



คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงาน

หน่วยงานตรวจสอบภายใน
มหาวิทยาลัยราชภัฏนครสวรรค์

สารบัญ

คำนำ	2
ส่วนที่ 1 ความเป็นมา	4
ส่วนที่ 2 ความหมายของการตรวจสอบการดำเนินงาน	6
ส่วนที่ 3 เทคนิคเกี่ยวกับ 3 E's	9
ส่วนที่ 4 ขั้นตอนการตรวจสอบดำเนินงาน	12
เอกสารอ้างอิง	30

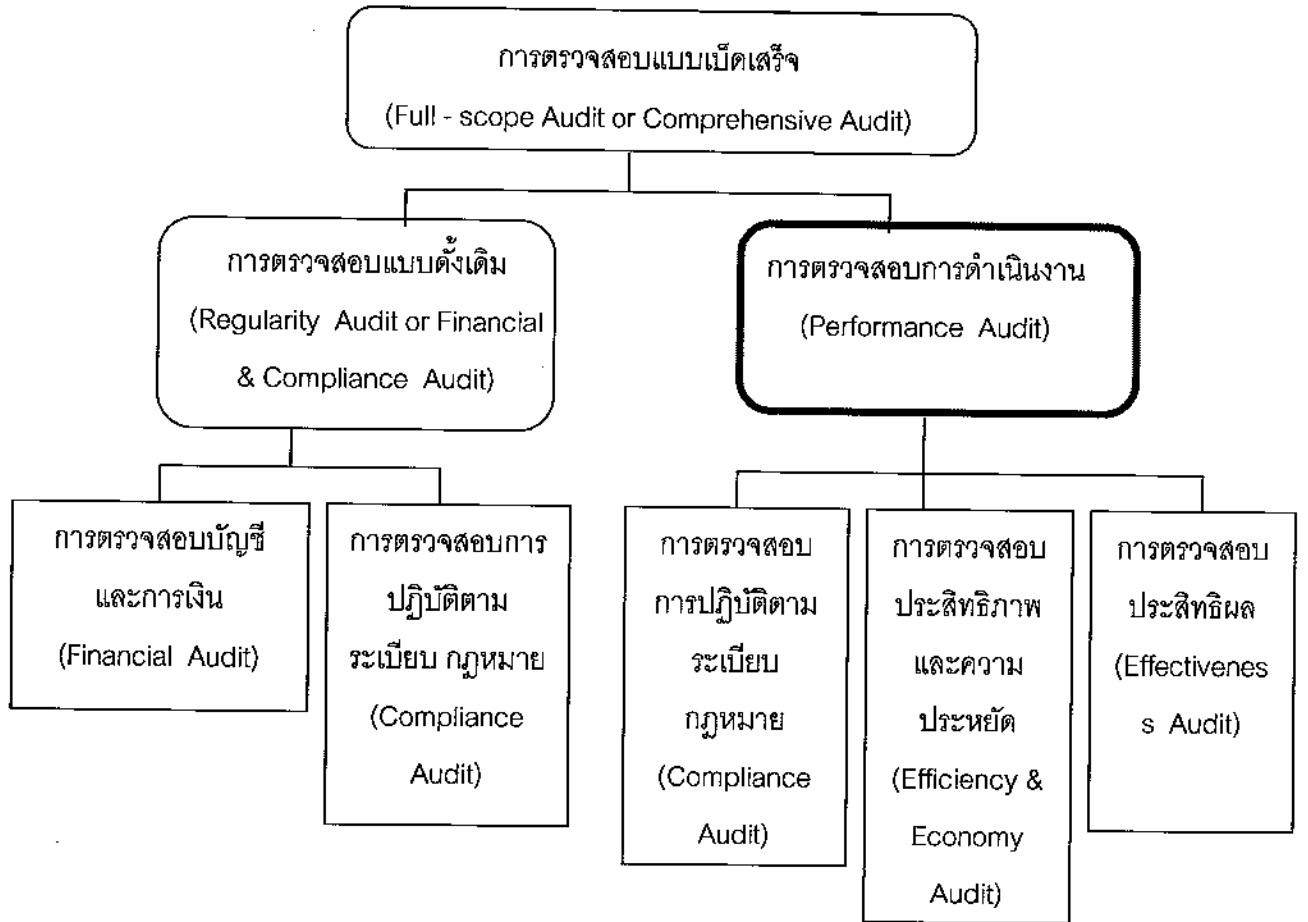
ส่วนที่ 1

ความเป็นมา

การตรวจสอบการดำเนินงานเริ่มมีมาตั้งแต่ตอนใกล้สิ้นสงครามโลกครั้งที่ 2 ในขณะที่รัฐบาลของประเทศต่าง ๆ มีภารกิจกว้างขวางและซับซ้อนขึ้น งบประมาณรายจ่ายก็ต้องเพิ่มสูงขึ้นตามไปด้วย เพื่อนำมาใช้จ่ายในการพัฒนาฟื้นฟูประเทศ ความต้องการใช้จ่ายเงินงบประมาณเพิ่มสูงขึ้นในขณะที่งบประมาณมีอยู่อย่างจำกัด รัฐบาลจะจัดสรรและใช้จ่ายเงินอย่างไรให้เกิดประโยชน์สูงสุด รัฐบาลจะทราบได้อย่างไรว่างบประมาณที่จัดสรรไปนั้นเป็นไปตามเป้าหมายและวัตถุประสงค์ การตรวจสอบการดำเนินงานเป็นกลไกหนึ่งที่สามารถให้คำตอบเหล่านี้ได้ การตรวจสอบการดำเนินงานจึงเข้ามามีบทบาทพร้อมกับการตรวจสอบทางบัญชีและการเงิน เนื่องจากการตรวจสอบทางบัญชีและการเงินเพียงด้านเดียวไม่เพียงพอที่จะเป็นเครื่องชี้ให้เห็นถึงผลการดำเนินงานว่าเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ประหยัดและได้ผลคุ้มค่าหรือไม่ เนื่องจากสิ่งที่เขียนไว้ในแผนไม่จำเป็นต้องเกิดขึ้นจริงเสมอไปเมื่อนำมาปฏิบัติงานจริง รัฐบาลมีหน้าที่ที่จะต้องดูแลการใช้ทรัพยากรของประเทศ(คน เงิน วัสดุ อุปกรณ์และอื่น ๆ) ให้เป็นไปในทิศทางที่จะก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดหรือสูญเสียน้อยที่สุดต่อส่วนรวม ดังนั้นจึงเป็นความจำเป็นที่การตรวจสอบการดำเนินงานต้องเข้ามามีบทบาทเสริมในส่วนนี้ ระบบงบประมาณแผ่นดินส่วนใหญ่ที่ประเทศต่างๆ ใช้กันอยู่ในปัจจุบันรวมทั้งประเทศไทย เป็นระบบงบประมาณแบบแสดงแผนงาน (Planning Programming Budgeting System) หรือ งบประมาณแบบแสดงผลงาน (Performance based Budgeting) ซึ่งเป็นระบบที่เน้นความสัมฤทธิ์ผลของการดำเนินงานเป็นสำคัญ หรือ งบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ (Strategic Performance-Based Budgeting -SPBB) และต้องมีการวัดผลการดำเนินงานที่เป็นระบบและเป็นรูปธรรม การตรวจสอบการดำเนินงานก็เป็นกระบวนการหนึ่งในการประเมินหรือวัดผลการดำเนินงาน และสามารถให้คำตอบได้ว่าการดำเนินงานสัมฤทธิ์ผลตามที่ต้องการหรือไม่ สำหรับประเทศไทย แนวคิดเรื่องการตรวจสอบการดำเนินงานนี้ได้ถูกนำมาใช้ในภาครัฐอย่างเป็นทางการในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตั้งแต่เริ่มใช้พระราชบัญญัติตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 และได้พัฒนาแนวทางและวิธีการตรวจสอบอย่างต่อเนื่องตลอดมาจนถึงปัจจุบัน

การตรวจสอบภาครัฐสมัยใหม่ ได้ขยายขอบเขตการตรวจสอบออกไปจากที่เคยเน้นเฉพาะการตรวจสอบด้านการเงินและบัญชีและรวมถึงการตรวจสอบความถูกต้องของการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามระเบียบ ข้อบังคับ และกฎหมาย (Financial and Compliance Audit) ไปถึงการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) ด้วย ดังนั้นในปัจจุบันการตรวจสอบภาครัฐจะทำความเข้าใจไประหว่างการตรวจสอบทางการเงินและการตรวจสอบการดำเนินงาน ดังแผนภาพที่ 1

แผนภาพที่ 1 ขอบเขตของการตรวจสอบภาครัฐสมัยใหม่

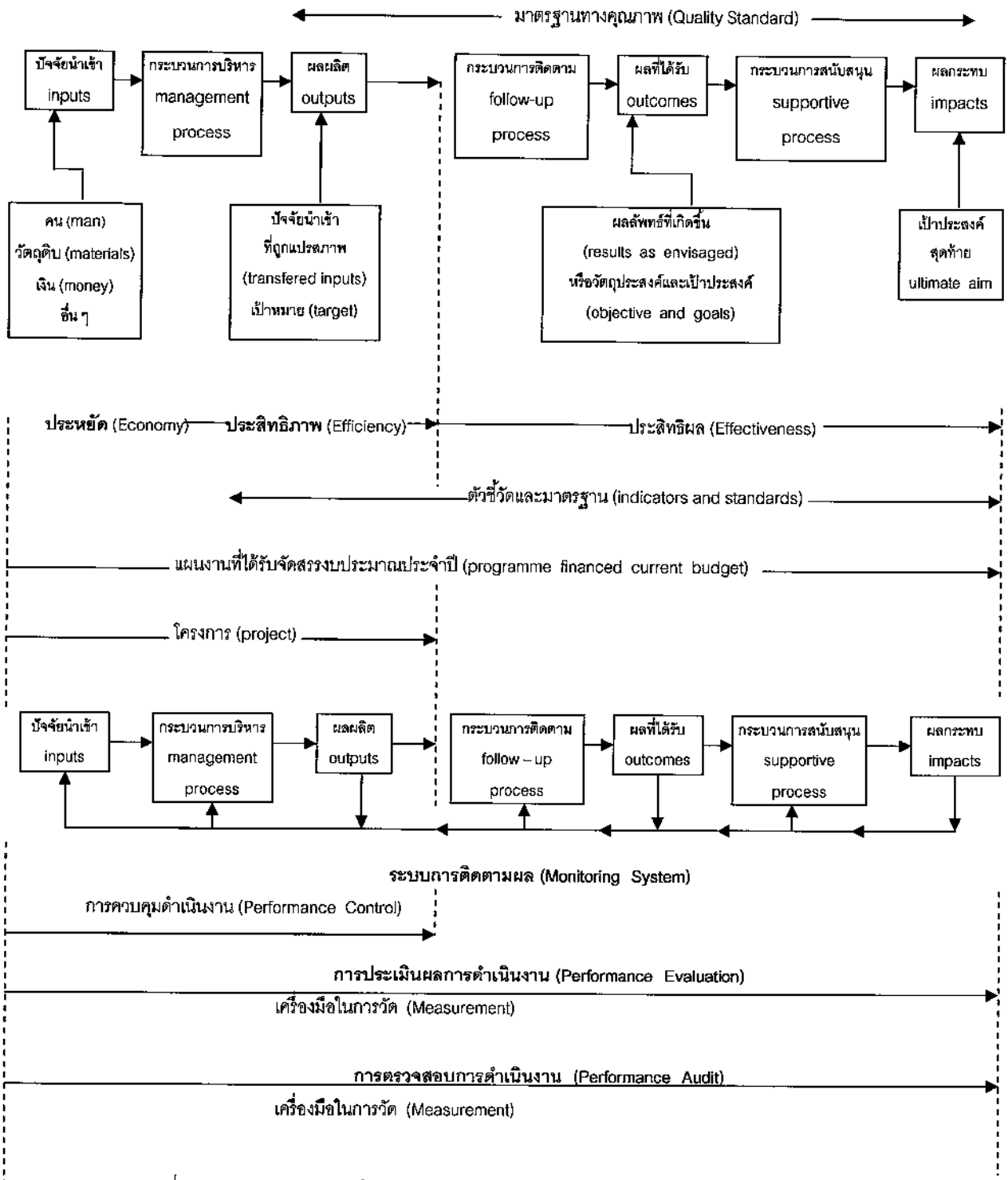


ส่วนที่ 2

ความหมายของการตรวจสอบการดำเนินงาน

การตรวจสอบการดำเนินงาน เป็นการตรวจสอบที่มุ่งจะตรวจสอบหรือค้นหาข้อเท็จจริงว่าการดำเนินงาน หรือการใช้ทรัพยากรขององค์กร แผนงาน งาน โครงการ หรือกิจกรรมเป็นไปอย่างประหยัด มีประสิทธิภาพ เกิดประสิทธิผลและคุ้มค่าหรือไม่เพียงใด ในปัจจุบันแนวคิดการตรวจสอบในลักษณะนี้ได้รับความสนใจมากขึ้น ไม่เพียงแต่ในภาครัฐบาล ภาคเอกชนก็ให้ความสนใจและนำมาใช้เช่นกัน ซึ่งอาจเรียกชื่อแตกต่างกันไปบ้างเช่น การตรวจสอบการบริหาร (Management Audit) การตรวจสอบค่าของเงิน (Value for Money Audit) การตรวจสอบการปฏิบัติงาน (Operational Audit) เป็นต้น แต่โดยหลักการสำคัญแล้วจะเกี่ยวข้องกับประหยัด (Economy) ประสิทธิภาพ (Efficiency) และประสิทธิผล (Effectiveness) ซึ่งทั้ง 3 ประการนั้นเป็นความสัมพันธ์ ตั้งแต่ปัจจัย (Input) กระบวนการ (Process) ผลผลิต หรือผลงาน (Output) ผลลัพธ์ (Outcome) ไปจนถึง ผลกระทบ (Impact) ตามลำดับ หากจะพิจารณาตั้งแต่ปัจจัยนำเข้า (Input) ถึงผลกระทบ (Impact) ในกรอบของการวางแผน (Planning) การติดตามผล (Monitoring) การประเมินผล (Evaluation) และการตรวจสอบ (Auditing) แล้ว อาจเขียนความสัมพันธ์ได้ดังแผนภาพที่ 2

แผนภาพที่ 2 From Input to Impact Controlled by Planning, Monitoring, Evaluation and Audit



ที่มา : เอกสารประกอบการฝึกอบรมหลักสูตร "Intensive Training Programme in Performance Auditing"
 โดย Mr. G.J. Van Aken BMB Consulting for development, Netherland 1994.

สถาบันหรือองค์กรที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบได้พยายามให้นิยามของการตรวจสอบการดำเนินงานไว้หลากหลายแง่มุม เนื่องจากการตรวจสอบการดำเนินงานมีความหมายที่กว้างมาก แต่อย่างไรก็ตาม ในที่นี้ขอนำคำนิยามที่องค์การระหว่างประเทศหรือหน่วยงานตรวจเงินแผ่นดินประเทศต่าง ๆ 2 แห่ง มานำเสนอเพื่อให้ได้ศึกษาเปรียบเทียบ ซึ่งจะทำให้เกิดความเข้าใจความหมายของการตรวจสอบการดำเนินงานได้ดีมากยิ่งขึ้น

2.1 ปฏิญญาสากลว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน (Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precept) ให้ความหมายของการตรวจสอบการดำเนินงานไว้ว่า เป็นการตรวจสอบการตรวจสอบซึ่งเน้นเพื่อให้ทราบถึงความมีประสิทธิภาพ ความประหยัด ของการดำเนินงาน

2.2 สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา (GAO : General Accounting Office) ให้ความหมายของการตรวจสอบการดำเนินงานไว้ว่า เป็นการตรวจสอบความประหยัด ความมีประสิทธิภาพ และ ประสิทธิผล ของการบริหารการใช้ทรัพยากร ของโครงการ หรือหน่วยงาน รวมถึงการสืบหา สาเหตุ เสนอแนะแนวทางแก้ไข และตรวจสอบว่า การปฏิบัติงานเป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับหรือไม่

ส่วนที่ 3

แนวคิดเกี่ยวกับ 3 E's

เมื่อกล่าวถึงการตรวจสอบการดำเนินงาน หรือจากความหมายที่สถาบันทั้ง 2 แห่งให้ความหมายไว้ข้างต้น มักจะกล่าวถึง 3E's ซึ่งได้แก่ ความประหยัด(Economy) ประสิทธิภาพ (Efficiency) และประสิทธิผล (Effectiveness) ซึ่งเป็นเกณฑ์ที่สำคัญที่ใช้พิจารณาผลการดำเนินงานที่ตรวจสอบ

ความประหยัด (Economy) หมายถึงความสามารถในการลดต้นทุนหรือใช้ทรัพยากรต่ำกว่าที่กำหนดในแผนโดยยังได้ผลตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ การตรวจสอบความประหยัดเราจะเน้นไปที่ปัจจัยนำเข้า (input) เป็นสำคัญ กล่าวคือจะตรวจสอบว่า หน่วยงานสามารถใช้จ่ายเงินได้ต่ำกว่าที่กำหนดไว้โดยยังคงได้ผลประโยชน์ เช่นเดิมหรือไม่ หรือ เมื่อหน่วยงานดำเนินงานเสร็จบรรลุตามวัตถุประสงค์แล้ว มีทางเลือกอื่นใดอีกหรือไม่ที่จะทำให้เสียต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายน้อยกว่าที่เป็นอยู่ ถ้าไม่มีก็แสดงว่าหน่วยงานได้ดำเนินงานอย่างมีความประหยัดหรือเสียต้นทุนต่ำที่สุดแล้วนั่นเอง

ตัวอย่าง โครงการสำรวจความคิดเห็นของเกษตรกรผู้ทำสวนมะขามหวานในเขตพื้นที่จังหวัดเพชรบูรณ์ เรื่องการใช้ปุ๋ยเคมี เพื่อทดสอบผลการวิจัยการพัฒนาสุตรปุ๋ยสำหรับไม้ผล จำนวน 900 ครัวเรือน งบประมาณดำเนินการ 2 ล้านบาท ระยะเวลา 15 วัน ใช้ผู้สำรวจ 2 คน

ในเรื่องของความประหยัด จะพิจารณาว่า โครงการนี้จะสามารถลดการใช้ทรัพยากรไม่ว่าจะเป็นการลดจำนวนผู้สำรวจ ลดจำนวนวันสำรวจ หรืออื่น ๆ อันเป็นผลให้สามารถลดต้นทุนการดำเนินการของโครงการได้ และยังสามารถเพิ่มผลผลิตคงเดิม เช่น สามารถลดวันสำรวจได้ 1 วัน ซึ่งส่งผลให้ลดค่าเบี้ยเลี้ยงและที่พักได้ โดยยังสามารถได้ผลการสำรวจครบ 900 ครัวเรือนตามเป้าหมายของโครงการ

ประสิทธิภาพ (Efficiency) หมายถึง ความสามารถในการลดต้นทุนหรือทรัพยากรต่อหน่วยของผลผลิตที่ได้จากการดำเนินงานต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในแผน หรือในทางกลับกัน หมายถึงความสามารถในการเพิ่มผลผลิตหรือผลประโยชน์ต่อหน่วยของต้นทุนที่ใช้ในการดำเนินงานสูงกว่าที่กำหนดไว้ในแผน หรืออีกนัยหนึ่งประสิทธิภาพเป็นอัตราส่วนแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิตหรือผลประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนหรือทรัพยากรที่ใช้ในการดำเนินงานจริงเมื่อเปรียบเทียบกับแผนที่วางไว้

	<u>ดำเนินงานจริง</u>		<u>แผน</u>
(1)	<u>ต้นทุน</u>	<	<u>ต้นทุน</u>
	<u>ผลผลิต</u>		<u>ผลผลิต</u>

	<u>ดำเนินงานจริง</u>		<u>แผน</u>
(2)	<u>ผลผลิต</u> >		<u>ผลผลิต</u>
	ต้นทุน		ต้นทุน

ประสิทธิภาพและความประหยัดมีความหมายที่ใกล้เคียงกันมากไม่สามารถแบ่งแยกออกจากกันได้ชัดเจน ความประหยัดถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของความมีประสิทธิภาพ เนื่องจากความประหยัดมุ่งเน้นเฉพาะความสามารถในการลดต้นทุนหรือทรัพยากรวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต เพื่อให้ได้ผลผลิตตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่วางไว้แต่ประสิทธิภาพจะเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนและผลผลิตที่เปลี่ยนแปลงไป

ตัวอย่าง โครงการสนับสนุนการผลิตเพื่อส่งออกชนิดหนึ่งกำหนดเป้าหมายการส่งออกไว้เป็นมูลค่า 100 ล้านบาท/ปี และมีงบประมาณจัดสรรให้ 100 ล้านบาท/ปี/โครงการ โดยมอบหมายให้ 4 หน่วยงานนำไปดำเนินการได้ผลดังนี้

หน่วย : ล้านบาท

	ต้นทุนวัตถุดิบ (I)	ผลผลิต (O)	ต้นทุน/ผลผลิต (I/O)	ผลผลิต/ต้นทุน (O/I)
แผน	100	100	1	1
หน่วยงานที่ 1	100	120	0.83	1.20
หน่วยงานที่ 2	80	100	0.80	1.25
หน่วยงานที่ 3	120	140	0.86	1.17
หน่วยงานที่ 4	80	90	0.89	1.13

จะเห็นได้ว่าการดำเนินงานทั้ง 4 หน่วยงานมีประสิทธิภาพ เนื่องจาก (I/O) ที่ดำเนินการได้จริงน้อยกว่าที่กำหนดไว้ในแผนหรือในมาตรฐาน ในทางตรงกันข้าม (O/I) ที่ดำเนินการได้จริงมากกว่าที่กำหนดไว้ในแผนหรือในมาตรฐาน โดยหน่วยงานที่ 2 มีประสิทธิภาพสูงสุด คือ มี (I/O) ต่ำที่สุด และ (O/I) สูงที่สุด

ประสิทธิผล (Effectiveness) หมายถึงความสามารถในการดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ วางไว้ จุดสำคัญในการตรวจสอบความมีประสิทธิภาพอยู่ที่ความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิตที่ถูกคาดหวังตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้และผลผลิตจริงที่มีขึ้น เกณฑ์ประสิทธิผล นอกจากจะพิจารณาถึงผลตามวัตถุประสงค์แล้วยังอาจขยายขอบเขตความครอบคลุมออกไปถึงผลลัพธ์และผลกระทบที่เกี่ยวข้องทั้งหมด จาก 2 โครงการตัวอย่างข้างต้น ในแง่ของประสิทธิผลแล้ว จะพิจารณาว่า ได้สิ่งที่โครงการต้องการหรือวัตถุประสงค์ของโครงการ หรือไม่ กล่าวคือ จากตัวอย่างที่ 1 ถ้าได้ผลการสำรวจที่ถูกต้อง ครบถ้วนตามแบบสำรวจ จำนวน 900 ครั้ง/เดือน หรือจากตัวอย่างที่ 2 ถ้าได้เป้าหมายการส่งออกเป็น 100 ล้านบาทต่อปี ก็ถือว่าโครงการดังกล่าวมีประสิทธิภาพ

นอกจากหลักเกณฑ์ทั้ง 3 ที่กล่าวแล้วนั้น ยังมีเกณฑ์อื่น ๆ ที่นิยมใช้กันโดยทั่วไปคือ

- ความคุ้มค่าในการใช้จ่ายเงิน (Benefit-Cost ratio) ซึ่งคำนวณได้จาก

$$\text{B/C ratio} = \frac{\text{ผลประโยชน์}}{\text{ต้นทุน}}$$

ถ้ามีค่ามากกว่า 1 แสดงว่าคุ้มค่า ถ้าน้อยกว่า 1 แสดงว่าไม่คุ้มค่า

- ต้นทุน-ประสิทธิผล (Cost - Effectiveness) เป็นเกณฑ์ที่ใช้วัดเปรียบเทียบสัดส่วนระหว่างต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายของโครงการกับผลประโยชน์ของโครงการ คล้ายกับ B/C ratio แต่ผลประโยชน์ในที่นี้ไม่สามารถวัดเป็นตัวเงินได้ เช่น โครงการสาธารณสุขต่าง ๆ หรือโครงการด้านสังคม เป็นต้น ตัวอย่าง โครงการรักษาพยาบาลคนยากจนเมื่อสิ้นสุดโครงการมีค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น 7 ล้านบาท และสามารถรักษาคนเจ็บได้ 10,000 คน ซึ่งเป็นการยากที่จะวัดผลประโยชน์ที่ได้รับจากการรักษาคนไข้เป็นตัวเงินได้ ฉะนั้นจึงเหมาะที่จะใช้เกณฑ์ต้นทุน-ประสิทธิผล นี้ จากตัวอย่างนี้ จะได้ต้นทุน-ประสิทธิผล เท่ากับ

$$\frac{7,000,000}{10,000} = 700 \text{ บาท/คน} \text{ สรุปว่าการรักษาพยาบาลคนไข้ 1 คนเสียค่าใช้จ่าย 700 บาท}$$

- ความเพียงพอ (Adequacy) เป็นเกณฑ์ที่ใช้วัดเปรียบเทียบสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ได้รับจากโครงการทั้งหมด กับความต้องการทั้งหมดของกลุ่มเป้าหมาย

$$\text{ความเพียงพอ} = \frac{\text{ผลประโยชน์ที่ได้รับ}}{\text{ความต้องการทั้งหมดของกลุ่มเป้าหมาย}}$$

ความเพียงพออาจพิจารณาความหมายได้ 2 แห่งคือ ความเพียงพอของผลประโยชน์ที่โครงการ/งาน มีต่อกลุ่มเป้าหมายสาเหตุเนื่องมาจากการกำหนดเป้าหมายของโครงการ/งานต่ำเกินไป และในอีกแง่หนึ่งคือ ความเพียงพอของกลุ่มเป้าหมายที่ได้รับผลประโยชน์จากโครงการ/งาน สาเหตุเนื่องมาจากการกำหนดประโยชน์ให้กับกลุ่มเป้าหมายของโครงการน้อยเกินไป

- ข้อจำกัดของเกณฑ์การประเมินความเพียงพอ คือเป็นการยากที่จะประเมินความต้องการทั้งหมดของกลุ่มเป้าหมายทั้งหมดที่ต้องการรับผลประโยชน์จากโครงการ

- ความเสมอภาค (Equality) เป็นเกณฑ์ที่มุ่งพิจารณาในแง่โอกาสเท่าเทียมซึ่งประชาชนพึงจะได้รับผลประโยชน์จากโครงการตามสิทธิที่พึงมีพึงได้ ซึ่งเกณฑ์สมควรได้รับการใช้ร่วมกับเกณฑ์ความเป็นธรรม (Justice) ที่มุ่งเน้นผลประโยชน์ของโครงการ/งานที่เป็นธรรมควรตอบสนองต่อผู้เสียเปรียบทางเศรษฐกิจ สังคมและการเมืองเป็นอันดับแรกก่อน

ปัจจุบัน ในหลายประเทศ เช่น สหรัฐอเมริกา แคนาดา สหราชอาณาจักร ได้มีการเพิ่มการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อม(Environment) ผูกเข้าไปกับการตรวจสอบการดำเนินงาน เป็น E ตัวที่ 4 เพิ่มจาก 3E's ที่กำหนดกันไว้เดิม

ส่วนที่ 4

ขั้นตอนการตรวจสอบการดำเนินงาน

การตรวจสอบการดำเนินงานสามารถแบ่งได้เป็น 4 ขั้นตอนที่สำคัญดังนี้ คือ

- (1) การวางแผน (Planning)
- (2) การปฏิบัติงานตรวจสอบ (Examination)
- (3) การรายงาน (Reporting)
- (4) การติดตามผล (Follow-up)

4.1 การวางแผนการตรวจสอบ (Planning)

ขั้นตอนของการวางแผนเป็นขั้นตอนที่สำคัญมาก เพราะเป็นขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในหลาย ๆ ช่วงของการดำเนินงาน และยังเกี่ยวเนื่องไปถึงการคาดการณ์หรือการกำหนดแผนหรือแนวการตรวจสอบอีกด้วย ซึ่งถ้าหากตัดสินใจด้วยข้อมูลที่ไม่ถูกต้องหรือไม่เพียงพอแล้ว อาจทำให้การตรวจสอบครั้งนั้นหรือเรื่องนั้นไม่ประสบความสำเร็จได้ ฉะนั้น ผู้ตรวจสอบจะต้องให้ความสำคัญกับขั้นตอนการวางแผนอย่างมาก ในขั้นตอนการวางแผนนี้อาจแบ่งได้อีกเป็นขั้นตอนย่อยได้ดังนี้

1) การเลือกเรื่องหรือโครงการที่จะตรวจสอบ โดยเริ่มจากการสำรวจตัวเองซึ่งหมายถึง ภายในโครงสร้างองค์กรของผู้ตรวจสอบ ว่ามีนโยบายและทรัพยากรที่จะใช้ในการตรวจสอบเท่าใด เช่น อัตรากำลังงบประมาณ ระยะเวลา เป็นต้น ต่อจากนั้นก็เริ่มศึกษาหน่วยรับตรวจในเรื่องของการดำเนินงานโครงการ แผนงานงบประมาณ ปัญหาอุปสรรคในภาพรวมและในแต่ละงาน/โครงการ ประมวลผลจากการสำรวจทั้ง 2 ฝ่าย เพื่อกำหนดแนวทางในการเลือกรื่องหรือโครงการที่จะตรวจสอบโดยในแต่ละโครงการที่จะตรวจสอบอาจพิจารณาจากแผนงาน งาน/โครงการที่มีลักษณะดังนี้

- เป็นโครงการที่มีความสำคัญและได้รับการสนใจจากหลาย ๆ ฝ่าย เช่น รัฐบาล ประชาชน เป็นต้น
- เป็นโครงการที่มีประโยชน์ที่จะเป็นบทเรียนในการดำเนินงานต่อไป
- เป็นโครงการที่มีความเสี่ยงในการดำเนินงานหรือการบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์
- อยู่ในช่วงเวลาที่มึผลการดำเนินงานเกิดขึ้นแล้ว
- ใช้งบประมาณมาก
- ทราบว่าการดำเนินงานมีปัญหอุปสรรค
- มีผู้รับผิดชอบ และมีเป้าหมาย และวัตถุประสงค์ชัดเจนๆ

เกณฑ์ในการคัดเลือกเรื่องหรือโครงการที่จะตรวจสอบเหล่านี้ เป็นเพียงเกณฑ์โดยทั่วไปที่มักจะพิจารณากัน ในการเลือกรื่องหรือโครงการตรวจสอบในแต่ละปีหรือแต่ละครั้งอาจใช้เกณฑ์ที่แตกต่างไปจากนี้ หรือการเรียงลำดับความสำคัญอาจเปลี่ยนแปลงไปจากนี้ได้ ขึ้นอยู่กับนโยบายหรือสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

การเลือกเรื่องหรือโครงการตรวจสอบอาจไม่ต้องดำเนินการถ้าผู้บริหาร หรือรัฐบาล หรือ รัฐสภา กำหนดเรื่องให้ตรวจสอบ

2) **การจัดทีมงานตรวจสอบ** หลังจากที่เราได้เรื่องหรือโครงการที่จะตรวจสอบแล้วไม่ว่าจะมาจาก การเลือกและเสนอของอนุมัติเองหรือผู้บริหารสั่งการมาให้ตรวจก็ตาม งานขั้นต่อไปก็คือการจัดทีมงานตรวจสอบ หลักการสำคัญในการจัดทีมงานก็คือควรประกอบด้วยผู้ตรวจซึ่งมีทักษะและความรู้ในสาขาวิชาต่าง ๆ กัน การดำเนินงานของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินอาจดำเนินการจัดทีมงานตามหลักการได้ ไม่คล่องตัวนัก เนื่องจากโครงสร้างการบริหารงานของกรมได้จัดแบ่งบุคลากรไว้แล้ว ฉะนั้น ในบางครั้งทีมงานตรวจสอบอาจมีอยู่ก่อนที่จะได้เรื่องหรือโครงการที่จะตรวจสอบ

3) **การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น** สำคัญสำคัญของขั้นตอนนี้ก็คือการศึกษาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับงาน/โครงการ จุดแข็งและจุดอ่อนของโครงการ เพื่อกำหนดประเด็นที่จะตรวจสอบซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นประเด็นที่คาดว่าจะ เป็นข้อตรวจพบ (Matters of Potential Significance : MOPS) โดยเริ่มจากการวางแผนการสำรวจข้อมูล และ ทำการศึกษาเอกสาร หลักฐานของโครงการ สัมภาษณ์ผู้รับผิดชอบงาน/โครงการตามแนวที่วางไว้ หลังจากที่ได้ ดำเนินการเสร็จแล้วจะต้องสรุปผลการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นเพื่อเป็นข้อมูลในการพิจารณาตัดสินใจว่าจะตรวจสอบ ต่อไปหรือไม่ ถ้าตรวจสอบต่อจะมีประเด็นในการตรวจสอบอย่างไร

วัตถุประสงค์ในการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นมีวัตถุประสงค์เพื่อทราบข้อมูล เกี่ยวกับรายละเอียดของโครงการ จุดแข็งและจุดอ่อนของงาน / โครงการ ตลอดจนปัญหาอุปสรรคและผลเสียหยาบ ที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจตรวจสอบงาน / โครงการนั้น ๆ ในรายละเอียดต่อไป

ข้อมูลจุดอ่อนของงาน / โครงการส่วนหนึ่งผู้ตรวจมักได้รับทราบในขั้นของการเลือกโครงการตรวจ ซึ่ง ส่วนใหญ่มักจะมีลักษณะดังนี้

- ผลงานไม่เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้
- การปฏิบัติงานล่าช้า ไม่เป็นไปตามแผนปฏิบัติงาน
- ขาดการประสานงานกันระหว่างหน่วยงานที่รับผิดชอบ
- ผลงานที่ได้รับไม่ได้ใช้ประโยชน์
- เกิดความซ้ำซ้อนในการดำเนินงานทั้งระหว่างหน่วยงานและพื้นที่เป้าหมาย
- การควบคุมภายในของงาน / โครงการยังไม่ดีพอ
- การกำหนดเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ไม่ชัดเจน
- ขาดการติดตามประเมินผลการดำเนินงาน

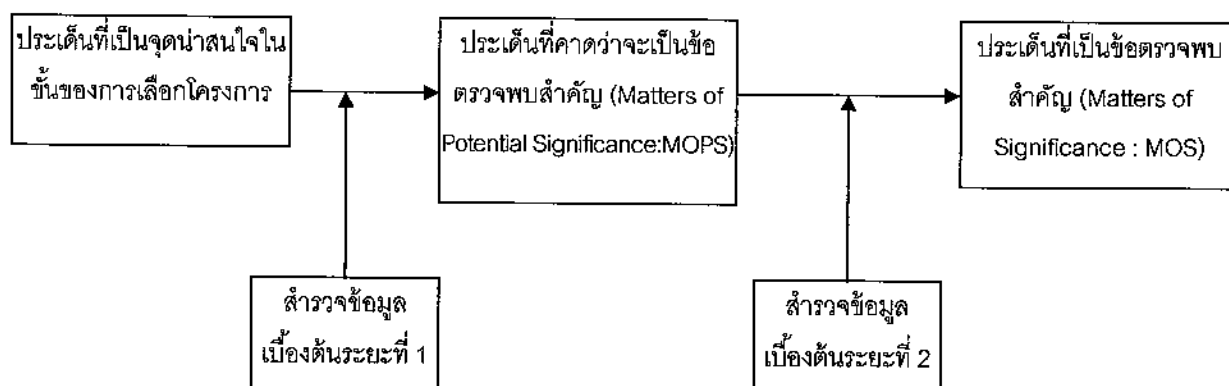
การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นแบ่งออกเป็น 2 ระยะ คือ

1) การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะแรกเป็นการสำรวจข้อมูล เพื่อกำหนดประเด็นที่คาดว่าจะเป็ข้อตรวจพบสำคัญ (Matters of Potential Significance หรือ MOPS) หลังจากที่มีการเลือกโครงการตรวจ และจัดทีมงานเพื่อดำเนินการตรวจสอบโครงการนั้น ๆ แล้วทีมงานตรวจสอบจะต้องศึกษาทำความเข้าใจโครงการนั้น ๆ เพื่อกำหนดจุดอ่อนหรือปัญหาอุปสรรคของการดำเนินงานอย่างคร่าว ๆ เพื่อนำมากำหนดเป็นประเด็นที่คาดว่าจะเป็ข้อตรวจพบสำคัญ (MOPS) และนำไปวางแผนการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะที่ 2 ต่อไป

แนวทางในการศึกษาและทำความเข้าใจในโครงการที่ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องศึกษา วิเคราะห์ และทำความเข้าใจกับงานที่จะตรวจสอบก่อนว่างานที่จะตรวจสอบนั้นมีสาระสำคัญ ได้กำหนดกฎเกณฑ์อะไรไว้บ้าง แนวทางที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบเข้าใจงานที่จะตรวจสอบได้โดยรวดเร็วแนวทางหนึ่งก็คือ การวิเคราะห์กระบวนการดำเนินงานของงาน/โครงการที่จะตรวจสอบตั้งแต่ ปัจจัยนำเข้า (Input) ถึง ผลกระทบ(Impact) หรือ เป้าประสงค์สุดท้าย (Ultimate aim) ตามแผนภาพที่ 2

2) การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะที่ 2 เป็นการสำรวจข้อมูลเพื่อหาหลักฐานและข้อมูลยืนยันว่าประเด็นที่คาดว่าจะเป็ข้อตรวจพบสำคัญ หรือ MOPS นั้นเป็นประเด็นปัญหาที่จะเป็ ข้อตรวจพบของงาน / โครงการจริง ๆ ขจัดข้อสงสัยหรือความไม่แน่ใจในประเด็นที่ตั้งไว้ว่า “คาดว่า” จะเป็ข้อตรวจพบสำคัญให้ชัดเจนจนทีมงานตรวจสอบสามารถตัดสินใจได้ว่าประเด็นปัญหานั้นเป็นประเด็นที่จะเป็ข้อตรวจพบ (Matters of Significance หรือ MOS) หรือไม่เป็นประเด็นปัญหา นอกจากนั้นการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นในระยนี้ยังต้องศึกษาข้อมูลหรือแนวทางเพื่อใช้วางแผนการตรวจสอบในรายละเอียดตามประเด็นที่พิสูจน์แล้วว่าเป็ข้อตรวจพบ

ความสัมพันธ์ของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น กับประเด็นการตรวจสอบ



องค์ประกอบของ MOPS และ MOS

MOPS หรือประเด็นที่คาดว่าจะเป็นการตรวจพบสำคัญประกอบด้วย

- สิ่งที่จะเป็น (Criteria) หมายถึงสิ่งที่เป็นระเบียบกฎเกณฑ์ แผนงาน หรือสิ่งต่าง ๆ ที่โครงการ กำหนดไว้เพื่อใช้เป็นเป้าหมาย หรือเป็นหลักในการดำเนินงาน
- สิ่งที่เป็นอยู่ (Condition) หมายถึง ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในกระบวนการดำเนินงานของงาน / โครงการนั้น ๆ ทั้งหมด

สิ่งที่ทีมงานตรวจจะสรุปเป็น MOPS ได้อย่างน้อยจะต้องประกอบด้วยองค์ประกอบทั้ง 2 ส่วนข้างต้น โดย MOPS จะเป็นความแตกต่างของสิ่งที่จะเป็นสิ่งที่เป็นอย่างมีนัยสำคัญหรือมากพอที่จะทำให้เกิดความเสียหายหรือผลกระทบอื่น ๆ ซึ่งในขั้นนี้ผลกระทบหรือผลเสียหายนั้นอาจจะยังไม่ชัดเจน

MOS หรือประเด็นที่จะเป็นข้อตรวจพบสำคัญประกอบไปด้วย 3 องค์ประกอบหลักคือสิ่งที่เป็นอย่างมีนัยสำคัญที่จะเป็น (Criteria) และผลกระทบ (Effect) ซึ่งได้รับการพิสูจน์ในการสำรวจข้อมูลระยะที่ 2 แล้วว่ามีผลกระทบหรือผลเสียหายจริงและมีนัยสำคัญเพียงพอที่จะมีผลต่อการดำเนินงานโดยส่วนรวมของโครงการ หรือมีผลต่อสังคมในด้านต่าง ๆ

ข้อมูลที่ต้องการจากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

1) ข้อมูลที่ต้องการจากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นคือ ข้อมูลที่จะใช้ตอบคำถาม อ้างอิงหรือยืนยันข้อสงสัยหรือประเด็นที่คาดว่าจะมีปัญหา (MOPS) และประเด็นที่จะเป็นข้อตรวจพบสำคัญ (MOS) ที่ตั้งไว้ในการกำหนดแผนงานว่ามีข้อเท็จจริงอย่างไร มีความเสียหายเกิดขึ้นอย่างไร และที่สำคัญคือมูลค่าของความเสียหายนั้นมีสาระสำคัญอย่างไร หรือไม่

2) ข้อมูลที่ต้องการจากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น จึงต้องสอดคล้องและสนองตอบกับแนวการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นในแต่ละประเด็น เช่น ถ้าต้องการตรวจสอบเกี่ยวกับความประหยัด และประสิทธิภาพ การสำรวจต้องมุ่งตรงไปที่เรื่อง เวลา เงิน ทางเลือกวิธีปฏิบัติงานอื่นและทรัพยากรต่าง ๆ ที่สามารถประหยัดได้ แต่ถ้าต้องการตรวจเกี่ยวกับผลงาน (ประสิทธิผล) การสำรวจจะต้องเน้นที่เป้าหมาย และวัตถุประสงค์ของโครงการ/งาน ผลงานที่ปฏิบัติได้จริงและข้อมูลอื่นที่จำเป็นสำหรับการประเมินผล นอกจากนี้ในระหว่างการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นหากผู้ตรวจสอบพบว่า มีประเด็นอื่นใดนอกจากที่ได้กำหนดไว้ในแนวการสำรวจแล้ว ผู้ตรวจสอบก็ต้องแสวงหาข้อมูลที่สนองตอบต่อประเด็นปัญหาที่เพิ่มขึ้นใหม่นี้ด้วยโดยสรุปข้อมูลที่ต้องการได้รับจากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นจัดแบ่งเป็นกลุ่มใหญ่ ๆ ได้ ดังนี้คือ

- ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับโครงการ / งานที่ตรวจ
- ข้อมูลที่สอดคล้องและสนองตอบโดยตรงกับแผนงานการสำรวจข้อมูล
- ข้อสังเกตเบื้องต้นอื่น ๆ เกี่ยวกับผลคืบหน้า ความสำเร็จ ความมีประสิทธิภาพ ปัญหาของ

โครงการ / งานที่ตรวจ

3) ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับโครงการ / งานที่ตรวจได้แก่

- ความเป็นมา วัตถุประสงค์ เป้าหมาย และตัวชี้วัดผลสำเร็จของโครงการตรวจ
- กิจกรรม แผน และวิธีปฏิบัติงาน
- งบประมาณที่ได้รับ แหล่งที่มาของเงิน และการใช้จ่ายเงิน
- ขอบเขตพื้นที่ดำเนินการของโครงการ / งาน
- ระยะเวลาดำเนินงาน
- หน่วยงานที่รับผิดชอบ
- นโยบาย คำสั่ง ระเบียบ ของฝ่ายบริหาร
- วิธีการติดตามผลการปฏิบัติงาน
- ปัญหาอุปสรรคในการดำเนินงาน

ข้อมูลเหล่านี้จะทำให้ผู้ตรวจสอบเข้าใจโครงการ/งาน กิจกรรมที่สำคัญและอาจพบลักษณะสำคัญหรือขั้นตอนของงานที่ยากต่อการควบคุมหรือจุดอ่อนที่ถูกละเลยอันอาจก่อให้เกิดผลเสียหายซึ่งจะช่วยให้ขอบเขตของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นแคบลง

ข้อมูลที่สอดคล้องและสนองตอบโดยตรงต่อแนวการสำรวจข้อมูล เพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปตามแผนการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นโดยรวม ซึ่งได้กำหนดประเด็นที่คาดว่าจะพบข้อตรวจพบที่สำคัญ (MOPS) ไว้แล้ว ดังนั้นผู้ตรวจสอบควรจัดสรรเวลาโดยกำหนดแหล่งและขอบเขตของข้อมูลที่จะเริ่ม ตรวจสอบตามแนวนั้นก่อน เพื่อให้ทราบข้อมูลในเบื้องต้นว่าประเด็นการตรวจเหล่านั้นมีมูลหรือ มีสาระสำคัญตามที่ได้คาดไว้แต่ต้นอย่างไรหรือไม่ ตัวอย่างประเด็นที่คาดว่าจะพบข้อตรวจพบ (MOPS) สำหรับโครงการก่อสร้างอาคารเรียนอาจ กำหนดไว้ว่า “เกิดความล่าช้าในการดำเนินงานตามแผนที่วางไว้” เพื่อให้ได้ข้อมูลที่จะสอดคล้องกับประเด็นดังกล่าวข้างต้น ควรจะสำรวจว่าความล่าช้าที่เกิดขึ้นจริงหรือไม่ ช้าไปเป็นเวลานานเท่าไร ตามกำหนดใหม่จะเสร็จเมื่อใด และผลเสียที่เกิดจากความล่าช้า ที่เกิดขึ้น นั้นคืออะไร มีเด็กนักเรียนจำนวนเท่าใดที่พลาดโอกาสจะเข้าเรียนในภาคการศึกษาที่ผ่านมา เป็นต้น

ข้อสังเกตเบื้องต้นอื่น ๆ เกี่ยวกับผลคืบหน้าความสำเร็จ ความมีประสิทธิภาพของงาน ผู้ตรวจสอบ ควรสำรวจเพื่อให้ได้ข้อสังเกตเบื้องต้นว่า ยังมีงานอื่นใดหรือประเด็นอื่นใดนอกเหนือจากที่กำหนดไว้แล้วในแนวการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นซึ่งในความเห็นของผู้ตรวจสอบน่าจะเป็นปัญหาหรือคาดว่า จะเป็นปัญหาของโครงการหรืองานที่ตรวจนั้นต่อไปในอนาคตหรือไม่ ข้อมูลที่ได้มาเพื่อตอบคำถามข้างต้นนี้ อาจเป็นข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนในการควบคุมงาน ซึ่งควรตรวจสอบหาข้อเท็จจริงและสาเหตุต่อไป ตัวอย่างโครงการแทรกแซงราคาข้าวเปลือก เดิมกำหนดประเด็นที่คาดว่าจะพบข้อตรวจพบ (MOPS) ไว้คือแทรกแซงราคาข้าวเปลือกมีผลให้ระดับราคาสูงขึ้นตามที่รัฐบาลต้องการหรือไม่ เมื่อสำรวจข้อเบื้องต้นในประเด็นที่กล่าวมาแล้ว พบว่ามีข้อสังเกตหรือประเด็นที่คาดว่าจะพบข้อตรวจพบเพิ่มเติมคือผลประโยชน์จากการที่ระดับราคาข้าวเปลือกสูงขึ้นจากผลของการแทรกแซงนี้ตก

อยู่กับผู้ใด ซึ่งจะหาข้อมูลได้จากการพิจารณาว่าราคาข้าวเปลือกที่สูงขึ้นอยู่ในช่วงที่ข้าวเปลือกอยู่ที่ชาวนาหรือพ่อค้าคนกลาง จากข้อสังเกตใหม่นี้ผู้ตรวจสอบก็ต้องเสนอให้กำหนดไว้เป็นประเด็นที่คาดว่าจะเป็ข้อตรวจพบ (MOPS) ใหม่อีกประเด็นหนึ่งด้วย

การวางแผนสำรวจข้อมูลเบื้องต้น เพื่อให้การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นเป็นไปตามจุดมุ่งหมาย จึงต้องกำหนดให้มีการวางแผนการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น โดยเฉพาะการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะที่ 2 ประเด็นหลักที่จะนำมาวางแผนการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นได้แก่ ประเด็นที่คาดว่าจะเป็ข้อตรวจพบสำคัญ (MOPS) เพื่อหาหลักฐานข้อมูลที่จะสามารถยืนยันได้ว่าประเด็นที่คาดว่าจะเป็ข้อตรวจพบสำคัญ เป็นประเด็นที่จะเป็ข้อตรวจพบจริง (MOS)

ข้อมูลที่ต้องปรากฏในแผนการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

- ประเด็นหลักในการสำรวจ (MOPS)
- ประเด็นสนับสนุน
- วิธีการสำรวจ
- แหล่งข้อมูล
- ขอบเขตของข้อมูลที่จะสำรวจ
- อัตรากำลัง และระยะเวลา
- กระดาษทำการที่เกี่ยวข้อง
- ข้อมูลทั่วไปตามแบบฟอร์มการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น เช่น ชื่อโครงการตรวจ ผู้จัดทำ ผู้สอบทาน เป็นต้น

การสรุปผลการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

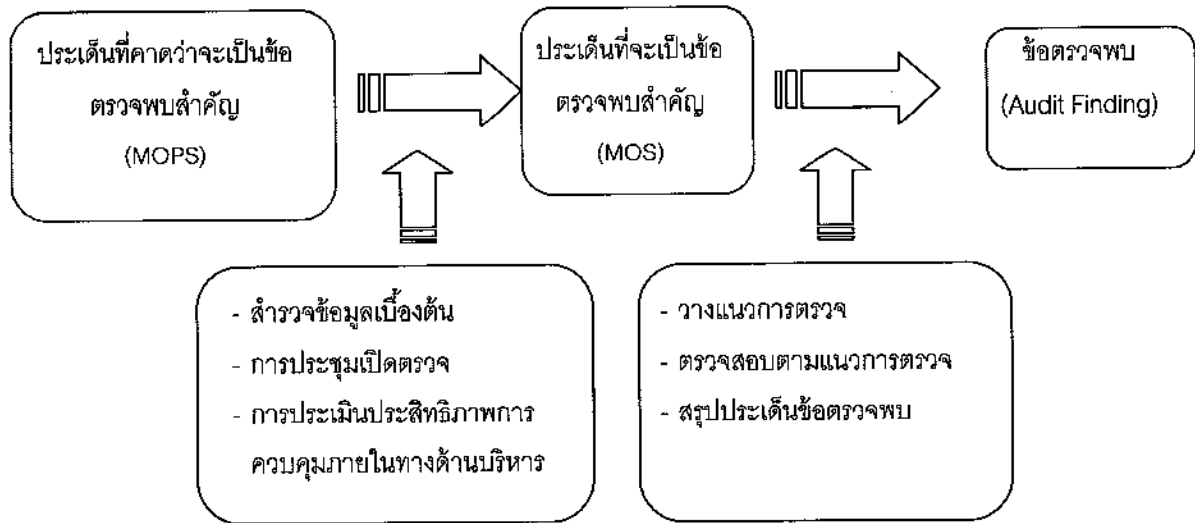
หลังจากที่ผู้ตรวจสอบได้ปฏิบัติงานตามแผนการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นแล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำรายงานผลการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นเป็นหลักฐานอ้างอิง โดยให้จัดทำข้อสรุปตาม MOPS จัดทำกระดาษทำการในรายละเอียดประกอบในแต่ละประเด็นเพื่อพิจารณาตัดสินใจตรวจสอบ

4) การตัดสินใจตรวจสอบต่อ หรือยุติการตรวจ (GO or NO GO Decision)

เกณฑ์ที่ใช้ในการตัดสินใจตรวจสอบต่อ หรือยุติการตรวจ

- สภาพประเด็นปัญหาที่กำหนดไว้ในการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นสามารถสรุปได้ชัดเจน
- ผลกระทบ หรือ ความเสียหายที่เกิดขึ้น จากความแตกต่างของสิ่งที่ควรจะเป็น และสิ่งที่เป็นอยู่
- แนวทางในการตรวจสอบต่อ สามารถดำเนินการได้ภายใต้งบประมาณ อัตรากำลัง และระยะเวลาที่มีอยู่

มีอยู่ในกรณีที่ไม่พบประเด็นที่จะเป็ข้อตรวจพบสำคัญ(MOS) ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำบันทึกขอยุติการตรวจสอบพร้อมทั้งเหตุผลที่ขอยุติการตรวจด้วยความสัมพันธ์ของ MOPS MOS และ AUDIT FINDING



5) **การประชุมเปิดตรวจ** เป็นการประชุมร่วมกันระหว่างผู้บริหารและผู้รับผิดชอบ งานโครงการ ของหน่วยรับตรวจกับคณะผู้ตรวจ ซึ่งอาจประกอบด้วยคณะผู้ตรวจและผู้บริหารของสำนักงานตรวจตรวจสอบ เพื่อแจ้งให้ทราบและเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบอันเป็นมารยาทซึ่งจะเสริมสร้างทัศนคติที่ดีต่อกัน และให้เจ้าหน้าที่ทั้ง 2 ฝ่าย ได้รู้จักกันซึ่งจะช่วยก่อให้เกิดมนุษยสัมพันธ์ที่ดีต่อกัน ทั้งยังช่วยด้านการประสานงานระหว่างเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจและของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินอีกด้วย นอกจากนี้ยังเป็นโอกาสให้สอบถามข้อสงสัยที่มีอันสืบเนื่องจากผลของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ซึ่งรวมถึงการสอบถามความเห็นของผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ผู้รับตรวจถึงปัญหาอุปสรรค แนวความคิด หรือแนวทางปฏิบัติงานในอนาคต ซึ่งหากผู้ตรวจรู้จักวิธีการซักถามที่ดีแล้ว บางครั้งจะได้ประเด็นที่น่าสนใจที่อาจจะเป็นข้อตรวจพบสำคัญต่อไป

6) **การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน** ในการตรวจสอบการดำเนินงานเน้นที่จะประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในด้านการบริหาร ซึ่งหมายถึงการจัดองค์กร วิธีการปฏิบัติงาน และการบันทึกรายการต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับกระบวนการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร การควบคุมภายในด้านการบริหารจึงเป็นเรื่องของระบบการบริหารต่าง ๆ ที่จะนำมาใช้ในการบริหารองค์กรให้บรรลุเป้าหมายหรือนโยบายที่กำหนดไว้ อันครอบคลุมถึงเรื่องแผนการจัดแบ่งงาน วิธีการปฏิบัติงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการทำงาน ซึ่งมีวัตถุประสงค์ที่จะให้เกิด 3 สิ่งในการบริการคือ ความมีประสิทธิภาพ ความมี ประสิทธิภาพ และความประหยัด วิธีการประเมินระบบการควบคุมภายในที่นิยมใช้กันมี 3 วิธี คือ การใช้ผังแสดงขั้นตอนหรือทางเดินของงาน การสัมภาษณ์ และการใช้แบบสอบถาม

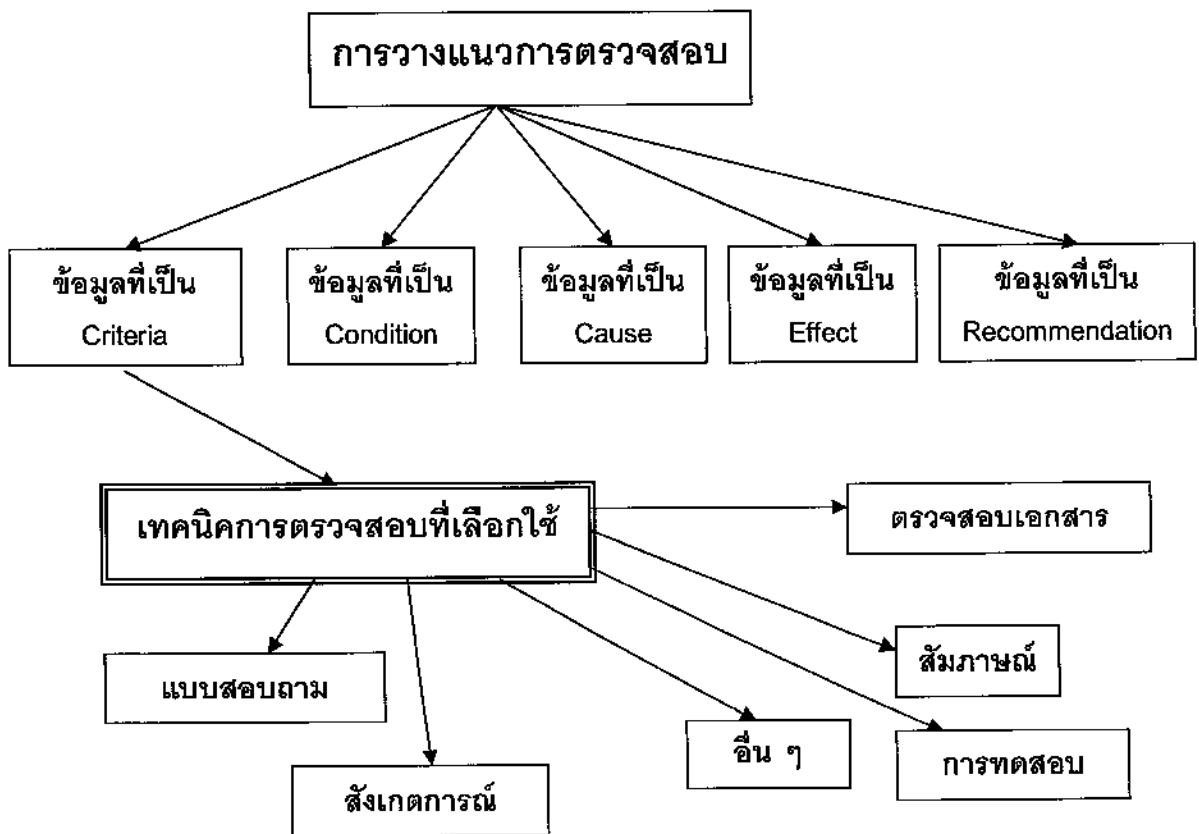
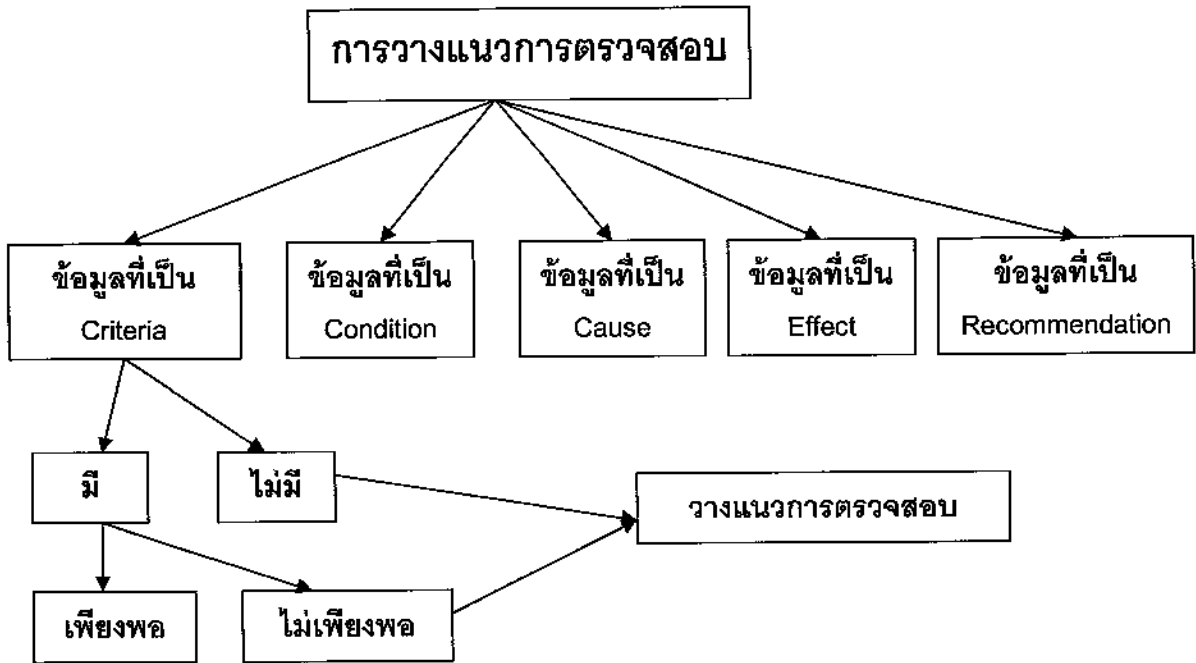
7) **การวางแผนการตรวจ (Audit Program)** เป็นขั้นตอนสำคัญที่ทีมงานตรวจสอบต้องร่วมกันคิดและพิจารณาว่าประเด็นที่จะตรวจสอบที่มีอยู่นั้น จะมีขั้นตอนและวิธีการอย่างไรในการรวบรวมหลักฐาน ข้อมูล เพื่อสรุปเป็นข้อตรวจพบ (Audit Finding) นอกจากนั้นแผนการตรวจยังเป็นเครื่องมือสำคัญในการควบคุมการปฏิบัติงานให้เป็นไปในแนวทางที่กำหนด อย่างไรก็ตามการจัดทำแผนการตรวจถือได้ว่าเป็นการวางแผนระดับ

หนึ่ง ย่อมสามารถเปลี่ยนแปลงได้ตามเหตุผลอันสมควร เช่น ในกรณีที่ตรวจสอบตามขั้นตอนและวิธีการที่กำหนดแล้วไม่สามารถบรรลุเป้าหมายที่กำหนดได้ หัวหน้าทีมตรวจสอบจะต้องเข้าใจแนวทางการตรวจสอบในแต่ละประเด็นเป็นอย่างดี เพื่อที่จะสามารถแก้ปัญหา หรืออุปสรรคต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบของทีมงานตรวจสอบได้อย่างรวดเร็ว

ประเด็นสำหรับการวางแผนการตรวจ อาจจัดแบ่งตามแหล่งที่มาได้ 2 ประการ คือ

- ประเด็นที่จะตรวจสอบหรือประเด็นข้อตรวจพบ (Matters of Significance: MOS) ซึ่งได้จากขั้นตอนการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น
- ประเด็นอื่น ๆ ที่ได้รับมอบหมายจากผู้บังคับบัญชา หรือประเด็นที่เป็นวัตถุประสงค์หลักที่กำหนดไว้ในขั้นตอนของการเลือกโครงการ ผลจากการตรวจสอบตามประเด็นนี้อาจไม่พบข้อบกพร่องที่จะสามารถสรุปเป็นประเด็นได้ แต่อาจเป็นข้อดีหรือจุดเด่นของโครงการหรืองานที่ตรวจสอบนั้น ซึ่งไม่ควรละเว้นที่จะต้องรายงาน

แนวทางการพิจารณาในการวางแผนการตรวจสอบ



จากแผนภาพข้างต้น จะแบ่งขั้นตอนการพิจารณาออกเป็น 2 ขั้น คือ

- พิจารณาข้อมูลตามองค์ประกอบของข้อตรวจพบว่าได้ตรวจสอบและรวบรวมไว้มากน้อยเพียงใด เพียงพอหรือไม่ในการสรุปประเด็นที่ตรวจพบ ถ้ามีเพียงพอแล้วก็ไม่ต้งนำมาวางแผนการตรวจสอบ แต่ถ้ามีไม่เพียงพอหรือยังไม่มี ให้จัดบันทึกรายการเหล่านั้นไว้จำแนกตามองค์ประกอบของข้อตรวจพบ

- พิจารณาเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบให้เหมาะสมกับข้อมูลที่ต้องการตามที่ได้พิจารณาไว้แล้วในขั้นต้น ประเด็นสำคัญของการเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบ คือ ต้องเข้าใจเทคนิคนั้นเป็นอย่างดี มีข้อดีหรือข้อจำกัดอย่างไร เพื่อนำมาประกอบการเลือกใช้ให้เหมาะสม

เมื่อพิจารณาทั้ง 2 ขั้นตอนแล้วให้นำมาพิจารณาประกอบกับทรัพยากร เช่น เงิน เวลา บุคลากร ที่มีอยู่ว่าสามารถดำเนินการได้มากน้อยขนาดไหน จำเป็นต้องมีการปรับให้สอดคล้องกันหรือไม่ ก่อนที่จะนำมาเขียนเป็นแผนการตรวจที่สมบูรณ์และใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบต่อไป

ในการเขียนเป็นแผนการตรวจที่สมบูรณ์นั้น หัวหน้าทีมตรวจสอบอาจนำผลการพิจารณาใน 2 ขั้นตอนที่กล่าวข้างต้นมาจัดทำเป็นกรอบการวางแผนการตรวจสอบ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการเขียนแผนการตรวจสอบหรือเป็นเครื่องมือในการระดมความคิดเห็นจากทีมงานตรวจสอบหรือคณะที่ปรึกษาหรือคณะกรรมการควบคุมคุณภาพ หรือเพื่อการสอบถามงานของหัวหน้าทีมตรวจสอบเอง โดยนำมาสรุปเป็นความสัมพันธ์ของข้อมูลในรูปแบบของตารางดังนี้

กรอบการวางแผนการตรวจสอบ (Audit Program Framework)

ประเด็นหรือวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ.....

องค์ประกอบของข้อตรวจพบ	ข้อมูลหลักฐานที่ตรวจสอบ และมีเพียงพอแล้ว	ข้อมูลหลักฐานที่ต้องตรวจสอบและรวบรวมเพิ่มเติม	แหล่งข้อมูลหลักฐาน	เทคนิคและวิธีการการตรวจสอบ
Criteria				
Condition				
Effect				
Cause				
Recommendation				

องค์ประกอบของแนวการตรวจ

แนวการตรวจควรประกอบด้วยสาระสำคัญดังนี้

- ประเด็นที่จะตรวจสอบ
 - ประมาณการในเรื่องของเวลาที่จะใช้ในการตรวจสอบ เช่น วันเริ่ม และกำหนดเสร็จของการตรวจสอบ ระยะเวลาทั้งหมด เป็นต้น
 - ขั้นตอนและวิธีการในการตรวจสอบ ควรกำหนดโดยละเอียดในแต่ละประเด็น หรือ ในแต่ละเรื่องที่จะตรวจสอบ และควรเขียนให้เข้าใจง่าย เพื่อให้ผู้ตรวจสอบจะปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง
 - เกณฑ์หรือมาตรฐานในการวัดที่ใช้ในการตรวจสอบ
 - ผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบ ควรระบุทุกระดับที่รับผิดชอบ เช่น ผู้ควบคุมงานตรวจสอบ ผู้รับผิดชอบแต่ละประเด็น ผู้รับผิดชอบแต่ละเรื่อง
 - กระดาษทำการอ้างอิง
 - รายละเอียดของงาน/โครงการที่ตรวจสอบ เช่น ชื่อโครงการ ชื่อหน่วยงาน
- การวางแผนการตรวจถือได้ว่าเป็นขั้นตอนสุดท้ายของขั้นการวางแผน ซึ่งจะใช้เป็นแนวทางในขั้นการปฏิบัติงานตรวจสอบต่อไป

4.2 ขั้นการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ในขั้นนี้อาจแบ่งเป็น 2 ขั้นตอนย่อย คือ การรวบรวมข้อมูล หลักฐาน และจัดทำกระดาษทำการ กับ การสรุปประเด็นข้อตรวจพบ

4.2.1 การรวบรวมข้อมูล หลักฐานและจัดทำกระดาษทำการ เป็นการดำเนินงานตามแนวการตรวจที่กำหนดไว้ เพื่อประกอบเป็นประเด็นข้อตรวจพบ (Finding) เทคนิคหรือเครื่องมือที่ผู้ตรวจสอบต้องใช้เสมอในการตรวจสอบการดำเนินงานได้แก่ การสัมภาษณ์ การใช้แบบสอบถาม การสังเกตการณ์ และการวิเคราะห์

ในส่วนของหลักฐานการตรวจสอบ การตรวจสอบการดำเนินงานก็เช่นเดียวกับการตรวจสอบประเภทอื่น ๆ ที่ต้องมีหลักฐานประกอบการตรวจสอบ แหล่งที่มาของหลักฐาน (Sources of Evidences) ที่สำคัญได้แก่ เอกสารที่เกี่ยวข้องกับโครงการที่ตรวจสอบของหน่วยรับตรวจ หลักฐานจากการสัมภาษณ์ (Interviews) แบบสอบถาม (Questionnaires) แนวการตรวจ (Audit Program)

คุณภาพของหลักฐาน (Quality of Evidence) หลักฐานที่จัดได้ว่ามีคุณภาพควรมีคุณสมบัติสำคัญ ๆ ดังนี้

- ถูกต้อง (Validity) ความถูกต้องของหลักฐานเป็นสิ่งสำคัญที่สุด เพราะถ้าหลักฐานไม่ถูกต้องแล้วย่อมทำให้การสรุปผลผิดพลาดได้ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความน่าเชื่อถือในการตรวจสอบทั้งในแง่ผู้ตรวจสอบเองและสถาบัน

- เกี่ยวข้องกับประเด็นที่ตรวจ (Relevance) หลักฐานที่จะรวบรวมเพื่อใช้ในการอ้างอิงการสรุปผลการตรวจสอบ ควรจะรวบรวมเฉพาะที่เกี่ยวข้องโดยตรงเท่านั้น ไม่ควรเชื่อมโยงข้อมูลและรวบรวมเอกสารเพิ่มโดยไม่จำเป็นเพราะจะทำให้เสียเวลา และอาจทำให้หลงประเด็นได้

- เพียงพอ (Sufficient) ที่จะใช้เป็นหลักฐานสนับสนุนข้อตรวจพบได้

- เป็นปัจจุบัน (Timeliness) หลักฐานบางประการอาจได้รับการปรับปรุงข้อมูลให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ เช่น รายงานความก้าวหน้าของโครงการ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาให้ดีกว่าหลักฐานที่รวบรวมนั้นเป็นปัจจุบันหรือไม่

- ประหยัด (Economy)

- ตรงตามวัตถุประสงค์ (Objectively)

แนวความคิดพื้นฐานของหลักฐานการตรวจสอบของการตรวจสอบการดำเนินงานก็เช่นเดียวกับการตรวจสอบทางการเงิน อาจจะต่างกันบ้างในเรื่องรายละเอียดและการให้ความสำคัญ

4.2.2 การสรุปประเด็นข้อตรวจพบ

ข้อตรวจพบ (Audit Finding) หมายถึงข้อเท็จจริงที่รวบรวมและสรุปจากหลักฐานที่ได้จากขั้นตอนการตรวจสอบเกี่ยวกับหน่วยรับตรวจ ผลการดำเนินงาน ประเด็นข้อสงสัย หรือ ข้อสมมติฐานที่ต้องการทราบ ซึ่งได้กำหนดไว้เป็นวัตถุประสงค์ของการตรวจเป็นข้อเท็จจริงที่คิดว่ามีค่าควรแก่การตรวจสอบ เป็นที่สนใจหรือมีประโยชน์ที่จะนำมารายงานต่อสาธารณชน ซึ่งไม่จำเป็นต้องเป็นเรื่องปัญหาหรือข้อบกพร่องแต่ประการเดียว

ข้อตรวจพบ (Audit Finding) มีองค์ประกอบที่สำคัญ 5 ประการ คือ

1) สิ่งที่จะตรวจจะเป็น (Criteria) หมายถึงสิ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการเปรียบเทียบกับสภาพที่เกิดขึ้นจริงของโครงการ แผนงาน หรือกิจกรรมที่ตรวจสอบ ซึ่งจะต้องเป็นเกณฑ์ที่ถูกต้อง และใช้เป็นหลักในการดำเนินงานในเรื่องนั้น ๆ เช่น มาตรฐานวิชาชีพ วัตถุประสงค์หรือเป้าหมายของโครงการ หลักวิชาการ รวมไปถึงกฎ ระเบียบ กฎหมายข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนั้น ๆ

2) สิ่งที่เป็นอยู่ (Condition) หมายถึงข้อเท็จจริงที่ผู้ตรวจได้ค้นพบและได้รับการตรวจสอบแน่ชัดแล้วว่าถูกต้อง มีข้อมูลหลักฐานสนับสนุน และเกี่ยวข้องกับประเด็นข้อตรวจพบที่กำหนดไว้

3) ผลกระทบ (Effects) หมายถึงผลที่เกิดขึ้นจากการที่สิ่งที่เป็นอยู่แตกต่างไปจากสิ่งที่จะตรวจจะเป็น แต่การที่จะพิจารณาว่าผลกระทบนั้นมีสาระสำคัญที่สมควรรายงานหรือไม่อาจจะพิจารณาจากความมากน้อย ความถี่ของผลกระทบที่เกิดขึ้น รวมไปถึงผลกระทบนั้นมีขอบเขตกว้างไกลและมีระยะเวลาในการเกิดผลกระทบมากน้อยเพียงใด

4) สาเหตุ (Cause) หมายถึงสิ่งที่ทำให้สิ่งทีตรวจพบหรือสิ่งที่เป็นอยู่แตกต่างไปจากสิ่งที่จะตรวจจะเป็น ซึ่งจะต้องพิสูจน์ให้ทราบแน่ชัดว่าเป็นสาเหตุที่แท้จริงและมีความสำคัญ เพราะสาเหตุที่ตรวจพบอาจมีหลายประการ

5) ข้อเสนอแนะ (Recommendation) ควรสอดคล้องและเป็นเหตุเป็นผลสนับสนุนซึ่งกันและกันกับสาเหตุ ลักษณะของข้อเสนอแนะที่ดีควรระบุให้ชัดเจนว่าจะอะไรที่จำเป็นต้องดำเนินการ (what needs to be done) และใครคือผู้ที่ต้องดำเนินการ (who should do it) นอกจากนั้นข้อเสนอแนะนั้นต้องสามารถปฏิบัติได้และทันต่อเหตุการณ์

4.2.3 การวิเคราะห์สาเหตุ

สาเหตุเป็นองค์ประกอบสำคัญในการกำหนดแนวทางในการแก้ปัญหาหรือให้ข้อเสนอแนะ ถ้าเราไม่สามารถทราบหรือวิเคราะห์สาเหตุที่แท้จริงของปัญหาได้แล้ว อาจส่งผลต่อการเสนอแนะแก้ปัญหาได้ หากจะพิจารณาถึงลักษณะของสาเหตุ อาจจำแนกออกได้เป็น 4 ลักษณะ คือ

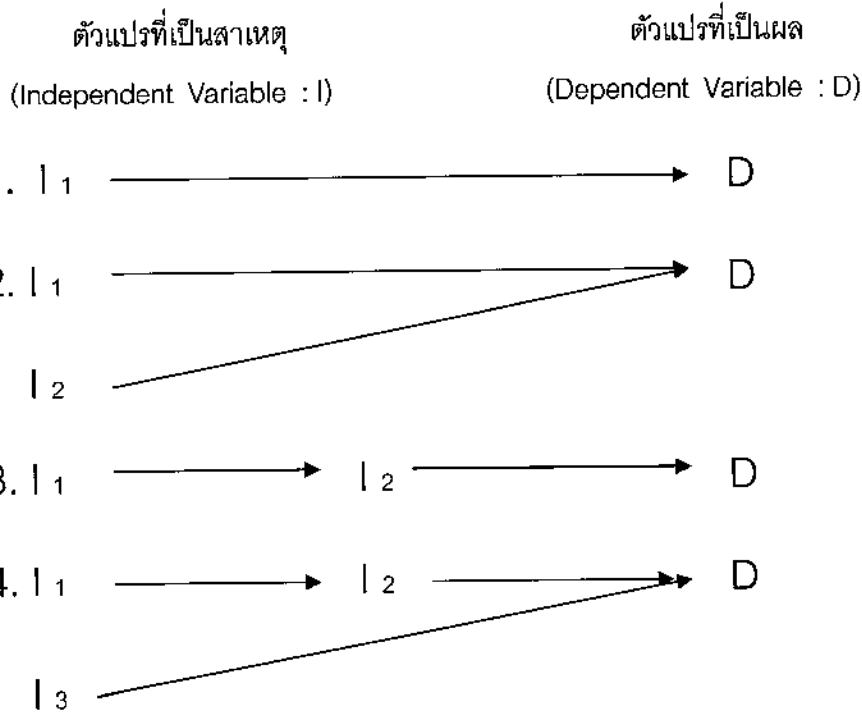
1) สาเหตุเดียว (Single Factor) หมายถึงสาเหตุที่เป็นปัจจัยเดียวที่ก่อให้เกิดปัญหานั้น เช่น การที่โครงการล่าช้ากว่าแผนที่กำหนด เนื่องจาก อุทกภัย เป็นต้น

2) หลายสาเหตุ (Multiple Factor) หมายถึงปัญหาที่เกิดขึ้นนั้นมีปัจจัยที่ทำให้เกิดปัญหาหลายประการ เช่น การที่โครงการล่าช้ากว่าแผนที่กำหนด เนื่องจาก การก่อสร้างที่ล่าช้า นอกจากนั้นยังเกิดจากการปฏิบัติงานที่ล่าช้าของกิจกรรมอื่นของโครงการด้วย เป็นต้น

3) สาเหตุแทรกกลาง (Intervening Factor) หมายถึงปัญหาที่เกิดขึ้นนั้นมีปัจจัยที่ทำให้เกิดปัญหาหลายประการ และแต่ละประการนั้น เกิดขึ้นต่อเนื่องกันจนทำให้เกิดปัญหา เช่น การที่โครงการล่าช้ากว่าแผนที่กำหนดเนื่องมาจากการก่อสร้างที่ล่าช้า ซึ่งเกิดมาจากการส่งมอบพื้นที่โครงการให้ผู้รับเหมาก่อสร้างล่าช้า ทำให้การก่อสร้างอยู่ในช่วงฤดูฝน ซึ่งในช่วงเวลาดังกล่าวเกิดฝนตกหนักและเกิดอุทกภัยขึ้น ทำให้ผู้รับเหมาไม่สามารถปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนปฏิบัติการได้ เป็นต้น

4) สาเหตุหลายลักษณะ (Mixed Factor) หมายถึงปัญหาที่เกิดขึ้นนั้นมีปัจจัยที่ทำให้เกิดปัญหาหลายประการ และแต่ละประการนั้นอาจ เกิดขึ้นต่อเนื่องกันมา หรือไม่เกี่ยวเนื่องกัน เช่น นอกจาก การที่โครงการล่าช้ากว่าแผนที่กำหนด เนื่องมาจากเหตุผลตามข้อ 3) แล้ว ยังเกิดจากการปฏิบัติงานที่ล่าช้าของกิจกรรมอื่นของโครงการด้วย เป็นต้น

ซึ่งลักษณะทั้ง 4 ประการนั้น สามารถเขียนเป็นแผนภาพได้ดังนี้



4.3 การรายงาน (Reporting)

รายงานการตรวจสอบ เป็นเอกสารสรุปผลการตรวจสอบที่สมบูรณ์ที่สุดของกระบวนการตรวจสอบทั้งหมด ซึ่งจะแสดงว่า ตลอดระยะเวลาที่ได้ใช้ทรัพยากรต่าง ๆ เช่น คนงบประมาณ อุปกรณ์หรือเครื่องมือ ไปนั้น ได้พบอะไรบ้าง รายงานการตรวจสอบจึงเป็นเครื่องสะท้อนให้เห็นถึงการปฏิบัติงานตรวจสอบได้ระดับหนึ่ง

4.3.1 ลักษณะของรายงานที่ดี

ลักษณะของรายงานการตรวจสอบที่ดี ต้องเป็นรายงานที่มีประโยชน์ต่อผู้อ่านรายงาน มีสาระสำคัญ ตรงกับข้อเท็จจริง และข้อเสนอแนะสามารถนำไปปฏิบัติได้ ลักษณะของรายงานการตรวจสอบที่ดีมีดังนี้

1) **ถูกต้อง (Accuracy)** หมายถึง ตรงตามข้อเท็จจริงและมีหลักฐานสนับสนุนที่น่าเชื่อถือและเพียงพอ รายงานการตรวจสอบต้องมีความถูกต้อง เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นจริง มิใช่สิ่งที่ผู้ตรวจสอบคิด หรือคาดเดาเอง หรือรับฟังจากบุคคลอื่น ข้อความทุกประโยค ตัวเลขทุกตัว ภาพทุกรูปและเอกสารอ้างอิงทุกชนิดที่แสดงไว้ในรายงานการตรวจสอบต้องมีหลักฐานที่น่าเชื่อถือและเพียงพอในการสนับสนุน

2) **ชัดเจน (Clarity)** หมายถึง ชัดถ้อยชัดคำกระชับและปราศจากข้อสงสัย รายงานการตรวจสอบควรใช้ถ้อยคำไม่คลุมเครือหรือวague โครงสร้างประโยคจะต้องถูกต้องตามไวยากรณ์ หลีกเลี่ยงการใช้

ภาษาที่เข้าใจยาก หรือยังไม่เป็นที่รู้จักกันทั่วไป และภาษาเชิงวิชาการ รวมทั้งควรใช้รูปภาพ กราฟ แผนผัง และ ตารางประกอบเพื่อเพิ่มความชัดเจน

3) **กะทัดรัด (Conciseness)** หมายถึง กระชับ สั้นแต่เข้าใจ รายงานการตรวจสอบควรนำเสนอข้อมูลให้มากแต่ใช้ถ้อยคำสั้นและเข้าใจ ตัดสิ่งฟุ่มเฟือยหรือไร้สาระที่ไม่มีเป็นส่วนสนับสนุน หรือขยายความที่ ต้องการเสนอให้ชัดเจนยิ่งขึ้น

4) **ทันกาล (Timeliness)** หมายถึง ถูกเวลา ภายในเวลาที่เหมาะสม รายงานการตรวจสอบควรเสนอให้ทันต่อการแก้ไขปัญหา เพื่อให้ปัญหาคลี่คลายโดยเร็ว และลดความเสียหายที่เกิดขึ้น หรือจะเกิดขึ้นในอนาคต

5) **สร้างสรรค์ (Constructive Criticism)** หมายถึง การติชมในลักษณะสร้างสรรค์ เน้นในเชิงบวก มากกว่าเชิงลบ รายงานการตรวจสอบควรเสนอแนะเพื่อปรับปรุงการปฏิบัติงานให้ดียิ่งขึ้น มากกว่าเป็นการตำหนิ หรือชี้ถึงความบกพร่อง หลีกเลี่ยงการวิจารณ์และการใช้ถ้อยคำที่รุนแรง

6) **จูงใจ (Pursuance)** หมายถึง ชวนติดตาม เห็นคล้อยตาม พร้อมจะดำเนินการตาม รายงานการตรวจสอบควรใช้รูปแบบถ้อยคำ และศิลปะของภาษา เพื่อให้ผู้อ่านเกิดความสนใจ และต้องการทราบประเด็นสำคัญตั้งแต่ต้นจนจบ รวมทั้งเกิดการยอมรับและความรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหา และปฏิบัติตามข้อเสนอแนะที่เสนอไว้ในรายงาน โดยต้องชี้ให้เห็นประโยชน์ และ/หรือผลกระทบที่เกิดขึ้นหรือจะเกิดขึ้นในอนาคต หากปัญหาไม่ได้รับการแก้ไขโดยเร็ว

4.3.2 ส่วนประกอบของรายงานการตรวจสอบการดำเนินงาน ประกอบด้วย

1) ข้อมูลเกี่ยวกับการตรวจสอบ เช่น เหตุผล วัตถุประสงค์ และขอบเขตการตรวจสอบ งวดเวลาที่ตรวจสอบ เป็นต้น

2) ข้อเท็จจริง(Facts)เกี่ยวกับงาน/โครงการที่ตรวจสอบ เช่น ข้อมูลพื้นฐาน (Background Information) การวางแผนโครงการ (Project planning) งบประมาณโครงการ (Project Financing) การบริหารโครงการ (Project Execution) การดำเนินงานของโครงการ (Project Operation) เป็นต้น

3) ข้อตรวจพบ (Finding) ตามที่ได้สรุปประเด็นไว้ แต่ในการเขียนรายงานไม่ควรแยกเป็นแต่ละองค์ประกอบ ให้เขียนพรรณนาให้เห็นถึงเหตุและผลที่สอดคล้องกันและเข้าใจง่าย

4) ข้อเสนอแนะ (Recommendation) อาจแบ่งเป็น 2 กลุ่ม คือ

- ข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงการบริหารโดยทั่วไป

- ข้อเสนอเฉพาะกรณีตามสาเหตุของข้อตรวจพบ

4.3.3 ขั้นตอนการจัดทำรายงาน

1) ขั้นตอนที่สำคัญในการจัดทำรายงานแบ่งได้เป็น 3 ขั้นตอน คือ

- **การจัดทำโครงร่างรายงาน (Report Outline)** คือ การวางเค้าโครงเรื่องและลำดับหัวข้อเรื่องที่จะเขียนไว้ล่วงหน้า เพื่อให้เนื้อหาเป็นเหตุเป็นผล ต่อเนื่องกันอย่างราบรื่นตามลำดับตลอดทั้งรายงาน ซึ่งทีมงานตรวจจะจัดทำโครงร่างรายงานหลังจากสรุปประเด็นข้อตรวจพบเสร็จแล้วในขั้นการปฏิบัติงาน แต่ในทางปฏิบัติสามารถจัดทำโครงร่างรายงานได้หลังจากวางแผนการตรวจสอบเสร็จแล้ว เนื่องจากทราบประเด็นข้อตรวจพบแล้ว เพียงแต่ยังมีได้รวบรวมข้อมูลหลักฐานและจัดทำกระดาษทำการ เพื่อใช้สนับสนุนข้อตรวจพบ โดยมีขั้นตอนการจัดทำโครงร่างรายงาน ดังนี้

- **วางเค้าโครงเรื่อง** โดยการกำหนดส่วนประกอบของรายงานว่ามีอะไรบ้าง และในแต่ละส่วนประกอบจะมีเนื้อหาอะไรบ้าง

- **ลำดับหัวข้อเรื่อง** โดยการจัดลำดับหัวข้อเรื่องตามเนื้อหาในแต่ละส่วนประกอบ สำหรับในส่วนของข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะ กรณีมีหลายประเด็นจะต้องจัดลำดับ โดยพิจารณาจากสาระสำคัญของแต่ละข้อตรวจพบ

- **การกำหนดตาราง กราฟและรูปภาพ** โดยการกำหนดรูปแบบและตำแหน่งของตาราง กราฟและรูปภาพที่จะใช้ประกอบในรายงาน

- **จัดทำโครงร่างรายงาน** โดยจัดทำตามโครงเรื่องและหัวข้อเรื่องตามที่กำหนดไว้ รวมทั้งตาราง กราฟ และรูปภาพที่จะใช้ บางส่วนประกอบและหัวข้อเรื่องสามารถเขียนเนื้อหาและ/หรือ จัดทำรูปแบบไว้ในโครงร่างรายงาน ได้แก่ ส่วนประกอบตอนต้นยกเว้นบทคัดย่อ บทนำ ข้อตรวจพบ (ในส่วนของ Criteria , Condition และ Effect โดยเขียนเนื้อหาบางส่วนที่ทราบจากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นในกรณีที่ทำโครงร่างรายงานหลังจากวางแผนการตรวจพบเสร็จแล้ว) เป็นต้น

เมื่อทีมงานตรวจจัดทำโครงร่างรายงานเสร็จแล้ว จะต้องเสนอผู้บังคับบัญชา เพื่อนำเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการควบคุมคุณภาพ ซึ่งจะพิจารณาเกี่ยวกับรูปแบบโครงเรื่อง การลำดับหัวข้อเรื่อง การใช้ตาราง กราฟและรูปภาพประกอบ ว่าสามารถสื่อให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจชัดเจนตามที่ผู้เขียนต้องการนำเสนอหรือไม่

การร่างรายงาน (Report Draft) คือ การเรียบเรียงเนื้อหาทั้งหมดตามโครงร่างรายงานที่ผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการควบคุมคุณภาพแล้ว โดยมีขั้นตอนการร่างรายงาน ดังนี้

- **กำหนดผู้เขียนรายงาน** โดยแบ่งงานในการเขียนให้กับเจ้าหน้าที่ในทีมงานตรวจ ซึ่งควรเป็นผู้ที่มีความถนัดในการเขียนหรือทราบข้อมูลในแต่ละเรื่องดี โดยเฉพาะผู้ที่รับผิดชอบในการตรวจสอบและสรุปผลการตรวจของแต่ละประเด็นข้อตรวจพบ

- **วางแผนการเขียน** เพื่อให้การลำดับเนื้อหาเป็นไปในแนวเดียวกัน โดยการนัดประชุมผู้เขียนเพื่อกำหนดแนวทางการเขียนและการลำดับเนื้อหาของแต่ละหัวข้อเรื่อง รวมทั้งกำหนดเวลาแล้วเสร็จ

- ร่างรายงาน โดยผู้รับผิดชอบในการเขียนเริ่มร่างรายงานตามแนวทางที่กำหนด ซึ่งเมื่อแต่ละคนร่างรายงานเสร็จแล้วจะต้องรวบรวมส่งให้ผู้ชำนาญหรือสันทัดในการเขียนรายงาน (Editor) เพื่อแก้ไขสำนวนภาษาของเนื้อหาทั้งหมดให้เป็นรูปแบบเดียวกัน

ร่างรายงานที่เสร็จ คือ ฉบับ FIRST DRAFT จะต้องเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น เพื่อนำเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน หลังจากนั้น ทีมงานตรวจจะนำผลการประชุมเพื่อพิจารณาร่างรายงานไปแก้ไขตามข้อสังเกตของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ก่อนส่งให้หน่วยรับตรวจเพื่อข้อความคิดเห็น ซึ่งจะเป็นร่างรายงานฉบับ FINAL DRAFT

การประชุมปิดงานตรวจ หลังจากเสร็จสิ้นกระบวนการ พิจารณาร่างรายงานของหน่วยตรวจสอบแล้ว หน่วยตรวจสอบจะนำร่างรายงานนั้นส่งให้หน่วยรับตรวจได้พิจารณาอย่างเป็นทางการ ซึ่งโดยปกติจะให้เวลาแก่หน่วยรับตรวจประมาณ 15-30 วัน ขึ้นอยู่กับขนาดของรายงาน ในระหว่างนั้นจะนัดหมายเพื่อขอพบผู้บริหารเพื่อปิดงานตรวจ ซึ่งจะเป็นการสรุปผลการตรวจสอบด้วยวาจาให้ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจฟังอีกครั้งหนึ่ง หลังจากที่ได้อ่านรายงานไปครั้งหนึ่งแล้ว ตลอดจนตอบคำถามหรือข้อสงสัยที่หน่วยรับตรวจอยากทราบเกี่ยวกับผลการตรวจสอบ และขอให้หน่วยรับตรวจตอบความเห็นมาเป็นทางการเพื่อนำประกอบไว้ในรายงานฉบับสมบูรณ์

การจัดทำรายงานฉบับสมบูรณ์ (Final Report) โดยการนำหนังสือแสดงความเห็นของหน่วยรับตรวจแสดงรวมไว้ในรายงานและจัดทำรูปเล่มรายงานฉบับสมบูรณ์ การแสดงหนังสือของหน่วยรับตรวจมี 3 กรณี คือ

- กรณีที่หน่วยรับตรวจมิได้ส่งหนังสือแสดงความเห็นภายในเวลาที่กำหนด กรณีนี้ถือว่าหน่วยรับตรวจเห็นด้วยกับเนื้อหาในรายงานตามที่แจ้งไว้แล้วในหนังสือนำเสนอร่างรายงาน ในรายงานจะใช้หนังสือที่นำเสนอร่างรายงานแสดงแทน โดยหมายเหตุไว้ท้ายหนังสือว่า “เพียงวันที่.....สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ยังไม่ได้รับข้อคิดเห็นจาก.....จึงถือว่าเห็นด้วยกับร่างรายงานฉบับนี้”
- กรณีที่หน่วยรับตรวจส่งหนังสือแสดงความเห็นภายในเวลาที่กำหนด โดยมีความเห็นด้วยกับเนื้อหาในรายงาน การแสดงในรายงานจะใช้หนังสือ ดังกล่าว
- กรณีที่หน่วยรับตรวจส่งหนังสือแสดงความเห็นภายในเวลาที่กำหนด โดยมีความเห็นแตกต่างกับเนื้อหาในรายงาน กรณีนี้ทีมงานตรวจจะต้องพิจารณาว่าประเด็นที่หน่วยรับตรวจมีความเห็นแตกต่างนั้นข้อเท็จจริงเป็นอย่างไร ถ้าเห็นว่าเนื้อหาบางส่วนคลาดเคลื่อนหรือไม่ตรงตามข้อเท็จจริงจะต้องแก้ไขให้ถูกต้อง แต่ถ้าเห็นว่าเนื้อหาครบถ้วนถูกต้อง มีหลักฐานสนับสนุนพร้อมกระดากทำการ ให้จัดทำคำชี้แจงในแต่ละประเด็นที่หน่วยรับตรวจมีความเห็นแตกต่างการแสดงในรายงานจะใช้หนังสือของหน่วยรับตรวจพร้อมทั้งคำชี้แจงของสำนักตรวจสอบ

4.3.4 ข้อเสนอแนะในการเขียนรายงาน

ในการเขียนรายงานมีข้อเสนอแนะในการเขียนดังนี้

- 1) ควรเขียนเนื้อหาให้กลมกลืนและต่อเนื่องกัน เชื่อมโยงจากส่วนหนึ่งไปยังอีกส่วนหนึ่ง จากย่อหน้าหนึ่งไปยังย่อหน้าต่อไป เป็นเหตุเป็นผลซึ่งกันและกัน
- 2) ควรเขียนให้ถูกหลักไวยากรณ์
- 3) ควรหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาพูด ภาษาวิชาการที่ยังไม่มีการใช้แพร่หลาย หรือเป็นที่ทราบกันทั่วไป กรณีการใช้ศัพท์เฉพาะ ให้อธิบายความหมายประกอบไว้ในวงเล็บหลังคำศัพท์นั้นหรือในเชิงอรรถ
- 4) ไม่ควรใช้คำและวลีซ้ำ ๆ กันมากเกินไป ควรใช้คำอื่นแทน ซึ่งมีความหมายเช่นเดียวกัน
- 5) หลีกเลี่ยงการใช้คำฟุ่มเฟือย คำที่ไม่ให้ความหมายชัดเจนหรือมีความหมายคลุมเครือ
- 6) ควรใช้ถ้อยคำ ประโยค และอื่น ๆ ที่ให้ความหมายชัดเจน และเข้าใจง่าย
- 7) ควรใช้พจนานุกรมเป็นคู่มือในการใช้ภาษา
- 8) ไม่ควรใช้ภาษาต่างประเทศในกรณีที่คำนั้นมีภาษาไทยใช้แล้ว
- 9) ควรใช้ถ้อยคำสุภาพ สละสลวย

4.4 การติดตามผล (Follow - up)

การติดตามผลในที่นี้ เป็นการติดตามผลการดำเนินการแก้ไขปัญหาตามข้อเสนอแนะของรายงานการตรวจสอบ ซึ่งนับว่าเป็นสิ่งสำคัญและมีความจำเป็นเพราะจะทำให้ทราบว่าข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะตามรายงานนั้นได้ถูกนำไปใช้ในการปรับปรุงการดำเนินงานหรือไม่ ระบบการติดตามผลที่เหมาะสมจะทำให้รายงานการตรวจสอบมีคุณค่า เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินงานโดยส่วนรวม และเป็นที่ยอมรับแก่หน่วยรับตรวจมากขึ้น

ระยะเวลาในการติดตามผลควรพิจารณาประกอบกับข้อเสนอแนะว่าข้อเสนอแนะนั้นใช้เวลาในการดำเนินงานเท่าไร อย่างไรก็ตามหากไม่สามารถกำหนดระยะเวลาที่แน่นอนได้ ก็อาจกำหนดไว้เป็นช่วงเวลา เช่น 2 หรือ 3 เดือนต่อครั้ง เป็นต้น หรือปัญหาและข้อเสนอแนะที่สำคัญมากและต้องได้รับการแก้ไขอย่างเร่งด่วน หากปล่อยทิ้งไว้จะเกิดผลเสียหาย ก็อาจจะพิจารณาติดตามบ่อยครั้งก็ได้

ผู้ที่มีหน้าที่ในการติดตามผลควรเป็นที่งานที่ตรวจสอบเรื่องนั้น ๆ เพราะเป็นผู้ที่ทราบปัญหาและข้อเสนอแนะเป็นอย่างดี จะทำให้การติดตามผลดำเนินการได้รวดเร็ว แต่ถ้าผู้ตรวจไม่สามารถติดตามผลได้ อาจมอบหมายให้ผู้อื่น ๆ ติดตามก็ได้ แต่ผู้ที่ได้รับมอบหมายต้องศึกษาเรื่องหรือโครงการที่ตรวจสอบ โดยเฉพาะปัญหาและข้อเสนอแนะที่ได้เสนอไว้ในรายงานการตรวจสอบ ให้เข้าใจเป็นอย่างดีก่อนติดตามผล

เอกสารอ้างอิง

1. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ,2531, **คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงาน** กทม. โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
2. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินและสถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์,2537, **คู่มือการประเมินผลแผนงาน**
3. เจริญ เจษฎาวัลย์,2535, **วิธีเขียนรายงาน** , กทม.บริษัท พอดี จำกัด.
4. อุษณา ภัทรมนตรี ,2542, **การตรวจสอบและการควบคุมภายใน** กทม. บริษัท เท็กซ์ แอนด์ เจอร์นัล พับลิเคชั่น จำกัด
5. Australian Audit Office,1986, **Elements of Efficiency Auditing : A Basic Guide**. Australia.
6. Eleanor Chelimsky,1990, **Expanding GAO's Capabilities in Program Evaluation**, The GAO Journal,Number 8,USA.
7. Office of the Auditor General of Canada,1995, **Auditing of Efficiency**, Canada.
8. G.J.Van Aken ,1994, **Intensive Training Program in Performance Auditing** , Netherland, BMB Consulting for development,