของภาครัฐ เสริมสร้างหลักธรรมาภิบาลในการปฏิบัติงาน ตลอดจนส่งเสริมภาพลักษณ์ของหน่วยงาน และเพื่อสนับสนุนประสิทธิภาพการบริหารงานในหน่วยงานและการปฏิบัติงานให้ตระหนักถึงภัยของการทุจริตหรือการประพฤติมิชอบ ซึ่งสอดคล้องกับพระราชกฤษฎีกาการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. ๒๕๔๖ และแผนปฏิบัติการด้านการป้องกันและปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๗ ของสวพส. รวมถึงมีมาตรการการส่งเสริมคุณธรรมและความโปร่งใสภายในหน่วยงาน ของ สวพส.

หน่วยตรวจสอบภายใน สวพส. หวังเป็นอย่างยิ่งว่าคู่มือนี้จะเป็นแนวทางการตรวจสอบและป้องกันทุจริตภายใน สวพส. เพื่อเป็นกลไกหนึ่งให้ผู้บริหารสามารถนำไปใช้เป็นเครื่องมือสนับสนุนให้เกิดระบบการกำกับดูแลที่ดีในหน่วยงาน นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบภายในสามารถนำไปใช้วางแผนในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และส่งสัญญาณเตือนภัยแก่ผู้บริหารได้ อันจะเป็นการสอดคล้องกับนโยบายของรัฐที่มุ่งเน้นให้หน่วยงานมีการบริหารจัดการที่ดี โปร่งใส และตรวจสอบได้ ซึ่งช่วยสร้างระดับความน่าเชื่อถือในกระบวนการปฏิบัติงานของภาครัฐต่อผู้รับบริการและประชาชน

### วัตถุประสงค์ของคู่มือปฏิบัติงานตรวจสอบทุจริต

๑. เพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในมีความรู้ความสามารถในการประเมินความเสี่ยงการทุจริต การควบคุมภายใน และการบริการจัดการทุจริต
๒. เพื่อเป็นแนวทางการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน
๓. เพื่อเป็นการช่วยเสริมสร้างประสิทธิภาพการป้องกันการทุจริต และสร้างมูลค่าเพิ่มแก่ผู้บริหารและหน่วยงานมากขึ้น

### หลักเกณฑ์ในการจัดทำคู่มือปฏิบัติงานตรวจสอบทุจริต

คู่มือปฏิบัติงานตรวจสอบทุจริตนี้ กำหนดถึงหลักการและวิธีการปฏิบัติงาน โดยอ้างอิงแนวทางการตรวจสอบและป้องกันการทุจริตภาครัฐ ของกรมบัญชีกลาง พ.ศ. ๒๕๕๖ และมาตรการการส่งเสริมคุณธรรมและความโปร่งใสภายในหน่วยงานของ สวพส. เพื่อให้สอดคล้องตามหลักเกณฑ์กระทรวงการคลังว่าด้วยมาตรฐานการตรวจสอบภายในสำหรับหน่วยงานของรัฐ รหัส ๑๒๑๐.A๒ กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความรู้เพียงพอที่จะ

ประเมินความเสี่ยงของการทุจริต และให้แนวทางในการบริหารจัดการทุจริตของหน่วยงานของรัฐ แต่ทั้งนี้ไม่จำเป็นต้องมีความเชี่ยวชาญเทียบเท่ากับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการสืบสวนหรือสอบสวนการทุจริตโดยตรง

คู่มือปฏิบัติงานตรวจสอบทุจริต จะถูกปรับปรุงแก้ไขเป็นระยะ เพื่อให้ครอบคลุมเนื้อหาการเปลี่ยนแปลงของกฎหมาย หลักเกณฑ์ต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยสาระสำคัญ ประกอบด้วย

บทที่ ๑ สภาพแวดล้อมการทุจริต

บทที่ ๒ บทบาทการตรวจสอบภายในกับการทุจริต

บทที่ ๓ กระบวนการตรวจสอบการทุจริต

บทที่ ๔ กลไกการป้องกันการทุจริต

## บทที่ ๑

### สภาพแวดล้อมการทุจริต

#### การทุจริต

เป็นการกระทำผิดกฎหมายโดยจงใจของบุคคลหรือกลุ่มบุคคลในลักษณะการฉ้อฉล หลอกลวง ปกปิด หรือใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ และเป็นการกระทำที่เกิดขึ้นโดยปราศจากการข่มขู่บังคับจากผู้อื่น เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินเงินทองหรือบริการ เพื่อหลีกเลี่ยงการจ่ายเงินหรือค่าตอบแทน หรือ เพื่อรักษาผลประโยชน์ส่วนตนหรือความได้เปรียบทางธุรกิจ ซึ่งรวมถึงการทุจริตเชิงนโยบายและการทับซ้อนกันทางผลประโยชน์ด้วย

#### องค์ประกอบสภาพแวดล้อมของการทุจริต

องค์ประกอบสภาพแวดล้อมของการทุจริต ได้แก่ โอกาส (Opportunities) ความคาดหวังที่จะถูกจัดผิดตำ หรือการอ้างเหตุผลในการก่อการทุจริตที่เข้าข้างตัวเองและแรงจูงใจ ยังมีโอกาสมากเท่าไรและความเป็นไปได้ในการยากที่จะจับผิดได้มีน้อยเท่าไร การทุจริตก็จะมีมากขึ้นเท่านั้น ในทางตรงกันข้าม หากมีโอกาสน้อยและถูกเพ่งเล็งหรือมีการจับผิดมาก การทุจริตก็จะน้อยลง สิ่งสำคัญ คือ ต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ เช่น การแบ่งแยกหน้าที่ มีระบบการสอบทาน เพื่อลดโอกาสการทุจริต การสร้างกลยุทธ์ป้องปรามระบบพันธมิตรในการช่วยลดทุจริต เป็นต้น สภาพแวดล้อมโดยทั่วไปที่ทำให้เกิดการทุจริต ได้แก่

- ๑) กระแสโลกาภิวัตน์และการบริโภคนิยม
- ๒) ค่านิยมและความเหลื่อมล้ำในสังคม
- ๓) ระบบธรรมาภิบาลอ่อนแอ
- ๔) ระบบการตรวจสอบไม่เข้มแข็งและระบบการลงโทษไม่มีประสิทธิภาพ
- ๕) ขาดระบบการควบคุมและระบบการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพ
- ๖) การขัดกันผลประโยชน์ส่วนตัวและผลประโยชน์ส่วนรวม
- ๗) สังคมในระบอบอุปถัมภ์
- ๘) ผู้บริหารไม่เป็นตัวอย่างที่ดี
- ๙) โอกาสเอื้ออำนาจและไม่มีมาตรการลงโทษที่เหมาะสม

#### ลักษณะที่ปรากฏที่เกี่ยวกับการทุจริต

- ๑) เจ้าหน้าที่ที่อยู่ในตำแหน่งเดิมนาน ๆ โดยเฉพาะตำแหน่งที่มีผลประโยชน์หรือสามารถให้คุณให้โทษกับผู้อื่นได้
- ๒) อยู่ในสถานะที่ปกติคนก็ต้องเชื่อถืออยู่แล้ว เช่น ปฏิบัติงานประจำตำแหน่งตามที่กฎหมายหรือระเบียบกำหนดให้มีอำนาจหน้าที่นั้น
- ๓) ปฏิบัติงานตลอดเป็นเวลานานโดยไม่เคยลาพัก หรือลาหยุด

- ๔) การมอบหมายความรับผิดชอบและอำนาจการควบคุมที่มากเกินไปแก่บุคคลคนเดียว โดยขาดระบบการตรวจสอบกลับ
- ๕) การกระจายอำนาจโดยไม่มีระบบการติดตามประเมินผลที่มีประสิทธิภาพ

### สิ่งจูงใจให้เกิดการทุจริต

- ๑) แรงจูงใจ/ความกดดันสถานะทางเศรษฐกิจ : เป็นแรงจูงใจที่เราัมักพบเห็นบ่อยที่สุดในการก่อให้เกิดการทุจริต เพราะทุกคนย่อมต้องการ มีชีวิตที่อยู่ดีกินดี มีเงินทองใช้อย่างสุขสบาย มักจะพบเห็นเสมอที่ผู้กระทำทุจริตมักจะอ้างว่าที่เข้าไปเพราะมีปัญหาทางการเงิน ไม่สามารถดำรงชีวิตเยี่ยงมนุษย์ปกติได้ และไม่มีเงินทุนในการดำเนินการ
- ๒) การเห็นแก่ตัว และ ประโยชน์ส่วนตน : กลุ่มนี้จะสืบหาได้ง่ายจากกลุ่มคนที่เคยเป็นคนของสังคมชั้นสูง กลุ่มนักการเมืองหรือกลุ่มคนที่เคยได้รับความสำเร็จในหน้าที่การงานมาก่อน แนวคิดกลุ่มนี้มักจะมีแนวคิดของความโลภ ความเห็นแก่ประโยชน์ส่วนตน ความอยากเอาชนะ กลัวการไม่ได้รับการยอมรับจากผู้อื่น หากมีโอกาสกลุ่มนี้จะทำหรือหาช่องทางการทำทุจริตเพื่อให้ได้สิ่งที่ตนปรารถนา บางครั้งกลุ่มคนเหล่านี้จะนึกว่าสิ่งที่ตนทำลงไปนั้นไม่ใช่สิ่งผิดหรือทุจริต เช่น การยืมทรัพย์สินของทางราชการหรือผู้อื่นไปใช้แล้วไม่คืน ยืมเงินแล้วไม่ชำระคืนเมื่อครบกำหนดตามสัญญา หรือการพยายามวิ่งเต้นขอให้ผู้มีอำนาจพิจารณาเลื่อนตำแหน่งหรือเงินเดือนให้สูงขึ้นทันทีโดยไม่สนใจว่าคนอื่นเขาจะรู้สึกอย่างไร นำสิ่งของทางราชการไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตน เป็นต้น
- ๓) โอกาสเอื้ออำนวย : บางกรณีผู้ทุจริตอาศัยตำแหน่งหน้าที่หาช่องทางการทุจริตโดยอาศัยจุดบกพร่องของระบบงาน/ช่องว่างของกฎหมาย จุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในองค์กร หรือการขาดการกำกับดูแล และระบบตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพจากผู้บังคับบัญชา เป็นช่องทางในการก่อการทุจริต ดังนั้นโอกาสจึงเป็นปัจจัยหนึ่ง ที่ผู้บริหารองค์กรพึงให้ความสำคัญที่ต้องกำหนดมาตรการหรือขั้นตอนการควบคุมที่มีประสิทธิภาพไม่ทำให้เจ้าหน้าที่อยู่ในฐานะที่จะดำเนินการทุจริตได้โดยง่าย
- ๔) การอ้างความสมเหตุสมผลในการก่อการทุจริต : กลุ่มคนเหล่านี้มักอยู่ในกระแสบริโภคนิยม ทำการทุจริตโดยอ้างเหตุผลต่าง ๆ นา ๆ เช่น การทำทุจริตเพราะต้องจุนเจือกิจการของตนไม่ให้อัตนพลพนักงานออกอันจะทำให้พนักงานเดือดร้อนหรือใคร ๆ เขาก็ทำกัน เชื่อว่าการกระทำทุจริตนั้นเป็นการกระทำที่ถูกต้องแล้วไม่ได้สร้างความเดือดร้อนให้กับผู้อื่น ผู้กระทำการทุจริตจะพยายามหาเหตุผลที่ทำให้พฤติกรรมของตนเป็นเรื่องที่ถูกต้อง เป็นสิ่งที่ยอมรับโดยทั่วไป ซึ่งรวมถึงการทุจริตเชิงนโยบายที่ปรากฏมากขึ้นในปัจจุบันและมีแนวโน้มจะเพิ่มขึ้นตามลำดับ
- ๕) ระบบการตรวจสอบอ่อนแอทั้งจากภายในและภายนอก : ศักยภาพระบบตรวจสอบทั้งจากภายในและภายนอกอ่อนแอหรือไม่เพียงพอ ล้วนเป็นช่องทางให้เกิดโอกาสในการกระทำทุจริต เพราะขาดการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพและต่อเนื่องโดยเฉพาะปัจจุบันประสิทธิภาพของเทคนิคการตรวจสอบมักตามหลังเทคนิคการทุจริต ซึ่งนับวันเทคนิคการทุจริตมีความหลากหลายมากยิ่งขึ้น

## ประเภทของการทุจริต

### ๑) การคอร์รัปชัน (Corruption)

การใช้อำนาจหน้าที่ในองค์กรเพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ส่วนตน หรือพวกพ้อง

### ๒) การติดสินบน

การที่บุคคลภายนอก สัญญา หรือ เสนอว่าจะให้สิ่งของ เงินทอง หรือ ทรัพย์สินต่างๆ หรือ ประโยชน์อื่นใด เป็นสิ่งตอบแทนแลกกับการที่เจ้าหน้าที่ในองค์กรปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ

### ๓) การยกยอกทรัพย์สิน

การนำเงิน ทรัพย์สินของสวพส. ไปเป็นของส่วนตัวหรือพวกพ้อง หรือนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัว ซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่มีตัวตนจับต้องได้และทรัพย์สินที่จับต้องไม่ได้

### ๔) การรายงานทางการเงินเป็นเท็จ

การบิดเบือนข้อมูลในรายงานทางการเงิน จงใจ ละเลยหรือตกแต่งรายงานนั้น ๆ มีเจตนาให้ผู้อื่นหลงผิดจากรายงานการเงินดังกล่าว เช่น ไม่บันทึกภาระหนี้สินหรือค่าใช้จ่าย การปลอมแปลงเอกสาร เป็นต้น

### ๕) การนำข้อมูลแสวงหาผลประโยชน์

การนำข้อมูลภายในของ สวพส. ไปใช้ประโยชน์ในทางมิชอบ

### ๖) ผลประโยชน์ทับซ้อน

การขัดกันระหว่างผลประโยชน์ส่วนตัวและองค์กร ส่งผลให้บุคคลตัดสินใจที่ไม่ถูกต้อง ไม่เป็นธรรมในกิจกรรมต่างๆ ขององค์กร

### ๗) ระบบอุปถัมภ์

การคัดเลือกบุคคลจากสายสัมพันธ์ เพื่อให้เข้ามาทำงาน หรือเพื่อให้รับประโยชน์โดยไม่คำนึงถึงคุณสมบัติที่ควรจะเป็น

## ตัวชี้วัดสภาพแวดล้อมของการทุจริต

ปกติการทุจริตสามารถเกิดขึ้นได้ในทุกระดับชั้นของการปฏิบัติงานทั้งในระดับบริหารและระดับปฏิบัติการ ทั้งนี้ขึ้นกับจริยธรรมและมโนธรรมแต่ละบุคคล ตลอดจนสภาพแวดล้อมที่เอื้ออำนวยให้ ในที่นี้ จะแสดงตัวชี้วัดสภาพแวดล้อมของการทุจริตโดยแยกเป็น ๒ กลุ่ม ดังนี้

### ๑) กลุ่มผู้บริหาร

ตัวชี้วัดสภาพแวดล้อมของการทุจริตในกลุ่มผู้บริหาร มักเป็นในเรื่องของกระบวนการบริหารงาน ในอำนาจหน้าที่ที่ผู้บริหารมีอยู่ เช่น การกระจายอำนาจหรือรวมศูนย์อำนาจไว้ที่คน ๆ เดียว การวางแผน การควบคุม ติดตามประเมินผลการดำเนินงาน เป็นต้น ซึ่งจะแสดงข้อบ่งชี้พฤติกรรมต่าง ๆ

### ๒) กลุ่มผู้ปฏิบัติการ

๒.๑) การตรวจสอบงานและติดตามผลการดำเนินงานและพฤติกรรมเจ้าหน้าที่ไม่สม่ำเสมอ

๒.๒) ผลย้อนกลับ/สะท้อนกลับ ถึงผลการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่เป็นไปทางลบ



- ๒.๓) ไม่มีการปฏิบัติตามข้อบังคับหรือบทลงโทษผู้กระทำผิด/ทุจริตอย่างจริงจัง
- ๒.๔) ไม่ยอมรับรู้นโยบายของฝ่ายบริหารและฝ่ายบุคคล
- ๒.๕) ระบบการให้รางวัลแก่เจ้าหน้าที่ไม่ยุติธรรม และเลือกปฏิบัติ
- ๒.๖) เงินเดือนและระบบตอบแทนไม่เหมาะสม เมื่อเทียบกับกิจการธุรกิจที่คล้ายคลึงกัน
- ๒.๗) มีความกดดันสูงในการทำงาน ทำให้มีเจ้าหน้าที่เข้าออกงานบ่อย มาทำงานสายไม่กระตือรือร้นในการทำงาน
- ๒.๘) การมอบความไว้วางใจในการปฏิบัติหน้าที่ในตำแหน่งทางการเงินมากเกินไป
- ๒.๙) การถูกรอกรงำโดยผู้บริหารมากเกินไป
- ๒.๑๐) ไม่มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนในตำแหน่งงานของเจ้าหน้าที่
- ๒.๑๑) ขาดมาตรการ/ระบบ ป้องกัน ดูแลทรัพย์สิน
- ๒.๑๒) ขาดมาตรการลงโทษที่เหมาะสม

### กลไกการแก้ไขทุจริต

- ๑) การป้องกันการทุจริตและการตรวจสอบการทุจริต
 

เป็นกลไกที่เราใช้กับเรื่องที่ทุจริตในสิ่ง ที่เราสามารถมองเห็น ค้นพบได้ หรือเกี่ยวกับเอกสาร การจับการทุจริตการจัดซื้อจัดจ้าง ฯลฯ เพราะเป็นการป้องกันสิ่งที่จะเกิดขึ้นและตรวจสอบย้อนหลังเมื่อเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นแล้ว ไม่ว่าจะเป็นการป้องกันหรือตรวจสอบทุจริต ผู้ตรวจสอบต้องรู้ถึงสมมุติฐานและเจาะตรงไปเรื่องนั้น ๆ
- ๒) การใช้วิจารณ์ญาณหรือการคาดเหตุการณ์โดยตนเอง
 

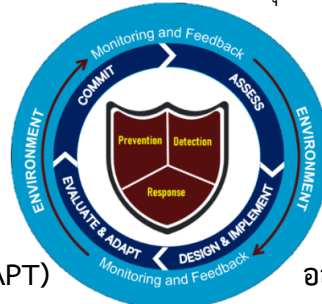
กลไกนี้ยากที่จะอธิบายขบวนการได้ต้องอาศัยประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน การฝึกฝนอบรม การศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับ การทุจริตและกฎหมายอาชญากรรม ระบบศาล หลักการพื้นฐาน พยานหลักฐานการฝึกอบรม สาเหตุแห่งการเกิดทุจริตเรื่องในด้านต่าง ๆ ซึ่งจะเป็นส่วนช่วยในการใช้วิจารณ์ญาณส่วนบุคคลในการวิเคราะห์เรื่อง รวมทั้งจะสามารถสร้างความมั่นใจแก่ผู้ตรวจสอบนักสืบสวน ในการพัฒนาความเข้มแข็งและทักษะในการใช้วิจารณ์ญาณของบุคคลเหล่านั้นการใช้วิจารณ์ญาณนั้นต้องเริ่มจากการเข้าใจว่าการทุจริตนั้นเป็นเรื่องการทุจริตประเภทใด ทำให้จึงเกิด การทุจริต ต้องเข้าใจคนหรือองค์ประกอบ สิ่งจูงใจ และเข้าใจถึงองค์ประกอบสภาพแวดล้อมด้วยต้องสะสมประสบการณ์เกี่ยวกับการเกิดทุจริตในภาคธุรกิจเอกชน และภาคราชการเป็นเวลานานหลายปี เจาะเฉพาะเรื่องที่สำคัญและรู้ว่าเกิดจากองค์ประกอบสภาพแวดล้อมใด เพื่อให้สามารถบริหารและกระจายความเสี่ยง ซึ่งการทุจริตนี้ผู้ตรวจสอบต้องพยายามศึกษาเข้าถึงเหตุแห่งการทุจริตเพื่อวางแผน การประเมินความเสี่ยงและการตรวจสอบต่อไปและจะเป็นประโยชน์ยิ่งขึ้นถ้าผู้ตรวจสอบ ฝ่ายสืบสวน จะได้ออกแบบหลักเกณฑ์ให้เจ้าหน้าที่ได้ตระหนักถึงสัญญาณอันก่อให้เกิดการทุจริต โดยดูจากตัวอย่างการทุจริต เหตุการณ์ การทุจริตที่เกิดขึ้น ในอดีต
- ๓) การกำหนดตัวชี้วัดประสิทธิภาพเครื่องมือป้องกันการทุจริต ซึ่งอาจวัดในเรื่องต่าง ๆ เช่น การมีตรวจสอบที่เข้มแข็งในองค์กร นโยบายเกี่ยวกับการควบคุมกำกับโดยระเบียบ/จรรยาบรรณ กำหนดจรรยาบรรณ เป็นลายลักษณ์อักษร ประสิทธิภาพการควบคุมภายใน การมีคู่มือปฏิบัติงาน

## กรอบการบริหารความเสี่ยงการทุจริต

- กรอบการบริหารความเสี่ยง (ตามหลัก COSO) ประกอบด้วย
  - ๑) สภาพแวดล้อม (Environment) : เป็นการกำหนดโครงสร้างพื้นฐานขององค์กรในการบริหารความเสี่ยงการทุจริต โดยพิจารณาปัจจัยเชิงบริบทขององค์กรและผู้มีส่วนได้เสียทั้งภายในและภายนอก ซึ่งนำไปสู่แนวทางในการกำกับดูแลความเสี่ยงการทุจริตให้ครอบคลุมทั่วทั้งองค์กร
  - ๒) การติดตามและการเสนอแนะ (Monitoring and Feedback) : แนวปฏิบัติอย่างต่อเนื่อง (ongoing practice) ในการประเมินผลการประยุกต์ใช้องค์ประกอบทั้ง ๔ ด้าน (ความมุ่งมั่น , การประเมิน , ประเมินผล , ออกแบบและประยุกต์) ให้เกิดประสิทธิผลและประสิทธิภาพต่อการจัดการกับความเสี่ยงการทุจริต

**ความมุ่งมั่น (COMMIT)** ที่จะต่อสู้กับการทุจริต โดยการสร้างวัฒนธรรมองค์กรและโครงสร้างที่เอื้อต่อการบริหารจัดการความเสี่ยงการทุจริต ผู้บริหารระดับสูงแสดงให้เห็นถึงความมุ่งมั่นในการต่อสู้กับการทุจริต และบุคลากรทุกระดับมีส่วนร่วมในการบริหารจัดการความเสี่ยงการทุจริต

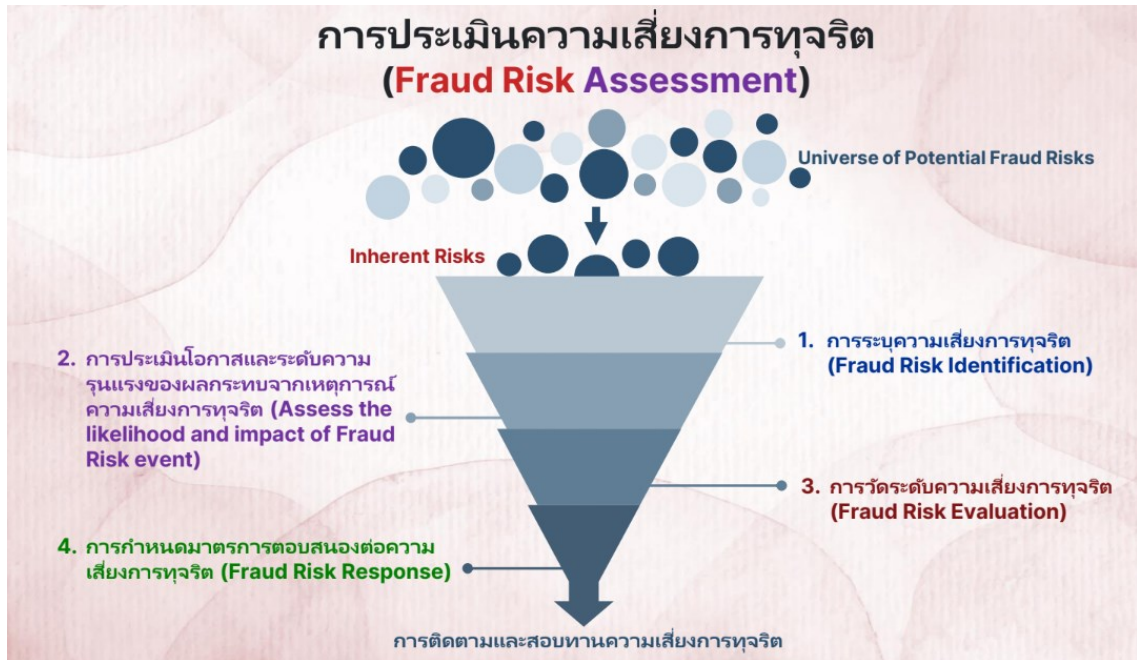
**วางแผนประเมิน (ASSESS)** ความเสี่ยงการทุจริตเป็นประจำ เพื่อจัดทำโปรไฟล์ความเสี่ยงด้านทุจริต และให้ผู้มีส่วนได้เสียที่เกี่ยวข้องมีส่วนร่วม โดยการประเมินโอกาส ผลกระทบของความเสี่ยง และระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้



**ประเมินผล (EVALUATE & ADAPT)** โดยอิงตามระดับความเสี่ยง และปรับกิจกรรมเพื่อปรับปรุงการบริหารจัดการความเสี่ยงการทุจริต เนื่องจากรูปแบบการทุจริตมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา

**ออกแบบและประยุกต์ (DESIGN & IMPLEMENT)** ใช้กลยุทธ์ของกิจกรรมการควบคุม เพื่อลดความเสี่ยงการทุจริต โดยร่วมมือกันทำให้การดำเนินกลยุทธ์มีประสิทธิผล มุ่งเน้นที่การควบคุมเชิงป้องกัน

- การประเมินความเสี่ยงการทุจริต



- ๑) การระบุความเสี่ยงการทุจริต : พิจารณาจากปัจจัยภายนอก ได้แก่ สภาพแวดล้อมหรือบริบทที่อยู่ภายนอกองค์กรที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า คู่ค้า หน่วยงานต่างๆ เป็นต้น และปัจจัยภายใน ได้แก่ โครงสร้างการกำกับดูแล การบริหารจัดการ ทรัพยากร และวัฒนธรรมองค์กร เป็นต้น
- ๒) การประเมินโอกาสและระดับความรุนแรงของผลกระทบจากเหตุการณ์ความเสี่ยงการทุจริต : วิเคราะห์โอกาสที่อาจเกิดขึ้น (Likelihood) และผลกระทบ (Impact)
- ๓) การวัดระดับความเสี่ยงการทุจริต : ใช้ตาราง Risk Ranking matrix พิจารณาจากโอกาสและผลกระทบจากเหตุการณ์ที่ระบุในข้อ ๒ ว่าอยู่ในระดับความเสี่ยงสูงมาก สูง ปานกลาง หรือต่ำ
- ๔) การกำหนดมาตรการตอบสนองต่อความเสี่ยงการทุจริต : รูปแบบการตอบสนองต่อความเสี่ยง ได้แก่ ลดระดับความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ยกเลิกหรือหลีกเลี่ยงกิจกรรมที่ทำให้เกิดความเสียหาย การยอมรับความเสี่ยง (ไม่ต้องมีการบริหารจัดการเพิ่มเติม) และการถ่ายโอนความเสี่ยง

- กิจกรรมควบคุมในการจัดการกับความเสี่ยงการทุจริต

- ☞ การควบคุมแบบป้องกัน (Preventive Control) เช่น การฝึกอบรมสร้างความตระหนักรู้ การแบ่งแยกหน้าที่ จรรยาบรรณและข้อกำหนด กลยุทธ์การต่อต้านการทุจริต เป็นต้น
- ☞ การควบคุมแบบค้นพบ (Detective Control) เช่น การตรวจสอบ (Audit) การตรวจทานเอกสาร การกำหนดแจ้งเตือน ช่องทางการรับแจ้งเบาะแส เป็นต้น
- ☞ การตรวจสอบและแก้ไข (Respond Activity) เช่น การสอบสวน การดำเนินคดีความ การลงโทษทางวินัย การชดเชยความเสียหาย เป็นต้น

- การปรับปรุงกิจกรรมบริหารความเสี่ยงการทุจริตอย่างต่อเนื่อง



☞ รวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงการทุจริตที่เกิดขึ้นจริงและที่อาจจะเกิดขึ้น

☞ วิเคราะห์ข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งต่างๆ เพื่อทำความเข้าใจความเสี่ยงการทุจริตที่มีอยู่และที่เกิดขึ้นใหม่ให้ดียิ่งขึ้น รวมถึงช่องโหว่ที่อาจเกิดขึ้น

☞ ปรับกิจกรรม โดยประยุกต์บทเรียนที่ได้รับจากการวิเคราะห์ความเสี่ยงและช่องโหว่ในการทุจริต

## บทที่ ๒

### บทบาทการตรวจสอบภายในกับการทุจริต

สภาพแวดล้อมในการบริหารจัดการภาครัฐจะแวดล้อมไปด้วยนโยบาย กฎหมาย/ระเบียบข้อบังคับ การรายงานต่าง ๆ เพื่อใช้ในการบริหารสั่งการและกำกับกรปฏิบัติงานเพื่อให้ความเชื่อมั่นได้ว่า การปฏิบัติงานของสวพส. จะสำเร็จบรรลุเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่วางไว้อย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล มีการบริหารจัดการที่ดีจากเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน สามารถลดความเสี่ยงจากการทุจริตประพฤติมิชอบลงได้ ซึ่งหลักสำคัญ ๆ ของการบริหารจัดการที่ดี ได้แก่ ความถูกต้อง (Integrity) ความโปร่งใส (Transparency) ความรับผิดชอบ (Accountability) การมีส่วนร่วม (Participation) จริยธรรมผู้ปฏิบัติงาน การปฏิบัติตามกฎหมาย/ระเบียบที่กำหนด ความยุติธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต หากผู้ตรวจสอบสามารถตรวจสอบครอบคลุมเรื่องต่างๆ ในองค์ประกอบการบริหารจัดการที่ดีดังกล่าวแล้ว ก็จะเป็นวิถีทางหนึ่งที่จะช่วยป้องกันการทุจริต

การตรวจสอบในภาคราชการไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบภายในหรือการตรวจสอบภายนอก เป็นปัจจัยสำคัญปัจจัยหนึ่งในการสนับสนุนให้เกิดการบริหารกิจการที่ดีในหน่วยงาน โดยการประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงานและความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ เปรียบเทียบกับทรัพยากรที่รัฐบาลได้ลงทุนไปกับผลสัมฤทธิ์ที่ได้รับ บทบาทของผู้ตรวจสอบอาจสามารถสนับสนุนการบริหารงานของส่วนราชการได้ใน ๓ มิติ กล่าวคือ

#### ๑) มิติภายใน

ผู้ตรวจสอบสามารถตรวจสอบและประเมินผลการดำเนินงาน / นโยบายต่าง ๆ ว่ามีความเหมาะสมเพียงใด ผลสัมฤทธิ์ตลอดจนผลลัพธ์ที่ได้เป็นอย่างไร เพื่อนำข้อมูลดังกล่าวมาประกอบการพิจารณาการตัดสินใจของผู้บริหารได้

#### ๒) มิติภายนอก

ผู้ตรวจสอบสามารถตรวจสอบการปฏิบัติงานขององค์กรในภาพรวมว่าบรรลุตามแผนและเป้าหมายที่วางไว้หรือมีการปฏิบัติถูกต้องตามกฎ ระเบียบ หรือกฎหมายที่วางไว้เพียงใด มีความโปร่งใสปราศจากการทุจริตและการใช้จ่ายเงินงบประมาณเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเพียงใด สามารถชี้แจงตอบข้อสงสัยของสังคมได้

#### ๓) มิติการคาดการณ์ในอนาคต

ผู้ตรวจสอบต้องมีความรู้ความสามารถในการพิจารณาวิเคราะห์ดูแนวโน้มหรือความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรในอนาคต ซึ่งผู้ตรวจสอบสามารถใช้กลไกหรือเครื่องมือของการตรวจสอบ เช่น การตรวจสอบทางการเงิน (Financial Audit) การตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) การตรวจสอบการสืบสวน (investigation Audit) รวมทั้งการให้บริการคำปรึกษาต่าง ๆ กลไกเหล่านี้จะเป็น

ปัจจัยเสริมให้ผู้ตรวจสอบสามารถวิเคราะห์ถึงแนวโน้มหรือความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในอนาคตของการดำเนินงาน

### บทบาทการตรวจสอบภายใน

หน่วยตรวจสอบภายในย่อมได้รับการคาดหวังจากผู้บริหารของสวพส. ในการให้ข้อเสนอแนะหรือจัดหาหลักประกันหรือมาตรการการควบคุมป้องกันการก่อการทุจริตที่มีประสิทธิผลแก่องค์กร โดยผู้ตรวจสอบภายในต้องสามารถระบุความเสี่ยงในการเกิดการทุจริตขององค์กรและสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้บริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบว่าองค์กรมีระบบการควบคุมภายในหรือมาตรการที่สามารถบริหารความเสี่ยงนั้นได้ อย่างมีประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบภายในควรทบทวน/สอบทานความเสี่ยงและการบริหารจัดการความเสี่ยงขององค์กรว่าสามารถหรืออยู่ในความพร้อมที่จะบริหารความเสี่ยงที่เกิดขึ้นในองค์กรได้

ผู้ตรวจสอบภายในควรให้ความสำคัญในการประเมินความเสี่ยงการเกิดทุจริตเพื่อใช้ในการประเมินความเสี่ยงเพื่อวางแผนการตรวจสอบประจำปีด้วย และสอบทานกระบวนการบริหารจัดการไม่ให้เกิดการทุจริตขึ้นได้ อย่างสม่ำเสมอ โดยการสื่อสาร ชี้แจง ประชาสัมพันธ์ให้ทุกคนในองค์กรทราบอย่างทั่วถึงในหลักเกณฑ์หรือกฎระเบียบที่ใช้ในการกำกับการประเมินหลักการบริหารความเสี่ยง นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบภายในควรให้ความสำคัญในการวางระบบควบคุมภายในในกระบวนการปฏิบัติงานต่าง ๆ ในองค์กร ซึ่งรวมถึง การบริหารจัดการความเสี่ยงเกี่ยวกับการทุจริตอย่างมีอาชีพ และให้การสนับสนุนองค์กรในการสร้างจริยธรรมและวัฒนธรรมการกำกับดูแลกิจการที่ดี เนื่องจากการสร้างระบบป้องกันการทุจริต และการติดตามดูแลระบบให้มีการปฏิบัติตามนั้นเป็นหน้าที่หนึ่งของผู้ตรวจสอบภายใน

งานตรวจสอบภายในเป็นตัวจักรสำคัญตัวหนึ่งขององค์กร ในการขับเคลื่อนการบริหารจัดการที่ดีในองค์กร เนื่องจากผู้บริหารหรือคณะกรรมการตรวจสอบเป็นผู้ให้ความเห็นชอบในกฎเกณฑ์ต่าง ๆ และหน้าที่ความรับผิดชอบการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในตามกฎบัตรของหน่วยตรวจสอบภายใน ซึ่งรวมทั้งแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบประจำปีด้วย ดังนั้น คณะกรรมการตรวจสอบหรือผู้บริหารพึงตระหนักและกำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในให้ความสำคัญในการสอบทานการทุจริต รวมถึงการประเมินความเสี่ยงอันจะเกิดจากการทุจริตในองค์กร และรายงานต่อผู้บริหารเพื่อทราบทันที อย่างไรก็ตาม ผู้บริหารต้องกำหนดนโยบายในการกำกับดูแลเรื่องการเกิดทุจริตในองค์กรให้ชัดเจน และให้การสนับสนุนในการเสริมสร้างความรู้ ทักษะ และเครื่องมือต่าง ๆ รวมทั้งงบประมาณในการช่วยปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้วย

### หน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายใน

จากที่กล่าวมาแล้วว่าหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในเป็นการควบคุมและติดตามประเมินความมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน เพื่อช่วยผู้บริหารในการบริหารจัดการงานภายในองค์กร และหากมีความจำเป็นได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบการทุจริต ผู้ตรวจสอบภายในจึงมีหน้าที่ดำเนินการดังนี้

- ประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการเกิดทุจริตและวิธีการป้องกันการทุจริตเพราะการทุจริต ถือเป็น Business Risk ที่สำคัญอย่างหนึ่งขององค์กร
- รวบรวมข้อมูลเพื่อจะนำไปสู่การประเมินที่น่าเชื่อถือได้เกี่ยวกับการทุจริตที่เกิดขึ้น
- วิเคราะห์สัญญาณเตือนภัยและการตรวจพบตัวชี้วัดการทุจริต
- ฝึกทักษะ ศึกษาหาความรู้และกำหนดเทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสม
- การสอบทานเกี่ยวกับการประเมินโอกาสที่จะเกิดการทุจริตอย่างสม่ำเสมอ
- การประเมินระดับความเสี่ยงของการทุจริตจากตัวชี้วัด
- พิจารณามาตรการเพื่อลดโอกาสในการทุจริต/หรือปรับปรุงระบบควบคุมที่ยังไม่มีประสิทธิภาพ
- ศึกษาการเกิดทุจริตในองค์กรอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันและหาแนวทางป้องกันแก้ไข

#### การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

- ให้ความสำคัญกับสัญญาณเตือนภัยที่เกิดขึ้น
- ตรวจสอบและประเมินการควบคุมภายในที่ผู้บริหารกำหนดว่าเพียงพอและมีประสิทธิผลที่จะลดโอกาสและลดความเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริตในส่วนต่าง ๆ ขององค์กร ในระดับที่ผู้บริหารยอมรับอย่างระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน
- ควรพิจารณาว่าสภาพแวดล้อมขององค์กร ส่งเสริมบรรยากาศของการควบคุมภายในองค์กรเป็นอย่างไร
- ตรวจสอบการกำหนดนโยบายและจรรยาบรรณขององค์กรว่ามีกำหนดเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่
- มีการกำหนดระดับการอนุมัติอย่างเหมาะสม
- มีการวางแผน วิธีการปฏิบัติงาน การรายงาน และมาตรการต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ
- มีระบบสื่อสารและการรายงานต่อผู้บริหารอย่างเพียงพอและเชื่อถือได้

## บทที่ ๓

### กระบวนการตรวจสอบการทุจริต

#### ปัจจัยสำคัญที่ต้องคำนึงถึงในการตรวจสอบทุจริต

- ๑) ความเหมาะสมของกาลเวลา (วัน / สัปดาห์ / เดือน / ปี)
- ๒) สถานที่
- ๓) ความถี่ของรายการผิดพลาดที่เกิดขึ้น
- ๔) ความรับผิดชอบในงานและความสัมพันธ์ต่องานสังคมมากน้อยเพียงใด
- ๕) พยาน หลักฐาน (พยานเอกสาร / วัตถุ / บุคคล) ชัดเจนเพียงใด
- ๖) ข้อเท็จจริง / สัญญาณเตือนภัยต่าง ๆ

#### การจัดทำแผนการตรวจสอบตามความเสี่ยง

การตรวจสอบการทุจริตเป็นกระบวนการที่ซับซ้อนกว่ากระบวนการปฏิบัติอยู่กันเป็นประจำ ในมาตรฐานการตรวจสอบภายในสากลได้กล่าวไว้ว่าผู้ตรวจสอบภายในไม่ใช่ผู้ทำหน้าที่สืบสวนการทุจริต แต่ผู้ตรวจสอบภายในต้องมีความตระหนักรู้ว่าการทุจริตนั้น ๆ สามารถเกิดขึ้นได้อย่างใด เวลาใด หรือสถานที่ใด หรือพฤติกรรมใดที่สังเกตเห็นว่าน่าจะมีการก่อการทุจริตเกิดขึ้นแล้ว รวมทั้งการตรวจสอบด้านการจัดการ การปฏิบัติการใดที่ไม่ถูกต้องตามกฎ ระเบียบ สิ่งเหล่านี้ต้องติดตามเก็บรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อประโยชน์ในการประกอบการตัดสินใจ การตรวจสอบจึงเป็นงานที่ต้องทำอย่างระมัดระวังและครอบคลุมจากข้อตรวจพบการทุจริตที่ผ่านมามักพบว่าการทุจริตมักเป็นเรื่องทุจริตทางการเงินการปฏิบัติที่ไม่สอดคล้องตามกฎ ระเบียบ หรือมาตรฐานการปฏิบัติงานที่กำหนด เพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ตนเองและผู้อื่น ซึ่งเป็นเรื่องที่ผู้ตรวจสอบภายในต้องตระหนักและให้ความสนใจแต่ก็ไม่ได้หมายความว่าหากมีพฤติกรรมเช่นนี้แล้วบุคลากรในองค์กรจะต้องทุจริตเสมอไป ทั้งนี้ ต้องตรวจสอบสอบปัจจัยอื่น ๆ ประกอบด้วย นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบภายในต้องดูว่ามีปัจจัยความเสี่ยงอื่น ๆ ที่อาจก่อให้เกิดการทุจริต โดยไม่ควรปล่อยให้เหตุการณ์ทุจริตเกิดขึ้นก่อนแล้วค่อยเข้าไปทำการตรวจสอบตามปกติ

หน่วยตรวจสอบภายในจึงมีการประเมินความเสี่ยงสำคัญ เพื่อวางแผนงานตรวจสอบ ซึ่งเป็นกระบวนการที่หัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในใช้ในการประเมินและตัดสินใจว่ามีกิจกรรมหรือกระบวนการใดบ้างที่ควรได้รับการตรวจสอบ หรือมีความเสี่ยงมากน้อยเพียงใด ผลสรุปในเรื่องของความจำเป็นในการตรวจสอบจะถูกนำมาใช้ในการจัดทำแผนการตรวจสอบประจำปีและแผนการตรวจสอบระยะยาว (แผนงานล่วงหน้า ๓ ปี) การวางแผนที่ดีจะช่วยให้งานตรวจสอบภายในมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล บรรลุวัตถุประสงค์ภายใต้เงื่อนไขของทรัพยากรที่มีอย่างจำกัด โดยนำหลักการประเมินความเสี่ยงมาใช้ในการวางแผนงานตรวจสอบเพื่อที่จะเลือกกิจกรรมหรือกระบวนการที่มีความเสี่ยงสูงมาทำการตรวจสอบเป็นลำดับต้น ๆ

ทั้งนี้งานตรวจสอบภายในได้ประเมินความเสี่ยงและการควบคุมภายในเรื่องทุจริต ซึ่งกำหนดเป็นส่วนหนึ่งของปัจจัยความเสี่ยงเรื่องอื่น ๆ ที่สำคัญ เพื่อการวางแผนงานตรวจสอบครอบคลุม ๖ เรื่อง ได้แก่



- ๑) การยกยอกทรัพย์สินของ สวพส. หรือการนำทรัพย์สินของ สวพส. ไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัวหรือพวกพ้อง
- ๒) นำข้อมูลข่าวสารของ สวพส. ไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัวหรือพวกพ้อง
- ๓) การขัดกันระหว่างผลประโยชน์ส่วนตัวของผู้ปฏิบัติงานกับผลประโยชน์ของ สวพส.
- ๔) การใช้อำนาจหน้าที่เพื่อเอื้อประโยชน์อื่นใดที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมาย จากบุคคลภายนอก หรือให้ทรัพย์สิน/ประโยชน์อื่นใดแก่บุคคลภายนอกซึ่งผู้นั้นมิควรได้โดยชอบ
- ๕) ตบแต่ง บิดเบือน หรือรายงานเท็จที่กระทบต่อการเงินหรือข้อมูลทางการเงินที่สำคัญของ สวพส.

ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำแผนการตรวจสอบ โดยแผนการตรวจสอบที่ใช้ในการตรวจสอบการทุจริตก็จะคล้ายกับแผนการตรวจสอบ โดยทั่วไป แต่จะเน้นในเชิงบรรยายความในเรื่องที่ตรวจมากกว่าปกติซึ่งมีรายละเอียดประกอบด้วย

- ๑) การกำหนดประเด็นหรือเรื่องที่จะตรวจสอบเรียงลำดับก่อนหลัง
- ๒) กำหนดวัน เวลาและวิธีการตรวจสอบในแต่ละเรื่อง และการอ้างอิงเอกสารที่ใช้ตรวจสอบประเด็นสำคัญในการตรวจสอบการทุจริตจะต่างจากการตรวจสอบเรื่องทั่ว ๆ ไป กล่าวคือไม่อาจวางแผนการตรวจสอบไว้ล่วงหน้าได้ โดยผู้รับตรวจจะไม่ทราบล่วงหน้าว่าผู้ตรวจสอบจะเข้าไปตรวจเมื่อใด ดังนั้นผู้ตรวจสอบจึงต้องรักษาความลับของ Audit Program ด้วยและการจัดทำ Audit program เพื่อจับทุจริตนั้นจะต้องเป็นการจัดทำเฉพาะกรณี ในขอบเขตจำกัดที่ต้องการจะตรวจสอบการทุจริตเท่านั้น
- ๓) กำหนดผู้รับผิดชอบการตรวจสอบและการรายงานผล

### เกณฑ์การประเมินความเสี่ยงการตรวจสอบทุจริต

#### ๑. โอกาส (Likelihood)

ระดับ	โอกาส
๓	เหตุการณ์ที่เป็นไปได้สูงหรือเกิดขึ้นเป็นปกติในทุกๆ การดำเนินงาน และยังไม่มียุทธศาสตร์ควบคุมภายใน
๒	เหตุการณ์ที่เป็นไปได้ปานกลาง หรือเกิดขึ้นเป็นปกติในการดำเนินงานส่วนใหญ่ มีการจัดวางระบบการควบคุมภายในแต่ยังไม่มีประสิทธิภาพ
๑	เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นน้อย หรือนานๆ ครั้งในการดำเนินงาน การจัดวางระบบการควบคุมภายในโดยรวมมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

## ๒. ผลกระทบ (Impact)

ระดับ	ผลกระทบ
๓	ไม่สามารถควบคุมได้ ส่งผลทำให้องค์กรมีความเสี่ยงสูงต่อความเสียหายทางการเงิน ด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ด้านการปฏิบัติงาน และ/หรือภาพลักษณ์ขององค์กร
๒	สามารถควบคุมได้ มีผลกระทบปานกลางต่อผู้ที่เกี่ยวข้อง ส่งผลทำให้องค์กรมีความเสี่ยงปานกลางต่อความเสียหายทางการเงิน ด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ด้านการปฏิบัติงาน และ/หรือภาพลักษณ์ขององค์กร
๑	สามารถควบคุมได้ มีผลกระทบน้อยต่อผู้ที่เกี่ยวข้อง องค์กรองค์กรมีความเสี่ยงปานกลางต่อความเสียหายทางการเงิน ด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ด้านการปฏิบัติงาน และ/หรือภาพลักษณ์ขององค์กร

(Likelihood)	๓			
	๒			
	๑			
		๑	๒	๓

(Impact)

คะแนน	ผลการประเมิน
๖-๙	ความเสี่ยงสูง
๓-๕	ความเสี่ยงปานกลาง
๑-๒	ความเสี่ยงต่ำ

## เทคนิคและวิธีการต่างๆที่นำมาใช้ในการตรวจสอบการทุจริต

- ๑) การ Scanning
- ๒) การตรวจนับของจริง
- ๓) การกระทบยอด (Reconciliation) และการยืนยันยอด (Confirmation)
- ๔) การตรวจสอบส่วนสำคัญการบันทึกรายการบัญชี
- ๕) การวิเคราะห์ทางการเงินและบัญชี และหลักฐานต่าง ๆ
- ๖) ตรวจสอบเส้นทางการเงินและบัญชี
- ๗) ตรวจสอบพยานหลักฐานต่าง ๆ
- ๘) การสอบถามและสังเกตการณ์
- ๙) การสุ่มตรวจในช่วงใดช่วงหนึ่งโดยไม่แจ้งล่วงหน้า
- ๑๐) ตรวจสอบรายการที่ผิดปกติ

### เทคนิคในการวิเคราะห์ข้อมูล

- ๑) กำหนดกรอบของสิ่งผิดปกติและจัดกลุ่มสิ่งผิดปกติ
- ๒) ตรวจสอบจำนวนที่แปลกปลอม/มูลค่าที่ผิดปกติ/เอกสารสูญหาย
- ๓) ตรวจสอบหาความซ้ำซ้อน การทดสอบ/จับคู่รายการที่ทุจริต
- ๔) วิเคราะห์ช่วงเวลาที่น่าเกิดการทุจริตหรือสิ่งผิดปกติ

### สิ่งที่ควรคำนึงถึงในการกำหนดหัวข้อการตรวจสอบ

- ๑) ลักษณะของทรัพย์สิน/กิจกรรมที่ง่ายต่อการเกิดการทุจริต เช่น การสำรองเงินสดจำนวนมากในมือ หรือการยืมเงินตรงจ่ายจำนวนมากในการจัดซื้อจัดจ้าง ซึ่งเป็นปัจจัยเสี่ยงสูงที่พึงตระหนักถึง เนื่องจากง่ายต่อการกระทำการทุจริต หรือการกำหนดให้บุคคลคนเดียวทำงานหลายหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการเงินการบัญชี
- ๒) ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในของหน่วยงาน การประเมินความเสี่ยงของระบบการควบคุมภายในในหน่วยงาน ซึ่งจะบอกถึงจุดอ่อนจุดแข็งของหน่วยงานนั้น ๆ จะช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถตัดสินใจได้ง่ายขึ้นและนำมาใช้ในการกำหนดแผนการตรวจสอบต่อไป
- ๓) คุณลักษณะของบุคลากรในหน่วยงาน หน่วยงานที่มีบุคลากรที่ตั้งมั่นอยู่ในหลักธรรมาภิบาลและความพอเพียง หน่วยงานนั้นจะเป็นหน่วยงานที่มีภูมิคุ้มกันเข้มแข็ง การเกิดทุจริตจะเกิดขึ้นน้อย การวางแผนการตรวจสอบจะไม่ยุ่งยาก แต่หากเป็นไปในทางกลับกัน การวางแผนการตรวจสอบจะต้องกำหนดในเชิงลึกมากขึ้นเนื่องจากปัจจัยเสี่ยงสูงกว่า

### กระบวนการตรวจสอบทุจริต

เมื่อผู้ตรวจสอบภายในรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ครบถ้วนแล้ว ควรดำเนินการ ดังนี้

- ๑) วิเคราะห์และสรุปหลักฐานหรือข้อบ่งชี้ของการทุจริตที่เกิดขึ้น
- ๒) วิเคราะห์เหตุการณ์หรือสถานที่ที่เกิดการทุจริตขึ้น
- ๓) สรุปและอธิบายถึงระบบการบริหาร การควบคุม การเบิกจ่ายเงินและระบบงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง
- ๔) แสดงให้เห็นถึงตำแหน่งที่รับผิดชอบและจัดระบบการควบคุมภายใน ในระบบงานต่าง ๆ และอธิบายถึงภาพ (chart) ที่ใช้ในการดูแลป้องกันการทุจริต
- ๕) พิจารณา/สังเกตบุคลากรตำแหน่งอื่นในองค์กรที่มีความเป็นไปได้ที่จะเกี่ยวข้องกับการทุจริตนี้
- ๖) สรุปผลจากการวิเคราะห์หลักฐานพยานต่างๆ เสนอผู้บริหารเพื่อพิจารณาดำเนินการต่อไป

ในการตรวจสอบหลังจากมีเอกสาร หลักฐาน สงสัยว่ามีการทุจริต เป็นการตรวจสอบแบบสืบสวน และวิเคราะห์หลักฐานทางการเงิน โดยผู้ตรวจสอบทุจริตควรมีความสามารถดำเนินการในเรื่องต่างๆ ดังนี้

- ๑) ประเมินจุดอ่อน-จุดแข็ง การควบคุมภายใน
- ๒) ประเมินสถานการณ์ความสูญเสียที่เกิดขึ้น
- ๓) ระบุสถานการณ์ที่น่าสงสัย

- ๔) แยกความแตกต่างระหว่างบงกพร่องกับเจตนาทุจริต
- ๕) ตามรอยความเคลื่อนไหวของเอกสารและเก็บรักษาอย่างระมัดระวัง
- ๖) ทดสอบบรรยากาศองค์กรและแรงจูงใจในการทำผิด
- ๗) ระบุประเด็นทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- ๘) มีความรู้ทางเทคนิคการสอบสวน
- ๙) มีความรู้เกี่ยวกับการรวบรวมหลักฐาน
- ๑๐) ได้รับความเกี่ยวกับสารสนเทศทางการเงิน
- ๑๑) นำเสนอที่ค้นพบอย่างเป็นระบบ

### สัญญาฉบับขึ้นในการทุจริต

#### • สัญญาฉบับขึ้นในการทุจริตที่เกี่ยวกับการเงินและบัญชี

- ๑) การจ่ายเงินซ้ำซ้อน เช่น ส่งเอกสารตัวจริงมาเบิกเงิน แล้วยังส่งสำเนาเป็นหลักฐานการเบิกเงินอีก (โดยการถ่ายเอกสารเหมือนฉบับจริง)
- ๒) แก้ไขตัวเลข ราคา และปริมาณในเอกสารใบสำคัญคู่จ่าย
- ๓) ทำสัญญาสั่งซื้อว่าจ้างอย่างหนึ่ง แต่ได้รับของอีกอย่างหนึ่ง หรือคุณภาพไม่เท่าเทียมกันกับที่สั่งซื้อ
- ๔) พนักงานปลอมแปลงเอกสารใบแจ้งหนี้มาเบิกเงินซ้ำ/ปลอมแปลงใบเสร็จรับเงิน
- ๕) สั่งซื้อของอย่างหนึ่งแล้วเปลี่ยนสิ่งของมาเป็นของตัวเองอย่างได้แทน แต่รายการยังคงเดิม
- ๖) ขโมยข้อมูลสารสนเทศไปให้กับบุคคลที่ ๓
- ๗) ซื้อสินค้า/ส่งของที่ไม่จำเป็น (ฟุ่มเฟือย) ซื้อของแพงเกินสมควร โดยไม่จำเป็น
- ๘) ส่งใบแจ้งหนี้เรียกเก็บเงินทั้งที่ยังไม่ได้ส่งสินค้า หรือองค์กรจ่ายเงินให้ทั้งที่ยังไม่ได้รับสินค้า

#### เทคนิคการตรวจสอบด้านการเงินและบัญชี

##### วิธีที่ ๑ การสุ่มตรวจโดยไม่บอกล่วงหน้า

เป็นเทคนิคสำคัญอย่างหนึ่งที่ผู้ตรวจสอบนิยมใช้ในการตรวจสอบทุจริตทางการเงิน ซึ่งทำให้ได้ข้อเท็จจริงตามปกติที่เป็นอยู่ โดยผู้รับตรวจไม่มีโอกาสหลบเกลื่อนเปลี่ยนแปลงได้ทัน แต่วิธีนี้มีข้อจำกัดเฉพาะการตรวจทรัพย์สินเฉพาะเท่านั้น

##### วิธีที่ ๒ การเปรียบเทียบข้อมูลกับข้อมูลฝ่ายอื่นที่มีหน้าที่งานสัมพันธ์กันในองค์กรเดียวกัน

การตรวจสอบด้านการเงินและบัญชี เป็นการตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของตัวเงินหรือทรัพย์สินที่เทียบเท่าว่ามีอยู่จริง ถูกต้องตรงตามที่ปรากฏในบัญชีหรือรายงานการเงินที่จัดทำเสนอผู้บริหารและเผยแพร่สู่สาธารณะ

#### ตัวอย่างการทุจริตด้านการเงินและบัญชี

- ๑) เจ้าหน้าที่รับเงินแล้วไม่ออกใบเสร็จรับเงิน ไม่บันทึกบัญชี ไม่นำเงินที่ได้รับแสดงไว้ในรายงานเงินคงเหลือประจำวัน และไม่นำเงินส่งคลัง และเจ้าหน้าที่ได้นำเงินไปใช้ส่วนตัว

- ๒) เจ้าหน้าที่ทำเรื่องเบิกเงินโดยไม่มีสัญญาการยืมเงินและไม่มีหลักฐานการจ่ายเงินประกอบการเดินทางไปปฏิบัติงานให้ตรวจสอบ แต่เจ้าหน้าที่บันทึกในทะเบียนจ่ายเงินรายการนี้ว่าได้รับเอกสารสรุปค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปปฏิบัติงานไว้เรียบร้อยแล้ว
- ๓) การขอยืมเงินไปราชการ โดยประมาณการค่าใช้จ่ายเกินความจำเป็นและส่งค่าใช้จ่ายยืมล่าช้าเกินกำหนดเป็นเวลานาน และกลุ่มงานคลังฯ ไม่ได้ติดตามทวงถามและเรียกขตใช้เงินยืมตามเงื่อนไขไปยืม
- ๔) อนุมัติเงินยืมไปปฏิบัติงานให้แก่ผู้ยืมเงินซึ่งไม่ได้เดินทางไปปฏิบัติงานจริง

● **สัญญาที่บ่งชี้ในการทุจริตกรณีการจัดซื้อจัดจ้าง**

- ๑) ผู้ตรวจรับงานรับเงินสินบนจากผู้รับงานจ้าง เพื่อให้ตรวจรับงานให้
- ๒) เปลี่ยนแปลงข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญในสัญญา ทำให้ราคาสูงเกินสมควร
- ๓) การฮั้วประมูลราคา
- ๔) ในหนึ่งสัญญาประกอบด้วยหลายสัญญารายย่อย
- ๕) ผลประโยชน์ขัดกัน หรือผลประโยชน์ทับซ้อน
- ๖) การตั้งผู้ขายที่ไม่มีตัวตน เพื่อให้มีขั้นตอนการเปรียบเทียบราคาจำนวนรายของผู้ขายตามหลักเกณฑ์ที่ระเบียบฯ กำหนด
- ๗) แบ่งส่วนการจัดซื้อจัดจ้างให้อยู่ในอำนาจตน
- ๘) มีร่องรอยการแก้ไขเอกสารการเปรียบเทียบราคา

● **การตรวจสอบการทุจริตที่เกี่ยวกับกฎระเบียบ และสัญญาการจัดซื้อจัดจ้าง**

การตรวจสอบการทุจริตเกี่ยวกับกฎหมาย ระเบียบ และสัญญาการจัดซื้อจัดจ้าง เป็นการตรวจสอบโดยเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติกับกฎหมาย ระเบียบ หรือหลักเกณฑ์ที่กำหนดว่ามีพฤติการณ์ที่เบี่ยงเบนไปจากหลักการที่ควรจะเป็นอย่างไรกรณีที่มีการจัดซื้อจัดจ้างการตรวจสอบจะเป็นการตรวจในเรื่องการจัดซื้อจัดจ้างถูกต้องสอดคล้อง กับที่ระบุไว้ในสัญญาหรือไม่ เพียงใด หรือการทำนิติกรรมสัญญาใด ๆ หน่วยงานหรือองค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดในสัญญานั้น ๆ หรือไม่ ซึ่งเทคนิคที่ใช้ในการตรวจสอบจะต้องศึกษากฎหมายระเบียบ หลักเกณฑ์ และเอกสาร นอกจากการตรวจนับทรัพย์สินแล้ว หลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งอาจใช้

เครื่องมือหรือเทคนิคการประเมินและบริหารความเสี่ยงเข้ามาช่วยด้วยตามความเหมาะสมนอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบควรให้ความสำคัญในการสอบทานสัญญาต่าง ๆ ในเรื่องดังต่อไปนี้

- ๑) จุดเสี่ยงต่าง ๆ ของสัญญา
- ๒) ข้อกำหนด เงื่อนไขต่าง ๆ ในสัญญา การกำหนดคุณลักษณะเฉพาะของสินค้าหรือวัสดุที่ต้องการ
- ๓) การวิเคราะห์ความเป็นไปได้ของการดำเนินงาน รวมทั้งเทคนิคที่ใช้ในการดำเนินงาน
- ๔) ภูมิหลังของบริษัทผู้ขาย เทคนิคและขั้นตอนการ Bidding
- ๕) การอนุมัติของผู้มีอำนาจ และกรณีมีผลประโยชน์ขัดกัน
- ๖) การรายงานความก้าวหน้าและผลสัมฤทธิ์ของงาน
- ๗) บันทึกรายงานการประชุม
- ๘) การไม่เลือกซื้อ/จ้างรายที่เสนอราคาต่ำสุด ซึ่งถูกต้องตามคุณลักษณะและเงื่อนไขที่หน่วยงานกำหนด

- ๙) การเบิกจ่ายเงินตามสัญญา และผลการตรวจรับงานสัมพันธ์กันหรือไม่ อย่างไร  
 ๑๐) การปรับเปลี่ยนเงื่อนไขในสัญญา มีการดำเนินการอย่างถูกต้องหรือไม่  
 ๑๑) ราคาสินค้าที่เสนอเหมาะสมเพียงใด ถูกต้องหรือไม่ สามารถเทียบเคียงกับสินค้าอื่นที่เหมือนกันหรือไม่  
 ๑๒) สัญญามีความยืดหยุ่นหรือซับซ้อนเพียงใด

● **การตรวจสอบการทุจริตที่เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ**

การนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในการปฏิบัติงานโดยขาดความรู้ความเข้าใจด้านการควบคุมเพียงพอ เป็นปัจจัยเสี่ยงที่สำคัญและก่อให้เกิดการทุจริตโดยใช้เทคโนโลยีด้านคอมพิวเตอร์โดยเฉพาะอย่างยิ่งเป็นการกระทำของผู้มีความรู้ จะทำให้การค้นพบข้อผิดพลาดได้ยาก นอกจากนี้ปัญหาการลักลอบเข้าระบบ และทำความเสียหายให้กับระบบ รวมทั้งทำให้สามารถนำเงินออกจากระบบได้ไปสู่การเบิกจ่าย อันทำให้หน่วยงานได้รับความเสียหาย ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องเรียนรู้วิธีการทุจริตระบบสารสนเทศที่เคยเกิดขึ้น เพื่อจะได้หาวิธีการป้องกัน และวิธีการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ผู้ทุจริตย่อมหาช่องทางทุจริตใหม่ ๆ ได้เร็วกว่าวิธีการตรวจพบการทุจริต ดังนั้นสิ่งที่ผู้บริหารและผู้เกี่ยวข้องควรดำเนินการ คือ หาวิธีการป้องกัน ลดโอกาสการเกิดการทุจริต การใช้คอมพิวเตอร์หรือเทคโนโลยีทางคอมพิวเตอร์เป็นเครื่องมือช่วยในการทำการทุจริต เช่น

- ๑) การใช้ การเข้าสู่ การเปลี่ยนแปลง การสำเนาคัดลอก และการทำลายโปรแกรมหรือข้อมูลโดยมิชอบ
- ๒) การลักหรือยักยอกเงินโดยการเปลี่ยนแปลงข้อมูลคอมพิวเตอร์ หรือการลักใช้เวลาในระบบคอมพิวเตอร์
- ๓) การลักหรือทำลายอุปกรณ์คอมพิวเตอร์
- ๔) การใช้หรือมอบหมายให้ใช้ทรัพยากรอย่างหนึ่งอย่างใดทางคอมพิวเตอร์เพื่อกระทำอาชญากรรม
- ๕) การจงใจกระทำอย่างผิดกฎหมายเพื่อให้ได้ข้อมูลหรือทรัพย์สินใด ๆ โดยใช้คอมพิวเตอร์

ตัวอย่างการทุจริตด้านการเงินและบัญชี

- ๑) การขโมยฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ รวมทั้งการจารกรรมและการทำให้ข้อมูลสำคัญของธุรกิจรั่วไหล
- ๒) การพัฒนาหรือปรับปรุงแก้ไขโปรแกรมโดยไม่ชอบ ไม่ได้รับการอนุมัติ หรือไม่มีวิธีการควบคุมที่ดี
- ๓) การนำเข้าข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง ไม่ครบถ้วน หรือเป็นรายการที่ไม่ได้รับอนุมัติทั้ง การกระทำโดยไม่เจตนา และเจตนา
- ๔) การใช้หรือแก้ไขแฟ้มข้อมูลโดยไม่ชอบ เช่น การทำลายแฟ้มข้อมูล การเปลี่ยนแปลงข้อมูล การนำข้อมูลไปเผยแพร่
- ๕) การขาดการดูแลรวมทั้งการใช้ทรัพยากรคอมพิวเตอร์ไปในงานที่ไม่ได้รับอนุญาต
- ๖) ภัยธรรมชาติหรือเหตุฉุกเฉิน เช่น ไฟไหม้ น้ำท่วม และเหตุการณ์ที่ทำให้ระบบงานเสียหายหยุดชะงัก

## บทที่ ๔

### กลไกการป้องกันการทุจริต

ดังที่กล่าวแล้วการทุจริตคอร์รัปชันเป็นสิ่งที่สั่งสมกันมายาวนาน ไม่ว่าจะเป็นการทุจริตในภาครัฐหรือเอกชน นับวันจะมีเทคนิคหรือกลไกที่ซับซ้อนมากขึ้น จึงเป็นความจำเป็นอย่างยิ่งที่ทุกฝ่ายจะต้องพยายามสร้างกลไกขึ้นเพื่อหาวิธีช่วยลดหรือป้องกันการทุจริตให้เกิดขึ้นน้อยที่สุด ซึ่งนอกจากจะใช้มาตรการด้านกฎหมายในการปราบปรามและการมีส่วนร่วมของทุกภาคส่วนแล้ว ต้องนำกลไกทางการบริหารมาช่วยในการบริหารงานด้วย และกลไกที่มีอยู่แล้วในหน่วยงานแต่ยังมีได้นำไปสู่การปฏิบัติอย่างจริงจังมาเป็นเครื่องมือช่วยในการป้องกันการทุจริต ดังนี้

#### ระบบการควบคุมภายใน

การควบคุมเป็นเครื่องมือซึ่งองค์กรกำหนดขึ้นเพื่อให้ความมั่นใจว่า กิจกรรมในการดำเนินการของหน่วยงานจะประสบความสำเร็จและได้ผลลัพธ์ตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้การควบคุมภายในเป็น กระบวนการการตรวจสอบกิจกรรมในการดำเนินงาน ซึ่งโดยทั่วไปจะใช้ระบบของ COSO ซึ่งประกอบด้วยองค์ประกอบหลักของการควบคุม ๕ องค์ประกอบ ได้แก่ สภาพแวดล้อมการตรวจสอบ (Control Environment) การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) สารสนเทศและการสื่อสาร (Information and Communication) และการติดตามประเมินผล (Monitoring and Evaluation)

สภาพแวดล้อมของการควบคุม หมายถึง ปัจจัยต่างๆ ซึ่งร่วมกันส่งผลให้บุคลากรขององค์กรหันมาให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในมากขึ้น สภาพแวดล้อมของการควบคุมเป็นรากฐานที่มีผลต่อองค์ประกอบอื่น ๆ ของการควบคุมภายใน ทำให้เกิดนโยบาย ระเบียบ วินัย ที่บุคลากรในองค์กรต้องยอมรับและปฏิบัติตาม

การประเมินความเสี่ยงการปฏิบัติงานต่าง ๆ ในองค์กรย่อมต้องเผชิญกับความเสี่ยงในรูปแบบต่าง ๆ ซึ่งความเสี่ยงเหล่านั้นอาจเกิดจากทั้งภายในและภายนอก จึงมีความจำเป็นที่องค์กรจะต้องดำเนินการประเมินความเสี่ยงและจัดการหรือหาวิธีควบคุมความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมหรือระดับที่องค์กรรับได้ การประเมินความเสี่ยงเป็นการระบุความเสี่ยง วิเคราะห์และประเมินความเสี่ยงที่จะทำให้องค์กรไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ได้ องค์กรจึงต้องไปกำหนดวิธีการจัดการความเสี่ยงนั้น ๆ

กิจกรรมการควบคุมได้แก่ นโยบาย กฎเกณฑ์ ระเบียบต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นใช้ในองค์กรเพื่อให้การดำเนินงานต่าง ๆ ขององค์กรบรรลุเป้าหมายที่วางไว้อย่างมีประสิทธิภาพ กิจกรรมการควบคุมต้องมีอยู่ในทุกระดับงานในองค์กร เช่น การกำหนดอำนาจในการอนุมัติ การมอบอำนาจการสอบทานผลการดำเนินงาน ฯลฯ

สารสนเทศและการสื่อสาร สารสนเทศมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานของบุคลากรในองค์กรทุกระดับ องค์กรต้องระบุสารสนเทศที่จำเป็นต้องใช้และสื่อสารในรูปแบบที่เหมาะสม ในช่วงเวลาที่ทันกาล เพื่อให้บุคลากรต่าง ๆ สามารถปฏิบัติงานสำเร็จบรรลุตามเป้าหมาย ระบบสารสนเทศนอกจากจะเกี่ยวข้องกับที่เกิดภายในองค์กรแล้ว ยังมีข้อมูลภายนอกที่อาจมีผลกระทบต่อการทำงานขององค์กรด้วย นอกจากนี้การมีระบบการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพซึ่งควรเป็นการสื่อสารสองทางจะทำให้บุคลากรในองค์กรได้รับทราบข้อมูลข่าวสารที่ถูกต้องชัดเจน ทำให้เกิดการปฏิบัติงานได้ถูกต้อง บรรลุวัตถุประสงค์ ดังนั้น การมีระบบควบคุมภายในที่ดีจึงเป็นกลไกที่สำคัญ

อย่างหนึ่งในการบริหารงานระบบควบคุมเป็นเครื่องมือสำคัญในการกำหนดแผนและดำเนินการตามแผนและประเมินผล

การติดตามประเมินผล เป็นกระบวนการหนึ่งของระบบควบคุมภายในที่สำคัญเป็นการติดตามประเมินผล การปฏิบัติงานในช่วงเวลาหนึ่ง ๆ ซึ่งอาจติดตามประเมินกิจกรรมต่อเนื่องตลอดโครงการหรือกระทำเป็นครั้งคราว โดยเป็นการดูแลกำกับงานของผู้บริหาร/ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

### การตรวจสอบภายใน

การตรวจสอบภายในเป็นกลไกหนึ่งที่สำคัญของฝ่ายบริหาร ในการประเมินผลสัมฤทธิ์และความโปร่งใสของการดำเนินงานและระบบการควบคุมภายในขององค์กร เนื่องจากการตรวจสอบภายในเป็นการให้บริการด้านข้อมูลแก่ฝ่ายบริหาร และเป็นหลักประกันขององค์กรในด้านการประเมินประสิทธิผลและประสิทธิภาพของระบบควบคุมภายในที่เหมาะสม ทั้งในด้านการเงินและการบริหารงานเพื่อเสริมสร้างความโปร่งใส การบริหารจัดการที่ดีในการปฏิบัติงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ และเป้าหมายขององค์กร โดยการเสนอรายงานเกี่ยวกับกิจกรรมการเพิ่มมูลค่าขององค์กร รวมทั้งการเป็นผู้ให้คำปรึกษาฝ่ายบริหารในการปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงานเพื่อเพิ่มประสิทธิผลและดูแลการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัด และคุ้มค่าซึ่งการตรวจสอบภายในมีส่วนผลักดันความสำเร็จดังกล่าว ดังนี้

- ๑) เสริมสร้างกระบวนการกำกับที่ดี (Good Governance) และความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน (Transparency) ป้องกันการประพฤติมิชอบหรือการทุจริต และเป็นการลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจนทำให้เกิดการดำเนินงานไม่บรรลุวัตถุประสงค์
- ๒) ส่งเสริมการบันทึกบัญชีและรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ (Accountability and Responsibility) ทำให้องค์กรได้ข้อมูลหรือรายงานการปฏิบัติในองค์กร และเป็นพื้นฐานของหลักความโปร่งใส (Transparency) และความสามารถตรวจสอบได้ (Audibility)
- ๓) ส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงานขององค์กร เนื่องจากผล การตรวจสอบภายในทำให้ผู้บริหารได้ข้อมูลมาปรับปรุงกระบวนการปฏิบัติงานให้รัดกุมยิ่งขึ้นเพื่อลดกระบวนการที่ซ้ำซ้อนลดค่าใช้จ่าย ฯลฯ
- ๔) เป็นมาตรการถ่วงดุลแห่งอำนาจ ส่งเสริมให้เกิดการจัดสรรการใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างเหมาะสม ตามลำดับความสำคัญเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร
- ๕) เป็นเครื่องมือส่งสัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าของการประพฤติมิชอบหรือการทุจริตในองค์กรลดโอกาสความร้ายแรง และความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น รวมทั้งเพิ่มโอกาสความสำเร็จของงานในปัจจุบันงาน ตรวจสอบภายในมีบทบาทสำคัญในการบริหารงานขององค์กรมากขึ้น ในการสร้างความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลในผลการดำเนินงานขององค์กร แต่อย่างไรก็ตามงานตรวจสอบภายในจะประสบผลสำเร็จเพียงใดขึ้นกับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและหน่วยรับตรวจทุกฝ่ายรวมทั้งความรู้ความสามารถและประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายในเป็นสำคัญ



## ระบบการติดตามประเมินผล

การติดตามประเมินผล เป็นกลไกที่ใช้ประเมินผลในภาพรวมทำให้ทุกฝ่ายได้ทราบถึงคุณภาพประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของงานในองค์กร ว่าได้มีการปฏิบัติถูกต้องครบถ้วนตามแผนและกฎระเบียบที่ วางไว้หรือไม่ไปในทิศทางที่ถูกต้องหรือไม่ และมีข้อบกพร่องจุดใดและได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสมแล้วหรือไม่ ประการใด จึงเป็นกระบวนการบ่งชี้ถึงคุณภาพและคุณค่าของงานว่าได้ผลตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้เพียงใดซึ่งรวมตลอดถึงความโปร่งใส ในการดำเนินงานด้วย ทำให้ผู้บริหารสามารถเห็นภาพรวมในการดำเนินงานขององค์กรได้ชัดเจนขึ้น เนื่องจากการติดตามและประเมินผลเป็นการกระทำอย่างต่อเนื่องและเป็นการวัดผลไม่เฉพาะด้านการเงินเท่านั้น แต่รวมถึงกระบวนการบริหารงานด้านอื่นๆด้วย ทั้งนี้ การกำหนดวิธีติดตามประเมินผลควรกำหนดวิธีที่เหมาะสม โดยคำนึงถึงระบบที่ถูกต้อง (Accuracy) น่าเชื่อถือได้ ความรวดเร็วทันเวลา ประหยัดและคุ้มค่า เป็นต้น มีใช้วิธีการทำน้ำพริกละลายแม่น้ำหรือชี้ข้างจับตักแตน เพื่อให้การใช้จ่ายงบประมาณเป็นไปอย่างเหมาะสม ประหยัดและสามารถตรวจสอบได้ อีกทั้งระยะเวลาที่ใช้ไปเพื่อการนี้เหมาะสมสอดคล้องกับการปฏิบัติงานในการติดตามประเมินผลอาจใช้บุคคลภายนอกดำเนินการหรือบุคลากรภายในองค์กร เช่น หน่วยตรวจสอบภายใน หรือกลุ่มติดตามและประเมินผล สำนักยุทธศาสตร์และแผน ให้ดำเนินการโดยผู้มีหน้าที่ติดตามประเมินผล ไม่ควรเป็นผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในงานนั้น ๆ เพื่อให้การติดตามประเมินผลเป็นไปอย่างโปร่งใสและเสนอข้อคิดเห็นได้อย่างอิสระ การมีระบบการติดตามและประเมินผลที่เข้มแข็ง จะสามารถช่วยป้องกันการทุจริตได้ทางหนึ่ง รวมทั้งช่วยป้องกันมิให้ทรัพยากรต่าง ๆ ขององค์กรถูกใช้ไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพหรือสูญเสียไปโดยเปล่าประโยชน์

## การบริหารความเสี่ยงเชิงบูรณาการ

การบริหารความเสี่ยงขององค์กร มักจะเกี่ยวข้องกับกระบวนการบริหารงานต่าง ๆ ในองค์กร การเกิดการทุจริตคอร์รัปชันในกระบวนการงานต่าง ๆ โดยอาศัยโอกาสที่มีอยู่ก็เป็นการก่อให้เกิดความเสี่ยงในการบริหารงาน เนื่องจากจะก่อให้เกิดความเสียหายและส่งผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ดังนั้น ผู้บริหารองค์กร จึงควรนำหลักการบริหารความเสี่ยงมาประยุกต์ใช้กับการป้องกันการทุจริตในเชิงบูรณาการได้ เช่น การป้องกันการค้นหา และวิธีการแก้ไข ซึ่งปกติความเสี่ยงในองค์กรอาจแยกเป็น ๒ กรณีกล่าวคือกรณีความเสี่ยงที่อยู่ตามธรรมชาติในตัว/เรื่องนั้นๆ เอง (Inherent Risk) ต้องอาศัยการบริหารความเสี่ยงให้ความเสี่ยงลดลงอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้กับความเสี่ยงที่ยังหลงเหลืออยู่ (Residual Risk) ซึ่งเป็นความเสี่ยง หลังมีการบริหารความเสี่ยงแล้ว แต่ยังคงมีความเสี่ยงเหลืออยู่เล็กน้อยที่ยอมรับได้ ในหลักการบริหารความเสี่ยงจะมีแนวทางในการปฏิบัติหลายวิธีการ โดยแต่ละวิธีจะส่งผลในการป้องกันความเสี่ยง หรือลดความเสี่ยงไปสู่ระดับที่ยอมรับได้แตกต่างกัน ขึ้นกับผลการวิเคราะห์และการประเมินความเสี่ยงรวมทั้งดุลยพินิจของผู้บริหารในการที่จะเลือกเทคนิค /วิธีการบริหาร ความเสี่ยงใดมาใช้ในองค์กร ซึ่งการบริหารความเสี่ยงโดยทั่วไปมีวิธีการดังนี้ คือ การหลีกเลี่ยงความเสี่ยง การลดความเสี่ยง การกระจายความเสี่ยง และการยอมรับความเสี่ยง

เหตุที่นำเอาวิธีการบริหารความเสี่ยงขององค์กรมาใช้กับการป้องกันการทุจริตในองค์กรนั้น ๆ เนื่องจากเห็นว่าการบริหารความเสี่ยงเกี่ยวข้องกับกระบวนการบริหารงานในด้านต่าง ๆ ขององค์กร และความเสี่ยงในกระบวนการบริหารงานดังกล่าว มักจะเกี่ยวข้องกับการบริหารความเสี่ยงที่เกิดจากบุคลากร (People Risk) กระบวนการปฏิบัติงาน (Process Risk) และความเสี่ยงด้านเทคโนโลยี (Technology Risk) จะเห็นว่ากระบวนการทุจริตก็ล้วน

เกี่ยวข้องกับการกระทำของบุคคล ช่องทาง หรือโอกาสของกระบวนการปฏิบัติ และเทคโนโลยีที่ใช้ปฏิบัติงาน จึงเห็นว่าองค์กรสามารถบูรณาการ เทคนิคการบริหารความเสี่ยงมาใช้ในการป้องกันการทุจริตในองค์กรได้เป็นอย่างดี เนื่องจากการบริหารความเสี่ยงได้รวมเอาระบบการควบคุมภายในไว้ด้วยกัน ซึ่งอาจอธิบายความเกี่ยวข้องของการบริหารความเสี่ยงกับการป้องกันการทุจริต ได้ดังนี้

- ๑) ความเสี่ยงที่เกิดจากบุคลากร (People Risk) ในการก่อการทุจริต อาจเกิดขึ้นได้จากจุดอ่อนขององค์กร ในการเสริมสร้างหลักธรรมาภิบาลและจริยธรรมแก่เจ้าหน้าที่ ทำให้เจ้าหน้าที่ในองค์กรกระทำผิด จรรยาบรรณในวิชาชีพหรือทุจริตขึ้น หรืออาจประมาทเลินเล่อในการปฏิบัติงาน และจงใจกระทำทุจริต อีกทั้งอาจเกิดจากการมอบหมายงาน หรือมอบอำนาจที่ไม่เหมาะสม การละเลยในการกำกับงานอย่างสม่ำเสมอ เป็นต้น
- ๒) ความเสี่ยงที่เกิดจากกระบวนการปฏิบัติงาน (Process Risk) และนำไปสู่การทุจริต เช่น การกำหนดหลักเกณฑ์ ขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ไม่รัดกุม เปิดช่อง หรือโอกาสให้ก่อการทุจริตได้ การผูกขาดอำนาจการทำงานในลักษณะกลุ่ม/คณะมีน้อย ฯลฯ
- ๓) การกำหนดกฎหมาย ระเบียบปฏิบัติที่ไม่ชัดเจน (Regulation Risk) ก่อให้ความเสี่ยงในการใช้ดุลยพินิจที่เอื้อประโยชน์ต่อผู้ปฏิบัติการทุจริต การขาดระบบตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพก็เป็นความเสี่ยงที่ก่อเกิดการทุจริตในการปฏิบัติงานได้
- ๔) ความเสี่ยงที่เกิดจากการใช้เทคโนโลยี (Technology Risk) ซึ่งสามารถนำไปสู่การทุจริตได้ หากผู้ใช้นำไปใช้ในเชิงลบ โดยเห็นช่องทางจากการขาดระบบรักษาความปลอดภัยของข้อมูล หรือระบบคอมพิวเตอร์ขาดมาตรฐานการควบคุมและตรวจสอบระบบที่มีประสิทธิภาพความไม่สมบูรณ์ถูกต้องของข้อมูลนำเข้า เป็นต้น

จะเห็นว่าการบริหารความเสี่ยงกับการป้องกันการทุจริตมีความสัมพันธ์เกี่ยวโยงกันอย่างใกล้ชิด ซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติงานทุกภาคส่วนต้องร่วมมือให้ความสำคัญในการกำหนดมาตรการเพื่อป้องกันมิให้เกิดการทุจริตขึ้น หรือพฤติกรรมที่ไม่พึงประสงค์ในองค์กรเพื่อช่วยลดการทุจริตหรือการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องในองค์กรได้

### กลไกการควบคุมและป้องกันการทุจริตอื่น ๆ

- ๑) ผู้บริหารควรกำหนดโครงสร้างการควบคุมให้เกิดขึ้นในองค์กรอย่างชัดเจน นับแต่การกำหนดนโยบายการควบคุม การกวดขันให้บุคลากรทุกระดับตั้งแต่ผู้บริหารระดับสูงลงมาปฏิบัติตามวิธีการ ควบคุมนั้นอย่างเข้มงวด ทั้งการควบคุมทั่วไปและการควบคุมระบบงาน มีการสื่อสารให้พนักงานทุกคนเข้าใจในนโยบาย และความจำเป็นที่ต้องทำ มีการประเมินผลเป็นระยะรวมทั้งหามาตรการจูงใจให้ปฏิบัติตามหรือมีมากกว่าองค์กรที่ละเลยการควบคุม
- ๒) ผู้บริหารทำตนให้เป็นตัวอย่างในการปฏิบัติตามระบบ
- ๓) การกำหนดกฎหมาย มาตรฐาน ระเบียบ วิธีปฏิบัติ และการบังคับใช้ที่ชัดเจนเป็นรูปธรรมและเป็นลายลักษณ์อักษร

- ๔) การอบรมชี้แจงให้ผู้ปฏิบัติงานทุกระดับทราบถึงความสำคัญที่ต้องปฏิบัติตามระบบการควบคุมมูลค่าความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น และผลเสียที่เกิดจากการหยุดชะงักของระบบ

### กระบวนการขับเคลื่อนการกำกับดูแลกิจการที่ดีขององค์กร

กระบวนการขับเคลื่อนการกำกับดูแลกิจการที่ดีขององค์กร ให้เกิดเป็นรูปธรรม บรรทัดฐาน (Norm) วัฒนธรรม (Culture) และจิตวิญญาณ (Spiritual) นั้นประกอบด้วย

#### ๑) กำหนดโครงสร้าง

รูปแบบของการกำกับดูแลกิจการที่ดีโดยความเห็นชอบของคณะผู้บริหารองค์กร พร้อมทั้งจัดทำเส้นทางขับเคลื่อน (Roadmap) จากคณะผู้บริหารองค์กร โดยมีการสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้อให้เกิดการกำกับดูแลกิจกรรมที่ดี

#### ๒) ระบบการวัดผล

คณะผู้บริหารและคณะทำงานฯ ขององค์กร ร่วมกันกำหนดวิธีการวัดผลการขับเคลื่อนการกำกับดูแลกิจการที่ดีขององค์กร และมีการติดตามผลอย่างเป็นรูปธรรม รวมทั้งให้ผู้ตรวจสอบภายในมีการประเมินผลการบริหารความเสี่ยงขององค์กรว่าผลการปฏิบัติการเป็นอย่างไร

#### ๓) การวิเคราะห์

คณะผู้บริหารองค์กร วิเคราะห์ถึงเหตุและปัจจัยที่ทำให้การขับเคลื่อนการกำกับดูแลกิจการที่ดีขององค์กร คลาดเคลื่อนจากเป้าหมายที่ได้ตั้งไว้

#### ๔) การพัฒนา

คณะผู้บริหาร นำการพัฒนากระบวนการปฏิบัติตามการกำกับดูแลกิจการที่ดีขององค์กรให้บังเกิดผลดีอย่างต่อเนื่อง และมีขีดความสามารถในการสนองตอบต่อการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วของสภาพแวดล้อม

#### ๕) การควบคุม

คณะผู้บริหารองค์กรมีกลไกและกระบวนการที่จะเกิดความแน่ใจว่ากระบวนการควบคุมยังเกิดประสิทธิผลอยู่ เพื่อการบรรลุเป้าหมายที่ดีในปัจจุบัน และที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

#### ๖) การบริหารความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีสารสนเทศ

ความก้าวหน้าในการพัฒนาเทคโนโลยีสารสนเทศ ทำให้ข้อมูลสามารถส่งผ่านถึงผู้รับได้อย่างรวดเร็ว โดยปราศจากข้อจำกัดด้านเวลา ระยะทางและความรวดเร็ว องค์กรที่มีการปฏิบัติงานในระบบอัตโนมัติ จำเป็นต้องมีกลไกในการควบคุมที่ดียิ่งขึ้น โดยเฉพาะการควบคุมทั้งระบบคอมพิวเตอร์ และระบบเครือข่าย ทั้งในด้านของ Hardware และ Software ซึ่งกระบวนการควบคุมจำเป็นต้องพัฒนาไปพร้อมกับการพัฒนาของเทคโนโลยีที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วและเป็นไปแบบก้าวกระโดด จึงจำเป็นต้องมีการจัดการความเสี่ยงที่มาพร้อมกับการเปลี่ยนแปลงนี้ให้ดียิ่งขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการจัดการกับข้อมูลที่เปิดเผย และข้อมูลที่เป็นความลับ รวมทั้งการนำข้อมูลไปใช้กระทำการที่ผิดกฎหมาย ดังนั้นการบริหารความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีสารสนเทศจึงเป็นส่วนสำคัญอย่างยิ่งในการกำกับดูแลกิจการที่ดีขององค์กร

## เอกสารอ้างอิง

- ๑) แนวทางการตรวจสอบและป้องกันการทุจริตภาครัฐ ของกรมบัญชีกลาง วันที่ ๑๓ มีนาคม ๒๕๕๖
- ๒) คู่มือการปฏิบัติงานตรวจสอบทุจริต ของกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ , พฤศจิกายน ๒๕๖๕
- ๓) คู่มือการปฏิบัติงานเพื่อป้องกันการทุจริตและผลประโยชน์ทับซ้อน กรมกิจการชายแดนทหาร
- ๔) มาตรการส่งเสริมคุณธรรมและความโปร่งใสภายในหน่วยงานของ สวพส.
- ๕) คู่มือการประเมินคุณธรรมและความโปร่งใสในการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ (Integrity and Transparency Assessment: ITA) ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๗ ของ สวพส.
- ๖) แผนปฏิบัติการด้านการป้องกันและปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๗ ชื่อหน่วยงาน สถาบันวิจัยและพัฒนาพื้นที่สูง (องค์การมหาชน)
- ๗) รายงานการประเมินความเสี่ยงการทุจริต (CORRUPTION RISK ASSESSMENTS) สถาบันวิจัยและพัฒนาพื้นที่สูง (องค์การมหาชน) ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๗