



ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยง
เพื่อความยั่งยืนขององค์กร กรณีศึกษา สำนักงานสรรพากรในเขตพื้นที่
กรุงเทพมหานครแห่งหนึ่ง

FACTORS AFFECTING THE EFFECTIVENESS OF RISK MANAGEMENT
FOR ORGANIZATION SUSTAINABILITY: CASE STUDY OF
AN ANONYMOUS REVENUE OFFICE IN BANGKOK REGION

รินทร์ลภัส ภักดี

RINLAPHAT PHAKDEE

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต
สาขาวิชาการบัญชี (บัณฑิตศึกษา) คณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

2558



ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยง
เพื่อความยั่งยืนขององค์กร กรณีศึกษา สำนักงานสรรพากรในเขตพื้นที่
กรุงเทพมหานครแห่งหนึ่ง

FACTORS AFFECTING THE EFFECTIVENESS OF RISK MANAGEMENT
FOR ORGANIZATION SUSTAINABILITY: CASE STUDY OF
AN ANONYMOUS REVENUE OFFICE IN BANGKOK REGION

รินทร์ลภัส ภักดี

RINLAPHAT PHAKDEE

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต
สาขาวิชาการบัญชี (บัณฑิตศึกษา) คณะบริหารธุรกิจ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนคร

ชื่อการค้นคว้าอิสระ ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยงเพื่อความยั่งยืน
ขององค์กร กรณีศึกษา สำนักงานสรรพากรในเขตพื้นที่กรุงเทพมหานคร
แห่งหนึ่ง

ชื่อ สกุล นางสาววิรินทร์ภัส ภัคดี

ชื่อปริญญา บริหารธุรกิจมหาบัณฑิต

สาขาวิชาและคณะ การบัญชี คณะบริหารธุรกิจ

ปีการศึกษา 2558

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยง และปัจจัย
ที่มีอิทธิพลต่อการบริหารความเสี่ยงเพื่อความยั่งยืนขององค์กร กรณีศึกษา สำนักงานสรรพากร
ในเขตพื้นที่กรุงเทพมหานครแห่งหนึ่ง โดยใช้การวิจัยเชิงคุณภาพผ่านการสัมภาษณ์เชิงลึก
(In - Depth Interview) การสังเกตการณ์แบบมีส่วนร่วม (Participation) และการใช้แบบสอบถาม
ปลายเปิด โดยสัมภาษณ์ฝ่ายบริหาร หัวหน้าหน่วยงาน และผู้ปฏิบัติงาน จำนวน 22 คน

ผลการวิจัยพบว่า การปฏิบัติงานขององค์กรมีความสอดคล้องกันในทุกระดับ และ
สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ทั้ง 3 ด้านของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO อย่างไรก็ตาม
ยังขาดการวัดขั้นความสำเร็จ การประเมินผลสู่การวางแผนเชิงกลยุทธ์ และการป้องกันความเสี่ยง
ตามแนวทาง COSO – ERM ที่ชัดเจนอันนำไปสู่ความยั่งยืนขององค์กรอย่างเป็นรูปธรรม
ในงานวิจัยนี้ยังได้เสนอกรอบแนวคิดสำหรับ ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการบริหารความเสี่ยงเพื่อ
ความยั่งยืนขององค์กร สำนักงานสรรพากรพื้นที่ภาครัฐเพื่อทดสอบในอนาคต

คำสำคัญ : ประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO การพัฒนาความยั่งยืน
การมุ่งเน้นตามหลักตามหลักธรรมาภิบาล การสนับสนุนของผู้บริหารระดับสูง

Independent Study Title Factors Affecting the Effectiveness of Risk Management for Organization Sustainability: Case study of an Anonymous Revenue Office in Bangkok Region

Author Miss Rinlaphat Phakdee

Degree Master of Business Administration

Major Program Accounting

Academic Year 2015

ABSTRACT

The research aims to study the effectiveness of risk management for organization sustainability; case study of an anonymous revenue office in Bangkok Region by using In-depth interview technique, participative observation and open-ended questionnaire. The participants in the interview process consists of management, superintendents, and operators totaling 22 persons.

The results show that there is a harmonization in each operational level of the organization and comply with the three objectives of risk management under COSO approach. However, there is a lack of a measurement of successful level, Evaluation to strategic planning, and clear hedging guidelines under COSO - ERM in order to build concrete sustainability for the organization. In this study, the author has proposed conceptual framework about factors affecting the effectiveness of risk management for organization sustainability to be tested in the future.

Keywords: Effectiveness of risk management under COSO, Sustainability Development, Governance Orientation, Top Management Support

กิตติกรรมประกาศ

การค้นคว้าอิสระฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยความช่วยเหลืออย่างดียิ่งของอาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ ดร.พิฐุชญาณ์ คาเนโกะ ที่ได้กรุณาให้คำแนะนำให้คำปรึกษา ตลอดจนให้ความช่วยเหลือแก้ไขข้อบกพร่อง ข้อคิดเห็นต่างๆ ของการวิจัยมาโดยตลอดเพื่อให้นักศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้มีความสมบูรณ์ ขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูงไว้ ณ โอกาสนี้

นอกจากนี้ขอขอบพระคุณ ดร.อิสราภรณ์ ทนุผล และ ดร.พรปวีณ์ ชาญสุวรรณ ที่กรุณาสละเวลามาเป็นอาจารย์สอบการค้นคว้าอิสระ พร้อมทั้งให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ ขอขอบพระคุณข้าราชการในสังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครแห่งหนึ่ง ทุกๆ ท่าน ที่ให้ความอนุเคราะห์ในการตอบแบบสัมภาษณ์ที่เป็นประโยชน์ และขอขอบคุณครอบครัว และเพื่อนๆ ที่ให้การสนับสนุนและให้คำแนะนำเป็นอย่างดี มา ณ โอกาสนี้

รินทร์ภัส ภัคดี



สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อ	ก
Abstract	ข
กิตติกรรมประกาศ	ค
สารบัญ	ง
สารบัญตาราง	ฉ
สารบัญภาพ	ช
1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	2
1.3 ขอบเขตของการศึกษา	3
1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
2 ทบทวนวรรณกรรม	5
2.1 แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง	5
2.2 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	28
3 วิธีดำเนินการวิจัย	
3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง	30
3.2 ขั้นตอนที่ใช้ในการวิจัย	30
3.3 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล	33
3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล	35

สารบัญ(ต่อ)

	หน้า
4 ผลการศึกษา	36
4.1 ผลการสำรวจโครงสร้างขององค์กรที่ทำการศึกษา	37
4.2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์	41
4.3 ผลการสัมภาษณ์ทัศนคติด้านการบริหารความเสี่ยง กระบวนการ ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติตาม COSO ของฝ่ายบริหาร	43
4.4 ผลการสัมภาษณ์ทัศนคติด้านแนวทางปฏิบัติในการบริหารความเสี่ยงต่อ ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผล ปัญหาและอุปสรรคในการ ปฏิบัติตาม COSO ของหัวหน้างานในระดับต่างๆ	53
4.5 ผลการสัมภาษณ์ความคิดเห็นด้านการปฏิบัติงานในการบริหารความเสี่ยงต่อ ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผล ปัญหาและอุปสรรคในการ ปฏิบัติตาม COSO ของผู้ปฏิบัติงาน	68
4.6 ผลการเปรียบเทียบประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยง COSO เพื่อความ ยั่งยืนขององค์กร ในมุมมองของผู้บริหาร หัวหน้าหน่วยงานระดับต่าง ๆ และ ผู้ปฏิบัติงาน	77
5 สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ	83
5.1 อภิปรายผล	83
5.2 ข้อเสนอแนะ	91
บรรณานุกรม	92
ภาคผนวก	95
ประวัติการศึกษาและการทำงาน	107

สารบัญตาราง

ตาราง	หน้า
4.1 อำนวยการหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร	38
4.2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์	41
4.3 ผลการปฏิบัติงานตามขั้นตอนของการบริหารความเสี่ยงขององค์กร	69
4.4 ความเห็นของผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงขององค์กร	72
4.5 ความเข้าใจเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO	78
4.6 ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงเพื่อความยั่งยืน ขององค์กร	82



สารบัญภาพ

ภาพ	หน้า
2.1 บทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของการบริหารความเสี่ยง	13
2.2 การแสดงโครงสร้าง COSO และ COSO - ERM	15
3.1 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลจากบทสัมภาษณ์	37
4.1 โครงสร้างของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร	37
5.1 กรอบแนวคิดงานวิจัย	89



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันประเทศไทยได้เกิดการเปลี่ยนแปลงค่อนข้างมาก ไม่ว่าจะเป็นระบบการเมือง การปกครองของรัฐบาล สังคม ระบบเศรษฐกิจ ภายใต้สภาวะแวดล้อมในยุคโลกาภิวัตน์ การเปลี่ยนแปลงด้านเทคโนโลยีที่เกิดขึ้นอย่างรวดเร็ว ตลอดจนการปฏิรูประบบราชการในปัจจุบัน ก่อให้เกิดผลกระทบต่อทุกหน่วยงานทั้งหน่วยงานของรัฐ และเอกชนเป็นอย่างมาก ซึ่งการบริหารความเสี่ยงจึงเป็นเครื่องมือสำคัญ และจำเป็นอย่างยิ่งที่จะช่วยในการบริหารโอกาสและควบคุมความเสี่ยง กล่าวคือเป็นเครื่องมือในการป้องกันและควบคุมในด้านต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้นจากสถานการณ์ที่ไม่แน่นอน ซึ่งมีผลกระทบต่อความสำเร็จขององค์กรโดยรวม อีกทั้งยังช่วยส่งเสริมให้องค์กรสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ได้ตามเป้าหมาย และเป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มให้กับองค์กร โดยจะต้องอาศัยความร่วมมือของทุกคนและทุกฝ่ายที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องขององค์กร ไม่ว่าจะเป็นผู้บริหาร หัวหน้าหน่วยงานระดับต่างๆ และผู้ปฏิบัติงาน จะต้องมีส่วนร่วมในการวิเคราะห์ ตรวจสอบ วางแผน และประเมินความเสี่ยงและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นกับองค์กรอยู่เสมอ เพื่อลดสภาพปัญหา หรือหลีกเลี่ยงความเสี่ยงที่อาจสร้างความเสียหายหรือความสูญเสียให้กับองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

สำนักงานสรรพากรพื้นที่ เป็นส่วนราชการในสังกัดกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ซึ่งเป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บรายได้ภาษีให้ภาครัฐ เพื่อเป็นรายได้ให้รัฐบาลนำมาใช้พัฒนาประเทศ ตามนโยบายการบริหารจัดการคลังของรัฐบาล และเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล จึงจำเป็นต้องมีการบริหารความเสี่ยงที่สามารถนำไปประยุกต์ และกำหนดระบบการควบคุมภายในขององค์กรให้เหมาะสม ทำให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์ในด้านต่าง ได้แก่ ด้านการดำเนินงาน ด้านการรายงาน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับต่างๆ อันสร้างความน่าเชื่อถือให้แก่องค์กร ซึ่งปัจจัยที่คาดว่าจะช่วยส่งเสริมให้องค์กรบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ดังกล่าวได้แก่ 1) หลักธรรมาภิบาล (Good Governance) ซึ่งเป็นปัจจัยพื้นฐานในการสร้างจิตสำนึกความถูกต้อง ซอภธรรมทั้งปวง ทำให้อยู่ร่วมกันอย่างสงบสุข สามัคคี สร้างความเข้มแข็ง แก้ไข เยียวยาภาวะวิกฤติที่เกิดขึ้น และสร้างภูมิคุ้มกันปัญหาที่จะเกิดในอนาคต;

2) ระบบการบริหารการเงินและการคลังภาครัฐด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ (GFMS) ซึ่งเป็นเครื่องมือช่วยในการปฏิบัติงาน และการบริหารงานด้านการเงินการคลังในภาพรวมของรัฐบาล ให้มีความถูกต้อง รวดเร็ว มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น; 3) การสนับสนุนของฝ่ายบริหารระดับสูง (Top Management Support) เป็นส่วนสำคัญในการช่วยเสริมสร้างความเข้าใจ ความร่วมมือ และกำหนดแนวทางการปฏิบัติงานที่สอดคล้องกับนโยบายหรือวัตถุประสงค์ขององค์กร รวมทั้งกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน เพื่อจำกัดความเสี่ยงหรือจุดอ่อนขององค์กรที่ตรวจพบ ทำให้เกิดการพัฒนาประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงให้ทันต่อเหตุการณ์อยู่เสมอ; และ 4) การปฏิบัติตามแนวทางการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) ซึ่งเป็นหน่วยงานภายนอกที่กำกับดูแลให้องค์กรมีการจัดระบบการควบคุมภายในให้เหมาะสม ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 และตรวจสอบการปฏิบัติงานขององค์กรในทุกๆ ด้าน ได้แก่ ด้านการเงิน การดำเนินงาน การจัดซื้อจัดจ้าง และการจัดเก็บรายได้ให้เป็นไปตามระเบียบที่กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ รวมทั้งควบคุมการใช้จ่ายเงินงบประมาณให้มีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลสูงสุด

จากข้อมูลข้างต้นผู้วิจัยจึงสนใจที่จะศึกษาถึงความสำคัญของปัจจัยดังกล่าว โดยเฉพาะแนวทางการควบคุมและตรวจสอบของ สตง. ว่ามีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยงเพื่อความยั่งยืนขององค์กรในระดับใด ซึ่งผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยสามารถนำไปปรับใช้ หรือเป็นแนวทางพัฒนาการบริหารความเสี่ยงให้มีประสิทธิภาพ และส่งเสริมให้การบริหารองค์กรสำเร็จตามวัตถุประสงค์ เป็นไปตามภารกิจ เป้าหมายขององค์กรที่กำหนดไว้ และตอบสนองนโยบายของรัฐบาล เพื่อความยั่งยืนขององค์กรต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์งานวิจัย

1.2.1 เพื่อศึกษาประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยงขององค์กร ในระดับฝ่ายบริหาร หัวหน้าหน่วยงาน และผู้ปฏิบัติงาน กรณีศึกษา สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานคร แห่งหนึ่ง

1.2.2 เพื่อศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยงเพื่อความยั่งยืนขององค์กร กรณีศึกษา สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานคร แห่งหนึ่ง

1.3 ขอบเขตของการศึกษา

การศึกษาวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) เพื่อหาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยงเพื่อความยั่งยืนขององค์กร กรณีศึกษา สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานครแห่งหนึ่ง โดยใช้วิธีการสัมภาษณ์เชิงลึก (In - Depth Interview) และนำผลที่ได้จากการวิจัยมาเสนอในรูปแบบกรอบแนวคิดต่อไป

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ แบ่งออกเป็น 3 ระดับ คือ

1.3.1 ระดับผู้บริหาร คือ สรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร มีหน้าที่ในการวางแผน ควบคุม และประเมินผลการปฏิบัติงานของผู้ใต้บังคับบัญชาในแต่ละหน่วยงานระดับต่างๆ เพื่อให้ปฏิบัติงานเป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และเป้าหมายขององค์กรและหน่วยงานต้นสังกัด รวมทั้งปฏิบัติงานให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ และระเบียบต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

1.3.2 หัวหน้าหน่วยงานระดับต่างๆ คือ ฝ่าย ส่วน และหน่วยงานย่อย ประกอบด้วย ฝ่ายบริหารงานทั่วไป ฝ่ายวางแผนและประเมินผล ฝ่ายกฎหมายและเฝ้าระวังภาษีอากร ฝ่ายกรรมวิธี และคืนภาษี ส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษี และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา มีหน้าที่ในการปฏิบัติงาน และควบคุมการปฏิบัติงานของผู้ที่อยู่ภายใต้การดูแลให้ปฏิบัติหน้าที่ตามนโยบาย แผนงานและเป้าหมายที่ได้รับมอบหมายตามที่สรรพากรพื้นที่ได้กำหนด และให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ และระเบียบต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

1.3.3 ผู้ปฏิบัติงานทั่วไป ได้แก่ เจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานในแต่ละหน่วยงานระดับต่างๆ โดยมีหน้าที่ในการปฏิบัติงานตามที่ผู้บังคับบัญชาตามสายงานได้มอบหมาย เพื่อให้เป็นไปตามนโยบาย แผนงานและเป้าหมายที่กำหนด และให้เป็นไปตามกฎหมาย ข้อบังคับ และระเบียบต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

1.4 ประโยชน์คาดว่าจะได้รับ

1.4.1 เพื่อให้ทราบถึงมุมมองของผู้บริหาร หัวหน้าหน่วยงาน และผู้ปฏิบัติงาน ที่เกี่ยวข้องถึง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการบริหารความเสี่ยงเพื่อความยั่งยืนขององค์กร

1.4.2 เพื่อให้ทราบถึงประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยงขององค์กร

1.4.3 เพื่อใช้เป็นแนวทางสำหรับองค์กรอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เช่น องค์กรภาครัฐ และ รัฐวิสาหกิจ เพื่อนำข้อมูลไปใช้ประกอบการตัดสินใจ หรือพัฒนาการบริหารความเสี่ยงสำหรับองค์กร



บทที่ 2

ทบทวนวรรณกรรม

งานวิจัยฉบับนี้ศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยง เพื่อความยั่งยืนขององค์กร กรณีศึกษาสำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานครแห่งหนึ่ง โดยมีแนวคิดทฤษฎี และผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้องในการศึกษา ดังนี้

2.1 แนวคิดทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

2.2 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 แนวคิด และทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง

2.1.1 ทฤษฎีมุมมองบนพื้นฐานของทรัพยากร (Resource - Based View)

Resource - Based View (RBV) เป็นทฤษฎีที่กล่าวถึง การที่องค์กรได้ให้ความสนใจในเรื่องทรัพยากรในองค์กรเป็นสำคัญ โดยองค์กรจะได้เปรียบเชิงการแข่งขันควรพิจารณาถึงทรัพยากร (Resources) และความสามารถ (Capabilities) ซึ่งทรัพยากรที่มีค่าและหาได้ยากสามารถนำไปสู่การสร้างความสำเร็จได้เปรียบในการแข่งขัน ส่งผลให้มีการดำเนินงานที่ดีในระยะยาว ข้อได้เปรียบนี้สามารถที่คงอยู่ได้อย่างยั่งยืน แทนที่จะพิจารณาในการแข่งขันด้านต้นทุน หรือด้านผลิตภัณฑ์ให้เกิดความแตกต่างจากคู่แข่ง โดยเราควรที่จะพัฒนาและทำการวางแผนเกี่ยวกับทรัพยากรที่มี เพื่อตอบสนองต่อการเปลี่ยนแปลงทางสภาพแวดล้อมภายนอก (Wernerfelt, 1984)

ทรัพยากร (Resources) เป็นปัจจัยที่มีอยู่ในการควบคุมขององค์กร ซึ่งทรัพยากรนี้มีทั้งทรัพยากรที่มีตัวตน (Tangible) เช่น วัตถุดิบ เครื่องมือ เครื่องจักร และทรัพยากรที่ไม่มีตัวตน (Intangible) เช่น เทคโนโลยี นวัตกรรม ความรู้ ทักษะความชำนาญ ชื่อเสียงขององค์กร ข้อมูลข่าวสาร และอาจรวมถึงวัฒนธรรมองค์กรด้วย โดยสิ่งหนึ่งอยู่คู่กับทรัพยากรก็คือ ความสามารถ (Capability) ซึ่งส่วนสำคัญของความสามารถคือ ทักษะของแต่ละคน แต่ละกลุ่ม และแต่ละองค์กร ซึ่งจะต้องมีความสัมพันธ์กัน กล่าวคือองค์กรจะทำการพัฒนาความสามารถได้ในทุกๆ ด้าน โดย

การผสมผสานระหว่างทรัพยากร บุคลากร และกระบวนการ และใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ให้เกิดผลลัพธ์ที่สามารถวัดได้ถึงควมมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ตอบสนองความต้องการของทุกฝ่ายได้อย่างรวดเร็ว ทันเวลา และมีคุณภาพ ไม่ว่าจะเป็ความสามารถด้านการบริหารจัดการ ความสามารถด้านการผลิต ความสามารถด้านการตลาด เป็นต้น (ปฏิมา ฤนิมาภญาณ์, 2555)

Barney (1991) ได้มีแนวคิดเกี่ยวกับทรัพยากร โดยให้ความหมายถึงสินทรัพย์ (Assets), ความสามารถ (Capabilities), กระบวนการทำงานในองค์กร (Organization process), เอกลักษณะหรือคุณสมบัติของธุรกิจ (Firm Attributes), ข้อมูลสารสนเทศ (Information), ความรู้ (Knowledge) ซึ่งทรัพยากรเหล่านี้ องค์กรสามารถใช้ประโยชน์และสามารถควบคุมได้ และได้จำแนกทรัพยากรภายในองค์กรหรือธุรกิจออกเป็น 3 ประเภท คือ

1. ทรัพยากรทางกายภาพ (Physical Resources) ได้แก่ โรงงาน อุปกรณ์เครื่องจักร ทำเลที่ตั้ง เทคโนโลยี วัตถุดิบและสินทรัพย์ต่างๆ เป็นต้น
2. ทรัพยากรมนุษย์ (Human Resources) ได้แก่ พนักงาน ความรู้ความสามารถ ความชาญฉลาด การทำงานเป็นทีม การฝึกอบรม ประสบการณ์ เป็นต้น
3. ทรัพยากรองค์กร (Organizational Resources) ได้แก่ โครงสร้างขององค์กร กระบวนการวางแผน วัฒนธรรมองค์กร ฐานข้อมูล ระบบสารสนเทศ เครื่องหมายการค้าลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร และควมมีชื่อเสียง เป็นต้น

โดยลักษณะที่สำคัญของทรัพยากรเชิงกลยุทธ์ ซึ่งจะก่อให้เกิดความได้เปรียบทางการแข่งขัน สามารถแบ่งออกเป็น 4 ลักษณะ ดังนี้

1. ทรัพยากรนั้นต้องมีคุณค่าในการดำเนินธุรกิจและการแข่งขันอย่างแท้จริง (Valuable Resources)
 2. ทรัพยากรนั้นต้องหายาก (Rare Resources)
 3. ทรัพยากรเหล่านั้นต้องไม่สามารถลอกเลียนแบบได้
 4. ทรัพยากรเหล่านั้นไม่สามารถหาทดแทนได้ (Non – Substitutable Resources)
- ซึ่งทรัพยากรขององค์กรทั้ง 4 ลักษณะ สามารถทำให้เพิ่มความเ็นไปได้ที่องค์กรจะมีกำไรเพิ่มขึ้นในอนาคต และทำให้คู่แข่งต้องเจอกับอุปสรรค โดยเฉพาะความรู้ที่อยู่ในตัวของบุคคล ก็ถือได้ว่าเป็นทรัพยากรที่สำคัญอีกประเภทหนึ่ง ซึ่งองค์กรต้องสามารถทำให้บุคคลเหล่านั้น ถ่ายทอดความรู้ที่สะสมมาจากตัวเองไปให้ผู้อื่นต่อไปได้ด้วย

2.1.2 แนวคิดเกี่ยวกับการพัฒนาที่ยั่งยืน (Sustainable Development)

มหาวิทยาลัยขอนแก่น (2554) ได้กล่าวว่าหลักการพัฒนาแบบยั่งยืนเป็นการพัฒนาที่มุ่งเน้นการสร้างสมดุลที่มีความสัมพันธ์และเกี่ยวเนื่องกันใน 3 มิตินี้

1. มิติการพัฒนาด้านสังคม หมายถึง การพัฒนาคนและสังคมให้เชื่อมโยงกับการพัฒนาเศรษฐกิจ ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ได้อย่างสมดุลโดยพัฒนาคนไทยให้มีประสิทธิภาพสูงขึ้น ปรับตัวรู้เท่าทันการเปลี่ยนแปลงมีสำนึกและวิถีชีวิตที่เกื้อกูลต่อธรรมชาติ มีสิทธิและโอกาสที่จะได้รับการจัดสรรและผลประโยชน์ด้านการพัฒนาและคุ้มครองอย่างทั่วถึง และเป็นธรรมและพึ่งพาตนเองได้อย่างมั่นคง มีระบบการจัดการทางสังคมที่สร้างการมีส่วนร่วมจากทุกฝ่ายรวมทั้งมีทุนทางสังคมที่อยู่หลากหลายมาใช้อย่างเหมาะสม เพื่อสร้างสังคมไทยให้เป็นสังคมที่มีคุณภาพมีการเรียนรู้ตลอดชีวิตและมีความสมานฉันท์เอื้ออาทร

2. มิติการพัฒนาด้านเศรษฐกิจ หมายถึง ระบบเศรษฐกิจที่มีเสถียรภาพอย่างต่อเนื่องในระยะยาวและเป็นการพัฒนาขยายตัวทางเศรษฐกิจที่มีคุณภาพ จะต้องมีการพัฒนาเป็นไปอย่างสมดุลและเอื้อต่อประโยชน์ต่อคนส่วนใหญ่ เป็นระบบเศรษฐกิจที่มีความสามารถในการแข่งขัน

3. มิติการพัฒนาด้านสิ่งแวดล้อม หมายถึง การใช้ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมในขอบเขตที่คงไว้ซึ่งความหลากหลายทางชีวภาพ และสามารถพลิกฟื้นให้กลับสู่สภาพใกล้เคียงกับสภาพเดิมให้มากที่สุด เพื่อให้คนรุ่นหลังได้มีโอกาสและมีปัจจัยในการดำรงชีพ ซึ่งจะต้องปรับเปลี่ยนทัศนคติในการใช้ทรัพยากรธรรมชาติมุ่งการจัดการให้เกิดสมดุลระหว่างการใช้ทรัพยากรธรรมชาติได้อย่างเกื้อกูล

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (2545) ได้ให้แนวทางการพัฒนาอย่างยั่งยืนมีลักษณะที่สำคัญ 3 ประการได้แก่

1. คำนึงถึงขีดจำกัดของทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม สนองความต้องการในปัจจุบันโดยไม่ส่งผลกระทบต่อความต้องการในอนาคต

2. คำนึงถึงความเป็นองค์รวม คือ มองว่าจะกระทำการใดต้องคำนึงถึงผลกระทบที่จะเกิดกับสิ่งอื่นๆ

3. คำนึงถึงเทคโนโลยีและความรู้ใหม่ว่าควรเป็นไปในทางสร้างสรรค์ เอื้อประโยชน์อย่างสอดคล้องและเหมาะสมกลับสภาพท้องถิ่น

ซึ่งมีการปรับเปลี่ยนกระบวนการทัศนในการพัฒนาเพื่อมุ่งไปสู่ความยั่งยืนของประเทศ โดยมีการกำหนดเป้าประสงค์ของการพัฒนา 4 ประการด้วยกัน ได้แก่

1. คุณภาพ สังคมไทยมีคุณภาพชีวิตที่ดีขึ้น เป็นสังคมฐานความรู้ มีการพัฒนาศักยภาพและการศึกษาได้ด้วยตนเอง มีการผลิตสินค้าและบริการที่มีคุณภาพตามศักยภาพการผลิตในประเทศ โดยเน้นความได้เปรียบเชิงแข่งขันควบคู่กับผลิตภาพ (Productivity) เพิ่มผลผลิตที่เป็นมิตรกับสิ่งแวดล้อม และลดมลพิษในเชิงป้องกัน

2. เสถียรภาพและการปรับตัว เศรษฐกิจเกิดการขยายตัวอย่างมีเสถียรภาพทั้งระดับภายในและภายนอกประเทศ มีการสร้างภูมิคุ้มกันทางเศรษฐกิจและสังคมจากปัจจัยสนับสนุนภายใน โดยคำนึงขีดจำกัดและความสามารถในการรองรับของทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ด้วยการพัฒนาและการบริหารจัดการเศรษฐกิจระดับฐานรากอย่างครบวงจร โดยมีสินค้าภูมิปัญญาท้องถิ่นที่หลากหลาย มีการธำรงไว้ซึ่งศิลปวัฒนธรรมและเอกลักษณ์อันเป็นมรดกดั้งเดิมของชาติ

3. การกระจายการพัฒนาอย่างเป็นธรรม ประชากรมีสร้างความเท่าเทียมทั้งด้านเพศ อาชีพ รายได้ การศึกษา ความต้องการพื้นฐานในการดำรงชีพ และบริการพื้นฐานทางสังคม มีโอกาสในการเข้าถึงตลาดและการจัดสรรฐานทรัพยากรอย่างเหมาะสมและเป็นธรรม โดยคำนึงถึงความต้องการของคนรุ่นปัจจุบันและสงวนรักษาทรัพยากรให้คนรุ่นอนาคต

4. มีระบบบริหารจัดการที่ประชากรทุกภาคส่วนของสังคมมีโอกาส และสิทธิในการรับรู้ข้อมูลข่าวสารกระบวนการตัดสินใจ และนโยบายสาธารณะแก่ประชาชน โดยผ่านการบริหารจัดการ การส่งเสริมและกระจายอำนาจสู่ท้องถิ่น และการสร้างความร่วมมือแบบบูรณาการของสถาบันการเมือง สังคม เศรษฐกิจและสิ่งแวดล้อมอย่างจริงจัง

จากที่กล่าวมาข้างต้น สรุปได้ว่า การพัฒนาที่ยั่งยืน หมายถึง การดำเนินงานเชิงบูรณาการ เป็นพัฒนาองค์กรอย่างองค์รวมโดยต้องอาศัยความร่วมมือของทุกภาคส่วนไม่ว่าในระดับประเทศ คือ รัฐบาลก็ต้องเปิดโอกาสให้ประชากรมีส่วนร่วมในกระบวนการตัดสินใจ หรือระดับองค์กรก็ต้องรับฟังความคิดเห็นหรือให้ทุกฝ่าย ทุกคนในองค์กรมีส่วนร่วมในการกำหนดกลยุทธ์ขององค์กรและการพัฒนาขององค์กรในทุกๆ ด้าน ซึ่งต้องมีความสมดุลและเชื่อมโยงกันทั้งทางด้านเศรษฐกิจ สังคม ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม กล่าวคือองค์กรจะต้องรับผิดชอบต่อสังคมและองค์กร มีการพัฒนาคนให้มีคุณภาพชีวิตที่ดีขึ้น มีศักยภาพเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน โดยมีสิทธิหรือโอกาสอย่างเท่าเทียมทั่วถึงเป็นธรรมทาทางด้านระบบเศรษฐกิจต้องมีเสถียรภาพ มีการเจริญเติบโตอย่างสมดุลและต่อเนื่อง เป็นประโยชน์ต่อทุกคนในองค์กร ภายใต้การดำเนินการที่ถูกต้องตามกฎหมาย มีมาตรฐานและจรรยาบรรณในการดำเนินการ ซึ่งไม่เอาเปรียบเปรียบกัน และด้านทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม มีการสร้างความสมดุลระหว่างการใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดได้อย่างเต็มประสิทธิผลและเกื้อกูลทุกคนในองค์กรทั้งในปัจจุบันและ

อนาคต ใช้เทคโนโลยีที่ทันสมัย ปลอดภัย เพื่อลดการสูญเสียหรือชะลอการใช้ทรัพยากรรวมถึงเป็นการรักษาสิ่งแวดล้อม ส่งผลให้ทุกคนในองค์กรรวมถึงผู้มีส่วนได้ส่วนเสียและประชาคมมีมุมมองที่ดีต่อองค์กร สร้างความได้เปรียบหรือสามารถในการแข่งขันซึ่งจะนำไปสู่การเป็นองค์กรชั้นนำและมีการเจริญเติบโตอย่างยั่งยืนตลอดไป

2.1.3 แนวคิดเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

ทุกองค์กรไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานภาครัฐ หรือเอกชน ต้องเผชิญกับความไม่แน่นอนจากปัจจัยต่าง ๆ เช่น โลกาภิวัตน์ เทคโนโลยี สภาพแวดล้อมทางการเมือง กฎระเบียบ การปรับโครงสร้างใหม่ การเปลี่ยนแปลงตลาด และการแข่งขัน ความไม่แน่นอนมักถูกแสดงออกมาและสร้างขึ้นจากทางเลือกเชิงกลยุทธ์ และความท้าทายสำหรับฝ่ายบริหารขององค์กร ก็คือการกำหนดระดับความไม่แน่นอนที่มีอยู่ หรือ การที่องค์กรไม่อาจจะบรรลุพันธกิจตามแผนงานการบริหารงานที่กำหนดไว้ได้ โดยความไม่แน่นอนที่เกิดขึ้นเป็นทั้งโอกาสและความเสี่ยงต่อศักยภาพและต้นทุนหรือส่งเสริมคุณค่า เพื่อที่จะจัดการกับสภาพการณ์ที่ไม่มีความแน่นอนอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น การจัดการความเสี่ยงขององค์กร จึงเป็นการสร้างกรอบของงานเพื่อให้ผู้บริหารได้จัดการกับความไม่แน่นอน ความเสี่ยงและโอกาสเพื่อส่งเสริมความสามารถในการสร้างคุณค่าเพิ่มให้กับองค์กรและผู้มีผลประโยชน์ร่วม การบริหารความเสี่ยงจะช่วยให้แน่ใจอย่างสมเหตุสมผลว่า องค์กรทั่วไปสามารถบรรลุเป้าประสงค์ขององค์กรได้

การบริหารความเสี่ยง (Risk Management) เป็นกลวิธีที่เป็นเหตุเป็นผลที่นำมาใช้ในการบ่งชี้ วิเคราะห์ ประเมิน จัดการ ติดตาม และสื่อสารความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมหน่วยงาน/ฝ่ายงาน หรือกระบวนการดำเนินงานขององค์กร เพื่อช่วยให้องค์กรลดความสูญเสียให้เหลือน้อยที่สุด และเพิ่มโอกาสให้แก่ธุรกิจมากที่สุด การบริหารความเสี่ยง ยังหมายความถึงการประกอบกันอย่างลงตัวของวัฒนธรรมองค์กร กระบวนการและโครงสร้างองค์กร ซึ่งมีผลโดยตรงต่อประสิทธิภาพการบริหาร และผลได้ผลเสียขององค์กร

การบริหารหรือจัดการความเสี่ยงขององค์กร ได้ถูกนำมาประยุกต์ในการกำหนดกลยุทธ์และกิจกรรมทั้งหมดขององค์กร อันจะช่วยให้ผู้บริหารสามารถระบุ ประเมินและบริหารความเสี่ยงเมื่อต้องเผชิญอย่างคาดไม่ถึง และสนับสนุนการสร้างและรักษาค่านิยมขององค์กร การจัดการความเสี่ยงขององค์กร จะเป็นตัวสนับสนุนความสามารถในการจัดการความเสี่ยงและกลยุทธ์ให้เป็นแนวทางเดียวกัน เชื่อมโยงความเสี่ยงกับความเติบโตและผลตอบแทน ส่งเสริมการตัดสินใจ

ตอบสนองต่อความเสี่ยง ลดความตื่นตระหนกและความสูญเสียในการปฏิบัติการ ระบุและบริหาร ความเสี่ยงระหว่างสถานประกอบได้ สามารถตอบสนองความเสี่ยงที่ซับซ้อนอย่างบูรณาการได้

เนื่องจากในอดีตที่เกิดวิกฤตเศรษฐกิจโลกและเหตุการณ์ความล้มเหลวของธุรกิจ ขนาดใหญ่ เนื่องจากพฤติกรรมกรรมการข้อผิดพลาดของผู้บริหารซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงความล้มเหลว และ ความไม่มีประสิทธิภาพของระบบควบคุมภายในขององค์กรเหล่านั้น ทำให้ทั่วโลกรวมถึงประเทศไทย ได้มีการตื่นตัวและมีการผลักดันให้มีความสำคัญกับกระบวนการควบคุมภายในและการตรวจสอบ ภายในโดยการออกกฎระเบียบจากหน่วยงานกำกับดูแลให้องค์กรที่อยู่ภายใต้การกำกับ ปฏิบัติตาม ซึ่งในต่างประเทศ ได้นำหลักการและแนวปฏิบัติตาม แนวทางของ The Committee of Sponsoring Organization of the Tread way Commission (COSO, 1994) มาใช้เป็นกรอบ ในการจัดการควบคุมภายใน (ดวงใจ ช่วยตระกูล, 2550)

สำหรับประเทศไทยได้นำแนวคิดและหลักการดังกล่าวมาปรับใช้ในองค์กรต่างๆ มากขึ้น รวมทั้งในภาคราชการ ได้แก่ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ได้ออกระเบียบว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544 กำหนดให้หน่วยรับ ตรวจสอบมาตรฐานการควบคุมภายในตามระเบียบฯ ไปใช้เป็นแนวทางการจัดวางระบบการ ควบคุมภายในเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมภายในทั้ง 5 องค์ประกอบ คือ สภาพแวดล้อม การควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุมสารสนเทศและการสื่อสาร รวมไปถึง การติดตามประเมินผล (ดวงใจ ช่วยตระกูล, 2550) ซึ่งอธิบายได้ ดังนี้

1. สภาพแวดล้อมการควบคุม (Control Environment) หรือ สภาพแวดล้อมภายใน องค์กร เป็นองค์ประกอบที่สำคัญและเป็นพื้นฐานสำคัญในการกำหนดทิศทางของกรอบการบริหาร ความเสี่ยงขององค์กร รวมถึง ปัจจัยต่างๆ ที่ส่งผลต่อทัศนคติและความตระหนักถึงความจำเป็น และความสำคัญของการควบคุมภายในของบุคลากรทุกคนในองค์กร โดยบุคลากรทุกคนเข้าใจ ความรับผิดชอบและขอบเขตอำนาจหน้าที่ของตนเอง มีความรู้ ความสามารถ และทักษะที่จำเป็น ต่อการปฏิบัติงาน การยอมรับ การปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ และวิธีการทำงานต่างๆ ที่องค์กรกำหนด ประกอบด้วยปัจจัยหลายประการ เช่น ความซื่อสัตย์และจริยธรรม วัฒนธรรมองค์กร นโยบายของ ผู้บริหาร แนวทางการปฏิบัติงานบุคลากร กระบวนการทำงาน ระบบสารสนเทศ เป็นต้น

2. การประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment) เป็นการจำแนกและพิจารณาจัดลำดับ ความสำคัญของความเสี่ยงที่มีอยู่ โดยการประเมินจากโอกาสที่จะเกิด (Likelihood) และ ผลกระทบ (Impact) โดยสามารถประเมินความเสี่ยงได้ทั้งจากปัจจัยความเสี่ยงภายนอกและ ปัจจัยความเสี่ยงภายในองค์กร

3. กิจกรรมการควบคุม (Control Activities) เป็นการกำหนดกิจกรรมและการปฏิบัติต่างๆ ที่กระทำเพื่อลดความเสี่ยงหรือจัดการความเสี่ยงได้อย่างถูกต้อง และเพื่อเป็นการสร้างความมั่นใจว่าจะสามารถทำให้การดำเนินงานบรรลุตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรที่กำหนดไว้ เช่น การกำหนดกระบวนการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดการความเสี่ยงให้กับบุคลากรภายในองค์กร

4. ข้อมูลสารสนเทศและการสื่อสารในองค์กร (Information and Communication) องค์กรจะต้องมีระบบสารสนเทศและการติดต่อสื่อสารที่มีประสิทธิภาพ เพราะเป็นพื้นฐานสำคัญที่จะนำไปพิจารณาดำเนินการบริหารความเสี่ยงให้เป็นไปตามกรอบ และขั้นตอนการปฏิบัติที่องค์กรกำหนด

5. การติดตามและประเมินผล (Monitoring) องค์กรจะต้องมีการติดตามผล เพื่อให้ทราบถึงผลการดำเนินการว่ามีความเหมาะสม และสามารถจัดการความเสี่ยงได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลหรือไม่

วัตถุประสงค์ขององค์กรตามแนวคิดของ COSO

การตั้งวัตถุประสงค์ คือ การคาดการณ์สำหรับภาระเหตุการณ์ การประเมินความเสี่ยง และการตอบสนองความเสี่ยง การมีวัตถุประสงค์ก่อนการบริหารสามารถระบุความเสี่ยงสำหรับการบรรลุผลสำเร็จ และนำการปฏิบัติที่จำเป็นมาใช้ในการจัดการกับความเสี่ยง ดังนั้น การกำหนดวัตถุประสงค์จึงต้องมีความชัดเจน เพื่อให้การบ่งชี้ความเสี่ยงมีความน่าเชื่อถือ เมื่อได้กำหนดวัตถุประสงค์ขึ้นมาแล้วควรสื่อสารให้แก่หน่วยงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องในองค์กรด้วย เพื่อให้ผู้บริหารและพนักงานทุกคนมีความเข้าใจตรงกันและสามารถดำเนินการเพื่อมุ่งให้บรรลุเป้าหมายขององค์กรได้ ซึ่งวัตถุประสงค์ประกอบด้วย 3 ด้าน (จันทนา สาขากร, 2550) ดังนี้

1) วัตถุประสงค์ด้านการดำเนินงาน (Operational Performance)

เป็นวัตถุประสงค์ที่มุ่งสู่ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของกระบวนการปฏิบัติงานขององค์กร ซึ่งรวมถึงวัตถุประสงค์ย่อยเพื่อที่จะนำพาองค์กรไปสู่เป้าหมายอันสูงสุด โดยความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นเป็นความเสี่ยงเนื่องจากระบบภายในขององค์กร/กระบวนการ/เทคโนโลยีหรือนวัตกรรมที่ใช้/บุคลากร/ความพอเพียงของข้อมูล ส่งผลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินโครงการ

2) วัตถุประสงค์ด้านการรายงานทางการเงิน (Financial Reporting)

เป็นวัตถุประสงค์ที่เกี่ยวข้องกับความน่าเชื่อถือของการรายงานทางการเงินและบัญชี รวมถึงข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่การเงิน การรายงานที่น่าเชื่อถือทำให้ผู้ใช้รายงานทางการเงิน ทั้งภายในและภายนอกสามารถใช้ข้อมูลได้ถูกต้อง ครบถ้วน การเปิดเผยข้อมูลเหมาะสมเป็นตามมาตรฐาน และสนับสนุนการตัดสินใจ รวมทั้งช่วยตรวจสอบผลงานและกิจกรรมของผู้บริหารได้อย่างเหมาะสม มีประสิทธิภาพและทันต่อสถานการณ์

3) วัตถุประสงค์ด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่ใช้ในองค์กร (Compliance)

เป็นวัตถุประสงค์ที่ยึดหลักการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ทั้งที่มีผลบังคับใช้โดยองค์กรภายใน และองค์กรภายนอกที่มีหน้าที่ในการตรวจสอบการปฏิบัติงาน โดยความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นเป็นความเสี่ยงเนื่องจากความ ไม่ชัดเจน ความไม่ทันสมัย หรือความ ไม่ครอบคลุมของกฎหมาย กฎระเบียบ ข้อบังคับต่างๆ

บทบาท หน้าที่ และความรับผิดชอบของบุคลากรที่สำคัญในองค์กรต่อการบริหาร ความเสี่ยง โดยบุคคลที่ได้รับมอบหมายให้รับผิดชอบในการจัดการความเสี่ยงในแต่ละเรื่อง ควรมี คุณสมบัติ ดังนี้

1. สามารถทบทวนประสิทธิภาพของแนวปฏิบัติการบริหารความเสี่ยงที่มีอยู่ในปัจจุบัน
2. สามารถจัดให้มีกิจกรรมต่างๆ ดังต่อไปนี้ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ได้แก่ การกำหนดการควบคุมที่ต้องการเพิ่มเติมเพื่อจัดการความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่องค์กรยอมรับได้ การประเมินความเสี่ยงที่เหลืออยู่หลังจากได้มีการจัดการความเสี่ยงในปัจจุบัน และการกำหนดเวลาที่แน่นอนในแต่ละขั้นตอนการดำเนินการให้เป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้

ซึ่งบทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของบุคลากรที่สำคัญในองค์กรต่อการบริหาร ความเสี่ยง (ไพรวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส, 2547) มีดังนี้ ตามภาพ 2.1

ภาพ 2.1 บทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของการบริหารความเสี่ยง



ที่มา : บทบาทและหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้บริหารความเสี่ยง (ไพรวอดเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส์, 2547)

1. คณะกรรมการ มีหน้าที่และความรับผิดชอบโดยตรงต่อการบริหารความเสี่ยง จะต้องเป็นเข้าใจถึงความเสี่ยงที่อาจมีผลกระทบร้ายแรงต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร และกำหนดทิศทางการบริหารความเสี่ยงให้กับองค์กร การวางแผน ระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ และวัฒนธรรมองค์กร การปฏิบัติของผู้บริหารต้องคำนึงถึงโครงสร้างองค์กร การสื่อสารในองค์กร ทำให้มั่นใจว่ามีการดำเนินการที่เหมาะสมเพื่อจัดการความเสี่ยงนั้น ๆ

2. คณะกรรมการตรวจสอบองค์กร ทำให้มั่นใจว่ามีการควบคุมภายในที่เหมาะสมเพื่อจัดการความเสี่ยงทั่วทั้งองค์กร กำกับดูแลและติดตามการบริหารความเสี่ยงอย่างเป็นอิสระ ติดตามประสิทธิภาพการทำงานของหน่วยงานตรวจสอบภายใน และรายงานต่อคณะกรรมการ และผู้มีผลประโยชน์ร่วมเกี่ยวกับประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการควบคุมภายใน สอบทาน แผนการบริหารความเสี่ยง ให้ข้อเสนอแนะการบริหารความเสี่ยง สื่อสารกับคณะกรรมการบริหาร ความเสี่ยง เพื่อให้เข้าใจความเสี่ยงที่สำคัญ และเชื่อมโยงกับการควบคุมภายใน

3. คณะกรรมการหรืออนุกรรมการบริหารความเสี่ยง พิจารณากรอบการจัดวางระบบการควบคุมภายในให้เป็นไปตามมาตรฐานการควบคุมภายในตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (คตง.) และของกระทรวงการคลัง หรือหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้อง และกำกับดูแลและสนับสนุนให้ทุกส่วนงานขององค์กร มีกระบวนการบริหารความเสี่ยง กำหนดระดับและนัยสำคัญความเสี่ยง และกรอบการบริหารความเสี่ยง และใช้วิธีจัดการความเสี่ยงอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล พร้อมติดตามดูแลการพัฒนาระบบการควบคุมภายใน และกระบวนการบริหารความเสี่ยงขององค์กร และประเมินความเสี่ยง ความเพียงพอ ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการจัดการความเสี่ยงในแต่ละด้าน และให้ข้อเสนอแนะเพื่อปรับปรุงแก้ไขการจัดการความเสี่ยง เพื่อให้แน่ใจอย่างสมเหตุสมผลว่า องค์กรจะบรรลุเป้าหมายได้อย่างมีคุณภาพ และสอดคล้องกับหลักการบริหารความเสี่ยงทั่วทั้งองค์กร

4. ผู้อำนวยการสำนักงาน มีหน้าที่ติดตามความเสี่ยงที่สำคัญทั้งองค์กร ส่งเสริมนโยบายการบริหารความเสี่ยง และทำให้มั่นใจได้ว่ามีแผนการที่เหมาะสมและมีกระบวนการบริหารความเสี่ยงได้รับปฏิบัติทั้งองค์กร

5. รองผู้อำนวยการสำนัก มีหน้าที่ติดตามความเสี่ยงทางกลยุทธ์และความเสี่ยงด้านการปฏิบัติการที่สำคัญ ส่งเสริมวัฒนธรรมการ และทำให้มั่นใจว่าผู้อำนวยการฝ่ายให้ความสำคัญกับการบริหารความเสี่ยงในฝ่ายของตน

6. อำนวยการฝ่าย มีหน้าที่ส่งเสริมพนักงานในฝ่ายงานให้ตระหนักถึงความสำคัญของการบริหารความเสี่ยง และทำให้มั่นใจว่าการปฏิบัติงานรายวันมีการประเมิน จัดการและรายงานความเสี่ยงอย่างเพียงพอ

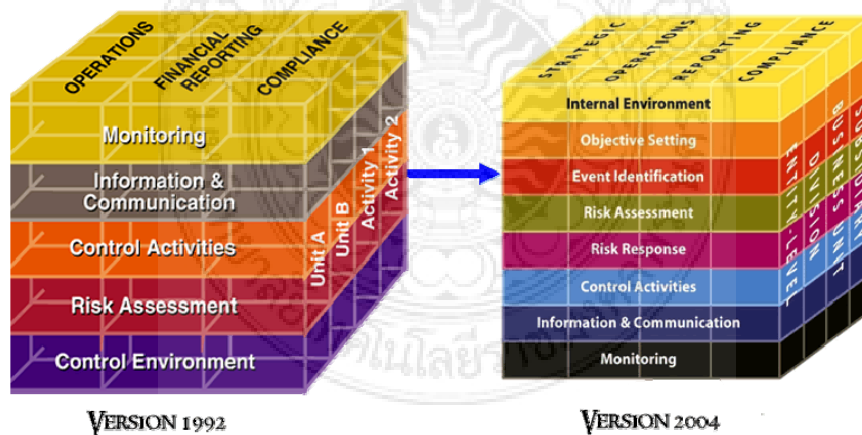
7. หัวหน้างานและพนักงาน ระบุและรายงานความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานต่อผู้อำนวยการฝ่าย เข้าร่วมใจจัดทำแผนจัดการความเสี่ยงและนำแผนไปปฏิบัติ

8. หน่วยงานหรือผู้รับผิดชอบการบริหารความเสี่ยง ปฏิบัติหน้าที่ประจำวันแทนคณะกรรมการบริหารความเสี่ยง จัดทำนโยบายความเสี่ยง กรอบและกระบวนการให้กับหน่วยงาน และเสนอคณะกรรมการบริหารความเสี่ยงเพื่ออนุมัติ ให้การสนับสนุนและแนะนำกระบวนการบริหารความเสี่ยงแก่หน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กรตามที่มีการร้องขอ

9. ผู้ตรวจสอบภายใน มีหน้าที่ความสำคัญที่จะช่วยเพิ่มความมั่นใจให้กับผู้บริหารว่า องค์กรมีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมต่อการบริหาร การตอบสนอง และการกำจัดความเสี่ยง เพื่อให้เกิดความมั่นใจแก่ผู้บริหารว่า ทุกหน่วยงานในองค์กรได้มีการปฏิบัติอย่างครบถ้วนตามระบบการควบคุมภายในที่องค์กรกำหนดไว้

ต่อมาได้มีการพัฒนาปรับปรุงและขยายแนวความคิดของการควบคุมภายใน โดยนำองค์ประกอบการควบคุมภายใน 5 ประการเดิม นำมาขยายขอบเขตให้กว้างขวางมากขึ้นและปรับใหม่ให้เหมาะสมโดยเน้นแนวคิดเรื่องกรอบการจัดการความเสี่ยงขององค์กร Enterprise Risk Management – Integrated Framework : ERM มาเผยแพร่เมื่อ พ.ศ. 2547 เป็น COSO - ERM (The Committee of Sponsoring Organization of the Tread way Commission : Enterprise Risk Management) โดยมีองค์ประกอบตามหลัก 8 ประการ คือ 1) สภาพแวดล้อมภายในองค์กร 2) การกำหนดวัตถุประสงค์ 3) การบ่งชี้เหตุการณ์ 4) การประเมินความเสี่ยง 5) การตอบสนองความเสี่ยง 6) กิจกรรมการควบคุม 7) สารสนเทศและการสื่อสาร และ 8) การติดตามประเมินผล เพื่อให้เป็นแนวทางที่สำคัญในการส่งเสริมการบริหารความเสี่ยงและให้เป็นหลักปฏิบัติสากล และมีการพัฒนาวัตถุประสงค์โดยแบ่งตามประเภทของความเสี่ยงเป็น 4 ด้าน คือ 1) ด้านกลยุทธ์ 2) ด้านการดำเนินงาน 3) ด้านการรายงาน 4) ด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย/กฎระเบียบ (ไพรัชวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส, 2547) ตามภาพ 2.2

ภาพ 2.2 การแสดงโครงสร้าง COSO และ COSO – ERM



ที่มา : กรอบการบริหารความเสี่ยงขององค์กร (COSO, 1992; 2004)

2.1.4 แนวคิดเกี่ยวกับหลักธรรมาภิบาล (Good Governance : CG)

สำหรับประเทศไทยได้มีมติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 28 มิถุนายน 2548 เห็นชอบให้ สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (ก.พ.ร.) นำเกณฑ์การพัฒนาคูณภาพการบริหารจัดการภาครัฐ (Public Sector Management Quality Award: PMQA) มาใช้เป็นเครื่องมือในการยกระดับมาตรฐานการบริหารจัดการภาครัฐให้มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น ซึ่งตัวชี้วัดที่ 8.1 หมวด 2 การวางแผนเชิงยุทธศาสตร์ ในรหัส SP7 กำหนดให้ส่วนราชการนำระบบการบริหารความเสี่ยงมาใช้ควบคู่กับการจัดการเชิงยุทธศาสตร์ โดยต้องมีการวิเคราะห์การดำเนินงานของโครงการ และจัดทำแผนบริหารความเสี่ยงตามหลักธรรมาภิบาลมาตรฐาน COSO เพื่อให้ประชาชนเกิดความเชื่อถือศรัทธาว่าปัญหาต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการทุจริตคอร์รัปชันของหน่วยงานภาครัฐ จะลดลง ซึ่งสิ่งจำเป็นในการบริหารงานของหน่วยงานในภาครัฐ โดยสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (ก.พ.ร.) ได้มีการปรับปรุงหลักเกณฑ์การวิเคราะห์ความเสี่ยงด้านธรรมาภิบาล โดยเน้นการบูรณาการตัวชี้วัดการพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการภาครัฐขององค์กร เพื่อให้ส่วนราชการนำหลักเกณฑ์มาใช้เป็นแนวทางการจัดประเภทความเสี่ยงเป็น 4 ด้าน ดังนี้

1. ความเสี่ยงเชิงยุทธศาสตร์ คือ องค์กรต้องมีการวิเคราะห์ความเสี่ยงในด้านต่างๆ ที่อาจก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลง หรือการไม่บรรลุผลตามเป้าหมายในแต่ละประเด็นยุทธศาสตร์ขององค์กร และดำเนินการวางมาตรการบริหารความเสี่ยง
2. ความเสี่ยงด้านธรรมาภิบาล คือ องค์กรต้องมีการวิเคราะห์ความเสี่ยงด้านธรรมาภิบาลที่จะเกิดขึ้นในกระบวนการหลักขององค์กร เพื่อให้มั่นใจว่าการดำเนินการเป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล คือ ความมีประสิทธิภาพ ความคุ้มค่า และความโปร่งใสตรวจสอบได้ เป็นต้น รวมทั้ง องค์กรต้องมีการวิเคราะห์ความเสี่ยงในการกำกับดูแลตนเองที่ดี โดยต้องมีการจัดทำแผนบริหารความเสี่ยงด้านธรรมาภิบาลหรือแผนบริหาร ความเสี่ยงในเรื่องการกำกับดูแลตนเองที่ดี
3. ความเสี่ยงด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ คือ องค์กรต้องมีการวางระบบบริหารความเสี่ยงของระบบฐานข้อมูลและสารสนเทศ โดยต้องดำเนินการ คือ 1) มีการบริหารความเสี่ยง เพื่อกำจัดป้องกัน หรือลดการเกิดความเสียหายในรูปแบบต่างๆ โดยสามารถฟื้นฟูระบบสารสนเทศ และการสำรองการกู้คืนข้อมูลความเสียหาย (Back Up and Recovery); 2) มีการจัดทำแผนแก้ไขปัญหาจากสถานการณ์ความไม่แน่นอน และภัยพิบัติ ที่อาจจะเกิดกับระบบสารสนเทศ (IT Contingency Plan); 3) มีระบบรักษาความมั่นคงและปลอดภัย (Security) ของระบบฐานข้อมูล; และ 4) มีการกำหนดสิทธิให้ผู้ใช้ในแต่ละระดับ (Access Rights)

4. ความเสี่ยงด้านกระบวนการ คือ องค์กรต้องมีการวางระบบบริหารความเสี่ยงของกระบวนการที่สร้างคุณค่า เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานที่กำหนด ซึ่งอาจนำแนวคิดในการออกแบบระบบควบคุมมาใช้ได้ โดยระบบการควบคุมกระบวนการมีปัจจัยสำคัญ คือ

- 1) วัตถุประสงค์ของการควบคุม;
- 2) ความคุ้มค่าของการควบคุม;
- 3) ความทันการณ์ของการติดตามและบอกเหตุ;
- 4) ความสม่ำเสมอของกลไก การควบคุม; และ
- 5) การจูงใจผู้ปฏิบัติงาน

ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการสร้างระบบบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี พ.ศ.2542 (ราชกิจจานุเบกษา, 2542) ระบุว่า ในการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดีควรจัดหรือส่งเสริมให้สังคมไทยอยู่บนพื้นฐานของหลักสำคัญอย่างน้อย 6 ประการ คือ 1) หลักนิติธรรม 2) หลักคุณธรรม 3) หลักความโปร่งใส 4) หลักความมีส่วนร่วม 5) หลักความรับผิดชอบ 6) หลักความคุ้มค่า

คณะครุศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย (2553) ได้กล่าวว่า การบริหารงานในรูปแบบของธรรมาภิบาล มุ่งเน้นการเจริญเติบโตอย่างต่อเนื่อง มั่งคั่ง ไม่ล้มละลาย ไม่เสี่ยงต่อความเสียหาย พนักงานมีความมั่นใจในองค์กรว่าสามารถปฏิบัติงานในองค์กรได้ในระยะยาว การนำธรรมาภิบาลมาใช้ในการบริหารนั้น เพื่อให้องค์กรมีความน่าเชื่อถือและได้รับการยอมรับจากสังคม ซึ่งปัจจุบันการบริหารงานภาครัฐได้รับความสนใจจากประชาชนเป็นอย่างมากในเรื่องของความโปร่งใสในการดำเนินงาน ดังนั้น การนำหลักธรรมาภิบาลมาใช้ในหน่วยงานของรัฐก็เพื่อให้ประชาชนเกิดความเชื่อถือศรัทธาว่า ปัญหาต่างๆ ที่เกี่ยวกับการทุจริตคอร์รัปชันของหน่วยงานภาครัฐนั้น จะลดลง อันเป็นสิ่งจำเป็นในการบริหารงานของหน่วยงานภาครัฐ

สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ ได้กล่าวว่านอกจากหน่วยงานภาครัฐพิจารณาปัจจัยเสี่ยงจากด้านต่างๆ แล้ว ควรต้องนำแนวคิดเกี่ยวกับธรรมาภิบาลที่เกี่ยวข้องในแต่ละด้านมาเป็นปัจจัยในการวิเคราะห์ความเสี่ยง เช่น ด้านยุทธศาสตร์ โครงการที่คัดเลือกมานั้นอาจมีความเสี่ยงต่อเรื่องประสิทธิผลและการมีส่วนร่วม ด้านการดำเนินการ อาจมีความเสี่ยงต่อเรื่องประสิทธิภาพและความโปร่งใส ด้านการเงิน อาจมีความเสี่ยงต่อเรื่องนิติธรรม และภาวะรับผิดชอบ ด้านกฎ ระเบียบ อาจมีความเสี่ยงต่อเรื่องนิติธรรม และความเสมอภาค ดังนั้น ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการดำเนินแผนงาน/โครงการ เพื่อให้เป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล 10 ประการ ประกอบด้วย

1) หลักประสิทธิผล (Effectiveness) คือผลการปฏิบัติราชการที่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายของแผนปฏิบัติราชการตามที่ได้รับงบประมาณที่ได้รับอย่างคุ้มค่าหรือได้ประโยชน์ต่อประชาชนสูงสุด ซึ่งการปฏิบัติราชการจะต้องมีการกำหนดทิศทาง ยุทธศาสตร์ เป้าประสงค์ที่ชัดเจน รวมถึงมีกระบวนการปฏิบัติงาน ระบบงานที่เป็นมาตรฐานและเป็นระบบ มีการติดตาม ประเมินผล และพัฒนาปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง โดยผลการปฏิบัติราชการที่ได้นั้น สามารถเทียบเคียงกับส่วนราชการหรือหน่วยงานที่มีภารกิจคล้ายคลึงกัน และมีผลการปฏิบัติงานในระดับชั้นนำของประเทศ

2) หลักประสิทธิภาพ (Efficiency) คือการบริหารราชการตามแนวทางการกำกับดูแลที่ดี เพื่อตอบสนองความต้องการของประชาชนและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียทุกกลุ่ม กล่าวคือมีกระบวนการปฏิบัติงานที่ใช้เทคนิค และเครื่องมือการบริหารจัดการที่เหมาะสม ทำให้องค์กรสามารถใช้ทรัพยากรในทุกๆ ด้าน เช่น ต้นทุน แรงงาน และระยะเวลาให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อการพัฒนาขีดความสามารถในการปฏิบัติราชการตามภารกิจนั้น ๆ

3) หลักการมีส่วนร่วม (Participation) คือกระบวนการที่ข้าราชการ ประชาชนและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียทุกกลุ่มมีโอกาสได้เข้าร่วมในการรับรู้ เรียนรู้ ทำความเข้าใจ ร่วมแสดงทัศนะ ร่วมเสนอปัญหา ร่วมชี้ประเด็นที่สำคัญที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งร่วมคิดแนวทางการแก้ไขปัญหาและการตัดสินใจ

4) หลักความโปร่งใส (Transparency) คือกระบวนการตัดสินใจและการดำเนินการตามนโยบายต่าง ๆ อยู่บนกฎระเบียบชัดเจน มีการเปิดเผยอย่างตรงไปตรงมาสามารถชี้แจงได้เมื่อมีข้อสงสัย สาธารณะชนสามารถรับทราบ และเข้าถึงข้อมูลข่าวสารอื่นไม่ต้องห้ามตามกฎหมายได้อย่างเสรี โดยประชาชนสามารถรู้ทุกขั้นตอนในการดำเนินกิจกรรมหรือกระบวนการต่างๆ และสามารถตรวจสอบได้ ทำให้ประชาชนมีความมั่นใจได้ว่าการดำเนินงานหน่วยงานราชการนั้น มีความตั้งใจในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุผลตามเป้าหมายที่กำหนดไว้

5) หลักการตอบสนอง (Responsiveness) คือการตอบสนองที่ทันการต่อผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกฝ่ายในเวลาที่เหมาะสม กล่าวคือการให้บริการที่สามารถดำเนินการได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด และสร้างความเชื่อมั่น ความไว้วางใจ รวมถึงสามารถตอบสนองต่อความคาดหวังและความต้องการที่มีความหลากหลายและมีความแตกต่างของประชาชน ผู้รับบริการ และผู้มีส่วนได้ส่วนเสียทุกกลุ่ม

6) หลักการรับผิดชอบ (Accountability) คือบุคคล หรือองค์การต่างที่มีหน้าที่ในการปฏิบัติ ในการตัดสินใจ หรือทำหน้าที่เกี่ยวกับการบริหารงานให้ผลงานเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ ต้องมีภาระความรับผิดชอบต่อสาธารณะเกี่ยวกับการกระทำกิจกรรม หรือการตัดสินใจใด ๆ ซึ่งส่งผลกระทบต่อสาธารณะ โดยความรับผิดชอบนั้นควรอยู่ในระดับที่ตอบสนองต่อความคาดหวังของสาธารณะ รวมทั้งการแสดงถึงความสำนึกในการรับผิดชอบต่อปัญหาสาธารณะ ซึ่งความรับผิดชอบดังกล่าวรวมถึง การเปิดเผยข้อมูล การมีความยุติธรรม ปฏิบัติต่อทุกคนด้วยความเสมอภาค และตรวจสอบได้ โปร่งใส และดำเนินการภายใต้กรอบของกฎหมาย

7) หลักนิติธรรม (Rule of Law) คือการมีกฎหมายที่เข้มแข็ง และพื้นฐานการใช้อำนาจของกฎหมาย กฎระเบียบ ข้อบังคับในการบริหารราชการด้วยความเป็นธรรมอยู่บนกรอบของกฎหมายไม่เลือกปฏิบัติ การให้ความเสมอภาคเท่าเทียม เป็นธรรมกับทุกฝ่าย และคำนึงถึงสิทธิเสรีภาพของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย มีการระบุงการลงโทษที่ชัดเจนและมีผลบังคับใช้ได้จะเป็นสิ่งที่จะช่วยพัฒนาระบบการปกครอง เพื่อป้องกันการละเมิด หรือฝ่าฝืน การมีระบบกฎหมายที่ดีจะส่งเสริมการปกครองตามหลักนิติธรรม

8) หลักการกระจายอำนาจ (Decentralization) คือการถ่ายโอนอำนาจ และความรับผิดชอบต่อตัดสินใจในการดำเนินการทางด้านทรัพยากร และภารกิจจากส่วนราชการส่วนกลางให้แก่หน่วยการปกครองอื่นๆ เช่น หน่วยงานบริหารส่วนท้องถิ่น และภาคประชาชนดำเนินการแทนโดยมีอิสระตามสมควร ซึ่งการกระจายอำนาจการตัดสินใจที่ดี บุคลากรต้องมีความรู้ความสามารถ และข้อมูลสนับสนุนเพื่อให้เกิดการตัดสินใจที่เหมาะสม โดยเป็นการปรับปรุงกระบวนการและเพิ่มผลผลิตภาพ เพื่อผลการดำเนินการที่ดีของส่วนราชการ และสร้างความพึงพอใจในการให้บริการต่อผู้รับบริการและผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย

9) หลักความเสมอภาค (Equity) คือการได้รับการปฏิบัติและได้รับการอย่างเท่าเทียมกันโดยการไม่แบ่งแยกทั้งทางเพศ แห่ล่งหรือถิ่นฐานกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายภาพหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจและสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษา เป็นต้น

10) หลักการมุ่งเน้นฉันทามติ (Consensus Oriented) คือการปฏิบัติงานจะต้องมีกระบวนการในการแสวงหาฉันทามติ หรือข้อตกลงร่วมกันระหว่างกลุ่มผู้มีส่วนได้ส่วนเสียหรือผู้ที่เกี่ยวข้องโดยเฉพาะกลุ่มที่ได้รับผลกระทบโดยตรง ซึ่งจะต้องไม่มีข้อคัดค้านที่ทำให้อยู่ไม่ได้ในประเด็นที่สำคัญ

2.1.5 แนวคิดการสนับสนุนของฝ่ายบริหารระดับสูง (Top Management Support)

การสนับสนุนของผู้บริหารระดับสูง หมายถึง ความเต็มใจของผู้บริหารระดับสูงที่จะจัดทรัพยากรที่จำเป็นและอำนาจหน้าที่ให้เพื่อให้บรรลุความสำเร็จของโครงการถ้าผู้บริหารไม่ได้มีส่วนร่วมเพราะผู้บริหารจะเป็นผู้สนับสนุน เวลาว่างประมาณ หรือแม้กระทั่งกำลังคน เข้ามาช่วยแก้ไขปัญหา การสร้างบรรยากาศที่ดี รวมถึงการแก้ไขความขัดแย้งระหว่างหน่วยงาน

ฝ่ายบริหารให้การสนับสนุนที่พร้อมในทุกด้าน ทั้งในด้านของข้อมูลที่พร้อม เทคโนโลยีที่ทันสมัยและเงินทุนสนับสนุนที่เพียงพอ เพื่อแสดงให้เห็นถึงความจริงจังของฝ่ายบริหารในการที่จะพัฒนานวัตกรรมใหม่ๆ ให้แก่องค์กร ซึ่งผู้บริหาร ควรทำความเข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงที่มีผลต่อองค์กรและเหตุแห่งความเสี่ยงที่เกิดขึ้นตลอดเวลา โดยการตั้งคำถามถามตนเองเสมอว่า “สามารถเข้าใจถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดแก่องค์กร และความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงนั้นเพียงใด” และ “องค์กรได้มีแนวปฏิบัติทางธุรกิจ รวมทั้งการควบคุมภายในอย่างไร เพียงพอและเหมาะสมต่อการเปลี่ยนแปลงหรือไม่”

ผู้บริหารควรตระหนักไว้เสมอคือ การบริหารความเสี่ยงเป็นกระบวนการที่ต้องปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่องและต้องมีการทบทวนอย่างสม่ำเสมอ เพื่อตอบสนองการเปลี่ยนแปลงต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นตลอดเวลา และผู้บริหารต้องเข้าใจว่าการบริหารความเสี่ยงเป็นการลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้เท่านั้น ไม่ใช่ไม่ใช้การกำจัดความเสี่ยงให้เป็นศูนย์ กล่าวคือ องค์กรสามารถดำเนินการต่อไปได้อย่างปลอดภัยแม้ต้องมีความเสี่ยงอยู่บ้างนั่นเอง ซึ่งถ้าผู้บริหารและพนักงาน ปฏิบัติการบริหารความเสี่ยงอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลแล้วผลที่ได้รับคือ การเพิ่มความเชื่อมั่นให้ผู้บริหารและคณะกรรมการว่าจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรได้อย่างดีและเหมาะสมที่สุด การปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่องที่จะประสบความสำเร็จได้นั้นต้องอาศัยการรายงานผลการปฏิบัติงานอย่างถูกต้องและภายในระยะเวลาที่เหมาะสมด้วย (ศิลาพร ศรีจันทพร, 2555)

ความเสี่ยงของ องค์กรทั่วไป ในระดับบนหรือในระดับคณะกรรมการบริหาร และผู้อำนวยการ ที่สำคัญได้แก่ ความไม่แน่นอนในการบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ นอกจากนี้ความเสี่ยงขององค์กรทั่วไป ในระดับกลาง ได้แก่ ความไม่แน่นอนในการบรรลุเป้าหมาย และสูญเสียโอกาสในการปรับเปลี่ยนเป้าหมายขององค์กรที่ไม่อาจดำเนินการได้สำเร็จตามแผนงาน เป็นต้น หากองค์กรทั่วไปในภาพโดยรวมมีความเข้าใจในเรื่องการบริหารความเสี่ยง ซึ่งหมายถึงกระบวนการที่กำหนดขึ้นจากคณะกรรมการบริหาร ฝ่ายบริหาร และบุคลากรทุกระดับในองค์กร เพื่อใช้เป็น

แนวทางในการกำหนดวิธีการที่จะทำให้การปฏิบัติงานสำหรับหน่วยงานต่าง ๆ ภายในองค์กรประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

คณะกรรมการบริหาร และผู้บริหารขององค์กรทั่วไป ควรมีความเข้าใจต่อผลลัพธ์ในข้อดี และข้อด้อยของแต่ละเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้น และจัดให้มีการบริหารความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพ เพื่อช่วยเพิ่มโอกาสแห่งความสำเร็จ ลดโอกาสของการล้มเหลว และลดความไม่แน่นอนในผล การดำเนินงานโดยรวม เพื่อก้าวสู่วิสัยทัศน์ขององค์กรได้อย่างมั่นใจ

ผู้บริหารในองค์กร สามารถแบ่งได้ 3 ระดับ ดังนี้

1. ผู้บริหารระดับสูง (Top Manager) ดูแลกำหนดทิศทางขององค์กร ด้านวิสัยทัศน์ นโยบาย เป็นการวางแผนในระยะยาว จะใช้การตัดสินใจในระดับกลยุทธ์ (Strategic Planning)
2. ผู้บริหารระดับกลาง (Middle Manager) รับนโยบายจากผู้บริหารระดับสูง มาวางแผน เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ จะใช้การตัดสินใจในระดับยุทธวิธี (Practical Planning)
3. ผู้บริหารระดับปฏิบัติการ (Operational Manager) รับผิดชอบดูแลควบคุมด้านการปฏิบัติงานรายวัน โดยรับแผนปฏิบัติมาจากผู้บริหารระดับกลาง จะใช้การตัดสินใจระดับปฏิบัติการ (Operational Planning)

ผู้บริหารระดับสูงจะมีความเชื่อมั่นและไว้วางใจเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของบุคคลกรในทุก ส่วนขององค์กรนั้น จะต้องให้การสนับสนุนในด้านต่างๆ ดังนี้

1. เป็นกำลังสำคัญในการกำหนดนโยบาย วัตถุประสงค์ และวางแผนการดำเนินโครงการ เป็นแบบอย่างด้านการดำเนินกิจกรรม รวมถึงสร้างบรรยากาศการมีส่วนร่วมของกิจกรรม การเพิ่มผลิตภาพทั้งในปัจจุบันและวางรากฐานถึงอนาคตด้วย โดยมีแผนการขยายผลทั้งระยะสั้น ระยะกลาง และระยะยาว (แผนขยายผล)
2. สื่อสารทางตรงกับพนักงาน และการสร้างความผูกพันกับบุคลากรทุกคนทั่วทั้งองค์กร โดยกระตุ้นให้เกิดการสื่อสารที่ตรงไปตรงมาและเป็นไปในลักษณะสองทางทั่วทั้งองค์กร
3. ติดตามผลการดำเนินงานอย่างสม่ำเสมอ และให้คำปรึกษาแนะนำ เมื่อไม่เป็นไปตามแผนที่วางไว้
4. ส่งเสริมการดำเนินกิจกรรมการเพิ่มผลิตภาพ และสนับสนุนทีมงาน สถานที่ อุปกรณ์ เครื่องมือ งบประมาณ และเวลาในการดำเนินงาน
5. ส่งเสริมการให้รางวัลและการยกย่องชมเชยบุคลากรด้วยตนเอง เพื่อเสริมสร้างให้เกิดผลการดำเนินการที่ดี

6. เตรียมการรองรับการเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นแล้วส่งผลกระทบต่อเป้าหมาย โดยทุกฝ่ายทำงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายร่วมกัน และมีการขยายผลการประเมินไปสู่หน่วยงานอื่น นอกเหนือจากฝ่ายผลิต ได้แก่ ฝ่ายขาย หรือผู้ส่งมอบ

7. ดูแลกำหนดทิศทางขององค์กร ด้านวิสัยทัศน์ นโยบาย เป็นการวางแผนในระยะยาว เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์

2.1.6 แนวคิดการบริหารความเสี่ยงการปฏิบัติงานในระบบ Government Fiscal Management Information System: GFMS

กระทรวงการคลังกำหนดให้ทุกหน่วยงานภาครัฐปรับเปลี่ยนวิธีการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีโดยใช้ระบบ GFMS แทนการทำงานจากเดิมที่ทำด้วยมือ (Manual) เพื่อปรับกระบวนการดำเนินงาน และการจัดการภาครัฐ ด้านการบริหารงบประมาณ การเงินและบัญชี การจัดซื้อจัดจ้าง การบัญชีต้นทุน และการบริหารทรัพยากรบุคคล มาเป็นการใช้ระบบอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้สอดคล้องกับนโยบาย และยุทธศาสตร์ในการพัฒนาประเทศ ตามนโยบายรัฐบาลในการพัฒนาการบริหารงานให้ก้าวสู่แนวทางของรัฐบาลอิเล็กทรอนิกส์ e - Government คือ วิธีการบริหารจัดการภาครัฐสมัยใหม่ โดยการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศและเครือข่ายสื่อสาร เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการดำเนินการของภาครัฐ ปรับปรุงการให้บริการแก่ประชาชน ทางด้านการให้บริการข้อมูลและสารสนเทศ ให้มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลมากขึ้น โดยมุ่งเน้นที่เป้าหมายและผลลัพธ์ของการดำเนินงาน รวมถึงสามารถเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณะ เพื่อความโปร่งใสในการดำเนินงาน รวมทั้งมุ่งหวังให้เกิดการใช้ทรัพยากรภายในองค์กรอย่างคุ้มค่าเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลสถานภาพการคลังภาครัฐที่ถูกต้องและรวดเร็ว อันก่อประโยชน์ที่หน่วยงานได้รับคือ สามารถปฏิบัติงานได้รวดเร็วและมีความคล่องตัวมากขึ้น โดยมีข้อมูลที่เป็นปัจจุบันสามารถใช้ในการบริหารงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากระบบ GFMS เป็นระบบอิเล็กทรอนิกส์ที่มีโครงสร้างระบบงานที่มีขนาดใหญ่ มีระบบย่อยทั่วประเทศที่เชื่อมต่อกันผ่านระบบเครือข่ายที่ส่วนกลาง (สำนักงานโครงการบริหารการเงินการคลังภาครัฐแบบอิเล็กทรอนิกส์, 2547)

GFMS เป็นเครื่องมือสำคัญที่ทำให้เกิดความมั่นใจว่าความเสี่ยงทั้งหมด ทั้งจากภายในและภายนอกที่มีผลต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรจะได้รับการพิจารณาและจัดการให้หมดไปหรือลดน้อยลง ซึ่งจะทำให้ผลการดำเนินงานมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล แต่การบริหารความเสี่ยงดังกล่าวนอกจากจะต้องมีการดำเนินการทั่วทั้งองค์กรแบบบูรณาการยังต้องให้ความสำคัญในการกำหนดผู้รับผิดชอบต่อกิจกรรมการควบคุมเพื่อพิจารณาประสิทธิผลของการ

จัดการความเสี่ยงที่ได้ดำเนินการในปัจจุบันและพิจารณาการปฏิบัติเพิ่มเติมที่จำเป็นเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของการจัดการความเสี่ยง (อนุชญา ภัทรมนตรี, 2545)

บุคลากรในหน่วยงานทุกระดับชั้นเกี่ยวข้องกับความเสี่ยง โดยจำแนกบุคลากรที่เกี่ยวข้องเป็น 2 ระดับ ดังนี้ (คู่มือการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีในระบบ GFMS กรมชลประทาน, 2552)

1. ระดับปฏิบัติงาน คือผู้ปฏิบัติงานของหน่วยงานมีส่วนเกี่ยวข้องกับระบบ GFMS ต้องมีความรู้ ความเข้าใจพื้นฐานของระบบงาน เพื่อช่วยให้การกำหนดประเภทของข้อมูล การประมวลผล การใช้ข้อมูล และการติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้อย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงต้องทราบถึงสภาพแวดล้อมที่ปฏิบัติงานจะมีความเสี่ยงเกิดขึ้น ณ จุดใด และจะมีวิธีการควบคุมภายในในแต่ละจุดอย่างไร

2. ระดับบริหาร คือผู้บริหารของหน่วยงานมีส่วนเกี่ยวข้องกับระบบ GFMS สามารถใช้สารสนเทศที่ได้รับไปวิเคราะห์และวางมาตรการที่เหมาะสม บริหารความเสี่ยงได้อย่างถูกต้อง ซึ่งผู้บริหารจะต้องมีการจัดโครงสร้างขององค์กรให้เหมาะสม และจัดหาบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถมาปฏิบัติงาน ที่สำคัญ ผู้บริหารต้องเป็นผู้ที่มีวิสัยทัศน์ในการกำหนดวิธีการทำงานได้อย่างถูกต้อง และมีระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสม ซึ่งการควบคุมภายในที่ดีจะสามารถป้องกันการรั่วไหล การสูญเสียมูลค่า การทุจริต การปฏิบัติงานมีความครบถ้วนถูกต้องตามกฎหมายระเบียบ และข้อบังคับ ตลอดจนสร้างความน่าเชื่อถือในรายงานทางการเงิน ก็จะทำให้งานในความรับผิดชอบมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

เพื่อให้เกิดความเข้าใจในการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้อง ปัจจัยเสี่ยงหรือผลกระทบ กระทั่งสามารถกำหนดกิจกรรมการควบคุมการปฏิบัติงานตามระบบ GFMS ได้ จึงจำแนกความเสี่ยงเป็น 2 ประเภทดังนี้

1. ความเสี่ยงเกี่ยวกับการควบคุมทั่วไป หมายถึง ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ และอาจนำไปสู่ความผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงิน และเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากการขาดการป้องกันหรือตรวจสอบในโครงสร้างการควบคุมภายใน ประกอบด้วย ความปลอดภัย ความถูกต้องของข้อมูล การนำส่งข้อมูล การประมวลผลข้อมูล การติดตามข้อมูล และความรู้ความเข้าใจ

2. ความเสี่ยงเกี่ยวกับการปฏิบัติงานในแต่ละกระบวนการงาน หมายถึง ความเสี่ยงเกี่ยวกับการปฏิบัติงานในแต่ละขั้นตอนของกระบวนการงานระบบปฏิบัติการ (Operation Systems) ในระบบ GFMS ที่ดำเนินงานในปัจจุบันประกอบด้วย 6 กระบวนการงาน ได้แก่ 1) กระบวนการ

ด้านระบบงบประมาณ; 2) ภาระงานด้านระบบจัดซื้อจัดจ้าง; 3) ภาระงานด้านระบบเบิกจ่ายเงิน; 4) ภาระงานด้านระบบรับและนำส่งเงิน; 5) ภาระงานด้านระบบบัญชีแยกประเภททั่วไป; และ 6) ภาระงานด้านระบบสินทรัพย์ถาวร

การบริหารความเสี่ยงในการปฏิบัติงานในระบบ GFMS หมายถึง เป็นเครื่องมือช่วยที่มาใช้เพื่อช่วยให้องค์กรลดความสูญเสียให้เหลือน้อยที่สุด โดยกลวิธีที่เป็นเหตุเป็นผลนำมาใช้ในการบ่งชี้ วิเคราะห์ ประเมิน จัดการ ติดตามและสื่อสารความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับกิจการหน่วยงานหรือกระบวนการดำเนินงานขององค์กร โดยมีองค์ประกอบดังนี้ (นันทิยา อังกรวัฒนานุกุล และคณะ, 2557)

1. ด้านการกำหนดวัตถุประสงค์ (Objective Establishment : OBE) หมายถึง การกำหนดวัตถุประสงค์ขององค์กรให้มีความสอดคล้องกับเป้าหมายเชิงกลยุทธ์และความเสี่ยงที่องค์กรยอมรับได้และเป็นไปในทิศทางเดียวกันทั้งองค์กร

2. ด้านการระบุความเสี่ยง (Risk Identification : RID) หมายถึง การค้นหาว่ามีความเสี่ยงใดบ้างที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจการขององค์กรโดยดูจากทั้งปัจจัยภายในและภายนอก โดยปกติการระบุความเสี่ยงจะดูจากประวัติการเกิดเหตุการณ์ในอดีตที่ผ่านมาหรือการคาดเดาเหตุการณ์ที่อาจมีผลกระทบในอนาคต

3. ด้านการประเมินความเสี่ยง (Risk Assessment : RAS) หมายถึง การวิเคราะห์ ประเมินและการจัดลำดับความเสี่ยง ซึ่งประกอบด้วยการวิเคราะห์ ถึงสาเหตุต่างๆ ที่อาจเกิดขึ้น การประเมินถึงโอกาสการเกิดขึ้นของเหตุการณ์เหล่านั้น และผลกระทบของเหตุการณ์ต่างๆ เหล่านี้ต่อองค์กร

4. ด้านการสร้างแผนการจัดการ (Risk Management Planning : RMP) หมายถึง การพิจารณาเลือกวิธีการที่ควรกระทำ ตามผลการประเมินความเสี่ยง ซึ่งพิจารณาจากความน่าจะเป็นและผลกระทบ โดยเปรียบเทียบระดับความเสี่ยงที่เกิดกับระดับความเสี่ยงที่ยอมรับได้ (Risk Appetite) และความคุ้มค่าในการที่จะบริหารความเสี่ยงที่เหลืออยู่ (Residual Risk) นั้น

5. ด้านการติดตามสอบทาน (Monitoring & Review : MTR) หมายถึง การติดตาม ประเมินผลและรายงานผลการบริหารความเสี่ยงที่กำหนดในแต่ละช่วงเวลา

2.1.7 แนวคิดการปฏิบัติตามแนวทางการตรวจสอบของของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
(Office of the Auditor General of Thailand)

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นส่วนราชการที่เป็นหน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (คตง.) มีหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับการตรวจสอบ การบริหารงานบุคคล การงบประมาณ การปฏิบัติงาน และการดำเนินการอื่น ที่เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ตรวจสอบการใช้งบประมาณของรัฐบาลว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ และอาจตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน การใช้จ่าย ทรัพย์สินอื่น หรือการจัดซื้อจัดจ้างตามแผนงาน งานหรือโครงการของหน่วยรับตรวจ และแสดง ความเห็นว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ โดยประหยัด ได้ผลตามเป้าหมายและมีผลคุ้มค่าหรือไม่

ปัจจุบัน คตง. เป็นหน่วยงานรัฐบาลหน่วยงานหนึ่งที่มีบทบาทสำคัญในการต่อต้าน คอร์รัปชัน (Anti-Corruption Agencies) โดยมีทั้งบทบาทเชิงป้องกัน (Prevention) และปราบปราม (Suppression) รวมไปถึงการสนับสนุนให้เกิดการมีส่วนร่วมของภาคประชาชนในการต่อต้านคอร์รัปชัน (Citizen Participation) คือ การกำหนดกฎ ระเบียบและมาตรการต่าง ๆ เพื่อควบคุมการใช้จ่ายเงินแผ่นดินให้เกิดความรัดกุม เป็นไปโดยประหยัด โดยนอกจากมี ระเบียบ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 แล้ว ยังมีระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยวินัยทางงบประมาณและการคลัง พ.ศ. 2544 เป็นต้น เนื่องจากปัจจุบันปัญหาคอร์รัปชันกลายเป็นปัญหาสากล เพราะคอร์รัปชันส่งผลกระทบต่อ ตั้งแต่บิดเบือนการใช้ทรัพยากรภาครัฐ ทำให้การจัดสรรทรัพยากรของสังคมไม่มีประสิทธิภาพ เพิ่มต้นทุนให้นักลงทุนที่ต้องจ่ายเงินสินบนให้กับเจ้าหน้าที่รัฐ ไม่ส่งเสริมบรรยากาศการแข่งขันที่เป็นธรรมในตลาดจัดซื้อจัดจ้างของรัฐ และท้ายที่สุด ผลร้ายดังกล่าวย่อมสะท้อนกลับมาสู่ประชาชนเจ้าของประเทศผู้เสียภาษี ซึ่งการต่อต้านคอร์รัปชัน (Anti-Corruption) สามารถกระทำได้หลายแนวทางโดยเริ่มจากปลูกฝังจิตสำนึกเรื่องคุณธรรม จริยธรรม ความซื่อสัตย์ ตลอดจนนำศาสนา หรือศีลธรรมมาเป็นเครื่องล่อมเกล่าจิตใจให้รัฐกรู้ผิดรู้ดีรัฐชั่ว

คตง. มีลักษณะงานตรวจสอบแบ่งออกเป็น 5 ลักษณะงานดังนี้

1. การตรวจสอบการเงิน ซึ่งอาจแบ่งเป็น 2 ประเภทคือ 1) การตรวจสอบการเงินทั่วไป เพื่อแสดงความคิดเห็นว่าการรับจ่าย การเก็บรักษา การใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินอื่นของหน่วยรับตรวจ หรือที่อยู่ในความรับผิดชอบเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่; และ 2) การตรวจสอบงบการเงิน เพื่อแสดงความคิดเห็นจากการตรวจสอบการเงินทั่วไปดังกล่าว

ข้างต้น และสำหรับการตรวจสอบรัฐวิสาหกิจและหน่วยงานอื่นของรัฐ แสดงความเห็นตาม
มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปด้วย

2. การตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง เพื่อแสดงความคิดเห็นว่าการจัดซื้อจัดจ้างเป็นไปตาม
วัตถุประสงค์ ประหยัด ได้ผลตามเป้าหมาย และคุ้มค่าหรือไม่ โดยให้ความสำคัญกับการจัดซื้อ
จัดจ้างในโครงการที่มีความเสี่ยงสูง โครงการที่เป็นที่สนใจของสาธารณชน และตรวจสอบการ
ปฏิบัติงานของผู้รับจ้างหรือผู้ขาย การกำหนดราคากลาง การเพิ่มและลดค่างานก่อสร้างตาม
สัญญา เป็นต้น

3. การตรวจสอบสืบสวน เป็นการตรวจสอบกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยว่าจะมีการ
ทุจริตหรือปฏิบัติไม่เป็นตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี ซึ่งได้ข้อมูลจาก
การตรวจสอบลักษณะอื่น หรือจากการร้องเรียน บัตรสนเท่ห์ และข่าวสารจากสื่อมวลชน โดยให้
ความสำคัญเรื่องทุจริตเชิงนโยบายและการทุจริตต่อตำแหน่งหน้าที่เป็นสำคัญ ตามข้อบังคับของ
สำนักงานการตรวจสอบสืบสวน พ.ศ. 2549 และที่แก้ไขเพิ่มเติม

4. การตรวจสอบการดำเนินงาน เป็นการตรวจสอบการใช้เงินและทรัพย์สินอื่นๆ
ของหน่วยรับตรวจ เพื่อแสดงความคิดเห็นว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ ประหยัด ได้ผลตามเป้าหมาย
และมีผลคุ้มค่าหรือไม่ โดยให้ความสำคัญกับการตรวจสอบที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม

5. การตรวจสอบลักษณะอื่นซึ่งไม่เข้าลักษณะงานตรวจสอบ 4 ลักษณะข้างต้น เพื่อ
แสดงความคิดเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ เช่น การ
ตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ การตรวจสอบเงินอุดหนุน เป็นต้น

อีกทั้งยังได้ออกระเบียบว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544
กำหนดให้หน่วยรับตรวจนำมาตรฐานการควบคุมภายในตามระเบียบฯ ไปใช้เป็นแนวทางการจัดวาง
ระบบการควบคุมภายใน และประเมินผลการควบคุมภายในให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล
พร้อมรายงานต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ที่เกี่ยวข้องทราบเพื่อป้องกันหรือลดโอกาส
ที่จะเกิดความเสียหายในหน่วยงาน หรือให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน คือ
เพื่อให้เกิดประสิทธิผลและประสิทธิภาพของการดำเนินงาน เชื่อถือได้ของการรายงานทางการเงิน
และปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุม
ภายในทั้ง 5 องค์ประกอบ คือ

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม เป็นพื้นฐานที่สำคัญที่สุดของการบริหารองค์กร ผู้กำกับดูแล ฝ่ายบริหารและบุคลากรของหน่วยรับตรวจต้องสร้างสภาพแวดล้อมให้บุคลากรทุกระดับมีทัศนคติที่ดีต่อการควบคุมภายในโดยส่งเสริมให้เกิดจิตสำนึกในเรื่องความซื่อสัตย์ จริยธรรม ความรับผิดชอบต่อนหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย และความสำคัญของประสิทธิผล การควบคุมภายใน

2. การประเมินความเสี่ยง ฝ่ายบริหารต้องให้ความสำคัญและประเมินความเสี่ยงซึ่งมีผลกระทบต่อผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจที่เกิดจากปัจจัยภายในและภายนอก ด้วยวิธีการที่เป็นระบบอย่างเพียงพอและเหมาะสม

3. กิจกรรมการควบคุม เป็นวิธีการต่างๆ ที่นำมาใช้ในการปฏิบัติงานซึ่งกำหนดหรือออกแบบเพื่อป้องกันหรือลดความเสี่ยงอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีกิจกรรมการควบคุมที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เพื่อป้องกันหรือลดความเสียหาย ความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นและให้สามารถบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน

4. สารสนเทศและการสื่อสาร เป็นส่วนสนับสนุนที่สำคัญต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการกำหนด กลยุทธ์ ประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมการควบคุม ฝ่ายบริหารต้องจัดให้มีสารสนเทศอย่างเพียงพอเหมาะสม เชื่อถือได้ และสื่อสารให้ฝ่ายบริหารและบุคลากรอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งภายในและภายนอกหน่วยรับตรวจ ซึ่งจำเป็นต้องใช้สารสนเทศนั้นในรูปแบบที่เหมาะสมและทันเวลา

5. การติดตามประเมินผล เป็นวิธีการที่ช่วยให้ฝ่ายบริหารมั่นใจว่าระบบการควบคุมภายในมีการปฏิบัติตามฝ่ายบริการต้องจัดให้มีการติดตามประเมินผล กระทำในระหว่าง การปฏิบัติงาน และเป็นรายครั้งอย่างต่อเนื่องและสม่ำเสมอเพื่อให้มั่นใจว่าระบบการควบคุมภายในที่กำหนดหรือออกแบบไว้เพียงพอ เหมาะสมมีประสิทธิภาพหรือต้องปรับปรุง อาจติดตามผลระหว่างการปฏิบัติงานหรือประเมินผลเป็นรายครั้ง

2.2 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

วันวิสา พวงมะลิ (2554) ได้ทำการศึกษาปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลของการควบคุมภายในตามแนวทาง COSO กรณีศึกษา การไฟฟ้าส่วนภูมิภาคเขต 1 (ภาคใต้) จังหวัดเพชรบุรี พบว่า ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลในการควบคุมภายในมากที่สุด 3 อันดับแรก คือ 1) ปัจจัยด้านกฎระเบียบและการติดต่อสื่อสาร; 2) ปัจจัยด้านความเหมาะสมระหว่างงานกับคน และความเป็นกันเองของผู้บังคับบัญชา; และ 3) ปัจจัยด้านผู้บังคับบัญชา และการสนับสนุนจากฝ่ายบริหาร และพบว่าปัจจัยด้านกฎระเบียบและการติดต่อสื่อสารมีความสำคัญมากที่สุด เนื่องจากถ้าองค์กรมีการกำหนดระเบียบ คู่มือในการปฏิบัติงานที่มีความชัดเจน เข้าใจง่าย ก็จะทำให้พนักงานในองค์กรทุกคนเข้าใจและสามารถปฏิบัติงานได้จริงตามระเบียบ มีความถูกต้อง และมีประสิทธิภาพ

ณัฏฐิญา ปัทมทัตตานนท์ (2553) ได้ทำการศึกษาการจัดการความเสี่ยงที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิผลของหน่วยงาน โดยพบว่า การจัดการความเสี่ยงด้านกลยุทธ์ ความเสี่ยงด้านการดำเนินงาน ความเสี่ยงด้านการเงิน และความเสี่ยงด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย/กฎระเบียบต่างๆ มีความสัมพันธ์กับประสิทธิผลในการปฏิบัติงาน และปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการเพิ่มประสิทธิผล คือ ด้านการดำเนินงาน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย/กฎระเบียบ ซึ่งส่งผลกระทบต่อความสามารถในการปรับตัว ผลสัมฤทธิ์ ความพึงพอใจในงาน และ ความมุ่งมั่นในชีวิต เป็นต้น

กนกวรรณ จันทร (2555) พบว่า ปัจจัยเสี่ยงตามกระบวนการบริหารความเสี่ยง สำหรับประเภทความเสี่ยง ได้แก่ ความเสี่ยงด้านกลยุทธ์ ด้านการดำเนินงาน ด้านการเงิน และด้านกฎระเบียบข้อบังคับและกฎหมาย นั้น ความเสี่ยงที่มีความเสี่ยงสูงสุดคือ ความเสี่ยงด้านการดำเนินงาน ทั้งนี้เนื่องจากเป็นความเสี่ยงที่ทุกองค์กรต้องเผชิญอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้เพราะเป็นการดำเนินงานตามปกติ ได้แก่ การบริหารจัดการ กระบวนการทำงาน บุคลากร ทรัพยากรสารสนเทศ เป็นต้น ดังนั้น ควรมีการดำเนินการบริหารความเสี่ยงและการฝึกอบรมให้ความรู้แก่บุคลากรอย่างเพียงพอและสร้างความรู้ความเข้าใจให้บุคลากรอย่างทั่วถึง ทั้งเรื่องนโยบาย แนวทางการดำเนินงาน และกระบวนการบริหารความเสี่ยง

ธรรมรงค์ สุวรรณนิกรกุล (2552) ได้ทำการศึกษาปัจจัยการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO - ERM ที่มีผลต่อระดับความเชื่อมั่นในการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พบว่า ปัจจัยความเสี่ยงด้านการทบทวนและการปรับปรุงปัจจัยด้านสารสนเทศ การสื่อสารและการติดตามผล ปัจจัยด้านการกำหนดวัตถุประสงค์ พนักงานและการประเมินผล และปัจจัยด้านการกำหนดโครงสร้างนโยบายและหน้าที่ ส่งผลต่อความเชื่อมั่นในการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในมุมมองพนักงานบัญชีในทางบวกอย่างมีนัยสำคัญ กล่าวคือถ้ามีการบริหารความเสี่ยงดีจะทำให้ประสิทธิภาพของการจัดการดีขึ้นจนก่อให้เกิดความเชื่อมั่นมากยิ่งขึ้น

มณิรัตน์ ศิริสวัสดิ์ (2556) ได้ทำการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการบริหารความเสี่ยงตามกรอบ COSO - ERM กับประสิทธิภาพของการจัดทำบัญชีของสำนักงานบัญชี พบว่า การบริหารความเสี่ยงตามกรอบ COSO - ERM ใน 5 ด้าน คือ ด้านสภาพแวดล้อมภายในองค์กร การประเมินความเสี่ยงและความคุ้มค่า กิจกรรมการควบคุมสารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามผล มีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกันกับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน ด้านคุณภาพของงานและเวลา ค่าใช้จ่าย และปริมาณงานและข้อมูลเป็นประโยชน์ กล่าวคือ หากสำนักงานบัญชื่อนำการบริหารความเสี่ยงตามกรอบ COSO - ERM มาใช้ จะส่งผลให้การปฏิบัติงานมีคุณภาพมากขึ้น เช่น ใช้เวลาในการทำงานได้อย่างเหมาะสมส่งงานได้ตามกำหนดเวลาหรือเร็วกว่าที่กำหนด เป็นต้น

บทที่ 3

วิธีการดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อหา ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการบริหาร ความเสี่ยงเพื่อความยั่งยืนขององค์กร กรณีศึกษา สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตพื้นที่ กรุงเทพมหานครแห่งหนึ่ง โดยเป็นกระบวนการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) อันประกอบไปด้วย

- 3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง
- 3.2 ขั้นตอนที่ใช้ในการวิจัย
- 3.3 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล
- 3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล

3.1 ประชากรและกลุ่มตัวอย่าง

ประชากรและกลุ่มตัวอย่างที่ใช้วิจัยครั้งนี้แบ่งออกเป็น 3 กลุ่ม ได้แก่ ผู้บริหารระดับสูง , หัวหน้าหน่วยงานย่อย และผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการบริหารความเสี่ยง ของสำนักงาน สรรพากรพื้นที่แห่งหนึ่งในเขตกรุงเทพมหานคร รวมจำนวน 22 คน ซึ่งประกอบด้วย

1. ผู้บริหารระดับสูง ตำแหน่งสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร จำนวน 1 คน
2. หัวหน้าหน่วยงานระดับต่างๆ ได้แก่ หัวหน้าฝ่าย ส่วน และหน่วยงานย่อย จำนวน 7 คน
3. เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานในหน่วยงานย่อยต่างๆ จำนวน 14 คน

3.2 ขั้นตอนในการวิจัย

3.2.1 เนื่องจากการวิจัยเป็นการการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) ซึ่งประกอบด้วย

3.2.1.1 การวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) เป็นเครื่องมือที่ใช้ในการเก็บ รวบรวมข้อมูล โดยการศึกษาและค้นคว้าจากเอกสารทางวิชาการ ผลงานวิจัย รวมทั้งข้อมูลจาก

การค้นคว้าทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์หรือข้อมูลที่ได้มาจากเว็บไซต์ทางอินเทอร์เน็ต เพื่อนำมาใช้ในกระบวนการสร้างพื้นฐานขององค์ความรู้อย่างบูรณาการในทางวิชาการเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงเพื่อความยั่งยืนขององค์กรภาครัฐโดยเบื้องต้นก่อน เพื่อเป็นแนวทางสำคัญในการสร้างเครื่องมือที่สามารถนำไปใช้ในกระบวนการเก็บรวบรวมข้อมูลทางวิชาการที่มีประสิทธิภาพต่อไป

3.2.1.2 การสัมภาษณ์เชิงลึก (In - Depth Interview) ร่วมกับการใช้แบบสัมภาษณ์ โดยผู้สัมภาษณ์มีส่วนร่วม (Participation) ในการสัมภาษณ์ มีการออกแบบโครงสร้างของข้อคำถามที่สามารถนำไปใช้ในกระบวนการสัมภาษณ์แบบกึ่งโครงสร้าง หรือ การสัมภาษณ์แบบชี้นำ (Guided Interview) อันเป็นแบบสัมภาษณ์ที่ไม่มีการกำหนดโครงสร้างของข้อคำถามที่มีความชัดเจนตายตัว โดยเป็นแต่เพียงการกำหนดแนวข้อคำถามแบบเปิดกว้าง หรือแบบสัมภาษณ์ปลายเปิด ซึ่งเป็นวิธีการวิจัยที่มีผลทำให้ข้อคำถามมีความยืดหยุ่นและเปิดกว้างที่ตรงประเด็น ข้อคำถามหรือสรุปผลตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย โดยเทคนิคของการสัมภาษณ์เจาะลึกนั้น เป็นเทคนิคและกระบวนการวิจัยเชิงคุณภาพที่มีความเหมาะสมอย่างยิ่งในการนำมาที่ใช้ในการสัมภาษณ์ส่วนบุคคล โดยเฉพาะบุคคลที่เป็นผู้ที่มีความรู้และความชำนาญในเรื่องที่กำลังดำเนินกระบวนการวิจัย ซึ่งสามารถแสดงความคิดเห็นหรือทรรศนะได้อย่างหลากหลายในทุกแง่มุม รวมทั้งผู้สัมภาษณ์สามารถที่จะดำเนินการสัมภาษณ์ และสามารถที่จะสอบถาม ติดตาม และซักไซ้ไต่เรื่องข้อมูลข้อเท็จจริงหรือรายละเอียดปลีกย่อยที่สำคัญและมีความน่าสนใจในแต่ละประเด็นของคำตอบจากผู้ให้สัมภาษณ์ ซึ่งทำให้ได้ข้อมูล และข้อเท็จจริงในทางปฏิบัติที่มีความหลากหลายในมิติต่าง ๆ ที่มีทั้งมิติของความลึกและมิติของความกว้างในเรื่องที่ดำเนินกระบวนการวิจัยนั้น

3.2.1.3 การสังเกตแบบมีส่วนร่วม (Participatory Observation) เป็นการวิเคราะห์ข้อมูลโดยการตีความสร้างข้อสรุปแบบอุปนัย (Inductive) คือ การให้เหตุผลแบบอุปนัย คือการหาเหตุย่อยๆ แต่ละเหตุมารวมกัน เพื่อนำไปสู่ผลสรุปเป็นกรณีทั่วไป ซึ่งได้จากการสังเกตและการสัมภาษณ์ที่ได้จับบันทึกไว้จากสิ่งที่เป็นรูปธรรมหรือปรากฏการณ์ที่มองเห็น โดยผู้วิจัยได้เห็นเหตุการณ์ และได้ทำการตรวจสอบข้อมูล แล้วสามารถลงมือเขียนเป็นประโยคหรือข้อความเพื่อสร้างข้อสรุปได้ตามกรอบแนวคิดทฤษฎีหรือเพื่อตอบปัญหาของการวิจัย ข้อมูลที่ไม่ต้องการจะถูกกำจัดออกไปได้

3.2.2 การสร้างเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย กระบวนการและขั้นตอนในการออกแบบการวิจัย (Research Design) ผู้วิจัยได้กำหนดกระบวนการและขั้นตอนในการดำเนินกระบวนการวิจัย อันมีสาระสำคัญโดยสรุปดังต่อไปนี้

3.2.2.1 ผู้ทำการวิจัยทำการศึกษาวิจัยข้อมูล และวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารทางวิชาการและผลงานวิจัยที่เกี่ยวกับทฤษฎี แนวความคิด และวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยที่คาดว่าจะมีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยงเพื่อความยั่งยืนขององค์กร

3.2.2.2 สรุปผลข้อคำถามจัดทำเป็นแบบสัมภาษณ์ โดยแบ่งออกเป็น 4 ตอน

3.2.2.3 การออกแบบการวิจัย (Research Design) หรือ การสร้างแบบสัมภาษณ์ สำหรับนำไปใช้ในกระบวนการสัมภาษณ์เจาะลึก โดยการออกแบบสัมภาษณ์แบบกึ่งโครงสร้างหรือการสัมภาษณ์แบบชี้แนะ โดยกำหนดแบบสัมภาษณ์ให้ครอบคลุมตามขอบเขตการวิจัยที่ต้องการศึกษา เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งเอาไว้ ทั้งนี้ได้มีการกำหนดให้นำแบบสัมภาษณ์ดังกล่าวมาดำเนินการตรวจสอบความถูกต้องชัดเจนในเนื้อหาให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการวิจัย โดยผู้ทรงคุณวุฒิเบื้องต้นก่อน เพื่อจะได้นำแนวความคิดหรือข้อเสนอแนะอันเป็นประโยชน์ที่ได้จากผู้ทรงคุณวุฒิมาใช้ปรับปรุงข้อคำถามของแบบสัมภาษณ์ที่ได้รับการปรับปรุงแล้วไปดำเนินการสัมภาษณ์ต่อไป ในการกำหนดโครงสร้างของข้อคำถามสำหรับนำไปใช้ในกระบวนการสัมภาษณ์เจาะลึก (In Depth Interview) นั้น ประกอบไปด้วยข้อคำถามจำนวน 4 ตอน ได้แก่

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นของผู้บริหารระดับสูง ด้านการบริหารความเสี่ยง กระบวนการ ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติตาม COSO

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นของหัวหน้าหน่วยงานระดับต่างๆ ในด้านแนวทางปฏิบัติในการบริหารความเสี่ยง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผล ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตาม COSO

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นของผู้ปฏิบัติงานในด้านการบริหารความเสี่ยง ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผล ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตาม COSO

3.2.2.4 นำแบบสัมภาษณ์ไปทดสอบความเที่ยงตรงเชิงเนื้อหาโดยผู้เชี่ยวชาญ

3.2.2.5 จัดทำแผนการสัมภาษณ์ โดยพิจารณาตารางการเข้าพบ การนัดวัดและเวลารวมถึงการขออนุญาตอัดเทปโดยเครื่องบันทึกเสียง

3.2.2.6 นำแบบสัมภาษณ์ที่ผ่านการวิเคราะห์เชิงเนื้อหา ไปเก็บรวบรวมข้อมูลตามวันและเวลาที่กำหนด

3.2.2.7 อุปกรณ์ที่ใช้ในการสัมภาษณ์ คือ เครื่องบันทึกเสียงขนาดเล็ก สมุดบันทึก และปากกา

3.3 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

3.3.1 เก็บรวบรวมข้อมูลจากบทสัมภาษณ์ผู้บริหาร โดยสำรวจโครงสร้างขององค์กรที่ศึกษา และถอดข้อมูลและลงรหัสข้อมูล ทำการวิเคราะห์ข้อมูลและตรวจสอบความเชื่อถือได้ของข้อมูล และทำการสรุปผลการสัมภาษณ์ พร้อมทั้งตรวจสอบความครบถ้วนของข้อมูลว่ามีความครบถ้วนหรือไม่ ถ้าข้อมูลมีความครบถ้วนแล้วจะดำเนินการจัดเก็บข้อมูล

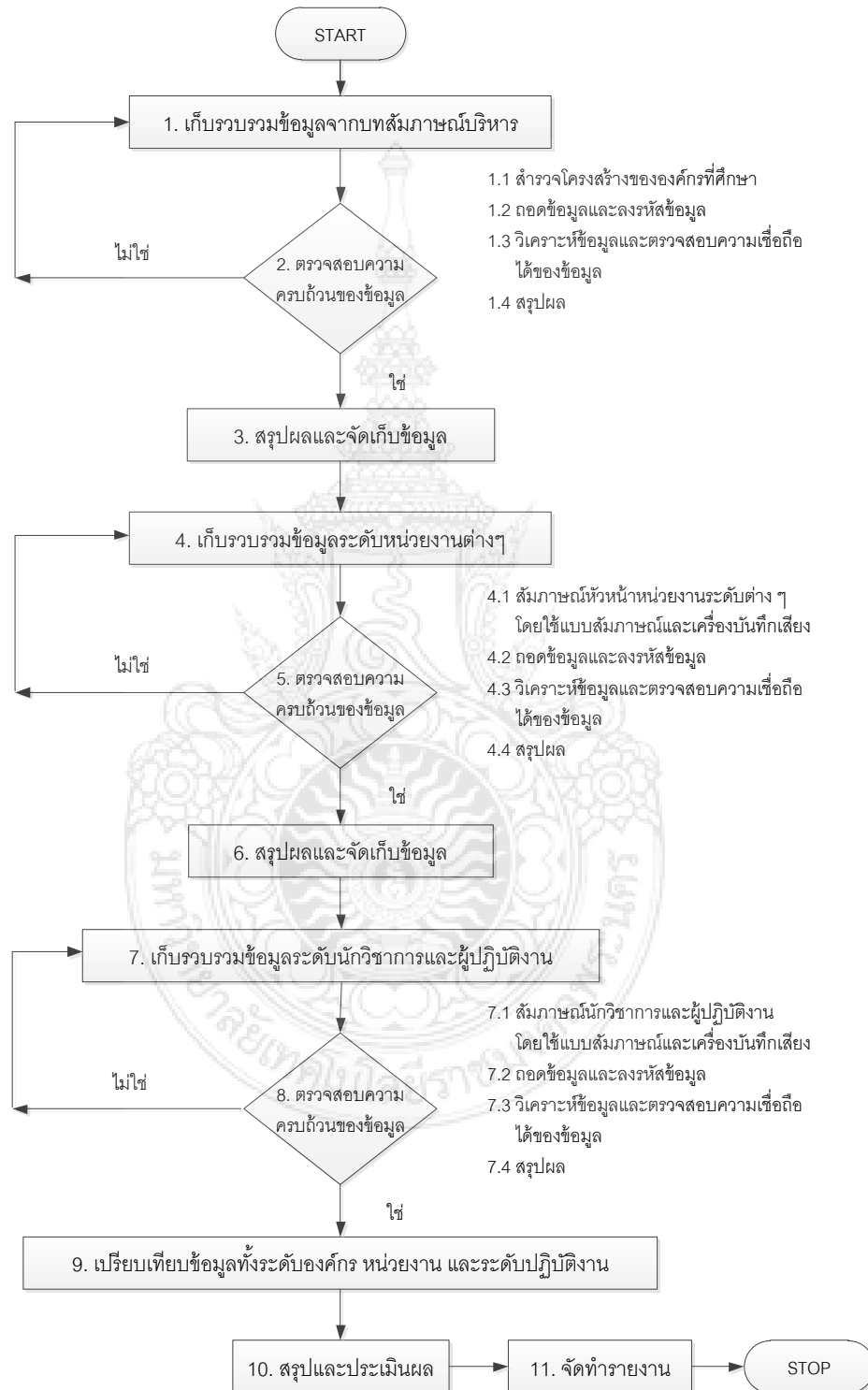
3.3.2 เก็บรวบรวมข้อมูลจากบทสัมภาษณ์หัวหน้าหน่วยงานระดับต่าง ๆ โดยใช้แบบสัมภาษณ์ และเครื่องบันทึกเสียง ถอดข้อมูลและลงรหัสข้อมูล ทำการวิเคราะห์ข้อมูลและตรวจสอบความเชื่อถือได้ของข้อมูล และทำการสรุปผลการสัมภาษณ์ พร้อมทั้งตรวจสอบความครบถ้วนของข้อมูลว่ามีความครบถ้วนหรือไม่ ถ้าข้อมูลมีความครบถ้วนแล้วจะดำเนินการจัดเก็บข้อมูล

3.3.3 เก็บรวบรวมข้อมูลจากบทสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานในส่วนงานต่างๆ โดยใช้แบบสัมภาษณ์ และเครื่องบันทึกเสียง ถอดข้อมูลและลงรหัสข้อมูล ทำการวิเคราะห์ข้อมูลและตรวจสอบความเชื่อถือได้ของข้อมูล และทำการสรุปผลการสัมภาษณ์ พร้อมทั้งตรวจสอบความครบถ้วนของข้อมูลว่ามีความครบถ้วนหรือไม่ ถ้าข้อมูลมีความครบถ้วนแล้วจะดำเนินการจัดเก็บข้อมูล

3.3.4 ทำการเปรียบเทียบข้อมูลทั้งระดับองค์กร หน่วยงาน และระดับปฏิบัติงาน เพื่อสรุปผล และประเมินผลการสัมภาษณ์ และดำเนินงานจัดทำรายงานผลในบทที่ 4 และ 5 ต่อไป ตามภาพ 3.1



ภาพ 3.1 วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลจากบทสัมภาษณ์



3.4 การวิเคราะห์ข้อมูล

สำหรับกระบวนการในการวิเคราะห์ข้อมูล ผู้วิจัยได้นำข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เจาะลึกนั้น มาใช้ในการวิเคราะห์และประมวลผลข้อมูล โดยดำเนินการร่วมกับกระบวนการรวบรวมข้อมูลจากการศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากเอกสาร โดยกระบวนการและวิธีการวิเคราะห์ได้ดำเนินการกระบวนการตามแนวทางการวิจัยเชิงคุณภาพ ได้แก่ ซึ่งเป็นวิเคราะห์เริ่มต้นจากการวิเคราะห์ภาพรวมไปสู่การวิเคราะห์ประเด็นย่อย คือ การวิเคราะห์ข้อมูลโดยพิจารณาประเด็นหลัก (Major Themes) ที่พบในข้อมูลที่ได้รับจากการสัมภาษณ์ทั้งหมด จากนั้นจึงนำประเด็นหลัก มาพิจารณาแบ่งแยกออกเป็นประเด็นย่อย (Sub -Themes) และหัวข้อย่อย (Categories) โดยนำมาวิเคราะห์เชิงพรรณนา (Descriptive Analysis) โดยการนำเสนอข้อมูลตามวัตถุประสงค์ของการวิจัย กล่าวคือศึกษาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิผลการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ทั้ง 3 ด้าน ได้แก่ ด้านการดำเนินงาน ด้านการรายงานทางการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับ เพื่อความยั่งยืนขององค์กรต่อไป



บทที่ 4

ผลการศึกษา

การวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อหาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิผลการบริหารความเสี่ยงเพื่อความยั่งยืนขององค์กร กรณีศึกษาสำนักงานสรรพากรพื้นที่แห่งหนึ่งในเขตกรุงเทพมหานคร โดยใช้การวิจัยเชิงคุณภาพด้วยการสัมภาษณ์เชิงลึก มาใช้ในการวิเคราะห์และประมวลผลข้อมูล โดยดำเนินการร่วมกับกระบวนการรวบรวมข้อมูลจากการศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากเอกสาร และกระบวนการและวิธีการวิเคราะห์ที่ได้ดำเนินการรวบรวมการตามแนวทางการวิจัยเชิงคุณภาพ ตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 3 โดยมีเนื้อหา ดังนี้

- 4.1 ผลการสำรวจโครงสร้างขององค์กรที่ทำการศึกษา
- 4.2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์
- 4.3 ผลการสัมภาษณ์ทัศนคติด้านการบริหารความเสี่ยง กระบวนการ ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการปฏิบัติตาม COSO ของฝ่ายบริหาร
- 4.4 ผลการสัมภาษณ์ทัศนคติด้านแนวทางปฏิบัติในการบริหารความเสี่ยงต่อปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผล ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตาม COSO ของหัวหน้าหน่วยงานในระดับต่างๆ
- 4.5 ผลการสัมภาษณ์ความคิดเห็นด้านการปฏิบัติงานในการบริหารความเสี่ยงต่อปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผล ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตาม COSO ของผู้ปฏิบัติงาน
- 4.6 ผลการเปรียบเทียบประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยง COSO เพื่อความยั่งยืนขององค์กร ในมุมมองของผู้บริหาร หัวหน้าหน่วยงานระดับต่าง ๆ และผู้ปฏิบัติงาน

4.1 ผลการสำรวจโครงสร้างขององค์กรที่ทำการศึกษา

ผลการสำรวจโครงสร้างของสำนักงานสรรพากรพื้นที่แห่งหนึ่งในเขตกรุงเทพมหานคร แสดงในภาพ 4.1 ดังนี้

ภาพ 4.1 โครงสร้างของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร



ที่มา : โครงสร้างการบริหารสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร, กรมสรรพากร

สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานครแห่งหนึ่ง ในหน่วยงานใหญ่ประกอบด้วย ส่วนงานและหน่วยงานย่อยที่อยู่ในความรับผิดชอบ โดยแบ่งออกเป็น

1) ส่วนงานย่อยที่อยู่ในสำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานคร มีจำนวน 5 ส่วนงาน ได้แก่ 1) ส่วนบริหารงานทั่วไป; 2) ส่วนกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง; 3) ส่วนวางแผนและประเมินผล; 4) ส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษี; และ 5) ส่วนกรรมวิธีและคืนภาษี

2) หน่วยงานย่อยที่ไม่ได้อยู่ในสำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานคร แต่อยู่ในความรับผิดชอบ 1 หน่วยงาน คือ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา

โดยในแต่ละส่วนงานและหน่วยงานย่อย ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานคร มีการแบ่งอำนาจหน้าที่ภายในเขตพื้นที่รับผิดชอบ ดังแสดงในตาราง 4.1 ดังนี้

ตาราง 4.1 อำนาจหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร

หน่วยงาน	อำนาจหน้าที่
สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร	<ol style="list-style-type: none"> 1. วางแผนปฏิบัติการและประเมินผล เพื่อการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และเป้าหมายของกรม และสำนักงานสรรพากรภาค 2. กำกับดูแลผู้เสียภาษีเป็นรายผู้ประกอบการ ตรวจสอบปฏิบัติการ และตรวจสอบภาษีอากรสำหรับรายที่อยู่ในความรับผิดชอบ 3. ดำเนินการเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง และดำเนินคดีแก่ผู้เสียภาษี รวมทั้งตอบข้อหารือทางภาษีอากร 4. กำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา 5. พิจารณาคืนเงินภาษีอากร 6. ปฏิบัติงานด้านกรรมวิธีภาษี 7. ประชาสัมพันธ์และเผยแพร่ข่าวสาร ความรู้ และความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากร 8. ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องหรือ ที่ได้รับมอบหมาย
ฝ่ายบริหารงานทั่วไป	<ol style="list-style-type: none"> 1. ดำเนินงานธุรการและสารบรรณทั่วไป 2. บริหารงานบุคคล 3. งานการเงินงบประมาณและพัสดุครุภัณฑ์ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา 4. ให้บริการจดเลิก โอน ย้าย เปลี่ยนแปลง เกี่ยวกับทะเบียนภาษีอากร 5. ดำเนินการประชาสัมพันธ์และอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี 6. ให้บริการคัด คั่น แบบแสดงรายการภาษี การออกไปผ่านภาษี และภาษีคนต่างด้าว 7. ให้บริการออกเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

ตาราง 4.1 (ต่อ)

หน่วยงาน	อำนาจหน้าที่
ฝ่ายวางแผนและประเมินผล	<ol style="list-style-type: none"> 1. จัดทำและประสานกับภาคีในการทำประมาณการจัดเก็บภาษี 2. วางแผนการจัดเก็บภาษีของสำนักงาน 3. ประเมินผลการจัดเก็บภาษีของสำนักงาน 4. การวิเคราะห์ฐานภาษี 5. ตรวจสอบการกำกับ ดูแล การปฏิบัติงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา 6. จัดทำสถิติรายงานทุกประเภทตามระเบียบงานสรรพากร
ฝ่ายกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง	<ol style="list-style-type: none"> 1. ดำเนินการเร่งรัดภาษีอากรค้าง 2. ตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีที่กรมได้วินิจฉัยชัดเจนแล้ว 3. สืบสวนเพื่อค้นหาหลักฐานการหลีกเลี่ยง หรือหลีกเลี่ยงหนีภาษีเพื่อสนับสนุนการตรวจสอบและ การดำเนินคดีตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่น 4. ประสานงานกับเจ้าหน้าที่ตำรวจเพื่อจับกุมผู้ทำลายระบบภาษี
ส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษี	<ol style="list-style-type: none"> 1. กำกับ ดูแล ผู้เสียภาษีโดยใกล้ชิดเป็นรายผู้ประกอบการและให้เป็นปัจจุบัน 2. บริการให้คำปรึกษา แนะนำ ผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติตามกฎหมาย 3. สำรองและขยายฐานภาษี 4. ตรวจสอบปฏิบัติการผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในท้องที่รับผิดชอบ 5. ตรวจสอบภาษีที่สวนประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมแก่ผู้ไม่ยื่นชำระภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง 6. ตรวจสอบทั่วไป สำหรับรายที่ถูกขยายฐาน 7. แนะนำการปฏิบัติที่ถูกต้องในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและสอบยืนยันความถูกต้องของการออกใบกำกับภาษี 8. ตรวจสอบผู้ขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตาราง 4.1 (ต่อ)

หน่วยงาน	อำนาจหน้าที่
<u>ฝ่ายกรรมวิธีและคินภาษี</u>	<ol style="list-style-type: none"> 1. บันทึก และประมวลผลข้อมูลภาษีด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ 2. ตรวจสอบถูกต้องของการคำนวณภาษีประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติม 3. ยกเลิกการประเมินเรียกเก็บภาษี 4. ควบคุม ติดตาม การหักภาษีหัก ณ ที่จ่าย 5. พิจารณาคินภาษีทุกประเภทแก่ผู้เสียภาษีที่มีภูมิลำเนาในท้องถิ่น 6. พิจารณาคัดเลือกรายผู้ขอคืนภาษีที่มีความยุ่งยาก ชับซ้อนส่งให้ส่วนกำกับดูแล ผู้เสียภาษีดำเนินการ 7. ให้การสนับสนุนข้อมูลภาษีหัก ณ ที่จ่ายแก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องของวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษี
<u>สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา</u>	<ol style="list-style-type: none"> 1. ชำระภาษีอากร คินเงินภาษีอากร และปฏิบัติงานด้านกรรมวิธีอื่นๆ ตามที่ได้รับมอบหมาย 2. สำรองแหล่งภาษีอากร เพื่อขยายฐานภาษีอากร 3. ดำเนินการเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง 4. ปฏิบัติงานด้านการเงินและการบัญชีสรรพากร 5. ปฏิบัติงานร่วมกับหรือสนับสนุนการปฏิบัติงานของหน่วยงานอื่น ที่เกี่ยวข้องหรือที่ได้รับมอบหมาย

จากการสัมภาษณ์เบื้องต้น พบว่า ในแต่ละส่วนงานได้มีการปฏิบัติงาน ตามอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบที่กรมสรรพากรได้กำหนดไว้ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งขององค์ประกอบตามวัตถุประสงค์ของการควบคุมภายใน COSO ในด้านที่ 3 คือ การปฏิบัติตามกฎหมาย กฎระเบียบ ข้อบังคับ

4.2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์

จากการสัมภาษณ์ข้าราชการ ในหน่วยงานสรรพากรพื้นที่แห่งหนึ่งในเขตกรุงเทพมหานคร ประกอบด้วย ผู้บริหารระดับสูงจำนวน 1 คน หัวหน้าหัวหน้าฝ่าย/ส่วน/หน่วยงาน จำนวน 7 คน และผู้ปฏิบัติงานจำนวน 14 คน รวมจำนวนทั้งสิ้น 22 คน ซึ่งข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์แสดงในตาราง 4.2 ดังนี้

ตาราง 4.2 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์

ลักษณะ		จำนวนคน	ร้อยละ
ตำแหน่งงานในปัจจุบัน	ผู้บริหารระดับสูง / หัวหน้าองค์กร	1	4.55
	หัวหน้าฝ่าย/ ส่วน / หน่วยงาน	7	31.82
	ผู้ปฏิบัติงาน	14	63.64
	รวม	22	100
เพศ	ชาย	6	27.27
	หญิง	16	72.73
	รวม	22	100
อายุ	26 – 35 ปี	8	36.36
	36 – 45 ปี	8	36.36
	46 ปี ขึ้นไป	6	27.27
	รวม	22	100
ระดับการศึกษา	ระดับปริญญาตรีหรือต่ำกว่า	13	59.09
	ระดับบัณฑิต	9	40.91
	รวม	22	100
สาขาที่จบ	บัญชี	4	18.18
	บริหารธุรกิจ (เช่น การจัดการ, การตลาด)	15	68.18
		3	13.64
	รวม	22	100

ตารางที่ 4.2 (ต่อ)

ลักษณะ		จำนวนคน	ร้อยละ
ประสบการณ์การทำงาน ในองค์กร	0 – 5	1	4.55
	5 ปี	4	18.18
	6 – 10 ปี	7	31.82
	11 – 15 ปี	3	13.64
	16 – 20 ปี	7	31.82
รวม		22	100
ประสบการณ์ในการ ทำงานด้าน COSO	1 – 5 ปี	16	72.73
	6 – 10 ปี	4	18.18
	มากกว่า 10 ปีขึ้นไป	2	9.09
รวม		22	100

จากตาราง 4.2 ผู้ให้สัมภาษณ์ จำนวนรวมทั้งสิ้น 22 คน พบว่า ตำแหน่งงานในปัจจุบัน คือ ผู้บริหารระดับสูง จำนวน 1 คน คิดเป็นร้อยละ 4.55 หัวหน้าฝ่าย/ส่วน/หน่วยงาน จำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 31.82 และผู้ปฏิบัติงาน จำนวน 14 คน คิดเป็นร้อยละ 63.64

ผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่เป็นเพศหญิง จำนวน 16 คน คิดเป็นร้อยละ 72.73 และเพศชายจำนวน 6 คน คิดเป็นร้อยละ 27.27 และอายุผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่มีอายุอยู่ระหว่าง 26 – 45 ปี คิดเป็นอัตราร้อยละ 72.72 และอายุมากกว่า 46 ปีขึ้นไป จำนวน 6 คน คิดเป็นร้อยละ 27.28

ระดับการศึกษาส่วนใหญ่ของผู้ให้สัมภาษณ์ พบว่า จบการศึกษาระดับปริญญาตรี จำนวน 13 คน คิดเป็นร้อยละ 59.09 และระดับบัณฑิตศึกษา จำนวน 9 คน คิดเป็นร้อยละ 40.91 และผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่จบการศึกษาในสาขาบริหารธุรกิจ จำนวน 15 คน คิดเป็นร้อยละ 68.18 รองลงมาคือสาขาการบัญชี จำนวน 4 คน คิดเป็นร้อยละ 18.18 และสาขานิติศาสตร์ 3 คน คิดเป็นร้อยละ 13.64

ประสบการณ์การทำงานในองค์กรของผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่ พบว่า มีประสบการณ์ทำงานระหว่าง 11 – 15 ปี จำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 31.82 และ มีประสบการณ์ทำงานมากกว่า 20 ปีขึ้นไป จำนวน 7 คน เท่ากัน คิดเป็นร้อยละ 31.82 รองลงมามีประสบการณ์ทำงานระหว่าง 6 – 10 ปี จำนวน 4 คน คิดเป็นร้อยละ 18.18 และ มีประสบการณ์ทำงานระหว่าง 16 - 20 ปี จำนวน 3 คน คิดเป็นคิดเป็นร้อยละ 13.64 และ ประสบการณ์ทำงานต่ำกว่า 5 ปี จำนวน 1 คน คิดเป็นร้อยละ 4.55

ประสบการณ์ในด้านการทำงานทางด้าน COSO ของผู้ให้สัมภาษณ์ส่วนใหญ่ พบว่า มีประสบการณ์ทำงานส่วนใหญ่ระหว่าง 1 – 5 ปี จำนวน 16 คน คิดเป็นร้อยละ 72.73 รองลงมา มีประสบการณ์ทำงานระหว่าง 6 – 10 ปี จำนวน 4 คน คิดเป็นร้อยละ 18.18 และมากกว่า 10 ปี จำนวน 2 คน คิดเป็นอัตราร้อยละ 9.09

ความเห็นของผู้วิจัยในการสัมภาษณ์ ผู้วิจัยคิดว่า จำนวนผู้ให้สัมภาษณ์ รวมจำนวนทั้งสิ้น 22 คน โดยแบ่งเป็น ระดับผู้บริหารจำนวน 1 คน ระดับหัวหน้าส่วนงานจำนวน 7 คน และระดับผู้ปฏิบัติงานจำนวน 14 คน ทำให้ผู้วิจัยมีข้อมูลเพียงพอที่จะสามารถรวบรวม และเรียบเรียงเนื้อหา สรุปเป็นผลการสัมภาษณ์ ซึ่งแสดงในข้อ 4.3 – 4.5 ดังนี้

4.3 ผลการสัมภาษณ์ทัศนคติด้านการบริหารความเสี่ยง กระบวนการ

ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการปฏิบัติตาม COSO ของฝ่ายบริหาร

4.3.1 ด้านการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

ผลการสัมภาษณ์ผู้บริหารเอ (นามสมมติ) พบว่า ผู้บริหารเข้าใจเกี่ยวกับความหมายของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ว่าเป็นการกำหนดกลยุทธ์ หรือแนวทางปฏิบัติ ที่จะป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในแต่ละส่วนงานขององค์กร ที่มีความเสี่ยงที่แตกต่างกันไป ที่จะทำให้ผลการปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามยุทธศาสตร์ พันธกิจ เป้าหมาย แผนการปฏิบัติราชการ ขององค์กร และเป็นไปตามข้อกำหนด ระเบียบ แนวทางปฏิบัติต่างๆ ที่กรมสรรพากรได้กำหนดไว้

ซึ่งจากการสัมภาษณ์ ผู้บริหารเอ (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ ดังนี้

“ผมคิดว่า การบริหารความเสี่ยงจะต้องมีกระบวนการวิเคราะห์ คาดการณ์ว่าจะมีเหตุการณ์หรือความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนของแต่ละส่วนงานที่เกี่ยวข้องกับองค์กร เพื่อที่จะได้มีกลยุทธ์ วิธีปฏิบัติหรือแนวทางควบคุม เพื่อจะได้ลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นให้น้อยที่สุด เพื่อให้องค์การบรรลุถึงเป้าหมาย พันธกิจ หรือแผนงานขององค์กรที่ได้กำหนดไว้ ไม่ว่าจะเป็นการบริหารจัดเก็บภาษีได้ตามประมาณการ ตามแผนงานที่ได้กำหนดไว้ และเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ แนวทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง รวมถึงผู้เสียภาษีได้รับบริการที่ดี มีคุณภาพ เป็นต้น”

แนวทางในการบริหารความเสี่ยงของ ผู้บริหารเอ (นามสมมติ) ได้ให้ความเห็นไว้ว่า

“อย่างแรกเราจะต้องรู้ถึง พันธกิจ เป้าหมาย ยุทธศาสตร์ ของกรมสรรพากร สำนักงานสรรพากรภาค และนำมากำหนดกลยุทธ์ และเป้าหมายหรือแผนการปฏิบัติราชการขององค์กร หรือสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร เพื่อให้สอดคล้องตามที่กรมสรรพากร หรือสำนักงานสรรพากรภาคกำหนดไว้ รวมถึงต้องรู้ถึงอำนาจหน้าที่ขององค์กรในทุกส่วนหรือทุกหน่วยงานที่อยู่ในการควบคุม ขั้นตอนการบริหารงาน หรือการปฏิบัติงานตามสายบังคับบัญชา และข้อกฎหมาย ระเบียบ แนวทางปฏิบัติต่างๆ ที่เกี่ยวข้องในแต่ละส่วนงาน”

จากผลการสัมภาษณ์ มาสู่การสรุปผลข้อมูลความคิดเห็นของฝ่ายบริหาร พบว่า มีความสอดคล้องกับแนวทางของ COSO และ สอดคล้องกับงานวิจัยของ จันทนา สาขากกร (2550) ที่ได้กล่าวว่า การบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO คือ กระบวนการซึ่งได้รับอิทธิพลมาจากคณะกรรมการขององค์กร ผู้บริหาร และบุคคลากรขององค์กรร่วมเป็นกระบวนการที่จะถูกนำมาประยุกต์ใช้ในการกำหนดกลยุทธ์และวางแผนขององค์กรในทุกระดับทั่วทั้งองค์กร โดยการออกแบบให้สามารถระบุเหตุการณ์อันอาจเกิดขึ้น และส่งผลกระทบต่อองค์กร การบริหารความเสี่ยงให้อยู่ในระดับความเสี่ยงที่องค์กรยอมรับได้ (Risk Appetite) เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรโดยรวมได้

4.3.2 ด้านการประยุกต์การบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ในการปฏิบัติงานขององค์กร

ผู้บริหารระดับสูง ให้ความเห็นว่า ส่วนงานของสำนักงานสรรพากรในเขตพื้นที่ กรุงเทพมหานครแห่งหนึ่ง ได้มีการนำการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO โดยสรุปคือ

นำมาปรับใช้ในการกำหนดกลยุทธ์ และวางแผนการปฏิบัติราชการประจำปี โดยได้กำหนด
ขั้นตอน และวิธีการควบคุมภายในองค์กร ดังนี้

1. กำหนดนโยบาย กลยุทธ์ เป้าหมายหรือแผนงานขององค์กรให้สอดคล้องกับ
ยุทธศาสตร์หรือนโยบายของกรมสรรพากร
2. กำหนดผู้รับผิดชอบ ตามหน้าที่ในแต่ละส่วนงาน
3. ดำเนินการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายในองค์กรในแต่ละส่วนงาน
4. รวบรวมข้อมูล เพื่อประเมินความเสี่ยง และปัจจัยเสี่ยง ที่ทำให้องค์กรไม่บรรลุ
ตามแผนการปฏิบัติราชการและการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ที่กำหนดไว้
5. กำหนดแนวทางการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับหน้าที่ และความเสี่ยงในแต่ละ
ส่วนงาน
6. กำหนดมาตรฐานการรายงานผลการปฏิบัติงาน และระยะเวลา

บทสัมภาษณ์ในการนำหลักการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO มาประยุกต์
ใช้นั้น ที่สรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครได้นำมาประยุกต์ใช้ในองค์กร มีการประชุมร่วมกัน โดย
เริ่มตั้งแต่ กำหนดเป้าหมายหรือแผนงาน กำหนดผู้รับผิดชอบ การวิเคราะห์หน้าที่งานในแต่ละ
ส่วนงาน รวมถึงอำนาจหน้าที่ ระเบียบ แนวทางปฏิบัติ ระบบสนับสนุนเทคโนโลยี เพื่อมาประเมิน
ความเสี่ยง หรือปัจจัยอะไรที่จะทำให้เกิดข้อผิดพลาดในแต่ละส่วนงานที่จะทำให้ไม่เป็นไปตามแผน
หรือตามแนวทางที่กำหนดไว้ เพราะตลอดกระบวนการปฏิบัติงานล้วนแต่มีความเสี่ยงที่จะเกิด
ข้อผิดพลาดได้ จึงได้นำหลักการบริหารความเสี่ยงมาประกอบการจัดทำแผนการปฏิบัติราชการ
และการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรซึ่งจะต้องมีการควบคุม ตรวจสอบ และรายงานผลการปฏิบัติงาน
ในส่วนต่างๆ ในทุกๆ รอบระยะเวลาที่ได้กำหนดไว้ตามแผนต่อไป ซึ่งความเห็นของผู้บริหาร
สอดคล้องกับงานวิจัยของ จันทนา สาขากร (2550) ที่ได้อธิบายองค์ประกอบของการบริหาร
ความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ประกอบด้วย 5 ประการ ที่สัมพันธ์กับการดำเนินงานและ
กระบวนการบริหาร ซึ่งประกอบด้วย 1) สภาพแวดล้อมภายในองค์กร; 2) การประเมินความเสี่ยง;
3) กิจกรรมการควบคุม; 4) สารสนเทศและการสื่อสาร; และ 5) การติดตามผล เพื่อให้บรรลุ
วัตถุประสงค์ทั้ง 3 ด้าน ได้แก่ 1) ด้านการดำเนินการ; 2) ด้านการรายงาน; และ 3) ด้านกฎหมาย
ระเบียบและข้อบังคับ

4.3.3 การสนับสนุนของผู้บริหารกับการเพิ่มประสิทธิภาพ COSO ขององค์กร

การสนับสนุนของผู้บริหารทั้งผู้บริหารระดับสูง ระดับหัวหน้าส่วน และระดับหัวหน้างาน จะต้องให้การสนับสนุนร่วมกันในทุกๆ ด้าน โดย ผู้บริหารระดับสูง เป็นผู้กำหนดนโยบาย กลยุทธ์ และแนวทางในการปฏิบัติ และถ่ายทอดส่งต่อไปยังระดับหัวหน้าส่วน และระดับหัวหน้างาน เพื่อให้เข้าใจในแนวทางเดียวกัน และสื่อสารต่อไปยังผู้ปฏิบัติงานในทุกๆ ส่วนงาน เพื่อให้ทุกคนมีส่วนร่วมทั้งองค์กร พร้อมทั้งผู้บริหารต้องมีการสนับสนุนในด้านอื่น ๆ เช่น การสนับสนุนด้านงบประมาณ เทคโนโลยี กำลังคน เป็นต้น เพื่อลดข้อขัดแย้ง และช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO เนื่องจากการให้การสนับสนุนด้านการดำเนินงาน การสร้างความเข้าใจที่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน พร้อมทั้งการสร้างขวัญกำลังใจแก่เจ้าหน้าที่ในทุกๆ ระดับนั้น เป็นสิ่งจำเป็นที่ช่วยให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ได้วางแผนเอาไว้

ซึ่งผู้บริหารเอ ได้ให้ความเห็นไว้ดังนี้

“ในการสนับสนุนของผู้บริหารในทุกๆ ด้านไม่ว่าจะเป็นการกำหนดนโยบาย แนวทางในการปฏิบัติ รวมถึงการสนับสนุนด้านอื่น ๆ เช่น ด้านเงินงบประมาณ เทคโนโลยี กำลังคน เป็นต้น ซึ่งทุกคนในองค์กร ตั้งแต่ หัวหน้าส่วน หัวหน้างาน จนถึงผู้ปฏิบัติงานในส่วนต่างๆ จะต้องมีการสื่อสารข้อมูล และทำความเข้าใจไปในแนวทางเดียวกัน รวมทั้ง เราต้องดูแลกันในด้านอื่นๆ ที่จะช่วยสร้างขวัญและกำลังใจ ให้แก่เจ้าหน้าที่ทุก ๆ คน เพื่อให้มีแรงใจในการทำงานให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ได้วางแผนเอาไว้อย่างเต็มที่ และเต็มความสามารถ ซึ่งจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของ COSO ในองค์กรให้บรรลุตามวัตถุประสงค์อย่างแน่นอน”

ผลการสัมภาษณ์ และการสังเกตการณ์ของผู้วิจัย พบว่า มีความสอดคล้องกับแนวทางของ COSO และงานวิจัยของ ศิลปพร ศรีจันเพชร (2555) ที่ได้กล่าวไว้ว่า “การสนับสนุนของผู้บริหารเป็นปัจจัยที่สำคัญ ซึ่งผู้บริหารต้องเข้าใจในปัญหาหรือประเมินสถานการณ์หรือเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้น และมีทัศนคติในการกำหนดวัตถุประสงค์ วางแนวทางการปฏิบัติ แนวทางการควบคุมภายในอย่างมีประสิทธิภาพหรือการบริหารความเสี่ยงที่เหมาะสม ทั้งในด้านสภาพแวดล้อมการควบคุม การประเมินความเสี่ยง กิจกรรมการควบคุม สารสนเทศและการสื่อสาร และการติดตามและประเมินผล เพื่อกำจัดหรือลดความเสี่ยงนั้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้อย่างถูกต้องและภายในระยะเวลาทันต่อเหตุการณ์” และนอกจากนี้ยังสอดคล้องกับงานวิจัยของ วนันพรณ์ ชื่นพิบูลย์ (2552) ที่ได้กล่าวไว้ว่า “ฝ่ายบริหารยังต้องให้การสนับสนุนที่

พร้อมในทุกด้าน ทั้งในด้านของข้อมูล เทคโนโลยีที่ทันสมัย และเงินทุนสนับสนุนที่เพียงพอ เพื่อแสดงให้เห็นถึงความจริงใจของฝ่ายบริหารในการที่จะพัฒนานวัตกรรมใหม่ ๆ ให้แก่องค์กร และสามารถประสานงานภายในองค์กรเชื่อมต่อกัน และกลุ่มคนเข้าด้วยกัน ทำให้การดำเนินงานในธุรกิจดำเนินงานได้อย่างคุ้มค่าเกิดประสิทธิผลสูงสุดส่งผลให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์และประสบความสำเร็จตามที่กำหนดไว้”

4.3.4 หลักเกณฑ์การวัดประสิทธิภาพของ COSO ในแต่ละหน่วยงานย่อยขององค์กร

จากการสัมภาษณ์ในเรื่องของ หลักเกณฑ์การวัดประสิทธิภาพของ COSO ในแต่ละหน่วยงานย่อยขององค์กร จะถูกวัดโดยหัวหน้าส่วนงานและเจ้าหน้าที่ที่ได้รับแต่งตั้งเป็นคณะทำงานตามคำสั่งจะทำการประเมินผลกระบวนการปฏิบัติงาน โครงการ กิจกรรมว่าเป็นไปตามเป้าหมายที่ตั้งไว้หรือไม่ และดูจากรายงานผลการปฏิบัติงานประจำเดือน ว่าเป็นไปตามแผนงาน หรือเป้าหมายที่อาจกำหนดเป็นจำนวนรายเป้าหมาย หรือจำนวนเม็ดเงินจากการจัดเก็บ และในแต่ละส่วนงานมีข้อผิดพลาดหรืออาจจะเรียกได้ว่าเป็นความเสี่ยงยังมีอยู่หรือไม่ ถ้ายังมีอยู่ จะมีการประสานงานกันหาแนวทางปรับปรุงใหม่เพื่อให้ผลปฏิบัติงานเป็นไปตามเป้าหมาย โดยเกิดข้อผิดพลาดให้น้อยที่สุด” ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของ ไพรวอดเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส (2547) ได้อธิบายว่า การวัดผลการบริหารความเสี่ยง ประกอบด้วย 2 รูปแบบ คือ 1) การวัดความเสี่ยงในรูปแบบผลกระทบและโอกาสที่อาจเกิดขึ้น การบริหารความเสี่ยงที่ประสบความสำเร็จจะช่วยให้ความเสี่ยงเหลืออยู่ในระดับที่องค์กรยอมรับได้; 2) การวัดความสำเร็จของการบริหารความเสี่ยง โดยดัชนีวัดผลการดำเนินงาน ซึ่งอาจกำหนดเป็นระดับองค์กร ฝ่ายงาน หรือของแต่ละบุคคล การใช้ดัชนีวัดผลการดำเนินงานนี้อาจปฏิบัติร่วมกับกระบวนการด้านทรัพยากรบุคคล

เกณฑ์การวัดประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงตามแนวของ COSO ของส่วนงานขององค์กร ได้จากการประเมินผลการปฏิบัติงาน โครงการ กิจกรรม และแผนงาน ว่าเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้และในแต่ละส่วนงานไม่พบข้อผิดพลาด อย่างไรก็ตาม องค์กรยังไม่ได้มีการวัดความสำเร็จของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทางของ COSO เพื่อกำหนดเป็นแนวทางในการบริการบริหารความเสี่ยงอย่างต่อเนื่อง

4.3.5 ระดับประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ขององค์กร

ในมุมมองผู้บริหาร เห็นว่า องค์กรได้ดำเนินกิจกรรมตามแนวทางการควบคุมทุกส่วนงาน จึงมั่นใจว่าระบบการควบคุมความเสี่ยงภายในของหน่วยงานเป็นไปอย่างเหมาะสมเพียงพอ และมีประสิทธิภาพของอยู่ระดับที่น่าพอใจ พบว่า สอดคล้องกับแนวคิด COSO ไพร์วอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส (2547) ได้อธิบายว่า “การบริหารความเสี่ยง ช่วยให้องค์กรประสบความสำเร็จในผลประกอบการ และบรรลุเป้าหมายการทำการ การป้องกันความสูญเสียของทรัพยากร ช่วยทำให้มั่นใจถึงการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ การปฏิบัติที่ถูกต้องตามกฎหมายและกฎเกณฑ์ต่าง ๆ การหลีกเลี่ยง ความเสียชื่อเสียงและผลลัพธ์ที่ตามมาอื่น ๆ โดยรวม” การบริหารความเสี่ยงขององค์กรจะช่วยให้ องค์กรทั่วไปดำเนินไปในทิศทางที่ต้องการได้อย่างเหมาะสม และสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของ องค์กรที่กำหนดไว้ได้เป็นอย่างดี

นอกจากนี้ จากผลการสัมภาษณ์และการสังเกตการณ์ของผู้วิจัย พบว่า หน่วยงาน ได้ มีการปฏิบัติงานที่ดี มีการวางแผน มีการแก้ไข ปัญหา แต่อย่างไรก็ตามเกณฑ์การวัดประสิทธิภาพ ไม่ได้มีการนำผลที่ได้จากอดีตมาประเมินความเสี่ยง เพื่อนำมาสู่การประเมินแผนเชิงกลยุทธ์ หรือ ไม่ได้มีการประเมินถึงผลการดำเนินงานตามหลักการบริหาร (Plan – Do – Check – Action) มาใช้ ในการวางแผนทั้งในระดับระยะสั้น ระยะกลาง และระยะยาว เพื่อแก้ไข หรือป้องกันความเสี่ยงที่ เกิดจากสภาวะที่ไม่มีความแน่นอน ซึ่งอาจเกิดจากสภาวะแวดล้อมหรือบริบทที่มีการเปลี่ยนแปลง

4.3.6 ประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO เพื่อก่อให้เกิดความได้เปรียบ แข่งขัน และความยั่งยืนขององค์กร

ผู้บริหารเอ ได้ให้ความเห็นไว้ว่า “ การนำ COSO มาใช้เป็นแนวทางร่วมกับการ ปฏิบัติงาน จะช่วยทำให้ความเสี่ยงและข้อผิดพลาดจากการปฏิบัติงานลดลงได้ ช่วยให้การ ปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ และบรรลุวัตถุประสงค์ในทุก ๆ ด้าน ตามที่วางแผนงานไว้ เช่น ประสิทธิภาพการบริหารจัดเก็บภาษีที่มีความยั่งยืนตามยุทธศาสตร์ของกรมสรรพากร และเป็นไป ตามระเบียบของกระทรวงการคลังได้เช่นกัน” และยังได้ให้ความเห็นเพิ่มเติมว่า “ตามที่ได้กล่าว มาข้างต้นจากข้างต้น ประกอบกับสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ก็เป็นหน่วยงานของรัฐบาล และที่มี หน้าที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีอากร จึงเชื่อมั่นว่าจะส่งผลให้เป็นองค์กรที่ยั่งยืนได้”

ซึ่งผลการสัมภาษณ์มีความสอดคล้องกับมุมมองการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ที่เป็นกระบวนการซึ่งเป็นผลจากการที่คณะกรรมการ ผู้บริหารและบุคลากรทั่วทั้งองค์กร

ได้มีส่วนร่วมในการกำหนดกลยุทธ์และวางแผนขององค์กรให้สอดคล้องกับเป้าหมายขององค์กรโดยรวม และมีการบริหารความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ในพื้นฐานแนวคิดที่ว่าองค์กรจะดำรงอยู่ได้เมื่อสร้างมูลค่าหรือเพิ่มมูลค่าให้กับคนองค์กรส่งผลให้ทุกคนในองค์กร รวมถึงผู้มีส่วนได้ส่วนเสียและประชาคมมีมุมมองที่ดีต่อองค์กร สร้างความได้เปรียบหรือสามารถในการแข่งขัน ซึ่งจะนำไปสู่การเป็นองค์กรชั้นนำและมีการเจริญเติบโตอย่างยั่งยืนตลอดไป

4.3.7 บทบาทที่สำคัญของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

ผู้บริหารเอ ให้ความเห็นไว้ว่า “COSO มีบทบาทสำคัญกับองค์กร เพราะหากการปฏิบัติงานไม่สามารถกระทำได้ตามข้อกำหนด ก็จะทำให้เกิดความเสียหายต่อราชการ ผู้เสียภาษี ผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย รวมถึงตัวเจ้าหน้าที่เองด้วย” เนื่องจากการปฏิบัติงานทุกด้านต้องปฏิบัติตามได้ ข้อกำหนด ระเบียบ แนวทางปฏิบัติ เพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ เป้าหมาย แผนงานที่ได้กำหนดไว้ภายในเงื่อนไขและกรอบระยะเวลาที่กำหนด โดยปราศจากข้อผิดพลาดหรือมีข้อผิดพลาดอยู่ในระดับที่รับได้ไม่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อองค์กร ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางของ ไพรวุธเตอร์ เฮาส์คูเปอร์ส (2547) อธิบายเกี่ยวกับ แนวทางการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ช่วยให้องค์กรประสบความสำเร็จในผลประกอบการและบรรลุเป้าหมายการทำกำไร การป้องกันความสูญเสียของทรัพยากร ช่วยทำให้มั่นใจถึงการรายงานที่มีประสิทธิภาพ การปฏิบัติที่ถูกต้องตามกฎหมายและกฎเกณฑ์ต่าง ๆ การหลีกเลี่ยงความเสี่ยงชื่อเสียงและผลลัพธ์ที่ตามมาอื่น ๆ โดยรวมการบริหารความเสี่ยงขององค์กรจะช่วยให้องค์กรทั่วไปดำเนินไปในทิศทางที่ต้องการได้อย่างเหมาะสม และสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรที่กำหนดไว้ได้เป็นอย่างดี

4.3.8 ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น และปัญหาหรืออุปสรรค

ผู้บริหารเอ ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับ ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น สรุปได้ดังนี้คือ

1. หลักธรรมาภิบาลของทุกคนในองค์กร ซึ่งเห็นว่า เรื่องคนเป็นปัจจัยสำคัญที่สุด ไม่ว่าจะเป็นจิตสำนึก จรรยาบรรณ ความซื่อสัตย์สุจริต ความตั้งใจในการทำงานตามหน้าที่อย่างเต็มความสามารถ ซึ่งสอดคล้องกับ งานวิจัยคณะครุศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย (2553) ได้กล่าวว่ การบริหารงานในรูปแบบของธรรมาภิบาลนั้น จะเน้นที่การเจริญเติบโตอย่างต่อเนื่อง

มั่งคั่ง ไม่ล้มละลาย ไม่เสี่ยงต่อความเสียหาย พนักงานมีความมั่นใจในองค์กรว่าสามารถปฏิบัติงานในองค์กรได้ในระยะยาว การนำธรรมาภิบาลมาใช้ในการบริหารนั้น

นอกจากนี้ งานวิจัยของ ปวีณา พุ่มพวง (2551) ได้อ้างถึง มติคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 28 มิถุนายน 2548 เห็นชอบให้สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (ก.พ.ร.) นำเกณฑ์การพัฒนาคุณภาพการบริหารจัดการภาครัฐ (PMQA) มาใช้เป็นเครื่องมือในการยกระดับมาตรฐานการบริหารจัดการภาครัฐให้มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น ซึ่งตัวชี้วัดที่ 8.1 หมวด 2 การวางแผนเชิงยุทธศาสตร์ ในรหัส SP7 กำหนดให้ส่วนราชการนำระบบการบริหารความเสี่ยงมาใช้ควบคู่กับการจัดการเชิงยุทธศาสตร์ โดยต้องมีการวิเคราะห์การดำเนินงานของโครงการ และจัดทำแผนบริหารความเสี่ยงตามหลักธรรมาภิบาลมาตรฐาน COSO เพื่อให้ประชาชนเกิดความเชื่อถือศรัทธาว่าปัญหาต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการทุจริตคอร์รัปชันของหน่วยงานภาครัฐจะลดลง และส่งผลให้การบริหารจัดการมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้นและจำเป็นในการบริหารงานของหน่วยงานในภาครัฐ ดังนั้น การที่องค์กรมหาชนในสังกัดสำนักนายกรัฐมนตรีทั้ง 4 หน่วยงานต้องคำนึงถึงการปฏิบัติงานตามหลักธรรมาภิบาลที่ดี มีแนวทางการบริหารจัดการภาครัฐ (PMQA) ซึ่งส่งผลต่อการบริหารจัดการองค์กรโดยรวมที่ดีมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

2. ทักษะ และความคิดสร้างสรรค์ ในการปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมาย โดยผู้บริหารได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับประเด็นว่า

“บุคคลากรต้องมี ความรู้ ความเข้าใจ ความสามารถ และประสบการณ์ทำงาน รวมถึงความคิดสร้างสรรค์ในการแก้ไขปัญหา เพื่อลดความเสี่ยงหรือข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงาน ซึ่งจะช่วยให้องค์กรพัฒนาต่อไปได้”

3. เทคโนโลยี และเครื่องมือที่ช่วยในการปฏิบัติงานหรือสนับสนุนระบบการทำงาน สำหรับระบบงานของกรมสรรพากร ซึ่งได้มีการนำเทคโนโลยีมาช่วยในการสนับสนุนระบบการทำงานในแต่ละส่วนงานให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

4. การตรวจสอบของหน่วยงานควบคุมทั้งภายใน และภายนอกองค์กร เช่น สำนักตรวจสอบภายในของกรมสรรพากร คณะตรวจราชการของสำนักงานสรรพากรภาค และการตรวจสอบของ สตง. ที่ได้กำหนดมาตรฐาน หลักเกณฑ์หรือแนวทางปฏิบัติงาน และหลักการควบคุมภายในขององค์กร

โดยผู้บริหารให้ความเห็นไว้ว่า

“การตรวจสอบ ควบคุม ติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงานทุกๆ ส่วนงาน จากหน่วยงานตรวจสอบทั้งภายในและภายนอกขององค์กร เช่น สำนักตรวจสอบภายในของกรมสรรพากร คณะตรวจราชการของสำนักงานสรรพากรภาค และการตรวจสอบของ สตง. ที่ตรวจสอบทั้งด้าน ข้อกฎหมาย ระเบียบ แนวทางปฏิบัติ บุคลากร และระบบเทคโนโลยีสนับสนุนการปฏิบัติงาน ซึ่งต้องกระทำอย่างต่อเนื่องเพื่อให้การบริหารความเสี่ยงมีประสิทธิภาพ”

ผลการสัมภาษณ์ผู้บริหารและจากการสังเกตการปฏิบัติงานของหน่วยงาน พบว่า สอดคล้องกับ แนวทางของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (2552) ที่ได้กำหนดให้การบริหาร ความเสี่ยงเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายใน อันเป็นกระบวนการที่ผู้กำกับดูแลฝ่ายบริหารและ บุคลากรทุกระดับของหน่วยรับตรวจกำหนดให้มีขึ้น เพื่อให้มีความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่า การดำเนินงานจะบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ทั้งทางด้านการดำเนินงาน การรายงานทาง การเงิน และการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง รวมถึง ยังได้มีการกำหนด มาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544 เป็นแนวทางการจัดวางระบบการควบคุมภายในและ ประเมินผลให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล เพื่อป้องกันและปราบปรามการทุจริตคอร์รัปชัน หรือลดโอกาสที่จะเกิดความเสียหายในหน่วยงาน ซึ่งถ้าองค์กรได้ดำเนินงานหรือปฏิบัติตามเป็นไป ในทิศทางเดียวกันหรือสอดคล้องกับแนวทางการตรวจสอบของ สตง. แล้วจะส่งผลให้องค์กรมี ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน สร้างความน่าเชื่อถือของรายงานทางการเงิน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ

5. การสนับสนุนของผู้บริหารหรือหัวหน้าส่วนงานต่าง ๆ มีบทบาทสำคัญในกำหนด กลยุทธ์ แนวทางปฏิบัติ พร้อมทั้งถ่ายทอดและสื่อสารทำความเข้าใจในหลักการ และแนวทาง ความร่วมมือในการปฏิบัติการที่เป็นแนวทางเดียวกัน โดยมุ่งเน้นความสำคัญกับการบริหาร ความเสี่ยงของผู้บริหารและหัวหน้าส่วนงานต่างๆ และการสื่อสารกับบุคลากรทุกคนให้เข้าใจและ มีส่วนร่วมในการบริหารความเสี่ยง หากบุคลากรทุกคนมีความเข้าใจ ให้ความร่วมมือในการควบคุม กระบวนการทำงานจะทำให้ความเสี่ยงลดลง ซึ่งสอดคล้องกับ แนวทางของ ไพร์วอเดอร์เฮาส์คูเปอร์ส (2547) อธิบายว่า การปฏิบัติงานตามกรอบการบริหารความเสี่ยงขององค์กรจะประสบความสำเร็จ เพียงใดขึ้นอยู่กับ เจตนาธรมณ์ การสนับสนุน การมีส่วนร่วม และความเป็นผู้นำของผู้บริหารระดับสูง ในองค์กร คณะกรรมการ ซึ่งต้องให้ความสำคัญ และสนับสนุนให้ทุกคนในองค์กรเข้าใจความสำคัญ ในคุณค่าของการบริหารความเสี่ยงต่อองค์กร มิฉะนั้นแล้วการบริหารความเสี่ยงไม่สามารถเกิดขึ้น

โดยผู้นำสูงสุดขององค์กร กำหนดนโยบายให้มีการปฏิบัติ รวมถึงการกำหนดให้ผู้บริหารต้องใช้ข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงในการตัดสินใจและบริหารงาน เป็นต้น การสื่อสารเกี่ยวกับกลยุทธ์และวิธีปฏิบัติ การบริหารความเสี่ยงมีความสำคัญอย่างมาก เพราะจะเน้นให้เห็นถึงความเชื่อมโยงระหว่างการบริหารความเสี่ยงกับกลยุทธ์องค์กร การชี้แจงทำความเข้าใจต่อพนักงานถึงความรับผิดชอบของแต่ละบุคคลต่อกระบวนการบริหารความเสี่ยง จะช่วยให้เกิดการยอมรับ และนำมาสู่การพัฒนาการบริหารความเสี่ยง ซึ่งควรได้รับการสนับสนุนทั้งทางวาจาและในทางปฏิบัติจากผู้บริหารระดับสูง

ด้านปัญหา หรืออุปสรรคในการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

ปัญหาหรืออุปสรรคที่กระทบต่อการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้ทั้งปัจจัยภายในและภายนอกองค์กรในความคิดของผู้บริหาร สามารถสรุปได้ดังนี้

1. ปัญหาด้านบุคลากร ในด้านประสบการณ์ทำงานความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงานตามข้อกำหนดหรือระเบียบแนวทางปฏิบัติได้อย่างถูกต้องและครบถ้วน โดยยกตัวอย่างประเด็นปัญหา เช่น

“การโยกย้ายของเจ้าหน้าที่ หรือเจ้าหน้าที่บรรจุใหม่ที่ยังไม่มีประสบการณ์ทำงานทำให้เกิดความเสี่ยงที่จะไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดของระเบียบและแนวทางปฏิบัติ แต่อย่างไรก็ตาม หากมีการสอนงาน การให้คำแนะนำปรึกษาจะสามารถลดปัญหานี้ลงได้”

2. ปัญหาด้านการเปลี่ยนแปลงนโยบายภาครัฐ และข้อกฎหมายทางที่มีการเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมอยู่ตลอดเวลา และมีผลบังคับใช้อย่างเร่งด่วน โดยผู้บริหารยกตัวอย่าง ดังนี้

“การบริหารจัดเก็บภาษีของรัฐบาล หรือกฎหมายทางภาษีที่ออกบังคับใช้แบบเร่งด่วนตามนโยบายของรัฐบาล เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่จะทำให้เกิดความเสี่ยงในการปฏิบัติงานมีข้อผิดพลาด เนื่องจากความไม่แน่ชัดของกฎหมาย เจ้าหน้าที่ต้องใช้เวลาทำความเข้าใจ”

3. ปัญหาด้านผู้เสียภาษี ผู้บริหารพบว่า ผู้เสียภาษีบางครั้งยังขาดความเข้าใจในข้อกฎหมาย หรือเข้าใจผิด ทำให้เกิดทัศนคติไม่ดี หรือมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบ

ปัญหาที่เกิดขึ้นกับผลการปฏิบัติงาน หรืออุปสรรคในการบริการย่อมเกิดขึ้นกับองค์กรต่างๆ ได้เช่นเดียวกับงานวิจัยของ ศิลปพร ศรีจันเพชร (2548) ที่อธิบายว่า ทุกองค์กรย่อม

ต้องเผชิญกับความเสี่ยงที่เกิดจากปัจจัยภายใน เช่น พนักงานไม่มีประสิทธิภาพ การทุจริตในองค์กร เป็นต้น และปัจจัยภายนอกอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ เช่น สภาวะเศรษฐกิจ การเมือง กฎหมาย คู่แข่งขัน เป็นต้น ผู้บริหารจึงต้องหามาตรการเพื่อจัดการกับความเสี่ยงดังกล่าว โดยระบุถึงปัจจัยที่ก่อให้เกิดความเสี่ยงและโอกาสที่จะเกิดความเสี่ยง หลังจากนั้นจึงพัฒนาวิธีการเพื่อลดความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

4.4 ผลการสัมภาษณ์ทัศนคติด้านแนวทางปฏิบัติในการบริหารความเสี่ยงต่อปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผล ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตาม COSO ของหัวหน้างานในระดับต่างๆ

4.4.1 ด้านกระบวนการและขั้นตอนของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ตามกรอบขององค์กร

ผลการสัมภาษณ์หัวหน้าฝ่าย / ส่วน / หน่วยงาน ซึ่งดูแลการปฏิบัติราชการในแต่ละส่วนงานตามหน้าที่ ดังนี้

- หัวหน้าฝ่าย บี (นามสมมติ) ดูแลส่วนงานบริหารงานทั่วไป
- หัวหน้าส่วน ซี (นามสมมติ) ดูแลส่วนงานกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง
- หัวหน้าส่วน ดี (นามสมมติ) ดูแลส่วนงานวางแผนและประเมินผล
- หัวหน้าส่วน อี (นามสมมติ) ดูแลส่วนงานกำกับดูแลผู้เสียภาษี
- หัวหน้าฝ่าย เอฟ (นามสมมติ) ดูแลส่วนงานกรรมวิธี
- หัวหน้าฝ่าย จี (นามสมมติ) ดูแลส่วนงานคืนภาษี
- หัวหน้าหน่วยงาน เอช (นามสมมติ) ดูแลส่วนงานสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา

จากการสัมภาษณ์ หัวหน้าฝ่าย / ส่วน / หน่วยงาน พบว่า โดยส่วนใหญ่มีความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการ และขั้นตอนของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO สรุปได้ดังนี้

1. หน่วยงานย่อยมีการกำหนดแนวทางปฏิบัติ ในแต่ละส่วนงาน ให้เป็นไปตามแผนงานที่ได้กำหนดเป้าหมาย และระยะเวลาไว้ โดยให้สอดคล้องกับนโยบาย กลยุทธ์ ขององค์กรโดยรวม และนโยบายหลักของหน่วยงานต้นสังกัด

2. หน่วยงานย่อยมีการดำเนินงานตามกระบวนการทำงาน หรือขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ถูกกำหนดไว้ในแผนงาน และปฏิบัติตามกฎระเบียบ ตามอำนาจหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย ภายในกำหนดระยะเวลาที่กำหนด อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ขาดการทบทวนแผนงานอย่างต่อเนื่อง

3. ดำเนินการตามแนวทางการควบคุมการทำงานให้เป็นไปตามแนวทางปฏิบัติต่างๆ ตามระเบียบ กฎหมาย ข้อกำหนด และแนวทางการควบคุมภายใน หรือกรอบการบริหารความเสี่ยงที่กำหนด

4. มีกิจกรรมการตรวจสอบ และประเมินผลการปฏิบัติงานตามเงื่อนไข เป็นไปตามกำหนดระยะเวลาตามแผนงาน

กระบวนการ หรือขั้นตอนการปฏิบัติงาน และความเสี่ยงที่เกิดขึ้นในแต่ละส่วนงาน จะมีระดับความเสี่ยง และแนวทางที่แตกต่างกันไป ซึ่งขึ้นอยู่กับบทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบที่ได้รับมอบหมาย โดยเฉพาะ ความเห็นของหัวหน้างานต่างๆ ได้แสดงไว้ ดังนี้

ความเห็นของ หัวหน้าฝ่าย บี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของงานของบริหารงานทั่วไป คิดว่า ในส่วนงานจะต้องมีกระบวนการทำงาน ให้เป็นไปตามนโยบาย กลยุทธ์ แนวทางขององค์กร และปฏิบัติตามระเบียบ กฎหมาย ที่กำหนด ควบคุม ไม่เกิดความผิดพลาด และมีการตรวจสอบและประเมินผล การทำงานหรือการควบคุมให้เป็นไปตามระยะเวลาที่กำหนด”

ความเห็นของ หัวหน้าส่วน อี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของงานกำกับดูแลผู้เสียภาษี คิดว่า กรมสรรพากรมีการกำหนดนโยบาย เป้าหมายของกรมสรรพากร และองค์กรเป็นผู้รับนโยบายหรือเป้าหมายมา และมีการกำหนดกลยุทธ์ และแนวปฏิบัติวิธีการทำงาน กระบวนการทำงาน ซึ่งเป็นส่วนสำคัญในการกำหนดกรอบการบริหาร ความเสี่ยง ในการป้องกันความเสียหาย หรือปัญหาที่ทำให้การดำเนินงานไม่เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ พร้อมทั้งมีการควบคุมและประเมินผล”

ความเห็นของ หัวหน้าฝ่าย เอฟ (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของงานกรรมวิธี คิดว่า คือ การที่กรมสรรพากรได้กำหนดนโยบาย ยุทธศาสตร์ ให้ปฏิบัติตามเป้าหมายที่กำหนด และทางองค์กรได้รับนโยบายมาและกำหนดกลยุทธ์ กระบวนการ กำหนดหน้าที่ และวางกรอบแนวทางในการทำงานของเจ้าหน้าที่ในองค์กร”

ความเห็นของ หัวหน้าฝ่าย จี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของงานคืนภาษี คิดว่า โดยปกตินโยบายของกรมสรรพากร มีการกำหนดระเบียบวิธีการ แนวปฏิบัติในการทำงาน และการควบคุมอยู่แล้ว ซึ่งองค์กรมีการกำหนดกลยุทธ์ให้เป็นไปตามนโยบายของกรมสรรพากรเพื่อป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น”

ความเห็นของ หัวหน้าหน่วยงาน เอช (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ ในส่วนของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา คิดว่า กระบวนการและขั้นตอนของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO จะคล้ายกับการควบคุมภายใน ที่ได้กำหนดกระบวนการและวิธีการป้องกันความเสียหายหรือความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการปฏิบัติงาน แต่จะมีการกำหนดกลยุทธ์ และเป้าหมายที่ชัดเจน”

สรุปภาพรวมแต่ละส่วนงานในองค์กรมีการปรับใช้แนวทาง COSO ในการทำงานมาตลอด เพียงแต่การปฏิบัติจริงอาจไม่ได้ชัดเจนตามรูปแบบหรือทฤษฎีที่กำหนดตามแนวทาง COSO ทุกกระบวนการ แต่ก็มีกระบวนการหรือขั้นตอนการบริหารความเสี่ยงที่ปฏิบัติอยู่เป็นประจำตามแนวทางหรือนโยบายขององค์กรที่มีประสิทธิภาพ โดยหัวหน้าส่วนงานให้ความเห็นดังนี้

ความเห็นของ หัวหน้าส่วน ซี (นามสมมติ)

“ในส่วนของกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง คิดว่า ในส่วนงานและองค์กรมีการใช้หลัก COSO ในการทำงานมาตลอดอยู่แล้วตามองค์ประกอบที่กำหนด เพียงแต่อาจไม่ได้กำหนดรูปแบบที่ชัดเจนตามทฤษฎี แต่ก็มีกระบวนการหรือขั้นตอนการบริหารความเสี่ยง ตั้งแต่การกำหนดเป้าหมาย กำหนดหน้าที่ วิธีการในการป้องกันความเสี่ยง อีกทั้งยังมีการควบคุมการดำเนินการ การสื่อสารภายในหน่วยงานและในองค์กร และมีการประเมินผลการทำงานอย่างชัดเจน”

ความเห็นของ หัวหน้าส่วน ดี (นามสมมติ)

“ ในส่วนงานวางแผนและประเมินผล คิดว่า การใช้ COSO มาปฏิบัติที่ที่กำหนดองค์ประกอบทั้ง 5 องค์ประกอบบางครั้งการปฏิบัติจริงอาจไม่ได้แยกชัดเจนแต่โดยรวมแล้วคือการที่ปฏิบัติอยู่เป็นประจำตามแนวทางหรือนโยบายขององค์กร”

นอกจากนี้ในสำนักงานหรือหน่วยงานที่มีกรให้บริการ หรือต้องติดต่อกับบุคคลภายนอก เช่น ผู้เสียหาย ที่ต้องประสานงานกับส่วนกำกับดูแลผู้เสียหาย สำนักงานคืนภาษี และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ได้ให้ความเห็นเพิ่มเติมเกี่ยวกับแนวทางการบริหารความเสี่ยงที่เกิดจากบุคคลภายนอกหรือผู้เสียหาย โดยสรุปได้ดังนี้

1. มีกระบวนการวิเคราะห์ ประเมินผล และแนวทางในการปฏิบัติต่อผู้เสียหาย เพื่อสร้างความพึงพอใจ หรือป้องกันความเสี่ยงจากปัญหาการขัดแย้ง หรือปัญหาการร้องเรียนจากผู้เสียหายที่อาจเกิดขึ้น

2. แนวทางในการควบคุม ป้องกันความเสี่ยง หรือความเสียหายที่เกิดจากการทุจริตของเจ้าหน้าที่ เช่น การรับเงินสินบน หรือเงินรายได้อื่นจากผู้เสียหาย เป็นต้น

ความเห็นของ หัวหน้าส่วน อี (นามสมมติ) อธิบายไว้ว่า

“ในสำนักงานกำกับดูแลผู้เสียหาย คิดว่า การกำหนดกรอบการบริหารความเสี่ยง ต้องมีการวางแผนในการป้องกันความเสี่ยงจากทั้งในองค์กรและจากผู้เสียหายได้ เช่น ลดปัญหาความขัดแย้ง หรือการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นได้ ซึ่งต้องมีแนวทาง วิธีป้องกัน และต้องมีการควบคุมและประเมินผลด้วย”

ความเห็นของ หัวหน้าหน่วยงาน เอช (นามสมมติ) อธิบายไว้ว่า

“ในส่วนของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา มีหน้าที่สำคัญของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาคือ งานรับชำระภาษีอากร ซึ่งความเสี่ยงของหน่วยงานจะเป็นความเสี่ยงที่เกิดขึ้นได้ทั้งจากเจ้าหน้าที่ ระบบสารสนเทศ และผู้รับบริการหรือผู้เสียหาย ซึ่งผู้เสียหายต้องมีความพึงพอใจ และเจ้าหน้าที่ไม่มีการทุจริต และปฏิบัติตามระเบียบข้อกฎหมายโดยเคร่งครัด เพื่อให้องค์กรไม่เกิดความเสียหายและเป็นไปตามเป้าหมายขององค์กร”

ในส่วนองงานด้านการวางแผนและประเมินผล ที่ทำหน้าที่ในการรวบรวมผลการดำเนินงานในแต่ละส่วนของสรรพากรพื้นที่ และทำหน้าที่รายงานต่อฝ่ายบริหาร ได้ให้ความเห็นเพิ่มเติมสรุปได้ ดังนี้

1. มีกิจกรรมการทบทวนความเสี่ยง และวิธีการควบคุมความเสี่ยงเดิม เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพ

2. หน่วยงานย่อยควรมีการกำหนดวิธีการควบคุมความเสี่ยงใหม่ และปรับปรุงวิธีการควบคุมความเสี่ยงเดิมให้ลดลง หรือป้องกันไม่ให้เกิดขึ้นซ้ำ โดยมีความเห็น ดังนี้

“ในส่วนงานวางแผนและประเมินผล คิดว่า ในการบริหารความเสี่ยงขององค์กร จะต้องวิเคราะห์กระบวนการทำงาน กิจกรรมต่างๆ และกำหนดกิจกรรมที่มีความเสี่ยง พร้อมทั้งกำหนดวัตถุประสงค์ว่ากิจกรรมนั้นๆ เพื่ออะไร จะควบคุมอย่างไร แล้วทำการทบทวนวิธีการควบคุมความเสี่ยงเดิม และกำหนดวิธีการควบคุมความเสี่ยงใหม่ หรือปรับปรุงวิธีการควบคุมเพื่อลดความเสี่ยงหรือไม่ให้มีความเสี่ยงเลย มีการกำหนดผู้รับผิดชอบและระยะเวลาดำเนินการ โดยมีระบบเวลาดำเนินการตามปีงบประมาณ จะประเมินทุกๆ เดือน และทุกๆ 6 เดือน ในเดือนมีนาคม และกันยายนของทุกปี”

จากผลการสัมภาษณ์ หัวหน้าฝ่าย / ส่วน / หน่วยงานต่าง ๆ พบว่า มีความสอดคล้องกับแนวทางของ COSO (จันทนา สาขากร , 2550) และสอดคล้องกับนโยบายการบริหารความเสี่ยงตามแนวทางของ COSO ที่กำหนดโดยฝ่ายบริหาร

4.4.2 หลักเกณฑ์การวัดประสิทธิภาพของ COSO ของส่วนงานที่รับผิดชอบ

จากการการสัมภาษณ์หัวหน้าฝ่าย / ส่วน / หน่วยงาน พบว่า หลักเกณฑ์การวัดประสิทธิภาพของ COSO ในแต่ละส่วนงานโดยส่วนใหญ่มีหลักเกณฑ์ หรือแนวทางที่เป็นไปทางเดียวกัน โดยสรุปได้ ดังนี้

1. วัดจากผลการปฏิบัติงาน ทั้งในรูปของเชิงปริมาณ และเชิงคุณภาพ กล่าวคือ

1.1 ปริมาณงานที่แล้วเสร็จ เช่น ปริมาณรายผู้เสียหาย และจำนวนเม็ดเงินหรือผลการจัดเก็บภาษี เป็นไปตามเป้าหมาย และกำหนดระยะเวลา

1.2 ผลการปฏิบัติงานที่สำเร็จ จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไข ข้อกำหนด ระเบียบ แนวทางปฏิบัติที่กรมสรรพากรหรือกระทรวงการคลังกำหนด

ความเห็นของ หัวหน้าฝ่าย บี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของการบริหารงานทั่วไป ในเกณฑ์การวัดประสิทธิภาพ ของ COSO นั้น วัดได้จากผลการปฏิบัติงาน ว่าเป็นไปอย่างถูกต้อง ตามระเบียบอย่างเคร่งครัด และปฏิบัติงานได้ภายในเวลาที่กำหนด”

ความเห็นของ หัวหน้าส่วน ซี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ ในส่วนของกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง มีการกำหนดการวัดประสิทธิภาพของ COSO ในรูปแบบของผลการปฏิบัติงาน ทั้งการวัดในเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพของงานเป็น

ตัววัดประสิทธิภาพ ทั้งจำนวนสำนวนงานที่ปฏิบัติ ที่ได้ดำเนินการแล้วเสร็จ เม็ดเงินที่จัดเก็บได้ และระยะเวลาที่การทำงานที่เป็นไปตามกำหนดเวลา”

ความเห็นของ หัวหน้าส่วน อี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษี เกณฑ์วัดประสิทธิภาพของ COSO วัดจากผลสัมฤทธิ์ของงาน ตามที่ได้กำหนดเป้าหมายไว้ในแต่ละเดือน เช่น จำนวนรายได้ที่เสร็จ จำนวนเม็ดเงินที่จัดเก็บภาษีเพิ่มเติม เช่น ได้จากการชำระภาษีเพิ่มเติม การประเมินภาษีเพิ่มเติม และจำนวนเงินที่ได้จากการลดผลขาดทุนในแต่ละรอบบัญชีของผู้เสียภาษี เป็นต้น”

ความเห็นของ หัวหน้าฝ่าย เอฟ (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของงานกรรมวิธี จะมีการประเมินการวัดประสิทธิภาพของ COSO วัดได้ผล การปฏิบัติงานตามหน้าที่ โดยจะประกอบด้วย การวิเคราะห์แบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และการบันทึกข้อมูลแบบ ภ.พ. 30 ซึ่งจะมีการวางแผนหรือกำหนดหน้าที่และผลการปฏิบัติงาน ให้เจ้าหน้าที่ และมีการวัดผลจากปริมาณงานที่เสร็จ และภายในระยะเวลาที่กำหนด”

ความเห็นของ หัวหน้าฝ่าย จี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของงานคืนภาษี วัดได้จากผลการปฏิบัติงาน ซึ่งเป็นไปตามปริมาณงาน และตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ตามแผนงานหรือเงื่อนไขที่กรมสรรพากร หรือองค์กรกำหนดไว้ตามกรอบแนวทางปฏิบัติอย่างชัดเจน”

ความเห็นของ หัวหน้าหน่วยงาน เอช (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา หรือที่เรียกว่า สส. ในการวัดประสิทธิภาพของ COSO นั้น วัดได้จากผลการปฏิบัติหน้าที่ และจากผลการตรวจสอบจากหน่วยงานตรวจสอบภายในทั้งจากทางสำนักงานสรรพากรพื้นที่ และสรรพากรภาค ซึ่ง สส. จะมีการเข้าตรวจราชการจากคณะผู้ตรวจฯ เป็นประจำทุกๆ 3 เดือน ว่าทาง สส. ได้ปฏิบัติตามระเบียบ ข้อกฎหมาย เงื่อนไข ระยะเวลาการทำงาน ถูกต้อง และมีการทุจริตหรือผิดระเบียบที่กำหนดไว้หรือไม่”

2. ประสิทธิภาพของกิจกรรมกระบวนการที่ระบุปัจจัยเพิ่ม เช่น ผลการปฏิบัติงาน ไม่พบข้อผิดพลาด หรือปัญหาที่อาจเกิดขึ้นได้ภายหลัง หรือปราศจากข้อขัดแย้ง หรือข้อร้องเรียนจากผู้เสียภาษี เป็นต้น

ความเห็นของ หัวหน้าส่วน ดี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนวางแผนและประเมินผล เกณฑ์ที่ใช้วัดประสิทธิภาพของ COSO จากผลการปฏิบัติงานกิจกรรมกระบวนการ ที่ระบุว่ามีความเสี่ยง หากผลการปฏิบัติงานเป็นไปตามข้อกำหนดของระเบียบแนวทางปฏิบัติไม่มีข้อผิดพลาดก็ถือว่ามีประสิทธิภาพมาก”

ความเห็นของ หัวหน้าหน่วยงาน เอช (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ในกระบวนการทำงานที่ปฏิบัติ หรือผลการปฏิบัติ จะต้องไม่มีการร้องเรียนจากผู้เสียภาษี”

3. วัดผลสัมฤทธิ์ของงาน ซึ่งผลการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จนั้น ต้องสามารถนำมาเป็นข้อมูลการประมวลผลหรือวัดผลการปฏิบัติงานได้ รวมทั้งสามารถนำมาเป็นข้อมูลรายงานผลการปฏิบัติงานในภาพรวมของส่วนงานและองค์กรได้อย่างถูกต้อง เป็นไปในแนวทางเดียวกัน และไม่เบี่ยงเบนข้อเท็จจริง

ความเห็นของ หัวหน้าฝ่าย บี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของการบริหารงานทั่วไป เช่น ในส่วนของงานการเงิน มีการบริหารจัดการเงินงบประมาณที่สรรพากรพื้นที่ได้รับ และบันทึกลงไปยังส่วนงานต่างๆ ของพื้นที่ โดยควบคุมหรือจัดสรรเงินให้เป็นไปตามแผนและใช้จ่ายเงินได้เหมาะสมไม่มีเงินคงเหลือหรือขาด และมีการจัดซื้อจัดจ้างได้อย่างถูกต้องเหมาะสม และรายงานผลการใช้จ่ายเงินงบประมาณตามแผนงาน ให้สรรพากรพื้นที่และสรรพากรภาคต่อไป เป็นต้น”

ความเห็นของ หัวหน้าส่วน ดี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนวางแผนและประเมินผล จะต้องรวบรวมผลการปฏิบัติงานในส่วนงานต่างๆ ในพื้นที่ ดังนั้น ผลการปฏิบัติงานที่แล้วเสร็จในแต่ละส่วนงาน จะต้องมีการวางแผนการรายงานผลให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน และเป็นไปตามนโยบายขององค์กร หรือหน่วยงานต้นสังกัด เพื่อที่จะได้รายงานผลการปฏิบัติงานในภาพรวมขององค์กรได้อย่างถูกต้อง และสามารถนำเสนอเป็นรายงานต่อสรรพากรภาค หรือสรรพากรสำนักงานใหญ่ เพื่อเป็นประโยชน์ในการนำเสนอรายงานในภาพรวมของสรรพากรพื้นที่ทั่วประเทศได้ต่อไป”

4.4.3 ความสัมพันธ์ของเกณฑ์การวัดประสิทธิภาพกับวัตถุประสงค์การบริหารความเสี่ยงขององค์กร

จากการสัมภาษณ์ความคิดเห็นของ องค์กร ของหัวหน้าฝ่าย / ส่วน / หน่วยงานเกี่ยวกับ ความสัมพันธ์ของเกณฑ์การวัดประสิทธิภาพของ COSO กับวัตถุประสงค์การบริหารความเสี่ยง โดยให้ความเห็นไว้ดังนี้

หัวหน้าฝ่าย บี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของบริหารงานทั่วไป คิดว่า มีความสอดคล้องกัน เนื่องจาก กรมสรรพากรหรือองค์กรมีการกำหนดนโยบาย หรือภารกิจและแนวทางปฏิบัติงานของส่วนงานอย่างชัดเจน ซึ่งในส่วนงานต้องปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้องตามระเบียบ และเสร็จภายในเวลาที่กำหนดปราศจากข้อผิดพลาด เป็นไปตามเป้าหมายขององค์กร”

หัวหน้าส่วน ซี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง คิดว่า สอดคล้องกัน โดยองค์กรมีความเสี่ยงทั้งการดำเนินการให้ได้ตามการประมาณการหรือตามแผนงาน และการดำเนินการตามกฎหมาย รวมทั้งการวัดประสิทธิภาพที่เป็นตัวเงินที่จับได้ โดยการดำเนินการต้องให้เป็นไปตามขั้นตอนและระเบียบที่กำหนด”

หัวหน้าส่วน ดี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนวางแผนและประเมินผล คิดว่า เกณฑ์การวัดประสิทธิภาพของส่วนวางแผนฯ มีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการบริหารความเสี่ยงขององค์กรมาก เพราะในการกำหนดกิจกรรมการควบคุมความเสี่ยง การปรับปรุงเครื่องมือการควบคุม และการประเมินผล จะดูจากวัตถุประสงค์ขององค์กร และกรมสรรพากรเป็นหลัก จึงมีความสอดคล้องกัน”

หัวหน้าส่วน อี (นามสมมติ) ได้ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษี คิดว่า เกณฑ์การวัดประสิทธิภาพของหน่วยงานมีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการบริหารความเสี่ยงขององค์กร เนื่องจาก กรมสรรพากรได้กำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบแต่ละส่วนงานไว้อย่างชัดเจนและได้จัดทำการบริหารความเสี่ยงระดับองค์กร และหน่วยงาน ให้สอดคล้องกัน ซึ่งในหน่วยงานได้มีส่วนร่วมในการจัดทำแผนการบริหารความเสี่ยง”

หัวหน้าฝ่าย เอฟ (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของงานกรรมวิธี คิดว่า สอดคล้องกัน เพราะแผนงานทั้งปริมาณและเงื่อนไข กำหนดเวลา ถ้าเป็นไปตามที่กำหนดตามแผนที่กำหนดไว้ และทำงานได้อย่างถูกต้อง ก็เป็นการควบคุมหรือช่วยลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นจากการทำงานที่ไม่เป็นไปตามแผนหรือเป้าหมายได้ เพราะในส่วนของงานกรรมวิธีการการบันทึกข้อมูลแบบ เพื่อสนับสนุนให้ส่วนงานอื่นใช้ในการตรวจสอบ หรือการทำงานต่อไป”

หัวหน้าฝ่าย จี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของงานกรรมวิธี คิดว่า มีความสอดคล้องกันอย่างชัดเจน เพราะว่าถ้าไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ หรือควบคุมการปฏิบัติงาน ตามแผนงานหรือเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้ ให้เป็นไปตามแนวทางปฏิบัติ กฎ ระเบียบ และเงื่อนไขที่กำหนด อาจจะทำให้เกิดความเสี่ยง หรือข้อผิดพลาด และปัญหาในการปฏิบัติงานที่อาจจะไม่สำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือนโยบายที่กำหนดไว้ได้”

หัวหน้าหน่วยงาน เอช (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา คิดว่า สอดคล้องกัน เพราะกลยุทธ์ที่กรมสรรพากร หรือนโยบายที่สรรพากรพื้นที่กำหนด มีความสอดคล้องกับการบริหารความเสี่ยงขององค์กร เช่น ในเรื่องของการบริการผู้เสียภาษีที่อาจจะมีข้อผิดพลาดบ้าง เช่น การบันทึกข้อมูลในการรับการยื่นแบบฯ ของผู้เสียภาษีอาจจะผิดพลาดเนื่องจากตัวเลขหรือการกรอกแบบของผู้เสียภาษีผิดพลาด หรือไม่ชัดเจน หรือระบบบันทึกข้อมูลบางครั้งเกิดการผิดพลาดได้ ซึ่งความผิดพลาดอาจเกิดขึ้นได้จากปริมาณผู้เสียภาษีในแต่ละท้องที่ และผู้เสียภาษีชอบที่จะมายื่นแบบฯ ในวันสุดท้ายของ กำหนดระยะเวลา แต่ความผิดพลาดไม่ถึงร้อยละ 1 ถือว่าอยู่ในระดับที่รับได้ ซึ่งกรมสรรพากรมีการควบคุมข้อผิดพลาด แต่ถ้าอยู่ในระดับที่ไม่ส่งผลกระทบต่อหรือเสียหายกรมสรรพากรก็จะไม่ท้วงติงการทำงาน”

จากการสรุปผลการสัมภาษณ์หัวหน้าฝ่าย / ส่วน / หน่วยงาน ที่ได้กล่าวมา พบว่า มีความคิดเห็นเดียวกันว่า ความสัมพันธ์ของเกณฑ์การวัดประสิทธิภาพของ COSO กับวัตถุประสงค์ การบริหารความเสี่ยงขององค์กรมีความสอดคล้องกัน เนื่องจาก

1. การปฏิบัติงานในแต่ละส่วนงานที่เป็นไปตาม ยุทธศาสตร์ นโยบาย ภารกิจ กลยุทธ์ หรือแผนงานที่กรมสรรพากร และสรรพากรพื้นที่ ได้กำหนดไว้

2. การปฏิบัติให้เป็นไปตามแนวทางการปฏิบัติงาน ที่ถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ
ข้อบังคับ และเงื่อนไข กำหนดระยะเวลา อย่างเคร่งครัด

3. มีกระบวนการปฏิบัติงาน และการดำเนินการจัดทำการบริหารความเสี่ยงทั้งใน
ระดับส่วนงานให้มีความคล้องกัน และมีส่วนร่วมกัน เพื่อเป็นแนวทางหรือแผนการบริหารความ
เสี่ยงทั้งระดับองค์กร

4. สามารถนำผลสัมฤทธิ์งาน เพื่อมาใช้เป็นข้อมูลการประมวลผลหรือวัดผลการ
ปฏิบัติงานได้ รวมทั้งสามารถนำมาเป็นข้อมูลรายงานผลการปฏิบัติงานในภาพรวมของส่วนงาน
และองค์กรได้อย่างถูกต้อง เป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ดังนั้น จากข้อสรุปดังกล่าว ในการปฏิบัติงานตามหลักเกณฑ์การวัดประสิทธิภาพของ
COSO ขององค์กร สามารถทำให้องค์กรประสบความสำเร็จตามวัตถุประสงค์การบริหารความเสี่ยง
ขององค์กร ทั้ง 3 ด้าน อันได้แก่ 1) ด้านการดำเนินงาน; 2) ด้านการรายงานทางการเงิน; และ
3) ด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย รวมถึงด้านกลยุทธ์ ซึ่งจะส่งผลให้องค์กรประสบผลสำเร็จเป็นไป
ตามวัตถุประสงค์ นโยบาย และยุทธศาสตร์ของกรมสรรพากรที่ได้กำหนดไว้ด้วยเช่นกัน และ
นำไปสู่การพัฒนา COSO – ERM อย่างเต็มรูปแบบในอนาคต

4.4.4 ระดับประสิทธิภาพ ของผลการปฏิบัติงานการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

จากการสรุปผลการสัมภาษณ์หัวหน้าฝ่าย / ส่วน / หน่วยงาน ตามข้อ 4.4.3 พบว่าทุก
หน่วยงานมีความคิดเห็นเป็นไปในทิศทางเดียวกันที่ว่า ผลการปฏิบัติงานของการบริหารความเสี่ยง
ตามแนวทาง COSO ในแต่ละส่วนงานขององค์กรมีประสิทธิภาพและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของ
การบริหารความเสี่ยงเป็นอย่างดี ทั้งทางด้านกลยุทธ์ ด้านการดำเนินงาน ด้านการรายงาน และ
ด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย

4.4.5 ประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานตามแนวทางการบริหารความเสี่ยง เพื่อก่อให้เกิดความ
ได้เปรียบเชิงแข่งขัน และความยั่งยืนขององค์กร ซึ่งมีจุดแข็งหรือจุดอ่อน อย่างไร

ผลการสัมภาษณ์หัวหน้าฝ่าย / ส่วน / หน่วยงาน สรุปได้ว่า ทุกส่วนงานส่วนใหญ่มี
ความเห็น ว่า ผลของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งส่งผลให้
องค์กรเป็นองค์กรที่มีคุณภาพ มีความเข้มแข็ง สามารถปฏิบัติงานได้ตามเป้าหมายอย่างมี
ประสิทธิผล ทั้งทางด้านเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ รวมทั้งสามารถลดปัญหา ข้อผิดพลาด หรือ
ข้อโต้แย้งจากหน่วยงานภายในและภายนอกองค์กร ซึ่งจะทำให้การดำเนินงานขององค์กรสำเร็จ

อย่างราบรื่นและรวดเร็ว จึงเป็นจุดแข็งที่สามารถสร้างความได้เปรียบแข่งขัน และสามารถนำองค์กรไปสู่ความยั่งยืนได้ โดยแต่ละส่วนงานได้ให้ความเห็นไว้ ดังนี้

หัวหน้าฝ่าย บี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของบริหารงานทั่วไป คิดว่า ผลการปฏิบัติงานของการบริหารความเสี่ยงในแต่ละหน่วยงาน ช่วยให้เกิดความได้เปรียบแข่งขันและช่วยให้นำไปสู่ความยั่งยืนขององค์กรได้ เนื่องจาก จุดแข็งคือ ลดโอกาสที่จะเกิดผลกระทบปัญหาอุปสรรคต่างๆ อันจะนำไปสู่ความสูญเสีย ความล้มเหลว และเป็นอุปสรรคต่อการบรรลุเป้าหมายของหน่วยงาน”

หัวหน้าส่วน ซี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง คิดว่า การปฏิบัติงานโดยการบริหารความเสี่ยง ทำให้องค์กรมีความเข้มแข็ง นำไปสู่ความสำเร็จขององค์กรตามเป้าหมายที่ได้วางไว้เป็นอย่างดี อีกทั้งยังทำให้องค์กรลดความเสี่ยงในการดำเนินงานและป้องกันความผิดพลาดในการปฏิบัติงานในองค์กร อีกทั้งยังทำให้องค์กรมีจุดแข็ง คือ มีประสิทธิภาพอย่างมาก สามารถพยากรณ์ความสำเร็จ และรู้ถึงความเสี่ยงที่อาจจะเกิดขึ้นได้เป็นอย่างดี ทำให้การดำเนินงานราบรื่น รวดเร็ว แต่บางครั้งการที่องค์กรมีกฎระเบียบข้อบังคับที่มากขึ้น ทำให้ไม่เกิดความยืดหยุ่นหรือความคล่องตัวในการปฏิบัติงาน”

หัวหน้าส่วน ดี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนวางแผนและประเมินผล คิดว่า ผลการปฏิบัติงานของการบริหารความเสี่ยง ช่วยให้เกิดการได้เปรียบเป็นอย่างมากและสามารถนำองค์กรให้มีความยั่งยืนได้ เพราะไม่มีความเสี่ยง ข้อบกพร่อง ข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงานที่ลดลง ผู้เสียหายได้รับบริการที่ถูกต้อง รวดเร็ว จึงมีความพึงพอใจ จึงถือเป็นจุดแข็งด้านกระบวนการและการบริการที่มีประสิทธิภาพ”

หัวหน้าส่วน อี (นามสมมติ) ได้ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนกำกับดูแลผู้เสียหาย คิดว่า ผลของการบริหารความเสี่ยงช่วยให้เกิดความได้เปรียบแข่งขันมาก เนื่องจาก 1) ช่วยในการทำงานราบรื่น ต่อเนื่อง สำเร็จตามเป้าหมาย; 2) ป้องกันความเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต; 3) สามารถแก้ปัญหาได้ เมื่อเกิดวิกฤตเหตุการณ์ขึ้น; และ 4) ช่วยลดค่าใช้จ่ายและระยะเวลาที่ใช้ในการทำงานได้ จึงช่วยนำไปสู่ความยั่งยืนอย่างแน่นอน”

หัวหน้าฝ่าย เอฟ (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนงานกรรมวิธี คิดว่า มีผลต่อการได้เปรียบและความยั่งยืนขององค์กร เพราะได้ปฏิบัติตามการบริหารความเสี่ยงซึ่งจะส่งผลให้ปฏิบัติงานได้เป็นไปตามแผนงานและมีข้อผิดพลาดที่น้อยที่สุดก็จะส่งผลให้องค์กรมีความเข้มแข็งและมีความยั่งยืนต่อไป”

หัวหน้าฝ่าย จี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนงานคืบหน้าฯ คิดว่า มีผลต่อการได้เปรียบหรือการเปรียบเทียบกับสรรพากรอื่นที่อยู่ในภาคเดียวกัน เนื่องจากมีการรายงานผลไปยังสรรพากรภาค ซึ่งมีการรายงานผลทั้งปริมาณ คุณภาพ และสามารถนำองค์กรไปสู่ความยั่งยืนได้”

หัวหน้าหน่วยงาน เอช (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา คิดว่า ในเชิงได้เปรียบทางการแข่งขันอาจจะไม่ชัดเจน เพราะใน สส. เราเป็นงานบริการ และปกติจะมีตัวชี้วัดการทำงานอยู่แล้ว สส. จะมีตัวชี้วัดในส่วนองงานคืบหน้าฯ ต้องเป็นไปตามกำหนดระยะเวลา แต่ถ้าปฏิบัติตามการบริหารความเสี่ยงนำสู่ความยั่งยืนอย่างแน่นอน”

4.4.6 ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

จากผลการสัมภาษณ์หัวหน้าฝ่าย / ส่วน / หน่วยงาน ให้ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่น่าจะส่งผลกระทบต่อการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น สามารถสรุปและเรียงลำดับความสำคัญได้ ดังนี้

1. การมุ่งเน้นหลักคุณธรรม จริยธรรม จรรยาบรรณ ความซื่อสัตย์ สุจริต หรือหลักธรรมาภิบาลของทุกคนในองค์กร
2. การส่งเสริมให้เกิดความรู้ ความเข้าใจ และความสามารถ และประสบการณ์ในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ หรือที่เรียกว่า ทักษะ และความคิดสร้างสรรค์ อันช่วยให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพ
3. การสนับสนุนของผู้บริหาร มีส่วนสำคัญที่ทำให้บุคคลากรเกิดความเข้าใจองค์กรโดยรวม และกำหนดกลยุทธ์ หรือแนวทางการปฏิบัติในแต่ละส่วนงานต่างๆ ที่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน รวมถึงการควบคุมการทำงานของหัวหน้าแต่ละส่วนงาน ที่มีความรู้ความสามารถ และให้คำปรึกษาในการทำงานได้

4. ความจำเป็นของการมีระบบการสนับสนุนทางด้าน เทคโนโลยี เครื่องใช้ อุปกรณ์ และระบบสารสนเทศต่างๆ ที่มีประสิทธิภาพ ที่ช่วยในการปฏิบัติงานหรือระบบการทำงาน ซึ่งช่วยในการรายงานทางการเงินและผลการดำเนินงาน และสามารถใช้ในการตัดสินใจได้อย่างทันเวลา

5. ความมุ่งมั่นในการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ แนวทางปฏิบัติตามการตรวจสอบของหน่วยงานควบคุมทั้งภายใน และภายนอกองค์กร เช่น สำนักตรวจสอบภายในของกรมสรรพากร คณะตรวจราชการของสำนักงานสรรพากรภาค และการตรวจสอบของ สตง. ที่ได้กำหนดมาตรฐานหลักเกณฑ์หรือแนวทางปฏิบัติงาน และหลักการควบคุมภายในขององค์กร ช่วยให้ลดข้อผิดพลาดที่อาจจะเกิดขึ้น รวมทั้งการปฏิบัติงานที่เป็นตามเป้าหมายหรือแผนงานที่วางไว้ โดยหัวหน้างานต่างๆ ได้แสดงความเห็นไว้ ดังนี้

ความเห็นของ หัวหน้าฝ่าย บี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของส่วนบริหารงานทั่วไป คิดว่า 1) เจ้าหน้าที่มีหลักธรรมาภิบาล มีจิตสำนึก และจริยธรรม มีความรับผิดชอบต่องานในหน้าที่; 2) เจ้าหน้าที่มีความรู้ ความเข้าใจ สามารถปฏิบัติงานตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องได้อย่างถูกต้อง; และ 3) มีการสนับสนุนจากผู้บริหารหรือองค์กร ทั้งในเรื่องการวางแผนการปฏิบัติงานที่ชัดเจน การให้การสนับสนุนในเรื่อง อุปกรณ์ เครื่องใช้ ระบบสารสนเทศในการปฏิบัติงานที่ทันสมัย”

ความเห็นของ หัวหน้าส่วน ซี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนของกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง คิดว่า 1) คน เป็นส่วนสำคัญ โดยผู้ปฏิบัติงานจะต้องมีจริยธรรม คุณธรรม ความรับผิดชอบ มีประสิทธิภาพ; 2) ทุกคนในองค์กรจะต้องมีความเข้าใจในระบบโดยรวมขององค์กร ไม่ว่าจะเป็นผู้บริหารจะต้องมีการเข้าใจระบบโดยรวมขององค์กรเพื่อกำหนดกลยุทธ์ แนวทางจัดการในองค์กร และความรู้ความเข้าใจของเจ้าหน้าที่ ทั้งในด้านระบบการบริหารความเสี่ยงรวมถึงนโยบายขององค์กรได้อย่างชัดเจน; และ 3) การปฏิบัติตามแนวข้อกฎหมาย การควบคุมในหน่วยงานตรวจสอบ หรือของกรมสรรพากรเอง ถือเป็นส่วนที่ควบคุมหรือลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นได้”

ความเห็นของ หัวหน้าส่วน ดี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนวางแผนและประเมินผล คิดว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยง ที่สำคัญคือ

1. ผู้บริหารให้ความสำคัญกับการบริหารความเสี่ยงหรือการควบคุมหรือไม่ เพื่อให้การดำเนินงานขององค์กรเป็นไปตามแผนหรือกลยุทธ์และที่ตั้งไว้และเป็นไปตามระเบียบหรือไม่ เพราะถ้าผู้บริหารให้ความสำคัญทุกคนในองค์กรก็มีความตื่นตัว
2. เทคโนโลยีหรือโปรแกรมสนับสนุนการให้ข้อมูลหรือในการปฏิบัติงาน
3. ความรู้ความสามารถของผู้ปฏิบัติงานในทุกส่วน เช่น การให้มีการฝึกอบรม
4. การรับผิดชอบของผู้ปฏิบัติงาน
5. การปฏิบัติตามการควบคุมของหน่วยงานตรวจสอบอื่นๆ เช่น สตง. หรือ คตง. ก็มี ส่วนสำคัญเนื่องจากการควบคุมให้ปฏิบัติตามระเบียบที่กำหนด ซึ่งโดยปกติก็ได้มีการปฏิบัติกันตามแนวทางปฏิบัติที่กำหนดอยู่เป็นประจำ”

ความเห็นของ หัวหน้าส่วน อี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนกำกับดูแลผู้เสียภาษี คิดว่า 1) การมีจริยธรรม คุณธรรม ของเจ้าหน้าที่ทุกคน รวมถึงการบริการผู้เสียภาษีอย่างเป็นธรรม; 2) การสนับสนุนของผู้บริหาร การมีทัศนคติ การกำหนดกลยุทธ์ การวางแผนทางปฏิบัติในองค์กร; 3) ทัศนคติของเจ้าหน้าที่ทุกคน มีความเป็นส่วนร่วมในการวิเคราะห์และวางแผนงานในการปฏิบัติงานร่วมกัน; และ 4) การปฏิบัติตามแนวทางข้อกฎหมาย ระเบียบ การควบคุมต่างๆ ที่เกี่ยวข้องที่หน่วยงานตรวจสอบกำหนด เช่น สตง. เป็นการควบคุมไม่ให้เกิดข้อผิดพลาดหรือการทุจริตได้”

ความเห็นของ หัวหน้าฝ่าย เอฟ (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนงานกรรมวิธี คิดว่า 1) เจ้าหน้าที่ที่มีความรับผิดชอบในหน้าที่ และมีจริยธรรม; 2) การสนับสนุนของผู้บริหาร ทั้งในด้านความเข้าใจในผู้ปฏิบัติ การกำหนดแนวทางปฏิบัติและการสนับสนุนในด้านอื่น ๆ เช่นด้านเทคโนโลยี การฝึกอบรม เป็นต้น; และ 3) การควบคุมการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามระเบียบข้อบังคับ หรือให้มีการควบคุมภายใน ซึ่งถึงแม้ว่าจะปฏิบัติกันโดยปกติ แต่ก็ยังเป็นสิ่งที่ช่วยให้เจ้าหน้าที่มีความระมัดระวังในการทำงานและทำให้เกิดความเสี่ยงหายหรือความเสี่ยงลดน้อยลง”

ความเห็นของ หัวหน้าฝ่าย จี (นามสมมติ) ให้ความเห็นไว้ว่า

“ในส่วนงานคืนภาษี คิดว่า 1) เจ้าหน้าที่ มีจริยธรรม หรือหลักธรรมาภิบาลของเจ้าหน้าที่ ความไม่ลำเอียง ความเสมอภาคต่อผู้เสียภาษีไม่เลือกปฏิบัติ; 2) การสนับสนุนของผู้บริหารในด้านต่างๆ รวมถึงการให้การสนับสนุนเทคโนโลยีที่ทันสมัย; และ 3) การควบคุมและ

การปฏิบัติงาน ตามแนวทางการปฏิบัติงาน และการตรวจสอบการทำงาน ทั้งทางด้านกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ แนวทางปฏิบัติ และการควบคุมภายในของหน่วยงานตรวจสอบต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง”

ความเห็นของ หัวหน้าหน่วยงาน เอช (นามสมมติ) ได้ให้ความเห็นไว้ว่า

“สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา คิดว่า ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยง ได้แก่

1. เรื่องคน และหลักธรรมาภิบาล เป็นสำคัญ มีความซื่อสัตย์ สุจริต
2. เจ้าหน้าที่มีความรู้ความสามารถ มีความระมัดระวังรอบครอบ
3. ผู้บริหารให้การสนับสนุน ทางด้านเทคโนโลยี การจัดการฝึกอบรม
4. การตรวจสอบของหน่วยงานควบคุม เช่น สตง. ที่ได้กำหนดการควบคุมภายใน ซึ่ง

ได้ปฏิบัติเป็นประจำตามรายงานการควบคุม เพราะถ้าไม่ปฏิบัติตามและเกิดข้อผิดพลาดจะเกิดความเสียหายและผิดระเบียบปฏิบัติได้ ซึ่งถือเป็นการกระตุ้นในการป้องกันความเสี่ยงทุกๆ ด้านที่ได้ประมวลผลและรายงานไป”

โดยสรุปปัจจัยที่ส่งผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยง เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของ COSO ทั้ง 3 ด้าน ได้ โดยปัจจัยด้านกลยุทธ์ ด้านทรัพยากร ทั้งทรัพยากรบุคคลากร และระบบสนับสนุน รวมถึงแนวทางการปฏิบัติงานที่ชัดเจนและปฏิบัติได้จริง

4.4.7 ปัญหาหรืออุปสรรคของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

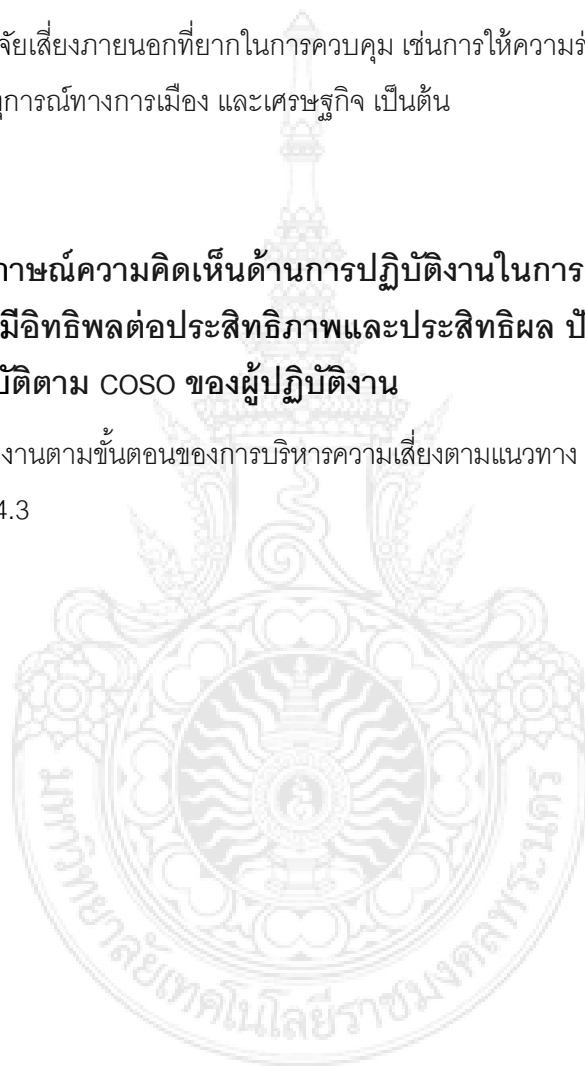
จากผลการสัมภาษณ์หัวหน้าฝ่าย / ส่วน / หน่วยงาน ให้ความเห็นเกี่ยวกับปัญหาหรืออุปสรรคที่กระทบต่อการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้ทั้งปัจจัยภายในและภายนอกองค์กร ซึ่งเรียงลำดับความสำคัญได้ ดังนี้

1. ปริมาณงานที่มีมากเกินไป ซึ่งเป็นอุปสรรคทำให้ผลสำเร็จของงานอาจไม่เป็นไปตามเป้าหมายทั้งในด้านปริมาณ และคุณภาพได้
2. กฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องมีจำนวนมาก และมีการออกกฎหมาย หรือเปลี่ยนแปลงบ่อย ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการทำงานได้ ถ้าเจ้าหน้าที่ไม่มีความรู้ความสามารถ อาจทำให้เกิดการผิดพลาดหรือปัญหาทั้งกับในองค์กร และกับคู่เสียภาษีที่จะเกิดข้อขัดแย้ง หรือปัญหาการฟ้องร้องได้

3. ด้านบุคลากร เช่น การโยกย้ายงานของเจ้าหน้าที่ ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาด้านประสิทธิภาพการทำงาน ความรู้ความสามารถในการปฏิบัติงาน รวมถึงความรู้เกี่ยวกับระเบียบแนวทางปฏิบัติ และข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องได้
4. ความล่าช้าของงานซึ่งต้องรอการข้อมูลหรือเอกสารจากส่วนงานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง
5. ปัจจัยเสี่ยงภายนอกที่ยากในการควบคุม เช่นการให้ความร่วมมือ หรือทัศนคติที่ดีของผู้เสียภาษี เหตุการณ์ทางการเมือง และเศรษฐกิจ เป็นต้น

4.5 ผลการสัมภาษณ์ความคิดเห็นด้านการปฏิบัติงานในการบริหารความเสี่ยง ต่อปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผล ปัญหาและอุปสรรค ในการปฏิบัติตาม COSO ของผู้ปฏิบัติงาน

ผลการปฏิบัติงานตามขั้นตอนของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ขององค์กร ดังแสดงไว้ในตาราง 4.3



ตาราง 4.3 ผลการปฏิบัติงานตามขั้นตอนของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ขององค์กร

แนวทางการปฏิบัติงาน	ผลการปฏิบัติงานของฝ่าย / ส่วน / หน่วยงานย่อย						
	1	2	3	4	5	6	7
ด้านการปฏิบัติงานตามแนวทาง COSO							
1. การปฏิบัติงานตามขั้นตอนความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ตามกรอบขององค์กร							
จากการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานในหน่วยงานและหน่วยงานต่างๆ พบว่า โดยส่วนใหญ่มีการปฏิบัติงานตามขั้นตอนของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO โดยสรุปวิธีการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องดังนี้							
1.1 มีการปฏิบัติตามกระบวนการทำงาน หรือขั้นตอนการปฏิบัติงาน ตามแผนงาน และหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายอย่างเคร่งครัด	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
1.2 มีการปฏิบัติงานตามแนวทางปฏิบัติต่างๆ ตามระเบียบ กฎหมาย ข้อกำหนด และแนวทางการควบคุมภายใน หรือกรอบการบริหารความเสี่ยงที่กำหนด	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
1.3 มีการปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายในปริมาณงาน และระยะเวลาที่กำหนดไว้	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
1.4 มีการรายงานผล และการประเมินผลการปฏิบัติงาน ตามเงื่อนไขและกำหนด	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
1.5 ติดตามผลการปฏิบัติ ที่ระบุเงื่อนไขที่ได้รายงานจากครั้งก่อน เช่น ติดตามผลงานค้าง หรือรายงานที่ติดเงื่อนไขข้อปัญหา	-	✓	✓	✓	-	-	-
1.6 นำผลการปฏิบัติงานมาปรับแนวปฏิบัติงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพงานที่ได้รับ และลด / ควบคุมความเสี่ยง	-	-	-	-	-	-	-

ตาราง 4.3 (ต่อ)

แนวทางการปฏิบัติงาน	ผลการปฏิบัติงานของฝ่าย / ส่วน / หน่วยงานย่อย						
	1	2	3	4	5	6	7
<p>2. หลักเกณฑ์ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน</p> <p>จากการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานในสำนักงานและหน่วยงานต่างๆ พบว่า โดยส่วนใหญ่มีหลักเกณฑ์ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน โดยสรุปความเห็นไว้ ดังนี้</p> <p>2.1 ประเมินจากผลการปฏิบัติงาน จำนวนรายชื่อผู้เสียภาษี จำนวนผลการจัดเก็บภาษี เป็นไปตามเป้าหมาย และระยะเวลาที่องค์กรกำหนด</p> <p>2.2 ปฏิบัติงานได้สำเร็จ ถูกต้องตามเงื่อนไข ข้อกำหนด ระเบียบ แนวทางปฏิบัติที่องค์กรหรือกรมสรรพากรกำหนด</p> <p>2.3 ผลสำเร็จของงานที่ปฏิบัติไม่พบข้อผิดพลาด หรือติดเงื่อนไขข้อปัญหาที่ต้องติดตามเป็นงานค้าง หรือพบปัญหาที่อาจเกิดขึ้นได้ภายหลัง เช่น ข้อร้องเรียนจากผู้เสียภาษี เป็นต้น</p>	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
<p>3. ผลการปฏิบัติงานด้านการบริหารความเสี่ยงของท่านมีประสิทธิภาพ เป็นดังนี้</p> <p>3.1 มีระดับประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานของการบริหารความเสี่ยงของตนเองอยู่ในประสิทธิภาพในระดับที่ดี และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ตามความเสี่ยงของ COSO ทั้ง 3 ด้าน คือ 1) ด้านการดำเนินงาน ; 2) ด้านการรายงานทางการเงิน; และ 3) ด้านการปฏิบัติตามระเบียบ แนวทางปฏิบัติ และข้อกำหนด</p>	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

ตาราง 4.3 (ต่อ)

แนวทางการปฏิบัติงาน	ผลการปฏิบัติงานของฝ่าย / ส่วน / หน่วยงานย่อย						
	1	2	3	4	5	6	7
3. ผลการปฏิบัติงานด้านการบริหารความเสี่ยงของท่านมีประสิทธิภาพ เป็นดังนี้ (ต่อ)							
3.2 สามารถทำให้ประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ และปฏิบัติงานด้านการบริหารความเสี่ยงดีขึ้น เนื่องจาก การปฏิบัติงานมีการควบคุม การปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแนวทางการปฏิบัติงาน ตามระเบียบ ข้อกฎหมาย และ เงื่อนไขที่องค์กร และหน่วยงานต้นสังกัดกำหนดไว้	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
3.3 การติดตามผลการรายงานการปฏิบัติงาน และประเมินผลการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง ตามรายงานที่องค์กรได้กำหนดให้ปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกัน	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
3.4 มีการพัฒนาประสิทธิภาพโดยมีการปรับเปลี่ยนวิธีปฏิบัติที่เหมาะสม โดยใช้ข้อมูลที่เกี่ยวข้อง เช่น ผลการดำเนินงานในอดีตที่ผ่านมาและการประเมินความเสี่ยงอย่างต่อเนื่อง	-	-	-	-	-	-	-

ตาราง 4.4 ความเห็นของผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ขององค์กร

แนวทางการปฏิบัติงาน	ความเห็นของปฏิบัติงานของฝ่าย / ส่วน / หน่วยงานย่อย						
	1	2	3	4	5	6	7
<p>ด้านการบริหารความเสี่ยง</p> <p>1. การปรับปรุง/พัฒนาผลการปฏิบัติงานอย่างไรเพื่อให้เกิดความได้เปรียบเชิงแข่งขันนำไปสู่ความยั่งยืนขององค์กร</p> <p>จากการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานในส่วนงานและหน่วยงานต่างๆ พบว่า โดยส่วนใหญ่ให้ความเห็นเกี่ยวกับการปรับปรุง และพัฒนาผลการปฏิบัติงานเพื่อสร้างความได้เปรียบ และนำไปสู่ความยั่งยืนขององค์กร โดยสรุปความคิดเห็นได้ดังนี้</p> <p>1.1 ต้องมีการปรับปรุงและพัฒนาการปฏิบัติงานอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้ผลการปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่ง ประกอบไปด้วย</p> <p>1.1.1 การได้รับการฝึกอบรมเกี่ยวกับงานที่ปฏิบัติ ระบบงาน หรือข้อกำหนดที่เกี่ยวข้อง และมีการเปลี่ยนแปลง</p> <p>1.1.2 มีการให้คำปรึกษาหรือชี้แนะเกี่ยวกับการปฏิบัติงานที่ถูกต้อง หรือตอบข้อสงสัย หรือปัญหาเกี่ยวกับการทำงาน เพื่อให้งานสำเร็จเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนด</p> <p>1.1.3 มีการวัดผลการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพ มีการวางแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจน เพื่อให้ผลการปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพอย่างต่อเนื่อง</p>							
	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	-	✓	-	✓	✓	✓	✓
	-	-	✓	✓	-	-	-

ตาราง 4.4 (ต่อ)

แนวทางการปฏิบัติงาน	ความเห็นของปฏิบัติงานของฝ่าย / ส่วน / หน่วยงานย่อย						
	1	2	3	4	5	6	7
1. การปรับปรุง/พัฒนาผลการปฏิบัติงานอย่างไรให้เกิดความได้เปรียบเชิงแข่งขัน/นำไปสู่ความยั่งยืนขององค์กร (ต่อ)							
1.2 มีระบบการควบคุมการปฏิบัติงานที่เหมาะสมกับลักษณะการปฏิบัติงานในแต่ละหน้าที่ เพื่อให้ผลการปฏิบัติงานมีความชัดเจนถูกต้อง และมีประสิทธิภาพ โดยการใช้การประเมินตนเอง (Self – Assessment) มากกว่าการถูกควบคุมอย่างเคร่งครัดจากหน่วยงานภายนอก	✓	✓	✓	✓	-	✓	✓
1.3 ผลการปฏิบัติงานแต่ละบุคคลที่ประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยสรุปผลในภาพรวมของ ส่วนงาน และส่งผลให้องค์กรในภาพรวมมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลด้วย ดังนั้น จึงทำให้องค์กรสามารถมีความได้เปรียบเชิงแข่งขัน และเป็นองค์กรที่ยั่งยืนได้	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
2. ปัญหาหรืออุปสรรคของการปฏิบัติงานในการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO							
จากการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานในส่วนงานและหน่วยงานต่างๆ เกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคของการปฏิบัติงานในการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO สรุปความคิดเห็นได้ดังนี้							
2.1 การไม่เข้าใจชัดเจนเกี่ยวกับการปฏิบัติงานในการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO แต่ก็ได้ปฏิบัติตามกระบวนการตามหน้าที่ แนวทางปฏิบัติ ระเบียบ ข้อบังคับ กฎหมาย ที่ได้ กำหนดไว้ในแต่ละส่วนงาน และเป้าหมายที่องค์กรกำหนดเป็นประจำ โดยไม่ได้แยกออกเป็นองค์ประกอบตามแนวทาง COSO	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

ตาราง 4.4 (ต่อ)

แนวทางการปฏิบัติงาน	ความเห็นของปฏิบัติงานของฝ่าย / ส่วน / หน่วยงานย่อย						
	1	2	3	4	5	6	7
<p>2. ปัญหาหรืออุปสรรคของการปฏิบัติงานในการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO (ต่อ)</p> <p>จากการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานในส่วนงานและหน่วยงานต่างๆ เกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคของการปฏิบัติงานในการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO สรุปความคิดเห็นได้ดังนี้</p> <p>2.2 ระเบียบ ข้อบังคับ กฎหมายที่เกี่ยวข้องมีจำนวนมาก รวมถึงข้อกฎหมายที่ออกและมีผลบังคับใช้เพิ่มเติม และเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา บางครั้งผู้ปฏิบัติยังไม่มีความพร้อมหรือยังไม่เข้าใจในข้อกฎหมายอย่างชัดเจน อาจทำให้เกิดความผิดพลาดในการปฏิบัติงานได้</p> <p>2.3 อุปสรรคการจากผู้เสียภาษี ทำให้ปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามเป้าหมายหรือแผนงานที่กำหนดไว้ เช่น ผู้เสียภาษีไม่ให้ความร่วมมือในการส่งเอกสารในการตรวจสอบ หรือยื่นแบบฯ ไม่ถูกต้อง ทำให้ขั้นตอนการทำงานมากขึ้น หรือล่าช้าไม่เป็นไปตามกำหนดระยะเวลาที่กำหนดไว้</p> <p>2.4 การยอมรับความเสี่ยงบางเหตุการณ์ ที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติงานว่าเป็นปกติของการปฏิบัติงานในแต่ละหน้าที่ และไม่มีการทบทวนและนำมาปรับปรุงต่อไป เช่น การผิดพลาดจากการบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับแบบแสดงรายการ ข้อมูลต่างๆ ของผู้เสียภาษีเข้าในระบบ ซึ่งอาจเกิดจากการดูข้อมูลผิดพลาดของเจ้าหน้าที่ หรือผู้เสียภาษีให้ข้อมูลผิดพลาดไม่ชัดเจน โดยอยู่ในปริมาณที่ยอมรับได้ และไม่ก่อให้เกิดความเสียหาย จึงไม่ได้มีการทบทวน หรือแก้ไข</p>	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	✓	✓	-	✓	-	✓	✓
	-	-	✓	-	✓	-	✓

ตาราง 4.4 (ต่อ)

แนวทางการปฏิบัติงาน	ความเห็นของปฏิบัติงานของฝ่าย / ส่วน / หน่วยงานย่อย						
	1	2	3	4	5	6	7
<p>3. ปัจจัยที่ส่งผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO</p> <p>จากผลการสัมภาษณ์ผู้ปฏิบัติงานในหน่วยงานและหน่วยงานต่างๆ ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่น่าจะส่งผลต่อการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น กล่าวโดยสรุปได้ ดังนี้</p> <p>3.1 ความรู้ ความเข้าใจ และความสามารถ และประสบการณ์ และความเข้าใจในแนวทางปฏิบัติ ระเบียบ ข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง</p> <p>3.2 การสนับสนุนของผู้บริหาร ทั้งผู้บริหารระดับสูง และหัวหน้าส่วนงาน ในการกำหนดเป้าหมาย แนวทางการปฏิบัติงานที่ชัดเจนเป็นไปในแนวทางเดียวกัน พร้อมทั้งให้คำปรึกษาหรือสามารถตัดสินใจในการปฏิบัติงานได้</p> <p>3.3 ความพร้อมทางด้านเทคโนโลยี คอมพิวเตอร์ ระบบงาน และระบบสารสนเทศต่างๆ ที่มีความทันสมัย และช่วยในการปฏิบัติงานได้สะดวกและรวดเร็วขึ้น</p> <p>3.4 การปฏิบัติงานตามแนวทางการปฏิบัติงาน ระเบียบ ข้อบังคับ กฎหมาย และแนวทางการควบคุม ตามการตรวจสอบของหน่วยตรวจสอบต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ เช่น คณะผู้ตรวจราชการของสรรพากรภาค หรือ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นต้น เพื่อช่วยลดข้อผิดพลาดหรือทำให้ความเสี่ยงลดลง และทำให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามเป้าหมายหรือแผนงานที่วางไว้</p>	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

ตาราง 4.4 ความเห็นของผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ขององค์กร (ต่อ)

แนวทางการปฏิบัติงาน	ความเห็นของผู้ปฏิบัติงานของฝ่าย / ส่วน / หน่วยงานย่อย						
	1	2	3	4	5	6	7
3) ปัจจัยที่ส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO (ต่อ) 3.5 หลักธรรมาภิบาล อันได้แก่ คุณธรรม จริยธรรม จรรยาบรรณ ความซื่อสัตย์ สุจริต ของคนในองค์กร	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

- หมายเหตุ :
- 1 = ผู้ปฏิบัติงานส่วนงานบริหารงานทั่วไป จำนวน 2 คน
 - 2 = ผู้ปฏิบัติงานส่วนงานกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง จำนวน 2 คน
 - 3 = ผู้ปฏิบัติงานส่วนงานวางแผนและประเมินผล จำนวน 2 คน
 - 4 = ผู้ปฏิบัติงานส่วนงานกำกับดูแลผู้เสียภาษี จำนวน 2 คน
 - 5 = ผู้ปฏิบัติงานส่วนงานกรรมวิธี จำนวน 2 คน
 - 6 = ผู้ปฏิบัติงานส่วนงานคืนภาษี จำนวน 2 คน
 - 7 = ผู้ปฏิบัติงานส่วนงานสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา จำนวน 2 คน

สรุปในมุมมองของผู้ปฏิบัติงาน ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการบริหาร ความเสี่ยงตามแนวทาง COSO โดยเรียงลำดับความสำคัญ ดังนี้

1. ทักษะในการปฏิบัติงาน หรือ ความรู้ ความเข้าใจ และความสามารถ และ ประสบการณ์ และความเข้าใจในแนวทางปฏิบัติ ระเบียบ ข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
2. การสนับสนุนของผู้บริหาร ทั้งผู้บริหารระดับสูง และหัวหน้าส่วนงาน
3. ความชัดเจนของการปฏิบัติงาน หรือ ความพร้อมทางด้านเทคโนโลยี คอมพิวเตอร์ ระบบงาน และระบบสารสนเทศต่างๆ เพื่อช่วยในการปฏิบัติงานได้สะดวกและรวดเร็วขึ้น
4. ระดับประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามแนวทางการตรวจสอบ ทั้งทางด้านแนวทางการปฏิบัติงาน ระเบียบ ข้อบังคับ กฎหมาย และแนวทางการควบคุมภายใน และการบริหาร ความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพ
5. จรรยาบรรณวิชาชีพ หรือ การมุ่งเน้นตามหลักธรรมาภิบาล อันได้แก่ คุณธรรม จริยธรรม ความซื่อสัตย์ สุจริต ของคนในองค์กร

4.6 ผลการเปรียบเทียบประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยง COSO เพื่อ ความยั่งยืนขององค์กร ในมุมมองของผู้บริหาร หัวหน้าหน่วยงานระดับ ต่าง ๆ และผู้ปฏิบัติงาน

4.6.1 ประสิทธิผลของการบริหารการความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

- 4.6.1.1 ความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ซึ่งสามารถสรุปได้ตามตาราง 4.5

ตาราง 4.5 ความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

ความเห็นด้าน COSO		
1. ผู้บริหารระดับสูง	2. หัวหน้าหน่วยงานย่อย	3. ผู้ปฏิบัติงาน
<p>1. ด้านความรู้ความเข้าใจ</p> <p>มีความเข้าใจว่า</p> <p>เป็นการกำหนดกลยุทธ์ หรือแนวทางปฏิบัติ ที่จะป้องกันหรือลดความเสี่ยงจากเหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้นในแต่ละส่วนขององค์กร ที่มีความเสี่ยงที่แตกต่างกันไป ที่จะทำให้ผลการปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามยุทธศาสตร์ พันธกิจ เป้าหมาย แผนการปฏิบัติราชการขององค์กร และเป็นไปตามข้อกำหนด ระเบียบ แนวทางปฏิบัติต่างๆ ที่กรมสรรพากรได้กำหนดไว้</p>	<p>โดยส่วนใหญ่มีความเข้าใจว่า</p> <p>แต่ละส่วนขององค์กรมีการปรับใช้แนวทาง COSO ในการทำงานมาตลอด เพียงแต่การปฏิบัติจริงอาจจะไม่ได้ชัดเจนตามรูปแบบหรือทฤษฎีที่กำหนดตามแนวทาง COSO ทุกกระบวนการ แต่ก็มีกระบวนการหรือขั้นตอนการบริหารความเสี่ยงที่ปฏิบัติอยู่เป็นประจำตามแนวทางหรือนโยบายขององค์กรที่มีประสิทธิภาพ</p>	<p>โดยส่วนใหญ่มีความเข้าใจว่า</p> <p>เป็นการปฏิบัติงานตามหน้าที่ และแนวทางปฏิบัติงาน ระเบียบ กฎหมาย ข้อบังคับ รวมทั้งแนวทางการควบคุมภายในต่างๆ เพื่อให้การปฏิบัติงานเป็นไปตามเป้าหมาย หรือแผนงานภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ โดยปราศจากข้อผิดพลาด</p>

ตาราง 4.5 (ต่อ)

ความเห็นด้าน COSO		
1. ผู้บริหารระดับสูง	2. หัวหน้าหน่วยงานย่อย	3. ผู้ปฏิบัติงาน
<p>2. กระบวนการหรือขั้นตอนการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO มีการนำมาการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO มาปรับใช้ในการกำหนดกลยุทธ์ และวางแผนการปฏิบัติราชการประจำปี โดยได้กำหนดขั้นตอน ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> กำหนดนโยบาย กลยุทธ์ เป้าหมายหรือแผนงานขององค์กรให้สอดคล้องกับยุทธศาสตร์หรือนโยบายของกรมสรรพากร การกำหนดผู้รับผิดชอบในแต่ละส่วนงาน ดำเนินการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมภายในองค์กรในแต่ละส่วนงาน รวบรวมข้อมูล เพื่อประเมินความเสี่ยง และปัจจัยเสี่ยง ที่จะทำให้องค์กรไม่บรรลุตามแผนการปฏิบัติราชการและการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ที่กำหนดไว้ 	<p>มีกระบวนการ หรือขั้นตอนการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO สรุปได้ ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> หน่วยงานย่อยมีการกำหนดแนวทางปฏิบัติ ในแต่ละส่วนงาน ให้เป็นไปตามแผนงานที่ได้กำหนดเป้าหมาย และระยะเวลาไว้ โดยให้สอดคล้องกับนโยบาย กลยุทธ์ ขององค์กรโดยรวม มีการดำเนินงานตามกระบวนการทำงานหรือขั้นตอนการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ และปฏิบัติตามกฎระเบียบ อำนาจหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย ภายในกำหนดระยะเวลา อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ขาดการทบทวนแผนงานอย่างต่อเนื่อง 	<p>มีการปฏิบัติงานตามกระบวนการหรือ ขั้นตอนของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO สรุปได้ ดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> มีการปฏิบัติตามกระบวนการทำงาน หรือขั้นตอนการปฏิบัติงาน ตามแผนงาน และหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายอย่างเคร่งครัด มีการปฏิบัติงานตามแนวทางปฏิบัติระเบียบกฎหมาย ข้อกำหนด และแนวทางการควบคุมภายใน หรือกรอบการบริหารความเสี่ยง การปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายในปริมาณงาน และระยะเวลาที่กำหนดไว้ มีการรายงานผล และการประเมินผลการปฏิบัติงาน ตามเงื่อนไขและกำหนด

ตาราง 4.5 (ต่อ)

ความเห็นด้าน COSO		
1. ผู้บริหารระดับสูง	2. หัวหน้าหน่วยงานย่อย	3. ผู้ปฏิบัติงาน
<p>2. กระบวนการหรือขั้นตอนการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO (ต่อ)</p> <p>5. กำหนดแนวทางการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับหน้าที่และความเสี่ยงในแต่ละส่วนงาน</p> <p>6. กำหนดมาตรฐานการรายงานผลการปฏิบัติงาน และระยะเวลา</p>	<p>3. มีการควบคุมการทำงานให้เป็นไปตามแนวทางปฏิบัติต่างๆ ตามระเบียบกฎหมาย ข้อกำหนด และแนวทางการควบคุมภายใน หรือกรอบการบริหารความเสี่ยงที่กำหนด</p> <p>4. มีกิจกรรมการตรวจสอบ และประเมินผล การปฏิบัติงานตามเงื่อนไข เป็นไปตามกำหนดระยะเวลาตามแผนงาน</p> <p>5. มีกระบวนการวิเคราะห์ ประเมินผล และแนวทางในการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษี เพื่อสร้างความพึงพอใจ หรือป้องกันความเสี่ยงจากปัญหาการขัดแย้ง หรือการร้องเรียนจากผู้เสียภาษีได้</p>	<p>5. ติดตามผลการปฏิบัติที่ติดเงื่อนไขจากการรายงานครั้งก่อน เช่น การติดตามงานค้าง เป็นต้น</p> <p>6. นำผลการปฏิบัติงานมาปรับแนวปฏิบัติงาน เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพงานที่ได้รับ</p>

จากผลสรุปตาราง 4.4 – 4.5 แสดงให้เห็นถึง แนวทางการบริหารการจัดการความเสี่ยงขององค์กรสอดคล้องกัน โดยบุคลากรขององค์กรทุกคน ทุกระดับ และทุกส่วนงาน มีส่วนร่วมในการบริหารความเสี่ยง โดยกระบวนการหรือขั้นตอนของการจัดการความเสี่ยงนั้น จะแตกต่างกันไปตามหน้าที่ และลำดับสายการบังคับบัญชา ตั้งแต่ผู้บริหารระดับสูงเป็นผู้รับนโยบายจากหน่วยงานต้นสังกัด และนำผลการวิเคราะห์การปฏิบัติงานโดยรวมขององค์กร มากำหนดนโยบาย กลยุทธ์ และวางแผนงานขององค์กร และถ่ายทอดมายังหัวหน้าส่วนงานต่างๆ ซึ่งนำนโยบายขององค์กรมาวางแผนงาน หรือควบคุมการปฏิบัติงานในส่วนงานที่รับผิดชอบ และสื่อสารถ่ายทอดไปยังผู้ปฏิบัติงานให้ปฏิบัติตามกลยุทธ์ หรือแนวทางการปฏิบัติงาน ระเบียบ ข้อบังคับ กฎหมาย รวมถึงแนวทางในการควบคุมความเสี่ยงต่าง ๆ ที่ได้กำหนดไว้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การปฏิบัติราชการได้อย่างมีประสิทธิภาพเป็นไปตามเป้าหมาย แผนงาน ภายในระยะเวลาที่กำหนด และเป็นไปตามนโยบาย และกลยุทธ์ ขององค์กร ซึ่งสอดคล้องกับตามยุทธศาสตร์ พันธกิจ และเป้าหมายของหน่วยงานต้นสังกัด ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ดังนั้น กระบวนการบริหารความเสี่ยงขององค์กร มีความสอดคล้องกับแนวทางของ COSO และ งานวิจัยของ ศิลปพร ศรีจันเพชร (2548) ที่ได้กล่าวว่า การบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO คือ กระบวนการที่คณะกรรมการขององค์กร ผู้บริหาร และบุคลากรขององค์กรร่วมกันเป็นนำมาประยุกต์ใช้ในการบริหารความเสี่ยงที่ส่งผลกระทบต่อองค์กร ให้อยู่ในระดับความเสี่ยงที่องค์กรยอมรับได้ เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กรโดยรวมได้ องค์ประกอบ 5 ประการ ประกอบด้วย 1) สภาพแวดล้อมภายในองค์กร; 2) การประเมินความเสี่ยง; 3) กิจกรรมการควบคุม; 4) สารสนเทศและการสื่อสาร; และ 5) การติดตามผล เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ทั้ง 3 ด้าน คือ 1) ด้านการดำเนินการ; 2) ด้านการรายงาน; และ 3) ด้านกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับ

4.6.2 ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

ผู้บริหารระดับสูง หัวหน้าส่วนงานย่อย และผู้ปฏิบัติงาน ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ให้มีประสิทธิภาพ โดยเรียงลำดับความสำคัญ ดังแสดงในตาราง 4.6

ตาราง 4.6 ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

ผู้บริหารระดับสูง	หัวหน้าหน่วยงานย่อย	ผู้ปฏิบัติงาน
<ol style="list-style-type: none"> 1. หลักธรรมาภิบาลของทุกคนในองค์กร 2. ทักษะ และความคิดสร้างสรรค์ ในการปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมาย 3. เทคโนโลยี และเครื่องมือที่ช่วยในการปฏิบัติงาน หรือสนับสนุนระบบการทำงาน 4. การปฏิบัติงานตาม ระเบียบ ข้อบังคับ กฎหมาย และแนวทางการควบคุมภายใน เช่น แนวทางการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นต้น 5. การสนับสนุนของผู้บริหาร หรือหัวหน้าหน่วยงานย่อยต่างๆ 	<ol style="list-style-type: none"> 1. การมุ่งเน้นหลักคุณธรรม จริยธรรม จรรยาบรรณ ความซื่อสัตย์ สุจริต หรือ หลักธรรมาภิบาล 2. การส่งเสริมให้เกิดความรู้ ความเข้าใจ และความสามารถ และประสบการณ์ในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ 3. การสนับสนุนของผู้บริหาร 4. การมีระบบการสนับสนุนทางด้านเทคโนโลยี เครื่องใช้ อุปกรณ์ และระบบสารสนเทศต่างๆ 5. ความมุ่งมั่นในการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ แนวทางปฏิบัติตามการตรวจสอบของหน่วยงานควบคุมทั้งภายใน และภายนอกองค์กร เช่น การตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นต้น 	<ol style="list-style-type: none"> 1. ความรู้ ความเข้าใจ และความสามารถ และประสบการณ์ และความเข้าใจในแนวทางปฏิบัติ ระเบียบ ข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง 2. การสนับสนุนของผู้บริหาร ทั้งผู้บริหารระดับสูง และหัวหน้าส่วนงาน 3. ความพร้อมทางด้านเทคโนโลยี คอมพิวเตอร์ ระบบงาน และระบบสารสนเทศต่างๆ 4. หลักธรรมาภิบาล อันได้แก่ จรรยาบรรณ คุณธรรม จริยธรรม ความซื่อสัตย์ สุจริต ของคนในองค์กร 5. การปฏิบัติงานตามแนวทางการปฏิบัติงาน ระเบียบ ข้อบังคับ กฎหมาย และแนวทางการควบคุม เช่น ตามการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นต้น

บทที่ 5

สรุป อภิปรายผล และข้อเสนอแนะ

จากการศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการบริหารการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ทั้ง 3 ด้าน คือ ด้านการดำเนินงาน ด้านการรายงาน ด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ เพื่อความยั่งยืนขององค์กร กรณีศึกษาสำนักงานสรรพากรในเขตพื้นที่กรุงเทพมหานครแห่งหนึ่ง ซึ่งเป็นกระบวนการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) โดยศึกษาแนวคิด ทฤษฎี งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และการรวบรวมข้อมูลโดยใช้แบบสัมภาษณ์ที่มีลักษณะเป็นการสัมภาษณ์เชิงลึก (In-Depth Interview) จากการสัมภาษณ์ข้าราชการในหน่วยงานสรรพากรพื้นที่แห่งหนึ่งในเขตกรุงเทพมหานคร ประกอบด้วยผู้บริหารระดับสูง หัวหน้าระดับต่างๆ และผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO จำนวนทั้งสิ้น 22 คน รวมทั้งการสังเกตการณ์การปฏิบัติงานหน่วยงานต่างๆ โดยมีเนื้อหา ดังนี้

5.1 อภิปรายผล

5.2 ข้อเสนอแนะงานวิจัย

5.1 อภิปรายผล

5.1.1 ประสิทธิภาพของการบริหารการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

5.1.1.1 ความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

ผู้บริหารระดับ หัวหน้าหน่วยงาน และผู้ปฏิบัติงาน มีความเข้าใจ รวมถึงกระบวนการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO มีความสอดคล้อง และเป็นไปตามทิศทางเดียวกัน แต่ระดับความเข้าใจเกี่ยวกับกระบวนการบริหารความเสี่ยงที่แตกต่างกันไปตามบทบาทหน้าที่ในสายการบังคับบัญชา และความรับผิดชอบในแต่ละส่วนงานที่ต้องปฏิบัติตามที่ได้รับมอบหมาย โดยมีวัตถุประสงค์เดียวกันคือ เพื่อให้ผลการปฏิบัติงานเป็นไปตามเป้าหมาย หรือแผนการปฏิบัติราชการขององค์กรที่ได้กำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพ

5.1.1.2 การสนับสนุนของผู้บริหารในการเพิ่มประสิทธิภาพ

การสนับสนุนของผู้บริหารในระดับต่าง ๆ ตั้งแต่ ผู้บริหารระดับสูง ระดับหัวหน้าส่วน และระดับหัวหน้างาน จะต้องให้การสนับสนุนร่วมกันในทุกๆ ด้าน โดยผู้บริหารระดับสูง ต้องกำหนดนโยบาย กลยุทธ์ และแนวทางในการปฏิบัติ และถ่ายทอดส่งต่อไปยังระดับหัวหน้าส่วน และระดับหัวหน้างาน เพื่อให้เข้าใจในแนวทางเดียวกัน และสื่อสารต่อไปยังผู้ปฏิบัติงานในทุกๆ ส่วนงาน เพื่อให้ทุกคนมีส่วนร่วมกันทั้งองค์กร พร้อมทั้งผู้บริหารต้องมีการสนับสนุนในด้านอื่น ๆ เช่น การสนับสนุนด้านงบประมาณ เทคโนโลยี กำลังคน เป็นต้น เพื่อลดข้อขัดแย้ง และช่วยเพิ่มประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO เนื่องจากให้การสนับสนุนด้านการทำงาน การสร้างความเข้าใจที่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน พร้อมทั้งการสร้างขวัญกำลังใจแก่เจ้าหน้าที่ในทุกๆ ระดับนั้น จะสามารถนำองค์กรให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่ได้วางแผนเอาไว้

5.1.1.3 ผลการปฏิบัติงานตามแนวทางการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

องค์กรได้มีเกณฑ์การวัดประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงตามแนวของ COSO ของส่วนงานขององค์กร วัดได้จากการประเมินผลการปฏิบัติงาน โครงการ กิจกรรม และแผนงาน ว่าเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้และในแต่ละส่วนงานทั้งในรูปของปริมาณงานที่แล้วเสร็จ อย่างมีประสิทธิภาพ ไม่พบข้อผิดพลาด และเป็นไปตามเงื่อนไข ข้อกำหนด ระเบียบ แนวทางปฏิบัติที่องค์กร และหน่วยงานต้นสังกัดที่ได้กำหนดไว้ และสามารถวัดผลสัมฤทธิ์ของงาน โดยสามารถนำมาเป็นข้อมูลการประมวลผลและวัดผลการปฏิบัติงานในภาพรวมขององค์กรได้อย่างถูกต้องและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ดังนั้น ผลการปฏิบัติงานของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ขององค์กร มีประสิทธิภาพและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการบริหารความเสี่ยงได้เป็นอย่างดี ทั้งทางด้านกลยุทธ์ ด้านการดำเนินงาน ด้านการรายงาน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย

แต่อย่างไรก็ตาม องค์กรยังไม่ได้มีการวัดความสำเร็จของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทางของ COSO หรือไม่ได้มีการนำผลที่ได้จากอดีตมาประเมินความเสี่ยง เพื่อนำมาสู่การประเมินแผนเชิงกลยุทธ์ ซึ่งมาใช้ในการวางแผนทั้งในระดับระยะสั้น ระยะกลาง และระยะยาว เพื่อแก้ไข หรือป้องกันความเสี่ยงที่เกิดจากสภาวะที่ไม่มีความแน่นอน ซึ่งอาจเกิดจากสภาวะแวดล้อม หรือบริบทที่มีการเปลี่ยนแปลงไป

สอดคล้องกับแนวคิดของ ไพร่วอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส (2547) ได้อธิบายว่า การวัดผลการบริหารความเสี่ยง ประกอบด้วย 2 รูปแบบ คือ 1) การวัดความเสี่ยงในรูปแบบ ผลกระทบและโอกาสที่อาจเกิดขึ้น การบริหารความเสี่ยงที่ประสบความสำเร็จจะช่วยให้ความเสี่ยง เหลืออยู่ในระดับที่องค์กรยอมรับได้ 2) การวัดความสำเร็จของการบริหารความเสี่ยงโดยดัชนี วัดผลการดำเนินงาน ซึ่งอาจกำหนดเป็นระดับองค์กร ฝ่ายงาน หรือของแต่ละบุคคล การใช้ดัชนี วัดผลการดำเนินงานนี้อาจปฏิบัติร่วมกับกระบวนการด้านทรัพยากรบุคคล

นอกจากนี้ยังสอดคล้องกับแนวทางของ COSO และงานวิจัยของ จันทนา สาขากร (2550) ที่ได้กล่าวว่า การบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO คือ กระบวนการ ซึ่งได้รับอิทธิพลมาจากคณะกรรมการขององค์กร ผู้บริหาร และบุคลากรขององค์กรร่วมเป็น กระบวนการที่จะถูกนำมาประยุกต์ใช้ในการกำหนดกลยุทธ์และวางแผนขององค์กรในทุกๆระดับ ทั้งทั้งองค์กร และส่งผลกระทบต่อองค์กร การจัดการความเสี่ยงให้อยู่ในระดับความเสี่ยงที่องค์กร ยอมรับได้ เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร โดยรวมได้ โดยองค์ประกอบตามหลัก 5 ประการ คือ 1) สภาพแวดล้อมภายในองค์กร; 2) การ ประเมินความเสี่ยง; 3) กิจกรรมการควบคุม; 4) สารสนเทศและการสื่อสาร; และ 5) การติดตาม และประเมินผล เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ทั้ง 3 ด้าน คือ 1) ด้านการดำเนินการ; 2) ด้านการ รายงาน; และ 3) ด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับองค์กร

5.1.2 ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพของการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

พบว่า ผู้บริหารระดับ หัวหน้าส่วนงานย่อย และผู้ปฏิบัติงาน ได้มีความเห็นเกี่ยวกับ ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ให้มีประสิทธิภาพ แต่ลำดับ ความสำคัญอาจมีความแตกต่างกันตามหน้าที่ในแต่ละหน่วยงานย่อย ซึ่งสรุปได้ดังนี้

5.1.2.1 การมุ่งเน้นตามหลักธรรมาภิบาล (Governance Orientation) ซึ่งสอดคล้อง กับสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (ก.พ.ร.) นำเกณฑ์การพัฒนาคูณภาพการบริหาร จัดการภาครัฐ PMQA มาใช้เป็นเครื่องมือในการยกระดับมาตรฐานการบริหารจัดการภาครัฐให้มี ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น ซึ่งตัวชี้วัดที่ 8.1 หมวด 2 การวางแผนเชิงยุทธศาสตร์ ในรหัส SP7 กำหนดให้ส่วนราชการนาระบบการบริหารความเสี่ยงมาใช้ควบคู่กับการจัดการ เชิงยุทธศาสตร์ โดยต้องมีการวิเคราะห์การดำเนินงานของโครงการ และจัดทำแผนบริหารความเสี่ยง ตามหลักธรรมาภิบาลมาตรฐาน COSO และสอดคล้องกับระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วย

การสร้างระบบบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดี พ.ศ.2542 (ราชกิจจานุเบกษา, 2542) ความว่า ในการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดีควรจัดหรือส่งเสริมให้สังคมไทยอยู่บนพื้นฐานของหลักสำคัญ อย่างน้อย 6 ประการ คือ 1) หลักนิติธรรม; 2) หลักคุณธรรม; 3) หลักความโปร่งใส; 4) หลักความมีส่วนร่วม; 5) หลักความรับผิดชอบ; และ 6) หลักความคุ้มค่า

5.1.2.2 ระดับการสนับสนุนของผู้บริหารระดับสูง (Top Management Support) ซึ่งสอดคล้องกับ แนวทางการบริหารความเสี่ยงของแนวทางของ COSO และงานวิจัยของ ศิลปพร ศรีจันเพชร (2555) ที่ได้กล่าวไว้ว่า ผู้บริหารระดับสูงจะมีความเชื่อมั่นและไว้วางใจเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของบุคคลกรในทุกส่วนขององค์กรนั้น จะต้องให้การสนับสนุนในด้านต่างๆ เพื่อ 1) เป็นกำลังสำคัญในการกำหนดนโยบาย วัตถุประสงค์ และวางแผนการดำเนินโครงการ เป็นแบบอย่างด้านการดำเนินกิจกรรม รวมถึงสร้างบรรยากาศการมีส่วนร่วมของกิจกรรมการเพิ่มผลผลิตภาพทั้งในปัจจุบัน และวางรากฐานถึงอนาคต; 2) สื่อสารทางตรงกับพนักงาน และการสร้างความผูกพันกับบุคลากรทุกคนทั่วทั้งองค์กร โดยกระตุ้นให้เกิดการสื่อสารที่ตรงไปตรงมาและเป็นไปในลักษณะสองทางทั่วทั้งองค์กร; 3) ติดตามผลการดำเนินงานอย่างสม่ำเสมอ และให้คำปรึกษาแนะนำเมื่อไม่เป็นไปตามแผนที่วางไว้; 4) ส่งเสริมการดำเนินกิจกรรมการเพิ่มผลผลิตภาพและสนับสนุนทีมงาน สถานที่ อุปกรณ์ เครื่องมือ งบประมาณ และเวลาในการดำเนินงาน; 5) ส่งเสริมการให้รางวัลและการยกย่องชมเชยบุคลากรด้วยตนเอง เพื่อเสริมสร้างให้เกิดผลการดำเนินการที่ดี; 6) เตรียมการรองรับการเปลี่ยนแปลงที่อาจเกิดขึ้นแล้วส่งผลกระทบต่อเป้าหมาย โดยทุกฝ่ายทำงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายร่วมกัน และมีการขยายผลการประเมินไปสู่หน่วยงานอื่น; และ 7) ดูแลกำหนดทิศทางขององค์กร ด้านวิสัยทัศน์ นโยบาย เป็นการวางแผนในระยะยาว เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์

5.1.2.3 สมรรถนะของบุคลากร (Competency) ซึ่งสอดคล้องกับ แนวคิด Spencer and Spencer (1993) กล่าวว่า “สมรรถนะ หมายถึง คุณลักษณะพื้นฐาน (Underlying Characteristic) ที่มีอยู่ภายในตัวบุคคลได้แก่ แรงจูงใจ (Motive) อุปนิสัย (Trait) อัตตมโนทัศน์ (Self-Concept) ความรู้ (Knowledge) และทักษะ (Skill) ซึ่งคุณลักษณะเหล่านี้ จะเป็นตัวผลักดัน หรือมีความสัมพันธ์เชิงเหตุผล (Causal Relationship) ให้บุคคลสามารถ ปฏิบัติงานตามหน้าที่ ความรับผิดชอบ หรือสถานการณ์ต่างๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพและ/หรือ สูงกว่าเกณฑ์อ้างอิง (Criterion – Reference) หรือเป้าหมายที่กำหนดไว้

5.1.2.4 ระบบสนับสนุนเทคโนโลยีสารสนเทศ (IT Support Systems) ซึ่งสอดคล้องกับ งานวิจัยของ ธงชัย สิทธิกรณ์ (2547) ที่ได้กล่าวไว้ว่า การนำระบบสารสนเทศมาประยุกต์ใช้ในองค์กรมีหลายรูปแบบ เช่น ระบบสารสนเทศเพื่อการจัดการ ระบบสนับสนุนการตัดสินใจ ระบบผู้เชี่ยวชาญ และระบบสารสนเทศสำหรับผู้บริหาร ถ้าหากระบบสารสนเทศเข้ามาใช้ในองค์กรจะช่วยให้การสนับสนุนการปฏิบัติงานของผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ได้สะดวกรวดเร็วยิ่งขึ้น

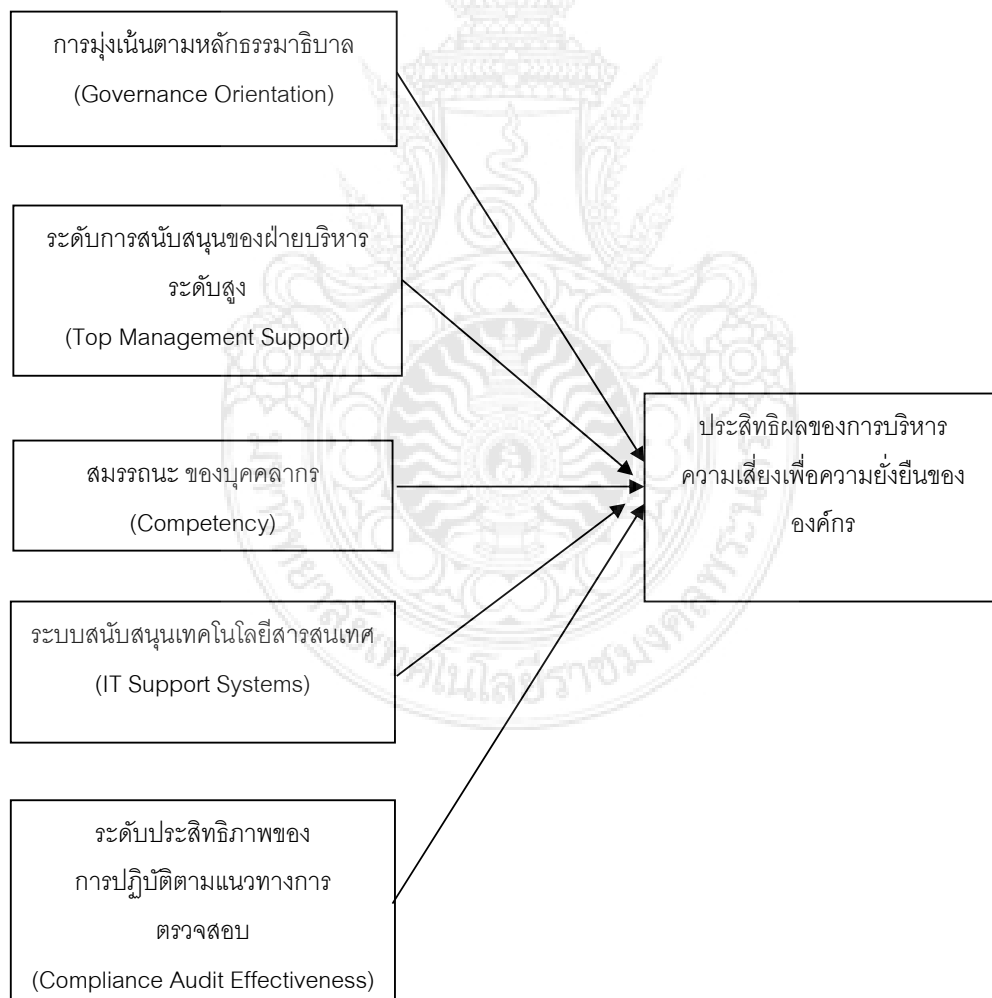
5.1.2.5 ระดับประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามแนวทางการตรวจสอบ (Compliance Audit Effectiveness) พบว่า ผลการปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางของ COSO และแนวทางการบริหารความเสี่ยงของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (2552) ที่ได้กำหนดให้การบริหารความเสี่ยงเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายใน และมีการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 เป็นแนวทางการจัดวางระบบการควบคุมภายในและประเมินผลให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล

5.1.3 ความสัมพันธ์ของประสิทธิผลการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO เพื่อความยั่งยืนขององค์กร

ผู้บริหารระดับ หัวหน้าส่วนงานย่อย และผู้ปฏิบัติงาน ได้มีความเห็นไปในแนวทางเดียวกัน โดยมีการนำการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO มาใช้ในองค์กร สามารถช่วยให้องค์กรเป็นองค์กรที่มีคุณภาพ มีความเข้มแข็ง สามารถดำเนินงานได้บรรลุตามวัตถุประสงค์ในด้านต่างๆ ตามเป้าหมาย แผนยุทธศาสตร์ที่องค์กร หรือแนวทางปฏิบัติที่หน่วยงานควบคุมได้ กำหนดไว้ และยังเป็นปัจจัยหนึ่งที่ช่วยให้องค์กรนำไปสู่องค์กรที่ยั่งยืนต่อไปได้ ซึ่งสอดคล้องกับ 'ไพรวอเตอร์เฮาส์คูเปอร์ส (2547) ได้กล่าวว่า การบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO เป็นกระบวนการที่คณะกรรมการ ผู้บริหารและบุคลากรทั่วทั้งองค์กรได้มีส่วนร่วมในการกำหนดกลยุทธ์และวางแผนขององค์กรให้สอดคล้องกับเป้าหมายขององค์กรโดยรวม และมีการบริหารความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ในพื้นฐานแนวคิดที่ว่าองค์กรจะดำรงอยู่ได้เมื่อสร้างมูลค่าหรือเพิ่มมูลค่าให้กับคนองค์กรส่งผลให้ทุกคนในองค์กรรวมถึงผู้มีส่วนได้ส่วนเสียและประชาคมมีมุมมองที่ดีต่อองค์กร สร้างความได้เปรียบหรือสามารถในการแข่งขันซึ่งจะนำไปสู่การเป็นองค์กรชั้นนำ และมีการเจริญเติบโตอย่างยั่งยืนตลอดไป

จากผลการศึกษาดังกล่าว พบว่าปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการบริหารการ
บริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO และความยั่งยืนขององค์กรภาครัฐ กรณีศึกษาสำนักงาน
สรรพากรในเขตพื้นที่กรุงเทพมหานครแห่งหนึ่ง ประกอบด้วย 5 ปัจจัยที่ได้แสดงตามภาพ 5 - 1

ภาพ 5 - 1 กรอบแนวคิดงานวิจัย ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยง เพื่อ
ความยั่งยืนขององค์กร กรณีศึกษา สำนักงานสรรพากรในเขตพื้นที่กรุงเทพมหานคร
แห่งหนึ่ง



คำนิยามศัพท์

การบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO หมายถึง เครื่องมือที่ช่วยในการบริหาร ความเสี่ยง กระบวนการที่คณะกรรมการขององค์กร ผู้บริหาร และบุคคลากรขององค์กรร่วมกัน นำมาประยุกต์ใช้ในการบริหารความเสี่ยงที่ส่งผลกระทบต่อองค์กร ให้อยู่ในระดับความเสี่ยงที่ องค์กรยอมรับได้ เพื่อให้เกิดความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผลว่าจะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของ องค์กรโดยรวมได้ โดยมีองค์ประกอบ 5 ประการ ได้แก่ 1) สภาพแวดล้อมภายในองค์กร; 2) การประเมินความเสี่ยง; 3) กิจกรรมการควบคุม; 4) สารสนเทศและการสื่อสาร; และ 5) การติดตามผล เพื่อวัตถุประสงค์ทั้ง 3 ด้าน คือ 1) ด้านการดำเนินการ; 2) ด้านการรายงาน; และ 3) ด้านกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับ

การพัฒนาความยั่งยืน (Sustainability Development) หมายถึง การดำเนินงาน เจริญบูรณาการ พัฒนาอย่างองค์รวมโดยต้องอาศัยความร่วมมือของทุกภาคส่วน ทุกคนในองค์กรมี ส่วนร่วมในการกำหนดกลยุทธ์และการพัฒนาในทุกๆด้านขององค์กร ซึ่งการพัฒนาจะต้องความ สมดุลและเชื่อมโยงกันระหว่างเศรษฐกิจ สังคม ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม เพื่อสร้าง ความได้เปรียบหรือสามารถในการแข่งขันซึ่งจะนำไปสู่การเป็นองค์กรชั้นนำและมีการเจริญเติบโต อย่างยั่งยืนตลอดไป

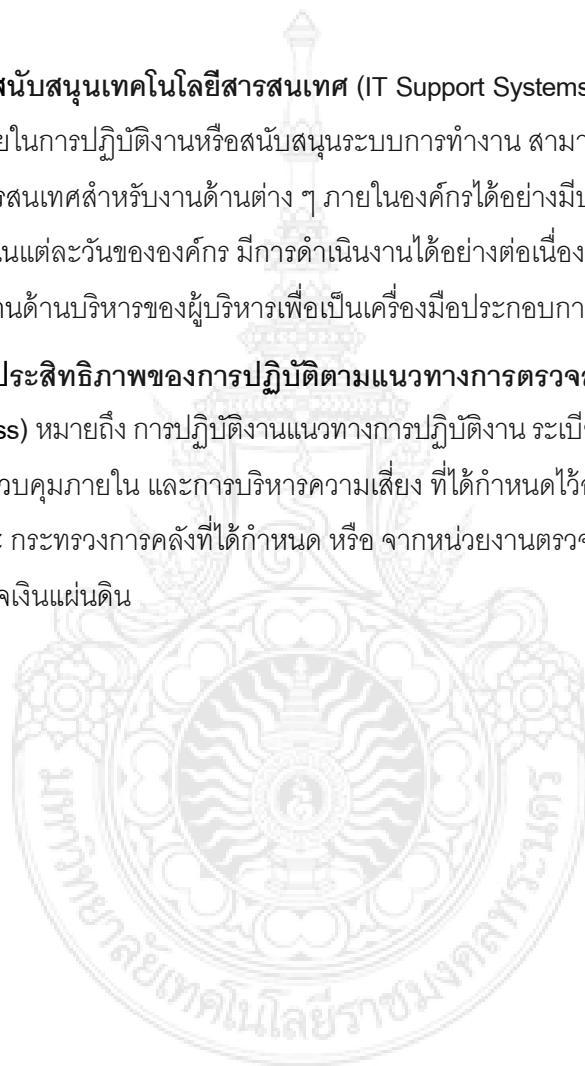
การมุ่งเน้นตามหลักธรรมาภิบาล (Governance Orientation) หมายถึงการ บริหารงานที่มุ่งเน้นการเจริญเติบโตอย่างต่อเนื่อง มั่งคั่ง สามารถปฏิบัติงานในองค์กรได้ใน ระยะเวลา โดยสิ่งที่จำเป็นในการบริหารงานของหน่วยงานในภาครัฐ ได้แก่ 1) ความรับผิดชอบ ตรวจสอบได้; 2) ความโปร่งใส; 3) การปราบปรามทุจริตและการประพฤติมิชอบ; 4) การสร้าง การมีส่วนร่วม; 5) การมีกฎหมายที่เข้มแข็ง; 6) การตอบสนองที่ทันการ; 7) ความเห็นชอบร่วมกัน; 8) ประสิทธิภาพและประสิทธิผล; และ 9) ความเสมอภาคและความเกี่ยวข้อง อีกทั้งยังทำให้ ประชาชนเกิดความเชื่อถือว่าปัญหาต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการทุจริตคอร์รัปชันของหน่วยงาน ภาครัฐจะลดลง

การสนับสนุนของฝ่ายบริหารระดับสูง (Top Management Support) หมายถึง ความเต็มใจของผู้บริหารระดับสูงที่จะจัดทรัพยากรที่จำเป็นและอำนาจหน้าที่ให้ โดยต้องสนับสนุน การมีส่วนร่วมให้ทุกคนในองค์กรเข้าใจความสำคัญในคุณค่าของการบริหารความเสี่ยงต่อองค์กร เพื่อให้บรรลุความสำเร็จตามเป้าหมายหรือแผนงานต่างๆ ที่ได้กำหนดไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

สมรรถนะของบุคลากร (Competency) หมายถึง ความรู้ความเข้าใจ (knowledge) ทักษะ (skills) และคุณลักษณะ (attributes) ที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งมีผลกระทบต่องานหลัก และมีความสัมพันธ์กับผลงานของตำแหน่งงานนั้น ๆ และเป็นปัจจัยในการทำงานที่เพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันให้แก่องค์กร เพื่อให้การพัฒนาการปฏิบัติงาน และการพัฒนาองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ

ระบบสนับสนุนเทคโนโลยีสารสนเทศ (IT Support Systems) หมายถึง เทคโนโลยีและเครื่องมือที่ช่วยในการปฏิบัติงานหรือสนับสนุนระบบการทำงาน สามารถนำมาประยุกต์เพื่อสร้างเป็นระบบสารสนเทศสำหรับงานด้านต่าง ๆ ภายในองค์กรได้อย่างมีประสิทธิภาพ และช่วยในการดำเนินงานในแต่ละวันขององค์กร มีการดำเนินงานได้อย่างต่อเนื่อง รวมทั้งช่วยในการสนับสนุนการทำงานด้านบริหารของผู้บริหารเพื่อเป็นเครื่องมือประกอบการตัดสินใจ

ระดับประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามแนวทางการตรวจสอบ (Compliance Audit Effectiveness) หมายถึง การปฏิบัติงานแนวทางการปฏิบัติงาน ระเบียบ ข้อบังคับ กฎหมาย และแนวทางการควบคุมภายใน และการบริหารความเสี่ยง ที่ได้กำหนดไว้อย่างเคร่งครัด จากกรมสรรพากร และ กระทรวงการคลังที่ได้กำหนด หรือ จากหน่วยงานตรวจสอบอื่นภายนอก เช่น สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน



5.2 ข้อเสนอแนะ

ในการศึกษาครั้งนี้ผู้จัดทำมีข้อเสนอแนะต่างๆ ดังต่อไปนี้

5.2.1 ข้อเสนอแนะตามผลการศึกษา

5.2.1.1 องค์กรควรมีการพัฒนาด้านการบริหารความเสี่ยงที่นำไปสู่ความยั่งยืน อย่างเป็นรูปธรรม เช่น การพัฒนาการปฏิบัติงานในการบริหารความเสี่ยงจาก COSO ไปสู่ COSO – ERM ได้ กล่าวคือ องค์กรควรมีกระบวนการบริหารความเสี่ยงที่สอดคล้องกับแนวทาง COSO – ERM เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายขององค์กร ทั้ง 4 ด้าน คือ วัตถุประสงค์ ด้านกลยุทธ์ ด้านการดำเนินงาน ด้านการรายงาน และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย เนื่องจากพบว่า กระบวนการปฏิบัติงานและการบริหารความเสี่ยง ยังไม่ได้มีการวัดความสำเร็จ หรือไม่ได้มีการนำผลที่ได้จากอดีตมาประเมินความเสี่ยงนั้นๆ เพื่อนำมาสู่การประเมินแผนเชิงกลยุทธ์ ซึ่งมาใช้ในการวางแผนทั้งในระดับระยะสั้น ระยะกลาง และระยะยาว เพื่อแก้ไข หรือป้องกันความเสี่ยง ที่เกิดจากสภาวะที่ไม่มีความแน่นอน ซึ่งอาจเกิดจากสภาวะแวดล้อม หรือบริบทที่มีการเปลี่ยนแปลง ดังนั้น จึงควรมีการปรับปรุงในเรื่องดังกล่าวเพื่อพัฒนาไปสู่การปฏิบัติงานตามการบริหารความเสี่ยง ตามแนวทาง COSO - ERM ได้ต่อไป

5.2.1.2 องค์กรอื่นๆ ควรให้ความสำคัญ และนำการปฏิบัติงานของการบริหาร ความเสี่ยงตามแนวทาง COSO มาประยุกต์ใช้ เพื่อให้ผลการปฏิบัติงานขององค์กรให้มีประสิทธิผล เป็นไปตามวัตถุประสงค์ หรือเป้าหมายที่กำหนดไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพต่อไป

5.2.2 ข้อเสนอแนะในการวิจัยครั้งต่อไป

สำหรับผู้ที่สนใจสามารถนำผลการศึกษาเกี่ยวกับปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการบริหาร ความเสี่ยงตามแนวทาง COSO เพื่อความยั่งยืนขององค์กร สามารถนำกรอบงานวิจัยไปพัฒนา เป็นงานวิจัยเชิงปริมาณ หรือนำไปปรับใช้กับงานวิจัยของหน่วยงานองค์กรอื่นๆ ที่มีลักษณะ คล้ายคลึงกัน เช่น หน่วยงานรัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานราชการอื่นๆ เป็นต้น

บรรณานุกรม

- กรมบัญชีกลาง. 2547. **ระเบียบการเงินการคลังภาครัฐระบบอิเล็กทรอนิกส์**. กรุงเทพฯ: โครงการเปลี่ยนระบบการเงินการคลังภาครัฐสู่ระบบอิเล็กทรอนิกส์.
- กนกวรรณ จันท. 2555. **การบริหารความเสี่ยงห้องสมุดสถาบันอุดมศึกษา**. วิทยานิพนธ์. อักษรศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยจุฬาลงกรณ์
- คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน. 2547. **ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ.2544**. กรุงเทพมหานคร : สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน.
- จันทนา สาขากร,นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันเพชร. 2551 : **การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ที พี เอ็นเพรส.
- เจริญ เจษฎาวุฒิย์. 2551. **คู่มือมาตรฐานการบริหารความเสี่ยง**. พิมพ์ครั้งที่ 1. [นนทบุรี]: บริษัท พอดี จำกัด.
- จุฑามาศ พิมพ์. 2552. **การบริหารความเสี่ยงตามแนวคิด COSO ERM และการกำกับดูแลกิจการที่ดีกับความเชื่อมั่นของงบการเงิน ในมุมมองของผู้ใช้งบการเงิน**. สารนิพนธ์มหาบัณฑิต. คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ณัฏฐิญา ปัทมทัตตานนท์. 2553. **การจัดการความเสี่ยงที่ส่งผลต่อประสิทธิภาพของสถานศึกษา สังกัดสำนักงานเขตพื้นที่การศึกษาในจังหวัดปทุมธานี**. วิทยานิพนธ์. คณะครุศาสตร์อุตสาหกรรม มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี
- ดวงใจ ช่วยตระกูล. 2552. **การบริหารความเสี่ยงในสถานศึกษาระดับการศึกษาขั้นพื้นฐาน**. ดุษฎีนิพนธ์ มหาวิทยาลัยศิลปากร.
- ธรรมรงค์ สุวรรณนิกรกุล. 2552. **การศึกษาปัจจัยการควบคุมภายในตามแนวคิด COSO ERM ที่มีผลต่อระดับความเชื่อมั่นในการดำเนินงานของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย**. สารนิพนธ์มหาบัณฑิต. คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

บรรณานุกรม (ต่อ)

- ธงชัย สิทธิกรณ. 2547. **ระบบคอมพิวเตอร์เบื้องต้น** Introduction to computer System.
กรุงเทพฯ: ด้านสถาการพิมพ์ จำกัด.
- นฤมล สะอาดโคม. 2550. **การบริหารความเสี่ยง** Enterprise Risk Management. พิมพ์ครั้งที่ 1.
กรุงเทพฯ: บริษัท ฐานบุ๊คส์ จำกัด.
- ปฏิมา ถนิมกาญจน์. 2554. **ความพร้อมของทรัพยากร และความสามารถเชิงพลวัต**.
วารสาร มทร.อีสาน.
- มณีรัตน์ ศิริสวัสดิ์. 2556. **การศึกษาปัจจัยความสัมพันธ์ระหว่างการบริหารความเสี่ยงตาม
กรอบ COSO ERM กับประสิทธิภาพของการจัดทำบัญชีของสำนักงานบัญชีใน
เขตกรุงเทพมหานคร. สารนิพนธ์มหาบัณฑิต. คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.**
- วันวิสาข์ พวงมะลิ. 2554. **การศึกษาปัจจัยที่มีผลกระทบต่อประสิทธิผลของการควบคุม
ภายในตามแนวทาง COSO กรณีศึกษา การไฟฟ้าส่วนภูมิภาคเขต 1 (ภาคใต้)
จังหวัดเพชรบุรี. สารนิพนธ์มหาบัณฑิต. คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.**
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. 2548. **การควบคุมภายใน กรอบแนวทางการบริหารความเสี่ยง**.
วารสารบริหารธุรกิจ. คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ศิลปพร ศรีจันเพชร. 2555. **การบริหารความเสี่ยงกับการกำกับดูแลกิจการ. วารสาร
บริหารธุรกิจ. โครงการวารสารบริหารธุรกิจ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์**
- สำนักบัญชีและตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง. (ม.ป.ป.). **แนวปฏิบัติ
ระบบการควบคุมภายในภาคราชการ ISBN 974 – 7700 – 29 – 8 : มปป.**
- อุษณา ภัทรมนตรี. 2544. **การตรวจสอบและควบคุมภายใน แนวคิดและกรณีศึกษา:**
ศูนย์การ พิมพ์ ดิจิตอล.

บรรณานุกรม (ต่อ)

- Barney, J. 1991. Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*. 17 (1): 99–120
- Wernerfelt, B. 1984. A Resource-base view of the firm. *Strategic Management Journal*, 5(2), 171- 180
- กรมบัญชีกลาง. 2547. **ระบบบริหารการเงินการคลังภาครัฐแบบอิเล็กทรอนิกส์** [Online]. สืบค้นเมื่อ 25 ต.ค. 2558. แหล่งที่มา http://www.gfmis.go.th/gfmis_us2.html.
- กรมชลประทาน. 2552. **คู่มือการปฏิบัติงานด้านการเงินและบัญชีในระบบ GFMS**. [Online]. ค้นเมื่อ 25 ต.ค. 2558. แหล่งที่มา http://kmcenter.rid.go.th/kcresearch/bariharn/money_account2.pdf
- เฉลิมเกียรติ แก้วหอม. 2555. **หลักการพัฒนายั่งยืน (Sustainable development)**. [Online]. สืบค้นเมื่อ 28 ต.ค. 2558 แหล่งที่มา <http://sukanrat.blogspot.com/2012/09/sustainable-development.html>.
- สุรเจต ไชยพันธ์พงษ์ .2549. **การพัฒนายั่งยืน**. สถาบันนวัตกรรมวชิราจันทร. [Online]. สืบค้นเมื่อ 30 ต.ค. 2558 จาก แหล่งที่มา <http://www.surajet.com/catalog.php?idp=17>.
- สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. 2545. **แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ 9 (พ.ศ. 2545-2549)**. [Online]. สืบค้นเมื่อ 28 ต.ค. 2558 แหล่งที่มา <http://www.nesdb.go.th/Default.aspx?tabid=91>.
- สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ. 2550. **การบริหารความเสี่ยง**. [Online]. สืบค้นเมื่อ 25 ต.ค. 2558 แหล่งที่มา http://isc.dopa.go.th/web_pages/m03140000/folder2/new6.doc.
- สำนักนายกรัฐมนตรื. 2542. **ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการสร้างระบบบริหารกิจการ บ้านเมืองและสังคมที่ดี 2542**. [Online]. สืบค้นเมื่อ 25 ต.ค. 2558. แหล่งที่มา <http://kormor.obec.go.th/discipline/dis076.pdf>

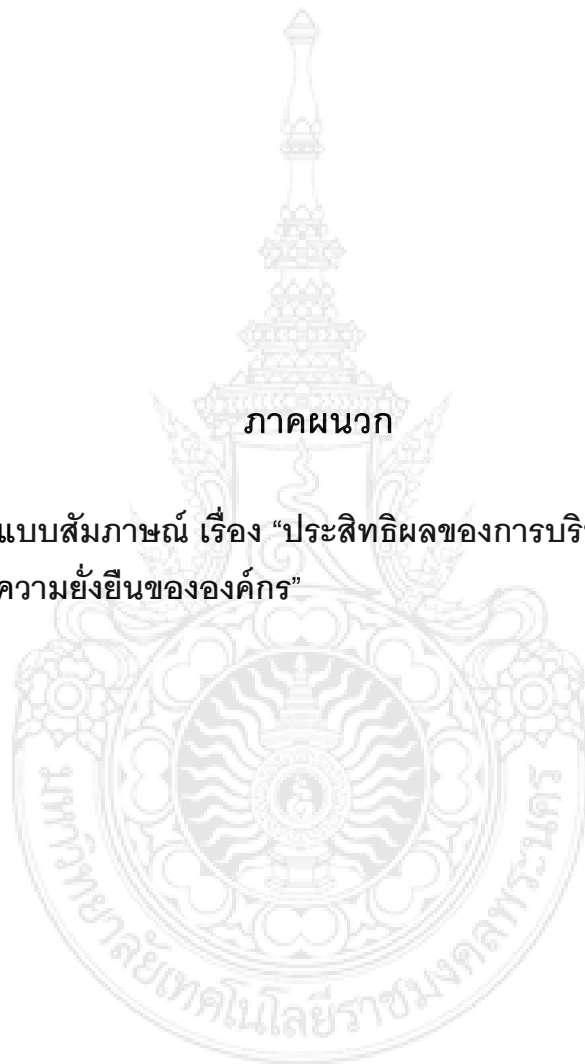


ภาคผนวก

มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก แบบสัมภาษณ์ เรื่อง “ประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยงเพื่อ
ความยั่งยืนขององค์กร”





แบบสัมภาษณ์เรื่อง “ประสิทธิผลของการบริหารความเสี่ยงเพื่อความยั่งยืนขององค์กร”

แบบสัมภาษณ์ฉบับนี้ เป็นส่วนหนึ่งของการค้นคว้าอิสระตามหลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาการบัญชีคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลพระนครการวิจัยครั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา“ปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิผลการบริหารความเสี่ยงเพื่อความยั่งยืนขององค์กรภาครัฐ กรณีศึกษาสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครแห่งหนึ่ง” ผู้วิจัยขอความอนุเคราะห์จากท่านในการแสดงความคิดเห็นต่อคำถามต่างๆ รวมถึงการบันทึกการให้สัมภาษณ์ของท่านคำตอบของท่านจะเป็นส่วนสำคัญอย่างยิ่งที่จะทำให้งานวิจัยครั้งนี้ประสบความสำเร็จ

แบบสอบถามชุดนี้ ประกอบด้วย 4 ตอน ดังนี้

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์

ตอนที่ 2 ความคิดเห็นของผู้บริหารระดับสูง ด้านการบริหารความเสี่ยง กระบวนการประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติตาม COSO

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นของหัวหน้าหน่วยงานระดับต่างๆ ในด้านแนวทางปฏิบัติในการบริหารความเสี่ยงต่อปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผล ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตาม COSO

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นของผู้ปฏิบัติงานในด้านการบริหารจัดการความเสี่ยงต่อปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผล ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตาม COSO

ข้อมูลที่ได้จากแบบสัมภาษณ์นี้จะเก็บไว้เป็นความลับและนำไปใช้ในการวิจัยโดยรวมเท่านั้น ผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่าจะได้รับความกรุณาอนุเคราะห์จากท่านในการตอบคำถามในครั้งนี้นั้นครบถ้วน หากมีข้อสงสัยประการใด โปรดติดต่อ นางสาวรินทร์ลภัส ภัคดี โทรศัพท์ 095 - 7073888 E-mail : yingrin21@gmail.com ผู้วิจัยขอขอบพระคุณท่านเป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

นางสาวรินทร์ลภัส ภัคดี

นักศึกษาปริญญาโททางการบัญชี

ตอนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับผู้ให้สัมภาษณ์

1. ชื่อผู้ให้สัมภาษณ์

.....

คำชี้แจง : ให้ท่านทำเครื่องหมาย ✓ ลงในข้อที่ตรงกับท่านมากที่สุด

2. ตำแหน่งงานในปัจจุบัน

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> ผู้บริหารระดับสูง/หัวหน้าองค์กร | <input type="checkbox"/> หัวหน้าฝ่าย/ส่วน/หน่วยงาน |
| <input type="checkbox"/> นักวิชาการและผู้ปฏิบัติงาน | <input type="checkbox"/> อื่นๆ (ระบุ)..... |

3. เพศ

- | | |
|------------------------------|-------------------------------|
| <input type="checkbox"/> ชาย | <input type="checkbox"/> หญิง |
|------------------------------|-------------------------------|

4. อายุ

- | | |
|--|---------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> ไม่เกิน 25 ปี | <input type="checkbox"/> 26 – 35 ปี |
| <input type="checkbox"/> 36 – 45 ปี | <input type="checkbox"/> 46 ปี ขึ้นไป |

5. ระดับการศึกษา

- | | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> ระดับปริญญาตรีหรือต่ำกว่า | <input type="checkbox"/> ระดับบัณฑิตศึกษา |
|--|---|

6. สาขาที่จบ

- | | |
|--------------------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> บัญชี | <input type="checkbox"/> บริหารธุรกิจเช่น การจัดการ, การตลาด) |
| <input type="checkbox"/> เศรษฐศาสตร์ | <input type="checkbox"/> อื่นๆ (ระบุ) |

7. ประสบการณ์การทำงานในองค์กร

- | | |
|--|-------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> 0 – 5 ปี | <input type="checkbox"/> 6 – 10 ปี |
| <input type="checkbox"/> 11 – 15 ปี | <input type="checkbox"/> 16 – 20 ปี |
| <input type="checkbox"/> มากกว่า 20 ปีขึ้นไป | |

8. ประสบการณ์ในการทำงานด้าน COSO – ERM

- | | |
|------------------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> ไม่มี | <input type="checkbox"/> 1 – 5 ปี |
| <input type="checkbox"/> 6 – 10 ปี | <input type="checkbox"/> มากกว่า 10 ปีขึ้นไป |

ตอนที่ 2ความคิดเห็นของผู้บริหารระดับสูง ด้านการบริหารความเสี่ยง กระบวนการ
ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการปฏิบัติซึ่งประกอบด้วย

2.1 ในมุมมองของท่าน การบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO คืออะไร

.....

.....

.....

.....

.....

.....

2.2 ในฐานะผู้บริหารระดับสูงขององค์กร ท่านมีกระบวนการในการนำการบริหาร
ความเสี่ยงตามแนวทาง COSO มาประยุกต์ใช้ในการกำหนดกลยุทธ์ และวางแผนขององค์กร
อย่างไร

.....

.....

.....

.....

.....

.....

2.3 ท่านคิดว่าการสนับสนุนของผู้บริหารช่วยในการเพิ่มประสิทธิภาพของ COSO ของ
องค์กรอย่างไร

.....

.....

.....

.....

.....

.....

2.4 ท่านมีการวัดประสิทธิภาพของ COSO ของในแต่ละหน่วยงานย่อยขององค์กร
อย่างไร

.....

.....

.....

.....

.....

.....

2.5 ท่านคิดว่าการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ขององค์กรมีประสิทธิภาพใน
ระดับใด

.....

.....

.....

.....

.....

.....

2.6 ท่านคิดว่าองค์กรของท่านที่นำการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO มาใช้ช่วย
ทำให้องค์กรบรรลุวัตถุประสงค์อย่างไร / ช่วยให้เกิดความได้เปรียบเชิงแข่งขัน / ช่วยให้นำไปสู่
ความยั่งยืนขององค์กร ได้หรือไม่ อย่างไร

.....

.....

.....

.....

.....

.....

2.7 ท่านคิดว่าองค์กรของท่านมีความยั่งยืนในระดับใด

.....

.....

.....

.....

.....

2.8 สรุปว่า การบริหารจัดการความเสี่ยงตามแนวทาง COSO มีบทบาทสำคัญกับองค์กรหรือไม่อย่างไร

.....

.....

.....

.....

.....

2.9 ท่านคิดว่าปัจจัยอะไรที่ส่งผลกระทบต่อการบริหารความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น และมีปัญหาหรืออุปสรรคหรือไม่อย่างไร

.....

.....

.....

.....

.....

2.10 ข้อเสนอแนะอื่นๆ (ถ้ามี)

.....

.....

.....

.....

.....

ตอนที่ 3 ความคิดเห็นของหัวหน้าหน่วยงานระดับต่างๆ เกี่ยวกับแนวทางปฏิบัติในการ
บริหารความเสี่ยงปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผล ปัญหา
และอุปสรรคในการปฏิบัติซึ่งประกอบด้วย

3.1 ท่านเข้าใจ วิธีการ กระบวนการและขั้นตอนของการจัดการความเสี่ยงตามแนวทาง
COSO ตามกรอบขององค์กรอย่างไร

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

3.2 ท่านมีเกณฑ์การวัดประสิทธิภาพของ COSO ของส่วนงานที่ท่านรับผิดชอบอย่างไร

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

3.3 ท่านคิดว่าเกณฑ์การวัดประสิทธิภาพของหน่วยงานสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การ
บริหารความเสี่ยงขององค์กรหรือไม่ อย่างไร

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

3.4 ผลการปฏิบัติงานของการจัดการความเสี่ยงตามแนวทาง COSO ในส่วนงานของท่านมีประสิทธิภาพในระดับใด

- ด้านการดำเนินงาน

.....

.....

.....

.....

- ด้านการรายงานทางการเงิน

.....

.....

.....

.....

- ด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย

.....

.....

.....

.....

3.5 ท่านคิดว่าผลการปฏิบัติงานของการบริหารความเสี่ยงในแต่ละหน่วยงาน ช่วยให้เกิดความได้เปรียบเชิงแข่งขัน / ช่วยให้นำไปสู่ความยั่งยืนขององค์กร ได้มากน้อยเพียงใด มีจุดแข็งหรือจุดอ่อน อย่างไร

.....

.....

.....

.....

.....

3.6 ท่านคิดว่าปัจจัยที่ส่งผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพของการบริหารจัดการความเสี่ยง
ตามแนวทาง COSO มีอะไรบ้าง

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

3.7 ปัญหาหรืออุปสรรคของการบริหารจัดการความเสี่ยงตามแนวทาง COSO

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

3.8 ข้อเสนอแนะอื่นๆ (ถ้ามี)

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ตอนที่ 4 ความคิดเห็นของผู้ปฏิบัติงานในด้านการบริหารจัดการความเสี่ยง ปัจจัยที่มี
อิทธิพลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผล ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติ

4.1 ท่านมีการปฏิบัติงานตามขั้นตอนของการจัดการความเสี่ยงตามแนวทาง COSO
ตามกรอบขององค์กรอย่างไร

.....

.....

.....

4.2 ท่านมีหลักเกณฑ์ในการประเมินผลการปฏิบัติงานอย่างไร

.....

.....

.....

4.3 ท่านคิดว่าผลการปฏิบัติงานด้านการบริหารความเสี่ยงของท่านมีประสิทธิภาพ /
ดีขึ้นอย่างต่อเนื่องหรือไม่ อย่างไร

- ด้านการดำเนินงาน

.....

.....

.....

- ด้านการรายงาน

.....

.....

.....

- ด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย

.....

.....

.....

4.4 ท่านคิดว่า ควรมีการปรับปรุง / พัฒนาผลการปฏิบัติงานอย่างไรเพื่อให้เกิดความ
ได้เปรียบเชิงแข่งขัน / นำไปสู่ความยั่งยืนขององค์กร

.....

.....

.....

.....

.....

4.5 ปัญหาหรืออุปสรรคของการปฏิบัติงานในการจัดการความเสี่ยงตามแนวทาง
COSO

.....

.....

.....

.....

.....

4.6 ท่านคิดว่าปัจจัยที่ส่งผลต่อการเพิ่มประสิทธิภาพของการบริหารจัดการความเสี่ยง
ตามแนวทาง COSO มีอะไรบ้าง

.....

.....

.....

.....

.....

4.7 ข้อเสนอแนะอื่นๆ (ถ้ามี)

.....

.....

.....

.....

ประวัติการศึกษาและการทำงาน

ชื่อ นามสกุล นางสาวรินทร์ภัส ภัคดี

วัน เดือน ปีเกิด 19 ธันวาคม 2521

ภูมิลำเนา จังหวัดกรุงเทพมหานคร

ประวัติการศึกษา

วุฒิการศึกษา	ชื่อสถาบัน	ปีสำเร็จการศึกษา
บริหารธุรกิจบัณฑิต (การตลาด)	มหาวิทยาลัยรามคำแหง	2543
บัญชีบัณฑิต	มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย	2553

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

พ.ศ.2554 – ปัจจุบัน นักวิชาการตรวจเงินแผ่นดิน
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

