

การศึกษาความตระหนักของผู้ตรวจสอบภาครัฐต่อ การป้องกัน การตรวจพบ และการรายงานการทุจริต กรณีศึกษา ผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

The Perceptions of Auditors in Preventing, Detecting, and Reporting Fraud: a Case Study of Government Auditors of State Audit Office in Thailand

เอกชัย ดวงไฟ และ ชนิดา ยาระณะ

คณะบริหารธุรกิจ เศรษฐศาสตร์และการสื่อสาร, มหาวิทยาลัยนเรศวร

Email : ekkachai.oag@gmail.com ; Email : chaniday@nu.ac.th

บทคัดย่อ

การศึกษาความตระหนักและการรับรู้ด้านการทุจริตของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐ เป็นบันไดขั้นพื้นฐานที่ช่วยส่งเสริมให้ผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างมีคุณภาพ บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐที่มีต่อการป้องกัน การตรวจพบและการรายงานการทุจริต และศึกษาความแตกต่างของความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐแต่ละระดับ การวิจัยครั้งนี้เป็นการศึกษาแบบผสมวิธี (Mixed method) เก็บรวบรวมข้อมูลจากแบบสอบถามและแบบสัมภาษณ์จากผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผลการศึกษาพบว่าผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐนั้นมีความตระหนักต่อการป้องกัน การตรวจพบและการรายงานการทุจริตอยู่ในระดับที่แตกต่างกัน 1) ความตระหนักด้านการป้องกันการทุจริต พบว่าระดับชำนาญการพิเศษและระดับชำนาญการมีความแตกต่างในระดับที่สูงกว่าระดับปฏิบัติการอย่างมีนัยสำคัญ 2) ความตระหนักด้านการตรวจพบการทุจริตพบว่าระดับผู้อำนวยการ ระดับชำนาญการพิเศษ และระดับชำนาญการมีความแตกต่างในระดับที่สูงกว่าระดับปฏิบัติการอย่างมีนัยสำคัญ 3) ความตระหนักด้านการรายงานการทุจริตพบว่าระดับผู้อำนวยการ ระดับชำนาญการพิเศษมีความแตกต่างในระดับที่สูงกว่าระดับชำนาญการและระดับปฏิบัติการอย่างมีนัยสำคัญ และสามารถนำข้อมูลเพื่อใช้เป็นแนวทางในการส่งเสริมและพัฒนาด้านการตรวจสอบบัญชีภาครัฐแก่บุคลากรสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต่อไป

คำสำคัญ: การตรวจสอบทุจริตภาครัฐ, ผู้สอบบัญชีภาครัฐ, การป้องกัน การตรวจพบ และการรายงานการทุจริต

Abstract

Studying perceptions of government auditor regarding frauds was a vital foundation which has effectively enhanced the routine works. The objectives of this research were to study auditor perceptions of preventing detecting and reporting frauds, and to compare those perceptions in each auditor's level which could lead to operational improvements. This study carried out through mixed method applying questionnaire and interview techniques. Data were collected from auditors of State Audit Office in Thailand. The results revealed that frauds level of auditors' perceptions were significantly different in each aspect which were 1) Senior professional level and professional level auditors have higher preventing perception than practitioner level auditors 2) Auditors in managerial

level, senior professional level and professional level were more perceived fraud detection than practitioner level ,and 3) The managerial level and senior professional level were aware of reporting higher than professional level and practitioner level. As a result, these should be supported as a guidance to develop government auditors in the future.

Keywords: Fraud audit, Government auditors, Preventing detecting and reporting frauds

วันที่รับบทความ : 12 พฤษภาคม 2563

วันที่แก้ไขบทความ : 20 กรกฎาคม 2563

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ : 23 กรกฎาคม 2563

1. บทนำ

การทุจริตคอร์รัปชันของเจ้าหน้าที่รัฐประเทศไทย เกิดขึ้นในสังคมไทยมาอย่างต่อเนื่องตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน โดยประเด็นดังกล่าวยังคงเป็นปัญหาที่มีความสำคัญและส่งผลกระทบต่อการพัฒนาประเทศ โดยทำให้รัฐต้องสูญเสียเงินงบประมาณแผ่นดินเป็นจำนวนมากอันเนื่องมาจากการทุจริตคอร์รัปชัน [1] โดยส่งผลกระทบต่อทั้งทางตรงและทางอ้อมในการพัฒนาประเทศ รวมถึงภาพลักษณ์และค่านามือถือของประเทศในสายตานักลงทุนต่างชาติต่อระบบการบริหารราชการของประเทศ [2] และการทุจริตนั้นเกิดขึ้นในหลากหลายรูปแบบหลากหลายลักษณะไม่ว่าจะเป็นการใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ การเรียกรับเงินสินบน การมีผลประโยชน์ทับซ้อน การคอร์รัปชันในรูปของนโยบาย [3] ซึ่งปัญหาการทุจริตดังกล่าวเกิดขึ้นกับหน่วยงานของรัฐทั้งในส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ องค์กรมหาชน องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และหน่วยงานของรัฐอื่น ๆ โดยการกระทำต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นล้วนแต่เกิดจากปัจจัยด้านสังคม เศรษฐกิจ และการเมืองที่ขับเคลื่อนโดยผู้มีอำนาจเป็นสำคัญและจากผลการจัดอันดับดัชนีภาพลักษณ์คอร์รัปชันประจำปี 2019 ได้มีการจัดอันดับปรากฏว่าประเทศไทยมีภาพลักษณ์ความโปร่งใสด้านคอร์รัปชันอยู่ใน ลำดับที่ 101 จากทั้งหมด 180 ประเทศ [4] ทั้งนี้ การตรวจสอบเพื่อตรวจพบการทุจริตของหน่วยงานภาครัฐในประเทศไทยอยู่ในความรับผิดชอบขององค์กรอิสระที่จัดตั้งขึ้นตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยโดยหนึ่งในองค์กรอิสระที่ปฏิบัติงานตรวจสอบหน่วยงานภาครัฐได้แก่ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นองค์กรอิสระที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการการตรวจเงินแผ่นดิน ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน มีบทบาทในการตรวจสอบกรณีเหตุอันควรสงสัยถึงการทุจริตหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย [5] ทั้งนี้ การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาครัฐนั้นมีความ

หลากหลายของข้อมูลเข้ามาเกี่ยวข้อง อาทิเช่น กฎหมายระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี ข้อหารือ เป็นต้น การปฏิบัติงานจึงมีความซับซ้อน และมีความเสี่ยงต่อการไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เปื้อนสาระสำคัญหรือการทุจริต ดังนั้นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบควรมีความรู้ความเชี่ยวชาญในการปฏิบัติงาน เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบนั้นเกิดผลสัมฤทธิ์ และเพื่อให้การใช้จ่ายเงินแผ่นดินเป็นไปเพื่อประโยชน์ของประชาชนทั้งประเทศ มิใช่เพื่อกลุ่มบุคคลใดบุคคลหนึ่ง

ฉะนั้น เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาครัฐจึงจำเป็นต้องมีความตระหนักต่อบทบาทหน้าที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานของตนในการที่จะทำให้งานบรรลุตามวัตถุประสงค์ที่ได้กำหนดไว้ นำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพงานตรวจสอบ โดยต้องมีความตระหนักเกี่ยวกับการทุจริตทั้งในขั้นตอนของการปฏิบัติงานและการรายงานซึ่งถือเป็นกิจกรรมหลักที่สำคัญของการปฏิบัติงานสอบบัญชีและนำเสนอข้อมูลเพื่อใช้เป็นข้อปฏิบัติในการป้องกันการทุจริต ซึ่งจะช่วยป้องกันและลดความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น ทั้งนี้ ความตระหนักต่อการป้องกันการทุจริตเกี่ยวเนื่องกับการให้ความสำคัญต่อระบบการควบคุมรวมถึงการปฏิบัติงานเชิงรุกของผู้ตรวจสอบภาครัฐต่อการป้องกันการทุจริต ความตระหนักต่อการตรวจพบการทุจริตเกี่ยวเนื่องกับการให้ความสำคัญต่อแนวปฏิบัติในการตรวจสอบรวมถึงการพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีต่อการตรวจพบการทุจริต และความตระหนักต่อการรายงานการทุจริตเกี่ยวเนื่องกับการให้ความสำคัญต่อการรายงานการทุจริตรวมถึงการเปิดเผยข้อมูลการทุจริตที่ได้จากการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภาครัฐ

จากการศึกษางานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่าปัจจัยด้านคุณลักษณะของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนนั้นส่งผลเชิงบวกต่อคุณภาพงานตรวจสอบบัญชี [6] และพบว่าการดำรง

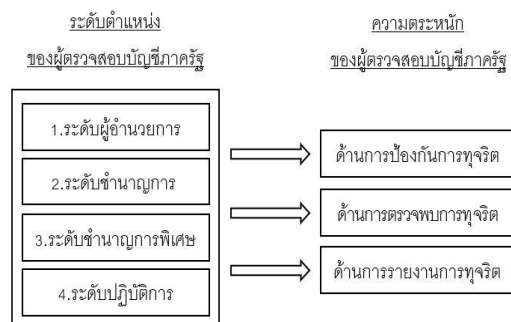
ตำแหน่งของผู้สอบบัญชีภาคเอกชนนั้นเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีนัยสำคัญทางสถิติที่ส่งผลให้การตรวจสอบนั้นเป็นไปได้ อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น [7] ผู้วิจัยจึงมีความสนใจและเกิดคำถามกับงานวิจัยนี้ว่า ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐในแต่ละระดับมีความตระหนักในบทบาทดังกล่าวนี้ เป็นอย่างไร เพื่อให้ผลลัพธ์ที่ได้จากการศึกษางานวิจัยนี้สามารถเป็นแนวทางในการส่งเสริมและพัฒนาด้านการตรวจสอบบัญชีภาครัฐซึ่งจะนำไปสู่การเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงานในภายภาคหน้าต่อไป

2. วัตถุประสงค์ของการวิจัย

2.1 เพื่อศึกษาความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐที่มีต่อการป้องกัน การตรวจพบ และการรายงานการทุจริต ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

2.2 เพื่อศึกษาความแตกต่างของความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐแต่ละระดับที่มีต่อการป้องกัน การตรวจพบ และการรายงานการทุจริต ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

3 กรอบแนวคิดการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดในการวิจัย

4. สมมุติฐานการวิจัย

H1: ความตระหนักในเรื่องความรับผิดชอบต่อการป้องกัน การตรวจพบ และการรายงานการทุจริตที่ตรวจสอบของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐในแต่ละระดับของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

5. การดำเนินการวิจัย

งานวิจัยนี้เป็นการศึกษาเชิงประจักษ์เก็บข้อมูลเชิงปริมาณด้วยแบบสอบถามและข้อมูลเชิงคุณภาพจากการสัมภาษณ์เชิงลึกโดยมีขั้นตอนในการปฏิบัติเป็นดังนี้

5.1 ประชากรที่ใช้ในการศึกษาได้แก่ บุคลากรสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่ปฏิบัติงานตรวจสอบภาครัฐ ประจำปีงบประมาณ 2562 จำนวน 3,043 คน

5.1.1 กลุ่มตัวอย่างเชิงปริมาณ

คำนวณกลุ่มตัวอย่างโดยวิธี Taro Yamane

ค่าความคลาดเคลื่อนที่ 0.05 ได้ขนาดกลุ่มตัวอย่างจำนวน 354 คน จากการลงภาคสนามได้รับแบบสอบถามตอบกลับจำนวน 290 ฉบับ คิดเป็นอัตราการตอบกลับร้อยละ 81.92 ของกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งจำนวนดังกล่าวเพียงพอและสามารถเป็นตัวแทนประชากรได้ (นิสาชลและประสพชัย [8] กล่าวว่า “อัตราการตอบกลับมากกว่าร้อยละ 50 ขึ้นไปถือว่าอยู่ในเกณฑ์ดี”)

5.1.2 กลุ่มตัวอย่างเชิงคุณภาพ

กลุ่มตัวอย่าง ได้แก่ ผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน 8 คน โดยเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบเฉพาะเจาะจง ระดับตำแหน่งละ 2 คน ได้แก่ ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐในระดับตำแหน่งผู้อำนวยการ ระดับชำนาญการพิเศษ ระดับชำนาญการ และระดับปฏิบัติการ

5.2 เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

5.2.1 แบบสอบถาม แบ่งเป็น 3 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม จำนวน 5 ข้อ ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐที่มีต่อการป้องกัน การตรวจพบ และการรายงานการทุจริต จำนวน 37 ข้อ ส่วนที่ 3 ความคิดเห็นเกี่ยวกับความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการป้องกัน การตรวจพบ และการรายงานการทุจริตและข้อเสนอแนะอื่น ๆ จำนวน 3 ข้อ

5.2.2 แบบสัมภาษณ์ แบบกึ่งโครงสร้างเพื่อทราบถึง ความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการป้องกัน การตรวจพบและการรายงานการทุจริต จำนวน 5 ข้อ

5.3. ขั้นตอนในการดำเนินการวิจัย

5.3.1 การศึกษาข้อมูลเอกสาร และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐและเอกชน

5.3.2 การพัฒนาเครื่องมือ โดยตรวจสอบความถูกต้องเที่ยงตรงจากผู้เชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบบัญชีภาครัฐ จำนวน 3 ท่าน ได้แก่ ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐระดับผู้อำนวยการ 1 ท่าน ระดับชำนาญการพิเศษ

1 ท่าน และระดับชำนาญการ 1 ท่าน เพื่อทำการพิจารณาข้อคำถาม ความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การวิจัย ความครอบคลุมของข้อคำถามซึ่งค่าดัชนีความสอดคล้องของเครื่องมือมีค่า IOC อยู่ระหว่าง 0.6-1.0 ซึ่งมีค่ามากกว่า 0.5 แสดงถึงข้อคำถามมีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของงานวิจัยที่ศึกษาและวิเคราะห์หาค่าความเชื่อมั่นตามวิธีการของครอนบาร์ค(Cronbach) พบว่าแบบสอบถามความตระหนักของผู้ตรวจสอบภาครัฐต่อการป้องกันการทุจริตมีค่าความเชื่อมั่น .86 แบบสอบถามความตระหนักของผู้ตรวจสอบภาครัฐต่อการตรวจพบการทุจริตมีค่าความเชื่อมั่น .89 และแบบสอบถามความตระหนักของผู้ตรวจสอบภาครัฐต่อการรายงานการทุจริตมีค่าความเชื่อมั่น .84 ซึ่งมีความเหมาะสมที่จะใช้เป็นแบบสอบถามจริงได้

5.3.3 การเก็บข้อมูลภาคสนาม ดำเนินการและเก็บรวบรวมข้อมูลทั้งจากการตอบแบบสอบถาม และการสัมภาษณ์แบบเจาะลึกจากกลุ่มตัวอย่างที่ได้กำหนดไว้

5.4. การวิเคราะห์ข้อมูล

สำหรับข้อมูลเชิงปริมาณแบบสอบถามจะถูกนำมาวิเคราะห์ด้วยโปรแกรมสำเร็จรูปทางสถิติ SPSS ประกอบไปด้วยสถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ความถี่ ค่าเฉลี่ยและค่า

เบี่ยงเบนมาตรฐาน รวมทั้งสถิติเชิงอนุมานที่ใช้ในการทดสอบสมมติฐาน (One way-ANOVA) ในขณะที่ข้อมูลเชิงคุณภาพนั้นได้มาจากการตอบประเด็นสัมภาษณ์ และนำข้อมูลที่ได้จากแบบสอบถามและการสัมภาษณ์นำมาเปรียบเทียบกันเพื่อหาความและสอดคล้องกันของข้อมูล

6.ผลการวิจัย

ข้อมูลเชิงปริมาณ

ผลการวิเคราะห์ข้อมูลทั่วไปของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐ พบว่าผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จำนวน 198 คน คิดเป็นร้อยละ 68.3 เป็นเพศหญิง มีอายุอยู่ในช่วงระหว่าง 31 ถึง 40 ปี จำนวน 108 คน คิดเป็นร้อยละ 37.2 ปฏิบัติงานตำแหน่งระดับชำนาญการ จำนวน 158 คน คิดเป็นร้อยละ 54.5 มีประสบการณ์ด้านการตรวจสอบบัญชีภาครัฐ 6 ถึง 10 ปี จำนวน 71 คน คิดเป็นร้อยละ 24.5 และ จำนวนครั้งที่เคยฝึกอบรมด้านการตรวจสอบภาครัฐ 4 ครั้ง ถึง 6 ครั้ง จำนวน 72 คน คิดเป็นร้อยละ 24.8 ผลการศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการป้องกัน การตรวจพบ และการรายงานการทุจริต ดังนี้

ตารางที่ 1 ค่าเฉลี่ย และส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน เกี่ยวกับความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการป้องกันการตรวจพบ และการรายงานการทุจริตจำแนกตามระดับตำแหน่งงาน

ความตระหนัก	ระดับตำแหน่ง	ค่าเฉลี่ย	S.D.	ระดับความตระหนัก
1. ด้านการป้องกันการทุจริต	1. ผู้อำนวยการ	3.44	0.19	มาก
	2. ชำนาญการพิเศษ	3.49	0.23	มาก
	3. ชำนาญการ	3.42	0.24	มาก
	4. ปฏิบัติการ	3.33	0.21	ปานกลาง
	รวม	3.41	0.23	มาก
2. ด้านการตรวจพบการทุจริต	1. ผู้อำนวยการ	3.43	0.13	มาก
	2. ชำนาญการพิเศษ	3.42	0.15	มาก
	3. ชำนาญการ	3.41	0.13	มาก
	4. ปฏิบัติการ	3.22	0.11	ปานกลาง
	รวม	3.36	0.15	ปานกลาง
3. ด้านการรายงานการทุจริต	1.ผู้อำนวยการ	3.91	0.29	มาก
	2.ชำนาญการพิเศษ	3.82	0.35	มาก
	3.ชำนาญการ	3.49	0.32	มาก
	4.ปฏิบัติการ	3.37	0.26	ปานกลาง
	รวม	3.52	0.35	มาก

จากตารางที่ 1 ผลการศึกษาพบว่า

ด้านการป้องกันการทุจริต ผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐมีความตระหนักโดยรวมอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.41 เมื่อพิจารณาตามระดับตำแหน่ง ระดับมากจำนวน 3 ระดับตำแหน่งตามลำดับได้แก่ ระดับชำนาญการพิเศษ ระดับผู้อำนวยการ และระดับชำนาญการ ยกเว้น ระดับปฏิบัติการอยู่ระดับปานกลาง

ด้านการตรวจพบการทุจริต ผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐมีความตระหนักโดยรวมอยู่ในระดับปานกลาง มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.36 เมื่อพิจารณาตามระดับตำแหน่ง ระดับมาก

ตารางที่ 2 การเปรียบเทียบความแตกต่างรายคู่เกี่ยวกับความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการป้องกันการทุจริต จำแนกตามระดับตำแหน่ง

ความตระหนัก	ระดับตำแหน่ง	Mean Difference			
		ผู้อำนวยการ	ชำนาญการพิเศษ	ชำนาญการ	ปฏิบัติการ
1.ด้านการป้องกัน การทุจริต	1. ผู้อำนวยการ		-0.04	0.02	0.12
	2. ชำนาญการพิเศษ	0.04		0.07	0.16*
	3. ชำนาญการ	-0.02	-0.07		0.09*
	4. ปฏิบัติการ	-0.12	-0.16*	-0.09*	
2.ด้านการตรวจพบ การทุจริต	1. ผู้อำนวยการ		0.01	0.02	0.21*
	2. ชำนาญการพิเศษ	-0.01		0.00	0.20*
	3. ชำนาญการ	-0.02	-0.00		0.19*
	4. ปฏิบัติการ	-0.21*	-0.20*	-0.19*	
3.ด้านการรายงาน การทุจริต	1. ผู้อำนวยการ		0.01	0.43*	0.54*
	2. ชำนาญการพิเศษ	-0.01		0.33*	0.44*
	3. ชำนาญการ	-0.43*	-0.33*		0.12
	4. ปฏิบัติการ	-0.54*	-0.44*	-0.12	

* มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการป้องกันการทุจริต เมื่อพิจารณาความแตกต่างเป็นรายคู่พบว่าผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐระดับชำนาญการพิเศษและระดับชำนาญการมีความตระหนักในการป้องกันการทุจริตสูงกว่าผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐระดับปฏิบัติการ

ความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการตรวจพบการทุจริตเมื่อพิจารณาความแตกต่างเป็นรายคู่พบว่าผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐระดับผู้อำนวยการ ระดับชำนาญการพิเศษ และระดับชำนาญการมีความตระหนักในการตรวจพบการทุจริตสูงกว่าผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐระดับปฏิบัติการ

จำนวน 3 ระดับตำแหน่งตามลำดับได้แก่ ระดับผู้อำนวยการ ระดับชำนาญการพิเศษ และระดับชำนาญการ ยกเว้น ระดับปฏิบัติการ อยู่ระดับปานกลาง

ด้านการรายงานการทุจริตผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐมีความตระหนักโดยรวมอยู่ในระดับมาก มีค่าเฉลี่ยเท่ากับ 3.52 เมื่อพิจารณาตามระดับตำแหน่ง ระดับมากจำนวน 3 ระดับตำแหน่งตามลำดับได้แก่ ระดับผู้อำนวยการ ระดับชำนาญการพิเศษ และระดับชำนาญการ ยกเว้น ระดับปฏิบัติการ อยู่ในระดับปานกลาง

ความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการรายงานการทุจริต เมื่อพิจารณาความแตกต่างเป็นรายคู่พบว่าผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐระดับผู้อำนวยการ และระดับชำนาญการพิเศษ มีความตระหนักในการรายงานการทุจริตสูงกว่าผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐระดับชำนาญการและระดับปฏิบัติการ

ข้อมูลเชิงคุณภาพ

ผลการวิเคราะห์จากการสัมภาษณ์เกี่ยวกับความตระหนักของผู้สอบตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการป้องกันการตรวจพบและการรายงานการทุจริตในแต่ละระดับพบว่า

1. ด้านความตระหนักต่อการป้องกันการทุจริต สามารถจำแนกออกได้เป็น 5 ประเด็น ดังนี้

ประเด็นที่ 1 การตรวจสอบเชิงป้องกันของสำนักงาน

การตรวจเงินแผ่นดินเป็นหนึ่งในความรับผิดชอบของการตรวจสอบช่วยป้องกันและลดความเสียหายแก่รัฐอันเนื่องมาจากการทุจริตได้

ประเด็นที่ 2 การจัดให้มีการควบคุมภายในและความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในหน่วยรับตรวจเป็นเครื่องมือสำคัญในการป้องกันและลดความเสี่ยงการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นภายในองค์กร

ประเด็นที่ 3 การกำกับดูแลของหัวหน้าหน่วยงานผู้บริหารที่ให้ความสำคัญต่อระบบการควบคุมภายในและการบังคับใช้กฎระเบียบที่เคร่งครัด สร้างวัฒนธรรมองค์กรที่โปร่งใส มีการตรวจสอบระหว่างหน่วยงาน ส่งผลต่อการป้องกันและลดโอกาสการทุจริตภายในองค์กร

ประเด็นที่ 4 การมีจิตสาธารณะและการสอดส่องดูแลของประชาชนภายในชุมชนและแจ้งต่อผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเมื่อพบเห็นการทุจริตของเจ้าหน้าที่รัฐเป็นส่วนสำคัญในการป้องกันและช่วยลดโอกาสการทุจริตลงได้

ประเด็นที่ 5 การให้คำแนะนำและให้คำปรึกษาแก่หน่วยรับตรวจ ในการปฏิบัติงานให้ถูกต้องตามกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี รวมทั้งระบบการควบคุมภายในให้มีความรัดกุม เพื่อลดความเสี่ยงจากการทุจริต

จากการสัมภาษณ์ความตระหนักต่อการป้องกันการทุจริต พบว่าทุกระดับตำแหน่งมีความคิดเห็นครบถ้วนตามประเด็นดังกล่าว ยกเว้นระดับปฏิบัติการ ในประเด็นที่ 5 เรื่องของการให้คำแนะนำและการให้คำปรึกษาแก่หน่วยรับตรวจ ผู้ให้สัมภาษณ์ A002 กล่าวว่า “การให้คำแนะนำแก่หน่วยรับตรวจในบางเรื่องต้องอาศัยการเรียนรู้จากประสบการณ์ หรืองานที่มีความซับซ้อนและต้องอาศัยความชำนาญในเรื่องนั้น ๆ อาจจะให้ข้อมูลได้ไม่ครบถ้วนจึงต้องประสานกับหัวหน้าสายตรวจและผู้บังคับบัญชาเสมอ”

2. ด้านความตระหนักต่อการตรวจพบการทุจริตสามารถจำแนกออกได้เป็น ประเด็นดังนี้

ประเด็นที่ 1 ตรวจพบการทุจริตพบได้จากการวิเคราะห์ความผิดปกติ ความไม่สัมพันธ์กันของข้อมูล และความผิดปกติที่ไม่เป็นไปตามขั้นตอนการปฏิบัติงาน

ประเด็นที่ 2 การตรวจพบการทุจริตพบได้จากการตรวจสอบทรัพย์สินทางกายภาพและความถูกต้องครบถ้วนของพัสดุที่ส่งมอบเป็นไปตามสัญญาที่ตกลงกับภาครัฐหรือไม่

ประเด็นที่ 3 การตรวจพบการทุจริตพบได้จากการ

ตรวจสอบพบความไม่ถูกต้องของเอกสารและขั้นตอนการเบิกจ่ายที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของทางราชการ

ประเด็นที่ 4 การตรวจพบการทุจริตพบได้จากการรับแจ้งเบาะแสและเรื่องร้องเรียนการทุจริต นำไปสู่การตรวจพบการทุจริตของบุคคลากรภาครัฐ

จากการสัมภาษณ์ความตระหนักด้านการตรวจพบการทุจริต พบว่าทุกระดับตำแหน่งมีความคิดเห็นครบถ้วนตามประเด็นดังกล่าว ยกเว้นระดับปฏิบัติการ ในประเด็นที่ 1 การวิเคราะห์ความผิดปกติและความไม่สัมพันธ์กันของข้อมูล ผู้ให้สัมภาษณ์ A001 กล่าวว่า “การตรวจสอบบางครั้งข้อมูลชุดเดียวกันเราก็ดูแต่ไม่เจอประเด็น แต่เมื่อพี่สายตรวจแกลงแบบเดียวแก็เห็นความผิดปกติ เช่น การขอยืมเงินไปราชการโดยประมาณการค่าใช้จ่ายเกินความจำเป็นและส่งผลให้เงินคืนเกินกำหนดเป็นเวลานาน อาจเข้าข่ายการหมุนเงินนำไปใช้ส่วนตัว”

3. ด้านความตระหนักต่อการรายงานการทุจริตสามารถจำแนกออกได้เป็น 2 ประเด็นดังนี้

ประเด็นที่ 1 การตรวจพบการทุจริต ตามพรบพการตรวจเงินแผ่นดิน 2561 กำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต้องนำส่งข้อมูลการทุจริตต่อคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติและให้ถือว่าเอกสารและหลักฐานที่ได้รับจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นส่วนหนึ่งของสำนวนการไต่สวนหรือสืบสวน

ประเด็นที่ 2 การตรวจพบพฤติการณ์ที่อาจเป็นการทุจริต สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแจ้งผลการตรวจสอบดังกล่าวไปยังผู้รับตรวจหรือกระทรวงเจ้าสังกัด หรือผู้บังคับบัญชาหรือผู้ควบคุมกำกับหรือรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจแล้วแต่กรณีดำเนินการตามกฎหมาย หรือตามระเบียบแบบแผนที่ทางราชการหรือที่หน่วยรับตรวจกำหนดไว้แก่เจ้าหน้าที่

จากการสัมภาษณ์ความตระหนักด้านการรายงานการทุจริต พบว่าทุกระดับตำแหน่งมีความคิดเห็นครบถ้วนตามประเด็นดังกล่าว

7. สรุปผลการวิจัยและอภิปรายผล

จากการศึกษาความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการป้องกัน การตรวจพบ และการรายงานการทุจริต ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้วิจัยสามารถอภิปรายผลการวิจัยได้ดังนี้

จากผลการวิจัยพบว่า ความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการป้องกันการทุจริต โดยรวมทุกระดับ

ตำแหน่งมีความตระหนักรู้ในระดับมาก ในขณะที่งานวิจัยของ Halbouni [9] ได้ศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีมีความคิดเห็นว่าการเฝ้าระวังและค้นหาการทุจริตในองค์กรควรเป็นหน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในร้อยละ 81.1 และมีความคิดเห็นว่าผู้สอบบัญชีภายนอกไม่ได้มีหน้าที่รับผิดชอบในการค้นหาเพื่อป้องกันการทุจริตร้อยละ 45.3 ซึ่งการไม่สอดคล้องกันในประเด็นดังกล่าว อาจมีสาเหตุเนื่องมาจากในบริบทของประเทศไทย การตรวจสอบเชิงป้องกัน ได้ถูกบรรจุรวมเป็นหนึ่งในลักษณะงานในแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบประจำทุกปี ดังนั้นจึงทำให้เจ้าหน้าที่ในทุกระดับตำแหน่งงานโดยรวมมีความตระหนักรู้ในระดับมาก

ความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการตรวจพบการทุจริต โดยรวมทุกระดับตำแหน่งพบว่าอยู่ในระดับปานกลาง สอดคล้องกับงานวิจัยของ Jizi และคณะ [10] ได้ศึกษาถึงความตระหนักในบทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีภายนอกในการตรวจพบการทุจริต พบว่าผู้สอบบัญชีภายนอกไม่เห็นด้วยว่าตนเองนั้นมีความรับผิดชอบในการค้นหาการทุจริต และผู้สอบบัญชีภายนอกไม่เห็นด้วยกับคำกล่าวที่ว่าตนเองนั้นต้องทำตัวเป็นตำรวจหรือนักสืบในขณะที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี

ความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการรายงานการทุจริต โดยรวมทุกระดับตำแหน่งพบว่าอยู่ในระดับมาก สอดคล้องกับ Hashim และคณะ [11] ศึกษาพบว่าผู้สอบบัญชีภายนอกมีความเห็นว่าตนเองนั้นต้องรับผิดชอบต่อการรายงานของตนทั้งข้อบกพร่องที่ตรวจพบและการทุจริตที่ได้รายงานออกไปร้อยละ 62.9 สอดคล้องกับ มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 240 [12] ที่ได้กล่าวไว้ว่า การรายงานการทุจริตผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงความรับผิดชอบที่จะต้องรายงานเหตุการณ์หรือข้อสงสัยที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตต่อหน่วยงานกำกับดูแล และหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมาย แม้ว่าตามจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชีได้ระบุไว้ถึงข้อกำหนดด้านการรักษาความลับของผู้รับบริการแต่หน้าที่ความรับผิดชอบทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีอาจมีมากกว่าหน้าที่ในการรักษาความลับของลูกค้าในบางสถานการณ์

ทั้งนี้เมื่อพิจารณาความแตกต่างความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐ พบว่า ความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการป้องกัน การตรวจพบ และการรายงานการทุจริต ในแต่ละระดับตำแหน่งมีความแตกต่างกันเป็นไปตามสมมติฐานงานวิจัย โดยพบว่าความตระหนัก

ของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการป้องกันการทุจริต ระดับตำแหน่งปฏิบัติการมีความตระหนักแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญกับระดับตำแหน่งที่สูงกว่าในทุกด้านและความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการรายงานการทุจริต ระดับชำนาญการมีความตระหนักแตกต่างกับระดับตำแหน่งที่สูงกว่าอย่างมีนัยสำคัญซึ่งสอดคล้องกับข้อมูลมาตรฐานกำหนดตำแหน่งนักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน [13] ซึ่งแสดงถึงข้อมูลในระดับตำแหน่งงานที่สูงกว่าจะมีลักษณะงาน ภาระหน้าที่งาน และความรับผิดชอบ ที่สูงกว่าระดับตำแหน่งงานที่ต่ำกว่า ซึ่งแสดงถึง ทักษะ ความเชี่ยวชาญ และประสบการณ์ที่สูงขึ้นตามระดับตำแหน่งที่สูงขึ้น

สอดคล้องกับงานวิจัยของ Zarefar และคณะ [6] ศึกษาพบว่าประสบการณ์ทำงานและสมรรถนะของผู้สอบบัญชีนั้นส่งผลต่อคุณภาพงานสอบบัญชี ซึ่งเป็นไปตามแนวคิดของ Breckler [14] กล่าวถึงปัจจัยที่มีผลต่อความตระหนัก คือ ประสบการณ์ที่มีต่อการเรียนรู้ ความเคยชินต่อสภาพแวดล้อม และระยะเวลาความถี่ในการเรียนรู้ ทั้งนี้ บุคลากรระดับตำแหน่งปฏิบัติการและระดับชำนาญการเป็นบุคลากรที่มีอายุงานที่สั้นกว่าเมื่อเปรียบเทียบกับระดับตำแหน่งงานที่สูงกว่า ประสบการณ์การปฏิบัติงานตรวจสอบจึงมีน้อยกว่า ส่งผลให้ความตระหนักของผู้สอบบัญชีภาครัฐต่อการป้องกัน การตรวจพบ และการรายงานการทุจริตดังกล่าวในแต่ละระดับจึงมีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

ในกรณีความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการป้องกัน การตรวจพบ และการรายงานการทุจริตในแต่ละระดับตำแหน่งที่ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ พบว่าความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการป้องกันและการตรวจพบการทุจริต ระดับตำแหน่งผู้อำนวยการ ชำนาญการพิเศษ และชำนาญการ ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ และความตระหนักของผู้ตรวจสอบบัญชีภาครัฐต่อการรายงานการทุจริต ระดับตำแหน่งผู้อำนวยการกับระดับชำนาญการพิเศษ และระดับตำแหน่งชำนาญการกับระดับปฏิบัติการ ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ ทั้งนี้เนื่องจากปัจจัยของช่วงประสบการณ์การปฏิบัติงานตรวจสอบและการฝึกอบรมพัฒนาบุคลากรอย่างต่อเนื่องของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจึงทำให้ไม่มีความแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

8.ประโยชน์ของงานวิจัย

8.1 ผู้บริหารสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินใช้เป็นแนวทางในการส่งเสริมและพัฒนาบุคลากรด้านการตรวจสอบบัญชีภาครัฐ

8.2 เจ้าหน้าที่ตรวจสอบบัญชีภาครัฐใช้เป็นแนวทางในการวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

9. ข้อจำกัดงานวิจัย

งานวิจัยนี้ไม่ได้ทำการศึกษากลุ่มตัวอย่างผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีภาครัฐในระดับเชี่ยวชาญ เนื่องจาก ณ ช่วงเวลาทำการเก็บข้อมูลบุคลากรระดับดังกล่าว มีจำนวนเพียง 2 คนและไม่ได้ปฏิบัติหน้าที่ด้านการตรวจสอบบัญชีจึงไม่ได้ทำการศึกษากลุ่มตัวอย่างดังกล่าว

10. ข้อเสนอแนะเพิ่มเติม

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสามารถนำข้อมูลที่ได้รับจากงานวิจัยนี้เป็นแนวทางในการกำกับดูแล ส่งเสริมและพัฒนาการตรวจสอบบัญชีภาครัฐแก่บุคลากรในระดับที่เกี่ยวข้อง และเจ้าหน้าที่ตรวจสอบบัญชีภาครัฐสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางในและวางแผนในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบ

11. เอกสารอ้างอิง

- [1] A. Graycar and D. Villa, "The Loss of Governance Capacity through Corruption," An International Journal of Policy, Administration, and Institutions, Vol. 24, No. 3, pp.419-438, 2011.
- [2] สังคีต พิริยรังสรรค์ และผาสุก พงษ์ไพจิตร, คอร์รัปชันกับประชาธิปไตยไทย, ศูนย์เศรษฐศาสตร์ การเมือง คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2536.
- [3] ต่อภัสสร ยมนาค, "ทุจริตในประเทศไทยกรณีศึกษาการทุจริตและสภาวะการณ์ทางสังคม-การเมืองในวงการก่อสร้างไทย," วารสารวิชาการ ป.ป.ช., ปีที่ 8, ฉบับที่ 2, หน้า 76-100, 2558.
- [4] Transparency International. (2019). Corruption Perceptions Index 2019. สืบค้นจาก <https://www.bbc.com/thai/thailand-51217494>.
- [5] ประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน, สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2562.
- [6] A. Zarefar, Andreas and A. Zarefar, "The Influence of Ethics, experience and competency toward the

quality of auditing with professional auditor skepticism as a Moderating Variable," Procedia – Social and Behavioral Sciences, Vol. 219, pp. 828-832, 2016.

- [7] Owusu-Ansah S., Moyes G. D., Oyeler P. B. and Hay D. "An empirical analysis of the likelihood of detecting fraud in New Zealand," Managerial Auditing Journal, pp.192-204, 2002.
- [8] นิสาชล รัตนมณี และประสพชัย พสุนนท์, "อัตราการตอบกลับของแบบสอบถามในงานวิจัยเชิงปริมาณ", Journal of Humanities and Social Sciences Thonburi, Vol. 13, No. 3, pp. 181-188, 2019.
- [9] S. S. Halbouni, "The Role of Auditors in Preventing, Detecting, and Reporting Fraud: The Case of the United Arab Emirates (UAE)," International Journal of Auditing, Vol. 19, pp. 117-130, 2015.
- [10] M. Jizi, R. Nehme and R. ELHout, "Fraud: Auditors' Responsibility or Organisational Culture," International Social Science Journal, Vol. 66, No. 221-222, pp. 241-255, 2016.
- [11] H. A. Hashim, Z. Salleh, N. R. Mohamad, F. S. Anuar and M. M. Ali, "Auditors' Perception towards their Role in Assessing, Preventing and Detecting Business Fraud," International Journal of Innovation, Creativity and Change, Vol. 5, No. 2, pp. 847-862, 2019.
- [12] มาตรฐานการสอบบัญชี ฉบับที่ 240 เรื่อง ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน, สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555.
- [13] มาตรฐานกำหนดตำแหน่งข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2561.
- [14] S. W. Breckler, Attitude Structure and Function, New York: L. Erlbaum Association, 1986.