



แนวทางการตรวจสอบ  
&  
และป้องกันการทุจริตภาครัฐ

สำนักกำกับและพัฒนการตรวจสอบภาครัฐ

กรมบัญชีกลาง

ที่ กค ๐๔๐๘/ว ๙๓



กรมบัญชีกลาง

ถนนพระราม ๖ กทม. ๑๐๔๐๐

๑๓ มีนาคม ๒๕๕๖

เรื่อง แนวทางการตรวจสอบและป้องกันการทุจริตภาครัฐ

เรียน ปลัดกระทรวง อธิบดี ผู้ว่าราชการจังหวัด เลขาธิการ ผู้อำนวยการ อธิการบดี

สิ่งที่ส่งมาด้วย แนวทางการตรวจสอบและป้องกันการทุจริตภาครัฐ

โดยที่ปัจจุบันการทุจริตคอร์รัปชันยังเป็นปัญหาใหญ่ในสังคม ทั้งในระดับท้องถิ่น ระดับภูมิภาค และระดับประเทศ ซึ่งแต่ละฝ่ายต้องร่วมมือกันในการเสริมสร้างระบบหรือมาตรการต่าง ๆ เพื่อแก้ไขและป้องกันการทุจริตดังกล่าว กรมบัญชีกลางในฐานะหน่วยงานกลางจึงได้จัดทำแนวทางการตรวจสอบและป้องกันการทุจริตภาครัฐขึ้น เพื่อเป็นกลไกหนึ่งที่ผู้บริหารสามารถนำไปใช้เป็นเครื่องมือสนับสนุนให้เกิดระบบการกำกับดูแลที่ดีในองค์กร โดยวัตถุประสงค์สำคัญเพื่อให้ทั้งฝ่ายบริหารและฝ่ายปฏิบัติการขององค์กร ได้ตระหนักถึงสัญญาณเตือนภัยต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นและหาทางแก้ไขป้องกันได้ทัน่วงที นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบภายในส่วนราชการสามารถนำไปใช้วางแผนในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และส่งสัญญาณเตือนภัยแก่ผู้บริหารได้ อันจะเป็นการสอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาลที่มุ่งเน้นให้หน่วยงานภาครัฐมีการบริหารจัดการที่ดี โปร่งใส และตรวจสอบได้ ซึ่งจะช่วยสร้างระดับความน่าเชื่อถือในกระบวนการปฏิบัติงานของภาครัฐต่อผู้รับบริการ และประชาชนโดยทั่วไป รวมทั้งภาพลักษณ์ของประเทศไทยให้ดีขึ้นได้ในที่สุด

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบและแจ้งให้ผู้ตรวจสอบภายในนำแนวทางการตรวจสอบและป้องกันการทุจริตภาครัฐไปประยุกต์ใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบต่อไปด้วย สำหรับแนวทางการตรวจสอบฯ สามารถค้นหาและดาวน์โหลดได้ที่เว็บไซต์ของกรมบัญชีกลาง [www.cgd.go.th](http://www.cgd.go.th) หัวข้อ ข้อมูลข่าวสารกรมบัญชีกลาง/บัญชีและตรวจสอบภายใน เงินนอกงบประมาณ /กำกับและพัฒนการตรวจสอบภาครัฐ/อื่นๆ

ขอแสดงความนับถือ

(นายมนัส แจ่มเวหา)  
อธิบดีกรมบัญชีกลาง

สำนักกำกับและพัฒนการตรวจสอบภาครัฐ

โทร ๐ ๒๑๒๗ ๗๑๒๖

โทรสาร ๐ ๒๑๒๗ ๗๑๒๗

แนวทางการตรวจสอบ  
และป้องกันการทุจริตภาครัฐ

## บทนำ

การทุจริตคอร์รัปชันในสังคมไทยเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นมายาวนาน และมีการรณรงค์แก้ไขมาโดยตลอด แต่ที่ผ่านมาปัญหาการทุจริตคอร์รัปชันของประเทศไทย ยังไม่ได้รับการแก้ไขให้ลดน้อยลงกว่าที่ควร แม้จะเป็นวาระแห่งชาติของทุกรัฐบาลทั้งในอดีตจนถึงปัจจุบันก็ตาม ซึ่งจะเห็นได้จากข่าว ตามหน้าหนังสือพิมพ์ต่าง ๆ และจากผลการสำรวจการจัดอันดับดัชนีชี้วัดภาพลักษณ์คอร์รัปชัน (Corruption Perception Index : CPI) ขององค์กรเพื่อความโปร่งใสนานาชาติ (Transparency International) ซึ่งเป็นองค์กรอิสระที่ก่อตั้งขึ้นในประเทศเยอรมนี เพื่อต่อต้านคอร์รัปชัน โดยมีเครือข่ายกว่า ๑๘๐ ประเทศทั่วโลก โดยผลการสำรวจจัดอันดับดัชนีชี้วัดภาพลักษณ์คอร์รัปชัน ในปี พ.ศ.๒๕๕๑-๒๕๕๔ ประเทศไทยอยู่ในอันดับเฉลี่ยที่ ๘๐ จากประเทศทั้งหมดกว่า ๑๘๐ ประเทศทั่วโลก ได้คะแนนเฉลี่ย ๓.๔ - ๓.๕ จากคะแนนเต็ม ๑๐ ในปี ๒๕๕๕ ประเทศไทยได้คะแนน ๓.๗ แต่อยู่ในอันดับที่ ๘๘ จากประเทศทั้งหมด ๑๗๖ ประเทศ อย่างไรก็ตาม จากคะแนนผลสำรวจประจำปี เกี่ยวกับการคอร์รัปชันใน ๑๔ เขตเศรษฐกิจทั่วเอเชียของบริษัทที่ปรึกษาความเสี่ยงทางเศรษฐกิจและการเมืองหรือ PERC ในปี ๒๕๕๕ ได้ให้คะแนนประเทศไทย ๖.๕๗ ซึ่งดีกว่าปี ๒๕๕๔ โดยได้คะแนนที่ ๗.๕๕

จากข้อมูลและดัชนีตัวชี้วัดดังกล่าวข้างต้น สามารถสะท้อนให้เห็นถึงสภาพปัญหาการทุจริตคอร์รัปชันของไทยได้อย่างดี อันจะเป็นแรงกระตุ้นให้ผู้บริหารประเทศและทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้หันมาเอาใจใส่เรื่องการลดและป้องกันการทุจริตคอร์รัปชันให้มากขึ้นและกำหนดแนวทางแก้ปัญหานี้อย่างจริงจังเพื่อส่งเสริมภาพลักษณ์ของประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งที่ประเทศไทยจะเข้าสู่ประชาคมอาเซียน การสร้างกระบวนการที่โปร่งใสของภาคราชการจึงเป็นสิ่งจำเป็นเร่งด่วนนอกเหนือจากการดำเนินการจากภาคเอกชน อันจะส่งผลต่อเศรษฐกิจ ความน่าเชื่อถือ และความเจริญก้าวหน้ามั่นคงของประเทศในที่สุด

กรมบัญชีกลาง ได้เล็งเห็นถึงความจำเป็นในการสนับสนุน เสริมสร้างหลักธรรมาภิบาล ความโปร่งใส ในการปฏิบัติงานภาคราชการ โดยนอกจากดำเนินการในเรื่องของการออกกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับใช้สำหรับการปฏิบัติงานโดยทั่วไปแล้ว เพื่อสนับสนุนประสิทธิภาพการบริหารงานในองค์กรและการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ให้ตระหนักถึงภัยของการทุจริตหรือการประพฤติมิชอบ จึงได้จัดทำแนวทางการตรวจสอบและการป้องกันทุจริต

ภาครัฐขึ้นเพื่อเป็นสื่อสัญญาณเตือนภัยและเป็นเครื่องมือสำหรับผู้ตรวจสอบใช้ในการช่วยผู้บริหารในการตรวจสอบประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงานในองค์กร โดยให้ความสำคัญในการสืบค้นพฤติกรรมที่อาจส่อไปในทางที่ไม่โปร่งใส เพื่อช่วยแก้ปัญหาตั้งแต่ต้นซึ่งจะช่วยให้องค์กรสามารถดำเนินงานได้บรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ด้วยความโปร่งใส และสอดคล้องกับพระราชกฤษฎีกาการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ.๒๕๔๖ โดยเนื้อหาสาระสำคัญจะประกอบด้วย

บทที่ ๑ สภาพแวดล้อมการทุจริต

บทที่ ๒ บทบาทการตรวจสอบภายในกับการตรวจสอบการทุจริต

บทที่ ๓ การวางแผนและเทคนิคการตรวจสอบการทุจริต

บทที่ ๔ กลไกการป้องกันการทุจริตภาครัฐ

ซึ่งหวังว่าแนวทางการตรวจสอบและป้องกันการทุจริตภาครัฐนี้ จะเป็นประโยชน์ในการนำไปประยุกต์ใช้ในการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในภาคราชการและผู้สนใจที่เกี่ยวข้อง อันจะเป็นการช่วยเสริมสร้างประสิทธิภาพการป้องกันการทุจริตและสร้างมูลค่าเพิ่มแก่ผู้บริหารและองค์กรมากขึ้น

กรมบัญชีกลาง

กุมภาพันธ์ ๒๕๕๖

# สารบัญ

หน้า

บทนำ

<b>บทที่ ๑</b>	สภาพแวดล้อมการทุจริต องค์ประกอบสภาพแวดล้อมของการทุจริต สิ่งจูงใจให้เกิดการทุจริต ประเภทของการทุจริต กลไกการแก้ไขการทุจริต	๑-๑๐
----------------	---	------

<b>บทที่ ๒</b>	บทบาทการตรวจสอบภายในกับการตรวจสอบการทุจริต การตรวจสอบช่วยสนับสนุนการบริหารงานในองค์กร บทบาทการตรวจสอบภายใน หน้าที่ของผู้ตรวจสอบในการสืบสวนการทุจริต สัญญาณเตือนภัยที่พึงให้ความสนใจ	๑๑-๑๗
----------------	---	-------

<b>บทที่ ๓</b>	การวางแผนและเทคนิคการตรวจสอบการทุจริต ปัจจัยสำคัญที่ต้องคำนึงถึงในการตรวจสอบ กระบวนการตรวจสอบ เทคนิคการตรวจสอบด้านการเงินและบัญชี การตรวจสอบการทุจริตที่เกี่ยวกับกฎระเบียบและสัญญาการจัดซื้อจัดจ้าง การตรวจสอบการทุจริตที่เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ	๑๘-๓๘
----------------	---	-------

<b>บทที่ ๔</b>	กลไกการป้องกันการทุจริตภาครัฐ ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ ระบบการควบคุมภายใน การตรวจสอบภายใน ระบบการติดตามประเมินผล การบริหารความเสี่ยงเชิงบูรณาการ การเสริมสร้างหลักธรรมาภิบาลและจริยธรรมในองค์กร แนวร่วมปฏิบัติ	๓๙-๖๑
----------------	--	-------

<b>บทที่ ๕</b>	บทสรุป	๖๒-๖๔
----------------	--------	-------

ภาคผนวก

- : แบบประเมินการป้องกันการทุจริตในองค์กรของ The Institute of Internal Auditors  
Managing the Business Risk of Fraud (A Practical Guide)
- FRAUD PREVENTION SCORECARD
- FRAUD DETECTION SCORECARD

## บทที่ ๑

### สภาพแวดล้อมการทุจริต

เป็นที่ทราบกันดีว่าปัจจุบันทุกหน่วยงานทั่วโลก ต่างให้ความสำคัญกับการขจัดและ การป้องกันการทุจริตมิให้เกิดขึ้นในองค์กรหรือให้ลดน้อยลงมากที่สุด เนื่องจากทุกภาคส่วน ล้วนตระหนักถึงภัยร้ายแรงที่เกิดขึ้นจากการทุจริต การทุจริตเป็นความเสี่ยงประเภทหนึ่งที่ทำให้ ต้นทุนของหน่วยงานเพิ่มสูงขึ้นโดยไม่จำเป็นและสามารถบ่อนทำลายของค์กรจนล้มละลายได้ ซึ่งทั้ง ภาครัฐและเอกชนไม่อาจมองข้ามได้ ผู้ตรวจสอบภายในภาครัฐการซึ่งเป็นกลไกหนึ่งในการช่วย ป้องกันการทุจริตและช่วยให้เกิดความโปร่งใสในการปฏิบัติงานในองค์กร ควรให้ความสำคัญ ต่อสภาพแวดล้อมและสัญญาณการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นในการดำเนินงานขององค์กร และหาทาง ป้องกันผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรนั้น ๆ

#### การทุจริต

เป็นการกระทำผิดกฎหมายโดยจงใจของบุคคลหรือกลุ่มบุคคล ในลักษณะการฉ้อฉล หลอกลวง ปกปิด หรือใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ และเป็นการกระทำที่เกิดขึ้นโดยปราศจาก การข่มขู่บังคับจากผู้อื่น เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินเงินทองหรือบริการ เพื่อหลีกเลี่ยงการจ่ายเงิน หรือค่าตอบแทน หรือ เพื่อรักษาผลประโยชน์ส่วนตนหรือความได้เปรียบทางธุรกิจ ซึ่งรวมถึง การทุจริตเชิงนโยบายและการทับซ้อนกันเ็นทางผลประโยชน์ด้วย

#### องค์ประกอบสภาพแวดล้อมของการทุจริต

องค์ประกอบสภาพแวดล้อมของการทุจริต ได้แก่ โอกาส (Opportunities) ความคาดหวัง ที่จะถูกจับผิดต่ำ หรือการอ้างเหตุผลในการก่อการทุจริตที่เข้าข้างตัวเองและแรงจูงใจ ยังมีโอกาส มากเท่าไรและความเป็นไปได้ในการยากที่จะจับผิดได้น้อยเท่าไร การทุจริตก็จะมีมากขึ้นเท่านั้น ในทางตรงกันข้าม หากมีโอกาสน้อยและถูกเพ่งเล็งหรือมีการจับผิดมาก การทุจริตก็จะน้อยลง

ฉะนั้น การทุจริตไม่ได้หมายความว่า จะเกิดในหมู่คน (พาล) ด้อยโอกาสเสมอไป แม้แต่ คนที่อยู่ ในสภาพแวดล้อมที่ดีและน่าเชื่อถือก็ยังสามารถทำการทุจริตได้ถ้ามีแรงจูงใจและโอกาส

เอื้ออำนวยให้ ดังนั้น สิ่งสำคัญคือต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ เช่น การแบ่งแยกหน้าที่ มีระบบการสอบทาน เพื่อลดโอกาสการทุจริตลง การสร้างกลยุทธ์ป้องกัน ปราบระบบพันธมิตรในการช่วยลดทุจริต เป็นต้น

### สภาพแวดล้อมโดยทั่วไปที่ทำให้เกิดการทุจริต

๑. กระแสโลกาภิวัตน์และการบริโภคนิยม
๒. ค่านิยมและความเหลื่อมล้ำในสังคม
๓. ระบบธรรมาภิบาลอ่อนแอ
๔. ระบบการตรวจสอบไม่เข้มแข็งและระบบการลงโทษไม่มีประสิทธิภาพ
๕. ขาดระบบการควบคุมและระบบการตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิภาพ
๖. การขัดกันผลประโยชน์ส่วนตัวและผลประโยชน์ส่วนรวม
๗. สังคมในระบบอุปถัมภ์
๘. ผู้บริหารไม่เป็นตัวอย่างที่ดี
๙. โอกาสเอื้ออำนวยและไม่มีมาตรการลงโทษที่เหมาะสม

### ลักษณะที่ปรากฏเกี่ยวกับการทุจริต (Typical Profile)

- เจ้าหน้าที่ที่อยู่ในตำแหน่งเดิมมานาน ๆ โดยเฉพาะตำแหน่งที่มีผลประโยชน์หรือสามารถให้คุณให้โทษกับผู้อื่นได้
- อยู่ในสถานะที่ปกติคนก็ต้องเชื่อถืออยู่แล้ว เช่น ปฏิบัติงานประจำตำแหน่งตามที่กฎหมายหรือระเบียบกำหนดให้มีอำนาจหน้าที่เช่นนั้น เช่น เจ้าหน้าที่หน่วยงานที่มีหน้าที่ประเมินภาษี/ค่าธรรมเนียม เจ้าหน้าที่ผู้ออกใบอนุญาต ฯลฯ
- ปฏิบัติงานตลอดเป็นเวลานานโดยไม่เคยลาพัก หรือลาหยุด
- การมอบหมายความรับผิดชอบและอำนาจการควบคุมที่มากเกินไปแก่บุคคลคนเดียวโดยขาดระบบการตรวจสอบกลับ
- การกระจายอำนาจโดยไม่มีระบบการติดตามประเมินผลที่มีประสิทธิภาพ



## สิ่งจูงใจให้เกิดการทุจริต

โดยปกติสามารถแบ่งแยกสิ่งจูงใจที่ก่อให้เกิดการทุจริต ได้ดังนี้

๑. แรงจูงใจ/ความกดดันสถานะทางเศรษฐกิจ
๒. การเห็นแก่ตัว และ ประโยชน์ส่วนตน
๓. โอกาสเอื้ออำนวย
๔. การอ้างความสมเหตุสมผลในการก่อการทุจริต
๕. ระบบการตรวจสอบอ่อนแอทั้งจากภายในและภายนอก

### แรงจูงใจ/ความกดดันทางเศรษฐกิจ

เป็นแรงจูงใจที่เรามักพบเห็นบ่อยที่สุดในการก่อให้เกิดการทุจริต เพราะทุกคนย่อมต้องการมีชีวิตที่อยู่ดีกินดี มีเงินทองใช้อย่างสุขสบาย มักจะพบเห็นเสมอที่ผู้กระทำทุจริตมักจะอ้างว่าที่เข้าไปเพราะมีปัญหาทางการเงิน ไม่สามารถดำรงชีวิตเยี่ยงมนุษย์ปกติได้ และไม่มีเงินทุนในการดำเนินการ

### การเห็นแก่ตัว / เห็นแก่ประโยชน์ส่วนตน

กลุ่มนี้จะสืบหาได้ง่ายจากกลุ่มคนที่เคยเป็นคนของสังคมชั้นสูง กลุ่มนักการเมืองหรือกลุ่มคนที่เคยได้รับความสำเร็จในหน้าที่การงานมาก่อน แนวคิดกลุ่มนี้มักจะมีแนวคิดของความโลภ ความเห็นแก่ประโยชน์ส่วนตน ความอยากเอาชนะ กลัวการไม่ได้รับการยอมรับจากผู้อื่น หากมีโอกาสกลุ่มนี้จะทำหรือหาช่องทางในการทำทุจริตเพื่อให้ได้สิ่งที่ตนปรารถนา บางครั้งกลุ่มคนเหล่านี้จะนึกว่าสิ่งที่ตนทำลงไปนั้นไม่ใช่สิ่งผิดหรือทุจริต เช่น การยืมทรัพย์สินของทางราชการหรือผู้อื่นไปใช้แล้วไม่คืน ยืมเงินแล้วไม่ชำระคืนเมื่อครบกำหนดตามสัญญา หรือการพยายามวิ่งเต้นขอให้ผู้มีอำนาจพิจารณาเลื่อนตำแหน่งหรือเงินเดือนให้สูงขึ้นทันที โดยไม่สนใจว่าคนอื่นเขาจะรู้สึกอย่างไร นำสิ่งของทางราชการไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตน เป็นต้น

## โอกาสเอื้ออำนวย

บางกรณีผู้ทุจริตอาศัยตำแหน่งหน้าที่หาช่องทางการทุจริตโดยอาศัยจุดบกพร่องของระบบงาน / ช่องว่างของกฎหมาย จุดอ่อนของระบบการควบคุมภายในองค์กร หรือการขาดการกำกับดูแลและระบบตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพจากผู้บังคับบัญชา เป็นช่องทางในการก่อการทุจริต ดังนั้นโอกาสจึงเป็นปัจจัยหนึ่งที่ผู้บริหารองค์กรพึงให้ความสำคัญที่ต้องกำหนดมาตรการหรือขั้นตอนการควบคุมที่มีประสิทธิภาพ ไม่ทำให้เจ้าหน้าที่อยู่ในฐานะที่จะดำเนินการทุจริตได้โดยง่าย

## ตัวอย่างโอกาส / ช่องทางก่อให้เกิดการทุจริต

- นโยบาย / กฎระเบียบไม่ชัดเจน คลุมเครือ
  - การมอบหมายความรับผิดชอบหลายหน้าที่ให้กับผู้ปฏิบัติงานเพียงคนเดียว
- โดยขาดระบบตรวจสอบและการกำกับที่ดี
- การกระจายอำนาจไม่เป็นธรรม และการขาดระบบการติดตามประเมินผลที่มีประสิทธิภาพ
  - ขาดระบบการควบคุมที่ดีและการบริหารความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพ
  - มาตรการการลงโทษผู้กระทำการทุจริตไม่เข้มแข็งและเด็ดขาด และเลือกปฏิบัติ
  - คณะกรรมการบริหารหรือผู้บริหาร ขาดการบริหารจัดการที่ดี
  - บริหารงานโดยระบบรวมศูนย์
  - มีระบบนายหน้าและที่ปรึกษา
  - การรับช่วงงานต่อกันเป็นทอด ๆ (มักปรากฏในภาคธุรกิจ)
  - ขาดผู้ตรวจสอบที่มีความรู้ ความชำนาญ
  - การย่อหย่อนทางศีลธรรม / จรรยาบรรณ

## การอ้างความสมเหตุผลในการทุจริต

กลุ่มคนเหล่านี้มักอยู่ในกระแสบริโภคนิยม ทำการทุจริตโดยอ้างเหตุผลต่างๆ เช่น การทำทุจริตเพราะต้องจุนเจือกิจการของตนไม่ให้อัตโนมัติพนักงานออกอันจะทำให้พนักงานเดือดร้อน หรือใครๆเขาก็ทำกัน เชื่อว่าการกระทำทุจริตนั้นเป็นการกระทำที่ถูกต้องแล้วไม่ได้

สร้างความเดือดร้อนให้กับผู้อื่น ผู้กระทำการทุจริตจะพยายามหาเหตุผลที่ทำให้พฤติกรรมของตน เป็นเรื่องที่ถูกต้อง เป็นสิ่งที่ยอมรับโดยทั่วไป ซึ่งรวมถึงการทุจริตเชิงนโยบายที่ปรากฏมากขึ้นในปัจจุบันและมีแนวโน้มจะเพิ่มขึ้นตามลำดับ

### **ระบบการตรวจสอบอ่อนแอ**

ศักยภาพระบบตรวจสอบทั้งจากภายในและภายนอกอ่อนแอหรือไม่เพียงพอ ล้วนเป็นช่องทางให้เกิดโอกาสในการกระทำทุจริต เพราะขาดการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพและต่อเนื่อง โดยเฉพาะปัจจุบันประสิทธิภาพของเทคนิคการตรวจสอบมักตามหลังเทคนิคการทุจริต ซึ่งนับวันเทคนิคการทุจริตมีความหลากหลายมากยิ่งขึ้น

### **การลดแรงจูงใจและโอกาส**

- การดูแลผลตอบแทน/ เงินเดือน/ ค่าจ้าง ให้เกิดความเป็นธรรมแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน
- มีสวัสดิการที่ดี เหมาะสมกับตัวชี้วัดของเจ้าหน้าที่
- การสร้างหลักธรรมาภิบาลในองค์กร
- ผู้นำทำตนเป็นตัวอย่างที่ดี
- การแบ่งแยกหน้าที่
- วางระบบควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ
- การควบคุมในระบบคอมพิวเตอร์
- การเน้นความซื่อสัตย์ การปฏิบัติทางจริยธรรม
- การสร้างบรรยากาศและสภาพแวดล้อมการทำงานที่ดี
- การกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบที่ชัดเจน
- การกำหนดกฎระเบียบในทางปฏิบัติที่เป็นธรรมชัดเจน
- มีมาตรการลงโทษผู้กระทำผิดชัดเจน

### **ประเภทของการทุจริต**

- **การทุจริตรายงานทางการเงิน**

เป็นการบิดเบือนข้อมูลในรายงานทางการเงินโดยการบันทึกไม่ถูกต้องครบถ้วนหรือเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง ใจจะเฉยหรือตกแต่งการบันทึกการรายการนั้นๆ โดยเจตนาให้ผู้อื่นหลงผิดจากการอ่านรายงานการเงินดังกล่าวเช่นไม่บันทึกภาระหนี้สินหรือค่าใช้จ่าย การสร้างยอดรายได้ การปลอมแปลงเอกสาร ฯลฯ

- **การยกยอกทรัพย์สิน**

กรณีการทุจริตประเภทนี้เป็นการเบียดบัง/ขโมยทรัพย์สินของผู้อื่นมาเป็นของตน ซึ่งรวมถึงทรัพย์สินที่มีตัวตนจับต้องได้และทรัพย์สินที่จับต้องไม่ได้

- **การคอร์รัปชัน**

กรณีนี้เป็นการใช้อำนาจหน้าที่ในตำแหน่งที่มีอยู่ในทางมิชอบเพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือผู้อื่น อันเป็นการกระทำไม่ชอบด้วยกฎหมายรวมถึงการใช้สิทธิต่างๆโดยไม่สุจริตเช่นการเบิกค่าเช่าบ้าน ค่าเบี้ยเลี้ยง เป็นเท็จ ฯลฯ

- **การทุจริตเชิงนโยบาย**

การทุจริตกรณีนี้เป็นวิธีการที่ซับซ้อนกว่าวิธีอื่นๆดังที่กล่าวมาแล้ว ผู้ที่จะกระทำการทุจริตได้มักเป็นผู้ที่มีความรู้ หรือมีอำนาจหน้าที่และมีอิทธิพลสูง โดยโอกาสเอื้ออำนวยให้ เช่น การทุจริตทางภาษีอากร การทุจริตการให้สัมปทาน หรือการแทรกแซงองค์การตรวจสอบอำนาจรัฐ เป็นต้น

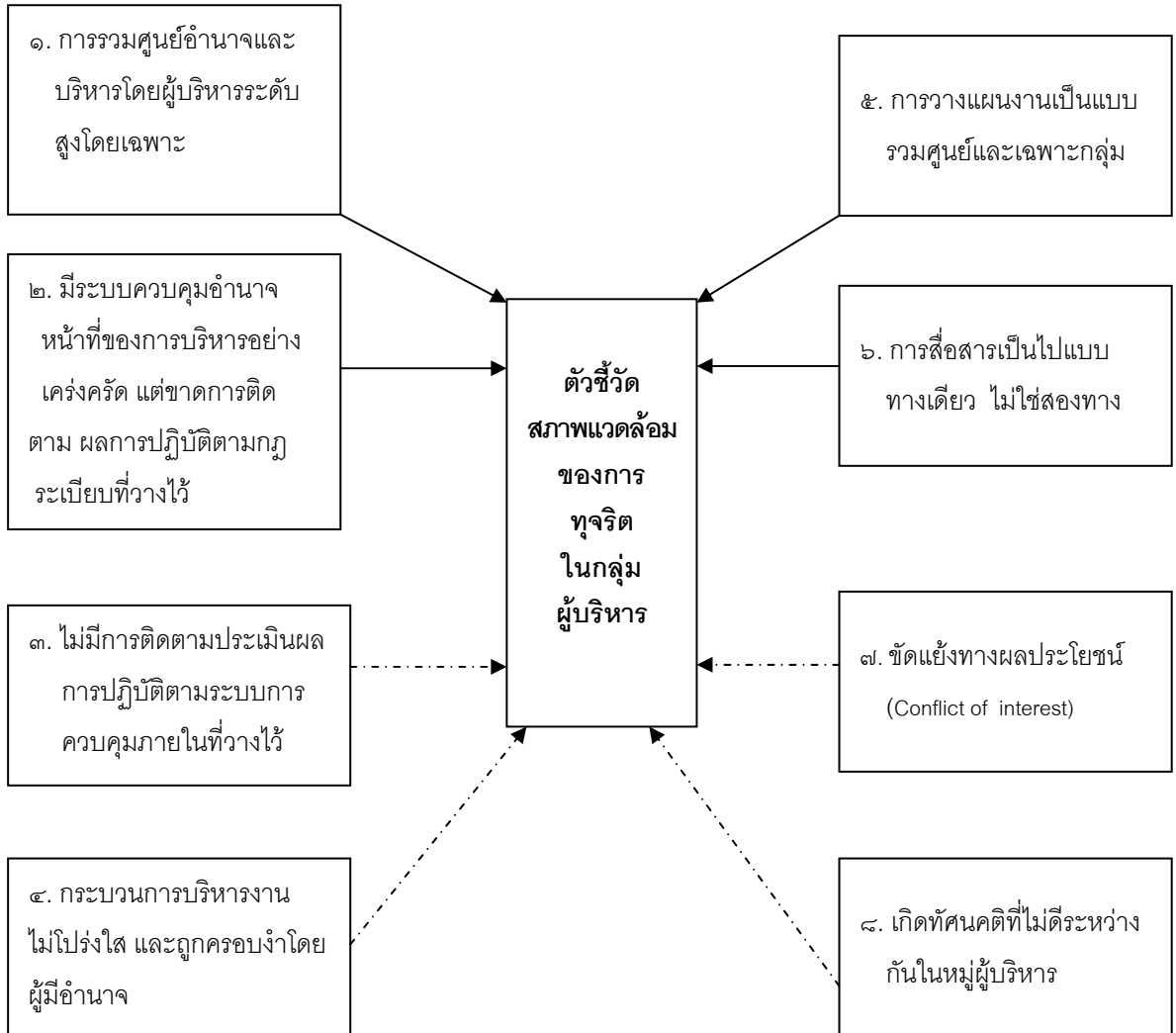
### **ตัวชี้วัดสภาพแวดล้อมของการทุจริต**

ปกติการทุจริตสามารถเกิดขึ้นได้ในทุกระดับชั้นของการปฏิบัติงานทั้งในระดับบริหารและระดับปฏิบัติการ ทั้งนี้ขึ้นกับจริยธรรมและมโนธรรมแต่ละบุคคล ตลอดจนสภาพแวดล้อมที่เอื้ออำนวยให้ ในที่นี้จะแสดงตัวชี้วัดสภาพแวดล้อมของการทุจริตโดยแยกเป็น ๒ กลุ่มดังนี้

#### **กลุ่มผู้บริหาร**

ตัวชี้วัดสภาพแวดล้อมของการทุจริตในกลุ่มผู้บริหาร มักเป็นในเรื่องของกระบวนการบริหารงานในอำนาจหน้าที่ที่ผู้บริหารมีอยู่ เช่น การกระจายอำนาจหรือรวมศูนย์อำนาจไว้ที่คนๆเดียว การวางแผน การควบคุม ติดตามประเมินผลการดำเนินงาน เป็นต้น ซึ่งจะแสดงข้อบ่งชี้พฤติกรรมต่างๆ ดังภาพต่อไปนี้

### ภาพบ่งชี้พฤติกรรมการทำงานทุจริต



นอกจากนี้การจัดโครงสร้างองค์กรที่สลับซับซ้อน การไม่มีฝ่ายงานตรวจสอบภายในที่เข้มแข็ง กระบวนการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่โปร่งใส การตกแต่งบัญชี ณ วันสิ้นงวดบัญชี การไม่ปฏิบัติตามระเบียบที่วางไว้ สัญญาณเหล่านี้ล้วนเป็นตัวชี้วัดที่ผู้ตรวจสอบฯ ควรให้ความสำคัญ

## กลุ่มผู้ปฏิบัติการ

๑. การตรวจสอบงานและติดตามผลการดำเนินงานและพฤติกรรมเจ้าหน้าที่ ไม่สม่ำเสมอ
๒. ผลย้อนกลับ / สะท้อนกลับ ถึงผลการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่เป็นไปทางลบ
๓. ไม่มีการปฏิบัติตามข้อบังคับหรือบทลงโทษผู้กระทำผิด / ทุจริตอย่างจริงจัง
๔. ไม่ยอมรับรู้นโยบายของฝ่ายบริหารและฝ่ายบุคคล
๕. ระบบการให้รางวัลแก่เจ้าหน้าที่ไม่ยุติธรรม และเลือกปฏิบัติ
๖. เงินเดือนและระบบตอบแทนไม่เหมาะสม เมื่อเทียบกับกิจการธุรกิจที่คล้ายคลึงกัน
๗. มีความกดดันสูงในการทำงาน ทำให้มีเจ้าหน้าที่เข้าออกงานบ่อย มาทำงานสาย ไม่กระตือรือร้นในการทำงาน
๘. การมอบความไว้วางใจในการปฏิบัติหน้าที่ในตำแหน่งทางการเงินมากเกินไป
๙. การถูกครอบงำโดยผู้บริหารมากเกินไป
๑๐. ไม่มีการสับเปลี่ยนหมุนเวียนในตำแหน่งงานของเจ้าหน้าที่
๑๑. ขาดมาตรการ/ระบบ ป้องกัน ดูแลทรัพย์สิน
๑๒. ขาดมาตรการลงโทษที่เหมาะสม

## กลไกการแก้ไขการทุจริต

**การป้องกันการทุจริตและการตรวจสอบการทุจริต** เป็นกลไกที่เราใช้กับเรื่องที่ทุจริต ในสิ่งที่เราสามารถมองเห็น ค้นพบได้ หรือเกี่ยวกับเอกสาร การจับใจผู้ร้ายหรือการทุจริตทางการค้า ฯลฯ เพราะเป็นการป้องกันสิ่งที่อาจเกิดขึ้นและตรวจสอบย้อนหลังเมื่อเหตุการณ์ได้เกิดขึ้นแล้ว ไม่ว่าจะเป็นการป้องกันหรือตรวจสอบทุจริต ผู้ตรวจสอบต้องรู้ถึงสมมุติฐานและเจาะตรงไปเรื่องนั้น ๆ

**การใช้วารณญาณหรือการคาดเหตุการณ์โดยตนเอง** กลไกนี้ยากที่จะอธิบาย ขบวนการได้ ต้องอาศัยประสบการณ์ในการปฏิบัติงาน การฝึกฝนอบรม การศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับ การทุจริตและกฎหมายอาชญากรรม ระบบศาล หลักการพื้นฐาน พยานหลักฐาน

การฝึกอบรม สาเหตุแห่งการเกิดทุจริตเรื่องในด้านต่าง ๆ ซึ่งจะเป็นส่วนช่วยในการใช้  
วิจรรย์ญาณส่วนบุคคลในการวิเคราะห์เรื่อง รวมทั้งจะสามารถสร้างความมั่นใจแก่ผู้ตรวจสอบ  
นักสืบสวน ในการพัฒนาความเข้มแข็งและทักษะในการใช้วิจรรย์ญาณของบุคคลเหล่านั้น  
การใช้วิจรรย์ญาณนั้นต้องเริ่มจากการเข้าใจว่าการทุจริตนั้นเป็นเรื่องการทุจริตประเภทใด ทำไมจึง  
เกิดการทุจริต ต้องเข้าใจคนหรือองค์ประกอบ สิ่งจูงใจ และเข้าใจถึงองค์ประกอบสภาพแวดล้อมด้วย  
ต้องสะสมประสบการณ์เกี่ยวกับการเกิดทุจริตในภาคธุรกิจเอกชน และภาคราชการเป็นเวลานาน  
หลายปี เจาะเฉพาะเรื่องที่สำคัญ และรู้ว่าเกิดจากองค์ประกอบสภาพแวดล้อมใด เพื่อให้  
สามารถบริหารและกระจายความเสี่ยง ซึ่งการทุจริตนี้ผู้ตรวจสอบต้องพยายามศึกษาเข้าถึงเหตุ  
แห่งการทุจริตเพื่อวางแผน การประเมินความเสี่ยงและการตรวจสอบต่อไปและจะเป็นประโยชน์  
ยิ่งขึ้นถ้าผู้ตรวจสอบ ฝ่ายสืบสวน จะได้ออกแบบหลักเกณฑ์ให้เจ้าหน้าที่ได้ตระหนักถึงสัญญาณ  
อันก่อให้เกิดการทุจริต โดยดูจากตัวอย่างการทุจริต เหตุการณ์ การทุจริตที่เกิดขึ้นในอดีต  
นอกจากนี้ยังมีวิธีการ / กระบวนการป้องกันการทุจริตอื่นๆเช่น

- การสร้างกรอบการป้องกัน (Screening)
- พัฒนาระบบการบริหารงานในองค์กรที่เน้นความเสมอภาคและโปร่งใส
- คอยติดตามสอดส่องดูแลใกล้ชิด ติดตามพฤติกรรมส่วนตัวพนักงาน/เจ้าหน้าที่  
(Scrutinizing)
- ตรวจสอบในเชิงลึกและการพิสูจน์ยอดอย่างอิสระ
- การรายงาน และการจัดทำบทระบยอด (Reconciliation)
- การจัดให้มีระบบควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ
- การกำกับดูแลอย่างใกล้ชิดและมีระบบการติดตามประเมินผลสม่ำเสมอ
- การบริหารความเสี่ยงและการหมุนเวียนการปฏิบัติงานในตำแหน่งต่างๆ
- การเปิดเผยข้อมูลและเปิดโอกาสให้บุคคลภายนอกมีส่วนร่วมมากขึ้น
- เสริมสร้างจริยธรรมในองค์กรให้เข้มแข็ง
- การควบคุมโดยระบบข้อมูลสารสนเทศ
- การควบคุมการปฏิบัติงานโดยสองฝ่าย (Dual Control)

- การควบคุมโดยรหัส (Code Control)
- การควบคุมกระบวนการปฏิบัติงาน (Procedure Control)
- มีมาตรการลงโทษที่ชัดเจนและถือปฏิบัติอย่างจริงจังและเที่ยงธรรม

การกำหนดตัวชี้วัดประสิทธิภาพเครื่องมือป้องกันการทุจริต ซึ่งอาจวัดในเรื่องต่างๆดังนี้

- การมี Audit Committee ที่เข้มแข็งในองค์กร
- นโยบายเกี่ยวกับการควบคุมกำกับโดยระเบียบ/จรรยาบรรณ
- การกำหนดจรรยาบรรณเป็นลายลักษณ์อักษร
- ประสิทธิภาพระบบควบคุมภายใน
- การกำกับดูแล ติดตามอย่างใกล้ชิด เพียงพอในการปฏิบัติงานของพนักงาน
- การมีคู่มือปฏิบัติงาน
- การจัดให้มีการฝึกอบรมพนักงาน
- มีผู้ตรวจสอบภายในที่เข้มแข็ง/มีอาชีพ และมีอิสระเพียงพอ
- มีผู้ตรวจสอบภายนอกที่เข้มแข็ง/มีอาชีพ
- มีมาตรการป้องกันการทุจริตเพียงพอ และเหมาะสม



## บทที่ ๒

### บทบาทการตรวจสอบภายในกับการตรวจสอบการทุจริต

โดยที่สภาพแวดล้อมในการบริหารจัดการภาครัฐจะแวดล้อมไปด้วยนโยบาย กฎหมาย/ระเบียบข้อบังคับ การรายงานต่าง ๆ เพื่อใช้ในการบริหารสั่งการและกำกับการปฏิบัติงาน เพื่อให้ความเชื่อมั่นได้ว่า การปฏิบัติงานของส่วนราชการต่าง ๆ จะสำเร็จบรรลุเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่วางไว้อย่างมีประสิทธิภาพ และเป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล มีการบริหารจัดการที่ดีจากเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน สามารถลดความเสี่ยงจากการทุจริตประพฤติมิชอบลงได้ ซึ่งหลักสำคัญ ๆ ของการบริหารจัดการที่ดี ได้แก่ ความถูกต้อง (Integrity) ความโปร่งใส (Transparency) ความรับผิดชอบ (Accountability) การมีส่วนร่วม (Participation) จริยธรรม ผู้ปฏิบัติงาน การปฏิบัติตามกฎหมาย/ระเบียบที่กำหนด ความยุติธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต หากผู้ตรวจสอบสามารถตรวจสอบครอบคลุมเรื่องต่างๆ ในองค์ประกอบการบริหารจัดการที่ดีดังกล่าวแล้ว ก็จะเป็นวิถีทางหนึ่งที่จะช่วยป้องกันการทุจริต

#### การตรวจสอบช่วยสนับสนุนการบริหารงานในองค์กร

การตรวจสอบในภาคราชการไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบภายในหรือการตรวจสอบภายนอก เป็นปัจจัยสำคัญปัจจัยหนึ่งในการสนับสนุนให้เกิดการบริหารกิจการที่ดีในส่วนราชการ โดยการประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงานและความคุ้มค่าของการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ เปรียบเทียบกับทรัพยากรที่รัฐบาลได้ลงทุนไปกับผลสัมฤทธิ์ที่ได้รับ บทบาทของผู้ตรวจสอบอาจสามารถสนับสนุนการบริหารงานของส่วนราชการได้ใน ๓ มิติ กล่าวคือ

#### มิติภายใน

ผู้ตรวจสอบสามารถตรวจสอบและประเมินผลการดำเนินงาน / นโยบายต่าง ๆ ว่ามีความเหมาะสมเพียงใด ผลสัมฤทธิ์ตลอดจนผลลัพธ์ที่ได้เป็นอย่างไร เพื่อนำข้อมูลดังกล่าวมาประกอบการพิจารณาการตัดสินใจของผู้บริหารได้

### มติภายนอก

ผู้ตรวจสอบสามารถตรวจสอบการปฏิบัติงานขององค์กรในภาพรวมว่าบรรลุตามแผนและเป้าหมายที่วางไว้หรือมีการปฏิบัติถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ หรือกฎหมายที่วางไว้เพียงใด มีความโปร่งใส ปราศจากการทุจริตและการใช้จ่ายเงินงบประมาณเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเพียงใด สามารถชี้แจงตอบข้อสงสัยของสังคมได้

### มติการคาดการณ์ในอนาคต

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

### บทบาทการตรวจสอบภายใน

หน่วยตรวจสอบภายในย่อมได้รับการคาดหวังจากผู้บริหารขององค์กรในการให้ข้อเสนอแนะหรือจัดหาหลักประกันหรือมาตรการการควบคุม ป้องกันการก่อการทุจริตที่มีประสิทธิภาพ แก่องค์กรโดยผู้ตรวจสอบภายในต้องสามารถระบุความเสี่ยงในการเกิดการทุจริตขององค์กร และสร้างความเชื่อมั่นแก่ผู้บริหารหรือคณะกรรมการบริหารขององค์กรว่าองค์กรมีระบบการควบคุมหรือมาตรการที่สามารถบริหารความเสี่ยงนั้นได้อย่างมีประสิทธิภาพผู้ตรวจสอบภายในควรทบทวน/สอบทานความเสี่ยงและการบริหารจัดการความเสี่ยงขององค์กรว่าสามารถหรืออยู่ในความพร้อมที่จะบริหารความเสี่ยงที่เกิดขึ้นในองค์กรได้

ผู้ตรวจสอบภายในควรให้ความสำคัญในการประเมินความเสี่ยงในการเกิดการทุจริตในการประเมินความเสี่ยงเพื่อการวางแผนการตรวจสอบประจำปีด้วย และสอบทานขบวนการบริหารจัดการไม่ให้เกิดการทุจริตขึ้นได้อย่างสม่ำเสมอ โดยการสื่อสาร ชี้แจง ประชาสัมพันธ์ให้ทุกคนในองค์กรทราบอย่างทั่วถึงในหลักเกณฑ์หรือกฎระเบียบที่ใช้ในการกำกับประเมินหลักการบริหารความเสี่ยง นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบภายในควรให้ความสำคัญในการวางระบบควบคุมภายในในกระบวนการปฏิบัติงานต่าง ๆ ในองค์กร ซึ่งรวมถึง การบริหารจัดการ

ความเสี่ยงเกี่ยวกับการทุจริตอย่างมืออาชีพ และให้การสนับสนุนองค์กรในการสร้างจริยธรรม และวัฒนธรรมการบริหารกิจการที่ดี เนื่องจากการสร้างระบบป้องกันการทุจริต และการติดตามดูแลระบบให้มีการปฏิบัติตามนั้นเป็นหน้าที่หนึ่งของผู้ตรวจสอบภายใน

งานตรวจสอบภายในเป็นตัวจักรสำคัญตัวหนึ่งขององค์กร ในการขับเคลื่อนการบริหารจัดการที่ดีในองค์กร เนื่องจากผู้บริหารหรือคณะกรรมการบริหารเป็นผู้ให้ความเห็นชอบในกฎ ระเบียบ หน้าที่ความรับผิดชอบการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งรวมทั้งแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบประจำปีด้วย ดังนั้น ผู้บริหารหรือคณะกรรมการผู้บริหารพึงตระหนักและกำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในให้ความสำคัญในการสอบทานการทุจริต รวมถึงการประเมินความเสี่ยงอันจะเกิดจากการทุจริตในองค์กร และรายงานให้ผู้บริหารทราบทันที อย่างไรก็ตาม ผู้บริหารต้อง กำหนดนโยบายในการกำกับดูแลเรื่องการเกิดทุจริตในองค์กรให้ชัดเจนและให้การสนับสนุนในการเสริมสร้างความรู้ ทักษะ และเครื่องมือ ต่าง ๆ รวมทั้งงบประมาณในการช่วยปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในด้วย

### คำจำกัดความของการตรวจสอบภายใน

“Internal auditing is an independent , objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic , disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management ,control , and governance processes” (The Institute of Internal Auditors , ๑๙๙๙)

“การตรวจสอบภายใน คือ การให้ความเชื่อมั่นและการให้คำปรึกษาอย่างเที่ยงธรรม และเป็นอิสระ ซึ่งจัดให้มีขึ้นเพื่อเพิ่มคุณค่าและปรับปรุงการดำเนินงานขององค์กร การตรวจสอบภายในจะช่วยให้องค์กรบรรลุถึงเป้าหมายและวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ด้วยการประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของกระบวนการบริหารความเสี่ยง การควบคุม และการกำกับดูแลอย่างเป็นระบบ” โดยที่งานภาครัฐมีมากมายหลากหลาย ผู้ตรวจสอบควรคัดเลือกเรื่องที่จะประเมินให้เหมาะสมและเป็นประโยชน์ต่อการบริหารงานขององค์กร โดยทั่ว ๆ ไปมักจะประเมินในเรื่องดังต่อไปนี้

✧ **ประสิทธิภาพของการดำเนินงาน** เพื่อประเมินว่าในการดำเนินงานนั้น ๆ บรรลุวัตถุประสงค์เพียงใด ผลลัพธ์ที่ได้เป็นไปตามแผนและเป้าหมายที่วางไว้หรือไม่อย่างไร

✧ **ประสิทธิผล** เป็นการตรวจสอบคุณภาพของผลผลิต กระบวนการ ตลอดจนความคุ้มค่าในการลงทุน ในการดำเนินงานในแต่ละเรื่อง

✧ **ความคุ้มค่าทางเศรษฐกิจ** เป็นการตรวจสอบการใช้ทรัพยากรของรัฐไม่ว่าจะเป็นงบประมาณ บุคคล สินทรัพย์ วัสดุอุปกรณ์ต่าง ๆ สอดคล้องหรือสัมพันธ์กับผลงานหรือคุณภาพของงานที่ได้เพียงใด มีระบบการควบคุมดีเพียงพอเหมาะสมหรือไม่

✧ **การปฏิบัติถูกต้องกฎหมาย** ระเบียบ ข้อบังคับหรือมาตรฐานในการปฏิบัติงานว่าเป็นไปโดยถูกต้อง เพียงใด

✧ **ความเชื่อถือได้ของข้อมูลและรายงานต่าง ๆ** ซึ่งอาจเป็นการประเมินความเหมาะสมของระบบควบคุมภายใน และการดำเนินงานในด้านอื่น ๆ นอกเหนือการเงินและบัญชีประกอบ

✧ **การวางแผนการดำเนินงานในอนาคต** เป็นการประเมินผลได้ผลเสียของโครงการหรือนโยบายต่าง ๆ ที่หน่วยงานจะดำเนินการในอนาคต รวมทั้งการเปรียบเทียบการดำเนินงานในเรื่องเดียวกันกับหน่วยงานอื่น ๆ

✧ **การประเมินความเสี่ยง** เป็นการประเมินความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นและกระทบถึงผลสำเร็จในการดำเนินงานตามโครงการต่าง ๆ ขององค์กร / หน่วยงานหรืออาจทำให้งานนั้นไม่บรรลุวัตถุประสงค์ ซึ่งรวมทั้งความเสี่ยงในทางที่จะก่อให้เกิดการทุจริต การเมือง และสภาพแวดล้อมทางสังคมด้วย

นอกจากการตรวจสอบจะช่วยในการบริหารจัดการที่ดีต่อองค์กรดังได้กล่าวแล้ว ยังสามารถสร้างมูลค่าเพิ่มแก่องค์กรในเรื่องอื่น ๆ ได้ อาทิเช่น

- ความเป็นธรรมในเรื่องต่าง ๆ ในองค์กร
- การเก็บข้อมูลและวิเคราะห์อย่างเป็นระบบ
- การหาสาเหตุของปัญหาและอุปสรรคและแนวทางการแก้ปัญหาของงาน
- การทำงานได้ตามมาตรฐานที่ยอมรับกันทั่วไป
- การเป็นที่ปรึกษาในงานต่างๆขององค์กร

อย่างไรก็ตาม ผู้ตรวจสอบภายในต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถและมีความเชี่ยวชาญ ตลอดจนมีสภาพแวดล้อมที่เอื้ออำนวยในการปฏิบัติงานด้วย

## มาตรฐาน 121๐.A2

ผู้ตรวจสอบภายในควรเป็นผู้มีความรู้และใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่จะสามารถบ่งชี้ร่องรอยการทุจริต แต่ทั้งนี้ไม่จำเป็นต้องมีความเชี่ยวชาญเทียบเท่ากับผู้มีหน้าที่ในการสืบสวนและสอบสวนการทุจริตโดยตรง

ตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในดังกล่าวข้างต้น กำหนดให้ผู้ตรวจสอบภายในควรมีความรู้ มีทักษะ ในการตรวจสอบแบบสืบสวนสอบสวน เพื่อให้สามารถบ่งชี้ร่องรอยการทุจริตได้ในระดับหนึ่ง เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ใกล้ชิดข้อมูลและเหตุการณ์ในองค์กร ดังนั้น นอกจากจะตรวจสอบด้านการเงินการบัญชี การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หากผู้ตรวจสอบภายในสามารถสืบทราบร่องรอยการก่อการทุจริตได้ก่อนก็เป็นประโยชน์ในการหาทางป้องกันการทุจริตนั้นๆได้

### หน้าที่ของผู้ตรวจสอบในการสืบสวนการทุจริต

ดังได้กล่าวแล้วว่า หน้าที่ของผู้ตรวจสอบภายในเป็นการควบคุมและติดตามประเมินความมีประสิทธิภาพ ในการปฏิบัติงาน เพื่อช่วยผู้บริหารในการบริหารจัดการงานในองค์กรและหากมีความจำเป็นได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบการทุจริต ผู้ตรวจสอบภายใน จึงมีหน้าที่ดำเนินการดังนี้

- ประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการเกิดทุจริตและวิธีการป้องกันการทุจริตเพราะการทุจริต ถือเป็น Business Risk ที่สำคัญอย่างหนึ่งขององค์กร
- รวบรวมข้อมูลเพื่อจะนำไปสู่การประเมินที่น่าเชื่อถือได้เกี่ยวกับการทุจริตที่เกิดขึ้น
- วิเคราะห์สัญญาณเตือนภัยและการตรวจพบตัวชี้วัดการทุจริต
- ฝึกทักษะ ศึกษาหาความรู้และกำหนดเทคนิคการตรวจสอบที่เหมาะสม
- การสอบทานเกี่ยวกับการประเมินโอกาสที่จะเกิดการทุจริตอย่างสม่าเสมอ
- การประเมินระดับความเสี่ยงของการเกิดทุจริตจากตัวชี้วัด
- พิจารณามาตรการเพื่อลดโอกาสในการทุจริต/หรือปรับปรุงระบบควบคุมที่ยังไม่มีประสิทธิภาพ
- ศึกษาการเกิดทุจริตในองค์กรอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันและหาแนวทางป้องกันแก้ไข

### การปฏิบัติในการร่วมเป็นคณะกรรมการสอบสวน

- ฝ่ายตรวจสอบไม่ควรเป็นผู้ชี้ขาดลงโทษ
- กรรมการสอบสวนไม่ควรประกอบด้วยคนที่มีส่วนได้ส่วนเสียกับกรณีนั้น ๆ
- กรรมการสอบสวนควรเป็นผู้มีตำแหน่งสูงกว่าผู้ถูกสอบสวน
- การสอบสวนควรกระทำด้วยความรวดเร็วไม่เยิ่นเย้อ
- กรรมการควรมีการประชุมกำหนดประเด็นและกำหนดแนวทางในการสอบสวน
- การใช้คำถามควรเป็นคำถามเปิดและสังเกตพฤติกรรมของผู้ถูกสอบสวน
- จัดให้มีการบันทึกถ้อยคำและให้ผู้สอบสวนลงนามทุกครั้ง

### การปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายในองค์กร

- ให้ความสำคัญกับสัญญาณเตือนภัยที่เกิดขึ้น
- ตรวจสอบและประเมินการควบคุมภายในที่ผู้บริหารกำหนดว่าเพียงพอและมีประสิทธิผลที่จะลดโอกาสและลดความเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริตในส่วนต่าง ๆ ขององค์กร ในระดับที่ผู้บริหารยอมรับอย่างระมัดระวังเพียงพอผู้ประกอบวิชาชีพตามมาตรฐานการตรวจสอบภายใน
- ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาว่าสภาพแวดล้อมขององค์กร การส่งเสริมบรรยากาศของการควบคุมในองค์กรเป็นอย่างไร
- ตรวจสอบการกำหนดนโยบายและจรรยาบรรณขององค์กรว่าได้มีการกำหนดเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่
- มีการกำหนดระดับการอนุมัติอย่างเหมาะสม
- มีการวางแผน วิธีการปฏิบัติงาน การรายงาน และมาตรการต่าง ๆ อย่างเป็นระบบ
- มีระบบสื่อสารและการรายงานต่อผู้บริหารอย่างเพียงพอและเชื่อถือได้

### สัญญาณเตือนภัยที่พึงให้ความสนใจ

- บุคลิกลักษณะ/นิสัยของผู้ปฏิบัติงานเปลี่ยนไปจากเดิมอย่างมาก
- ร่ำรวยผิดปกติ

- สนับสนุนกับลูกค้ามากเกินควร
- มีหนี้สินล้นพ้นตัว
- มีความเป็นอยู่เกินฐานะ
- เกิดการขัดแย้งทางผลประโยชน์
- ขาดระบบการควบคุมภายในที่ดี
- เกิดค่าใช้จ่ายหรือมีต้นทุนที่ผิดปกติในทางปฏิบัติ
- การปฏิบัติงานอยู่ภายใต้อิทธิพลของคนคนเดียว หรือเป็นลักษณะรวมอำนาจ
- ไม่มี ระบบที่ดีในการคัดสรรบุคคลเข้าทำงาน
- การเบิกจ่ายเงินงบประมาณไปใช้โดยไม่มีเหตุผล หรือเอกสารประกอบการใช้จ่ายเงินสูญหาย
- การเบิกจ่ายเงินค่าล่วงเวลาเป็นจำนวนมาก
- การส่งจ่ายเช็คโดยไม่มีการอนุมัติรายการใช้จ่ายเงินจากผู้มีอำนาจอนุมัติ
- ขาดระบบการควบคุมและระบบการตรวจสอบ
- มีอัตราการสูญหายของทรัพย์สินทางราชการสูงหรือบ่อยครั้ง
- การละเลยระบบควบคุม password ส่วนบุคคล

ผู้ตรวจสอบภายใน ควรทำหน้าที่ประเมินความเสี่ยงต่อการเกิดขึ้นของการทุจริตในองค์กร ซึ่งการประเมินความเสี่ยงที่จะมีโอกาสเกิดทุจริตขึ้นมาน้อยเพียงใดนั้น จะมีผลกระทบต่อเรื่องของขอบเขตการตรวจสอบและความถี่ในการตรวจสอบ

การตรวจสอบภายใน เป็นส่วนหนึ่งของระบบควบคุมภายใน โดยที่ผู้ตรวจสอบภายในทำหน้าที่เป็นกลไกสำคัญให้ระบบการควบคุมภายในและการตรวจสอบภายในทำงานด้านการป้องกันทรัพย์สินขององค์กรให้ปลอดภัย ในทิศทางให้เกิดประสิทธิภาพ ประหยัด และเกิดประสิทธิผล การที่จะทำให้ระบบป้องกันการทุจริตมีประสิทธิภาพ ประหยัด และเกิดประสิทธิผลนั้น ผู้ตรวจสอบภายในต้องทำความเข้าใจถึงกลไกของระบบควบคุมภายในแต่ละตัวว่าจะนำมาใช้อย่างไร จึงจะเกิดผลและเพียงพอต่อการป้องกันการทุจริตได้ ผู้ตรวจสอบภายในจึงต้องรู้จักวางกลยุทธ์ การตรวจสอบของงานให้เหมาะสมกับโอกาสการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นได้และควรพิจารณาถึงระดับความรุนแรงของปัจจัยที่ก่อให้เกิดการทุจริตด้วย เพราะในแต่ละองค์กรย่อมผิดแผกแตกต่างกัน

## บทที่ ๓

### การวางแผนและเทคนิคการตรวจสอบการทุจริต

การตรวจสอบการทุจริตนั้นเป็นกระบวนการที่ซับซ้อนกว่ากระบวนการที่เราปฏิบัติอยู่กันเป็นประจำ ในมาตรฐานการตรวจสอบภายในสากลก็ได้กล่าวไว้ว่าผู้ตรวจสอบภายในไม่ใช่ผู้ทำหน้าที่สืบสวนการทุจริต แต่ผู้ตรวจสอบต้องมีความตระหนักรู้ว่าการทุจริตนั้น ๆ สามารถเกิดขึ้นได้อย่างไร เวลาใด หรือสถานที่ใด หรือพฤติกรรมใดที่ส่งให้เห็นว่าน่าจะมีการก่อการทุจริตเกิดขึ้นแล้ว รวมทั้งการตรวจสอบด้านการจัดการ การปฏิบัติการใดที่ไม่ถูกต้องตามกฎระเบียบ สิ่งเหล่านี้ต้องติดตามเก็บรวบรวมพยานหลักฐานไว้เพื่อประโยชน์ ในการประกอบ การตัดสินใจ การตรวจสอบจึงเป็นงานที่ต้องทำอย่างระมัดระวังและครอบคลุม

จากข้อตรวจพบการทุจริตที่ผ่านมามักพบว่า การทุจริตมักเป็นเรื่องทุจริตทางการเงิน การปฏิบัติที่ไม่สอดคล้องตามกฎ ระเบียบ หรือมาตรฐานการปฏิบัติงานที่กำหนด เพื่อให้ เกิดผลประโยชน์แก่ตนเองและผู้อื่น ซึ่งเป็นเรื่องที่ผู้ตรวจสอบต้องตระหนักและให้ความสนใจ แต่ก็มีได้หมายความว่าหากมีพฤติกรรมเช่นนี้แล้ว บุคลากรในองค์กรจะต้องทุจริตเสมอไป ทั้งนี้ ต้อง ตรวจสอบปัจจัยอื่น ๆ ประกอบด้วย นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบต้องตรวจสอบดูว่ามีปัจจัยความเสี่ยงอื่น ๆ ที่อาจก่อให้เกิดการทุจริต โดยไม่ควรปล่อยให้เกิดเหตุการณ์ทุจริตเกิดขึ้นก่อนแล้วค่อยเข้าไปทำการ ตรวจสอบตามปกติ

#### ปัจจัยสำคัญที่ต้องคำนึงถึงในการตรวจสอบ

ปัจจัยสำคัญที่นำไปประกอบการวางแผนการตรวจสอบการทุจริต อาจได้แก่

- ➡ ความเหมาะสมของกาลเวลา (วัน / สัปดาห์ / เดือน / ปีหรือฤดูกาล)
- ➡ สถานที่
- ➡ ความถี่ของรายการผิดพลาดที่เกิดขึ้น
- ➡ ความรับผิดชอบในงานและความสัมพันธ์ต่องานสังคมภายนอกเพียงใด
- ➡ พยาน หลักฐาน (พยานเอกสาร / วัตถุ / บุคคล) ชัดเจนเพียงใด
- ➡ ข้อเท็จจริง / สัญญาณเตือนภัยต่าง ๆ



ปัจจัยดังกล่าวข้างต้นสามารถนำไปเป็นข้อมูลประกอบการจัดทำแผนการตรวจสอบ โดยผู้ตรวจสอบควรให้ความสำคัญและรู้ว่าควรใช้ปัจจัยเหล่านั้นในโอกาสใด และเพียงใด ทั้งนี้ขึ้นกับประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบด้วย งานตรวจสอบการทุจริตเป็นงานที่ซับซ้อนและบางครั้งขอบเขตการทุจริตขยายในวงกว้าง แต่ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องตรวจพบในระยะเวลาอันสั้นเพื่อรายงานผู้บริหารได้ทันกาล ดังนั้น ผู้ตรวจสอบควรให้ความสำคัญกับการให้องค์กรมีการจัดการบริหารความเสี่ยงภายในองค์กรด้วย

เมื่อเกิดทุจริตขึ้นหรือมีพฤติกรรมที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับการสืบค้นหาหลักฐานประกอบการทุจริตจะเป็นสิ่งสำคัญ วิธีการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบก็จะแตกต่างจากการตรวจสอบตามปกติ การตรวจสอบจะอยู่บนพื้นฐานข้อเท็จจริงและหลักฐานจะไม่ใช่การตรวจสอบบนพื้นฐานข้อมูลสมมติฐาน และต้องให้ความสำคัญกับทุกเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต นั้น ๆ

#### กระบวนการตรวจสอบ

เมื่อผู้ตรวจสอบรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ครบถ้วนแล้วควรดำเนินการ ดังนี้

๑. วิเคราะห์และสรุปหลักฐานหรือข้อบ่งชี้ของการทุจริตที่เกิดขึ้น
๒. วิเคราะห์เหตุการณ์หรือสถานที่ที่เกิดการทุจริตขึ้น
๓. สรุปและอธิบายถึงระบบการบริหาร การควบคุม การเบิกจ่ายเงินและระบบงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง
๔. แสดงให้เห็นถึงตำแหน่งที่รับผิดชอบและจัดระบบการควบคุมภายในในระบบงานต่าง ๆ และอธิบายถึงภาพ (chart) ที่ใช้ในการดูแลป้องกันการทุจริต
๕. พิจารณา/สังเกตบุคคลากรตำแหน่งอื่นในองค์กรที่มีความเป็นไปได้ที่จะเกี่ยวข้องกับการทุจริตนี้
๖. สรุปผลจากการวิเคราะห์หลักฐานพยานต่าง ๆ เสนอผู้บริหารเพื่อพิจารณาดำเนินการต่อไป

**การจัดทำแผนการตรวจสอบ (Audit Program)** เพื่อให้ผู้ตรวจสอบใช้เป็นเครื่องมือในการปฏิบัติงานโดยมีรายละเอียดและความชัดเจนของงานว่าจะตรวจสอบเรื่องอะไรและตรวจสอบอย่างไร ใช้ระยะเวลาเท่าไร และใครรับผิดชอบ เรื่องใด ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำแผนการตรวจสอบ โดยแผนการตรวจสอบที่ใช้ในการตรวจสอบการทุจริตก็จะคล้ายกับแผนการตรวจสอบ (Audit program) โดยทั่วไป แต่จะเน้นในเชิงบรรยายความในเรื่องที่ตรวจมากกว่าปกติซึ่งมีรายละเอียดประกอบด้วย

- ๑) การกำหนดประเด็นหรือเรื่องที่จะตรวจสอบเรียงลำดับก่อนหลัง
- ๒) กำหนดวัน เวลาและวิธีการตรวจสอบในแต่ละเรื่อง และการอ้างอิงเอกสารที่ใช้ตรวจสอบ

ประเด็นสำคัญในการตรวจสอบการทุจริตจะต่างจากการตรวจสอบเรื่องทั่วไป กล่าวคือไม่อาจวางแผนการตรวจสอบไว้ล่วงหน้าได้ โดยผู้รับตรวจจะไม่ทราบล่วงหน้าว่าผู้ตรวจสอบจะเข้าไปตรวจเมื่อใด ดังนั้น ผู้ตรวจสอบจึงต้องรักษาความลับของ Audit Program ด้วย และการจัดทำ Audit program เพื่อจับทุจริตนั้นจะต้องเป็นการจัดทำเฉพาะกรณี ในขอบเขตจำกัดที่ต้องการจะตรวจสอบการทุจริตเท่านั้น เช่น จะตรวจสอบเรื่องเงินสดและรายการที่เทียบเท่าเงินสด (ตัวเงิน ลูกหนี้สินเชื่อ) รายการใช้จ่ายต่าง ๆ รายการรับเงิน การจัดซื้อจัดจ้าง เป็นต้น

- ๓) กำหนดผู้รับผิดชอบการตรวจสอบและการรายงานผล

**เทคนิค / วิธีการต่าง ๆ ที่นำมาใช้ในการตรวจสอบการทุจริต** ซึ่งบางเรื่องอาจต้องใช้หลายวิธีประกอบกัน อาทิเช่น

- การ Scanning
- การตรวจนับของจริง
- การกระทบยอด (Reconciliation) และการยืนยันยอด (Confirmation)
- การตรวจสอบส่วนสำคัญ การบันทึกรายการบัญชี
- การวิเคราะห์ทางการเงินและบัญชี และหลักฐานต่าง ๆ
- ตรวจสอบเส้นทางการเงินและบัญชี
- ตรวจสอบพยานหลักฐานต่าง ๆ

- การสอบถามและสังเกตการณ์
- การสุ่มตรวจในช่วงใดช่วงหนึ่งโดยไม่แจ้งล่วงหน้า
- ตรวจสอบรายการที่ผิดปกติ

### เทคนิคในการวิเคราะห์ข้อมูล

- กำหนดกรอบของสิ่งผิดปกติและจัดกลุ่มสิ่งผิดปกติ
- ตรวจสอบจำนวนที่แปลกปลอม / มูลค่าที่ผิดปกติ / เอกสารสูญหาย
- ตรวจสอบหาความซ้ำซ้อน , การทดสอบ / จับคู่รายการที่ทุจริต
- วิเคราะห์ช่วงเวลาที่น่าจะเกิดการทุจริตหรือสิ่งผิดปกติ

### สิ่งที่ควรคำนึงถึงในการกำหนดหัวข้อการตรวจสอบ

ปัจจัยที่ควรคำนึงถึงในการกำหนดหัวข้อการตรวจสอบในแผนการตรวจสอบการทุจริต ได้แก่

๑. ลักษณะของทรัพย์สิน/กิจกรรมที่ง่ายต่อการเกิดการทุจริต อาทิเช่น การสำรองเงินสดจำนวนมากในมือหัวหน้าฝ่ายการเงินสำหรับบริการลูกค้า ซึ่งเป็นปัจจัยเสี่ยงสูงที่พึงตระหนักถึงเนื่องจากง่ายต่อการกระทำการทุจริต การกำหนดให้บุคคลคนเดียวทำงานหลายหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการเงินการบัญชี

๒. ประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในของหน่วยงาน การประเมินความเสี่ยงของระบบการควบคุมภายในในหน่วยงาน ซึ่งจะบอกถึงจุดอ่อนจุดแข็งของหน่วยงานนั้นๆ จะช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถตัดสินใจได้ง่ายขึ้นและนำมาใช้ในการกำหนดแผนการตรวจสอบต่อไป

๓. คุณลักษณะของบุคลากรในหน่วยงาน หน่วยงานที่มีบุคลากรที่ตั้งมั่นอยู่ในหลักธรรมาภิบาลและความพอเพียง หน่วยงานนั้นจะเป็นหน่วยงานที่มีภูมิคุ้มกันเข้มแข็ง การเกิดทุจริตจะเกิดได้น้อย การวางแผนการตรวจสอบจะไม่ยุ่งยาก แต่หากเป็นไปในทางกลับกัน การวางแผนการตรวจสอบจะต้องกำหนดในเชิงลึกมากขึ้นเนื่องจากปัจจัยเสี่ยงสูงกว่า

### การจัดทำกระดาษทำการในการตรวจสอบ

๑. เขียนสั้น ๆ ให้อ่านง่าย ย่อให้สั้นแต่ต้องให้คนอื่นอ่านแล้วเข้าใจได้ด้วยสามารถนำไปจัดเก็บได้โดยสะดวก

๒. ไม่ควรใช้คำย่อต่าง ๆ ถ้าใช้ต้องเป็นคำย่อที่คนทั่วไปรู้ความหมาย หรือมีการเขียนคำเต็มกำกับไว้ด้วย และต้องไม่จดบันทึกในสิ่งที่ไม่เกี่ยวข้องเรื่องที่ตรวจ

๓. การใช้สมุดจดบันทึก (Record Notes) แบบสมุดฉีก หรือสมุดแบบเติมกระดาษได้นั้น ให้ความสะดวกในการเพิ่มเติมกระดาษ เมื่อต้องการจะเพิ่มเติมเนื้อหาข้อมูลที่ได้รับมาภายหลัง และง่ายต่อการจัดเก็บให้เป็นระเบียบเรียบร้อย และให้เขียนเลขหน้าที่กระดาษทุกแผ่นตามวันที่ตามลำดับ

๔. การจดบันทึกให้ใช้ปากกาน้ำหมึกแบบถาวรและใช้ดินสอสำหรับการร่างภาพคร่าว ๆ ในสถานที่เกิดเหตุ

## การเขียนรายงาน (Reports)

มีขั้นตอนพื้นฐานในการเขียนรายงานผล ดังนี้

๑. การรวบรวมข้อเท็จจริงต่าง ๆ ทั้งจากการสืบสวน การสัมภาษณ์ การตรวจสอบสถานที่ นำข้อเท็จจริงมาจัดเรียงให้เป็นระบบ

### ๒. รายงานผล

๒.๑ รายงานส่วนแรกให้บรรยายข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้รับแจ้ง ได้แก่ วัน เวลา ที่ได้รับแจ้งและไปถึงสถานที่เกิดเหตุ ตลอดจนรูปแบบของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นและเจ้าหน้าที่เข้าไปเกี่ยวข้องได้อย่างไร

๒.๒ รายงานส่วนที่สองให้บรรยายถึงสิ่งที่ได้ปฏิบัติหลังจากที่ได้รับข้อมูล โดยควรอธิบายด้วยว่ามีข้อมูลอะไรที่ได้รับจากในสถานที่เกิดเหตุ เช่น คำบอกเล่าของพยาน และควรจะอธิบายด้วยว่าหลังจากมีข้อมูลในที่เกิดเหตุแล้ว ได้ทำอะไรต่อไปกับข้อมูลที่ได้รับมา

๒.๓ รายงานส่วนสุดท้ายให้บรรยายว่าได้ดำเนินการในการสืบสวนเรื่องนี้อย่างไรบ้าง ได้ผลเป็นอย่างไร รวมทั้ง สรุปและให้ความเห็น

## ประเภทของพยานหลักฐาน

ปกติผู้ตรวจสอบจะมีพยานหลักฐานที่แตกต่างกันจากแหล่งต่าง ๆ ที่ตรวจพบ อย่างไรก็ตาม ที่งานที่ตรวจสอบจะต้องมีวิธีการที่จะคัดเลือกความเหมาะสมของพยานหลักฐานเหล่านั้นด้วย ซึ่งประเภทของพยานหรือหลักฐานที่สำคัญอาจแบ่งเป็น ๓ ประเภท คือ พยานหลักฐานที่เป็นเอกสาร พยานวัตถุและรายงานการเงินที่ตรวจสอบ / รับรองแล้ว หลักฐานเอกสารต่าง ๆ ที่ใช้พิสูจน์การทุจริตต้องเป็นเอกสารที่เกี่ยวข้อง เชื่อถือได้ หากจำเป็นต้องถ่ายภาพหลักฐานดังกล่าวไว้ด้วย

นอกจากนี้ กรณีทุจริตเกิดโดยอาศัยช่องทางระบบคอมพิวเตอร์ อาจมีหลักฐานทางด้านคอมพิวเตอร์ประกอบด้วย ซึ่งประกอบด้วยหลายส่วน เช่น

๑. การออกแบบ Hardware และเครือข่าย
๒. การดำเนินงานระบบ Software
๓. เครือข่ายการสื่อสารระบบ Software
๔. การติดต่อองค์กรภายนอกและการบริการ
๕. การบันทึกข้อมูลและการออกรายงาน
๖. การบันทึกเวลาผู้ใช้บริการ
๗. ระบบงานในคอมพิวเตอร์
๘. สื่ออื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

ในการตรวจสอบหลังจากมีเอกสาร หลักฐาน สงสัยว่ามีการทุจริต เป็นการตรวจสอบแบบสืบสวน และวิเคราะห์หลักฐานทางการเงิน โดยผู้ตรวจสอบทุจริตควรมีความสามารถดำเนินการในเรื่องต่างๆ ดังนี้

๑. ประเมินจุดอ่อน-จุดแข็ง การควบคุมภายใน
๒. ประเมินสถานการณ์ความสูญเสียที่เกิดขึ้น
๓. ระบุสถานการณ์ที่น่าสงสัย
๔. แยกความแตกต่างระหว่างบกพร่องกับเจตนาทุจริต
๕. ตามรอยความเคลื่อนไหวของเอกสารและเก็บรักษาอย่างระมัดระวัง
๖. ทดสอบบรรยากาศองค์กรและแรงจูงใจในการทำผิด
๗. ระบุประเด็นทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
๘. มีความรู้ทางเทคนิคการสอบสวน
๙. มีความรู้เกี่ยวกับการรวบรวมหลักฐาน
๑๐. ตีความเกี่ยวกับสารสนเทศทางการเงิน
๑๑. นำเสนอที่ค้นพบอย่างเป็นระบบ

### **สัญญาณบ่งชี้ในการทุจริตที่เกี่ยวกับการเงินและบัญชี**

๑. การจ่ายเงินซ้ำซ้อน เช่น ส่งเอกสารตัวจริงมาเบิกเงิน แล้วยังส่งสำเนามาเป็นหลักฐานการเบิกเงินอีก (โดยการถ่ายเอกสารเหมือนฉบับจริง)

๒. แก้ไขตัวเลข ราคา และปริมาณในเอกสารใบสำคัญคู่จ่าย
๓. ทำสัญญาสั่งซื้อว่าจ้างอย่างหนึ่ง แต่ได้รับของอีกอย่างหนึ่ง หรือคุณภาพไม่เท่าเทียมกันกับที่สั่งซื้อ
๔. พนักงานปลอมแปลงเอกสารใบแจ้งหนี้มาเบิกเงินเข้า/ปลอมแปลงใบเสร็จรับเงิน
๕. สั่งซื้อของอย่างหนึ่งแล้วเปลี่ยนสิ่งของมาเป็นของที่ตนเองอยากได้แทน แต่รายการยังคงเดิม
๖. ขโมยข้อมูลสารสนเทศไปให้กับบุคคลที่ ๓
๗. ซื้อสินค้า/สั่งของที่ไม่จำเป็น (ฟุ่มเฟือย) ซื้อของแพงเกินสมควร โดยไม่จำเป็น
๘. ส่งใบแจ้งหนี้เรียกเก็บเงินทั้งที่ยังไม่ได้ส่งสินค้า หรือองค์กรจ่ายเงินให้ทั้งที่ยังไม่ได้รับสินค้า

#### สัญญาที่บ่งชี้ในการทุจริตกรณีการจัดซื้อจัดจ้าง

ผู้ตรวจสอบภายในพึงให้ความสำคัญในเรื่องดังต่อไปนี้

- ผู้ตรวจรับงานรับเงินคืนบนจากผู้รับงานจ้าง เพื่อให้ตรวจรับงานให้
- เปลี่ยนแปลงข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญในสัญญา ทำให้ราคาสูงเกินสมควร
- การฉ้อราษฎร์มูลราคา
- ในหนึ่งสัญญาประกอบด้วยหลายสัญญาขายย่อย (Co-Mingling of Contracts)
- ผลประโยชน์ขัดกัน หรือผลประโยชน์ทับซ้อน (Conflict of Interest)
- การตั้งผู้ขายที่ไม่มีตัวตน เพื่อให้มีขั้นตอนการเปรียบเทียบราคาจำนวนรายของผู้ขาย ตามหลักเกณฑ์ที่ระเบียบฯกำหนด
- แบ่งส่วนการจัดซื้อจัดจ้างให้อยู่ในอำนาจตน
- มีร่องรอยการแก้ไขเอกสารการเปรียบเทียบราคา

### เทคนิคการตรวจสอบด้านการเงินและบัญชี

วิธีที่ ๑ การสุ่มตรวจโดยไม่บอกล่วงหน้า

เป็นเทคนิคสำคัญอย่างหนึ่งที่ผู้ตรวจสอบนิยมใช้ในการตรวจสอบทุจริตทางการเงิน ซึ่งทำให้ได้ข้อเท็จจริงตามปกติที่เป็นอยู่ โดยผู้รับตรวจไม่มีโอกาสกลบเกลื่อนเปลี่ยนแปลงได้ทัน แต่วิธีนี้มีข้อจำกัดเฉพาะการตรวจทรัพย์สินเฉพาะเท่านั้น

วิธีที่ ๒ การเปรียบเทียบข้อมูลกับข้อมูลฝ่ายอื่นที่มีหน้าที่งานสัมพันธ์กันในองค์กรเดียวกัน

การตรวจสอบด้านการเงินและบัญชี เป็นการตรวจสอบความถูกต้องครบถ้วนของตัวเงินหรือทรัพย์สินที่เทียบเท่าว่ามีอยู่จริง ถูกต้องตรงตามที่ปรากฏในบัญชีหรือรายงานการเงินที่จัดทำเสนอผู้บริหารและเผยแพร่สู่สาธารณะ

### ตัวอย่างการทุจริตด้านการเงิน การบัญชี

- ๑) เจ้าหน้าที่รับเงินแล้วไม่ออกใบเสร็จรับเงิน ไม่บันทึกบัญชี ไม่นำเงินที่ได้รับแสดงไว้ในรายงานเงินคงเหลือประจำวัน และไม่นำเงินส่งคลัง และเจ้าหน้าที่ได้นำเงินไปใช้ส่วนตัว
- ๒) เจ้าหน้าที่ทำเรื่องเบิกเงินโดยไม่มีสัญญาการยืมเงินและไม่มีหลักฐานการจ่ายเงินประกอบการเดินทางไปราชการให้ตรวจสอบ แต่เจ้าหน้าที่บันทึกในทะเบียนจ่ายเงินรายการนี้ว่าได้รับเอกสารสรุปค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปปฏิบัติราชการไว้เรียบร้อยแล้ว
- ๓) การขอยืมเงินไปราชการ โดยประมาณการค่าใช้จ่ายเกินความจำเป็นและส่งขอใช้เงินยืมล่าช้าเกินกำหนดเป็นเวลานาน และฝ่ายการคลังฯ ไม่ได้ติดตามทวงถามและเรียกขอใช้เงินยืมตามเงื่อนไขในใบยืม
- ๔) อนุมัติเงินยืมไปราชการให้แก่ผู้ยืมเงินซึ่งไม่ได้เดินทางไปปฏิบัติราชการจริง
- ๕) เจ้าหน้าที่หน่วยงาน ค. รับเงินค่าบำรุงจากผู้มาขอใช้บริการและนำเงินส่งต่ำกว่าที่รับจริง โดยมีพฤติการณ์แก้ไขยอดเงินตามสำเนาใบเสร็จรับเงินให้ยอดเงินต่ำลง และได้นำเงินตามสำเนาใบเสร็จรับเงินที่แก้ไขดังกล่าวส่งเป็นเงินบำรุงสถาบัน อีกทั้งมีกรณีไม่ออก

ใบเสร็จรับเงินให้ลูกค้า ทำให้เงินขาดบัญชีเป็นจำนวนมาก และทุจริตเงินไปใช้ส่วนตัวซึ่งเป็นการใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ ก่อให้เกิดความเสียหายแก่หน่วยงาน

กรณีนี้ผู้ตรวจสอบ ตรวจพบได้โดยใช้วิธีการเปรียบเทียบกับข้อมูลกับฝ่ายอื่นที่มีหน้าที่งานสัมพันธ์กับงานของหน่วยงาน ค และตรวจสอบกับอัตราค่าบำรุงที่หน่วยงานกำหนดรวมทั้งร่องรอยการแก้ไขสำเนาใบเสร็จรับเงิน

๖) พนักงานของหน่วยงาน ข ซึ่งมีหน้าที่ควบคุมวัตถุโบราณของประเทศ และมีหน้าที่ในการออกใบอนุญาตนำเข้าโบราณวัตถุหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร โดยมี นายเอฟ ๔ เป็นหัวหน้างานควบคุม มีนายเอฟ ๗ เป็นผู้บังคับบัญชา นาย เอฟ ๔ โดยสายงานนี้มีพนักงานอื่น ๆ อีก ๑๐ คน ขั้นตอนการทำงานของนายเอฟ ๔ มีดังนี้

๑. ผู้ขออนุญาตแจ้งความประสงค์ขออนุญาตนำเข้าโบราณวัตถุออกนอกราชอาณาจักรกรอกแบบฟอร์มเอกสารแนบหลักฐานและภาพถ่าย พร้อมทั้งนำโบราณวัตถุเหล่านั้นมาให้ นายเอฟ ๔ ทำการตรวจสอบ

๒. นายเอฟ ๔ ตรวจสอบเอกสาร และประสานกับหน่วยตรวจสอบวัตถุโบราณ เพื่อทำการตรวจพิสูจน์โบราณวัตถุ

๓. นายเอฟ ๔ จะจัดทำบัญชีรายการโบราณวัตถุที่ขออนุญาตนำออกนอกราชอาณาจักร และนำเสนอเจ้าหน้าที่หน่วยตรวจสอบวัตถุโบราณลงนามเพื่อเสนอความเห็นว่ามีสมควรอนุญาตหรือไม่ หากวัตถุชิ้นใดได้รับการอนุญาต นายเอฟ ๔ จะดำเนินการประทับตรา

๔. นายเอฟ ๔ จะรวบรวมหลักฐานเอกสารนำเสนอผู้บังคับบัญชาลงนามในใบอนุญาตฯ เมื่อลงนามแล้ว เอกสารทั้งหมดจะส่งกลับมา โดย นายเอฟ ๔ จะเป็นผู้รับผิดชอบในการเก็บเอกสารทั้งหมดตามที่ได้รับมอบหมายจากนายเอฟ ๗ และจะถ่ายสำเนาอนุญาตส่งกรมศุลกากร

๕. เมื่อผู้ขออนุญาต มาขอรับใบอนุญาต ต้องเสียค่าธรรมเนียมตามขนาดและจำนวนของโดยเจ้าหน้าที่จะมอบเอกสารที่มีเลขที่กำกับให้ผู้ขออนุญาตฯ และประทับตราไว้กับวัตถุทุกชิ้น และออกใบเสร็จรับเงินให้ผู้ขอรับใบอนุญาตฯ พร้อมนำเงินค่าธรรมเนียมส่งงานการเงินทุกวัน

นายเอฟ ๔ อาศัยโอกาสที่ตนได้รับมอบหมายจากนายเอฟ ๗ ให้เป็นผู้รับผิดชอบงานออกใบอนุญาตฯ ดังกล่าวข้างต้นแทน กระทำการแก้ไขเปลี่ยนแปลงบัญชีรายการโบราณวัตถุที่มี



ผู้ขออนุญาตส่งออกนอกราชอาณาจักร ในสำเนาใบอนุญาตหรือนำใบราณวัตถุออกนอก  
ราชอาณาจักร ปลอมลายมือชื่อนายเอฟ ๗ ในฐานะผู้อนุมัติ ออกรายการในใบเสร็จรับเงินตัวจริง  
ไม่ตรงกับสำเนาใบเสร็จ แล้ว้วยกยอกเงินค่าธรรมเนียมดังกล่าวไปใช้ส่วนตน

**ข้อตรวจพบของผู้ตรวจสอบ. ในกรณีนี้คือ**

๑). มีการแก้ไขและเปลี่ยนแปลงเอกสารที่เกี่ยวข้องในการส่งหรือนำใบราณวัตถุออกนอก  
ราชอาณาจักร เช่น คำขอรับใบอนุญาต บัญชีรายการใบราณวัตถุ โดยลบจำนวนขึ้นแล้วเขียนใหม่  
(ลบเพื่อให้เหลือจำนวนขึ้นน้อยลง เช่น ผู้ขออนุญาตขอส่งจำนวน ๒๐๑ ขึ้น ลบเลข ๑ ตัวหลังออก  
เหลือเพียงจำนวน ๒๐ ขึ้น)

๒). การรับเงินและออกใบเสร็จรับเงินค่าธรรมเนียม โดยระบุขนาด จำนวนขึ้น และ  
จำนวนเงินตามจริงให้กับผู้ขออนุญาต แต่ในสำเนาใบเสร็จรับเงินไม่ตรงกับต้นฉบับ

๓). พนักงานฝ่ายบัญชีไม่จัดทำบัญชีให้เป็นปัจจุบัน จะบันทึกบัญชีตามหลักฐานที่แต่ละ  
ฝ่ายส่งมาให้เท่านั้นไม่มีการกระทบยอดหรือสอบยัน และไม่จัดทำรายงานให้ผู้บังคับบัญชา  
ตามระเบียบ

**กรณีนี้ปัจจัยที่ก่อให้เกิดการทุจริตได้แก่**

- การมอบหมายอำนาจหน้าที่ให้แก่พนักงานไม่เหมาะสม
- ไม่มีระบบการควบคุม กำกับงานที่ดี
- ขาดการติดตามผลอย่างสม่ำเสมอ
- ขาดระบบการตรวจสอบ

**การตรวจสอบการทุจริตที่เกี่ยวกับกฎและระเบียบ และสัญญาการจัดซื้อจัดจ้าง**

การตรวจสอบการทุจริตเกี่ยวกับกฎหมาย ระเบียบ และสัญญาการจัดซื้อจัดจ้าง เป็น  
การตรวจสอบโดยเปรียบเทียบวิธีปฏิบัติกับกฎหมาย ระเบียบ หรือหลักเกณฑ์ที่กำหนดว่ามี  
พฤติการณ์ที่เบี่ยงเบนไปจากหลักการที่ควรจะเป็นอย่างไรกรณีที่มีการจัดซื้อจัดจ้าง

การตรวจสอบจะเป็นการตรวจในเรื่องการจัดซื้อจัดจ้างถูกต้อง สอดคล้อง กับที่ระบุไว้ในสัญญาหรือไม่ เพียงใด หรือการทำนิติกรรมสัญญาใด ๆ หน่วยงานหรือองค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่กำหนดในสัญญานั้น ๆ หรือไม่ ซึ่งเทคนิคที่ใช้ในการตรวจสอบจะต้องศึกษากฎหมายระเบียบ หลักเกณฑ์ และเอกสาร นอกจากการตรวจนับทรัพย์สินแล้ว หลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องรวมทั้ง อาจใช้เครื่องมือหรือเทคนิคการประเมินและบริหารความเสี่ยงเข้ามาช่วยด้วยตามความเหมาะสม นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบควรให้ความสำคัญในการสอบทานสัญญาต่างๆในเรื่องดังต่อไปนี้

- จุดเสี่ยงต่างๆของสัญญา
- ข้อกำหนด เงื่อนไขต่าง ๆ ในสัญญา การกำหนดคุณลักษณะเฉพาะของสินค้าหรือวัสดุที่ต้องการ
- การวิเคราะห์ความเป็นไปได้ของการดำเนินงาน รวมทั้งเทคนิคที่ใช้ในการดำเนินงาน
- ภูมิหลังของบริษัทผู้ขาย เทคนิคและขั้นตอนการ Bidding
- การอนุมัติของผู้มีอำนาจ และกรณีมีผลประโยชน์ขัดกัน
- การรายงานความก้าวหน้าและผลสัมฤทธิ์ของงาน
- บันทึกรายงานการประชุม
- การไม่เลือกซื้อ / จ้างรายที่เสนอราคาต่ำสุด ซึ่งถูกต้องตามคุณลักษณะและเงื่อนไขที่ทางราชการกำหนด
- การเบิกจ่ายเงินตามสัญญา และผลการตรวจรับงานสัมพันธ์กันหรือไม่ อย่างไร
- การปรับเปลี่ยนเงื่อนไขในสัญญา มีการดำเนินการอย่างถูกต้องหรือไม่
- ราคาสินค้าที่เสนอเหมาะสมเพียงใด ถูกต้องหรือไม่ สามารถเทียบเคียงกับสินค้าอื่นที่เหมือนกันหรือไม่
- สัญญามีความยืดหยุ่นหรือซับซ้อนเพียงใด

**ตัวอย่างการทุจริต กรณีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบของทางราชการ**

**ตัวอย่างที่ ๑** ในปีงบประมาณ ๒๕๔๗ องค์การ A จัดซื้อ วัสดุอุปโภคบริโภคอื่น ๆรวมเป็นเงินจำนวน ๘,๐๐๐,๐๐๐ บาท เป็นการจัดซื้อถ่วงน้ำหนักโดยวิธีสอบราคา และจัดจ้างตัดเย็บเสื้อและทำผ้าห่มโดยวิธีตกลงราคา เพื่อแก้ไขปัญหาเร่งด่วนเฉพาะหน้าแก่ประชาชนในท้องถิ่น

การจัดซื้อจัดจ้างดังกล่าวได้ดำเนินการ โดยมีการแบ่งซื้อแบ่งจ้างโดยลดวงเงินที่จะซื้อหรือจ้างในแต่ละครั้งให้อยู่ในวงเงินที่ตนเองมีอำนาจอนุมัติการจัดซื้อจัดจ้างตามที่กฎหมายกำหนด ทำให้วิธีการในการสั่งซื้อหรือสั่งจ้างเปลี่ยนไป อันเป็นการไม่ปฏิบัติตามระเบียบของทางราชการกำหนด

**ตัวอย่างที่ ๒**

หน่วยงาน ก. ดำเนินการจ้างก่อสร้างสวนสาธารณะ วงเงินตามสัญญา ๑๗,๒๐๐,๐๐๐ บาท โดยแบ่งงานออกเป็น ๔ งวด ปรากฏว่า การตรวจงานงวดที่ ๓ คณะกรรมการตรวจการจ้างได้ทำการตรวจรับและลงชื่อตรวจรับการจ้างระบุว่าผู้รับจ้างดำเนินการงานจ้างงานงวดที่ ๓ แล้วเสร็จ ทั้งที่ส่งปริมาณงานไม่ครบถ้วนตามสัญญา และเบิกจ่ายเงินงวดที่ ๓ ให้ผู้รับจ้างไป ในการเบิกจ่ายเงินงวดที่ ๓ เจ้าหน้าที่การเงินและบัญชีในฐานะผู้ทำและผู้ตรวจฎีกาได้ทำบันทึกแย้งไว้แล้ว รวมทั้งคณะกรรมการควบคุมงานได้ทำบันทึกเสนอผู้บริหารให้ระงับการเบิกจ่ายเงินเนื่องจากงานไม่แล้วเสร็จตามงวดงานที่กำหนดไว้ แต่ผู้บริหารสูงสุดหน่วยงาน ก. กลับ ลงชื่ออนุมัติให้เบิกเงินได้และลงลายมือชื่อส่งจ่ายเช็คให้ สำหรับงานงวดที่ ๔ ไม่ได้มีการทำงานจริงเนื่องจากผู้รับจ้างทิ้งงาน จากการตรวจสอบสังเกตการณ์ของผู้ตรวจสอบ ได้ประเมินความเสียหายของผลงานที่ผู้รับจ้างดำเนินการไม่ครบถ้วนตามสัญญาในงานงวดที่ ๓ และ ๔ เป็นเงินจำนวนหลักล้านบาทเศษ จากพฤติการณ์ดังกล่าวถือได้ว่าเป็นการกระทำที่เอื้อประโยชน์แก่ตนเองหรือผู้อื่นและจงใจไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือระเบียบที่กำหนด

**ตัวอย่างที่ ๓** เทศบาล จ.จัดซื้อที่ดินเพื่อใช้เป็นที่กำจัดขยะโดยวิธีพิเศษ นายกเทศมนตรีดังกล่าวได้สั่งการให้ดำเนินการจัดซื้อที่ดินและเบิกจ่ายเงินให้ผู้ขายโดยอ้างว่าผู้ขายได้จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินเป็นของเทศบาลฯ แล้ว ทั้งที่คณะกรรมการจัดซื้อที่ดิน มีความเห็นว่าก่อนการจัดซื้อที่ดินควรดำเนินการในขั้นตอนการศึกษาถึงความเหมาะสมของโครงการและผลกระทบต่างๆ ด้านสิ่งแวดล้อม และขอรับความเห็นชอบจากหน่วยงานและองค์กรต่างๆ เพื่อให้เป็นไปตาม

กฎหมายสิ่งแวดล้อม ตลอดจนการรับฟังประชาพิจารณ์ทุกภาคส่วนที่เกี่ยวข้อง และเห็นว่าที่ดินที่จะจัดซื้อเป็นที่ลาดชันมีพื้นที่ป่ายังอุดมสมบูรณ์ ปลัดเทศบาลฯ ได้บันทึกความเห็นแย้งว่าการจัดซื้อที่ดินแปลงดังกล่าวไม่ได้ดำเนินการถูกต้องตามขั้นตอนของกฎระเบียบ และคณะกรรมการตรวจรับพัสดุยังไม่ได้ตรวจรับพัสดุและมีความเห็นแย้งว่าไม่สามารถตรวจรับที่ดินแปลงดังกล่าวได้ เนื่องจากไม่สามารถยืนยันได้ว่าจำนวนพื้นที่จะตรงตามโฉนดที่ดินหรือไม่ อีกทั้งการจัดซื้อที่ดินแปลงดังกล่าวครั้งนี้ยังไม่ได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจให้ดำเนินการได้ตามระเบียบ

จากการดำเนินการจัดซื้อที่ดินและการเบิกจ่ายเงินครั้งนี้ เป็นการจงใจไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบแบบแผนของทางราชการที่เกี่ยวข้อง ทั้งที่มีการทักท้วงเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้เกี่ยวข้องแล้วก็ตามและไม่ได้ใช้ประโยชน์ตามแผนงานและเป้าหมายที่วางไว้

#### การตรวจสอบการทุจริตที่เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ

การนำคอมพิวเตอร์มาใช้ในการปฏิบัติงานโดยขาดความรู้ความเข้าใจด้านการควบคุมเพียงพอ เป็นปัจจัยเสี่ยงที่สำคัญและก่อให้เกิดการทุจริตโดยใช้เทคโนโลยีด้านคอมพิวเตอร์ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเป็นการกระทำของผู้มีความรู้ จะทำให้การค้นพบข้อผิดพลาดได้ยาก นอกจากนี้ปัญหาการลักลอบเข้าระบบ และทำความเสียหายให้กับระบบ รวมทั้งทำให้สามารถนำเงินออกจากระบบได้ไปสู่การเบิกจ่าย อันทำให้หน่วยงานได้รับความเสียหาย ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องเรียนรู้วิธีการทุจริตระบบสารสนเทศที่เคยเกิดขึ้น เพื่อจะได้หาวิธีการป้องกัน และวิธีการตรวจสอบ บางประการไว้

อย่างไรก็ตาม ผู้ทุจริตย่อมหาช่องทางทุจริตใหม่ ๆ ได้เร็วกว่าวิธีการตรวจพบการทุจริต ดังนั้นสิ่งที่ผู้บริหารและผู้เกี่ยวข้องควรดำเนินการ คือ หาวิธีการป้องกัน ลดโอกาสการเกิดการทุจริต การใช้คอมพิวเตอร์หรือเทคโนโลยีทางคอมพิวเตอร์เป็นเครื่องมือช่วยในการทำการทุจริต มีหลายวิธีเช่น

- การใช้ การเข้าสู่ การเปลี่ยนแปลง การสำเนาคัดลอก และการทำลายโปรแกรมหรือข้อมูลโดยมิชอบ
- การลักหรือยักยอกเงินโดยการเปลี่ยนแปลงข้อมูลคอมพิวเตอร์ หรือการลักใช้เวลาในระบบคอมพิวเตอร์

- การลักหรือทำลายอุปกรณ์คอมพิวเตอร์
- การใช้หรือมอบหมายให้ใช้ทรัพยากรอย่างหนึ่งอย่างใดทางคอมพิวเตอร์ เพื่อกระทำอาชญากรรม
- การจงใจกระทำอย่างผิดกฎหมายเพื่อให้ได้ข้อมูลหรือทรัพย์สินใด ๆ โดยใช้คอมพิวเตอร์

### ตัวอย่างการทุจริตที่เกิดขึ้นในระบบสารสนเทศ

- การขโมยฮาร์ดแวร์และซอฟต์แวร์ รวมทั้งการจารกรรมและการทำให้ข้อมูลสำคัญของธุรกิจรั่วไหล
- การพัฒนาหรือปรับปรุงแก้ไขโปรแกรมโดยไม่ชอบ ไม่ได้รับการอนุมัติ หรือไม่มีวิธีการควบคุมที่ดี
- การนำเข้าข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง ไม่ครบถ้วน หรือเป็นรายการที่ไม่ได้รับอนุมัติทั้งการกระทำโดยไม่เจตนา และเจตนา
- การใช้หรือแก้ไขแฟ้มข้อมูลโดยไม่ชอบ เช่น การทำลายแฟ้มข้อมูล การเปลี่ยนแปลงข้อมูล การนำข้อมูลไปเผยแพร่
- การขาดการดูแลรวมทั้งการใช้ทรัพยากรคอมพิวเตอร์ไปในงานที่ไม่ได้รับอนุญาต
- ภัยธรรมชาติหรือเหตุฉุกเฉิน เช่น ไฟไหม้ น้ำท่วม และเหตุการณ์ที่ทำให้ระบบงานเสียหาย หยุดชะงัก

### เทคนิควิธีการทุจริตด้านคอมพิวเตอร์

ในที่นี้จะกล่าวถึงเทคนิควิธีการทุจริตบางวิธีที่สำคัญที่มักพบเห็น ซึ่งกรณีทุจริตที่เกิดขึ้น อาจใช้เทคนิควิธีการทุจริตหนึ่งวิธีหรือหลายวิธีรวมกัน

### วิธีที่ ๑ การเปลี่ยนแปลง/ปลอมปนข้อมูล

วิธีนี้เป็นวิธีการทุจริตที่ง่ายและพบมากที่สุด โดยการเปลี่ยนแปลงข้อมูลเดิมนำเข้าหรือระหว่างนำเข้าในคอมพิวเตอร์ เช่น กระบวนการสร้าง บันทึก การรับ-ส่ง การใส่รหัส

การทดสอบ การตรวจสอบ การเปลี่ยนแปลงและการแปลงข้อมูลก่อนนำเข้าเครื่องคอมพิวเตอร์ ฯลฯ ตัวอย่างเช่น การปลอมเอกสาร การเปลี่ยนแปลง การคัด แผ่นบันทึกข้อมูล ด้วยการปลอมปน หรือการทำลายหลักฐานเก่า สร้างหลักฐานใหม่แทนที่ หรือการล่องละเมิดแหล่งข้อมูลนำเข้า หรือการหลีกเลี่ยงวิธีการควบคุมด้วยมือที่ใช้ในการนำเข้าข้อมูล การค้นพบทุจริตโดยวิธีการปลอมปน (Data diddling) ส่วนใหญ่จะพบว่าข้อมูลนำเข้าไม่มีหลักฐานที่ควรจะเป็น หรือหลักฐานไม่เหมือนกับที่ได้จากแหล่งข้อมูลต้นกำเนิด (Source Document) โดยตรง

### ตัวอย่างการทุจริตกรณีการปลอมปนข้อมูล

เสมียนจับเวลาจบบันทึกเวลาของลูกจ้าง ๓๐๐ คน ในแผนกบริษัททำทางรถไฟแห่งหนึ่งในต่างประเทศ พบจุดอ่อนการควบคุมข้อมูลนำเข้าทั้งหมดว่าเป็นการควบคุมด้วยมือ แต่ไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบที่ดี และเสมียนผู้นี้ได้รับมอบหมายให้บันทึกข้อมูลดังกล่าว เขาจึงเพิ่มจำนวนชั่วโมงล่วงเวลาโดยใช้ชื่อพนักงานคนอื่น แต่ส่งจ่ายในบัญชีของตน

พฤติกรรมรายนี้ ตรวจพบโดยมีผู้ตรวจสอบได้สังเกตเห็นรายได้ประจำปี ที่สูงผิดปกติดังกล่าว จึงทดสอบรายการบันทึกและจ่ายค่าล่วงเวลาจากเพิ่มการบันทึกเวลาในคอมพิวเตอร์ที่ผ่านมา รวมทั้งการปรึกษากับผู้บังคับบัญชาของเสมียนผู้นี้เพื่อตั้งคณะกรรมการสอบสวนข้อเท็จจริง ในที่สุดเสมียนคนดังกล่าวยอมรับสารภาพในการกระทำทุจริต

กรณีดังกล่าวทำให้บริษัทต้องมีการแก้ไขโปรแกรมในการบันทึก เช่น ตรวจสอบรหัสพนักงานให้ตรงกับรหัสพนักงานจริง การตรวจสอบจำนวนชั่วโมงการทำงาน โดยมีการยืนยันระหว่างผู้ควบคุมจำนวนชั่วโมงกับผู้ควบคุมข้อมูลในการบันทึกเข้าระบบ เพื่อลดการทุจริตลง

### วิธีการค้นหาข้อทุจริตและหลักฐานการทุจริตแบบการปลอมปนข้อมูลได้ ดังนี้

- การเปรียบเทียบข้อมูลดิบ
- ความถูกต้องของเอกสาร
- วิเคราะห์ประสิทธิภาพการควบคุมด้วยมือและอุปกรณ์ต่าง ๆ
- สอบทานความผิดปกติของข้อมูลนำเข้า

- วิเคราะห์รายงาน และผลลัพธ์ที่ได้จากคอมพิวเตอร์ รวมทั้งรายงานสิ่งผิดปกติ หรือข้อบกพร่องต่างๆ

### ข้อสังเกตของหลักฐานการทุจริตในกรณีนี้คือ

- เอกสารต้นฉบับไม่เรียบร้อย ไม่ครบถ้วน ไม่ถูกต้อง ไม่ได้รับอนุมัติและการทำให้หลักฐานที่ซับซ้อน ยากต่อการตรวจสอบ

- การตรวจนับของจริงแล้วไม่ตรงกับที่ระบุในเอกสาร

### วิธีที่ ๒ การซ่อนคำสั่งโปรแกรมระบบงาน

การซ่อนหรือแทรกคำสั่งที่ไม่ถูกต้องลงในโปรแกรมระบบงานจริง วิธีการนี้จะเกิดขึ้นกับระบบคอมพิวเตอร์ที่ไม่ได้มีการควบคุมระมัดระวังอย่างเพียงพอ โดยเฉพาะในขั้นตอนการพัฒนาหรือเปลี่ยนแปลงระบบงาน ผู้ที่จะกระทำคามผิดนี้ได้จะเป็นผู้มีความเชี่ยวชาญในด้านโปรแกรม สามารถซ่อนคำสั่งบางคำสั่งโดยยากที่จะตรวจพบ และแม้ค้นพบความผิดแล้วมักจะไม่สามารถค้นหาผู้กระทำผิดได้

วิธีนี้ ส่วนมากจะพบโดยการเปรียบเทียบรหัสโปรแกรมต้นฉบับกับโปรแกรมปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติแล้ว ยากที่จะค้นพบ เพราะโปรแกรมมักประกอบด้วยคำสั่งหลายล้านคำสั่ง นอกจากผู้ตรวจสอบรู้จักประสงค์ของผู้กระทำผิด และค้นหาคำสั่ง ในบริเวณที่สงสัยอย่างถี่ถ้วนเป็นกรณีพิเศษ ด้วยเหตุนี้ความสำเร็จในการค้นพบจึงต่ำมาก

การป้องกันทุจริตกรณีนี้ จึงต้องป้องกันโดยมีการควบคุมในขั้นตอนการพัฒนาและเปลี่ยนแปลงระบบงานอย่างเคร่งครัด เช่นการแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบระหว่างโปรแกรมเมอร์ นักวิเคราะห์ระบบ ผู้บันทึกและเข้าถึงข้อมูล ฯลฯ

ในการทดสอบโปรแกรม (Test Run) จะต้องแน่ใจว่าเป็นโปรแกรมที่ใช้ทดสอบหรืออยู่ระหว่างการพัฒนาการแก้ไข (Test Run) ต้องแยกต่างหากจากโปรแกรมที่ใช้ในการปฏิบัติงานจริง (Production Run) โปรแกรมเมอร์ควรพัฒนาหรือแก้ไขในโปรแกรมที่ใช้แก้ไขเท่านั้น เมื่อแก้ไขเสร็จและนำมาใช้จริงแล้วต้องส่งมอบให้กิจการโดยมีพนักงานเป็นผู้ดูแล ไม่ควรอนุญาตให้โปรแกรมเมอร์แก้ไขโปรแกรมระหว่างปฏิบัติงาน รวมทั้งการเก็บเพิ่มข้อมูลต้องเก็บไว้ในที่ปลอดภัยและทำการสำรองข้อมูลไว้เสมอ การค้นหาข้อทุจริตและหลักฐานการทุจริตแบบซ่อนคำสั่ง โดยการวิเคราะห์รหัสโปรแกรมหรือการตรวจสอบโปรแกรมที่สงสัยและติดตามรายการผิดปกตินำเสนอสงสัย

## หลักฐานที่ตรวจพบในกรณีนี้ได้แก่

- พบรหัสคำสั่งที่ผิดปกติ
- พบผลลัพธ์ที่ผิดปกติ / ไม่น่าจะเป็น

## วิธีที่ ๓ การบิดเศษ

เทคนิคนี้มักรู้จักในชื่อของวิธีการบิดเศษทศนิยมจำนวนน้อย ๆ โดยไม่ผิดสังเกต ตัวอย่างเช่น ในระบบเงินฝากธนาคารซึ่งมีข้อมูลเงินฝากจำนวนมาก และการคำนวณมักจะได้ตัวเลขที่มีทศนิยมแบบไม่รู้จบ แต่ในสมุดบัญชีจะต้องแสดงจำนวนตัวเลขที่เป็นทศนิยม ๒ ตำแหน่งเท่านั้น การทุจริตนี้มักกระทำโดยโปรแกรมเมอร์ที่เกี่ยวข้องกับระบบการเงิน เขียนคำสั่งให้สะสมตัวเลขที่อยู่หลังทศนิยมแล้วโอนเข้าไปยังบัญชี และให้โอนไปยังบัญชีพิเศษ ซึ่งตนสามารถถอนมาใช้ในภายหลังได้ นอกจากนี้โปรแกรมเมอร์มักจะเปิดบัญชีปลอมขึ้นมาโดยใช้ชื่อสมมุติ และจะเปลี่ยนชื่อไปเรื่อย ๆ เพื่อหลีกเลี่ยงการตรวจสอบที่อาจพบข้อผิดพลาดได้ จากประสบการณ์ของนักบัญชีและผู้สอบบัญชีพบว่า วิธีการบิดเศษ เป็นวิธีทุจริตที่รู้จักกันมาเป็นเวลานานแล้ว ก่อนที่จะมีการนำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้เสียอีก

## วิธีการตรวจสอบข้อทุจริต

๑. ตรวจสอบโปรแกรมคำนวณดอกเบี้ย
๒. ตรวจสอบโครงสร้างของโปรแกรมที่มีคำสั่งโอนพิเศษ
๓. การวิเคราะห์ข้อมูลในรายละเอียด
๔. การเปรียบเทียบโปรแกรมที่สงสัย
๕. การตรวจสอบรายการการเงิน
๖. การติดตามรายการผิดปกติที่น่าสงสัย

## หลักฐานที่พบในการทุจริตกรณีนี้ได้แก่

- การสูญหายจำนวนมากของเงินในบัญชีดอกเบี้ย
- ข้อมูลทางการบัญชีที่สร้างขึ้นโดยไม่มีใครรับรอง
- ข้อสงสัยในการปฏิบัติงานของฝ่ายการเงินที่ไม่สม่ำเสมอ



## วิธีที่ ๔ การสร้างรหัสลับ

เทคนิคในการสร้างรหัสนำเข้าสู่ข้อมูลที่ลัดชั้นตอนปกติ โดยปกติในการพัฒนาระบบงานขนาดใหญ่โปรแกรมเมอร์มักสร้างรหัสดังกล่าวเพื่อความสะดวกในการแก้ไขโปรแกรม ซึ่งเมื่อแก้ไขเสร็จแล้วโปรแกรมเมอร์จะต้องลบรหัสดังกล่าวออกจากโปรแกรม แต่โปรแกรมเมอร์บางรายอาจจะหลงลืมหรือตั้งใจไม่ลบรหัสนำเข้าสู่ดังกล่าว และใช้เป็นช่องทางทุจริตในการนำเข้าสู่ข้อมูลผิดปกติในภายหลัง

ตัวอย่าง การทุจริตทางคอมพิวเตอร์โดยใช้รหัสลับ

โปรแกรมเมอร์ได้สมรู้ร่วมคิดกับผู้ใช้บริการไทม์แชร์ริง (Tim - Sharing) ของคอมพิวเตอร์ โดยใช้รหัสนำเข้าสู่พิเศษที่ตนสร้างขึ้น โดยไม่ต้องเสียค่าบริการ อีกตัวอย่างหนึ่งที่ได้พบคือโปรแกรมเมอร์ในเมือง DD ได้ดักรหัสนำเข้าสู่ของประธานบริษัท แห่งหนึ่ง เพื่อได้คัดลอกข้อมูลความลับทางการค้ารวมทั้งการใช้บริการคอมพิวเตอร์ โดยไม่เสียค่าใช้จ่าย

## วิธีที่ ๕ การดักเข้าระบบและไวรัสต่างๆ

ปัจจุบันมีวิธีการกระทำความผิดโดยคอมพิวเตอร์อีกนานัปการ เช่น การดักเข้าระบบ การจรรยากรรมข้อมูล การส่งอีเมลล์ขนาดใหญ่จำนวนมากเพื่อทำลายระบบ ที่เรียกว่า เมลล์บอมบ์ (mail bomb) โดยกลุ่มคนที่มีความสามารถเข้าระบบ เรียกว่าแฮกเกอร์ (Hacker) สามารถเจาะระบบเพื่อหาจุดอ่อนและหาทางแก้ไข ผู้เจาะเข้าระบบโดยวัตถุประสงค์ร้าย เพื่อจรรยากรรมข้อมูลหรือทำลายข้อมูล ซึ่งเรียกว่าแครกเกอร์ (Cracker) และเกิดขึ้นอย่างแพร่หลาย

วิธีการป้องกันนอกจากการป้องกันความปลอดภัยตามมาตรฐาน เช่น การใช้รหัสพิเศษสำหรับข้อมูลพิเศษ การเข้มงวดกับการควบคุมการเข้า-ออกระบบ (Sing-on Sing-off System) การไม่เปิดโมเด็มทิ้งไว้เมื่อไม่ใช้งาน การใช้โปรแกรมที่มีลิขสิทธิ์ถูกต้อง ติดตามวิธีการป้องกันไวรัสชนิดใหม่ที่จะเกิดขึ้นอยู่เสมอ

## ตัวอย่างการทุจริตโดยใช้เครื่องมือทางคอมพิวเตอร์

### ตัวอย่างที่ ๑ การทุจริตเกี่ยวกับลูกหนี้โดยใช้คอมพิวเตอร์

กรณีการทุจริตที่ใหญ่ที่สุดในประวัติศาสตร์ของ New York Government โดยในคดีนี้เป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่เก็บภาษีของ New York City รับสินบนจากเจ้าของอสังหาริมทรัพย์จำนวนประมาณ ๒๐๐ คน เพื่อลดจำนวนเงินภาษีโรงเรือนและที่ดินที่แต่ละคนเป็นหนี้อยู่ สำหรับความเสียหายของภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ถูกโกงไปทั้งหมดเป็นจำนวน ๒๐ ล้านดอลลาร์สหรัฐ โดยในจำนวนนี้เป็นจำนวนเงินภาษี ๑๓ ล้านดอลลาร์และดอกเบี้ยของภาษีดังกล่าวอีก ๗ ล้านดอลลาร์ จำนวนเงินภาษีที่ผู้ให้สินบนแต่ละคนได้รับการแก้ยอดให้ลดลงมีตั้งแต่เพียง ๑๐% ของภาษีจนถึงที่ลดเต็มจำนวนภาษีที่ค้างอยู่ ซึ่งบางรายเป็นจำนวนเงินถึง ๕๐๐,๐๐๐ ดอลลาร์สหรัฐ ในการทุจริตนี้เจ้าหน้าที่ผู้ทุจริตได้ทำการ hack ระบบ แล้วอาศัยจุดอ่อนของโปรแกรมแก้ไขข้อมูลใน Database โดยนำเช็คค่าภาษีที่ได้รับจากผู้เสียภาษีที่มีจำนวนสูงอย่างเช่น Donald Trump ไปบันทึกเป็นการรับชำระภาษีของผู้ให้สินบนหลาย ๆ คน และทำการแก้ไข record ของเจ้าของเช็คที่แท้จริงให้แสดงการรับภาษีให้ถูกต้องเพื่อจะได้ไม่มีการทวงหนี้ไปยังผู้เสียภาษีแล้วและเป็นการป้องกันไม่ให้การทุจริตถูกเปิดเผย การทุจริตนี้ดำเนินอยู่เป็นเวลาเกือบ ๔ ปี

### ตัวอย่างที่ ๒ ทุจริตด้านข้อมูล

สำนักงานมีชื่อแห่งสหรัฐอเมริกาประจำเขตเหนือของรัฐแคลิฟอร์เนีย ได้ประกาศว่าอดีตผู้บริหารสูงสุดของบริษัทผู้จำหน่ายอะไหล่รถยนต์ ซึ่งตั้งอยู่ที่เมืองดัลลัสได้ไปขึ้นศาลในคดีที่เขาและบุคคลอื่นในบริษัทอีก ๒ คน ซึ่งได้แก่ หัวหน้าฝ่ายเทคโนโลยี และที่ปรึกษาด้านคอมพิวเตอร์ ได้เจาะเข้าไปยังฐานข้อมูลในคอมพิวเตอร์ของบริษัทคู่แข่งเพื่อผลประโยชน์ทางด้านธุรกิจ และการขโมยเอกสารผ่านคอมพิวเตอร์ของบริษัทคู่แข่งมาโดยมิชอบด้วยกฎหมาย

บุคคลทั้ง ๓ ได้แก่ นายโรกานี่ นายฮาโรนลด์ นายเจฟฟรีย์ เกลซ ถูกฟ้องร้องในข้อหาสมคบคิดกันกระทำการโดยผิดกฎหมาย โดยที่นายโรกานี่อดีตประธาน และผู้บริหารสูงสุด นายฮาโรนลด์ หัวหน้าฝ่ายเทคโนโลยี นายเกลซ อดีตที่ปรึกษาทางคอมพิวเตอร์ของบริษัทดัลลัส ยูโรเปียน พาร์ทส ดิสทริบิวเตอร์ จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทผู้ค้าส่งชิ้นส่วนประกอบรถยนต์ โดยเป็นตัวแทนในรัฐเท็กซัสของบริษัทผู้ผลิตรถยนต์ บริษัท ดัลลัส ยูโรเปียน นั้นเป็นบริษัทคู่แข่ง

กับบริษัท เอส เอส เอฟ ออโต้ อิมพอร์ต ซึ่งอยู่ที่เมืองซานฟรานซิสโก และเป็นบริษัทค้าส่งและจำหน่ายอะไหล่สำหรับรถยนต์เช่นเดียวกัน

ในปี ค.ศ.๒๐๐๐ ทางบริษัท เอส เอส เอฟ ได้สร้างเว็บไซต์ซึ่งมีการกำหนดให้เฉพาะ ผู้ใช้ ซึ่งได้รับอนุญาตเท่านั้นที่จะสามารถเข้าดูฐานข้อมูลที่เชื่อมกับเว็บไซต์นี้ได้ ในเว็บไซต์นี้มีแคตตาล็อกสินค้าซึ่งมีข้อมูลของสินค้าที่เป็นชิ้นส่วนประกอบรถยนต์มากกว่า ๒๐,๐๐๐ รายการ โดยมีทั้งรายละเอียด คำอธิบาย และภาพ ซึ่งทางบริษัท เอส เอส เอฟ เป็นผู้สร้างข้อมูลเหล่านั้นขึ้นเอง ระบบฐานข้อมูลของทางบริษัทจะให้ลูกค้ากรอกเลขหมายของชิ้นส่วนประกอบรถยนต์เพื่อหาข้อมูลด้านต้นทุน สถานะของสินค้าในสต็อก ชื่อผู้ผลิต ราคา และการใช้งาน แล้วค่อยส่งชื่อสินค้าผ่านทางอินเทอร์เน็ต ทางบริษัทจำกัดการเข้าถึงฐานข้อมูลโดยอาศัย ชื่อผู้ใช้ (usernames) และ รหัสผ่าน (Passwords)

นับตั้งแต่ปี ๒๐๐๑ เป็นต้นมา จำเลยทั้งหมดได้สมคบคิดกันเพื่อที่จะเข้าถึงฐานข้อมูลของบริษัท เอส เอส เอฟ โดยไม่ได้รับอนุญาต ด้วยการใช้ชื่อผู้ใช้ และรหัสผ่านจากลูกค้าของบริษัท เอส เอส

### การทุจริตเชิงนโยบาย

การทุจริตเชิงนโยบาย มักเป็นการกระทำในระดับผู้บริหารระดับสูง ที่สามารถอาศัยอำนาจหน้าที่ที่ตนมีอยู่ในการบริหารราชการ กระทำการให้เกิดการเอื้อประโยชน์โดยมิชอบเพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือผู้อื่น ดังตัวอย่างการตรวจสอบของ ป.ป.ช. เช่นโครงการบ่อน้ำบาดน้ำเสียคลองด่าน การตราพระราชกำหนดเพื่อแปลงค่าสัมปทานกิจการโทรคมนาคมเป็นภาษีกรมสรรพสามิต เป็นต้น

การทุจริตเชิงนโยบายดังกล่าวจะสำเร็จได้ส่วนใหญ่เกิดจากการร่วมมือของผู้เกี่ยวข้อง ๓ ฝ่าย คือ ฝ่ายกลุ่มทุน ข้าราชการ และนักการเมือง

สำหรับแนวทางแก้ไขป้องกัน ควรดำเนินการดังนี้

- พัฒนาปรับปรุงกฎหมาย ระเบียบที่เกี่ยวข้องในการจัดซื้อจัดจ้างให้เป็นมาตรฐานสากล

- การบังคับใช้กฎหมาย ต้องปฏิบัติอย่างจริงจัง
- ขจัดการ คอรอบงำจากผู้มีอิทธิพล
- กำหนดมาตรการบริหารราชการแผ่นดินให้เป็นไปอย่างโปร่งใส

## บทที่ ๔ กลไกการป้องกันการทุจริตภาครัฐ

ดังที่กล่าวแล้วการทุจริตคอร์รัปชันเป็นสิ่งที่สั่งสมกันมายาวนาน ไม่ว่าจะเป็นการทุจริตในภาครัฐหรือเอกชน นับวันจะมีเทคนิคหรือกลไกที่ซับซ้อนมากขึ้น จึงเป็นความจำเป็นอย่างยิ่งที่ทุกฝ่าย จะต้องพยายามสร้างกลไกขึ้นเพื่อหาวิธีช่วยลดหรือป้องกันการทุจริตให้เกิดขึ้นน้อยที่สุด ซึ่งนอกจากจะใช้มาตรการด้านกฎหมายในการปราบปรามและการมีส่วนร่วมของทุกภาคส่วนแล้ว ต้องนำกลไกทางการบริหารมาช่วยในการบริหารงานด้วย โดยทั้งนี้ใคร่ขอเสนอกลไกที่มีอยู่แล้วในภาคราชการแต่ยังมีได้นำไปสู่การปฏิบัติอย่างจริงจังมาเป็นเครื่องมือช่วยในการป้องกันการทุจริต ดังนี้

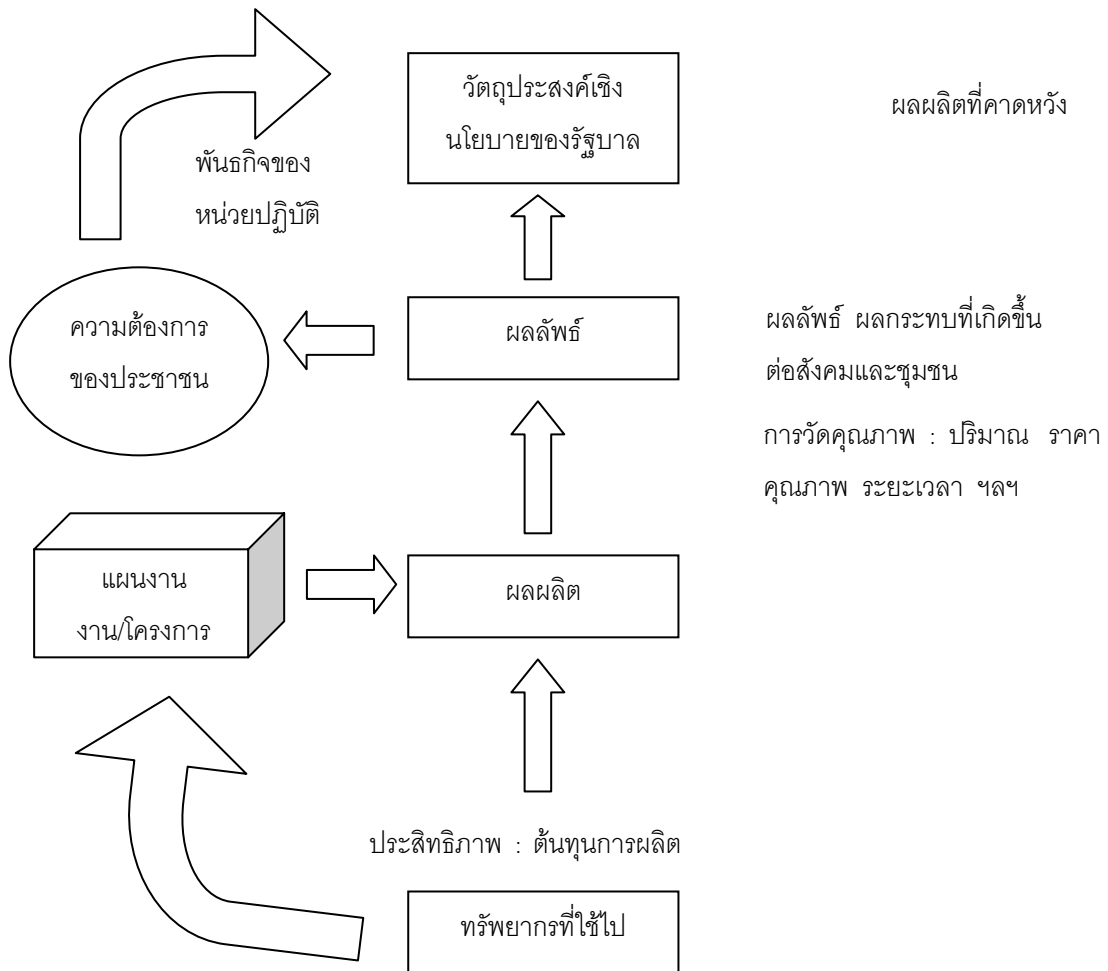
๑. ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์
๒. ระบบการควบคุมภายใน ( Internal Control)
๓. การตรวจสอบภายใน ( Internal Audit)
๔. การติดตามประเมินผล
๕. การบริหารความเสี่ยงแบบบูรณาการ
๖. การเสริมสร้างหลักธรรมาภิบาลและจริยธรรมในองค์กร
๗. แนวร่วมปฏิบัติ ( Collective Action)

### ระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์

เป็นระบบการจัดการงบประมาณที่เริ่มจากการระบุพันธกิจขององค์กร เป้าหมายและวัตถุประสงค์ และมีการประเมินผลสำเร็จอย่างสม่ำเสมอโดยการเชื่อมโยงข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรที่ใช้เพื่อให้ได้ผลผลิต และผลลัพธ์ที่สอดคล้องกันกับเป้าหมายวัตถุประสงค์ พันธกิจ และยุทธศาสตร์ เป็นระบบที่มีการบริหารจัดการทรัพยากร การเงิน และการพัสดุสะท้อนให้เห็นผลสำเร็จของงานหรือพันธกิจต่าง ๆ ขององค์กรหรือของรัฐภายใต้ระบบการบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี (Good Governance) เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ประชาชน และทำให้ประเทศชาติมั่นคง มั่งคั่ง และพึ่งตนเองได้ โดยสิ่งสำคัญในการจัดท่างบประมาณ แบบมุ่งเน้นผลงาน คือ การวัดผลการดำเนินงาน โดยกำหนดหน่วยนับในการตรวจวัด และประเมินผลการดำเนินงาน ซึ่งการวัดผลการดำเนินงานแบบนี้ สามารถนำไปใช้ในการวัดประสิทธิภาพการใช้จ่ายเงินงบประมาณ โดยหลักการสำคัญของระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ ได้แก่

๑. การบริหารงานแบบมุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ (Result – Based Management : RBM) ให้ความสำคัญผลงานมากกว่าทรัพยากรที่ใช้ไป
๒. ผู้บริหารมีอิสระมากขึ้นในการบริหารการเงินควบคู่ไปกับความรับผิดชอบต่อผลสำเร็จของงานตามข้อตกลงการทำงาน
๓. รัฐหรือประชาชนได้รับผลประโยชน์จากความคุ้มค่าในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานภาครัฐ

### โครงสร้างงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์



## แนวคิดของระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์

๑. รัฐบาลสามารถใช้วิธีการและกระบวนการงบประมาณให้เป็นเครื่องมือในการจัดสรรทรัพยากรให้เกิดผลสำเร็จตามนโยบายและให้เห็นผลที่ประชาชนได้รับจากรัฐบาล
๒. มุ่งเน้นให้เกิดการใช้จ่ายงบประมาณที่มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผล โดยคำนึงถึงความโปร่งใส
๓. สร้างความคล่องตัวในการจัดทำและบริหารงบประมาณให้กับผู้ปฏิบัติ (Devolution) ในขณะเดียวกันหน่วยปฏิบัติจะต้องแสดงถึงความรับผิดชอบ (Accountability) จากการนำงบประมาณไปใช้ให้เกิดผลตามยุทธศาสตร์และสอดคล้องกับความต้องการของประชาชน โดยผ่านระบบตรวจสอบผลการปฏิบัติงานและผลทางการเงินที่รวดเร็ว ทันสมัย

## กระบวนการงบประมาณในระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์

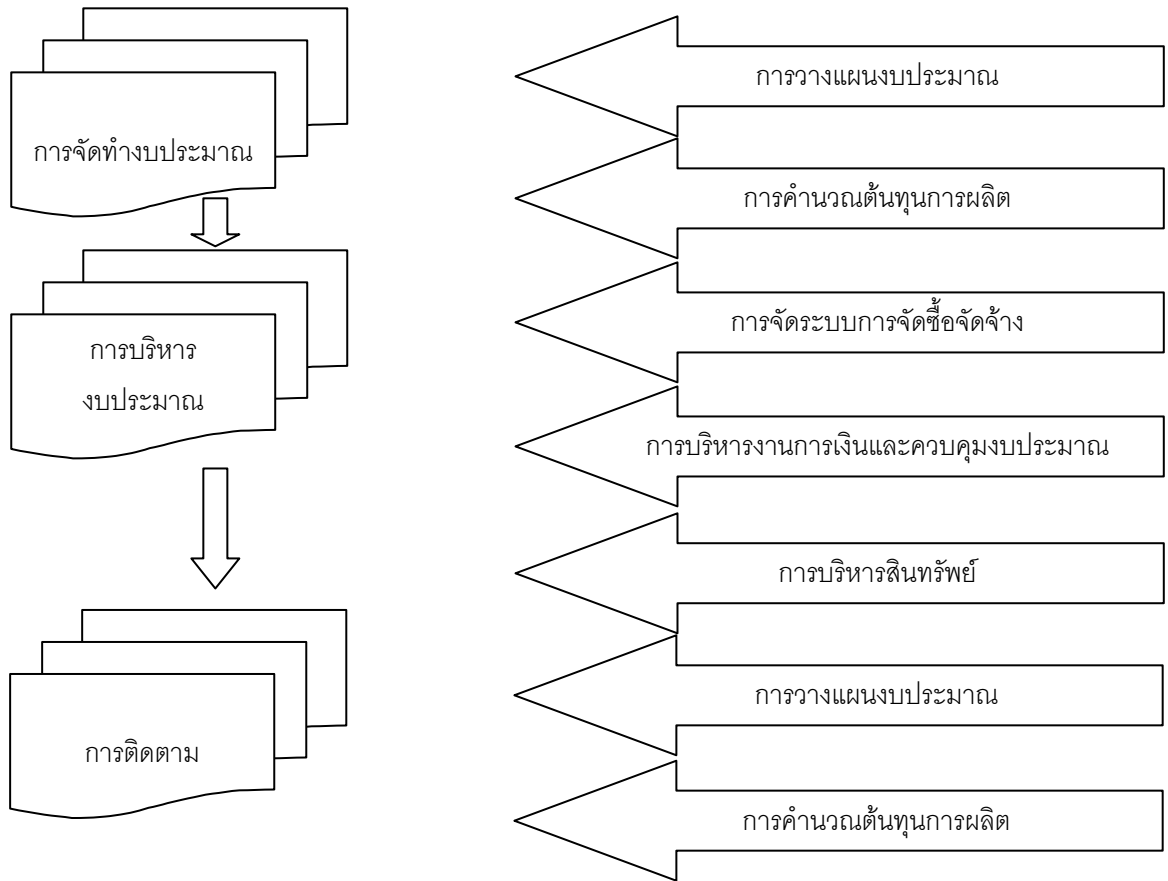
ประกอบด้วย ๓ ภาค คือ

๑. ภาคการจัดทำงบประมาณ
๒. ภาคการบริหารงบประมาณ
๓. ภาคการติดตามประเมินผล

เพื่อเป็นการประกันความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการที่หน่วยงานภาครัฐจะนำงบประมาณไปใช้อย่างไม่มีประสิทธิภาพและไม่มีประสิทธิผล

การจัดทำงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์เป็นแนวทางที่ครบวงจรตั้งแต่การวางแผน การจัดสรรงบประมาณ การจัดการที่เน้นผลผลิต (Output) และผลลัพธ์ (Outcome) ที่เกิดขึ้นโดยที่ผลผลิต คือ สิ่งของหรือบริการที่เป็นรูปธรรมหรือรับรู้ได้จากการดำเนินงานของหน่วยงานภาครัฐ ในขณะที่ผลลัพธ์หมายถึง ผลประโยชน์ที่ได้จากผลผลิตและผลกระทบ (ทั้งเชิงบวกและ/หรือเชิงลบ) ที่มีต่อชุมชนและสิ่งแวดล้อม นอกจากนี้ กระบวนการจัดทำงบประมาณ ยังสามารถเชื่อมโยงกับการบริหารจัดการทางการเงินได้ด้วย ดังภาพแสดงข้างล่างนี้

### ความเชื่อมโยงระหว่างกระบวนการงบประมาณ กับมาตรฐานการจัดการทางการเงิน



โดยสรุปจะเห็นว่าหากทุกหน่วยงานนำระบบการบริหารงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ไปใช้ได้อย่างเป็นรูปธรรม นอกจากจะสามารถวัดความคุ้มค่าของการใช้จ่ายเงินงบประมาณ โดยกลไกของระบบเองจะเป็นตัวสอบย้อนความโปร่งใสและวินัยในการใช้จ่ายเงิน อันเป็นการช่วยป้องกันการทุจริตได้ในทางหนึ่ง



## ระบบการควบคุมภายใน (Internal Control System)

การควบคุมเป็นเครื่องมือซึ่งองค์กรกำหนดขึ้นเพื่อให้ความมั่นใจว่า กิจกรรมในการดำเนินการของหน่วยงานจะประสบความสำเร็จและได้ผลลัพธ์ตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้ การควบคุมภายในเป็นกระบวนการการตรวจสอบกิจกรรมในการดำเนินงาน ซึ่งโดยทั่วไปจะใช้ระบบของ COSO ซึ่งประกอบด้วยองค์ประกอบหลักของการควบคุม ๕ องค์ประกอบได้แก่ 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

### การประเมินความเสี่ยง

การปฏิบัติงานต่าง ๆ ในองค์กรย่อมต้องเผชิญกับความเสี่ยงในรูปแบบต่าง ๆ ซึ่งความเสี่ยงเหล่านั้นอาจเกิดจากทั้งภายในและภายนอก จึงมีความจำเป็นที่องค์กรจะต้องดำเนินการประเมินความเสี่ยงและจัดการหรือหาวิธีควบคุมความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมหรือระดับที่องค์กรรับได้

การประเมินความเสี่ยงเป็นการระบุความเสี่ยง วิเคราะห์และประเมินความเสี่ยงที่จะทำให้องค์กรไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ได้ องค์กรจึงต้องไปกำหนดวิธีการจัดการความเสี่ยงนั้น ๆ

## กิจกรรมการควบคุม

ได้แก่ นโยบาย กฎเกณฑ์ ระเบียบต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารกำหนดขึ้นใช้ในองค์กร เพื่อให้การดำเนินงานต่าง ๆ ขององค์กรบรรลุเป้าหมายที่วางไว้อย่างมีประสิทธิภาพ กิจกรรมการควบคุมต้องมีอยู่ในทุกระดับงานในองค์กร เช่น การกำหนดอำนาจในการอนุมัติ การมอบอำนาจ การสอบทานผลการดำเนินงาน ฯลฯ

## สารสนเทศและการสื่อสาร

สารสนเทศมีความสำคัญต่อการปฏิบัติงานของบุคลากรในองค์กรทุกระดับ องค์กรต้องระบุนโยบายสารสนเทศที่จำเป็นต้องใช้และสื่อสารในรูปแบบที่เหมาะสม ในช่วงเวลาที่ทันกาล เพื่อให้บุคลากรต่าง ๆ สามารถปฏิบัติงานสำเร็จบรรลุตามเป้าหมาย ระบบสารสนเทศนอกจากจะเกี่ยวข้องกับที่เกิดภายในองค์กรแล้ว ยังมีข้อมูลภายนอกที่อาจมีผลกระทบต่อการทำงาน ขององค์กรด้วย นอกจากนี้การมีระบบการสื่อสารที่มีประสิทธิภาพซึ่งควรเป็นการสื่อสารสองทาง จะทำให้บุคลากรในองค์กรได้รับทราบข้อมูลข่าวสารที่ถูกต้องชัดเจน ทำให้เกิดการปฏิบัติงาน ได้ถูกต้อง บรรลุวัตถุประสงค์

ดังนั้น การมีระบบควบคุมภายในที่ดีจึงเป็นกลไกที่สำคัญอย่างหนึ่งในการบริหารงาน ระบบควบคุมเป็นเครื่องมือสำคัญในการกำหนดแผนและดำเนินการตามแผนและประเมินผล

**รูปแบบการควบคุม** การควบคุมอาจกำหนดให้มีขึ้นในรูปแบบแตกต่างกันได้แก่

๑. การป้องกัน (Preventive) เป็นการควบคุมล่วงหน้า (ก่อนที่จะเกิดความเสียหาย)
๒. การตรวจสอบเส้นทาง (Detective) เป็นการติดตามความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้น หรืออาจเกิดขึ้นแม้จะป้องกันไว้แล้วก็ตาม
๓. การกำกับ (Directive) เป็นการกำหนดวิธีปฏิบัติที่เหมาะสมเป็นการเฉพาะ เพื่อให้ติดตามความถูกต้องในการปฏิบัติงาน และป้องกันความเสี่ยง

**การติดตามประเมินผล** เป็นกระบวนการหนึ่งของระบบควบคุมภายในที่สำคัญเป็นการ ติดตามประเมินผลการปฏิบัติงานในช่วงเวลาหนึ่ง ๆ ซึ่งอาจติดตามประเมินกิจกรรมต่อเนื่องตลอด โครงการหรือกระทำเป็นครั้งคราว โดยเป็นการดูแลกำกับงานของผู้บริหาร/ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

การเข้าใจวัตถุประสงค์และเป้าหมาย รวมทั้งมีการประเมินความเสี่ยงของระบบการควบคุมภายในจะช่วยให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการปฏิบัติงานในองค์กรได้ดีขึ้น ดังนั้น การมีระบบควบคุมภายในที่ดีจึงเป็นกลไกที่สำคัญอย่างหนึ่งในการบริหารงาน ระบบควบคุมเป็นเครื่องมือสำคัญในการกำหนดแผนและดำเนินการตามแผนประเมินผลและยังเป็นเครื่องมือในการช่วยลดการทุจริตได้ด้วย

### การตรวจสอบภายใน (Internal Audit)

การตรวจสอบภายในเป็นกลไกหนึ่งที่สำคัญของฝ่ายบริหาร ในการประเมินผลสัมฤทธิ์และความโปร่งใสของการดำเนินงานและระบบการควบคุมภายในขององค์กร เนื่องจาก การตรวจสอบภายในเป็นการให้บริการด้านข้อมูลแก่ฝ่ายบริหาร และเป็นหลักประกันขององค์กร ในด้านการประเมินประสิทธิผลและประสิทธิภาพของระบบควบคุมภายในที่เหมาะสม ทั้งในด้านการเงินและการบริหารงานเพื่อเสริมสร้างความโปร่งใส การบริหารจัดการที่ดีในการปฏิบัติงาน ให้บรรลุวัตถุประสงค์ และเป้าหมายขององค์กร โดยการเสนอรายงานเกี่ยวกับกิจกรรมการเพิ่มมูลค่าขององค์กร รวมทั้งการเป็นผู้ให้คำปรึกษาฝ่ายบริหารในการปรับปรุงประสิทธิภาพการทำงานเพื่อเพิ่มประสิทธิผลและดูแลการใช้ทรัพยากรอย่างประหยัด และคุ้มค่า ซึ่งการตรวจสอบภายในมีส่วนผลักดันความสำเร็จดังกล่าว ดังนี้

๑. เสริมสร้างกระบวนการกำกับที่ดี (Good Governance) และความโปร่งใสในการปฏิบัติงาน (Transparency) ป้องกันการประพฤติมิชอบหรือการทุจริต และเป็นการลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจนทำให้เกิดการดำเนินงานไม่บรรลุวัตถุประสงค์

๒. ส่งเสริมการบันทึกบัญชีและรายงานตามหน้าที่ความรับผิดชอบ (Accountability and Responsibility) ทำให้องค์กรได้ข้อมูลหรือรายงานการปฏิบัติในองค์กร และเป็นพื้นฐานของหลักความโปร่งใส (Transparency) และความสามารถตรวจสอบได้ (Audibility)

๓. ส่งเสริมให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติงานขององค์กร เนื่องจากผลการตรวจสอบภายใน ทำให้ผู้บริหารได้ข้อมูลมาปรับปรุงกระบวนการปฏิบัติงานให้รัดกุมยิ่งขึ้น เพื่อลดกระบวนการที่ซ้ำซ้อน ลดค่าใช้จ่าย ฯลฯ

๔. เป็นมาตรการถ่วงดุลแห่งอำนาจ ส่งเสริมให้เกิดการจัดสรรการใช้ทรัพยากรขององค์กรเป็นไปอย่างเหมาะสม ตามลำดับความสำคัญเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อองค์กร

๕. เป็นเครื่องมือส่งสัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าของการประพตติมิชอบหรือการทุจริตในองค์กร ลดโอกาสความร้ายแรง และความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น รวมทั้งเพิ่มโอกาสความสำเร็จของงาน

ในปัจจุบันงานตรวจสอบภายในมีบทบาทสำคัญในการบริหารงานขององค์กรมากขึ้น ในการสร้างความมั่นใจในระดับที่สมเหตุสมผลในผลการดำเนินงานขององค์กร แต่อย่างไรก็ตามงานตรวจสอบภายในจะประสบผลสำเร็จเพียงใดขึ้นกับการสนับสนุนจากฝ่ายบริหารและหน่วยรับตรวจทุกฝ่ายรวมทั้งความรู้ความสามารถและประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายในเป็นสำคัญ

#### ระบบการติดตามประเมินผล

**การติดตามประเมินผล** เป็นกลไกที่ใช้ประเมินผลในภาพรวมทำให้ทุกฝ่ายได้ทราบถึงคุณภาพ ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของงานในองค์กร ว่าได้มีการปฏิบัติถูกต้องครบถ้วนตามแผนและกฎระเบียบที่วางไว้หรือไม่ ไปในทิศทางที่ถูกต้องหรือไม่ และมีข้อบกพร่องจุดใด และได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสมแล้วหรือไม่ ประการใด จึงเป็นกระบวนการบ่งชี้ถึงคุณภาพและคุณค่าของงานว่าได้ผลตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้เพียงใดซึ่งรวมตลอดถึงความโปร่งใส ในการดำเนินงานด้วย ทำให้ผู้บริหารสามารถเห็นภาพรวมในการดำเนินงานขององค์กรได้ชัดเจนขึ้น เนื่องจากการติดตามและประเมินผลเป็นการกระทำอย่างต่อเนื่องและเป็นการวัดผลไม่เฉพาะด้านการเงินเท่านั้นแต่รวมถึงกระบวนการบริหารงานด้านอื่นๆด้วย ทั้งนี้ การกำหนดวิธีติดตามประเมินผลควรกำหนดวิธีที่เหมาะสมโดยคำนึงถึงระบบที่ถูกต้อง (Accuracy) นำเชื่อถือได้ ความรวดเร็วทันเวลา ประหยัดและคุ้มค่า เป็นต้น มิใช่วิธีการตำน้ำพริกละลายแม่น้ำหรือชี้ช้างจับต๊กแตน เพื่อให้การใช้จ่ายงบประมาณเป็นไปอย่างเหมาะสม ประหยัดและสามารถตรวจสอบได้อีกทั้งระยะเวลาที่ใช้ไปเพื่อการนี้เหมาะสมสอดคล้องกับการปฏิบัติงานในการติดตามประเมินผล อาจใช้บุคคลภายนอกดำเนินการหรือบุคลากรภายในองค์กร เช่น ฝ่ายตรวจสอบภายใน หรือฝ่ายแผนและประเมินผลงานฯ ให้ดำเนินการโดยผู้มีหน้าที่ติดตามประเมินผลไม่ควรเป็นผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในงานนั้น ๆ เพื่อให้การติดตามประเมินผลเป็นไปอย่างโปร่งใสและเสนอข้อคิดเห็นได้อย่างอิสระ การมีระบบการติดตามและประเมินผลที่เข้มแข็ง จะสามารถช่วยป้องกันการทุจริตได้ทางหนึ่ง รวมทั้งช่วยป้องกันมิให้ทรัพยากรต่างๆ ขององค์กรถูกใช้ไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพ

หรือสูญเสียไปโดยเปล่าประโยชน์ นอกจากนี้ การกำหนดให้มีการรายงานต่อผู้บังคับบัญชาผู้บริหาร และต่อบุคคลภายนอกอย่างสม่ำเสมอ ก็เป็นวิธีหนึ่งที่ช่วยป้องกันการทุจริต

อย่างไรก็ตามหากมีการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นในองค์กร จะเป็นเครื่องมือหนึ่งที่สำคัญในการช่วยให้เกิดการกำกับดูแลที่ดีในองค์กร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในปัจจุบันหน่วยธุรกิจใหญ่ ๆ ภาคเอกชนมักจะจัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นในองค์กร ทั้งนี้สืบเนื่องมาจากปี พ.ศ. ๒๕๔๑ ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ได้ออกข้อบังคับและประกาศตลาดหลักทรัพย์เกี่ยวกับระบบการกำกับดูแลกิจการและคณะกรรมการตรวจสอบ โดยกำหนดให้บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ต้องจัดให้มีระบบการกำกับดูแลที่ดี (Good Corporate governance) และให้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) ขึ้น เพื่อกำกับดูแลการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนให้เป็นไปอย่างโปร่งใสและเป็นไปในแนวทางที่ถูกต้อง โดยมีผลตั้งแต่วันที่ ๑๙ มกราคม ๒๕๔๑ เป็นต้นไปสำหรับบริษัทที่จะเข้าจดทะเบียนใหม่กับตลาดหลักทรัพย์ ส่วนบริษัทที่จดทะเบียนมาก่อนแล้วจะต้องดำเนินการให้มีคณะกรรมการตรวจสอบให้เสร็จสิ้นภายในปี พ.ศ. ๒๕๔๒ ซึ่งตามประกาศตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เรื่อง คุณสมบัติและขอบเขตการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจสอบ เมื่อวันที่ ๑๙ มกราคม ๒๕๔๑ พอสรุปได้โดยสังเขป ดังนี้

๑. องค์ประกอบของคณะกรรมการตรวจสอบ ประกอบด้วยคณะกรรมการของบริษัท ซึ่งคณะกรรมการของบริษัทแต่งตั้งอย่างน้อย ๓ คน เป็นกรรมการตรวจสอบและในกรรมการตรวจสอบอย่างน้อย ๑ คน ต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ด้านการบัญชีหรือการเงิน

๒. คุณสมบัติของคณะกรรมการตรวจสอบ จะต้องมีความรู้และไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังนี้

- เป็นผู้มีความเป็นอิสระ ไม่มีผลประโยชน์หรือส่วนได้ส่วนเสียทางตรงหรือทางอ้อมทั้งในด้านการเงินและบริหารงานของบริษัท บริษัทย่อย บริษัทร่วมหรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท ในระยะเวลา ๑ ปี ก่อนได้รับการแต่งตั้งเป็นกรรมการตรวจสอบ เว้นแต่คณะกรรมการของบริษัท ได้พิจารณาอย่างรอบคอบแล้วเห็นว่าความสัมพันธ์นั้นจะไม่มีผลกระทบต่อการปฏิบัติหน้าที่และการให้ความเห็นที่เป็นอิสระของกรรมการตรวจสอบ

- ไม่เป็นผู้ที่เกี่ยวข้องหรือญาติสนิทของผู้บริหารหรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท

- ไม่เป็นผู้ที่ได้รับการแต่งตั้งขึ้นเป็นตัวแทนเพื่อรักษาผลประโยชน์ของกรรมการ หรือผู้ถือหุ้นรายใหญ่ของบริษัท

ทั้งนี้ ลักษณะของกิจกรรมที่ไม่มีผลกระทบต่อหน้าที่ความรับผิดชอบของคณะกรรมการ ตรวจสอบได้มีการยกตัวอย่างไว้ในประกาศดังกล่าว เช่น คณะกรรมการตรวจสอบมีการซื้อหรือขายบริการให้แก่กิจการบนพื้นฐานของการดำเนินธุรกิจปกติ โดยไม่ได้รับสิทธิประโยชน์พิเศษ เป็นต้น

๓. หน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบ มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการ ดังนี้

- ดูแลรายงานทางการเงินของบริษัทให้ตรงต่อความเป็นจริง ครบถ้วน เพียงพอ และเชื่อถือได้

- ดูแลให้บริษัทมีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพ

- พิจารณาคัดเลือก และเสนอแต่งตั้งผู้สอบบัญชีของบริษัท

- ดูแลให้บริษัทปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

- ดูแลไม่ให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์

- ปฏิบัติการอื่นใดตามที่คณะกรรมการของบริษัทมอบหมาย

- จัดทำรายงานการกำกับดูแลกิจการของคณะกรรมการตรวจสอบโดยเปิดเผยไว้ในรายงานประจำปีของบริษัท ซึ่งรายงานดังกล่าวต้องลงนามโดยประธานคณะกรรมการ ตรวจสอบ

๔. การทำงานของคณะกรรมการตรวจสอบ กำหนดให้คณะกรรมการตรวจสอบต้องจัดให้มีการประชุมเฉลี่ยปีละ ๔ ครั้ง เพื่อพิจารณาในเรื่องดังต่อไปนี้

- การพิจารณาทางการเงิน และรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หลักการบัญชี และวิธีปฏิบัติทางบัญชี รวมถึงการเปลี่ยนแปลงนโยบายบัญชีที่สำคัญก่อนนำเสนอต่อคณะกรรมการ บริษัท เพื่อเผยแพร่แก่ผู้ถือหุ้นและผู้ลงทุนทั่วไป

- การพิจารณาระบบการควบคุมภายใน แผนงานตรวจสอบ และการประเมินผลการตรวจสอบ

- การประสานงานกับผู้สอบบัญชีภายนอกและทบทวนการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน

- การปฏิบัติตามข้อกำหนดและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

- การพิจารณาบทปนรายการที่อาจก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ เช่น รายการที่เกี่ยวข้องกันของบริษัทจดทะเบียน

- การปฏิบัติกรอื่นใดตามที่คณะกรรมการของบริษัทมอบหมาย

ทั้งนี้ กรรมการตรวจสอบผู้ใด มีส่วนได้ส่วนเสียใด ๆ ในเรื่องที่พิจารณาห้ามมิให้เข้าร่วมประชุมพิจารณาในเรื่องนั้น ๆ

การมีคณะกรรมการตรวจสอบขึ้นเป็นกลุ่มงานอิสระนั้น เป็นที่คาดหวังว่า คณะกรรมการตรวจสอบจะเป็นเครื่องมือของผู้บริหาร หรือคณะกรรมการบริหาร ในการช่วยการกำกับดูแลให้เกิดการบริหารจัดการที่ดีในองค์กรนั้น ๆ โดยผ่านทางผู้ตรวจสอบภายใน เนื่องจากผู้ตรวจสอบภายในเป็นเครื่องมือของคณะกรรมการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในเป็นผู้ที่สามารถเข้าถึงข้อมูลและใกล้ชิดกับสถานการณ์ในองค์กร ซึ่งคณะกรรมการตรวจสอบจะเป็นผู้สอบทานผลการตรวจสอบ และให้ข้อคิดเห็น ข้อเสนอแนะในการปฏิบัติงาน แก่ผู้ตรวจสอบภายใน และโดยที่คณะกรรมการตรวจสอบเป็นกลุ่มงานอิสระ ประกอบด้วยผู้มีความรู้ ความสามารถ และประสบการณ์ ปฏิบัติงานได้อย่างตรงไปตรงมาเพื่อประโยชน์ขององค์กรโดยรวม จึงสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการช่วยป้องกันการทุจริตได้อย่างมีประสิทธิภาพในระดับหนึ่ง ซึ่งในภาคราชการ บทบาทของคณะกรรมการตรวจสอบยังไม่เด่นชัดเหมือนกับภาคเอกชน จึงจำเป็นต้องพัฒนาบทบาทให้ชัดเจนต่อไป

#### การบริหารความเสี่ยงเชิงบูรณาการ

โดยที่การบริหารความเสี่ยงขององค์กร มักจะเกี่ยวข้องกับกระบวนการบริหารงานต่าง ๆ ในองค์กร การเกิดการทุจริตคอร์รัปชันในกระบวนการต่าง ๆ โดยอาศัยโอกาสที่มีอยู่ ก็เป็นการก่อให้เกิดความเสี่ยงในการบริหารงานเนื่องจากจะก่อให้เกิดความเสียหายและส่งผลกระทบต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร ดังนั้น ผู้บริหารองค์กรจึงควรนำหลักการบริหารความเสี่ยงมาประยุกต์ใช้กับการป้องกันการทุจริตในเชิงบูรณาการได้ เช่น การป้องกัน การค้นหา และวิธีการแก้ไข ซึ่งปกติความเสี่ยงในองค์กรอาจแยกเป็น ๒ กรณีกล่าวคือกรณีความเสี่ยงที่อยู่ตามธรรมชาติในตัว/เรื่องนั้น ๆ เอง (Inherent Risk) ต้องอาศัยการบริหารความเสี่ยงให้ความเสี่ยงลดลงอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้กับความเสี่ยงที่ยังหลงเหลืออยู่ (Residual Risk) ซึ่งเป็นความเสี่ยง

หลังมีการบริหารความเสี่ยงแล้ว แต่ยังคงมีความเสี่ยงเหลืออยู่เล็กน้อยที่ยอมรับได้ ในหลักการบริหารความเสี่ยงจะมีแนวทางในการปฏิบัติหลายวิธีการ โดยแต่ละวิธีจะส่งผลในการป้องกันความเสี่ยง หรือลดความเสี่ยงไปสู่ระดับที่ยอมรับได้แตกต่างกัน ขึ้นกับผลการวิเคราะห์และการประเมินความเสี่ยงรวมทั้งดุลยพินิจของผู้บริหารในการที่จะเลือกเทคนิค /วิธีการบริหารความเสี่ยงใดมาใช้ในองค์กร ซึ่งการบริหารความเสี่ยงโดยทั่วไปมีวิธีการดังนี้ คือ

- \* การหลีกเลี่ยงความเสี่ยง
- \* การลดความเสี่ยง
- \* การกระจายความเสี่ยง
- \* การยอมรับความเสี่ยง

ในแต่ละวิธีการก็จะมีเทคนิค/แนวทางปฏิบัติปลีกย่อย ในแต่ละวิธีการแตกต่างกันไป สำหรับแนวทางปฏิบัติการบริหารความเสี่ยง อาจประยุกต์ใช้จากแนวคิดการบริหารความเสี่ยงของ The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission ( COSO) กำหนด “ หนังสือ Enterprise Risk Management – Integrated Framework “ ซึ่งในหนังสือเล่มนี้ได้กล่าวไว้ว่าการบริหารความเสี่ยงให้คำนึงถึง ๘ องค์ประกอบหลักที่เกี่ยวข้องกันคือ

- สภาพแวดล้อมภายในองค์กรเช่นปรัชญาการบริหารความเสี่ยงขององค์กรในระดับที่ยอมรับได้ โครงสร้างองค์กร มาตรฐานบุคลากร ฯลฯ
- การกำหนดวัตถุประสงค์ ในการบริหารความเสี่ยง ระดับใดที่ยอมรับได้
- การระบุเหตุการณ์ - ปัจจัยที่มีผลกระทบ
- การประเมินความเสี่ยง
- การตอบสนองต่อความเสี่ยง
- กิจกรรมการควบคุม
- สารสนเทศและการสื่อสาร
- การติดตามและประเมินผลอย่างต่อเนื่อง



**กระบวนการบริหารความเสี่ยง** กระบวนการโดยทั่วไปในเรื่องการบริหารความเสี่ยงจะประกอบด้วยกระบวนการดังนี้

- กำหนดวัตถุประสงค์
- ระบุเหตุการณ์/ความเสี่ยง
- ประเมินความเสี่ยงและจัดลำดับความเสี่ยง
- จัดทำแผนการบริหารความเสี่ยงซึ่งรวมถึงกิจกรรมการควบคุมด้วย
- ดำเนินการและติดตามผลเพื่อการปรับปรุงประสิทธิภาพต่อไป

สำหรับกรอบโครงสร้างการควบคุมภายในของ COSO ที่ได้นำมาใช้ในการบริหารความเสี่ยงเพื่อป้องกันการทุจริต มักจะประกอบด้วยกระบวนการงานดังนี้

- **การประเมินความเสี่ยงต่อการเกิดทุจริต** เป็นขั้นตอนของการระบุและประเมินปัจจัยต่าง ๆ ที่สามารถก่อให้เกิดการทุจริตได้ในหน่วยงาน ซึ่งปัจจัยที่กล่าวถึงอาจเกิดขึ้นทั้งจากสภาวะแวดล้อมภายนอกและภายใน ซึ่งมีความสัมพันธ์กับการดำเนินงานของหน่วยงาน ทีมงานบริหารความเสี่ยงที่หน่วยงานตั้งขึ้นรวมทั้งผู้บริหารพึงตระหนักถึงความสำคัญในการป้องกันมิให้เกิดการทุจริต ควรประเมินโอกาสที่จะเกิดและระดับผลกระทบของความเสี่ยงการทุจริตที่ระบุไว้ เพื่อให้สามารถจัดการกับความเสี่ยงดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพ

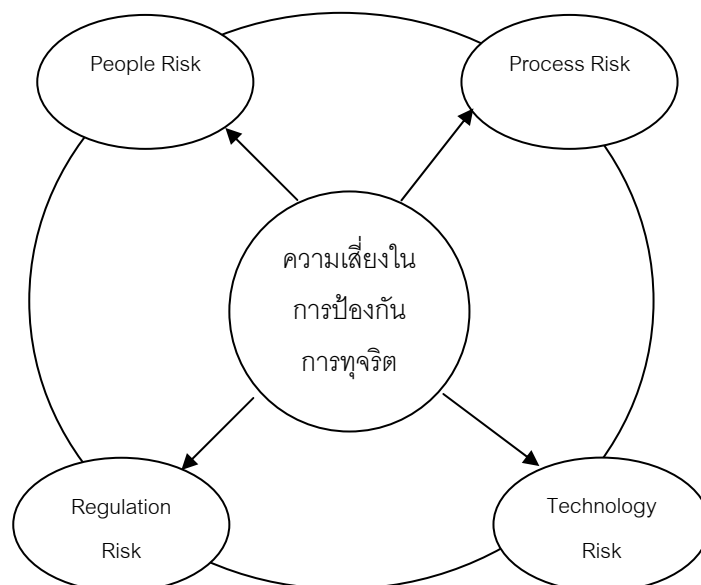
- **การสร้างสภาพแวดล้อมของหน่วยงานในการควบคุมการเกิดทุจริต** ซึ่งองค์ประกอบสภาพแวดล้อมของการควบคุมที่สำคัญ ๆ ที่พึงมี ได้แก่ หลักคุณธรรม ความซื่อสัตย์ สุจริต ค่านิยมด้านจริยธรรม ความรู้ความสามารถของพนักงาน/เจ้าหน้าที่ในหน่วยงาน ซึ่งปัจจัยการควบคุมเหล่านี้สามารถเริ่มจากผู้บริหารในหน่วยงานในการกำหนดนโยบาย/ทิศทางที่เหมาะสมสำหรับการปฏิบัติงานในหน่วยงานซึ่งจะส่งผลถึงวิธีการกำหนดโครงสร้างและการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ในหน่วยงาน

- **การออกแบบและการนำระบบการบริหารความเสี่ยงต่อการเกิดทุจริตไปปฏิบัติ** จากการที่เราสามารถระบุความเสี่ยงของการทุจริต และมีการสร้างสภาพแวดล้อมในการควบคุมการทุจริตแล้ว ผู้บริหารควรดำเนินการให้มีการออกแบบและนำไปสู่การปฏิบัติอย่างเป็นรูปธรรม

- **ข้อมูลและการสื่อสาร** บุคลากรในหน่วยงานควรได้รับข้อมูลที่ถูกต้อง ชัดเจน และครบถ้วน เข้าใจในนโยบายการบริหารความเสี่ยง และบทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบของตน ในการปฏิบัติตามนโยบาย ดังนั้น การสื่อสารที่มีประสิทธิภาพจึงเป็นเรื่องสำคัญที่หน่วยงานจะมองข้ามไม่ได้

- **การติดตามและประเมินผล** เพื่อให้การบริหารความเสี่ยงต่อการเกิดทุจริตในหน่วยงาน เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้บริหารงานควรจัดให้มีการติดตามและประเมินผลอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในประสิทธิภาพของระบบการบริหารความเสี่ยงต่อการทุจริตในหน่วยงาน โดยหน่วยงานอาจนำเทคโนโลยีหรือโปรแกรมซอฟต์แวร์ต่างๆมาช่วยในการติดตามประเมินผลด้วย

เหตุที่นำเอาวิธีการบริหารความเสี่ยงขององค์กรมาใช้กับการป้องกันการทุจริตในองค์กรนั้น ๆ เนื่องจากเห็นว่าการบริหารความเสี่ยงเกี่ยวข้องกับกระบวนการบริหารงานในด้านต่าง ๆ ขององค์กร และความเสี่ยงในกระบวนการบริหารงานดังกล่าว มักจะเกี่ยวข้องกับการบริหารความเสี่ยงที่เกิดจากบุคลากร (People Risk) กระบวนการปฏิบัติงาน (Process Risk) และความเสี่ยงด้านเทคโนโลยี (Technology Risk) จะเห็นว่ากระบวนการทุจริตก็ล้วนเกี่ยวข้องกับการกระทำของบุคคล ช่องทาง หรือโอกาสของกระบวนการปฏิบัติ และเทคโนโลยีที่ใช้ปฏิบัติงาน จึงเห็นว่าองค์กรสามารถบูรณาการ เทคนิคการบริหารความเสี่ยงมาใช้ในการป้องกันการทุจริตในองค์กรได้เป็นอย่างดี เนื่องจากการบริหารความเสี่ยงได้รวมเอาระบบการควบคุมภายในไว้ด้วยกัน ซึ่งอาจอธิบายความเกี่ยวข้องของการบริหารความเสี่ยงกับการป้องกันการทุจริตได้ดังนี้



๑. ความเสี่ยงที่เกิดจากบุคลากร (People Risk) ในการก่อการทุจริต อาจเกิดขึ้นได้จากจุดอ่อนขององค์กร ในการเสริมสร้างหลักธรรมาภิบาลและจริยธรรมแก่เจ้าหน้าที่หรือพนักงาน ทำให้เจ้าหน้าที่ในองค์กรกระทำผิดจรรยาบรรณในวิชาชีพหรือทุจริตขึ้น หรืออาจประมาทเลินเล่อในการปฏิบัติงาน และจงใจกระทำทุจริต อีกทั้งอาจเกิดจากการมอบหมายงาน หรือมอบอำนาจที่ไม่เหมาะสม การละเลยในการกำกับงานอย่างสม่ำเสมอ เป็นต้น

๒. ความเสี่ยงที่เกิดจากกระบวนการปฏิบัติงาน (Process Risk) และนำไปสู่การทุจริต เช่น การกำหนดหลักเกณฑ์ ขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ไม่รัดกุม เปิดช่อง หรือโอกาสให้ก่อการทุจริตได้ การผูกขาดอำนาจ การทำงานในลักษณะกลุ่ม/คณะมีน้อย ฯลฯ

๓. การกำหนดกฎหมาย ระเบียบปฏิบัติที่ไม่ชัดเจน (Regulation Risk) ก่อให้ความเสี่ยงในการใช้ดุลยพินิจที่เอื้อประโยชน์ต่อผู้ปฏิบัติการทุจริต การขาดระบบตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ ก็เป็นความเสี่ยงที่ก่อเกิดการทุจริตในการปฏิบัติงานได้

๔. ความเสี่ยงที่เกิดจากการใช้เทคโนโลยี (Technology Risk) ซึ่งสามารถนำไปสู่การทุจริตได้ หากผู้ใช้นำไปใช้ในเชิงลบ โดยเห็นช่องทางจากการขาดระบบรักษาความปลอดภัยของข้อมูล หรือระบบคอมพิวเตอร์ขาดมาตรฐานการควบคุมและตรวจสอบระบบที่มีประสิทธิภาพ ความไม่สมบูรณ์ถูกต้องของข้อมูลนำเข้า เป็นต้น

จะเห็นว่าการบริหารความเสี่ยงกับการป้องกันการทุจริตมีความสัมพันธ์เกี่ยวโยงกันอย่างใกล้ชิด ซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้บริหาร และผู้ปฏิบัติงานทุกภาคส่วนต้องร่วมมือให้ความสำคัญในการกำหนดมาตรการเพื่อป้องกันมิให้เกิดการทุจริตขึ้น หรือพฤติกรรมที่ไม่พึงประสงค์ขององค์กร เพื่อช่วยลดการทุจริตหรือการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องในองค์กรได้

### ปัจจัยสำคัญที่นำไปสู่ความสำเร็จในการบริหารความเสี่ยง

- การมีส่วนร่วมในเป้าหมาย และการรับรู้ในเรื่องความเสี่ยงและแนวทางแก้ปัญหาตรงกันในทุกระดับของผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน
- ผู้บริหารให้ความสำคัญในเรื่องการบริหารความเสี่ยงขององค์กร
- ภาษาที่ใช้เกี่ยวกับการดำเนินการในเรื่องความเสี่ยงควรเป็นภาษาที่ง่ายต่อการเข้าใจของคนทั่วไป
- มีกระบวนการปรับเปลี่ยนการบริหารให้ทันสมัยตามสภาวการณ์
- การบริหารความเสี่ยงในองค์กรมีความต่อเนื่อง
- การสื่อสารและการเรียนรู้ร่วมกันที่มีประสิทธิภาพ

- การสร้างความเชื่อมั่นและแรงจูงใจร่วมกันของบุคลากร
- การติดตามและประเมินผลอย่างสม่ำเสมอ

แต่อย่างไรก็ตาม ในการจัดทำแผนบริหารความเสี่ยงเพื่อป้องกันการทุจริต ผู้บริหารในองค์กรต้องมีการวิเคราะห์ ระบุความเสี่ยง ประเภทการเกิดการทุจริตประพจน์มิชอบให้ชัดเจน โดยการทบทวนมาตรการการควบคุม การประเมินโอกาสที่จะเกิด และความรุนแรงของผลกระทบที่จะเกิดขึ้น จึงจะหาวิธีการบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสมมาใช้ในการป้องกันการทุจริตต่อไป

อาจกล่าวโดยสรุป การบริหารความเสี่ยงเรื่องของการทุจริตที่มีประสิทธิผลอย่างน้อยควรประกอบด้วยเรื่องต่าง ๆ คือ

๑. โดยผู้บริหารระดับสูงต้องทำตนให้เป็นตัวอย่าง โครงสร้างการกำกับดูแล และแนวปฏิบัติงานที่ชัดเจน
๒. การได้รับการสนับสนุนจากผู้บริหารเข้าใจในบทบาทหน้าที่ของตนเอง โดยในภาคเอกชนจะมีคณะกรรมการบริษัทเป็นผู้ร่วมสนับสนุนด้วย
๓. บุคลากรในองค์กรมีองค์ความรู้ในการบริหารจัดการเรื่องของการทุจริต
๔. การปฏิบัติงานร่วมกันในหลาย ๆ ฝ่าย

#### การเสริมสร้างหลักธรรมาภิบาลและจริยธรรมในองค์กร

การเสริมสร้างหลักธรรมาภิบาลและจริยธรรมในองค์กร เป็นการสร้างกลไกและสร้างจิตสำนึกเกี่ยวกับเรื่องความโปร่งใสในการปฏิบัติงานในภาคราชการ เป็นการจัดทำมาตรฐานทางคุณธรรมและจริยธรรมเพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ทุกคน หลักธรรมาภิบาลโดยทั่วไปจะพิจารณาถึงเรื่องต่างๆดังนี้

- หลักนิติธรรม
- กระบวนการยุติธรรม
- หลักความโปร่งใส
- หลักการมีส่วนร่วม
- หลักการถ่วงดุล
- การตรวจสอบโดยองค์กรอิสระ

นอกจากนี้ผู้บังคับบัญชาต้องเป็นผู้นำและตัวอย่างที่ดี ดูแลความประพฤติและตักเตือนเมื่อเห็นเหตุที่ไม่เหมาะสมหรือไม่โปร่งใสเกิดขึ้นในการปฏิบัติงาน เพื่อช่วยป้องกันพฤติกรรมที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายและการทุจริต

ความโปร่งใสเป็นส่วนหนึ่งที่สำคัญของการกำกับดูแลที่ดีและการป้องกันการทุจริต โดยเฉพาะการเปิดเผยข้อมูลที่ถูกต้องครบถ้วน น่าเชื่อถือได้รวมทั้งให้รายละเอียดที่เพียงพอไม่ว่าจะเป็นข้อมูลทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน เพื่อให้ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถนำไปใช้ประกอบการตัดสินใจในการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง และยังใช้ประเมินผลการดำเนินงานของฝ่ายต่างๆในการบริหารความเสี่ยงในการปฏิบัติงานได้ด้วย

ซึ่งในภาคธุรกิจเอกชน ในกรณีของการเสริมสร้างความโปร่งใส สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์(ก.ล.ต.) และตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย(ตลท.) ก็ได้ออกข้อกำหนดให้บรรดาบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทมหาชนเปิดเผยข้อมูลทั้งทางการเงินและไม่ใช่ทางการเงิน โดยข้อกำหนดนั้นจะกำหนดในเรื่องข้อมูลพื้นฐาน รูปแบบ และระยะเวลาในการยื่นเรื่องในส่วนข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเงินนั้น และเนื้อหาในรายงานทางการเงินจะต้องเป็นไปตามระเบียบของหลักการบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปและต้องผ่านการตรวจสอบจากผู้ตรวจสอบรับรองที่ผ่าน ความเห็นชอบของ ก.ล.ต. แล้ว รวมทั้งหลักการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ใช่ทางการเงินด้วย เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อให้ประชาชนทั่วไปสามารถทราบข้อมูลและนำไปใช้ได้ถูกต้อง

### **หลักเกณฑ์และแนวทางการกำกับดูแลที่ดีในภาครัฐ**

ในภาครัฐได้กำหนดให้มีระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการสร้างระบบการบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคม ปี พ.ศ. ๒๕๔๒ โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อ

๑. สร้างกฎเกณฑ์และกลไกที่ดีในการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดีและสังคม
๒. พัฒนาศักยภาพของนักวิชาการให้สามารถศึกษา ค้นคว้า และเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่จำเป็นต่อการบริหารกิจการบ้านเมือง
๓. ปรับปรุงระบบการบริหารจัดการของภาครัฐให้รวดเร็ว ชัดเจน และเป็นธรรม
๔. ขยายโอกาสของประชาชนในการรับรู้ข้อมูลข่าวสารของภาครัฐ
๕. จัดการทุจริตประพฤติมิชอบและการหลีกเลี่ยงกฎหมาย เพื่อแสวงหาประโยชน์ส่วนตน ทั้งกับภาครัฐและเอกชน

นอกจากนี้ภาครัฐโดย สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือนยังได้กำหนดจรรยาบรรณของข้าราชการพลเรือนเป็นข้อบังคับ ก.พ. ว่าด้วยจรรยาบรรณของข้าราชการพลเรือน พ.ศ. ๒๕๓๗ สำหรับให้ข้าราชการถือเป็นแนวปฏิบัติ และปัจจุบันสำนักงาน ก.พ. ได้มีการประมวลจริยธรรมข้าราชการพลเรือนซึ่งประกาศใช้เมื่อวันที่ ๑๖ กันยายน ๒๕๕๒ ซึ่งการมีหลักธรรมาภิบาลในองค์กรเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้ทุกคนในองค์กรปฏิบัติหน้าที่ด้วยความสุข ถูกต้อง โปร่งใสและเป็นธรรม อันจะเป็นเกราะป้องกันการทุจริตประพฤติมิชอบในวงราชการต่อไป ในกรณีขององค์กรที่มีคณะกรรมการบริหารงาน คณะบริหารฯ ดังกล่าวก็จะรับบทบาทในการช่วยกำหนดระบบการบริหารจัดการที่ดีในองค์กรนั้น ๆ ซึ่งครอบคลุมถึงการวางระบบการกำกับและระบบการควบคุมที่ดีที่จะทำให้การดำเนินงานในองค์กรนั้น ๆ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุผลสอดคล้องตามวัตถุประสงค์ขององค์กร

#### **ความจำเป็นในการกำหนดจรรยาบรรณ**

- จรรยาบรรณเปรียบเสมือนเป็นมาตรฐานของความประพฤติที่ใช้ในการกำกับดูแลพฤติกรรมของบุคคลหรือคณะบุคคล
- ในองค์กรหนึ่ง ๆ ประกอบด้วยคนจำนวนมากและกิจกรรมของบุคคลเหล่านั้นอาจมีผลกระทบในทางลบต่อสังคมหรือสาธารณะ
- แรงผลักดันจากภายนอก เช่น กระแสสังคม สหาคุมวิชาชีพ
- ความต้องการของผู้บริหารในการกำหนดเครื่องมือเพื่อใช้ในการกำกับดูแล
- เป็นเครื่องมือหนึ่งที่ใช้วัดการมีธรรมาภิบาลในองค์กร

#### **การส่งเสริมคุณธรรมจริยธรรมในขนาดของประเทศ**

๑. สร้างมาตรการในการป้องกันการคอร์รัปชันในหน่วยงาน เช่น วางระบบสื่อสารแจ้งเตือนภายใน หรือเป่านกหวีดให้ชัดเจน สร้างมาตรการป้องกันการขัดแย้งทางผลประโยชน์ จัดการกรณีละเมิดจริยธรรมโดยเร็ว ให้ประชาชนมีส่วนร่วม

๒. สร้างแรงจูงใจในการทำงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐ เช่น สร้างบรรยากาศการทำงานอย่างมีจริยธรรม ส่งเสริมผู้บริหารมีจิตสำนึกในจริยธรรมและความเป็นผู้นำปรับปรุงบริหารงานต่าง ๆ สร้างตัวชี้วัดที่ชัดเจนและเป็นธรรม สร้างคุณภาพชีวิตในการทำงาน

๓. เพิ่มประสิทธิภาพการทำงานโดยปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย ระเบียบให้ชัดเจน เช่น กฎหมายการเปิดเผยบัญชีทรัพย์สิน การรับของขวัญ ค่าตอบแทน การเลี้ยงรับรอง ยกเลิกขั้นตอน / งานที่ซ้ำซ้อน

๔. การป้องกันการทุจริต โดยเผยแพร่จริยธรรม มีจรรยาข้าราชการ แนวปฏิบัติที่ชัดเจน ให้ความรู้ ความเข้าใจที่ถูกต้อง กล่อมเกลามาผ่านสื่อที่หลากหลาย

๕. สร้างความเข้มแข็งให้แก่ผู้ตรวจสอบเจ้าหน้าที่ของรัฐ และข้าราชการ โดยดำเนินการตามประมวลจริยธรรมของข้าราชการพลเรือน

### กลไกการควบคุมและป้องกันการทุจริตอื่น ๆ

- ผู้บริหารควรกำหนดโครงสร้างการควบคุมให้เกิดขึ้นในองค์กรอย่างชัดเจน นับแต่การกำหนดนโยบายการควบคุม การถอดชั้นให้บุคลากรทุกระดับตั้งแต่ผู้บริหารระดับสูงลงมา ปฏิบัติตามวิธีการควบคุมนั้นอย่างเข้มงวด ทั้งการควบคุมทั่วไปและการควบคุมระบบงาน มีการสื่อสารให้พนักงานทุกคนเข้าใจในนโยบายและความจำเป็นที่ต้องทำ มีการประเมินผลเป็นระยะ รวมทั้งหามาตรการจูงใจให้ปฏิบัติตามหรือมีมากกว่าองค์กรที่ละเลยการควบคุม

- ผู้บริหารทำตนให้เป็นตัวอย่างในการปฏิบัติตามระบบ
- การกำหนดกฎหมาย มาตรฐาน ระเบียบ วิธีปฏิบัติ และการบังคับใช้ที่ชัดเจนเป็นรูปธรรมและเป็นลายลักษณ์อักษร

- การอบรม ชี้แจงให้ผู้ปฏิบัติงานทุกระดับทราบถึงความสำคัญที่ต้องปฏิบัติตามระบบการควบคุม มูลค่าความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น และผลเสียที่เกิดจากการหยุดชะงักของระบบ

- กำหนดและส่งเสริมจริยธรรมในการปฏิบัติงาน มีการกำหนดหลักจริยธรรมในการปฏิบัติงานให้เป็นหลักการ โดยผู้บริหารระดับสูงต้องทำตนให้เป็นตัวอย่าง รวมทั้งการให้รางวัลพนักงานที่มีความรับผิดชอบด้านจริยธรรม ตัวอย่างจริยธรรมในการปฏิบัติงานด้านคอมพิวเตอร์ เช่น การปฏิบัติตามการรักษาชั้นความลับของข้อมูล การปฏิบัติตามสิทธิและความรับผิดชอบในหน้าที่ การระวังไม่ให้เกิดการขัดกันของผลประโยชน์

### 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 เพื่อบรรลุเป้าหมายที่ดีในปัจจุบัน และที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

## ๖. การบริหารความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับเทคโนโลยีสารสนเทศ

ความก้าวหน้าในการพัฒนาเทคโนโลยีสารสนเทศ ทำให้ข้อมูลสามารถส่งผ่านถึงผู้รับได้อย่างรวดเร็วโดยปราศจากข้อจำกัดด้านเวลา ระยะทางและความรวดเร็ว องค์กรที่มีการปฏิบัติงานในระบบอัตโนมัติจำเป็นต้องมีกลไกในการควบคุมที่ดียิ่งขึ้น โดยเฉพาะการควบคุมทั้งระบบคอมพิวเตอร์ และระบบเครือข่าย ทั้งในด้านของ Hardware และ Software ซึ่งกระบวนการควบคุมจำเป็นต้องพัฒนาไปพร้อมกับการพัฒนาของเทคโนโลยีที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็วและเป็นไปแบบก้าวกระโดด จึงจำเป็นต้องมีการจัดการความเสี่ยงที่มาพร้อมกับการเปลี่ยนแปลงนี้ให้ดียิ่งขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการจัดการกับข้อมูลที่เปิดเผย และข้อมูลที่เป็นความลับ รวมทั้งการนำข้อมูลไปใช้กระทำการที่ผิดกฎหมาย ดังนั้นการบริหารความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องของเทคโนโลยีสารสนเทศจึงเป็นส่วนสำคัญอย่างยิ่งในการกำกับดูแลกิจการที่ดีขององค์กร ซึ่งกิจกรรมด้านการบริหารความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องของเทคโนโลยีสารสนเทศ จะประกอบด้วย

(๑.) การกำหนดนโยบาย เป้าหมาย กลยุทธ์ แผนงาน การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่ชัดเจนและเป็นลายลักษณ์อักษร



(๒.) กำหนด IT Master Plan วิธีการปฏิบัติงานใหม่ที่ใช้ IT และผลกระทบทางด้าน IT ที่มีต่อองค์กรและวิธีทำงานใหม่ โดยใช้กระบวนการทางเทคโนโลยีสารสนเทศ รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงที่เกี่ยวข้อง

(๓.) การกำหนดความคาดหวังและผลตอบแทนจากการใช้ IT อย่างคุ้มค่าและวัดผลสัมฤทธิ์ได้

(๔.) การกำหนดด้านการรักษาความปลอดภัยของข้อมูลเช่น Physical Security Information Security ต่าง ๆ ให้ชัดเจนอย่างเป็นรูปธรรม

(๕.) กำหนดหน้าที่ ความรับผิดชอบ การประสานงาน การใช้ IT ของแต่ละสายงานทั่วทั้งองค์กร

(๖.) การพิจารณาใช้ IT สนับสนุนกระบวนการปฏิบัติงาน ทั้งภายในภายนอกอย่างสอดคล้องและต่อเนื่อง ทั่วถึงกันทุกระบบที่สำคัญขององค์กร เพื่อให้ได้ข้อมูลและสารสนเทศที่ใช้ในการตัดสินใจที่ดี ทันเวลา

(๗.) กำหนดจุดควบคุม กระบวนการสอบทาน ติดตามในกระบวนการปฏิบัติงาน ตามมาตรฐานที่ยอมรับได้และสอดคล้องกับหลักสากล

(๘.) บุคลากรและบริหารอย่างผสมผสาน ตั้งแต่ การวางแผน การจัดองค์กร การบริหารบุคลากร การดำเนินงานไปจนถึงการติดตามผล

(๙.) การบริหารและจัดการความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องทั่วทั้งองค์กรโดยใช้ IT เป็นเครื่องมือ

(๑๐.) จัดให้มีการวัดผลการปฏิบัติงานทุกสายงานในภาพรวมขององค์กร และสอบทานคุณภาพของผลการปฏิบัติงานโดยรวมจากการใช้และการบริหารจัดการด้าน IT

### แนวร่วมปฏิบัติ (Collective Action)

เป็นแนวคิดที่สถาบันธนาคารโลก (World Bank Institute) นำมาพัฒนาเพื่อแก้ไขปัญหาทุจริต โดยดึงทุกภาคส่วนทั้งภาครัฐบาล ภาคธุรกิจ และภาคประชาสังคม รวมถึงหน่วยงานอิสระทั้งภายในประเทศ และต่างประเทศ เข้ามามีส่วนร่วมในการป้องกันการทุจริต โดยเฉพาะการทุจริตที่เกิดจากการจัดซื้อจัดจ้าง

### **ขั้นตอนในการพัฒนาแนวร่วมปฏิบัติ** พอสรุ้ปโดยสังเขปได้ดังนี้

๑. เริ่มจากภายในองค์กร โดยจัดให้มีการประเมินความเสี่ยง มีกระบวนการบริหารจัดการที่ดี รวมทั้งมีการปรับปรุงแก้ไขกฎระเบียบขององค์กรให้สอดคล้องกับแนวทางการป้องกันการทุจริต
๒. แบ่งปันแลกเปลี่ยนเรียนรู้แนวทางการต่อต้านและป้องกันการทุจริตกับหน่วยงานนอกองค์กร
๓. สร้างเครือข่าย หาแนวร่วมพันธมิตร กับหน่วยงานอื่นไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานภาครัฐหรือเอกชน ที่ประสบความสำเร็จในการบริหารจัดการองค์กรแบบยั่งยืน มีหลักการบริหารจัดการที่ดี เพื่อร่วมกันสร้างกิจกรรม / โครงการต่อต้านและป้องกันการทุจริต และเสริมสร้างสนับสนุนหลักธรรมาภิบาลให้เกิดขึ้นในองค์กร

### **รูปแบบของแนวร่วมปฏิบัติ**

๑. คำประกาศเจตนารมณ์ต่อต้านการทุจริต เป็นความตกลงในหลักการร่วมกันระหว่างหน่วยงาน และเป็นกรให้คำมั่นต่อสาธารณะที่จะไม่เข้าไปเกี่ยวข้องกับการทุจริต
  ๒. ข้อตกลงที่เน้นการยอมรับในหลักการ เป็นข้อตกลงที่มักใช้ในภาคเอกชนที่จะดำรงไว้ซึ่งจรรยาบรรณในการดำเนินธุรกิจ โดยจะไม่เข้าไปเกี่ยวข้องกับการทุจริต และสนับสนุนการต่อต้านการทุจริต
  ๓. การรับรองแนวร่วมธุรกิจ เป็นการรับรองจากภาครัฐหรือสถาบันภาคเอกชนซึ่งเป็นหน่วยงานภายนอกองค์กรในเบื้องต้นว่า หน่วยงานธุรกิจนั้น มีการดำเนินงานโดยไม่แสวงหาผลประโยชน์จากการทุจริต โดยแนวร่วมปฏิบัติเป็นเครื่องมือช่วยให้เกิดการแข่งขันอย่างเป็นธรรม และสร้างสภาพแวดล้อมทางธุรกิจให้มีความโปร่งใสมากขึ้น มีการทุจริตลดลงตามลำดับอย่างยั่งยืนทุกภาคส่วน ให้ความร่วมมือและสนับสนุนอย่างต่อเนื่อง
  ๔. ข้อตกลงทางคุณธรรม เป็นการทำสัญญาแบบเป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างกัน มักใช้ในในกลุ่มผู้เกี่ยวข้อง การจัดซื้อจัดจ้าง การเข้าร่วมประมูล
- อย่างไรก็ดี ฝ่ายตรวจสอบควรมีบทบาทในฐานะเป็นผู้ให้คำแนะนำและสร้างคุณค่าเพิ่มในการปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรฐานการตรวจสอบภายในของทุกสายงาน และในฐานะผู้ประเมินคุณภาพการบริหารความเสี่ยง การควบคุมภายในทางด้านต่าง ๆ อาทิเช่น

- คุณภาพของการปฏิบัติงาน (Operational)
- คุณภาพทางการปฏิบัติตามนโยบาย กฎเกณฑ์ ระเบียบ คำสั่ง (Compliance)
- คุณภาพด้านการเงิน และการรายงาน (Financial) รวมทั้งการให้คำแนะนำด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ และ IT Governance
- การตรวจสอบทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศตามระเบียบขององค์กร/ ส่วนราชการ รวมทั้งการใช้ Outsource เพื่อเป้าหมายดังกล่าว รวมทั้งมุมมองที่กว้างกว่าซึ่งหน่วยงานต่างๆ ควรวางกรอบความต้องการของตนให้ชัดเจนเพื่อความคุ้มค่าในการดำเนินงาน เพราะการตรวจสอบด้านความเสี่ยงเกี่ยวกับเทคโนโลยีมักจะมีค่าใช้จ่ายค่อนข้างสูง

การมีระบบการบริหารจัดการที่ดีในองค์กรนั้น จะเป็นเรื่องของการสร้างความเชื่อมั่น แก่บุคคลภายนอกที่จะให้ความเชื่อถือต่อองค์กรว่ามีการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารที่มีนัยสำคัญ โปร่งใส ครบถ้วน ทันกาล มีการวางระบบการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพและมีการวัดผล การดำเนินงานในทุกระดับ การบริหารจัดการที่ดีจึงเป็นรากฐานที่สำคัญที่สุดอย่างหนึ่งที่จะทำให้องค์กรเจริญก้าวหน้ายั่งยืนต่อไป

## บรรณานุกรม

เจริญ เจษฎาวัลย์.การปฏิบัติที่ดีที่สุดในวิชาชีพตรวจสอบภายใน ตอน ๒ การนำเสนอทิศทางการใหม่. กทม.บริษัทพอดี้ จำกัด. ๒๕๔๕

เจริญ เจษฎาวัลย์.เทคนิคการตรวจสอบทุจริต(ฉบับพิมพ์ครั้งที่ ๒).กทม.บริษัทพอดี้ จำกัด. ๒๕๔๕

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย.๒๕๔๗. มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพ การตรวจสอบภายใน.(International Standard for the Professional Practise of Internal Auditing )

กรมบัญชีกลาง ที่กค. ๐๔๑๖.๔/ว ๒๗๒ ลงวันที่ ๘ กรกฎาคม ๒๕๔๘ เรื่อง แนวทางการประกัน คุณภาพงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการ

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.๒๕๕๑.กรอบโครงสร้างการบริหารความเสี่ยงขององค์กรเชิง บูรณาการ:แนวทางการปฏิบัติ(Enterprise Risk Management-Integrated Framework:

Application Techniques )

Bologna,Jack G. and LindQuist,Robeert.1995.Fraud Auditing and Forensic

Accounting:New Tools and Techniques. 2nd.J Wiley &Son.

Fraud Auditing and Forensic Accounting",Tommie W. Singleton – Aaron J. Singleton

– Jack Bologna – Robert J .Lindquist,2006

พระราชบัญญัติ ประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ.๒๕๔๒

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยวินัยทางงบประมาณและการคลัง พ.ศ.๒๕๔๔

พระราชกฤษฎีกาการบริหารจัดการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. ๒๕๔๖

ประมวลจริยธรรมข้าราชการพลเรือน ลงวันที่ ๑๖ กันยายน ๒๕๕๒

## ภาคผนวก

แบบประเมินการป้องกันการทุจริตในองค์กรของ The Institute of Internal Auditors.2008

Managing the Business Risk of Fraud: A Practical Guide

\* FRAUD PREVENTION SCORECARD

\* FRAUD DETECTION SCORECARD

## FRAUD PREVENTION SCORECARD

Each area, factor, or consideration scored should have a note associated with it that describes the action plan for bringing it to green on the next scorecard.

Fraud Prevention Area, Factor, or Consideration	Score	Notes
Our organizational culture-tone at the top-is as strong as it can possibly be and establishes a zero-tolerance environment with respect to fraud.		
Our organization's top management consistently displays the appropriate attitude regarding fraud prevention and encourages free and open communication regarding ethical behavior.		
Our Code of Organizational Conduct has specific provisions that address and prohibit inappropriate relationships whereby members of our board or members of management could use their positions for personal gain or other inappropriate purposes.		
We have done a rigorous fraud risk assessment using the COSO Enterprise Risk Management-Integrated Framework and have taken specific actions to strengthen our prevention mechanisms as necessary.		
We have assessed fraud risk for our organization adequately based on evaluations of similar organizations in our industry, known frauds that have occurred in similar organizations, in-house fraud brainstorming, and periodic reassessments of risk.		
We have addressed the strengths and weaknesses of our internal control environment adequately and have taken specific steps to strengthen the internal control structure to help prevent the occurrences of fraud.		
Our organizational structure contains no unnecessary entities that might be used for inappropriate purposes or that might enable less-than-arms-length transactions or relationships.		
We have assessed all overseas and decentralized operations carefully and have taken proactive steps to ensure that they have fraud preventive controls in place to conform with the strictest legal standards and highest ethical principles.		
We have divested our organization of all unnecessary third-party and related-party relationships.		

Fraud Prevention Area, Factor, or Consideration	Score	Notes
For any remaining third-party and related-party relationships, we have taken positive measures to ensure that such relationships do not allow opportunities for frauds to occur without detection.		
We have assessed the alignment of authorities and responsibilities at all levels of organization management and are not aware of any misalignments that might represent vulnerabilities to fraud.		
Our audit committee has taken a very proactive posture with respect to fraud prevention.		
Our audit committee is composed only of independent directors and includes persons with financial accounting and reporting expertise.		
Our audit committee meets at least quarterly and devotes substantial time to assessing fraud risk and proactively implementing fraud preventive mechanisms.		
We have a strong internal audit department (if applicable) that functions independently of management. The charter of our internal audit department expressly states that the internal audit team will help prevent and detect fraud and misconduct.		
We have designated an individual with the authority and responsibility for overseeing and maintaining our fraud prevention programs, and have given this individual the resources needed to manage our fraud prevention programs effectively. This individual has direct access to the audit committee.		
Our human resources department conducts background investigations with the specific objective of assuring that persons with inappropriate records or characters inconsistent with our corporate culture and ethics are identified and eliminated from the hiring process.		
Our human resources department conducts background investigations with respect to promotions or transfers into positions of responsibility.		
Personnel involved in the financial reporting process have been assessed with regard to their competencies and integrity and have been found to be of the highest caliber.		
All of our employees, vendors, contractor, and business partners have been made aware of our zero-tolerance policies related to fraud and are aware of the appropriate steps to take in the event that any evidence of possible fraud comes to their attention.		

Fraud Prevention Area, Factor, or Consideration	Score	Notes
We have a rigorous program for communicating our fraud prevention policies and procedures to all employees, vendors, contractors, and business partners.		
We have policies and procedures in place for authorization and approvals of certain types of transactions and for certain values of transactions to help prevent and detect the occurrences of fraud.		
Our performance measurement and evaluation process includes an element specifically addressing ethics and integrity as well as adherence to the Code of Organizational Conduct.		
All new hires must undergo rigorous ethics and fraud awareness and fraud prevention training.		
All employees must attend periodic (at least annual) ethics and fraud awareness and fraud prevention training, and the effectiveness of this training is affirmed through testing.		
Terminated, resigning, or retiring employees participate in an exit interview process designed to identify potential fraud and vulnerabilities to fraud that may be taking place in our organization. A specific focus of these interviews is an assessment of management's integrity and adherence to the Code of Organizational Conduct. All concerns resulting from these interviews are communicated to our audit committee.		
We have an effective whistleblower protection program and fraud hotline in place, and its existence and procedures are known to all employees, vendors, contractors, and business partners.		
We review the above fraud preventive mechanisms on an ongoing basis and document these reviews as well as the communication with the audit committee regarding areas that need improvement.		
<p>We have a fraud response plan in place and know how to respond if a fraud allegation is made. The fraud response plan considers.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Who should perform the investigation.</li> <li>● How the investigation should be performed.</li> <li>● When a voluntary disclosure to the government should be made.</li> <li>● How to determine the remedial action.</li> <li>● How to remedy control deficiencies identified.</li> <li>● How to administer disciplinary action.</li> </ul>		



## FRAUD DETECTION SCORECARD

Each area, factor, or consideration that scores either red or yellow should have a note associated with it that describes the action plan for bringing it to green on the next scorecard.

Fraud Prevention Area, Factor, or Consideration	Score	Notes
We have integrated our fraud detection system with our fraud prevention system in a cost-effective manner.		
Our fraud detection processes and techniques pervade all levels of responsibility within our organization, from the board of directors and audit committee, to managers at all levels, to employees in all areas of operation.		
Our fraud detection policies include communicating to employees, vendors, and stakeholders that a strong fraud detection system is in place, but certain critical aspects of these systems are not disclosed to maintain the effectiveness of hidden controls.		
We use mandatory vacation periods or job rotation assignments for employees in key finance and accounting control positions.		
We periodically reassess our risk assessment criteria as our organization grows and changes to make sure we are aware of all possible types of fraud that may occur.		
Our fraud detection mechanisms place increased focus on areas in which we have concluded that preventive controls are weak or are not cost-effective.		
We focus our data analysis and continuous auditing efforts based on our assessment of the types of fraud schemes to which organizations like ours (in our industry, or with our lines of business) are susceptible.		

Fraud Prevention Area, Factor, or Consideration	Score	Notes
We take steps to ensure that our detection processes, procedures, and techniques remain confidential so that ordinary employees — and potential fraud perpetrators — do not become aware of their existence.		
We have comprehensive documentation of our fraud detection processes, procedures, and techniques so that we maintain our fraud detection vigilance over time and as our fraud detection team changes.		
Our detective controls include a well-publicized and well-managed fraud hotline.		
Our fraud hotline program provides anonymity to individuals who report suspected wrongdoing.		
Our fraud hotline program includes assurances that employees who report suspected wrongdoing will not face retaliation. We monitor for retaliation after an issue has been reported.		
Our fraud hotline has a multilingual capability and provides access to a trained interviewer 24 hours a day, 365 days a year.		
Our fraud hotline uses a case management system to log all calls and their follow-up to resolution, is tested periodically by our internal auditors, and is overseen by the audit committee.		
Our fraud hotline program analyzes data received and compares results to norms for similar organizations.		
Our fraud hotline program is independently evaluated periodically for effectiveness and compliance with established protocols.		
We use a rigorous system of data analysis and continuous auditing to detect fraudulent activity.		
Our information systems/IT process controls include controls specifically designed to detect fraudulent activity, as well as errors, and include reconciliations, independent reviews, physical inspections/counts, analyses, audits, and investigations.		
Our internal audit department's charter includes emphasis on conducting activities designed to detect fraud.		
Our internal auditors participate in the fraud risk assessment process and plan fraud detection activities based on the results of this risk assessment.		

Fraud Prevention Area, Factor, or Consideration	Score	Notes
Our internal auditors report to the audit committee and focus appropriate resources on assessing management's commitment to fraud detection.		
Our internal audit department is adequately funded, staffed, and trained to follow professional standards, and our internal audit personnel possess the appropriate competencies to support the group's objectives.		
Our internal audit department performs risk-based assessments to understand motivation and where potential manipulation may take place.		
Our internal audit personnel are aware of, and are trained in, the tools and techniques of fraud detection, response, and investigation as part of their continuing education program.		
Our data analysis programs focus on journal entries and unusual transactions, and transactions occurring at the end of a period or those that were made in one period and reversed in the next period.		
Our data analysis programs identify journal entries posted to revenue or expense accounts that improve net income or otherwise serve to meet analysts' expectations or incentive compensation targets.		
We have systems designed to monitor journal entries for evidence of possible management override efforts intended to misstate financial information.		
We use data analysis, data mining, and digital analysis tools to: (a) identify hidden relationships among people, organizations, and events; (b) identify suspicious transactions; (c) assess the effectiveness of internal controls; (d) monitor fraud threats and vulnerabilities; and (e) consider and analyze large volumes of transactions on a real-time basis.		
We use continuous auditing techniques to identify and report fraudulent activity more rapidly, including Benford's Law analysis to examine expense reports, general ledger accounts, and payroll accounts for unusual transactions, amounts, or patterns of activity that may require further analysis.		
We have systems in place to monitor employee e-mail for evidence of potential fraud.		

Fraud Prevention Area, Factor, or Consideration	Score	Notes
<p>Our fraud detection documentation identifies the individuals and departments responsible for:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Designing and planning the overall fraud detection process.</li> <li>• Designing specific fraud detective controls.</li> <li>• Implementing specific fraud detective controls.</li> <li>• Monitoring specific fraud detective controls and the overall system of these controls for realization of the process objectives.</li> <li>• Receiving and responding to complaints related to possible fraudulent activity.</li> <li>• Investigating reports of fraudulent activity.</li> <li>• Communicating information about suspected and confirmed fraud to appropriate parties.</li> <li>• Periodically assessing and updating the plan for changes in technology, processes, and organization.</li> </ul>		
<p>We have established measurement criteria to monitor and improve compliance with fraud detective controls, including:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Number of, and loss amounts from, known fraud schemes committed against the organization.</li> <li>• Number and status of fraud allegations received by the organization that required investigation.</li> <li>• Number of fraud investigations resolved.</li> <li>• Number of employees who have signed the corporate ethics statement.</li> <li>• Number of employees who have completed ethics training sponsored by the organization.</li> <li>• Number of whistleblower allegations received via the organization's hotline.</li> <li>• Number of messages supporting ethical behavior delivered to employees by executives.</li> <li>• Number of vendors who have signed the organization's ethical behavior policy.</li> <li>• Number of customers who have signed the organization's ethical behavior policy.</li> <li>• Number of fraud audits performed by internal auditors.</li> </ul>		
<p>We periodically assess the effectiveness of our fraud detection processes, procedures, and techniques; document these assessments; and revise our processes, procedures, and techniques as appropriate.</p>		

## บรรณานุกรม

เจริญ เจษฎาวุธย์.การปฏิบัติที่ดีที่สุดในวิชาชีพตรวจสอบภายใน ตอน ๒ การนำเสนอทิศทางการใหม่. กทม.บริษัทพอดี้ จำกัด. ๒๕๔๕

เจริญ เจษฎาวุธย์.เทคนิคการตรวจสอบทุจริต(ฉบับพิมพ์ครั้งที่ ๒).กทม.บริษัทพอดี้ จำกัด. ๒๕๔๕

สมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย.๒๕๔๗. มาตรฐานสากลการปฏิบัติงานวิชาชีพ การตรวจสอบภายใน.(International Standard for the Professional Practise of Internal Auditing )

กรมบัญชีกลาง ที่กค. ๐๔๑๖.๔/ว ๒๗๒ ลงวันที่ ๘ กรกฎาคม ๒๕๔๘ เรื่อง แนวทางการประกัน คุณภาพงานตรวจสอบภายในของส่วนราชการ

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย.๒๕๕๑.กรอบโครงสร้างการบริหารความเสี่ยงขององค์กรเชิง บูรณาการ:แนวทางการปฏิบัติ(Enterprise Risk Management-Integrated Framework:

Application Techniques )

Bologna,Jack G. and Lindquist,Robeert.1995.Fraud Auditing and Forensic

Accounting:New Tools and Techniques. 2nd.J Wiley &Son.

Fraud Auditing and Forensic Accounting",Tommie W. Singleton – Aaron J. Singleton

– Jack Bologna – Robert J .Lindquist,2006

พระราชบัญญัติ ประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ.๒๕๔๒

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยวินัยทางงบประมาณและการคลัง พ.ศ.๒๕๔๔

พระราชกฤษฎีกาการบริหารจัดการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. ๒๕๔๖

ประมวลจริยธรรมข้าราชการพลเรือน ลงวันที่ ๑๖ กันยายน ๒๕๕๒