



คู่มือ

การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์
และประสิทธิภาพการดำเนินงาน



สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ตุลาคม ๒๕๖๖



สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ถนนพระรามที่ ๖ เขตพญาไท กรุงเทพฯ ๑๐๕๐๐

WORLD WIDE WEB: <http://www.audit.go.th>

คู่มือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานฉบับนี้ได้รับการจัดทำขึ้น โดยนำมาตรฐานสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (ISSAI) รหัส ๓๐๐ และ ๓๐๐๐ และแนวปฏิบัติสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (GUID) รหัส ๓๙๑๐ และ ๓๙๒๐ รวมทั้งคู่มือการตรวจสอบการดำเนินงานขององค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (INTOSAI) มาปรับใช้อย่างเหมาะสม คู่มือฉบับนี้ได้รับการจัดพิมพ์เผยแพร่แก่ผู้ตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ที่สนใจสามารถดาวน์โหลดเอกสารได้จากระบบอินเทอร์เน็ต

คำนำ

การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานเป็นการตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจเพื่อแสดงความคิดเห็นว่าเป็นไปโดยประหยัด คุ่มค่า เกิดผลสำเร็จ และมีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่หน่วยรับตรวจกำหนดไว้หรือไม่ และเพื่อจัดทำข้อเสนอแนะให้หน่วยรับตรวจในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ

คู่มือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานฉบับนี้ได้จัดทำขึ้นเพื่อให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินและสอดคล้องกับมาตรฐานสากล โดยปรับปรุงจากคู่มือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ฉบับเดือนกันยายน ๒๕๖๓ เพื่อให้การตรวจสอบมีความสอดคล้องกับสภาพการณ์และข้อจำกัดมากขึ้น และเพื่อให้ผู้ใช้คู่มือมีความรู้ความเข้าใจ สามารถดำเนินการตรวจสอบได้อย่างมีคุณภาพ และเป็นมาตรฐานเดียวกัน

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินหวังเป็นอย่างยิ่งว่า คู่มือฉบับนี้จะเป็นประโยชน์ในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ โดยใช้เป็นแนวทางในการตรวจสอบเพื่อเสริมสร้างให้เกิดการบริหารจัดการบ้านเมืองที่ดีในภาครัฐ และส่งเสริมการใช้ทรัพยากรของประเทศให้เกิดความถูกต้อง เหมาะสม คุ่มค่า เกิดผลสัมฤทธิ์ และเกิดประโยชน์สูงสุดแก่ประชาชนต่อไป



(นายประจักษ์ บุญยัง)

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

๓๐ ต.ค. ๖๖ เวลา ๑๐:๓๔:๕๒ (e-Office TSA) Personal PKI-LN

Signature Code : La7+2-N7LMd-XXImC-rdwS0

สารบัญ

		หน้า
บทที่ ๑	บทนำ	๑
	ความเป็นมา	๑
	ความหมาย	๒
	หลักความประหยัด ประสิทธิภาพ ประสิทธิผล	๔
	ความสัมพันธ์ระหว่างความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล	๖
	วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน	๘
	กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน	๙
บทที่ ๒	หลักการสำคัญ การเพิ่มคุณค่า และกระบวนการในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน	๑๑
	หลักการสำคัญ	๑๑
	การเพิ่มคุณค่าให้แก่การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน	๒๑
	กระบวนการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน และการควบคุมคุณภาพ	๒๒
บทที่ ๓	การวางแผนการตรวจสอบ	๒๖
	การคัดเลือกเรื่อง	๒๖
	การมอบหมายงานตรวจสอบ	๒๘
	การเปิดตรวจ	๒๙
	การตรวจสอบเบื้องต้น	๓๑
	การจัดทำแผนและแนวการตรวจสอบ	๔๓
บทที่ ๔	การดำเนินการตรวจสอบ	๔๕
	การรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน	๔๕
	การจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบและกระดาษทำการ	๕๕
	การจัดทำข้อตรวจพบ	๖๒
	การจัดทำสรุปผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะ	๖๔
บทที่ ๕	การรายงานผลการตรวจสอบ	๖๗
	การจัดทำร่างรายงานการตรวจสอบ	๖๗
	การปิดตรวจ	๖๘
	การรับฟังความเห็นของหน่วยรับตรวจต่อร่างรายงานการตรวจสอบ	๖๙
	การจัดทำรายงานการตรวจสอบ	๗๑
	การแจ้งผลการตรวจสอบ	๗๓
	การเผยแพร่รายงานการตรวจสอบ	๗๔
บทที่ ๖	การติดตามผลการตรวจสอบ	๗๕
บทที่ ๗	การควบคุมคุณภาพและการประกันคุณภาพ	๗๘

		หน้า
ภาคผนวกที่ ๑	ผลสัมฤทธิ์	๘๕
ภาคผนวกที่ ๒	ความคุ้มค่า	๘๘
ภาคผนวกที่ ๓	การจัดทำแผนกลยุทธ์การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน	๙๓
ภาคผนวกที่ ๔	แนวทางการศึกษาเรื่องที่จะตรวจสอบโดยใช้หลัก 6W1H	๑๐๐
ภาคผนวกที่ ๕	แบบฟอร์มการควบคุมการปฏิบัติงานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (แบบ ตน.)	๑๐๔
	แบบ ตน. ๑: แผนการตรวจสอบเบื้องต้น	๑๐๔
	แบบ ตน. ๒: ผลการตรวจสอบเบื้องต้น	๑๐๕
	แบบ ตน. ๓: แผนและแนวการตรวจสอบ	๑๐๖
	แบบ ตน. ๔: ข้อตรวจพบ	๑๐๗
	แบบ ตน. ๕: รายงานการติดตามผลการตรวจสอบ	๑๐๘
ภาคผนวกที่ ๖	ประโยชน์และข้อควรพิจารณาเกี่ยวกับวิธีการรวบรวมข้อมูลหลักฐาน	๑๐๙
ภาคผนวกที่ ๗	เทคนิคการสุ่มตัวอย่าง	๑๑๓
ภาคผนวกที่ ๘	ตัวอย่างรูปแบบการจัดทำเล่มรายงานการตรวจสอบ	๑๑๕
ภาคผนวกที่ ๙	การเขียนรายงานการตรวจสอบให้มีความครอบคลุม น่าเชื่อถือ ทันกาล และให้ความสำคัญกับผู้อ่าน รวมถึงมีความเป็นกลาง	๑๒๑
ภาคผนวกที่ ๑๐	ตัวอย่างคำสั่งแต่งตั้งคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน	๑๒๕
ภาคผนวกที่ ๑๑	แนวทางการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ	๑๒๖
ภาคผนวกที่ ๑๒	แบบฟอร์มตัวอย่างหนังสือส่งหน่วยงานภายนอก (แบบ ตย.)	๑๓๒
	แบบ ตย. ๑: หนังสือแจ้งการเปิดตรวจ	๑๓๒
	แบบ ตย. ๒: แผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	๑๓๓
	แบบ ตย. ๓: หนังสือส่งร่างรายงานการตรวจสอบเพื่อขอความเห็นจากหน่วยรับตรวจ	๑๓๔
	แบบ ตย. ๔: หนังสือประทับตราส่งรายงานการตรวจสอบให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง	๑๓๕
ภาคผนวกที่ ๑๓	แบบแจ้งผลการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ตามมาตรา ๘๙ และมาตรา ๙๐ (แบบ นง.)	๑๓๖
	แบบ นง. ๑: หนังสือแจ้งผลการตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจ	๑๓๖
	แบบ นง. ๒: หนังสือแจ้งผลการตรวจสอบให้ผู้กำกับดูแล	๑๓๗
	หนังสือแจ้งเตือนให้ดำเนินการ (กรณีไม่แจ้งผลการดำเนินการภายใน ๖๐ วัน)	๑๓๘
ภาคผนวกที่ ๑๔	คำศัพท์สำคัญในคู่มือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน	๑๓๙

สารบัญตาราง และแผนภาพ

		หน้า
ตาราง:		
ตารางที่ ๑	เกณฑ์การคัดเลือกเรื่องและปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณา	๒๗
ตารางที่ ๒	ตัวอย่างเครื่องมือและแนวทางการใช้เครื่องมือในการวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน	๕๔
แผนภาพ:		
แผนภาพที่ ๑	ความสัมพันธ์ระหว่างความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล	๗
แผนภาพที่ ๒	ขั้นตอนการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน และการควบคุมคุณภาพ	๒๔
แผนภาพที่ ๓	ขั้นตอนการตรวจสอบเบื้องต้น	๓๑
แผนภาพที่ ๔	การกำหนดคำถามการตรวจสอบแต่ละระดับจำแนกตามวัตถุประสงค์รอง	๓๖
แผนภาพที่ ๕	ความสัมพันธ์ระหว่างคำถามการตรวจสอบกับเกณฑ์การตรวจสอบ	๓๘
แผนภาพที่ ๖	เมตริกซ์การออกแบบการตรวจสอบ	๔๑
แผนภาพที่ ๗	ตัวอย่างสารบัญกระดาศทำการและการให้รหัสหรือดัชนีกระดาศทำการ	๕๙
แผนภาพที่ ๘	ขั้นตอนการวิเคราะห์เพื่อนำไปสู่การสรุปผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะ	๖๑
แผนภาพที่ ๙	ระบบการควบคุมคุณภาพการตรวจเงินแผ่นดิน	๗๘
แผนภาพที่ ๑๐	ระบบการควบคุมคุณภาพและการประกันคุณภาพ	๘๒
แผนภาพที่ ๑๑	การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานกับการควบคุมคุณภาพและการประกันคุณภาพ	๘๓

บทที่ ๑

บทนำ (Introduction)

ความเป็นมา

ในช่วงหลังสงครามโลกครั้งที่ ๒ รัฐบาลประเทศต่าง ๆ มีภารกิจกว้างขวางและซับซ้อนมากขึ้น รวมทั้งจำเป็นต้องใช้งบประมาณจำนวนมากในการพัฒนาและฟื้นฟูประเทศ องค์การตรวจสอบการเงินแผ่นดินทั่วโลก จึงได้นำการตรวจสอบการดำเนินงาน (performance audit) เข้ามามีบทบาทร่วมกับการตรวจสอบการเงิน (financial audit) เนื่องจากการตรวจสอบการเงินเพียงอย่างเดียวไม่เพียงพอที่จะชี้ให้เห็นผลลัพธ์หรือผลสัมฤทธิ์ของการใช้จ่ายเงินได้

จากแนวโน้มการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (ชื่อในขณะนั้น) จึงได้นำการตรวจสอบการดำเนินงานมาใช้ตามที่พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๒๒ ให้อำนาจในการตรวจสอบการรับจ่าย การเก็บรักษาและการใช้จ่ายเงินหรือทรัพย์สินอื่นของหน่วยรับตรวจ หรือที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจและแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ และอาจตรวจสอบการใช้จ่ายเงินและการใช้ทรัพย์สินอื่น และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ เป็นไปโดยประหยัด ได้ผลตามเป้าหมาย และมีผลคุ้มค่าหรือไม่ การดำเนินการดังกล่าวถือเป็นจุดเริ่มต้นของการก้าวสู่การตรวจเงินแผ่นดินสมัยใหม่ โดยมีการจัดทำคู่มือการตรวจสอบการดำเนินงานฉบับแรกในปี พ.ศ. ๒๕๓๑ ต่อมา ได้ยกเลิกพระราชบัญญัติดังกล่าวและประกาศใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๔๒ โดยยังคงอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบการดำเนินงานและได้ปรับปรุงคู่มือการตรวจสอบการดำเนินงานในปี พ.ศ. ๒๕๕๒

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ มาตรา ๒๔๒ และพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๕๓ ได้บัญญัติให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายการตรวจเงินแผ่นดินและหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด และตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐ และตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และตามมาตรา ๒๙ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ ได้บัญญัติให้หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่คณะกรรมการกำหนดขึ้น ต้องสอดคล้องกับหลักการและมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นที่ยอมรับของสากล

การปรับปรุงคู่มือฯ ครั้งนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อให้คู่มือฯ มีความสอดคล้องกับสภาพการณ์ของการตรวจสอบและเพื่อสร้างความรู้ ความเข้าใจในหลักการ แนวคิด วิธีปฏิบัติในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานให้เป็นไปตามกฎหมาย และหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน รวมถึงสอดคล้องกับมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินสากลให้แก่ผู้ตรวจสอบ อีกทั้งเพื่อให้การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานเป็นไปอย่างมีมาตรฐานเที่ยงมีมาตรฐานอาชีพ จึงได้นำมาตรฐานสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (International Standards of Supreme Audit Institutions: ISSAI) คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงานขององค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (International Organization of Supreme Audit Institutions: INTOSAI) และองค์ความรู้ที่ได้รับจากองค์กรตรวจเงินแผ่นดินประเทศต่าง ๆ ที่พัฒนาแล้ว รวมทั้งประสบการณ์ของผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบมาปรับใช้ด้วย

ความหมาย

การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Performance Audit)

การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน หมายถึง การตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ เพื่อแสดงความเห็นว่าเป็นไปโดยประหยัด คุ่มค่า เกิดผลสัมฤทธิ์และมีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่หน่วยรับตรวจกำหนดไว้หรือไม่ และเพื่อจัดทำข้อเสนอแนะให้แก่หน่วยรับตรวจในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน)

ทั้งนี้ การดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ หมายถึง การปฏิบัติตามหน้าที่และอำนาจของหน่วยรับตรวจตามที่กฎหมายกำหนดให้ไว้ อันได้แก่ การจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจ (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน)

ตามมาตรฐานสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (ISSAI) ให้นิยามการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน หมายถึง การตรวจสอบอย่างเป็นอิสระ เที่ยงธรรม เป็นกลาง เชื่อถือได้ เกี่ยวกับการดำเนินงานระบบ แผนงาน งาน โครงการ กิจกรรม หรือองค์การภาครัฐ ว่าสอดคล้องกับหลักความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลหรือไม่ และมีโอกาสที่จะปรับปรุงให้ดีขึ้นได้หรือไม่ การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานสร้างคุณค่าได้ โดยมุ่งนำเสนอข้อมูลใหม่ ผลการวิเคราะห์ หรือข้อมูลเชิงลึก และข้อเสนอแนะสำหรับการปรับปรุงแก้ไข ทำให้ผู้มีส่วนได้เสียต่าง ๆ สามารถเข้าถึงข้อมูลที่มีอยู่ได้มากขึ้น ให้ความเห็นหรือข้อสรุปที่เป็นอิสระและน่าเชื่อถือตามหลักฐานการตรวจสอบ และให้ข้อเสนอแนะตามการวิเคราะห์จากข้อตรวจพบ

ผลสัมฤทธิ์

เมื่อพิจารณาคำนิยามของคำว่าผลสัมฤทธิ์ของหน่วยงานทั้งภายในประเทศ เช่น สำนักงานประมาณ สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน และต่างประเทศ เช่น กลุ่มพัฒนาแห่งสหประชาชาติ องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา กระทรวงต่างประเทศแคนาดา กองทุนระหว่างประเทศเพื่อพัฒนาเกษตรกรรม (รายละเอียดตามภาคผนวกที่ ๑) ประกอบกับบริบทการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จึงให้นิยามความหมายของ “ผลสัมฤทธิ์” ดังนี้

ผลสัมฤทธิ์ (result) หมายถึง ผลที่เกิดขึ้นหรือการเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลสืบเนื่องมาจากการดำเนินการของหน่วยรับตรวจตามกิจกรรม โครงการ งาน แผนงาน ยุทธศาสตร์ หรือนโยบาย โดยผลที่เกิดขึ้นหรือการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีความสัมพันธ์เชิงเหตุและผล จากผลผลิต (output) ไปสู่ผลลัพธ์ (outcome) และจากผลลัพธ์ไปสู่ผลกระทบ (impact) ตามลำดับ

ผลสัมฤทธิ์ สามารถจำแนกได้ออกเป็น ๓ ระดับ ดังนี้

๑) ผลสัมฤทธิ์ขั้นต้น คือ ผลผลิต อันหมายถึงผลิตภัณฑ์ (products) สินค้า (goods) บริการ (services) รวมถึงสิ่งอื่นที่มีลักษณะเช่นเดียวกัน ซึ่งเป็นผลที่เกิดขึ้นหรือการเปลี่ยนแปลงในระยะสั้น อันเป็นผลสืบเนื่อง มาจากการใช้ทรัพยากรหรือปัจจัยนำเข้าของกิจกรรม โครงการ งาน แผนงาน ยุทธศาสตร์ หรือนโยบาย

๒) ผลสัมฤทธิ์ขั้นกลาง คือ ผลลัพธ์ อันหมายถึงผลที่เกิดขึ้นหรือการเปลี่ยนแปลงในระยะกลาง อันเป็นผลสืบเนื่องมาจากผลผลิตหนึ่งรายการหรือมากกว่านั้นซึ่งเกิดจากกิจกรรม โครงการ งาน แผนงาน ยุทธศาสตร์ หรือนโยบาย

๓) ผลสัมฤทธิ์ขั้นสูง คือ ผลกระทบ อันหมายถึงผลที่เกิดขึ้นหรือการเปลี่ยนแปลงในระยะยาว ที่เกิดขึ้นทั้งโดยตรงและโดยอ้อม ทั้งโดยตั้งใจหรือไม่ตั้งใจก็ตาม อันเป็นผลสืบเนื่องมาจากผลลัพธ์หนึ่งรายการหรือมากกว่านั้น ซึ่งเกิดจากกิจกรรม โครงการ งาน แผนงาน ยุทธศาสตร์ หรือนโยบาย โดยผลกระทบดังกล่าวอาจเป็นการเปลี่ยนแปลงในด้านเศรษฐกิจ การเมือง สถาบัน สังคม วัฒนธรรม สภาพแวดล้อม สิ่งแวดล้อม เทคโนโลยี หรือด้านอื่น ๆ

ทั้งนี้ ความสามารถในการประเมินผลสัมฤทธิ์ของเรื่องที่ตรวจสอบมีความสัมพันธ์กับกระบวนการดำเนินโครงการตั้งแต่ขั้นตอนแรกจนถึงขั้นตอนสุดท้ายของการดำเนินโครงการ หรือระยะเวลาที่เข้าตรวจสอบ กล่าวคือ การประเมินผลสัมฤทธิ์ระดับผลผลิตสามารถดำเนินการได้ทันทีเมื่อโครงการที่ตรวจสอบดำเนินการแล้วเสร็จหรือสิ้นสุดขั้นตอนการนำโครงการไปปฏิบัติ การประเมินผลสัมฤทธิ์ระดับผลลัพธ์อาจสามารถดำเนินการได้เมื่อสิ้นสุดโครงการ ซึ่งอาจต้องใช้ระยะเวลาพอสมควร เช่น ๒ - ๕ ปีหลังจากสิ้นสุดขั้นตอนการนำโครงการไปปฏิบัติ และการประเมินผลสัมฤทธิ์ระดับผลกระทบจำเป็นต้องใช้เวลานานยิ่งขึ้น เช่น ๕ - ๑๐ ปี ในการประเมินความเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลสืบเนื่องมาจากเรื่องที่ตรวจสอบ เนื่องจากเป็น การประเมินผลเพื่อทราบความเปลี่ยนแปลงในระยะยาวด้วยข้อจำกัดดังกล่าว ดังนั้น อาจทำให้ไม่สามารถตรวจสอบในระดับผลกระทบได้ ประกอบกับการบริหารราชการของประเทศไทยในปัจจุบันมีเป้าประสงค์ให้หน่วยงานของรัฐดำเนินการภายใต้หน้าที่และอำนาจหรือใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยมุ่งผลงานหรือผลสัมฤทธิ์เป็นสำคัญ ซึ่งหน่วยงานของรัฐจะต้องระบุผลผลิตและผลลัพธ์ รวมถึงตัวชี้วัด (indicator) สำหรับผลผลิตและผลลัพธ์ของโครงการ แผนงาน หรือเรื่องที่ดำเนินการในการจัดทำคำของบประมาณรายจ่ายประจำปีด้วย

ความคุ้มค่า

จากการศึกษาข้อมูลจากแหล่งข้อมูลทั้งภายในประเทศและต่างประเทศ (รายละเอียดตามภาคผนวกที่ ๒) อาจให้คำจำกัดความของคำว่า “ความคุ้มค่า” ได้ดังนี้

ความคุ้มค่า คือ การบริหารจัดการและการใช้ทรัพยากรอย่างเหมาะสมที่สุด เพื่อให้เกิดผลผลิตหรือบรรลุผลลัพธ์ หรือผลกระทบตามที่มุ่งหมาย และก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดจากการใช้ทรัพยากรดังกล่าว

การประเมินความคุ้มค่าสามารถทำได้โดยการเปรียบเทียบระหว่างผลประโยชน์กับต้นทุนหรือผลเสียตลอดอายุของโครงการหรือการดำเนินการ ทั้งที่อาจคำนวณเป็นตัวเงินได้และ/หรือไม่อาจคำนวณเป็นตัวเงินได้ ซึ่งสามารถดำเนินการได้ตั้งแต่ก่อนเริ่มดำเนินการตามโครงการในขั้นตอนการวางแผนโครงการ กล่าวคือ การศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ (feasibility study) หรือการวิเคราะห์โครงการ (project appraisal) เพื่อใช้เป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจของผู้มีอำนาจอนุมัติก่อนเริ่มดำเนินการตามโครงการ นอกจากนี้ ยังอาจประเมินความคุ้มค่าของโครงการนับตั้งแต่เริ่มต้นดำเนินการตามโครงการไปจนถึงสิ้นสุดโครงการ (project evaluation) เพื่อประเมินและติดตามความก้าวหน้าในระหว่างดำเนินการตามโครงการ หรือเพื่อประเมินประสิทธิภาพและประสิทธิผลของโครงการหรือความสำเร็จของโครงการตลอดจนการถอดบทเรียนจากการดำเนินการต่าง ๆ หลังจากโครงการสิ้นสุดลง

แนวคิดหรือระเบียบวิธีที่นิยมนำมาใช้เป็นเครื่องมือสำหรับการประเมินความคุ้มค่า อาทิ การวิเคราะห์ต้นทุนผลประโยชน์ (cost-benefit analysis) การวิเคราะห์ต้นทุนประสิทธิผล (cost-effectiveness analysis) การวิเคราะห์แบบหลายปัจจัย (multicriteria analysis)

จากคำนิยามและคำอธิบายเกี่ยวกับ “ผลสัมฤทธิ์” และ “ความคุ้มค่า” ดังกล่าวข้างต้น จึงอาจกล่าวได้ว่าคำทั้งสองคำมีความหมายใกล้เคียงกันหรือเป็นไปในทิศทางเดียวกัน เนื่องจากตั้งอยู่บนหลักการพื้นฐานเดียวกัน กล่าวคือ เป็นการบริหารจัดการหรือการใช้ทรัพยากรอย่างเหมาะสมภายใต้หลักความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล ดังนั้น การประเมินผลสัมฤทธิ์และการประเมินความคุ้มค่าจึงมีลักษณะเช่นเดียวกัน โดยใช้หลักความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล เป็นเกณฑ์ในการพิจารณา

หลักความประหยัด ประสิทธิภาพ ประสิทธิผล

วัตถุประสงค์หลักของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน คือ เพื่อให้ข้อเสนอแนะที่เหมาะสมนำไปสู่การดำเนินการของหน่วยงานของรัฐที่เป็นไปอย่างประหยัด มีประสิทธิภาพ และเกิดประสิทธิผล ตลอดจนนำไปสู่การดำเนินการของหน่วยงานของรัฐที่โปร่งใส (transparency) และตั้งอยู่บนพื้นฐานของหลักความรับผิดชอบ (accountability) ด้วยเหตุนี้ ความประหยัด (economy) ประสิทธิภาพ (efficiency) และประสิทธิผล (effectiveness) จึงถือเป็นหลักการพื้นฐานที่สำคัญ (Principles of 3Es) ของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

๑) ความประหยัด (Economy: Keeping the Cost Low or Spending Less)

ความประหยัด คือ ความพยายามในการลดต้นทุนของทรัพยากรที่ใช้หรือปัจจัยนำเข้า (input) ให้อยู่ในระดับที่ต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ โดยทรัพยากรที่นำมาใช้ในการดำเนินการดังกล่าวจะต้องจัดหาให้ทันกาล (be available in due time) เป็นการใช้ทรัพยากรด้วยปริมาณและคุณภาพที่เหมาะสม ตลอดจนต้นทุนของทรัพยากรจะต้องเป็นราคาที่เหมาะสม (the best price) กล่าวคือ เป็นราคาที่สมเหตุสมผลเมื่อพิจารณาประกอบกับคุณภาพของทรัพยากร และความจำเป็นในการใช้ทรัพยากรเพื่อการดำเนินการ นอกจากนี้ ยังอาจกล่าวได้อีกหนึ่งว่า ความประหยัด คือ การใช้ทรัพยากรโดยไม่สิ้นเปลือง หรือก่อให้เกิดต้นทุนหรือการใช้จ่ายเงินงบประมาณเพิ่มขึ้นโดยไม่จำเป็น

การตรวจสอบความประหยัดจึงเป็นการพิจารณาถึงปัจจัยนำเข้าหรือต้นทุนของทรัพยากรต่าง ๆ ที่หน่วยรับตรวจใช้ โดยมุ่งเน้นว่าหน่วยรับตรวจใช้ปัจจัยนำเข้าในระดับต่ำที่สุด หรือการใช้ทรัพยากรสิ้นเปลืองน้อยที่สุด โดยคำนึงถึงคุณภาพที่เหมาะสมของทรัพยากร และพิจารณาด้วยว่าจากปัจจัยนำเข้าที่กำหนดไว้ การดำเนินงานจะยังคงได้ผลตามวัตถุประสงค์ของโครงการ งาน และแผนงาน

ทั้งนี้ โดยส่วนใหญ่แล้วการตรวจสอบเพื่อทราบความประหยัดจะนำไปสู่การพิจารณาว่ากระบวนการทำงานหรือการบริหารจัดการของหน่วยรับตรวจเพื่อจัดหาหรือได้มาซึ่งสินค้า งาน หรือบริการ หรือที่เรียกว่าการจัดซื้อจัดจ้างมีความเหมาะสมหรือไม่

ในการพิจารณาว่าการดำเนินการของหน่วยรับตรวจเป็นไปตามหลักการของความประหยัดหรือไม่ ผู้ตรวจสอบหาข้อมูลเพื่อตอบคำถาม เช่น

- ต้นทุนทรัพยากรที่หน่วยรับตรวจนำมาใช้ในการดำเนินการเป็นราคาที่ที่เหมาะสม (the best price) หรือไม่
- ยังมีความเป็นไปได้ที่หน่วยรับตรวจจะสามารถลดต้นทุนการใช้ทรัพยากรให้ต่ำกว่านี้ได้หรือไม่
- วิธีการที่หน่วยรับตรวจนำมาใช้ดำเนินการนำไปสู่การใช้ทรัพยากรที่มีต้นทุนต่ำที่สุดหรือไม่
- การใช้ทรัพยากรของหน่วยรับตรวจเพื่อให้ได้ผลผลิตตามที่ต้องการเป็นการใช้ทรัพยากรโดยสิ้นเปลืองหรือไม่

๒) ประสิทธิภาพ (Efficiency: Making the Most of Available Resources or Spending Well)

ประสิทธิภาพ คือ การได้รับผลผลิตมากที่สุดจากทรัพยากรที่ใช้หรือที่มีอยู่ หรือในทางกลับกัน คือ การใช้ทรัพยากรให้ต่ำที่สุดเพื่อให้ได้ผลผลิตจำนวนหนึ่งตามที่กำหนด โดยประสิทธิภาพเป็นการพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการใช้ทรัพยากรหรือปัจจัยนำเข้าต่าง ๆ (inputs) เปรียบเทียบกับผลผลิตต่าง ๆ (outputs) ที่ได้รับจากการใช้ทรัพยากรหรือปัจจัยนำเข้า ทั้งในแง่ของปริมาณและคุณภาพของผลผลิต และกำหนดเวลาการดำเนินการ (turnaround time) เพื่อให้ได้ผลผลิตตามที่กำหนด

เนื่องจากกรอบแนวคิดด้านการประเมินประสิทธิภาพตั้งอยู่พื้นฐานของหลักการเปรียบเทียบ (relative concept) ดังนั้น การตรวจสอบเพื่อทราบประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจจึงจำเป็นต้องดำเนินการเปรียบเทียบระหว่างชุดข้อมูลอย่างน้อย ๒ ชุด โดยอาจเป็นการเปรียบเทียบระหว่างผลการดำเนินการของหน่วยรับตรวจกับผลการดำเนินการของหน่วยงานของรัฐอื่น ๆ ที่มีลักษณะหรือรูปแบบการดำเนินการเช่นเดียวกันหรือใกล้เคียงกันในช่วงเวลาที่ใกล้เคียงกัน หรืออาจเป็นการเปรียบเทียบระหว่างผลการดำเนินการของหน่วยรับตรวจเอง ซึ่งมีการดำเนินการในลักษณะหรือรูปแบบเช่นเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน ในช่วงเวลาต่าง ๆ ที่ผ่านมา หรืออาจเป็นการเปรียบเทียบผลการดำเนินการของหน่วยรับตรวจก่อนและหลังการดำเนินการตามนโยบายหรือกระบวนการที่กำหนดขึ้นมาใหม่ หรืออาจเป็นการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจกับเกณฑ์หรือมาตรฐานต่าง ๆ (standards) ที่เกี่ยวข้อง

ทั้งนี้ ในกรณีที่ประสิทธิภาพของการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจสามารถวัดผลได้ ผู้ตรวจสอบสามารถประยุกต์ใช้แนวทางการตรวจสอบแบบมุ่งเน้นผลการดำเนินงาน (result-oriented approach) สำหรับการตรวจสอบเพื่อทราบประสิทธิภาพของการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจในกรณีนี้ได้ สามารถศึกษาข้อมูลแนวทางการตรวจสอบเพิ่มเติมได้ในบทที่ ๓

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการดำเนินการของภาครัฐเพื่อผลิตบริการสาธารณะนั้นย่อมมีความแตกต่างจากการผลิตสินค้าและบริการของภาคเอกชน ด้วยเหตุนี้ ในบางกรณีอาจทำให้การวัดประสิทธิภาพการดำเนินงานของภาครัฐเป็นไปได้ยาก ในกรณีนี้ การตรวจสอบเพื่อทราบประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจจะมุ่งเน้นการพิสูจน์ข้อเท็จจริงว่า การควบคุมดูแล กระบวนการปฏิบัติงาน และวิธีการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจเป็นไปอย่างเหมาะสมเพื่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรหรือปัจจัยนำเข้าให้น้อยที่สุดในการผลิตผลผลิตตามที่ต้องการ หรือเพื่อให้ได้รับผลผลิตสูงสุดด้วยการใช้ทรัพยากรหรือปัจจัยนำเข้าตามที่กำหนดหรือไม่ โดยผู้ตรวจสอบสามารถประยุกต์ใช้แนวทางการตรวจสอบแบบมุ่งเน้นระบบ (system-oriented audit approach) เพื่อพิสูจน์ทราบประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจได้

ทั้งนี้ ในการพิจารณาว่าการดำเนินการของหน่วยรับตรวจเป็นไปตามหลักการของประสิทธิภาพหรือไม่ ผู้ตรวจสอบจะต้องหาข้อมูลเพื่อตอบคำถาม เช่น

- ต้นทุนต่อหน่วยในการได้มาซึ่งผลผลิตของโครงการที่ตรวจสอบเปรียบเทียบกับโครงการอื่นของรัฐที่มีลักษณะเช่นเดียวกันมีความแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร
- ต้นทุนต่อหน่วยในการได้มาซึ่งผลผลิตของโครงการที่ตรวจสอบเปรียบเทียบกับโครงการอื่นของหน่วยรับตรวจที่มีลักษณะเช่นเดียวกันในอดีตมีความแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร
- ผลผลิตที่ได้รับมีคุณภาพ ปริมาณ หรือระยะเวลาที่ใช้ดำเนินการจนแล้วเสร็จของโครงการที่ตรวจสอบเปรียบเทียบกับโครงการอื่นของหน่วยรับตรวจที่มีลักษณะเช่นเดียวกันในอดีตมีความแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร
- กระบวนการและหลักเกณฑ์ที่ใช้สำหรับพิจารณาจัดลำดับความสำคัญและคัดเลือกโครงการเป็นไปอย่างเหมาะสมหรือไม่

๓) ประสิทธิภาพ (Effectiveness: Achieving the Stipulated Aims or Objectives or Spending Wisely)

ประสิทธิผล คือ การบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด ตลอดจนการบรรลุผลลัพธ์หรือผลสัมฤทธิ์ที่คาดหวัง (intended results) โดยประสิทธิผลเป็นความสัมพันธ์ระหว่างเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ (goals or objectives) กับผลลัพธ์หรือผลสัมฤทธิ์ที่คาดหวังว่าจะเกิดขึ้นหรือเกิดขึ้นจากการดำเนินการใน ๒ ส่วน กล่าวคือ ส่วนแรก คือ เป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้สามารถบรรลุผลหรือเป็นไปตามที่ต้องการหรือไม่ อย่างไร ซึ่งสามารถตรวจสอบได้ด้วยการใช้แนวทางการตรวจสอบแบบมุ่งเน้นผลการดำเนินงาน (Result-oriented approach) และส่วนที่สอง คือ การบรรลุเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ของการดำเนินการดังกล่าวเป็นผลมาจากผลผลิต (outputs) จากการดำเนินการหรือไม่ อย่างไร

ทั้งนี้ ในการตรวจสอบเพื่อทราบประสิทธิผลของการดำเนินการของหน่วยรับตรวจ ผู้ตรวจสอบอาจให้ความสำคัญกับการพิจารณาว่า

- การดำเนินการของหน่วยรับตรวจสามารถนำไปสู่การบรรลุผลตามเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่กำหนดหรือที่คาดหวังไว้ (intended results) หรือไม่ อย่างไร
- หน่วยรับตรวจสามารถดำเนินการให้บรรลุเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ได้ทุกประการหรือไม่ อย่างไร
- กระบวนการ วิธีการ หรือมาตรการที่หน่วยรับตรวจนำมาใช้ดำเนินการมีความเหมาะสมและเพียงพอที่จะก่อให้เกิดการบรรลุเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่ต้องการหรือไม่ อย่างไร

ความสัมพันธ์ระหว่างความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล (Relationship between the 3Es)

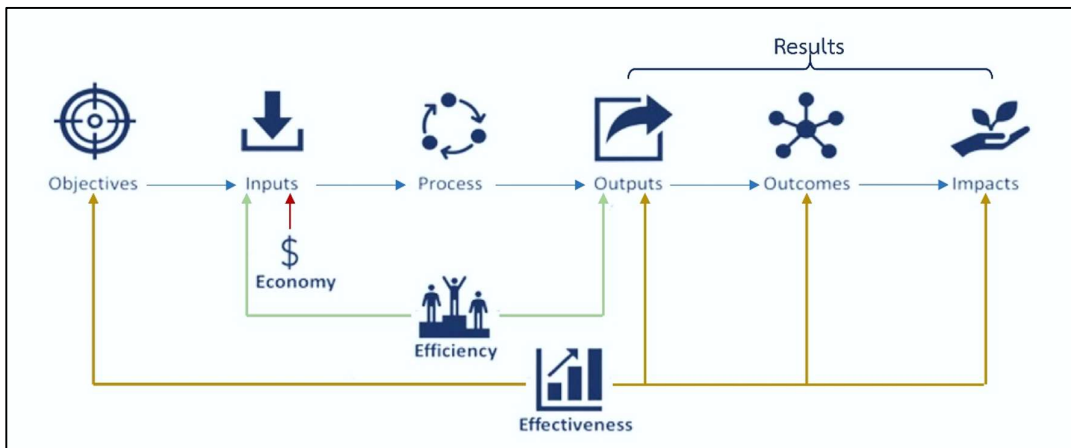
ตามหลักการของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ผู้ตรวจสอบพึงดำเนินการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นว่าการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจเป็นไปอย่างประหยัด มีประสิทธิภาพ เกิดประสิทธิผลหรือไม่ ด้วยเหตุนี้ ในการวัดหรือประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ ผู้ตรวจสอบควรนำหลักการของความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล หรือหลักการ 3Es ทั้ง ๓ หลักการมาใช้พิจารณาอย่างเป็นองค์รวม โดยไม่พิจารณาแยกส่วนหลักการใดหลักการหนึ่งออกจากกัน หรือพิจารณาโดยใช้หลักการใดหลักการหนึ่งเป็นการเฉพาะ เนื่องจากความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลมีความสัมพันธ์กันอย่างมีนัยสำคัญ

การพิจารณาวัดผลหรือประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจโดยใช้หลักการ 3Es แยกส่วนดังกล่าว อาจทำให้การใช้วิจญาณของผู้ประกอบวิชาชีพบกพร่อง อันส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของผลการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น การมุ่งให้ความสำคัญเฉพาะความประหยัดโดยละเลยผลลัพธ์ (outcomes) ของการดำเนินการ อาจนำไปสู่การได้มาซึ่งผลผลิตที่มีราคาถูก แต่อาจไม่มีประสิทธิผลดังที่คาดหวัง หรือในทางตรงกันข้ามการมุ่งให้ความสำคัญกับการตรวจสอบเพื่อทราบประสิทธิผลเป็นสำคัญ โดยขาดการพิจารณาตามหลักความประหยัดและประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบอาจทราบว่าผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการของหน่วยรับตรวจเป็นไปตามที่คาดหวังหรือเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของโครงการหรือไม่ แต่ผู้ตรวจสอบมีอาจทราบถึงต้นทุนของทรัพยากรที่นำมาใช้ในการดำเนินการ ซึ่งในความเป็นจริงต้นทุนดังกล่าวของโครงการอาจสูงเกินกว่าที่ควรจะเป็น อันจะส่งผลต่อความประหยัดและประสิทธิภาพของโครงการ

อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีหากมีความจำเป็น การตรวจสอบเพื่อทราบความประหยัด ประสิทธิภาพ หรือประสิทธิผลของการดำเนินการของหน่วยรับตรวจในบางเรื่อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการตรวจสอบเพื่อทราบ ประสิทธิภาพอาจต้องใช้เวลาาน และต้องอาศัยความชำนาญเฉพาะด้าน ผู้ตรวจสอบอาจให้ความสำคัญกับการพิจารณาผลการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามหลักของความประหยัด ประสิทธิภาพ หรือประสิทธิผล โดยเฉพาะเพียงอย่างเดียวหนึ่งทีเห็นว่ามีสาระสำคัญก็ได้

ทั้งนี้ ในการนำหลักการ 3Es ดังกล่าวมาประยุกต์ใช้ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพ การดำเนินงาน ผู้ตรวจสอบพึงพิจารณาให้รอบด้านและครอบคลุมทั้งความประหยัด ประสิทธิภาพ และ ประสิทธิผล ตลอดจนศึกษาเพื่อทำความเข้าใจว่าหลักการทั้ง ๓ ประการมีความสัมพันธ์กันอย่างไร นอกจากนี้ ควรทำความเข้าใจให้ถ่องแท้ถึงกระบวนการใช้ทรัพยากรของหน่วยรับตรวจเพื่อนำไปสู่การบรรลุเป้าหมาย หรือวัตถุประสงค์ที่กำหนด โดยให้ความสำคัญกับการศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างการดำเนินการอย่างใด อย่างหนึ่งของหน่วยรับตรวจ (intervention) กับวัตถุประสงค์ (objectives) ปัจจัยนำเข้า (inputs) ผลผลิต (outputs) ผลลัพธ์ (outcomes) ตลอดจนผลกระทบ (impacts) [ซึ่งผลผลิต ผลลัพธ์ และผลกระทบดังกล่าว ถือเป็นส่วนหนึ่งของผลสัมฤทธิ์ (results)] โดยความสัมพันธ์ระหว่างหลักการ 3Es ซึ่งเกี่ยวข้องกับเป้าหมาย หรือวัตถุประสงค์ ปัจจัยนำเข้า ผลผลิต ผลลัพธ์ และผลกระทบ แสดงตามแผนภาพที่ ๑

แผนภาพที่ ๑ ความสัมพันธ์ระหว่างความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล



ที่มา: ดัดแปลงจาก INTOSAI Development Initiative (2021)

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน เป็นการตรวจสอบเพื่อนำเสนอข้อเท็จจริง และให้ข้อเสนอแนะอย่างเป็นอิสระและเป็นกลาง ในการพัฒนา ปรับปรุง และแก้ไขข้อบกพร่องแก่หน่วยรับตรวจเกี่ยวกับการดำเนินงานตามแผนยุทธศาสตร์ แผนงาน งาน โครงการ กิจกรรม หรือหน่วยงาน โดยมุ่งเน้นไปที่ผลสัมฤทธิ์ ประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ ความประหยัด และความคุ้มค่ามากกว่าการรายงานเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดเป็นสำคัญ นอกจากนี้ยังเป็นการส่งเสริมให้เกิดความโปร่งใส ความรับผิดชอบ การรักษาสถียรภาพและความยั่งยืนทางการคลังของประเทศ (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน)

ทั้งนี้ ตามหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบการดำเนินงาน ได้กำหนดว่าวัตถุประสงค์หลักของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน คือ เพื่อส่งเสริมการบริหารจัดการภาครัฐให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และประหยัด รวมทั้งยังมีส่วนช่วยส่งเสริมการรับผิดชอบต่อความโปร่งใสด้วย การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานส่งเสริมการรับผิดชอบต่อความโปร่งใสด้วยการช่วยหน่วยรับตรวจให้มีการบริหารจัดการและมีความรับผิดชอบต่อปรับปรุงการดำเนินงาน โดยตรวจสอบการดำเนินการของฝ่ายนิติบัญญัติหรือฝ่ายบริหารว่าได้เตรียมการและปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลหรือไม่ และตรวจสอบว่าประชาชนหรือผู้เสียภาษีได้รับความคุ้มค่าจากการใช้จ่ายเงินภาษีหรือไม่ การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานไม่ได้เป็นการตั้งข้อสังเกตเกี่ยวกับเจตนาและผลการดำเนินการของฝ่ายนิติบัญญัติ แต่เป็นการตรวจสอบถึงข้อบกพร่องอันเนื่องมาจากกฎหมายระเบียบ และข้อบังคับ หรือวิธีปฏิบัติงานที่ทำให้การดำเนินงานไม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานจะมุ่งเน้นไปยังเรื่องที่สามารถสร้างประโยชน์เพิ่มขึ้นแก่ประชาชน ซึ่งมีความเป็นไปได้มากที่สุดในการปรับปรุงแก้ไขซึ่งจะทำให้เกิดแรงจูงใจในทางสร้างสรรค์แก่ผู้มีส่วนที่รับผิดชอบต่อให้เกิดการดำเนินการที่เหมาะสมต่อไป

กรณีที่มีการตรวจสอบคาบเกี่ยวกันระหว่างการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานกับการตรวจสอบลักษณะอื่นให้นำมาตรฐานที่เกี่ยวข้องมาพิจารณา โดยมุ่งเน้นวัตถุประสงค์หลักของการตรวจสอบซึ่งเป็นตัวบ่งชี้ว่าผู้ตรวจสอบควรใช้มาตรฐานใดในการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรตระหนักว่าการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อส่งเสริมความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล โดยมุ่งเน้นที่กิจกรรมและผลลัพธ์ที่ได้มากกว่ารายงานทางบัญชี และรายงานเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมาย

ทั้งนี้ หากผู้ตรวจสอบพบว่าผลการตรวจสอบมีข้อบกพร่องจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งเป็นไปตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ ตามมาตรา ๘๕ มาตรา ๘๖ มาตรา ๘๗ มาตรา ๙๕ ให้แยกประเด็นดังกล่าวออกจากลักษณะงานด้านการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน และแจ้งผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น เพื่อทราบและพิจารณามอบหมายสั่งการหรืออาจพิจารณาส่งเรื่องให้สำนักตรวจสอบที่รับผิดชอบดำเนินการตรวจสอบตามหน้าที่และอำนาจต่อไป

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. ๒๕๖๐ และพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ มีดังนี้

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. ๒๕๖๐ ได้บัญญัติเกี่ยวกับหน้าที่และอำนาจของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพ ไว้ตามมาตรา ๒๔๒ ดังนี้

มาตรา ๒๔๒ ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติหน้าที่โดยเที่ยงธรรม เป็นกลาง และปราศจากอคติทั้งปวงในการใช้ดุลพินิจ โดยมีหน้าที่และอำนาจดังต่อไปนี้

(๑) ตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายการตรวจเงินแผ่นดินและหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด และตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ

(๒) ตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐ

(๓) มอบหมายให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการตาม (๑) และ (๒)

(๔) กำกับและรับผิดชอบในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ตาม (๓)

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ ได้บัญญัติเกี่ยวกับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานไว้ ดังนี้

มาตรา ๔ ในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญนี้

“ตรวจเงินแผ่นดิน” หมายความว่า ตรวจสอบการเงินของหน่วยรับตรวจ ซึ่งรวมถึงตรวจการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหาร ซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการหรือไม่ และตรวจว่าการใช้จ่ายเงินหรือการใช้ประโยชน์นั้นเป็นไปตามวัตถุประสงค์ ประหยัด เกิดผลสัมฤทธิ์ และมีประสิทธิภาพหรือไม่ รวมตลอดถึงการตรวจสอบรายงานการเงินของหน่วยรับตรวจและแสดงความเห็นต่อผลของการตรวจสอบ และการตรวจสอบอื่นที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญนี้

มาตรา ๕๓ ให้ผู้ว่าการมีหน้าที่และอำนาจ ดังต่อไปนี้

(๑) ตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายการตรวจเงินแผ่นดินและหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่คณะกรรมการกำหนด และตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ

(๒) ตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐ

(๓) มอบหมายให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการตาม (๑) และ (๒)

(๔) กำกับและรับผิดชอบในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ตาม (๓)

ในการตรวจเงินแผ่นดินสำหรับหน่วยรับตรวจตามบทนิยามคำว่า “หน่วยรับตรวจ” ตามมาตรา ๔ (๓) ให้ตรวจเฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับเงินอุดหนุนหรือกิจการที่ได้รับเงินหรือทรัพย์สินลงทุนจากหน่วยรับตรวจตามบทนิยามคำว่า “หน่วยรับตรวจ” ตามมาตรา ๔ (๑) (๒) (๓) (๔) หรือ (๖) ว่ามีการใช้จ่ายไปตามวัตถุประสงค์หรือไม่

มาตรา ๕๔ นอกจากหน้าที่และอำนาจตามมาตรา ๕๓ ให้ผู้ว่าการมีหน้าที่และอำนาจ ดังต่อไปนี้ ด้วย

(๔) แจ้งผลการตรวจสอบและติดตามให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดำเนินการตามหน้าที่และอำนาจ เพื่อให้เป็นไปตามผลการตรวจสอบ

มาตรา ๕๕ สำนักงานมีหน้าที่และอำนาจ ดังต่อไปนี้

(๗) ติดตามผลการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจตามข้อเสนอแนะของสำนักงาน

มาตรา ๕๘ ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพ ต้องตรวจสอบเมื่อการดำเนินการเสร็จสิ้นแล้ว เว้นแต่ผู้ว่าการจะเห็นว่ามีการปฏิบัติอย่างหนึ่งอย่างใดที่เห็นได้ชัดเจนว่าจะไม่ก่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์หรือขาดประสิทธิภาพ จะแจ้งให้หน่วยรับตรวจทราบก่อนหรือในระหว่างดำเนินการก็ได้ ในกรณีเช่นนั้น ผู้ว่าการต้องแนะนำวิธีดำเนินการที่ถูกต้องให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติด้วย และในกรณีที่หน่วยรับตรวจเห็นว่าการดำเนินการที่ผู้ว่าการแนะนำนั้นไม่อาจหรือไม่สมควรดำเนินการโดยมีเหตุผลอันสมควร ให้เป็นหน้าที่ของผู้ว่าการ หน่วยรับตรวจ และหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องจะร่วมกันหารือเพื่อหาข้อยุติโดยเร็ว เพื่อมิให้เกิดความเสียหายขึ้น เมื่อได้ข้อยุติประการใดแล้ว ให้หน่วยรับตรวจดำเนินการไปตามข้อยุตินั้น

มาตรา ๕๙ ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยรับตรวจให้ผู้ว่าการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบและแสดงความเห็นว่าเป็นไปโดยประหยัด เกิดผลสัมฤทธิ์และมีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่หน่วยรับตรวจกำหนดไว้หรือไม่ และให้จัดทำข้อเสนอแนะให้แก่หน่วยรับตรวจในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยรับตรวจ

ในการตรวจสอบตามวรรคหนึ่ง ต้องคำนึงถึงประเพณีวัฒนธรรม สังคม และความนิยมของท้องถิ่น รวมถึงประโยชน์สูงสุดของประชาชนในด้านต่าง ๆ โดยให้รับฟังเหตุผลและความจำเป็นของหน่วยรับตรวจประกอบด้วย

ทั้งนี้ คู่มือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานฉบับนี้ จัดทำขึ้นโดยให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ประกาศ ณ วันที่ ๘ มีนาคม ๒๕๖๒

บทที่ ๒

หลักการสำคัญ การเพิ่มคุณค่า และกระบวนการ ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

หลักการสำคัญ

หลักการสำคัญ ๘ ประการที่จำเป็นสำหรับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างมีคุณภาพ ตามที่ระบุในมาตรฐานสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ รหัส ๑๐๐ หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบภาครัฐ (ISSAI 100) มีดังนี้

- การควบคุมคุณภาพ (Quality Control)
- ความเป็นอิสระและจริยธรรม (Independence and Ethics)
- การใช้ดุลพินิจ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Judgement and Scepticism)
- ความรู้ความสามารถของทีมตรวจสอบ (Audit Team Competence)
- ความมีสาระสำคัญ (Materiality)
- การจัดทำเอกสารหลักฐานและการกำกับดูแลการตรวจสอบ (Audit Documentation and Audit Supervision)
- ความเสี่ยงในการตรวจสอบ (Audit Risk and Assurance)
- การสื่อสารกับหน่วยรับตรวจ ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียภายนอก สื่อมวลชน และสาธารณชน (Communication with Audited Entities, External Stakeholders, Media and the Public)

๑. การควบคุมคุณภาพ (Quality Control)

- องค์กรตรวจเงินแผ่นดินควรกำหนดและคงไว้ซึ่งกระบวนการที่เหมาะสมด้านจริยธรรมและการควบคุมคุณภาพ
- นโยบายและกระบวนการเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินควรสอดคล้องกับมาตรฐานสากลและมีจุดมุ่งหมายเพื่อที่จะทำให้เชื่อมั่นได้ว่าการตรวจสอบเป็นไปโดยมีคุณภาพสูงอย่างสม่ำเสมอ ผู้ตรวจสอบควรดำเนินการตามมาตรฐานสากลเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพ
- องค์กรตรวจเงินแผ่นดินควรให้ความสำคัญอย่างต่อเนื่องกับการผลิตงานตรวจสอบและงานอื่นที่มีคุณภาพ คุณภาพของงานสามารถส่งผลต่อชื่อเสียงและความน่าเชื่อถือขององค์กรได้ และยังส่งผลกระทบถึงความสามารถขององค์กรที่จะดำเนินการตามภารกิจที่กำหนดไว้ได้อย่างสำเร็จลุล่วงด้วย
- การควบคุมคุณภาพ หมายถึง นโยบายและกระบวนการดำเนินงานที่จัดทำโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งทำให้เกิดความเชื่อมั่นว่า รายงานการตรวจสอบจะมีความเหมาะสม (appropriate) เป็นกลาง (balanced) เที่ยงธรรม (fair) ก่อให้เกิดประโยชน์ (added value) และเป็นไปตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ การควบคุมคุณภาพควรอยู่ในทุกขั้นตอนของกระบวนการตรวจสอบ ตั้งแต่การวางแผน การปฏิบัติงาน การรายงานผล และการติดตามผล นโยบายและกระบวนการที่เกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพดังกล่าวควรจะถูกกำหนดโดยผู้นำองค์กรซึ่งยังคงเป็นผู้รับผิดชอบในภาพรวม

ต่อระบบการควบคุมคุณภาพขององค์กร ทั้งนี้ การควบคุมคุณภาพยังรวมถึงกระบวนการสอบทานต่าง ๆ ของผู้ที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นก่อนที่จะออกรายงานการตรวจสอบด้วย

- การประกันคุณภาพ หมายถึง การจัดให้มีกระบวนการติดตามที่ออกแบบมาเพื่อทำให้เกิดความเชื่อมั่นว่านโยบายและกระบวนการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับระบบการควบคุมคุณภาพมีความเกี่ยวข้องอย่างชัดเจนกับกระบวนการตรวจสอบ (relevant) มีความเพียงพอ (adequate) และเกิดประสิทธิผลในการปฏิบัติงาน (operating effectively in practice) จุดมุ่งหมายของการประกันคุณภาพคือการสอบทานความครบถ้วนถูกต้องของการตรวจสอบ เพื่อให้แน่ใจว่าการตรวจสอบเป็นไปตามที่ระบุไว้ในมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ทั้งนี้ การประกันคุณภาพยังรวมถึงการสอบทานรายงานผลการตรวจสอบที่ออกไปแล้ว และการประกันคุณภาพจะไม่ดำเนินการโดยผู้ที่กำกับดูแลในสายงานบังคับบัญชาปกติ

- การที่จะทำให้ระบบควบคุมคุณภาพทำงานอย่างได้ผลนั้น ต้องกำหนดให้การควบคุมคุณภาพเป็นส่วนหนึ่งของยุทธศาสตร์ วัฒนธรรม นโยบาย และกระบวนการดำเนินงานขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ในลักษณะนี้การควบคุมคุณภาพจะอยู่ในกระบวนการดำเนินงานและการจัดทำรายงานการตรวจสอบ ซึ่งจะได้ผลดีกว่าการสร้างระบบควบคุมขึ้นมาแยกต่างหากหลังจากที่จัดทำรายงานเสร็จสิ้นแล้ว กระบวนการควบคุมคุณภาพควรครอบคลุมตั้งแต่ทิศทางของการตรวจสอบ การสอบทานและการกำกับดูแลในกระบวนการตรวจสอบ รวมถึงระบุถึงกรณีที่มีความจำเป็นที่จะต้องจัดให้มีที่ปรึกษาเพื่อหาข้อสรุปของการตรวจสอบสำหรับเรื่องหรือประเด็นที่มีความยากหรือเป็นที่ถกเถียงกัน

๒. ความเป็นอิสระและจริยธรรม (Independence and Ethics)

การยึดมั่นในความเป็นอิสระและข้อกำหนดทางจริยธรรมถือเป็นสิ่งสำคัญลำดับแรกในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ซึ่งองค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (INTOSAI) ได้ให้ความสำคัญมาโดยตลอด

๒.๑ ความเป็นอิสระ (independence) หมายถึง สภาวะการณ์ที่ปราศจากแรงกดดัน หรืออิทธิพลต่าง ๆ ที่ทำให้เกิดความย่อหย่อน และส่งผลกระทบต่อการใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบสามารถคงไว้ซึ่งความเป็นอิสระได้โดย

- หลีกเลี่ยงการตรวจสอบที่ตนเองมีผลประโยชน์ทางการเงินหรือผลประโยชน์ส่วนตัวเกี่ยวข้อง
- ไม่รับของขวัญ สินบน หรือประโยชน์อื่น ที่ทำให้เกิดการลำเอียงหรืออาจถูกมองได้ว่าเป็นประโยชน์ต่างตอบแทน
- หลีกเลี่ยงการตรวจสอบที่สมาชิกในครอบครัวหรือบุคคลที่มีผลประโยชน์เกี่ยวข้อง
- หลีกเลี่ยงการเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องในกิจกรรมภายนอกอื่น ๆ ที่อาจถูกมองได้ว่าเป็นการสร้างอิทธิพลและสามารถส่งผลกระทบต่อผลการตรวจสอบได้
- หลีกเลี่ยงการมีความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิดเกินควรกับหน่วยรับตรวจและผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ ซึ่งอาจส่งผลให้เกิดความลำเอียงหรืออาจถูกมองได้ว่าเป็นการสนับสนุนหน่วยรับตรวจ

ผู้ตรวจสอบควรคงไว้ซึ่งความเป็นอิสระที่จะส่งผลให้รายงานการตรวจสอบมีความเที่ยงธรรม ซึ่งผู้ใช้รายงานสามารถรับรู้ได้ การรักษาไว้ซึ่งความเป็นอิสระถือได้ว่าเป็นมีความสำคัญมากต่อการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน การตัดสินใจต่าง ๆ ของผู้ตรวจสอบจะอยู่บนพื้นฐานของการใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพและหลักฐานการตรวจสอบ การขาดความเป็นอิสระสามารถส่งผลกระทบต่อ การตรวจสอบในแต่ละขั้นตอนได้ ตั้งแต่การเลือกเรื่องที่จะตรวจสอบ การกำหนดวัตถุประสงค์และคำถาม การตรวจสอบ ไปจนถึงการเขียนรายงานการตรวจสอบที่เที่ยงธรรมและเป็นกลาง

๒.๒ จริยธรรม (ethics) หมายถึง หลักการทางศีลธรรมสำหรับปัจเจกบุคคล ประกอบด้วย ความซื่อตรง (integrity) ความรู้ความสามารถ (professional competence) การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ (professional behaviour) การรักษาความลับและความโปร่งใส (confidentiality and transparency) ซึ่งผู้ตรวจสอบสามารถศึกษารายละเอียดของจริยธรรมแต่ละข้อได้จากมาตรฐานสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ รหัส ๑๓๐ ประมวลจริยธรรมสำหรับวิชาชีพการตรวจเงินแผ่นดิน

๒.๒.๑ ความซื่อตรง (integrity) หมายถึง ความประพฤติที่ซื่อตรง เชื่อถือได้ ทั้งในเรื่องส่วนตัวและเรื่องประโยชน์ของส่วนรวมหรือราชการ ผู้ตรวจสอบควรมีความตื่นตัวต่อสถานการณ์รอบข้างที่อาจทำให้เกิดความเสี่ยงต่อความซื่อตรง และหลีกเลี่ยงสถานการณ์ดังกล่าวตามที่เห็นสมควร สถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อความซื่อตรง ตัวอย่างเช่น

- ประโยชน์ส่วนตัว ประโยชน์ทางการเงิน หรือประโยชน์อื่น รวมถึงความสัมพันธ์ต่าง ๆ ที่อาจขัดแย้งกับผลประโยชน์ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

- การให้ของขวัญหรือสินน้ำใจจากหน่วยรับตรวจ
- โอกาสที่จะใช้อำนาจหน้าที่ในทางที่ไม่เหมาะสมอันเป็นไปเพื่อประโยชน์ส่วนตัว
- การเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางการเมืองหรือกลุ่มกิจกรรมต่าง ๆ
- ช่องทางที่จะเข้าถึงข้อมูลที่มีความอ่อนไหวและเป็นความลับ
- โอกาสที่จะสามารถใช้ทรัพยากรขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินเพื่อประโยชน์

ส่วนตนหรือเพื่อวัตถุประสงค์อื่น

๒.๒.๒ ความรู้ความสามารถ (professional competence) หมายถึง การแสวงหาและคงไว้ซึ่งความรู้และทักษะที่จำเป็นต่อบทบาทหน้าที่ของตนเองและปฏิบัติหน้าที่ตามมาตรฐานที่กำหนดด้วยความระมัดระวัง ตัวอย่างเช่น

- มีความเข้าใจในบทบาทและเป้าหมายที่ต้องทำให้สำเร็จ
- มีความรู้เกี่ยวกับมาตรฐานด้านเทคนิค การปฏิบัติงาน มาตรฐานทางวิชาชีพ และมาตรฐานด้านจริยธรรมที่ต้องปฏิบัติตาม

- สามารถทำงานได้ในสภาพแวดล้อมที่หลากหลายซึ่งเปลี่ยนไปตามข้อกำหนดหรือเป้าหมายของงาน

- แสวงหาความรู้และความสามารถใหม่ ๆ และพัฒนาทักษะที่จำเป็นต้องใช้ในการปฏิบัติงาน

๒.๒.๓ การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ (professional behaviour) หมายถึง การปฏิบัติหน้าที่โดยสอดคล้องกับกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ ธรรมเนียมปฏิบัติ และหลักเลี่ยงการกระทำที่อาจทำให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินเกิดความเสียหาย ผู้ตรวจสอบควรประพฤติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพทั้งในและนอกสถานที่ทำงาน ดังนี้

- ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องตระหนักถึงนโยบายและกระบวนการดำเนินงานต่าง ๆ ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ มาตรฐานของการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในส่วนที่สามารถนำมาปรับใช้ได้ รวมถึงระเบียบและมาตรฐานของสังคมด้วย
- ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องเข้าใจถึงผลกระทบของการกระทำของตนที่มีผลต่อความน่าเชื่อถือขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน และพิจารณาว่าความประพฤติของตนทั้งในและนอกที่ทำงาน อาจถูกมองหรือรับรู้จากเพื่อนร่วมงาน ครอบครัว เพื่อน หน่วยรับตรวจ สื่อมวลชน และบุคคลอื่น ตัวอย่างเช่น การทำงานหรือการเป็นจิตอาสานอกเวลาทำงาน อาจถูกมองได้ว่าเป็นการขัดแย้งทางผลประโยชน์และส่งผลกระทบต่อความเป็นกลางของผู้ตรวจสอบได้
- ผู้ตรวจสอบควรตระหนักถึงความคาดหวังของสังคมที่มีต่อผู้ตรวจสอบซึ่งมักมีลักษณะดังนี้ มีความประพฤติที่สอดคล้องกับคุณค่าทางจริยธรรม ยึดมั่นในข้อกฎหมายและระเบียบข้อบังคับ ไม่ใช้อำนาจหน้าที่และตำแหน่งในทางที่ผิด ปฏิบัติงานด้วยความเพียรและระมัดระวัง และประพฤติตนอย่างเหมาะสมเมื่อต้องเกี่ยวข้องกับผู้อื่น
- ผู้ตรวจสอบควรมีเหตุผลและมีความระมัดระวังเพื่อให้การกระทำหรือการแสดงความเห็นของตนไม่เป็นไปในทางที่ย่อหย่อนหรือทำความเสียหายให้แก่องค์กรตรวจเงินแผ่นดินและงานขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

๒.๒.๔ การรักษาความลับและความโปร่งใส (confidentiality and transparency)
การรักษาข้อมูลที่เป็นความลับโดยต้องดำเนินการให้สอดคล้องกับความจำเป็นที่ต้องมีความโปร่งใสด้วย

- ผู้ตรวจสอบควรตระหนักถึงข้อบังคับทางกฎหมายรวมถึงนโยบาย และแนวปฏิบัติขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินทั้งในส่วนที่เกี่ยวกับการรักษาความลับและในส่วนที่เกี่ยวกับความโปร่งใส และไม่ควรเปิดเผยข้อมูลใด ๆ ที่เป็นผลจากการทำงานของตนโดยไม่มีอำนาจรองรับที่เหมาะสมและเฉพาะเจาะจง เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายระบุให้ทำได้หรือเป็นหน้าที่ในทางวิชาชีพ
- ผู้ตรวจสอบควรให้ความสำคัญกับการเก็บรักษาความลับของข้อมูลโดยใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ แม้ในขณะที่สนทนากับบุคคลภายในองค์กรก็ตาม
- กรณีมีความสงสัยว่าจะควรเปิดเผยข้อมูลบางอย่างกับบุคคลหรือหน่วยงานอื่นหรือไม่ ควรปรึกษากับที่ปรึกษาทางกฎหมายภายในองค์กรตรวจเงินแผ่นดินก่อนเพื่อหาแนวทางในการดำเนินการที่เหมาะสม
- ไม่ควรปรึกษาหารือหรือเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบนอกสถานที่ทำงานรวมถึงทางสื่อสังคมออนไลน์ต่าง ๆ
- ผู้ตรวจสอบควรจัดเก็บอุปกรณ์อิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบให้ปลอดภัย ป้องกันการรั่วไหลของข้อมูล เช่น คอมพิวเตอร์แบบพกพา และอุปกรณ์บรรจุข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์แบบพกพา รวมถึงเอกสารและกระดาษทำการที่เกี่ยวข้อง

๓. การใช้ดุลพินิจ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Judgement and Scepticism)

ผู้ตรวจสอบต้องใช้ดุลพินิจ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ รวมถึงควรพิจารณาประเด็นต่าง ๆ จากมุมมองที่แตกต่าง และคงไว้ซึ่งทัศนคติที่เปิดกว้าง เป็นกลางต่อความคิดเห็นและข้อโต้แย้งที่หลากหลาย

- การใช้ดุลพินิจ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพถือได้ว่ามีความสำคัญอย่างยิ่งต่อความสำเร็จของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

- การใช้ดุลพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หมายถึง การนำเอาความรู้ ทักษะและประสบการณ์ที่มีอยู่มาใช้ในการกระบวนการตรวจสอบโดยสอดคล้องกับมาตรฐาน กฎหมาย และหลักการทางจริยธรรม อันจะนำมาซึ่งความเห็นและข้อสรุปต่อเรื่องหรือประเด็นต่าง ๆ ส่วนการมีความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หมายถึง การไม่เข้าไปใกล้ชิดและการรักษาระยะห่างจากหน่วยรับตรวจในลักษณะที่ผู้ตรวจสอบควรปฏิบัติ รวมถึงการมีทัศนคติที่มีความตื่นตัวและชอบตั้งคำถาม เมื่อต้องประเมินหรือวัดผลความเพียงพอและความเหมาะสมของหลักฐานการตรวจสอบที่ได้รับตลอดกระบวนการตรวจสอบ

- ผู้ตรวจสอบควรใช้ดุลพินิจ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยสามารถพิจารณาประเด็นต่าง ๆ ในมุมมองที่แตกต่างกัน และยังคงไว้ซึ่งความเป็นกลางและเที่ยงธรรม ความเปิดกว้างหรือใจกว้างถือเป็นสิ่งสำคัญยิ่งในกรณีที่ผู้ตรวจสอบได้รับข้อมูลที่มีความขัดแย้งกัน ซึ่งจำเป็นต้องใช้การประเมินและพิจารณาร่วมกับหลักฐานอื่น ๆ ที่ได้รับระหว่างการตรวจสอบ การใช้ดุลพินิจ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ จะทำให้ผู้ตรวจสอบมีความเปิดกว้างต่อความคิดเห็นและข้อโต้แย้งที่หลากหลาย และอยู่ในสถานะที่ดีกว่าที่จะพิจารณาประเด็นต่าง ๆ ในมุมมองที่แตกต่างได้

- การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานมีความจำเป็นต้องใช้ดุลพินิจและการตีความ เนื่องจากหลักฐานการตรวจสอบที่ใช้สำหรับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานนั้นมักจะเป็นการชักจูงหรือโน้มน้าวให้ยอมรับมากกว่าจะมีลักษณะเป็นการสรุปแบบตายตัว ซึ่งหลักฐานการตรวจสอบที่มีลักษณะเป็นการชักจูงหรือโน้มน้าวดังกล่าวต้องการการประเมินซ้ำหลายครั้ง การใช้ดุลพินิจ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเป็นหัวใจสำคัญในการประเมินหลักฐานการตรวจสอบที่ได้รับ และจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบมองเรื่องหรือประเด็นที่ตรวจสอบได้ในมุมมองที่กว้างขึ้นกว่าเดิม และสามารถตั้งคำถามถึงความสมเหตุสมผลของหลักฐานการตรวจสอบหรือข้อมูลที่ได้รับต่าง ๆ ได้ตลอดระยะเวลาการตรวจสอบ

๔. ความรู้ความสามารถของทีมตรวจสอบ (Audit Team Competence)

องค์กรตรวจเงินแผ่นดินควรทำให้เชื่อมั่นว่า ในภาพรวมทีมตรวจสอบมีความสามารถในการเชิงวิชาชีพเพียงพอที่จะทำการตรวจสอบได้

- ผู้ตรวจสอบต้องคงไว้ซึ่งมาตรฐานระดับสูงในการประพฤติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
- การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างได้ผล ต้องการทีมตรวจสอบที่มีทักษะที่จำเป็นครบถ้วนที่จะทำการตรวจสอบให้บรรลุเป้าหมายได้ในช่วงระยะเวลาที่กำหนด
- คุณภาพของงานตรวจสอบจะขึ้นอยู่กับทักษะ ความสามารถ และความรู้ของทีมตรวจสอบ การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานมีลักษณะการทำงานเป็นทีม โดยหัวข้อในการตรวจสอบส่วนใหญ่จะมีความซับซ้อน ซึ่งสมาชิกในทีมตรวจสอบแต่ละคนไม่มีความจำเป็นต้องมีทักษะที่จำเป็นครบถ้วน

อย่างไรก็ตามทีมตรวจสอบควรมีสมาชิกในทีมที่มีทักษะ ความสามารถ และความรู้ที่หลากหลาย จะทำให้เกิดความเชื่อมั่นได้ว่าทีมตรวจสอบจะสามารถทำงานตรวจสอบที่ได้รับมอบหมายได้สำเร็จ

- องค์การตรวจเงินแผ่นดินควรทำให้เกิดความเชื่อมั่นว่าทีมตรวจสอบในภาพรวมมีความรู้ ทักษะ และความสามารถในเชิงวิชาชีพเพียงพอที่จะทำการตรวจสอบได้ และควรเปิดรับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบที่มีคุณสมบัติที่เหมาะสม พร้อมจัดทำหลักสูตรการฝึกอบรมที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบมีทักษะและความสามารถที่จำเป็น การฝึกอบรมมีหลายรูปแบบซึ่งรวมถึงการอบรมรวมกันในห้องอบรม การศึกษาเป็นรายบุคคล หรือการฝึกอบรมขณะทำงานจริง ซึ่งสามารถเลือกได้ตามความเหมาะสมและความจำเป็นของแต่ละบุคคล

๕. ความมีสาระสำคัญ (Materiality)

ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาความมีสาระสำคัญของการตรวจสอบตลอดกระบวนการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงความมีสาระสำคัญด้านการเงิน ด้านสังคม และการเมืองของประเด็นการตรวจสอบโดยมีจุดมุ่งหมาย เพื่อให้การตรวจสอบเกิดประโยชน์หรือมูลค่าเพิ่มมากที่สุดเท่าที่จะทำได้

- ความมีสาระสำคัญ หมายถึง ระดับของผลการตรวจสอบที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของหน่วยรับตรวจโดยอาจเป็นด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมือง กล่าวคือ ผลการตรวจสอบที่ทำให้เกิดการแก้ไข ปรับปรุง พัฒนาการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจได้อย่างมีนัยสำคัญ ทั้งนี้ ความมีสาระสำคัญจะเกี่ยวข้องกับทุกขั้นตอนของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๓.๓)

- ความมีสาระสำคัญเป็นข้อพิจารณาสำคัญที่ใช้ในหลายหัวข้อของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์ และประสิทธิภาพการดำเนินงาน เช่น การกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบ การกำหนดเกณฑ์การตรวจสอบ การประเมินหลักฐานการตรวจสอบ การจัดทำเอกสารหลักฐานการตรวจสอบ และการบริหารจัดการความเสี่ยงที่จะทำให้เกิดรายงานการตรวจสอบที่ไม่เหมาะสม หรือมีข้อตรวจพบที่ให้ผลกระทบหรือประโยชน์น้อย

- ผู้ตรวจสอบควรให้ความสำคัญกับความมีสาระสำคัญในทุกขั้นตอนของการตรวจสอบตั้งแต่การกำหนดคำถามการตรวจสอบและเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ การเก็บรวบรวมและการประเมินหลักฐานการตรวจสอบ และการจัดทำข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะที่มีสาระสำคัญซึ่งจะทำให้เกิดการปรับปรุงการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจได้อย่างมีนัยสำคัญ

๖. การจัดทำเอกสารหลักฐาน และการกำกับดูแลการตรวจสอบ (Audit Documentation and Audit Supervision)

๖.๑ การจัดทำเอกสารหลักฐาน (audit documentation) ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำและจัดเก็บเอกสารหลักฐานอย่างสมบูรณ์และมีรายละเอียดเพียงพอ

การจัดทำและจัดเก็บเอกสารหลักฐานอย่างเพียงพอเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้เกิดความเข้าใจที่ชัดเจนในการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรให้ความสำคัญกับการจัดทำและจัดเก็บเอกสารหลักฐานตลอดระยะเวลาการตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่าเอกสารหลักฐานที่ได้รวบรวมหรือจัดทำขึ้นรวมถึงการจัดเก็บเอกสารหลักฐานดังกล่าวมีความเหมาะสมและเป็นไปตามนโยบาย ระเบียบ และข้อกำหนดที่ระบุไว้ การจัดทำและจัดเก็บเอกสารหลักฐานที่ดีจะทำให้ผู้ตรวจสอบที่ไม่มีประสบการณ์ซึ่งไม่มีความรู้เกี่ยวกับเรื่องที่ตรวจสอบนั้น ๆ มาก่อน สามารถเข้าใจในประเด็นสำคัญต่าง ๆ และทราบได้ว่าผลการตรวจสอบที่ปรากฏมีที่มาอย่างไร

๖.๒ การกำกับดูแลการตรวจสอบ (audit supervision) องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องทำให้เกิดความเชื่อมั่นว่างานของผู้ตรวจสอบในแต่ละระดับและในแต่ละขั้นตอนได้รับการกำกับดูแลอย่างเหมาะสมตลอดกระบวนการตรวจสอบ

- การกำกับดูแลการตรวจสอบเป็นการให้การสนับสนุน ให้แนวทางและทิศทางในการตรวจสอบอย่างเพียงพอแก่ผู้ตรวจสอบ เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นว่า การตรวจสอบจะบรรลุวัตถุประสงค์ การตรวจสอบที่กำหนดไว้ มีการนำวิธีการและเทคนิคต่าง ๆ มาปรับใช้ในการตรวจสอบอย่างเหมาะสม หลักฐานการตรวจสอบและการวิเคราะห์ต่าง ๆ ได้รับการบันทึกและจัดทำเป็นเอกสารอย่างเพียงพอ และรายงานการตรวจสอบมีคุณภาพสูง ผู้บังคับบัญชาควรรับรู้ถึงปัญหาและข้อจำกัดสำคัญในระหว่างการตรวจสอบ และทำการสอบทานงานอย่างต่อเนื่องเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นว่างานตรวจสอบจะมีคุณภาพ ส่วนสำคัญของการกำกับดูแลการตรวจสอบคือการฝึกสอนงานแก่ผู้ตรวจสอบขณะทำงานจริง (on-the-job training) ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ตรวจสอบได้พัฒนาความรู้ความสามารถของตนเองและสามารถทำการตรวจสอบได้อย่างมีประสิทธิภาพ

- ผู้ตรวจสอบควรยึดมั่นและปฏิบัติตนอย่างสอดคล้องกับสายการบังคับบัญชาที่กำหนดไว้ และควรเป็นผู้ที่มีความเปิดกว้างและให้ความร่วมมือกับการสอนงาน การกำกับดูแล และคำติชมของผู้บังคับบัญชา รวมถึงหาโอกาสที่จะปรับปรุงความรู้ความสามารถของตนเองอย่างสม่ำเสมอ

๗. ความเสี่ยงในการตรวจสอบ (Audit Risk and Assurance)

ผู้ตรวจสอบต้องบริหารจัดการความเสี่ยงในการตรวจสอบอย่างจริงจังเพื่อหลีกเลี่ยงและลดโอกาสที่จะทำให้เกิดข้อตรวจพบ สรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะที่ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ ซึ่งจะส่งผลให้ได้ข้อมูลที่ไม่เป็นกลาง หรือไม่สามารถให้มูลค่าหรือประโยชน์เพิ่มได้

ผู้ตรวจสอบต้องสื่อสารในแนวทางที่ชัดเจนและโปร่งใสเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในผลลัพธ์ของการตรวจสอบเทียบกับเกณฑ์การตรวจสอบ

- องค์กรตรวจเงินแผ่นดินและผู้ตรวจสอบควรบริหารจัดการความเสี่ยงในการตรวจสอบอย่างจริงจัง เพื่อให้ผู้ใช้รายงานเกิดความเชื่อมั่นในความน่าเชื่อถือและความชัดเจนของข้อมูลในรายงาน โดยผู้ใช้รายงานสามารถมั่นใจได้ว่าผลการตรวจสอบสามารถนำมาใช้เป็นพื้นฐานในการตัดสินใจได้

- การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานมีความเสี่ยงในการตรวจสอบหลายประการ ซึ่งองค์กรตรวจเงินแผ่นดินและผู้ตรวจสอบควรให้ความเชื่อมั่นกับผู้ใช้รายงานว่าความเสี่ยงดังกล่าวได้รับการจัดการอย่างเหมาะสม

ความเสี่ยงในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ตัวอย่าง เช่น

- สรุปผลการตรวจสอบที่ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ (incorrect or incomplete conclusions) ผู้ตรวจสอบทำการสรุปผลการตรวจสอบที่ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ และให้ข้อเสนอแนะที่ไม่ได้มุ่งเน้นไปยังประเด็นที่สำคัญหรือเหมาะสม สภาพปัญหาดังกล่าวอาจเกิดได้จากหลายสาเหตุ เช่น การประเมินผลหลักฐานการตรวจสอบที่ไม่เพียงพอ หรือการไม่ดำเนินการตามขั้นตอนการตรวจสอบอย่างเหมาะสม

- ข้อมูลในรายงานการตรวจสอบที่ไม่เป็นกลาง (unbalanced information) เกิดจากการที่ผู้ตรวจสอบไม่สามารถรวบรวมและประเมินผลหลักฐานการตรวจสอบที่มีความแตกต่างกันได้ ไม่สามารถชี้ให้เห็นว่าเกณฑ์การตรวจสอบใดที่หน่วยรับตรวจสามารถทำได้ ไม่สามารถชี้ให้เห็นถึงแนวทางการดำเนินงานหรือการปฏิบัติงานที่ถูกต้อง (good practices) ได้ ไม่ระบุถึงความสำเร็จที่หน่วยรับตรวจทำได้ในบางประเด็น และไม่ได้ชี้ให้เห็นถึงสาเหตุหรือปัจจัยที่ทำให้เกิดข้อบกพร่องของหน่วยรับตรวจ ตัวอย่างเช่น การเน้นย้ำ

ข้อผิดพลาดหรือความบกพร่องบางประการของหน่วยรับตรวจโดยไม่ได้อธิบายถึงปัญหาอุปสรรคหรือข้อจำกัดต่าง ๆ ของหน่วยรับตรวจ การประเมินผลการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจโดยไม่มีการอ้างอิงถึงมาตรฐานการดำเนินงานซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป

- การตรวจสอบให้ประโยชน์หรือมูลค่าเพิ่มได้น้อยหรือไม่ได้เลย (no or limited added value to the users as a result of the audit) ผู้ตรวจสอบไม่สามารถให้ข้อมูลหรือความรู้ใหม่ได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งไม่สามารถเพิ่มเติมความรู้ในเชิงลึกใหม่ ๆ ได้ หรือไม่สามารถทำให้ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องต่าง ๆ เข้าถึงข้อมูลในรายงานได้

- ไม่สามารถเข้าถึงหรือมีข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลที่มีคุณภาพ (difficulties in obtaining quality information) ผู้ตรวจสอบไม่สามารถเข้าถึงหรือมีข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลที่จำเป็นในการตรวจสอบ นอกจากนี้ข้อมูลที่มีอาจไม่มีคุณภาพตามมาตรฐานที่กำหนด ข้อตรวจพบและสรุปผลการตรวจสอบขึ้นอยู่กับคุณภาพของข้อมูลที่เก็บรวบรวมมาได้เป็นหลัก ดังนั้นในช่วงของการวางแผนและการดำเนินการตรวจสอบจึงมีความจำเป็นที่จะต้องประเมินความเสี่ยงในการที่ผู้ตรวจสอบจะไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลที่มีคุณภาพด้วย

- ขาดการวิเคราะห์ข้อมูลอย่างเพียงพอ (insufficient analysis) ผู้ตรวจสอบทำการวิเคราะห์ข้อมูลต่าง ๆ อย่างไม่เพียงพอ เนื่องจากขาดความชำนาญเฉพาะทาง ไม่สามารถหาเกณฑ์การตรวจสอบได้ และมีข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูล อย่างไรก็ตามหากดำเนินการตรวจสอบอย่างรอบคอบในช่วงของการวางแผนการตรวจสอบ ความเสี่ยงอันเนื่องมาจากการขาดความชำนาญเฉพาะทางและการไม่สามารถหาเกณฑ์การตรวจสอบจะลดลง

- การไม่กล่าวถึงข้อมูลหรือข้อโต้แย้งที่สำคัญ (omission of relevant information or arguments) เกิดจากการที่ผู้ตรวจสอบไม่ได้ระบุประเด็นสำคัญที่ต้องตรวจสอบอย่างครบถ้วนในช่วงของการวางแผนการตรวจสอบ ทำให้ไม่ได้พิจารณาหลักฐานการตรวจสอบบางส่วนที่มีความสำคัญ และไม่สามารถชี้แจงข้อโต้แย้งสำคัญที่มีต่อสรุปผลการตรวจสอบได้

- การทุจริตหรือฉ้อโกง การใช้ทรัพยากรอย่างไม่เหมาะสม และการดำเนินการหรือปฏิบัติงานที่ไม่เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับ (presence of fraud, abuse of resources and/or irregular practices) ในบริบทของการตรวจสอบและวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่กำหนดไว้ ผู้ตรวจสอบไม่สามารถจะประเมินได้ว่ามีความเสี่ยงในการทุจริตหรือฉ้อโกงอย่างมีนัยสำคัญหรือไม่ และไม่สามารถชี้แจงในเรื่องนี้ได้ทันที อาจทำให้การตรวจสอบขาดความน่าเชื่อถือได้หากมีการทุจริตหรือฉ้อโกงจริง ผู้ตรวจสอบสามารถดำเนินการโดยใช้กระบวนการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบทุจริตหรือฉ้อโกงที่องค์กรตรวจเงินแผ่นดินนั้น ๆ กำหนดไว้

- ประเด็นที่มีความซับซ้อนมากหรือมีความอ่อนไหวทางการเมือง (substantial complexity or political sensitivities) ผู้ตรวจสอบไม่สามารถจัดการกับประเด็นที่มีความซับซ้อนมากหรือมีความอ่อนไหวทางการเมืองได้อย่างเหมาะสม ซึ่งอาจทำให้รายงานการตรวจสอบและองค์กรตรวจเงินแผ่นดินขาดความน่าเชื่อถือ

๘. การสื่อสารกับหน่วยรับตรวจ ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียภายนอก สื่อมวลชนและสาธารณชน (Communication with Audited Entities, External Stakeholders, Media and the Public)

- ผู้ตรวจสอบต้องวางแผนเพื่อให้สามารถคงไว้ซึ่งการติดต่อสื่อสารที่เหมาะสมและมีประสิทธิภาพกับหน่วยรับตรวจและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียหลักในประเด็นสำคัญตลอดการตรวจสอบ
- ผู้ตรวจสอบต้องทำให้เกิดความเชื่อมั่นว่าการติดต่อสื่อสารกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการตรวจสอบจะไม่ทำให้ความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินลดลง
- องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องทำการสื่อสารให้ชัดเจนถึงมาตรฐานการตรวจสอบที่นำมาใช้ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน
- ผู้ตรวจสอบต้องทำการหารือเกี่ยวกับเกณฑ์การตรวจสอบกับหน่วยรับตรวจและควรกำหนดให้การหารือดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของขั้นตอนการวางแผนหรือขั้นตอนการตรวจสอบ
- องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องปฏิบัติตามมาตรฐาน กระบวนการ และวิธีการตรวจสอบที่เที่ยงธรรมและโปร่งใส
- ทีมตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานไม่ได้ทำงานโดยลำพัง ทั้งผู้ตรวจสอบและทีมตรวจสอบควรคงไว้ซึ่งการติดต่อสื่อสารที่มีประสิทธิภาพและเหมาะสมกับหน่วยรับตรวจ เพื่อให้ได้รับข้อมูลที่จำเป็นในการวิเคราะห์และสามารถสรุปผลการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสม การติดต่อสื่อสารกับผู้ที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ ในการตรวจสอบถือเป็นเรื่องสำคัญที่จะทำให้การตรวจสอบราบรื่นและประสบความสำเร็จ ผู้ตรวจสอบนอกจากจะต้องติดต่อกับบุคลากรที่เกี่ยวข้องภายในองค์กร เช่น นักกฎหมาย หรือผู้ที่มีความชำนาญเฉพาะด้านต่าง ๆ แล้ว ยังรวมถึงผู้เชี่ยวชาญภายนอกองค์กรด้วย ซึ่งอาจเป็นบริษัทวิจัยหรือผู้ทรงความรู้ในด้านต่าง ๆ ที่สามารถทำสัญญามาช่วยงานได้ อย่างไรก็ตามเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งที่ผู้ตรวจสอบต้องคงไว้ซึ่งความเป็นอิสระ และไม่ให้ผู้เชี่ยวชาญต่าง ๆ ชี้นำหรือมีอิทธิพลอย่างไม่เหมาะสมต่อสรุปผลการตรวจสอบ

การสื่อสารกับหน่วยรับตรวจ

- ทีมตรวจสอบต้องทำการติดต่อสื่อสารกับหน่วยรับตรวจอย่างสม่ำเสมอตลอดระยะเวลาการตรวจสอบ เพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างราบรื่น ลดความเสี่ยงที่อาจเกิดข้อขัดแย้ง และเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๓.๔) ดังนี้
 - ผู้ตรวจสอบควรเริ่มติดต่อสื่อสารกับหน่วยรับตรวจตั้งแต่ช่วงการวางแผนการตรวจสอบและดำเนินการต่อเนื่องไปจนตลอดระยะเวลาการตรวจสอบ ในบางกรณีหน่วยรับตรวจอาจไม่มีความรู้เกี่ยวกับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานมาก่อน ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่ต้องชี้แจงและให้ข้อมูลแก่หน่วยรับตรวจทั้งวัตถุประสงค์การตรวจสอบและกระบวนการตรวจสอบ
 - ผู้ตรวจสอบควรติดต่อสื่อสารกับหน่วยรับตรวจตั้งแต่ช่วงเริ่มต้นการตรวจสอบ โดยสามารถดำเนินการในช่วงการกำหนดประเด็นการตรวจสอบ กำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบและคำถามการตรวจสอบ กำหนดเกณฑ์การตรวจสอบ กำหนดช่วงเวลาที่จะสามารถเข้าตรวจสอบได้ โดยประเด็นสำคัญที่ต้องหารือกับหน่วยรับตรวจในช่วงต้นของการตรวจสอบโดยเฉพาะในช่วงของการวางแผนการตรวจสอบ ยังรวมถึงการเข้าถึงเอกสารหรือข้อมูลต่าง ๆ แนวทาง การดำเนินการหรือข้อปฏิบัติเกี่ยวกับข้อมูลที่เป็นความลับหรือมีความละเอียดอ่อน และวิธีที่จะเปิดเผยหรืออ้างอิงถึงข้อมูลที่มีความละเอียดอ่อนดังกล่าวในรายงานการตรวจสอบ

- ผู้ตรวจสอบควรติดต่อสื่อสารกับหน่วยรับตรวจอย่างสม่ำเสมอ รวมทั้งพิจารณาถึงผลตอบรับจากหน่วยรับตรวจด้วย การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานสามารถเปลี่ยนแปลงไปได้ในระหว่างการตรวจสอบ ตามความรู้และข้อมูลที่ได้รับ ผู้ตรวจสอบจึงควรสื่อสารและแจ้งให้หน่วยรับตรวจทราบอย่างสม่ำเสมอถึงความเปลี่ยนแปลงสำคัญต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น เช่น การเปลี่ยนแปลงในคำถามการตรวจสอบ หรือเกณฑ์การตรวจสอบ การสื่อสารที่มีประสิทธิภาพจะทำให้ผู้ตรวจสอบเข้าถึงข้อมูลได้ดีขึ้น และช่วยให้ผู้ตรวจสอบมีความรู้และความเข้าใจในมุมมองของหน่วยรับตรวจได้ดีขึ้น

- ผู้ตรวจสอบควรให้โอกาสแก่หน่วยรับตรวจในการแสดงความเห็นต่อข้อตรวจพบ สรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ ความเห็นของหน่วยรับตรวจยังเป็นประโยชน์ในการนำมาแก้ไขข้อบกพร่องในส่วนที่เป็นข้อเท็จจริงในการตรวจสอบได้ รวมถึงยังสามารถใช้เพื่อพิจารณาถึงความจำเป็นในการปรับปรุงส่วนอื่น ๆ ของรายงานการตรวจสอบฉบับสมบูรณ์ได้ด้วย ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบต้องเปิดโอกาสให้ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจได้ชี้แจงเหตุผลและแสดงเอกสารหลักฐานในทุกขั้นตอนของการตรวจสอบ (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๘.๑) และควรใช้ดุลพินิจแจ้งผู้ประกอบวิชาชีพ ซึ่งจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบมีความเปิดกว้างและเต็มใจยอมรับความคิดเห็นและข้อโต้แย้งที่หลากหลาย และสามารถพิจารณาสิ่งต่าง ๆ ในมุมมองที่แตกต่างกัน คงไว้ซึ่งความเป็นกลางและเที่ยงธรรม และสามารถประเมินหรือวัดผลหลักฐานการตรวจสอบในทุกลักษณะได้ รวมถึงยังช่วยให้เกิดความเชื่อมั่นว่าผู้ตรวจสอบจะหลีกเลี่ยงการใช้ดุลพินิจที่ผิดพลาดและกระบวนการความคิดที่มีอคติได้ โดยอยู่บนพื้นฐานของการประเมินหลักฐานการตรวจสอบทั้งหมดที่รวบรวมมาได้ (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๘.๒)

การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียภายนอก สื่อมวลชนและสาธารณชน

● ผู้ตรวจสอบควรรักษาไว้ซึ่งความสัมพันธ์อันดีกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียภายนอกองค์กร เช่น สถาบันการศึกษาและภาคธุรกิจ องค์กรระหว่างประเทศ ผู้ตรวจสอบภายใน ประชาชนและผู้แทนของประชาชนกลุ่มต่าง ๆ องค์กรวิจัย องค์กรภาคประชาชน องค์กรวิชาชีพ ผู้แทนของกลุ่มที่มีความเปราะบางในสังคม และองค์กรนอกภาครัฐอื่น ๆ นอกจากนี้ยังรวมถึงสื่อมวลชนและสาธารณชน ในภาพกว้างด้วย ผู้ตรวจสอบสามารถเปิดเผยข้อมูลต่าง ๆ ได้เท่าที่กฎหมายและระเบียบจะอนุญาตให้ทำได้ รวมถึงสามารถทำการปรึกษาหารือ และให้ความเห็นในประเด็นต่าง ๆ ร่วมกันได้ในบรรยากาศที่มีความเคารพซึ่งกันและกันโดยที่ยังคงไว้ซึ่งความเป็นอิสระ เที่ยงธรรมและเป็นกลาง

● ผู้ตรวจสอบต้องแสดงบัตรประจำตัวตามแบบที่ผู้ว่าการกำหนด ต่อหน่วยรับตรวจหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง ทั้งในการเข้าตรวจสอบหรือการดำเนินการอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๕.๑.๑) ตลอดจนต้องสื่อสารและประสานงานกับผู้รับตรวจและเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจตลอดกระบวนการตรวจสอบ เพื่อสร้างความเข้าใจที่ดี ลดความเสี่ยงที่อาจเกิดข้อผิดพลาดในการตรวจสอบเพื่อให้การปฏิบัติงานร่วมกันเป็นไปอย่างราบรื่น และบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๕.๑.๒)

อนึ่ง ในกรณีที่สำนักตรวจสอบในส่วนกลางหรือส่วนภูมิภาค มีความจำเป็นต้องเดินทางไปปฏิบัติราชการนอกพื้นที่ความรับผิดชอบของสำนักตรวจสอบ ให้ผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบดังกล่าวแจ้งให้ผู้ตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคหรือรองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ที่กำกับดูแลสำนักตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน แล้วแต่กรณีนั้นทราบอย่างเป็นทางการ พร้อมแนบรายละเอียดกำหนดการปฏิบัติงานในพื้นที่

การเพิ่มคุณค่าให้แก่การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงานของสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (IDI Performance Audit ISSAI Implementation Handbook (Version 1)) ระบุว่า “การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานจะมุ่งเน้นไปยังเรื่องที่เกิดประโยชน์แก่ประชาชน เพื่อให้เกิดการปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องในการดำเนินงานโดยให้ข้อเสนอแนะในเชิงสร้างสรรค์สำหรับหน่วยรับตรวจเพื่อให้เกิดการดำเนินการที่เหมาะสมในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานต่อไป”

การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นการตรวจสอบที่มุ่งเน้นไปที่การให้บริการสาธารณะและการบริหารจัดการทรัพยากรของหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้องกับเศรษฐกิจ สังคม และประชาชน ว่าเป็นไปโดยประหยัด คุ่มค่า เกิดผลสัมฤทธิ์และมีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่หน่วยรับตรวจกำหนดไว้หรือไม่ เพื่อจัดทำข้อเสนอแนะให้แก่หน่วยรับตรวจในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานจึงมีส่วนสำคัญในการสร้างความเปลี่ยนแปลงที่ดีขึ้นให้กับชีวิตของประชาชน โดยเป็นการตรวจสอบที่สร้างผลกระทบในเชิงบวกต่อสังคม อีกทั้งยังสนับสนุนให้หน่วยงานภาครัฐมีความรับผิดชอบต่อการใช้ทรัพยากรและการใช้ทรัพยากรของรัฐ ซึ่งนำไปสู่การตัดสินใจที่ดีขึ้นของรัฐบาลและหน่วยงานภาครัฐ นอกจากนี้เมื่อผลการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานได้รับการเผยแพร่ต่อสาธารณชนแล้ว จะทำให้ประชาชนมีส่วนร่วมในการติดตามการให้บริการสาธารณะและการบริหารจัดการทรัพยากรของหน่วยงานภาครัฐได้ ด้วยเหตุนี้ การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานจึงเป็นการตรวจสอบที่ส่งเสริมประสิทธิภาพ ความรับผิดชอบต่อสาธารณะ ประสิทธิภาพ และความโปร่งใสในการบริหารราชการแผ่นดิน

ปัจจัยที่ช่วยเพิ่มคุณค่าให้การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ได้แก่

ความซื่อสัตย์ โดยผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ เที่ยงธรรม อิสระ และเป็นกลาง เพื่อให้ผู้ใช้รายงานการตรวจสอบเกิดความเชื่อมั่นในผลการตรวจสอบ

ส่งเสริมความรับผิดชอบ โดยทำให้ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ ผู้ที่ทำหน้าที่กำกับดูแล และผู้ใช้รายงานการตรวจสอบเข้าถึงข้อมูลผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ เพื่อติดตามผลการดำเนินงานและใช้ข้อมูลดังกล่าวประกอบการตัดสินใจในด้านต่าง ๆ ซึ่งจะเป็นการสนับสนุนให้หน่วยงานภาครัฐตระหนักถึงความรับผิดชอบต่อการใช้บริการและการใช้ทรัพยากรของรัฐ

ความโปร่งใส โดยเผยแพร่ข้อมูลรายงานการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานในช่วงเวลาที่เหมาะสม ทันกาล รวมถึงมีช่องทางเผยแพร่ที่ผู้ใช้รายงานการตรวจสอบเข้าถึงสะดวกและหลากหลาย เพื่อช่วยให้สาธารณชนสามารถติดตามผลการดำเนินงานของรัฐบาลและหน่วยงานภาครัฐได้

นำเสนอข้อมูลเชิงลึกใหม่ ๆ โดยนำเทคนิคการวิเคราะห์ข้อมูลในรูปแบบต่าง ๆ มาประยุกต์ใช้ในการนำเสนอข้อมูลเชิงลึกที่เป็นข้อมูลใหม่ หรือมุมมองใหม่ และเป็นข้อเท็จจริงที่มีความน่าเชื่อถือ เป็นอิสระ และเป็นกลาง เพื่อนำไปสู่ข้อเสนอแนะที่สร้างความเปลี่ยนแปลงซึ่งเป็นประโยชน์ต่อการดำเนินงานของภาครัฐ

แลกเปลี่ยนเรียนรู้แนวทางปฏิบัติที่ดีที่สุดทั้งจากในประเทศและต่างประเทศ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกัน โดยวิเคราะห์รายงานผลการตรวจสอบดังกล่าว เพื่อระบุสาระสำคัญ ข้อตรวจพบ สาเหตุที่แท้จริง และข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบ ตลอดจนแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกับผู้มีส่วนได้เสียที่สำคัญเพื่อให้ได้ข้อมูลอย่างรอบด้าน ซึ่งนำไปสู่รายงานผลการตรวจสอบที่ช่วยเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ

นอกจากนี้ยังอาจใช้ประโยชน์จากผลการตรวจสอบที่ผ่านมาของประเทศอื่น ๆ เช่น เปรียบเทียบความแตกต่างในการจัดการของประเทศต่าง ๆ ในเรื่องที่เหมาะสมและนำแนวทางปฏิบัติที่ดีที่สุดมาใช้ในการตรวจสอบ

ให้ข้อเสนอแนะที่ปฏิบัติได้จริง โดยผู้ตรวจสอบต้องหาสาเหตุที่แท้จริงของการไม่เกิดผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงาน เพื่อให้ข้อเสนอแนะแก่หน่วยรับตรวจที่นำไปสู่การปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงานให้เกิดผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพได้อย่างเหมาะสมและทันกาล

อธิบายเรื่องที่ซับซ้อนให้เข้าใจง่าย โดยผู้ตรวจสอบต้องจัดทำรายงานการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานที่สั้นกระชับ ไม่คลุมเครือ รวมถึงใช้ถ้อยคำที่ไม่กำกวม ซึ่งจะช่วยให้ผู้ใช้รายงานการตรวจสอบเข้าใจประเด็นที่ต้องการนำเสนอได้ง่าย

สิ่งเหล่านี้เป็นปัจจัยสำคัญที่ผู้ตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานต้องตระหนักและให้ความสำคัญเพื่อกำหนดเป้าหมายและวิธีการที่จะสร้างคุณค่าให้กับการตรวจสอบ โดยข้อพิจารณาเหล่านี้จะช่วยให้ผู้ตรวจสอบออกแบบวิธีการตรวจสอบ และเทคนิคที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล รวมถึงวิธีการเผยแพร่รายงานการตรวจสอบที่สร้างคุณค่าสูงสุดให้กับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

กระบวนการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน และการควบคุมคุณภาพ

กระบวนการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานแบ่งเป็น ๔ ขั้นตอนหลัก และ ๑๖ ขั้นตอนย่อย ดังนี้

๑. การวางแผนการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องวางแผนการตรวจสอบเพื่อใช้เป็นแนวทางให้การตรวจสอบบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้โดยใช้ทรัพยากรอย่างเหมาะสมและคุ้มค่า แบ่งเป็น ๕ ขั้นตอนย่อย ดังนี้

- ขั้นตอนที่ ๑ การคัดเลือกเรื่อง
- ขั้นตอนที่ ๒ การมอบหมายงานตรวจสอบ
- ขั้นตอนที่ ๓ การเปิดตรวจ
- ขั้นตอนที่ ๔ การตรวจสอบเบื้องต้น
- ขั้นตอนที่ ๕ การจัดทำแผนและแนวการตรวจสอบ

๒. การดำเนินการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบจะต้องปฏิบัติงานตรวจสอบตามแนวการตรวจสอบที่กำหนด โดยใช้วิธีการรวบรวมหลักฐานจากแหล่งข้อมูล และใช้วิธีวิเคราะห์หลักฐานอย่างเหมาะสมและเพียงพอเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อตรวจพบและสรุปผลการตรวจสอบ ที่สามารถตอบคำถามการตรวจสอบและวัตถุประสงค์การตรวจสอบได้ พร้อมทั้งวิเคราะห์หาสาเหตุและเสนอแนะแนวทางแก้ไข แบ่งเป็น ๔ ขั้นตอนย่อย ดังนี้

- ขั้นตอนที่ ๖ การรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน
- ขั้นตอนที่ ๗ การจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบและกระตาดำทำการ
- ขั้นตอนที่ ๘ การจัดทำข้อตรวจพบ
- ขั้นตอนที่ ๙ การจัดทำสรุปผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะ

๓. การรายงานผลการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบจะต้องรายงานผลการตรวจสอบไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อสื่อสารผลการตรวจสอบไปยังผู้รับตรวจและผู้เกี่ยวข้อง และเผยแพร่ผลการตรวจสอบ พร้อมความเห็นของหน่วยรับตรวจเพื่อให้เกิดความโปร่งใส รวมทั้งช่วยในการติดตามผลการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจในการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ แบ่งเป็น ๖ ขั้นตอนย่อย ดังนี้

ขั้นตอนที่ ๑๐ การจัดทำร่างรายงานการตรวจสอบ

ขั้นตอนที่ ๑๑ การปิดตรวจ

ขั้นตอนที่ ๑๒ การรับฟังความเห็นของหน่วยรับตรวจต่อร่างรายงานการตรวจสอบ

ขั้นตอนที่ ๑๓ การจัดทำรายงานการตรวจสอบ

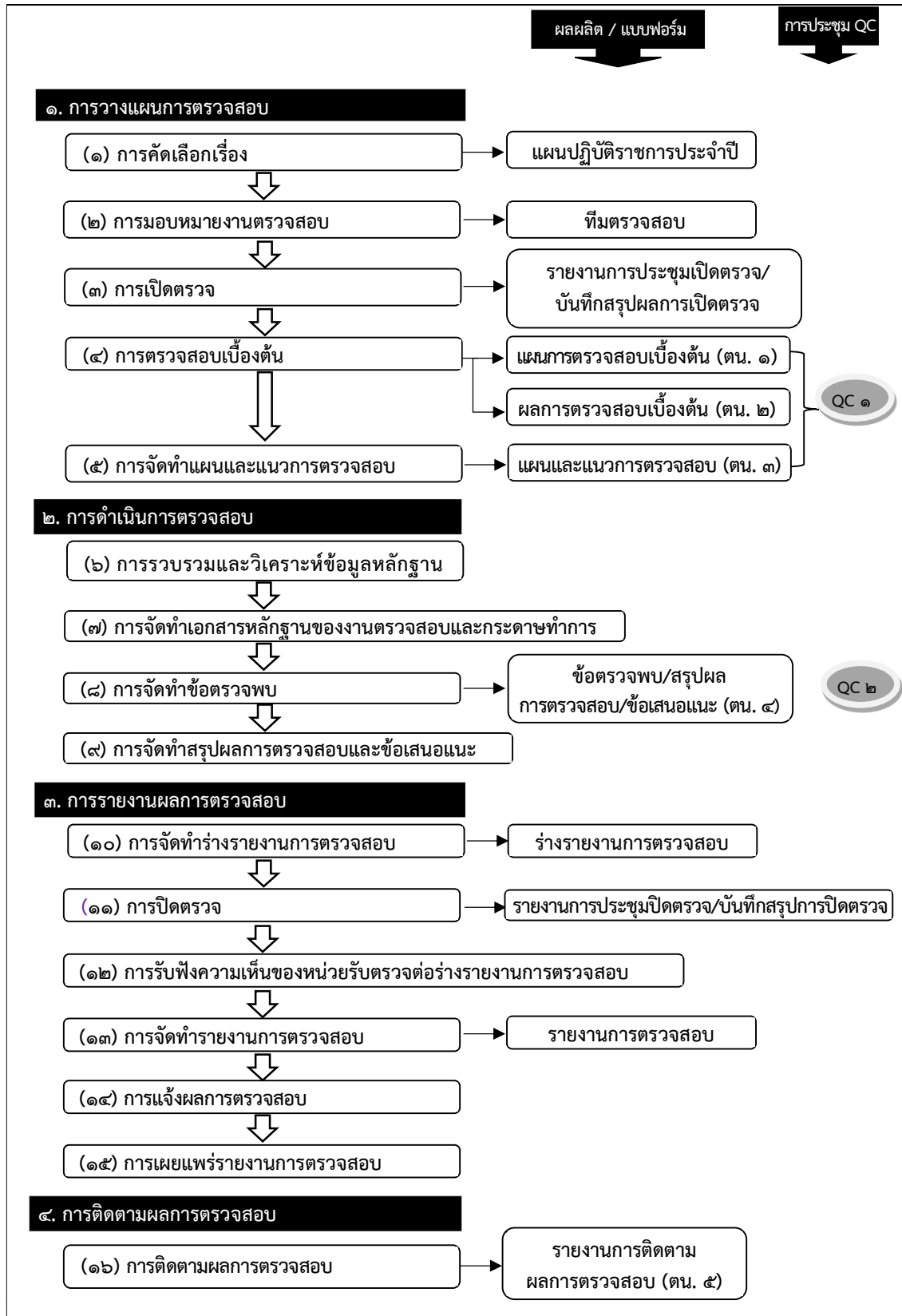
ขั้นตอนที่ ๑๔ การแจ้งผลการตรวจสอบ

ขั้นตอนที่ ๑๕ การเผยแพร่รายงานการตรวจสอบ

๔. การติดตามผลการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรติดตามการดำเนินการตามข้อเสนอแนะในรายงานการตรวจสอบ นอกจากนี้ยังควรให้ความสำคัญกับการติดตามปัญหาหรือข้อบกพร่อง และผลกระทบที่เกิดขึ้นว่าได้รับการปรับปรุงแก้ไขหรือบรรเทาหรือไม่ โดยมี ๑ ขั้นตอนย่อย คือ

ขั้นตอนที่ ๑๖ การติดตามผลการตรวจสอบ

แผนภาพที่ ๒ ขั้นตอนการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน และการควบคุมคุณภาพ



ระยะเวลาในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

การตรวจสอบและการออกรายงานการตรวจสอบ ต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในกำหนด **ระยะเวลา ๑ ปี** นับตั้งแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเปิดตรวจให้แก่หน่วยรับตรวจ (นับตั้งแต่วันที่ผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน หรือ ผู้ปฏิบัติราชการแทนผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินลงนามในหนังสือแจ้งการเปิดตรวจ) ในกรณีมีเหตุผลความจำเป็นอย่างอื่นที่ทำให้การตรวจสอบไม่อาจดำเนินการได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้เสนอคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาการขยายระยะเวลาต่อไป (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๖.๔)

ทั้งนี้ระยะเวลาการตรวจสอบดังกล่าวอาจขยายได้อีก **ไม่เกิน ๑ ปี** โดยคำนึงถึงลักษณะของการตรวจสอบตามภารกิจหลักและการตรวจสอบอื่น ระดับสาระสำคัญและความยากง่ายของเรื่องที่จะตรวจสอบ การป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐ และความสนใจของสาธารณชน

บทที่ ๓

การวางแผนการตรวจสอบ (Audit Planning)

การวางแผนการตรวจสอบเริ่มต้นจากการศึกษาเรื่องที่จะตรวจสอบ เพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และเป็นไปอย่างประหยัด โดยให้ความสำคัญกับผลกระทบหรือประโยชน์ที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากการตรวจสอบเรื่องนั้น ๆ ทั้งในส่วนของประโยชน์ต่อภาคการคลังและการบริหารจัดการภาครัฐ ประโยชน์ต่อหน่วยรับตรวจ หรือประโยชน์ต่อสาธารณชนทั่วไป และคำนึงถึงขีดความสามารถหรือความชำนาญของผู้ตรวจสอบ ข้อที่ควรพิจารณาอีกข้อหนึ่งในการคัดเลือกเรื่อง คือ ผลลัพธ์และข้อเสนอแนะจากการตรวจสอบเรื่องนั้น ๆ ในการตรวจสอบครั้งที่ผ่านๆ มา รวมถึงเงื่อนไขเกี่ยวกับเวลาที่จะเข้าตรวจสอบด้วย

การวางแผนการตรวจสอบ ได้แก่ การกำหนดวัตถุประสงค์และเกณฑ์การตรวจสอบ และการกำหนดขอบเขตการตรวจสอบว่าจะตรวจสอบอะไร ตรวจสอบใคร ตรวจสอบที่ไหน และตรวจสอบเมื่อไร รวมทั้งการกำหนดคำถามการตรวจสอบและเลือกวิธีการรวบรวมหลักฐานที่เหมาะสม เพื่อจัดทำแผนการตรวจสอบเบื้องต้นต่อไป

การวางแผนการตรวจสอบประกอบด้วย ๕ ขั้นตอนย่อย ดังนี้

ขั้นตอนที่ ๑ การคัดเลือกเรื่อง

ขั้นตอนที่ ๒ การมอบหมายงานตรวจสอบ

ขั้นตอนที่ ๓ การเปิดตรวจ

ขั้นตอนที่ ๔ การตรวจสอบเบื้องต้น

ขั้นตอนที่ ๕ การจัดทำแผนและแนวการตรวจสอบ

การคัดเลือกเรื่อง (Selection of Audit Topics)

ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน สิ่งแรกที่ผู้ตรวจสอบจะต้องดำเนินการ คือ การตัดสินใจว่าจะตรวจสอบในเรื่องใด โดยหลักการแล้วเรื่องที่ได้รับการคัดเลือกควรเป็นเรื่องที่การตรวจสอบจากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสามารถเข้าไปช่วยส่งเสริมประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความประหยัดได้ โดยผู้ตรวจสอบควรคัดเลือกเรื่องที่ผลการตรวจสอบสามารถนำไปสู่รายงานผลการตรวจสอบที่มีสาระสำคัญ เพื่อแสดงความเห็นตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน และเพื่อจัดทำข้อเสนอแนะให้แก่หน่วยรับตรวจในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ

อย่างไรก็ตาม ด้วยข้อจำกัดด้านทรัพยากรในการตรวจสอบ ประกอบกับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานเป็นงานที่ต้องใช้ระยะเวลานาน ทำให้ไม่สามารถตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานภาครัฐได้ทุกเรื่อง ดังนั้นจึงต้องมีการคัดเลือกเรื่องที่จะตรวจสอบอย่างเหมาะสม

การคัดเลือกเรื่องตรวจสอบสามารถดำเนินการได้ ๒ แนวทาง คือ (๑) การคัดเลือกโดยการให้ความสำคัญตามนโยบายของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และ (๒) การคัดเลือกจากแผนกลยุทธ์การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานที่มีการจัดทำไว้ล่วงหน้า โดยผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและผู้ตรวจสอบสามารถนำเรื่องที่ได้จากการคัดเลือกทั้ง ๒ แนวทางดังกล่าวมาจัดทำเป็นแผนปฏิบัติการประจำปี

(๑) การคัดเลือกโดยการให้ความสำคัญตามนโยบายของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งกำหนดในแต่ละปี โดยผู้ตรวจสอบอาจใช้เกณฑ์ในการคัดเลือกเรื่องและปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณา แสดงตามตารางที่ ๑ ดังนี้

ตารางที่ ๑ เกณฑ์การคัดเลือกเรื่องและปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณา

เกณฑ์ในการคัดเลือกเรื่อง	ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณา
๑. ความมีสาระสำคัญ (Materiality)	เรื่องที่จะตรวจสอบเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อรัฐบาล สาธารณชน หรือหน่วยรับตรวจ โดยพิจารณาจากความสำคัญทางการเงิน ประกอบกับความสำคัญทางเศรษฐกิจ สังคม และด้านสิ่งแวดล้อม เช่น <ul style="list-style-type: none"> ▪ เงินงบประมาณหรือทรัพยากรที่ใช้จำนวนมาก ▪ กระบวนการพัฒนาประเทศ ชีวิตและความเป็นอยู่ของประชาชน
๒. ผลที่คาดว่าจะได้รับจากการตรวจสอบ (Possible Audit Impact)	การตรวจสอบมีแนวโน้มที่จะทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่ดีต่อสังคม เกิดผลกระทบในวงกว้าง หรือเกิดการปรับปรุงการดำเนินงานเชิงระบบของภาครัฐในเรื่องของประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความประหยัด
๓. การปรับปรุงแก้ไข (Improvement)	ผลการตรวจสอบจะสามารถให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ ในการแก้ไขข้อบกพร่องหรือปรับปรุงการดำเนินงานทั่วทั้งภาครัฐในเรื่องของประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความประหยัด
๔. ความสนใจของสาธารณชน (Public or Legislative Interest)	เรื่องที่จะตรวจสอบอยู่ในความสนใจของสาธารณชนโดยทั่วไป สื่อมวลชน หรือฝ่ายนิติบัญญัติ จากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ อันได้แก่ นโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน แผนยุทธศาสตร์การตรวจเงินแผ่นดิน ยุทธศาสตร์ชาติ แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ นโยบายรัฐบาลที่แถลงต่อรัฐสภา ข้อสังเกตของคณะกรรมการการของสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภา ข้อมูลและรายงานการตรวจสอบลักษณะอื่น เอกสารงบประมาณรายจ่ายประจำปี ข้อมูลจากระบบบริหารงานการเงินการคลังภาครัฐแบบอิเล็กทรอนิกส์ ข้อมูลข่าวสารจากสื่อมวลชน ผลการศึกษา การวิจัย และข้อมูลจากแหล่งอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง
๕. ความเสี่ยงหรือความไม่แน่นอน (Risks or Uncertainties)	เรื่องที่จะตรวจสอบมีสัญญาณบ่งชี้ว่าจะเกิดปัญหา หรือสงสัยว่าจะมีปัญหา เรื่องที่จะตรวจสอบมีปัจจัยเสี่ยงที่การดำเนินงานจะไม่บรรลุผล เช่น <ul style="list-style-type: none"> ▪ กระบวนการทำงานหรือการจัดซื้อจัดจ้างมีความเสี่ยงสูง ▪ มีโครงสร้างการบริหารงานที่ซับซ้อน หรืออาจมีปัญหาเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบในการดำเนินงานที่ทับซ้อนของหลายหน่วยงาน ▪ มีข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานที่น่าเชื่อถือและไม่เป็นปัจจุบัน ▪ มีปัญหาในการดำเนินงานที่ไม่เกิดผลสัมฤทธิ์ ประสิทธิภาพ หรือก่อให้เกิดผลกระทบต่อเศรษฐกิจ สังคม และด้านสิ่งแวดล้อม
๖. สามารถตรวจสอบได้ (Auditability)	เรื่องที่จะตรวจสอบสามารถตรวจสอบได้ โดยอาจพิจารณาดังนี้ <ul style="list-style-type: none"> ▪ เรื่องที่จะตรวจสอบอยู่ภายใต้หน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบ ▪ สามารถตรวจสอบโดยใช้วิธีการตรวจสอบที่มีอยู่ได้ ▪ เรื่องที่จะตรวจสอบเป็นไปตามในทางปฏิบัติ เช่น มีข้อมูลและหลักฐานที่ต้องการอยู่จริง เป็นต้น

เกณฑ์ในการคัดเลือกเรื่อง	ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณา
๗. ช่วงเวลาที่จะตรวจสอบ (Timeliness)	เรื่องที่จะตรวจสอบอยู่ในช่วงระยะเวลาที่เหมาะสมที่จะตรวจสอบ โดยพิจารณาว่าจำเป็นต้องตรวจสอบในช่วงนี้ หากตรวจสอบล่าช้า อาจทำให้มีผลกระทบเสียหายมากขึ้น หรือไม่สามารถปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงานโครงการได้อย่างทันกาล
๘. การร้องขอให้ตรวจสอบ (Request for Audit)	เรื่องที่จะตรวจสอบได้รับการร้องขอให้ดำเนินการตรวจสอบ เช่น ผู้ร้องเรียน หรือฝ่ายนิติบัญญัติร้องขอให้ตรวจสอบ เป็นต้น ในกรณีนี้ผู้ที่ร้องขอจะมีข้อมูลของประเด็น หรือมีปัญหาอุปสรรคในการดำเนินงานโครงการประกอบ ทำให้มีความน่าสนใจที่จะตรวจสอบมากขึ้น

ที่มา : มาตรฐานสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (ISSAI)

ทั้งนี้ ในกรณีที่พิจารณาจากเกณฑ์ในการคัดเลือกเรื่องและปัจจัยข้างต้นแล้ว มีเรื่องที่ต้องตรวจสอบมากกว่า ๑ เรื่อง ให้พิจารณาเลือกตรวจสอบในเรื่องที่การตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสามารถเข้าไปช่วยส่งเสริมประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ความประหยัด และเป็นเรื่องที่ผลการตรวจสอบสามารถนำไปสู่รายงานผลการตรวจสอบที่มีสาระสำคัญ เพื่อแสดงความเห็นตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน และเพื่อจัดทำข้อเสนอแนะให้แก่อนายกรัฐมนตรีในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจเป็นสำคัญ

(๒) การคัดเลือกจากแผนกลยุทธ์การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ที่มีการจัดทำไว้ล่วงหน้าโดยสำนักตรวจสอบการดำเนินงานทั้งส่วนกลาง ส่วนภูมิภาค และสำนักสนับสนุนที่เกี่ยวข้อง ซึ่งแผนกลยุทธ์เพื่อการคัดเลือกเรื่องที่ได้รับการจัดทำขึ้นนี้เรียกว่า แผนกลยุทธ์เพื่อการคัดเลือกเรื่องสำหรับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Strategic Audit Plan: SAP) ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบสามารถศึกษาเพิ่มเติมได้ในภาคผนวกที่ ๓

การมอบหมายงานตรวจสอบ (Audit Assignment)

สิ่งสำคัญอย่างหนึ่งในการวางแผนการตรวจสอบ คือ การกำหนดว่าใครจะเป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ควรพิจารณาถึงคุณสมบัติและจำนวนผู้ตรวจสอบที่เหมาะสม ในทีมตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานทีมหนึ่งประกอบด้วยผู้ตรวจสอบที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญ ความสามารถ และประสบการณ์ที่แตกต่างกัน และควรมีลำดับการบังคับบัญชาในการรับผิดชอบงานตรวจสอบให้แน่ชัด เพื่อให้การตรวจสอบบรรลุวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพ ควรมีการมอบหมายงานตรวจสอบและจัดทีมตรวจสอบ ดังนี้

๑. หัวหน้าทีมตรวจสอบ เป็นข้าราชการระดับเชี่ยวชาญ ข้าราชการพิเศษ หรือชำนาญการ ที่มีประสบการณ์และคุณสมบัติเหมาะสม หัวหน้าทีมมีหน้าที่รับผิดชอบบริหารงานที่ตรวจสอบให้เป็นไปตามแผนปฏิบัติการประจำปี เช่น การวางแผน การมอบหมายงาน การควบคุมกำกับดูแล การจัดทำแนวการตรวจสอบ การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ และติดตามผลการตรวจสอบ

๒. ผู้ตรวจสอบ เป็นข้าราชการระดับชำนาญการพิเศษ ข้าราชการ หรือระดับปฏิบัติการ ซึ่งเป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในรายละเอียด เช่น มีส่วนร่วมในการวางแผนและจัดทำแนวการตรวจสอบ รวบรวมหลักฐานโดยใช้เทคนิคต่าง ๆ จัดเก็บเอกสารหลักฐาน และการร่างรายงานการตรวจสอบ

ทั้งนี้ ทีมตรวจสอบควรมีสมรรถนะในเชิงวิชาชีพที่จำเป็นในการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยครอบคลุมถึงทักษะที่ดีเกี่ยวกับการตรวจสอบ และเทคนิคในการหาข้อเท็จจริง รวมถึงทักษะการวิเคราะห์ การเขียน และการสื่อสาร สำหรับในการตรวจสอบเรื่องที่ต้องอาศัยความเชี่ยวชาญเฉพาะ อาจใช้ที่ปรึกษาจากภายนอกในการเสริมสร้างความรู้ให้แก่ทีมตรวจสอบ โดยผู้ตรวจสอบควรประเมินว่าการตรวจสอบเรื่องใด จำเป็นจะต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญจากภายนอก และดำเนินการในส่วนต่าง ๆ ที่จำเป็นในการใช้ผู้เชี่ยวชาญ

การเปิดตรวจ (Entrance Conference)

การเปิดตรวจมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างความเข้าใจอันดี และส่งเสริมให้เกิดความร่วมมือระหว่างผู้ตรวจสอบกับผู้รับตรวจ ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญในการทำให้การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานบรรลุผลสำเร็จ การเปิดตรวจถือเป็นการพบปะกันเป็นครั้งแรกระหว่างทีมตรวจสอบกับผู้บริหารระดับสูงของหน่วยรับตรวจอย่างเป็นทางการ จึงเป็นโอกาสที่ดีที่ทีมตรวจสอบจะต้องพยายามสร้างบรรยากาศให้เกิดความร่วมมือ และสร้างความเข้าใจในจุดมุ่งหมายของการตรวจสอบ

การเปิดตรวจยังมีจุดมุ่งหมายเพื่ออธิบายข้อมูลรายละเอียดเกี่ยวกับการตรวจสอบในเบื้องต้นให้แก่ผู้รับตรวจโดยเฉพาะอย่างยิ่งในระดับผู้บริหารได้รับทราบ เพื่อให้เกิดความร่วมมือที่ดีจากผู้รับตรวจ และเสริมสร้างทัศนคติที่ดีต่อกัน นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบยังจำเป็นต้องมีการสื่อสารกับผู้รับตรวจตลอดระยะเวลาที่ตรวจสอบ เพื่อให้ผู้รับตรวจได้รับความคืบหน้าของการตรวจสอบอย่างต่อเนื่อง รวมทั้งปัญหา อุปสรรคที่อาจเกิดขึ้น

การเปิดตรวจถือเป็นสิ่งจำเป็นและมีความสำคัญอย่างยิ่งสำหรับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน เพราะการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานมิใช่การตรวจสอบตามปกติเป็นประจำทุกปีดังเช่นการตรวจสอบการเงิน (financial audit) ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องแจ้งให้หน่วยรับตรวจทราบว่า ผู้ตรวจสอบต้องการตรวจสอบในเรื่องอะไร และวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบการที่ผู้ตรวจสอบได้แลกเปลี่ยนความเห็นกับผู้รับตรวจยังทำให้ผู้ตรวจสอบได้รับความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับเรื่องที่จะตรวจสอบ สภาพแวดล้อมที่เกี่ยวข้อง และอื่น ๆ นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบยังจำเป็นต้องหาความรู้เพิ่มเติมจากผู้ที่เกี่ยวข้องด้วย เช่น นักวิจัย นักประเมินผล นักวิทยาศาสตร์ และผู้เชี่ยวชาญอื่น ๆ รวมทั้งผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยรับตรวจ

มีแนวทางที่ควรปฏิบัติ ดังนี้

๑) การแจ้งการเปิดตรวจ

ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำหนังสือเปิดตรวจถึงผู้รับตรวจทราบอย่างเป็นทางการ โดยอาจจัดให้มีการประชุมเปิดตรวจร่วมกับผู้รับตรวจหรือผู้บริหาร และเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจด้วยก็ได้ เพื่อทำความเข้าใจร่วมกันในประเด็นสำคัญของการตรวจสอบ ทั้งนี้ ให้มีการแต่งตั้งผู้ประสานงานในการตรวจสอบของหน่วยรับตรวจอย่างเป็นทางการ (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๔.๒.๒) หนังสือเปิดตรวจจะแจ้งให้ทราบถึงวันที่ ที่จะเข้าทำการตรวจสอบ ระยะเวลาในการตรวจสอบ และรายชื่อคณะผู้ตรวจสอบ รวมทั้งการขอให้หน่วยรับตรวจแต่งตั้งผู้ประสานงาน จัดเตรียมเอกสาร และจัดเตรียมสถานที่สำหรับทีมตรวจสอบ ตามแบบ ตย. ๑ (ภาคผนวกที่ ๑๒)

๒) การประชุมเปิดตรวจ

ในการเปิดตรวจ โดยปกติผู้ตรวจสอบจะจัดให้มีการประชุมเปิดตรวจร่วมกับผู้รับตรวจหรือผู้บริหาร และเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจด้วยก็ได้ โดยผู้ตรวจสอบควรแจ้งให้หน่วยรับตรวจทราบถึงข้อมูลที่สำคัญ ๆ เช่น วัตถุประสงค์การตรวจสอบ เพื่ออธิบายถึงจุดมุ่งหมายของการตรวจสอบให้ผู้รับตรวจได้มีความรู้ความเข้าใจที่ตรงกัน ทำให้สามารถเข้าถึงข้อมูลต่าง ๆ รวมทั้งได้รับความร่วมมือจากหน่วยรับตรวจมากขึ้น

ในการประชุมเปิดตรวจ ผู้ตรวจสอบควรจัดเตรียมข้อมูลที่สำคัญที่จะกล่าวถึงในการเปิดตรวจ เช่น กฎหมายและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ เกี่ยวกับหน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบ ความโปร่งใสและการรักษาความลับ นโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ยุทธศาสตร์การตรวจเงินแผ่นดิน ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน รวมถึงลักษณะงานตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ขั้นตอนการตรวจสอบ วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ และการขอความร่วมมือในการตรวจสอบ

นอกจากนี้ การสร้างบรรยากาศในการเปิดตรวจถือเป็นสิ่งที่ผู้ตรวจสอบควรให้ความสำคัญ บรรยากาศดังกล่าวจะต้องเป็นบรรยากาศที่ให้เกียรติและเคารพซึ่งกันและกัน และมีความเข้าใจถึงบทบาทและความรับผิดชอบของแต่ละฝ่าย แต่จะต้องไม่ผ่อนคลายและเป็นกันเองจนเกินไปทำให้ขาดความน่าเชื่อถือ ในทางตรงกันข้าม บรรยากาศการเปิดตรวจจะต้องไม่ตึงเครียดและเป็นทางการมากเกินไปจนก่อให้เกิดบรรยากาศของความไม่เป็นมิตรและสูญเสียโอกาสที่จะได้รับความร่วมมือจากผู้รับตรวจ ผู้ตรวจสอบควรแสดงทัศนคติที่พร้อมที่จะรับฟังความคิดเห็น

ในการประชุมเปิดตรวจผู้ที่เข้าร่วมประชุมของฝ่ายผู้ตรวจสอบควรประกอบด้วย ผู้บริหารที่กำกับและรับผิดชอบดูแลสำนักตรวจสอบการดำเนินงาน/สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาค หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย หัวหน้าทีมตรวจสอบ และเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบ ส่วนฝ่ายผู้รับตรวจควรประกอบด้วย หัวหน้าส่วนราชการหรือผู้บริหารระดับสูงที่ได้รับมอบหมาย หัวหน้าโครงการหรือผู้บริหารที่รับผิดชอบเรื่องที่ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายใน และเจ้าหน้าที่ฝ่ายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ตรวจสอบ

อนึ่ง ในกรณีที่มีเหตุผลความจำเป็น ทำให้ไม่สามารถจัดประชุมเปิดตรวจอย่างเป็นทางการกับผู้รับตรวจหรือผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องได้ อย่างน้อยผู้ตรวจสอบต้องมีการเข้าพบกับผู้รับตรวจหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย เพื่อแจ้งให้ทราบถึงข้อมูลที่สำคัญ ๆ เช่น วัตถุประสงค์การตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ

ทั้งนี้ การประชุมเปิดตรวจ หรือการเข้าพบผู้บริหารของหน่วยรับตรวจดังกล่าว ให้ผู้ตรวจสอบจัดทำเอกสารไว้เป็นหลักฐาน เช่น รายงานการประชุมเปิดตรวจกรณีมีการประชุมเปิดตรวจ หรือบันทึกสรุปผลการเปิดตรวจกรณีการเข้าพบผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ เป็นต้น

๓) การแต่งตั้งผู้ประสานงานในการตรวจสอบ ประกอบด้วย

- ผู้ประสานงานในการตรวจสอบของทีมตรวจสอบ เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปตามแผนการตรวจสอบที่กำหนด ควรมีการมอบหมายผู้ตรวจสอบ จำนวน ๑ - ๒ คน เพื่อทำหน้าที่เป็นผู้ประสานงานระหว่างหน่วยรับตรวจและทีมตรวจสอบ

- ผู้ประสานงานในการตรวจสอบของหน่วยรับตรวจ ให้หน่วยรับตรวจแต่งตั้งผู้ประสานงานในการตรวจสอบอย่างเป็นทางการ ซึ่งมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องที่ตรวจสอบ และอยู่ในฐานะที่จะติดต่อเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานดังกล่าว จนกว่าการตรวจสอบจะแล้วเสร็จ

ทั้งนี้ ให้นิหน่วยรับตรวจทำหนังสือแจ้งชื่อและตำแหน่งผู้ทำหน้าที่ประสานงานให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทราบด้วย

การตรวจสอบเบื้องต้น (Pre-study)

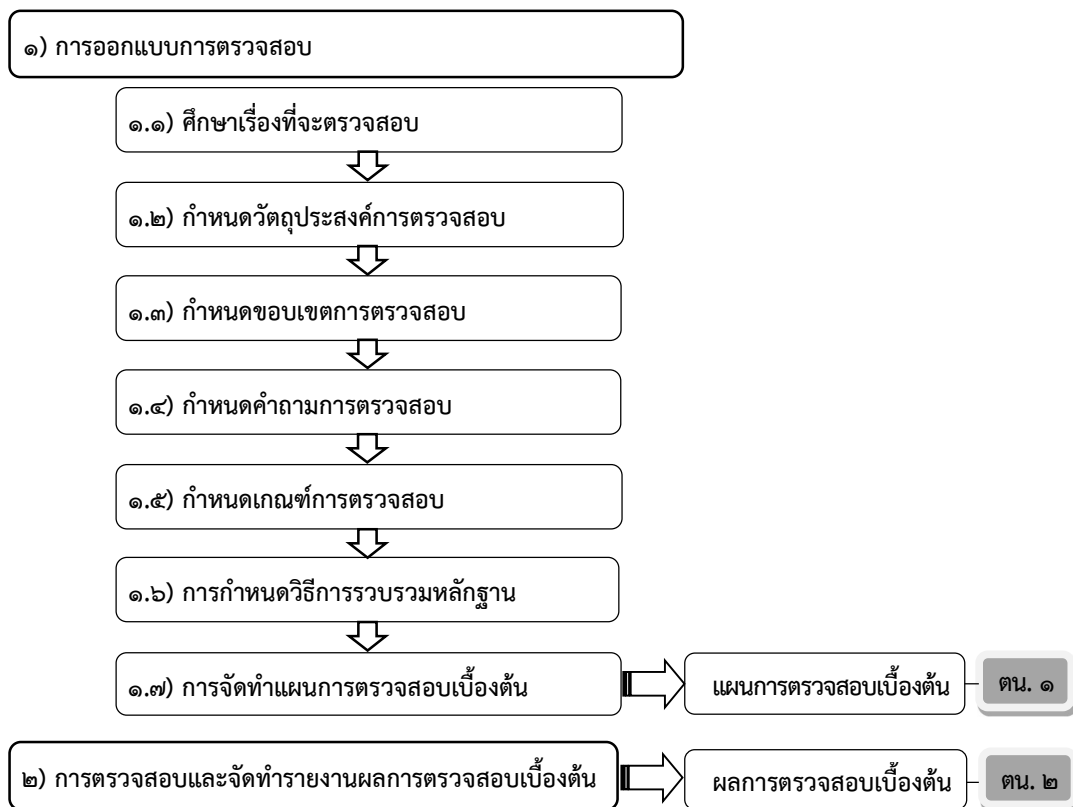
ผู้ตรวจสอบควรดำเนินการตรวจสอบเบื้องต้นซึ่งเป็นการศึกษาข้อมูลในเรื่องที่จะตรวจสอบก่อนเริ่มต้นการปฏิบัติงานตรวจสอบในขั้นตอนต่อไป เพื่อให้ผู้ตรวจสอบมีความรู้ความเข้าใจ และได้รับข้อมูลพื้นฐานที่จำเป็นเกี่ยวกับเรื่องที่จะตรวจสอบอย่างเพียงพอ

การตรวจสอบเบื้องต้นจึงเป็นการดำเนินการรวบรวมข้อมูลในประเด็นสำคัญที่เกี่ยวกับสภาพปัญหาหรือจุดอ่อนในการดำเนินงาน ทำให้ผู้ตรวจสอบดำเนินการในเรื่องต่าง ๆ เช่น การกำหนดวัตถุประสงค์และประเด็นการตรวจสอบ ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบ จุดที่ต้องตรวจสอบในเชิงลึก และวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และลดความเสี่ยงอันเกิดจากความผิดพลาดในการปฏิบัติงานที่จะทำให้ได้ข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะที่ไม่ถูกต้อง

ขั้นตอนการตรวจสอบเบื้องต้นเริ่มต้นจากการออกแบบการตรวจสอบ โดยศึกษาเรื่องที่จะตรวจสอบเพื่อนำความรู้ที่ได้ไปใช้ในการออกแบบการตรวจสอบให้เหมาะสมกับเรื่องที่จะตรวจสอบ การออกแบบการตรวจสอบจะต้องกำหนดวัตถุประสงค์และขอบเขตการตรวจสอบเพื่อให้ทราบปริมาณงานตรวจสอบ กำหนดคำถามการตรวจสอบพร้อมเกณฑ์การตรวจสอบ และเลือกวิธีการรวบรวมหลักฐานที่เหมาะสม รวมทั้งจัดทำแผนการตรวจสอบเบื้องต้นต่อไป

ขั้นตอนการตรวจสอบเบื้องต้น อธิบายได้ตามแผนภาพที่ ๓ ต่อไปนี้

แผนภาพที่ ๓ ขั้นตอนการตรวจสอบเบื้องต้น



จากแผนภาพดังกล่าว แสดงให้เห็นขั้นตอนหลักของการตรวจสอบเบื้องต้น แบ่งออกเป็น ๒ ขั้นตอน ดังนี้

๑) การออกแบบการตรวจสอบ (Audit Design)

การออกแบบการตรวจสอบ เป็นขั้นตอนที่ผู้ตรวจสอบจะต้องศึกษาข้อมูลเบื้องต้นของเรื่องที่จะตรวจสอบ โดยการศึกษาข้อมูลพื้นฐาน สภาพปัญหาจากการดำเนินงานของเรื่องที่จะตรวจสอบ (audit topic) เพื่อนำมาใช้ในการออกแบบการตรวจสอบ (audit design) ทั้งการกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ คำถามการตรวจสอบ เกณฑ์การตรวจสอบ วิธีการรวบรวมหลักฐาน สำหรับขั้นตอนย่อยของการวางแผนการตรวจสอบเบื้องต้น ประกอบด้วยขั้นตอนต่าง ๆ ดังนี้

๑.๑) ศึกษาเรื่องที่จะตรวจสอบ (Understanding What is Audited)

การศึกษาเรื่องที่จะตรวจสอบมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ตรวจสอบเพิ่มความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องที่จะตรวจสอบ จนสามารถระบุสภาพปัญหาหรือความเสี่ยงจากการดำเนินงานของเรื่องที่จะตรวจสอบ ประเมินว่าเรื่องที่จะตรวจสอบสามารถตรวจสอบได้ จนกระทั่งพัฒนาเป็นแผนการตรวจสอบเบื้องต้นที่เหมาะสม

กรณีเรื่องที่จะตรวจสอบมีขอบเขตที่เหมาะสมต่อการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบสามารถนำเรื่องที่จะตรวจสอบมากำหนดเป็น “ประเด็นสำคัญที่จะตรวจสอบ (subject matter)” ได้

ในขั้นตอนนี้ผู้ตรวจสอบสามารถเก็บรวบรวมข้อมูลจากเอกสารและการสัมภาษณ์ผู้บริหาร และเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ รวมถึงผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง ผู้ตรวจสอบอาจดำเนินการ ดังนี้ ๑) ศึกษากฎหมายระเบียบที่เกี่ยวข้อง ๒) ศึกษาเอกสารต่าง ๆ จากหน่วยรับตรวจ เช่น นโยบาย แผนงาน กลยุทธ์ งบประมาณ ระบบการควบคุมภายใน โครงสร้างองค์กร บทบาทหน้าที่ คู่มือการปฏิบัติงาน รายงานผลการดำเนินงาน ๓) ศึกษาผลการตรวจสอบที่ผ่านมา ๔) ศึกษาและวิเคราะห์รายงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับเรื่องที่จะตรวจสอบ ๕) สัมภาษณ์ผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบสามารถศึกษาข้อมูลจากแหล่งอื่น เช่น รัฐบาล องค์กรระหว่างประเทศ องค์กรที่ไม่ใช่องค์กรของรัฐ (non-governmental organizations: NGOs) รวมถึงข้อมูลทางสถิติต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่จะตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบจะต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับประเด็นสำคัญที่จะตรวจสอบ รายละเอียดเกี่ยวกับกระบวนการและกิจกรรมหลัก วัตถุประสงค์และเป้าหมาย ผู้รับผิดชอบดำเนินการ กลุ่มเป้าหมาย หรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง ระยะเวลาการดำเนินงานแต่ละกระบวนการและกิจกรรม พื้นที่ดำเนินการ ทรัพยากรที่ใช้ในแต่ละกิจกรรม และผลที่คาดว่าจะได้รับ โดยอาจนำหลัก 6W1H อันได้แก่ ใคร (who), ทำอะไร (what), ที่ไหน (where), เมื่อไร (when), ทำไม (why), กับใคร (whom) และอย่างไร (how) มาประยุกต์ใช้เพื่อให้ผู้ตรวจสอบมีความเข้าใจเกี่ยวกับประเด็นสำคัญที่จะตรวจสอบ ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบอาจสรุปรายละเอียดของกระบวนการและกิจกรรมหลักของเรื่องที่จะตรวจสอบออกมาในรูปของผังงาน (flow chart) เพื่ออธิบายกิจกรรมกระบวนการปฏิบัติงานผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในแต่ละกิจกรรม ซึ่งข้อมูลต่าง ๆ ทั้งหมดสามารถนำมาใช้เป็นข้อมูลประกอบการจัดทำร่างรายงานการตรวจสอบในส่วนที่เกี่ยวกับประเด็นที่สำคัญจะตรวจสอบได้ นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาสภาพแวดล้อมทั้งภายในและภายนอก รวมถึงข้อจำกัดภายนอกที่ส่งผลต่อผลผลิตและผลลัพธ์ของเรื่องที่จะตรวจสอบ เพื่อนำมาใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณากำหนดคำถามการตรวจสอบ ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบสามารถศึกษาเพิ่มเติมได้ในภาคผนวกที่ ๔

เมื่อผู้ตรวจสอบเลือกหรือกำหนดประเด็นที่จะตรวจสอบแล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องพิจารณาเลือกแนวทางการตรวจสอบ (audit approach) ที่ใช้ในการตรวจสอบ แนวทางการตรวจสอบที่แตกต่างกันจะทำให้ผู้ตรวจสอบกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบ เกณฑ์การตรวจสอบ และการเก็บรวบรวมหลักฐานออกมาแตกต่างกัน ผู้ตรวจสอบสามารถพิจารณาเลือกแนวทางการตรวจสอบเดียว หรือผสมผสานแนวทางการตรวจสอบก็ได้ โดยแนวทางการตรวจสอบแบ่งออกเป็น ๓ แนวทางดังนี้

● **แนวทางการตรวจสอบแบบมุ่งเน้นผลการดำเนินงาน (result-oriented audit approach)** คือ การตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่าผลการดำเนินงานบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ในระดับผลผลิตหรือผลลัพธ์หรือไม่ หรือโครงการและการให้บริการต่าง ๆ ดำเนินการไปในแนวทางที่กำหนดไว้หรือไม่ แนวทางการตรวจสอบนี้จะใช้กับการตรวจสอบที่มีการระบุผลผลิตหรือผลลัพธ์ไว้อย่างชัดเจน

● **แนวทางการตรวจสอบแบบมุ่งเน้นปัญหา (problem-oriented audit approach)** คือ การตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่าปัญหาที่เกิดขึ้นมีอยู่จริงหรือไม่ (กรณีที่มีสภาพปัญหาแต่อาจต้องตรวจสอบและเก็บข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อสนับสนุนสภาพปัญหาที่เกิดขึ้น) เพราะเหตุใดปัญหาจึงเกิดขึ้นและยังคงอยู่ ซึ่งเป็นการตรวจสอบ พิสูจน์ และวิเคราะห์สาเหตุของปัญหาเฉพาะเรื่องที่เกิดขึ้น หรือสาเหตุของความแตกต่างจากเกณฑ์การตรวจสอบที่กำหนดขึ้น แนวทางการตรวจสอบนี้จะใช้กับการตรวจสอบที่มีสภาพปัญหาเกิดขึ้นอย่างชัดเจน ข้อสรุปและข้อเสนอแนะที่ได้จากการตรวจสอบตามแนวทางการตรวจสอบนี้ส่วนใหญ่จะเป็นการวิเคราะห์และยืนยันสาเหตุมากกว่าการเปรียบเทียบหลักฐานการตรวจสอบกับเกณฑ์การตรวจสอบ โดยสามารถตั้งคำถาม เช่น ปัญหาคืออะไร สาเหตุของปัญหาคืออะไร รัฐบาลสามารถแก้ไขปัญหาได้ในระดับใด รัฐบาลมีโครงการอะไรบ้างที่จะแก้ไขปัญหา

● **แนวทางการตรวจสอบแบบมุ่งเน้นระบบ (system-oriented audit approach)** คือ การตรวจสอบเกี่ยวกับการทำงานของระบบบริหารงานว่ามีความถูกต้อง เหมาะสมหรือไม่ โดยมีมุมมองว่าหลักการบริหารจัดการที่ดีจะเป็นประโยชน์ในการตรวจสอบเงื่อนไขหรือสภาพที่ทำให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล การตรวจสอบประเภทนี้สามารถตั้งคำถาม เช่น วัตถุประสงค์ของระบบคืออะไร ใครมีหน้าที่รับผิดชอบการดำเนินงานในระบบ แต่ละส่วนในระบบมีความรับผิดชอบอย่างไร กฎระเบียบ ข้อบังคับ และกระบวนการใดบ้างที่เกี่ยวข้อง แผนผังการไหลของข้อมูลในระบบเป็นอย่างไร ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบสามารถเพิ่มเติมคำถามที่มีลักษณะเป็นการประเมินผล เช่น แผนการดำเนินงานที่ดีควรมีลักษณะอย่างไร มีระบบควบคุมคุณภาพที่ดีหรือไม่ การเปรียบเทียบระหว่างข้อมูลของระบบการติดตามและแผนได้นำไปสู่การเปลี่ยนแปลงหรือไม่ หากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีความจำเป็น การวางแผน การติดตามผล และการเปลี่ยนแปลงงานในลักษณะต่าง ๆ ที่ได้รับการบันทึกอย่างเป็นระบบเพื่อให้มั่นใจว่ามีความพร้อมรับผิดชอบของผู้บริหารในระดับที่สูงขึ้นหรือไม่ กระบวนการดำเนินงานได้รับการประเมินผลเป็นระยะอย่างเหมาะสมหรือไม่

การเลือกแนวทางการตรวจสอบขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมและขั้นตอนการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ เช่น แนวทางการตรวจสอบแบบมุ่งเน้นผลการดำเนินงานเหมาะกับการตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน เพื่อดูความแตกต่างของสิ่งที่เกิดขึ้นจริงกับตัวชี้วัดหรือสิ่งที่คาดหวังไว้ แนวทางการตรวจสอบแบบมุ่งเน้นปัญหาเหมาะกับการตรวจสอบที่มีปัญหาค่อนข้างชัดเจนหรือมุ่งที่จะพิสูจน์ว่ามีปัญหาเกิดขึ้น เพื่อหาสาเหตุของปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหา แนวทางการตรวจสอบแบบมุ่งเน้นระบบเหมาะกับการประเมินภาพรวม (กิจกรรมหลายกิจกรรม) ทั้งขั้นตอนการวางแผน การปฏิบัติงาน การรายงานผล และการติดตามผล

๑.๒) กำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบ (Defining the Audit Objectives)

วัตถุประสงค์การตรวจสอบเป็นการระบุถึงเหตุผลและทิศทางในการตรวจสอบ ซึ่งวัตถุประสงค์การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานจะต้องเชื่อมโยงประเด็นสำคัญที่จะตรวจสอบ (subject matter) กับหลักประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความประหยัด ทั้งนี้ วัตถุประสงค์การตรวจสอบมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการกำหนดคำถามการตรวจสอบ เนื่องจากการตอบคำถามการตรวจสอบหรือข้อตรวจพบที่ได้จากการตรวจสอบ ต้องนำไปสู่การตอบวัตถุประสงค์การตรวจสอบ ดังนั้น ผู้ตรวจสอบจะต้องกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่ชัดเจน ครอบคลุมประเด็นที่จะตรวจสอบ เป็นกลาง ปราศจากอคติ และสามารถวัดผลได้ โดยระบุรายละเอียดที่เพียงพอ เพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจของหน่วยรับตรวจ และผู้มีส่วนเกี่ยวข้องเกี่ยวกับประเด็นที่จะตรวจสอบและเป้าหมายของการตรวจสอบ รวมทั้งเพื่อให้ผู้ตรวจสอบเกิดความชัดเจนในการนำไปกำหนดคำถามการตรวจสอบ และพัฒนาการออกแบบการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบสามารถกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบเป็น วัตถุประสงค์หลัก และ/หรือ วัตถุประสงค์รอง เพื่อให้ครอบคลุมประเด็นที่จะตรวจสอบ ทั้งนี้ วัตถุประสงค์รองจะต้องมีความเชื่อมโยงและไม่ซ้ำซ้อนกับวัตถุประสงค์หลัก เช่นเดียวกับที่วัตถุประสงค์หลักจะต้องมีความเชื่อมโยงและไม่ซ้ำซ้อนกันระหว่างแต่ละวัตถุประสงค์หลัก

ตัวอย่างการกำหนดวัตถุประสงค์หลักและวัตถุประสงค์รอง

วัตถุประสงค์หลัก

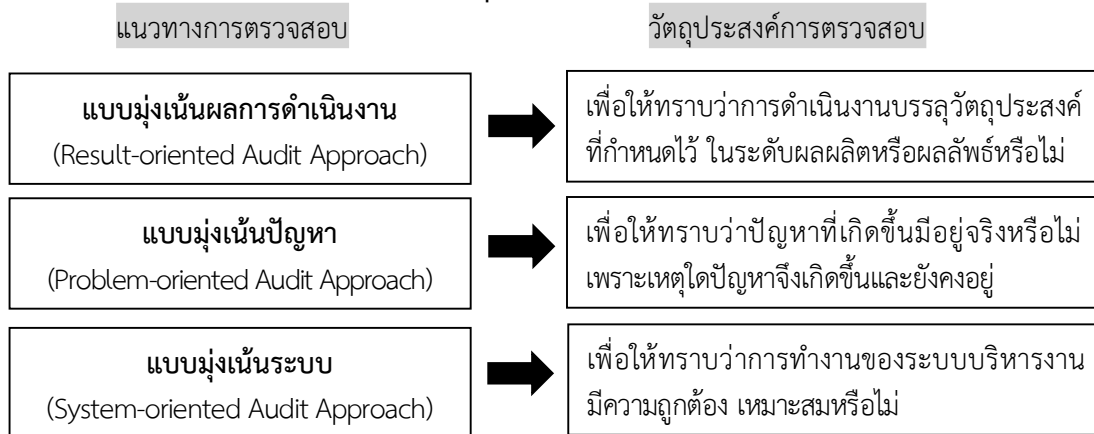
๑. เพื่อทราบถึงผลสำเร็จของการแก้ไข บำบัด พื้นผู้กระทำผิดเพื่อกลับสู่สังคม

วัตถุประสงค์รอง

- ๑.๑ เพื่อทราบถึงการพัฒนาให้ผู้กระทำผิดมีการศึกษา มีอาชีพ สามารถพึ่งพาตนเองได้ และอยู่ในสังคมได้อย่างปกติสุข

- ๑.๒ เพื่อทราบถึงความสอดคล้องของการควบคุมและปฏิบัติต่อผู้กระทำผิดกับพฤติกรรมการกระทำผิดของผู้กระทำผิด

ตัวอย่างการกำหนดวัตถุประสงค์แต่ละแนวทางการตรวจสอบ



๑.๓) กำหนดขอบเขตการตรวจสอบ (Defining the Scope of the Audit)

ขอบเขตการตรวจสอบเป็นการระบุรายละเอียดเกี่ยวกับประเด็นที่จะตรวจสอบ ทั้งในเรื่องของสิ่งที่ตรวจสอบ หน่วยงานที่จะตรวจสอบ พื้นที่ที่จะตรวจสอบ และช่วงเวลาดำเนินโครงการที่จะตรวจสอบ

ตรวจสอบอะไร (What?)	ระบุสิ่งที่ผู้ตรวจสอบจะดำเนินการตรวจสอบตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่กำหนด และแหล่งเงินที่จะตรวจสอบ
ตรวจสอบใคร (Who?)	ระบุหน่วยรับตรวจหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องที่จะตรวจสอบตามประเด็นสำคัญที่จะตรวจสอบ (subject matter)
ตรวจสอบที่ไหน (Where?)	ระบุพื้นที่ที่จะดำเนินการตรวจสอบ
ตรวจสอบเมื่อไร (When?)	ระบุช่วงเวลาดำเนินโครงการที่การตรวจสอบจะครอบคลุมถึง

ในบางกรณี ผู้ตรวจสอบจะเกิดความสับสนเกี่ยวกับขอบเขตการตรวจสอบในเชิงภูมิศาสตร์หรือเชิงพื้นที่ กล่าวคือ หากผู้ตรวจสอบตั้งใจจะตรวจสอบตามประเด็นสำคัญที่จะตรวจสอบ ในขอบเขตการตรวจสอบการดำเนินงานที่ครอบคลุมทั้งประเทศ แต่การลงพื้นที่เพื่อปฏิบัติงานภาคสนามอาจสุ่มตรวจสอบเพียงบางพื้นที่โดยกระจายทุกภูมิภาค รวมถึงส่วนกลาง ในกรณีเช่นนี้ ขอบเขตการตรวจสอบคือทั้งประเทศ แต่ข้อมูลจะถูกรวบรวมจากพื้นที่ที่สุ่มตรวจสอบ

ตัวอย่างการกำหนดขอบเขตการตรวจสอบ

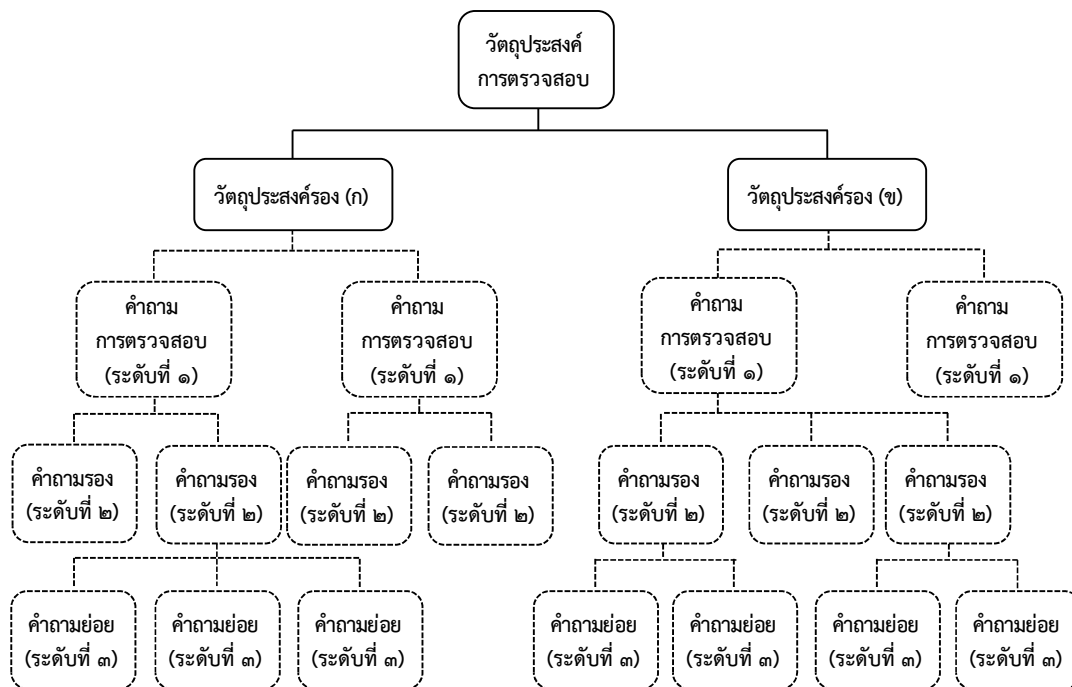
ตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน/โครงการ.....ของหน่วยงาน.....
ซึ่งใช้จ่ายจากเงินงบประมาณ/เงินนอกงบประมาณ พ.ศ.ระยะเวลาดำเนินการ ตั้งแต่.....
ถึง.....โดยมีการดำเนินการในพื้นที่.....

๑.๔) กำหนดคำถามการตรวจสอบ (Defining Principle Questions to Be Audited)

คำถามการตรวจสอบ (audit question) คือ สิ่งที่คุณตรวจสอบจำเป็นต้องรู้หรือพิสูจน์ และหาคำตอบ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบ คำถามการตรวจสอบสามารถแบ่งออกเป็นหลายระดับ ได้แก่ คำถามหลัก คำถามรอง และคำถามย่อย โดยผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาว่าคำถามการตรวจสอบควรมีกี่ระดับ และแต่ละระดับควรมีกี่คำถาม โดยพิจารณาจากความสอดคล้อง เชื่อมโยง และสนับสนุนกันของแต่ละคำถาม และการไม่ซ้ำซ้อนกันของคำถามการตรวจสอบที่กำหนด การกำหนดคำถามการตรวจสอบควรใช้ภาษาที่เข้าใจง่าย ไม่กำกวม สอดคล้องและเชื่อมโยงกับสภาพปัญหา มีความสมเหตุสมผล เป็นกลาง ไม่เจาะจงในทางลบ แม้ว่าผู้ตรวจสอบจะสามารถคาดการณ์สภาพปัญหาได้แล้วก็ตาม

ผู้ตรวจสอบจะกำหนดคำถามการตรวจสอบแต่ละคำถามโดยสิ้นสุดที่ระดับคำถามหลัก (ระดับ ๑) คำถามรอง (ระดับ ๒) หรือคำถามย่อย (ระดับ ๓) ขึ้นอยู่กับผู้ตรวจสอบว่าสามารถหาตัวชี้วัดหรือเกณฑ์การตรวจสอบได้ในระดับคำถามใด ดังนั้น คำถามหลักบางคำถามอาจไม่มีคำถามรองและคำถามย่อยได้ หรือคำถามรองบางคำถามอาจไม่มีคำถามย่อยได้ ทั้งนี้ การกำหนดคำถามหลักไม่ควรมากกว่า ๕ คำถาม ส่วนคำถามรองและคำถามย่อย ควรกำหนดให้เพียงพอที่จะตอบคำถามในระดับที่สูงกว่าได้ แต่ไม่ควรมากกว่า ๕ คำถามในแต่ละระดับ เช่นกัน

แผนภาพที่ ๔ การกำหนดคำถามการตรวจสอบแต่ละระดับจำแนกตามวัตถุประสงค์



๑.๕) กำหนดเกณฑ์การตรวจสอบ (Setting the Audit Criteria)

ผู้ตรวจสอบควรกำหนดเกณฑ์การตรวจสอบที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบ และคำถามการตรวจสอบ อีกทั้งต้องมีความเชื่อมโยงกับหลัก 3Es ได้แก่ ประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความประหยัด เกณฑ์การตรวจสอบที่ดี ควรสั้น กระชับ มีความชัดเจน ง่ายต่อการทำความเข้าใจ เชื่อมโยงกับคำถามการตรวจสอบโดยตรง และสมเหตุสมผล

ผู้ตรวจสอบสามารถกำหนดเกณฑ์การตรวจสอบจากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- กฎหมายและระเบียบที่ใช้ในการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจ
- มติคณะรัฐมนตรีหรือสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา
- ตัวชี้วัดที่สำคัญ (key performance indicator: KPI) ที่กำหนดขึ้นโดยผู้รับตรวจ

หรือหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง

- กระบวนการปฏิบัติงาน หรือคู่มือการปฏิบัติงาน
- เกณฑ์มาตรฐานขององค์กรระหว่างประเทศ องค์กรทางวิชาชีพ และ/หรือองค์กรวิจัย
- การดำเนินงานที่คล้ายกันภายในภาคเอกชน
- เกณฑ์เปรียบเทียบ (benchmarks) ของการดำเนินงานที่ดีในระดับสากล
- เกณฑ์เปรียบเทียบ (benchmarks) จากหน่วยงานเดียวกันแต่ปีที่ตรวจสอบแตกต่างกัน

กัน หรือจากหน่วยงานที่แตกต่างกันแต่เป็นกิจกรรมเดียวกันหรือคล้าย ๆ กัน

- เอกสารข้อตกลงหรือ เอกสารงบประมาณในการวางแผนของหน่วยรับตรวจ
- เกณฑ์มาตรฐานที่กำหนดขึ้นโดยผู้ตรวจสอบ ซึ่งอาจจะกำหนดขึ้นหลังจากที่ได้ปรึกษากับผู้เชี่ยวชาญในประเด็นที่ตรวจสอบแล้ว (จำเป็นต้องได้รับความเห็นจากหน่วยรับตรวจ)
- เกณฑ์ที่เคยใช้ในการตรวจสอบที่เหมือนกับที่ผ่านมา หรือการตรวจสอบจากองค์กร

ตรวจเงินแผ่นดินประเทศอื่น

- ความเห็นจากผู้เชี่ยวชาญในเรื่องที่เกี่ยวข้อง หรือการแลกเปลี่ยนความเห็นกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจและผู้มีส่วนได้เสียที่สำคัญ

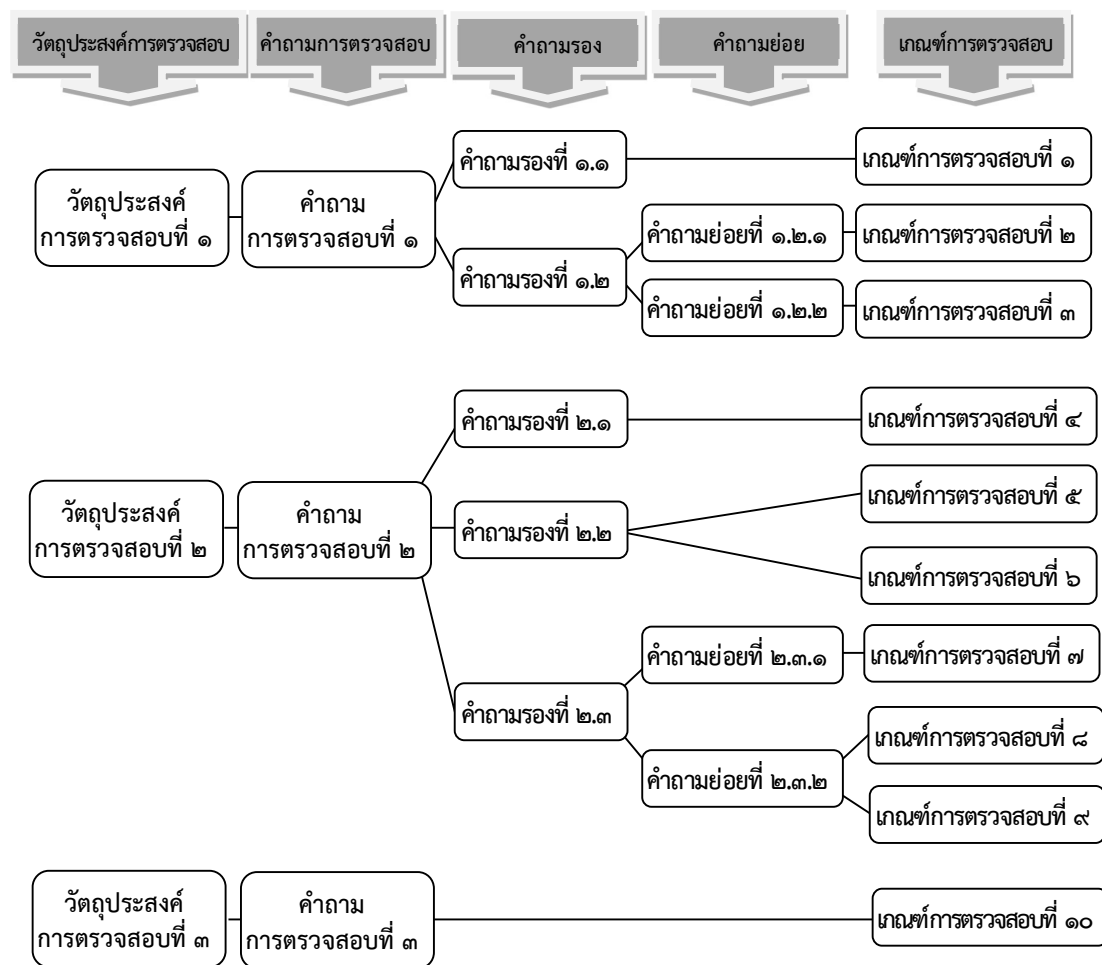
เกณฑ์การตรวจสอบสามารถกำหนดจากเป้าหมายของการดำเนินโครงการ/งาน/แผนงานที่กำหนดไว้ แต่ก็มีหลายกรณีที่ยากจะกำหนดเกณฑ์การตรวจสอบได้โดยตรงจากเอกสารนโยบายหรือข้อกำหนดต่าง ๆ เนื่องจากความคลุมเครือ กำกวม ไม่ชัดเจนหรือเป็นนามธรรม กรณีดังกล่าวผู้ตรวจสอบอาจแลกเปลี่ยนความเห็นกับหน่วยรับตรวจเพื่อกำหนดเกณฑ์การตรวจสอบให้ชัดเจนหรืออาจกำหนดเกณฑ์การตรวจสอบโดยถามความเห็นผู้เชี่ยวชาญ อย่างไรก็ตาม การตัดสินใจขั้นสุดท้ายว่าจะใช้เกณฑ์ใดในการตรวจสอบเป็นความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบ โดยผู้ตรวจสอบควรมีการแลกเปลี่ยนความเห็นกับหน่วยรับตรวจเกี่ยวกับเกณฑ์การตรวจสอบที่จะนำมาใช้ เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นว่า ผู้ตรวจสอบและผู้รับตรวจมีความเข้าใจร่วมกันเกี่ยวกับเกณฑ์ที่จะใช้ในการตรวจสอบ ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบควรจัดทำกระดานทำการเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนเกณฑ์การตรวจสอบกับหน่วยรับตรวจดังกล่าวเพื่อใช้เป็นเอกสารหลักฐานประกอบการตรวจสอบด้วย เช่น รายงานการประชุม บันทึกข้อตกลง การสอบถามเป็นลายลักษณ์อักษร เป็นต้น

หากเกณฑ์การตรวจสอบเป็นเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นโดยหน่วยรับตรวจ ผู้ตรวจสอบต้องใช้ความระมัดระวังรอบคอบในการนำมาใช้และตระหนักว่า หน่วยรับตรวจอาจกำหนดเกณฑ์โดยไม่สมเหตุผลเพื่อให้บรรลุผลได้โดยง่าย การบรรลุเกณฑ์ดังกล่าวจึงไม่ได้หมายความว่า การดำเนินงานจะประสบผลสำเร็จ

ทั้งนี้ ไม่ว่าเกณฑ์การตรวจสอบจะมีที่มาจากแหล่งใด สิ่งสำคัญคือ ผู้รับตรวจจะต้องเข้าใจชัดเจน ถูกต้อง ตรงกันเกี่ยวกับเกณฑ์การตรวจสอบซึ่งใช้เป็นพื้นฐานของการตรวจสอบ

การตรวจสอบเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ผู้ตรวจสอบสามารถกำหนดเกณฑ์การตรวจสอบไว้ในระดับสุดท้ายของคำถามการตรวจสอบทุกคำถาม โดยผู้ตรวจสอบสามารถปรับใช้เกณฑ์การตรวจสอบมากกว่า ๑ เกณฑ์มาประกอบกันได้ในแต่ละคำถาม แต่ละเกณฑ์ต้องมีความสอดคล้องเชื่อมโยงกันและสัมพันธ์กับคำถามการตรวจสอบ ซึ่งเกณฑ์การตรวจสอบจะต้องวัดผลได้ และตอบคำถามการตรวจสอบในแต่ละระดับได้ แสดงได้ดังแผนภาพต่อไปนี้ (ตัวอย่างการกำหนดคำถามการตรวจสอบดูได้ที่ หัวข้อตัวอย่างเมตริกซ์การออกแบบการตรวจสอบ)

แผนภาพที่ ๕ ความสัมพันธ์ระหว่างคำถามการตรวจสอบกับเกณฑ์การตรวจสอบ



๑.๖) การกำหนดวิธีการรวบรวมหลักฐาน

การกำหนดวิธีการที่ใช้ในการรวบรวมหลักฐาน เป็นขั้นตอนที่ผู้ตรวจสอบจะต้องกำหนดว่าหลักฐานใดมีความจำเป็นและวิธีการที่จะใช้เพื่อรวบรวมหลักฐานดังกล่าววิธีการใดเหมาะสมที่สุด โดยผู้ตรวจสอบจะต้องพิจารณาถึงข้อดี ข้อเสีย และต้นทุนของการรวบรวมหลักฐานแต่ละวิธีการ เพื่อเปรียบเทียบกับผลลัพธ์ คุณภาพ และความเพียงพอของหลักฐานที่คาดว่าจะได้รับ ก่อนตัดสินใจเลือกวิธีการรวบรวมหลักฐานที่จะใช้ ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบจะต้องระบุเกี่ยวกับลักษณะของข้อมูล และแหล่งที่จะได้มาซึ่งข้อมูลในระหว่างการวางแผนการตรวจสอบด้วย

สำหรับเทคนิควิธีการรวบรวมหลักฐานจะกล่าวไว้ในบทที่ ๔

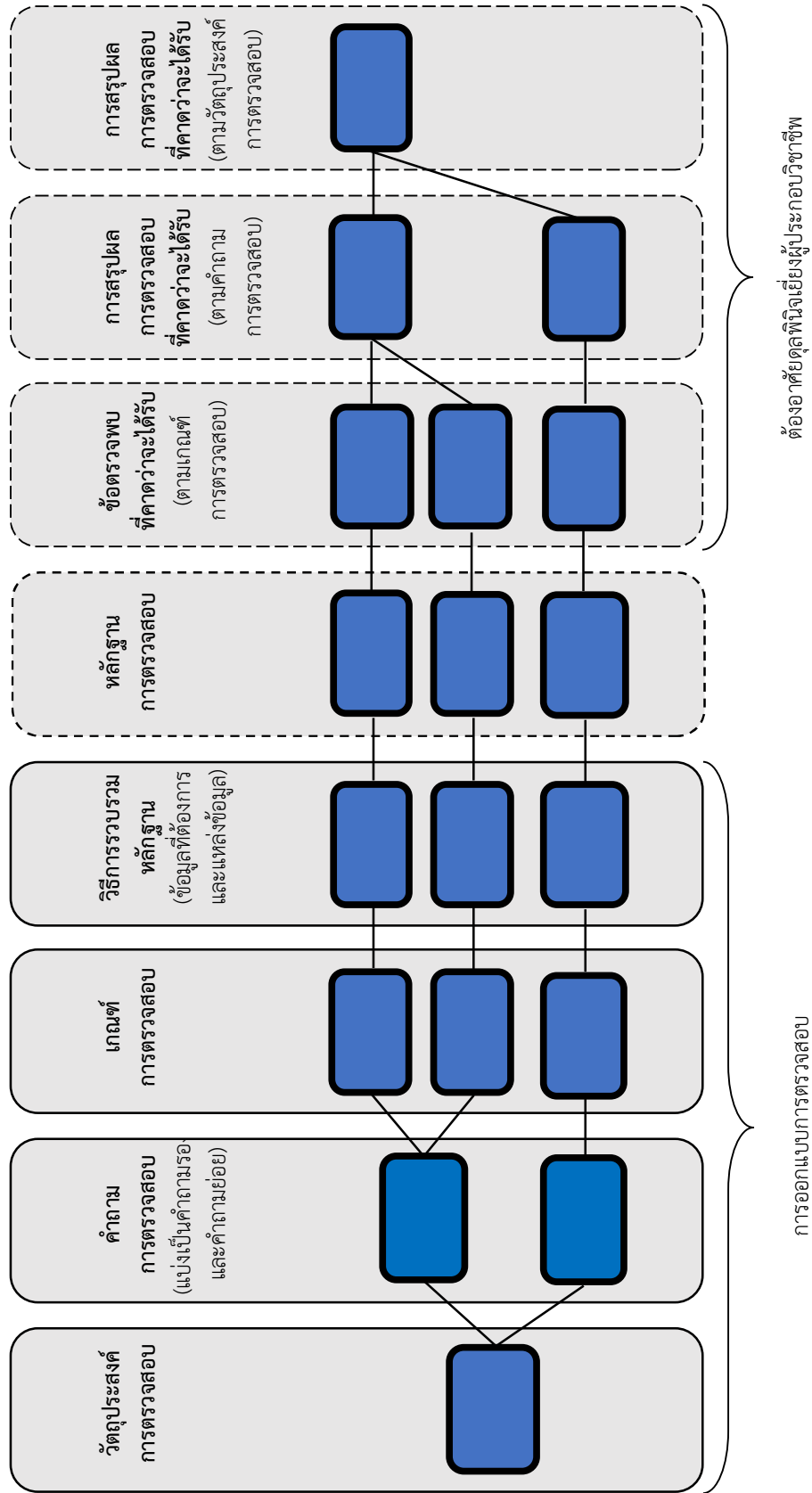
๑.๗) การจัดทำแผนการตรวจสอบเบื้องต้น

ผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำแผนการตรวจสอบเบื้องต้น ตามแบบ ตบ. ๑ (ภาคผนวกที่ ๕) ซึ่งประกอบด้วยหัวข้อต่าง ๆ ได้แก่ ชื่อเรื่องที่ตรวจสอบ วัตถุประสงค์การตรวจสอบ คำถามการตรวจสอบ เกณฑ์การตรวจสอบ ข้อมูลที่ต้องการและแหล่งข้อมูล และวิธีการรวบรวมหลักฐาน ดังนี้

แบบฟอร์มแผนการตรวจสอบเบื้องต้น (แบบ ตบ. ๑) (ภาคผนวกที่ ๕) ประกอบด้วย	
๑)	ชื่อเรื่องที่ตรวจสอบ: ระบุชื่อเรื่องที่ตรวจสอบ หน่วยงานระดับกรมหรือเทียบเท่า และหน่วยงานระดับกระทรวงหรือเทียบเท่าที่รับผิดชอบเรื่องที่ตรวจสอบนั้น
๒)	ข้อมูลสำคัญเกี่ยวกับเรื่องที่ตรวจสอบ และประเด็นปัญหาหรือความเสี่ยงเบื้องต้น: ระบุรายละเอียดเกี่ยวกับกระบวนการและกิจกรรมหลัก วัตถุประสงค์และเป้าหมาย ผู้รับผิดชอบ ดำเนินการกลุ่มเป้าหมายหรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง ระยะเวลาการดำเนินงานแต่ละกระบวนการ และกิจกรรมหลัก พื้นที่ดำเนินการ ทรัพยากรที่ใช้ในแต่ละกิจกรรมหลัก และผลที่คาดว่าจะได้รับ รวมถึงประเด็นปัญหา หรือความเสี่ยงเบื้องต้นที่พบจากการศึกษาเรื่องที่ตรวจสอบ
๓)	แนวทางการตรวจสอบที่ใช้: ระบุแนวทางการตรวจสอบที่ผู้ตรวจสอบเลือก เช่น แบบมุ่งเน้นผลการดำเนินงาน แบบมุ่งเน้นปัญหา แบบมุ่งเน้นระบบ หรือแบบผสมผสาน
๔)	ขอบเขตการตรวจสอบ: ระบุรายละเอียดเกี่ยวกับประเด็นที่จะตรวจสอบ ทั้งในเรื่องของสิ่งที่ตรวจสอบ หน่วยงานที่จะตรวจสอบ พื้นที่ที่จะตรวจสอบ และช่วงเวลาที่จะตรวจสอบ
๕)	วัตถุประสงค์การตรวจสอบ: ระบุถึงเหตุผลและทิศทางในการตรวจสอบที่เชื่อมโยงประเด็นสำคัญที่จะตรวจสอบ (subject matter) และมีความสอดคล้องกับหลักประสิทธิภาพ ประสิทธิผล หรือความประหยัด
๖)	คำถามการตรวจสอบ: ระบุสิ่งที่ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องรู้หรือพิสูจน์และหาคำตอบ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบ คำถามการตรวจสอบอาจแบ่งออกเป็นหลายระดับ ได้แก่ คำถามหลัก คำถามรอง และคำถามย่อย
๗)	เกณฑ์การตรวจสอบ: ระบุเกณฑ์การตรวจสอบสำหรับแต่ละคำถามการตรวจสอบ
๘)	ข้อมูลที่ต้องการ: ระบุข้อมูลที่ต้องการได้รับเพื่อตอบคำถามการตรวจสอบ สภาพปัญหา ผลกระทบ สาเหตุเบื้องต้น และข้อเสนอแนะที่คาดไว้
๙)	แหล่งข้อมูล: ระบุแหล่งข้อมูลว่าจะสามารถรวบรวมข้อมูลได้จากแหล่งใด
๑๐)	วิธีการรวบรวมหลักฐาน: ระบุวิธีการรวบรวมหลักฐาน เช่น การตรวจสอบเอกสาร การสัมภาษณ์ การใช้แบบสอบถาม การสังเกตการณ์
๑๑)	ผู้จัดทำ/ผู้สอบทาน/ผู้อนุมัติ: ลงชื่อผู้จัดทำ/ผู้สอบทาน/ผู้อนุมัติ พร้อมความเห็นเพิ่มเติม

ในการจัดทำแผนการตรวจสอบเบื้องต้นตามแบบ **ตน. ๑** (ภาคผนวกที่ ๕) ผู้ตรวจสอบจะต้องกำหนดข้อมูลสำคัญเกี่ยวกับเรื่องที่ตรวจสอบและประเด็นปัญหาหรือความเสี่ยงเบื้องต้น แนวทางการตรวจสอบที่ใช้ ขอบเขตการตรวจสอบ วัตถุประสงค์การตรวจสอบ คำถามการตรวจสอบ เกณฑ์การตรวจสอบ ข้อมูลที่ต้องการ แหล่งข้อมูล และวิธีการรวบรวมหลักฐาน ให้มีความสอดคล้องและเชื่อมโยงกัน เพื่อใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบและเพื่อให้ผลการตรวจสอบสามารถนำมาสรุปเพื่อตอบวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่กำหนดไว้ได้ ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบสามารถนำเมตริกซ์การออกแบบการตรวจสอบ (audit design matrix) มาประยุกต์ใช้ โดยเมตริกซ์การออกแบบการตรวจสอบ เป็นเครื่องมือที่ทำให้ทราบว่าผู้ตรวจสอบจะตรวจสอบสิ่งใด และตรวจสอบอย่างไร ซึ่งช่วยให้เกิดโครงสร้างในการออกแบบการตรวจสอบในเบื้องต้น และช่วยให้การวางแผนมีทิศทางและเป็นระบบ ตามตัวอย่างในแผนภาพที่ ๖

แผนภาพที่ ๒ เมตริกซ์การออกแบบการตรวจสอบ (Audit Design Matrix)



๒) การตรวจสอบและจัดทำรายงานผลการตรวจสอบเบื้องต้น

หลังจากได้วางแผนการตรวจสอบเบื้องต้นแล้วให้ผู้ตรวจสอบเสนอขอความเห็นชอบจากผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น จากนั้นปฏิบัติงานตรวจสอบตามแผนที่กำหนดไว้ เพื่อให้ทราบสภาพปัญหาหรือจุดอ่อนของการดำเนินงาน โดยใช้วิธีการรวบรวมหลักฐานตามที่กำหนด หลักฐานที่ต้องการได้รับ คือ ข้อมูลที่จะใช้ตอบคำถามการตรวจสอบที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเบื้องต้นว่ามี**สภาพปัญหา**หรือข้อเท็จจริงอย่างไร และมี**ผลกระทบ**หรือความเสียหายที่เกิดขึ้นหรือไม่ อย่างไร ในกรณีที่พบสภาพปัญหาที่มีผลกระทบที่สำคัญ จะต้องหา**สาเหตุ**เบื้องต้นเพื่อนำไปสู่**ข้อเสนอแนะ**ที่คาดหวังไว้ ทั้งนี้ในการเข้าตรวจสอบผู้ตรวจสอบต้องแสดงบัตรประจำตัวบุคคลที่เกี่ยวข้องด้วย

เมื่อการตรวจสอบเบื้องต้นเสร็จสิ้น ผู้ตรวจสอบจะต้องสรุปผลการตรวจสอบให้ครบถ้วนในทุกคำถามการตรวจสอบที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเบื้องต้น โดยจัดทำรายงานผลการตรวจสอบเบื้องต้นตามแบบ **ตน. ๒** (ภาคผนวกที่ ๕) ทั้งนี้ ภายหลังจากการตรวจสอบเบื้องต้น ผู้ตรวจสอบสามารถปรับเปลี่ยนวัตถุประสงค์และคำถามการตรวจสอบเพื่อให้มีความชัดเจนและสอดคล้องกับประเด็นสำคัญที่จะตรวจสอบ (subject matter) มากยิ่งขึ้น โดยวัตถุประสงค์และคำถามการตรวจสอบที่มีการปรับเปลี่ยนอย่างมีนัยสำคัญ ผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำบันทึกเพื่อขอความเห็นชอบจากผู้อำนวยการสำนัก/ผู้ช่วยผู้ตรวจเงินแผ่นดิน

โดยผู้ตรวจสอบจะต้องเสนอผลการตรวจสอบเบื้องต้นตามแบบ **ตน. ๒** (ภาคผนวกที่ ๕) ต่อผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น เพื่อนำเสนอเข้าประชุมคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ครั้งที่ ๑ พิจารณาให้ความเห็นในการตรวจสอบต่อไป แบบฟอร์มผลการตรวจสอบเบื้องต้นตามแบบ **ตน. ๒** มีรายละเอียดดังนี้

แบบฟอร์มผลการตรวจสอบเบื้องต้น (แบบ ตน. ๒) (ภาคผนวกที่ ๕) ประกอบด้วย

- ๑) วัตถุประสงค์การตรวจสอบ:** ระบุวัตถุประสงค์การตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเบื้องต้น ตามแบบ (ตน.๑)
- ๒) คำถามการตรวจสอบ:** ระบุคำถามการตรวจสอบหลัก รอง และย่อยทั้งหมดทุกคำถามตามที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเบื้องต้น (ผู้ตรวจสอบจะต้องรายงานผลการตรวจสอบเบื้องต้นโดยสรุปผลการตรวจสอบให้ครบถ้วนทุกคำถามการตรวจสอบที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเบื้องต้น) ภายใต้อคำถามการตรวจสอบประกอบด้วย
 - เกณฑ์การตรวจสอบ ตามที่กำหนดไว้ในแต่ละคำถามการตรวจสอบ
 - สิ่งที่เป็นอยู่ (หลักฐาน) ระบุสภาพที่เกิดขึ้นจริงตามหลักฐานการตรวจสอบที่พบ
 - ผลกระทบ ระบุความเสี่ยง ผลเสียหาย หรือปัญหาที่เกิดขึ้นซึ่งเป็นผลสืบเนื่องจากการที่สิ่งที่เป็นอยู่แตกต่างไปจากเกณฑ์การตรวจสอบ (ถ้ามี)
 - สาเหตุเบื้องต้น ระบุสาเหตุเบื้องต้นที่ทำให้สิ่งที่เป็นอยู่แตกต่างไปจากเกณฑ์การตรวจสอบ
- ๓) ข้อเสนอแนะที่คาดหวัง:** ระบุแนวทางที่ผู้ตรวจสอบคาดว่าจะช่วยปรับปรุงหรือแก้ไขปัญหาให้แก่หน่วยรับตรวจ ซึ่งสัมพันธ์กับสาเหตุเบื้องต้น
- ๔) ผู้จัดทำ/ผู้สอบทาน/ผู้อนุมัติ:** ลงชื่อผู้จัดทำ/ผู้สอบทาน/ผู้อนุมัติ พร้อมความเห็นเพิ่มเติม

หลังจากจัดทำแบบฟอร์มผลการตรวจสอบเบื้องต้นตามแบบ **ตน. ๒** (ภาคผนวกที่ ๕) เสร็จแล้วผู้ตรวจสอบจะต้องจัดเตรียมแผนและแนวการตรวจสอบซึ่งจะได้กล่าวในรายละเอียดต่อไป เพื่อเข้าประชุมคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ครั้งที่ ๑

การจัดทำแผนและแนวการตรวจสอบ (Preparation of Audit Plan and Audit Program)

ผู้ตรวจสอบต้องนำข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบเบื้องต้นมาจัดทำแผนการตรวจสอบ (audit plan) และแนวการตรวจสอบ (audit program) เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการปฏิบัติงาน การสอบทาน และการควบคุมปฏิบัติงาน โดยแสดงให้เห็นถึงความเชื่อมโยงเกี่ยวกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบ ประเด็นการตรวจสอบ เกณฑ์การตรวจสอบ ข้อมูลที่ต้องการ แหล่งข้อมูล และวิธีการรวบรวมหลักฐาน ข้อเสนอแนะที่คาดหวังไว้ ตลอดจนระยะเวลาและทรัพยากรที่ใช้ในการตรวจสอบ ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบจะต้องวางแผนการตรวจสอบตามแบบ ต.น. ๓ (ภาคผนวกที่ ๕) เพื่อเข้าประชุมคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ครั้งที่ ๑ ต่อไป มีรายละเอียดดังนี้

แบบฟอร์มแผนและแนวการตรวจสอบ (แบบ ต.น. ๓) (ภาคผนวกที่ ๕) ประกอบด้วย

- ๑) **ชื่อเรื่องที่ตรวจสอบ:** ระบุชื่อเรื่องที่ตรวจสอบ หน่วยงานและกระทรวงที่รับผิดชอบ
- ๒) **วัตถุประสงค์การตรวจสอบ :** โดยอาจมีการปรับจากแผนการตรวจสอบเบื้องต้นให้เหมาะสมยิ่งขึ้น
- ๓) **คำถามการตรวจสอบ:** ระบุคำถามการตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเบื้องต้นและผลการตรวจสอบเบื้องต้น ทั้งนี้ อาจมีการปรับให้เหมาะสมยิ่งขึ้น
- ๔) **เกณฑ์การตรวจสอบ:** ระบุเกณฑ์การตรวจสอบตามแบบ ต.น. ๒ ทั้งนี้ หากข้อมูลมีการเปลี่ยนแปลงสามารถปรับเปลี่ยนเกณฑ์การตรวจสอบให้เหมาะสมได้
- ๕) **ข้อมูลที่ต้องการ:** ระบุข้อมูลที่ต้องการได้รับเพื่อตอบคำถามการตรวจสอบ สภาพปัญหา ผลกระทบ สาเหตุเบื้องต้น และข้อเสนอแนะที่คาดหวัง
- ๖) **แหล่งข้อมูล:** ระบุแหล่งข้อมูลว่าจะสามารถรวบรวมข้อมูลได้จากแหล่งใด
- ๗) **วิธีการรวบรวมหลักฐาน:** ระบุวิธีการรวบรวมข้อมูลหลักฐาน เช่น การตรวจสอบเอกสาร การสัมภาษณ์ การใช้แบบสอบถาม การสังเกตการณ์
- ๘) **วิธีการวิเคราะห์หลักฐาน:** ระบุวิธีการที่จะใช้ในการประมวลผลหรือวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน
- ๙) **ประมาณการค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ:** ค่าใช้จ่ายอื่นที่คาดว่าจะขออนุมัติใช้ในการตรวจสอบ ซึ่งไม่รวมเงินเดือนและค่าตอบแทน เช่น ค่าใช้จ่ายเดินทางไปราชการ ค่าจ้างที่ปรึกษา ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด เป็นต้น
- ๑๐) **ประมาณการคน/วันในการตรวจสอบ:** นับตั้งแต่การตรวจสอบเบื้องต้นจนถึงการออกรายงานการตรวจสอบ
- ๑๑) **ผู้จัดทำ/ผู้สอบทาน/ผู้อนุมัติ:** ลงชื่อผู้จัดทำ/ผู้สอบทาน/ผู้อนุมัติ พร้อมความเห็นเพิ่มเติม

การจัดการความเสี่ยงในการตรวจสอบ (Managing Audit Risks)

หลังจากตรวจสอบเบื้องต้นเสร็จแล้ว ยังอาจมีความเสี่ยงที่จะทำให้การตรวจสอบไม่บรรลุผล ความเสี่ยงดังกล่าวคือ **ความเสี่ยงในการตรวจสอบ (audit risks)** หมายถึง โอกาสที่จะตรวจสอบไม่พบข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญ ซึ่งอาจเป็นความเสี่ยงที่เกิดจากวิธีการตรวจสอบที่ใช้ยังไม่เหมาะสมไม่สามารถค้นพบข้อบกพร่องที่สำคัญได้ เช่น วิธีการรวบรวมหลักฐานไม่เหมาะสม หรือการสรุปผลการตรวจสอบโดยไม่มีหลักฐานเพียงพอ ดังนั้น ผู้ตรวจสอบจะต้องจัดการกับความเสี่ยงดังกล่าว โดยการประเมินความเสี่ยงในการตรวจสอบเพื่อให้ทราบถึงความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นว่าเป็นความเสี่ยงใด และมีการแลกเปลี่ยนความเห็นระหว่างผู้ตรวจสอบเกี่ยวกับความเสี่ยงดังกล่าว ก่อนที่จะจัดการกับความเสี่ยงดังกล่าวให้ลดลงในระดับต่ำพอที่ผู้ตรวจสอบสามารถยอมรับได้ การประเมินความเสี่ยงดังกล่าวอาจทำได้โดยการตอบคำถามต่าง ๆ ดังนี้

- ✓ ข้อมูลที่ต้องการมีอยู่อย่างเพียงพอหรือไม่ และข้อมูลดังกล่าวเป็นข้อมูลที่มีคุณภาพหรือไม่
- ✓ ทีมตรวจสอบมีทักษะความรู้ที่เพียงพอสำหรับเรื่องที่จะตรวจสอบหรือไม่
- ✓ มีข้อจำกัดระยะเวลาและทรัพยากรที่จะใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่
- ✓ เรื่องที่จะตรวจสอบมีความอ่อนไหวหรือมีข้อขัดแย้งสูง (เช่น เป็นเรื่องที่มีความอ่อนไหวทางการเมือง หรือเป็นเรื่องที่กำลังเป็นที่โต้เถียงในสื่อหรือในสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา) หรือไม่
- ✓ เรื่องที่จะตรวจสอบมีความซับซ้อนเป็นอย่างมากหรือไม่

หากความเสี่ยงในการตรวจสอบเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ผู้ตรวจสอบอาจต้องพิจารณาในการจัดทำแผนการตรวจสอบและแนวการตรวจสอบ และกำหนดกลยุทธ์เพิ่มเติมเพื่อลดความเสี่ยงดังกล่าว ดังนี้

- กำหนดสัดส่วนของทีมตรวจสอบให้แตกต่างไปจากเดิม เช่น การกำหนดให้ทีมตรวจสอบที่มีความรู้หรือมีประสบการณ์สูงจำนวนมากขึ้น
- ใช้ผู้เชี่ยวชาญภายนอกเข้ามาช่วยแนะนำในการรวบรวมหลักฐาน หรือปรับวิธีการรวบรวมหลักฐาน
- กำหนดวิธีการหรือช่องทางในการสื่อสารกับหน่วยรับตรวจให้เพิ่มมากขึ้น
- กำหนดวิธีการหรือแนวทางในการควบคุมคุณภาพในขั้นตอนต่าง ๆ ให้เพิ่มมากขึ้น

การประชุมคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ครั้งที่ ๑

สำนักที่รับผิดชอบงานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานแต่ละสำนักจะต้องกำหนดให้มีคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ เพื่อพิจารณาให้ความเห็นต่อแผนการตรวจสอบเบื้องต้นและผลการตรวจสอบเบื้องต้นตามแบบ **ตน. ๑** และแบบ **ตน. ๒** รวมถึงแผนและแนวการตรวจสอบตามแบบ **ตน. ๓** (ภาคผนวกที่ ๕)

ทั้งนี้ ในกระบวนการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบครั้งที่ ๑ ผู้ตรวจสอบต้องมีการนำเสนอและอธิบายเกี่ยวกับการจัดการความเสี่ยงของเรื่องที่จะตรวจสอบด้วยว่ามีโอกาสที่จะตรวจสอบไม่พบข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญหรือไม่ และมีการจัดการอย่างไรเพื่อให้ความเสี่ยงดังกล่าวลดลงในระดับต่ำพอที่ผู้ตรวจสอบสามารถยอมรับได้ โดยหลังจากการพิจารณาของคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบแล้ว ให้ผู้ตรวจสอบดำเนินการปฏิบัติงานตรวจสอบตามแผนและแนวการตรวจสอบที่กำหนดต่อไป

บทที่ ๔

การดำเนินการตรวจสอบ (Audit Conducting)

ผู้ตรวจสอบจะต้องดำเนินการตรวจสอบตามแนวการตรวจสอบที่กำหนด โดยใช้วิธีการรวบรวมข้อมูลหลักฐานจากแหล่งข้อมูล และวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐานอย่างเหมาะสมและเพียงพอที่สามารถตอบคำถามการตรวจสอบและวัตถุประสงค์การตรวจสอบได้ พร้อมทั้งวิเคราะห์หาสาเหตุและเสนอแนะแนวทางแก้ไขเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อตรวจพบและสรุปผลการตรวจสอบ ทั้งนี้ในการเข้าตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องแสดงบัตรประจำตัวต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องด้วย

การดำเนินการตรวจสอบประกอบด้วย ๔ ขั้นตอนย่อย ดังนี้

ขั้นตอนที่ ๑ การรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน

ขั้นตอนที่ ๒ การจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบและกระดากทำการ

ขั้นตอนที่ ๓ การจัดทำข้อตรวจพบ

ขั้นตอนที่ ๔ การจัดทำสรุปผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะ

การรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน (Collecting and Analyzing the Evidence)

ผู้ตรวจสอบต้องรวบรวมข้อมูล ข้อเท็จจริงที่เหมาะสมและเพียงพอตามแนวการตรวจสอบที่กำหนด เพื่อนำมาประกอบการพิจารณา อ้างอิง และสนับสนุนผลการตรวจสอบ รวมทั้งต้องสามารถยืนยันความถูกต้องของผลการตรวจสอบในกรณีที่มีการโต้แย้งผลการตรวจสอบจากหน่วยรับตรวจหรือบุคคลอื่น (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๕.๒)

๑. การรวบรวมข้อมูลหลักฐาน (Evidence Collection)

๑) ข้อมูลหลักฐานการตรวจสอบ (Audit Evidence)

หลักฐานการตรวจสอบ หมายถึง ข้อเท็จจริงต่าง ๆ หรือสิ่งที่ผู้ตรวจสอบได้รวบรวมขึ้นหรือได้มาทั้งจากภายในและภายนอกหน่วยรับตรวจ ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลที่ได้จากเอกสารและหลักฐานในรูปแบบต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ เช่น ข้อมูลพื้นฐานเกี่ยวกับหน่วยรับตรวจ หน้าที่ความรับผิดชอบ ผลลัพธ์ที่คาดหวัง ระเบียบและกฎเกณฑ์ในการปฏิบัติงาน ผลการดำเนินงาน ปัญหาและสาเหตุ ระบบบริหารจัดการ และผลกระทบ เพื่อใช้สนับสนุนข้อตรวจพบ สรุปผลการตรวจสอบ และนำไปสู่ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องของหน่วยรับตรวจ

ผู้ตรวจสอบควรเป็นผู้ที่มีความรอบรู้ มีความยืดหยุ่น และมีวิธีการทำงานที่เป็นระบบในการแสวงหาหลักฐานอย่างเพียงพอ ต้องเป็นผู้ที่รับฟังความคิดเห็นและข้อโต้แย้งต่าง ๆ และต้องสืบค้นข้อมูลต่าง ๆ จากแหล่งข้อมูลที่แตกต่างกัน และจากผู้มีส่วนได้เสียกลุ่มต่าง ๆ ในทางปฏิบัติต้องใช้ความพยายามในการรวบรวมข้อมูล การตีความ และการวิเคราะห์ข้อมูลด้วย ทั้งนี้ ลักษณะของหลักฐานการตรวจสอบสำหรับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานจะกำหนดจากเรื่องที่ตรวจสอบ วัตถุประสงค์การตรวจสอบ และคำถามการตรวจสอบจะต้องรวบรวมหลักฐานอย่างเหมาะสมและเพียงพอต่อการอ้างอิงและสนับสนุนข้อตรวจพบและสรุปผลการตรวจสอบ เพื่อที่จะตอบวัตถุประสงค์การตรวจสอบ

๒) ประเภทของข้อมูลหลักฐาน (Type of Audit Evidence)

หลักฐานการตรวจสอบสามารถแบ่งเป็นประเภทหลัก ๆ ได้ ๔ ประเภท ดังนี้

๒.๑) หลักฐานที่เป็นเอกสาร (documentary evidence) คือ การสอบทานเอกสารจากหน่วยรับตรวจ เช่น ข้อมูลพื้นฐานของหน่วยรับตรวจเกี่ยวกับการจัดตั้ง วัตถุประสงค์ในการจัดตั้ง ขอบเขตงานที่ปฏิบัติงาน แผนและผลการดำเนินงาน และการรวบรวมข้อมูลจากภายนอก ได้แก่ เอกสารที่ได้จากหน่วยงานอื่น จากบุคคลที่สามหรือจากสื่อต่าง ๆ

๒.๒) หลักฐานที่เป็นการรับรอง (testimonial evidence) คือ หลักฐานในลักษณะการรับรองความถูกต้องของข้อมูลจากผู้ตรวจสอบต้องการนำมาอ้างอิงหรือวิเคราะห์เพื่อสรุปผลการตรวจสอบ ซึ่งได้จากการรับรองของบุคคลที่เกี่ยวข้องหรือบุคคลอื่นที่สามารถนำมาใช้ในการอ้างอิงได้ โดยผ่านทางคำพูดหรือข้อความที่เป็นลายลักษณ์อักษร เช่น การสัมภาษณ์ การใช้แบบสอบถาม การสนทนากลุ่ม การสัมมนา และการรับฟังความเห็นหรือการใช้ความเห็นของผู้เชี่ยวชาญ

๒.๓) หลักฐานทางกายภาพ (physical evidence) คือ หลักฐานในลักษณะอื่นที่ได้จากการตรวจสอบโดยละเอียดหรือจากการสังเกตการณ์โดยตรงและสนับสนุนด้วยการบันทึกข้อมูล เช่น การบันทึกเสียง รูปภาพ และภาพเคลื่อนไหว เป็นต้น ซึ่งผู้ตรวจสอบต้องคำนึงถึงสิ่งแวดล้อมหรือปัจจัยภายนอกกว่าส่งผลกระทบต่อข้อมูลที่นำมาเป็นตัวแทนในการสรุปผลมากนักน้อยเพียงใดด้วย

๒.๔) หลักฐานที่ได้จากการวิเคราะห์ (analytical evidence) คือ หลักฐานที่ได้จากการวิเคราะห์เรื่องที่ตรวจสอบหรือเกี่ยวข้องกับเรื่องที่ตรวจสอบซึ่งมีพื้นฐานจากข้อมูลจริง หลักวิชาการและเทคนิคที่เชื่อถือได้ เช่น การวิเคราะห์การถดถอย การเปรียบเทียบเชิงปริมาณ เชิงคุณภาพ หรือการเปรียบเทียบกับมาตรฐานที่เกี่ยวข้องหรือเปรียบเทียบกับงานในลักษณะเดียวกัน ซึ่งอาจเป็นการวิเคราะห์ของผู้ตรวจสอบหรือเป็นการนำผลการวิเคราะห์ที่เชื่อถือได้ของบุคคลอื่นมาใช้ประกอบการตรวจสอบ

๓) ที่มาของข้อมูลหลักฐาน

หลักฐานประเภทต่าง ๆ มีที่มาแตกต่างกัน ดังนี้

๓.๑) หลักฐานที่ได้รับจากหน่วยรับตรวจ เช่น หลักฐานที่เป็นเอกสาร หลักฐานที่เป็นการรับรอง และผลการประเมินหรือผลการวิเคราะห์เกี่ยวกับการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ

๓.๒) หลักฐานที่ได้รับจากบุคคลที่สาม เช่น หลักฐานที่ได้จากหน่วยงานภายนอกที่เกี่ยวข้องหรือจากบุคคลอื่นที่เป็นกลางและไม่มีส่วนได้เสียกับหน่วยรับตรวจนั้น ๆ

๓.๓) หลักฐานที่ได้จากการรวบรวมโดยผู้ตรวจสอบ เช่น หลักฐานจากการสัมภาษณ์ การสังเกตการณ์หรือการใช้แบบสอบถาม

หลักฐานที่ได้รับจากหน่วยรับตรวจหรือได้รับจากบุคคลที่สามถือเป็นข้อมูลทุติยภูมิ (secondary data) กล่าวคือ เป็นข้อมูลที่มีอยู่เดิมหรือมีผู้เก็บรวบรวม บันทึกหรือวิเคราะห์มาแล้ว ข้อดีคือประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายรวมทั้งสามารถแสดงการเปลี่ยนแปลงในอดีตหรือใช้ในการวิเคราะห์แนวโน้มได้ ข้อเสียคือ หลักฐานที่ได้อาจไม่ตรงประเด็น ขาดความน่าเชื่อถือหรือลำเอียง

หลักฐานที่ได้จากการรวบรวมโดยผู้ตรวจสอบถือเป็นข้อมูลปฐมภูมิ (primary data) ข้อดีคือ เป็นข้อมูลที่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบ และผู้ตรวจสอบสามารถควบคุมคุณภาพหรือความน่าเชื่อถือของข้อมูลได้ ข้อเสียคือ มีค่าใช้จ่ายสูงและใช้ระยะเวลานาน

๔) วิธีการรวบรวมข้อมูลหลักฐาน (Choosing Methods to Gather Audit Evidence)

เมื่อกำหนดวัตถุประสงค์และคำถามการตรวจสอบแล้วเสร็จ ขั้นตอนต่อไปคือการออกแบบการตรวจสอบ (audit design) ซึ่งจำเป็นต้องเลือกวิธีการรวบรวมข้อมูลหลักฐานให้สอดคล้องกับประเภทของข้อมูลหลักฐาน เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมและเพียงพอ ทั้งนี้ ปัจจัยสำคัญที่จะกำหนดว่าข้อมูลหลักฐานใดมีความจำเป็น และวิธีการใดเหมาะสมที่สุดที่จะใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลหลักฐานคือ วัตถุประสงค์การตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ ประเด็นการตรวจสอบ และเกณฑ์การตรวจสอบ โดยผู้ตรวจสอบต้องคำนึงถึงระยะเวลาและทรัพยากรที่มีอยู่ในการตัดสินใจเลือกวิธีการรวบรวมข้อมูลหลักฐานในการปฏิบัติงานตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบที่เลือกต้องสามารถแสดงให้เห็นได้ว่าจะรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลอย่างไร เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลหลักฐานที่จะสามารถตอบคำถามการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วนและเพียงพอ การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานสามารถเลือกใช้วิธีการรวบรวมข้อมูลหลักฐานได้หลากหลายวิธี โดยข้อมูลหลักฐานแต่ละประเภทจะมีวิธีการรวบรวมข้อมูลหลักฐานและสิ่งที่ต้องพิจารณาที่แตกต่างกัน ดังนี้

๔.๑) หลักฐานที่เป็นการรับรอง เช่น

๔.๑.๑) การสัมภาษณ์ (interview) เป็นการรวบรวมข้อมูลหลักฐานโดยการสนทนาอย่างมีจุดมุ่งหมายระหว่างผู้สัมภาษณ์กับผู้ให้สัมภาษณ์ โดยกำหนดวัตถุประสงค์ไว้ล่วงหน้าเพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นรายละเอียดตรงจุดตามที่ต้องการ หัวข้อในการสัมภาษณ์จะถูกสร้างขึ้นจากกรอบประเด็นที่ต้องการศึกษาเพื่อช่วยให้ได้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริง ความคิดเห็น ปัญหา และข้อเสนอแนะ โดยทั่วไปในการปฏิบัติงานตรวจสอบผู้ตรวจสอบจะใช้วิธีการสัมภาษณ์โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อเสริมสร้างความเข้าใจในเรื่องที่ตรวจสอบให้ถูกต้องและสมบูรณ์มากที่สุด การสัมภาษณ์จึงต้องมีการออกแบบให้มีความครอบคลุม สัมพันธ์กับบทบาทหน้าที่ความรับผิดชอบและประสบการณ์ของกลุ่มเป้าหมาย (ผู้ให้สัมภาษณ์) เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ครบถ้วนตรงกับประเด็นและวัตถุประสงค์ในการสัมภาษณ์ โดยส่วนใหญ่วิธีการดังกล่าวจะใช้ในการรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง ๒ กลุ่ม ดังนี้

(๑) การสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ในระดับผู้บริหาร จะให้ข้อมูลในภาพรวมหรือมุมมองกว้าง ๆ รวมถึงทัศนคติและข้อคิดเห็นในเรื่องที่มีนัยสำคัญต่อประเด็นที่จะเป็นข้อตรวจพบสำคัญที่ผู้ตรวจสอบสนใจ

(๒) การสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ระดับปฏิบัติที่รับผิดชอบงานนั้น ๆ จะให้ข้อมูลที่เป็นรายละเอียดได้ดีทำให้ทราบขอบเขตความรับผิดชอบการปฏิบัติงานและลักษณะงานที่เกิดขึ้นจริง ข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์อาจนำไปใช้ในการสนับสนุนการตรวจสอบได้หลายด้าน เช่น นำไปใช้ในการอ้างอิงอธิบาย แคลความ สนับสนุน หรือโต้แย้งกับหลักฐานอื่น

ทั้งนี้ ในกรณีที่จำเป็นต้องใช้ข้อมูลจากการสัมภาษณ์เป็นหลักฐานสำคัญที่จำเป็นต้องอ้างอิงในรายงานการตรวจสอบ ควรได้รับการยืนยันรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้ให้ข้อมูลหรือผู้ให้สัมภาษณ์ ยกเว้นในกรณีที่ผู้ตรวจสอบสามารถหาข้อมูลหลักฐานจากแหล่งอื่นมารับรอง สนับสนุนข้อมูลหลักฐานนั้นได้เป็นที่แน่ชัดแล้ว

๔.๑.๒) การใช้แบบสอบถาม (questionnaire) เป็นการรวบรวมข้อมูลหลักฐานโดยใช้แบบที่ประกอบด้วยคำถามต่าง ๆ โดยผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาว่า การใช้แบบสอบถามจะมีความเหมาะสมในการรวบรวมข้อมูลหลักฐานต่าง ๆ ในการตรวจสอบหรือไม่ อย่างไร ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบต้องคำนึงถึงพื้นที่ความรู้และประสบการณ์ของผู้ตอบเป็นสำคัญ แบบสอบถามไม่ควรยาวเกินไปและควรเป็นคำถามที่สัมพันธ์กับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ควรจัดกลุ่มคำถามให้เหมาะสม และหลีกเลี่ยงการใช้คำถามที่มีลักษณะซ้ำ

การให้ข้อมูล นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบควรมีการทดสอบแบบสอบถามก่อนจะส่งให้ผู้ตอบ เพื่อให้แน่ใจว่าเป็นแบบสอบถามที่ดี ชัดเจน ตรงจุดประสงค์ อีกทั้ง ควรวางรูปแบบคำถาม คำตอบ และวิธีการจัดส่ง ให้เหมาะสมกับวิธีการประมวลผลข้อมูลที่จะต้องทำต่อไป

๔.๑.๓) การสนทนากลุ่ม (focus group) เป็นการรวบรวมข้อมูลหลักฐานเชิงลึกในประเด็นที่ต้องการผ่านการสนทนากลุ่มย่อย โดยผู้สัมภาษณ์หรือนำสนทนากลุ่มมีบทบาทในการชี้แจงวัตถุประสงค์และกระตุ้นให้สมาชิกกลุ่มสนทนาทุกคนแสดงความคิดเห็น และไม่ควรนำความคิดของตนเองหรือเชื่อมโยงความคิดเห็นของสมาชิกกลุ่มสนทนา กรณีที่จะใช้การสนทนากลุ่มในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เช่น เมื่อต้องการทราบความเห็นต่อข้อเสนอแนะที่เกิดขึ้น การรับฟังความเห็นเกี่ยวกับข้อร้องเรียนร่วมกัน หรือกรณีที่ต้องการรวบรวมข้อมูลจากการสนทนากับกลุ่มผู้ให้ข้อมูลในประเด็นปัญหาที่เฉพาะเจาะจง โดยจะต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์และคำถามให้ชัดเจน วิธีการนี้มีประโยชน์สำหรับใช้ในการประเมินผล

๔.๑.๔) การสัมมนาและการรับฟังความเห็น (seminar and hearing) เป็นการรวบรวมข้อมูลหลักฐานโดยการประชุมในเรื่องใดเรื่องหนึ่งที่กำหนดขึ้นมา เพื่อแลกเปลี่ยนความรู้และความคิดเห็น โดยจะรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ เพื่อนำมาใช้วิเคราะห์ร่วมกัน ซึ่งผลจากการสัมมนาส่วนใหญ่จะมุ่งเน้นการได้มาซึ่งข้อสรุปของแนวทางในการแก้ไขปัญหา ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบอาจจัดให้มีการสัมมนาและการรับฟังความเห็นในกรณี ดังนี้

- (๑) ต้องการได้รับความรู้ในเรื่องที่อาศัยความเชี่ยวชาญเฉพาะ
- (๒) ต้องการแลกเปลี่ยนความเห็นเกี่ยวกับปัญหาและมาตรการในการแก้ไข
- (๓) เป็นเรื่องที่มีข้อโต้แย้งทางความคิดหรือมีมุมมองที่แตกต่าง โดยผู้เข้าร่วม

การสัมมนาและรับฟังความเห็นจะต้องเป็นผู้ที่มีประสบการณ์ในปัญหากรณีนั้น ๆ มาก่อน และจำเป็นต้องกำหนดรูปแบบการสัมมนาและการรับฟังความเห็นให้เหมาะสมกับลักษณะของปัญหา และผู้เข้าร่วมการสัมมนาหรือรับฟังความเห็นเพื่อให้ได้ข้อมูลหรือข้อสรุปที่มีคุณภาพ การรับฟังความเห็นมีความคล้ายกับการสัมมนา แต่การรับฟังความเห็นจะเป็นการเชิญกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นในเรื่องที่ตรวจสอบเท่านั้น

๔.๑.๕) การใช้ความเห็นของผู้เชี่ยวชาญ (expert opinion) ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบไม่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านสำหรับการตรวจสอบในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ผู้ตรวจสอบอาจปรึกษาผู้เชี่ยวชาญจากภายนอก เช่น อาจารย์จากสถาบันการศึกษาที่มีความรู้เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบในเรื่องนั้น และเป็นผู้ที่มีความอิสระ เป็นกลาง ไม่มีส่วนได้เสีย โดยนำความเห็นที่ได้รับดังกล่าวมาเป็นข้อมูลหลักฐานประกอบการตรวจสอบ

๔.๑.๖) การทดสอบโดยผู้ตรวจสอบหรือสถาบันที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะ เป็นการคำนวณ การทดลองปฏิบัติจริง หรือการกระทำใด ๆ โดยผู้ตรวจสอบหรือสถาบันที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะ เพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับหลักฐานนั้นว่าถูกต้องตรงตามที่หน่วยรับตรวจให้ข้อมูลแก่ผู้ตรวจสอบหรือไม่ เช่น การทดสอบการทำงานของเครื่องจักร หรือการให้ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะตรวจพิสูจน์ความถูกต้องของหลักฐาน

๔.๒) หลักฐานที่เป็นเอกสาร อาทิ

๔.๒.๑) การสอบทานเอกสาร (documentation review) เป็นการพิจารณาข้อมูลเอกสารที่ได้มาอย่างละเอียด ซึ่งเป็นข้อมูลเอกสารภายในของหน่วยรับตรวจที่มีการจัดเก็บรวบรวมหรือมีการรายงานผลไว้แล้ว เช่น รายงานของผู้ตรวจสอบภายใน แผนและผลการดำเนินงาน รายงานการประชุม และเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

๔.๒.๒) เอกสารภายนอก (external document) เป็นการเก็บรวบรวมข้อมูลเอกสารจากหน่วยงานอื่นที่ไม่ใช่หน่วยรับตรวจเป็นผู้เก็บรวบรวมข้อมูลไว้ อาทิ หน่วยงานภาครัฐ มหาวิทยาลัยองค์กรวิจัย

๔.๓) หลักฐานทางกายภาพ อาทิ การสังเกตการณ์ (observation) เป็นการรวบรวมข้อมูลหลักฐานโดยใช้การสังเกต สรุปลง และบันทึกข้อมูลหลักฐานจากเหตุการณ์จริง หรือลักษณะการดำเนินงานจริงที่พบเพื่อให้ได้รับข้อมูลหลักฐานในการปฏิบัติงานที่แท้จริง การสังเกตการณ์ทำได้ ๒ แบบ คือ

๔.๓.๑) การสังเกตการณ์แบบไม่มีส่วนร่วม คือ การที่ผู้ตรวจสอบพยายามไม่เปิดเผยตัวเองในการสังเกตการณ์ เพราะในบางสถานการณ์หากเปิดเผยตัวอาจทำให้ข้อมูลที่ได้รับเกิดการผิดพลาดไปจากข้อเท็จจริงได้ จุดเด่นของวิธีนี้คือผู้ตรวจสอบได้สัมผัสกับข้อมูลจากการสังเกตการณ์โดยตรง ข้อจำกัดคือมักทำได้เฉพาะพฤติกรรมที่ปรากฏในสาธารณชน และอาจเกิดความลำเอียงถ้าใช้ผู้สังเกตการณ์เพียงคนเดียว

๔.๓.๒) การสังเกตการณ์แบบมีส่วนร่วม คือ การที่ผู้สังเกตการณ์เข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องในระดับต่าง ๆ กับกิจกรรมภายใต้โครงการ/งานที่กำลังตรวจสอบอยู่ จุดเด่นของวิธีนี้คือช่วยให้ผู้ตรวจสอบได้ข้อมูลในลักษณะเจาะลึกเกี่ยวกับบุคคลและความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในโครงการได้ลึกซึ้งยิ่งขึ้น ข้อจำกัดคือสิ่งที่ถูกสังเกตอาจเปลี่ยนไปจากปกติเพราะรู้ตัวล่วงหน้าว่ากำลังถูกสังเกต ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบควรเข้าสังเกตการณ์คราวละอย่างน้อย ๒ คน เพื่อเป็นพยานซึ่งกันและกัน อย่างไรก็ตาม หากต้องการให้หน่วยรับตรวจรับรองความถูกต้องและร่วมเป็นพยานในผลการสังเกตการณ์นั้น ก็ให้เชิญเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบมาร่วมสังเกตการณ์และรับรองผลในหลักฐานที่ได้ ณ วันที่เวลาที่สังเกตการณ์นั้น เพื่อความสมบูรณ์ของข้อมูลหลักฐานที่จะใช้อ้างอิงในผลการตรวจสอบ หากต้องการข้อมูลหลักฐานในหลายประเด็นหรือต้องสังเกตการณ์กลุ่มตัวอย่างหลายแห่ง ผู้ตรวจสอบควรจัดทำแบบสังเกตการณ์ที่สะดวกในการตรวจสอบและรวบรวมข้อมูลหลักฐานที่ต้องการได้ง่ายและครบถ้วน

๔.๔) หลักฐานที่ได้จากการวิเคราะห์ เช่น

๔.๔.๑) การวิเคราะห์การถดถอย (regression analysis) หมายถึง การศึกษาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างตัวแปรตัวหนึ่งที่เรียกว่าตัวแปรถูกอธิบาย (explained variable) หรือตัวแปรตาม (dependent variable) และอีกตัวแปรหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งตัวแปรที่เรียกว่าตัวแปรอิสระ (independent variable) หรือตัวแปรอธิบาย (explanatory variable) เป็นเทคนิคหนึ่งทางสถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์เพื่อประเมินระดับความสัมพันธ์ของปัจจัยหรือตัวแปรต่าง ๆ ของเรื่องที่ตรวจสอบ โดยมากในการตรวจสอบจะใช้ในการทดสอบว่าปัจจัยหรือตัวแปรต่าง ๆ มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ มากน้อยเพียงใด ช่วยในการอธิบายความสัมพันธ์ของปัจจัยหรือตัวแปรต่าง ๆ ที่ส่งผลต่อผลลัพธ์ (outcome) ของเรื่องที่จะตรวจสอบ รวมไปถึงอาจใช้ในการพยากรณ์หรือคาดการณ์ (forecast) ผลการดำเนินงานจากการวิเคราะห์ถดถอยโดยอาศัยสถิติข้อมูลการดำเนินงานในอดีต ทั้งนี้ ยังสามารถใช้การวิเคราะห์การถดถอยในการวิเคราะห์เพื่อหาความเสี่ยงหรือข้อบกพร่องในการดำเนินงานของเรื่องที่ตรวจสอบได้อีกด้วย

๔.๔.๒) การเปรียบเทียบ (comparisons) หมายถึง การนำข้อมูลหรือชุดข้อมูลมาวิเคราะห์เพื่ออธิบายว่ามีความเหมือนหรือแตกต่างกันหรือไม่ โดยอาจเป็นการเปรียบเทียบข้อมูลระหว่างกลุ่มตัวอย่างกับกลุ่มตัวอย่าง หรือระหว่างประชากรกับประชากร หรืออาจเป็นการเปรียบเทียบข้อมูลของกลุ่มตัวอย่างกับมาตรฐาน (standard) หรือเกณฑ์มาตรฐาน (benchmark) ที่มีความน่าเชื่อถือ ทั้งนี้ การเปรียบเทียบดังกล่าวอาจเป็นการเปรียบเทียบในเชิงคุณภาพ (qualitative comparison) หรือการเปรียบเทียบเชิงปริมาณ (quantitative comparison)

โดยการเปรียบเทียบเชิงคุณภาพจะใช้การวัด (measurement) ตามมาตราวัดแบบนามบัญญัติ (nominal scale) ซึ่งเป็นการกำหนดตัวเลขหรือสัญลักษณ์เพื่อจำแนกหน่วยของข้อมูลว่ามีความแตกต่างกัน เช่น เพศ (ชาย หญิง) อาชีพ (รับราชการ พนักงานเอกชน) จังหวัด (กรุงเทพฯ ขอนแก่น) และมาตราวัดแบบอันดับ (ordinal or ranking scale) ซึ่งใช้สำหรับจัดอันดับ หรือเรียงลำดับหน่วยของข้อมูล แต่ไม่สามารถบอกได้ว่าแต่ละหน่วยข้อมูลมีความแตกต่างกันมากน้อยเพียงใด เช่น สถานภาพทางเศรษฐกิจ (ยากจน รายได้ปานกลาง ร่ำรวย) ทักษะ (เห็นด้วย เป็นกลาง ไม่เห็นด้วย)

ส่วนการเปรียบเทียบเชิงปริมาณจะใช้การวัดตามมาตราวัดแบบช่วงหรืออันตรภาค (interval scale) ซึ่งสามารถบอกความแตกต่างระหว่างหน่วยของข้อมูลออกมาเป็นหน่วยวัดเชิงปริมาณที่เท่ากันได้ โดยสามารถนำข้อมูลมาบวกหรือลบได้ แต่ไม่สามารถนำมาคูณหรือหารได้ เนื่องจากข้อมูลที่มีค่าเป็นศูนย์เป็นเพียงค่าศูนย์สมมุติ (หรือ arbitrary zero or relative zero) อาทิ คะแนนสอบ (๐ ถึง ๑๐๐ คะแนน) อุณหภูมิ (-๑ ๐ ๑๒๐°C) รวมถึงสามารถใช้มาตราวัดแบบอัตราส่วน (ratio scale) ซึ่งมีคุณสมบัติเช่นเดียวกับมาตราวัดแบบช่วงหรืออันตรภาค แต่มีค่าข้อมูลแบบศูนย์แท้ (absolute zero) หรือข้อมูลที่หมายถึงการไม่มีค่า ซึ่งสามารถนำข้อมูลมาบวก ลบ คูณ หรือหารได้ เช่น รายได้ ค่าใช้จ่าย จำนวนคน ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบอาจประยุกต์ใช้สถิติเชิงพรรณนา (descriptive statistics) เช่น อัตราส่วน (ratio) อัตรา (rate) สัดส่วน (proportion) ร้อยละ (percentage) ค่าเฉลี่ย (mean or average) มาใช้เปรียบเทียบข้อมูลเพื่อแสดงผลการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ หรือแสดงข้อเท็จจริงที่ชี้ให้เห็นความแตกต่างระหว่างเกณฑ์การตรวจสอบหรือสิ่งที่ควรจะเป็นกับสิ่งที่เป็นอย่างได้

สำหรับประโยชน์และข้อควรพิจารณาเกี่ยวกับวิธีการรวบรวมข้อมูลหลักฐานแต่ละวิธีการสามารถศึกษาเพิ่มเติมได้ในภาคผนวกที่ ๖

ทั้งนี้ การเก็บรวบรวมข้อมูลหลักฐานการตรวจสอบ ปัจจุบันมีการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในการตรวจสอบมากขึ้น โดยมีการเก็บรวบรวมข้อมูลในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ผ่านช่องทางต่าง ๆ เช่น การประชุมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ การจัดส่งแบบสอบถามออนไลน์ การส่งไฟล์ข้อมูลเอกสารหลักฐานผ่านอีเมล และแอปพลิเคชันต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งข้อควรคำนึงถึงในการเก็บรวบรวมข้อมูลหลักฐานการตรวจสอบผ่านโดยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ คือ “ความน่าเชื่อถือ” ของพยานหลักฐานที่จะต้องใช้อ้างอิงตามประเด็นการตรวจสอบ โดยจะต้องสามารถแสดงให้เห็นได้ว่าลักษณะหรือวิธีการที่ได้มาซึ่งข้อมูลมีความน่าเชื่อถือ ไม่อาจถูกปลอมแปลงหรือเปลี่ยนแปลงได้ภายหลังจากรับข้อมูลมาแล้ว รวมถึงมีวิธีการเก็บรักษาข้อมูลที่ถูกต้องครบถ้วน และสามารถระบุตัวผู้ส่งข้อความนั้น ๆ ได้อย่างแน่นอน ตลอดจนพฤติกรรมอื่น ๆ ที่จะทำให้ข้อมูลนั้นมีความน่าเชื่อถือ นอกจากนี้ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบหากจำเป็นต้องมีการเก็บรวบรวมข้อมูลหลักฐานการตรวจสอบผ่านระบบสารสนเทศช่องทางต่าง ๆ ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องคำนึงถึงข้อกฎหมายระเบียบที่เกี่ยวข้อง เช่น พระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. ๒๕๔๔ และฉบับแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๑ พระราชกำหนดว่าด้วยการประชุมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. ๒๕๖๓ ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยงานสารบรรณ (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๖๔ ประกาศกระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม เรื่อง มาตรฐานการรักษาความมั่นคงปลอดภัยของการประชุมผ่านสื่ออิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. ๒๕๖๓ และที่แก้ไขเพิ่มเติม เพื่อให้ข้อมูลที่ได้มามีความน่าเชื่อถือและสามารถใช้เป็นพยานหลักฐานในการสนับสนุนประเด็นการตรวจสอบได้อย่างเหมาะสมและเพียงพอ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดข้อโต้แย้งในภายหลัง

๕) ความเหมาะสมและความเพียงพอของข้อมูลหลักฐาน (Appropriate and Sufficient Evidence)

หลักฐานที่ผู้ตรวจสอบรวบรวมมานั้นต้องมีความเหมาะสมและเพียงพอต่อการใช้อ้างอิงและสนับสนุนข้อตรวจพบและสรุปผลการตรวจสอบ รวมทั้งต้องสามารถยืนยันความถูกต้องของผลการตรวจสอบได้ หากมีการโต้แย้งจากหน่วยรับตรวจหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง รายละเอียดดังนี้

๕.๑) ความเหมาะสมของข้อมูลหลักฐาน (Appropriate Evidence)

หลักฐานที่ผู้ตรวจสอบรวบรวมเพื่อนำมาใช้ นั้น ต้องมีความเหมาะสมที่จะนำมาสนับสนุนข้อเท็จจริงและความเห็นของผู้ตรวจสอบที่นำเสนอในรายงานการตรวจสอบ ทั้งนี้ อาจมีลักษณะที่แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับเรื่องที่ตรวจสอบแต่อย่างน้อยข้อมูลหลักฐานต้องประกอบด้วยคุณลักษณะ ดังนี้

๕.๑.๑) เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ตรวจสอบหรือปัญหาที่เกิดขึ้น หลักฐานที่ผู้ตรวจสอบนำมาใช้ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ต้องเป็นหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับคำถามการตรวจสอบโดยตรงหรือมีความสัมพันธ์ซึ่งสามารถนำมาใช้อ้างอิงและสนับสนุนรายงานการตรวจสอบได้ สอดคล้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบ แสดงให้เห็นถึงมาตรฐานที่ควรจะเป็น สภาพปัญหาที่เกิดขึ้น สาเหตุของปัญหา ผลกระทบจากปัญหานั้น และข้อเท็จจริงต่าง ๆ ซึ่งจะนำไปสู่การสนับสนุนข้อคิดเห็นและคำแนะนำที่ผู้ตรวจสอบนำเสนอในรายงานการตรวจสอบ

๕.๑.๒) สามารถนำมาใช้ได้ หลักฐานที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ตรวจสอบนั้นต้องเป็นข้อมูลที่เกิดขึ้นและส่งผลกระทบในช่วงเวลาที่สอดคล้องกับการวิเคราะห์ผลการตรวจสอบ ซึ่งต้องมีสภาพของหลักฐานที่สามารถนำมาเปิดเผยเพื่ออ้างอิงและสนับสนุนผลการตรวจสอบได้

๕.๑.๓) มีความชัดเจน หลักฐานต้องมีความชัดเจน แสดงให้เห็นถึงสิ่งที่ต้องการอธิบายได้อย่างชัดเจนโดยไม่คลุมเครือหรือมีข้อสงสัย รวมทั้งสามารถทำให้ผู้ตรวจสอบ ผู้สอบทาน และผู้ที่รับรู้ผลการตรวจสอบนั้นตีความหรือสรุปข้อคิดเห็นเป็นไปในทางเดียวกันหรือได้ผลเหมือนกัน

๕.๑.๔) มีความถูกต้อง ผู้ตรวจสอบต้องแน่ใจว่าหลักฐานนั้นถูกต้องตรงตามความเป็นจริง โดยต้องตรวจสอบความถูกต้องของหลักฐานทุกครั้งก่อนที่จะนำมาใช้ในการตรวจสอบ เพราะหากข้อมูลที่ใช้ อ้างอิงหรือวิเคราะห์ในการตรวจสอบนั้นไม่ถูกต้องก็อาจมีผลทำให้ผู้ตรวจสอบสรุปผลการตรวจสอบในประเด็นข้อตรวจพบผิดไป และยังส่งผลเสียต่อความน่าเชื่อถือในผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน คุณภาพของข้อมูลหลักฐานย่อมสัมพันธ์กับความรู้ความสามารถของผู้เก็บรวบรวมข้อมูลหลักฐาน รวมถึงความเชื่อถือได้ของแหล่งข้อมูลและความเข้มแข็งของการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจเป็นสำคัญด้วย

๕.๑.๕) มีความน่าเชื่อถือ หลักฐานที่นำมาอ้างอิงและสนับสนุนการตรวจสอบ ต้องเป็นหลักฐานซึ่งให้ความมั่นใจกับผู้ตรวจสอบ หน่วยรับตรวจ และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องว่าเป็นหลักฐานซึ่งได้มาจากแหล่งข้อมูลที่เชื่อถือด้วยวิธีการรวบรวมหรือหลักการวิเคราะห์ที่เหมาะสม ได้มาตรฐาน ถูกต้องตามหลักวิชาการ และเป็นหลักฐานที่เป็นที่ยอมรับแก่บุคคลทั่วไป รวมทั้งให้ผลที่แน่นอนไม่ว่าจะทำการทดสอบซ้ำโดยผู้อื่นหรือพิสูจน์ความถูกต้องจากแหล่งข้อมูลที่แตกต่างกันไป

ทั้งนี้ หากเป็นหลักฐานที่ต้องมีการรับรองความถูกต้องหรือการยอมรับในข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานและความรับผิดชอบต่อกิจกรรมและผลกระทบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบนั้น ผู้ตรวจสอบต้องพยายามอย่างดีที่สุดเพื่อให้ได้มาซึ่งการรับรองดังกล่าวเท่าที่สามารถจะกระทำได้ หากกระทำไม่ได้ก็ต้องมีหลักฐานอื่นทดแทนซึ่งสามารถสอบยืนยันความถูกต้องหรือแสดงถึงข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้

อย่างไรก็ตาม หลักฐานที่เป็นเอกสารย่อมเชื่อถือได้มากกว่าหลักฐานที่เป็นการรับรอง และเอกสารต้นฉบับย่อมเชื่อถือได้มากกว่าเอกสารจากการถ่ายสำเนา ผู้ตรวจสอบจึงควรให้ความสำคัญกับการตรวจสอบจากเอกสารต้นฉบับและหลักฐานที่ได้จากการทดสอบ การสำรวจ การสังเกตการณ์ การสอบถาม การสัมภาษณ์ การคำนวณหรือการวิเคราะห์โดยผู้ตรวจสอบเองย่อมเชื่อถือได้มากกว่าหลักฐานที่ได้รับจากบุคคลอื่น

๕.๒) ความเพียงพอของข้อมูลหลักฐาน (Sufficient Evidence)

นอกจากความเหมาะสมของข้อมูลหลักฐานแล้ว ปัจจัยที่ผู้ตรวจสอบต้องคำนึงเกี่ยวกับหลักฐานที่ใช้ในการตรวจสอบก็คือความเพียงพอของข้อมูลหลักฐาน โดยความเพียงพอเป็นมาตรวัดในเชิงปริมาณของหลักฐานการตรวจสอบที่ใช้สนับสนุนข้อตรวจพบและสรุปผลการตรวจสอบ การประเมินความเพียงพอของข้อมูลหลักฐานการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรตัดสินใจได้ว่าหลักฐานการตรวจสอบที่ได้รับมามีความเพียงพอที่จะช่วยให้ผู้ใช้รายงานการตรวจสอบเชื่อได้ว่าข้อตรวจพบมีความสมเหตุสมผลหรือไม่

ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบต้องใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างที่เหมาะสม และเก็บรวบรวมข้อมูลหลักฐานเท่าที่จำเป็น โดยคำนึงถึงแผนการตรวจสอบที่กำหนดไว้และต้นทุนที่ใช้เมื่อเปรียบเทียบกับปัจจัยอื่นในการตรวจสอบด้วย หากปัจจัยอื่นคงที่แล้วเพิ่มการลงทุนในการหาข้อมูลหลักฐานบางจุดมากเกินไปโดยให้ประโยชน์ในการตรวจสอบต่อหน่วยน้อยลงก็เป็นการไม่สมควร โดยหากต้องมีการสุ่มตัวอย่างเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลหลักฐาน เทคนิคการสุ่มตัวอย่างมีดังนี้

เทคนิคการสุ่มตัวอย่าง (Sampling Techniques)

การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานเรื่องใดเรื่องหนึ่ง โดยทั่วไปจะประกอบด้วยหลายกิจกรรม แต่ละกิจกรรมมีพื้นที่ดำเนินการและจำนวนข้อมูลเป็นจำนวนมาก จึงไม่สามารถใช้การสำมะโนตรวจสอบให้ครบถ้วนทุกหน่วยในเรื่องที่สนใจศึกษา (ประชากร) ได้ เทคนิคการสุ่มตัวอย่างเป็นหนึ่งในวิธีการรวบรวมหลักฐานตามแบบ ต. ๓ แผนและแนวการตรวจสอบ เพื่อให้ได้จำนวนตัวอย่างที่มีความเหมาะสมและเพียงพอ โดยมีนิยามศัพท์ที่เกี่ยวข้องดังนี้

ประชากร (population) หมายถึง ทุกหน่วยในเรื่องที่สนใจศึกษา หรือกลุ่มสมาชิกทั้งหมดของสิ่งต่าง ๆ ที่ต้องการศึกษาหรือต้องการสรุปอ้างอิง จะเป็นคน สัตว์ สิ่งของ เหตุการณ์ ปรากฏการณ์ หรือพฤติกรรมใด ๆ ก็ได้ ซึ่งอยู่ภายในขอบเขตที่กำหนด

การสำมะโน (census) คือ การเก็บรวบรวมข้อมูลจากทุก ๆ หน่วยในประชากรที่ศึกษา

การสุ่มตัวอย่าง (sampling) คือ การเก็บรวบรวมข้อมูลจากเพียงบางส่วนของประชากร

การสุ่มตัวอย่างสามารถจำแนกเป็น ๒ ประเภท คือ การสุ่มตัวอย่างโดยใช้หลักความน่าจะเป็น (probability sampling) และการสุ่มตัวอย่างโดยไม่ใช้หลักความน่าจะเป็น (non-probability sampling) ดังนี้

๕.๒.๑) การสุ่มตัวอย่างโดยใช้หลักความน่าจะเป็น (probability sampling)

คือการสุ่มตัวอย่างที่นำค่าสถิติ (statistics) จากตัวอย่าง (sample) ซึ่งเป็นข้อมูลการศึกษาเพียงส่วนหนึ่งของประชากรไปอธิบายค่าตัวแปรในทางสถิติ (parameter) ซึ่งเป็นคุณลักษณะของประชากร (population) เป็นการสุ่มตัวอย่างที่สามารถอ้างอิงถึงประชากรได้ การอนุมานทางสถิติจะมีความถูกต้องและได้ข้อมูลที่เป็นตัวแทนของประชากรก็ต่อเมื่อในการสุ่มตัวอย่าง (random sampling) ผู้ตรวจสอบสามารถแบ่งหรือจำแนกลักษณะของประชากรได้ถูกต้อง การสุ่มตัวอย่างประเภทนี้ต้องอิงประมาณในการดำเนินการค่อนข้างสูง มีบุคลากรในการสำรวจและสุ่มตัวอย่างที่เพียงพอ

๕.๒.๒) การสุ่มตัวอย่างโดยไม่ใช้หลักความน่าจะเป็น (non-probability sampling)

คือการเก็บรวบรวมข้อมูลจากเพียงบางส่วนของประชากรโดยไม่ใช้วิธีการทางสถิติ จึงอธิบายได้เฉพาะกลุ่มตัวอย่างที่เก็บข้อมูล ไม่สามารถอ้างอิงได้ว่าเป็นตัวแทนของประชากร

การเปรียบเทียบการสุ่มตัวอย่าง ๒ ประเภท

วิธีการสุ่มตัวอย่าง		
	การสุ่มตัวอย่างโดยใช้หลักความน่าจะเป็น	การสุ่มตัวอย่างโดยไม่ใช้หลักความน่าจะเป็น
วิธีการ	<ul style="list-style-type: none"> - การสุ่มตัวอย่างแบบง่าย - การสุ่มตัวอย่างแบบมีระบบ - การสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ - การสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งกลุ่ม - การสุ่มตัวอย่างแบบหลายขั้นตอน 	<ul style="list-style-type: none"> - การสุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง - การสุ่มตัวอย่างแบบโควตา - การสุ่มตัวอย่างแบบบังเอิญ - การสุ่มตัวอย่างแบบเพิ่มจำนวนตัวอย่างโดยการแนะนำต่อ ๆ กัน
ข้อดี	<ul style="list-style-type: none"> - ทุกหน่วยมีโอกาสถูกเลือกเป็นหน่วยตัวอย่าง - อ้างอิงไปยังประชากรได้ - ควบคุมความคลาดเคลื่อนที่เกิดจากการเลือกตัวอย่างได้ 	<ul style="list-style-type: none"> - สะดวก - รวดเร็ว - ประหยัดค่าใช้จ่าย
ข้อเสีย	<ul style="list-style-type: none"> - มีขั้นตอนที่ยุ่งยาก - ค่าใช้จ่ายค่อนข้างสูง 	<ul style="list-style-type: none"> - ไม่สามารถอ้างอิงไปยังประชากรได้ - ไม่สามารถคำนวณความคลาดเคลื่อนที่เกิดจากการสุ่มตัวอย่างได้

หมายเหตุ: รายละเอียดวิธีการสุ่มตัวอย่าง เพิ่มเติมตามภาคผนวกที่ ๗

การกำหนดขนาดตัวอย่างการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานกรณีใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างโดยไม่ใช้หลักความน่าจะเป็น ทีมตรวจสอบควรมีการสื่อสารกับหน่วยรับตรวจเพื่อทำความเข้าใจหรือมีข้อตกลงร่วมกันถึงจำนวนของกลุ่มตัวอย่างที่ยอมรับได้ทั้งสองฝ่าย โดยทีมตรวจสอบควรชี้แจงกับหน่วยรับตรวจให้เข้าใจถึงข้อจำกัดด้านระยะเวลาการตรวจสอบ จำนวนคน และงบประมาณ จึงมีความจำเป็นต้องใช้การสุ่มตัวอย่างโดยไม่ใช้หลักความน่าจะเป็น เช่น การสุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง และการสุ่มตัวอย่างแบบโควตา เป็นต้น

๒. การวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน (Analyzing the Evidence)

หลังจากที่ผู้ตรวจสอบได้รวบรวมข้อมูลหลักฐานจากการตรวจสอบตามแนวการตรวจสอบที่กำหนดแล้ว ให้ผู้ตรวจสอบนำข้อมูลหลักฐานการตรวจสอบที่รวบรวมได้มาวิเคราะห์และประมวลข้อมูลทั้งในส่วนที่เป็นข้อมูลเชิงปริมาณและในส่วนที่เป็นข้อมูลเชิงคุณภาพ

การเลือกใช้วิธีการและเครื่องมือในการวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐานให้เหมาะสมกับเรื่องที่ตรวจสอบจะส่งผลต่อการแสดงความเชื่อมโยงของหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้จากการตรวจสอบ เพื่อให้ทราบว่าการดำเนินงานนั้นมีปัญหาหรือไม่ อย่างไร ปัญหานั้นมีสาเหตุมาจากอะไร และก่อให้เกิดผลเสียอย่างไรบ้างอันจะนำไปสู่การสรุปผลการตรวจสอบที่ถูกต้องเหมาะสม น่าเชื่อถือ และเป็นที่ยอมรับในเชิงวิชาการ ดังนั้น ความรู้ความเข้าใจในวิธีการวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐานและเครื่องมือที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐานจึงเป็นสิ่งจำเป็นในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

๑) วิธีการวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน

วิธีการวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบมีหลายแบบ เช่น การนับจำนวน การจัดกลุ่ม การเปรียบเทียบ การจัดทำแบบจำลอง การตัดประเด็นหรือเรื่องที่ไม่เกี่ยวข้องหรือไม่น่าสนใจ การตรวจสอบในกรณีผิดปกติ การสืบค้นข้อมูลปกติ และการสืบค้นข้อมูลที่ผันผวน ผู้ตรวจสอบต้องสามารถเลือกใช้และผสมผสานวิธีการวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐานได้อย่างเหมาะสมกับเรื่องที่ตรวจสอบ เช่น ในการวิเคราะห์หลักฐานการตรวจสอบโดยทั่วไปผู้ตรวจสอบอาจเริ่มต้นด้วยการเล่าเรื่องเพื่อให้เห็นถึงที่มาของการตรวจสอบ และจุดสนใจของการดำเนินงานที่ผู้ตรวจสอบพยายามนำเสนอแล้วพรรณนาให้เห็นถึงรายละเอียดของสภาพที่เกิดขึ้นจริงเปรียบเทียบกับเกณฑ์ที่ควรจะเป็นว่ามีความแตกต่างจนเกิดเป็นปัญหาในการดำเนินงาน ซึ่งมีผลกระทบมากน้อยแค่ไหน อย่างไร โดยมีการอ้างอิงกับหลักวิชาการและผลจากการสืบค้นข้อมูลที่มีนัยสำคัญเป็นหลักฐานในการสนับสนุนผลการวิเคราะห์หลักฐาน แต่หากเป็นเรื่องตรวจสอบที่ต้องนำหลักวิชาการทางสถิติมาใช้ในการวิเคราะห์หลักฐาน ผู้ตรวจสอบก็ต้องนำเครื่องมือทางสถิติพื้นฐานมาใช้

๒) เครื่องมือในการวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน

เครื่องมือที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐานที่ผู้ตรวจสอบควรให้ความสนใจและศึกษาในรายละเอียดแล้วเลือกใช้ตามความจำเป็นและเหมาะสม เพื่อให้ได้ผลลัพธ์หรือข้อสรุปที่สามารถตอบวัตถุประสงค์ การตรวจสอบได้อย่างชัดเจนและตรงประเด็น โดยอาจเลือกใช้เครื่องมือหนึ่งเครื่องมือใดหรือหลายเครื่องมือในการวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน รายละเอียดตัวอย่างตามตารางที่ ๒ ทั้งนี้ การเลือกใช้เครื่องมือขึ้นอยู่กับเรื่องหรือประเด็นที่ตรวจสอบและการพิจารณาของผู้ตรวจสอบรวมทั้งความเห็นจากที่ปรึกษาเป็นสำคัญ

ตารางที่ ๒ ตัวอย่างเครื่องมือและแนวทางการใช้เครื่องมือในการวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน

เครื่องมือในการวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน	แนวทางการใช้เครื่องมือในการวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน
การวิเคราะห์ด้วยเหตุและผล	<ul style="list-style-type: none"> ■ ใช้ในกระบวนการวางแผนเพื่อให้เข้าใจเนื้อหาของการตรวจสอบและสามารถชี้ให้เห็นถึงกระบวนการ ระบบ และผลลัพธ์ของการตรวจ
การวิเคราะห์อัตราส่วนหรืออัตราเปรียบเทียบ	<ul style="list-style-type: none"> ■ ใช้ในการเปรียบเทียบผลการดำเนินงานจริงกับเป้าหมาย ผลการดำเนินงาน อ้างอิง หรือเกณฑ์มาตรฐานที่ควรจะเป็น ■ ใช้ในการวัดระดับการดำเนินงาน รวมทั้งชี้ให้เห็นการเปลี่ยนแปลงตามกาลเวลา
การใช้สถิติเชิงพรรณนา (เช่น ค่าเฉลี่ยเลขคณิตหรือมัธยฐาน) ในการอธิบายการกระจายของข้อมูล	<ul style="list-style-type: none"> ■ เพื่อระบุถึงระดับ รูปแบบ และการกระจายของข้อมูล ■ ใช้ในการตรวจสอบความแปรปรวนในการดำเนินงานว่าอยู่ในเกณฑ์ที่ยอมรับได้หรือไม่ ■ เพื่อประเมินความเสี่ยงโดยการพิจารณาถึงความน่าจะเป็นในการกระจายของข้อมูล ■ เพื่อพิจารณาถึงการแสดงผลของกลุ่มตัวอย่างที่มีต่อประชากร
การวิเคราะห์การถดถอย	<ul style="list-style-type: none"> ■ เพื่อทดสอบสมมติฐานที่มีต่อความสัมพันธ์ของข้อมูล ■ เพื่อค้นหาค่าผิดปกติที่ไม่อยู่ในความสัมพันธ์ของข้อมูลที่เราน่าสนใจ ■ ช่วยในการพยากรณ์แนวโน้มของการดำเนินงานโดยอาศัยการวิเคราะห์ ■ ความสัมพันธ์ของข้อมูลในอดีต ■ ช่วยในการอธิบายแบบจำลองของการดำเนินงาน

เครื่องมือในการวิเคราะห์ข้อมูลพื้นฐาน	แนวทางการใช้เครื่องมือในการวิเคราะห์ข้อมูลพื้นฐาน
การใช้แบบจำลอง	<ul style="list-style-type: none"> ■ ช่วยในการอธิบายและประเมินผลเกี่ยวกับรูปแบบการดำเนินงาน ■ ช่วยในการตอบคำถามที่ว่า “ผลลัพธ์จะเป็นอย่างไร ... ถ้ามีเหตุการณ์บางอย่างเกิดขึ้น ... ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงในการดำเนินงานบางอย่าง ... หรือถ้าหน่วยรับตรวจมีการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ”
การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงคุณภาพ	<ul style="list-style-type: none"> ■ ช่วยในการวิเคราะห์การดำเนินงานว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ หรือไม่อย่างไร ■ ช่วยในการประเมินถึงผลดีผลเสียของการดำเนินงาน
การวิเคราะห์กระบวนการทำงาน	<ul style="list-style-type: none"> ■ ช่วยให้เข้าใจความสัมพันธ์และระบบในการบริหารงานของแต่ละส่วนงานรวมทั้งของโครงการหรือองค์กร

การจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ (Audit Documentation) และกระดาษทำการ (Working Paper)

มาตรฐานสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ รหัส ๑๐๐ หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบภาครัฐ (ISSAI 100) และ รหัส ๓๐๐ หลักการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (ISSAI 300) กำหนดว่าผู้ตรวจสอบควรจัดทำเอกสารหลักฐานการตรวจสอบให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น มีรายละเอียดเพียงพอที่จะให้ความเข้าใจที่ชัดเจนเกี่ยวกับงานที่ได้ดำเนินการ หลักฐานที่ได้รับ สรุปผลการตรวจสอบหรือแสดงความเห็นของผู้ตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องจัดทำแฟ้มกระดาษทำการเพื่อบันทึกรายละเอียดของข้อมูลตั้งแต่การเตรียมการปฏิบัติงาน สำระสำคัญ และข้อตรวจพบของการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วน

การจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ (audit documentation) คือ การจัดทำและบันทึกข้อมูลหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบที่ผู้ตรวจสอบได้รับมาในรูปแบบต่าง ๆ ทั้งจากแหล่งภายในภายนอกหน่วยรับตรวจ และในแต่ละขั้นตอนของการตรวจสอบ แล้วนำมาบันทึกรวบรวมจัดทำให้อยู่ในรูปแบบของเอกสาร โดยมีจุดมุ่งหมายหลักเพื่อให้เกิดความสะดวกในการใช้สนับสนุนผลการตรวจสอบและข้อมูลอื่นในรายงานการตรวจสอบ หลักฐานที่ได้รับการจัดให้เป็นเอกสารแล้วเรียกว่า กระดาษทำการ (working paper)

กระดาษทำการ (working paper) คือ เอกสารหรือหลักฐานที่ผู้ตรวจสอบจัดทำขึ้นเพื่อบันทึกรายละเอียดของข้อมูลที่ตรวจสอบ เพื่อใช้ควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ใช้อ้างอิงในการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ การจัดทำกระดาษทำการถือเป็นขั้นตอนสำคัญที่ใช้เชื่อมโยงหลักฐานทั้งหมดที่ได้จากการตรวจสอบกับรายงานการตรวจสอบ กล่าวคือ ทุกข้อความสำคัญในรายงานการตรวจสอบต้องสามารถอ้างอิงไปยังกระดาษทำการที่มีอยู่ได้

กระดาษทำการที่สมบูรณ์ ครบถ้วน มีรายละเอียดที่เพียงพอ รวมถึงจัดทำอย่างทันเวลาจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงาน ส่งเสริมคุณภาพและความน่าเชื่อถือของงานตรวจสอบได้ โดยเฉพาะการจัดทำกระดาษทำการอย่างทันเวลาหรือในเวลาที่เหมาะสม (timely basis) เป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้การควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบเป็นไปโดยง่ายและมีประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น ซึ่งจะช่วยส่งเสริมคุณภาพงานตรวจสอบในอีกทางหนึ่งได้ เนื่องจากกระดาษทำการที่สร้างขึ้นในภายหลังการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นเวลานานมีโอกาที่จะเกิดความคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริงมากกว่ากระดาษทำการที่จัดทำขึ้นในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ ทั้งนี้ การจัดทำกระดาษทำการควรดำเนินการให้เสร็จสิ้นก่อนออกรายงาน

ประโยชน์ของกระดาษทำการ

การนำข้อมูล เอกสารหลักฐานการตรวจสอบ บันทึกความเห็น และผลสรุปในเรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบมารวบรวมจัดทำเป็นกระดาษทำการ มีประโยชน์ช่วยในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้

- ทำให้มีความต่อเนื่องในการตรวจสอบของทีมตรวจสอบ ทั้งนี้ หากแม้เกิดการโยกย้ายหรือสับเปลี่ยนหมุนเวียนผู้ตรวจสอบ การถ่ายทอดความรู้ความเข้าใจและข้อมูลในการตรวจสอบทั้งหมดก็สามารถกระทำได้โดยอาศัยฐานข้อมูลซึ่งได้รวบรวมอยู่ในกระดาษทำการต่าง ๆ
- มีข้อมูลและหลักฐานการตรวจสอบที่สนับสนุนข้อเท็จจริงและความคิดเห็นของผู้ตรวจสอบ ซึ่งสามารถนำมาใช้เป็นส่วนหนึ่งของรายงานการตรวจสอบได้
- สามารถนำไปใช้ในการชี้แจงและอธิบาย โดยแสดงหลักฐานสนับสนุนได้อย่างชัดเจนในกรณีที่มีการโต้แย้ง หรือได้รับการร้องขอจากหน่วยรับตรวจ องค์กรที่เกี่ยวข้อง หรือประชาชน
- สะดวกต่อการสอบทานข้อมูลต่าง ๆ ในการตรวจสอบ และเป็นพื้นฐานในการติดตามผลการตรวจสอบหรือการตรวจสอบในครั้งต่อไป
- ใช้เป็นหลักฐานอ้างอิงในการจัดทำรายงานและแสดงความเห็น
- เป็นหลักฐานการทำงานของผู้ตรวจสอบ กระดาษทำการเป็นหลักฐานแสดงถึงผลการทำงานของผู้ตรวจสอบว่าได้ตรวจสอบและเสนอรายงานการตรวจสอบตามมาตรฐานการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแล้ว
- การควบคุมงานตรวจสอบ กระดาษทำการย่อมเป็นประโยชน์ต่อผู้ควบคุมงานที่จะสอบทานงานของผู้จัดทำว่าได้ปฏิบัติงานตรวจสอบไปแล้วเพียงใด และมีการใช้วิธีการตรวจสอบซึ่งเหมาะสมและเพียงพอตามที่กำหนดไว้หรือไม่ หากยังมีข้อบกพร่องใด ๆ อยู่ ก็จะได้ให้ผู้ตรวจสอบกลับไปปรับปรุงแก้ไขให้สมบูรณ์ต่อไป

คุณลักษณะของกระดาษทำการ กระดาษทำการที่ดีที่เป็นประโยชน์ต่องานตรวจสอบควรมีคุณลักษณะดังนี้

- ความเกี่ยวข้องและสอดคล้องกับข้อมูลในรายงานการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรบันทึกข้อมูลข้อคิดเห็น ข้อสรุปที่สมบูรณ์เพียงพอที่แสดงให้เห็นถึงวัตถุประสงค์การตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ และผลการตรวจสอบ เพื่อการจัดทำรายงานการตรวจสอบที่สามารถสอบทานย้อนกลับอย่างมีความสอดคล้องและครบถ้วน
- ความสมบูรณ์ ครบถ้วน และความเพียงพอ กระดาษทำการที่จัดทำต้องมีข้อมูลที่ครบถ้วนเกี่ยวกับกระดาษทำการที่จัดทำ รายละเอียดประเด็นที่ตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ ข้อสรุป ข้อสังเกตจากการตรวจสอบ เอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง และผู้จัดทำกระดาษทำการ โดยข้อมูลในกระดาษทำการต้องเป็นข้อมูลที่กำหนดไว้ในวัตถุประสงค์ เป็นข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบและไม่เกินความจำเป็น

- ความถูกต้องตรงความเป็นจริง ข้อมูลที่บันทึกในกระดาชทำการจะต้องถูกต้องตรงความเป็นจริง เป็นข้อมูลที่ได้มาจากการตรวจสอบ การสัมภาษณ์ การสังเกตการณ์ตรงความเป็นจริง และตรวจสอบแล้วว่าถูกต้อง สอบย้อนข้อมูลที่เกี่ยวข้องได้อย่างถูกต้อง

- ความชัดเจนและเข้าใจง่าย การจดบันทึกในกระดาชทำการควรใช้ถ้อยคำที่มีความหมายที่ชัดเจน และเข้าใจง่าย การอธิบายด้วยความกะทัดรัดได้ใจความ เรียงลำดับรายละเอียดข้อมูลให้เข้าใจง่าย สามารถสื่อสารให้เข้าใจได้ว่าเป็นข้อเท็จจริง หรือความเห็นของผู้ตรวจสอบ

ส่วนประกอบทั่วไปของกระดาชทำการ

- ชื่อเรื่องที่ตรวจสอบ
- หัวข้อ/ชื่อกระดาชทำการ
- วัตถุประสงค์
- ผู้จัดทำ/วันที่จัดทำ
- วิธีการตรวจสอบ/แหล่งข้อมูล
- ผลการตรวจสอบ/สรุปผลการตรวจสอบ
- ดัชนี และเลขที่อ้างอิง

การจัดทำแฟ้มกระดาชทำการ

กระดาชทำการที่จัดทำแล้วต้องจัดเรียงแฟ้มให้เรียบร้อยและเก็บรักษาไว้ เพื่อป้องกันการกระจัดกระจายสูญหาย และสะดวกต่อการนำข้อมูลในการตรวจสอบมาใช้ การจัดเก็บกระดาชทำการจะแบ่งเป็น ๒ ระยะ คือ

- ในระหว่างการปฏิบัติงานควรมีแฟ้มกระดาชทำการที่เป็นแฟ้มงานประจำตัวผู้ปฏิบัติงานแต่ละคน ซึ่งจะเก็บกระดาชทำการที่ตนจัดทำขึ้นและยังไม่เสร็จ โดยผู้ตรวจสอบควรเรียงหัวข้อของกระดาชทำการไว้ตามลำดับชั้นในการตรวจสอบ หากมีการยกเว้นหรือปรับเปลี่ยนในขั้นตอนใดต้องระบุเหตุผลและการแก้ไขให้ชัดเจนด้วย นอกจากนั้นให้จัดแฟ้มงานกลางขึ้นสำหรับเก็บกระดาชทำการที่เสร็จแล้ว และเรียงตามดัชนีที่วางไว้ล่วงหน้า เพื่อให้ผู้ควบคุมสอบทานว่าได้มีการปฏิบัติตามแนวทางที่เหมาะสมที่กำหนดไว้หรือไม่

- เมื่อเสร็จสิ้นการปฏิบัติงานตรวจสอบ ให้เก็บกระดาชทำการในแฟ้มเรียงตามสารบัญ เอกสารหลักฐานและวิธีการให้เลขดัชนี และจัดเก็บเอกสารหลักฐานไว้ในที่ปลอดภัยตามระยะเวลาที่ระเบียบกำหนด

แฟ้มกระดาชทำการ อาจแบ่งเป็น ๓ ลักษณะ คือ

(๑) แฟ้มบริหารงานตรวจสอบ เป็นแฟ้มที่รวบรวมข้อมูลในการปฏิบัติงานของทีมตรวจสอบตามขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบที่กำหนดไว้ในคู่มือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ จนถึงขั้นตอนการติดตามผลการตรวจสอบ รวมทั้ง หนังสือติดต่อประสานงานกับหน่วยรับตรวจ โดยประกอบด้วยข้อมูล ดังนี้

- นโยบาย/แผนปฏิบัติราชการประจำปี/หนังสือสั่งการให้ตรวจสอบ/การอนุมัติตรวจสอบจากผู้บริหาร
- หนังสือรับรองการปฏิบัติตามจรรยาบรรณและการรักษาความลับ
- หนังสือยืนยันความเป็นอิสระกลุ่มผู้ตรวจสอบเฉพาะหน่วยรับตรวจ
- หนังสืออนุมัติแผนการตรวจสอบ
- หนังสือแจ้งเปิดการตรวจสอบ
- หนังสือแต่งตั้งผู้ประสานงาน

▪ การขออนุมัติเดินทางไปราชการ แผนการปฏิบัติงานภาคสนาม ประมาณการค่าใช้จ่าย การเยี่ยม และการส่งใบส่งใช้คืนเงินยืม

- จดหมายบันทึก/หนังสือติดต่อประสานงาน/แบบรายการขอเอกสารจากหน่วยรับตรวจ
- รายงานการประชุมกับหน่วยรับตรวจและใบเซ็นชื่อ
- รายงานการประชุมคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบและใบเซ็นชื่อ
- การสอบทานของผู้บังคับบัญชาและการควบคุมคุณภาพในขั้นตอนต่าง ๆ
- หนังสือนำเสนอร่างรายงานการตรวจสอบเพื่อขอความเห็นจากหน่วยรับตรวจ
- หนังสือตอบแสดงความเห็นจากหน่วยรับตรวจ
- หนังสือแจ้งผลการตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจ/ผู้กำกับดูแล/หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง
- การติดตามผลการดำเนินการตามข้อเสนอแนะจากหน่วยรับตรวจ
- แบบ ตน. ๑ แบบ ตน. ๒ แบบ ตน. ๓ แบบ ตน. ๔ และแบบ ตน. ๕

(๒) แฟ้มบริหารโครงการ เป็นแฟ้มที่ประกอบด้วยรายละเอียดเกี่ยวกับเรื่องที่ตรวจสอบ โดยประกอบด้วยข้อมูล ดังนี้

- กฎหมาย ระเบียบ มติคณะรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้อง
- โครงสร้างองค์กร บทบาทภารกิจ หน้าที่
- รายละเอียดที่มาของโครงการ/ข้อเสนอโครงการที่ได้รับอนุมัติ
- แผนการปฏิบัติงานตามโครงการ
- รายงานผลการดำเนินงาน/รายงานการปฏิบัติงานประจำปี
- ข้อเสนอแนะของกรรมการ/รายงานการวิเคราะห์ข้อมูล รายงานการติดตามการดำเนินงาน

ของสถาบันวิชาการ สื่อมวลชนที่น่าเชื่อถือ

(๓) แฟ้มเอกสารหลักฐานการตรวจสอบ เป็นแฟ้มซึ่งรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับหลักฐานการตรวจสอบตามผลการตรวจสอบที่ปรากฏในรายงานการตรวจสอบ โดยผู้ตรวจสอบควรรวบรวมเอกสารหลักฐานการตรวจสอบตั้งแต่ขั้นตอนการตรวจสอบเบื้องต้นจนถึงขั้นตอนการรายงานผลการตรวจสอบ เพื่อให้ผู้บังคับบัญชามีตามลำดับขั้นสอบทานและเป็นการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบเป็นระยะ ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบอาจจัดแฟ้มเอกสารหลักฐานแยกตามประเด็นข้อตรวจพบตามรายงานการตรวจสอบ โดยประกอบด้วยข้อมูล ดังนี้

- เอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่อ้างอิงไปยังแบบ ตน. ๑ แบบ ตน. ๒ ตน. ๓ แบบ ตน. ๔ และแบบ ตน. ๕
- สรุปผลการวิเคราะห์ข้อมูล และประมวลผลจากเครื่องมือ แบบเก็บข้อมูลต่าง ๆ ที่ใช้ในการตรวจสอบ

- เอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่เชื่อมโยงกับข้อมูลในรายงานการตรวจสอบทุกข้อความสำคัญ
- ภาพถ่ายหรือไฟล์รูปภาพที่ได้จากการสังเกตการณ์
- ข้อสรุป ความเห็น หรือข้อสังเกตที่น่าสนใจอื่น ๆ เกี่ยวกับประเด็นข้อตรวจพบ

รหัสหรือดัชนีกระดาษทำการและการอ้างอิง

ผู้ตรวจสอบควรให้รหัสหรือดัชนีกระดาษทำการกำกับไว้ที่กระดาษทำการแต่ละแผ่น เนื่องจากกระดาษทำการที่จัดทำมีจำนวนมาก รหัสดัชนีกระดาษทำการ หมายถึง ตัวเลข ตัวอักษร หรือตัวเลขและตัวอักษรผสมกันที่ใช้ระบุกระดาษทำการแต่ละแผ่น เพื่ออ้างอิงถึงงานตรวจสอบที่ได้ปฏิบัติอยู่ในกระดาษทำการ (ใช้เชื่อมโยงกระดาษทำการ)

ระบบการให้รหัสหรือดัชนีกระดาชทำการที่นิยมใช้ทั่วไปมีดังนี้

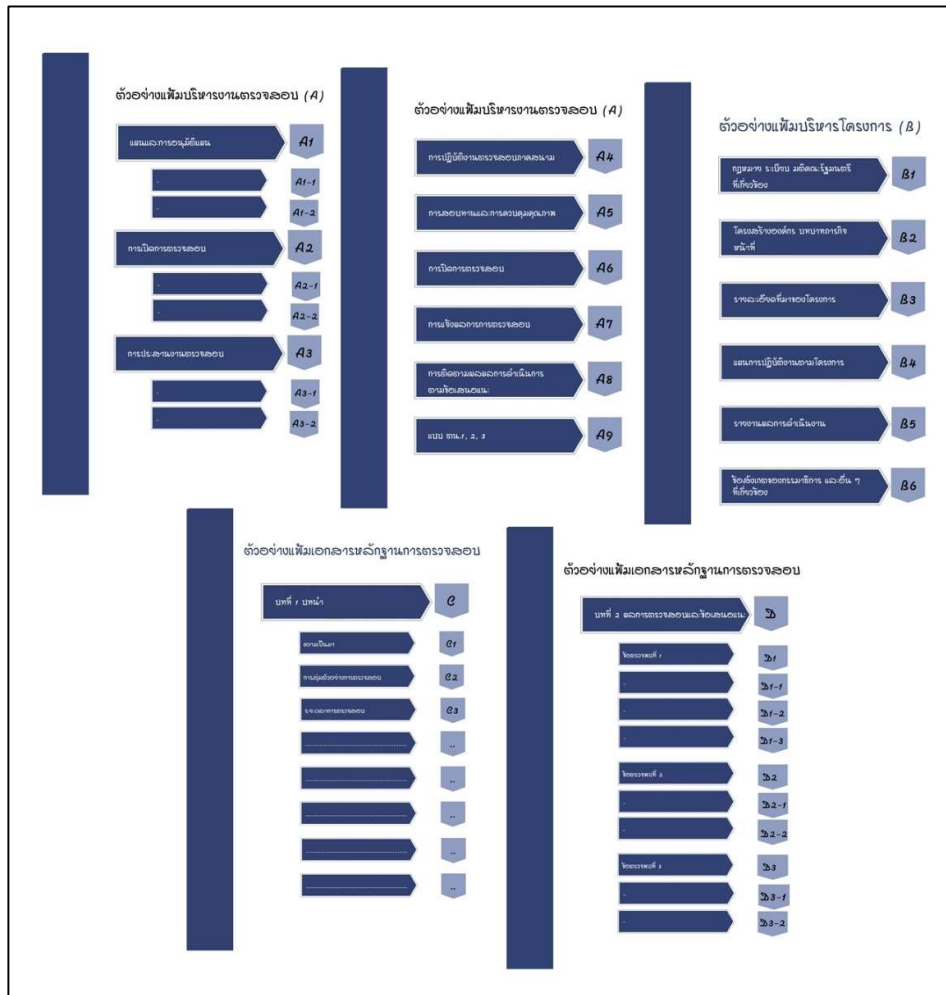
- กำหนดดัชนีอ้างอิงโดยใช้ตัวเลขต่อเนื่องเป็นลำดับ
 - กำหนดดัชนีอ้างอิงโดยใช้ระบบตัวเลข โดยใช้ตัวเลขกำหนดกระดาชทำการหลัก กระดาชทำการเสริมก็ใช้ตัวเลขช่วยขยาย เช่น ๑ - ๑
 - กำหนดดัชนีอ้างอิงโดยใช้ตัวอักษรกำหนดกระดาชทำการหลัก และกระดาชทำการประกอบใช้ตัวเลขกำกับ เช่น ก - ๑
 - กำหนดดัชนีอ้างอิงผสม โดยกำหนดกลุ่มกระดาชทำการบางกลุ่มใช้ตัวเลข และบางกลุ่มใช้ตัวอักษร
- การให้รหัสหรือดัชนีกระดาชทำการ ควรต้องมีระบบการอ้างอิงที่ถูกต้องระหว่างกระดาชทำการที่เกี่ยวข้องกัน การอ้างอิงที่ดีต้องเป็นการอ้างอิงสองทางทั้งไปและกลับ (cross reference)

สารบัญกระดาชทำการ

ผู้ตรวจสอบควรจัดแฟ้มกระดาชทำการให้มีการจัดเอกสารหลักฐาน กระดาชทำการในเรื่องเดียวกัน รวมอยู่ในที่เดียวกันตามหัวข้อในรายงานการตรวจสอบ เพื่อสะดวกต่อการค้นหาหลักฐานอ้างอิง

ตัวอย่างสารบัญกระดาชทำการ และการให้รหัสหรือดัชนีกระดาชทำการ แสดงตามแผนภาพที่ ๗

แผนภาพที่ ๗ ตัวอย่างสารบัญกระดาชทำการ และการให้รหัสหรือดัชนีกระดาชทำการ



ระยะเวลาการจัดเก็บกระดาษาทำการ

แฟ้มกระดาษาทำการหลักทั้ง ๓ ลักษณะ เป็นเอกสารหลักฐานการตรวจสอบที่ควรเก็บรักษาให้เป็นไปตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยงานสารบรรณ พ.ศ. ๒๕๒๖ และที่แก้ไขเพิ่มเติม

ตัวอย่างการจัดทำกระดาษาทำการที่ไม่ต้องจัดเก็บไว้เป็นหลักฐานการตรวจสอบ

- การมีสำเนาข้อมูลหรือภาพถ่ายในเรื่องใดเรื่องหนึ่งมากเกินไป
- บันทึกรายละเอียดที่ไม่จำเป็น เป็นเรื่องที่ไม่มีความสำคัญ หรือหน่วยรับตรวจมีการบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับเรื่องนี้อยู่แล้วจึงไม่จำเป็นต้องจัดทำใหม่

- บรรจุข้อมูลซ้ำซ้อน
- บรรจุเอกสารทั้งหมดไว้โดยไม่คัดเลือก ไม่ขีดเส้นใต้ หรือทำเครื่องหมายให้ชัดเจน เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบเรื่องนั้น

ข้อควรระวังเกี่ยวกับการจัดทำกระดาษาทำการ

กรณีที่ข้อมูลการตรวจสอบที่ปรากฏในกระดาษาทำการ เอกสารหลักฐาน เป็นข้อมูลส่วนบุคคลที่มีความสำคัญ ผู้ตรวจสอบควรปฏิบัติให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล พ.ศ. ๒๕๖๒ (PDPA)

การจัดทำกระดาษาทำการที่ใช้โปรแกรมประยุกต์หรือแอปพลิเคชันและสารสนเทศ ผู้ตรวจสอบควรปฏิบัติให้เป็นไปตามประกาศสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง แนวนโยบายและแนวปฏิบัติในการรักษาความมั่นคงปลอดภัยด้านสารสนเทศของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

กรณีที่ผู้ตรวจสอบมีการจัดทำและจัดเก็บเอกสารหลักฐาน กระดาษาทำการในรูปแบบไฟล์อิเล็กทรอนิกส์ ควรที่จะมีการสำรองไฟล์ข้อมูลไว้ด้วย เพื่อป้องกันความเสียหายและสูญหายของข้อมูล

การจัดทำข้อตรวจพบ สรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ

การได้มาซึ่งข้อตรวจพบ สรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ มีขั้นตอนตามแผนภาพที่ ๘ ดังนี้
แผนภาพที่ ๘ ขั้นตอนการวิเคราะห์เพื่อนำไปสู่การสรุปผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะ

๑. คำถามการตรวจสอบ (audit questions)

กำหนดคำถามการตรวจสอบที่เชื่อมโยงและเพียงพอในการตอบวัตถุประสงค์การตรวจสอบ และเชื่อมโยงกับหลัก 3Es



๒. เกณฑ์การตรวจสอบ “สิ่งที่ควรจะเป็น” (audit criteria – ‘what should be’)

กำหนดเกณฑ์การตรวจสอบที่มีความชัดเจน และสามารถวัดผลหรือประเมินผลเพื่อตอบคำถามการตรวจสอบได้



๓. หลักฐานเกี่ยวกับ “สิ่งที่เป็นอยู่” (audit evidence – ‘what is’)

รวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐานตามแนวการตรวจสอบ และแสดงให้เห็นสภาพข้อเท็จจริงเพื่อตอบคำถามการตรวจสอบ



๔. ข้อตรวจพบจากการเปรียบเทียบ “สิ่งที่เป็นอยู่” กับ “สิ่งที่ควรจะเป็น”

(audit findings – ‘what is’ compared with ‘what should be’)

ใช้หลักฐานที่ได้รับเพื่อตอบคำถามการตรวจสอบ โดยเปรียบเทียบ “สิ่งที่เป็นอยู่” กับ “สิ่งที่ควรจะเป็น” ซึ่งความแตกต่างของทั้ง ๒ สิ่ง คือ ข้อตรวจพบ



๕. พิจารณาสาเหตุและผลกระทบ (determine the causes and effects of the finding)

พิจารณาสาเหตุที่ทำให้เกิดความแตกต่างจากสิ่งที่ควรจะเป็น และผลกระทบที่เกิดขึ้น



๖. สรุปผลการตรวจสอบตามประเด็นและวัตถุประสงค์การตรวจสอบ

(develop audit conclusions according to questions and objectives)

การได้มาซึ่งสรุปผลการตรวจสอบจำเป็นต้องอาศัยดุลพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบ เพื่อให้สามารถตอบคำถามการตรวจสอบและวัตถุประสงค์การตรวจสอบ



๗. จัดทำข้อเสนอแนะ (develop recommendations)

เพื่อแก้ไขปัญหาหรือข้อบกพร่องที่เกิดขึ้น ซึ่งต้องสอดคล้องกับสาเหตุในแต่ละข้อตรวจพบ

การจัดทำข้อตรวจพบ (Audit Finding)

ข้อตรวจพบ (audit finding) หมายถึง ข้อเท็จจริงที่รวบรวมและสรุปจากหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบตามคำถามการตรวจสอบที่ต้องการทราบซึ่งสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบ โดยผู้ตรวจสอบจะต้องรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นหรือเรียกว่า “สิ่งที่เป็นอยู่” และทำการเปรียบเทียบกับเกณฑ์การตรวจสอบหรือ “สิ่งที่ควรจะเป็น” หากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ไม่เป็นไปตามเกณฑ์การตรวจสอบหรือสิ่งที่ควรจะเป็น ความแตกต่างของทั้ง ๒ สิ่ง คือ ข้อตรวจพบ ซึ่งผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาผลกระทบที่เกิดขึ้น หากมีผลกระทบสูงจึงจะเป็นข้อตรวจพบที่สำคัญควรค่าแก่การรายงาน และหาสาเหตุที่ทำให้เกิดความแตกต่างดังกล่าวบนพื้นฐานของข้อมูลหลักฐานที่เหมาะสม นำไปสู่การจัดทำข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องที่เกิดขึ้น

การจัดทำข้อตรวจพบ ผู้ตรวจสอบต้องนำผลการวิเคราะห์ข้อมูล ข้อเท็จจริงที่ได้จากการตรวจสอบมาจัดทำเป็นข้อตรวจพบ เพื่อนำเสนอสภาพปัญหา สาเหตุและผลกระทบของปัญหา นำไปสู่ข้อเสนอแนะในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานให้แก่หน่วยรับตรวจและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

ข้อตรวจพบต้องมีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบ มีเนื้อหาที่ชัดเจน เข้าใจง่าย เป็นเหตุเป็นผล และมีข้อมูลข้อเท็จจริงสนับสนุนอย่างเหมาะสมและเพียงพอ (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๕.๓)

ข้อตรวจพบควรมีลักษณะที่สำคัญ ดังนี้

- มีความสอดคล้องและสัมพันธ์กับคำถามการตรวจสอบ
- ได้มาจากข้อเท็จจริง หลักฐานที่ถูกต้องเชื่อถือได้ตามมาตรฐานการตรวจสอบ
- ได้มาจากการรวบรวม วิเคราะห์อย่างเที่ยงธรรม และใช้ดุลพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ
- มั่นใจได้ว่าผลสรุปที่ได้มีเหตุมีผลรับฟังได้และชัดเจน

ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำข้อตรวจพบตามแบบ ต.น. ๔ (ภาคผนวกที่ ๕)

องค์ประกอบของข้อตรวจพบ (Elements of Audit Finding)

ข้อตรวจพบของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานจะประกอบด้วย ๔ องค์ประกอบ ดังนี้

๑) เกณฑ์การตรวจสอบ หรือสิ่งที่ควรจะเป็น (criteria) หมายถึง เกณฑ์ที่ใช้วัดประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความประหยัดของเรื่องที่ตรวจสอบ เช่น เป้าหมาย แผนงาน ระเบียบ กฎเกณฑ์ มาตรฐานทางวิชาชีพ มาตรฐานในการดำเนินงาน หลักวิชาการ หรือหลักเหตุผล ซึ่งผู้ตรวจสอบต้องนำเสนอ “สิ่งที่ควรจะเป็น” ไว้ในข้อตรวจพบให้ชัดเจนและเปรียบเทียบให้เห็นว่า “สิ่งที่เป็นอยู่” เหมือนหรือแตกต่างจาก “สิ่งที่ควรจะเป็น” อย่างไร รายละเอียดกล่าวไว้ในบทที่ ๓ หัวข้อการกำหนดเกณฑ์การตรวจสอบ

๒) สิ่งที่เป็นอยู่ (condition) หมายถึง หลักฐานที่รวบรวมได้จากการตรวจสอบที่แสดงถึงผลการดำเนินงานที่เป็นอยู่ว่าแตกต่างไปจากสิ่งที่ควรจะเป็นหรือไม่ อย่างไร ซึ่งแสดงให้เห็นถึงสภาพปัญหาของความไม่มีประสิทธิภาพ ไม่มีประสิทธิผล หรือไม่ประหยัด เช่น การใช้ทรัพยากรในการดำเนินงานมากเกินไป ความจำเป็น ผลผลิตที่เกิดขึ้นไม่เป็นไปตามเป้าหมายที่วางไว้ การปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ รายละเอียดกล่าวไว้ในบทที่ ๔ หัวข้อ การรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน

๓) ผลกระทบ (effect) หมายถึง ผลเสียหาย ปัญหา หรือความเสี่ยงซึ่งเป็นผลที่สืบเนื่องมาจากความแตกต่างระหว่างสิ่งที่เป็นอยู่กับสิ่งที่จะควรจะเป็น และก่อให้เกิดความเสียหายต่อผู้มีส่วนได้เสีย หากปล่อยให้สภาพปัญหายังเป็นอยู่โดยไม่แก้ไข โดยอาจเป็นผลกระทบที่เกิดขึ้นแล้ว (actual effect) หรือเป็นผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต (potential effect) ซึ่งอยู่บนพื้นฐานของเหตุและผล อย่างไรก็ตาม ผู้ตรวจสอบควรระมัดระวังในการวิเคราะห์ผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต เนื่องจากผลกระทบดังกล่าวเกิดจากการคาดการณ์บนหลักฐานที่มีอยู่ซึ่งอาจมีความไม่แน่นอนเกิดขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในกรณีที่ข้อมูลหลักฐานบางอย่างได้เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม

ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาถึงผลกระทบทั้งทางตรงและทางอ้อม ซึ่งเกิดกับหน่วยรับตรวจ หน่วยงานอื่น หรือประชาชนที่เกี่ยวข้อง และสังคมในด้านต่าง ๆ และควรนำเสนอด้วยว่า หน่วยงานมีการรับรู้ผลกระทบนั้นและมีการหาแนวทางลดหรือแก้ไขปัญหานั้นหรือไม่ อย่างไร ตัวอย่างเช่น ผลกระทบต่องบประมาณที่ใช้ในการดำเนินงาน ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายอื่นที่เกิดขึ้น การสูญเสียรายได้ ผลกระทบต่องานที่เกี่ยวข้องกัน ผลกระทบต่อเป้าหมายตามวัตถุประสงค์ของโครงการ หรือภารกิจของหน่วยงาน เป็นต้น โดยผลกระทบจะต้องมีความสัมพันธ์กับประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้น ทั้งนี้ หากเป็นผลกระทบเชิงปริมาณควรแสดงจำนวน หน่วยวัดที่ชัดเจน เช่น จำนวนเงิน จำนวนคน จำนวนเวลา จำนวนผลผลิต หรือจำนวนหน่วยนับอื่น ๆ แต่หากไม่สามารถวัดเป็นปริมาณที่แน่นอนได้ ให้ใช้อธิบายให้ชัดเจน

๔) สาเหตุ (cause) หมายถึง ต้นเหตุที่ทำให้สิ่งที่เป็นอยู่แตกต่างจากสิ่งที่จะควรจะเป็น ซึ่งจะต้องพิสูจน์ให้ทราบแน่ชัดว่าเป็นสาเหตุที่แท้จริง (root cause) สาเหตุของปัญหาที่ตรวจพบอาจมาจากปัจจัยอย่างเดียวหรือหลายอย่างประกอบกัน หากไม่สามารถแยกแยะสาเหตุของปัญหาได้ชัดเจนก็ยากที่จะสามารถหาสาเหตุที่แท้จริงของปัญหาได้ ส่งผลให้ไม่สามารถแก้ปัญหาได้ตรงจุด ดังนั้น ผู้ตรวจสอบจะต้องหาสาเหตุที่แท้จริงให้ได้ว่า ทำไมสิ่งที่เป็นอยู่จึงต่างไปจากสิ่งที่จะควรจะเป็น โดยวิเคราะห์หาสาเหตุที่แท้จริงว่าเกิดจากขั้นตอนหรือหน่วยงานใด เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการพิจารณาให้ข้อเสนอแนะต่อไป เทคนิคที่ใช้หาสาเหตุที่แท้จริงเริ่มต้นจากนำประเด็นการตรวจสอบที่กำหนดปัญหาไว้ โดยมาตั้งคำถามต่อไปว่า ทำไม (why) จึงเกิดปัญหานั้น ถ้าคำตอบที่ได้ยังไม่ชัดเจน ก็ให้ถามทำไมซ้ำเป็นครั้งที่ ๒ แล้วทำซ้ำไปจนกว่าจะได้สาเหตุที่แท้จริง

กล่าวโดยสรุปแล้ว ในการจัดทำข้อตรวจพบควรมีองค์ประกอบครบทั้ง ๔ องค์ประกอบ หากไม่ระบุสิ่งหนึ่งสิ่งใดจะเกิดคำถามข้อสงสัยเสมอ เช่น หากไม่ระบุเกณฑ์การตรวจสอบ อาจเกิดคำถามว่า ทำไมผู้ตรวจสอบต้องทักท้วงเรื่องนี้ หากไม่ระบุผลกระทบอาจเกิดคำถามว่าสิ่งที่ตรวจพบมีผลกระทบเป็นอย่างไร มีสาระสำคัญมากน้อยเพียงใด หากไม่ระบุสาเหตุอาจเกิดคำถามว่าเกิดขึ้นได้อย่างไร

การจัดทำสรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ (Developing Audit Conclusion and Recommendations)

สรุปผลการตรวจสอบ (Audit Conclusion)

สรุปผลการตรวจสอบเป็นการนำข้อตรวจพบมาสรุปผล และแสดงความเห็นของผู้ตรวจสอบ (the auditor's opinion) เกี่ยวกับการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ โดยสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบและประเด็นการตรวจสอบที่กำหนด

ขั้นตอนการดำเนินการ มีดังนี้

๑) นำข้อตรวจพบที่สำคัญจากการตรวจสอบมาสรุปผล โดยแสดงให้เห็นถึง

- สารสำคัญของเรื่องที่ตรวจสอบอย่างสมเหตุสมผลบนพื้นฐานของข้อตรวจพบ
- ข้อบกพร่องที่สำคัญในการดำเนินงาน รวมถึงการไม่ปฏิบัติตามเกณฑ์ที่กำหนด
- เหตุผลที่อาจทำให้การดำเนินงานไม่บรรลุประสิทธิภาพ ประสิทธิผล หรือความประหยัด

๒) แสดงความเห็นของผู้ตรวจสอบ จากหลักฐานต่าง ๆ ตามข้อตรวจพบทั้งหมด โดยสะท้อนให้เห็นถึงความเห็นของผู้ตรวจสอบที่มีต่อข้อตรวจพบ และตอบวัตถุประสงค์การตรวจสอบหรือประเด็นการตรวจสอบ ที่เกี่ยวข้องกับประสิทธิภาพ ประสิทธิผล หรือความประหยัดได้ รวมถึงโอกาสในการปรับปรุงหรือแก้ไขตามข้อที่ผู้ตรวจสอบได้ให้ข้อเสนอแนะในรายงานการตรวจสอบ

ทั้งนี้ ควรพิจารณาให้ความสำคัญกับเรื่องต่อไปนี้

• ในการจัดทำสรุปผลการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องสอบทานหลักฐานต่าง ๆ และการวิเคราะห์หลักฐานในแต่ละข้อตรวจพบอีกครั้ง เพื่อให้แน่ใจว่า การสรุปผลการตรวจสอบอยู่บนพื้นฐานของหลักฐานที่สมบูรณ์ นอกจากนี้ การพิจารณาความเห็นแย้งจะต้องเป็นไปอย่างสมเหตุสมผล โดยมีการพิจารณาความเห็นที่แตกต่างด้วย เพื่อให้การสรุปผลการตรวจสอบเป็นไปอย่างเหมาะสม ทั้งนี้ การสรุปผลการตรวจสอบควรอยู่บนพื้นฐานของวัตถุประสงค์การตรวจสอบ เกณฑ์การตรวจสอบ หลักฐาน และข้อตรวจพบทั้งหมด

• การสรุปผลการตรวจสอบที่มีข้อมูลหลักฐานประเภทต่าง ๆ สนับสนุนย่อมมีความน่าเชื่อถือกว่ามีข้อมูลหลักฐานสนับสนุนเพียงอย่างเดียว

• เนื่องจากการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานเป็นการชี้ให้เห็นถึงข้อบกพร่องเกี่ยวกับประสิทธิภาพ ประสิทธิผล หรือความประหยัด ดังนั้น การสรุปผลการตรวจสอบจะต้องแสดงให้เห็นถึงเหตุผลที่ทำให้การดำเนินงานไม่สามารถบรรลุประสิทธิภาพ ประสิทธิผล หรือความประหยัด

• การสรุปผลการตรวจสอบต้องได้มาจากข้อตรวจพบ ปัญหาหรือข้อบกพร่อง สาเหตุ และผลกระทบที่เกิดขึ้นอย่างสมเหตุสมผล การวิเคราะห์ต่าง ๆ ที่นอกเหนือไปจากข้อตรวจพบ จะต้องมีการแสดงเหตุผลและอธิบายให้ชัดเจนด้วย

• ในขั้นตอนการวิเคราะห์เพื่อนำไปสู่การสรุปผลการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบอาจมีความจำเป็นต้องปรับวัตถุประสงค์การตรวจสอบและคำถามการตรวจสอบให้เหมาะสม เมื่อการตรวจสอบมีความชัดเจนขึ้นเรื่อย ๆ ว่าการตรวจสอบจะไม่สามารถตอบคำถามการตรวจสอบจากหลักฐานต่าง ๆ ตามข้อตรวจพบที่ได้ ทั้งนี้ หากมีความจำเป็นต้องมีการปรับ หรือเปลี่ยนดังกล่าว ควรมีการแลกเปลี่ยนความเห็นและสื่อสารให้เกิดความเข้าใจทั้งภายใน และหน่วยรับตรวจ

● สรุปผลการตรวจสอบควรมีความชัดเจนและสั้นกระชับ มีความเป็นกลางในการนำเสนอข้อมูล โดยนำเสนอทั้งจุดที่สำคัญทั้งบวกและลบของข้อตรวจพบ และความคืบหน้าในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ

ประโยชน์ของสรุปผลการตรวจสอบ

๑. ทำให้ผู้ตรวจสอบสามารถใช้สรุปผลการตรวจสอบเป็นพื้นฐานในการไปสู่ การให้ข้อเสนอแนะแก่หน่วยรับตรวจ
๒. ให้ผู้ใช้รายงานการตรวจสอบสามารถเข้าใจในภาพรวมของผลการตรวจสอบได้ง่ายขึ้นและดีขึ้น

ตัวอย่างของการสรุปผลการตรวจสอบ

รายงานการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินแห่งสหภาพยุโรป (European Court of Auditors) ในปี ๒๐๒๑

เรื่อง: การให้ความช่วยเหลือด้านมนุษยธรรมของสหภาพยุโรปในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา

วัตถุประสงค์การตรวจสอบ: เพื่อให้ทราบถึงความช่วยเหลือด้านมนุษยธรรมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาของเด็ก เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ และการส่งความช่วยเหลือดังกล่าวไปยังกลุ่มเป้าหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่

สรุปผลการตรวจสอบ: ความช่วยเหลือด้านการศึกษานี้ของสหภาพยุโรปสามารถเข้าถึงเด็กที่มีข้อจำกัดต่าง ๆ ได้ และโครงการสามารถบรรลุผลสำเร็จได้ตามที่กำหนดไว้ อย่างไรก็ตาม ความช่วยเหลือดังกล่าวยังไม่ถึงกลุ่มเด็กผู้หญิงเท่าที่ควร โครงการที่อยู่ในการสุ่มตัวอย่างส่วนใหญ่ยังไม่สามารถให้ความช่วยเหลือด้านการศึกษได้ตามความต้องการหรือความจำเป็นด้านการศึกษานี้ของเด็กได้ ซึ่งทำให้ประสิทธิภาพของโครงการลดลง ข้อตรวจพบจากการตรวจสอบ ๑๑ โครงการย่อยแสดงไว้ในภาคผนวกที่ ๒ ส่วนอีก ๖๘ โครงการย่อยพบว่า มีความชัดเจนและมีความเชื่อมโยงสัมพันธ์กันเป็นอย่างดี ทั้งนี้ ทางคณะกรรมการโครงการได้ดำเนินการแก้ไขปัญหาระบุไว้แล้วบางส่วนในช่วงของการเยี่ยมชมโครงการ แม้ว่าโครงการส่วนใหญ่จะประสบความสำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนด

ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะ หมายถึง ข้อเสนอแนะที่ผู้ตรวจสอบเสนอให้หน่วยรับตรวจเพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่พบจากการตรวจสอบหรือเพื่อเป็นแนวทางในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานให้ดีขึ้น เช่น ผู้ตรวจสอบสามารถหารือกับหน่วยรับตรวจถึงความเป็นไปได้ในการเพิ่มผลผลิตหรือลดต้นทุนในการดำเนินงาน

การให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการแก้ไขปัญหาแก่หน่วยรับตรวจหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดว่าควรมีลักษณะดังนี้

- ๑) ช่วยในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ
- ๒) มีความสัมพันธ์กับสาเหตุของปัญหา
- ๓) ความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติและเป็นไปตามกฎหมาย
- ๔) ระบุแนวทางการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะและผู้รับผิดชอบอย่างชัดเจน
- ๕) สามารถติดตามผลได้
- ๖) ไม่ขัดหรือแย้งกับข้อเสนอแนะอื่น

(หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๗)

นอกจากลักษณะที่กำหนดไว้ในหลักเกณฑ์มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินแล้ว ผู้ตรวจสอบสามารถพิจารณาแนวทางการจัดทำข้อเสนอแนะเพิ่มเติมได้อีกดังนี้

- สามารถเพิ่มคุณค่าหรือก่อให้เกิดประโยชน์ในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ
 - มีความสมเหตุสมผลสอดคล้องกับข้อตรวจพบและสรุปผลการตรวจสอบ
 - มีเนื้อหาสาระเชิงบวกและสร้างสรรค์
 - สามารถแก้ไขหรือบรรเทาปัญหา (สิ่งที่เป็นอยู่) และผลกระทบด้านค่าใช้จ่าย (cost) ในการดำเนินการตามข้อเสนอแนะจะต้องไม่เกินประโยชน์ (benefit) ที่จะได้รับ
 - ให้แนวทางในการแก้ไขปัญหาอย่างกว้าง ๆ ว่าหน่วยรับตรวจต้องทำอะไร (what) ให้เกิดขึ้น โดยให้หน่วยรับตรวจตัดสินใจเองว่าจะทำอย่างไร (how) ในการแก้ปัญหา
 - ควรระบุลำดับความสำคัญ (priority) ของข้อเสนอแนะที่ให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติ เช่น ให้แก้ไขในเรื่องที่มีความเร่งด่วนหรือมีความสำคัญกว่าก่อน หรือแก้ไขสาเหตุใหญ่ก่อนสาเหตุรอง
 - ในบางกรณี ควรเสนอแนวทางการป้องกันปัญหาที่พบและอาจจะเกิดขึ้นในอนาคตกับการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจที่มีลักษณะเดียวกัน หรืออาจเสนอแนะให้หน่วยรับตรวจตรวจสอบสภาพปัญหาตามข้อตรวจพบในพื้นที่อื่นที่ยังไม่ได้ตรวจสอบ
 - หากเป็นข้อเสนอแนะในเชิงวิชาการและมีความซับซ้อน ควรปรึกษากับผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน
 - กรณีปัญหาที่เกิดขึ้นเป็นสิ่งที่หน่วยรับตรวจไม่สามารถจัดการได้หรือเป็นสิ่งที่นอกเหนือการควบคุมของหน่วยรับตรวจ ควรเสนอแนะให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดำเนินการแก้ไขหรือช่วยเหลือในการแก้ปัญหานั้น
- ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำสรุปผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะ ตามแบบ ตบ. ๔

การประชุมร่วมกับเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจในเบื้องต้น

หลังจากจัดทำข้อตรวจพบ สรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ และได้มีการสอบทานแล้ว ผู้ตรวจสอบอาจประชุมร่วมกับเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจในเบื้องต้นอย่างไม่เป็นทางการ เพื่อสอบถามความถูกต้อง ความครบถ้วน และความเพียงพอเกี่ยวกับหลักฐานที่ใช้สนับสนุนข้อตรวจพบ เพราะในบางกรณี ผู้ตรวจสอบอาจได้รับหลักฐานไม่ครบถ้วน ซึ่งอาจทำให้เกิดความผิดพลาดในข้อตรวจพบ สรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ ทั้งนี้ จะต้องจัดทำบันทึกการประชุมไว้เป็นหลักฐาน

การประชุมคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ครั้งที่ ๒

การประชุมคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ครั้งที่ ๒ มีวัตถุประสงค์เพื่อพิจารณาความถูกต้อง ครบถ้วน และเพียงพอของข้อตรวจพบ การสรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ (แบบ ตบ. ๔) (ภาคผนวกที่ ๕) โดยนำความคิดเห็นจากมติที่ประชุมไปปรับปรุงแก้ไขข้อตรวจพบ การสรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะก่อนที่จะนำเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นเพื่อพิจารณา

บทที่ ๕

การรายงานผลการตรวจสอบ (Audit Reporting)

เมื่อปฏิบัติงานตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องรายงานผลการตรวจสอบไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อสื่อสารผลการตรวจสอบไปยังผู้รับตรวจและผู้เกี่ยวข้อง และเผยแพร่ผลการตรวจสอบพร้อมความเห็นของหน่วยรับตรวจให้เกิดความโปร่งใส รวมทั้งช่วยในการติดตามผลหน่วยรับตรวจในการดำเนินการตามข้อเสนอแนะ

ในการรายงานผลการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำร่างรายงานการตรวจสอบโดยมีรายละเอียดต่าง ๆ เช่น วัตถุประสงค์การตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ ข้อตรวจพบ และข้อเสนอแนะแล้วให้ผู้บังคับบัญชาพิจารณาตามลำดับขั้น เมื่อร่างรายงานฯ ได้รับความเห็นชอบแล้ว จึงส่งให้กับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจแสดงความเห็น เพื่อให้ได้รับข้อมูลเพิ่มเติมในส่วนที่เห็นว่าผู้ตรวจสอบอาจได้รับข้อมูลที่ไม่เพียงพอ หลังจากนั้นให้นำความเห็นดังกล่าวมาผนวกไว้ในรายงานฯ ทั้งนี้ ควรเผยแพร่รายงานการตรวจสอบให้เข้าถึงกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียต่าง ๆ และสาธารณชนทั่วไป โดยมีขั้นตอน ๖ ขั้นตอนดังนี้

ขั้นตอนที่ ๑๐ การจัดทำร่างรายงานการตรวจสอบ

ขั้นตอนที่ ๑๑ การปิดตรวจ

ขั้นตอนที่ ๑๒ การรับฟังความเห็นของหน่วยรับตรวจต่อร่างรายงานการตรวจสอบ

ขั้นตอนที่ ๑๓ การจัดทำรายงานการตรวจสอบ

ขั้นตอนที่ ๑๔ การแจ้งผลการตรวจสอบ

ขั้นตอนที่ ๑๕ การเผยแพร่รายงานการตรวจสอบ

การจัดทำร่างรายงานการตรวจสอบ (Preparing the Draft Report)

ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำร่างรายงานการตรวจสอบให้เสร็จสิ้น ถูกต้อง ครบถ้วน โดยผ่านการพิจารณาจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมอบหมายให้พิจารณาผลการตรวจสอบก่อนที่จะดำเนินการปิดตรวจกับหน่วยรับตรวจ ซึ่งรายละเอียดการจัดทำร่างรายงานการตรวจสอบที่ดีจะนำเสนอในหัวข้อการจัดทำรายงานการตรวจสอบ ทั้งนี้ผู้ตรวจสอบอาจมีการปรับเปลี่ยนวัตถุประสงค์การตรวจสอบเพื่อให้มีความชัดเจนและสอดคล้องกับประเด็นสำคัญที่จะตรวจสอบ (subject matter) มากยิ่งขึ้น โดยวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่มีการปรับเปลี่ยนอย่างมีนัยสำคัญผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำบันทึกเพื่อขอความเห็นชอบและได้รับอนุมัติจากผู้อำนวยการสำนัก/ผู้ช่วยผู้ตรวจเงินแผ่นดิน

ทั้งนี้ หัวหน้าทีมผู้ตรวจสอบจะพิจารณาและสอบถามร่างรายงานการตรวจสอบในเรื่องต่าง ๆ เช่น ความถูกต้องตามหลักวิชาการ กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรีที่ใช้อ้างอิง ความเป็นเหตุเป็นผล การคำนวณและการประมวลผลข้อมูล ภาษาที่ใช้ในรายงาน ความเพียงพอของเอกสารหลักฐานที่ใช้สนับสนุนข้อตรวจพบและความเห็นของผู้ตรวจสอบ และความเชื่อมโยงระหว่างกระดากทำการและร่างรายงานการตรวจสอบ เพื่อแก้ไขปรับปรุงร่างรายงานการตรวจสอบ ก่อนที่จะเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นจนถึงผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมอบหมาย เพื่อพิจารณาให้ความเห็นชอบกับร่างรายงานการตรวจสอบต่อไป

อนึ่ง หากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมอบหมายมีความเห็นให้แก้ไข ร่างรายงานการตรวจสอบเพิ่มเติม ผู้รับผิดชอบในการร่างรายงานการตรวจสอบจะต้องปรับปรุงแก้ไข ร่างรายงานการตรวจสอบให้ถูกต้องสมบูรณ์อีกครั้งหนึ่ง

การปิดตรวจ (Exit Meeting)

การปิดตรวจ ผู้ตรวจสอบต้องจัดให้มีการประชุมปิดตรวจกับผู้รับตรวจ หรือผู้บริหาร และเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ เพื่อสรุปผลการตรวจสอบ ข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะ (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๖.๑) โดยผู้เข้าร่วมประชุมของทั้ง ๒ ฝ่าย ควรมีองค์ประกอบเช่นเดียวกับการเปิดตรวจ ซึ่งวิธีจัดประชุมปิดตรวจอาจปรับตามความเหมาะสม เช่น ประชุมที่หน่วยรับตรวจ หรือประชุมแบบออนไลน์ โดยการปิดตรวจมีรายละเอียดดังนี้

- นำเสนอข้อตรวจพบ สรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ ให้ผู้บริหารระดับสูงของหน่วยรับตรวจทราบ พร้อมชี้แจงประเด็นข้อตรวจพบเพื่อความเข้าใจที่ชัดเจน
 - รับฟังข้อคิดเห็นและอภิปรายข้อคิดเห็นของทั้ง ๒ ฝ่าย เพื่อหาข้อยุติ
 - แจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับกระบวนการภายหลังการปิดตรวจ
 - ขอบคุณผู้ที่เกี่ยวข้องที่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบ
- ทั้งนี้ การปิดตรวจถือได้ว่าเป็นรูปแบบหนึ่งของการเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจได้แสดงความคิดเห็นต่อร่างรายงานการตรวจสอบ

การปิดตรวจให้ดำเนินการตามขั้นตอน ดังนี้

๑) ประสานงานกับหน่วยรับตรวจเพื่อนัดหมายการปิดตรวจ

ให้หัวหน้าทีมตรวจสอบรับผิดชอบในการนัดหมายกับผู้ประสานงานหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ และแจ้งวัตถุประสงค์การปิดตรวจ

๒) จัดเตรียมข้อมูลผลการตรวจสอบและเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้อง

ผู้ตรวจสอบจะต้องเตรียมข้อมูลผลการตรวจสอบและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เพื่อยืนยันข้อตรวจพบในประเด็นสำคัญ รวมถึงแฟ้มกระดาดหาการอื่น ๆ เพื่อการอ้างอิง

๓) การประชุมปิดตรวจ

ผู้ตรวจสอบควรแจ้งวัตถุประสงค์ของการปิดตรวจ และนำเสนอข้อตรวจพบ สรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ รวมทั้งชี้แจงข้อสงสัยหรือข้อซักถามของหน่วยรับตรวจ ในกรณีที่ผู้รับตรวจไม่เห็นด้วยหรือมีข้อโต้แย้งกับข้อตรวจพบ สรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ ผู้ตรวจสอบจะต้องรับฟังความคิดเห็นของผู้รับตรวจและหาข้อยุติร่วมกัน เมื่อผู้รับตรวจเห็นด้วยหรือไม่มีข้อโต้แย้งกับข้อตรวจพบ สรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะแล้ว ผู้ตรวจสอบต้องแจ้งผู้รับตรวจให้เตรียมจัดทำแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (Action Plan) ตามแบบ ตย. ๒ (ภาคผนวกที่ ๑๒) และชี้แจงรายละเอียดเกี่ยวกับการจัดทำแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินให้ชัดเจน เพื่อให้ผู้รับตรวจสามารถระบุกิจกรรมและระยะเวลาในการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องตามข้อเสนอแนะอย่างเหมาะสม

นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบต้องแจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับกระบวนการหลังการประชุมปิดตรวจให้ผู้รับตรวจทราบว่าสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะส่งรายงานการตรวจสอบเพื่อขอทราบความเห็นจากหน่วยรับตรวจก่อนจัดทำรายงานการตรวจสอบ โดยให้หน่วยรับตรวจพิจารณาให้ความเห็นแล้วตอบกลับภายในเวลาที่กำหนด และจะนำหนังสือความเห็นของหน่วยรับตรวจไว้เป็นส่วนหนึ่งของรายงานการตรวจสอบ จากนั้นจึงดำเนินการแจ้งผลการตรวจสอบพร้อมส่งรายงานการตรวจสอบถึงหน่วยรับตรวจ หน่วยงานกำกับดูแล และหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง แล้วจึงติดตามผลการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะต่อไป

๔) การปรับปรุงแก้ไขเนื้อหา รำรายงานการตรวจสอบหลังการประชุมปิดตรวจ (ถ้ามี)

เมื่อสิ้นสุดการประชุมปิดตรวจ ผู้ตรวจสอบจะต้องสรุปผลการประชุมและรวบรวมเอกสารหลักฐานที่รับเพิ่มเติม (ถ้ามี) ไว้ในแฟ้มกระดาษาทำการ เพื่อประกอบการแก้ไขหรือปรับปรุงร่างรายงานการตรวจสอบ และนำเสนอผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ที่รับมอบหมายจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อขอความเห็นชอบต่อไป

การรับฟังความเห็นของหน่วยรับตรวจต่อร่างรายงานการตรวจสอบ (Giving Audited Entity the Opportunity to Comment on Audit Findings)

เมื่อร่างรายงานการตรวจสอบได้รับความเห็นชอบจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินแล้ว ให้ผู้ตรวจสอบดำเนินการจัดส่งร่างรายงานการตรวจสอบดังกล่าวให้ผู้รับตรวจแสดงความเห็น (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๖.๒) เพื่อให้ได้รับความเห็นเป็นลายลักษณ์อักษรจากผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ หรือข้อมูลเพิ่มเติมในส่วนที่หน่วยรับตรวจเห็นว่าผู้ตรวจสอบอาจยังได้รับข้อมูลไม่เพียงพอ โดยการจัดทำหนังสือส่งร่างรายงานการตรวจสอบเพื่อขอความเห็นจากหน่วยรับตรวจ ตามแบบ ตย. ๓ (ภาคผนวกที่ ๑๒) และกำหนดระยะเวลาในการตอบกลับภายใน ๑๕ วัน นับแต่วันที่ลงนามในหนังสือส่งร่างรายงานการตรวจสอบเพื่อขอความเห็นจากหน่วยรับตรวจ โดยระบุวันที่ครบกำหนดให้ชัดเจนในหนังสือส่งร่างรายงานฯ หากวันที่ครบกำหนดตรงกับวันหยุดราชการให้เลื่อนทำการถัดไป (การนำส่งร่างรายงานการตรวจสอบดังกล่าวไม่จำเป็นต้องระบุวันที่ในหน้าปกร่างรายงานการตรวจสอบ)

ทั้งนี้ หากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาแล้วเห็นว่า คำชี้แจง หลักฐาน หรือเหตุผลที่หน่วยรับตรวจชี้แจงเพิ่มเติมมีน้ำหนักเพียงพอควรรับฟังได้ และมีนัยสำคัญต่อผลการตรวจสอบ ให้พิจารณาแก้ไขเนื้อหาสาระของร่างรายงานการตรวจสอบตามที่เห็นสมควร อย่างไรก็ตาม หากมีการประสานงานที่ดีระหว่างผู้ตรวจสอบกับเจ้าหน้าที่ในระดับต่าง ๆ ของหน่วยรับตรวจตลอดระยะเวลาที่ปฏิบัติงานตรวจสอบ ข้อขัดแย้งในประเด็นต่าง ๆ อาจจะได้การพิจารณาแก้ไขก่อนส่งร่างรายงานการตรวจสอบให้ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ ซึ่งจะช่วยให้การออกรายงานการตรวจสอบเป็นไปตามแผนที่กำหนดไว้

การพิจารณาความเห็นของหน่วยรับตรวจ

การพิจารณาความเห็นของหน่วยรับตรวจ ผู้ตรวจสอบสามารถดำเนินการดังนี้

๑) กรณีหน่วยรับตรวจมีหนังสือตอบชี้แจงภายในระยะเวลาที่กำหนด

๑.๑) ความเห็นของหน่วยรับตรวจไม่ขัดหรือแย้งกับเนื้อหาในร่างรายงานการตรวจสอบ

ให้ถือว่าหน่วยรับตรวจเห็นด้วยกับเนื้อหาในร่างรายงานการตรวจสอบ โดยการจัดทำรายงานการตรวจสอบให้แสดงสำเนาหนังสือตอบชี้แจงของหน่วยรับตรวจผนวกไว้ในรายงานการตรวจสอบในส่วนของความเห็นของหน่วยรับตรวจ

๑.๒) ความเห็นของหน่วยรับตรวจขัดหรือแย้งกับเนื้อหาในร่างรายงานการตรวจสอบ

ให้ผู้ตรวจสอบพิจารณาคำชี้แจง หลักฐาน หรือเหตุผลของหน่วยรับตรวจ และจัดทำความเห็นของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในรูปของตาราง ๓ ช่อง ประกอบด้วย (๑) ข้อความจากร่างรายงานการตรวจสอบ (๒) ความเห็นและคำชี้แจงเพิ่มเติมของหน่วยรับตรวจ และ (๓) ความเห็นของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยการจัดทำรายงานการตรวจสอบให้แสดงสำเนาหนังสือตอบชี้แจงของหน่วยรับตรวจ และตารางการนำเสนอความเห็นของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (ตาราง ๓ ช่อง) ผนวกไว้เป็นส่วนหนึ่งของรายงานการตรวจสอบในส่วนความเห็นของหน่วยรับตรวจ

แนวทางการพิจารณาคำชี้แจง หลักฐาน หรือเหตุผลของหน่วยรับตรวจ

- กรณีผู้ตรวจสอบพิจารณาแล้วเห็นว่า คำชี้แจง หลักฐาน หรือเหตุผลนั้นมีน้ำหนักเพียงพอ รับฟังได้และมีนัยสำคัญต่อผลการตรวจสอบ ให้ผู้ตรวจสอบพิจารณาแก้ไขเนื้อหาสาระของร่างรายงานการตรวจสอบตามควรแก่กรณี (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๖.๒) และนำเสนอไว้ในความเห็นของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

- กรณีผู้ตรวจสอบพิจารณาแล้วเห็นว่า คำชี้แจงหรือความเห็นของหน่วยรับตรวจมีหลักฐานไม่เพียงพอ และผู้ตรวจสอบได้พิจารณาแล้วว่าหลักฐานหรือข้อเท็จจริงที่ได้จากการตรวจสอบเพียงพอและชัดเจนแล้ว ให้ผู้ตรวจสอบจัดทำเหตุผลสนับสนุนเพิ่มเติมการไม่แก้ไขเนื้อหา ข้อความ หรือประเด็นในร่างรายงานการตรวจสอบ และนำเสนอไว้ในความเห็นของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

๒) กรณีหน่วยรับตรวจไม่มีหนังสือตอบชี้แจง

ให้ถือว่าหน่วยรับตรวจเห็นชอบกับร่างรายงานการตรวจสอบดังกล่าว (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๖.๒) โดยการจัดทำรายงานการตรวจสอบให้แสดงสำเนาหนังสือนำเสนอของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่นำเสนอร่างรายงานการตรวจสอบผนวกไว้ในรายงานการตรวจสอบในส่วนความเห็นของหน่วยรับตรวจ โดยระบุหมายเหตุไว้ท้ายหนังสือว่า “เพียงวันที่...(วัน เดือน ปี) สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินยังไม่ได้รับข้อคิดเห็นจาก(ชื่อหน่วยรับตรวจ).... จึงถือว่าเห็นด้วยกับร่างรายงานการตรวจสอบฉบับนี้”

ทั้งนี้ ควรมีการประสานงานกับหน่วยรับตรวจเพื่อให้มีการจัดส่งหนังสือแสดงความเห็นต่อร่างรายงานการตรวจสอบ ซึ่งอาจขยายระยะเวลาได้อีกไม่เกิน ๑๕ วัน โดยพิจารณาตามความเหมาะสม

การนำเสนอความเห็นของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินให้จัดทำในรูปตาราง ๓ ช่อง ดังนี้

ข้อความจากร่างรายงานการตรวจสอบ	ความเห็นและคำชี้แจงเพิ่มเติมของหน่วยรับตรวจ	ความเห็นของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
ให้พิมพ์ข้อความเดิมที่มีอยู่ในร่างรายงานการตรวจสอบ	ให้พิมพ์ความเห็นของหน่วยรับตรวจตามหนังสือของหน่วยรับตรวจ	ให้พิมพ์ข้อความที่กล่าวอ้างถึงเหตุผลที่จะแก้ไขหรือไม่แก้ไขร่างรายงานการตรวจสอบ และสรุปว่าจะยังคงข้อความหรือประเด็นในร่างรายงานการตรวจสอบไว้หรือจะแก้ไขข้อความหรือประเด็นในร่างรายงานการตรวจสอบอย่างไร

การจัดทำรายงานการตรวจสอบ (Preparing the Audit Report)

ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำรายงานฉบับสมบูรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน ๑๕ วัน นับจากวันที่หน่วยรับตรวจ แสดงความเห็นต่อร่างรายงานการตรวจสอบ โดยให้ผู้ตรวจสอบนำเสนอผลการตรวจสอบอย่างเป็นลายลักษณ์อักษร มีเนื้อหาที่กระชับ ครอบคลุมวัตถุประสงค์การตรวจสอบ และมีข้อเสนอแนะให้เกิดการแก้ไขปัญหารวมถึงปรับปรุง พัฒนาการดำเนินงานได้อย่างทันเวลา ซึ่งรายงานการตรวจสอบมีหัวข้อและเนื้อหารายละเอียดต่าง ๆ ดังนี้ (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๖.๓)

ส่วนที่ ๑ บทสรุปสำหรับผู้บริหาร เป็นการนำเสนอข้อมูลที่มีสาระสำคัญแก่ผู้บริหารและผู้ใช้รายงาน ควรนำเสนอให้มีความชัดเจน สั้นกระชับ และสรุปส่วนที่เป็นสาระสำคัญของรายงาน ประกอบด้วย

- สรุปสาระสำคัญของเรื่องที่ตรวจสอบ ได้แก่ ตรวจสอบอะไร เหตุผลสำคัญที่ทำการตรวจสอบ วัตถุประสงค์โดยรวมของการตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ
- สรุปสาระสำคัญของผลการตรวจสอบ เพื่อแสดงให้เห็นว่าพบปัญหาอะไร และมีผลกระทบอย่างไร รวมถึงสาเหตุของปัญหาที่ตรวจพบมาจากปัจจัยใด
- ข้อเสนอแนะหรือแนวทางแก้ไข

ส่วนที่ ๒ บทที่ ๑ บทนำ ควรประกอบด้วยหัวข้อย่อย ๔ หัวข้อ ดังนี้

ความเป็นมาในการตรวจสอบ เป็นการนำเสนอข้อมูลในเรื่องต่อไปนี้

- ที่มาและเหตุผลความจำเป็นของการตรวจสอบในบริบทของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยสังเขป ควรเขียนให้กระชับ และไม่ต้องมีรายละเอียดมาก
- ข้อมูลของเรื่องที่ตรวจสอบ เป็นการนำเสนอข้อมูลพื้นฐานของเรื่องที่ตรวจ โดยสังเขป เพื่อให้ผู้ใช้ง่ายความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องที่ตรวจ โดยอาจนำเสนอข้อมูลที่สำคัญตามหลัก 6W1H อาทิ ความเป็นมา วัตถุประสงค์/เป้าหมาย กิจกรรมหลักที่สำคัญ พื้นที่ดำเนินการ ระยะเวลาดำเนินการ วงเงินที่ใช้ในการดำเนินงานและแหล่งที่มา หน่วยงานที่รับผิดชอบ และผลที่คาดว่าจะได้รับ ทั้งนี้ หากเห็นว่ามีความจำเป็นต้องอธิบายหรือทำความเข้าใจในรายละเอียดเกี่ยวกับโครงการอาจนำเสนอไว้ในภาคผนวกด้วยก็ได้
- ความสำคัญของเรื่องที่ตรวจสอบหรือเหตุผลที่ทำให้ต้องตรวจสอบ เช่น งบประมาณสูง มีผลกระทบกับประชาชนจำนวนมาก พบความเสี่ยงที่ส่งผลกระทบต่อความสำเร็จของการดำเนินงานนั้น

วัตถุประสงค์การตรวจสอบ

เป็นการนำเสนอจุดมุ่งหมายและสิ่งที่คาดหวังจากการตรวจสอบ ควรกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบให้มีความเชื่อมโยงกับหลักการของความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล รวมถึงมีความชัดเจน กระชับ ไม่ซ้ำซ้อนกัน และไม่มีจำนวนมากเกินไป

ทั้งนี้ หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินกล่าวไว้ว่าวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานเป็นการตรวจสอบเพื่อการนำเสนอข้อเท็จจริง และให้ข้อเสนอแนะแก่หน่วยรับตรวจ ดังนั้น การนำเสนอ

ในหัวข้อนี้ ควรประกอบด้วย ๒ ส่วน ได้แก่

(๑) เพื่อนำเสนอข้อเท็จจริงตามจุดมุ่งหมายและสิ่งที่คาดหวังจากการตรวจสอบ ซึ่งมีความเชื่อมโยงกับหลักประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล ได้แก่ วัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ใน Audit Design

(๒) เพื่อให้ข้อเสนอแนะแก่หน่วยรับตรวจในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานตามแผนยุทธศาสตร์ แผนงาน งาน โครงการ กิจกรรมของหน่วยรับตรวจ

ขอบเขตและวิธีการตรวจสอบ

- ขอบเขตการตรวจสอบ เป็นการระบุรายละเอียดเกี่ยวกับประเด็นที่จะตรวจสอบ ทั้งในเรื่องของสิ่งที่ตรวจสอบ หน่วยงานที่จะตรวจสอบ พื้นที่ที่จะตรวจสอบ และช่วงเวลาที่จะตรวจสอบ
- วิธีการตรวจสอบ เป็นการนำเสนอขั้นตอนและเทคนิควิธีการที่ใช้ในการตรวจสอบ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบ เช่น การศึกษาและตรวจสอบเอกสาร การสุ่มตัวอย่าง การสัมภาษณ์ การสังเกตการณ์ ตลอดจนวิธีที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลเอกสารหลักฐานต่าง ๆ

ทั้งนี้ หากมีข้อจำกัดในการตรวจสอบ เช่น บางโครงการอาจมีปัญหาหรือข้อจำกัดที่ส่งผลต่อความน่าเชื่อถือของหลักฐานที่นำมาใช้อ้างอิง บางกิจกรรมไม่สามารถตรวจสอบ หรือไม่สามารถสังเกตการณ์ได้ เป็นต้น ให้ผู้ตรวจสอบระบุรายละเอียดข้อจำกัดดังกล่าวไว้เพื่อให้ผู้ใช้รายงานการตรวจสอบได้ทราบ

ระยะเวลาในการตรวจสอบ

เป็นการระบุระยะเวลาในการตรวจสอบ ตั้งแต่วันที่เริ่มตรวจสอบตามที่ระบุในหนังสือเปิดตรวจ จนถึงวันที่ปิดตรวจ

ส่วนที่ ๓

บทที่ ๒ ผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะ ควรประกอบด้วย

ข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะ

- ข้อตรวจพบ เป็นการนำเสนอข้อเท็จจริงเพื่อให้เห็นว่าการดำเนินงานบรรลุตามเกณฑ์การตรวจสอบหรือไม่ โดยแสดงให้เห็นถึงรายละเอียดของเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ การวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐานและมีข้อมูลที่เหมาะสมเพียงพอ ตลอดจนอธิบายถึงผลกระทบ และสาเหตุของปัญหาดังกล่าว โดยอาจเรียงลำดับข้อตรวจพบตามความสำคัญหรือลำดับเหตุการณ์
- ข้อเสนอแนะ เป็นการนำเสนอให้เห็นถึงแนวทางในการแก้ไขปัญหาหรือแนวทางในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยเป็นการให้แนวทางอย่างกว้างว่าหน่วยรับตรวจต้องทำอะไร เพื่อให้หน่วยรับตรวจเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะทำอะไร ทั้งนี้ ในการนำเสนอข้อเสนอแนะควรเรียงลำดับความสำคัญสิ่งที่ต้องการให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติ และควรสัมพันธ์และสอดคล้องกับสาเหตุของปัญหา

สรุปผลการตรวจสอบ

เป็นการนำเสนอให้เห็นถึงการสรุปความเห็นโดยรวมของผู้ตรวจสอบจากข้อตรวจพบทั้งหมด เพื่อตอบวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่กำหนดไว้

ส่วนที่ ๔ ภาคผนวก เป็นการนำเสนอเอกสาร หรือข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาที่ใช้อ้างอิงในรายงานการตรวจสอบ โดยเรียงตามลำดับเนื้อหา ทั้งนี้ ข้อมูลของเรื่องที่ตรวจสอบให้นำเสนออยู่ในภาคผนวก โดยนำเสนอสาระสำคัญและข้อมูลที่จำเป็นของเรื่องที่ตรวจสอบเฉพาะในกรณีในเรื่องที่ตรวจสอบมีรายละเอียดที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานและกิจกรรมต่าง ๆ จำนวนมาก แต่หากเรื่องที่ตรวจสอบมีรายละเอียดไม่มากนักให้นำเสนอไว้ใน บทที่ ๑ บทนำ ถัดจากหัวข้อความเป็นมาในการตรวจสอบ กรณีที่เรื่องที่ตรวจสอบมีรายละเอียดและมีความเชื่อมโยงกันเป็นจำนวนมาก สามารถนำเสนอข้อมูลโดยใช้แผนภาพประกอบ ซึ่งอาจช่วยให้สามารถสื่อความหมายหรือทำให้เกิดความเข้าใจที่ดีขึ้นได้

ส่วนที่ ๕ ความเห็นของหน่วยรับตรวจ เป็นการนำเสนอหนังสือแสดงความเห็นของหน่วยรับตรวจต่อร่างรายงานการตรวจสอบ และกรณีที่หน่วยรับตรวจมีความเห็นขัดหรือแย้ง ให้ทำความเข้าใจของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินนำเสนอเพิ่มเติมด้วย

ส่วนที่ ๖ รายชื่อคณะผู้บริหารการตรวจสอบและคณะผู้ตรวจสอบ

- คณะผู้บริหารการตรวจสอบ ประกอบด้วย ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน รองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน/ผู้ตรวจเงินแผ่นดิน ผู้อำนวยการสำนัก/ผู้ช่วยผู้ตรวจเงินแผ่นดิน
- คณะผู้ตรวจสอบ ประกอบด้วย หัวหน้าผู้ปฏิบัติงานและผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

ปกรายงานการตรวจสอบ วันที่ซึ่งแสดงบนปกรายงานการตรวจสอบ คือ วันที่เสนอรายงานฉบับสมบูรณ์ต่อผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินลงนามในหนังสือแจ้งผลการตรวจสอบเพื่อนำส่งรายงานฉบับสมบูรณ์ให้กับหน่วยรับตรวจ สำหรับรูปแบบในการจัดทำเล่มรายงานการตรวจสอบผู้ตรวจสอบสามารถศึกษาเพิ่มเติมได้ตามภาคผนวกที่ ๘

ทั้งนี้ ในการเขียนรายงานการตรวจสอบ ควรเขียนให้มีความครอบคลุม น่าเชื่อถือ ทันกาล และให้ความสำคัญกับผู้อ่าน รวมทั้งมีความเป็นกลาง ซึ่งศึกษาเพิ่มเติมได้ในภาคผนวกที่ ๙

การแจ้งผลการตรวจสอบ (Reporting the Audit)

ผู้ว่าการหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการต้องแจ้งผลการตรวจสอบ พร้อมส่งรายงานการตรวจสอบถึงหน่วยรับตรวจหรือผู้รับตรวจ (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๖.๕) และแนบแบบฟอร์มแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (Action Plan) ตามแบบ ตย. ๒ (ภาคผนวกที่ ๑๒) อย่างเป็นทางการ พร้อมทั้งจัดทำสำเนารายงานการตรวจสอบเพื่อจัดส่งให้แก่หน่วยงานที่กำกับดูแลและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ตามแบบที่กำหนด (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๖.๕) โดยจะต้องทำหนังสือแจ้งผลการตรวจสอบให้แก่หน่วยรับตรวจและหน่วยงานที่กำกับดูแล เสนอผู้บังคับบัญชา เพื่อพิจารณาลงนามในแบบแจ้งผลการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ตามมาตรา ๘๙ และมาตรา ๙๐ ดังนี้

- หนังสือแจ้งผลการตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจ (แบบ นง. ๑) (ภาคผนวกที่ ๑๓) ผู้ตรวจสอบต้องระบุวันที่ครบกำหนดให้หน่วยรับตรวจจัดส่งแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (Action plan) ให้ชัดเจน โดยให้นับ ๓๐ วัน นับตั้งแต่วันที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินลงนามในหนังสือแจ้งผลการตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจ รวมทั้งต้องระบุวันที่ครบกำหนดให้หน่วยรับตรวจรายงานผลการปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินให้ชัดเจนเช่นเดียวกัน โดยให้นับ ๖๐ วัน นับจากวันที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินลงนามในหนังสือแจ้งผลการตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจ

ทั้งนี้ หากวันที่ครบกำหนดจัดส่งแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินหรือวันที่ครบกำหนดให้หน่วยรับตรวจรายงานผลการปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ตรงกับวันหยุดราชการให้ใช้วันทำการถัดไป

- หนังสือแจ้งผลการตรวจสอบให้ผู้กำกับดูแล (แบบ นง. ๒) (ภาคผนวกที่ ๑๓) ได้แก่ หน่วยงานต้นสังกัดหรือหน่วยงานที่ทำหน้าที่กำกับดูแลหน่วยรับตรวจ ทั้งนี้ ในการแจ้งผลการตรวจสอบให้ผู้กำกับดูแลให้ผู้ตรวจสอบแนบสำเนาหนังสือแจ้งผลการตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจ (แบบ นง.๑) ในส่วนแรกของสำเนารายงานการตรวจสอบด้วย (ก่อนสารบัญ)

- หนังสือประทับตราส่งสำเนารายงานการตรวจสอบให้กับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี กระทรวงการคลัง สำนักงานงบประมาณ และสำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ตามแบบ ตย. ๔ (ภาคผนวกที่ ๑๒)

การเผยแพร่รายงานการตรวจสอบ (Distribution of the Audit Report)

การเผยแพร่รายงานการตรวจสอบให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด เพื่อให้รายงานการตรวจสอบสามารถเข้าถึงกลุ่มผู้มีส่วนได้เสียต่าง ๆ และสาธารณชนทั่วไป (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๙)

บทที่ ๖

การติดตามผลการตรวจสอบ (Audit Follow-up)

การติดตามผลการตรวจสอบ (Follow-up)

การติดตามผลการตรวจสอบเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการเพิ่มประสิทธิภาพของการตรวจสอบเพื่อปรับปรุงแก้ไขงานตรวจสอบให้ดีขึ้นในอนาคต และช่วยสร้างคุณค่าให้แก่หน่วยรับตรวจในการติดตามการปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ นอกจากนี้ การติดตามผลการตรวจสอบยังสะท้อนให้เห็นถึงผลตอบรับของการตรวจสอบและยังเป็นการประเมินผลงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้อีกทางหนึ่งด้วย โดยผู้ตรวจสอบต้องติดตามการดำเนินการของหน่วยรับตรวจตามข้อเสนอแนะว่าได้รับการแก้ไขหรือปรับปรุงภายในระยะเวลาที่กำหนด (หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ภาค ๔ ข้อ ๑๐)

ในการติดตามผลการตรวจสอบ นอกจากติดตามการดำเนินการตามข้อเสนอแนะในรายงานการตรวจสอบแล้ว ผู้ตรวจสอบควรให้ความสำคัญกับการติดตามปัญหาหรือข้อบกพร่อง และผลกระทบที่เกิดขึ้นว่าได้รับการปรับปรุงแก้ไขหรือบรรเทาหรือไม่ เพื่อให้การติดตามผลการตรวจสอบสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการเพิ่มประสิทธิภาพงานตรวจสอบ และช่วยสร้างคุณค่าให้แก่หน่วยรับตรวจได้อย่างแท้จริง ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบควรจัดลำดับความสำคัญของเรื่องที่จะติดตาม โดยให้เวลาหน่วยรับตรวจอย่างเพียงพอในการดำเนินการตามความเหมาะสมเพื่อให้บรรลุผลสำเร็จ และควรมีการรายงานผลของการติดตามผลการตรวจสอบอย่างเหมาะสม

ขั้นตอนการติดตามผลการตรวจสอบ ประกอบด้วย

๑) การกำหนดผู้รับผิดชอบการติดตามผลการตรวจสอบ

โดยปกติหัวหน้าทีมตรวจสอบจะเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการติดตามผลการตรวจสอบ หรืออาจพิจารณามอบหมายให้ผู้ตรวจสอบอื่นที่มีได้เกี่ยวข้องกับเรื่องที่ตรวจสอบทำหน้าที่ในการติดตามผลก็ได้ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์และเงื่อนไขความจำเป็นของแต่ละสำนักตรวจสอบเป็นสำคัญในการพิจารณาความเหมาะสม

การปฏิบัติงานของผู้ทำหน้าที่ติดตามผลควรมีจำนวนไม่เกิน ๒ - ๓ คน เพื่อความคล่องตัวในการปฏิบัติงานซึ่งผู้อำนวยการสำนักควรมอบหมายผู้ทำหน้าที่ติดตามผลการตรวจสอบเป็นลายลักษณ์อักษร โดยกำหนดขอบเขตระยะเวลาในการดำเนินการให้เหมาะสมและชัดเจน

๒) การเลือกวิธีการติดตามผลการตรวจสอบ

ผู้ที่ได้รับมอบหมายให้รับผิดชอบในการติดตามผลควรติดตามการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะอย่างต่อเนื่องเพื่อให้เป็นไปตามแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะที่หน่วยรับตรวจจัดทำขึ้น การติดตามผลสามารถดำเนินการได้หลายวิธีการ เช่น การทำหนังสือแจ้งให้หน่วยรับตรวจรายงานความคืบหน้าตามแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (Action Plan) พร้อมเอกสารหลักฐานการจัดประชุมร่วมกับหน่วยรับตรวจ รวมถึงการสุ่มทดสอบผล การดำเนินการในพื้นที่เป้าหมาย (วางแผนการทดสอบผลการดำเนินการเช่นเดียวกับการวางแผนการตรวจสอบปกติ) เพื่อประเมินความก้าวหน้าของการดำเนินการตามแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (Action Plan) ในแต่ละข้อเสนอแนะ

ดังนั้น เพื่อเป็นการเพิ่มโอกาสหรือความเป็นไปได้ที่หน่วยรับตรวจจะดำเนินการเพื่อแก้ไขข้อบกพร่อง ผู้ตรวจสอบต้องสร้างความเข้าใจแก่หน่วยรับตรวจเพื่อให้เห็นถึงความสำคัญและประโยชน์ที่ได้รับจากการดำเนินการตามข้อเสนอแนะ อีกทั้งเพิ่มกลไกให้หน่วยงานกำกับดูแลมีหน้าที่ร่วมรับผิดชอบในการติดตามผลการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของหน่วยรับตรวจ และอาจรวมถึงการให้สาธารณชนรับทราบผลการตรวจสอบเพื่อร่วมเป็นส่วนหนึ่งในการผลักดันให้หน่วยรับตรวจดำเนินการตามแผนปฏิบัติการฯ เพื่อแก้ไขข้อบกพร่อง

ในลำดับแรกผู้ตรวจสอบจะต้องมีการติดตามให้หน่วยรับตรวจจัดส่งแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (Action Plan) ให้กับสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภายใน ๓๐ วัน นับตั้งแต่วันที่ผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินลงนามในหนังสือแจ้งผลการตรวจสอบ (ตามแบบ นง. ๑) กรณี หน่วยรับตรวจไม่มีการจัดส่งแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ตรวจสอบจะต้องมีการเร่งรัดติดตามให้หน่วยรับตรวจจัดส่งให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยเร็ว จากนั้นเมื่อครบ ๖๐ วัน นับตั้งแต่วันที่ผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินลงนามในหนังสือแจ้งผล ให้ผู้ตรวจสอบดำเนินการติดตามผลการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของหน่วยรับตรวจต่อไป ดังนี้

(๑) กรณีที่หน่วยรับตรวจยังไม่แจ้งผลการดำเนินการ ให้ผู้รับผิดชอบทำหนังสือแจ้งให้หน่วยรับตรวจรายงานความคืบหน้าภายในเวลาที่กำหนดโดยเร็วตามคำสั่งที่สำนักงานกำหนด (แบบหนังสือแจ้งเตือนให้ดำเนินการ ตามภาคผนวกที่ ๑๓) และหากหน่วยรับตรวจยังไม่แจ้งผล ให้ผู้รับผิดชอบแจ้งหน่วยงานกำกับดูแลดำเนินการเร่งรัดหน่วยรับตรวจพร้อมแจ้งผลให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทราบภายในเวลาที่กำหนดโดยเร็ว กรณีหน่วยรับตรวจและหน่วยงานกำกับดูแลไม่แจ้งผลการดำเนินการ ให้ผู้รับผิดชอบจัดประชุมร่วมกับหน่วยรับตรวจและหน่วยงานกำกับดูแลเพื่อหาข้อยุติในการดำเนินการตามข้อเสนอแนะ และรายงานผลการประชุมให้ผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นทราบ

(๒) กรณีที่หน่วยรับตรวจแจ้งผลการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะบางส่วน ให้ติดตามตามกำหนดเวลาที่หน่วยรับตรวจกำหนดไว้ในแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต่อไป หากครบระยะเวลาที่กำหนดตามแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแล้ว หน่วยรับตรวจไม่รายงานผลการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ ผู้รับผิดชอบอาจประสานงานทางโทรศัพท์หรือช่องทางสื่อสารทางอิเล็กทรอนิกส์กับเจ้าหน้าที่หน่วยรับตรวจ โดยอ้างถึงการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะตามรายงานการตรวจสอบ/ตามแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่ได้ตกลงกันไว้ และให้หน่วยรับตรวจจัดส่งเอกสารการติดตามผลให้ครบถ้วน แต่หากการประสานดังกล่าวไม่เป็นผล ให้ผู้รับผิดชอบทำหนังสือแจ้งให้หน่วยรับตรวจรายงานความคืบหน้าภายในระยะเวลาที่กำหนดเช่นเดียวกันกับ (๑) โดยปรับใช้แบบหนังสือแจ้งเตือนให้ดำเนินการได้ตามความเหมาะสม

ทั้งนี้ แผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่หน่วยรับตรวจจัดทำ หน่วยรับตรวจสามารถปรับเปลี่ยนได้ตามความเหมาะสม โดยให้จัดส่งให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินพร้อมอธิบายสาเหตุที่ปรับเปลี่ยนอย่างเป็นทางการ

๓) การสรุปผลการติดตามผลการตรวจสอบ การสรุปผลการติดตามการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะเป็นสิ่งสำคัญที่จะสะท้อนถึงผลสัมฤทธิ์ของรายงานการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ดังนั้น ผู้รับผิดชอบการติดตามผลการตรวจสอบควรเลี่ยงการแสดงความเห็นที่ไม่ชัดเจน คลุมเครือ แต่ควรให้ความเห็นที่ครอบคลุมและเป็นเหตุเป็นผลสอดคล้องกับสถานการณ์หรือประโยชน์ที่เกิดขึ้นกับหน่วยรับตรวจภายหลังดำเนินการตามข้อเสนอแนะ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้สอบทานและผู้บริหารงานตรวจสอบหรือผู้อ่านรายงานการติดตามผลไม่เกิดความคลุมเครือในการพิจารณาผลการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของหน่วยรับตรวจ

ผู้รับผิดชอบต้องพิจารณาสาระสำคัญของหลักฐานที่ได้รับแจ้งเพื่อประเมินความก้าวหน้าของการดำเนินการตามข้อเสนอแนะ พร้อมแสดงความเห็นในรายงานการติดตามผลการตรวจสอบ (แบบ ตน. ๕) (ภาคผนวกที่ ๕) การสรุปผลการติดตามผลการตรวจสอบ ตามแนวทางการพิจารณาผลการดำเนินการตามข้อเสนอแนะ ดังนี้

- **ไม่มีการดำเนินการ** คือ กรณีหน่วยรับตรวจยังไม่ดำเนินการใด ๆ หรือดำเนินการเพียงการวางแผนที่ไม่เป็นทางการ ผู้รับผิดชอบควรแสดงความเห็นว่า “หน่วยรับตรวจยังไม่มีการดำเนินการ”

- **อยู่ระหว่างดำเนินการ** คือ กรณีหน่วยรับตรวจเริ่มดำเนินการอย่างเป็นรูปธรรมแต่ยังดำเนินการไม่แล้วเสร็จ ผู้รับผิดชอบควรแสดงความเห็นว่า “หน่วยรับตรวจอยู่ระหว่างดำเนินการ”

- **ดำเนินการตามข้อเสนอแนะแล้วเสร็จ** คือ เมื่อหน่วยรับตรวจดำเนินการตามข้อเสนอแนะแล้วเสร็จอย่างเป็นรูปธรรม ผู้รับผิดชอบควรแสดงความเห็นว่า “หน่วยรับตรวจดำเนินการตามข้อเสนอแนะแล้วเสร็จ”

- **ไม่สามารถดำเนินการได้** เนื่องจากข้อเสนอแนะไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน คือ กรณีที่สถานการณ์ปัจจุบันของหน่วยรับตรวจเปลี่ยนแปลงไปจนเป็นเหตุให้ข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไม่เหมาะสมหรือหน่วยรับตรวจไม่สามารถดำเนินการตามข้อเสนอแนะได้ โดยอาจมีสาเหตุมาจากการดำเนินการล่าช้ากว่ากำหนดอย่างมีนัยสำคัญ เกิดการเปลี่ยนแปลงในระดับนโยบาย เป็นต้น และหากยังคงให้หน่วยรับตรวจดำเนินการก็ไม่ส่งผลให้ข้อตรวจพบได้รับการแก้ไขและเป็นการสูญเสียงบประมาณโดยเปล่าประโยชน์ ในกรณีนี้ผู้รับผิดชอบพิจารณาควรแสดงความเห็นว่า “ไม่สามารถดำเนินการได้ เนื่องจากข้อเสนอแนะไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน” จากนั้น ผู้รับผิดชอบควรหารือร่วมกับหน่วยรับตรวจเพื่อให้ข้อเสนอแนะใหม่ที่สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันและสามารถแก้ไขปัญหาตามข้อตรวจพบได้

ทั้งนี้ เมื่อผู้ตรวจสอบพิจารณาผลการดำเนินการตามข้อเสนอแนะของหน่วยรับตรวจและสรุปผลการติดตามในรายงานการติดตามผลการตรวจสอบ (แบบ ตน.๕) แล้ว ให้ดำเนินการ ดังนี้

๑. กรณีหน่วยรับตรวจ รายงานผลการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะอย่างครบถ้วน ให้ผู้ตรวจสอบนำเสนอการยุติการติดตามผลตามรายงานการติดตามผลการตรวจสอบ (แบบ ตน.๕) ต่อผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้นหรือตามขั้นตอนต่อไป

๒. กรณีหน่วยรับตรวจปฏิบัติตามข้อเสนอแนะเพียงบางส่วน หรือไม่ปฏิบัติตาม ให้ผู้ตรวจสอบประสานงานกับหน่วยรับตรวจ เร่งรัดให้จัดส่งเอกสารรายงานผลการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะตามแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (Action Plan) ให้ครบถ้วน

๓. กรณีผู้ตรวจสอบพิจารณาผลการดำเนินการตามข้อเสนอแนะของหน่วยรับตรวจแล้วเห็นว่าขาดความน่าเชื่อถือ หรือขาดหลักฐานเอกสารที่สำคัญ หรือมีการประชุมร่วมกับหน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยรับตรวจแล้วไม่ได้ข้อยุติ ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาตรวจสอบติดตามผลใหม่ โดยเสนอความเห็นพร้อมเหตุผลต่อผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น

ผู้รับผิดชอบควรประเมินผลการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะตามแนวทางข้างต้นเพื่อแสดงความเห็นและบันทึกสถานะในระบบบริหารงานตรวจสอบ โดยกรณีที่ต้องติดตามการดำเนินการต่อไปให้ผู้รับผิดชอบจัดทำหนังสือติดตามผลส่งให้หน่วยรับตรวจเพื่อทราบและเร่งรัดให้จัดส่งเอกสารรายงานผลการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะตามกรอบระยะเวลาที่กำหนด รวมทั้งควรบันทึกการส่งหนังสือติดตามผลดังกล่าวในระบบบริหารงานตรวจสอบโดยไม่ชักช้า และกรณีที่หน่วยรับตรวจดำเนินการตามข้อเสนอแนะแล้วเสร็จ ให้ผู้รับผิดชอบจัดทำหนังสือเสนอขอยุติการติดตามผลการตรวจสอบ พร้อมแนบรายงานการติดตามผลการตรวจสอบ (แบบ ตน.๕)

บทที่ ๗

การควบคุมคุณภาพและการประกันคุณภาพ

หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ในส่วนของมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไปในเรื่องของการควบคุมคุณภาพการตรวจเงินแผ่นดินได้กำหนดองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพ (quality control systems) ไว้ จำนวนทั้งสิ้น ๖ องค์ประกอบ ได้แก่ (๑) ความรับผิดชอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต่อคุณภาพงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (๒) ข้อกำหนดทางจริยธรรม (๓) การบริหารงานตรวจสอบ และงานอื่น (๔) ทรัพยากรบุคคล (๕) การปฏิบัติงานตรวจสอบและงานอื่น และ (๖) การติดตามผล โดยสอดคล้องกับมาตรฐานสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ เรื่อง การควบคุมคุณภาพของสถาบันการตรวจสอบสูงสุด (Quality Control for SAIs) แสดงได้ตามแผนภาพที่ ๙ ดังต่อไปนี้

แผนภาพที่ ๙ ระบบการควบคุมคุณภาพการตรวจเงินแผ่นดิน



จากแผนภาพดังกล่าว สามารถอธิบายองค์ประกอบของระบบการควบคุมคุณภาพและแนวปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพโดยสังเขปได้ ดังนี้

๑) ความรับผิดชอบของผู้ว่าการต่อคุณภาพงานของสำนักงาน กำหนดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อสนับสนุนวัฒนธรรมภายในองค์กรที่ก่อให้เกิดความตระหนักว่า คุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงาน แนวปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพ เช่น มีการวางแผนกลยุทธ์ที่ให้ความสำคัญกับผลงานตรวจสอบที่มีคุณภาพ มีวิธีการสื่อสารที่ชัดเจนเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพไปยังบุคลากร มีการสร้างบรรยากาศการทำงาน (set the tone at the top) โดยเน้นความสำคัญของคุณภาพงานทุกงาน และมีการกำหนดนโยบายการประกันคุณภาพของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

๒) ข้อกำหนดทางจริยธรรม กำหนดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า ผู้ว่าการ เจ้าหน้าที่ และบุคลากรอื่นจะปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจริยธรรมของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน แนวปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพ เช่น มีข้อกำหนดทางจริยธรรมให้บุคลากรนำไปใช้ในการปฏิบัติงานมีวิธีการให้บุคลากรรับรองเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อยืนยันว่าจะปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจริยธรรม

๓) การบริหารงานตรวจสอบและงานอื่น กำหนดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องบริหารงานตรวจสอบและงานอื่น โดยพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ได้แก่ ศักยภาพ ความสามารถของผู้ตรวจสอบ เวลา และทรัพยากรที่ใช้ในการตรวจสอบ ข้อกำหนดทางจริยธรรม ผลการประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับหน่วยรับตรวจและวิธีการจัดการความเสี่ยงที่มีผลต่อคุณภาพงานตรวจสอบ แนวปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพ เช่น มีระบบจัดลำดับความสำคัญของงาน โดยพิจารณาความจำเป็นในการรักษาไว้ซึ่งคุณภาพ

๔) ทรัพยากรบุคคล กำหนดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า สำนักงานมีทรัพยากรบุคคลอย่างเพียงพอ มีทักษะ ความรู้ ความสามารถ และยึดมั่นในข้อกำหนดจริยธรรม ซึ่งจำเป็นในการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานได้อย่างถูกต้อง แนวปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพ เช่น มีการอบรมแก่บุคลากร มีการมอบหมายความรับผิดชอบสำหรับงานไว้อย่างชัดเจน มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับทรัพยากรบุคคล เช่น การสรรหาบุคลากร การประเมินผลการปฏิบัติงาน การเลื่อนตำแหน่ง การสร้างสมรรถนะ และการพัฒนาวิชาชีพ

๕) การปฏิบัติงานตรวจสอบและงานอื่น กำหนดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติ เพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า การปฏิบัติงานตรวจสอบและงานอื่นเป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน กฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบออกรายงานได้อย่างถูกต้องตามแนวปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพ เช่น มีเครื่องมือที่ใช้ในการปฏิบัติงานและควบคุมคุณภาพเพื่อสนับสนุนให้งานมีคุณภาพสูง

๖) การติดตามผล กำหนดให้มีกระบวนการติดตามผล เพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพมีความเหมาะสม เพียงพอ และมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ แนวปฏิบัติในการควบคุมคุณภาพ เช่น มีการติดตามผลการควบคุมคุณภาพที่เป็นอิสระจากงานที่สอบทาน และมีรายงานผลการสอบทานต่อผู้บริหารสูงสุด

ทั้งนี้ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ได้มีการนำเครื่องมือในการติดตามผลการควบคุมคุณภาพที่เรียกว่า **การประกันคุณภาพ (quality assurance)** ตามหลักสากลขององค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (INTOSAI) มาใช้ โดยเป็นการดำเนินการขั้นตอน วิธีการที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน กำหนด และให้มีการดำเนินการประกันคุณภาพอย่างต่อเนื่อง

ความแตกต่างระหว่างการควบคุมคุณภาพและการประกันคุณภาพ

การควบคุมคุณภาพ เกี่ยวข้องกับนโยบายและวิธีปฏิบัติของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าทุกขั้นตอนของการตรวจสอบ (การวางแผน การดำเนินการ การรายงานผล และการติดตามผล) ได้ดำเนินการตามระเบียบ ขั้นตอน วิธีปฏิบัติ และมาตรฐานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยสอดคล้องกับแนวปฏิบัติสากล การควบคุมคุณภาพนอกจากจะเป็นความรับผิดชอบของแต่ละกลุ่มงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแล้วยังเป็นความรับผิดชอบของคณะผู้บริหารด้วย

การประกันคุณภาพ เป็นกระบวนการที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดขึ้นเพื่อประเมินและติดตามระบบการควบคุมคุณภาพ เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า กระบวนการและผลงานได้คุณภาพ มาตรฐาน การประเมินนี้ได้ออกแบบเพื่อให้เกิดความมั่นใจได้ว่า ระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและการตรวจสอบได้รับการปฏิบัติตามระเบียบ ขั้นตอน วิธีปฏิบัติ และมาตรฐานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยสอดคล้องกับแนวปฏิบัติสากล

ทั้งนี้ สามารถสรุปความแตกต่างระหว่างการควบคุมคุณภาพและการประกันคุณภาพได้ ดังนี้

	การควบคุมคุณภาพ	การประกันคุณภาพ
๑. ความหมาย	นโยบายและวิธีปฏิบัติของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าทุกขั้นตอนของการตรวจสอบ (การวางแผนการปฏิบัติงาน การรายงานผล และการติดตามผล) ได้ดำเนินการตามระเบียบ ขั้นตอน วิธีปฏิบัติ และมาตรฐานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยสอดคล้องกับแนวปฏิบัติสากล	กระบวนการที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดขึ้นเพื่อประเมินและติดตามระบบการควบคุมคุณภาพ เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า ระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและการตรวจสอบได้รับการปฏิบัติตามระเบียบ ขั้นตอน วิธีปฏิบัติ และมาตรฐานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยสอดคล้องกับแนวปฏิบัติสากล
๒. ผู้ดำเนินการ	ดำเนินการโดยสายบังคับบัญชาของงานตรวจสอบ และอยู่ในความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร	ดำเนินการโดยกลุ่มงานที่เป็นอิสระ
๓. ผู้รับผิดชอบ	เป็นความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ทุกคนของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินและสมาชิกในทีมตรวจสอบทุกคนที่จะทำให้เกิดความเชื่อมั่นเกี่ยวกับคุณภาพของการตรวจสอบ	เป็นความรับผิดชอบของกลุ่มงาน บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ได้รับมอบหมาย
๔. ดำเนินการเมื่อไร	ดำเนินการตลอดการตรวจสอบ	โดยปกติดำเนินการหลังจากการออกรายงานการตรวจสอบแล้ว แต่อาจดำเนินการก่อนออกรายงานการตรวจสอบได้ในกรณี ที่เห็นความเหมาะสม
๕. การสรุปผลการดำเนินการ	ไม่มีการสรุปผลการดำเนินการ แต่ทีมตรวจสอบต้องทำให้เกิดความเชื่อมั่นเกี่ยวกับคุณภาพของการตรวจสอบตามวิธีปฏิบัติที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดโดยสอดคล้องกับมาตรฐานสากล	ผู้สอบทานอิสระสรุปผลการสอบทานว่าการตรวจสอบเป็นไปตามวิธีปฏิบัติที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดโดยสอดคล้องกับมาตรฐานสากลหรือไม่

วิธีการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในคู่มือ แบ่งเป็น ๔ ลักษณะ ดังนี้

๑) การควบคุม กำกับดูแลงานตามลำดับชั้น (supervision) เมื่อได้มอบหมายงานให้กับผู้ตรวจสอบแล้ว หัวหน้าทีมตรวจสอบจะต้องคอยควบคุมกำกับดูแลงานตรวจสอบให้เป็นไปอย่างมีคุณภาพ นอกจากนี้ หัวหน้าทีมตรวจสอบยังมีความรับผิดชอบและหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติในการควบคุม และกำกับดูแลงานให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล รวมทั้งสอบทานรายงานการตรวจสอบอย่างเหมาะสม โดยผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น เพื่อควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบและรายงานการตรวจสอบให้มีคุณภาพ

๒) การสอบทานงานโดยผู้ที่มีความเชี่ยวชาญ (peer review) โดยคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ซึ่งแต่งตั้งโดยผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบการดำเนินงานสำหรับสำนักตรวจสอบในส่วนกลาง หรือผู้ช่วยผู้ตรวจเงินแผ่นดินสำหรับส่วนภูมิภาค (ตัวอย่างคำสั่งแต่งตั้งคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานตามภาคผนวกที่ ๑๐) เพื่อทำหน้าที่สอบทานงานในขั้นตอนที่สำคัญ ๆ โดยจัดให้มีการประชุมคณะกรรมการดังกล่าวอย่างน้อย ๒ ครั้ง ประกอบด้วย ครั้งที่ ๑ เพื่อพิจารณาแผนการตรวจสอบเบื้องต้น (ตามแบบ ตน. ๑) ผลการตรวจสอบเบื้องต้น (ตามแบบ ตน. ๒) รวมถึงแผนและแนวการตรวจสอบ (ตามแบบ ตน. ๓) และครั้งที่ ๒ เพื่อพิจารณาข้อตรวจพบ (ตามแบบ ตน. ๔) ซึ่งการประชุมเพื่อควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบในแต่ละครั้ง คณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบอาจใช้แนวทางการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบตามภาคผนวกที่ ๑๑ ประกอบการพิจารณาในการสอบทานคุณภาพงานตรวจสอบได้

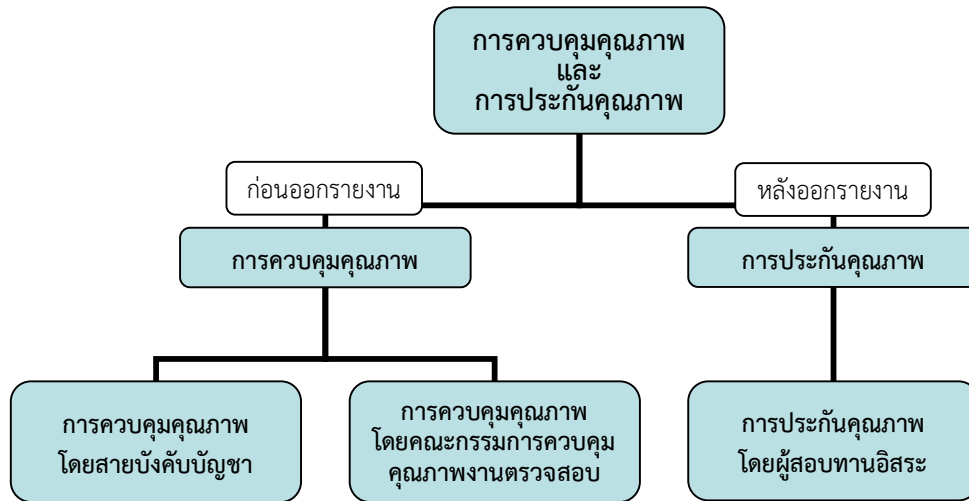
กรณีที่ไม่สามารถแต่งตั้งผู้ตรวจสอบที่อยู่ในสำนักหรือภูมิภาคเดียวกันให้เป็นคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบได้ เช่น ผู้ตรวจสอบทุกคนมีส่วนเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบเรื่องนั้น ๆ หรือขาดผู้ที่มีความเชี่ยวชาญ หรือเหตุผลอื่น ให้ขอความอนุเคราะห์แต่งตั้งผู้ตรวจสอบจากสำนักตรวจสอบการดำเนินงานในส่วนกลาง หรือสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคอื่น เพื่อเป็นคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบได้ตามความเหมาะสม โดยขออนุมัติพร้อมเหตุผลความจำเป็นผ่านผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น

๓) การใช้แบบฟอร์มควบคุมการปฏิบัติงานตรวจสอบ (audit matrix) ในขั้นตอนที่สำคัญ ๆ เช่น การวางแผนการตรวจสอบเบื้องต้น/ผลการตรวจสอบเบื้องต้น การจัดทำแผนการตรวจสอบและแนวการตรวจสอบ และข้อตรวจพบ ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบสามารถนำแบบฟอร์มดังกล่าวมาเปรียบเทียบกับเพื่อเพิ่มความเข้าใจเกี่ยวกับความสัมพันธ์หรือความเชื่อมโยงต่าง ๆ เมื่อการตรวจสอบดำเนินการไประยะหนึ่ง เช่น แบบฟอร์มแนวการตรวจสอบ (audit program) และแบบฟอร์มข้อตรวจพบ (audit findings matrix)

๔) การให้หน่วยรับตรวจให้ความเห็นต่อร่างรายงานการตรวจสอบ (giving the audited entity the chance to comment) ในการรายงานผลการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบเปิดโอกาสให้ผู้รับตรวจแสดงความเห็น เพื่อสอบทานความถูกต้องและได้ข้อมูลในส่วนที่อาจยังได้รับข้อมูลไม่เพียงพอ ทำให้ลดความผิดพลาดเกี่ยวกับข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะ

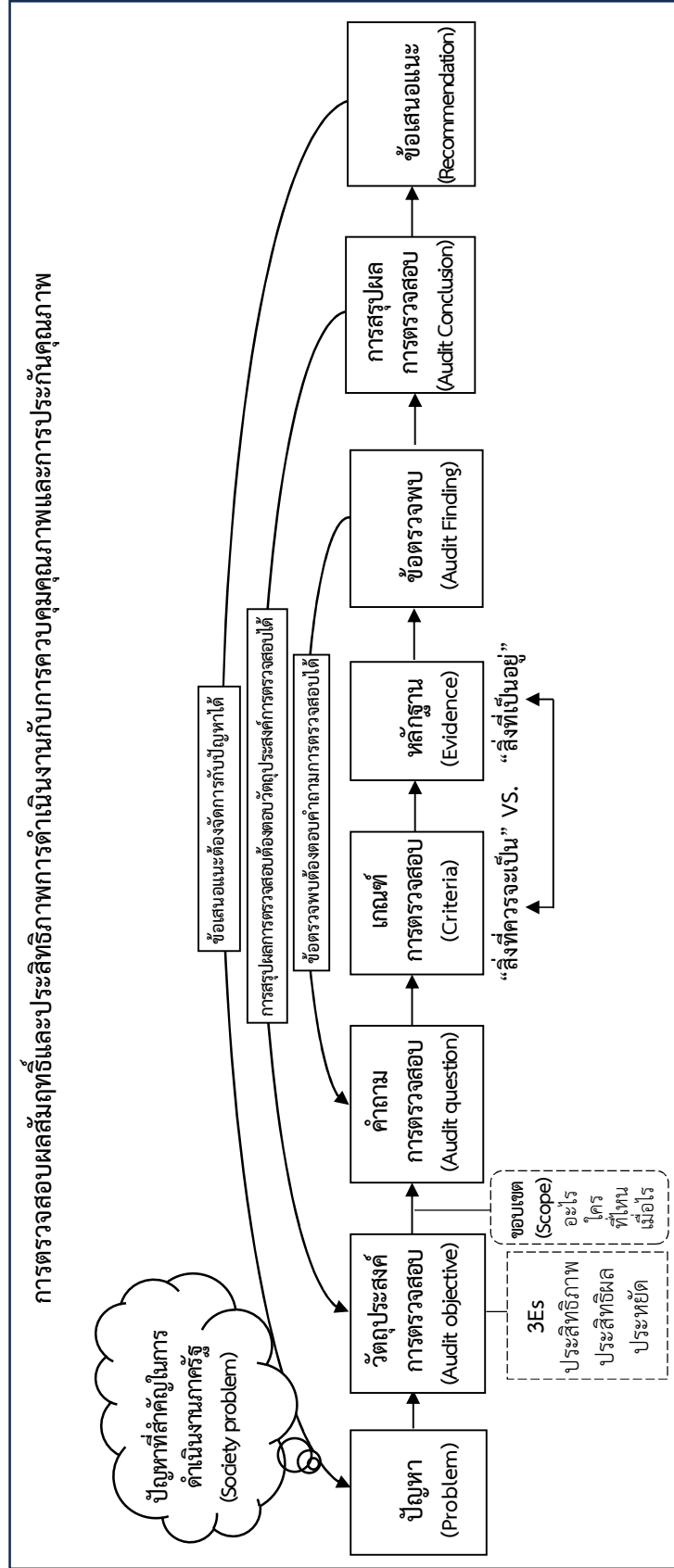
เพื่อให้ภารกิจดังกล่าวบรรลุผล สำนักตรวจสอบจะต้องกำหนดทรัพยากรต่าง ๆ อย่างเพียงพอที่จะทำให้กิจกรรมการควบคุมคุณภาพซึ่งเป็นกระบวนการในการกำกับดูแลเป็นไปอย่างถูกต้อง เหมาะสม ทั้งนี้ ระบบการควบคุมคุณภาพและการประกันคุณภาพที่ได้รับการกำหนดขึ้น แสดงได้ตามแผนภาพที่ ๑๐ ดังนี้

แผนภาพที่ ๑๐ ระบบการควบคุมคุณภาพและการประกันคุณภาพ



กล่าวโดยสรุป การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานจะต้องได้รับการควบคุมคุณภาพและการประกันคุณภาพให้เป็นไปตามขั้นตอนที่กำหนด โดยทั่วไป การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานจะเริ่มต้นจากการกำหนดปัญหาที่สำคัญในการดำเนินงานภาครัฐ แล้วจึงกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบเพื่อให้แน่ใจว่าจะเลือกตรวจสอบประสิทธิภาพ ประสิทธิผล หรือความประหยัด พร้อมกับกำหนดขอบเขตการตรวจสอบว่าจะตรวจสอบอะไร ตรวจสอบใคร ที่ไหน และเมื่อไร หลังจากนั้นจะต้องกำหนดคำถามการตรวจสอบภายใต้วัตถุประสงค์ที่กำหนดว่าจะตรวจสอบในประเด็นใดบ้าง พร้อมกับกำหนดเกณฑ์การตรวจสอบสำหรับแต่ละคำถาม โดยผู้ตรวจสอบจะต้องหาหลักฐานที่เพียงพอ เหมาะสมเพื่อสนับสนุนข้อตรวจพบ หลังจากการตรวจสอบเสร็จสิ้น ข้อตรวจพบจะต้องตอบคำถามการตรวจสอบได้ และเมื่อได้ข้อตรวจพบทั้งหมดแล้วจึงนำมาสรุปผลการตรวจสอบเพื่อให้ตอบวัตถุประสงค์การตรวจสอบ พร้อมให้ข้อเสนอแนะที่สามารถแก้ไขปัญหาในการดำเนินงานของภาครัฐได้ อธิบายได้ตามแผนภาพที่ ๑๑

แผนภาพที่ ๑๑ การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานกับการควบคุมคุณภาพและการประกันคุณภาพ



ภาคผนวก

ภาคผนวกที่ ๑

ผลสัมฤทธิ์

ผลสัมฤทธิ์ (Results)

“ผลสัมฤทธิ์” ถูกใช้อย่างแพร่หลายในระบบราชการของประเทศไทย นับตั้งแต่มีการปฏิรูประบบราชการในช่วงพุทธทศวรรษ ๒๕๔๐ โดยคณะรัฐมนตรีได้มีมติเมื่อวันที่ ๑๑ พฤษภาคม ๒๕๔๒ เห็นชอบ “แผนปฏิรูประบบบริหารภาครัฐ” อันเป็นแผนแม่บทสำหรับการเปลี่ยนแปลงระบบบริหารภาครัฐให้ไปสู่ “รูปแบบการบริหารจัดการภาครัฐแนวใหม่” ที่เน้นการทำงาน โดยยึดผลลัพธ์เป็นหลัก มีการวัดผลลัพธ์และค่าใช้จ่ายอย่างเป็นรูปธรรม ให้ความสำคัญรับผิดชอบต่อผู้ทำงานแทนการควบคุมปัจจัยนำเข้าอย่างละเอียด ซึ่งจะเปลี่ยนภาครัฐไปสู่การมีผลลัพธ์การทำงานเพื่อประชาชน วัดผลอย่างเป็นรูปธรรม มีความโปร่งใสในการตัดสินใจ และวิธีทำงานมีความรวดเร็วและคล่องตัวเพื่อสนองตอบความต้องการของสังคม เป็นระบบที่มีประชาชนเป็นศูนย์กลาง ทั้งนี้ การปรับเปลี่ยนแนวทางการบริหารภาครัฐไปสู่การบริหารที่มุ่งผลสัมฤทธิ์เป็นส่วนหนึ่งของแผนการปรับเปลี่ยนบทบาท ภารกิจและวิธีการบริหารงานของภาครัฐ ซึ่งเป็นหนึ่งในแผนการปฏิรูประบบภาครัฐภายใต้แผนแม่บทดังกล่าว (แผนปฏิรูประบบบริหารภาครัฐ)

๑) ผลสัมฤทธิ์ตามแนวคิดด้านการพัฒนาระบบราชการ

ตามแนวคิดด้านการพัฒนาระบบราชการของทิพาดี เมฆสุวรรณ และสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน การบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์ (results based management: RBM หรืออาจมีชื่อเรียกอย่างอื่น อาทิ management for results, management by objectives, performance management หรือ results oriented management) หมายถึง คือ การบริหารที่มุ่งเน้นผลสัมฤทธิ์ (results) โดยมีตัวชี้วัดผล (indicators) ที่เป็นรูปธรรม ซึ่งผลสัมฤทธิ์ของการทำงานพิจารณาได้จากการเปรียบเทียบผลผลิตและผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจริงกับเป้าหมายที่กำหนด หรืออธิบายได้ดังสมการต่อไปนี้

$$\text{ผลสัมฤทธิ์ (results)} = \text{ผลผลิต (outputs)} + \text{ผลลัพธ์ (outcomes)}$$

ทั้งนี้ ทิพาดี เมฆสุวรรณ (๒๕๓๙, น.๑๔) ได้อธิบายเพิ่มเติมว่า “การบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์อาจสามารถอธิบายอีกแบบได้ว่า เป็นการ จัดหาให้ได้ทรัพยากรการบริหารอย่างประหยัด (Economy) การบริหารทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ (Efficiency) และการได้ผลงานที่บรรลุเป้าหมายขององค์การ (Effectiveness)”

๒) ผลสัมฤทธิ์ตามแนวคิดด้านการงบประมาณ

ตามแนวคิดด้านการงบประมาณของสำนักงานงบประมาณได้ให้นิยามที่เกี่ยวข้องไว้ว่า “ผลสัมฤทธิ์/ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้จ่ายงบประมาณ” หมายถึง ผลลัพธ์สุดท้าย (final outcome) ที่เกิดขึ้นจากการใช้จ่ายงบประมาณ โดยทราบกลุ่มเป้าหมายที่ใช้หรือได้ประโยชน์จากผลผลิตที่เกิดขึ้น และหน่วยรับงบประมาณกำหนดตัวชี้วัดและระบุค่าเป้าหมายที่ชัดเจนรวมทั้งสามารถวัดผลได้อย่างเป็นรูปธรรม

ผลสัมฤทธิ์ในบริบทนานาชาติ

การบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์ (results based management) ถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการพัฒนาระบบการบริหารภาครัฐในหลายประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา แคนาดา อังกฤษ ออสเตรเลีย นิวซีแลนด์ รวมถึงยังนำมาใช้เป็นเครื่องมือสำหรับรัฐหรือองค์กรระหว่างประเทศที่เป็นผู้ให้การสนับสนุนทางการเงิน (donors or aid agencies) ในการวิเคราะห์โครงการและประเมินความคุ้มค่าของเงินที่ตนได้ให้การสนับสนุนแก่หน่วยงานของรัฐหรือองค์กรเอกชน (recipient) เพื่อจัดทำโครงการพัฒนาในประเทศของผู้ที่ได้รับการสนับสนุนทางการเงินหรือในพื้นที่ต่าง ๆ ของโลก

ทั้งนี้ ผลสัมฤทธิ์ (result) ภายใต้บริบทของการบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์ในระดับนานาชาติยังไม่มีคำนิยามที่เป็นสากล (universal definition) ที่เป็นข้อตกลงร่วมกันอย่างแน่ชัด โดยตัวอย่างของการให้คำจำกัดความของผลสัมฤทธิ์ มีดังนี้

๑) คำนิยามของกลุ่มพัฒนาแห่งสหประชาชาติ (United Nations Development Group: UNDG)

ผลสัมฤทธิ์ (result) คือ การเปลี่ยนแปลงที่สามารถอธิบายหรือวัดผลได้ในสถานการณ์หรือเงื่อนไขหนึ่งซึ่งเป็นผลมาจากความสัมพันธ์เชิงเหตุและผล โดยการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวสามารถแบ่งได้เป็น ๓ ลักษณะ ได้แก่ ผลผลิต (output) ผลลัพธ์ (outcome) เป้าหมายระดับสูงหรือผลกระทบ (impact) ซึ่งเป็นผลจากเครื่องมือการพัฒนา (กิจกรรม โครงการ แผนงาน หรือเครื่องมือด้านการพัฒนาอื่น) อันอาจเป็นการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นโดยตั้งใจหรือไม่ตั้งใจ และอาจเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางที่ดีขึ้นหรือแย่ลง

ทั้งนี้ ผลสัมฤทธิ์ในบริบทของสหประชาชาติจำแนกออกเป็น ๓ ระดับ ได้แก่

(๑) ผลผลิต (output) ของโครงการหรือแผนงาน

(๒) ผลลัพธ์ (outcome)

(๓) ระดับเป้าหมายระดับสูง (goal) หรือผลกระทบ (impact) หรือระดับวาระแห่งชาติ (national priority levels)

๒) คำนิยามขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD)

ผลสัมฤทธิ์ (results) หมายถึง ผลผลิต (output) ผลลัพธ์ (outcome) เป้าหมายระดับสูงหรือผลกระทบ (impact) ซึ่งอาจเกิดขึ้นโดยตั้งใจหรือไม่ตั้งใจ และอาจเปลี่ยนแปลงไปในทิศทางที่ดีขึ้นหรือแย่ลง เป็นผลจากเครื่องมือการพัฒนา (กิจกรรม โครงการ แผนงาน หรือเครื่องมือด้านการพัฒนาอื่น)

โดยผลผลิต ผลลัพธ์ และผลกระทบดังกล่าว เป็นผลสืบเนื่องซึ่งกันและกัน ตามลำดับ

ทั้งนี้ การให้คำจำกัดความขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาดังกล่าว มักถูกนำมาอ้างอิงอย่างกว้างขวาง โดยองค์การด้านการพัฒนาที่ใช้นิยามดังกล่าวหรือให้คำจำกัดความของคำว่า “ผลสัมฤทธิ์” ในลักษณะเดียวกัน อาทิ ธนาคารระหว่างประเทศเพื่อการบูรณะและพัฒนาหรือธนาคารโลก (International Bank for Reconstruction and Development: IBRD or World Bank) กระทรวงการพัฒนาระหว่างประเทศของสหราชอาณาจักร (Department for International Development: DfID) องค์การเพื่อความร่วมมือด้านการพัฒนาของประเทศสวีเดน (Swedish International Development Cooperation Agency: SIDA)

นอกจากนี้ ผลสัมฤทธิ์ตามคำนิยามขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนายังมีความหมายเช่นเดียวกับผลสัมฤทธิ์ตามคำนิยามของกลุ่มพัฒนาแห่งสหประชาชาติข้างต้น

๓) คำนิยามของกระทรวงต่างประเทศแคนาดา (Global Affairs Canada)

ผลสัมฤทธิ์ (result) มีความหมายเช่นเดียวกับผลลัพธ์ (outcome) ซึ่งหมายถึง การเปลี่ยนแปลงที่สามารถอธิบายและวัดผลได้ อันเป็นแรกเริ่มมาจากผลผลิต (output) หรือผลลัพธ์ขั้นต้น (lower level outcome) โดยผลสัมฤทธิ์หรือผลลัพธ์จำแนกออกเป็น ระดับต้นหรือที่เกิดผลขึ้นทันที (immediate) ระดับกลาง (intermediate) หรือระดับเป้าหมายสูงสุด (ultimate) โดยผลลัพธ์ระดับต้นก่อให้เกิดผลลัพธ์ระดับกลาง และผลลัพธ์ระดับกลางก่อให้เกิดผลลัพธ์ระดับเป้าหมายสูงสุด ทั้งนี้ ผลลัพธ์ไม่สามารถถูกควบคุมได้อย่างสมบูรณ์โดยหน่วยงาน นโยบาย แผนงาน หรือโครงการ เพียงหน่วยใดหน่วยหนึ่ง หากแต่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลหรือการควบคุมขององค์กรทั้งระบบ

๔) คำนิยามของกองทุนระหว่างประเทศเพื่อพัฒนาเกษตรกรรม (International Fund for Agricultural Development: IFAD)

ตามระบบบริหารจัดการผลสัมฤทธิ์และผลกระทบ (Result and Impact Management System: RIMS) ของกองทุนระหว่างประเทศเพื่อพัฒนาเกษตรกรรม อธิบายว่า ผลสัมฤทธิ์ (result) จำแนกได้เป็น ๓ ระดับ ได้แก่

(๑) ผลสัมฤทธิ์ระดับที่ ๑ (first level result) มีความสัมพันธ์กับกิจกรรม (activities) และผลผลิต (output) ของโครงการ

(๒) ผลสัมฤทธิ์ระดับที่ ๒ (second level result) มีความสัมพันธ์กับผลลัพธ์ของโครงการ (outcome)

(๓) ผลสัมฤทธิ์ระดับที่ ๓ (third level result) มีความสัมพันธ์กับผลกระทบ (impact) ของโครงการ

ภาคผนวกที่ ๒

ความคุ้มค่า

ความคุ้มค่า (Value for Money)

ความคุ้มค่าในบริบทประเทศไทย

“ความคุ้มค่า” เป็นอีกคำหนึ่งที่ถูกใช้อย่างแพร่หลายในระบบราชการของประเทศไทยภายใต้การปฏิรูประบบราชการในช่วงพุทธศตวรรษ ๒๕๔๐ ควบคู่กับ “ผลสัมฤทธิ์” และ “ประสิทธิภาพ” โดยมีนิยามปรากฏตามกฎหมายและระเบียบว่าด้วยการบริหารราชการแผ่นดินและวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี รวมถึงหน่วยงานของรัฐได้ให้คำอธิบายหรือนิยามความคุ้มค่าไว้ อาทิ

๑) ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการสร้างระบบบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. ๒๕๔๒ ข้อ ๔ ได้กำหนดให้ “หลักความคุ้มค่า” เป็นหนึ่งในหลักการพื้นฐานสำคัญ ๖ ประการของ “หลักการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี” โดย “... **หลักความคุ้มค่า ได้แก่ การบริหารจัดการและใช้ทรัพยากรที่มีจำกัดเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ส่วนรวม โดยรณรงค์ให้คนไทยมีความประหยัด ใช้ของอย่างคุ้มค่า สร้างสรรค์สินค้าและบริการที่มีคุณภาพสามารถแข่งขันได้ในเวทีโลกและรักษาพัฒนาทรัพยากรธรรมชาติให้สมบูรณ์ยั่งยืน**”

๒) พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๓๕ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๔๕ มาตรา ๓ บัญญัติให้

“มาตรา ๓/๑ การบริหารราชการตามพระราชบัญญัตินี้ต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์สุขของประชาชน **เกิดผลสัมฤทธิ์ต่อภารกิจของรัฐ ความมีประสิทธิภาพ ความคุ้มค่าในเชิงภารกิจแห่งรัฐ** การลดขั้นตอนการปฏิบัติงาน การลดภารกิจและยุบเลิกหน่วยงานที่ไม่จำเป็น การกระจายภารกิจและทรัพยากรให้แก่ท้องถิ่น การกระจายอำนาจตัดสินใจ การอำนวยความสะดวก และการตอบสนองความต้องการของประชาชน ทั้งนี้ โดยไม่ผู้รับผิดชอบต่อผลของงาน ...

การจัดสรรงบประมาณ และการบรรจุและแต่งตั้งบุคคลเข้าดำรงตำแหน่งหรือปฏิบัติหน้าที่ ต้องคำนึงถึงหลักการตามวรรคหนึ่ง

ในการปฏิบัติหน้าที่ของส่วนราชการ ต้องใช้วิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดีโดยเฉพาะอย่างยิ่งให้คำนึงถึงความรับผิดชอบของผู้ปฏิบัติงาน การมีส่วนร่วมของประชาชน การเปิดเผยข้อมูล การติดตามตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงาน ทั้งนี้ตามความเหมาะสมของแต่ละภารกิจ

เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการให้เป็นไปตามมาตรานี้ จะตราพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการปฏิบัติราชการและการสั่งการให้ส่วนราชการและข้าราชการปฏิบัติก็ได้”

๓) พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. ๒๕๔๖ ซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองที่บัญญัติขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๓๕ และที่แก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวข้างต้น โดยมีมาตราที่สำคัญได้แก่

๓.๑) มาตรา ๖ กำหนดหลักการพื้นฐานไว้ว่า การบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี ได้แก่ การบริหารราชการเพื่อบรรลุเป้าหมาย ๗ ประการ คือ เกิดประโยชน์สุขของประชาชน **เกิดผลสัมฤทธิ์ต่อภารกิจของรัฐ มีประสิทธิภาพและเกิดความคุ้มค่าในเชิงภารกิจของรัฐ** ไม่มีขั้นตอนการปฏิบัติงานเกินความจำเป็น มีการปรับปรุงภารกิจของส่วนราชการให้ทันต่อสถานการณ์ ประชาชนได้รับการอำนวยความสะดวกและได้รับการตอบสนองความต้องการ และมีการประเมินผลการปฏิบัติราชการอย่างสม่ำเสมอ

๓.๒) หมวด ๔ การบริหารราชการอย่างมีประสิทธิภาพและเกิดความคุ้มค่าในเชิงภารกิจของรัฐ ๒๕๔๖ ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการปฏิบัติงานของส่วนราชการเพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและความคุ้มค่าในการปฏิบัติภารกิจ โดยมีมาตราที่สำคัญคือ มาตรา ๒๒ ซึ่งบัญญัติว่า

“มาตรา ๒๒ ให้สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ และสำนักงานประมาณ ร่วมกันจัดให้มีการประเมินความคุ้มค่าในการปฏิบัติภารกิจของรัฐที่ส่วนราชการดำเนินการอยู่ เพื่อรายงานคณะรัฐมนตรีสำหรับเป็นแนวทางในการพิจารณาว่าภารกิจใดสมควรจะได้ดำเนินการต่อไปหรือยุบเลิก และเพื่อประโยชน์ในการจัดตั้งงบประมาณของส่วนราชการในปีต่อไป ทั้งนี้ ตามระยะเวลาที่คณะรัฐมนตรีกำหนด

ในการประเมินความคุ้มค่าตามวรรคหนึ่ง ให้คำนึงถึงประเภทและสภาพของแต่ละภารกิจ ความเป็นไปได้ของภารกิจหรือโครงการที่ดำเนินการ ประโยชน์ที่รัฐและประชาชนจะพึงได้และรายจ่ายที่ต้องเสียไปก่อนและหลังที่ส่วนราชการดำเนินการด้วย

ความคุ้มค่าตามมาตรานี้ ให้หมายความถึงประโยชน์หรือผลเสียทางสังคม และประโยชน์หรือผลเสียอื่น ซึ่งไม่อาจคำนวณเป็นตัวเงินได้ด้วย”

๔) คำนิยามของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (สำนักงาน ก.พ.ร.)

ตาม “คู่มือเทคนิคและวิธีการบริหารจัดการสมัยใหม่ตามแนวทางการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี” ของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ ได้อธิบายความคุ้มค่าไว้ดังนี้

“ความคุ้มค่าจะหมายถึงการใช้และการบริหารจัดการทรัพยากร ทั้งคน เงิน เครื่องมือ และเทคโนโลยี เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด สอดคล้องกับเป้าหมายที่วางไว้ นั่นคือ **ความมีประสิทธิภาพ** คือ การประหยัด ทำให้มูลค่าของผลผลิตหรือประโยชน์ที่เกิดขึ้นสูงกว่าค่าใช้จ่ายหรือต้นทุน รวมทั้งจะต้องมีความสามารถในการแข่งขันเพื่อให้องค์กรดำรงอยู่ได้ในระยะยาวภายใต้สภาพแวดล้อมซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลา”

ความคุ้มค่าในบริบทนานาชาติ

๑) คำนิยามขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินแห่งประเทศอังกฤษ (National Audit Office: NAO)

“ความคุ้มค่าของการใช้จ่ายเงิน (good value for money) คือการใช้ทรัพยากรอย่างเหมาะสมที่สุดเพื่อให้บรรลุผลลัพธ์ที่มุ่งหมาย” กล่าวคือ สามารถเกิดผลลัพธ์ที่เป็นไปได้ตามที่ต้องการมากที่สุด (the most desirable possible) ภายใต้ข้อจำกัดที่เผชิญอยู่ ณ ขณะนั้น ซึ่งอาจเป็นข้อจำกัดที่ชัดเจนหรือไม่ชัดเจน ทั้งนี้ ความคุ้มค่าของการใช้จ่ายเงินมิได้หมายความว่าเฉพาะเจาะจงถึงการใช้จ่ายทรัพยากรโดยบรรลุเป้าหมายราคาต่ำที่สุด (the lowest initial price)

อนึ่ง ความคุ้มค่าของการใช้จ่ายเงินดังกล่าวเป็นความสัมพันธ์ระหว่างการใช้จ่ายทรัพยากรและผลลัพธ์ที่เกิดจากการใช้ทรัพยากร ดังนั้น ในวันนี้ ความคุ้มค่าของการใช้จ่ายเงินจึงมีความหมายเดียวกับ ต้นทุนต่อประสิทธิผล (cost-effectiveness)

ในทางตรงกันข้าม “การใช้จ่ายเงินอย่างไม่คุ้มค่า (poor value for money) หมายถึงลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

- การที่หน่วยงานยังจำเป็นต้องใช้จ่ายเงินงบประมาณเพิ่มเติมเพื่อบรรลุผลลัพธ์ตามที่คาดหวัง หรือการที่หน่วยงานมีงบประมาณเหลือ (หลังจากใช้จ่ายสำหรับการดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งไปแล้ว) เพื่อนำไปใช้จ่ายสำหรับโครงการหรือบริการด้านอื่น ๆ หรือเพื่อกลุ่มเป้าหมายหรือผลลัพธ์ที่คาดหวังอื่น ๆ น้อยลง

- ผลกระทบ (impact) ของโครงการหรือบริการเกิดขึ้นน้อย กล่าวคือ จำนวนผู้ที่เป็นกลุ่มเป้าหมายที่ได้รับประโยชน์ลดลง หรือจำนวนผู้ที่เป็นกลุ่มเป้าหมายได้รับประโยชน์น้อยกว่าที่ควรจะเป็นหรือควรจะได้รับ

๒) คำนิยามกองทุนเพื่อเด็กแห่งสหประชาชาติ (United Nations Children's Fund: UNICEF)

“ความคุ้มค่าของเงิน คือความสัมพันธ์ระหว่างทรัพยากรที่ใช้กับผลลัพธ์ที่ได้จากการใช้ทรัพยากรนั้นซึ่งประกอบด้วยผลผลิต ผลลัพธ์ หรือผลกระทบในท้ายสุดโดยยูนิเซฟพยายามขยายผลกระทบจากการใช้ทรัพยากรเพื่อเร่งให้สิทธิเด็กเกิดขึ้นจริง ความต้องการความโปร่งใสที่เพิ่มมากขึ้นเป็นแรงผลักดันให้มีการบันทึกข้อมูลการดำเนินการต่าง ๆ อย่างชัดเจนเพื่อรับประกันถึงความคุ้มค่าของเงิน ความคุ้มค่าของเงินจะแบ่งออกเป็นสามส่วนตามแบบแผน คือ ความคุ้มค่าทางเศรษฐกิจ ความคุ้มค่าด้านประสิทธิภาพ และความคุ้มค่าด้านประสิทธิผล”

๓) คำนิยามของธนาคารเพื่อการพัฒนาแห่งเอเชีย (Asian Development Bank: ADB)

ความคุ้มค่าของเงิน (value for money) คือ การใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ (effective) มีประสิทธิภาพ (efficient) และเป็นไปอย่างประหยัด (economic) ซึ่งสามารถประเมินได้โดยการเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนรวม (costs) และผลประโยชน์รวม (benefits) ทั้งที่สามารถคิดคำนวณเป็นตัวเงินได้และไม่สามารถคิดคำนวณเป็นตัวเงินได้ ประกอบกับการประเมินด้านอื่น ๆ อย่างเหมาะสม อันได้แก่ ความเสี่ยง คุณสมบัติของด้านอื่นของสินค้าที่ไม่เกี่ยวข้องกับราคา (non-price attributes) และหรือต้นทุนรวมของการเป็นเจ้าของ

๔) คำนิยามของมหาวิทยาลัยเศรษฐศาสตร์และรัฐศาสตร์แห่งกรุงลอนดอน (London School of Economics and Political Science: LSE)

ความคุ้มค่าของเงิน มักจะถูกอธิบายในเชิงของการดำเนินการเพื่อก่อให้เกิดความประหยัด (economy) (อันหมายถึงการบริหารจัดการการใช้ทรัพยากรอย่างระมัดระวัง) ประสิทธิภาพ (efficiency) (หรือการก่อให้เกิดบริการที่ดีที่สุดโดยการใช้ทรัพยากรให้น้อยลง) และประสิทธิผล (effectiveness) (คือ การก่อให้เกิดบริการที่สามารถตอบสนองความต้องการมากที่สุด หรือ the right service) เพื่อให้บรรลุผลลัพธ์ที่คาดหวัง (desired outcomes) และก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด (จากผลลัพธ์ดังกล่าว)

๕) คำนิยามขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD)

ความคุ้มค่าของเงิน คือ ความสมดุลระหว่างต้นทุนและคุณภาพ (หรือความเหมาะสม) ตลอดอายุของโครงการ หรือการดำเนินการที่นำไปสู่การบรรลุผลตามที่ผู้ต้องการ ซึ่งความคุ้มค่าของเงินดังกล่าวสามารถประเมินได้ด้วยเกณฑ์สำหรับวัดความประหยัด (economy) ประสิทธิภาพ (efficiency) และประสิทธิผล (effectiveness)

การประเมินความคุ้มค่า

การประเมินความคุ้มค่าในบริบทของประเทศไทย

๑) การประเมินความคุ้มค่าโดยสำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ (สศช.)

ตามความของมาตรา ๒๒ แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. ๒๕๕๖ กำหนดให้สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ และสำนักงานประมาณร่วมกันจัดให้มีการประเมินความคุ้มค่าในการปฏิบัติการของรัฐบาลที่ส่วนราชการดำเนินการอยู่

สำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติร่วมกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจึงได้พัฒนากรอบความคิดและกำหนดตัวชี้วัดการประเมินความคุ้มค่าในการปฏิบัติภารกิจของภาครัฐ โดยได้จัดทำ “คู่มือการประเมินความคุ้มค่าในการปฏิบัติภารกิจภาครัฐ (ฉบับปรับปรุง พ.ศ. ๒๕๕๓)” เพื่อใช้เป็นแนวทางในการประเมินความคุ้มค่าในการปฏิบัติภารกิจของภาครัฐ โดยคู่มือดังกล่าว ได้กำหนดความหมายเกี่ยวกับการประเมินความคุ้มค่าในการปฏิบัติภารกิจของรัฐไว้ว่า

“การประเมินความคุ้มค่า หมายถึง การประเมินผลการดำเนินงานของภาครัฐว่าสามารถสร้างผลผลิตและผลลัพธ์ได้ตรงตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพเพียงใด และมีผลประโยชน์ที่สมดุลกับทรัพยากรที่ใช้หรือไม่ ทั้งนี้ ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นอาจเป็นได้ทั้งผลสำเร็จที่พึงประสงค์ และผลกระทบในทางลบที่เกิดขึ้นแก่ประชาชนและสังคม ทั้งที่สามารถคำนวณเป็นตัวเงินได้และไม่สามารถคำนวณเป็นตัวเงินได้”

นอกจากนี้ คู่มือดังกล่าวได้กำหนดกรอบการประเมินความคุ้มค่าเพื่อเป็นเครื่องมือประกอบการพิจารณาทางเลือกในการปฏิบัติภารกิจที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อประชาชนสูงสุด ครอบคลุมประเด็นสำคัญใน ๓ มิติ ได้แก่ มิติประสิทธิผล มิติประสิทธิภาพ และมิติผลกระทบ โดยมีรายละเอียดโดยสังเขปดังนี้

(๑) มิติประสิทธิผล ประกอบด้วยประเด็นการประเมิน ๒ ด้าน ได้แก่ การบรรลุวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติภารกิจ และความพึงพอใจต่อผลประโยชน์ที่ได้รับจากผลผลิต

(๒) มิติประสิทธิภาพ ประกอบด้วยประเด็นการประเมิน ๒ ด้าน ได้แก่ ประสิทธิภาพการผลิตและการประหยัด

(๓) มิติผลกระทบ ประกอบด้วยประเด็นการประเมิน ๕ ด้าน ได้แก่ ผลกระทบกับประชาชน ผลกระทบทางสังคม ผลกระทบทางสิ่งแวดล้อม ผลกระทบต่อเศรษฐกิจ และผลกระทบด้านอื่น ๆ

๒) การประเมินความคุ้มค่าโดยสำนักงบประมาณ (ส.ง.บ.)

เนื่องด้วยมาตรา ๑๙ (๗) และตามความในหมวดที่ ๗ การประเมินผลและการติดตามผลแห่งพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๑ กำหนดให้ผู้อำนวยการสำนักงบประมาณมีหน้าที่ในการติดตามและประเมินผล รวมถึงจัดวางระบบการติดตามและประเมินผลการดำเนินงานตามแผนการปฏิบัติงานและแผนการใช้จ่ายงบประมาณของหน่วยรับงบประมาณ ดังนั้น ในแต่ละปีงบประมาณ สำนักงบประมาณจึงได้จัดทำรายงานการติดตามและประเมินผลสัมฤทธิ์จากการใช้จ่ายงบประมาณโครงการสำคัญขึ้น ทั้งนี้จากการศึกษารายงานดังกล่าวพบว่า รายงานบางเล่ม เช่น รายงานการติดตามและประเมินผลสัมฤทธิ์จากการใช้จ่ายงบประมาณโครงการสำคัญประจำปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๕ โครงการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของวิสาหกิจไทยด้วยดิจิทัล หน่วยงานกรมส่งเสริมอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรมได้มีการประเมินความคุ้มค่าของโครงการดังกล่าวโดยใช้หลักการเปรียบเทียบต้นทุนหรือผลประโยชน์ที่ได้รับจากโครงการหรือการวิเคราะห์ต้นทุนผลประโยชน์ (cost-benefit analysis) รายละเอียดดังนี้

“... การวิเคราะห์ความคุ้มค่าของผลผลิต/โครงการ

การดำเนินโครงการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของวิสาหกิจไทยด้วยดิจิทัลในระยะเวลา ๓ ปีที่ผ่านมา (ปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๓ - ๒๕๖๕) ได้รับจัดสรรงบประมาณรวม ๑๔๒.๔๐๐๐ ล้านบาท โดยสามารถประเมินการสร้างมูลค่าทางเศรษฐกิจได้ ๑,๕๕๘.๕๖๐๐ ล้านบาท ซึ่งในปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๕ สามารถสร้างมูลค่าทางเศรษฐกิจได้ ๘๑๐ ล้านบาท จากงบประมาณที่ได้รับจัดสรร ๗๒.๕๒๐๐ ล้านบาท”

๓) การประเมินความคุ้มค่าโดยสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ (สำนักงาน ก.พ.ร.)

ตาม “คู่มือเทคนิคและวิธีการบริหารจัดการสมัยใหม่ตามแนวทางการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี” ของสำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ ได้ให้คำอธิบายไว้ว่า การวัดความคุ้มค่าสามารถพิจารณาได้จากองค์ประกอบที่สำคัญ ๔ ประการ ดังนี้

(๑) ความมีประสิทธิภาพโดยนัยและความหมาย จะเป็นลักษณะเดียวกับความประหยัด คือ การใช้ทรัพยากรจะต้องก่อให้เกิดผลได้ของผลผลิต บริการ และกิจกรรมมากกว่าต้นทุนของการใช้จ่ายนำเข้าทั้งหมด (ทั้งที่มาจากเงินงบประมาณและอื่น ๆ)

(๒) ความมีประสิทธิภาพ คือ ทำให้เกิดผลผลิต บริการ กิจกรรม เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้

(๓) การใช้ทรัพยากรให้เกิดประโยชน์สูงสุด คือ จากทรัพยากรหรือป้อนเข้าทั้งหมด จะต้องนำมาใช้ในการดำเนินการผลิตผลผลิต บริการ ให้ได้ในจำนวนที่มากที่สุด หรือเสียต้นทุนต่ำสุด

(๔) ศักยภาพในการแข่งขัน คือ สามารถดำรงอยู่ได้อย่างยั่งยืนและมีผลกำไรถึงแม้ว่าจะมีคู่แข่งหรือเกิดการเปลี่ยนแปลงของปัจจัยภายนอกใด ๆ

การประเมินความคุ้มค่าในบริบทนานาชาติ

การประเมินความคุ้มค่าที่เป็นที่รู้จักและมีการอ้างอิงถึงอย่างแพร่หลาย คือ **การตรวจสอบความคุ้มค่า (value for money: VFM) ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินแห่งประเทศอังกฤษ (NAO)** ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับการตรวจสอบการดำเนินงาน (performance audit) หรือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

โดยการตรวจสอบความคุ้มค่าการใช้จ่ายเงินงบประมาณโดยรัฐขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินแห่งประเทศอังกฤษ ตั้งอยู่บนพื้นฐานหลักการ ๓ ประการ ได้แก่

๑) ความประหยัด (economy) คือ การทำให้ต้นทุนในการใช้ทรัพยากรหรือป้อนเข้า (inputs) ต่ำที่สุด - ใช้จ่ายให้น้อย (spending less)

๒) ประสิทธิภาพ (efficiency) คือ ความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิต (output) จากสินค้าหรือบริการกับทรัพยากรที่ใช้ในการผลิตสินค้าและบริการ - ใช้จ่ายอย่างสมเหตุผล (spending well)

๓) ประสิทธิภาพ (effectiveness) คือ ความสัมพันธ์ระหว่างผลลัพธ์ที่คาดหวัง (intended results) กับผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจริง (actual result or outcomes) จากการใช้จ่ายเงินงบประมาณ - ใช้จ่ายอย่างชาญฉลาด (spending wisely)

นอกจากหลักการ 3Es ที่เป็นหลักการพื้นฐานดังกล่าวข้างต้นแล้ว การตรวจสอบความคุ้มค่าขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินแห่งประเทศอังกฤษยึดหลัก “ความเท่าเทียม (equity)” หรือ E ที่ 4 (forth E) มาใช้ในการตรวจสอบความคุ้มค่าในบางเรื่องด้วย

ทั้งนี้ **ความเท่าเทียม (equity)** คือ การพิจารณาว่าบริการสาธารณะที่จัดทำขึ้นสามารถก่อให้เกิดประโยชน์หรือนำไปสู่ประชาชนกลุ่มเป้าหมายทุกกลุ่มได้หรือไม่อย่างไร (ใช้จ่ายอย่างเป็นธรรม หรือ spending fairly) อย่างไรก็ตาม ความเท่าเทียมดังกล่าว อาจหมายถึง การที่ประชาชนบางกลุ่มได้รับบริการสาธารณะที่แตกต่างจากประชาชนอีกกลุ่ม เนื่องด้วยประชาชนแต่ละกลุ่มมีความจำเป็นหรือมีระดับความต้องการ (level of need) บริการสาธารณะดังกล่าวแตกต่างกัน

ภาคผนวกที่ ๓

การจัดทำแผนกลยุทธ์การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

ในการคัดเลือกเรื่อง สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้นำวิธีการวางแผนกลยุทธ์ (strategic planning) มาใช้ โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อกำหนดทิศทางการตรวจสอบในอนาคตให้สอดคล้องกับทรัพยากรที่มีอยู่ แผนกลยุทธ์ดังกล่าวอาจกำหนดระยะเวลาไว้ที่ ๓ - ๕ ปี และควรมีการปรับแผนดังกล่าวทุกปี เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา แผนกลยุทธ์เพื่อการคัดเลือกเรื่องที่ได้รับการจัดทำขึ้นนี้ เรียกว่า **แผนกลยุทธ์เพื่อการคัดเลือกเรื่องสำหรับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (strategic audit plan: SAP)** ทั้งนี้ แผนกลยุทธ์ดังกล่าวจะต้องมีความเชื่อมโยงกับแผนยุทธศาสตร์ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

การจัดทำแผนกลยุทธ์ควรดำเนินการ ดังนี้

- การศึกษาข้อมูลทั่วไป (General Information Study)
- การกำหนดด้านและกลุ่มภารกิจที่สำคัญ (Determining Potential Sectors and Audit Areas)
- การคัดเลือกเรื่องเพื่อตรวจสอบ (Audit Topics Selection)
 - เกณฑ์การคัดเลือกเรื่องและปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณา (Criteria and Factor for Selecting Audit Topic)
 - การจัดลำดับความสำคัญโดยใช้เกณฑ์การคัดเลือกเรื่อง (Using Criteria to Select the Audit Topic)
- การจัดทำแผนกลยุทธ์การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Preparation of SAP)

การศึกษาข้อมูลทั่วไป (General Information Study)

การศึกษาข้อมูลทั่วไปมีวัตถุประสงค์เพื่อรวบรวมข้อมูลสำหรับนำมาพิจารณาและตัดสินใจในการกำหนดด้านและกลุ่มภารกิจที่สำคัญและคัดเลือกเรื่องที่จะตรวจสอบจากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ดังนี้

๑) ยุทธศาสตร์ชาติ เพื่อทราบถึงเป้าหมายการพัฒนาประเทศอย่างยั่งยืนตามหลักธรรมาภิบาล ซึ่งนำมาใช้เป็นกรอบในการจัดทำแผนต่าง ๆ ให้สอดคล้องและบูรณาการร่วมกันไปสู่เป้าหมายดังกล่าว

๒) แผนพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ แผนพัฒนาจังหวัด หรือแผนพัฒนาท้องถิ่น เพื่อทราบถึงทิศทางและกรอบแนวคิดของการพัฒนาประเทศ จังหวัด หรือท้องถิ่น

๓) นโยบายรัฐบาลที่แถลงต่อรัฐสภา เพื่อทราบถึงเจตนารมณ์ ยุทธศาสตร์ และนโยบายในการแก้ไขปัญหา รวมถึงนโยบายในการบริหารประเทศ

๔) แผนการบริหารราชการแผ่นดิน เพื่อทราบถึงสาระสำคัญของการบริหารราชการแผ่นดินของรัฐบาลว่ามุ่งไปในทิศทางใด มีวิธีการวัดความก้าวหน้าและผลสำเร็จรวมทั้งมีการจัดสรรทรัพยากรอย่างไร ตลอดจนมีหน่วยงานใดมาเกี่ยวข้อง

๕) ข้อเสนอแนะของคณะกรรมการสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภา เพื่อทราบถึงประเด็นสำคัญ ซึ่งเป็นที่สนใจของรัฐสภา

๖) นโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน และนโยบายผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้ทราบว่ามีวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่มุ่งเน้นการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานอย่างไร

๗) แผนยุทธศาสตร์การตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อทราบถึงวิสัยทัศน์ พันธกิจ จุดมุ่งหมาย และทิศทางการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

๘) ข้อมูลและรายงานการตรวจสอบลักษณะอื่น เพื่อทราบเกี่ยวกับข้อสังเกตต่าง ๆ จากการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งข้อตรวจพบที่สำคัญในเรื่องหรือประเด็นที่เกี่ยวข้องอันจะส่งผลกระทบต่อเรื่องที่เลือกตรวจสอบ

๙) เอกสารงบประมาณรายจ่ายประจำปี เพื่อศึกษาเกี่ยวกับแผนงาน งาน หรือโครงการ โดยพิจารณาเลือกแผนงาน งาน หรือโครงการที่มีวงเงินงบประมาณสูง หรือมีความสำคัญ

๑๐) ข้อมูลจากระบบบริหารงานการเงินการคลังภาครัฐแบบอิเล็กทรอนิกส์ (GFMIS) เพื่อทราบถึงข้อมูลที่สำคัญในระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ

๑๑) ข้อมูลข่าวสารจากสื่อมวลชน เพื่อทราบข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการดำเนินงานที่มีปัญหาหรือข้อบกพร่องในการดำเนินงานที่สำคัญ ๆ หรือเหตุการณ์ปัจจุบันซึ่งเป็นที่สนใจของสาธารณชน จากสื่อต่าง ๆ เช่น หนังสือพิมพ์ หรืออินเทอร์เน็ต

๑๒) ผลการศึกษา การวิจัยของหน่วยงาน สถาบันการศึกษา หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อศึกษาข้อมูลในประเด็นต่าง ๆ ที่อาจส่งผลกระทบต่อเรื่องที่จะเลือกตรวจสอบ

๑๓) เป้าหมายการพัฒนาของสหประชาชาติ โดยสหประชาชาติได้กำหนดวาระการพัฒนาภายหลังปี พ.ศ. ๒๕๕๘ ตามกระบวนทัศน์ “การพัฒนาที่ยั่งยืน” โดยประเด็นสำคัญ คือ การกำหนดเป้าหมายการพัฒนาที่ยั่งยืน (Sustainable Development Goals: SDGs 2030)

๑๔) ข้อมูลจากแหล่งอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ข้อมูลที่ได้รับจากการร้องเรียนจากบุคคลหรือหน่วยงานต่าง ๆ

การกำหนดด้านและกลุ่มภารกิจที่สำคัญ (Determining Potential Sectors and Audit Areas)

การกำหนดด้านที่สำคัญ (potential sectors) จะพิจารณาจากยุทธศาสตร์ชาติ แผนพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ และเอกสารงบประมาณของสำนักงานงบประมาณเป็นหลัก โดยอาจพิจารณาจากเอกสารการจำแนกงบประมาณรายจ่ายตามลักษณะงานของสำนักงานงบประมาณว่า มีการจำแนกงบประมาณรายจ่ายไว้อย่างไร และจะเลือกตรวจสอบงบประมาณรายจ่ายในด้านใดบ้าง

สำหรับการกำหนดกลุ่มภารกิจที่สำคัญ (potential audit area) ในแต่ละด้าน จะพิจารณาจากกลุ่มภารกิจหรือกลุ่มปัญหาในการดำเนินงานของรัฐบาลที่การตรวจสอบจากภายนอกและเป็นอิสระ โดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะสามารถเข้าไปมีส่วนช่วยส่งเสริมให้การดำเนินงานเกิดประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความประหยัดได้ ในขั้นแรกผู้ตรวจสอบควรทำความเข้าใจเกี่ยวกับ

- สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจและสังคมโดยทั่วไป
- การจัดลำดับความสำคัญของรัฐบาลในการดำเนินโครงการต่าง ๆ
- หน่วยรับตรวจและสภาพแวดล้อมของหน่วยรับตรวจ
- กรอบกฎหมาย ระเบียบ และหน้าที่ความรับผิดชอบที่หน่วยรับตรวจจะต้องถือปฏิบัติ

การกำหนดกลุ่มภารกิจหรือกลุ่มปัญหาที่สำคัญสามารถทำได้โดยใช้วิธีการเฝ้าติดตามกลุ่มภารกิจที่สำคัญ (Area watching) ที่อยู่ในความสนใจของประชาชน มีความเสี่ยงสูง และมีแนวโน้มว่าการดำเนินงานจะไม่ประสบผลสำเร็จ ดังนี้

- การอ่าน (reading) เอกสารต่าง ๆ เช่น นโยบายรัฐบาล เอกสารงบประมาณรายจ่ายประจำปี รายงานการศึกษาวิจัย รายงานการตรวจสอบที่ผ่านมา หรือข้อสังเกตจากคณะกรรมการการสภาผู้แทนราษฎร บทความหรือบทวิเคราะห์จากสถาบันการศึกษาหรือสื่อต่าง ๆ
- การฟัง (listening) ข่าวสารจากสื่อต่าง ๆ เช่น โทรทัศน์และวิทยุ
- การแลกเปลี่ยนความเห็น (discussions) ระหว่างผู้ตรวจสอบการดำเนินงานกับผู้ตรวจสอบในลักษณะงานอื่น ๆ นักวิจัย นักวิชาการ หรือผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน
- การเข้าร่วม (attending) ในการสัมมนา หรือการประชุมเชิงปฏิบัติการในการจัดการแก้ไขปัญหาในการดำเนินงานเรื่องต่าง ๆ ของหน่วยงานภาครัฐ
- การประชุมระดมสมอง (brainstorming meeting) เพื่อหากลุ่มภารกิจที่มีความเสี่ยงสูง โดยเชิญนักวิชาการมาบรรยายในเรื่องต่าง ๆ เช่น การจัดทำงบประมาณ การเบิกจ่ายงบประมาณ ผลงานวิจัย
- การสืบค้นข้อมูลจากแหล่งต่าง ๆ บนอินเทอร์เน็ต (searching the internet) เพื่อค้นหาข้อมูลที่จำเป็นจากเว็บไซต์ต่าง ๆ สำหรับใช้ในการกำหนดกลุ่มภารกิจหรือกลุ่มปัญหาที่สำคัญ

นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบสามารถจัดทำแฟ้มรวบรวมข้อมูล (portfolio) เช่น ขั้นตอนการดำเนินงาน ปัญหาอุปสรรคที่สำคัญ ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้น หรือจัดทำแฟ้มเอกสาร (document file) เพื่อรวบรวมข่าวสารที่สำคัญจากสื่อต่าง ๆ เมื่อรัฐบาลเริ่มดำเนินโครงการที่สำคัญและอยู่ในความสนใจของประชาชน

การคัดเลือกเรื่องเพื่อการตรวจสอบ (Audit Topics Selection)

เมื่อกำหนดด้านและกลุ่มภารกิจที่สำคัญแล้ว จะต้องคัดเลือกเรื่องที่จะตรวจสอบสอยภายใต้ด้านและกลุ่มภารกิจที่กำหนด โดยเรื่องที่น่าสนใจคัดเลือกอาจมีที่มาจากแหล่งต่าง ๆ เช่น

- ๑) คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินสั่งการ
- ๒) ผู้ตรวจสอบรวบรวมเรื่องเสนอ
- ๓) ฝ่ายนิติบัญญัติหรือหน่วยรับตรวจร้องขอให้ตรวจสอบ
- ๔) สื่อและสาธารณชนให้ความสนใจ

การตัดสินใจว่าจะคัดเลือกเรื่องใดกำหนดไว้ในแผนกลยุทธ์ จะต้องพิจารณาว่าเรื่องที่ได้รับการคัดเลือกนั้นเป็นเรื่องที่อยู่ในหน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

โดยทั่วไปแล้ว การคัดเลือกเรื่องจะพิจารณาจากคามมีสาระสำคัญ โดยไม่พิจารณาเพียงคามมีสาระสำคัญด้านการเงินเท่านั้น แต่ควรพิจารณาคามมีสาระสำคัญด้านสังคมและด้านการเมืองการปกครองด้วย นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบควรให้ความสำคัญกับเรื่องที่จะทำให้เกิดผลกระทบต่อสังคมในวงกว้าง สามารถทำให้เกิดการปรับปรุงการดำเนินงานทั่วทั้งภาครัฐในเรื่องของประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความประหยัดได้

ในบางครั้งเรื่องที่จะตรวจสอบอาจเป็นเรื่องที่ได้รับการร้องขอจากรัฐสภาหรือหน่วยงานอื่น ๆ ผู้ตรวจสอบควรคัดเลือกเรื่องที่มีความเสี่ยงสูง โดยมีสภาพปัญหาที่อาจทำให้การดำเนินงานไม่บรรลุวัตถุประสงค์ ไม่ได้ผลตามเป้าหมาย ไม่เป็นไปโดยประหยัด หรือทำให้เกิดความสูญเสียต่อหน่วยงานหรือต่อรัฐ มีแนวโน้ม

ที่การตรวจสอบจะสามารถช่วยทำให้เกิดประโยชน์ต่อวินัยการเงินการคลังของรัฐและการบริหารราชการแผ่นดิน หน่วยรับตรวจ หรือสาธารณชนทั่วไป

ทั้งนี้ เรื่องที่จะตรวจสอบควรเป็นเรื่องที่สนใจของสาธารณชน สื่อมวลชน หรือฝ่ายนิติบัญญัติ และมีความเป็นไปได้ที่จะให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ในการปรับปรุงแก้ไขให้การใช้ทรัพยากรของประเทศ และการบริหารงานของรัฐให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และเป็นไปโดยประหยัด โดยผู้ตรวจสอบสามารถพิจารณาคัดเลือกเรื่องที่มีลักษณะการดำเนินงาน ดังนี้

- การดำเนินงานที่มีโครงสร้างการบริหารงานที่ซับซ้อน เกี่ยวข้องกับหลายหน่วยงาน
- การดำเนินงานที่ขาดข้อมูลที่น่าเชื่อถือ หรือมีข้อมูลที่ไม่เป็นปัจจุบัน
- การดำเนินงานที่ได้ดำเนินการเสร็จแล้วแต่ไม่ได้ใช้ประโยชน์จากการลงทุนอย่างคุ้มค่า
- การดำเนินงานที่มีปัญหา และคาดว่าผลการตรวจสอบจะสามารถให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจได้

ลักษณะการดำเนินงานของเรื่องที่ถูกตรวจสอบข้างต้น จะมีส่วนช่วยในการพิจารณาเลือกแนวทางการตรวจสอบ (Audit approach) และกำหนดคำถามการตรวจสอบ ทั้งนี้ในการคัดเลือกเรื่องต้องใช้เกณฑ์การคัดเลือกเรื่องและปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาตามตารางต่อไปนี้

เกณฑ์การคัดเลือกเรื่องและปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณา (Criteria and Factor for Selecting Audit Topic)

ตารางแสดง เกณฑ์การคัดเลือกเรื่องและปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณา

เกณฑ์ในการคัดเลือกเรื่อง	ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณา
๑. ความมีสาระสำคัญ (Materiality)	เรื่องที่จะตรวจสอบเป็นเรื่องที่มีความสำคัญต่อรัฐบาล สาธารณชน หรือหน่วยรับตรวจ โดยพิจารณาจากความสำคัญทางการเงิน ประกอบด้วยความสำคัญทางเศรษฐกิจ สังคม และด้านสิ่งแวดล้อม เช่น <ul style="list-style-type: none"> ▪ เงินงบประมาณหรือทรัพยากรที่ใช้จำนวนมาก ▪ กระทบต่อการพัฒนาประเทศ ชีวิตและความเป็นอยู่ของประชาชน
๒. ผลที่คาดว่าจะได้รับการตรวจสอบ (Possible audit impact)	การตรวจสอบมีแนวโน้มที่จะทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่ดีต่อสังคม เกิดผลกระทบในวงกว้าง หรือเกิดการปรับปรุงการดำเนินงานเชิงระบบของภาครัฐในเรื่องของประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความประหยัด
๓. การปรับปรุงแก้ไข (Improvement)	ผลการตรวจสอบจะสามารถให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ ในการแก้ไขข้อบกพร่องหรือปรับปรุงการดำเนินงานทั่วทั้งภาครัฐในเรื่องของประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความประหยัด
๔. ความสนใจของสาธารณชน (Public or Legislative interest)	เรื่องที่จะตรวจสอบอยู่ในความสนใจของสาธารณชนโดยทั่วไป สื่อมวลชน หรือฝ่ายนิติบัญญัติ จากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ อันได้แก่ นโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน แผนยุทธศาสตร์การตรวจเงินแผ่นดิน ยุทธศาสตร์ชาติ แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ นโยบายรัฐบาลที่แถลงต่อรัฐสภา ข้อเสนอของคณะกรรมการธิการของสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภา ข้อมูลและรายงานการตรวจสอบลักษณะอื่น เอกสารงบประมาณรายจ่ายประจำปี ข้อมูลจาก

เกณฑ์ในการคัดเลือกเรื่อง	ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณา
	ระบบบริหารงานการเงินการคลังภาครัฐแบบอิเล็กทรอนิกส์ ข้อมูลข่าวสารจากสื่อมวลชน ผลการศึกษา การวิจัย และข้อมูลจากแหล่งอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง
๕. ความเสี่ยงหรือความไม่แน่นอน (Risks or uncertainties)	เรื่องที่จะตรวจสอบมีสัญญาณบ่งชี้ว่าจะเกิดปัญหา หรือสงสัยว่าจะมีปัญหา เรื่องที่จะตรวจสอบมีปัจจัยเสี่ยงที่การดำเนินงานจะไม่บรรลุผล เช่น <ul style="list-style-type: none"> ▪ กระบวนการทำงานหรือการจัดซื้อจัดจ้างมีความเสี่ยงสูง ▪ มีโครงสร้างการบริหารงานที่ซับซ้อน หรืออาจมีปัญหาเกี่ยวกับหน้าที่ความรับผิดชอบในการดำเนินงานที่ทับซ้อนของหลายหน่วยงาน ▪ มีข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานที่ไม่น่าเชื่อถือและไม่เป็นปัจจุบัน ▪ มีปัญหาในการดำเนินงานที่ไม่เกิดผลสัมฤทธิ์ ประสิทธิภาพ หรือก่อให้เกิดผลกระทบต่อเศรษฐกิจ สังคม และด้านสิ่งแวดล้อม
๖. สามารถตรวจสอบได้ (Auditability)	เรื่องที่จะตรวจสอบสามารถตรวจสอบได้ โดยอาจพิจารณาดังนี้ <ul style="list-style-type: none"> ▪ เรื่องที่จะตรวจสอบอยู่ภายใต้หน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบ ▪ สามารถตรวจสอบโดยใช้วิธีการตรวจสอบที่มีอยู่ได้ ▪ เรื่องที่จะตรวจสอบเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ เช่น มีข้อมูลและหลักฐานที่ต้องการอยู่จริง เป็นต้น
๗. ช่วงเวลาที่จะตรวจสอบ (Timeliness)	เรื่องที่จะตรวจสอบอยู่ในช่วงระยะเวลาที่เหมาะสมที่จะตรวจสอบ โดยพิจารณาว่าจำเป็นต้องตรวจสอบในช่วงนี้ หากตรวจสอบล่าช้า อาจทำให้มีผลกระทบเสียหายมากขึ้น หรือไม่สามารถปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงานโครงการได้อย่างทันกาล
๘. การร้องขอให้ตรวจสอบ (Request for Audit)	เรื่องที่จะตรวจสอบได้รับการร้องขอให้ดำเนินการตรวจสอบ เช่น ผู้ร้องเรียน หรือฝ่ายนิติบัญญัติร้องขอให้ตรวจสอบ เป็นต้น ในกรณีนี้ผู้ที่ร้องขอจะมีข้อมูลของประเด็น หรือมีปัญหาอุปสรรคในการดำเนินงานโครงการประกอบ ทำให้มีความน่าสนใจที่จะตรวจสอบมากขึ้น

การจัดลำดับความสำคัญโดยใช้เกณฑ์การคัดเลือกเรื่อง (Using Criteria to Select the Audit Topic)

หลังจากได้กำหนดด้านและกลุ่มภารกิจที่สำคัญในแต่ละด้านแล้ว ขั้นตอนต่อไปจะต้องรวบรวมเรื่องที่จะตรวจสอบในแต่ละกลุ่มภารกิจ เพื่อนำมาจัดลำดับความสำคัญของเรื่องที่จะตรวจสอบ เช่น ในปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๑ สำนักงบประมาณได้จำแนกงบประมาณรายจ่ายออกเป็น ๑๐ ด้าน ได้แก่ ๑) การบริหารทั่วไปของรัฐ ๒) การป้องกันประเทศ ๓) การรักษาความสงบภายใน ๔) การเศรษฐกิจ ๕) การสิ่งแวดล้อม ๖) การเคหะและชุมชน ๗) การสาธารณสุข ๘) การศาสนา วัฒนธรรม และนันทนาการ ๙) การศึกษา และ ๑๐) การสังคม สงเคราะห์ ตัวอย่างของด้าน กลุ่มภารกิจที่สำคัญ และเรื่องที่จะตรวจสอบ มีดังนี้

ด้านที่ ๑ด้านการสาธารณสุข.....

กลุ่มภารกิจที่สำคัญ ..การพัฒนาการสาธารณสุข

เรื่องที่ ๑(ชื่อเรื่อง).....

เรื่องที่ ๒(ชื่อเรื่อง).....

เรื่องที่ ๓(ชื่อเรื่อง).....

เรื่องที่(ชื่อเรื่อง).....

ด้านที่ ๓ด้านเศรษฐกิจ.....

กลุ่มภารกิจที่สำคัญ ..การส่งเสริมการท่องเที่ยว

เรื่องที่ ๑(ชื่อเรื่อง).....

เรื่องที่ ๒(ชื่อเรื่อง).....

เรื่องที่ ๓(ชื่อเรื่อง).....

เรื่องที่(ชื่อเรื่อง).....

ด้านที่ ๒ด้านการศึกษา.....

กลุ่มภารกิจที่สำคัญ.....การพัฒนาการศึกษา.....

เรื่องที่ ๑(ชื่อเรื่อง).....

เรื่องที่ ๒(ชื่อเรื่อง).....

เรื่องที่ ๓(ชื่อเรื่อง).....

เรื่องที่(ชื่อเรื่อง).....

ด้านที่ ๔.....ด้านสิ่งแวดล้อม.....

กลุ่มภารกิจที่สำคัญ...การรักษาทรัพยากรป่าไม้

เรื่องที่ ๑(ชื่อเรื่อง).....

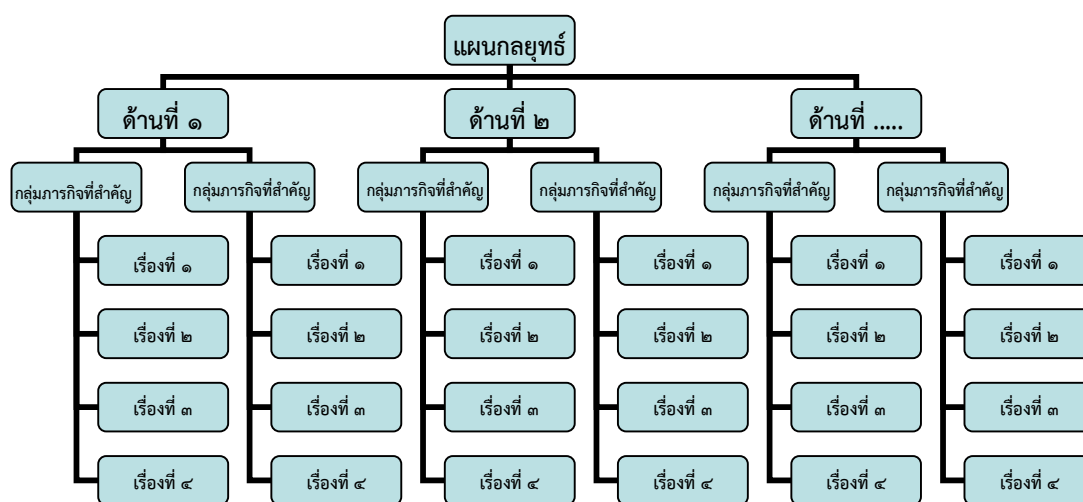
เรื่องที่ ๒(ชื่อเรื่อง).....

เรื่องที่ ๓(ชื่อเรื่อง).....

เรื่องที่(ชื่อเรื่อง).....

โครงสร้างของแผนกลยุทธ์การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานอธิบายได้ตามแผนภาพ ดังนี้

แผนภาพแสดง โครงสร้างของแผนกลยุทธ์การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน



การจัดทำแผนกลยุทธ์การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Preparation of SAP)

สำนักตรวจสอบที่รับผิดชอบการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานทั้งส่วนกลางและส่วนภูมิภาค และสำนักสนับสนุนที่เกี่ยวข้องจะเป็นผู้ดำเนินการจัดทำแผนกลยุทธ์การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยอาจเลือกที่จะจัดทำแผนกลยุทธ์ระยะปานกลางซึ่งมีระยะเวลา ๓ - ๕ ปี หรือแผนกลยุทธ์ระยะยาวซึ่งมีระยะเวลามากกว่า ๕ ปี แต่แผนกลยุทธ์ดังกล่าวจะต้องได้รับการปรับปรุงทุกปีเพื่อให้เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมที่มีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา เรื่องที่กำหนดไว้ในแผนกลยุทธ์จะนำมาใช้ในการจัดทำแผนปฏิบัติการประจำปีของสำนักตรวจสอบแต่ละสำนัก ทั้งนี้ แผนกลยุทธ์ดังกล่าวต้องมีความเชื่อมโยงสอดคล้องกับแผนยุทธศาสตร์ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยแผนกลยุทธ์การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานอาจประกอบด้วยหัวข้อดังต่อไปนี้

วัตถุประสงค์ (Objectives)

แผนกลยุทธ์การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานจะต้องกำหนดวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบทิศทางการตรวจสอบในอนาคตตามระยะเวลาที่กำหนด และผลที่คาดว่าจะได้รับการดำเนินการตามแผน ซึ่งจะนำไปสู่การพัฒนาและปรับปรุงการดำเนินงานภาครัฐให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และเป็นไปอย่างประหยัด

นโยบาย (Policies)

แผนกลยุทธ์ควรมีการกำหนดนโยบายเกี่ยวกับทรัพยากรที่ใช้ในการตรวจสอบและผู้มีส่วนได้เสีย เช่น การพัฒนาคู่มือการตรวจสอบให้ทันสมัย การใช้ระบบเทคโนโลยีในการตรวจสอบ การสรรหาบุคลากรที่มีคุณสมบัติเหมาะสม การฝึกอบรมและพัฒนาบุคลากร การส่งเสริมและการให้รางวัล และความสัมพันธ์กับหน่วยรับตรวจและสาธารณชน ให้เป็นไปตามยุทธศาสตร์การตรวจเงินแผ่นดิน และจะต้องมีความสอดคล้องกับนโยบายการตรวจเงินแผ่นดินที่กำหนด

ทรัพยากรที่ใช้ในการตรวจสอบ (Audit Resources)

แผนกลยุทธ์ควรมีการกำหนดทรัพยากรที่จำเป็นต้องใช้ เช่น จำนวนผู้ตรวจสอบและงบประมาณที่ต้องการตามระยะเวลาที่กำหนดของแผน โดยมีความสอดคล้องกับจำนวนเรื่องที่จะตรวจสอบ

ด้านและกลุ่มภารกิจที่สำคัญ (Sectors and Audit Areas)

แผนกลยุทธ์ควรประกอบด้วย ด้านและกลุ่มภารกิจหรือกลุ่มปัญหาที่สำคัญในแต่ละด้าน ซึ่งแต่ละกลุ่มจะประกอบด้วยเรื่องที่จะตรวจสอบตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในแผนกลยุทธ์

เรื่องที่จะตรวจสอบ (Audit Topics)

เรื่องที่จะตรวจสอบ คือ เรื่องที่ได้รับการคัดเลือกสำหรับการตรวจสอบภายใต้กลุ่มภารกิจหรือกลุ่มปัญหาที่สำคัญในด้านต่าง ๆ ตามระยะเวลาที่กำหนดของแผนกลยุทธ์ เรื่องที่จะตรวจสอบอาจมาจากแผนงาน/งาน/โครงการ/กิจกรรม ปัญหา หรือระบบต่าง ๆ ในการบริหารจัดการของภาครัฐ

ทั้งนี้ เรื่องที่กำหนดไว้ในแผนกลยุทธ์สามารถนำไปใช้ในการจัดทำแผนปฏิบัติการประจำปีของสำนักตรวจสอบได้ นอกจากนี้เรื่องที่กำหนดไว้ในแผนกลยุทธ์แล้ว ผู้ตรวจสอบยังสามารถคัดเลือกเรื่องโดยให้ความสำคัญกับนโยบายของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่มีความสำคัญและจำเป็นเร่งด่วนเพื่อระงับความเสียหายหรือเป็นเรื่องที่ได้รับความสนใจจากสาธารณชนในวงกว้าง เพื่อประกอบการจัดทำแผนปฏิบัติการประจำปีได้เช่นกัน

ภาคผนวกที่ ๔

แนวทางการศึกษาเรื่องที่จะตรวจสอบ (Understanding What is Audited)

โดยใช้หลักการ 6W1H

หัวข้อหลักของเรื่อง ที่จะตรวจสอบ	รายละเอียดและเทคนิคในการวิเคราะห์ข้อมูล
๑. ความเป็นมา/ หลักการเหตุผล (Why)	<p>ทำให้ทราบว่าโครงการหรือเรื่องที่จะตรวจสอบมีความเป็นมาและเหตุผลความจำเป็นอย่างไรจึงต้องดำเนินการ และทำการวิเคราะห์ร่วมกับข้อมูลในหัวข้ออื่น ๆ ประกอบ เพื่อให้ทราบว่าสภาพปัญหาหรือความจำเป็นที่ทำให้เกิดแผนงาน งาน โครงการ หรือกิจกรรมที่ต้องดำเนินการคืออะไร และมีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ เป้าหมาย กิจกรรม วิธีการดำเนินงาน และระยะเวลาที่ดำเนินการหรือไม่ ซึ่งผู้ตรวจสอบสามารถนำมากำหนดเป็นประเด็นความเสี่ยงเบื้องต้นในการตรวจสอบได้</p> <p>● สิ่งที่ต้องวิเคราะห์</p> <ul style="list-style-type: none"> <input checked="" type="checkbox"/> โครงการหรือเรื่องนั้นมีเหตุผลอย่างไรที่จะต้องดำเนินการ <input checked="" type="checkbox"/> มีความจำเป็นอย่างไรจึงต้องทำโครงการหรือเรื่องนี้ <input checked="" type="checkbox"/> ข้อมูลสภาพปัญหา หรือสภาพแวดล้อมทั่วไปเกี่ยวกับโครงการหรือเรื่องที่น่าเสนอเพื่อขออนุมัติมีความชัดเจน ครบถ้วน และเป็นจริงเพียงพอ ที่จะนำไปสู่การดำเนินงานได้หรือไม่
๒. วัตถุประสงค์และ เป้าหมาย (What)	<p>สามารถวิเคราะห์ได้ว่าวัตถุประสงค์สอดคล้องกับนโยบายหรือที่มาของโครงการหรือเรื่องที่จะตรวจสอบมากน้อยเพียงใด มีความชัดเจน สามารถวัดผลและประเมินผลได้หรือไม่ ทั้งนี้ เพื่อนำไปกำหนดประเด็นความเสี่ยงเบื้องต้น โดยกรณีที่โครงการหรือกิจกรรมเสร็จสิ้นแล้ว สามารถใช้วัตถุประสงค์เป็นเกณฑ์การตรวจสอบ ทั้งในประเด็นความเสี่ยงระดับผลลัพธ์ (ผลการดำเนินงานของโครงการหรือเรื่องที่ตรวจสอบบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือไม่) และประเด็นความเสี่ยงระดับผลผลิต (ผลการดำเนินงานของโครงการหรือเรื่องที่ตรวจสอบเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดหรือไม่) ส่วนกรณีที่โครงการหรือกิจกรรมยังอยู่ระหว่างดำเนินการ อาจวิเคราะห์ปัจจัยเสี่ยงที่เกิดขึ้นและประเมินได้ว่าอาจจะทำให้ส่งผลกระทบต่อผลการดำเนินงานที่ไม่บรรลุผลสำเร็จหรือไม่เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดนี้ได้</p> <p>● สิ่งที่ควรพิจารณา</p> <ul style="list-style-type: none"> <input checked="" type="checkbox"/> มีการกำหนดวัตถุประสงค์และเป้าหมายชัดเจนหรือไม่ <input checked="" type="checkbox"/> วัตถุประสงค์มีความสอดคล้องกับนโยบาย มากน้อยเพียงใด <input checked="" type="checkbox"/> กิจกรรมใดบ้างที่ต้องดำเนินการและมีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายหรือไม่ <input checked="" type="checkbox"/> มีการกำหนดแผน/แนวทางการดำเนินงาน แต่ละกิจกรรม/ขั้นตอนอย่างชัดเจนหรือไม่

หัวข้อหลักของเรื่องที่จะตรวจสอบ	รายละเอียดและเทคนิคในการวิเคราะห์ข้อมูล
๓. ระยะเวลาดำเนินการโครงการ (When)	<p>ศึกษาวิเคราะห์ว่ากรอบระยะเวลาการดำเนินโครงการที่กำหนดเริ่มต้นและสิ้นสุดเมื่อใด และ ณ ช่วงระยะเวลาที่ทำการตรวจสอบโครงการหรือกิจกรรมที่ดำเนินการอยู่ในช่วงใดของแผนงานหรือแผนการทำงาน มีผลการดำเนินงานแล้วเสร็จหรือมีความคืบหน้าเพียงใด และการกำหนดระยะเวลาหรือช่วงเวลาดำเนินงานพอเพียงและเหมาะสมหรือไม่ ซึ่งข้อมูลที่ได้จากการวิเคราะห์ผู้ตรวจสอบอาจนำมากำหนดเป็นประเด็นความเสี่ยงด้านประสิทธิภาพของการดำเนินงานได้ เช่น ผลการดำเนินงานเป็นไปอย่างล่าช้ากว่าแผนที่กำหนด หรือระยะเวลาที่กำหนดไว้อย่างไม่เหมาะสมอาจจะเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดประเด็นความเสี่ยงผลการดำเนินงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ เนื่องจากมีความกระชั้นชิดหรือไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ของการเกิดปัญหา หรือความไม่ทันกาล</p> <p>● สิ่งที่ควรพิจารณา</p> <ul style="list-style-type: none"> <input checked="" type="checkbox"/> โครงการหรือกิจกรรมนั้น จะเริ่มดำเนินงานและสิ้นสุด แล้วเสร็จเมื่อใด <input checked="" type="checkbox"/> ระยะเวลาและช่วงการดำเนินงานเหมาะสมหรือไม่ <input checked="" type="checkbox"/> ระยะเวลาของแต่ละกิจกรรมสอดคล้อง เหมาะสมหรือไม่
๔. สถานที่ดำเนินการ (Where)	<p>ศึกษาวิเคราะห์ข้อมูลว่าพื้นที่การดำเนินงานตามโครงการหรือเรื่องที่จะตรวจสอบดำเนินการที่ไหน เป็นแหล่งหรือสถานที่ที่เหมาะสมสอดคล้องตามหลักการและเหตุผลของโครงการที่ระบุสภาพปัญหา หรือความจำเป็นของการจัดทำโครงการหรือกิจกรรมนี้หรือไม่ เพื่อเป็นแหล่งที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลหลักฐานประกอบการตรวจสอบ (ระดับปฏิบัติงานในพื้นที่ และระดับผู้ได้รับประโยชน์หรือผู้มีส่วนได้เสียตามโครงการ และกรณีที่มีการกำหนดสถานที่ดำเนินงานไม่เหมาะสม สอดคล้องตามสภาพปัญหาและความจำเป็นอันเป็นที่มาของการดำเนินงานตามโครงการ อาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้การดำเนินงานไม่บรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดได้ (ผลการดำเนินงานไม่เกิดผลสัมฤทธิ์และไม่มีประสิทธิภาพ) หรืออาจกำหนดเป็นประเด็นความเสี่ยงสำคัญที่จะทำให้ผลการดำเนินงานไม่เป็นไปในทิศทางที่จะบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนด</p> <p>● สิ่งที่ควรพิจารณา</p> <ul style="list-style-type: none"> <input checked="" type="checkbox"/> สถานที่ของการดำเนินงานโครงการอยู่ที่ใด <input checked="" type="checkbox"/> เป็นแหล่งหรือสถานที่เหมาะสมหรือไม่
๕. ผู้รับผิดชอบโครงการ (Who)	<p>ศึกษาวิเคราะห์ว่าบุคคลหรือหน่วยงานที่รับผิดชอบคือใคร มีคุณสมบัติ บทบาทหน้าที่อย่างไร มีความเหมาะสมหรือไม่ ผู้รับผิดชอบโครงการควรศึกษาว่าใครเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบหลักซึ่งจะเป็นหน่วยรับผิดชอบโดยตรง หรือหน่วยงานสนับสนุนมีบทบาทหน้าที่อย่างไรในความรับผิดชอบต่อการทำงานตามโครงการ และจะเป็นแหล่งที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูลหลักฐานประกอบการตรวจสอบ (ระดับนโยบาย หรือระดับปฏิบัติงานในพื้นที่) และประสานการดำเนินงานตรวจสอบให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ตลอดจนเป็นหน่วยที่จะต้องรับผิดชอบต่อผลการดำเนินงาน และรับข้อเสนอแนะนำไปสู่การพัฒนาปรับปรุงการดำเนินงานได้อย่างเหมาะสมสอดคล้องตามบทบาทภารกิจต่อไป</p>

หัวข้อหลักของเรื่องที่จะตรวจสอบ	รายละเอียดและเทคนิคในการวิเคราะห์ข้อมูล
	<p>● สิ่งที่ควรพิจารณา</p> <ul style="list-style-type: none"> <input checked="" type="checkbox"/> ใครบ้างเป็นผู้รับผิดชอบโครงการหรือเรื่องที่จะตรวจสอบ <input checked="" type="checkbox"/> ผู้รับผิดชอบมีคุณสมบัติและมีความเหมาะสมหรือไม่ <input checked="" type="checkbox"/> หากมีหลายหน่วยงาน มีการกำหนดหน่วยงานหลักหรือเจ้าภาพไว้อย่างชัดเจนเหมาะสมหรือไม่ และมีการกำหนดบทบาทแต่ละหน่วยงานไว้อย่างชัดเจนหรือไม่
<p>๖. กลุ่มเป้าหมาย (Whom)</p>	<p>วิเคราะห์ถึงกลุ่มผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากโครงการว่าเป็นใคร และกลุ่มเป้าหมายดังกล่าวมีความต้องการ จำเป็น มากน้อยเพียงใด กิจกรรมและวิธีการดำเนินงานมีความเหมาะสมกับกลุ่มเป้าหมายหรือไม่ รวมไปถึงการวิเคราะห์ถึงความพร้อมของกลุ่มเป้าหมาย สภาพแวดล้อม วัฒนธรรม ประเพณีปฏิบัติด้านสังคมของกลุ่มเป้าหมายว่าเป็นอย่างไ โดยหากกิจกรรมและวิธีการดำเนินงานไม่มีความสอดคล้องกับความต้องการและความจำเป็นของกลุ่มเป้าหมาย ก็อาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ผลการดำเนินงานไม่บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้</p> <p>● สิ่งที่ควรพิจารณา</p> <ul style="list-style-type: none"> <input checked="" type="checkbox"/> ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์เป็นใคร <input checked="" type="checkbox"/> มีความต้องการ จำเป็น และมีความเหมาะสมหรือไม่ <input checked="" type="checkbox"/> ความพร้อมของกลุ่มเป้าหมาย สภาพแวดล้อม วัฒนธรรม ประเพณีปฏิบัติด้านสังคมของกลุ่มเป้าหมาย เป็นอย่างไร
<p>๗. กิจกรรมและวิธีการดำเนินโครงการ (How)</p>	<p>ศึกษาวิเคราะห์รายละเอียดเนื้อหาสาระ ขั้นตอนวิธีการดำเนินงานตามโครงการ มีกระบวนการบริหารโครงการอย่างไร แผนการดำเนินงานเป็นอย่างไร กิจกรรมหลักของโครงการคืออะไร แต่ละกิจกรรมกำหนดผลผลิตและผลลัพธ์ที่ต้องดำเนินการไว้อย่างไร สถานภาพการดำเนินงานโครงการหรือกิจกรรม ณ ช่วงที่ทำการตรวจสอบอยู่ในสถานภาพใด (อยู่ระหว่างดำเนินการ หรือดำเนินการเสร็จสิ้นแล้ว) เพื่อนำมาประกอบการกำหนดประเด็นความเสี่ยงเบื้องต้นในการตรวจสอบ</p> <p>● สิ่งที่ควรพิจารณา</p> <ul style="list-style-type: none"> <input checked="" type="checkbox"/> มีวิธีการดำเนินงาน หรือวิธีการบริหารงาน ที่จะทำให้โครงการหรือเรื่องที่จะตรวจสอบบรรลุเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ หรือไม่ อย่างไร
<p>ข้อมูลอื่น ๆ ที่นำมาวิเคราะห์เพื่อทำการศึกษาเรื่องที่จะตรวจสอบ</p>	
<p>๘. งบประมาณ</p>	<p>ศึกษาวิเคราะห์ทรัพยากรของโครงการว่ามีอะไรบ้าง ใครหรือหน่วยงานใดเป็นผู้สนับสนุน งบประมาณได้รับจากไหนหรือแหล่งใดบ้าง โดยควรแยกรายละเอียดของงบประมาณตามกิจกรรม และปีที่ดำเนินการ ซึ่งจะสามารถเห็นได้ว่าโครงการให้ความสำคัญกับกิจกรรมใด (โดยปกติกิจกรรมหลักจะได้รับการสนับสนุนงบประมาณจำนวนมาก) เหมาะสมหรือไม่สามารถกำหนดขอบเขตกิจกรรมที่ควรจะต้องตรวจสอบได้อย่างถูกต้องเหมาะสม กิจกรรมที่ใช้จ่ายเงินงบประมาณจำนวนมากมีความเสี่ยงหรือไม่บรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายที่กำหนด จะส่งผลกระทบและความเสียหายต่อเงินงบประมาณแผ่นดิน และการไม่บรรลุวัตถุประสงค์ในเชิงภารกิจของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบนั้น ๆ ได้</p>

หัวข้อหลักของเรื่องที่จะตรวจสอบ	รายละเอียดและเทคนิคในการวิเคราะห์ข้อมูล
๙. ประโยชน์หรือผลที่คาดว่าจะได้รับ	ศึกษาวิเคราะห์ตามข้อมูลที่กำหนดไว้ในโครงการว่าผู้ที่จะได้รับผลประโยชน์จากโครงการเป็นใคร และประโยชน์หรือผลที่คาดว่าจะกลุ่มเป้าหมายที่จะได้รับเป็นอย่างไร เพื่อใช้เป็นเกณฑ์การวัดประสิทธิผลหรือผลสัมฤทธิ์ของการดำเนินงานตามโครงการ โดยนำผลที่เกิดขึ้นจริงหรือที่พบจากการตรวจสอบ เทียบกับผลที่คาดว่าจะได้รับตามที่กำหนดในรายละเอียดของโครงการ หากมีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญก็สามารถตั้งประเด็นปัญหาหรือความเสี่ยงของการดำเนินงานตามโครงการหรือที่จะตรวจสอบ

ทั้งนี้ หลังจากผู้ตรวจสอบทำการวิเคราะห์รายละเอียดข้อมูลของโครงการหรือเรื่องที่จะตรวจสอบตามหลัก 6W1H ดังกล่าวข้างต้นแล้ว จะทำให้ทราบถึงประเด็นปัญหาหรือความเสี่ยงเบื้องต้นของการดำเนินงานตามโครงการหรือเรื่องนั้น ๆ คือ ผลการดำเนินงานอาจเป็นไปได้โดยไม่ประหยัด ไม่มีประสิทธิภาพ หรืออาจไม่เกิดประสิทธิผลหรือผลสัมฤทธิ์ ไม่คุ้มค่า อย่างหนึ่งอย่างใดหรือทั้ง 3Es ก็ได้ ซึ่งผู้ตรวจสอบสามารถนำไปกำหนดเป็นประเด็นสำคัญที่จะตรวจสอบ (subject matter) และพิจารณาเลือกแนวทางการตรวจสอบ (audit approach) ที่จะใช้ในการตรวจสอบ อันจะช่วยให้ผู้ตรวจสอบใช้เป็นข้อมูลในการกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ คำถามการตรวจสอบ และเกณฑ์การตรวจสอบได้อย่างถูกต้องต่อไป

ภาคผนวกที่ ๕

แบบฟอร์มการควบคุมการปฏิบัติงานตรวจสอบ
ผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (แบบ ตน.)

แบบ ตน. ๑: แผนการตรวจสอบเบื้องต้น

สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่... กลุ่มที่... /สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่... จังหวัด.....
เรื่องที่ตรวจสอบ.....หน่วยงาน.....กระทรวง.....

ข้อมูลสำคัญเกี่ยวกับเรื่องที่ตรวจสอบ					
..... (โดยใช้หลัก 6W1H)					
ประเด็นสำคัญที่จะตรวจสอบ (Subject Matter)					
..... (ศึกษาเพิ่มเติมได้ในบทที่ ๓)					
แนวทางการตรวจสอบที่ใช้ (Audit Approach) <input type="checkbox"/> แบบมุ่งเน้นผลการดำเนินงาน <input type="checkbox"/> แบบมุ่งเน้นปัญหา <input type="checkbox"/> แบบมุ่งเน้นระบบ					
<input type="checkbox"/> แบบผสมผสาน โดยใช้แบบ.....ร่วมกับแบบ.....					
ขอบเขตการตรวจสอบ.....					
วัตถุประสงค์การตรวจสอบที่ ๑ : ระบุถึงเหตุผลและทิศทางในการตรวจสอบที่เชื่อมโยงประเด็นสำคัญที่จะตรวจสอบ (Subject matter) และมีความสอดคล้องกับหลักประสิทธิภาพ ประสิทธิผล หรือความประหยัด					
คำถามการตรวจสอบที่ ๑ : ระบุสิ่งที่ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องรู้หรือพิสูจน์และหาคำตอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบ					
คำถามรอง	คำถามย่อย	เกณฑ์การตรวจสอบ	ข้อมูลที่ต้องการ	แหล่งข้อมูล	วิธีการรวบรวมหลักฐาน
๑.๑	๑.๑.๑	๑)	๑)	๑)	๑)
...ระบุคำถามรองที่สอดคล้องเชื่อมโยงและตอบคำถามหลัก แต่ต้องไม่ซ้ำซ้อนกัน...	...ระบุคำถามย่อยที่สอดคล้องเชื่อมโยงและตอบคำถามรอง แต่ต้องไม่ซ้ำซ้อนกัน ทั้งนี้ บางคำถามรองอาจไม่จำเป็นต้องมีคำถามย่อย...	...ระบุสิ่งที่ใช้เป็นมาตรฐานในการวัด หรือเปรียบเทียบสภาพการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงซึ่งจะต้องสอดคล้องกับควมมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล หรือความประหยัด...	...ระบุข้อมูลที่ต้องการเพื่อตอบคำถามการตรวจสอบ ส.อ.ว.พ.ป.ญ.หาผลกระทบ สวเหตุเบื้องต้น และข้อเสนอแนะที่คาดไว้...	...ระบุแหล่งข้อมูลว่าจะสามารถรวบรวมข้อมูลได้จากแหล่งใด เช่น หน่วยงานหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง หรือแหล่งข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์...	...ระบุวิธีการได้มาของข้อมูลที่ต้องการเพื่อตอบวัตถุประสงค์ การตรวจสอบและคำถามการตรวจสอบ เช่น ...ขอเอกสาร สัมภาษณ์ สอดถาม...
	๑.๑.๒	๒)	๑)	๑)	๑)
๑.๒ ...	ไม่มีคำถามย่อย	๓) -	๑) -	๑) -	๑) -
คำถามการตรวจสอบที่ ๒ :					
คำถามรอง	คำถามย่อย	เกณฑ์การตรวจสอบ	ข้อมูลที่ต้องการ	แหล่งข้อมูล	วิธีการรวบรวมหลักฐาน
๒.๑	๒.๑.๑	๑)	๑)	๑)	๑)
	๒.๑.๒	๒)	๑)	๑)	๑)
		๓)	๒)	๒)	๒)

หมายเหตุ ผู้ตรวจสอบสามารถจัดทำแผนการตรวจสอบเบื้องต้นเพิ่มเติมได้ตามจำนวนวัตถุประสงค์และคำถามการตรวจสอบที่กำหนด

ผู้จัดทำ	ผู้สอบทาน	ผู้อนุมัติ (ผอ. สำนัก/ชมต.)
ลงชื่อ	ลงชื่อ	ลงชื่อ
ตำแหน่ง	ตำแหน่ง	ตำแหน่ง
วันที่	วันที่	วันที่
ความเห็นเพิ่มเติม	ความเห็นเพิ่มเติม	ความเห็นเพิ่มเติม

แบบ ตบ. ๒: ผลการตรวจสอบเบื้องต้น

ผลการตรวจสอบเบื้องต้นในแต่ละคำถามการตรวจสอบ (ผู้ตรวจสอบจะต้องสรุปผลการตรวจสอบให้ครบถ้วนในทุกคำถามการตรวจสอบที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเบื้องต้น)	
วัตถุประสงค์การตรวจสอบที่ ๑ : ระบุวัตถุประสงค์การตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเบื้องต้น (ระบุคำถามการตรวจสอบหลัก รอง ย่อยทั้งหมดทุกคำถามตามที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเบื้องต้น)	
คำถามการตรวจสอบที่ ๑ :	
คำถามรองที่ ๑.๑ :	
คำถามย่อยที่ ๑.๑.๑ : (ในกรณีที่มีคำถามรอง และมีคำถามย่อย)	
เกณฑ์การตรวจสอบ	ระบุเกณฑ์การตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเบื้องต้น (แบบ ตบ.๑)
สิ่งที่เป็นอย่าง (หลักฐาน)	ระบุสภาพที่เกิดขึ้นจริงที่พบจากการตรวจสอบ
ผลกระทบ	ระบุความเสี่ยง ผลเสียหาย หรือสภาพที่สืบเนื่องจากการที่สิ่งที่เป็นอยู่แตกต่างไปจากสิ่งที่ควรจะเป็น (ถ้ามี)
สาเหตุเบื้องต้น	ระบุสาเหตุเบื้องต้นที่ทำให้สิ่งที่เป็นอยู่แตกต่างไปจากเกณฑ์การตรวจสอบ
ข้อเสนอแนะที่คาดหวัง	ระบุแนวทางที่ผู้ตรวจสอบคาดว่าจะช่วยปรับปรุงหรือแก้ไขปัญหามาให้หน่วยงานรับผิดชอบ ซึ่งสัมพันธ์กับสาเหตุเบื้องต้น
คำถามย่อยที่ ๑.๑.๒ : ... (ในกรณีที่มีคำถามรอง และมีคำถามย่อย)	
เกณฑ์การตรวจสอบ	
สิ่งที่เป็นอย่าง (หลักฐาน)	
ผลกระทบ	
สาเหตุเบื้องต้น	
ข้อเสนอแนะที่คาดหวัง	
คำถามรองที่ ๑.๒ : (ในกรณีที่มีคำถามรอง แต่ไม่มีคำถามย่อย)	
เกณฑ์การตรวจสอบ	
สิ่งที่เป็นอย่าง (หลักฐาน)	
ผลกระทบ	
สาเหตุเบื้องต้น	
ข้อเสนอแนะที่คาดหวัง	

ผู้จัดทำ	ผู้สอบทาน	ผู้อนุมัติ (ผอ. สำนัก/ชมต.)
ลงชื่อ	ลงชื่อ	ลงชื่อ
ตำแหน่ง	ตำแหน่ง	ตำแหน่ง
วันที่	วันที่	วันที่
ความเห็นเพิ่มเติม	ความเห็นเพิ่มเติม	ความเห็นเพิ่มเติม

แบบ ตบ. ๓: แผนและแนวการตรวจสอบ

สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่... กลุ่มที่... /สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่... จังหวัด.....
 เรื่องที่ตรวจสอบ.....หน่วยงาน.....กระทรวง.....

วัตถุประสงค์การตรวจสอบที่..... : ระบุวัตถุประสงค์การตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเบื้องต้นและผลการตรวจสอบเบื้องต้น หรือที่มีการปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมยิ่งขึ้น				
(ระบุคำถามการตรวจสอบหลัก รอง ย่อยทั้งหมดทุกคำถามตามที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบเบื้องต้น และผลการตรวจสอบเบื้องต้น หรือที่มีการปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมยิ่งขึ้น)				
คำถามการตรวจสอบที่ :				
คำถามรองที่ : (กรณีไม่มีคำถามย่อย)				
เกณฑ์การตรวจสอบ	ข้อมูลที่ต้องการ (เพื่อสนับสนุนข้อตรวจพบ สรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ)	แหล่งข้อมูล	วิธีการ รวบรวมหลักฐาน	วิธีการ วิเคราะห์หลักฐาน
ระบุเกณฑ์การตรวจสอบตามแนบ. ตบ. ๒. ทั้งนี้สามารถปรับเปลี่ยนเกณฑ์การตรวจสอบให้เหมาะสมได้	ระบุข้อมูลจากผู้ตรวจสอบที่ต้องการได้รับเพื่อตอบคำถามการตรวจสอบ. สภาพปัญหาผลกระทบ. สว.เหตุเบื้องต้น และข้อเสนอแนะที่คาดไว้	ระบุแหล่งข้อมูลว่าจะส.ว.ม.ว.ร.ด. รวบรวมข้อมูลได้จากแหล่งใด	ระบุวิธีการรวบรวมข้อมูลหลักฐานที่ต้องการ เช่น การสัมภาษณ์. การตรวจสอบเอกสาร. การสัมภาษณ์. การใช้แบบสอบถาม. การสังเกตการณ์	ระบุวิธีการที่ใช้ในการประมวลผลหรือวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน
คำถามรองที่ :				
คำถามย่อยที่ : (กรณีมีคำถามย่อย)				
เกณฑ์การตรวจสอบ	ข้อมูลที่ต้องการ (เพื่อสนับสนุนข้อตรวจพบ สรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ)	แหล่งข้อมูล	วิธีการ รวบรวมหลักฐาน	วิธีการ วิเคราะห์หลักฐาน

หมายเหตุ : ผู้ตรวจสอบสามารถจัดทำแนวการตรวจสอบเพิ่มเติมได้ตามจำนวนวัตถุประสงค์และคำถามการตรวจสอบที่กำหนด
 ประมาณการค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ

-
 ประมาณการคน/วันที่ใช้ในการตรวจสอบ

-

ผู้จัดทำ	ผู้สอบทาน	ผู้อนุมัติ (ผอ. สำนัก/เขต.)
ลงชื่อ	ลงชื่อ	ลงชื่อ
ตำแหน่ง	ตำแหน่ง	ตำแหน่ง
วันที่	วันที่	วันที่
ความเห็นเพิ่มเติม	ความเห็นเพิ่มเติม	ความเห็นเพิ่มเติม

แบบ ตน. ๔: ข้อตรวจพบ

สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่... กลุ่มที่... /สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่... จังหวัด.....
 เรื่องที่ตรวจสอบ.....หน่วยงาน.....กระทรวง.....

วัตถุประสงค์การตรวจสอบที่..... : (ผู้ตรวจสอบต้องนำเสนอให้ครบทุกวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่มีการจัดทำตามแบบ ตน. ๒ และแบบ ตน. ๓)	
คำถามการตรวจสอบที่..... : (ผู้ตรวจสอบต้องนำเสนอให้ครบทุกคำถามการตรวจสอบที่มีการจัดทำตามแบบ ตน. ๒)	
ข้อตรวจพบที่..... : (ผู้ตรวจสอบต้องนำเสนอให้ครบทุกข้อตรวจพบที่มีการจัดทำตามแบบ ตน. ๓)	
เกณฑ์การตรวจสอบ	
สิ่งที่เป็นอยู่ (หลักฐานและการวิเคราะห์)	
ผลกระทบ	
สาเหตุ	
ข้อเสนอแนะ	
ข้อตรวจพบที่..... :	
เกณฑ์การตรวจสอบ	
สิ่งที่เป็นอยู่ (หลักฐานและการวิเคราะห์)	
ผลกระทบ	
สาเหตุ	
ข้อเสนอแนะ	
สรุปผลการตรวจสอบ : หมายถึง การสรุปสาระสำคัญของข้อตรวจพบในแต่ละวัตถุประสงค์การตรวจสอบ เพื่อนำไปเขียนเป็นภาพรวมของการสรุปผลการตรวจสอบ (audit conclusion) ที่ปรากฏอยู่ท้ายบทที่ ๒ ผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะ ข้อเสนอแนะในภาพรวม (ถ้ามี) หมายถึง การเสนอแนะเพื่อแก้ปัญหาในภาพรวมของวัตถุประสงค์การตรวจสอบ นอกเหนือจากข้อเสนอแนะที่ระบุไว้ในแต่ละข้อตรวจพบ โดยต้องไม่ซ้ำกับข้อเสนอแนะในแต่ละข้อตรวจพบที่มีการนำเสนอไว้แล้ว	

หมายเหตุ ผู้ตรวจสอบสามารถจัดทำข้อตรวจพบเพิ่มเติมได้ตามจำนวนวัตถุประสงค์และคำถามการตรวจสอบที่กำหนด
 ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำเอกสารหลักฐานที่ใช้สนับสนุนแต่ละข้อตรวจพบด้วย

ผู้จัดทำ	ผู้สอบทาน	ผู้อนุมัติ (ผอ. สำนัก/เขต.)
ลงชื่อ	ลงชื่อ	ลงชื่อ
ตำแหน่ง	ตำแหน่ง	ตำแหน่ง
วันที่	วันที่	วันที่
ความเห็นเพิ่มเติม	ความเห็นเพิ่มเติม	ความเห็นเพิ่มเติม

แบบ ตบ. ๕: รายงานการติดตามผลการตรวจสอบ

สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่... กลุ่มที่... /สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่... จังหวัด.....
 เรื่องที่ตรวจสอบ.....หน่วยงาน.....กระทรวง.....

๑. รายละเอียดการติดตามผล

ลำดับ ที่	ข้อตรวจพบ และ ข้อเสนอแนะ	กำหนด แล้วเสร็จตาม Action plan	ผลการดำเนินการ ตามข้อเสนอแนะ (ระบุวันที่และเลขที่ หนังสือแจ้งผลด้วย)	การพิจารณา ผลการดำเนินการ ตามข้อเสนอแนะ	ความเห็นของผู้ตรวจสอบ พร้อมเหตุผลประกอบ
๑.	ข้อตรวจพบที่ ๑ ■ ข้อเสนอแนะที่ ๑ ■ ข้อเสนอแนะที่			<input type="checkbox"/> ไม่มีการดำเนินการ <input type="checkbox"/> อยู่ระหว่างดำเนินการ <input type="checkbox"/> ดำเนินการตาม ข้อเสนอแนะแล้วเสร็จ <input type="checkbox"/> ไม่สามารถดำเนินการได้ เนื่องจากข้อเสนอแนะ ไม่เหมาะสมกับ สถานการณ์ปัจจุบัน <input type="checkbox"/> อื่นๆ	<input type="checkbox"/> ยุติการติดตาม <input type="checkbox"/> ติดตามต่อไป เหตุผลประกอบ ระบุความเห็นหรือ ข้อเท็จจริงว่าผลที่เกิดขึ้น หรือคาดว่าจะเกิดขึ้นจาก การปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ ของสำนักงานการตรวจเงิน แผ่นดินเป็นอย่างไร เช่น ปัญหาตามข้อตรวจพบยังคง อยู่ หรือลดลง หรือเห็นควร มีการตรวจสอบใหม่เพื่อ ติดตามการปฏิบัติตาม ข้อเสนอแนะ
๒.	ข้อตรวจพบที่ ๒ ■ ข้อเสนอแนะที่ ๑ ■ ข้อเสนอแนะที่				

หมายเหตุ กรณีหน่วยรับตรวจได้ดำเนินการตามข้อเสนอแนะแล้ว แต่ผู้ตรวจสอบเห็นว่า ยังมีข้อบกพร่องหรือสภาพปัญหา ยังคงอยู่ เนื่องจาก
 ข้อเสนอแนะตามรายงานการตรวจสอบไม่สามารถแก้ปัญหาได้หรือด้วยเหตุผลอื่น ๆ ซึ่งผู้ตรวจสอบเห็นควรติดตามผลการตรวจสอบ
 ต่อไป ให้ระบุเหตุผลไว้ในช่องความเห็นของผู้ตรวจสอบด้วย

๒. ความเห็นของผู้ตรวจสอบ (กรณีที่ผู้ตรวจสอบมีความเห็นว่าควรตรวจสอบใหม่เพื่อเป็นการติดตามผล)

...(ระบุเหตุผลที่ผู้ตรวจสอบเห็นว่าควรตรวจสอบใหม่ในประเด็นใด เพื่อเป็นการติดตามผลการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ เช่น
 การชี้แจงของหน่วยรับตรวจขาดความน่าเชื่อถือ หรือขาดหลักฐานเอกสารที่สำคัญ หรือหน่วยรับตรวจมิได้ดำเนินการ
 ตามข้อเสนอแนะ หรือดำเนินการไม่ครบถ้วน รายละเอียดตามคู่มือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน หัวข้อ
 การสรุปผลการติดตาม หน้าที่ ๗๗).....

๓. ความเห็นของผู้สอบทาน

.....

ผู้จัดทำ	ผู้สอบทาน
ลงชื่อ	ลงชื่อ
ตำแหน่ง	ตำแหน่ง
วันที่	วันที่

ภาคผนวกที่ ๖

ประโยชน์และข้อควรพิจารณาเกี่ยวกับวิธีการรวบรวมข้อมูลหลักฐาน

ประเภทหลักฐาน (Audit Evidence Types)	วิธีการ รวบรวมหลักฐาน (Evidence Collection Methods)	ประโยชน์ที่ได้รับ (Benefits)	ข้อควรพิจารณา (Considerations)
๑. หลักฐานที่เป็นการ รับรอง (Testimonial Evidence)	๑.๑ การสัมภาษณ์ (Interview)	๑. ช่วยให้ผู้ตรวจสอบมีความเข้าใจในเชิงลึกเกี่ยวกับเรื่อง/ประเด็นที่ตรวจสอบจากมุมมองของผู้ให้สัมภาษณ์ ๒. สามารถทำได้บ่อยและใช้เวลาในการปฏิบัติงานไม่มาก ๓. สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการช่วยรวบรวมข้อมูลในหัวข้อที่มีความละเอียดอ่อน ๔. มีความยืดหยุ่นและเปลี่ยนแปลงได้ตามสถานการณ์	๑. จำเป็นต้องดำเนินการอย่างรอบคอบเพื่อให้เกิดความมั่นใจว่าข้อมูลที่ได้มีความสอดคล้องกับข้อเท็จจริงและความเที่ยงตรง (ไม่เกิดความลำเอียงจากผู้สัมภาษณ์หรือเกิดความขัดแย้งทางความคิดระหว่างผู้สัมภาษณ์และผู้ให้สัมภาษณ์) ๒. ไม่สามารถใช้ในการวิเคราะห์เชิงสถิติได้ ๓. ต้องใช้เวลาในการยืนยันรับรองประมวลผลวิเคราะห์และสังเคราะห์ผลข้อมูลที่ได้ เพื่อนำมาใช้อ้างอิงในรายงานการตรวจสอบ นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบควรระมัดระวังเรื่องความถูกต้องเชื่อถือได้ของข้อมูลรวมถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการนำข้อมูลที่ได้ไปใช้ด้วย โดยหากเป็นข้อมูลที่มีความสำคัญควรจัดให้มีการสัมภาษณ์เพิ่มเติมเพื่อสอบย้อนข้อมูลทั้งในระหว่างภายในและภายนอกหน่วยงานประกอบด้วย เช่น การสัมภาษณ์บุคคลภายนอกหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ผู้รับประโยชน์หรือผู้ใช้บริการ และผู้ได้รับผลกระทบจากการดำเนินงาน นอกเหนือจากการสัมภาษณ์หน่วยงานเจ้าของโครงการ
	๑.๒ การใช้แบบ สอบถาม (Questionnaire)	๑. เป็นการประหยัดงบประมาณเวลา และกำลังคนมากกว่า ๒. เป็นวิธีการรวบรวมข้อมูลที่สามารถศึกษาจากกลุ่มตัวอย่างที่มีขนาดใหญ่ มีความครอบคลุมประชากรหรือกลุ่มตัวอย่างได้จำนวนมาก	๑. อาจได้ข้อมูลไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงกับความต้องการ โดยที่ผู้ตรวจสอบไม่มีโอกาสขอข้อมูลเพิ่มเติมหรืออธิบายชี้แจงความต้องการให้ผู้ที่จะตอบแบบสอบถามเข้าใจและให้ข้อมูลที่ครบถ้วน ตรงประเด็นด้วยการขอข้อมูลภายในคราวเดียว ๒. จำเป็นต้องมีการวางแผนและการทดสอบแบบสอบถามเพื่อหาความเชื่อมั่น (reliability) และนำมาปรับปรุงแบบสอบถามให้มีความสมบูรณ์สำหรับใช้จัดเก็บข้อมูล

ประเภทหลักฐาน (Audit Evidence Types)	วิธีการ รวบรวมหลักฐาน (Evidence Collection Methods)	ประโยชน์ที่ได้รับ (Benefits)	ข้อควรพิจารณา (Considerations)
		<p>๓. ข้อมูลที่ได้สามารถนำไปวิเคราะห์ด้วยวิธีการที่หลากหลาย</p> <p>๔. ข้อมูลที่ได้ไม่เกิดความลำเอียงจากการใช้คำถามและสรุปข้อมูล</p>	<p>ต่อไป</p> <p>๓. ต้องใช้เวลาในการวิเคราะห์ข้อมูล</p>
	๑.๓ การสนทนากลุ่ม (Focus Group)	<p>๑. การสนทนากลุ่ม คือ ทำให้ได้รับความเห็นร่วมกันได้ในเวลาอันรวดเร็วและน่าเชื่อถือ สามารถได้รับข้อมูลเชิงลึกในเวลาอันสั้น</p> <p>๒. สามารถปรับใช้กับการตรวจสอบได้ทุกรูปแบบ</p> <p>๓. ผู้เชี่ยวชาญ จะให้ความเห็นอันเป็นเอกฉันท์ในประเด็นหรือกิจกรรมที่มีการอภิปราย</p> <p>๔. ได้รับข้อมูลของสมาชิกที่แสดงความคิดเห็นในภาพรวมของกลุ่ม ไม่ใช่ความเห็นของผู้สัมภาษณ์คนใดคนหนึ่ง</p>	<p>๑. ต้องอาศัยผู้ดำเนินการที่มีความสามารถ เพราะบางเรื่องอาจไม่ได้รับการเปิดเผยในกลุ่มสนทนา ในกรณีนี้ใช้การสัมภาษณ์ตัวต่อตัวจะดีกว่าถ้าผู้ดำเนินการในการสนทนาคุมสถานการณ์ไม่ได้ อาจทำให้การสนทนากลุ่มเกิดความไม่ราบรื่น</p> <p>๒. มีต้นทุนจากการเดินทาง ค่าใช้จ่ายในการจัดประชุมกับคณะผู้เชี่ยวชาญ</p> <p>๓. การวิเคราะห์ข้อมูลอาจจะยากและต้องใช้เวลา เนื่องจากข้อมูลมีปริมาณมากและมีความหลากหลาย</p>
	๑.๔ การสัมมนาและการรับฟังความเห็น (Seminar and Hearing)	<p>๑. ได้รับข้อมูลที่มาจากการแลกเปลี่ยนความรู้ของคนที่มีความรู้และความคิดเห็น จากมุมมองที่หลากหลาย</p> <p>๒. ข้อสรุปที่ได้รับจากการสัมมนามาจากข้อมูลที่หลากหลาย จึงทำให้แนวทางการแก้ปัญหาหรือผลจากการสัมมนาเมื่อนำไปปฏิบัติมีแนวโน้มประสบความสำเร็จมากกว่าวิธีการปฏิบัติที่เกิดจากการตัดสินใจจากมุมมองของบุคคลหรือกลุ่มคนเพียงกลุ่มเดียว</p>	<p>๑. อาจมีการขึ้นหรือไม่ยอมรับความคิดเห็นใหม่ ๆ เกิดขึ้นได้ หากกระบวนการสัมมนาถูกควบคุมจากผู้เชี่ยวชาญหรือผู้ทรงคุณวุฒิให้เป็นไปตามความคิดเห็นของตนเอง</p> <p>๒. ต้องใช้ระยะเวลาในการเตรียมความพร้อมและการสัมมนา ถ้าหากมีเวลาจำกัดจะเป็นอุปสรรคต่อการศึกษาค้นคว้าหาข้อมูลของผู้เข้าร่วมสัมมนา</p>

ประเภทหลักฐาน (Audit Evidence Types)	วิธีการ รวบรวมหลักฐาน (Evidence Collection Methods)	ประโยชน์ที่ได้รับ (Benefits)	ข้อควรพิจารณา (Considerations)
	๑.๕ การใช้ความเห็นของผู้เชี่ยวชาญ (Expert Opinion)	เพิ่มพูนความรู้ความเข้าใจให้แก่ผู้ตรวจเกี่ยวกับเรื่องที่ตรวจสอบ	๑. ผู้เชี่ยวชาญควรเป็นบุคคลที่ได้รับ การรับรองและเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป ในเรื่องหรือประเด็นที่ให้ความเห็น ๒. ผู้เชี่ยวชาญควรเป็นผู้ที่มีความเป็นอิสระ เป็นกลางและไม่มีส่วนได้ส่วนเสีย ในเรื่องที่ตรวจสอบ
	๑.๖ การทดสอบ โดยผู้ตรวจสอบ หรือสถาบันที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะ	ได้รับข้อมูลผลการทดสอบ ที่ถูกต้อง น่าเชื่อถือ และเป็นที่ยอมรับ ที่จะนำมาใช้ ประกอบการจัดทำรายงาน ผลการตรวจสอบ	ควรเลือกผู้ตรวจสอบหรือสถาบันที่มีการรับรองโดยถูกต้อง และเป็นที่ยอมรับ โดยทั่วไปในเรื่องที่มีการตรวจสอบ
๒. หลักฐานที่เป็นเอกสาร (Documentary Evidence)	๒.๑ การสอบทาน เอกสาร (Documentation Review) จากหน่วยรับตรวจ	๑. ได้รับข้อมูลที่ครอบคลุม และเป็นข้อมูลที่แสดงถึง รายละเอียดที่มาของการดำเนินงาน ข้อมูล เอกสารได้มีการจัดทำไว้แล้ว และข้อมูลมีอคติน้อย ๒. เป็น เครื่องมือ ที่มี ประสิทธิภาพในการรวบรวม ข้อมูล เพราะมีการรับรอง ที่ถูกต้อง	๑. มักจะใช้เวลาในการรวบรวม และข้อมูลที่ได้รับ อาจไม่สมบูรณ์ ครบถ้วน ดังนั้นผู้ตรวจสอบจะต้องระบุ หรือกำหนดให้ชัดเจนว่าต้องการข้อมูล แบบใด ๒. ต้องใช้ระยะเวลาในการได้มาซึ่ง หลักฐาน และต้องแสวงหาแหล่งข้อมูล ๓. ต้องมีการวางแผนขั้นสูง และออกแบบ เครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล พยานหลักฐาน
	๒.๒ การรวบรวม ข้อมูลระดับทุติยภูมิ (Secondary Data)	รวดเร็วกว่าการเก็บรวบรวม ข้อมูลโดยวิธีการอื่น	ข้อมูลที่เก็บรวบรวมโดยหน่วยงานอื่นที่มีความน่าเชื่อถือและไม่ใช่งานรับตรวจ อาทิ หน่วยงานภาครัฐ มหาวิทยาลัย องค์กรวิจัย
๓. หลักฐานทางกายภาพ (Physical Evidence)	การสังเกตการณ์ (Observation)	๑. สามารถรวมวิธีรวบรวม หลักฐานหลาย ๆ เทคนิค เข้าด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็น การสัมภาษณ์ การตรวจสอบ เอกสาร การสังเกตโดยตรง หรือการตรวจทางกายภาพ ๒. สามารถทำให้เกิด ประสิทธิภาพทางต้นทุน เนื่องมาจากการลงพื้นที่ ครั้งเดียวสามารถตรวจสอบ ได้หลายวิธี	๑. จำเป็นต้องมีการวางแผนในการกำหนด วัน และเวลาลงพื้นที่อย่างรอบคอบ ๒. หากต้องการข้อมูลที่สำคัญอาจต้อง อาศัยความร่วมมือของเจ้าหน้าที่ในพื้นที่ ในการปฏิบัติงาน ๓. จำเป็นต้องเข้าใจรายละเอียดของ หน่วยรับตรวจ และวัตถุประสงค์ในการลงพื้นที่ที่ชัดเจนในการเก็บรวบรวมข้อมูล ๔. หากผู้ตรวจสอบขาดความพร้อม และ ทักษะในการสังเกต จะทำให้ข้อมูลที่ได้มาไม่มีประโยชน์หรือผิดพลาดได้ ๕. หากผู้ตรวจสอบมีความลำเอียงหรืออคติ มีโอกาสทำให้ได้ข้อมูลที่บันทึกลงในแบบสังเกตบิดเบือน

ประเภทหลักฐาน (Audit Evidence Types)	วิธีการ รวบรวมหลักฐาน (Evidence Collection Methods)	ประโยชน์ที่ได้รับ (Benefits)	ข้อควรพิจารณา (Considerations)
๔. หลักฐานที่ได้จากการ วิเคราะห์ (Analytical Evidence)	๔.๑ การวิเคราะห์ การถดถอย (Regression Analysis)	๑. เป็นวิธีการทางสถิติที่มีความน่าเชื่อถือ และได้รับการยอมรับในงานวิชาการและงานวิจัยต่าง ๆ ๒. ช่วยในการพยากรณ์แนวโน้มของการดำเนินงานโดยอาศัยการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของข้อมูลในอดีต	ผู้ตรวจสอบต้องมีความรู้ทางสถิติเกี่ยวกับการวิเคราะห์การถดถอย และสามารถเลือกใช้วิธีการนี้ได้สอดคล้องกับข้อมูลหลักฐานการตรวจสอบที่มีอย่างเหมาะสมเพียงพอ
	๔.๒ การเปรียบเทียบ (Comparisons)	๑. สามารถจำแนกหรืออธิบายได้ว่าข้อมูลมีความเหมือนหรือแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร ๒. สามารถเปรียบเทียบข้อมูลโดยใช้ได้ทั้งสถิติเชิงพรรณนา และสถิติเชิงอนุมาน	ไม่สามารถเปรียบเทียบข้อมูลต่างประเภทกันได้ กล่าวคือ ระหว่างข้อมูลเชิงปริมาณกับข้อมูลเชิงคุณภาพ ระหว่างค่าที่ใช้วัดค่ากลางของข้อมูล (ค่าเฉลี่ยเลขคณิต มัธยฐาน และฐานนิยม) ระหว่างค่าที่ใช้วัดการกระจายของข้อมูล (พิสัย ค่าส่วนเบี่ยงเบนควอไทล์ ค่าส่วนเบี่ยงเบนเฉลี่ย ค่าส่วนเบี่ยงเบนมาตรฐาน)

ภาคผนวกที่ ๗

เทคนิคการสุ่มตัวอย่าง

๑. การสุ่มตัวอย่างโดยใช้หลักความน่าจะเป็น (probability sampling) คือการสุ่มตัวอย่างที่นำค่าสถิติ (statistics) จากตัวอย่าง (sample) ซึ่งเป็นข้อมูลการศึกษาเพียงส่วนหนึ่งของประชากรไปอธิบายค่าตัวแปรในทางสถิติ (parameter) ซึ่งเป็นคุณลักษณะของประชากร (population) เป็นการสุ่มตัวอย่างที่สามารถอ้างอิงถึงประชากรได้ การอนุมานทางสถิติจะมีความถูกต้องและได้ข้อมูลที่เป็นตัวแทนของประชากรก็ต่อเมื่อในการสุ่มตัวอย่าง (random sampling) ผู้ตรวจสอบสามารถแบ่งหรือจำแนกลักษณะของประชากรได้ถูกต้อง การสุ่มตัวอย่างประเภทนี้ต้องใช้งบประมาณในการดำเนินการค่อนข้างสูง มีบุคลากรในการสำรวจและสุ่มตัวอย่างที่เพียงพอ แบ่งได้เป็น ๕ ประเภท ดังนี้

๑.๑ การสุ่มตัวอย่างแบบง่าย (simple random sampling) เป็นวิธีการเบื้องต้นของการสุ่มตัวอย่าง มักนำไปใช้ร่วมกับการสุ่มตัวอย่างแบบอื่น ๆ วิธีการนี้เปิดโอกาสให้แต่ละตัวอย่างมีโอกาสถูกเลือกเท่า ๆ กัน โดยใช้วิธีการจับสลากหรือตารางสุ่ม การสุ่มแบบนี้นิยมใช้กับประชากรที่มีลักษณะคล้ายกัน และไม่มีข้อจำกัดเกี่ยวกับประชากรในการสำรวจ

๑.๒ การสุ่มตัวอย่างแบบมีระบบ (systematic sampling) เป็นการสุ่มตัวอย่างที่มีรายชื่อประชากร มีวิธีการ ดังนี้

- เรียงลำดับประชากรตามตัวเลขตั้งแต่ ๑ ถึง N
- กำหนดขนาดของตัวอย่างซึ่งเรียกว่า n
- คิดค่าช่วงสุ่ม (sampling interval หรือ k) โดยใช้สูตร $k = N/n$
- เลือกจุดสุ่มเริ่มต้น (random start หรือ r) โดย r อยู่ระหว่าง ๑ ถึง k
- สุ่มตัวอย่างแบบมีระบบ โดยใช้ r เป็นจุดเริ่มต้น เราจะได้หน่วยตัวอย่าง $r, r+k, \dots, r+(n-1)k$

ตัวอย่างเช่น หากประชากรเท่ากับ ๑๐๐ คน ดังนั้น $N = ๑๐๐$ คน จากนั้นกำหนดขนาดของตัวอย่างเท่ากับ ๒๐ ดังนั้น $n = ๒๐$ และค่าช่วงสุ่ม (k) จาก $k = N/n$ จะได้ $k = ๑๐๐/๒๐ = ๕$ ขั้นตอนต่อไปคือเลือกจุดสุ่มเริ่มต้น (r) ในที่นี้ให้ $r = ๒$ สุดท้ายจะได้หน่วยตัวอย่างจาก $r, r+k, \dots, r+(n-1)k$ นั่นคือเท่ากับ ๒, ๗, ..., ๙๗

๑.๓ การสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งชั้นภูมิ (stratified sampling) เป็นการสุ่มตัวอย่างในกรณีที่ประชากรมีลักษณะที่แตกต่างกัน จนสามารถจำแนกออกได้เป็นกลุ่ม ๆ ตั้งแต่สองกลุ่มขึ้นไป โดยการรวมข้อมูลหรือรายการที่มีลักษณะเดียวกันหรือคล้ายกันอยู่ในกลุ่มเดียวกัน จากนั้นจึงเลือกตัวอย่างในแต่ละกลุ่มอย่างเป็นอิสระต่อกัน ตัวอย่างที่เลือกได้จากแต่ละกลุ่มอาจนำมาวิเคราะห์รวมกัน หรือวิเคราะห์อย่างเป็นอิสระจากกันก็ได้ ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

๑.๔ การสุ่มตัวอย่างแบบแบ่งกลุ่ม (cluster sampling) เป็นการสุ่ม โดยแบ่งประชากรออกเป็นกลุ่มโดยถือตำแหน่งที่ตั้งหรือการเก็บรวบรวมรายการเป็นเกณฑ์ การสุ่มตัวอย่างแบบนี้จะกระทำได้ก็ต่อเมื่อประชากรระหว่างกลุ่มมีลักษณะคล้ายคลึงกัน และมีความหลากหลายของประชากรในกลุ่มเดียวกัน

๑.๕ การสุ่มตัวอย่างแบบหลายขั้นตอน (multi-stage sampling) คือการสุ่มตัวอย่างที่มีขั้นตอนตั้งแต่สองขั้นตอนขึ้นไป ในขั้นแรกจะแบ่งประชากรออกเป็นหน่วยขั้นแรก (primary sampling unit: PSU) แล้วสุ่มตัวแทนจากประชากรที่แบ่งนั้น ขั้นที่สองแบ่งกลุ่มตัวแทนออกเป็นกลุ่มย่อยและจึงทำการสุ่มตัวอย่างจากกลุ่มย่อยนั้น

การกำหนดขนาดตัวอย่าง จำนวนของกลุ่มตัวอย่างที่สุ่มตรวจสอบ ขึ้นกับประเภทของการสุ่มตัวอย่างข้างต้น ระดับความเชื่อมั่น และขนาดความคลาดเคลื่อนที่จะนำมาใช้ ทั้งนี้จำนวนกลุ่มตัวอย่างขั้นต่ำอาจใช้ตารางสำเร็จรูปของทาโร ยามาเน่ (Taro Yamane) ประกอบ

๒. การสุ่มตัวอย่างโดยไม่ใช้หลักความน่าจะเป็น (non-probability sampling) คือการเก็บรวบรวมข้อมูลจากเพียงบางส่วนของประชากร โดยไม่ใช้วิธีการทางสถิติ ไม่จำเป็นต้องทราบรายชื่อของทุกหน่วยในประชากร อธิบายได้เฉพาะกลุ่มตัวอย่างที่เก็บข้อมูล ไม่สามารถอ้างอิงได้ว่าเป็นตัวแทนของประชากร อาทิเช่น หากประชากรมี ๑๐๐ คน สุ่มตัวอย่างจำนวน ๑๕ ตัวอย่าง ในการวิเคราะห์ข้อมูลสามารถอธิบายและอ้างอิงได้เฉพาะตัวอย่างที่สุ่มคือ ๑๕ ตัวอย่าง แบ่งได้เป็น ๔ ประเภท ดังนี้

๒.๑ การสุ่มตัวอย่างแบบเจาะจง (purposive sampling) เป็นการสุ่มตัวอย่างโดยการวิเคราะห์เลือกตัวอย่างที่ผู้ตรวจสอบพิจารณาแล้วว่าสามารถเป็นตัวแทนของประชากรได้ดี การสุ่มตัวอย่างในลักษณะนี้ใช้เมื่อผู้ตรวจสอบต้องการข้อมูลจากผู้เชี่ยวชาญเฉพาะเรื่องนั้น ๆ


๒.๒ การสุ่มตัวอย่างแบบโควตา (quota sampling) เป็นการสุ่มตัวอย่างโดยการเก็บข้อมูลที่ตรงกับจำนวนตัวอย่างครบตามที่กำหนดไว้ นิยมมากในการสำรวจทางการตลาด

๒.๓ การสุ่มตัวอย่างแบบบังเอิญ (accident sampling) เป็นการสุ่มตัวอย่างที่ผู้ตรวจสอบไม่มีแบบแผนในการสุ่ม จึงมีโอกาสค่อนข้างมากที่ตัวอย่างที่สำรวจจะไม่เป็นตัวแทนของประชากร

๒.๔ การสุ่มตัวอย่างแบบเพิ่มจำนวนตัวอย่างโดยการแนะนำต่อ ๆ กัน (snowball sampling) เป็นการสุ่มตัวอย่างที่เพิ่มจำนวนตัวอย่างขึ้นเรื่อย ๆ ตามข้อมูลที่ได้รับเพิ่มเติม นิยมใช้กันมากในการวิจัยเชิงคุณภาพ แต่ก็ไม่มีการกล่าวอ้างได้ว่าข้อมูลที่ได้เป็นตัวแทนของประชากร

ภาคผนวกที่ ๘

ตัวอย่างรูปแบบการจัดทำเล่มรายงานการตรวจสอบ



สำนักงาน
การตรวจเงินแผ่นดิน

เส้นสีแดง ลักษณะ (Style) ลำดับที่ 13 ความกว้าง (Width) 6 พ.

รายงานการตรวจสอบ ผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

โครงการ.....
.....

ตัวหนา สีน้ำเงิน
ขนาด 32

กรม ชื่อหน่วยรับตรวจ
กระทรวง ชื่อหน่วยกำกับ

ตัวหนา สีน้ำเงิน
ขนาด 26

ทั้งนี้ ขนาดตัวอักษรสามารถปรับได้ตามความเหมาะสม

ตัวหนา สีน้ำเงิน
ขนาด 24

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

วัน เดือน ปี พ.ศ.

ตัวหนา สีน้ำเงิน
ขนาด 32

วันที่ซึ่งแสดงบนปกรายงานการตรวจสอบ คือ วันที่เสนอรายงานฉบับสมบูรณ์ต่อผู้ว่าการ
ตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินลงนามในหนังสือ
แจ้งผลการตรวจสอบเพื่อนำส่งรายงานฉบับสมบูรณ์ให้กับหน่วยรับตรวจ

ตัวหนา สีน้ำเงิน
ขนาด 24

บทสรุปสำหรับผู้บริหาร

เนื้อหา.....
.....
.....
.....

ตัวหนา ขนาด 16

→ ข้อตรวจพบที่ 1

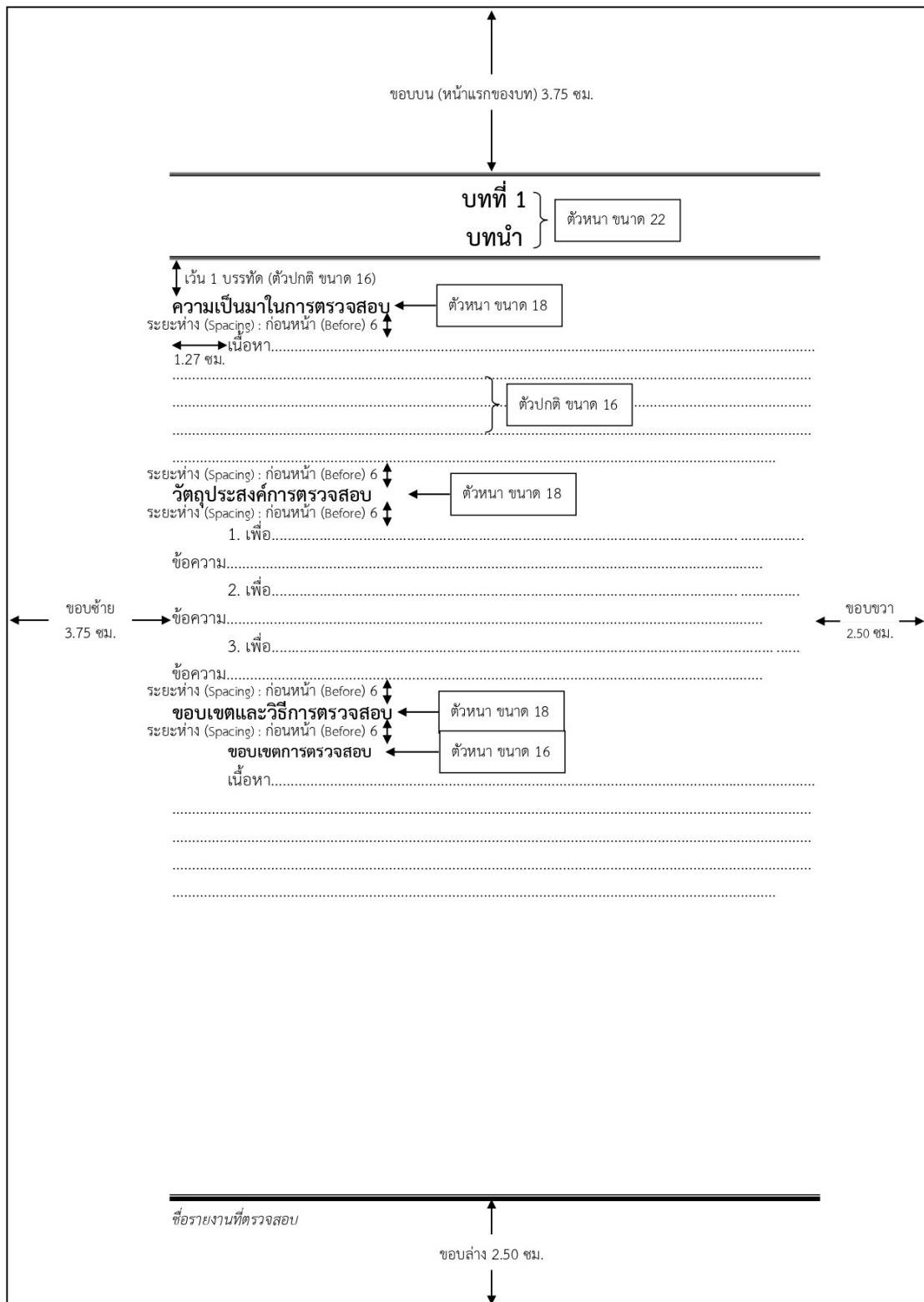
ข้อความ.....

ข้อความ.....

} ตัวปกติ ขนาด 16


ชื่อรายงานที่ตรวจสอบ

↑
เลขหน้าใช้ตัวอักษรไทย ตัวหนา ขนาด 16



บทที่ x ผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะ	
	<div style="text-align: center;">↕ เว้น 1 บรรทัด (ตัวปกติ ขนาด 16)</div> เนื้อหา.....
	<div style="text-align: center;">↕ เว้น 1 บรรทัด (ตัวปกติ ขนาด 16)</div>
<div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">ตัวหนา ขนาด 16</div>	<div style="display: flex; align-items: center;"> <div style="margin-right: 10px;"> ข้อตรวจพบที่ 1 ข้อความ..... ข้อความ..... </div> <div style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 0 10px; text-align: center;"> ตัวหนา ขนาด 16 </div> </div>
	<div style="text-align: center;">↕ ระยะห่าง (Spacing) : ก่อนหน้า (Before) 6</div> 1. ข้อความ..... ข้อความ..... 2. ข้อความ..... ข้อความ.....
	<div style="text-align: center;">↕ ระยะห่าง (Spacing) : ก่อนหน้า (Before) 6</div> ผลกระทบ <div style="text-align: center;">↕ ระยะห่าง (Spacing) : ก่อนหน้า (Before) 6</div> 1. ข้อความ..... ข้อความ.....
	2. ข้อความ..... <div style="text-align: center;">↕ ระยะห่าง (Spacing) : ก่อนหน้า (Before) 6</div>
<div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">ตัวหนา ขนาด 16</div>	<div style="display: flex; align-items: center;"> <div style="margin-right: 10px;"> สาเหตุ <div style="text-align: center;">↕ ระยะห่าง (Spacing) : ก่อนหน้า (Before) 6</div> 1. ข้อความ..... ข้อความ..... </div> </div>
	2. ข้อความ..... ข้อความ.....
	<div style="text-align: center;">↕ ระยะห่าง (Spacing) : ก่อนหน้า (Before) 6</div>
<div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">ตัวหนา ขนาด 16</div>	<div style="display: flex; align-items: center;"> <div style="margin-right: 10px;"> ข้อเสนอแนะ <div style="text-align: center;">↕ ระยะห่าง (Spacing) : ก่อนหน้า (Before) 6</div> 1. ข้อความ..... ข้อความ..... </div> </div>
	2. ข้อความ..... ข้อความ.....

ชื่อรายงานที่ตรวจสอบ
23

บทที่ x ผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะ 	
ตัวหนา ขนาด 16	สรุปผลการตรวจสอบ
	↑ ↓ เว้น 1 บรรทัด (ตัวปกติ ขนาด 16) เนื้อหา.....
	↑ ↓ เว้น 1 บรรทัด (ตัวปกติ ขนาด 16)
<hr style="border: 1px solid black;"/> ชื่อรายงานที่ตรวจสอบ 24	

หมายเหตุ : การสรุปผลการตรวจสอบเป็นการแสดงความคิดเห็นในภาพรวมจากข้อเท็จจริงตามประเด็นข้อตรวจพบ ที่เป็นไปตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่กำหนด ทั้งนี้ ในแต่ละวัตถุประสงค์การตรวจสอบอาจจะมีเพียงหนึ่งข้อตรวจพบ หรือมากกว่า (สอดคล้องตามคำถามการตรวจสอบ)

ภาคผนวกที่ ๙

การเขียนรายงานการตรวจสอบให้มีความครอบคลุม น่าเชื่อถือ ทันกาล และให้ความสำคัญกับผู้อ่าน รวมถึงมีความเป็นกลาง

การเขียนรายงานการตรวจสอบให้มีความครอบคลุม (Writing Comprehensive Reports)

การเขียนรายงานให้มีความครอบคลุมเป็นสิ่งสำคัญ รายงานการตรวจสอบจะต้องทำให้เกิดความเข้าใจกับคำถามการตรวจสอบและสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นอย่างถูกต้อง เพียงพอ และเหมาะสม ผู้ตรวจสอบต้องอธิบายวัตถุประสงค์การตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ และวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบวัตถุประสงค์ และคำถามการตรวจสอบ ผู้อ่านต้องการข้อมูลเหล่านี้เพื่อที่จะทราบถึงจุดมุ่งหมายของการตรวจสอบ ลักษณะ และขอบเขตของงานตรวจสอบที่ได้ดำเนินการ ตลอดจนสภาพแวดล้อมและมุมมองความเห็นที่นำเสนอในรายงานการตรวจสอบ นอกจากนี้ ผู้อ่านยังจำเป็นต้องรู้ว่า มีข้อจำกัดที่สำคัญในเรื่องของวัตถุประสงค์ การตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ วิธีการตรวจสอบ และหลักฐานที่รวบรวมได้หรือไม่ เพื่อที่จะทำความเข้าใจ ข้อตรวจพบ สรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะในรายงานการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบอาจนำเสนอข้อมูลพื้นฐานของเรื่องที่ตรวจสอบเพื่อแสดงให้เห็นบริบทของเนื้อหาที่ต้องการจะสื่อสารในภาพรวม และช่วยให้ผู้อ่านได้เข้าใจเกี่ยวกับข้อตรวจพบและความสำคัญของคำถามการตรวจสอบที่นำเสนอ ข้อมูลพื้นฐานที่เหมาะสมดังกล่าวอาจรวมถึง ข้อมูลที่แสดงให้เห็นถึงวิธีการทำงานหรือการดำเนินงานของโครงการหรืองานนั้น ๆ ความสำคัญโครงการหรือการดำเนินงาน การอธิบายถึงความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ และการอธิบายคำศัพท์เฉพาะต่าง ๆ สิ่งสำคัญที่สุดในการเขียนรายงานการตรวจสอบให้ครอบคลุม คือ ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องนำเสนอหลักฐานการตรวจสอบที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อใช้สนับสนุนข้อตรวจพบและสรุปผลการตรวจสอบตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่กำหนด

การเขียนรายงานการตรวจสอบให้น่าเชื่อถือ (Writing Convincing Reports)

รายงานการตรวจสอบที่น่าเชื่อถือนั้น ข้อตรวจพบจะต้องตอบคำถามการตรวจสอบ สรุปผลการตรวจสอบจะต้องตอบวัตถุประสงค์ได้ และมีการนำเสนอในลักษณะที่น่าเชื่อถือและเป็นกลาง รายงานการตรวจสอบควรเรียงลำดับเรื่องราวอย่างเป็นเหตุเป็นผล ทั้งในส่วนของข้อตรวจพบและการสรุปผลการตรวจสอบ จะต้องมีความเชื่อมโยงกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบและคำถามการตรวจสอบอย่างชัดเจน นอกจากนี้ สรุปผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะควรเป็นไปตามข้อตรวจพบ และข้อเท็จจริงอย่างเป็นเหตุเป็นผล รายงานที่น่าเชื่อถือต้องมีความถูกต้องบนพื้นฐานของข้อเท็จจริงโดยมีการนำเสนอข้อมูลพร้อมอ้างอิงแหล่งที่มา วิธีการตรวจสอบ และสมมุติฐานที่ใช้ให้ชัดเจน เพื่อให้ผู้อ่านสามารถใช้วิจารณญาณตัดสินได้ว่า จะให้น้ำหนักแก่หลักฐานและสรุปผลการตรวจสอบที่นำเสนอเพียงใด ภาษาที่ใช้ในรายงานควรมีความเป็นกลาง และข้อมูลที่นำเสนอควรมีมากพอที่จะให้ผู้อ่านเชื่อในความถูกต้องของข้อตรวจพบ ความสมเหตุสมผลของสรุปผลการตรวจสอบ ตลอดจนประโยชน์ที่รับจากการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ ทั้งนี้ รายงานการตรวจสอบจะต้องแสดงมุมมองหรือความเห็นที่แตกต่าง และข้อโต้แย้งที่เกิดขึ้นด้วย

การเสนอรายงานควรใช้รูปแบบถ้อยคำและศิลปะของภาษา และที่สำคัญข้อความของรายงานการตรวจสอบทั้งหมดควรจงใจให้ผู้อ่านยอมรับและเกิดความรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหา หรือข้อเสนอแนะที่ผู้ตรวจสอบเสนอ วิธีการเขียนดังกล่าวอาจทำได้โดย

- ชี้ให้เห็นปัญหา หรือชี้ให้เป็นประโยชน์ร่วมกันและประโยชน์ต่อองค์กร
- ไม่ตำหนิโดยไม่มีข้อเสนอแนะในเชิงสร้างสรรค์
- ชี้ให้เห็นความจำเป็นที่ต้องแก้ไข หรือให้ทราบผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นหากไม่แก้ไข

การเขียนรายงานการตรวจสอบให้ทันกาล (Writing Timely Reports)

การเสนอรายงานการตรวจสอบต้องกระทำภายในเวลาที่เหมาะสม ทันต่อสถานการณ์ โดยการเขียนรายงานอาจเริ่มตั้งแต่การปฏิบัติงานภาคสนามและควรดำเนินการให้แล้วเสร็จโดยเร็วหลังจากผู้ตรวจสอบเก็บรวบรวมข้อมูลได้ครบถ้วน เหตุผลที่ต้องดำเนินการร่างรายงานให้แล้วเสร็จโดยเร็ว คือ รายงานการตรวจสอบจะช่วยให้เกิดการแก้ไขปรับปรุงข้อบกพร่องในการบริหารจัดการ ทำให้การดำเนินงานของหน่วยรับตรวจสอบบรรลุผลตามวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น และผู้ใช้อย่างงานกลุ่มต่าง ๆ จะได้รับประโยชน์สูงสุดจากรายงานการตรวจสอบที่เป็นปัจจุบัน รวมทั้งยังทำให้เกิดภาพลักษณ์ของการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพอีกด้วย

รายงานการตรวจสอบต้องให้ข้อมูลที่กระชับและทันสมัย เพื่อให้รัฐบาล ฝ่ายนิติบัญญัติ และหน่วยรับตรวจสอบสามารถใช้ข้อมูลดังกล่าวในการปรับปรุงการดำเนินงานให้เกิดประโยชน์ได้ ผู้ตรวจสอบจะต้องนำเสนอหลักฐานที่เกี่ยวข้องอย่างทันเวลาเพื่อตอบสนองความต้องการของผู้ใช้รายงาน เพื่อให้การใช้รายงานการตรวจสอบเกิดประโยชน์สูงสุด ดังนั้น การออกรายงานการตรวจสอบให้ทันกาลจึงเป็นสิ่งที่มีความสำคัญ โดยพิจารณาถึงความต้องการของผู้ใช้รายงานการตรวจสอบว่าช่วงเวลาใดเป็นช่วงเวลาที่ดีที่สุดในการออกรายงานการตรวจสอบ

การเขียนรายงานการตรวจสอบโดยให้ความสำคัญกับผู้อ่าน (Writing Reader-friendly Reports)

รายงานการตรวจสอบจะต้องมีความชัดเจน กระชับ เป็นเหตุเป็นผล และมุ่งเน้นไปที่ประเด็นการตรวจสอบ เพื่อให้รายงานการตรวจสอบก่อให้เกิดประโยชน์ ทั้งนี้ รายงานการตรวจสอบจะก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ผู้ใช้งานทั่วไป หากรายงานการตรวจสอบนั้นให้ความสำคัญกับผู้อ่าน ดังนี้

๑) การตอบสนองความต้องการของผู้ใช้รายงาน (Meeting the Audience's Needs)

ปัจจัยความสำเร็จในการทำให้รายงานการตรวจสอบเป็นรายงานที่ให้ความสำคัญกับผู้อ่าน คือ การกำหนดกลุ่มผู้ใช้งาน และการเข้าใจความต้องการของผู้ใช้งาน ผู้ใช้งานในเบื้องต้น คือ ฝ่ายนิติบัญญัติ และหน่วยงานภาครัฐ อย่างไรก็ตาม ยังมีผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ เช่น ประชาชน สถาบันการศึกษา ภาคเอกชน และสื่อมวลชน ซึ่งทั้งหมดล้วนแต่เป็นผู้ได้รับประโยชน์จากผลลัพธ์ของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานทั้งสิ้น เพียงแต่ต่างกันที่การให้ความสำคัญเท่านั้น

๒) โครงสร้างรายงานที่ดี (An Effective Report Structure)

ในช่วงเริ่มต้นของการเขียนรายงานการตรวจสอบ เป็นสิ่งสำคัญที่จะต้องกำหนดโครงสร้างของร่างรายงานเพื่อให้ง่ายต่อการทำงานและลำดับเนื้อหาในรายงาน โครงสร้างรายงานที่ดีสามารถดึงดูดความสนใจของผู้อ่านได้ สื่อสารจุดมุ่งหมายของการตรวจสอบได้ สื่อสารให้เข้าใจในประเด็นการตรวจสอบที่ซับซ้อนได้ และทำให้สามารถเข้าใจผลการตรวจสอบได้อย่างชัดเจน

วิธีทำให้รายงานการตรวจสอบอ่านง่าย

- ต้องมั่นใจว่าเนื้อหาในรายงานมีการเรียงลำดับเรื่องราวโดยเริ่มต้นจากวัตถุประสงค์การตรวจสอบ และผู้อ่านต้องได้รับข้อมูลเพียงพอที่จะเข้าใจในเรื่องนั้น ๆ
- แบ่งเนื้อหาโดยใช้หัวข้อย่อย
- จุดมุ่งหมายหลักของแต่ละส่วนหรือแต่ละย่อหน้าจะต้องชัดเจน และทราบว่าจะมีความเชื่อมโยงกับเรื่องที่ตรวจสอบอย่างไร
- ออกแบบรายงานการตรวจสอบให้อ่านง่าย มีการนำเสนอที่เป็นลำดับและไม่ยุ่งเหยิง
- หลีกเลี่ยงการใช้การอ้างอิงระหว่างกันและตัวย่อที่มากเกินไปจนเกิดความจำป็น

๓) การเขียนรายงานให้ชัดเจน (Clear Writing)

รายงานการตรวจสอบที่ให้ความสำคัญกับผู้อ่านต้องมีความชัดเจน ควรพิจารณาดังนี้

ก) หลีกเลี่ยงการใช้ภาษาเฉพาะทาง เมื่อจำเป็นต้องใช้คำศัพท์เทคนิคเฉพาะหรือภาษาต่างประเทศ และคำย่อ จะต้องมีการอธิบายไว้ด้วย นอกจากนี้ การให้คำอธิบายในรูปของอภิธานศัพท์ หรือ เชิงอรรถที่หาง่าย ก็จะเป็นประโยชน์ต่อผู้อ่าน

ข) หลีกเลี่ยงการใช้คำหรือประโยคที่ทำให้เกิดความกำกวม

ค) ใช้คำที่เหมือนกันทุกครั้งที่สำหรับการกล่าวถึงสิ่งใดสิ่งหนึ่งเป็นการเฉพาะ

ง) ใช้ประโยคที่ประธานเป็นผู้กระทำการโดยตรง (active voice) แทนการใช้ประโยคที่ประธานเป็นผู้ถูกกระทำ (passive voice)

จ) มีความกระชับ การใช้ประโยค ย่อหน้า และส่วนย่อย ต้องสั้น กระชับ

ฉ) ใช้ตัวอย่างที่แสดงให้เห็นถึงข้อตรวจพบ และการสรุปผลการตรวจสอบ

ช) ใช้รูปภาพในการดึงดูดความสนใจของผู้อ่านไปยังจุดที่สำคัญ และใช้ตาราง แผนภาพ แผนผัง และภาพประกอบอื่น ๆ เพื่อนำเสนอข้อมูลที่ซับซ้อนและมีปริมาณมาก การดำเนินการดังกล่าวเป็นการสื่อสารข้อความที่ต้องการส่งได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าการใช้ข้อความตัวอักษรเพียงอย่างเดียว อย่างไรก็ตาม ต้องพยายามให้ตาราง และกราฟดังกล่าวที่เรียบง่าย และต้องแน่ใจว่าตารางและกราฟดังกล่าวมุ่งนำเสนอประเด็นใดประเด็นหนึ่งเพียงประเด็นเดียว โดยผู้อ่านจะต้องเข้าใจในประเด็นนั้นได้ทันที

การเขียนรายงานการตรวจสอบให้มีความเป็นกลาง (Writing Balanced Reports)

ในการจัดทำรายงานการตรวจสอบให้มีความเป็นกลางและเป็นไปในทางสร้างสรรค์ ควรดำเนินการดังนี้

๑) นำเสนอข้อตรวจพบอย่างเป็นกลางและยุติธรรม โดยแสดงข้อเท็จจริงในลักษณะเป็นกลาง และหลีกเลี่ยงข้อมูลหรือการใช้ภาษาที่มีความเป็นอคติ ซึ่งจะก่อให้เกิดการต่อต้านและไม่ยอมรับของหน่วยรับตรวจ

๒) นำเสนอมุมมองและความเห็นที่แตกต่าง รายงานการตรวจสอบควรแสดงให้เห็นว่ามีการนำหลักฐานมาใช้ในการแสดงความเห็นอย่างเป็นกลางและเป็นธรรม ทำให้ผู้อ่านเกิดความเข้าใจมากขึ้นในการดำเนินเรื่องไปสู่สรุปผลการตรวจสอบและการให้ข้อเสนอแนะของรายงานการตรวจสอบ

๓) ให้งานมีความสมบูรณ์ นอกเหนือจากการนำเสนอปัญหาหรือข้อบกพร่องที่ปรากฏตามข้อตรวจพบ รายงานที่สมบูรณ์ควรมีการนำเสนอผลการดำเนินงานที่ประสบผลสำเร็จของหน่วยรับตรวจ ซึ่งอาจเป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานภาครัฐอื่น ๆ ที่ได้อ่านรายงาน เพื่อนำไปใช้ปรับปรุงการดำเนินงานของหน่วยงานของตน สิ่งที่สำคัญคือ รายงานต้องประกอบด้วยข้อมูลและความเห็นที่ครบถ้วนที่จะทำให้สามารถตอบวัตถุประสงค์การตรวจสอบ และส่งเสริมความเข้าใจที่ถูกต้อง เพียงพอที่จะทำให้เกิดความเข้าใจประเด็นที่สำคัญและสภาพข้อเท็จจริงในรายงานการตรวจสอบได้ ข้อเท็จจริงควรได้รับการนำเสนอตามหลักฐานโดยไม่มี การแต่งเติมหรือปิดบัง นอกจากนี้ คำชี้แจงต่าง ๆ โดยเฉพาะจากหน่วยรับตรวจควรมีการพิจารณาและนำเสนอไว้ในรายงาน

ภาคผนวกที่ ๑๐

ตัวอย่างคำสั่งแต่งตั้งคณะกรรมการควบคุมคุณภาพ งานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน



คำสั่ง สตน./สตภ.

ที่/.....

เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

.....

เพื่อให้การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานของ สตน./สตภ. เป็นไปตามนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และคู่มือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ผลการตรวจสอบมีคุณภาพ จึงแต่งตั้งคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ประกอบด้วย

- | | |
|--------------|---------------------|
| ๑. รตง./ผต. | ที่ปรึกษาคณะกรรมการ |
| ๒. ผตบ./ชผต. | ประธานกรรมการ |
| ๓. | กรรมการ |
| ๔. | กรรมการ |
| ๕. | กรรมการและเลขานุการ |
| ๖. | ผู้ช่วยเลขานุการ |

โดยให้คณะกรรมการมีหน้าที่ ดังนี้

๑. พิจารณาให้ความเห็นต่องานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ตามขั้นตอนและแนวทางการสอบทานที่กำหนดในคู่มือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน
๒. ให้คำแนะนำ ปรัชชาในการปฏิบัติงานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานแก่ทีมงานตรวจสอบ
๓. ปฏิบัติงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานตามที่ได้รับมอบหมาย

ทั้งนี้ ตั้งแต่บัดนี้เป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่

(.....)

ผตบ./ชผต.

ภาคผนวกที่ ๑๑

แนวทางการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ

แนวทางการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ครั้งที่ ๑

วัตถุประสงค์ :

๑) เพื่อใช้เป็นแนวทางสำหรับกิจกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานในการพิจารณาให้ความเห็นต่อแผนและผลการตรวจสอบเบื้องต้น รวมทั้งแนวการตรวจสอบ

๒) เพื่อให้การสอบทานงานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานมีคุณภาพ เป็นมาตรฐานเดียวกัน และเกิดความเชื่อมั่นต่อคุณภาพของผลงาน

หัวข้อการพิจารณา	แนวทางการพิจารณา	ความเห็น คณะกรรมการ ควบคุมคุณภาพ	สิ่งที่ควร ปรับปรุง/เพิ่มเติม
๑. เรื่องที่ตรวจสอบ	๑.๑ เรื่องที่ตรวจสอบเป็นเรื่องที่อยู่ในหน้าที่และอำนาจของ ผตง. และสอดคล้องกับนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๑.๒ เรื่องที่ตรวจสอบเป็นเรื่องที่สอดคล้องกับนโยบายการตรวจสอบประจำปี /แผนกลยุทธ์เพื่อการคัดเลือกเรื่อง	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๑.๓ เรื่องที่ตรวจสอบเป็นเรื่องที่มีสาระสำคัญ และมีความเสี่ยงหรือความไม่แน่นอน	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๑.๔ เรื่องที่ตรวจสอบเป็นเรื่องที่สามารถให้ข้อเสนอแนะที่เป็นประโยชน์ นำไปสู่การพัฒนา ปรับปรุงให้มีการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจได้	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
๒. การศึกษาและวิเคราะห์ข้อมูลเรื่องที่ตรวจสอบ	๒.๑ มีการศึกษารายละเอียดข้อมูลสำคัญของเรื่องที่ตรวจสอบ (หลัก 6W1H) ครบถ้วน เพียงพอ (พิจารณาจาก แบบ ตน. ๑)	<input type="checkbox"/> เพียงพอ <input type="checkbox"/> ควรปรับปรุง	
	๒.๒ มีการระบุปัญหาหรือความเสี่ยงของงาน/แผนงาน/โครงการไว้หรือไม่ (พิจารณาจากแบบ ตน. ๑)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๒.๓ มีการกำหนดประเด็นสำคัญที่จะตรวจสอบ (subject matter) หรือไม่ (พิจารณาจากแบบ ตน. ๑)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
๓. การกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบ	๓.๑ วัตถุประสงค์การตรวจสอบมีความเชื่อมโยงกับประเด็นสำคัญที่จะตรวจสอบ (subject matter) หรือไม่ (พิจารณาจากแบบ ตน. ๑)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๓.๒ วัตถุประสงค์การตรวจสอบมีความเชื่อมโยงกับหลักประหยัด ประสิทธิภาพ หรือประสิทธิผลหรือไม่ (พิจารณาจากแบบ ตน. ๑)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๓.๓ วัตถุประสงค์การตรวจสอบมีความชัดเจน และสามารถตรวจสอบได้ (พิจารณาจากแบบ ตน. ๑)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	

หัวข้อการพิจารณา	แนวทางการพิจารณา	ความเห็น คณะกรรมการ ควบคุมคุณภาพ	สิ่งที่ควร ปรับปรุง/เพิ่มเติม
๔. การกำหนด ขอบเขตการตรวจสอบ	๔.๑ ขอบเขตการตรวจสอบมีความสอดคล้องและเชื่อมโยง กับวัตถุประสงค์การตรวจสอบ (พิจารณาจากแบบ ต.น. ๑)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๔.๒ มีการระบุขอบเขตการตรวจสอบที่ชัดเจน โดยระบุ สิ่งที่ต้องการตรวจสอบ หน่วยงานที่เลือกตรวจสอบ สถานที่/พื้นที่ที่เลือกตรวจสอบ และช่วงเวลาเลือก ตรวจสอบ (พิจารณาจากแบบ ต.น. ๑)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
๕. การกำหนดคำถาม การตรวจสอบ	๕.๑ คำถามการตรวจสอบมีความเชื่อมโยง และเพียงพอ ในการตอบวัตถุประสงค์การตรวจสอบ (พิจารณาจาก แบบ ต.น. ๑)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๕.๒ คำถามการตรวจสอบมีความเชื่อมโยงกับหลัก ประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และประหยัด (พิจารณาจาก แบบ ต.น. ๑)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๕.๓ คำถามการตรวจสอบมีความเป็นไปได้ในการได้รับ คำตอบหรือรวบรวมหลักฐาน (พิจารณาจากแบบ ต.น. ๑)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๕.๔ การกำหนดคำถามรอง/คำถามย่อยมีความสอดคล้อง เชื่อมโยง และไม่ซ้ำซ้อนกับคำถามการตรวจสอบระดับ เหนือขึ้นไป (พิจารณาจากแบบ ต.น.๑)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
๖. เกณฑ์การตรวจสอบ	๖.๑ เกณฑ์การตรวจสอบมีความสอดคล้องและเชื่อมโยง กับคำถามการตรวจสอบ และหลักความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล (3Es) (พิจารณาจาก แบบ ต.น. ๑)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๖.๒ เกณฑ์การตรวจสอบมีความชัดเจน สามารถใช้ วัดผลหรือประเมินผลคำถามการตรวจสอบได้ (พิจารณา จากแบบ ต.น. ๑)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๖.๓ เกณฑ์การตรวจสอบสามารถระบุที่มาได้อย่าง ชัดเจน (พิจารณาจากแบบ ต.น. ๑)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๖.๔ เกณฑ์การตรวจสอบได้รับการยอมรับจากหน่วยรับ ตรวจ และมีความเข้าใจที่ถูกต้อง ตรงกัน (พิจารณาจาก แบบ ต.น. ๑)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
๗. แผนการตรวจสอบ เบื้องต้น	๗.๑ การกำหนดข้อมูลที่ต้องการ แหล่งข้อมูล และวิธีการที่ ใช้ในการรวบรวมหลักฐาน มีความเชื่อมโยงกับเกณฑ์ การตรวจสอบและคำถามการตรวจสอบ (พิจารณาจาก แบบ ต.น. ๑)	<input type="checkbox"/> เพียงพอ <input type="checkbox"/> ควรปรับปรุง	
	๗.๒ การกำหนดข้อมูลที่ต้องการ แหล่งข้อมูล และวิธีการ ที่ใช้ในการรวบรวมหลักฐาน มีความครบถ้วนและ เพียงพอ ในการตอบคำถามการตรวจสอบและวัตถุประสงค์ การตรวจสอบที่กำหนดไว้ (พิจารณาจากแบบ ต.น. ๑)	<input type="checkbox"/> เพียงพอ <input type="checkbox"/> ควรปรับปรุง	
	๗.๓ การกำหนดวิธีการรวบรวมหลักฐานมีความครอบคลุม ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องหรือผู้มีส่วนได้ส่วนเสียทุกฝ่าย (พิจารณาจากแบบ ต.น. ๑)	<input type="checkbox"/> เพียงพอ <input type="checkbox"/> ควรปรับปรุง	

หัวข้อการพิจารณา	แนวทางการพิจารณา	ความเห็น คณะกรรมการ ควบคุมคุณภาพ	สิ่งที่ควร ปรับปรุง/เพิ่มเติม
๘. ผลการตรวจสอบเบื้องต้น	๘.๑ ผลการตรวจสอบเบื้องต้น สามารถแสดงผลการเปรียบเทียบระหว่างเกณฑ์การตรวจสอบ (criteria) กับสิ่งที่เป็นอย่าง (condition) ได้ครบถ้วนตามที่กำหนดไว้ในแบบ ต.น. ๑ หรือไม่ (พิจารณา แบบ ต.น. ๑ และ ต.น. ๒)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๘.๒ สิ่งที่เป็นอยู่ (condition) (พิจารณาจากแบบ ต.น. ๒) - มีความสัมพันธ์และสามารถเชื่อมโยงกับเกณฑ์การตรวจสอบ	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	- มีข้อมูลหลักฐานอย่างเพียงพอและเหมาะสมที่สนับสนุนข้อเท็จจริง	<input type="checkbox"/> เพียงพอ <input type="checkbox"/> ควรปรับปรุง	
	- ข้อมูลหลักฐานการตรวจสอบมีความถูกต้องมีความน่าเชื่อถือ สามารถระบุแหล่งที่มา และนำมาใช้ได้ (สามารถเปิดเผยเพื่ออ้างอิงและสนับสนุนผลการตรวจสอบได้)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๘.๓ มีการระบุผลกระทบที่สืบเนื่องจากสภาพปัญหาทั้งผลกระทบที่เกิดขึ้นแล้ว หรือผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอย่างสมเหตุสมผล (พิจารณาจากแบบ ต.น. ๒)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๘.๔ มีการระบุสาเหตุในเบื้องต้นเพื่อให้ทราบถึงสาเหตุที่ทำให้ไม่เป็นไปตามเกณฑ์การตรวจสอบอย่างสมเหตุสมผล (พิจารณาจากแบบ ต.น. ๒)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๘.๕ มีการระบุข้อเสนอแนะที่คาดว่าจะช่วยปรับปรุงหรือแก้ไขปัญหาดังกล่าวอย่างสมเหตุสมผล (พิจารณาจากแบบ ต.น. ๒)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๘.๖ ข้อตรวจพบเบื้องต้นสามารถตอบคำถามการตรวจสอบและวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่กำหนด (พิจารณาจากแบบ ต.น. ๒)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
๙. แนวการตรวจสอบ	๙.๑ การกำหนดคำถามการตรวจสอบ เกณฑ์การตรวจสอบ ข้อมูลที่ต้องการ แหล่งข้อมูล วิธีการรวบรวมหลักฐาน และวิธีการวิเคราะห์หลักฐาน มีความเชื่อมโยงกัน และครบถ้วน เพียงพอที่จะได้ข้อมูลหลักฐานเพื่อสนับสนุนข้อตรวจพบ สรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ (พิจารณาจากแบบ ต.น. ๓)	<input type="checkbox"/> เพียงพอ <input type="checkbox"/> ควรปรับปรุง	
	๙.๒ การจัดทำเครื่องมือที่ใช้ในการรวบรวมข้อมูลหลักฐาน เช่น แบบสัมภาษณ์ แบบสังเกตการณ์ แบบจัดเก็บข้อมูล แบบสอบถาม และแบบรายการขอเอกสาร มีความสอดคล้องและครบถ้วนตามประเด็นที่กำหนดไว้ในแนวการตรวจสอบ (พิจารณาจากแบบ ต.น. ๓)	<input type="checkbox"/> เพียงพอ <input type="checkbox"/> ควรปรับปรุง	
	๙.๓ การกำหนดขนาดตัวอย่างและวิธีการสุ่มตัวอย่าง มีความเหมาะสมและเพียงพอ (พิจารณาจากแบบ ต.น. ๓)	<input type="checkbox"/> เพียงพอ <input type="checkbox"/> ควรปรับปรุง	

หัวข้อการพิจารณา	แนวทางการพิจารณา	ความเห็น คณะกรรมการ ควบคุมคุณภาพ	สิ่งที่ควร ปรับปรุง/เพิ่มเติม
	๙.๔ ได้มีการนำวัตถุประสงค์การตรวจสอบ คำถาม การตรวจสอบ ตามแบบ ตน. ๒ มาจัดทำแนวการตรวจสอบ (แบบ ตน. ๓) อย่างครบถ้วนหรือไม่ และได้นำความเห็น ของคณะกรรมการควบคุมคุณภาพมาปรับปรุงแนว การตรวจสอบ (แบบ ตน. ๓) ครบถ้วนหรือไม่	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๙.๕ กรณีที่มีการปรับวัตถุประสงค์การตรวจสอบ ได้มี การขออนุมัติผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบการดำเนินงาน/ ผู้ช่วยผู้ตรวจเงินแผ่นดินหรือไม่	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	

แนวทางการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ ครั้งที่ ๒

วัตถุประสงค์ :

๑) เพื่อใช้เป็นแนวทางสำหรับกิจกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานในการพิจารณาความถูกต้อง ครบถ้วน และเพียงพอของข้อตรวจพบ การสรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ

๒) เพื่อให้การสอบทานงานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานมีคุณภาพ เป็นมาตรฐานเดียวกัน และเกิดความเชื่อมั่นต่อคุณภาพของผลงาน

หัวข้อการพิจารณา	แนวทางการพิจารณา	ความเห็น คณะกรรมการ ควบคุมคุณภาพ	สิ่งที่ควร ปรับปรุง/เพิ่มเติม
๑. การจัดทำข้อตรวจพบ (Audit Finding) (พิจารณาจากแบบ ตน. ๔)	๑.๑ การจัดทำข้อตรวจพบในแต่ละประเด็น มีองค์ประกอบครบถ้วน และเพียงพอต่อการตอบคำถามการตรวจสอบที่กำหนดไว้ครบถ้วนทุกคำถามหรือไม่	<input type="checkbox"/> เพียงพอ <input type="checkbox"/> ควรปรับปรุง	
	๑.๒ เกณฑ์การตรวจสอบ - เกณฑ์การตรวจสอบมีความสอดคล้องและเชื่อมโยงกับคำถามการตรวจสอบ และหลักความประหยัดประสิทธิภาพ และประสิทธิผล (3Es)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	- เกณฑ์การตรวจสอบมีความชัดเจน สามารถใช้วัดผลหรือประเมินผลคำถามการตรวจสอบได้	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	- เกณฑ์การตรวจสอบสามารถระบุที่มาได้อย่างชัดเจน	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	- เกณฑ์การตรวจสอบได้รับการยอมรับจากหน่วยรับตรวจ และมีความเข้าใจที่ถูกต้อง ตรงกัน	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๑.๓ สิ่งที่เป็นอยู่ - ผลการตรวจสอบ สามารถแสดงผลการเปรียบเทียบระหว่างเกณฑ์การตรวจสอบ (criteria) กับสิ่งที่เป็นอยู่ (condition) ได้ครบถ้วนตามที่กำหนดไว้ในแบบ ตน. ๓ หรือไม่	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	- มีความสัมพันธ์และสามารถเชื่อมโยงกับเกณฑ์การตรวจสอบ	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	- มีข้อมูลหลักฐานอย่างเพียงพอและเหมาะสมที่สนับสนุนข้อเท็จจริง	<input type="checkbox"/> เพียงพอ <input type="checkbox"/> ควรปรับปรุง	
	- ข้อมูลหลักฐานการตรวจสอบมีความถูกต้องมีความน่าเชื่อถือ สามารถระบุแหล่งที่มา และนำมาใช้ได้ (สามารถเปิดเผยเพื่ออ้างอิงและสนับสนุนผลการตรวจสอบได้)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๑.๔ ผลกระทบ - มีการระบุผลกระทบที่สืบเนื่องจากสภาพปัญหาทั้งผลกระทบที่เกิดขึ้นแล้ว หรือผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต อย่างสมเหตุสมผล	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	

หัวข้อการพิจารณา	แนวทางการพิจารณา	ความเห็น คณะกรรมการ ควบคุมคุณภาพ	สิ่งที่ควร ปรับปรุง/เพิ่มเติม
	๑.๕ สาเหตุ - มีการระบุสาเหตุ เพื่อให้ทราบถึงสาเหตุที่ทำให้ ไม่เป็นไปตามเกณฑ์การตรวจสอบ โดยแสดงให้เห็นถึง สาเหตุที่แท้จริงของปัญหาว่าเกิดจากขั้นตอนใด หน่วยงานใด	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
๒. การจัดทำสรุปผล การตรวจสอบ	๒.๑ สามารถเชื่อมโยงกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบ และอธิบายว่าเหตุใดจึงมีการตรวจสอบ รวมถึงอธิบาย ความสำคัญของข้อตรวจพบและเหตุใดจึงจำเป็นต้อง ให้ข้อเสนอแนะ	<input type="checkbox"/> เพียงพอ <input type="checkbox"/> ควรปรับปรุง	
	๒.๒ ข้อมูลในประเด็นต่าง ๆ สามารถสะท้อนถึงหลัก ความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล (3Es)	<input type="checkbox"/> เพียงพอ <input type="checkbox"/> ควรปรับปรุง	
๓. ก า ร จั ด ท า ข้อเสนอแนะ	๓.๑ ข้อเสนอแนะมีความเชื่อมโยงกับข้อตรวจพบ และสาเหตุของปัญหา	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๓.๒ ข้อเสนอแนะสามารถอธิบายสิ่งที่ต้องการอย่าง เจาะจง และชัดเจน ได้แก่ ใครที่ต้องเกี่ยวข้อง (who) ต้องการให้ทำอะไร (what) เมื่อใด (when) และทำไม จึงต้องกำหนดสิ่งนี้ (why)	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	
	๓.๓ หน่วยรับตรวจสามารถนำไปสู่การปฏิบัติได้ และ เป็นการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงาน ให้แก่หน่วยรับตรวจ	<input type="checkbox"/> ใช่ <input type="checkbox"/> ไม่ใช่	

ภาคผนวกที่ ๑๒

แบบฟอร์มตัวอย่างหนังสือส่งหน่วยงานภายนอก (แบบ ตย.)

แบบ ตย. ๑

หนังสือแจ้งการเปิดตรวจ



ที่ ตผ ๐๐...../.....

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ ...

.....(วัน/เดือน/ปี).....

เรื่อง แจ้งการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน.....(ชื่อเรื่อง).....

เรียน(ผู้บริหารสูงสุดของหน่วยงาน).....

ด้วยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน โดยสำนัก ... กำหนดจะเข้าตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน.....(ชื่อเรื่อง)..... ของ.....(ชื่อหน่วยงาน)..... ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ ว่าด้วยหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ตั้งแต่วันที่ถึงวันที่..... โดยมีผู้กำกับดูแลและเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน ดังนี้

๑.(ชื่อ-นามสกุล).....	ตำแหน่ง	ผู้กำกับดูแล
๒.(ชื่อ-นามสกุล).....	ตำแหน่ง	หัวหน้าทีมตรวจสอบ
๓.(ชื่อ-นามสกุล).....	ตำแหน่ง	ผู้ตรวจสอบ
๔.(ชื่อ-นามสกุล).....	ตำแหน่ง	ผู้ตรวจสอบ

อนึ่ง ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินขอความร่วมมือเพื่อดำเนินการในเรื่องดังต่อไปนี้

๑. แจ้งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบ พร้อมทั้งแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ประสานงานของ.....(ชื่อหน่วยงาน)..... ซึ่งมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการดำเนินงาน.....(ชื่อเรื่อง)..... และอยู่ในฐานะที่จะติดต่อเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานดังกล่าว เพื่อเป็นผู้ประสานงานจนกว่าการตรวจสอบจะแล้วเสร็จ ทั้งนี้ ขอให้แจ้งชื่อและตำแหน่งผู้ทำหน้าที่ประสานงานให้ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ ทราบด้วย

๒. จัดเตรียมเอกสารและข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงาน.....(ชื่อเรื่อง)..... เพื่อประกอบการตรวจสอบซึ่งเจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะได้ประสานงานในรายละเอียดต่อไป

๓. ขอความอนุเคราะห์จัดเตรียมสถานที่ให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานในระหว่างการตรวจสอบ

จึงเรียนมาเพื่อโปรดพิจารณาดำเนินการดังกล่าวข้างต้น จักขอบคุณยิ่ง

ขอแสดงความนับถือ

(.....)

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน/
ผู้ที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมอบหมาย ปฏิบัติราชการแทน
ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่...../สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่.....

โทร.....

โทรสาร.....

ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ :@oag.go.th

แบบ ตย. ๒

แผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
(Action Plan)

สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่... กลุ่มที่... /สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ ... จังหวัด.....
เรื่องที่ตรวจสอบ.....หน่วยงาน.....กระทรวง.....

ลำดับ ที่	ข้อตรวจพบ และข้อเสนอแนะ	กิจกรรม ที่จะดำเนินการ	ระยะเวลา		หน่วยงานที่รับผิดชอบ (สำนัก/กอง/กลุ่ม)	หมายเหตุ/ ข้อชี้แจงเพิ่มเติม
			วันเริ่มต้น	วันแล้วเสร็จ		
๑.	ข้อตรวจพบที่ ๑ ■ ข้อเสนอแนะที่ ๑ ■ ข้อเสนอแนะที่					
๒.	ข้อตรวจพบที่ ๒ ■ ข้อเสนอแนะที่ ๑ ■ ข้อเสนอแนะที่					
๓.	ข้อตรวจพบที่ ๓ ■ ข้อเสนอแนะที่ ๑ ■ ข้อเสนอแนะที่					
๔.	ข้อตรวจพบที่ ๔ ■ ข้อเสนอแนะที่ ๑ ■ ข้อเสนอแนะที่					

แบบ ตย. ๓

หนังสือนำส่งร่างรายงานการตรวจสอบเพื่อขอความเห็นจากหน่วยรับตรวจ



ที่ ตผ ๐๐...../.....

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ ...

.....(วัน/เดือน/ปี).....

เรื่อง ร่างรายงานการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน.....(ชื่อเรื่อง)..... (ชื่อหน่วยงาน).....

เรียน(ผู้บริหารสูงสุดของหน่วยงาน).....

สิ่งที่ส่งมาด้วย ร่างรายงานการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน.....(ชื่อเรื่อง)..... (ชื่อหน่วยงาน)....

จำนวน เล่ม

ตามที่ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน โดยสำนัก.....(ชื่อสำนัก)..... ได้ตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพ
การดำเนินงาน.....(ชื่อเรื่อง)..... ของ(ชื่อหน่วยงาน)..... นั้น

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๘๙ และ ๙๐ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ จึงขอส่งร่างรายงานการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน.....(ชื่อเรื่อง).....
ของ.....(ชื่อหน่วยงาน)..... รายละเอียดตามสิ่งที่ส่งมาด้วย มาเพื่อโปรดพิจารณาแสดงความเห็นแล้วจัดส่งให้สำนักงาน
การตรวจเงินแผ่นดินภายในวันที่.....(ให้ระบุวันที่ครบกำหนดโดยนับ ๑๕ วัน ตั้งแต่วันที่ลงนามในหนังสือนำส่ง
ร่างรายงานฯ หากวันที่ครบกำหนดตรงกับวันหยุดราชการให้ใช้วันทำการถัดไป) เพื่อจะได้นำมาประกอบไว้เป็นส่วนหนึ่ง
ของรายงานการตรวจสอบต่อไป ทั้งนี้ หากไม่ตอบกลับภายในระยะเวลาที่กำหนด จะถือว่าเห็นด้วยกับร่างรายงาน
การตรวจสอบนี้

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินขอขอบคุณสำหรับการให้ความร่วมมือเป็นอย่างดีของ ... (ชื่อหน่วยงาน)...
ตลอดการตรวจสอบ หากท่านมีข้อสงสัยหรือข้อซักถามเพิ่มเติมเกี่ยวกับร่างรายงานฉบับนี้ โปรดติดต่อ (ผู้รับผิดชอบ
ในการร่างรายงาน)..... โทร.

จึงเรียนมาเพื่อโปรดพิจารณา

ขอแสดงความนับถือ

(.....)

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน/

ผู้ที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมอบหมาย ปฏิบัติราชการแทน

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่...../สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่.....

โทร.....

โทรสาร.....

ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ :@oag.go.th

แบบ ตย. ๔

หนังสือประทับตราส่งรายงานการตรวจสอบให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง



ที่ ตผ ๐๐...../.....

ถึง.....(ชื่อหน่วยงาน - ต้องระบุ กรม กระทรวง ให้ชัดเจน).....

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินขอส่งสำเนารายงานการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน.....(ชื่อเรื่อง).....ของ.....(ชื่อหน่วยงาน)..... จวดปีงบประมาณ.....จำนวน ๑ เล่ม มาเพื่อทราบและดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้อง

ตราชื่อส่วนราชการ

(ลงชื่อย่อกำกับตรา)

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

.....(วัน/เดือน/ปี).....

สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่...../สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่.....

โทร.....

โทรสาร.....

ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ :@oag.go.th

ภาคผนวกที่ ๑๓
แบบแจ้งผลการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน
ตามมาตรา ๘๙ และมาตรา ๙๐

แบบ นง. ๑

หนังสือแจ้งผลการตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจ



ที่ ตผ ๐๐...../.....

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ ...

.....(วัน/เดือน/ปี).....

เรื่อง การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน.....(ชื่อเรื่อง).....

เรียน(ผู้รับตรวจ).....

สิ่งที่ส่งมาด้วย ๑. รายงานการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน.....(ชื่อเรื่อง).... จำนวน เล่ม

๒. แบบฟอร์มแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (Action Plan)

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน โดยสำนัก.....(ชื่อสำนัก)..... ได้ตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน.....(ชื่อเรื่อง).....ของ.....(หน่วยรับตรวจ).....เสร็จแล้ว ผลการตรวจสอบมีข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะ รายละเอียดตามสิ่งที่ส่งมาด้วย

อาศัยอำนาจตาม มาตรา ๘๙*/มาตรา ๙๐** แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ จึงขอส่งรายงานการตรวจสอบและแบบฟอร์มแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน รายละเอียดตามสิ่งที่ส่งมาด้วย โดยให้ท่านจัดทำแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแล้วจัดส่งให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ ภายในวันที่ (ให้ระบุวันที่ครบกำหนดโดยนับ ๓๐ วัน นับตั้งแต่วันที่ลงนามในหนังสือแจ้งผลการตรวจสอบ หากวันที่ครบกำหนดตรงกับวันหยุดราชการให้ใช้วันทำการถัดไป) และแจ้งผลการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ ทราบภายในวันที่ (ให้ระบุวันที่ครบกำหนดโดยนับ ๖๐ วัน นับตั้งแต่วันที่ลงนามในหนังสือแจ้งผลการตรวจสอบ หากวันที่ครบกำหนดตรงกับวันหยุดราชการให้ใช้วันทำการถัดไป) ทั้งนี้ ได้ส่งสำเนารายงานการตรวจสอบดังกล่าวให้(ผู้กำกับดูแล)..... เพื่อทราบด้วยแล้ว

จึงเรียนมาเพื่อโปรดพิจารณา

ขอแสดงความนับถือ

(.....)

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน/
ผู้ที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมอบหมาย ปฏิบัติราชการแทน
ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่...../สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่.....

โทร.....

โทรสาร.....

ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ :@oag.go.th

หมายเหตุ : ๑. * กรณีเป็นการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานที่ยังไม่เสร็จสิ้น ให้แจ้งผลตามมาตรา ๘๙

๒. ** กรณีเป็นการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานที่เสร็จสิ้นแล้ว ให้แจ้งผลตามมาตรา ๙๐

แบบ นง. ๒

หนังสือแจ้งผลการตรวจสอบให้ผู้กำกับดูแล



ที่ ตผ ๐๐...../.....

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ ...

.....(วัน/เดือน/ปี).....

เรื่อง การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน....(ชื่อเรื่อง)....

กราบเรียน/เรียน(ผู้กำกับดูแล).....

สิ่งที่ส่งมาด้วย สำเนารายงานการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน....(ชื่อเรื่อง).... จำนวน เล่ม

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน โดยสำนัก.....(ชื่อสำนัก)..... ได้ตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน.....(ชื่อเรื่อง).....ของ.....(หน่วยรับตรวจ).....เสร็จแล้ว และได้แจ้งโดยหนังสือ ที่ลงวันที่.....*(แบบ นง.๑)..... ให้.....(หน่วยรับตรวจ)..... ดำเนินการตามข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะรายละเอียดตามสิ่งที่ส่งมาด้วย

จึงกราบเรียน/เรียน มาเพื่อโปรดพิจารณาติดตามผลการดำเนินการของ.....(หน่วยรับตรวจ)..... หากดำเนินการเป็นประการใด โปรดแจ้งผลการดำเนินการดังกล่าวไปให้ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/สำนัก.....(ชื่อสำนัก)..... ทราบด้วย จักขอบคุณยิ่ง

ขอแสดงความนับถืออย่างยิ่ง/ขอแสดงความนับถือ

(.....)

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน/
ผู้ที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมอบหมาย ปฏิบัติราชการแทน
ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่...../สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่.....

โทร.....

โทรสาร.....

ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ :@oag.go.th

แบบติดตามผลการตรวจสอบ

หนังสือแจ้งเตือนให้ดำเนินการ (กรณีไม่แจ้งผลการดำเนินการภายใน ๖๐ วัน)



ที่ ตผ ๐๐...../.....

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน/
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ ...

.....(วัน/เดือน/ปี).....

เรื่อง การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน....(ชื่อเรื่อง)....

เรียน(ผู้รับตรวจ).....

อ้างถึง หนังสือ.....ที่...../.....(หนังสือแจ้งผลการตรวจสอบตามแบบ นง.๑).....

ตามหนังสือที่อ้างถึง สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน / สำนัก.....(ตรวจสอบการดำเนินงาน/
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่...).....ได้แจ้งให้.....(หน่วยรับตรวจ)..... ดำเนินการตาม
ข้อเสนอแนะ โดยให้ท่านเร่งดำเนินการและแจ้งผลการดำเนินการไปให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน / สำนัก.....
(ชื่อสำนัก)..... ทราบ ภายในวันที่.....(วันที่ครบกำหนด ๖๐ วัน ตามที่ระบุไว้ใน แบบ นง.๑).....นั้น

บัดนี้ ครบกำหนดตามหนังสือที่อ้างถึงแล้วแต่.....(หน่วยรับตรวจ)..... ยังไม่ได้แจ้งผลการดำเนินการ
ไปให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน / สำนัก.....(ชื่อสำนัก)..... ทราบ จึงขอให้ท่านดำเนินการให้แล้วเสร็จ
ตามข้อเสนอแนะ ซึ่งกำหนดไว้ตามแผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (Action Plan)
และแจ้งผลการดำเนินการให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทราบ ภายในวันที่.....(พิจารณาตามความเหมาะสม).....

จึงเรียนมาเพื่อโปรดพิจารณาดำเนินการให้แล้วเสร็จโดยเร็ว

ขอแสดงความนับถือ

(.....)

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน/

ผู้ที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมอบหมาย ปฏิบัติราชการแทน

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่...../สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่.....

โทร.....

โทรสาร.....

ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ :@oag.go.th

ภาคผนวกที่ ๑๔

คำศัพท์สำคัญในคู่มือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

ที่	ภาษาอังกฤษ	ภาษาไทย
๑	action plan	แผนปฏิบัติการตามข้อเสนอแนะของ สตง.
๒	actual effect	ผลกระทบที่เกิดขึ้นแล้ว
๓	analytical evidence	หลักฐานที่ได้จากการวิเคราะห์
๔	audit approach	แนวทางการตรวจสอบ
๕	audit assignment	การมอบหมายงานตรวจสอบ
๖	audit conclusion	สรุปผลการตรวจสอบ
๗	audit conducting	การดำเนินการตรวจสอบ
๘	audit design	การออกแบบการตรวจสอบ
๙	audit documentation	การจัดทำเอกสารหลักฐาน
๑๐	audit evidence	หลักฐานการตรวจสอบ
๑๑	audit finding	ข้อตรวจพบ
๑๒	audit follow-up	การติดตามผลการตรวจสอบ
๑๓	audit objective	วัตถุประสงค์การตรวจสอบ
๑๔	audit plan	แผนการตรวจสอบ
๑๕	audit program	แนวการตรวจสอบ
๑๖	audit question	คำถามการตรวจสอบ
๑๗	audit reporting	รายงานผลการตรวจสอบ
๑๘	audit risk	ความเสี่ยงในการตรวจสอบ
๑๙	audit scope	ขอบเขตการตรวจสอบ
๒๐	audit supervision	การกำกับดูแลการตรวจสอบ
๒๑	audit team competence	ความรู้ความสามารถของทีมตรวจสอบ
๒๒	cause	สาเหตุ
๒๓	condition	สิ่งที่เป็นอยู่
๒๔	criteria	เกณฑ์การตรวจสอบ
๒๕	documentary evidence	หลักฐานที่เป็นเอกสาร
๒๖	documentation review	การสอบทานเอกสาร
๒๗	draft report	ร่างรายงานการตรวจสอบ
๒๘	economy	ความประหยัด
๒๙	effect	ผลกระทบ
๓๐	effectiveness	ประสิทธิผล
๓๑	efficiency	ประสิทธิภาพ
๓๒	entrance conference	การเปิดการตรวจสอบ
๓๓	evidence collection	การรวบรวมข้อมูลหลักฐาน
๓๔	exit conference	การปิดการตรวจสอบ

ที่	ภาษาอังกฤษ	ภาษาไทย
๓๕	expert opinion	ความเห็นของผู้เชี่ยวชาญ
๓๖	final outcome	ผลลัพธ์สุดท้าย
๓๗	focus group	การสนทนากลุ่ม
๓๘	impact	ผลกระทบ
๓๙	independence and ethics	ความเป็นอิสระและจริยธรรม
๔๐	interview	การสัมภาษณ์
๔๑	materiality	ความมีสาระสำคัญ
๔๒	observation	การสังเกตการณ์
๔๓	outcome	ผลลัพธ์
๔๔	output	ผลผลิต
๔๕	physical evidence	หลักฐานทางกายภาพ
๔๖	potential effect	ผลกระทบที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคต
๔๗	pre-study	การตรวจสอบเบื้องต้น
๔๘	problem-oriented audit approach	แนวทางการตรวจสอบแบบมุ่งเน้นปัญหา
๔๙	professional judgement and scepticism	การใช้ดุลพินิจ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
๕๐	quality assurance	การประกันคุณภาพ
๕๑	quality control	การควบคุมคุณภาพ
๕๒	questionnaire	แบบสอบถาม
๕๓	recommendation	ข้อเสนอแนะ
๕๔	result	ผลสัมฤทธิ์
๕๕	result-oriented audit approach	แนวทางการตรวจสอบแบบมุ่งเน้นผลการดำเนินงาน
๕๖	root cause	สาเหตุที่แท้จริง
๕๗	sampling	การสุ่มตัวอย่าง
๕๘	secondary data	ข้อมูลระดับทุติยภูมิ
๕๙	selection of audit topic	การคัดเลือกเรื่อง
๖๐	seminars and hearing	การสัมมนาและการรับฟังความเห็น
๖๑	subject matter	ประเด็นสำคัญที่จะตรวจสอบ
๖๒	system-oriented audit approach	แนวทางการตรวจสอบแบบมุ่งเน้นระบบ
๖๓	testimonial evidence	หลักฐานที่เป็นการรับรอง
๖๔	working paper	กระดาษทำการ

บรรณานุกรม

- กัลยา วาณิชยปัญญา. (๒๕๕๒). *สถิติสำหรับงานวิจัย* (พิมพ์ครั้งที่ ๔). สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ทิพาวิดี เมฆสุวรรณ, ผู้เรียบเรียง. (๒๕๓๙). *การบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์*. สำนักงานเลขาธิการคณะกรรมการ
ปฏิรูประบบราชการ.
- พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. ๒๕๕๖
- พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๓๕
- พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๔๕
- พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๑
- ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการสร้างระบบบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. ๒๕๔๒
- สำนักงานประมาณ, กองประเมินผล ๑. (๒๕๖๕ a). *คู่มือทบทวนผลสัมฤทธิ์/ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจาก
การใช้จ่ายงบประมาณ เป้าหมายการให้บริการ ผลผลิต/โครงการ และตัวชี้วัดผลสำเร็จของ
หน่วยรับงบประมาณ ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๗*. [https://drive.google.com/drive/
folders/1DWcS7iiN2c5kj3dKbBlzrJqURX0tTrdm](https://drive.google.com/drive/folders/1DWcS7iiN2c5kj3dKbBlzrJqURX0tTrdm)
- สำนักงานประมาณ, กองประเมินผล ๑. (๒๕๖๕ b). *รายงานการติดตามและประเมินผลสัมฤทธิ์จากการใช้
จ่ายงบประมาณโครงการสำคัญประจำปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๖๕ โครงการเพิ่มขีดความสามารถ
ในการแข่งขันของวิสาหกิจไทยด้วยดิจิทัล*. https://bbstore.bb.go.th/cms/1668502402_6639.pdf
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, สำนักวิจัย. (๒๕๖๓). *คู่มือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพ
การดำเนินงาน*. สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
- สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน. (๒๕๔๖). *คู่มือการพัฒนาระบบการบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์*.
สวัสดิการสำนักงาน ก.พ..
- สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาระบบราชการ. (n.d.). *คู่มือเทคนิคและวิธีการบริหารจัดการสมัยใหม่ตามแนวทาง
การบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี: การประเมินความคุ้มค่า*. [https://web.sut.ac.th/qa/pdf/
Knowledge-general/14-Worthwhile.pdf](https://web.sut.ac.th/qa/pdf/Knowledge-general/14-Worthwhile.pdf)
- สำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. (๒๕๕๓). *คู่มือการประเมินความคุ้มค่าในการปฏิบัติ
ภารกิจภาครัฐ* (ฉบับปรับปรุง พ.ศ. ๒๕๕๓). [https://www.nesdc.go.th/article_attach/
article_file_20191018111757.pdf](https://www.nesdc.go.th/article_attach/article_file_20191018111757.pdf)
- สำนักงานสภาพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ. (๒๕๕๕). *คู่มือแนวทางและหลักเกณฑ์การวิเคราะห์โครงการ
(ฉบับปรับปรุง พ.ศ. ๒๕๕๕)*. https://www.nesdc.go.th/ewt_dl_link.php?nid=7697
- หลุยส์ เจนเซน. (บ.ก.) (๒๕๖๐). *คู่มือการบริหารมุ่งผลสัมฤทธิ์การทำงานร่วมกันเพื่อเด็ก*. United Nations
Children's Fund. [https://www.unicef.org/thailand/media/3491/file/คู่มือการบริหาร
มุ่งผลสัมฤทธิ์.pdf](https://www.unicef.org/thailand/media/3491/file/คู่มือการบริหาร
มุ่งผลสัมฤทธิ์.pdf)

- African Organisation of English-Speaking Supreme Audit Institutions. (2016). *Performance Audit Handbook* (2nd ed.). <https://afrosai-e.org.za/wp-content/uploads/2019/07/AFROSAI-E-Performance-Audit-Handbook-2016.pdf>
- Asian Development Bank. (2021). *Value for Money: Guidance Note on Procurement*. <https://www.adb.org/sites/default/files/procurement-value-money.pdf>
- Department for International Development. (n.d.). *DFID Results Estimates: Technical Notes*. GOV.UK. Retrieved February 3, 2023, from <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5f8e919de90e0727c90ca84e/dfid-results-estimates-technical-notes-update-16oct20.pdf>
- GUID 3910 Central Concepts for Performance Auditing (2019)
- GUID 3920 The Performance Auditing Process (2019)
- Global Affairs Canada, Results-Based Management Centre of Excellence. (2020, June). *Results-Based Management for International Assistance Programming at Global Affairs Canada: A How - to Guide*. Global Affairs Canada. <https://www.international.gc.ca/world-monde/assets/pdfs/funding-financement/how-to-guide.pdf>
- INTOSAI Development Initiative. (2021). *IDI Performance Audit ISSAI Implementation Handbook* (Version 1). Retrieved March 8, 2023, from <https://idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/1330-idi-performance-audit-issai-implementation-handbook-v1-en?format=html>
- International Bank for Reconstruction and Development /World Bank. (n.d.). *Basic vocabulary for Results Based Management and Evaluation*. Retrieved December 19, 2022, from <http://web.worldbank.org/archive/website01536/WEB/IMAGES/RESULT-4.PDF>
- International Fund for Agricultural Development. (2014). *Results and Impact Management System RIMS: First and Second Level Results*. Commercial Agriculture and Resilient Livelihoods Enhancement Programme. Retrieved February 3, 2023, from <https://www.carlep.gov.bt/wp-content/uploads/2016/11/RIMS-Handbook.pdf>
- International Labour Organization. (n.d.). *ILO Technical Cooperation Manual* (Version 1). Retrieved March 8, 2023, from https://www.ilo.org/pardev/development-cooperation/evaluation/WCMS_172679/lang--en/index.htm
- INTOSAI. ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-sector Auditing. (2019).
- INTOSAI. ISSAI 130 Code of Ethics. (2019).
- INTOSAI. ISSAI 300 Performance Audit Principles. (2019).
- INTOSAI. ISSAI 3000 Performance Audit Standard. (2019).

- Japan International Cooperation Agency, Office of Evaluation, Planning and Coordination Department. (2014). *JICA Guideline for Project Evaluation: Practical Methods for Project Evaluation*. Japan International Cooperation Agency. https://www.jica.go.jp/Resource/english/our_work/evaluation/tech_and_grant/guides/guideline.html
- Jackson, P. (2012). *Value for money and international development: Deconstructing myths to promote a more constructive discussion*. OECD Development Assistance Committee. <https://www.oecd.org/development/effectiveness/49652541.pdf>
- London School of Economics and Political Science. (n.d.). *Value for Money: VFM*. <https://info.lse.ac.uk/staff/divisions/Planning-Division/Resource-Planning/Value-for-Money>
- National Audit Office. (n.d. a). *Successful commissioning toolkit*. <https://www.nao.org.uk/successful-commissioning/>
- National Audit Office. (n.d. b). *Successful commissioning toolkit: Assessing value for money*. <https://www.nao.org.uk/successful-commissioning/general-principles/value-for-money/assessing-value-for-money/>
- National Audit Office. (n.d. c). *Successful commissioning toolkit: Value for money*. <https://www.nao.org.uk/successful-commissioning/general-principles/value-for-money/>
- National Audit Office. (n.d. d). *Successful commissioning toolkit: Value for money and TSOs*. <https://www.nao.org.uk/successful-commissioning/general-principles/value-for-money/value-for-money-and-csos/>
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2023). *Glossary of Key Terms in Evaluation and Results-based Management for Sustainable Development* (2nd ed.). OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/632da462-en-fr-es>.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (n.d.). *What are results?*. <https://www.oecd.org/dac/results-development/what-are-results.htm>
- Swedish International Development Cooperation Agency, Department for Evaluation and Internal Audit. (2007). *Glossary of Key Terms in Evaluation and Results Based Management*. Organisation for Economic Co-operation and Development. Retrieved February 3, 2023, from <https://www.oecd.org/dac/evaluation/dcdndep/39249691.pdf>
- Taliercio, R. & Estrada, E. A. (2020). Best Practices in Project Appraisal and Selection. In G. Schwartz, M. Fouad, T. S. Hansen & G. Verdier (Eds.), *Well Spent: How Strong Infrastructure Governance Can End Waste in Public Investment*. International Monetary Fund. <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781513511818/9781513511818.xml?BookTabs=cited%20by>
- Thirlwall, A. P. (1994). *Growth and Development*. Palgrave. https://doi.org/10.1007/978-1-349-23195-9_8

Taylor, M., Purdue, D., Wilson, M. & Wilde, P. (n.d.). *Evaluating community projects: A practical guide*. Joseph Rowntree Foundation. <https://www.jrf.org.uk/sites/default/files/jrf/migrated/files/1859354157.pdf>

United Nations Development Group. (2011). *Results-Based Management Handbook*. <https://unsdg.un.org/resources/unsdg-results-based-management-handbook>

รายชื่อผู้จัดทำคู่มือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

นายณเรฐ	จิตรชื่น
นายเสริมพันธ์	นิลละออง
นางสาวน้อมจิตร	สังข์दानจาก
นายพยุธ	นิรันรัตน์
นางสาวบุญนุช	ขันธรุจี
นางสาวมธุลีห์	โยคี
นางสาวฉันทิษา	สุวรรณเวช
นางสาวอัญชลี	โชติคุณ
นางสาวสุจิตรา	วณิชณะชากร
นายณัฐวุฒิ	จัยสำราญ
นายภาสุ	เสนาสุข
นายณัฐพล	เทศะวิบูล
นายภราดร	ธนูชิต
นายพันธ์ศักดิ์	มณีอินทร์
นายกฤษฎ	ทิพย์น้อย
นางสาวกัญมาตุ	จันทร์เสียงสังข์
นางสาวสุนิษา	คงดี