บทที่ 2

แนวความคิดและระเบียบวิธีการตรวจสอบการดำเนินงาน

เหตุผลและความจำเป็นที่ต้องมีการตรวจสอบการดำเนินงาน

นับตั้งแต่สงครามโลกครั้งที่ 2 การตรวจสอบของภาครัฐบาลในประเทศต่างๆ ได้มีการขยายขอบเขตโดยมีการตรวจสอบด้านการดำเนินงาน (Performance Audit) นอกเหนือจากการตรวจสอบทางด้านการเงิน (Financial Audit) ซึ่งการตรวจสอบทั้งสองด้านนี้ มีวัตถุประสงค์ที่แตกต่างกัน แต่มีความสัมพันธ์และสนับสนุนซึ่งกันและกัน การตรวจสอบทั้งสองด้านนี้ จะได้ทำการตรวจสอบควบคู่กันไป ซึ่งเรียกการตรวจสอบนี้ว่า การตรวจสอบแบบเบ็ดเสร็จ (Comprehensive Audit)

การตรวจสอบแบบเดิมคือ การตรวจสอบเฉพาะด้านการเงินนั้น ประกอบด้วยการตรวจสอบบัญชีและการเงิน และการตรวจสอบการปฏิบัติตามระเบียบและกฎหมาย (Compliance Audit)

ส่วนการตรวจสอบแบบใหม่ ได้แก่ การตรวจสอบแบบเดิม และรวมถึงการตรวจสอบด้านประสิทธิผล ประสิทธิภาพ ความประหยัด และความคุ้มค่าของการดำเนินงาน

สถาบันตรวจเงินแผ่นดินประเทศต่างๆ ได้มีการขยายขอบเขตการตรวจสอบเป็นการตรวจสอบแบบใหม่ โดยมีเหตุผลและความจำเป็นที่เหมือนกันและแตกต่างกันไป ดังเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลียมีเหตุผลและความจำเป็นในการขยายขอบเขตการตรวจสอบ ดังนี้

ประเทศสหรัฐอเมริกา [1]

GAO (The General Accounting Office) ได้เริ่มมีการพัฒนาการตรวจสอบเรื่อยมานับตั้งแต่ปี ค.ศ.1945 เริ่มมีการตรวจสอบด้านประสิทธิภาพและความประหยัดในสมัยที่นาย Warren

---

[1] Frederick C. Mosher, The GAO:The Quest for Accountability in American Government (The U.S.A.: Westview Press, Inc., 1980), P.103-126.

เป็นผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน และมีการประเมินผลแผนงาน (Program Evaluation) ในสมัยที่นาย Staat เป็นผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเมื่อปี ค.ศ.1966 พอสรุปเหตุผลและความจำเป็นที่มีการปรับปรุงการตรวจสอบได้ดังนี้

1. จุดอ่อนของการควบคุมทางด้านการเงินเริ่มเป็นเรื่องที่สำคัญในระหว่างสงครามโลกครั้งที่ 2 จึงได้มีการศึกษาและเสนอต่อรัฐสภาในปี ค.ศ.1944

สรุปได้ว่า การควบคุมหน่วยงานต่างๆ ยังไม่มีประสิทธิผล และแนะนำว่าควรจัดทำงบประมาณในแบบธุรกิจ (Business-type budget) ซึ่งจะพิจารณาโดยสำนักงบประมาณ (Bureau of The Budget) และสภาคองเกรส และทำการตรวจสอบโดย GAO

จากข้อเสนอแนะนี้ ทำให้มีการปรับปรุงเกิดขึ้นคือ สภาคองเกรสได้ผ่านกฎหมายที่ทำให้การควบคุมการดำเนินงานด้านการเงินและงบประมาณในภาครัฐบาลมีความเข้มงวดยิ่งขึ้น โดยได้ปรับปรุงและขยายขอบเขตของกฎหมายชื่อ The George Act และ The Corporation Control Act ให้มีการตรวจสอบที่ทันสมัยขึ้น คือ ไม่เพียงแต่ตรวจสอบทางด้านการเงินและการปฏิบัติตามระเบียบกฎหมายเท่านั้น แต่ให้มีการตรวจสอบด้านประสิทธิภาพของการบริหารทางด้านการเงินและการควบคุมภายในอีกด้วย

2. เนื่องจากความต้องการในการปรับปรุงการบริหารด้านการเงิน GAO กรมบัญชีกลาง และสำนักงบประมาณ ได้ร่วมกันจัดทำแผนงานปรับปรุงการบัญชีร่วมกัน (JAIP:Joint Accounting Improvement Program) ในปี ค.ศ.1947 ซึ่งทุกหน่วยงานจะมีส่วนร่วมในการพัฒนาระบบบัญชีให้เหมาะสมกับความต้องการทางด้านการบริหาร และเป็นการเชื่อมโยงรูปแบบของระบบบัญชีรัฐบาลให้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น เพื่อให้แผนงานนี้สำเร็จได้ง่ายขึ้น นาย Warren ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน จึงได้เริ่มนำการตรวจสอบแบบเบ็ดเสร็จ (Comprehensive Audit) มาใช้

3. ในสมัยของนาย Staats ได้มีการพัฒนาการตรวจสอบโดยเน้นการประเมินผลแผนงานซึ่งเกิดจากความต้องการของสภาคองเกรส ความต้องการในการพัฒนาการปฏิบัติงานของฝ่ายบริหารและเป็นความสนใจของนาย Staats เอง

ประเทศออสเตรเลีย [2]

ในช่วง 20 ปีที่ผ่านมา ได้มีการพัฒนาเทคนิคต่างๆ ในออสเตรเลีย เช่น งบประมาณแบบแผนงาน แผนงานการปรับปรุงการบริหารทางด้านการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งได้เริ่มเน้นการตรวจสอบไปในเรื่องความประหยัดและความประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ตั้งแต่ต้นทศวรรษที่ 1970 และการแก้ไขกฎหมายในปี 1979 ทำให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินออสเตรเลีย (AAO: Australian Audit Office) มีอำนาจในการตรวจสอบการดำเนินงานอย่างเป็นทางการ

ปัจจัยที่ทำให้มีการพัฒนาการตรวจสอบการดำเนินงานนี้ คือ

1. การเพิ่มขึ้นของขนาดงบประมาณ
2. การให้บริการที่หลากหลายและมีความซับซ้อน
3. การเติบโตของเครื่องมือทางด้านการบริหาร

การตรวจสอบการดำเนินงานเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในการปรับปรุงคุณภาพในการบริหารงานของรัฐ โดยก่อให้เกิด

1. การวางแผนและการกำหนดแผนงานอย่างมีประสิทธิผล
2. การนำเอาวิธีการบริหารที่ทันสมัยมาใช้
3. การพัฒนาระบบสารสนเทศที่สมบูรณ์ และมีสาระสำคัญ
4. การใช้ทรัพยากรอย่างประหยัด และมีประสิทธิภาพ
5. การประเมินผลกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้

จะเห็นว่าการพัฒนาการตรวจสอบของประเทศสหรัฐอเมริกาเกิดจากความต้องการจะแก้ไขปรับปรุงจุดอ่อนของการควบคุมทางด้านการเงิน และต้องการปรับปรุงระบบการบริหารด้านการเงิน และประเทศออสเตรเลียมีความต้องการพัฒนาระบบการบริหารเพื่อสนองต่อการขยายตัวทางเศรษฐกิจและสังคม ซึ่งการตรวจสอบการดำเนินงานเป็นเทคนิคอย่างหนึ่งในการปรับปรุงระบบการบริหารทาง

---

[2] Australian Audit Office, International Training Institute. Performance Auditing, (Australia: Australian Audit Office, 1987), P.1-3, 4-5.

ด้านการเงิน นอกจาก 2 ประเทศนี้แล้ว ประเทศอื่นๆ ที่มีการขยายขอบเขตการตรวจสอบก็มีเหตุผลและความจำเป็นคล้ายๆ กัน เช่น ประเทศสวีเดนมีการขยายขอบเขตการตรวจสอบ เนื่องจากภาระหน้าที่ของรัฐบาลได้ขยายตัวมากขึ้น ทำให้การใช้จ่ายทรัพยากรเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว จึงได้มีการปรับปรุงระบบงบประมาณโดยนำระบบงบประมาณแบบแผนงานมาใช้และเน้นการตรวจสอบการดำเนินงาน [3] ประเทศฟิลิปปินส์ก็ได้ให้ความสนใจการตรวจสอบการดำเนินงาน เนื่องจากมีความต้องการให้การดำเนินงานของรัฐบาลมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลภายใต้ภาวะแวดล้อมที่มีการเติบโตและมีทรัพยากรจำกัด [4]

จากข้างต้น จึงพอจะสรุปถึงเหตุผลและความจำเป็นที่จะต้องมีการตรวจสอบการดำเนินงานดังนี้

1. ความต้องการในด้านการบริการจากรัฐบาลมีเพิ่มมากขึ้น การให้บริการของรัฐจึงมีความซับซ้อนยิ่งขึ้น ดังนั้นการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลจึงเป็นสิ่งที่สำคัญภายใต้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัด

2. การพัฒนาเทคนิคด้านการบริหาร เช่น การบริหารตามวัตถุประสงค์ (Management by Objective) ระบบงบประมาณแบบแผนงาน ระบบบัญชีต้นทุน เป็นต้น ดังเช่นในประเทศออสเตรเลีย ได้กล่าวว่า การตรวจสอบประสิทธิภาพ เป็นการส่งเสริมและสนับสนุน การนำเอาวิธีการบริหารที่ทันสมัยมาใช้ เช่นเดียวกับการพัฒนาระบบบัญชีเพื่อใช้ในการบริหารของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยการจัดทำ JAIP ก็จำเป็นจะต้องมีการสนับสนุนจากการพัฒนาการตรวจสอบ

3. มีการปรับปรุงพระราชบัญญัติหรือกฎหมาย ให้อำนาจแก่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินประเทศต่างๆ ในการตรวจสอบประสิทธิภาพ ความประหยัด หรือประสิทธิผล และความคุ้มค่า

4. ประเทศต่างๆ ทั่วโลกมีความเห็นพ้องต้องกันว่า การตรวจสอบการดำเนินงานมีประโยชน์อย่างยิ่ง และควรที่ทุกประเทศจะได้พัฒนาการตรวจสอบในด้านนี้โดยเร่งด่วน โดยมีแนวโน้มอันเด่นชัดปรากฏเป็นข้อสรุปจากการประชุมของ INTOSAI ดังกล่าวในปฏิญญาลากลว่าด้วยการ

---

[3] The Swedish National Audit Bureau, Effectiveness Auditing, (Sweden: AB Allmanna Forlaget/RRV, 1971), P.30-36.

[4] Avelina A. De La Rea, Comprehensive Audit, (Philippines: CRDE, Inc., 1985), P.1-2.

ตรวจเงินแผ่นดิน (LIMA Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) หมวดที่ 4 ว่า [5]

"หมวดที่ 4 การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และการตรวจสอบการดำเนินงาน

1. ภารกิจที่ปฏิบัติกันมาแต่ดั้งเดิมของสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน ได้แก่ การตรวจสอบว่าการบริหารการเงินและการจัดทำบัญชีเป็นไปตามกฎหมาย และระเบียบข้อบังคับหรือไม่

2. ปัจจุบันเป็นที่ยอมรับว่า นอกเหนือไปจากการตรวจสอบทางด้านการเงินและการบัญชี ซึ่งปฏิบัติกันมานั้น มีการตรวจสอบอีกประการหนึ่ง ซึ่งเน้นเพื่อให้ทราบความมีประสิทธิผล ความประหยัด และความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ซึ่งนับว่าเป็นการตรวจสอบที่มีความสำคัญ การตรวจสอบประเภทหลังนี้ไม่ได้หมายถึง เพียงแต่ตรวจสอบการบริหารด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะเท่านั้น แต่รวมถึงการตรวจสอบกิจกรรมด้านการบริหารทั้งหมด ซึ่งรวมถึงการจัดองค์การและระบบบริหารงาน

3. วัตถุประสงค์ของสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน ไม่ว่าจะเป็นในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบข้อบังคับ หรือการตรวจสอบประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความประหยัด โดยทั่วไปแล้วมีความสำคัญเท่าเทียมกัน อย่างไรก็ตาม เป็นเรื่องของนโยบายของแต่ละสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน ที่จะให้ความสำคัญแก่การตรวจสอบเรื่องใด เพียงใด มากน้อย ต่างกันอย่างไร"

<u>ความหมายของการตรวจสอบการดำเนินงาน</u>

ความหมายของการตรวจสอบการดำเนินงานเป็นหลักพื้นฐานที่ผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบจะต้องทำความเข้าใจ เนื่องจากมีผลต่อแนวความคิดและวิธีดำเนินการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบ การศึกษาความหมายจากแหล่งต่างๆ จึงเป็นประโยชน์ต่อการทำความเข้าใจการตรวจสอบการดำเนินงานให้กว้างยิ่งขึ้น คำว่า "การตรวจสอบการดำเนินงาน" ในภาษาอังกฤษมีผู้ใช้คำศัพท์ต่างๆ กันออกไปตามประเภทของผู้ใช้และแหล่งที่มา เช่น Performance Audit, Operation Audit, Value for Money Audit, Managment Audit ส่วนประเภทของผู้ใช้และแหล่งที่มา ได้แก่ ผู้ตรวจสอบภายในของภาคเอกชน ผู้ตรวจสอบภายนอกของภาคเอกชน ผู้ตรวจสอบภายในของรัฐบาล

---

[5] สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, <u>คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงาน</u>, หน้า 01-13.

ผู้ตรวจสอบภายนอกของรัฐบาล ถึงแม้แหล่งที่มาจะแตกต่างกัน แต่โดยทั่วไปแล้วจุดมุ่งหมายในการตรวจสอบมีความคล้ายกัน คือ เพื่อประเมินผลการดำเนินงานขององค์การ และอาจจะมีส่วนที่แตกต่างกันบ้าง เนื่องจากผู้ใช้ของแต่ละแหล่งมีบทบาทต่อองค์การแตกต่างกันไป แนวความคิดของผู้ให้คำจำกัดความของการตรวจสอบการดำเนินงานตามคำศัพท์ต่างๆ ที่จะกล่าวต่อไป จึงมีความเหมือนกันและแตกต่างกันอยู่บ้าง

Perfermance Audit คำนี้มักจะพบเห็นจากเอกสารของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินของรัฐบาล หรือตำราเกี่ยวกับการตรวจสอบบัญชีรัฐบาล หรือผู้เขียนเป็นผู้ตรวจสอบในสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน ความหมายที่มีผู้ให้คำจำกัดความไว้ ได้แก่

- เป็นการตรวจสอบเพื่อพิจารณาว่า การดำเนินงานจริงของหน่วยรับตรวจเป็นไปตามนโยบายที่กฎหมายหรือผู้บริหารของรัฐกำหนดไว้หรือไม่ และขยายการตรวจสอบไปถึงการประเมินความสำเร็จของแผนงาน รวมทั้งการตรวจสอบด้านประสิทธิภาพและประสิทธิผล [6]

- การตรวจสอบข้อมูล หลักฐานอื่นๆ เพื่อประเมินผลความมีประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ความมีประสิทธิผลตามแผนงาน และความซื่อสัตย์ต่อหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้บริหารงานนโยบาย [7]

- การตรวจสอบเพื่อหาข้อสรุปหรือเพื่อแสดงความเห็นว่า การดำเนินงานของโครงการต่างๆ หรือหน่วยงานต่างๆ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และตามวัตถุประสงค์ที่ได้ตั้งไว้หรือไม่อย่างไร งานเหล่านี้ให้ผลคุ้มค่าและได้ผลตามเป้าหมายหรือไม่ ตลอดจนเสนอแนะทางเลือกในการแก้ไขข้อบกพร่อง ในการดำเนินงานโครงการ ทั้งนี้เพื่อช่วยให้ผลการดำเนินงานเป็นอย่างมี

---

[6] Professer Lee P. Parker, Value - For - Money Auditing : Conceptual Development and Operational Issues (Australia: Australian Accounting Research Foundation, 1984), P.7 quoting: Westmeyer: 1972.

[7] Mortimer A. Dittenhofer, "Performance Auditing and the Government Accounting Course" In Concept of Government Auditing, (The United States of America: The Institute of Internal Auditor, Inc., 1977), P.59.

ประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยปกติการตรวจสอบการดำเนินงานมักจะต้องกระทำควบคู่ไปกับการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ กฎหมาย หรือมติคณะรัฐมนตรีด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายระเบียบต่างๆ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ที่จะควบคุมในการดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และตรงวัตถุประสงค์ [8]

Operation Audit คำนี้มักใช้ในการตรวจสอบภายใน ความหมายที่มีผู้ให้คำจำกัดความไว้ ได้แก่

- การตรวจสอบอย่างมีระเบียบและแบบแผนโดยเจ้าหน้าที่ซึ่งมีคุณสมบัติเหมาะสม เพื่อพิจารณาว่าหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่ง หรือหน่วยงานย่อยภายในหน่วยงานนั้น หรือหน้าที่หนึ่งหน้าที่ใดในหน่วยงานนั้นได้ปฏิบัติเข้าใกล้จุดหมายที่ฝ่ายบริหารกำหนดไว้เพียงใด รวมตลอดถึงการกำหนดสภาพซึ่งจำเป็นต้องมีการปรับปรุงด้วยรูปแบบของการตรวจสอบนี้ อาจรวมถึงการวิเคราะห์ การประเมินผล และการแสดงรายละเอียดอย่างใดอย่างหนึ่งหรือทั้งสามอย่างก็ได้ [9]

- วิธีการซึ่งใช้ในการประเมินประสิทธิภาพของหน่วยงาน หรือหน้าที่ใดหน้าที่หนึ่งอย่างมีแบบแผน โดยเปรียบเทียบกับมาตรฐานของกิจกรรมเองและของอุตสาหกรรมนั้นโดยส่วนรวม โดยการใช้ผู้ตรวจสอบซึ่งไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ชำนาญโดยเฉพาะทางด้านนั้น โดยมีจุดหมายที่จะยืนยันหรือให้ฝ่ายจัดการแน่ใจว่า ได้มีการดำเนินการไปตามเป้าหมายที่วางเอาไว้ และ/หรือชี้ให้เห็นสภาพที่ควรปรับปรุงด้วย [10]

- เป็นการตรวจสอบที่เน้นในเรื่องนโยบาย (policy) ระเบียบวิธีการปฏิบัติ (procedure) และการปฏิบัติงาน (practice) รวมทั้งโครงสร้างขององค์การ การควบคุมด้านการบริหาร และข้อมูลเกี่ยวกับการบริหาร รวมถึงการประเมินความเกี่ยวเนื่อง (relevance)

---

[8] นายนนทพล นิ่นสมบุญ, การตรวจสอบการดำเนินงาน (กรุงเทพ: สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, 2530), หน้า 1.

[9] นายไพรัช พร้อมวิกมล, การตรวจสอบปฏิบัติการ (กรุงเทพ: สำนักงานตรวจสอบบริษัท ปูนซิเมนต์ไทย จำกัด, 2528), หน้า 5.

[10] เรื่องเดียวกัน, หน้า 5.

017243

ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของพฤติกรรม [11]

- หลักการและขอบเขตของ Operation Audit ได้แก่

1. ประเมินเปรียบเทียบระหว่างวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ขององค์การกับการปฏิบัติงานจริง

2. พิจารณาประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการใช้ทรัพยากร และชี้ให้เห็นถึงเขตพื้นที่ที่ไม่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

3. ประเมินความเชื่อถือได้ ความเกี่ยวเนื่อง (relevance) และประโยชน์ของระบบข้อมูลเพื่อการบริหาร (Management Information System)

4. การให้ความเข้าใจที่ดีขึ้นเกี่ยวกับลักษณะความสัมพันธ์ระหว่างกันของหน่วยงานย่อยต่างๆ ภายในองค์การ

5. พิจารณาเป้าหมายและการกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบ เพื่อให้งานประสบความสำเร็จ และนำกลยุทธ์ (Strategies) ที่ถูกต้องมาใช้ [12]

- เป็นการตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างทรัพยากรนำเข้า กับผลงานหรือบริการของแผนงาน การตรวจสอบจะเน้นถึงประสิทธิภาพ และความประหยัดของการได้มา การบริหาร และการใช้ทรัพยากร [13]

Value for Money Audit คำนี้มักจะใช้โดยผู้ตรวจสอบภายนอกในภาครัฐบาล มีผู้ให้ความหมายไว้ดังนี้

- เป็นการตรวจสอบค่าของเงินในส่วนประกอบที่สำคัญ 3 ส่วน คือ ประสิทธิผล ประสิทธิภาพ และความประหยัด ของการบริหารแผนงาน โครงการ และกิจกรรม

---

[11] Professer LEE P. PARKER, Value - For - Money Auditing: Conceptual, Development and Operation Issues, P.8 Quoting Morin : 1974.

[12] Ibid, Guoting Morin : 1974 ; Pashke : 1977 ; Gruber : 1983 ; Dayton: 1980.

[13] Richard E. Brown, Auditing Performance in Government, (The U.S.A.: John Wiley & sons, Inc., 1982), p.285.

การพิจารณาประสิทธิภาพและความประหยัด พิจารณาในประเด็นต่างๆ ดังนี้

1. ได้มีการบริหาร และใช้ทรัพยากรอย่างไม่มีประสิทธิภาพ และไม่ประหยัด

2. สาเหตุของความไม่ประหยัด และไม่มีประสิทธิภาพ

3. การปฏิบัติงานไม่เป็นไปตามกฎหมายและระเบียบในเรื่องประสิทธิภาพ ความประหยัดหรือไม่

การพิจารณาประสิทธิผลโดย

1. ผลได้ที่ต้องการ (desired results or benefits) ได้รับผลสำเร็จหรือไม่

2. ได้มีการพิจารณาทางเลือก ซึ่งทำให้ได้ผลที่ต้องการโดยใช้ต้นทุนที่ต่ำกว่าหรือไม่ [14]

- การตรวจสอบเพื่อพิจารณาว่า องค์การได้ดำเนินงานอย่างประหยัด มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผลในการใช้ทรัพยากร การปฏิบัติการ ระเบียบวิธีปฏิบัติ และการทำให้บรรลุวัตถุประสงค์หรือไม่ [15]

Management Audit คำนี้มักจะใช้ในการตรวจสอบภายนอกและการตรวจสอบภายในของภาคเอกชน ความหมายที่มีผู้ให้คำจำกัดความไว้ ได้แก่

- คำนี้มักจะใช้ในภาคเอกชน ซึ่งเป็นการตรวจสอบข้อตรวจพบและให้คำแนะนำเกี่ยวกับการบริหารของหน่วยรับตรวจ ในเรื่อง ความเพียงพอของนโยบาย การควบคุมความสามารถในการทำกำไร และผลกระทบทางด้านการเงิน ส่วนในภาครัฐบาลมักจะหมายถึงการตรวจสอบที่มุ่งเน้นในเรื่องประสิทธิภาพของการบริหาร และระบบการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการวางแผน การ

---

[14] L.T. Kulasingham, Deputy Auditor General, Malaysia, "Value for Money Anditing," International Journal of Government Auditing (October 1986).

[15] Professor LEE P. PARKER, Value - For - Money Auditing: Conceptual, Development and Operation Issues, P.6 Guoting Flint: 1978.

บริหารบุคคล การแบ่งส่วนงาน การอำนวยการ การควบคุม และการประเมินผล [16]

- การค้นหาปัญหา และความไม่มีประสิทธิภาพ รวมทั้งให้ข้อสรุปเกี่ยวกับระบบขององค์การ เพื่อพิจารณาว่าเป้าหมายขององค์การบรรลุผลหรือไม่ หรือประเมินความเหมาะสมของข้อมูลที่ใช้ในการตัดสินใจของผู้บริหารและประเมินผลลัพธ์ที่ได้จากการตัดสินใจ สรุปได้ว่าการตรวจสอบประกอบด้วย

1. ประเมินความเพียงพอและระดับของการบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ขององค์การ รวมทั้งการพิจารณาระดับของการปฏิบัติตามแผนและนโยบายที่กำหนดไว้ หรือพิจารณากว้างไปถึงมาตรฐานการดำเนินงานใดบ้างที่สามารถทำสำเร็จ

2. ประเมินความเพียงพอของข้อมูลเพื่อการบริหาร

3. ชี้ให้เห็นถึงความสูญเปล่าและการปฏิบัติงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ [17]

<u>ส่วนประกอบของการตรวจสอบการดำเนินงาน</u>

ปัจจุบันการตรวจสอบบัญชีรัฐบาลของประเทศต่างๆ มักจะประกอบด้วยการตรวจสอบด้านการเงิน ซึ่งเป็นการตรวจสอบแบบเดิม (Traditional Audit) และการตรวจสอบการดำเนินงาน ซึ่งรวมเรียกว่า การตรวจสอบแบบเบ็ดเสร็จ (Comprehensive Audit) ดังเช่นสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินประเทศสหรัฐอเมริกา (GAO) มีการตรวจสอบแบบเบ็ดเสร็จ ซึ่งประกอบด้วยการตรวจสอบ 3 ส่วน [18] คือ

1. การตรวจสอบด้านการเงินและการปฏิบัติตามระเบียบและกฎหมาย (Financial and Compliance Audit) เป็นการตรวจสอบว่า การปฏิบัติงานด้านการเงินและการแสดง

---

[16] The Council of State Government, Kentucky, <u>Operational and Program Auditing: Introduction</u> (The United State of America: The Council of State Government, Kentucky, 1979), P. 1-24.

[17] Professor LEE P. PARKER, <u>Value - For - Money Auditing</u>, P.10, Quoting Anonymous: 1971; Johnson: 1971-1972.

[18] U.S. General Accounting Office, <u>Government Anditing Standards,</u> (The United States: U.S. GOVERNMENT Printing, 1988), P. 2-1.

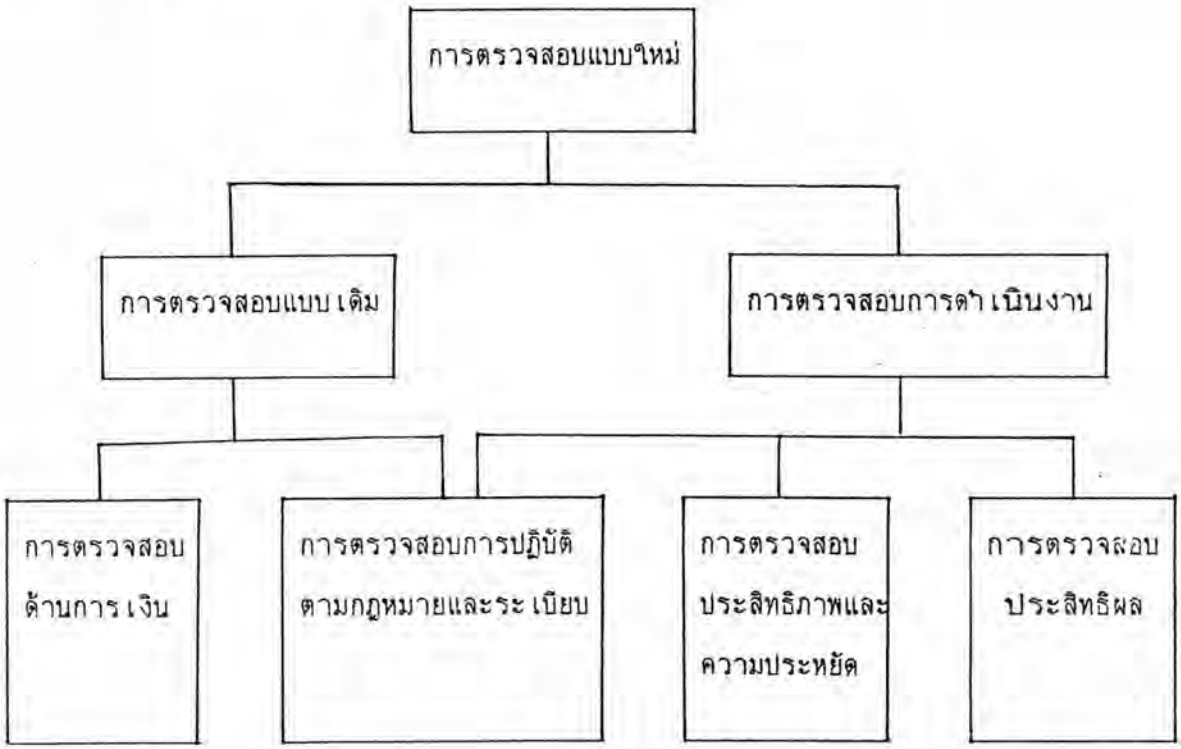
รายงานทางการเงินถูกต้อง และหน่วยงานได้ปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ

2. การตรวจสอบความประหยัดและประสิทธิภาพ (Economy and Efficiency Audit) เป็นการพิจารณาว่าหน่วยงานได้บริหารหรือใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างประหยัด และมีประสิทธิภาพ และพยายามเปิดเผยสาเหตุของการปฏิบัติงานที่ไม่มีประสิทธิภาพและไม่ประหยัด และการปฏิบัติตามระเบียบ และกฎหมายที่เกี่ยวกับเรื่องความประหยัดและมีประสิทธิภาพ

3. การตรวจสอบประสิทธิผลของแผนงาน (Program results) เป็นการพิจารณาว่า การดำเนินงานประสบความสำเร็จ ทำให้ได้ผลประโยชน์ตามที่ต้องการหรือไม่ เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้หรือไม่ และหน่วยงานได้พิจารณาทางเลือกซึ่งให้ได้ผลลัพธ์ตามที่ต้องการ โดยใช้ต้นทุนที่ต่ำกว่าหรือไม่

ส่วนประกอบของการตรวจสอบสอดคล้องกับแผนภาพข้างล่างนี้

แผนภาพที่ 2-1 ส่วนประกอบของการตรวจสอบ [19]



---

[19] The Council of State Government, Kentucky, Operational and Program Auditing: Introduction, P.1.3 - 1.5.

จากแผนภาพจะเห็นว่า การตรวจสอบการดำเนินงานประกอบด้วย การตรวจสอบประสิทธิผล การตรวจสอบประสิทธิภาพและความประหยัด และการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ

สำหรับส่วนประกอบของการตรวจสอบการดำเนินงานของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินประเทศต่างๆ [20] เป็นดังนี้

	ส่วนประกอบของการตรวจสอบในด้านต่างๆ			
ประเทศ	ประสิทธิผล	ประสิทธิภาพ	ความประหยัด	ความคุ้มค่า
สหรัฐอเมริกา	/	/	/	
แคนาดา	/	/	/	
สหราชอาณาจักร	/	/	/	
สวีเดน	/			
นิวซีแลนด์	/	/		
ออสเตรเลีย		/	/	
ไทย [21]	/	/	/	/

มีประเทศสวีเดนที่ตรวจสอบเพียงด้านประสิทธิผล และประเทศออสเตรเลียตรวจสอบเฉพาะด้านประสิทธิภาพและความประหยัด ส่วนประเทศไทย นอกจากการตรวจสอบใน 3 ด้านแล้ว ยังได้มีการกำหนดให้ตรวจสอบด้านความคุ้มค่าด้วย ตามพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ.2522

---

[20] Professor LEE D. PARKER, Value - For - Money Auditing: Conceptual Development and Operational Issues, P. 15-28

[21] สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน,, คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงาน, (กรุงเทพ: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2531), หน้า 01-9.

จะเห็นว่าการตรวจสอบการดำเนินงานในประเทศต่างๆที่ยกตัวอย่าง ส่วนใหญ่ประกอบด้วยการตรวจสอบ 3 ด้าน คือ ประสิทธิผล ประสิทธิภาพ และความประหยัด

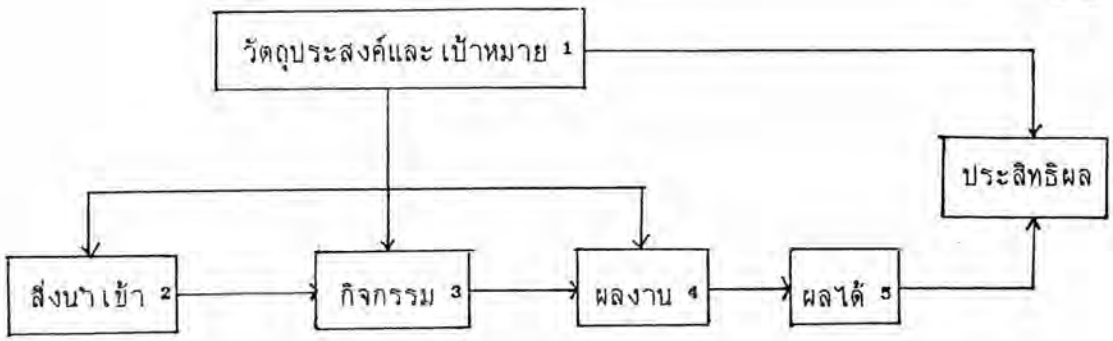
แนวความคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบการดำเนินงาน

ดังที่กล่าวมาแล้วว่า การตรวจสอบการดำเนินงานประกอบด้วย การตรวจสอบประสิทธิผล ประสิทธิภาพและความประหยัด ดังนั้นขอบเขตของการพิจารณาจึงเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบด้านประสิทธิผล ประสิทธิภาพ และความประหยัด เพื่อให้สามารถกล่าวถึงขอบเขตการพิจารณาในแต่ละด้านอย่างครอบคลุมเท่าที่จะทำได้ จึงได้ศึกษาถึงแนวความคิดและหลักการต่างๆที่นักวิชาการและผู้เชี่ยวชาญในการตรวจสอบการดำเนินงานของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินประเทศต่างๆเขียนหรือเรียบเรียงไว้ดังนี้ คือ

การตรวจสอบประสิทธิผล

การตรวจสอบประสิทธิผลเป็นการตรวจสอบเพื่อประเมินผลการดำเนินงานว่าประสบผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้หรือไม่ ถ้ามองหน่วยงานอย่างเป็นระบบตามแผนภาพที่ 2-2 จะเห็นว่าระบบหนึ่งๆภายในหน่วยงานจะประกอบด้วย

แผนภาพที่ 2-2 ส่วนประกอบของระบบภายในกับการตรวจสอบประสิทธผล



1. วัตถุประสงค์ คือ สิ่งที่องค์การหรือหน่วยงานพยายามที่จะทำให้สำเร็จ
2. สิ่งนำเข้า คือ ทรัพยากรที่องค์การหรือหน่วยงานจะใช้ในการดำเนินงาน

ได้แก่ บุคลากร เครื่องอำนวยความสะดวก เครื่องอุปกรณ์ พัสดุ เงินทุน

3. กิจกรรม คือ กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการแปรสภาพสิ่งนำเข้า เป็นผลงาน เช่น การวางแผน การดำเนินการ การควบคุม

4. ผลงาน คือ ผลผลิตที่ได้จากการดำเนินกิจกรรมขององค์การ เช่น สินค้าที่ผลิต การบริการที่ได้จากโครงการ/งานของรัฐ

5. ผลได้ คือ ผลประโยชน์ที่กลุ่มเป้าหมายได้รับจากผลงานของโครงการ/งาน

จากแผนภาพที่ 2-2 การตรวจสอบประสิทธิผล เป็นการประเมินผลโดยเปรียบเทียบผลได้จริงกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ ซึ่งตรงกับที่กล่าวถึงวิธีการตรวจสอบประสิทธิผลในเอกสารเรื่องความเข้าใจเกี่ยวกับการตรวจสอบการดำเนินงาน โดยนายประธาน ดาบเพชร ว่า [22]
"เป็นการตรวจสอบโดยวัดผลได้จริงจากการดำเนินงาน และพิจารณาความเหมาะควรของผลได้เป้าหมายของการดำเนินงาน แล้วนำมาเปรียบเทียบกัน ..."

ก่อนที่จะทำการประเมินผลตามวิธีข้างต้น ผู้ตรวจสอบควรประเมินความเป็นไปได้ที่จะประเมินผลตามที่ John J. Glynn ได้กล่าวไว้ สรุปได้ว่า [23]

ก่อนที่จะทำการตรวจสอบประเมินผล ผู้ตรวจสอบควรทำการประเมินความเป็นไปได้ที่จะประเมินผลและพิจารณาความเหมาะสมที่จะประเมินผล คือ

1. การประเมินความเป็นไปได้ที่จะประเมินผล โดยพิจารณาส่วนประกอบ เป้าประสงค์และผลกระทบของแผนงาน(โครงการ/งาน) คำถามที่ใช้ในการพิจารณา ได้แก่

- ได้มีการกำหนดแผนงานไว้อย่างชัดเจนและสามารถดำเนินการได้หรือไม่
- ได้มีการกำหนดเป้าประสงค์และผลกระทบไว้ชัดเจนหรือไม่
- แผนงานนั้นจะบรรลุเป้าประสงค์และบังเกิดผลตามที่คาดหวังได้แท้จริงหรือไม่

---

[22] นายประธาน ดาบเพชร, ความเข้าใจเกี่ยวกับการตรวจสอบการดำเนินงาน (เอกสารนี้จัดทำเสนอต่อที่ประชุมสัมมนาเรื่อง การดำเนินงานตามงบประมาณแบบแผนงาน ซึ่งกรมวิเทศสหการ จัดขึ้นระหว่างวันที่ 28-30 ตุลาคม 2526), หน้า 3.

[23] John J. Glynn, Value for Money Auditing in the Public Sector (The United Kingdom: A Wheaton and Company Ltd., Freeter, 1985), P. 31-41.

2. การพิจารณาความเหมาะสมของการดำเนินการประเมินผล คำถามที่ใช้ในการพิจารณา ได้แก่

- การประเมินผลมีจุดมุ่งหมายอย่างไร
- ระเบียบวิธีการประเมินผลมีข้อกำหนดอย่างไรบ้าง
- สามารถออกแบบแผนงานและดำเนินงานให้สอดคล้องกับข้อกำหนดในการประเมินผลได้หรือไม่
- มีระเบียบวิธีการประเมินผลซึ่งเป็นนโยบายบ้างหรือไม่
- มีข้อจำกัดต่างๆในการประเมินผลอย่างไรบ้าง ทั้งด้านการเงิน กฎหมาย จริยธรรม และการบริหาร

นอกจากการประเมินผลตามวิธีการข้างต้น ยังมีแนวความคิดในการตรวจสอบโดยพิจารณาระบบการบริหารและระบบการควบคุม เช่น พิจารณาความมีประสิทธิผลของระบบในเรื่องต่อไปนี้ [24]

- กลไกของระบบก่อให้เกิดผลลัพธ์หรือผลประโยชน์ตามที่ต้องการหรือตามที่กำหนดไว้หรือไม่
- การดำเนินงานภายในระบบมีผลกระทบต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์หรือไม่

และ Dr. Lennis M.Knighton [25] กล่าวว่า ในการประเมินผล นอกจากจะพิจารณาว่าแผนงานประสบความสำเร็จหรือไม่ ควรพิจารณาถึงระบบการควบคุมว่ามีความเหมาะสมและเพียงพอหรือไม่ที่จะทำให้แน่ใจถึงความสำเร็จในอนาคต

---

[24] The Council of State Government, Kentucky, Operational and Program Auditing: Introduction, P.1-7.

[25] Lennis M. Knighton, "Auditing for Effectiveness" In Concepts of Governmental Auditing, ed. Mortimer A Dittenhafer (The United States of America : The Institute of Internal Auditor, Inc., 1977) P.94-96.

การตรวจสอบประสิทธิภาพและความประหยัด

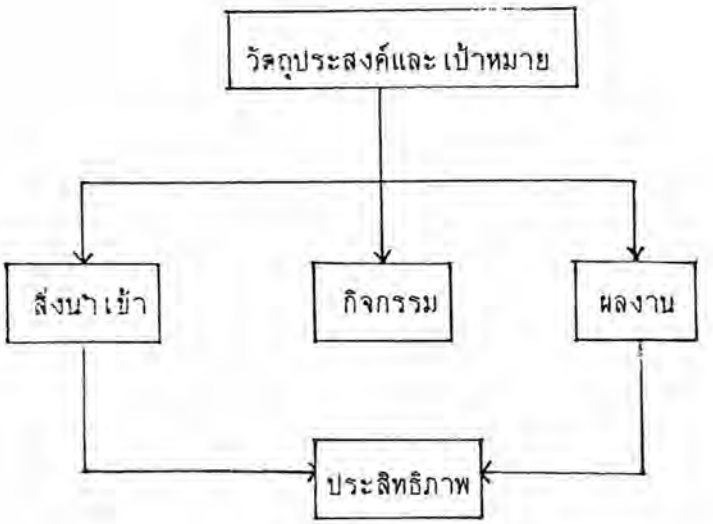
ความหมายของคำว่าประสิทธิภาพและความประหยัด ได้แก่

ประสิทธิภาพ หมายถึง การใช้ทรัพยากรในการดำเนินกิจกรรมต่างๆ เพื่อก่อให้เกิดผลงานสูงสุด ซึ่งเป็นความสัมพันธ์ระหว่างสิ่งนำเข้ากับผลงานที่เกิดขึ้นจริง

ความประหยัด หมายถึง การดำเนินกิจกรรมต่างๆ เพื่อก่อให้เกิดผลงานโดยเสียต้นทุนของทรัพยากรที่ใช้ไปต่ำที่สุด แนวคิดของความประหยัดอยู่ที่ต้นทุนต่อหน่วยผลงาน

ถึงแม้ว่าประสิทธิภาพและความประหยัดจะมีความหมายแตกต่างกันบ้าง แต่ตัววัดความมีประสิทธิภาพและความประหยัดเหมือนกัน คือ อัตราส่วนระหว่างสิ่งนำเข้ากับผลงานจริง หรือ ต้นทุนต่อหน่วยผลงาน ดูตามแผนภาพที่ 2-3

แผนภาพที่ 2-3 ส่วนประกอบของระบบภายในกับการตรวจสอบประสิทธิภาพ



ในการตรวจสอบประสิทธิภาพและความประหยัด ควรมีหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการตัดสินว่าโครงการ/งานนั้นมีประสิทธิภาพและประหยัดหรือไม่ หลักเกณฑ์นี้ได้แก่ ต้นทุนมาตรฐาน ตามที่กล่าวในเอกสารของนายประธาน ดาบเพชร เกี่ยวกับการตรวจสอบประสิทธิภาพและความประหยัดว่า [26]

---

[26] นายประธาน ดาบเพชร, ความเข้าใจเกี่ยวกับการตรวจสอบการดำเนินงาน, หน้า 3.

"เป็นการตรวจสอบโดยวัดต้นทุนจริงในการดำเนินงาน และพิจารณาความเหมาะควรของต้นทุนมาตรฐาน แล้วนำมาเปรียบเทียบกัน..."

และเช่นเดียวกับที่ Richard E. Brown ได้กล่าวว่า [27] "การประเมินประสิทธิภาพสามารถวัดโดยใช้จำนวนหน่วยของสิ่งนำเข้าต่อจำนวนหน่วยของผลงาน หรือต้นทุนต่อหน่วยของผลงาน หรืออัตราผลตอบแทนของการผลิต (Return of production) ซึ่งการประเมินผลควรจะเปรียบเทียบกับมาตรฐานที่ตั้งไว้"

นอกจากการประเมินผลตามวิธีข้างต้นที่เป็นการประเมินผลเชิงปริมาณ ยังมีแนวความคิดของนักวิชาการที่กล่าวว่าควรมีการพิจารณาการดำเนินงานในเชิงคุณภาพด้วย คือ พิจารณาการได้มาและการใช้ทรัพยากร วิธีการปฏิบัติงาน และระบบการบริหาร ดังนี้คือ

1. การพิจารณาการได้มาและการใช้ทรัพยากร ควรพิจารณาสิ่งต่อไปนี้ [28]

1.1 ได้มีการปฏิบัติตามการจัดหาทรัพยากรที่ถูกต้องหรือไม่

1.2 ได้มีการปฏิบัติตามวิธีการที่เหมาะสมที่ทำให้แน่ใจว่าได้รับทรัพยากรตามชนิดคุณภาพและจำนวนรายการที่ต้องการ และมีการใช้และบำรุงรักษาอย่างเหมาะสมหรือไม่

1.3 ได้มีการหลีกเลี่ยงการทำงานซ้ำซ้อนของคนงานหรือไม่

1.4 ได้มีการหลีกเลี่ยงที่จะใช้จำนวนผู้ทำงานที่มากเกินไปหรือไม่

1.5 ได้ใช้วิธีการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพหรือไม่

2. การพิจารณาวิธีการปฏิบัติงาน โดยพิจารณาถึงการปฏิบัติงานที่ไม่มีประสิทธิภาพและไม่ประหยัด เช่น ดูวิธีการปฏิบัติงานที่ทำให้เกิดต้นทุนสูงกว่าความจำเป็น การปฏิบัติงานที่ทำเพื่อประโยชน์เพียงเล็กน้อยหรือไม่เกิดประโยชน์ เป็นต้น [29]

3. การพิจารณาระบบการบริหาร โดยพิจารณาในเรื่องของนโยบาย ระเบียบวิธีปฏิบัติ

---

[27] Richard E. Brown, Meredith C. William, Thomas P. Gallagher, Auditing Performance in Government : Concept and Case (The United States of America : John Wiley & sons, Inc., 1982), P.50-54.

[28] Ibid.

[29] Frank C. Bell, JR., The Program Evaluation Process (State of Tennessee : Office of the Comptroller of the Treasury, 1980), P.9.

ระบบการควบคุม ดังมีผู้ให้แนวความคิดไว้ดังนี้

3.1 George A. Gustafson [30] กล่าวว่า ขอบเขตของการตรวจสอบจะเกี่ยวข้องกับเรื่องที่นอกเหนือจากเรื่องการบัญชี การเงิน และระเบียบกฎหมาย คือ เป็นการเน้นการปฏิบัติงานเพื่อพิจารณาถึงการดำเนินงานในเรื่องประสิทธิผล ประสิทธิภาพและความประหยัด โดยวิเคราะห์และแปลผลการดำเนินงานในรูปของนโยบายพื้นฐาน ระเบียบวิธีปฏิบัติ และการใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับความสำเร็จ เช่น ต้องถามด้วยคำถามเหล่านี้

- การวางแผนการปฏิบัติงานเป็นอย่างไร แต่ละแผนสมเหตุและสมผลหรือไม่ มีวิธีการที่มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพมากกว่า ซึ่งควรจะนำมาใช้หรือไม่
- วัตถุประสงค์ใดที่ทำสำเร็จ
- ระเบียบวิธีปฏิบัติ การปฏิบัติงาน และวิธีการอะไรที่เกี่ยวข้องกับความสำเร็จของวัตถุประสงค์ ทำไมจึงเลือกขึ้นมาปฏิบัติ และมีวิธีที่มีประสิทธิผล ประสิทธิภาพมากกว่านี้หรือไม่
- อะไรคือผลของแผนการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้

นอกจากนั้นยังพิจารณาถึงระบบการควบคุม และเน้นในเรื่องจุดอ่อนของนโยบายการบริหาร ระเบียบวิธีปฏิบัติ และการปฏิบัติงาน โดยตรวจสอบโครงสร้างขององค์กร แผน นโยบาย วิธีการปฏิบัติงาน และการใช้ทรัพยากร ตลอดจนความสูญเปล่าที่เกิดขึ้นในการปฏิบัติงาน

3.2 Josept W. Dodwell [31] กล่าวว่า การตรวจสอบ ประกอบด้วยการสอบทานและการประเมินผลส่วนประกอบของการบริหาร 2 ส่วนหลักๆ คือ

3.2.1 นโยบายหลัก (Corporate policy) พิจารณาถึงความเพียงพอ และความสมบูรณ์ของนโยบาย และประเมินผลกระทบของการขาดนโยบาย

---

[30] George A. Gustafson, "Management-type auditing" In Operation Management Performance Effectiveness (Compendiumi), (Australia: Association of Government Accountants, 1980), P.14-16.

[31] Joseph W. Dodwell, "Operation Auditing : A Part of The Basic Audit" In Operation Management Performance Effectiveness (Compendiumi), P.54-62.

3.2.2 การควบคุมด้านการบริหาร (Administrative controls) พิจารณาถึงความเพียงพอของการบริหาร หรือการควบคุมการปฏิบัติการ เช่น ระดับของการปฏิบัติตามข้อกำหนดในเขตอำนาจหน้าที่หลัก การประสานงานระหว่างระบบการควบคุมการปฏิบัติการกับนโยบายหลัก

3.3 นายประธาน ดาบเพชร [32] กล่าวว่า

"...,...ในกรณีที่ไม่อาจวัดต้นทุนจริงได้ และหรือไม่มีการจัดทำต้นทุนมาตรฐานไว้ จะตรวจสอบโดยค้นหาและพิสูจน์การปฏิบัติงานจริงซึ่งมีความสูญเปล่า และ/หรือ การบริหารงานจริงซึ่งไม่มั่นเหมาะ..."

จะเห็นว่าแนวคิดที่ 3.3 ต่างไปจากแนวคิดที่ 3.1 และ 3.2 คือ จะทำการตรวจสอบโดยพิจารณาความสูญเปล่าของการปฏิบัติงานและระบบบริหาร เมื่อไม่สามารถทำการประเมินผลในเชิงปริมาณได้ ในขณะที่แนวความคิดที่ 3.1 และ 3.2 อาจทำควบคู่กันไปทั้งการประเมินผลในเชิงปริมาณและคุณภาพ หรือทำการประเมินเฉพาะในเชิงคุณภาพอย่างเดียว

จากแนวความคิดต่างๆ ข้างต้น ซึ่งมีทั้งที่เหมือนกันและแตกต่างกัน พอจะแบ่งการตรวจสอบการดำเนินงานตามวิธีการประเมินผลได้เป็น 2 แนวคือ

1. การตรวจสอบตามวิธีประเมินโดยตรง เป็นการตรวจสอบเพื่อที่จะประเมินผลโดยรวบรวมและวัดผลการดำเนินงานในเชิงปริมาณ แล้วนำไปเปรียบเทียบกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ จากแนวความคิดต่าง ๆ พอสรุปได้ว่า วิธีการประเมินผลด้วนต่าง ๆ เป็นดังนี้

1.1 การประเมินประสิทธิผลทำโดยเปรียบเทียบระหว่างผลได้จริงกับผลได้เป้าหมาย

1.2 การประเมินประสิทธิภาพและความประหยัด ทำโดยเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนจริงต่อหน่วยกับต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วย

การที่จะทำการประเมินผลตามวิธีข้างต้นได้ จะต้องมีการตรวจสอบและพิจารณาข้อมูลที่สนับสนุนการประเมินผลและทำให้ผลการประเมินสมบูรณ์ยิ่งขึ้น คือ ก่อนที่จะทำการประเมินผลควรจะพิจารณาถึงความเป็นไปได้ที่จะทำการประเมินผลโดยตรง โดยดูความชัดเจนและความเหมาะสมของข้อมูลที่จะนำไปใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการประเมินผล และความเป็นไปได้ที่จะปฏิบัติได้จริงตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้นั้น ซึ่งมักจะมาจากวัตถุประสงค์ขององค์การ และเมื่อได้ทำการประเมินตามวิธีข้างต้นแล้ว พบว่าผลการ

---

[32] นายประธาน ดาบเพชร, ความเข้าใจเกี่ยวกับการตรวจสอบการดำเนินงาน, หน้า 3.

ดำเนินงานไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ผู้ตรวจสอบจะต้องค้นหาสาเหตุเพื่อเป็นแนวทางในการเสนอแนะแนวทางแก้ไขต่อไป

การตรวจสอบตามวิธีนี้ผู้ตรวจสอบจะสามารถออกความเห็นได้โดยตรงว่า ผลการดำเนินงานของโครงการ/งานนั้นมีประสิทธิผล มีประสิทธิภาพและประหยัดหรือไม่

2. การตรวจสอบตามวิธีการประเมินโดยอ้อม เป็นการตรวจสอบกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการเปลี่ยนสิ่งนำเข้าเป็นผลงาน ได้แก่ การตรวจสอบระบบการบริหารและระบบการควบคุม การตรวจสอบการใช้จ่ายทรัพย์สิน การตรวจสอบการปฏิบัติงาน การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบโดยทำการประเมินความเพียงพอ ความเหมาะสม และความสมบูรณ์ ตลอดจนจุดอ่อนและข้อบกพร่องของระบบการบริหาร การควบคุม การปฏิบัติงาน และการใช้จ่ายทรัพย์สิน ที่มีผลกระทบต่อประสิทธิผล ประสิทธิภาพ และความประหยัดของโครงการ/งาน

การตรวจสอบตามวิธีนี้ ผู้ตรวจสอบไม่สามารถออกความเห็นได้โดยตรงว่าผลการดำเนินงานของโครงการ/งานนั้น มีประสิทธิผล มีประสิทธิภาพและประหยัดหรือไม่ แต่จะออกความเห็นโดยอ้อมในเรื่องที่มีผลกระทบต่อประสิทธิผล ประสิทธิภาพ และความประหยัดของโครงการ/งาน

มีข้อสังเกตุว่าแนวความคิดตามข้อ 1 เป็นแนวความคิดของนักวิชาการที่เขียนถึงการตรวจสอบของภาครัฐบาลในผลงานทางวิชาการต่าง ๆ ได้แก่ Value for Money Auditing in the Public Sector, Concepts of Government Auditing, Auditing Performance in Government ส่วนแนวความคิดตามข้อ 2 มาจากผลงานทางวิชาการที่เรียกการตรวจสอบการดำเนินงานว่า Operation Auditing หรือ Management Auditing ซึ่งเป็นคำที่มักใช้ในการตรวจสอบภายในหรือการตรวจสอบภายนอกของธุรกิจเอกชน

จะเห็นว่าแนวความคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบในภาครัฐบาลจะเน้นการตรวจสอบตามวิธีการประเมินโดยตรงเป็นหลัก ส่วนแนวความคิดเกี่ยวกับการตรวจสอบภายในจะเน้นการตรวจสอบตามวิธีการประเมินโดยอ้อมเป็นหลัก

<u>มาตรฐานการตรวจสอบการดำเนินงาน</u>

มาตรฐานการตรวจสอบมีขึ้นเพื่อให้ผู้ตรวจสอบยึดถือเป็นแนวทางปฏิบัติงาน ให้การตรวจสอบเป็นไปในแนวเดียวกัน การตรวจสอบโดยทั่วไปจะยึดถือตามมาตรฐานการสอบบัญชีของ AICPA ซึ่งเป็นมาตรฐานการตรวจสอบด้านการเงิน แต่สถาบันตรวจเงินแผ่นดินประเทศต่างๆ มักจะมี

มาตรฐานการสอบบัญชีที่แตกต่างไปจากมาตรฐานของ AICPA เนื่องจากขอบเขตการตรวจสอบของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินได้รวมไปถึงการตรวจสอบการดำเนินงานที่มีลักษณะแตกต่างไปจากการตรวจสอบด้านการเงิน เช่น ลักษณะของหลักฐานที่รวบรวม ความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบ การประเมินผล การรายงาน เป็นต้น

ในการกำหนดมาตรฐานการตรวจสอบการดำเนินงาน เคยมีปัญหาอยู่ว่าจะร่วมมาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจสอบการดำเนินงานกับมาตรฐานการตรวจสอบด้านการเงิน หรือจะจัดทำมาตรฐานการตรวจสอบการดำเนินงานแยกออกมาต่างหาก จากผลการวิจัยของ Professor Lee D. Parker [33] พบว่ามี 2 ความเห็นที่แตกต่างกัน คือ

- กลุ่มหนึ่งเห็นว่า มาตรฐานการตรวจสอบด้านการเงินบางข้อ เช่น เกี่ยวกับหลักฐาน ความระมัดระวังรอบคอบในการปฏิบัติงาน การออกรายงานอย่างเที่ยงธรรมและอิสระ เป็นต้น สามารถนำไปใช้กับการตรวจสอบการดำเนินงาน

- อีกกลุ่มหนึ่งเห็นว่า โดยพื้นฐานการตรวจสอบการดำเนินงานมีความแตกต่างจากการตรวจสอบการบัญชีและการเงิน คือ การตรวจสอบการดำเนินงานเป็นการตรวจสอบผลการดำเนินงาน ระเบียบวิธีการปฏิบัติงาน และกิจกรรมต่างๆ ดังนั้นการรวบรวมหลักฐานจะทำได้ยากกว่า การประเมินผลจะต้องใช้ความคิดมากกว่า และความไม่มีประสิทธิผล ไม่มีประสิทธิภาพ เป็นเรื่องยากแก่การตรวจสอบ แนวคิดที่ใช้ในการตรวจสอบการดำเนินงานจึงแตกต่างไปจากการตรวจสอบด้านการเงิน จึงควรมีการกำหนดมาตรฐานการตรวจสอบการดำเนินงานแยกจากมาตรฐานการตรวจสอบด้านการเงิน

ในทางปฏิบัติก็ได้มีการรวม 2 แนวคิดเข้าด้วยกัน อย่างการกำหนดมาตรฐานของ GAO ซึ่งเป็นมาตรฐานที่เป็นรูปแบบของมาตรฐานการตรวจสอบของประเทศอื่นๆ ได้นำมาตรฐานการตรวจสอบด้านการเงินมารวมเข้าไว้ในมาตรฐานการตรวจสอบของ GAO และกำหนดเพิ่มเติมเกี่ยวกับมาตรฐานเฉพาะที่เหมาะสมกับลักษณะของการตรวจสอบการดำเนินงาน เพื่อให้ครอบคลุมถึงขอบเขตของการตรวจสอบ

มาตรฐานของ GAO ประกอบด้วย 3 ส่วน คือ

1. มาตรฐานทั่วไป (General Standards) ได้แก่ เรื่องของขอบเขตการตรวจสอบ

---

[33] Professor Lee D.Parger, Value-For-Money Auditing., P.39.

ความสามารถและความเป็นอิสระของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ และการเสนอรายงานด้วยความระมัดระวังรอบคอบ

2. มาตรฐานการตรวจสอบและการประเมินผล (The Examination and Evaluation Standards) ได้แก่ เรื่องของการดำเนินการตรวจสอบ การตรวจสอบระบบการควบคุมภายใน และชนิดและคุณภาพของหลักฐานที่จะต้องรวบรวม

3. มาตรฐานการรายงาน (Reporting Standards) ได้แก่ ความรับผิดชอบในการรายงานของผู้สอบบัญชีรายละเอียด และลักษณะของรายงาน

สำหรับมาตรฐานการตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินไทย ก็เป็นการรวม2 แนวคิดเข้าด้วยกัน ดังมีรายละเอียดคือ [34]

มาตรฐานทั่วไป

1. ผู้ตรวจสอบจะต้องมีความรู้ความสามารถ และความชำนาญงาน ในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย

2. ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความอิสระและเที่ยงธรรม

3. ผู้ตรวจสอบต้องใช้ความระมัดระวังและรอบคอบในการปฏิบัติงานตรวจสอบและเสนอรายงานการตรวจสอบ

มาตรฐานการปฏิบัติงาน

ก. ทางการเงิน

1. ผู้ตรวจสอบต้องวางแผนงานตรวจสอบอย่างเหมาะสม และต้องควบคุมผู้ช่วย (ถ้ามี) ให้ปฏิบัติงานโดยถูกต้อง

2. ผู้ตรวจสอบต้องประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ เพื่อกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบให้รัดกุมและเหมาะสม

3. ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติงานตรวจสอบให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอ โดยใช้วิธี

---

[34] สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงาน, หน้า 01-26 - 01-27.

การตรวจสอบอันเหมาะสมแก่กรณี

4. ผู้ตรวจสอบควรสอบควรสดับตรับฟังต่อสถานการณ์หรือเหตุการณ์ซึ่งอาจเกิดความเสียหายต่อหน่วยรับตรวจ ในกรณีที่มีหลักฐานปรากฏ ต้องขยายขอบเขตและวิธีการตรวจสอบให้เหมาะสมตามควรแก่กรณี

ข. ทางการดำเนินงาน

1. ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติงานตามมาตรฐานการปฏิบัติทางการเงิน ข้อ 1-4

2. ผู้ตรวจสอบต้องประเมินประสิทธิภาพการควบคุมในด้านการบริหารของหน่วยงาน แผนงาน โครงการ หรือกิจกรรมที่ตรวจสอบ

3. ผู้ตรวจสอบต้องประเมินประสิทธิภาพ และ/หรือประสิทธิผล และ/หรือความประหยัด ในการดำเนินกิจกรรมของหน่วยงาน แผนงาน โครงการ หรือกิจกรรมที่ตรวจสอบ

มาตรฐานการรายงาน

ก. ทางการเงิน

1. ผู้ตรวจสอบต้องระบุขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบไว้ในรายการตรวจสอบโดยรัดกุมและชัดแจ้ง

2. ผู้ตรวจสอบต้องแจ้งไว้ในรายงานการตรวจสอบโดยแสดงความเห็นเกี่ยวกับผลการใช้จ่ายเงินตามงบประมาณ การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ ฐานะการเงินผลการดำเนินงาน โดยพิจารณาเลือกแสดงความเห็น ให้เหมาะสมกับหน่วยรับตรวจในแต่ละกรณี ทั้งนี้ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ได้ตรวจสอบจะต้องรายงานไว้ด้วยว่า งบการเงินนั้นได้แสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่ เพียงใด

3. ข้อความและรายการที่แสดงในงบการเงิน รายงานทางการเงิน หรือรายงานที่เรียกชื่อเป็นอย่างอื่น ที่ได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ให้ถือว่าครบถ้วนและถูกต้องตามควร เว้นแต่จะรายงานไว้เป็นอย่างอื่นในรายงานการตรวจสอบ

ข. ทางการดำเนินงาน

1. ผู้ตรวจสอบต้องระบุวัตถุประสงค์และขอบเขตการปฏิบัติงานตรวจสอบไว้ใน

รายการตรวจสอบโดยรัดกุมและชัดแจ้ง

2. ผู้ตรวจสอบต้องรายงานถึงข้อเท็จจริง ข้อตรวจพบ ข้อสรุป และข้อเสนอแนะ (ถ้ามี)

3. รายงานการตรวจสอบควรเสนอข้อเท็จจริง ข้อตรวจพบ ข้อสรุป และข้อเสนอแนะอย่างถูกต้องเหมาะสม สมบูรณ์ และน่าเชื่อถือ ใช้ถ้อยคำที่ชัดเจนและเข้าใจง่าย ควรเน้นให้เห็นปัญหา และการปรับปรุงดำเนินงานมากกว่าการวิพากษ์วิจารณ์สิ่งที่ผ่านมาในอดีต รวมทั้งควรเสนอความเห็นของหน่วยรับตรวจต่อผลการตรวจสอบนั้นด้วย

<u>ระเบียบวิธีการตรวจสอบการดำเนินงาน</u>

ระเบียบวิธีการตรวจสอบการดำเนินงานย่อมแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับสถาบันตรวจเงินแผ่นดินประเทศต่างๆ ในที่นี้จะขอกล่าวถึงการตรวจสอบการดำเนินงานของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย ดังนี้

<u>สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินสหรัฐอเมริกา</u> **(GAO)**

<u>อำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ</u> [35]

ตามกฎหมายได้กำหนดให้ GAO มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบในเรื่องต่อไปนี้

1. ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐ คือ ทำการตรวจสอบทุกเรื่องที่เกี่ยวกับการรับและการจ่ายเงินของรัฐบาล วิเคราะห์ค่าใช้จ่ายของแต่ละหน่วยงานว่าใช้จ่ายอย่างประหยัด และมีประสิทธิภาพหรือไม่ ตลอดจนทำการตรวจสอบและรายงานตามคำสั่งของสภาคองเกรสเกี่ยวกับรายได้ รายจ่าย หรือเงินพิเศษต่างๆ

2. ตรวจสอบกิจการหรือบริษัทของรัฐบาล ทำการตรวจสอบรายการด้านการเงินของกิจการที่เป็นของรัฐบาล หรือรัฐบาลมีหุ้นส่วนร่วมอยู่

3. GAO มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบด้านการเงิน และตรวจสอบประสิทธิภาพ และความประหยัดในการใช้จ่ายเงินของหน่วยรับตรวจ นับตั้งแต่ก่อนปี ค.ศ.1970 และตั้งแต่ ค.ศ.1970

---

[35] U.S. General Accounting Office, <u>General Policy Manual</u> (The U.S.A.: The General Accounting Office, 1983), P.1-1 -P.1-7.

จึงได้มีการขยายอำนาจหน้าที่ของ GAO ให้มีการประเมินประสิทธิผลของแผนงานด้วย

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ [36]

วัตถุประสงค์หลักในการตรวจสอบของ GAO ได้แก่

1. เพื่อประเมินประสิทธิผล ประสิทธิภาพ ความประหยัด และการปฏิบัติตามกฎหมายในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจด้านการเงิน การบริหาร และความรับผิดชอบด้านแผนงาน

2. เพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับการดำเนินงานของหน่วยงานรัฐบาล และข้อเสนอแนะต่อสภาคองเกรสและหน่วยรับตรวจ

โดยรวมแล้ววัตถุประสงค์ของการตรวจสอบคือ เพื่อปรับปรุงระบบการบริหารงาน และทำให้การทำงานตามแผนงานของรัฐดีขึ้น เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และประหยัดมากขึ้น

GAO จะช่วยในการปรับปรุงการปฏิบัติงานของรัฐบาลโดยให้ข้อมูลเกี่ยวกับ

1. ความสูญเปล่า และไม่มีประสิทธิภาพของการใช้จ่ายเงิน
2. ความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของแผนงาน
3. ทางเลือกอื่นที่ทำให้แผนงานสำเร็จโดยใช้ต้นทุนที่ต่ำกว่า
4. การปฏิบัติตามกฎหมายในการใช้จ่ายเงินทุน
5. ความเพียงพอของระบบการรายงานทางด้านการเงิน การบัญชี และงบประมาณ
6. รายงานทางการเงินได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่ยอมรับทั่วไป

การตรวจสอบของ GAO จึงไม่เพียงแต่เน้นการปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน แต่ต้องการที่จะให้มีการหลีกเลี่ยงข้อบกพร่องที่จะเกิดขึ้นในอนาคตด้วย

ขอบเขตการตรวจสอบ [37]

การตรวจสอบของ GAO จะไม่จำกัดเฉพาะในเรื่องของการบัญชีเท่านั้น ขอบเขตการ

---

[36] Ibid., P.2-1 - 2-2.

[37] Ibid., P.2-4 - 2-6.

ตรวจสอบได้ขยายไปถึงการตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจด้วย ขอบเขตการตรวจสอบจึงประกอบด้วย

1. การตรวจสอบด้านการเงิน และการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ
2. การตรวจสอบประสิทธิภาพและความประหยัด
3. การตรวจสอบประสิทธิผล

1. <u>การตรวจสอบด้านการเงินและการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ</u> มีวัตถุประสงค์เพื่อประเมินผลว่า

1.1 หน่วยรับตรวจได้ปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบเกี่ยวกับการรับจ่ายเงิน และการใช้ประโยชน์ของเงินทุน

1.2 หน่วยรับตรวจได้มีการควบคุมและจัดทำบัญชีเกี่ยวกับเงินทุน ทรัพย์สิน และลูกหนี้ที่เกิดขึ้นในการดำเนินงาน

1.3 ได้มีการรวบรวมข้อมูลและจัดทำบัญชีอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับรายได้และรายรับที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงาน

1.4 หน่วยรับตรวจได้จัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีและมาตรฐาน และเป็นไปตามที่ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (The Comptroller General) เสนอแนะ

1.5 รายงานการเงินของหน่วยรับตรวจ จะต้องแสดงอย่างครบถ้วนและเที่ยงธรรม และให้ข้อมูลที่เพียงพอแก่ผู้บริหาร สภาคองเกรส และผู้สนใจทั่วไป

2. <u>การตรวจสอบประสิทธิภาพและความประหยัด</u> ประกอบด้วยการประเมินผลว่า

2.1 ทรัพยากร เงินทุน ทรัพย์สิน และบุคลากรของหน่วยรับตรวจ ได้มีการควบคุมอย่างเพียงพอ และเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประหยัด

2.2 การดำเนินงานและการใช้จ่ายของแผนงานและกิจกรรม เป็นไปในลักษณะที่มีประสิทธิภาพและประหยัด และเป็นไปตามกฎหมายและระเบียบ

3. <u>การตรวจสอบประสิทธิผล</u> เป็นการตรวจสอบผลของแผนงานว่า ได้รับผลสำเร็จตามผลลัพธ์หรือผลประโยชน์ที่ต้องการหรือไม่ และบรรลุวัตถุประสงค์ตามที่สภาคองเกรสกำหนดไว้

หรือไม่ การตรวจสอบควรพิจารณาถึง

3.1 จุดอ่อนของการบริหารที่มีผลต่อความสำเร็จตามวัตถุประสงค์

3.2 มีทางเลือกที่ทำให้วัตถุประสงค์ของแผนงานสำเร็จ โดยใช้ต้นทุนที่ต่ำกว่าหรือไม่

3.3 ผลประโยชน์หรือผลเสียหายที่เกิดขึ้นโดยไม่ได้มุ่งหมายไว้

ในบางกรณีผลการตรวจสอบอาจจะออกมาในลักษณะที่ให้ข้อเสนอแนะว่า สภาคองเกรสควรจะยกเลิกแผนงานหรือให้มีการพิจารณาวัตถุประสงค์ของแผนงานใหม่

นอกจากนั้น GAO จะแนะนำสภาคองเกรส หน่วยรับตรวจว่าควรจะทำการประเมินผลของหน่วยงานเองอย่างไร เนื่องจากแต่ละหน่วยรับตรวจมีความรับผิดชอบในการประเมินผลแผนงานอยู่แล้ว

ระเบียบวิธีการตรวจสอบการดำเนินงาน [38]

1. การเสนอข้อเรียกร้องให้ตรวจสอบ (Requests for Audit)

การตรวจสอบอาจทำตามนโยบายของ The Joint Legistative Audit Committee (JLAC) ที่เสนอให้ GAO ตรวจสอบแต่ละเรื่อง ผู้ตรวจสอบจะทำการวิเคราะห์ข้อเรียกร้องนั้น โดยค้นหาข้อมูลเกี่ยวกับความเป็นมาของเรื่อง จากหลายแหล่งประกอบด้วย ดัชนีรายการตรวจสอบที่แสดงรายการของรายงานการตรวจสอบที่ผ่านมา แฟ้มข้อมูลตรวจสอบ แฟ้มเอกสารของฝ่ายตรวจสอบด้านการเงิน เอกสารงบประมาณ รายงานของผู้วิเคราะห์ทางด้านกฎหมาย ระบบข้อมูลทางด้านกฎหมาย หลังจากวิเคราะห์ข้อเรียกร้องแล้ว จะส่งให้คณะกรรมการ JLAC ถ้าคณะกรรมการเห็นด้วย ผู้ตรวจสอบก็จะเริ่มทำการตรวจสอบ

2. การวางแผนการตรวจสอบ (Audit Planning)

ตามมาตรฐานการตรวจสอบได้กำหนดไว้ว่า งานตรวจสอบจะต้องมีการวางแผน

---

[38] U.S. General Accounting Office, Performance Audit Guidelines (U.S.A. : The General Accounting Office, 1983), P.1-1 -5.7.

1734669

อย่างเพียงพอ การวางแผนที่เพียงพอควรประกอบด้วยการพิจารณาในเรื่องเหล่านี้คือ [39]

- วัตถุประสงค์ ขอบเขตและวิธีการการตรวจสอบ
- หลักเกณฑ์ในการประเมินผลการดำเนินงาน
- ประสานงานกับผู้ตรวจสอบรัฐบาลอื่นๆ ในโอกาสอันควร
- ทักษะและความรู้ของบุคลากร และการใช้ที่ปรึกษา ผู้เชี่ยวชาญและชำนาญการเฉพาะด้าน
- การปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ
- ประเมินการควบคุมภายใน

สิ่งที่จะต้องทำเพื่อใช้ในการวางแผนการตรวจสอบคือ

2.1 <u>การกำหนดเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ</u> ตามมาตรฐานการตรวจสอบกำหนดไว้ว่าการวางแผนเตรียมเจ้าหน้าที่ตรวจสอบควรประกอบด้วย [40]

2.1.1 กำหนดเจ้าหน้าที่ตรวจสอบที่มีทักษะและความรู้ที่เหมาะสมกับงาน

2.1.2 กำหนดจำนวนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบที่มีประสบการณ์ และผู้ดูแลเจ้าหน้าที่ตรวจสอบอย่างเพียงพอ และอาจจะให้ที่ปรึกษาถ้าจำเป็น

2.1.3 ให้มีการฝึกอบรมแก่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบ

การกำหนดตัวเจ้าหน้าที่ตรวจสอบควรพิจารณาตามคุณสมบัติที่เหมาะสมกับขอบเขตและความซับซ้อนของงานตรวจสอบ นอกจากนั้นควรจะพิจารณาถึงทักษะและประสบการณ์พิเศษที่ต้องการเฉพาะสำหรับการตรวจสอบนั้นๆ เพื่อจัดหาผู้มีประสบการณ์และทำการอบรมเจ้าหน้าที่ให้มีความสามารถในการตรวจสอบ

2.2 <u>การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น</u> (Preliminary Survey) การสำรวจข้อมูลเป็นวิธีที่มีประสิทธิผลในการช่วยชี้ให้เห็นถึงขอบเขตเฉพาะที่จะทำการตรวจสอบ และทำให้ได้รับข้อมูล

---

[39] U.S. General Accounting Office, <u>Government Auditing Standards</u> (U.S.A. : The General Printing Office, 1988), P.6-6.

[40] Ibid., P.6-6.

เพื่อใช้ในการวางแผน การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับระบบที่สำคัญ วิธีการที่ใช้ในการบริหารการเงินและการดำเนินงาน ขนาดและขอบเขตของกิจกรรมที่อาจจะมีจุดอ่อนในระบบการควบคุมภายใน หรือการดำเนินงานไม่บรรลุวัตถุประสงค์ ไม่มีประสิทธิภาพ เป็นไปอย่างไม่ประหยัด หรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ [41]

วัตถุประสงค์ของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นก็คือ เพื่อให้ได้รับความรู้ทั่วๆ ไปเกี่ยวกับแผนงาน โดยใช้ระยะเวลาสั้นๆ และพิจารณาว่าอะไรที่จะต้องทำการตรวจสอบอย่างละเอียดต่อไป จะมีการกำหนดประเด็นการตรวจสอบและวิธีที่จะใช้ในการตรวจสอบ ในระหว่างการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นผู้ตรวจสอบไม่ควรดำเนินการวิจัยเป็นงานหลัก แต่ควรจะชี้ว่าควรจะทำการวิจัยที่ไหนและอย่างไร ในระหว่างการตรวจสอบจริง การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นจะแบ่งเป็น 2 ขั้นตอน คือ

2.2.1 ขั้นการสำรวจเพื่อกำหนดขอบเขตการตรวจสอบ (The Survey Scoping Phase)

2.2.2 ขั้นการสำรวจเพื่อวางแผนการตรวจสอบ (The Survey Planning Phase)

2.2.1 <u>ขั้นการสำรวจเพื่อกำหนดขอบเขตการตรวจสอบ</u> ขั้นนี้จะใช้เวลาในการตรวจสอบอย่างช้าประมาณ 2 สัปดาห์ โดยผู้บริหารงานตรวจสอบ (The Audit Manger) และผู้ควบคุมดูแลการตรวจสอบ (The Audit Supervisor) จะทำการประชุมเปิดตรวจ (The Entrance Conference) สัมภาษณ์หน่วยรับตรวจ ทบทวนกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง นโยบายและวิธีการปฏิบัติ และติดต่อกับหน่วยงานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง วัตถุประสงค์ของขั้นตอนนี้คือ ทำให้ทราบถึงประเด็นการตรวจสอบที่เป็นไปได้ (Potentail Audit Issues) และให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับแผนการตรวจสอบในขั้นการวางแผนการสำรวจ

เจ้าหน้าที่ตรวจสอบควรศึกษางานตรวจสอบที่ผ่านมาในเรื่องที่เกี่ยวข้อง แฟ้มข้อมูลของงานในปัจจุบัน แฟ้มข้อมูลถาวรของการตรวจสอบด้านการเงิน และทบทวนเอกสารงบประมาณเพื่อดูถึงกิจกรรมที่จะทำการตรวจสอบ และศึกษาถึงการวิเคราะห์กฎหมายในอดีตที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนศึกษาเอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องในห้องสมุด เช่น รายงานการประเมินผลที่จัด

---

[41] Ibid., P.6-1.

ทำขึ้นโดยหน่วยงานอื่น รายละเอียดของโครงการที่ตรวจสอบ ข้อกฎหมาย และระเบียบที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น

เพื่อให้การทำงานของผู้ตรวจสอบเป็นไปอย่างครบถ้วน ผู้ตรวจสอบควรจัดทำรายการของกิจกรรมในการสำรวจเพื่อกำหนดขอบเขตการตรวจสอบ [42] (The Preliminary Survey Scoping Checklist) ซึ่งประกอบด้วยการประชุมเปิดตรวจ การทบทวนวิธีการปฏิบัติงานของแผนงาน การติดต่อกับหน่วยงานตรวจสอบบัญชีรัฐบาลอื่นๆ การกำหนดเทคนิคและวิธีการสำรวจ และการทบทวนกฎหมายและระเบียบของแผนงาน เมื่อเสร็จสิ้นในขั้นนี้จะมีคณะกรรมการพิจารณาข้อมูลที่ได้รับ และให้ข้อเสนอแนะว่าควรจะตรวจสอบต่อไปหรือยุติการตรวจสอบ

2.2.2 <u>การสำรวจเพื่อวางแผนการตรวจสอบ</u> ในขั้นนี้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบส่วนหนึ่งจะถูกกำหนดให้ดำเนินการตามแผนงาน [43] เช่น การตรวจสอบแฟ้มข้อมูลและบันทึก เพื่อให้ได้ข้อมูลที่จำเป็นการพิจารณาแผนผังการทำงาน การตรวจสอบหาองค์ประกอบของข้อตรวจพบ [44] โดยเฉพาะผลกระทบ การกำหนดลำดับและขอบเขตการตรวจสอบ การเตรียมรายงานการสำรวจ ข้อมูลเบื้องต้น เป็นต้น ส่วนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบอีกส่วนหนึ่งจะทำการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ ซึ่งมี 4 ขั้นตอน คือ

2.2.2.1 เลือกกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องขึ้นมาพิจารณา ผู้ตรวจสอบควรจะพิจารณาเฉพาะกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องกับหน่วยตรวจรับหรือแผนงาน โดยเฉพาะข้อกฎหมายที่กำหนดภาระหน้าที่ให้หน่วยรับตรวจทำสิ่งใดสิ่งหนึ่ง หรือเพื่อให้แน่ใจว่าได้มีการทำสิ่งใดสิ่งหนึ่ง

2.2.2.2 สอบถามเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องว่าได้ปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบหรือไม่ ผู้ตรวจสอบจะเตรียมคำถามเกี่ยวกับข้อกฎหมายและระเบียบ ในลักษณะที่ให้เจ้าหน้าที่ตอบว่า ใช่ หรือไม่ใช่ และให้ความเห็นในแต่ละข้อ เพื่อหาข้อกฎหมายและระเบียบที่ไม่มีการปฏิบัติตามและจะได้ตรวจสอบหาสาเหตุและผลกระทบของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบนั้นๆ ต่อไป

---

[42] ดูเพิ่มเติมภาคผนวก ข-1., หน้า 166.

[43] ดูเพิ่มเติมภาคผนวก ข-2., หน้า 168.

[44] ดูคำอธิบายจากข้อ 4 ข้อตรวจพบ หน้า 42.

2.2.2.3 ทดสอบความถูกต้องของคำตอบที่ได้จากการสอบถาม การทดสอบทำเพื่อหาหลักฐานสนับสนุนหรือลบล้างคำตอบที่ได้ ผู้ตรวจสอบจำเป็นจะต้องเลือกคำตอบขึ้นมาทดสอบ เพราะบางคำตอบเป็นข้อมูลที่เพียงพออยู่แล้ว ไม่จำเป็นต้องตรวจสอบเพิ่มเติมอีก หรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบบางข้อไม่เป็นสาระสำคัญ ในการทดสอบนี้อาจใช้วิธีสัมภาษณ์ การสังเกตการณ์ การปฏิบัติงาน การวิเคราะห์ข้อมูล

2.2.2.4 บันทึกผลการพิจารณา ทำการบันทึกคำถามที่ใช้ในการสอบถามคำตอบที่ได้รับ และความคิดเห็นจากการทดสอบความถูกต้องของคำตอบที่ได้ของผู้ตรวจสอบ

เมื่อเสร็จสิ้นขั้นนี้ ผู้ตรวจสอบจะเตรียมรายงานสรุปผลการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ซึ่งประกอบด้วยบทนำ (A cover sheet) สำเนาการวิเคราะห์ข้อเรียกร้องให้ตรวจสอบ (The audit request analysis) แนวคิดของทีมงานตรวจสอบเกี่ยวกับโครงสร้างและข้อสรุปที่จะรายงานในรายงานการตรวจสอบขั้นสุดท้าย และแผนการตรวจสอบกับแนวการตรวจสอบในรายละเอียดแสดงถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ขั้นตอนการตรวจสอบ การประมาณคน/วันที่จะใช้ในการตรวจสอบ และตารางการปฏิบัติงานสำหรับแต่ละวัตถุประสงค์ รวมถึง แผนผังการปฏิบัติงาน (Gantt chart) และตารางแสดงความสำเร็จของงาน (Schedule for Task Completion)

2.3 <u>การสอบทานการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น</u> จุดมุ่งหมายในขั้นนี้คือ เพื่อให้แน่ใจว่าวิธีการตรวจสอบและการกำหนดประเด็นการตรวจสอบ มีเหตุผลและเพียงพอต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ คณะกรรมการสอบทานจะพิจารณาวิธีการตรวจสอบและประเด็นการตรวจสอบ และแสดงความเห็นชอบกับจำนวนผู้ตรวจสอบที่ต้องใช้ และตารางขั้นตอนการตรวจสอบ

2.4 <u>การรายงานความคืบหน้า</u> เป็นการรายงานความก้าวหน้าของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น โดยจัดทำตามแบบฟอร์มแผนงานที่ได้รับมอบหมาย [45] (The assignment Planning Sheet) ประกอบด้วยวันที่ประมาณว่าจะทำงานเสร็จสำหรับแต่ละงานตรวจสอบ วันที่ตรวจสอบเสร็จจริง และจำนวนวันที่ใช้ไปในการตรวจสอบ นอกจากนั้นผู้ตรวจสอบอาจจะรายงานต่อผู้ควบคุมการตรวจสอบตามแบบฟอร์มประจำเดือน (The monthly time sheet) [46]

---

[45] ดูเพิ่มเติมจากภาคผนวก ข-3., หน้า 169.

[46] ดูเพิ่มเติมจากภาคผนวก ข-4., หน้า 170.

2.5 <u>การใช้ผู้เชี่ยวชาญพิเศษ</u> ถ้ามีการกำหนดในแผนการตรวจสอบถึงความต้องการใช้ผู้เชี่ยวชาญพิเศษ ก็จำเป็นจะต้องจ้างที่ปรึกษาที่เป็นผู้เชี่ยวชาญมาช่วยในการตรวจสอบ ซึ่งอาจจะได้จากหน่วยงานที่สนับสนุนทางด้านเทคนิค (เช่น ด้านคอมพิวเตอร์ ด้านสถิติ เป็นต้น) บุคลากรของหน่วยตรวจสอบที่มีประสบการณ์เฉพาะด้าน และสำนักงานที่ปรึกษากฎหมาย

2.6 <u>แนวการตรวจสอบ</u> เพื่อให้การตรวจสอบมีประสิทธิผล ผู้ตรวจสอบควรจะเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ และใช้ความคิดริเริ่มของตนในการพิจารณาขั้นตอนที่เหมาะสมในแผนงานตรวจสอบและการประเมินผลของงาน แผนการตรวจสอบควรประกอบด้วยข้อมูลต่อไปนี้

2.6.1 ความนำและความเป็นมาของหน่วยรับตรวจ หรือแผนงาน หรือกิจกรรม

2.6.2 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ควรระบุไว้อย่างชัดเจน

2.6.3 ขอบเขตการตรวจสอบ

2.6.4 วิธีการตรวจสอบ

2.6.5 คำจำกัดความของคำต่างๆ ที่ใช้เฉพาะในหน่วยรับตรวจ

2.6.6 คำสั่งพิเศษ กรณีที่มีหน่วยตรวจสอบหลายหน่วย ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมการตรวจสอบของหน่วยงานกลาง ควรกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละหน่วยตรวจสอบ

3. <u>กิจกรรมการตรวจสอบ</u>

หลังจากคณะกรรมการสอบทาน (The peer review committee) ได้อนุมัติรายงานการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นแล้ว ผู้ตรวจสอบจะดำเนินการตามแผนการตรวจสอบ ซึ่งบางครั้งอาจจะต้องมีการเปลี่ยนแปลงแผนงานเพื่อให้เหมาะสมกับสถานการณ์

เพื่อให้การดำเนินการตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ผู้ตรวจสอบจะต้องพยายามปฏิบัติงานตรวจสอบให้ได้งานตรวจสอบที่มีคุณภาพสูง สิ่งที่เกี่ยวข้องกับคุณภาพของการตรวจสอบ ได้แก่ หลักเกณฑ์ของหลักฐาน การสัมภาษณ์ กระดาษทำการ และการควบคุมดูแลการตรวจสอบ

3.1 <u>หลักเกณฑ์ของหลักฐาน</u> มาตรฐานการตรวจสอบขององค์การทางวิชาชีพบัญชีหลายแห่งได้เน้นถึงความเพียงพอของหลักฐานในการออกรายงาน อย่างเช่น

- มาตรฐานของ AICPA ได้กล่าวว่า การได้รับหลักฐานที่เพียงพอจากการสอบสวน สังเกตการณ์ การสอบถาม และการยืนยัน จะทำให้ได้หลักพื้นฐานที่มีเหตุผลต่อการแสดง

ความคิดเห็นเกี่ยวกับรายการที่ตรวจสอบ

- มาตรฐานของ GAO ได้กล่าวว่า การได้รับหลักฐานที่เพียงพอ มีคุณภาพและมีความเกี่ยวข้อง จะทำให้ได้หลักฐานที่มีเหตุผลต่อการแสดงความคิดเห็น การพิจารณา การสรุปผล และการเสนอแนะของผู้ตรวจสอบ

3.2 <u>การสัมภาษณ์</u> จะช่วยชี้ให้เห็นถึงประเด็นการตรวจสอบที่ต้องการวิเคราะห์เพิ่มเติม อย่างไรก็ตามผู้ตรวจสอบก็ไม่ควรใช้ข้อมูลที่ได้จากการสัมภาษณ์เป็นหลักฐาน ถ้าสามารถหาข้อมูลที่แท้จริงในเรื่องนี้ได้ ในการสัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบควรใช้ความระมัดระวังอย่างมากในการหลีกเลี่ยงการกระทำในลักษณะที่เป็นการกล่าวหาหรือการพูดเสียดสี

3.3 <u>กระดาษทำการ</u> ในระหว่างการตรวจสอบจะต้องเตรียมกระดาษทำการเพื่อใช้เป็นหลักฐานและสนับสนุนประเด็นที่ตรวจพบ กระดาษทำการควรจะมีข้อมูลเหล่านี้

- ชื่อหน่วยรับตรวจ
- เรื่องของกระดาษทำการ
- แหล่งของข้อมูล
- จุดมุ่งหมายของกระดาษทำการ
- เลขที่งาน
- เลขดัชนีของกระดาษทำการ
- ลายมือชื่อของผู้ตรวจสอบที่จัดทำและวันที่จัดทำ
- สรุป

เมื่อทำการตรวจสอบเสร็จสิ้นในแต่ละขั้นตอนตามแนวการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรจะใส่หมายเลขกระดาษทำการไว้ในแบบฟอร์มแนวการตรวจสอบด้วย เพื่อสะดวกในการค้นหา

ผู้ควบคุมการตรวจสอบจะต้องสอบทานกระดาษทำการทั้งหมดในระหว่างการตรวจสอบ รายการเฉพาะที่จะต้องสอบทาน ได้แก่

- ความเพียงพอของข้อสรุปในกระดาษทำการ
- การอ้างอิงระหว่างกันของกระดาษทำการ
- การอธิบายเรื่องที่ตรวจสอบ
- การบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ
- การปฏิบัติตามแนวการตรวจสอบ

- ความสมเหตุสมผลและความสมบูรณ์ของประเด็นข้อตรวจพบ
- การอธิบายเกี่ยวกับวิธีการสุ่มตัวอย่าง
- หลักฐานที่เพียงพอที่จะสรุปผลการตรวจสอบและออกความเห็น
- ความคืบหน้าของขั้นตอนการตรวจสอบจนถึงการสรุปผล

3.4 <u>การควบคุมดูแลการตรวจสอบ</u> ผู้ควบคุมดูแลการตรวจสอบจะเป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการทบทวนการทำงานของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบโดยตรงอย่างต่อเนื่อง หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้ควบคุมดูแลการตรวจสอบ ได้แก่

3.4.1 เตรียมการฝึกงานและให้คำแนะนำแก่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบ เพื่อพัฒนาความสามารถในการตรวจสอบ

3.4.2 ติดต่อกับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบอย่างใกล้ชิด เพื่อให้งานเป็นไปตามตารางการปฏิบัติงาน

3.4.3 ให้คำแนะนำเจ้าหน้าที่ตรวจสอบในเรื่องคุณภาพของงานที่คาดไว้และหลักเกณฑ์ในการประเมินผลการดำเนินงาน

3.4.4 ทบทวนงานที่ตรวจสอบไปแล้วอย่างทันท่วงที และถกปัญหากับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบถึงผลของการทบทวน ชี้ให้เห็นถึงข้อบกพร่องของงานที่ดำเนินการไปแล้ว และหนทางในการหลีกเลี่ยง

3.4.5 เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบมีส่วนเกี่ยวข้องในการออกความคิดเห็นเกี่ยวกับวิธีการปฏิบัติงาน และเนื้อหาสาระของรายงาน

3.4.6 รักษาบันทึกเกี่ยวกับความก้าวหน้าของงานตรวจสอบ ปัญหา และการถกปัญหาภายในทีมตรวจสอบ เพื่อเสนอเป็นข้อมูลแก่ผู้บริหารงานตรวจสอบ

3.4.7 สนับสนุนให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบสอบถามปัญหา ถ้ามีประเด็นการตรวจสอบที่ไม่ชัดเจน

4. <u>ข้อตรวจพบ</u> (Finding)

4.1 <u>ข้อตรวจพบ</u> (Findings) ข้อตรวจพบจะชี้ให้เห็นถึงปัญหาที่เป็นอยู่ (Condition) การวิเคราะห์ถึงสาเหตุของปัญหา (Cause) ผลของปัญหา (Effect) และแนวทางในการแก้ไขปัญหา (Recommendation) ข้อตรวจพบ ได้แก่ ความไม่ตรงกันระหว่างสิ่งที่ดีที่สุด (the ideal) ได้แก่ กฎหมาย หรือนโยบายที่ใช้เป็นหลักเกณฑ์กับสิ่งที่เป็นอยู่จริง

(actual condition) ความสัมพันธ์ของสิ่งที่เป็นหลักเกณฑ์กับสิ่งที่เป็นอยู่จริง และการวิเคราะห์ถึงความสัมพันธ์นี้จะเป็นส่วนประกอบของข้อตรวจพบ ซึ่งประกอบด้วย 5 องค์ประกอบ คือ

4.1.1 สิ่งที่เป็นอยู่ (Condition) คือ สถานการณ์ที่เกิดขึ้น อันมีผลจากข้อบกพร่อง ความไม่มีประสิทธิภาพหรือความไม่เหมาะสม

4.1.2 หลักเกณฑ์ (Criteria) คือ สิ่งที่ควรจะเป็น

4.1.3 สาเหตุ (Cause) คือ เหตุผลของความแตกต่างระหว่างสิ่งที่เป็นอยู่กับหลักเกณฑ์

4.1.4 ผลกระทบ (Effect) คือ ผลกระทบของปัญหาที่อาจจะเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นแล้วหรือสิ่งที่อาจจะเกิดขึ้น

5. <u>รายงานการตรวจสอบ</u> (Report)

การจัดทำรายงานการตรวจสอบจะต้องจัดทำขึ้นทันต่อเหตุการณ์ เพื่อเสนอข้อมูลเกี่ยวกับผลการตรวจสอบต่อฝ่ายบริหาร เจ้าหน้าที่ฝ่ายกฎหมาย และผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง เนื้อหาสาระภายในรายงานการตรวจสอบประกอบด้วยวัตถุประสงค์ ขอบเขต และวิธีการตรวจสอบ ข้อตรวจพบและข้อสรุป สาเหตุของปัญหาและข้อเสนอแนะ ผลการประเมินระบบการควบคุมภายในการปฏิบัติตามระเบียบและกฎหมาย ความเห็นของผู้รับผิดชอบโครงการ เรื่องที่ควรจะได้มีการศึกษาต่อไป โดยมีรูปแบบของรายงานการตรวจสอบดังนี้

5.1 หนังสือนำส่ง เป็นหนังสือจาก GAO ส่งถึง JLAC ซึ่งเป็นคณะกรรมการที่เรียกร้องให้ตรวจสอบ อาจจะอธิบายสรุปเนื้อหาในรายงานไว้ในหนังสือนำส่ง

5.2 สารบาญ จะแสดงส่วนประกอบหลัก และหัวเรื่องข้อตรวจพบ ทำให้สะดวกแก่ผู้อ่านรายงาน

5.3 บทคัดย่อ เป็นการสรุปเนื้อหาทั้งหมดในรายงาน ในส่วนนี้จะต้องกล่าวถึงข้อตรวจพบ และข้อสรุปของรายงานไว้อย่างชัดเจนและรวบรัด โดยกล่าวถึงสิ่งที่เป็นอยู่ สาเหตุ ผลกระทบ และข้อเสนอแนะ

5.4 บทนำ จะประกอบด้วยข้อมูลเกี่ยวกับความเป็นมา ซึ่งจะอธิบายถึงเรื่องที่ตรวจสอบ ขอบเขต และวิธีการตรวจสอบ

5.5 ผลการตรวจสอบ (Audit Results) ส่วนนี้จะกล่าวถึงผลการตรวจสอบโดยอธิบายถึงส่วนประกอบต่างๆ ของข้อตรวจพบทั้ง 5 องค์ประกอบ

5.6 ความเห็นของผู้รับตรวจ (Agency Response) เป็นการแสดงข้อคิดเห็นของหน่วยรับตรวจต่อรายงานการตรวจสอบ

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินออสเตรเลีย (AAO)

ขอบเขตอำนาจหน้าที่ความรับผิดชอบ [47]

AAO มีสำนักงานใหญ่อยู่ที่ Canberra ได้แบ่งหน่วยงานออกเป็น 4 กอง ประกอบด้วย กองบริหาร 1 กอง และกองตรวจสอบ 3 กอง กองตรวจสอบทั้ง 3 กองนี้จะรับผิดชอบในการวางแผน และกำหนดลำดับการตรวจสอบของสำนักงานเขตต่างๆ จำนวนเขต ซึ่งตั้งอยู่ใน Canberra และในเมืองหลวงของแต่ละรัฐทั้ง 6 รัฐ แต่ละสำนักงานจะมีหน้าที่ทำการตรวจสอบตามที่สำนักงานใหญ่มอบหมาย และรายงานผลมายังสำนักงานใหญ่ เพื่อจัดทำรายงานเสนอต่อนายกรัฐมนตรีและรัฐสภา

AAO อยู่ภายใต้การควบคุมของผู้อำนวยการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งมีหน้าที่ความรับผิดชอบตามกฎหมายในการตรวจสอบและรับรองรายงานทางด้านการเงินของหน่วยงานของรัฐและสาขาของหน่วยงานนั้นๆ หน่วยงานรัฐวิสาหกิจ และบริษัทที่รัฐบาลเป็นเจ้าของ

ตามกฎหมาย AAO มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการตรวจสอบด้านการเงิน ตรวจสอบการปฏิบัติตามระเบียบและกฎหมาย และการตรวจสอบดำเนินงาน ซึ่งรวมเรียกว่า การตรวจสอบแบบเบ็ดเสร็จ

ขอบเขตและวัตถุประสงค์การตรวจสอบการดำเนินงานของ AAO [48]

ตามกฎหมายการตรวจสอบ (The Audit Act) ของออสเตรเลีย ได้เรียกการตรวจสอบการดำเนินงานว่า "Efficiency Audits" ซึ่งหมายถึง การตรวจสอบประสิทธิภาพและความประหยัดของการปฏิบัติงาน หรือหน้าที่ต่างๆ ของหน่วยงานที่ตรวจสอบ และระเบียบวิธีการปฏิบัติ

---

[47] Australian Audit Office & International Training Institute, Performance Auditing, (Australia: Australian Audit Office, 1987), P. 1-2 - 1-4.

[48] Ibid.

งาน เพื่อพิจารณา ความมีประสิทธิภาพและความประหยัดในการดำเนินงานให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้โดยรัฐบาล นอกจากนั้น AAO ยังมีอำนาจรวมไปถึงการตรวจสอบประสิทธิภาพด้านการบริหาร แต่ไม่รวมถึงการตรวจสอบการตัดสินใจด้านนโยบายของรัฐบาล

ดังนั้นในทางปฏิบัติ การตรวจสอบการดำเนินงานของ AAO จึงเกี่ยวข้องกับการประเมินประสิทธิภาพของระบบการบริหาร และการใช้งบประมาณ บุคลากร และทรัพยากรอื่นๆ ในการดำเนินงานของหน่วยงาน การตรวจสอบจะมุ่งเน้นในเรื่องความสูญเปล่าของการใช้ทรัพยากร และชี้ให้เห็นถึงจุดอ่อน และเสนอแนะแนวทางการปรับปรุงการบริหารงาน

จากการที่ AAO มีเป้าหมายหลักในการปรับปรุงความมีประสิทธิภาพ และความประหยัดในการบริหารงานของหน่วยงานในภาครัฐบาล จึงมีวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบการดำเนินงาน เพื่อ

1. ตรวจสอบระบบการควบคุมของหน่วยงานในภาครัฐบาล
2. ตรวจสอบการบริหารงานตามแผนงานของรัฐบาล
3. ตรวจสอบจุดอ่อนที่เกิดขึ้น เพื่อให้มีการปรับปรุงแก้ไข
4. รายงานสภาพการดำเนินงานที่เป็นอยู่ และให้ข้อเสนอแนะในเรื่องที่มีผลต่อประสิทธิผล ประสิทธิภาพ และความประหยัดของการบริหารงาน
5. ให้ข้อมูลที่เพียงพอแก่รัฐบาล

<u>เรื่องที่เน้นในการตรวจสอบการดำเนินงาน</u> [49]

การตรวจสอบของ AAO ประกอบด้วยการตรวจสอบและประเมินในเรื่องต่างๆ เหล่านี้คือ

1. ผลงานที่ได้จากการบริหารงานหรือการดำเนินงาน ซึ่งมักจะอยู่ในรูปของการให้บริการต่อสาธารณชน เช่น ผลประโยชน์ที่ได้จากการประกันสังคม ผลการดำเนินงานของระบบการควบคุมการจราจรทางอากาศ เป็นต้น
2. การใช้ทรัพยากรในการดำเนินงานเพื่อก่อให้เกิดผลงาน โดยพิจารณาต้นทุนของทรัพยากรต่างๆ ได้แก่

---

[49] Australian Government Pubishing Service, <u>Elements of Efficiency Audit: A Basis Guide (Canberra: Canberra Publishing & Printing Co., 1986)</u>, P. 5-9.

2.1 ต้นทุนในการว่าจ้างพนักงาน เช่น เงินเดือน ค่าครองชีพ ค่าล่วงเวลา

2.2 ต้นทุนของทรัพย์สินถาวร เช่น อาคาร โรงงาน เครื่องมือ ยานยนต์

2.3 ต้นทุนสินค้าคงคลัง

2.4 ต้นทุนในการบริหารงาน เช่น ค่าใช้จ่ายเดินทาง ค่าใช้จ่ายในการจัดพิมพ์เอกสาร

ในการตรวจสอบต้นทุนของทรัพยากรต่างๆ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาว่า

- การใช้ทรัพยากรเป็นไปอย่างประหยัดหรือไม่ และใช้อย่างเหมาะสมหรือไม่
- มีหลักฐานของความสูญเปล่าและการซ้ำซ้อนหรือไม่
- การใช้ทรัพยากรได้วางแผนอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่
- ได้บริหารและควบคุมการใช้ทรัพยากรเป็นอย่างดีหรือไม่

3. มาตรฐานการปฏิบัติงานหรือหลักเกณฑ์อื่นๆ ที่ใช้วัดและประเมินผลการดำเนินงาน คำถามหลักที่ผู้ตรวจสอบควรใช้ในการพิจารณา คือ

3.1 มาตรฐานการปฏิบัติงานสมเหตุสมผลหรือไม่

3.2 ในการกำหนดมาตรฐานได้พิจารณาถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้องกันหรือไม่

3.3 มีการกำหนดต้นทุนมาตรฐานหรือไม่

3.4 ได้มีการทบทวนหรือปรับปรุงมาตรฐานเมื่อสภาพแวดล้อมเปลี่ยนแปลงไปหรือไม่

4. วิธีการทำงาน และกระบวนการปฏิบัติงาน ในการใช้ทรัพยากรของเจ้าหน้าที่หน่วยรับตรวจให้เกิดประโยชน์ และเป็นผลสำเร็จ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาถึง

4.1 หลักฐานที่แสดงถึงการปฏิบัติงานที่ไม่มีประสิทธิภาพ เช่น ผลประโยชน์ที่ได้รับไม่สมเหตุสมผลกับต้นทุนที่เสียไป

4.2 วิธีที่เลือกใช้ในการทำงานนั้นได้มีการพิจารณาและประเมินผลหรือไม่

4.3 ได้นำทางเลือกที่ประหยัดที่สุดมาใช้หรือไม่

4.4 ได้มีการควบคุมและทบทวนถึงวิธีการทำงานหรือไม่

4.5 เมื่อเกิดความไม่มีประสิทธิภาพขึ้น ผู้บริหารได้ทำการแก้ไขอย่างมีประสิทธิผลหรือไม่

5. การควบคุมด้านการบริหาร (The Management Controls) ผู้ตรวจสอบควรจะตรวจสอบและประเมินผลในเรื่อง

5.1 แผนงานและวิธีการวางแผนงาน

5.2 แนวทางในการจัดการและการสั่งการ

5.3 งบประมาณและวิธีการงบประมาณ

5.4 ระเบียบวิธีในการวัดผลงาน การรายงาน และการดูแลกิจกรรมต่างๆ

5.5 ความพยายามทางด้านการบริหารที่จะปรับปรุงประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ผู้ตรวจสอบจะต้องพิจารณาว่า

- ได้มีการบริหารงานในหน้าที่และการปฏิบัติงานอย่างเป็นระบบ
- ได้มีการนำเทคนิคการบริหารที่สามารถปฏิบัติได้ และเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปมาใช้
- ผลที่ได้จากการการควบคุมด้านการบริหารเหมาะสมกับต้นทุนที่เสียไป
- ได้มีการพิจารณาและประเมินทางเลือก
- ได้มีการนำระบบการควบคุมประสิทธิผลที่ประหยัดที่สุดมาใช้

6. ปัจจัยภายนอกที่มีผลต่อประสิทธิภาพของการดำเนินงาน เช่น นโยบายของรัฐบาล ข้อจำกัดทางด้านการเงิน ข้อตกลงนานาชาติ ความรับผิดชอบของหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น

<u>ระเบียบวิธีการตรวจสอบการดำเนินงาน</u> [๕๐]

ในการตรวจสอบประสิทธิภาพมี 4 ขั้นตอนหลักคือ

1. การกำหนดและเลือกหัวข้อที่จะตรวจสอบ
2. การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นและวิเคราะห์
3. การรวบรวมข้อมูลในรายละเอียดและวิเคราะห์
4. การออกรายงานและเสนอข้อเสนอแนะ

---

[๕๐] Australian Audit Office & International Training Institute, <u>Performance Auditing</u>, P. 6-8 - 6-22.

1. <u>การกำหนดและเลือกหัวข้อที่จะตรวจสอบ</u> AAO มีวัตถุประสงค์ที่จะทำการตรวจสอบทั้งด้านการเงิน การปฏิบัติตามระเบียบกฎหมาย และการตรวจสอบการดำเนินงาน ซึ่งรวมเรียกว่าการตรวจสอบแบบเบ็ดเสร็จภายในรอบระยะเวลา 3 ปี (Audit Cycle) AAO จึงต้องเลือกตรวจสอบการดำเนินงานเฉพาะเรื่องที่สำคัญกว่าก่อน

ในการพิจารณาความเหมาะสมของหัวข้อที่จะทำการตรวจสอบการดำเนินงาน ควรจะพิจารณาถึงปัจจัยเหล่านี้

- ความสำคัญของเรื่อง เช่น เรื่องรายได้ ค่าใช้จ่าย ทรัพย์สิน บุคลากร
- ความซับซ้อนและความหลากหลายของระบบ และความบ่อยครั้งของการเปลี่ยนแปลงระบบ
- ผลจากการตรวจสอบครั้งก่อน เช่น คุณภาพของระบบการควบคุมภายใน
- หลักฐานของข้อบกพร่องจากรายงานของหน่วยงานอื่น หรือรัฐบาล หรือจากการวิจารณ์ของสื่อมวลชน

AAO เห็นว่า การตรวจสอบทั้งระบบของหน่วยงานย่อมเป็นไปไม่ได้ เนื่องจากหน่วยงานมีความซับซ้อน และมีหน่วยงานย่อยหลายหน่วย จึงควรเลือกตรวจสอบเฉพาะหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่ง ซึ่งมีลักษณะดังนี้

1.1 ลักษณะการบริหารงานที่สนับสนุนกิจกรรมของการปฏิบัติงานขององค์การที่ตรวจสอบได้แก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับ

1.1.1 แผนงานในการบริหารและแนวทางในการจัดการ

1.1.2 มาตรฐานการดำเนินงาน

1.1.3 การควบคุมงบประมาณ และการใช้จ่าย

1.1.4 ระบบการรายงานและสารสนเทศในการบริหาร

1.1.5 การตรวจสอบภายใน และการพิจารณาการบริหาร

1.1.6 ระบบที่ควบคุมการทำงาน ของบุคลากรในองค์การ

1.2 ระบบการจัดการที่เกี่ยวข้องกับการบริหารทรัพยากร ได้แก่

1.2.1 การวางแผนกำลังคน

1.2.2 การบริหารทรัพย์สิน

1.2.3 การบริหารเครื่องมืออุปกรณ์

1.2.4 การบริหารของคงคลัง

1.2.5 กิจกรรมที่เป็นแผนงาน เช่น โครงการสนับสนุนรายได้ของสังคม โครงการช่วยเหลือทางด้านอุตสาหกรรม แผนงานที่เกี่ยวกับการบริหารโครงการ เป็นต้น

2. <u>การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น และการวิเคราะห์</u>

2.1 <u>การวางแผน</u>

ในการตรวจสอบการดำเนินงานมีการวางแผนการตรวจสอบใน 2 ขั้นตอนที่แตกต่างกัน คือ การวางแผนในขั้นของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น กับการวางแผนในขั้นตอนการตรวจสอบในรายละเอียด การวางแผนในขั้นแรกเกี่ยวข้องกับการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น เพื่อตัดสินใจว่าจะตรวจสอบต่อไปในขั้นการวางแผนการตรวจสอบ ขั้นการวิเคราะห์และออกรายงานหรือไม่

จุดมุ่งหมายหลักของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น คือ

2.1.1 เพื่อให้ผู้ตรวจสอบเข้าใจเรื่องที่ตรวจสอบอย่างถูกต้อง และเล็งเห็นถึงเรื่องที่เป็นหลักสำคัญของการตรวจสอบ

2.1.2 เพื่อชี้ให้เห็นประเด็นหรือข้อปัญหา ซึ่งจะต้องมีการตรวจสอบในรายละเอียดให้มากขึ้น เนื่องจากการดำเนินงานมีจุดอ่อนและข้อบกพร่อง

ขอบเขตของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นกว้างมาก จึงเป็นไปไม่ได้ที่จะทำให้ครบถ้วนสมบูรณ์ ดังนั้นการวางแผนจึงควรมีการยืดหยุ่นได้ โดยไม่จำเป็นต้องกำหนดขอบเขตและเรื่องที่จะทำการตรวจสอบให้แน่นอนลงไป ผู้วางแผนการตรวจสอบควรคำนึงถึงเรื่องที่เป็นปัจจัยหลักที่มีผลกระทบต่อความสำเร็จของแผนงานหรือกิจกรรม แต่ก็อาจจะเป็นไปไม่ได้ที่จะให้พิจารณาปัจจัยหลักทั้งหมดในขั้นของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ดังนั้นควรจะยอมให้ทีมงานตรวจสอบ มีส่วนในการพิจารณาขอบเขตในการตรวจสอบและการปฏิบัติตามเรื่องใดเรื่องหนึ่ง

ข้อมูลที่จะต้องจัดเตรียมก่อนที่จะเริ่มทำการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ในภาคสนามได้แก่

- แผนผังการจัดองค์การของแผนงานหรือกิจกรรมที่จะตรวจสอบ
- กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่สำคัญ รวมทั้งการตัดสินใจของรัฐบาล
- ผลการตรวจสอบที่ผ่านของแผนงานหรือกิจกรรมนั้น

2.2 การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นและการวิเคราะห์

การตรวจสอบในขั้นนี้เป็นขั้นที่มีความสำคัญที่สุด เนื่องจากจะต้องนำข้อตรวจสอบและข้อสังเกตที่ได้ไปพิจารณาว่า มีเหตุผลพอที่จะทำการตรวจสอบต่อไปอย่างเต็มรูปแบบหรือไม่ ในขั้นตอนการตรวจสอบจะมุ่งที่จะตรวจสอบให้ทราบถึงส่วนประกอบของแผนงานหรือกิจกรรม อันได้แก่

2.2.1 เป้าหมายและวัตถุประสงค์ขององค์การ

2.2.2 การดำเนินงาน และระเบียบวิธีปฏิบัติงาน

2.2.3 วิธีการทำงานและเครื่องชี้วัดในการดำเนินงาน

2.2.4 อิทธิพลและข้อจำกัดภายนอก

2.2.1 พิจารณาเป้าหมายและวัตถุประสงค์ สิ่งที่ควรตรวจสอบในการพิจารณาวัตถุประสงค์ ได้แก่

2.1.1.1 จุดมุ่งหมายของกฎหมายหรือพระราชบัญญัติจากเอกสารต่อไปนี้

- คำปราศรัย
- คำแถลงการณ์ของคณะรัฐมนตรี
- ข้อเสนอและการตัดสินใจของคณะรัฐมนตรี

2.1.1.2 จุดมุ่งหมายในการตัดสินใจของผู้บริหาร จาก

- แผ่นนโยบายขององค์การ
- คำแถลงการณ์ของคณะรัฐมนตรี
- การตัดสินใจและหลักการของคณะรัฐมนตรี
- ข้อเสนอแนะของคณะรัฐมนตรี

2.1.1.3 ผู้ตรวจสอบควรตรวจดูความสอดคล้องกันระหว่างการกำหนดวัตถุประสงค์ของแผนงานกับความมุ่งหมายของพระราชบัญญัติ และการตัดสินใจของผู้บริหาร ผู้ตรวจสอบควรจะพยายามประเมินความสามารถในการวัดได้ของวัตถุประสงค์ และเครื่องวัดผลการดำเนินงานที่ใช้ในการประเมินประสิทธิภาพของการดำเนินงาน

2.2.2 การดำเนินงาน และระเบียบวิธีปฏิบัติงาน เป็นเรื่องจำเป็นที่จะต้องเข้าใจถึงกระบวนการบริหารเหล่านี้อย่างชัดเจน ผู้ตรวจสอบจะต้องใช้ความพินิจ

พิเคราะห์ในการกำหนดระดับของรายละเอียดในการตรวจสอบ บางครั้งการตรวจสอบข้อมูลทั่วๆ ไป โดยไม่ตรวจลึกในรายละเอียดมาก อาจจะเพียงพอต่อวัตถุประสงค์ของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นแล้ว ไม่จำเป็นต้องเสียเวลามุ่งตรวจสอบรายละเอียดมาก

ในขั้นนี้ ผู้ตรวจสอบควรจะสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบในการกำหนดนโยบายและการบริหาร ซึ่งประกอบด้วยผู้ที่เกี่ยวข้องกับนโยบายการบริหารในระดับเขตพื้นที่ต่างๆ และควรจะตรวจสอบดูการดำเนินงานโดยทั่วไป ในการตรวจสอบและประเมินผลการดำเนินงาน สิ่งที่ควรทำคือ

2.2.2.1 ชี้ให้เห็นถึงหน้าที่ กิจกรรม และหน่วยงานย่อยที่รับผิดชอบ ของแต่ละหน่วยงาน

2.2.2.2 พิจารณาถึงระดับของการกระจายอำนาจของหน้าที่และการเปลี่ยนแปลงใดๆ ที่นำไปสู่การปรับปรุงในด้านการบริหารและเศรษฐกิจ

2.2.2.3 พิจารณาถึงข้อมูลด้านค่าใช้จ่าย การใช้ทรัพยากร และความสำเร็จของการดำเนินงาน

2.2.2.4 พิจารณาคู่มือการปฏิบัติงาน แนวทางการปฏิบัติงาน

2.2.2.5 ประเมินความตรงกันระหว่างวิธีการที่กำหนดกับการปฏิบัติงานจริง เพื่อชี้ให้เห็นถึงวิธีการปฏิบัติงานที่ควรจะต้องมีการปรับปรุง เพื่อทำให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพสูงขึ้น

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบในขั้นนี้ เพื่อที่จะประเมินว่าวิธีการที่ฝ่ายบริหารใช้อยู่มีประสิทธิผล และชี้ให้เห็นถึงขอบข่ายของงานที่จะต้องปรับปรุง

2.2.3 พิจารณาวิธีการทำงานและเครื่องชี้วัดในการดำเนินงาน เป้าหมายที่สำคัญในการตรวจสอบในขั้นนี้ คือ เพื่อดูว่าได้มีการใช้ข้อมูลในการบริหาร เพื่อสอบทานการดำเนินงานว่าได้ผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ หรือได้มีการวัดความมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของวิธีการบริหารที่ผู้บริหารใช้หรือไม่ ผู้ตรวจสอบจะพิจารณาถึงเครื่องวัดในการดำเนินงานที่หน่วยรับตรวจใช้ และทำการประเมินความสมเหตุสมผลและความเป็นไปได้ของเครื่องชี้วัดนั้น และพิจารณาสารสนเทศต่างๆ ที่ใช้ในการบริหาร

2.2.4 อิทธิพลและข้อจำกัดภายนอก แผนงานและกิจกรรมไม่ได้ดำเนินไปอย่างโดดเดี่ยว จะต้องเกี่ยวข้องกับอิทธิพลภายนอกและข้อจำกัด เช่น ข้อจำกัดในด้านเงินทุนและ

บุคลากร แผนงานหรือกิจกรรมที่ดำเนินงานโดยหน่วยงานอื่น และมีผลโดยตรงต่อเรื่องที่ตรวจสอบ ความต้องการขอคำปรึกษาหรือประสานงานกับหน่วยงานอื่น ผลของข้อบังคับจากเงื่อนไขของระเบียบ กฎหมาย และข้อกำหนด เป็นต้น ผู้ตรวจสอบจะต้องพิจารณาว่าข้อจำกัดเหล่านี้มีผลต่อประสิทธิภาพของการดำเนินงานหรือไม่

2.3 <u>วิเคราะห์ข้อมูลและชี้ให้เห็นถึงประเด็นข้อตรวจพบ</u>

สิ่งที่จำเป็นประการแรกในการตรวจสอบขั้นนี้ คือการชี้ให้เห็นถึงวัตถุประสงค์ของแผนงานหรือกิจกรรม เพื่อใช้ในการประเมินผล ในการประเมินผลควรทำความเข้าใจในเรื่องต่อไปนี้

2.3.1 เครื่องวัดผลการดำเนินงานที่มีความเกี่ยวเนื่อง สมเหตุสมผล และมีความเป็นไปได้ ซึ่งได้จากวัตถุประสงค์ของแผนงาน

2.3.2 ลักษณะของปัจจัยและตัวแปรที่มีผลต่อความสำเร็จ

2.3.3 การประสานกันระหว่างการวางแผน กำลังคน และงบประมาณด้านการเงิน

2.3.4 ลักษณะของกระบวนการบริหารที่จำเป็นต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ และกระบวนการที่จำเป็นต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ และกระบวนการที่เหมาะสมที่สุดในการดำเนินการ

การวิเคราะห์ข้อมูลในการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ทีมงานตรวจสอบควรชี้ให้เห็นประเด็นที่เป็นสาระสำคัญ ประกอบด้วย

- ความไม่สอดคล้องกันระหว่างวัตถุประสงค์ของแผนงานกับผลการการดำเนินงาน
- การจัดเตรียมองค์การที่ไม่เหมาะสม หรือระบบโครงสร้างการแบ่งอำนาจหน้าที่ ไม่ดี
- การขาดไปหรือข้อบกพร่องของมาตรฐานการดำเนินงาน
- ข้อบกพร่องเกี่ยวกับนโยบายการปฏิบัติงาน และระเบียบวิธีการทำงาน
- ความไม่สำเร็จอย่างเด่นชัด เมื่อเทียบกับมาตรฐานการดำเนินงานที่กำหนดไว้
- การใช้กำลังคนและทรัพย์ให้เกิดประโยชน์อย่างไม่เพียงพอ

ทีมงานตรวจสอบ ควรจะประมาณระดับความสำคัญของความแตกต่างไปจากมาตรฐานที่คาดไว้ในรูปของ

- ผลกระทบของความแตกต่างจากมาตรฐานที่มีต่อความสำเร็จของวัตถุประสงค์ของแผนงาน
- ผลของความแตกต่างที่มีต่อต้นทุน

2.4 <u>การตัดสินใจตรวจสอบต่อไป และปรับปรุงแผนการตรวจสอบ</u>

ขั้นสุดท้ายในการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ก็คือ การเตรียมรายงานและข้อเสนอแนะ เพื่อการบริหารการตรวจสอบที่จะมีขึ้นต่อไป เป้าหมายของการรายงาน คือ

2.4.1 แสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับการดำเนินงาน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการบริหารหลักที่สำคัญ และกิจกรรมที่ได้ดำเนินการ ระบบและการควบคุม นโยบาย รายละเอียดขององค์การ และสภาพแวดล้อม

2.4.2 แสดงถึงการวิเคราะห์เบื้องต้นของการดำเนินงาน

2.4.3 การบันทึกประเด็นที่สำคัญ

2.4.4 กำหนดหลักการสำหรับการตัดสินใจเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบในรูปของ

- ประเด็นปัญหาที่จะต้องรวบรวมรายละเอียด และวิเคราะห์
- เกณฑ์การตรวจสอบเฉพาะกรณีที่จะนำมาใช้
- เทคนิคการตรวจสอบที่ใช้

2.4.5 กำหนดหลักการเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่ที่จะตรวจ เวลาที่จะใช้และการควบคุมการตรวจสอบ

3. <u>การรวบรวมข้อมูลในรายละเอียดและวิเคราะห์</u>

จากการพิจารณาข้อตรวจพบในรายงานการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ถ้าหัวหน้าทีมตรวจสอบตัดสินใจที่จะดำเนินการตรวจสอบต่อไป ควรจะเตรียมแผนการบริหารการตรวจสอบดังนี้

3.1 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

3.2 ขอบเขตการตรวจสอบและขอบเขตความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจที่จะมุ่งเน้นตรวจสอบ

3.3 ทรัพยากรบุคคลที่ต้องการ

3.4 ทรัพยากรด้านการเงินที่ต้องการ สำหรับค่าใช้จ่ายในการเดินทาง และ/หรือ เพื่อวัตถุประสงค์อื่น

3.5 การเตรียมการสรุปสำหรับทีมงานตรวจสอบ และเตรียมการแจ้งให้ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจทราบ

3.6 การจัดเตรียมสำหรับการสอบถามความก้าวหน้าของการตรวจสอบ

3.7 วันที่คาดว่าการตรวจสอบจะเสร็จสิ้น

ทีมงานตรวจสอบจะต้องตัดสินใจเลือกวิธีการตรวจสอบ และเทคนิคการตรวจสอบที่จะใช้ จุดมุ่งหมายคือ เพื่อจะกำหนดวิธีการที่จะให้ได้หลักฐานที่เชื่อถือได้อย่างเพียงพอ เกี่ยวกับประเด็นที่ตรวจสอบ ซึ่งจะเป็นหัวข้อที่จะทำการตรวจสอบอย่างละเอียด เทคนิคการตรวจสอบโดยทั่วไป ประกอบด้วย

- การสัมภาษณ์ผู้บริหาร คณะทำงาน และผู้ที่เกี่ยวข้องอื่นๆ
- การสังเกตการปฏิบัติงาน
- การรวบรวมเอกสารของระบบและการควบคุม
- ศึกษาแฟ้มนโยบายและการจัดการ
- การสุ่มตัวอย่าง
- การคัดข้อมูลที่สำคัญจากระบบข้อมูลการบริหาร
- การขอร้องให้เขียนความเห็นเกี่ยวกับการบริหาร
- การใช้แบบสอบถาม

สำหรับหลักฐานที่รวบรวมจากการตรวจสอบ ได้แก่

- หลักฐานจากการสัมภาษณ์ ผู้ตรวจสอบจะต้องใช้ความระมัดระวัง ในการรวบรวมหลักฐานประเภทนี้ เนื่องจาก โดยทั่วไปแล้วหลักฐานที่ได้จากเอกสารจะน่าเชื่อถือมากกว่าหลักฐานจากการสัมภาษณ์ แต่มีข้อดีคือ ผู้สัมภาษณ์สามารถสร้างความคุ้นเคยกับผู้ถูกสัมภาษณ์ และชักจูงให้ได้รับข้อมูล และเป็นการทดสอบข้อตรวจพบ
- แฟ้มเก็บข้อมูล การตรวจสอบจะต้องเก็บรวบรวมข้อมูลจากแฟ้มข้อมูลที่เกี่ยวกับเรื่องของนโยบายและการปฏิบัติงาน ปกติจะเก็บรวบรวมได้จากระบบทะเบียนของหน่วยรับตรวจ

การเก็บรวบรวม ไม่จำเป็นต้องเก็บจากทุกแฟ้มข้อมูล อาจจะใช้วิธีสุ่มตัวอย่างหรือเลือกตัวอย่าง

- การเข้าสังเกตการโดยตรง ในการเลือกกิจกรรมที่จะตรวจสอบจะต้องพิจารณาอย่างระมัดระวัง ผู้ตรวจสอบควรเลือกกิจกรรมที่สามารถเป็นตัวแทนของเรื่องหรือขอบเขตที่ทำการตรวจสอบ และควรเลือกช่วงเวลา หรือเจ้าหน้าที่ที่สามารถเข้าไปตรวจสอบได้

- รายงานของฝ่ายบริหาร ผู้ตรวจสอบควรศึกษารายละเอียดจากรายงานที่จัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายในหรือหน่วยงานภายนอกอื่นๆ

- การวิเคราะห์ข้อมูลของผู้ตรวจสอบ เทคนิคที่ใช้ในการวิเคราะห์ประกอบด้วย

1. การวิเคราะห์ทางสถิติ เช่น time series of data การหาสหสัมพันธ์ของตัวแปร (the correlatior between variables) การพิจารณาแนวโน้ม (Treneds in time series data) การวิเคราะห์ความถดถอย (regression analysis) การพิจารณาค่าเฉลี่ยและมัธยฐาน (averages and medians)

2. การวิเคราะห์ต้นทุนต่อผลประโยชน์ (cost benefit analysis) เช่น การคำนวนอัตราผลตอบแทน (rate of return) ค่าของเงินปัจจุบัน (present value of capital investment)

ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาว่าข้อมูลที่รวบรวมได้สามารถใช้เป็นหลักฐานที่มีเหตุผลเพียงพอที่จะสนับสนุนข้อตรวจพบที่ได้จากการตรวจสอบหรือไม่ หลักฐานที่เป็นข้อมูลเชิงปริมาณจะมีอำนาจมากที่สุดในการสนับสนุนข้อตรวจพบ ซึ่งมักจะได้จากการวิเคราะห์ข้อมูล โดยใช้เทคนิคการวิเคราะห์เชิงปริมาณ (Quantitative Modelling Techniques)

ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรจะมีการประชุมร่วมกับหน่วยรับตรวจเกี่ยวกับข้อตรวจพบ โดยนำความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องวัตถุประสงค์ของแผนงาน หลักเกณฑ์ในการประเมินผล จุดอ่อนในการดำเนินงาน และแนวทางในการแก้ไขปัญหาที่เป็นไปได้

4. <u>การออกรายงานและเสนอข้อเสนอแนะ</u>

เนื่องจากวัตถุประสงค์หลักของการตรวจสอบการดำเนินงาน คือ เพื่อปรับปรุงคุณภาพของการบริหารงาน ผู้ตรวจสอบจึงควรเสนอความเห็นที่ทำให้การดำเนินงานของแผนงานดีขึ้น และเป็นการลดต้นทุนในการดำเนินงาน โดยชี้ให้เห็นจุดอ่อนของการดำเนินงาน และเบ็ดสิ่งสำคัญที่ผู้ตรวจสอบจะเสนอแนะในการแก้ไขข้อบกพร่อง ข้อเสนอแนะควรจะเน้นในเรื่องของ

4.1 การใช้ประโยชน์ของทรัพยากร

4.2 มาตรฐานการดำเนินงาน หรือหลักเกณฑ์อื่น ที่ใช้ในการวัดผลการดำเนินงาน

4.3 วิธีการและขั้นตอนการปฏิบัติงาน

4.4 ระบบการบริหารและการควบคุม

รายงานการตรวจสอบควรจะมีความเป็นกลาง ชัดเจน และรวบรัด โดยปราศจากความคลุมเครือในรายละเอียดที่สำคัญ และควรมีข้อคิดเห็นของหน่วยรับตรวจไว้ในรายงานการตรวจสอบด้วย รูปแบบของรายงานจะประกอบด้วย

- วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ
- รายละเอียดของกิจกรรมหรือแผนงานที่ทำการตรวจสอบ
- ข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะ พร้อมกับอ้างถึงหลักฐานสนับสนุนที่สำคัญ
- การวิเคราะห์สาเหตุของข้อบกพร่อง
- สรุปผลการตรวจสอบ และข้อเสนอแนะ