

บทความวิจัย

ความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงด้านบุคคล ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบกับความเสียหายการรายงานทางการเงิน: กรณีศึกษาจากผู้ตรวจสอบภาครัฐ

ปิยาภัสร์กิตต์ เจียรสุคนธ์¹
สุรีย์ โฆษกรณัญ²

(Received: April 1, 2019; Revised: June 10, 2019; Accepted: June 14, 2019)

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ (1) ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยความเสี่ยง และ (2) อิทธิพลของปัจจัยความเสี่ยงที่มีต่อความเสียหายการรายงานทางการเงิน เก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ตรวจเงินแผ่นดินภาค 1-15 จำนวน 8 ราย และผู้ตรวจสอบภาครัฐ จำนวน 461 ราย เครื่องมือที่ใช้ คือ แบบสัมภาษณ์และแบบสอบถาม วิเคราะห์ข้อมูลด้วยสถิติเชิงพรรณนาและเชิงอนุมาน

ผลการวิจัยพบว่า (1) ความเสี่ยงด้านส่วนบุคคล ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับความเสียหายการรายงานทางการเงิน (2) ความเสี่ยงด้านส่วนบุคคล ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบมีอิทธิพลทางตรงเชิงบวกต่อความเสียหายการรายงานทางการเงินให้ค่าสัมประสิทธิ์เส้นทางเท่ากับ .144 .455 และ .661 ตามลำดับ

ผลการวิจัยครั้งนี้จะเป็นข้อมูลพื้นฐานในการนำไปสู่การกำหนดกรอบแนวทางในการต่อต้านการทุจริตทั้งภาครัฐและเอกชน รวมถึงผลักดันให้ผู้บริหารตระหนักถึงความสำคัญของการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีที่จะสะท้อนให้เห็นถึงความโปร่งใส และความเชื่อถือได้ของการรายงานทางการเงิน

คำสำคัญ: ความเสี่ยง การทุจริต ผู้ตรวจสอบภาครัฐ

¹ นักศึกษาหลักสูตรปริญญาตรีบัณฑิต สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม

E-mail: Rsu_18@hotmail.com

² อาจารย์ ดร. สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม Email: dr.sureebos@gmail.com

RESEARCH ARTICLE

Relationships among Individual Risk, Compliance Risk and Financial Report Risk: A Case Study From Government Auditors

Piyaphisak Jearasukon¹

Suree Bosakoranut²

Abstract

This research aimed to analyze (1) the relationship of risk factors and (2) the influence of risk factors on financial report risk. The data collection was carried out from 8 regional audit office no 1-15 and 461 internal and external government auditors. The instruments used were interview form and questionnaire. The data analysis was done by descriptive and inferential statistics.

This research found that: (1) the individual risk factor and the compliance risk factor had positive relationship with financial report risk; (2) the individual risk and compliance risk factors had positive influence on financial report risk. The path coefficient values were .144, .455 and .661 respectively.

Findings of this research can help establish and create guidelines for fraud preventing in both public and private organizations. In addition, it can be used for encouraging executives

¹ Ph.D., Student (Accountancy), School of Accounting, Sripatum University,
E-mail: Rsu_18@hotmail.com

² Lecturer, Ph.D., Department of Accounting, School of Accounting, Sripatum University,
E-mail: dr.sureebos@gmail.com

to realize the importance of internal control system which helps reflect the transparency and reliability of financial reporting.

Keywords: Risk, Fraud, Government Auditor

บทนำ

การทุจริต (Fraud) มีสาเหตุมาจากพฤติกรรมส่วนบุคคลในการกระทำที่ผิดไปจากบรรทัดฐานที่สังคมกำหนด โดยการแสดงออกในลักษณะการละเว้น การละเลย การหลีกเลี่ยง หรือปฏิบัติโดยมิชอบด้วยกฎหมาย เพื่อผลประโยชน์ของตนเองและพวกพ้อง หากพิจารณานิยามของคำว่า “การทุจริต” นักวิชาการให้ความหมายที่แตกต่างกันออกไป Michael (1995) กล่าวโดยทั่วไปว่า “การทุจริต” (Fraud) เป็นพฤติกรรม (Behavior) ในการแสดงออกถึงผลประโยชน์ส่วนตัว เช่นเดียวกันกับ Doody (2009) เห็นว่า การทุจริต เป็นกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การโจรกรรมทุจริต สมรู้ร่วมคิดทุจริต ฟอกเงิน ดิดสินบน และการกรรโชกทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากพฤติกรรม ในขณะที่ Goudie & Stasavage (1997) เห็นว่า การทุจริตเป็นการใช้หน่วยงาน หรือตำแหน่งหน้าที่ เพื่อการแสวงหารายได้ หรือผลประโยชน์ส่วนตัว ซึ่งความเห็นของ Goudie & Stasavage (1997) สอดคล้องกับ Sandholtz & Koetzle (2000) อธิบายว่า “การใช้ตำแหน่งหน้าที่การงานหรือใช้ทรัพยากรของรัฐหรือสาธารณะประโยชน์ในทางที่ผิดเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัวก็ถือว่าเป็นการทุจริต”

หากพิจารณาจากนิยามของการทุจริตข้างต้น จะแสดงให้เห็นได้ว่าการทุจริต ส่วนใหญ่มีสาเหตุหรือความเชื่อมโยงกับพฤติกรรมของบุคคล (Individual Risk) จาก “คนดี” กลายเป็น “คนไม่ดี” (Cressey, 1953; Moore, 2008) ซึ่งการที่ผู้ปฏิบัติงานอาจจะเป็นพนักงาน ผู้บริหาร หรือบุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้อง ร่วมกันกระทำการเพื่อให้เกิดผลประโยชน์แก่ตนเอง หรือแก่พรรคพวกโดยมิชอบหรือโดยผิดกฎหมาย ซึ่งผลประโยชน์ในที่นี้อาจไม่ปรากฏในรูปของตัวเลขเสมอไป แต่ผลประโยชน์อาจปรากฏในรูปแบบอื่น ๆ เช่น อำนาจ ตำแหน่ง บทบาท หรือดุลพินิจต่อการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับด้านการเงินและบัญชี หรืองบประมาณขององค์กร (Isaksen, 2005) โดยที่ Shleifer & Vishny (1994) Heidenheimer et al. (1989) Nye (1967) และ Leff (1964) ต่างมีความคิดเห็นเป็นไปในทิศทางเดียวกันว่าปัจจัยที่สำคัญที่นำไปสู่การทุจริต คือ “พฤติกรรมของบุคคลที่แสดงออกบิดเบือนไปจากมาตรฐานที่องค์กรหรือสังคมกำหนด” เช่นเดียวกับผลการศึกษางานวิจัยของ

Naruedomkul & Rodwanna (2011) พบว่า “สาเหตุของการทุจริตประเด็นหนึ่งมาจากพฤติกรรมของพนักงานล้วนมีที่มาจากความต้องการของคนทั้งสิ้น ตราบใดที่คนยังยึดติดและใฝ่หาวัตถุนิยมความต้องการของตนเอง” การแสดงออกพฤติกรรมของบุคคล (Individual Risk) มักจะเชื่อมโยงกับอำนาจ ตำแหน่งการปฏิบัติตามกฎหมาย ในการตัดสินใจหรือเอื้อผลประโยชน์ต่อฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง การทุจริตมิใช่ข้อผิดพลาดแต่อย่างใด แต่การทุจริต คือ เจตนาหรือการกระทำที่ไม่ซื่อสัตย์ จงใจหลอกลวงเพื่อแสวงหาผลประโยชน์ที่มีควรได้โดยชอบด้วยกฎหมาย รวมทั้งการตั้งใจหรือเจตนาที่จะบิดเบือนการเสนอความจริง เช่น การแต่งเติมหรือแก้ไขข้อมูลทางการเงินและบัญชีหรือเอกสารต่าง ๆ อย่างไม่ถูกต้อง การบิดเบือนผลของรายการทุจริตในข้อมูลทางบัญชีหรือการรายงานทางการเงินที่ไม่ตรงกับความเป็นจริง ซึ่งพฤติกรรมหรือการกระทำเหล่านี้มิใช่ข้อผิดพลาดหรือความบกพร่องของการปฏิบัติงาน แต่เป็นพฤติกรรมหรือการกระทำที่ส่อไปในทางทุจริต และมีผลกระทบต่อความโปร่งใสในการปฏิบัติงานทางการเงินบัญชีด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ (Financial Report Risk) (Lasritad et al., 2015)

เนื่องจากความโปร่งใส (Transparency) เป็นหลักการที่สำคัญประการหนึ่งของการรายงานทางการเงินเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือต่อคุณภาพของงบการเงิน (Clinton et al., 2014; Daniela & Attila, 2013; Habib & Hossain, 2013; Rittenberg, 2013; Wright, 2013) ดังนั้น ผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบควรเป็นผู้ที่มีความรู้และใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพที่จะสามารถบ่งชี้ถึงปัจจัยเสี่ยงหรือร่องรอยการทุจริตหรืออาจกล่าวได้ว่าทำหน้าที่เปรียบเสมือนกับ “นักบัญชีสืบสวน” (Forensic Accountant) ในการแกะร่องรอยของผู้กระทำผิดเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานในการพิจารณาคดีในชั้นศาล แต่ทั้งนี้ ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอาจไม่จำเป็นต้องมีความเชี่ยวชาญเทียบเท่ากับผู้ที่ทำหน้าที่รับผิดชอบในการสืบหาหรือสอบสวนการทุจริตโดยตรง เพียงแค่สามารถรับรู้ วิเคราะห์ถึงความเสี่ยงที่รวดเร็วและแม่นยำถึงสัญญาณเตือนหรือข้อบ่งชี้ถึงเหตุการณ์ที่อาจนำไปสู่การทุจริตภายในองค์กร

สิ่งเหล่านี้จึงถือเป็นความท้าทายอย่างหนึ่งที่ผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบภาครัฐจะต้องรับรู้เป็นข้อมูลพื้นฐานเพื่อประกอบการพิจารณาของการตรวจสอบ ดังนั้น การรับรู้และเข้าใจถึงต้นเหตุความเสี่ยงของการทุจริตจะทำให้ผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบสามารถควบคุมและลดปัจจัยความเสี่ยงการทุจริตได้อย่างทันเหตุการณ์ก่อนที่จะนำมาสู่มูลค่าความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น

ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาวิจัยเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงด้านส่วนบุคคล ความเสี่ยงด้านการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบกับความเสี่ยงการรายงานทางการเงิน เพื่อวิเคราะห์ทางสถิติว่าปัจจัยความเสี่ยงในแต่ละด้านมีความสัมพันธ์และมีอิทธิพลต่อกันหรือไม่ และเป็นไปในทิศทางอย่างไร โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากทัศนคติในมุมมองของผู้ปฏิบัติงานด้านตรวจสอบภาครัฐทั้งจากภายในและภายนอก เนื่องจากเป็นบุคคลที่มีบทบาทโดยตรงต่อการปฏิบัติหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับการให้ความเชื่อมั่นและการตรวจสอบเชิงการทุจริต ผลลัพธ์ที่ได้จากการศึกษางานวิจัยนี้จะเป็นข้อมูลพื้นฐานสำคัญขององค์รภาครัฐและเอกชน ในการนำผลวิจัยไปเป็นแนวทางในการกำหนดกฎระเบียบให้ครอบคลุมต่อความเสี่ยง หรือนโยบายของการวางแผนการบริหารความเสี่ยงอย่างเป็นระบบให้เกิดประสิทธิภาพอย่างสูงสุด

วัตถุประสงค์

1. วิเคราะห์ความสัมพันธ์ของความเสี่ยงด้านส่วนบุคคล ความเสี่ยงด้านการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ และความเสี่ยงการรายงานทางการเงิน
2. วิเคราะห์อิทธิพลของความเสี่ยงด้านบุคคล ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่มีต่อความเสี่ยงการรายงานทางการเงิน

ขอบเขตการศึกษา

ผู้วิจัยได้กำหนดขอบเขตของการวิจัย แบ่งออกเป็น 2 ส่วน ผู้วิจัยเริ่มศึกษาจากการวิจัยเชิงคุณภาพ และใช้การวิจัยเชิงปริมาณเป็นหลัก โดยมีรายละเอียด ดังนี้

ส่วนที่ 1 การวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research)

1. **ขอบเขตด้านเนื้อหา** ผู้วิจัยศึกษาทฤษฎี แนวคิด และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต รวมถึงแนวความคิดจากการสัมภาษณ์ของผู้เชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบภาครัฐ และกรณีผลการตรวจสอบที่สำคัญของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) และหน่วยงานตรวจสอบภายใน กรมส่งเสริมการปกครองส่วนท้องถิ่น

2. **ขอบเขตด้านพื้นที่** หน่วยวิเคราะห์ คือ สำนักงานตรวจสอบพิเศษภาค 1-15

3. **ขอบเขตด้านประชากร** คือ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้วิจัยพิจารณาเลือกผู้ให้ข้อมูลสำคัญ (Key Informant) แบบเจาะจง (Purposive Selection) โดยการสมัครใจ (Voluntary) (Glaser & Strauss, 1967) ผู้วิจัยพิจารณาเลือกผู้ตรวจเงินแผ่นดินภาค 1-15 จำนวน 8 ราย

ส่วนที่ 2 การวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research)

1. **ขอบเขตด้านพื้นที่** คือ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน 77 แห่ง องค์การบริหารส่วนจังหวัด จำนวน 76 แห่ง เทศบาลเมือง จำนวน 178 แห่ง และเทศบาลนคร จำนวน 30 แห่ง รวมพื้นที่ที่ใช้ในการวิจัยทั้งสิ้น 361 แห่ง

2. **ขอบเขตด้านประชากร** (Population) คือ (1) ผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบ สังกัดสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน 1,676 ราย (2) หัวหน้าตรวจสอบภายใน สังกัดองค์การบริหารส่วนจังหวัด จำนวน 76 ราย (3) หัวหน้าตรวจสอบภายใน สังกัดเทศบาลเมือง จำนวน 178 ราย และ (4) หัวหน้าผู้ตรวจสอบภายใน สังกัดเทศบาลนคร จำนวน 30 ราย รวมทั้งสิ้น 1,960 ราย (Department of Local Administration (DLA), 2018; Office of the State Audit Thailand (OAG), 2018)

การทบทวนวรรณกรรมและทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

1. แนวคิดเกี่ยวกับการทุจริต

นิยามของการทุจริต (Fraud Definition)

การทุจริต (Fraud) เป็นสิ่งที่ทุกคนในสังคมไทยมีความคุ้นเคย โดยบางคนบางกลุ่มมีมุมมองว่าเป็น “สิ่งที่ดี หากทำให้สังคมหรือประเทศชาติเจริญรุ่งเรือง” หรือบางคนบางกลุ่ม มีแนวคิดว่าเป็น “สิ่งที่ไม่ดี ทำให้สังคมหรือประเทศชาติเลวลงหรือล่มจม” มุมมองที่แตกต่างกันนี้ สะท้อนให้เห็นถึงความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับความหมายของการทุจริตและคอร์รัปชัน หรือการรู้ทันกลโกงในการทุจริตและคอร์รัปชันของคนไทยว่ามีมากน้อยแค่ไหนอย่างไร ในบทนี้จึงเป็นการอธิบายถึงความหมายและประเภทของการทุจริตและคอร์รัปชันในแง่มุมต่าง ๆ รวมไปถึงความพยายามในการชี้วัดให้เห็นถึงรูปธรรมของการทุจริตและคอร์รัปชัน ก่อนที่จะนำไปสู่รูปธรรมของกลโกงในการทุจริตที่เกิดขึ้นในประเทศไทย (Anantanasuwong, 2014; Williams, 2000; Bowles, 1999; Heidenheimer et al. 1989)

2. แนวคิดเกี่ยวกับพฤติกรรมส่วนบุคคลกับการปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบ (Individual Behavior and Compliance)

ACFE (2012) Albrecht et al. (2009) และ Singleton et al. (2006) กล่าวว่า การทุจริต (Fraud) คือ พฤติกรรมของมนุษย์ในทางที่ชั่วช้าและฉ้อโกง ผิดศีลธรรม ผิดกฎหมายหรือมีเจตนาหลีกเลี่ยงกฎหมาย รวมทั้งการกระทำที่ขัดต่อตำแหน่งหน้าที่และสิทธิของผู้อื่น ดังนั้น จากนิยามของคำว่า “การทุจริต” (Fraud) สามารถสะท้อนให้เห็นถึงพฤติกรรมที่นำมาสู่ปัจจัยความเสี่ยงที่มีต่อการทุจริต ซึ่ง Michael (1995) นักวิชาการทางด้านรัฐศาสตร์ชาวอเมริกัน ได้นิยามความหมายของการทุจริตในเชิงพฤติกรรม (Behavioral Approach) เป็นการกระทำที่เบี่ยงเบนไปจากมาตรฐานความประพฤติที่สังคมกำหนดขึ้น ประกอบด้วย กฎกติกา มารยาททางสังคมที่คนในสังคมร่วมกันกำหนดขึ้นที่ต้องปฏิบัติตาม เพื่อทำให้เกิดความมีประสิทธิภาพ เป็นระเบียบเรียบร้อยในการบริหารกิจการบ้านเมืองและระบบการควบคุม

นอกจากนี้ ยังมีนักวิชาการหลายท่าน เช่น Rose-Ackermann (1999) Khan (1996) Shleifer & Vishny (1994) Heidenheimer et al. (1989) Shaid (1989) Werner (1983) Huntington (1970) Nye (1967) Bayley (1966) และ McMullen (1961) ต่างมีความคิดที่เป็นไปในทิศทางเดียวกันว่า การทุจริต (Fraud) เป็นพฤติกรรมการใช้อำนาจ ตำแหน่งในทางบริหารไปในทางที่ผิดศีลธรรม กฎหมาย เพื่อการแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบแก่ตนเองและบุคคลกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง หรือเป็นการเอื้อประโยชน์กฎหมายไปในทางให้เกิดช่องว่างการทุจริต Michael (1995) กล่าวว่า “อิทธิพลที่มีต่อการทุจริต ได้แก่ (1) ค่านิยมของสังคมหรือองค์กรจะทำให้การทุจริตสามารถแพร่กระจายไปทั่วทั้งสังคมได้ (Pervasive Corruption) (2) การร่วมมือระหว่างบุคคลต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตในลักษณะนี้ เป็นการร่วมมือกันปกปิด เพิ่มเติมขั้นตอนการดำเนินงาน ป้องกันการวิพากษ์วิจารณ์ และกีดกันมิให้บุคคลอื่นเข้าร่วมหรือรับรู้การดำเนินงาน (Organized Corruption) และ (3) การผูกขาดในสินค้าและบริการจะช่วยให้การแสวงหาผลประโยชน์สูงสุดจากการทุจริตเกิดขึ้นเป็นระยะเวลายาวนานและรุนแรงที่สุด หากอำนาจทางการเมืองการปกครองถูกผูกขาดไว้กับบุคคลเพียงคนเดียวหรือภายใต้คณาบุคคล (Monopoly Corruption)”

โดยสรุปได้ว่า การทุจริต (Fraud) หมายถึง การแสวงหาประโยชน์ที่ควรมิได้โดยชอบด้วยกฎหมายสำหรับตนเองหรือผู้อื่น การกระทำที่เป็นการผิดทางด้านหน้าที่ จริยธรรม ศีลธรรม การลอกหลวงผู้อื่นให้หลงเชื่อเพื่อผลประโยชน์แก่ตนเองหรือผู้อื่น โดยอาศัยอำนาจหน้าที่ของตนเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินทางด้านวัตถุหรือตำแหน่งที่สูงขึ้น และผลงานวิจัยของ Naruedomkul & Rodwanna (2011) พบว่า “สาเหตุของการทุจริตประเด็นหนึ่งมาจากพฤติกรรมของพนักงานลับมีที่มาจากความต้องการของคนทั้งสี่ ตราบใดที่คนยังยึดติดและเฝ้าวัดถุมาสนองความต้องการของตนเอง” และงานวิจัยของ Tavits (2005) พบว่า สาเหตุที่ทำให้บุคคลตัดสินใจกระทำการทุจริต มีปัจจัยสำคัญจากนิยามการทุจริตของแต่ละบุคคลตามความเชื่อ และการเลียนแบบสอดคล้องกับงานวิจัยของ Moore (2008) ศึกษาสาเหตุของการเปลี่ยนแปลง

ของพฤติกรรม พบว่า “การใช้ตำแหน่งหน้าที่การงานหรือใช้ทรัพยากรของรัฐหรือสาธารณประโยชน์ในทางที่ผิดเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัว” เพราะฉะนั้นพฤติกรรมดังกล่าวจึงเปลี่ยนแปลงมนุษย์จากการเป็น “คนดี” กลายเป็น “คนไม่ดี” ในที่สุด เช่นเดียวกันกับงานวิจัยของ Maesschalck (2004) และ Victor & Cullen (1988) พบว่า พฤติกรรมการทุจริตที่นิยมใช้กันมาจากการเห็นแก่ตัวของผู้กระทำการทุจริตเอง (Selfishness) การใช้เครือข่ายเป็นเครื่องมือในการทำทุจริต การสมรู้ร่วมคิดเป็นทีม (Team conspiracy) การสมรู้ร่วมคิดทั่วทั้งองค์กร (Organizational Conspiracy) และการสมรู้ร่วมคิดในการแก้ไขกฎหมายและระเบียบ หลักเกณฑ์ ข้อบังคับ (Edited legal and Principle Conspiracy) พฤติกรรมดังกล่าวนำไปสู่รูปแบบของการทุจริตต่าง ๆ เช่น การวิ่งเต้น (Lobbying) การรับและให้สินบน (Graft and Gift - Giving)

จะเห็นได้ว่า พฤติกรรมมีความเชื่อมโยงกับรูปแบบของการทุจริต อาจส่งผลกระทบต่อความไม่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของระบบการควบคุมและตรวจสอบภายในมีผลต่อการลดความเชื่อมั่นของการรายงานทางการเงิน เนื่องจากระบบการควบคุม การตรวจสอบ การป้องกัน และขัดขวางความเสี่ยงที่อาจนำมาสู่การทุจริตของบุคคลหรือกลุ่มบุคคลล้มเหลวในที่สุด (Mihaela & Lulian, 2012; Akintoye, Akingunola & Oseni, 2011; Bartlett, Tonkin & Williams, 2004)

3. แนวคิดเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน

ความโปร่งใส (Transparency) เป็นหลักการที่สำคัญประการหนึ่งของการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี อันเป็นพื้นฐานสำคัญของการรายงานทางการเงิน ซึ่งองค์กรจำเป็นต้องจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือต่อคุณภาพของงบการเงิน (Clinton et al., 2014; Daniela & Attila, 2013; Habib & Hossain, 2013; Rittenberg, 2013; Wright, 2013) ปัญหาการทุจริตเป็นการกระทำที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์ทับซ้อนและเสียหายต่อระบบความน่าเชื่อถือของการรายงานและการเปิดเผยทางการเงิน โดยการปลุกปั่นของนักการเมืองและพรรคการเมืองทุกพรรคที่ทุจริตร่วมกับเจ้าหน้าที่รัฐและนักธุรกิจการเมืองในการปกปิด ซ่อนเร้น หรือ

รายงานข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (Srivithaya, 2015) ผลกระทบดังกล่าวมีผลต่อความโปร่งใสในการปฏิบัติงานทางการเงินบัญชีด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้และคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวม (Lasritad et al., 2015) จะเห็นได้ว่าประเด็นพื้นฐานที่ทำให้เกิดการบิดเบือนของการรายงานทางการเงินสาเหตุสำคัญประการหนึ่ง คือ พฤติกรรมบุคคล และการใช้อำนาจหน้าที่ตำแหน่งไปในทางที่ผิดเพื่อผลประโยชน์ส่วนตน

สำหรับประเทศไทย มีผลรายงานการตรวจสอบจากหน่วยงานต่อต้านการทุจริตอย่างสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) พบว่า ปีงบประมาณ 2555 2558 2559 และ 2560 มีการเปิดเผยรายงานทางการเงินที่แสดงถึงมูลค่าความเสียหายเป็นจำนวนเงินของส่วนราชการส่วนท้องถิ่นสูงกว่าราชการส่วนกลางและส่วนภูมิภาคคิดเป็นจำนวนเงินโดยประมาณ 848.23 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 125.00 ของมูลค่าความเสียหายราชการส่วนกลางและส่วนภูมิภาค แม้จะเป็นการคิดมูลค่าความเสียหายเพียงแคในปี 2555 2558 และ 2560 เนื่องจากในปี 2559 ไม่ปรากฏการจำแนกเฉพาะหน่วยงาน แต่มูลค่าความเสียหายของส่วนราชการส่วนท้องถิ่นก็ยังคงมีอัตราสูงกว่าส่วนราชการส่วนกลางและส่วนภูมิภาค ปรากฏดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1

มูลค่าความเสียหายของการทุจริต (อาชญากรรม) จากผลการตรวจสอบ

หน่วย : ล้านบาท

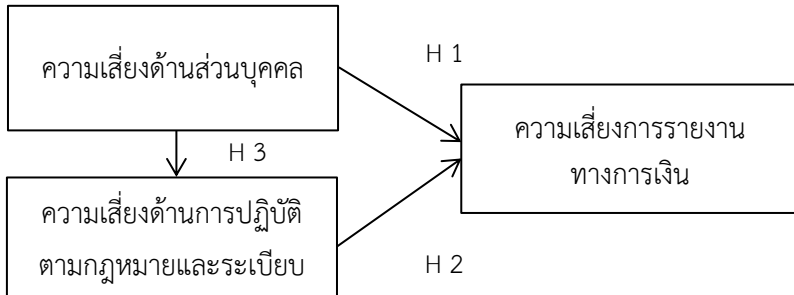
ประเภท หน่วยรับตรวจ	การจัดซื้อจัดจ้าง							
	ปี 2555		ปี 2558		ปี 2559		ปี 2560	
	จำนวน หน่วย	มูลค่า	จำนวน หน่วย	มูลค่า	จำนวน หน่วย	มูลค่า	จำนวน หน่วย	มูลค่า
ราชการส่วนท้องถิ่น	753	30.06	1,518	243.78	ไม่ปรากฏข้อมูล การจำแนกแสดง เฉพาะผลรวม		132	574.39
ราชการส่วนกลางและ ส่วนภูมิภาค	1,161	125.37	1,085	175.18			250	374.63
รวม	1,914	155.43	2,603	418.96	964	725.73	382	949.02

ที่มา: Office of the State Audit Thailand (OAG), 2012, 2015, 2016, 2017

จากมูลค่าความเสียหายข้างต้นจึงนำมาสู่คำถามที่ว่าปัจจัยใดหรือมูลเหตุใดที่เป็นสาเหตุสำคัญของการเกิดมูลค่าความเสียหาย แม้ว่าหน่วยงานภาครัฐจะพยายามร่วมมือและหาวิธีการแก้ไขจากอดีตมาสู่ปัจจุบัน แต่กลับดูเหมือนการทุจริตยังคงปรากฏในสังคมอย่างต่อเนื่องขึ้นเรื่อย ๆ หรือการทุจริตที่เกิดขึ้นในปัจจุบันมีความซับซ้อนยากต่อการตรวจสอบและค้นหา ซึ่งหากมองย้อนไปเมื่ออดีตหากกล่าวถึงการทุจริตทุกคนส่วนใหญ่มักมีความเห็นเป็นไปในทิศทางเดียวกันว่าเกิดจากระบบการควบคุมภายในอ่อนแอ จึงเป็นช่องว่างของโอกาสให้เกิดการทุจริต แต่อย่างไรก็ตาม ยังมีงานวิจัยในอดีตที่ให้ข้อเสนอ นอกเหนือจากข้างต้น เช่น Naruedomkul & Rodwanna (2011) Margit (2005) Khan (1996) Shleifer & Vishny (1994) Heidenheimer et al. (1989) Shaid (1989) Werner (1983) Huntington (1970) Nye (1967) และ McMullen (1961) ศึกษาถึงสาเหตุของการทุจริต พบว่า “สาเหตุที่ทำให้บุคคลตัดสินใจกระทำการทุจริตเกิดจากความต้องการของมนุษย์ที่แสดงพฤติกรรมเชิงลบในการใช้ประโยชน์จากหน้าที่ปฏิบัติงานแสวงหาผลประโยชน์เพื่อตนเอง โดยมองหน่วยงานเป็นสถานที่ประกอบธุรกิจ ซึ่งพฤติกรรมข้างต้นยังถูกอธิบายโดยทฤษฎีความต้องการของมนุษย์ตามลำดับขั้น (Need Theories) ของ Maslow H Abraham (1970) ได้อธิบายถึงมนุษย์ทุกคนต่างก็พยายามดิ้นรนต่อสู้เพื่อสู่จุดหมายของตนเอง

จากการทบทวนวรรณกรรมข้างต้น จึงนำมาสู่การกำหนดกรอบแนวคิดและสมมติฐานของการวิจัย ปรากฏตามรูปภาพกรอบแนวคิด (ภาพที่ 1)

กรอบแนวคิดและสมมติฐานของการวิจัย



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดและสมมติฐานของการวิจัย

จากกรอบแนวคิดการวิจัยข้างต้น ผู้วิจัยจึงกำหนดสมมติฐานของการวิจัยไว้ 3 ประการ ดังนี้

- สมมติฐานงานวิจัยที่ 1 ความเสี่ยงด้านส่วนบุคคลมีความสัมพันธ์และอิทธิพลต่อความเสี่ยงการรายงานทางการเงิน
- สมมติฐานงานวิจัยที่ 2 ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบมีความสัมพันธ์และอิทธิพลต่อความเสี่ยงการรายงานทางการเงิน
- สมมติฐานงานวิจัยที่ 3 ความเสี่ยงด้านส่วนบุคคลมีความสัมพันธ์และอิทธิพลต่อความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ

วิธีการดำเนินการวิจัย

ผู้วิจัยได้กำหนดวิธีการดำเนินการวิจัย แบ่งออกเป็น 2 ส่วน ผู้วิจัยเริ่มศึกษาจากการวิจัยเชิงคุณภาพ และใช้การวิจัยเชิงปริมาณเป็นหลัก โดยมีรายละเอียดดังนี้

ส่วนที่ 1 การวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research)

1. การสร้างและหาคุณภาพของเครื่องมือการวิจัย

ผู้วิจัยทำการทบทวนวรรณกรรม งานวิจัยที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการสร้างแบบสัมภาษณ์ (Interviews) ในการวิจัย และทำการตรวจสอบคุณภาพของแบบสัมภาษณ์ (Interviews) โดยเสนอผู้เชี่ยวชาญจำนวน 5 ท่าน เพื่อตรวจสอบความเที่ยงตรงของข้อคำถามแต่ละข้อ (Rovinelli & Hambleton, 1977) หลังจากนั้นนำมาหาค่าดัชนีค่าสัมประสิทธิ์ของความสอดคล้อง โดยกำหนดเกณฑ์การพิจารณาของข้อคำถามที่มีค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC) ตั้งแต่ 0.5 ขึ้นไป แต่ถ้าได้ค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC) ต่ำกว่า 0.5 ควรพิจารณาแก้ไขปรับปรุงตามข้อเสนอแนะของผู้เชี่ยวชาญหรือตัดทิ้งโดยใช้สูตร

$$IOC = \frac{\sum R}{N}$$

เมื่อ IOC หมายถึง ค่าดัชนีความสอดคล้อง (Index of Congruence)

R หมายถึง ความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิโดยใช้เกณฑ์ประเมิน ดังนี้

ให้คะแนน	+1	หมายถึง ข้อคำถามเหมาะสม
ให้คะแนน	0	หมายถึง ข้อคำถามมีความไม่ชัดเจน/ไม่แน่ใจ
ให้คะแนน	-1	หมายถึง ข้อคำถามไม่เหมาะสมให้พิจารณาแก้ไข
	N	หมายถึง จำนวนผู้เชี่ยวชาญ

ผลการประเมินพบว่า ข้อคำถามของแบบสัมภาษณ์ จำนวน 25 ข้อ มีความเที่ยงตรงของเนื้อหาครอบคลุมในแต่ละด้าน ซึ่งผลการวัดดัชนีความสอดคล้อง (IOC) อยู่ระหว่าง 0.60 ถึง 1.00 มีค่ามากกว่า 0.5 สามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลได้

2. เครื่องมือในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยเชิงคุณภาพ คือ แบบสัมภาษณ์ (Interviews) กึ่งโครงสร้าง (Semi-Structured Interview) ลักษณะการสัมภาษณ์แบบไม่เป็นทางการ แบ่งออกเป็น 5 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ให้สัมภาษณ์ เนื้อหาของคำถามเป็นลักษณะของคำถามปลายเปิดจำนวน 5 ข้อ โดยครอบคลุมข้อมูลเกี่ยวกับคุณลักษณะส่วนบุคคล

ส่วนที่ 2 ข้อมูลเกี่ยวกับธรรมชาติของความเสี่ยง จำนวน 5 ข้อ โดยครอบคลุมเกี่ยวกับรูปแบบ ประเภทของความเสี่ยงจากประสบการณ์การตรวจสอบ

ส่วนที่ 3 สัมภาษณ์ข้อมูลเกี่ยวกับการทุจริต จำนวน 8 ข้อ โดยครอบคลุมเกี่ยวกับความหมายของการทุจริต สาเหตุ รูปแบบ และพฤติกรรมเสี่ยงที่มีต่อการทุจริต

ส่วนที่ 4 สัมภาษณ์ข้อมูลเกี่ยวกับมาตรฐานระบบการควบคุมภายใน จำนวน 6 ข้อ โดยครอบคลุมข้อมูลเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

ส่วนที่ 5 ข้อเสนอแนะจากผู้ให้สัมภาษณ์

3. การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้การสัมภาษณ์ (Interview) กับผู้ตรวจเงินแผ่นดินภาค 1-15 จำนวน 8 ราย โดยการสมัครใจแบบตัวต่อตัวเพื่อเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับ “ปัจจัยความเสี่ยงที่มีต่อการทุจริต” จากประสบการณ์ด้านการตรวจสอบก่อนเริ่มการสัมภาษณ์ผู้วิจัยได้ ทำการแนะนำตัวเพื่อสร้างบรรยากาศให้เป็นธรรมชาติ ก่อนดำเนินการสัมภาษณ์ผู้วิจัยขออนุญาตในการจดบันทึกและบันทึกเสียงระหว่างการสัมภาษณ์โดยใช้เวลาในการสัมภาษณ์ประมาณ 2 ชั่วโมง ซึ่งในการสัมภาษณ์ของการศึกษางานวิจัยครั้งนี้ผู้วิจัยจะดำเนินการสัมภาษณ์จนผู้วิจัยไม่พบข้อสงสัยหรือไม่มีข้อมูลใหม่เกิดขึ้นจากผู้ให้สัมภาษณ์ ที่เรียกว่า “ข้อมูลอิ่มตัว” (Data Saturation) (Hesse-Biber, 2010) จึงหยุดการสัมภาษณ์

ข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์ในแต่ละครั้ง ผู้วิจัยจะนำมาถอดเทป และวิเคราะห์เนื้อหาเป็นรายวัน ภายหลังจากการสิ้นสุดการสัมภาษณ์เพื่อทำการตรวจสอบข้อมูลที่ไม่ชัดเจนหรือไม่ครบถ้วน เพื่อนำไปศึกษาเพิ่มเติมในการสัมภาษณ์ครั้งต่อไป สำหรับข้อมูลที่ได้จากการวิเคราะห์ ผู้วิจัยจะทบทวนการอ่านหลาย ๆ ครั้ง เพื่อให้เกิดความเข้าใจในภาพรวมของข้อมูลที่ได้ และพิจารณาประเด็นที่สำคัญในการเชื่อมโยงแนวคิด หลักการ ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในการอธิบายของปรากฏการณ์ทางสังคมที่เกิดขึ้นจริง และนำข้อมูลที่ได้จากการทบทวนวรรณกรรมและการสัมภาษณ์มาสร้างข้อคำถามของแบบสอบถาม “ปัจจัยความเสี่ยงที่มีต่อการทุจริต”

ส่วนที่ 2 การวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research)

1. การสร้างและหาคุณภาพของเครื่องมือการวิจัย

ภายหลังจากทบทวนวรรณกรรมและการสัมภาษณ์ข้างต้น ผู้วิจัยนำข้อมูลที่ได้มาสร้างข้อคำถามของแบบสอบถาม (Questionnaire) เป็นลักษณะแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) 5 ระดับของ Likert (1932) และเสนอผู้เชี่ยวชาญ จำนวน 5 ท่าน พบว่า ข้อคำถาม 54 ข้อคำถาม มี 35 ข้อคำถามที่มีความเที่ยงตรงของเนื้อหาครอบคลุมในแต่ละด้าน ซึ่งผลการวัดค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC) อยู่ระหว่าง 0.60 ถึง 1.00 ซึ่งมีค่ามากกว่า 0.5 สามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลได้

ก่อนการเก็บรวบรวมข้อมูลผู้วิจัยนำแบบสอบถาม จำนวน 35 ข้อไปทดลองใช้ (Try-out) กับผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจังหวัด จำนวน 77 คน เมื่อครบกำหนดได้รับแบบสอบถามตอบกลับ จำนวน 62 ฉบับ เป็นแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ทั้งสิ้น 62 ฉบับ สอดคล้องกับ Aaker, Kumar & Day (2001) ได้นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถามต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงจะถือว่ายอมรับได้ ผู้วิจัยจึงหาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ โดยใช้เทคนิค Item – Total Correlation พบว่า ข้อคำถามจำนวน 35 ข้อ มีค่าอยู่ระหว่าง 0.012 ถึง 0.753 และมีข้อคำถามไม่ผ่านเกณฑ์ จำนวน 9 ข้อ ผู้วิจัยจึงทำการตัดข้อคำถาม คงเหลือข้อคำถามที่ผ่านเกณฑ์ จำนวน 26 ข้อ ตามที่

Nunnally & Bernstein (1994) ได้นำเสนอว่าการทดสอบค่าอำนาจจำแนกรายข้อข้อคำถามควรเกินกว่า 0.40 เป็นค่าที่ยอมรับได้ ซึ่งสามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลต่อไป

2. การเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยดำเนินการจัดส่งแบบสอบถามให้กับประชากร โดยใช้วิธีการเลือกประชากร (Population) แบบเจาะจง (Purposive Selection) คือ (1) ผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบ สังกัดสำนักงานการตรวจเงิน (2) หัวหน้าตรวจสอบภายใน สังกัดองค์การบริหารส่วนจังหวัด (3) หัวหน้าตรวจสอบภายใน สังกัดเทศบาลเมือง และ (4) หัวหน้าผู้ตรวจสอบภายใน สังกัด เทศบาลนคร ประชากร (Population) จำนวน 1,960 ราย เมื่อครบกำหนดตามระยะเวลาในการเก็บรวบรวมข้อมูลได้รับแบบสอบถามที่มีความสมบูรณ์ทั้งสิ้น 461 ฉบับ ซึ่งมีอัตราผลการตอบกลับร้อยละ 23.52 สอดคล้องกับ Aaker, Kumar & Day (2001) ได้นำเสนอว่าการส่งแบบสอบถามต้องมีอัตราตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 20 จึงจะถือว่ายอมรับได้

3. การวิเคราะห์ข้อมูล

3.1 การวิเคราะห์ค่าสถิติเบื้องต้นของตัวแปร โดยใช้สถิติเชิงพรรณนา ได้แก่ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน โดยมีเกณฑ์การตัดสินใจตัดสินค่าเฉลี่ยจากมาตรฐานค่า 5 ระดับ ตามแนวทางของ Best & Kahn (1986)

3.2 สถิติที่ใช้ในการตรวจสอบคุณภาพของเครื่องมือ ได้แก่ การหาค่าอำนาจจำแนกแบบสอบถามเป็นรายข้อโดยใช้เทคนิค Item-total Correlation และการทดสอบความเชื่อมั่นของเครื่องมือ โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาตามวิธีของครอนบาค (Cronbach, 1970)

3.3 การวิเคราะห์สหสัมพันธ์ (Correlation Analysis)

3.4 การวิเคราะห์เส้นทาง (Part Analysis)

ผลการวิจัย

1. ผลการวิเคราะห์ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐานและการแปลผลของตัวแปร

ผลการศึกษา พบว่า ตัวแปรมีค่าเฉลี่ยอยู่ในระดับสูงทั้ง 3 ตัวแปร โดยความเสี่ยงการรายงานทางการเงิน มีค่าเฉลี่ยสูงที่สุด ($\bar{X} = 3.75$, S.D.= 0.86) ขณะที่ความเสี่ยงด้านส่วนบุคคล มีค่าเฉลี่ยต่ำที่สุด ($\bar{X} = 3.49$, S.D. = 0.79) (ตารางที่ 2)

ตารางที่ 2

การวิเคราะห์ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน และการแปลผลของตัวแปร

ตัวแปร	$\bar{X}$	S.D.	ระดับความเห็น
ความเสี่ยงการรายงานทางการเงิน	3.75	0.86	สูง
ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ	3.67	0.85	สูง
ความเสี่ยงด้านส่วนบุคคล	3.49	0.79	สูง

2. ผลการวิเคราะห์สหสัมพันธ์ของตัวแปรตามวัตถุประสงค์ข้อที่ 1

เมื่อพิจารณาค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรโดยการวัดความสัมพันธ์แบบสหสัมพันธ์เพียร์สัน พบว่า ตัวแปรทุกคู่มีความสัมพันธ์กัน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 โดยความเสี่ยงการรายงานทางการเงินมีความสัมพันธ์กับความเสี่ยงด้านส่วนบุคคล ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เท่ากับ 0.445 และความเสี่ยงการรายงานทางการเงิน มีความสัมพันธ์กับความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เท่ากับ 0.550 อีกทั้ง ความเสี่ยงด้านส่วนบุคคลมีความสัมพันธ์กับความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ โดยมีค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์เท่ากับ 0.661 ซึ่งค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรทุกคู่ดังกล่าวมีค่าไม่เกิน 0.8 ซึ่งอาจไม่เกิดปัญหาความสัมพันธ์กันเองระหว่างคู่ตัวแปร (Multicollinearity) (Black, 2006) (ตารางที่ 3)

ตารางที่ 3

การวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปร

ตัวแปร	ความเสี่ยง การรายงาน ทางการเงิน	ความเสี่ยง ด้านส่วน บุคคล	ความเสี่ยงด้าน การปฏิบัติตาม กฎหมายและ ระเบียบ	VIF
ความเสี่ยงการรายงาน ทางการเงิน	1.000			
ความเสี่ยงด้านส่วนบุคคล	.445**	1.000		1.774
ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติ ตามกฎหมายและระเบียบ	.550**	.661**	1.000	1.774

** ระดับนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

3. ผลการวิเคราะห์อิทธิพลของปัจจัยที่มีต่อความเสี่ยงการรายงาน
ทางการเงินตามวัตถุประสงค์ข้อที่ 2

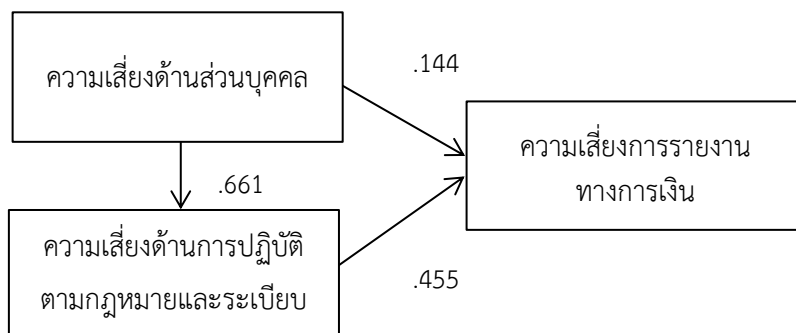
เมื่อผู้วิจัยนำตัวแปรทั้ง 3 ตัวแปร ประกอบด้วยตัวแปรอิสระ คือ ความเสี่ยงด้านส่วนบุคคล และความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ ตัวแปรตาม คือ ความเสี่ยงการรายงานทางการเงิน เพื่อวิเคราะห์อิทธิพลของความเสี่ยงด้านบุคคล ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่มีต่อความเสี่ยงการรายงานทางการเงินโดยมีค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (Path Coefficient) จำแนกตามตัวแปร คือ

1. ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 1 ความเสี่ยงด้านส่วนบุคคลมีความสัมพันธ์และอิทธิพลต่อความเสี่ยงการรายงานทางการเงิน พบว่า ความเสี่ยงด้านส่วนบุคคลมีผลทางตรงต่อความเสี่ยงการรายงานทางการเงิน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 โดยมีความสัมพันธ์เป็นบวกให้ค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (Path Coefficient) เท่ากับ .144 จึงยอมรับสมมติฐานที่กำหนด

2. ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 2 ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบมีความสัมพันธ์และอิทธิพลต่อความเสี่ยงการรายงานทาง

การเงิน พบว่า ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบมีผลทางตรงต่อความเสี่ยงการรายงานทางการเงิน อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 โดยมีความสัมพันธ์เป็นบวกให้ค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (Path Coefficient) เท่ากับ .455 จึงยอมรับสมมติฐานที่กำหนด

3. ผลการทดสอบสมมติฐานที่ 3 ความเสี่ยงด้านส่วนบุคคลมีความสัมพันธ์และอิทธิพลต่อความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ พบว่า ความเสี่ยงด้านส่วนบุคคลมีผลทางตรงต่อความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01 โดยมีความสัมพันธ์เป็นบวกให้ค่าสัมประสิทธิ์เส้นทาง (Path Coefficient) เท่ากับ .661 จึงยอมรับสมมติฐานที่กำหนด



ภาพที่ 2 การวิเคราะห์เส้นทาง

บทสรุปและข้อเสนอแนะจากการวิจัย

จากการทดสอบความสัมพันธ์และอิทธิพลของแต่ละปัจจัยความเสี่ยงผู้วิจัยสามารถสรุปผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์ที่ 1 และ 2 ดังนี้

1. ความเสี่ยงส่วนบุคคลมีความสัมพันธ์และมีอิทธิพลเชิงบวกกับความเสี่ยงการรายงานทางการเงิน สอดคล้องกับ Doody (2009) เห็นว่า การทุจริตเป็นกิจกรรมต่าง ๆ เช่น การโจรกรรมทุจริต สมรู้ร่วมคิดทุจริต ฟอกเงิน ดิดสินบน และการกรรโชกทรัพย์ที่เกิดขึ้นจากพฤติกรรม Clinton et al., (2014)

Daniela & Attila (2013) Habib & Hossain (2013) Rittenberg (2013) Wright (2013) และ Srivithaya (2015) กล่าวว่า การทุจริตเป็นพฤติกรรมของกลุ่มบุคคลที่ก่อให้เกิดผลประโยชน์ทับซ้อนและเสียหายต่อระบบความน่าเชื่อถือของการรายงานและการเปิดเผยทางการเงินในการปกปิด ซ่อนเร้น หรือรายงานข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ผลกระทบดังกล่าวมีผลต่อความโปร่งใสในการปฏิบัติงานทางการบัญชีด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้และคุณภาพรายงานทางการเงินโดยรวม จะเห็นได้ว่า ประเด็นพื้นฐานที่ทำให้เกิดการบิดเบือนของการรายงานทางการเงินสาเหตุสำคัญประการหนึ่ง คือ พฤติกรรมบุคคล และการใช้อำนาจหน้าที่ตำแหน่งไปในทางที่ผิดเพื่อผลประโยชน์ส่วนตน

2. ความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบมีความสัมพันธ์และมีอิทธิพลเชิงบวกกับความเสียหายทางการเงิน สอดคล้องกับ Lasritad et al. (2015) กล่าวว่า การทุจริตเป็นการกระทำที่เจตนาหรือการกระทำที่ไม่ซื่อสัตย์ จงใจหลอกลวงเพื่อแสวงหาผลประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมาย รวมทั้งการตั้งใจหรือเจตนาที่จะบิดเบือนการเสนอความจริง เช่น การแต่งเติมหรือแก้ไขข้อมูลทางการเงินและบัญชีหรือเอกสารต่าง ๆ อย่างไม่ถูกต้อง การบิดเบือนละเว้นผลของรายการทุจริตในข้อมูลทางบัญชีหรือการรายงานทางการเงินที่ไม่ตรงกับความเป็นจริง และมีผลกระทบผลต่อความโปร่งใสในการปฏิบัติงานทางการบัญชีด้านมาตรฐานและความเชื่อถือได้ (Financial Report Risk) และ Clinton et al. (2014) Daniela & Attila (2013) Habib & Hossain (2013) Rittenberg (2013) และ Wright (2013) อธิบายว่า การปฏิบัติงานที่มีความโปร่งใส (Transparency) เป็นหลักการที่สำคัญประการหนึ่งของการรายงานทางการเงินเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือต่อคุณภาพของงบการเงิน

3. ความเสี่ยงส่วนบุคคลมีความสัมพันธ์และมีอิทธิพลเชิงบวกต่อความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ Van Roy (1970) กล่าวว่า การทุจริต (Fraud) เป็นเรื่องที่มีความเกี่ยวข้องกับพฤติกรรม (Behavior) ของผู้มีอำนาจของรัฐ ในขณะที่ Bandura (2002) กล่าวว่า “การทุจริตและการฉ้อราษฎร์บังหลวง จึงขึ้นอยู่กับพฤติกรรมของมนุษย์ที่ขาดซึ่งการมีคุณธรรมจริยธรรม โดยใช้อำนาจหน้าที่ในทางที่ผิดเพื่อให้ได้รับผลประโยชน์ส่วนตัวและ

พวกพ้อง โดยไม่คำนึงถึงผลกระทบต่อผู้อื่นและปราศจากความวิตกกังวลในการกระทำผิด โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้บริหารองค์กรแม้ว่าตามบทบาทหน้าที่ที่แท้จริงของพวกเขาก็จะต้องทำหน้าที่ในการบังคับใช้ให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบหลักเกณฑ์ และข้อบังคับก็ตาม แต่ทว่าพวกเขาเหล่านั้นจะมีเหตุผลส่วนตัวหรือมีความจำเป็นเพื่อความอยู่รอดในการดำเนินชีวิตของพวกเขา พฤติกรรมเหล่านี้จึงเข้าข่ายการปลดปล่อยคุณธรรม โดยการเปลี่ยนพฤติกรรมของบุคคลจากการมีจริยธรรมกลายเป็นบุคคลที่ไม่มีจริยธรรมตามที่พฤติกรรมดังกล่าวจะถูกฝังภายในตัวบุคคล (Badara, 2012; Moore, 2008; Maesschalck, 2004)

ข้อเสนอแนะจากการวิจัย

1. ข้อเสนอแนะในการนำผลการวิจัยไปใช้

ผู้บริหารและทุกคนในองค์กร ควรให้ความสำคัญและตระหนักถึงการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี ที่จะช่วยลดความเสี่ยงและโอกาสของพฤติกรรมที่จะนำไปสู่การทุจริตภายในองค์กร

2. ข้อเสนอแนะในการทำวิจัยครั้งต่อไป

ผู้ที่สนใจสามารถนำผลการวิจัยนี้ไปเป็นข้อมูลพื้นฐานในการศึกษาและเก็บรวบรวมข้อมูลกับกลุ่มอื่น ๆ หรือหน่วยงานอื่น ๆ หรือใช้วิธีการดำเนินงานวิจัยในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อให้ได้มาซึ่งตัวแปรที่มีอิทธิพลต่อความเสี่ยงด้านการทุจริตใหม่ ๆ

กิตติกรรมประกาศ

ความสำเร็จของบทความวิจัยนี้ เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาคุณนิพนธ์ด้วยความกรุณาและความช่วยเหลืออย่างสูงยิ่งจาก รศ.ดร.ศศิวิมล มีอำพล รองศาสตราจารย์ ดร.พรณนิภา รอดวรรณะ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิตาภรณ์ สีนจัญญศักดิ์ และ ดร.มนตรี ช่วยชู

คุณค่าและประโยชน์จากบทความวิจัยนี้ นักศึกษาขอมอบเป็นเครื่องบูชาพระคุณบูรพาจารย์ ซึ่งเป็นผู้มีพระคุณที่มีส่วนทำให้ประสบความสำเร็จ และสามารถนำความรู้ไปพัฒนาการทำงานให้ดียิ่งขึ้น เพื่อประโยชน์ต่อตนเอง สังคม และประเทศชาติ สืบไป

เอกสารอ้างอิง

- Aaker, D. A., Kumar, V., & Day, G. S. (2001). *Marketing Research*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Akintoye, I. R., Akingunola, R. O., & Oseni, J. E. (2011). Ineffective Corporate Governance : Challenges of Internal Audit Function. *International Journal of Research in Commerce & Management*, 2(3), 16-22.
- Alam, M. S. (1989). Anatomy of corruption: An approach to the political economy of underdevelopment. *American Journal of Economics and sociology*, 48(4), 441-456.
- Albrecht, W.S., Albrecht, C. C, Albrecht C.O., & Zimbelman, M. F. (2009). *Fraud Examination* (3rd ed). Canada: South Western Cengage Learning.
- Anantanasuwong, D. (2014). Fraud and Corruption Anatomy. In Sirilaksana Khoman et al. (Ed.), *Corruption and Removal Mechanism*. 7-28. Public Policy Studies Institute, Chiang Mai University.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2012). *Report to the nations on occupational fraud and abuse, 2012 Global fraud study*. Texas: Austin.
- Badara, M. A. S. (2012). The Role of Internal Auditors in Ensuring Effective Financial Control at Local Government Level: The Case of Alkaleri L.G.A., Bauchi State. *Research Journal of Financial Accounting*, 3(4), 57-65.
- Bandura, A. (2002). Selective Moral Disengagement in the Exercise of Moral Agency. *Journal of Moral Education*, 31(2), 101-119.

- Bartlett, N. E., Tonkin, E. R., & Williams, A. (2004). *Audit Planning for the Detection of Fraud*. Milton Queensland: John Wiley & Sons, Inc.
- Bayley, D. H. (1966). The Effects Corruption in a Developing Nation. *Western Political Quarterly*, 19(4), 719-732.
- Best, J. W., & James V. K. (1986). *Research in Education*. (5th ed). New Jersey: Prentice Hall Inc.
- Black, K. (2006). *Business statistics for contemporary decision making*. (4th ed). New York, NY: John Wiley & Sons, Inc.
- Bowles, R. (1999). *Corruption in Encyclopedia of Law and Economics, VIII. Criminal Law, Economics of Crime and Law Enforcement. General Editors: Boudewijn Bouckaert and Gerrit De Geest. Publishers: Edward Elgar and the University of Ghent*. Retrieved June 1, 2019 from <http://encyclo.findlaw.com/tablebib.html>.
- Clinton, S. B., Pinello, A. S., & Skaife, H. A. (2014). The implications of ineffective internal control and sox 404 reporting for financial analysts. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(4), 303-327.
- Cressey, D. R. (1953). *Other People's Money*. New Jersey: Patterson Smith.
- Cronbach, L. J. (1970). *Essentials of Psychological Test*. (5th ed). New York: Harper Collins.
- Daniela, P., & Attila, T. (2013). Internal audit versus internal control and coaching. *Procedia Economics and Finance*, 6(13), 694-702.

- Department of Local Administration (DLA). (2018). *Data Auditing from Internal Auditor 2016-2017*. Retrieved June 1, 2019 from http://www.dla.go.th/servlet/TemplateOrganizeServlet?organize=internal_audit.
- Doody, H. (2009). *Fraud risk management: A guide to good practice*. London, England: Chartered Institute of Management Accountants.
- Glaser, B. G., & Strauss, A. L. (1967). *The discovery of grounded theory strategies for qualitative research*. Illinois: Aldine Publishing.
- Goudie, A. W. & Stasavage, D. (1997). *Corruption: The Issues. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)*. Technical, 122.
- Habib, A., & Hossain, M. (2013). CEO/CFO Characteristics and financial reporting quality. *A Review Research in Accounting Regulation*, 25(1), 88-100.
- Heidenheimer, A. J., Arnold, J., Johnston, M., & Levine, V. T. (1989). *Political Corruption: A Handbook*. New Brunswick and Oxford : Transaction Publishers.
- Hesse-Biber, S. N. (2010). *Mixed Methods Research: Merging Theory*
- Huntington, S. P. (1970). *Political Corruption : Concepts & Contexts: Modernization and Corruption (15)*. U.S.A.: Library of Congress.
- Isaksen, J. (2005). The budget Process and Corruption. Bergen, Norway: U4 Anti-Corruption Resource Centre, chr. michelsen institute.
- Khan, M. (1996). The efficiency Implications of Corruption. *Journal of International Development*, 8(5), 683-696.

- Lasritad, K., Muenthaisong, K., & Janjarasjit, S. (2015). Effects of Accounting Practice Transparency on Financial Reporting Quality of Municipality in the Northeast Thailand. *Journal of Humanities and Social Sciences Mahasarakham University*, 34(4), 252-260.
- Leff, N. H., (1964). Economic Development Through Bureaucratic Corruption. *The American Behavior Scientist*, November, 8(2), 8-14.
- Likert, R. (1932). *A Technique for the measurement of Attitude*. Arch: Psychol.
- Maesschalck, J. (2004). The Impact of New Public Management Reforms on Public Servants' Ethics : Towards A Theory. *Public Administration*, 82(2), 465-489.
- Margit, T. (2005). The Development of Stable Party Support: Electoral Dynamics in Post-Communist Europe. *American Journal of Political Science*, 49(2), 283-298.
- Maslow, A. H. (1970). *Motivation And Personality*. (2nd ed). New York: Harper & Row Publishers, Inc.
- McMullan, M. (1961). *The Politics of Corruption—Explaining Corruption*. UK: Edward Elgar Published.
- Michael, J. (1995). *The Search for Definitions: The Vitality of Politics and the Issue of Corruption*. USA: Colgate University.
- Mihaela, D., & Lulian, S. (2012). Internal Control and the Impact on Corporate Governance, in Romanian Listed Companies. *Journal of Eastern Europe Research in Business & Economics*, 2012, 1-10.

- Moore, C. (2008). Moral Disengagement in Processes of Organizational Corruption. *Journal of Business Ethics*, 80(1), 129-139.
- Naruedomkul, P., & Rodwanna, P. (2011). Employee Fraud in the Organization. *Chulalongkorn Business Review*, 33(130), 1-13.
- Nunnally, J. C., & I. H. Bernstein. (1994). *Psychometric Theory*. New York.
- Nye, J. S. (1967). Corruption and Political Development: A Cost-Benefit Analysis. *American Political Science Review*, 61(2), 417-427.
- Office of the State Audit (Thailand). (2018). *Data Personnel Information System*. Retrieved May 13, 2019 from <http://www.audit.go.th/th/Organization Chart>.
- With Practice. New York: Guilford.
- . (2017). Operations Auditing of Government Organization 2012–2017 Years . Retrieved May 13, 2019 from <https://www.audit.go.th/sites/default/files/files/reportaudit/pdf>.
- Rittenberg, L. (2013). COSO Internal control-integrated framework: turning principles into positive action. Altamonte Springs, Florida: *The Institute for Internal Auditors Research Foundation*.
- Rose-Ackermann, S. (1999). *Corruption and Government: Causes, Consequences and Reform*. New York: Cambridge University Press, 91-110.
- Rovinelli, R. J., & Hambleton, R. K. (1977). On the use of content specialists in the assessment of criterion-referenced test item validity. *Dutch Journal of Educational Research*, 2(1), 49-60.

- Sandholtz, W., & Koetzle, W. (2000). Accounting for Corruption: Economic Structure, Democracy and Trade. *International Studies Quarterly: Blackwell Publishing and The International Studies Association : JSTOR*, 44(1), 31-50.
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1994). Politicians and firms. *The Quarterly Journal of Economics*, 109(4), 995-1025.
- Singleton, T. W., Singleton, A., Bologna, J. & Lindquist, R. (2006). *Fraud auditing and forensic accounting*. (3rd ed). New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Srivithaya, S. (2015). The Rule of Law and the Reconciliation by Buddhist Ways in Thai Society. *Journal of MCU Peace Studies*. 3(2), 20-29.
- Van Roy, E. (1970). On the Theory of Corruption. *Economic Development and Cultural Change*, 19(1), 86-110.
- Victor, B., & Cullen, J. B. (1988). The organizational bases of ethical work climates. *Administrative Science Quarterly*, 33(1), 101-125.
- Werner, S.B. (1983). New Direction in The Study of Administrative Corruption, *Public Administration Review* 43(2), 441-456.
- William, R. J. (2000). *Explaining Corruption*. The Politics of Corruption 1 Cheltenham: Edward Elgar Publishing.
- Wright, R. A. (2013). *The internal auditor's guide to risk assessment*. Altamonte Springs, Florida: The Institute for Internal Auditors Research Foundation.