



การวิเคราะห์องค์ประกอบของทัศนคติต่อปัจจัยความเสี่ยงในการทุจริต เพื่อระบบการควบคุมภายในที่ดี

Factor Analysis of the Attitude towards Fraud Risk Factors For a Good Internal Control System

ปิยาภิศักดิ์ดีโก เจียรสุคนธ์¹ และสุรีย์ โบษกรณัฐ²
Piyaphisaktiko Jearasukon¹ and Suree Bosakoranut²

Article History

Received : May 24, 2018

Revised : December 12, 2018

Accepted : December 12, 2018

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อ 1) ศึกษาปัจจัยความเสี่ยงต่างๆ ตามสภาพที่เป็นจริงของสังคม 2) วิเคราะห์องค์ประกอบของปัจจัยความเสี่ยงต่างๆ ที่มีต่อการทุจริตตามสภาพที่เป็นจริงของสังคม กลุ่มตัวอย่าง คือ ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ สังกัดสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ประกอบด้วย ผู้สอบบัญชี 760 คน และ ผู้ตรวจเงินแผ่นดินภาค 15 คน ทั้งหมดจำนวน 775 คน เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย ได้แก่ แบบสัมภาษณ์เชิงลึก และแบบสอบถาม ชนิดมาตราส่วนประมาณค่า 5 ระดับ มีค่าอำนาจจำแนกรายข้อ เท่ากับ 0.45-0.73 สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล คือ การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงสำรวจ (Exploratory Factor Analysis) โดยใช้วิธีสกัดองค์ประกอบหลัก (Principal Component Analysis : PCA)

ผลการวิจัยพบว่า 1) ปัจจัยความเสี่ยงต่างๆ ตามสภาพที่เป็นจริงของสังคม ประกอบด้วย 21 ปัจจัย 2) องค์ประกอบของปัจจัยความเสี่ยงต่างๆ ตามสภาพที่เป็นจริงของสังคม ประกอบด้วย 3 องค์ประกอบ ได้แก่ องค์ประกอบที่ 1 ปัจจัยความเสี่ยงด้านการปฏิบัติที่ผิดกฎหมาย ระเบียบ องค์ประกอบที่ 2 ปัจจัยความเสี่ยงด้านส่วนบุคคล และ องค์ประกอบที่ 3 ปัจจัยความเสี่ยงด้านระบบการควบคุมภายใน เมื่อพิจารณาค่าน้ำหนักของแต่ละองค์ประกอบสามารถเรียงจากมากไปหาน้อยได้ ดังนี้ องค์ประกอบที่ 1 ปัจจัยความเสี่ยงด้านการปฏิบัติที่ผิดกฎหมาย ระเบียบ (.55-.79) องค์ประกอบที่ 2 ปัจจัยความเสี่ยงด้านส่วนบุคคล (.61 - .75) และองค์ประกอบที่ 3 ปัจจัยความเสี่ยงด้านระบบการควบคุมภายใน (.72-.78) ซึ่งค่าน้ำหนักแต่ละองค์ประกอบมากกว่า .50 แสดงให้เห็นได้ว่าปัจจัยความเสี่ยงทั้ง 3 ปัจจัย มีความสอดคล้องเป็นไปในทิศทางเดียวกับมิติการควบคุมภายในตามแนวคิดของมาตรฐาน COSO

คำสำคัญ : ปัจจัยความเสี่ยง ; การทุจริต ; ระบบการควบคุมภายใน

¹ นักศึกษาปริญญาเอก สาขาวิชาการบัญชี คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม, Doctoral Student in Accountancy, School of Accounting, Sripatum University

² อาจารย์ คณะบัญชี มหาวิทยาลัยศรีปทุม, Lecturer, School of Accountancy, Sripatum University



ABSTRACT

The purposes of this study were: 1) to investigate different risk factors according to the actual conditions of society, and 2) to analyze the elements of different risk factors for fraud according to the actual conditions of society. A sample was inspection workers of the State Audit Office of the Kingdom of Thailand comprising 760 auditors and 15 regional inspector generals totaling 775 people. The instruments used were an in-depth interview guide, a 5 point rating scale questionnaire which had a discrimination power value for each item ranging from 0.45 to 0.73. Statistics used in data analysis were exploratory factor analysis by using the extraction method of the main components (principal component analysis: PCA).

The findings disclosed as follows. 1) There were 21 different risk factors according to the actual conditions of society; 2) different risk factors according to the actual conditions of society consisted of 3 components: component 1 - risk factors of illegal practices and of regulations; component 2 - personal risk factors, and component 3 - internal control system risk factors. When considering the weighted value of each component, all of the weighted values can be arranged in descending order as follows: component 1 - risk factors of illegal practices and of regulations (.55-.79), component 2 - personal risk factors (.61-.75), and component 3 - internal control system risk factors (.72-.78). The weighted values over .50 show that all 3 components of risk factors are consistent in the same directions with the internal control dimensions according to the concept of standards by Frameworks of COSO (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission).

Keywords : Risk Factors ; Fraud ; Internal Control System

บทนำ

ปัญหาการทุจริต (Fraud Problem) เป็นปัญหาของสังคมและประเทศชาติไม่ว่าจะเป็นประเทศที่พัฒนาแล้วหรือกำลังพัฒนา การทุจริตได้เข้าไปฝังตัวในระบบการบริหารงานทั้งภาครัฐและเอกชน จนกลายเป็นปัญหาที่จะต้องได้รับการแก้ไขอย่างเร่งด่วน ในช่วงเวลาที่ผ่านมาจะเห็นได้ว่ากลไกการบริหารงานภาครัฐถูกแทรกแซงฝ่ายการเมือง ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการทุจริต จึงเป็นการบริหารราชการแผ่นดินที่ตอบโต้ผลประโยชน์ทางการเมืองมากกว่าการตอบสนองความต้องการที่แท้จริงของประเทศชาติและประชาชน การแทรกแซงดังกล่าวทำให้ภาครัฐขาดประสิทธิภาพในการบริหารราชการแผ่นดิน ขาดหลักธรรมาภิบาลที่ดี (Good Governance) ระบบการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิภาพ (Internal Control System) ส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์และความน่าเชื่อถือในสายตาสาธารณชนทั่วโลก (Heidenheimer, 1989)

จากการศึกษาผลเสียหายที่เกิดจากการทุจริต ก่อให้เกิดปัญหาต่างๆ ตามมาหลายประการ เช่น ระบบ การบริหารราชการไม่มีประสิทธิภาพ ระบบการควบคุมภายในไม่เข้มแข็ง เกิดช่องว่างระหว่างประชาชน เกิดการเอื้อประโยชน์ระหว่างเจ้าหน้าที่และ

นักธุรกิจ เป็นต้น จึงมีการศึกษาถึงสาเหตุ ปัจจัย หรือพฤติกรรมที่ก่อให้เกิดการทุจริต ซึ่งการทุจริตมักเกิดจากพฤติกรรมและเจตนาของบุคคลที่อาศัยอำนาจ ตำแหน่งหรือวิชาชีพของตนในการแสวงหาผลประโยชน์ส่วนตนและคนอื่น (Singleton, Singleton, Bologna & Lindquist, 2006) Cressey (1970) ได้นำเสนอกรอบแนวคิดสามเหลี่ยมการทุจริต (Fraud Triangle) ในการอธิบายถึงพฤติกรรมของบุคคล โดยวิเคราะห์จากองค์ประกอบเหตุจูงใจทั้ง 3 ประการ คือ 1) โอกาส หมายถึง โอกาสที่ก่อให้เกิดการทุจริต นำมาซึ่งความสูญเสียทรัพยากรขององค์กร อันเป็นผลจากความอ่อนแอของระบบการควบคุมภายใน 2) แรงจูงใจหรือภาวะกดดัน หมายถึง เหตุจูงใจหรือแรงกดดันซึ่งส่งผลให้เกิดการทุจริต เช่น ดัดการพนันสุรา สถานะทางการเงินไม่เพียงพอ ภาระด้านหนี้สินส่วนตัว 3) ทศนคติและเหตุผล หมายถึง การมีทัศนคติที่ไม่ถูกต้องเหมาะสม ซึ่งอาจเป็นการคิดเข้าข้างตนเพื่ออาศัยช่องว่างของระบบการควบคุมภายในเพื่อทำการทุจริต จึงเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่งในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับปัจจัยความเสี่ยง (Risk Factors) เนื่องจาก ความเสี่ยงถือเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินงานในองค์กร ดังนั้น การระบุปัจจัยความเสี่ยง (Risk Factors) ที่อาจส่งผลกระทบต่อความสำเร็จหรือล้มเหลว ดังนั้นการหาแนวทางการจัดการ ควบคุม ประเมินความเสี่ยง



ให้อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้ จึงเป็นที่มาของแนวคิดการบริหารความเสี่ยง (Risk Management) ตามแนวคิดระบบการควบคุมภายในของ โคโซ (COSO, 2013) การวิเคราะห์หาปัจจัยความเสี่ยง (Risk Factor) เริ่มตั้งแต่การวิเคราะห์ต้นเหตุหรือสาเหตุที่มาของความเสี่ยงอันจะทำให้เกิดความผิดพลาด การรู้ไหลที่อาจนำไปสู่การไม่บรรลุเป้าหมายตามวัตถุประสงค์ขององค์กร

การวิเคราะห์ปัจจัยความเสี่ยงเป็นการมองไปในอนาคตและประเมินว่ามีเหตุการณ์อะไรบ้างที่เป็นสัญญาณเตือนภัยที่อาจเกิดขึ้นและมีผลกระทบให้การดำเนินงานขององค์กรไม่บรรลุเป้าหมายตามที่ตั้งไว้ หากพบว่ามีปัจจัยความเสี่ยงที่สูงเกินกว่าระดับที่ยอมรับได้ ผู้บริหารหรือแม้กระทั่งผู้ตรวจสอบภายในจะต้องกำหนดแผนจัดการความเสี่ยงและนำแผนนั้นไปปฏิบัติ พร้อมทั้งติดตามและรายงานความเสี่ยงอย่างสม่ำเสมอ

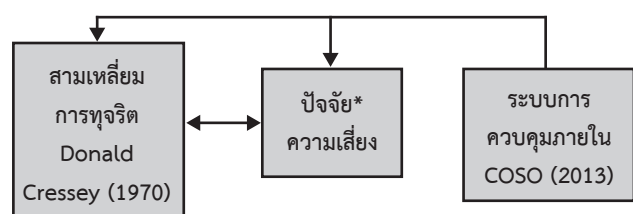
การบริหารความเสี่ยงอย่างเป็นระบบจะช่วยให้ทุกคนภายในองค์กรปฏิบัติงานอย่างระมัดระวังเพื่อป้องกันความเสี่ยงที่ก่อให้เกิดการทุจริต จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น จึงแสดงให้เห็นได้ว่าการบริหารความเสี่ยงอย่างเป็นระบบจะนำไปสู่ระบบการควบคุมภายในที่ดี และลดโอกาสที่จะนำไปสู่การทุจริต อย่างยั่งยืนต่อไป

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. ศึกษาปัจจัยความเสี่ยงต่างๆ ตามสภาพที่เป็นจริงของสังคม
2. วิเคราะห์องค์ประกอบของปัจจัยความเสี่ยงต่างๆ ที่มีต่อการทุจริตตามสภาพที่เป็นจริงของสังคม

กรอบแนวคิดการวิจัย

ผู้วิจัยใช้ทฤษฎีแนวคิดสามเหลี่ยมการทุจริต (Fraud Triangle) ของ Cressey (1970) และแนวคิดของระบบการควบคุมภายในตามแนวโคโซ (COSO, 2013) และปัจจัยความเสี่ยงจากการรวบรวมของแหล่งข้อมูลต่างๆ เพื่อนำมาเป็นข้อมูลพื้นฐานในการกำหนดกรอบแนวคิดการวิจัย ดังภาพที่ 1



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการวิจัย

วิธีดำเนินการวิจัย

รูปแบบการวิจัยเป็นการวิจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Research)

ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรที่ใช้ในการให้ข้อมูลสำคัญของการสัมภาษณ์เจาะลึก (In-depth Interviews) คือ ผู้ตรวจเงินแผ่นดินภาค 1-15 โดยการสมัครใจ (Voluntary) จำนวน 15 ราย และผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบ สังกัดสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน 1,676 คน (สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2561)

กลุ่มตัวอย่าง คือ ผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบ จำนวน 760 คน ใช้วิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบโควตา (Quota Sampling) โดยกำหนดผู้ปฏิบัติงานด้านการตรวจสอบ 76 จังหวัด จังหวัดละ 10 คน ดังนั้น กลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษาเป็น จำนวน 760 คน และเลือกผู้ตรวจเงินแผ่นดินภาค 1-15 ใช้วิธีการเลือกแบบการสมัครใจ (Voluntary) จำนวน 8 ราย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล แบ่งออกเป็น 2 ชนิด คือ

1. แบบสัมภาษณ์เจาะลึก (In-depth Interview) แบบไม่มีโครงสร้างเพื่อสัมภาษณ์ความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยความเสี่ยงที่มีต่อการทุจริตจากประสบการณ์ด้านการตรวจสอบที่ผ่านมา ลักษณะแบบสัมภาษณ์เป็นแบบ ไม่มีโครงสร้าง ตรวจสอบคุณภาพแบบสัมภาษณ์ ด้านความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 5 คน (Glaser & Strauss, 1967) ผลการตรวจสอบ พบว่า ข้อคำถาม จำนวน 21 ข้อ ค่าสัมประสิทธิ์ของความสอดคล้อง (IOC) อยู่ระหว่าง 0.60-1.00 ซึ่งมีค่ามากกว่า 0.50 สามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลได้

2. แบบสอบถาม (Questionnaire) เป็นแบบมาตราส่วนประมาณค่า (Rating Scale) 5 ระดับของ Likert (1932) ตรวจสอบคุณภาพด้านความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหา (Content Validity) โดยผู้ทรงคุณวุฒิ จำนวน 5 คน (Glaser & Strauss, 1967) ผลการตรวจสอบ ข้อคำถามจำนวน 21 ข้อ มีค่าดัชนีความสอดคล้อง (IOC) อยู่ระหว่าง 0.60-1.00 ซึ่งมีค่ามากกว่า 0.50 สามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลได้

นำแบบสอบถามไปหาความเชื่อมั่น โดยใช้ค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา ตามวิธีของ Cronbach ได้ค่าความเชื่อมั่นเท่ากับ 0.93 และหาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ โดยใช้เทคนิค Item-total



Correlation ได้ค่าอำนาจจำแนกอยู่ระหว่าง 0.42-0.83 (Nunnally, 1978)

ผู้วิจัยกำหนดเกณฑ์ในการวิเคราะห์ตามแนวคิดของ Best (1986) ซึ่งมีความหมาย

ค่าเฉลี่ย	4.50 – 5.00	อยู่ในระดับมากที่สุด
ค่าเฉลี่ย	3.50 – 4.49	อยู่ในระดับมาก
ค่าเฉลี่ย	2.50 – 3.49	อยู่ในระดับปานกลาง
ค่าเฉลี่ย	1.50 – 2.49	อยู่ในระดับน้อย
ค่าเฉลี่ย	1.00 – 1.49	อยู่ในระดับน้อยที่สุด

การเก็บรวบรวมข้อมูล

1. ผู้วิจัยดำเนินการวิจัยครั้งนี้ ศึกษาเอกสาร ตำรา งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับปัจจัย ความเสี่ยงต่างๆ ทั้งในประเทศและต่างประเทศ รวมถึงสถิติ รายงานผลการตรวจสอบของหน่วยงานภาครัฐเพื่อสกัดออกเป็นตัวแปรนำมาเป็นข้อมูลพื้นฐานในการกำหนดข้อคำถาม การลงพื้นที่สัมภาษณ์ต่อไป

2. เก็บรวบรวมข้อมูลจากประชากร ผู้วิจัยใช้แบบสัมภาษณ์เจาะลึกที่ผู้วิจัยสร้างขึ้นดำเนินการสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญ คือ ผู้ตรวจเงินแผ่นดินภาค 1-5 โดยทำการนัดหมายวัน เวลา เพื่อสัมภาษณ์ เมื่อถึงกำหนดในการเข้าสัมภาษณ์ ผู้วิจัยแนะนำตัว แจ้งวัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย และการสัมภาษณ์ข้อมูล เพื่อเป็นการสร้างบรรยากาศในการสัมภาษณ์ไม่ให้เกิดความกดดันที่จะนำมาซึ่งคุณภาพของข้อมูลในการสัมภาษณ์ โดยดำเนินการลงพื้นที่ระหว่างวันที่ 1 พฤศจิกายน ถึง 30 ธันวาคม 2560 เมื่อได้ข้อมูลจากการลงพื้นที่สัมภาษณ์เสร็จสิ้น ผู้วิจัยนำข้อมูลมาวิเคราะห์เชิงเนื้อหาเพื่อสกัดเป็นข้อคำถามของปัจจัยความเสี่ยงที่มีต่อการทุจริต และนำไปเก็บรวบรวมข้อมูลต่อไป

3. นำแบบสอบถามมาหลังจากการวิเคราะห์เชิงเนื้อหาทำการเก็บรวบรวมข้อมูลกับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยจัดส่งแบบสอบถามไปยังกลุ่มตัวอย่าง ใน 76 จังหวัดๆ ละ 10 ฉบับ โดยใช้วิธีการเลือกกลุ่มตัวอย่างแบบโควตา (Quota Sampling) จำนวน 760 ฉบับ ตั้งแต่วันที่ 14 กุมภาพันธ์ ถึง 20 เมษายน 2561 เมื่อได้แบบสอบถามกลับคืนมา ผู้วิจัยตรวจสอบความสมบูรณ์ของคำตอบจากแบบสอบถามมีความสมบูรณ์ทุกฉบับ จำนวน 325 ฉบับ คิดเป็นอัตราการตอบกลับของแบบสอบถามร้อยละ 42 ของแบบสอบถามที่ส่งไปยังกลุ่มตัวอย่าง ซึ่งสอดคล้องกับ Aaker, Kumar, Day & Leone (2010) ที่เสนอว่าอัตราการตอบกลับอย่างน้อยร้อยละ 30 ถือว่าสามารถยอมรับได้

การวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยนำข้อมูลที่ได้จาก 1) การลงพื้นที่สัมภาษณ์เจาะลึก 2) แบบสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยความเสี่ยงที่มีต่อการทุจริตมาวิเคราะห์ข้อมูลด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป โดยใช้หลักสถิติสำหรับการวิเคราะห์ข้อมูล ประกอบด้วย ความถี่ ร้อยละ ค่าเฉลี่ย ส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงสำรวจ โดยใช้การวิเคราะห์ด้วยวิธีสกัดปัจจัยแบบองค์ประกอบหลัก (Principal Component Analysis : PCA)

สรุปผลการวิจัย

1. ปัจจัยความเสี่ยงต่างๆ ตามสภาพที่เป็นจริงของสังคม จากแบบสอบถามความคิดเห็นของผู้ปฏิบัติงาน ด้านการตรวจสอบ ประกอบด้วยตัวแปร ทั้งสิ้น 21 ตัวแปร มีค่าเฉลี่ย อยู่ระหว่าง 3.27-3.95 โดยเฉลี่ยตั้งแต่ระดับปานกลางถึงมาก และ ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 การวิเคราะห์ความคิดเห็นเกี่ยวกับตัวแปรที่เป็นปัจจัย ความเสี่ยง

ตัวแปร	$\bar{x}$	S.D.	ความหมาย
1. ความโลภ ความทะเยอทะยาน เช่น รายได้ต่ำไม่พอกับค่าครองชีพต้องการมีรายได้เพิ่มมากขึ้น ต้องการความร่ำรวย	3.65	1.00	มากที่สุด
2. มีแรงจูงใจทางวัตถุ สิ่งเ็น เช่น ทรัพย์สิน เงินทองของทางราชการ	3.35	0.91	ปานกลาง
3. มีปัญหาทางการเงิน เช่น นิสัยใช้จ่ายฟุ่มเฟือย อิทธิพลของภรรยา ติดการพนัน ปัญหาเสพติด นิสัยยืมเงินเพื่อน	3.42	0.91	ปานกลาง
4. ต้องการยกฐานะตัวเองเป็นที่ยอมรับในสังคม ค่านิยมในการยกย่อง	3.68	0.94	มาก
5. คุ่มค่ากับความเสี่ยงเมื่อถูกจับและพ้นโทษออกมา ไม่เกรงกลัวกฎหมาย	3.27	0.94	ปานกลาง
6. ความไม่เสมอภาค ลำเอียง อคติยกย่องในพวกพ้องของตนเอง	3.39	0.96	ปานกลาง
7. การประพฤติปฏิบัติโดยมิชอบการใช้ อำนาจในทางไม่ถูกต้อง โดยอาศัย ตำแหน่ง บทบาทหน้าที่ที่ตนปฏิบัติการใช้ดุลพินิจ เพื่อเอื้อประโยชน์ส่วนตนและพวกพ้อง	3.62	1.11	มาก
8. ความไม่ซื่อสัตย์สุจริต ประพฤติผิดศีลธรรมขาดคุณธรรม สำนึกในความรับผิดชอบ	3.67	0.97	มาก



ตารางที่ 1 (ต่อ)

ตัวแปร	$\bar{x}$	S.D.	ความหมาย
9. ความตึงเครียดในทางจิตใจ มีแรงจูงใจที่ไม่เหมาะสมในการเอื้อประโยชน์ให้กับคนใดคนหนึ่ง เช่น การโยกย้ายการอนุมัติโครงการ	3.32	1.07	ปานกลาง
10. การบริหารจัดการภายในองค์กร ไม่โปร่งใส ปกปิด ซ่อนเร้น ข้อมูลที่เป็นนัยสำคัญ	3.50	0.99	มาก
11. ความเคยชินในการปฏิบัติงานจนกลายเป็นวัฒนธรรม เช่น รับสินบนเพื่อความสะดวกเร็ว การฮั้ว หรือ สมยอม หรือ ฉกฉวยโอกาส	3.77	0.98	มาก
12. การมอบหมายหน้าที่ไม่ตรงกับความรู้ความสามารถ หรือคุณวุฒิการศึกษาหรือความเชี่ยวชาญ เช่น จบบัญชีแต่ปฏิบัติหน้าที่ธุรการ	3.78	1.01	มาก
13. นโยบาย วัฒนธรรม เจตจำนงทางการเมือง หรือนักการเมืองใช้เป็นนโยบายหลักในการหาเสียง	3.71	0.99	มาก
14. เจ้าหน้าที่ถูกครอบงำอำนาจโดยผู้บริหาร ไม่มีบทบาทหน้าที่การปฏิบัติงานโดดเด่นกันในการรับรู้ข้อมูลข่าวสาร	3.95	0.96	มาก
15. ข้อมูลในแผนการจัดซื้อจัดจ้างไม่เป็นไปตามระเบียบ เช่น ลือคสปก ไม่เผยแพร่ประกาศ กำหนดราคากลาง ค่า Factor - F สูงกว่ามาตรฐาน	3.33	1.06	ปานกลาง
16. ผู้บริหารเคยประกอบอาชีพผู้รับเหมาหรือธุรกิจก่อนเข้ารับตำแหน่ง	3.48	1.02	ปานกลาง
17. การใช้ทรัพยากรหรือทรัพย์สินของรัฐไปในทางที่มิชอบ เช่น ใช้อำนาจอุปถัมภ์สำนักงาน ไปใช้ส่วนตัว เป็นต้น	3.53	1.04	มาก
18. ระบบการควบคุมภายในไม่เข้มแข็ง	3.91	1.08	มาก
19. หน่วยงานตรวจสอบภายในถูกครอบงำด้วยอำนาจของผู้บริหาร	3.78	1.14	มาก
20. ระบบการบริหารจัดการขาดประสิทธิภาพ	3.75	1.13	มาก
21. ปลอมแปลงเอกสารทางราชการ เช่น เช็ก ใบเสร็จ รายงานการตรวจรับงานจ้าง หรือเอกสารใด เป็นต้น	3.87	1.00	มาก

2. การวิเคราะห์องค์ประกอบเชิงสำรวจ

2.1 ค่าสถิติของไคเซอร์ - ไมเยอร์ - โอลกิน (Kaiser - Meyer-Olkin : KMO) มีค่าเท่ากับ 0.93 มีค่ามากกว่า .80 แสดงให้

เห็นว่าตัวแปรมีความสัมพันธ์กันที่ระดับนัยสำคัญทางสถิติ .01 สามารถนำไปวิเคราะห์องค์ประกอบได้ และจากค่าสถิติของบาร์ทเลทท์ (Bartlett's Test of Sphericity) พบว่า ค่าสถิติไคสแควร์ (χ^2) ที่ใช้ในการทดสอบมีค่าเท่ากับ 4148.99 ซึ่งมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ .01 แสดงให้เห็นว่า เมตริกสหสัมพันธ์ของตัวแปรมีความสัมพันธ์กัน ดังนั้น เมตริกสหสัมพันธ์ จึงเหมาะสมในการวิเคราะห์องค์ประกอบได้

2.2 ปัจจัยที่สกัดได้จากเกณฑ์ค่าไอเกน (Eigen Values) ที่มากกว่าหนึ่ง พบว่า ตัวแปร 21 ตัวแปร สามารถสกัดปัจจัยได้จำนวน 3 องค์ประกอบมีค่าไอเกน ตั้งแต่ 1.71-9.42 ซึ่งทั้ง 3 องค์ประกอบ สามารถอธิบายความแปรปรวนสะสมได้ร้อยละ 61.96 ดังตารางที่ 2

ตารางที่ 2 การวิเคราะห์สกัดองค์ประกอบปัจจัยก่อนการปรับหมุนแกนแบบอโรทอนอล

Component	Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative
1	9.42	44.84	44.84
2	1.89	8.98	53.83
3	1.71	8.14	61.96

2.3 ภายหลังการหมุนแกนแบบอโรทอนอล (Orthogonal Rotation) ด้วยวิธีแวนิแมกซ์ (Varimax Method) ได้ค่าไอเกนตั้งแต่ 2.99-6.25 ทั้ง 3 องค์ประกอบ สามารถอธิบายความแปรปรวนสะสม ได้ร้อยละ 61.96 โดยแสดงเฉพาะค่าน้ำหนักองค์ประกอบที่มากกว่า 0.50 ดังตารางที่ 3-4

ตารางที่ 3 แสดงผลการสกัดองค์ประกอบภายหลังการ ปรับหมุนแกนแบบอโรทอนอล

Component	Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative
1	6.25	29.77	29.77
2	3.77	17.94	47.72
3	2.99	14.24	61.96

2.4 ตัวแปรที่เป็นปัจจัยเสี่ยง 21 ตัว สามารถอธิบายถึงองค์ประกอบของปัจจัยความเสี่ยงต่างๆ ที่มีต่อการทุจริต ได้ทั้งหมด 3 องค์ประกอบ โดยสามารถอธิบาย ความหมายขององค์ประกอบทั้ง 3 องค์ประกอบ ดังนี้

องค์ประกอบที่ 1 มี 11 ตัวแปร ประกอบด้วยข้อคำถามข้อที่ 7-17 มีค่าไอเกน เท่ากับ 6.25 มีพิสัยของค่าน้ำหนัก



องค์ประกอบอยู่ระหว่าง .55-.79 เมื่อพิจารณาข้อความโดยรวมแล้ว ข้อคำถาม ดังกล่าวจะเน้นในเรื่องของ “การประพฤติปฏิบัติโดยมิชอบ การใช้อำนาจในทางไม่ถูกต้อง โดยอาศัยตำแหน่ง บทบาทหน้าที่ที่ตนปฏิบัติการใช้ดุลพินิจ” จึงเรียกชื่อองค์ประกอบนี้ว่า “ปัจจัยความเสี่ยงด้านการปฏิบัติที่ผิดกฎหมาย ระเบียบ”

องค์ประกอบที่ 2 มี 6 ตัวแปร ประกอบด้วยข้อคำถาม ข้อที่ 1-6 มีค่าไอเกน เท่ากับ 3.77 มีพิสัยของ ค่าน้ำหนักองค์ประกอบอยู่ระหว่าง .61-.75 เมื่อพิจารณาข้อความโดยรวมแล้ว ข้อคำถามดังกล่าวจะเน้น ในเรื่องของ “ทัศนคติ ความโลภ ความทะเยอทะยาน ความไม่ซื่อสัตย์สุจริต ประพฤติผิดศีลธรรม ขาดคุณธรรม ต้องการยกฐานะตัวเองเป็นที่ยอมรับในสังคม หรือ ความต้องการของมนุษย์ จึงเรียกชื่อองค์ประกอบนี้ว่า “ปัจจัยความเสี่ยงด้านส่วนบุคคล”

องค์ประกอบที่ 3 มี 4 ตัวแปร ประกอบด้วยข้อคำถาม ข้อที่ 18-21 มีค่าไอเกน เท่ากับ 2.99 มีพิสัยของค่าน้ำหนักองค์ประกอบอยู่ระหว่าง .72-.78 เมื่อพิจารณาข้อความโดยรวมแล้ว ข้อคำถามดังกล่าวจะเน้นในเรื่องของ “ประสิทธิภาพของระบบการควบคุม ตรวจสอบ กำกับดูแลทรัพย์สินขององค์กร” จึงเรียกชื่อองค์ประกอบนี้ว่า “ปัจจัยความเสี่ยงด้านระบบการควบคุมภายใน” ดังตารางที่ 4

ตารางที่ 4 แสดงผลค่าน้ำหนักของตัวแปรแต่ละองค์ประกอบ

ข้อคำถาม	องค์ประกอบที่		
	1	2	3
1. ความโลภ ความทะเยอทะยาน เช่น รายได้ต่ำไม่พอ กับค่าครองชีพต้องการมีรายได้เพิ่มมากขึ้น ต้องการ ความร่ำรวย		.68	
2. มีแรงจูงใจทางวัตถุ สิ่งเร้า เช่น ทรัพย์สิน เงินทอง ของทางราชการ		.75	
3. มีปัญหาทางการเงิน เช่น นิยืมใช้จ่ายฟุ่มเฟือย อิทธิพลของภรรยา ตัดการพนัน ปัญหายาเสพติด นิยืมยืมเงินเพื่อน		.61	
4. ต้องการยกฐานะตัวเองเป็นที่ยอมรับในสังคม ค่านิยมในการยกย่อง		.68	
5. คุ่มค้ำกับความเสียงเมื่อถูกจับและพ้นโทษออกมา ไม่เกรงกลัวกฎหมาย		.75	
6. ความไม่เสมอภาค ลำเอียง อคติ ยกย่องใน พวกพ้องของตนเอง		.75	
7. การประพฤติปฏิบัติโดยมิชอบ การใช้อำนาจ ในทางไม่ถูกต้อง โดยอาศัย ตำแหน่ง บทบาทหน้าที่ ที่ตนปฏิบัติการใช้ดุลพินิจ เพื่อเอื้อประโยชน์ส่วนตน และพวกพ้อง	.72		

ตารางที่ 4 (ต่อ)

ข้อคำถาม	องค์ประกอบที่		
	1	2	3
8. ความไม่ซื่อสัตย์สุจริต ประพฤติผิดศีลธรรม ขาดคุณธรรม สำนึกในความรับผิดชอบ	.73		
9. ความตึงเครียดในทางผิดๆ มีแรงจูงใจที่ไม่เหมาะสม ในการเอื้อประโยชน์ให้กับคนใดคนหนึ่ง เช่น การ โยกย้ายการอนุมัติโครงการ	.70		
10. การบริหารจัดการภายในองค์กรไม่โปร่งใส ปกปิด ซ่อนเร้น ข้อมูลที่เป็นนัยสำคัญ	.71		
11. ความเคยชินในการปฏิบัติงานจนกลายเป็น วัฒนธรรม เช่น รับสินบนเพื่อความรวดเร็ว การฮั้ว หรือ สมยอม หรือ ฉกฉวยโอกาส	.69		
12. การมอบหมายหน้าที่ไม่ตรงกับความรู้ ความสามารถ หรือคุณวุฒิการศึกษาหรือ ความเชี่ยวชาญ เช่น จบบัญชีแต่ปฏิบัติหน้าที่ธุรการ	.75		
13. นโยบาย วัฒนธรรม เจตจำนงทางการเมือง หรือนักการเมืองใช้เป็นนโยบายหลักในการหาเสียง	.79		
14. เจ้าหน้าที่ถูกครอบงำอำนาจโดยผู้บริหาร ไม่มี บทบาทหน้าที่การปฏิบัติงาน โคตรคิดกันในการรับรู้ ข้อมูลข่าวสาร	.55		
15. ข้อมูลในแผนการจัดซื้อจัดจ้างไม่เป็นไปตาม ระเบียบ เช่น ลือคสเปก ไม่เผยแพร่ประกาศ กำหนด ราคากลาง ค่า Factor - F สูงกว่ามาตรฐาน	.72		
16. ผู้บริหารเคยประกอบอาชีพผู้รับเหมาหรือธุรกิจ ก่อนเข้ารับตำแหน่ง	.75		
17. การใช้ทรัพยากรหรือทรัพย์สินของรัฐไปในทาง ที่มิชอบ เช่น ใช้อำนาจ อุปกรณ์สำนักงาน ไปใช้ ส่วนตัว เป็นต้น	.75		
18. ระบบการควบคุมภายใน ไม่เข้มแข็ง			.72
19. หน่วยงานตรวจสอบภายในถูกครอบงำด้วยอำนาจ ของผู้บริหาร			.75
20. ระบบการบริหารจัดการขาดประสิทธิภาพ			.78
21. ปลอมแปลงเอกสารทางราชการ เช่น เช็ก ใบเสร็จ รายงานการตรวจรับงานจ้าง หรือเอกสารใด เป็นต้น			.75

อภิปรายผลการวิจัย

1. ปัจจัยความเสี่ยงต่างๆ ตามสภาพที่เป็นจริงของสังคม ที่มีความเสี่ยงประกอบด้วย 21 ปัจจัยเสี่ยง เมื่อพิจารณา 2 อันดับแรก ที่อาจเกิดการทุจริต ประกอบด้วย 1.1) นโยบาย วัฒนธรรม เจตจำนงทางการเมือง หรือนักการเมืองใช้เป็นนโยบายหลักในการ หาเสียง และ 1.2) ระบบการบริหารจัดการขาดประสิทธิภาพ



2. การวิเคราะห์องค์ประกอบของปัจจัยความเสี่ยงต่างๆ ตามสภาพที่เป็นจริงของสังคมจากการวิเคราะห์ปัจจัยความเสี่ยงทั้ง 21 ปัจจัยเสี่ยง

ผู้วิจัยสามารถแบ่งองค์ประกอบของปัจจัยความเสี่ยงเป็น 3 องค์ประกอบ ดังนี้

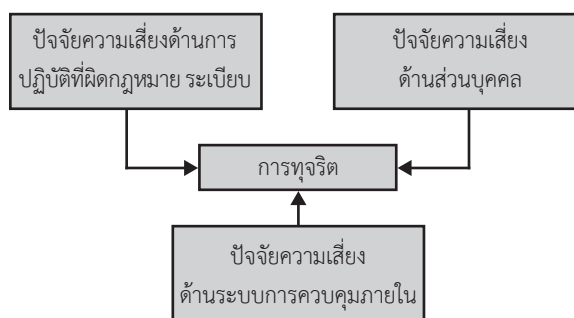
องค์ประกอบที่ 1 ปัจจัยความเสี่ยงด้าน การปฏิบัติที่ผิดกฎหมาย ระเบียบ ประกอบด้วย 11 ปัจจัยเสี่ยงย่อย และปัจจัยที่มีความเสี่ยงมากที่สุด คือ “นโยบาย วัฒนธรรม เจตจำนงทางการเมือง หรือนักการเมืองใช้เป็นนโยบายหลักในการหาเสียง” สอดคล้องกับ Heidenheimer (1989) กล่าวว่า พฤติกรรมซึ่งเบี่ยงเบนออกจากหน้าที่ที่ปฏิบัติโดยปกติ เพราะคำนึงถึงประโยชน์ส่วนตัวเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย ซึ่งรวมถึงการให้สินบน การเกื้อหนุนญาติมิตร การโกงเงินหรือทรัพย์สินที่จัดไว้เป็นพิเศษ เช่นเดียวกับ Webster (1973) อธิบายถึงการกระทำผิดทำนองคลองธรรม กฎหมาย หรือกฎเกณฑ์ นับเป็นความเสี่ยงที่นำมาสู่การทุจริตถือเป็นการกระทำที่ไม่บริสุทธิ์และไม่เหมาะสมและ Finer (1987) สนับสนุนแนวคิดข้างต้นว่า การใช้ตำแหน่งหน้าที่หรืออำนาจในทางมิชอบของข้าราชการ แบ่งออกเป็น 3 ประการ คือ 1) ไม่ทำสิ่งหนึ่งสิ่งใดที่เป็นไปกฎหมาย ระเบียบ 2) การกระทำสิ่งใดสิ่งหนึ่งก่อให้เกิดการสูญเสียแก่องค์กร 3) การกระทำสิ่งหนึ่งสิ่งใดที่เกินขอบเขตแห่งอำนาจที่มีอยู่

องค์ประกอบที่ 2 ปัจจัยความเสี่ยงด้านส่วนบุคคล ประกอบด้วย 6 ปัจจัยเสี่ยง และปัจจัยที่มีความเสี่ยงมากที่สุด คือ “มีแรงจูงใจทางวัตถุ สิ่งเร้า เช่น ทรัพย์สินเงินทองของทางราชการ และคุ้มค้ำกับความเสี่ยงเมื่อถูกจับและพ้นโทษออกมา ไม่เกรงกลัวกฎหมาย และความไม่เสมอภาค ลำเอียง อคติ ยกย่องในพวกพ้องของตนเอง” สอดคล้องกับ Klitgard (1999) กล่าวถึงสาเหตุที่เกิดการทุจริตว่า ทางด้านตัวบุคคลเองจะต้องไตร่ตรองหรือใคร่ครวญถึงองค์ประกอบต่างๆ 4 ประการคือ โอกาส สิ่งจูงใจ การเสี่ยงภัย และความซื่อสัตย์

องค์ประกอบที่ 3 ปัจจัยความเสี่ยงด้านระบบการควบคุมภายใน ประกอบด้วย 4 ปัจจัยเสี่ยงย่อย และปัจจัยที่มีความเสี่ยงมากที่สุด คือ “ระบบการบริหารจัดการขาดประสิทธิภาพ” สอดคล้องกับ Habib & Hossain (2013) กล่าวว่า ความโปร่งใส (Transparency) เป็นหลักการพื้นฐานของธรรมาภิบาลอันเป็นพื้นฐานสำคัญของการรายงานทางการเงิน และระบบการควบคุมภายใน Rittenberg (2013) กล่าวว่า “การจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดีมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการส่งเสริมการปฏิบัติงานให้บรรลุเป้าหมายการดำเนินงานขององค์กรทั้งในด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล รวมถึงช่วยสร้างความเชื่อถือได้ของรายงาน

ทางการเงิน ทั้งนี้ การควบคุมภายในยังรวมถึงการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องเพื่อป้องกันการทุจริตหรือการใช้ทรัพยากรขององค์กรในทางที่ผิด อันเป็นการช่วยลดความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นในกิจกรรมการปฏิบัติงานต่างๆ ซึ่งมาตรฐาน COSO (2013) เป็นมาตรฐานสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการบริหารความเสี่ยงและการจัดให้มีระบบการควบคุมภายในที่ดี ซึ่งกำหนดโดยคณะกรรมการ COSO มาตรฐาน COSO ได้เสนอแนะการวางกรอบแนวทางการจัดระบบการควบคุมภายในองค์กร ซึ่งประกอบด้วย 5 องค์ประกอบ ได้แก่ 1) ด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม 2) ด้านการประเมินความเสี่ยง 3) ด้านกิจกรรมการควบคุม 4) ด้านข้อมูลและการสื่อสาร และ 5) ด้านการติดตามประเมินผล

จากผลการวิจัย ผู้วิจัยสามารถนำมาอธิบายเป็นรูปแบบในการพยากรณ์ปัจจัยความเสี่ยงที่มีต่อการทุจริต ดังภาพที่ 2



ภาพที่ 2 รูปแบบของปัจจัยความเสี่ยงที่มีต่อการทุจริต

ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัย

ข้อเสนอแนะเพื่อนำผลการวิจัยไปใช้

1. ประโยชน์ทางด้านวิชาการ

ทำให้ทราบข้อมูลของปัจจัยความเสี่ยงที่เป็นสาเหตุของการเกิดการทุจริต เพื่อเป็นข้อมูลพื้นฐานในการกำหนดแนวทางกฎหมาย ระเบียบต่างๆ ที่เกี่ยวข้องในการต่อต้านการทุจริต

2. ประโยชน์ด้านวิชาชีพ

หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง หรือหน่วยงานอื่นๆ สามารถนำผลการวิจัยครั้งนี้ไปใช้ประโยชน์ในการกำหนดนโยบาย ออกกฎระเบียบของระบบการควบคุมภายในองค์กรให้มีความครอบคลุมทุกปัจจัยความเสี่ยงที่เอื้อต่อการทุจริต



ข้อเสนอแนะเพื่อการวิจัยครั้งต่อไป

1. การศึกษางานวิจัยครั้งนี้ ผู้วิจัยได้เก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจาก สตง. เท่านั้น ควรมีการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในองค์กร และผลการตรวจสอบที่พบประเด็นข้อบกพร่องจากระบบการควบคุมภายในที่ผ่านมา 5-10 ปี เพื่อให้ได้ข้อมูลของปัจจัยความเสี่ยงที่มีต่อการทุจริตเชิงลึก มากยิ่งขึ้น

2. องค์ประกอบทั้ง 3 องค์ประกอบ ไม่มีการทดสอบความสัมพันธ์หรืออิทธิพล ดังนั้นควรมีการศึกษาเพิ่มเติมเรื่องปัจจัยความเสี่ยงทั้ง 3 ปัจจัย ไปทดสอบในเชิงปริมาณโดยอาศัยการวิเคราะห์ข้อมูลทางสถิติ และการจัดการสนทนากลุ่ม (Focus Group) เพื่อเป็นการยืนยันตัวแปรที่ได้จากการศึกษางานวิจัยครั้งนี้

เอกสารอ้างอิง

- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. (2561). *ข้อมูลฐานทรัพยากรบุคคล [Khoṃmun thān sapphayakōṇ bukkhon]*. สืบค้นเมื่อ พฤษภาคม 2561, จาก <http://www.oag.go.th/en/manager-category>.
- Aaker, D. A., Kumar, V. Day, G. S. & Leone, R. (2010). *Marketing Research*. 10th ed. New York : John Wiley & Sons.
- Best, J W., & James V. K. (1986). *Research in Education*. 5th ed. New Jersey : Prentice Hall Inc.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Guidance on internal control: Internal control framework 2013*. Retrieved April 2018, from <http://www.coso.org>.
- Cressey, R. D. (1970). *Other People's Money*. Illinois : The Free Press.
- Finer, H. (1987). *Criminal Justice*. New York : Harcourt brace Jovanovick publishers.
- Glaser, B.G., & Strauss, A.L. (1967). *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*. New York : Aldine De Gruyter.
- 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. (1989). *Political Corruption : Readings in Comparative Analysis*. New York : Holt, Rinehart and Winston, Inc.,.
- Klitgard, Robert. (1999). *Controlling Corruption*. University of California Press.
- Likert, R. (1932). A Technique for the measurement of Attitude. *Arch. Psychol*, p. 140
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric Theory*. 2nd ed. New York : McGraw - Hill.
- Rittenberg, L. (2013). *COSO Internal control-integrated framework : turning principles into positive action*. Altamonte Springs, Florida: The Institute for Internal Auditors Research Foundation.
- Singleton, T. W., Singleton, A., Bologna, J., & Lindquist, R. (2006). *Fraud auditing and forensic accounting*. New York : John Wiley & Sons.
- Webster, N. (1973). *The Webster's dictionary*. New York : Prentice Hall.