



การตรวจสอบการดำเนินงานของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินไทย

แต่เดิมสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบเฉพาะด้านการเงินและการบัญชี โดยตรวจสอบการรับจ่ายเงินของส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจ ว่าเป็นไปตามกฎหมายและเป็นจริงหรือไม่ ซึ่งสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเห็นว่า การตรวจสอบด้านการเงินและการบัญชีเพียงด้านเดียวยังไม่เป็นการเพียงพอ ประกอบกับสถาบันตรวจเงินแผ่นดินนานาชาติได้มีการขยายขอบเขตการตรวจสอบโดยมีการตรวจสอบการดำเนินงานด้วย สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจึงเริ่มมีการศึกษาและพัฒนาการตรวจสอบการดำเนินงานเรื่อยมา และผลักต้นให้มื่ออำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบการดำเนินงานตามกฎหมาย จนกระทั่งได้มีการยกเลิกพระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476 และประกาศใช้พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจึงมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบการดำเนินงาน

หน้าที่และความรับผิดชอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินไทย¹

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นส่วนราชการมีฐานะเทียบเท่ากรม ขึ้นตรงต่อนายกรัฐมนตรี โดยมีผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน เป็นผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบในการปฏิบัติราชการ ตามพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 ได้กำหนดหน้าที่ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินไว้ดังนี้

1. ตรวจสอบรายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณ และงบแสดงฐานะการเงินแผ่นดินประจำปีงบประมาณ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย และตามความเป็นจริงหรือไม่
2. ตรวจสอบบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย และตามความเป็นจริงหรือไม่
3. ตรวจสอบการรับจ่าย การเก็บรักษาและการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินอื่นของหน่วยรับตรวจ หรือที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจและแสดงความเห็นว่าเป็นตามกฎหมาย ระเบียบ

¹ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, เอกสารประชาสัมพันธ์ (กรุงเทพฯ: บริษัทพิมพ์การพิมพ์ จำกัด, 2533), หน้า 2-3.

ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ และอาจตรวจสอบการใช้จ่ายเงินและการใช้ทรัพย์สินอื่น และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ เป็นไปโดยประหยัด ได้ผลตามเป้าหมายและมีผลคุ้มค่าหรือไม่

ในกรณีที่หน่วยรับตรวจ เป็นรัฐวิสาหกิจ ให้แสดงความเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปด้วย

4. ตรวจสอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ค่าธรรมเนียมและรายได้อื่นของหน่วยรับตรวจ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่

เหตุผลและความจำเป็นที่ต้องมีการตรวจสอบการดำเนินงาน

เหตุผลและความจำเป็นที่ต้องมีการตรวจสอบการดำเนินงานของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน คือ 2

1. พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ.2522 กำหนดไว้ในมาตรา 7 (3) ให้ขอบเขตการตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินครอบคลุมไปถึงการตรวจสอบการดำเนินงาน
2. ในการตรวจสอบภาครัฐบาล การตรวจสอบงบการเงินอย่างเดียวยังไม่สมบูรณ์เพียงพอ งบการเงินแสดงให้เห็นเพียงฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน แต่ความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ ความประหยัดและผลคุ้มค่าของการดำเนินงานของหน่วยงานนั้น ออกจากงบการเงินไม่ได้ และเป็นหน้าที่ของรัฐบาลที่จะต้องดูแลการใช้จ่ายทรัพยากรของประเทศให้เป็นไปในทิศทางที่เกิดประโยชน์สูงสุดหรือสูญเสียน้อยที่สุด
3. ระบบงบประมาณแผ่นดินของรัฐบาลไทยได้ เปลี่ยนมาใช้ระบบงบประมาณแบบแสดงแผนงาน ดังนั้นจึงเหมาะสมอย่างยิ่งที่ต้องมีการตรวจสอบการดำเนินงานควบคู่ไปกับการตรวจสอบบัญชีและการเงินแบบเดิม
4. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของประเทศต่างๆ ทั่วโลกเห็นพ้องต้องกันว่า การตรวจสอบการดำเนินงานมีประโยชน์อย่างยิ่ง และควรที่ทุกประเทศจะได้พัฒนาการตรวจสอบในด้านนี้โดยเร่งด่วน

² สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงาน (กรุงเทพฯ:โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2531), หน้า 01-10.

การที่พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ.2522 ได้กำหนดให้มีการตรวจสอบการดำเนินงาน เกิดจากการเปลี่ยนแปลงพระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ.2476 ที่มีขอบเขตค่อนข้างจำกัดและไม่ชัดเจน ไม่ได้เน้นถึงการตรวจสอบประสิทธิภาพผลของสำนักงาน คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินยังไม่ได้ผลเท่าที่ควร³ และการเปลี่ยนแปลงนี้ได้สอดคล้องกับความคิดเห็นของนายชนะ รุ่งแสง สมาชิกสภาผู้แทนราษฎรแห่งชาติ มีว่า⁴

"...กฎหมายและแนวคิดของ ค.ต.ง.⁵ มุ่งไปในทางตรวจความถูกต้องและกรรมวิธี ขั้นตอนของการใช้เงิน ไม่ได้คำนึงถึงประสิทธิผล ซึ่งถือได้ว่าเป็นระบบงานที่ล่าช้าหลังควรแก่การแก้ไข"

นายชนะ รุ่งแสง จึงได้เสนอแนะให้

- เปลี่ยนแนวความคิดและวิธีการปฏิบัติงานของ ค.ต.ง. ในการตรวจสอบเพื่อขยายขอบเขตให้เป็นการตรวจประสิทธิผลด้วย
- เปลี่ยนโครงสร้างและแนวทางของพระราชบัญญัติตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นการตรวจสอบประสิทธิผล

จะเห็นได้ว่าการตรวจสอบการดำเนินงานไม่เพียงแต่เกิดจากนโยบายของสำนักงานตรวจสอบเงินแผ่นดินเท่านั้น ยังเป็นความต้องการของสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรด้วย

ระเบียบวิธีการตรวจสอบการดำเนินงาน⁶

ระเบียบวิธีการตรวจสอบการดำเนินงานของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน เริ่มตั้งแต่การเลือกโครงการตรวจสอบ จนถึงการรายงานการตรวจสอบ พอสรุปได้ดังนี้

³ จากหนังสือสำนักงานคณะกรรมการการตรวจเงินแผ่นดินด่วนที่สุด ที่ ตง 000/1085 ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2521 ถึงเลขาธิการนายกรัฐมนตรี เรื่องข้อคิดเห็นของนายชนะ รุ่งแสง.

⁴ จากหนังสือสำนักงานเลขาธิการนายกรัฐมนตรีที่ สธ.0107/0768 ลงวันที่ 18 มกราคม 2521 ถึงประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่องข้อคิดเห็นของนายชนะ รุ่งแสง.

⁵ ค.ต.ง. หมายถึง คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งได้เปลี่ยนเป็นสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินในปัจจุบัน

⁶ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงาน, หน้า 03-2 - หน้า 14-6.

1. การเลือกโครงการตรวจ เนื่องจากมีโครงการ/งานและกิจกรรมต่างๆ ของหน่วยงานราชการ เป็นจำนวนมากกว่าความสามารถที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจะตรวจสอบได้ จึงต้องเลือก เรื่องหรือโครงการที่จะทำกิจกรรมตรวจสอบ เพื่อให้การตรวจสอบการดำเนินงานได้ ประโยชน์มากที่สุด

1.1 ลักษณะของโครงการที่จะเลือกตรวจอาจจะมีลักษณะ เป็น

1.1.1 โครงการดำเนินการที่มีระยะเวลาดำเนินงานแน่นอน

1.1.2 งานตรวจสอบเชิงศึกษาวิเคราะห์วิจัย

1.1.3 โครงการติดตามและประเมินผล (Follow up & Evaluation)

1.1.4 โครงการต่อเนื่อง

1.2 การริเริ่มการเลือกงานตรวจสอบอาจจะมาจากแหล่งต่างๆ ที่สำคัญ 3 แหล่งคือ

1.2.1 เรื่องที่ผู้บังคับบัญชาระดับสูงของสำนักงานฯ สั่งให้ตรวจ ซึ่งอาจเป็นโครงการที่มีปัญหา หรือกำลังเป็นที่สนใจของผู้บริหารระดับสูงของประเทศ

1.2.2 หน่วยงานรับตรวจเสนอให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเข้าตรวจ

1.2.3 การริเริ่มของผู้ตรวจสอบเอง ซึ่งอาจเลือกจากแหล่งต่างๆ คือ

1.2.3.1 เลือกจากเอกสารงบประมาณ

1.2.3.2 เลือกจากแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ โดยจะเลือกตรวจโครงการที่กำลังดำเนินอยู่หรือโครงการที่เสร็จสิ้นไปแล้ว การเลือกโดยวิธีนี้ส่วนมากจะเป็นโครงการใหญ่หรือมีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศ

1.2.3.3 เลือกเรื่องที่กำลังได้รับความสนใจจากสื่อมวลชน เช่น จากหนังสือพิมพ์ บทความ หรือวารสาร ฯลฯ

โครงการตรวจไม่ว่าจะมาจากแหล่งใดก็ตาม ผู้ตรวจสอบจะต้องวิเคราะห์ ทบทวนประเด็นปัญหา เพื่อตั้งวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายในการตรวจให้ชัดเจน โดยเฉพาะอย่างยิ่งโครงการที่ผู้บังคับบัญชาระดับสูง หรือหน่วยงานภายนอกต้องการให้ตรวจ ผู้ตรวจสอบจะต้องสอบถามถึงข้อมูลที่ต้องการได้รับจากรายงานก่อนเริ่มการตรวจ มิฉะนั้นอาจจะจัดทำรายงานผิดไปจากวัตถุประสงค์ที่ต้องการ หรือจัดทำได้ล่าช้าเกินเวลาอันสมควร

1.3 สิ่งควรพิจารณาในการเลือกโครงการตรวจ ได้แก่

1.3.1 ขนาดและความสำคัญของโครงการ โครงการที่เลือกตรวจสอบ

ควรมีความสำคัญต่อการพัฒนาหรือบริหารราชการของประเทศ หรือคาดว่าผลการตรวจสอบจะเป็นประโยชน์ต่อการบริหารราชการโดยทั่วไป

1.3.2 กำลังได้รับความสนใจจากส่วนราชการหรือประชาชน ซึ่งอาจเป็นโครงการที่กำลังมีปัญหายุ่ง หรือ เป็นโครงการที่ผู้บริหารประเทศเป็นผู้ริเริ่ม

1.3.3 สามารถรวบรวมข้อมูลที่จำเป็นต่อการตรวจสอบได้ บางโครงการหาข้อมูลในการวัดความสำเร็จของโครงการยาก หรือแม้กระทั่งรายละเอียดของโครงการเอง

1.3.4 ต้องสอดคล้องกับนโยบายของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

1.3.5 มีหน่วยงานอื่นกำลังสืบสวน เรื่องนี้อยู่หรือไม่ เช่น สำนักงานประมาณกระทรวงเจ้าสังกัด สำนักงาน ป.ป.ป. ถ้ามีแล้วอาจไม่เลือกขึ้นมาตรวจสอบ เพราะอาจจะเป็นการทำงานซ้ำซ้อน

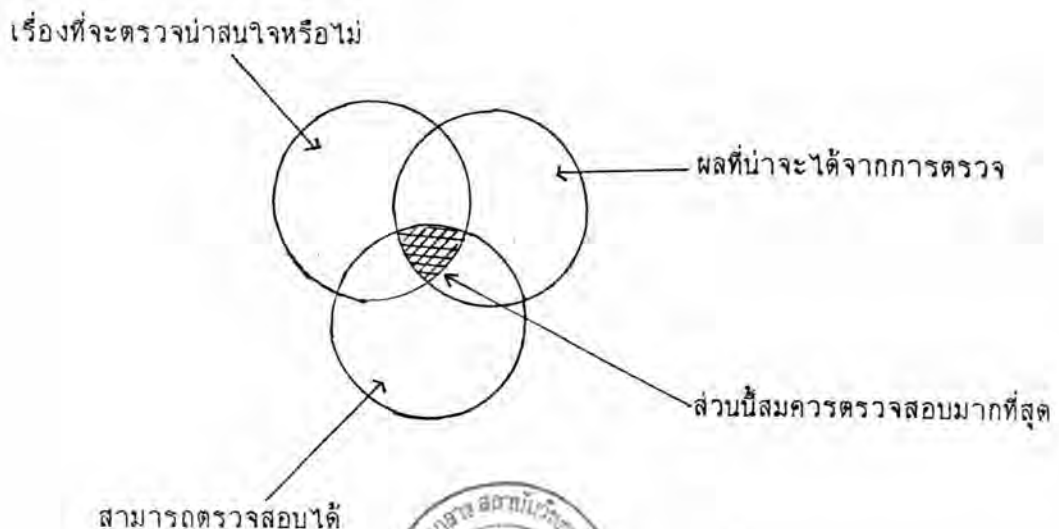
1.4 เกณฑ์ตัดสินใจในการเลือกโครงการตรวจ การพิจารณาว่าโครงการตรวจใดสมควรจะเลือกตรวจ และบรรจุในแผนการตรวจประจำปี ควรตอบรับคำถามทั้ง 3 ข้อ คือ

1.4.1 เรื่องที่จะตรวจ "น่าสนใจ" หรือไม่

1.4.2 การตรวจสอบจะช่วยให้มีการปรับปรุงบางสิ่งบางอย่างหรือไม่

1.4.3 การตรวจสอบจะกระทำได้หรือไม่ มีกำลังเจ้าหน้าที่เพียงพอหรือไม่ สามารถรวมข้อมูลได้เพียงพอหรือไม่ เจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจให้ความร่วมมือหรือไม่

เพื่อให้เข้าใจยิ่งขึ้น ดูตามแผนภาพข้างล่างนี้



โครงการที่เลือกตรวจสอบควรมีองค์ประกอบทั้ง 3 ข้อ ถ้าขาดข้อใด ข้อหนึ่งอาจทำให้ไม่สามารถทำการตรวจสอบได้ หรือทำการตรวจสอบแล้วไม่เกิดประโยชน์ ในการพิจารณาโครงการอาจตั้งคำถามในแต่ละเรื่อง และให้ลักษณะคำตอบเป็น "ใช่" หรือ "ไม่ใช่" ถ้าคำตอบส่วนใหญ่เป็น "ใช่" ครบทั้ง 3 องค์ประกอบ โครงการนั้นน่าจะเลือกตรวจสอบมากที่สุด

1.5 การประชุมเลือกโครงการตรวจ การเลือกโครงการ/งานตรวจสอบนั้นอาจแบ่งเป็น 2 ขั้นตอนคือ

1.5.1 ขั้นตอนที่หนึ่ง เป็นการกำหนดโครงการในระดับหัวหน้ากลุ่ม จะพิจารณาเลือกโครงการขั้นต้นที่คิดว่าจะตรวจสอบในงบประมาณต่อไปพร้อมทั้งเหตุผล และประเด็นการตรวจที่สำคัญในแต่ละโครงการ เพื่อให้หัวหน้าสายตรวจและฝ่ายประชุมพิจารณากลับกรองอีกครั้งหนึ่งให้ได้โครงการที่เหมาะสม น่าสนใจ เป็นประโยชน์และมีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ

1.5.2 ขั้นตอนที่สอง เป็นการพิจารณาเลือกโครงการในระดับกองหรือระดับบริหาร ตั้งแต่ระดับหัวหน้ากลุ่มถึงผู้อำนวยการกอง เพื่อคัดเลือกโครงการต่างๆ ที่แต่ละฝ่ายเสนอให้ได้โครงการที่จะตรวจสอบแน่นอนในงบประมาณต่อไปก่อนที่จะนำไปจัดทำแผนงานตรวจสอบของกองเพื่อเสนอขอความเห็นของผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น เพื่อทราบและอนุมัติเป็นแผนงานประจำปีต่อไป

การคัดเลือกโครงการทั้งสองขั้นตอนจะต้องพิจารณาถึงวัตถุประสงค์การตรวจ ประเด็นที่คาดว่าจะพบข้อตรวจพบที่สำคัญ รวมทั้งสถานการณ์ เวลา สถานที่ และทรัพยากรต่างๆ ของหน่วยงานนั้น เสมอ

หลังจากการพิจารณาเลือกโครงการตรวจสอบแล้ว จะจัดทำแผนการตรวจประจำปีเสนอขอความเห็นชอบจากผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น เพื่อทราบและอนุมัติแผนงาน เมื่อแผนงานประจำปีได้รับอนุมัติจากสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินแล้ว ก็จะมอบหมายงานแต่ละโครงการให้แก่หัวหน้าฝ่าย หัวหน้าสายตรวจ หรือหัวหน้ากลุ่มผู้รับผิดชอบนำไปปฏิบัติต่อไป

2. การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น เป็นการค้นหาข้อมูลเกี่ยวกับหน่วยรับตรวจ เพื่อศึกษาทำความเข้าใจเกี่ยวกับความเป็นมา วัตถุประสงค์ จุดดี จุดอ่อนของโครงการ/งาน รวมถึงสถานการณ์

โดยที่วา ไปของหน่วยรับตรวจที่วางแผนไว้ว่าจะตรวจสอบซึ่งเป็นการศึกษาอย่างรวดเร็วในระยะเวลาสั้นๆ และไม่เจาะลึกลงไปในเรื่องละเอียดของงาน หรือโครงการนั้น โดยยังไม่เข้าไปพบผู้บริหารของหน่วยรับตรวจนั้นอย่างเป็นทางการ และยังไม่ต้องรวบรวมหลักฐานยืนยันความถูกต้องของข้อมูลนั้นอย่างสมบูรณ์ เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ได้แก่

2.1 ขั้นตอนการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นแบ่งเป็น 2 ระยะคือ

2.1.1 การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะแรก เป็นขั้นการวางแผนและการปฏิบัติงานสำรวจ มีวัตถุประสงค์ที่จะ

2.1.1.1 กำหนดขอบเขตในการสำรวจโดยระบุเป็นประเด็นที่คาดว่าจะ เป็นข้อตรวจพบที่สำคัญ (Matters of Potential Significance หรือ MOPS)

2.1.1.2 ลำดับความสำคัญของเรื่องที่ควรสำรวจ ซึ่งควรพิจารณาถึง สาระสำคัญ ความน่าสนใจของประเด็น และตรวจสอบได้หรือไม่

2.1.1.3 ความคุมและกำหนดแผนงานการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

2.1.2 การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะที่สอง เป็นขั้นการรายงานผลการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น มีวัตถุประสงค์ที่จะ

2.1.2.1 ระบุประเด็นที่จะ เป็นข้อตรวจพบสำคัญ (Matters of Significance หรือ MOS) ซึ่งได้จากผลการสำรวจระยะแรก

2.1.2.2 จัดลำดับความสำคัญของ MOS โดยพิจารณาจากความเสียหาย ความสูญเสียในรูปตัวเงิน ระยะเวลา ต้นทุน โอกาสที่สูญเสียไป และผลกระทบต่อสาธารณชน

2.1.2.3 ให้ได้ข้อมูลสำหรับใช้วางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบในรายละเอียด ทั้งในด้านประมาณการ เวลา คน/วัน ค่าใช้จ่าย เครื่องมือ อุปกรณ์ และความช่วยเหลือด้านอื่นๆ ที่คณะผู้ตรวจสอบต้องการในงานตรวจสอบนั้น

สำหรับวิธีการหรือเทคนิคที่ใช้ในการสำรวจ ได้แก่ การสัมภาษณ์บุคคลที่เกี่ยวข้อง การใช้แบบสอบถาม การสังเกตการณ์ การวิเคราะห์ระบบโดยใช้ Flow chart การสำรวจโดยศึกษาจากรายงานภายในโครงการ/งาน เช่น รายงานที่เสนอต่อผู้บริหาร รายงานผลการปฏิบัติงาน รายงานผู้ตรวจสอบภายใน เป็นต้น

2.2 งานสำรวจข้อมูลเบื้องต้นจะ เสร็จสิ้น เมื่อผู้ตรวจสอบหาข้อมูลสรุปที่จะ เสนอ

ต่อคณะกรรมการควบคุมงานที่ตรวจเพื่อพิจารณาตัดสินใจได้ว่าจะตรวจสอบโครงการนั้นในรายละเอียด ต่อหรือไม่ (Go or No Go Decision) โดยมีข้อเสนอแนะสำหรับผู้ตรวจสอบดังนี้

2.2.1 ถ้าจะเสนอให้ตัดสินใจตรวจสอบต่อ ผู้ตรวจสอบจะต้องระบุประเด็นที่จะเป็นข้อตรวจพบสำคัญ (MOS) ได้อย่างชัดเจนและเฉพาะเจาะจงว่าแต่ละประเด็นมีสมมติฐาน/สาระสำคัญ/เหตุผล และวิธีการที่จะตรวจสอบต่อไปอย่างไร ข้อมูลที่ได้จากการสำรวจที่ดี จะทำให้ผู้ตรวจสอบสามารถระบุรายละเอียดในการจัดทำแนวการตรวจได้

2.2.2 แต่ถ้าหลังจากที่ผู้ตรวจสอบได้สำรวจข้อมูลเบื้องต้นแล้วไม่ปรากฏว่าได้พบจุดอ่อนหรือประเด็นที่คาดว่าจะ เป็นปัญหาก็คควร เสนอให้ตัดสินใจยุติการตรวจสอบโครงการ/งานนั้น และอาจเสนอโครงการ/งานอื่นที่น่าสนใจกว่าแทน โดยมีเหตุผลและคำชี้แจงประกอบอย่างเพียงพอ

2.3 ในการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น จะต้องมีการประชุมวางแผนงานสำรวจเบื้องต้น ทั้ง 2 ระยะ เพื่อเป็นการควบคุมคุณภาพของงานโดยคณะกรรมการควบคุมงานตรวจ ซึ่งประกอบด้วยหัวหน้าฝ่าย และผู้อำนวยการกอง การประชุมได้แก่

2.3.1 การประชุมวางแผนงานสำรวจและปฏิบัติงานสำรวจ เพื่อจัดทำ

2.3.1.1 ใบสรุปงาน 7 (Job Summary Sheet) เป็นเอกสารสรุปข้อมูลทั่วไปของโครงการ/งานที่ตรวจ เป้าหมาย วัตถุประสงค์ของโครงการ ขอบเขต และหน้าที่ของผู้รับผิดชอบงบประมาณและระยะเวลาโครงการ ฯลฯ ซึ่งเป็นข้อมูลที่จะใช้ เป็นส่วนหนึ่งของการเขียนบทนำในรายงานการตรวจสอบต่อไป

2.3.1.2 แผนงานสำรวจข้อมูลเบื้องต้น 8 เป็นเอกสารแสดงประเด็นที่คาดว่าจะ เป็นข้อตรวจพบที่สำคัญ (MOPS) ซึ่งถือเป็นข้อมูลที่สำคัญที่ต้องสำรวจ เป็นเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบในขั้นตอนนี้ ซึ่งต้องแยกรายละเอียดเป็นแต่ละประเด็น และประเด็นย่อย (ถ้ามี) ข้อมูลอื่นที่ควรปรากฏในแผนงานสำรวจข้อมูลเบื้องต้นนี้คือ แหล่งข้อมูล วิธีการสำรวจ ผู้รับผิดชอบ และวันที่จะสำรวจ

7 คู่มือคผนวก ค-2., หน้า 173.

8 คู่มือคผนวก ค-3., หน้า 174.

2.3.1.3 ผังกำหนดเวลาปฏิบัติงาน

2.3.2 การประชุมรายงานผลการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น เป็นการประชุมที่มีความสำคัญมาก เพราะเป็นการประชุมที่จะพิจารณาว่า จากผลการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นนั้น พบประเด็นที่เป็นสาระสำคัญอย่างแน่นอนและชัดเจนเพียงพอที่จะดำเนินงานตรวจสอบต่อไปในรายละเอียด หรือไม่พบประเด็นสำคัญและควรยุติการตรวจ

2.4 เกณฑ์ที่ใช้ในการตัดสินใจตรวจสอบต่อหรือยุติการตรวจ คณะกรรมการควบคุมงานตรวจจะพิจารณาโครงการ/งานที่ตรวจสอบว่า

2.4.1 ได้มีการกำหนดเป้าหมายและวัตถุประสงค์ของการทำงานไว้ชัดเจนหรือไม่ หากกำหนดไว้ วัตถุประสงค์และเป้าหมายนั้นสมเหตุสมผล และมีความเหมาะสมหรือไม่

2.4.2 มีแผนการทำงานกำหนดไว้ ตามหลักการบริหารที่ดีหรือไม่

2.4.3 ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสูงกว่างบประมาณที่กำหนดไว้แต่เดิมมากหรือไม่

2.4.4 การดำเนินงานล่าช้ากว่าแผนงานที่กำหนดไว้แต่เดิมมากหรือไม่

2.4.5 มีระบบควบคุม ติดตามและประเมินผลงาน เป็นประจำและสามารถรายงานผลงานดังกล่าวอย่างเป็นปัจจุบันและน่าเชื่อถือแล้วหรือไม่

2.4.6 ผู้บริหารและผู้เกี่ยวข้อง เป็นผู้มีความรู้ ประสบการณ์ เข้าใจงาน และมีความรับผิดชอบแล้วหรือไม่

2.4.7 ประเด็นที่คาดว่าจะ เป็นปัญหาหรือข้อตรวจพบ พบข้อมูลหรือคาดว่าจะหาข้อมูลที่พิสูจน์ข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้โดยชัดเจนหรือไม่

3. การประชุมเปิดการตรวจ เป็นการประชุม เพื่อพบกับผู้บริหารระดับสูงสุดของหน่วยรับตรวจอย่างเป็นทางการ โดยมีวัตถุประสงค์ คือ

3.1 เพื่อแจ้งให้ผู้บริหารทราบและ เข้าใจถึงวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบอันเป็นมารยาท ซึ่งจะ เสริมสร้างทัศนคติที่ดีต่อกัน

3.2 เพื่อให้เจ้าหน้าที่ทั้ง 2 ฝ่าย ได้รู้จักกันซึ่งจะช่วยก่อให้เกิดมนุษยสัมพันธ์ที่ดีต่อกัน ทั้งยังช่วยด้านการประสานงานระหว่างเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจและของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน อีกด้วย

3.3 เป็นโอกาสให้สอบถามข้อสงสัยเกี่ยวกับผลของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ซึ่งรวมถึงการสอบถามความเห็นของผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ผู้รับตรวจ ถึงปัญหาอุปสรรค แนวความคิด หรือแนวทางปฏิบัติงานในอนาคต ซึ่งหากผู้ตรวจรู้จักวิธีการซักถามที่ดีแล้ว บางครั้งจะได้ประเด็นที่ปลาสนใจที่อาจจะ เป็นข้อตรวจพบสำคัญต่อไป

สิ่งที่ควรจัดทำในการประชุมเปิดการตรวจ

- จัดหมายเปิดตรวจ (Job start letter) เพื่อใช้ในการนัดหมายขอเข้าพบผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ
- กระดาษทำการ เพื่อช่วยให้ผู้ตรวจสอบถามบันทึกประเด็นสำคัญที่ประชุม ประึกษาหารือกัน ไว้อย่างครบถ้วน
- บันทึกการประชุม เพื่อบันทึกประเด็นสำคัญ ที่อาจจะต้องใช้อ้างอิงในรายงานการตรวจสอบ

4. การประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน ในการตรวจสอบการดำเนินงาน ผู้ตรวจจะให้ความสำคัญมากต่อการควบคุมภายในด้านการบริหารมากกว่าการควบคุมภายในด้านการบัญชี

การควบคุมภายในด้านการบริหาร ได้แก่ การจัดองค์การ วิธีการปฏิบัติงาน และการบันทึกรายงานต่างๆ ที่เกี่ยวกับขบวนการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร การควบคุมภายในด้านการบริหารจึงเป็นเรื่องของระบบการบริหารต่างๆ ที่จะนำมาใช้ในการบริหารองค์การให้บรรลุ เป้าหมายหรือนโยบายที่กำหนด อันครอบคลุมถึงเรื่องแผนการจัดแบ่งส่วนงาน วิธีการปฏิบัติงานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการทำงาน ซึ่งมีวัตถุประสงค์ที่จะให้เกิด 3 สิ่งในการบริหาร คือ ความมีประสิทธิภาพ ความมีประสิทธิภาพ และความประหยัด

ในการประเมินอาจทำได้ 3 วิธีคือ การใช้ผังแสดงขั้นตอนหรือทางเดินของงาน การสัมภาษณ์ และการใช้แบบสอบถาม

4.1 การใช้ผังแสดงขั้นตอนหรือทางเดินของงาน เป็นการแสดงลำดับ เหตุการณ์ และขั้นตอนการทำงานต่างๆ ในรูปของแผนภาพ เพื่อใช้วิเคราะห์ความเหมาะสมของขั้นตอนหรือกระบวนการต่างๆ ที่เป็นอยู่

4.2 การสัมภาษณ์ เป็นวิธีที่ทำให้ผู้ตรวจสอบมีโอกาสซักถามเพิ่มเติม เกี่ยวกับ

ประเด็นที่สงสัย ซึ่งวิธีอื่นอาจจะไม่ให้รายละเอียดที่เพียงพอ การสัมภาษณ์อาจจะทำอย่างเป็นทางการโดยเตรียมคำถามไว้ล่วงหน้า หรือสัมภาษณ์อย่างไม่เป็นทางการโดยกำหนดเพียงหัวข้อที่จะถามเท่านั้น

4.3 การใช้แบบสอบถาม โดยทั่วไปคำถามในแบบสอบถามจะเขียนขึ้นในรูปแบบเดียวกัน คือ หากคำตอบเป็นเชิงบวก หรือใช่ จะบอกถึงระดับความมีประสิทธิภาพการควบคุมภายในที่ดี แต่หากคำตอบเป็นเชิงลบ ปฏิเสธ หรือไม่ใช่ จะมีความหมายในทางตรงกันข้าม (ดูแบบสอบถามเพื่อการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในทางด้านการบริหารในภาคผนวก ง. หน้า 178)

5. การวางแผนการตรวจ เป็นการกำหนดแผนการดำเนินงานขึ้นรายละเอียดหลังจากจบขั้นตอนการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น และการประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมภายในของงานนั้นแล้ว ในขั้นตอนนี้ผู้ตรวจต้องกำหนดประเด็นข้อตรวจพบสำคัญ (MOS) และวัตถุประสงค์การตรวจที่ได้ชัดเจนแน่นอนแล้ว ซึ่งวัตถุประสงค์การตรวจในแต่ละโครงการมักประกอบด้วยหลายวัตถุประสงค์ งานในขั้นตอนการวางแผนการตรวจนี้คือ การวางแผน กำหนดวิธีการ เพื่อให้ได้หลักฐานตามที่ต้องการในแต่ละวัตถุประสงค์นั้น พร้อมทั้งระบุชื่อผู้รับผิดชอบ และเวลาที่คาดว่าจะใช้ในการตรวจตามแนวดังกล่าว

แนวการตรวจของแต่ละงานหรือโครงการจะมีรายละเอียดที่แตกต่างกัน เนื่องจากแต่ละงานหรือโครงการมีวัตถุประสงค์ วิธีการปฏิบัติงาน ตลอดจนปัญหา และสภาพแวดล้อมที่ต่างกันไป ในแนวการตรวจควรประกอบด้วยข้อมูลเหล่านี้

- 5.1 ชื่อโครงการ หน่วยรับตรวจที่ตรวจสอบ
- 5.2 วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ
- 5.3 วิธีการตรวจและเทคนิคต่างๆ ที่ใช้ในการตรวจสอบ
- 5.4 แหล่งข้อมูล
- 5.5 ขอบเขตการตรวจสอบ
- 5.6 อัตรากำลังและระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบแต่ละขั้นตอน
- 5.7 ปริมาณงานที่ตรวจสอบ
- 5.8 กระดาษทำการที่เกี่ยวข้อง เช่น ใบมอบงาน
- 5.9 ข้อสังเกตและสรุปความคิดเห็นของผู้ตรวจที่ได้จากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

6. การรวบรวมหลักฐานและจัดทำกระดาษทำการ หลักการที่ผู้ตรวจสอบใช้ เป็นแนวทางในการพิจารณาคุณสมบัติด้านความเหมาะสมและความน่าเชื่อถือของข้อมูลหลักฐาน ได้แก่

- ความเกี่ยวข้องของข้อมูลหลักฐาน หมายถึง ข้อมูลหลักฐานที่ใช้ต้องมีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์โดย เหตุใด เหตุหนึ่งกับ เรื่องหรือประเด็นที่ตรวจหรือที่กำลังพิจารณา
- ความมีนัยสำคัญของข้อมูลหลักฐาน คือ ข้อมูลหลักฐานที่มีอิทธิพล หรือมีสาระสำคัญต่อการสรุปหรือแสดงความคิดเห็นต่อ เรื่องหรือประเด็นที่ตรวจ
- คุณภาพของข้อมูลหลักฐาน ได้แก่ ข้อมูลหลักฐานที่ได้มาจากแหล่งที่น่าเชื่อถือ และเป็นข้อมูลหลักฐานที่ถูกต้อง
- ความเพียงพอของข้อมูลหลักฐาน คือ จำนวนของข้อมูลหลักฐานจะต้องมากเพียงพอต่อการสรุปหรือแสดงความคิดเห็นต่อ ประเด็นหรือ เรื่องที่ตรวจ

เทคนิคการรวบรวมข้อมูลที่ใช้ อยู่ เสมอในการตรวจสอบการดำเนินงาน ได้แก่

6.1 การสัมภาษณ์ การสัมภาษณ์จะต้องได้รับการออกแบบให้สามารถครอบคลุมเรื่องต่างๆ ได้กว้างขวางที่สุด และจากบุคคลที่เหมาะสมด้วย เพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมาย ผู้ตรวจควรให้ความสนใจเป็นพิเศษต่อ เรื่องหรือกิจกรรมที่เป็นหรือมีแนวโน้มที่จะ เป็นปัญหาหรือประเด็นข้อตรวจพบ

6.2 การใช้แบบสอบถาม ผู้ตรวจสอบจะต้องตัดสินใจตั้งแต่นั้นขึ้นแรกของการวางแผนว่าจะใช้แบบสอบถามในการรวบรวมข้อมูลหลักฐานต่างๆ ในการตรวจสอบหรือไม่ และต้องคำนึงด้วยว่าแบบสอบถามจะเป็นประโยชน์เพียงใด มีเทคนิคการรวบรวมข้อมูลอื่นที่เหมาะสมกว่า โดยจะให้ผล เท่ากันแต่สิ้น เปลืองน้อยกว่าหรือไม่ หากตัดสินใจใช้แบบสอบถามก็ควรผนวก เป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนตั้งแต่ต้น และควรกำหนดวิธีประมวลผลข้อมูลหลักฐานจากคำตอบที่จะได้จากแบบสอบถามไว้ล่วงหน้าก่อนการออกแบบสอบถาม

6.3 การสังเกตการณ์ แบ่งเป็น 2 ประเภทคือ

6.3.1 การสังเกตแบบไม่มีส่วนร่วม คือ การที่ผู้ตรวจสอบพยายามไม่เปิดเผยตัวเองในการสังเกต เพราะในบางสถานการณ์หากเปิดเผยตัวอาจทำให้ข้อมูลที่ได้รับการ เบี่ยงเบนไปจากข้อเท็จจริงได้ การสังเกตนี้มักนิยมใช้ในการรวบรวมข้อมูลเชิงปริมาณ

6.3.2 การสังเกตแบบมีส่วนร่วม คือ การที่ผู้สังเกต เข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับกิจกรรมภายใต้โครงการ/งานที่กำลังตรวจสอบอยู่ การสังเกตแบบนี้นิยมใช้ในการรวบรวมข้อมูลเชิงคุณภาพ

6.4 การวิเคราะห์ข้อมูลตามหลักเหตุผล เป็นเทคนิคที่สำคัญในการรวบรวมข้อมูล หลักฐาน ซึ่งไม่เป็นเชิงปริมาณ ไม่สามารถมองเห็นหรือวัดค่าออกมาเป็นตัวเลขได้ วิธีที่ใช้วิเคราะห์ เช่น การวิเคราะห์คำถามย่อย ซึ่งเป็นการพิจารณาเรื่องหรือประเด็นปัญหาที่ต้องการตรวจสอบ โดยแยกเรื่องหรือประเด็นปัญหาที่ต้องการตรวจสอบ โดยแยกเรื่องหรือประเด็นนั้นออกเป็นคำถามย่อยๆ หลายคำถาม แต่ละคำถามมีลักษณะครอบคลุมสาระสำคัญของประเด็นปัญหามากขึ้น และสามารถให้คำตอบได้ง่ายขึ้น

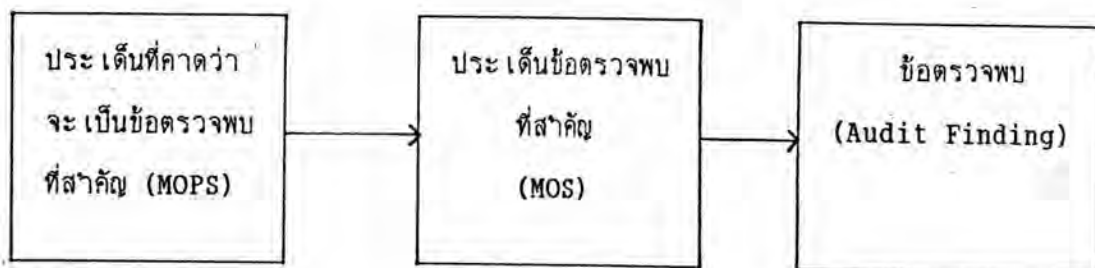
ผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำกระดาษทำการเพื่อบันทึกรายละเอียดของข้อมูลที่ตรวจสอบ ขอบเขตและวิธีการที่ใช้ในการตรวจสอบ ตลอดจนข้อสรุปที่ได้จากการตรวจสอบซึ่งใช้เป็นหลักฐานอ้างอิงในการจัดทำรายงานการตรวจสอบ กระดาษทำการต่างๆ ที่ใช้ในการตรวจสอบการดำเนินงาน เช่น ใบมอบงาน แผนและผลการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ใบสรุปข้อตรวจพบ บันทึกการสอบถามกระดาษทำการ แนวการตรวจสอบ เป็นต้น⁹

7. การสรุปประเด็นข้อตรวจพบ คำว่า "ข้อตรวจพบ" (Audit Finding) ในที่นี้ หมายถึง ข้อเท็จจริงที่รวบรวมและสรุปจากหลักฐานที่ได้จากขั้นตอนการตรวจสอบเกี่ยวกับหน่วยรับตรวจ ผลการดำเนินงาน ประเด็นข้อสงสัยหรือข้อสมมติฐานที่ต้องการทราบ ซึ่งได้กำหนดไว้เป็นวัตถุประสงค์-ประสงค์ของการตรวจ เป็นข้อเท็จจริงที่คิดว่ามีค่าควรแก่การตรวจสอบ เป็นที่สนใจหรือมีประโยชน์ที่จะนำมารายงานต่อสาธารณชน ซึ่งไม่จำเป็นต้องเป็นเรื่องปัญหาหรือข้อบกพร่องแต่ประการเดียว แต่อย่างไรก็ตามในการวางแผนการตรวจผู้ตรวจสอบ ควรจะใช้เวลาตรวจสอบในเรื่องที่คิดว่าเป็นปัญหา ยังมีข้อบกพร่อง เพื่อให้ข้อ เสนอแนะแก่หน่วยรับตรวจในการปรับปรุงประสิทธิภาพของการปฏิบัติงาน หากผลการตรวจสอบออกมาในด้านดี ก็ควรรายงาน เพื่อ เป็นตัวอย่างสำหรับโครงการอื่น

ข้อตรวจพบในการตรวจสอบการดำเนินงานจะแตกต่างจากการตรวจสอบทางการเงิน คือ ทางการเงินผู้ตรวจสอบจะกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ความถูกต้อง เชื่อถือได้ของตัวเลข ในงบการเงิน ข้อตรวจพบหรือผลสรุปจะออกมาในลักษณะความเห็นแบบมีเงื่อนไข ไม่มีเงื่อนไข ไม่แสดงความเห็น หรือแสดงความเห็นว่าเป็นไม่ถูกต้อง แต่การตรวจสอบการดำเนินงานจะเริ่มต้นจากข้อมูลที่ไม่ชัดเจน และเป็นเรื่องที่ต้องการพิสูจน์ข้อเท็จจริง ดังนั้น ในการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

⁹ ดูเพิ่มเติมจากภาคผนวก ค., หน้า 172-177.

ผู้ตรวจสอบจะต้องค้นหาประเด็นที่คิดว่าน่าสนใจ มาตั้งเป็นประเด็นการตรวจสอบ เมื่อตรวจสอบในขั้นต่อไปจึงจะเกิดความแน่ใจในเรื่องที่ตรวจและสรุปเป็นข้อตรวจพบได้ในที่สุดตามแผนภาพดังนี้



ผลจากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ผลจากการสำรวจข้อมูลระยะที่ 2 เมื่อเสร็จงานตรวจภาคสนาม

การเสนอประเด็นข้อตรวจพบในรายงานควร เสนอให้แต่ละประเด็นมีองค์ประกอบดังต่อไปนี้

- 7.1 สิ่งที่เป็นอยู่ (Condition)
- 7.2 สิ่งที่ควรเป็น (Criteria)
- 7.3 สาเหตุ (Cause)
- 7.4 ผลกระทบ (Effect)
- 7.5 ข้อเสนอแนะ (Recommendation)

สิ่งที่เป็นอยู่ คือ ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับสภาพการณ์ที่เป็นอยู่ในหน่วยรับตรวจ ซึ่งอาจได้มาจากการศึกษาเกี่ยวกับโครงการในขั้นการสำรวจเบื้องต้น การพบผู้บริหารเพื่อเปิดตรวจ การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน หรือในขณะที่ปฏิบัติงานตรวจภาคสนาม ผู้ตรวจสอบจะเลือกข้อเท็จจริงบางประการที่เห็นว่าน่าสนใจ น่าติดตามหาข้อมูลเพิ่มเติม เป็นสิ่งที่น่าจะปรับปรุงให้ดีขึ้นได้ หรือเป็นสิ่งที่ควรได้รับการปรับปรุงแก้ไขอย่างยิ่ง เช่น สิ่งที่ผู้ตรวจทราบว่าเป็นไปตามกฎระเบียบข้อบังคับฯ สิ่งที่ยึดแย้งกับหลักเหตุผลหรือสามัญสำนึกที่ดี สิ่งที่ยึดแย้งกับหลักวิชาการที่ดี สิ่งที่ผู้ตรวจสอบรู้สึกว่าเป็นไปอย่างที่ไม่ควรจะเป็น เป็นต้น

ในการรายงานข้อเท็จจริงเกี่ยวกับสิ่งที่เป็นอยู่ ซึ่งเป็นองค์ประกอบหนึ่งของประเด็น

ข้อตรวจพบ ควรจะต้อง

- 7.1.1 ได้รับการตรวจสอบจนแน่ชัดว่าถูกต้อง
- 7.1.2 มีข้อมูลหลักฐานสนับสนุนเพียงพอ
- 7.1.3 เขียนในลักษณะที่ชัดเจน เพียงตรงมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

สิ่งที่ควรเป็น ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาว่าสิ่งที่ เป็นอยู่ ที่ผู้ตรวจคิดว่าน่าสนใจติดตามหาข้อมูลเพิ่มเติม นั้น ที่จริงหรือที่ถูกแล้วควรจะเป็นอย่างไร มีหลักเกณฑ์หรือมาตรฐานกำหนดไว้ อย่างไรก็ดีหรือไม่ โดยพิจารณาจาก

- กฎ ระเบียบ กฎหมาย ข้อบังคับ เกี่ยวกับเรื่องนั้น
- มาตรฐานวิชาชีพ มาตรฐานสำหรับเรื่องนั้น
- หลักวิชาการที่ดี หลักการจัดการที่ดี
- หลักเหตุผล หลักสามัญสำนึก ที่ยอมรับทั่วไป
- เป้าหมาย หรือแผนงาน ที่กำหนดไว้ตั้งแต่ต้น

ฯลฯ

หลักการที่สำคัญ คือ ผู้ตรวจจะต้องแปลความหมายและนำหลักเกณฑ์ต่างๆ ที่กล่าวข้างต้นมาใช้อย่างถูกต้องเหมาะสม

ผลกระทบ เป็นสิ่งที่เกิดจากการที่สิ่งที่ เป็นอยู่ ต่างไปจากสิ่งที่ควรจะเป็น ข้อตรวจพบที่ดีจะต้องชี้ให้ผู้อ่าน และผู้ที่เกี่ยวข้องทราบได้ชัดเจนว่า การที่สิ่งที่ เป็นอยู่ต่างไปจากสิ่งที่ควรจะเป็น จะทำให้เกิดอะไรขึ้นบ้าง ถ้าเป็นข้อตรวจพบเกี่ยวกับปัญหาก็ต้องชี้ให้เห็นความเสียหายที่เกิดขึ้นแล้ว หรืออาจจะเกิดขึ้น และชี้ให้ผู้เกี่ยวข้องทราบถึงความสำคัญของการปฏิบัติการแก้ไขให้ทันท่วงทีก่อนที่จะเสียหายมากขึ้น หรือสายเกินกว่าที่จะแก้ไข ความมีสาระสำคัญของผลกระทบที่เกิดจากความแตกต่างนี้ เป็นปัจจัยหนึ่งที่ตัดสินว่า เรื่องนั้นควรเป็นประเด็นข้อตรวจพบที่จะ เสนอไว้ในรายงานหรือไม่ โดยพิจารณาจากหลายๆ อย่างประกอบกัน เช่น

- ผลกระทบนั้นเกิดขึ้นบ่อยครั้งเพียงใด (นานๆ เกิดขึ้นครั้ง หรือเกิดขึ้นบ่อยมาก)
- ผลกระทบนั้นมากน้อยเพียงใด (เช่น มีผลต่อค่าใช้จ่ายหรือทรัพยากรอื่นๆ เป็นจำนวนเท่าใด)
- ผลกระทบนั้นส่งผลถึงหน่วยงานโดยส่วนรวมหรือเฉพาะแห่ง (ผลกระทบมีขอบเขต

กว้างไกล เพียงใด เพื่อผู้ตรวจสามารถทราบถึงผลกระทบที่แท้จริงทั้งหมด

- ผลกระทบนั้นต่อ เนื่องในระยะยาวหรือสั้นสุด เฉพาะครั้ง (ผลกระทบนั้นสั้นสุดลงในระยะสั้น หรือมีผลต่อ เนื่องในระยะยาว อาจเกิดขึ้นซ้ำอีกหรือไม่ เกิดขึ้นอีก)
- ผู้บริหารได้ใช้ความพยายามในการปรับปรุงแก้ไขหรือไม่ เพียงใด (ถ้า เป็นข้อเท็จจริงเกี่ยวกับปัญหา)

๗๑

ผลกระทบที่เกิดขึ้น ควรเสนอในลักษณะที่เป็นเชิงปริมาณ เช่น เป็นจำนวนเงิน จำนวนคน จำนวนเวลา จำนวนผลผลิต หรือเป็นจำนวนหน่วยวัดอย่างอื่น ในกรณีที่ไม่สามารถระบุผลกระทบในเชิงปริมาณ อาจใช้วิธี เปรียบเทียบแสดงข้อมูลในลักษณะที่มองเห็นได้ชัดเจน

สาเหตุ และข้อเสนอแนะ เพื่อให้การเสนอข้อตรวจพบมีประโยชน์ ผู้ตรวจสอบจะต้องพยายามค้นหาสาเหตุที่แท้จริงของความแตกต่างระหว่างสิ่งที่ควรเป็น และใช้ เป็นแนวทางในการพิจารณาข้อเสนอแนะ ความแตกต่างอาจเกิดจากหลายสาเหตุ ซึ่งผู้ตรวจสอบต้องแยกแยะว่าสาเหตุใดสำคัญมาก สาเหตุใดสำคัญรองลงมา เพื่อเสนอแนะให้ถูกต้อง

8. การจัดทำร่างรายงาน ขั้นตอนที่สำคัญในการจัดทำร่างรายงานแบ่งได้ เป็น 3 ขั้นตอน คือ

8.1 การจัดทำโครงร่างรายงาน คือ การวางลำดับหัวข้อ เรื่องที่จะเขียนไว้ล่วงหน้าว่าจะเขียนเรื่องใดตามลำดับก่อนหลัง เพื่อให้ใจความของรายงาน เป็นเหตุเป็นผลต่อกันอย่างเป็นขั้นตอน ก่อนที่จะทำโครงร่างรายงานได้ จะต้องมีการประชุมทีมงานตรวจเพื่อระดมสมองในการหาคำตอบ ข้อมูลและใจความนั้นๆ

รูปแบบของโครงเรื่องประกอบด้วย หัวข้อหลัก (เรื่องสำคัญ) หัวข้อรอง และหัวข้อย่อย โดยมีหลักอยู่ว่า ใจความในหัวข้อย่อยจะต้องสนับสนุน เป็นเหตุผล หรือประกอบหัวข้อรอง และใจความในหัวข้อรองต้องสนับสนุนหัวข้อหลัก และหัวข้อหลักทั้งหมดสอดคล้องตรงกับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ หรือประเด็นข้อตรวจพบ

8.2 การประชุมพิจารณาโครงร่างรายงาน การประชุมในขั้นนี้ควรเชิญผู้บริหาร

ระดับสูงทุกระดับของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินโดย เฉพาะท่านที่เป็นผู้ลงนามในรายงานควร เข้าร่วม เพื่อพิจารณาโครงร่างรายงาน นอกจากนั้นควรมีที่ปรึกษาผู้เชี่ยวชาญ ผู้สอบทานรายงานอิสระ ผู้สันทัดในการ เขียนรายงาน และคณะกรรมการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบนั้น ประโยชน์ของการ ประชุมพิจารณาโครงร่างรายงาน ได้แก่

8.2.1 ผู้บริหารทุกระดับได้รับทราบผลคืบหน้าของงาน มีโอกาสซักถาม ให้ความคิดเห็น เพิ่มหรือลดประเด็นข้อตรวจพบใน เวลาอันควรและ เป็นการช่วยลดเวลาในการสอบ ทานรายงานจริงได้ทางหนึ่ง

8.2.2 ผู้ปฏิบัติงานเกิดความมั่นใจว่า ได้ปฏิบัติตรงตามวัตถุประสงค์ ได้รับ ทราบแนวความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิ และประสบการณ์ และ เป็นการกลั่นกรองให้ผลงาน เป็นไปตาม มาตรฐานของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

8.3 การร่างรายงาน (Report Draft)

ปกติรายงานจะประกอบด้วยส่วนต่างๆ ดังนี้

8.3.1 ปกรายงาน

8.3.2 ปกรอง

8.3.3 หนังสือนำเสนอเพื่อนำส่งรายงานการตรวจสอบให้ผู้บริหารทราบถึงผล การตรวจ

8.3.4 ข้อความแสดงการขอบคุณในความร่วมมือ

8.3.5 สารบัญ

8.3.6 คำอธิบายคำย่อที่ใช้ในรายงาน

8.3.7 บทคัดย่อสำหรับผู้บริหาร ซึ่งประกอบด้วยข้อความย่อๆ เกี่ยวกับ ความเป็นมา วัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบ การดำเนินงานโครงการเพื่อ เป็นประโยชน์ ให้ผู้บริหารซึ่งไม่มีเวลาในการอ่านรายงานมากนัก พอดีจับประเด็นสำคัญของรายงานได้ และสำคัญ ที่สุดในบทคัดย่อควรให้เห็นปัญหา ข้อพิจารณาในการแก้ไขปัญหา และความเห็นของหน่วยรับตรวจที่มี สาระสำคัญ เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาสั่งการแก้ไขของผู้บริหาร

8.3.8 บทนำ ควรแสดงข้อมูลเกี่ยวกับความเป็นมาของเรื่องที่ตรวจ วิธีการ ตรวจและข้อมูลอื่นๆ ที่ชักจูงใจผู้อ่านติดตามบทต่อๆ ไป

8.3.9 ความเห็นของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินโดยส่วนรวม

8.3.10 ประเด็นข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะ โดยแยกกล่าวเป็นประเด็น เรียงลำดับจากเรื่องที่เด่น และเป็นสิ่งที่สำคัญที่สุด วิธีการเขียนข้อตรวจพบแต่ละรายงานอาจจะแตกต่างกันแล้วแต่วัตถุประสงค์และประเภทของรายงาน และบางรายงานอาจจะแยกข้อเสนอแนะไว้เขียนรวมเป็นส่วนเดียวกัน แต่บางรายงานอาจจะแยกข้อเสนอแนะสำหรับแต่ละข้อตรวจพบก็ได้

8.3.11 บัณฑิตรูป

8.3.12 ความเห็นของผู้รับตรวจ

8.3.13 ภาคผนวก

9. การเสนอร่างรายงาน เมื่อร่างรายงานการตรวจสอบเสร็จและผ่านการสอบทานเรียบร้อยแล้วให้จัดทำสำเนาร่างรายงาน 2 ฉบับ และจัดส่งให้ผู้เกี่ยวข้องพิจารณาพร้อมกัน ทั้งนี้เพื่อประหยัดเวลาในการแก้ไขรายงานฉบับจริง ดังนี้

- ร่างรายงานฉบับจริง เสนอเพื่อให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินพิจารณา
- สำเนาร่างรายงานที่ 1 ส่งให้ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจพิจารณาเพื่อขอความคิดเห็น
- สำเนาร่างรายงานที่ 2 เก็บไว้ที่ทีมงานตรวจสอบเพื่อประชุมจัดทำรายงานตรวจสอบ

การจัดส่งสำเนาร่างรายงานฉบับที่ 1 ให้หน่วยรับตรวจ ให้กระทำโดยมีหนังสือ นำส่งเป็นทางราชการ ใช้หนังสือประทับตราออกจากกอง หนังสือดังกล่าวจะกำหนดเวลาให้หน่วยรับตรวจแสดงความเห็นต่อข้อตรวจพบ หากพ้นกำหนดนั้นจะถือว่าหน่วยรับตรวจเห็นด้วย ในกรณีเป็นรายงานที่ไม่ยาวหรืองานตรวจขนาดเล็กจะให้เวลาพิจารณา 15 วัน หากเป็นงานตรวจขนาดใหญ่จะเพิ่มเวลาให้เป็น 30 วัน

10. การพบผู้บริหารเพื่อปิดงานตรวจ มีวัตถุประสงค์เพื่อ

- 10.1 สรุปผลการตรวจสอบให้ผู้บริหารระดับสูงของหน่วยรับตรวจทราบ
- 10.2 ชี้แจงประเด็นข้อตรวจพบ เพื่อความเข้าใจที่ชัดเจน
- 10.3 รับฟังข้อคิดเห็นและอภิปรายข้อคิดเห็นของทั้ง 2 ฝ่าย เพื่อหาข้อยุติ
- 10.4 ขอข้อคิดเห็นจากหน่วยรับตรวจเป็นลายลักษณ์อักษร โดยแจ้งให้ทราบด้วยว่าจะนำผนวกเข้าไว้เป็นส่วนหนึ่งของรายงานด้วย

10.5 แจกกำหนดการออกรายงานฉบับจริงให้ทราบ

10.6 ขอบคอบผู้ที่เกี่ยวข้องที่ให้ความร่วมมือ

ผู้เข้าร่วมประชุมปิดงานตรวจทั้ง 2 ฝ่ายโดยทั่วไปมักจะเป็นชุดเดียวกับกับผู้เข้าร่วมเปิดงานตรวจ สำหรับฝ่ายหน่วยรับตรวจควรมีผู้ที่มีอำนาจสั่งการให้ปฏิบัติตามข้อ เสนอแนะได้ เข้าร่วมประชุมปิดงานตรวจด้วย

หลักเกณฑ์การประเมินผลการดำเนินงาน

จุดสำคัญของการตรวจสอบการดำเนินงานของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน คือ ความสามารถในการประเมินผลการดำเนินงานในด้านต่างๆ ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ.2522 คือ ด้านประสิทธิผล ประสิทธิภาพ ความประหยัด และความคุ้มค่า

การประเมินผลการดำเนินงาน อาจจำแนกเป็น 2 กลุ่มคือ

1. การประเมินด้านประสิทธิผลและความคุ้มค่า¹⁰

การตรวจสอบประสิทธิผลและความคุ้มค่า เป็นการตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่า การดำเนินงานบรรลุตามวัตถุประสงค์และ เป้าหมายที่กำหนดไว้หรือไม่ ถ้าไม่บรรลุผลจะปรับปรุง การดำเนินงานให้ดีขึ้นและบรรลุผลมากขึ้นได้อย่างไร และถ้าการดำเนินงานบรรลุตาม เป้าหมาย ผลที่ได้รับคุ้มค่ากับเงินที่ต้องจ่ายไปเพื่อให้ได้ผลนั้นมา หรือไม่อย่างไร ดังนั้น ข้อมูลสำคัญ และจำเป็น ในการตรวจสอบประสิทธิผล คือ ความสัมพันธ์ระหว่างผลที่คาดว่าจะได้รับตามวัตถุประสงค์และ เป้าหมายที่กำหนดไว้ เปรียบเทียบกับผลงานที่เกิดขึ้นจริง ผลทั้งที่คาดว่าจะได้รับและที่ได้รับจริงนี้ อาจมีทั้งส่วนที่วัด เป็นเชิงปริมาณได้ และส่วนที่อาจจะวัดเป็นเชิงปริมาณได้ไม่ชัด หรือวัดไม่ได้เลย รวมอยู่ด้วย การตรวจสอบประสิทธิผลจะกระทำจนได้ข้อสรุปก็ต่อ เมื่อทราบว่าโครงการ/งานนั้นมี เป้าหมายและกำหนดแผนไว้ได้อย่างไร โดยปกติจะต้องรอจนกว่าโครงการ/งาน เสร็จ จึงจะทราบว่า ได้ผลหรือไม่ แต่ผู้ตรวจต้องระลึกด้วยว่า การจะประเมินแผนงานหรือโครงการบางประเภทให้ทราบว่า ผู้รับผิดชอบทำงานบรรลุวัตถุประสงค์หรือไม่ อาจไม่สามารถประเมินได้ทันทีที่การดำเนินงาน เสร็จ หากจะต้องรอให้เวลาผ่านไปสักระยะหนึ่ง ก็จะช่วยให้เลือกจังหวะ เวลาที่จะประเมินผลได้ถูกต้อง

¹⁰ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงาน, หน้า 01-32, 17-5.

มากขึ้นสำหรับโครงการหรืองานที่ยังอยู่ระหว่างการดำเนินงาน ถ้าจะใช้แนวความคิดของการตรวจสอบประสิทธิผล ก็คงจะกระทำได้เพียงการประเมินความคืบหน้าของงานตามโครงการนั้น หากมีการแบ่งโครงการ/งานออกเป็นขั้นตอนก็จะสามารถทำการตรวจสอบแบบนี้ได้คือ ประเมินความคืบหน้าเป็นระยะๆ เปรียบเทียบกับแผนงาน แผนเวลาได้ โดยไม่ต้องรอให้โครงการ/งานทั้งหมดเสร็จสิ้นลง

คำถามหรือข้อพิจารณาที่เป็นประโยชน์ในการตรวจสอบประสิทธิผล

- หน่วยรับตรวจมีระบบบริหารงานที่สามารถให้ข้อมูลที่จำเป็นเพียงพอในการวัดประสิทธิผลหรือไม่
- มีการกำหนดแผนงานไว้เป็นขั้นตอน โดยแบ่งเป็นแผนระยะสั้น ระยะยาวหรือไม่
- วัดดูประสงค์และ เป้าหมายของแต่ละโครงการ/งานที่เป็นลายลักษณ์อักษร กำหนดไว้จน เอกสารวัด และอย่างไรบ้าง
- วัดดูประสงค์และ เป้าหมายที่กำหนดไว้เหมาะสมหรือไม่ โดยพิจารณาจากความเป็นไปได้ ความสมเหตุสมผล ความชัดเจน
- วัดดูประสงค์และ เป้าหมายของโครงการ/งานสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของรัฐบาลที่กำหนดไว้ในแผนพัฒนา เศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ/พระราชบัญญัติงบประมาณและข้อบังคับทางด้านกฎหมายอื่นหรือไม่
 - ถ้าวัตถุประสงค์และ เป้าหมาย เป็นไปได้ในทางปฏิบัติมีการกำหนดหรือจะสามารถกำหนดหลักเกณฑ์ หรือมาตรฐานที่ใช้ประเมินการบรรลุวัตถุประสงค์ได้อย่างไรหรือไม่
 - หน่วยรับตรวจได้กำหนดมาตรฐานผลงานไว้หรือไม่ ถ้าได้กำหนดไว้มาตรฐานนั้นเหมาะสมหรือไม่
 - ถ้าหน่วยรับตรวจบรรลุวัตถุประสงค์และ เป้าหมาย ผลได้ทั้งที่วัดได้เป็นเงินและวัดไม่ได้บ้างที่จะเกิดขึ้น รวมถึงผลกระทบด้านต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นด้าน เศรษฐกิจ การเมือง สังคมที่เกิดจากผลการดำเนินงานนั้น
 - ผลการปฏิบัติงานหรือผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจริงแตกต่างจากที่กำหนดไว้ในแผนงานอย่างไร และ เพราะเหตุใด
 - โครงการ/งานนั้นเหมาะสมคุ้มค่ากับการได้รับความสนับสนุนจากรัฐบาลหรือไม่ เมื่อพิจารณาในเรื่องต้นทุนเปรียบเทียบกับผลได้ (Cost-Benefit) หรือในเรื่องการ

ใช้ต้นทุนอย่างมีประสิทธิภาพ (Cost-Effectiveness)

- ในการดำเนินโครงการนั้น มีทางเลือกอื่นให้ดำเนินการได้บ้างหรือไม่ และทางเลือกเหล่านั้นได้รับการพิจารณาด้วยแล้ว เพียงใดหรือไม่

2. การประเมินด้านประสิทธิผลและความประหยัด ¹¹

ความหมายของคำว่า ความประหยัดและประสิทธิภาพ คือ

ความประหยัด หมายถึง ความสามารถในการลดต้นทุนหรือใช้ทรัพยากร

ต่ำกว่าที่กำหนดในแผนโดยยังได้ผลตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ เช่น เมื่อหน่วยงานดำเนินงานเสร็จ บรรลุตามวัตถุประสงค์แล้ว มีทางเลือกอื่นใดอีกหรือไม่ที่จะทำให้เกิดเสียต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายน้อยกว่าที่เป็นอยู่ ถ้าไม่มีก็แสดงว่าหน่วยงานได้ดำเนินงานอย่างมีความประหยัดหรือเสียต้นทุนต่ำสุดแล้วนั่นเอง

ประสิทธิภาพ หมายถึง ความสามารถในการลดต้นทุนหรือทรัพยากรต่อ

หน่วยของผลผลิตที่ได้จากการดำเนินงานต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในแผน หรือในทางกลับกัน หมายถึง ความสามารถในการเพิ่มผลผลิตหรือผลประโยชน์ต่อหน่วยของต้นทุนที่ใช้ในการดำเนินงานสูงกว่าที่กำหนดไว้ในแผน หรืออีกนัยหนึ่งประสิทธิภาพเป็นอัตราส่วนแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิตหรือผลประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนหรือทรัพยากรที่ใช้ในการดำเนินงานจริง เมื่อเปรียบเทียบกับแผนที่วางไว้

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

¹¹ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงาน, หน้า 01-30, 17-5.

ประสิทธิภาพและความประหยัคมีความหมายใกล้เคียงกันมากไม่สามารถแบ่งแยกออกจากกันได้ชัดเจน ความประหยัคถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของความมีประสิทธิภาพ เนื่องจากความประหยัคมุ่งเน้น เฉพาะความสามารถในการลดต้นทุนหรือทรัพยากรวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต เพื่อให้ได้ผลผลิตตามวัตถุประสงค์หรือ เป้าหมายที่วางไว้ แต่ประสิทธิภาพจะเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนและผลผลิตที่เปลี่ยนแปลงไป

คำถามหรือข้อพิจารณาที่เป็นประโยชน์ในการตรวจสอบประสิทธิภาพและความประหยัค

- มีความจำเป็นและประโยชน์ที่ได้รับจากการทำงานนั้นคุ้มกับ เวลาและค่าใช้จ่ายหรือไม่

- จะสามารถตัดส่วนงานหรือขั้นตอนการทำงานใดออกไปได้บ้างหรือไม่ โดยผลงานและคุณภาพจะคงเดิม

- มีส่วนไหนของงานที่ซ้ำซ้อนกับงานอื่นบ้าง
- ใช้จำนวนพนักงานหรือ เจ้าหน้าที่ที่คนที่ทำงานนั้น
- เจ้าหน้าที่เหล่านั้นมีงานยุ่งตลอดเวลา เกือบตลอดเวลา หรือ เป็นช่วงๆ เท่านั้น

- เจ้าหน้าที่ทำงานนั้นมีคุณสมบัติและความถนัดที่เหมาะสมกับงานหรือไม่
- เจ้าหน้าที่ได้รับมอบหมายให้ทำงานจำเป็นต้องออกไปปฏิบัติงานนอกสถานที่บ่อยครั้งหรือไม่ ถ้าเป็นเช่นนั้นสาเหตุ เป็นเพราะอะไร

- มีการเก็บบันทึกข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับงานไว้ในที่ใกล้ๆ กับที่ทำงานหรือไม่
- การนำส่งและการรับงาน เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่
- พื้นที่ในการทำงานได้ถูกออกแบบไว้ในลักษณะที่งานจะเป็นไปอย่างสะดวกและต่อ เนื่องหรือไม่

- จะตัดระยะทางและจำนวนครั้งที่ขนส่งให้ลดน้อยลงได้บ้างหรือไม่
- มีการกำหนดตารางการทำงานอย่างต่อเนื่องหรือไม่
- มีการใช้แบบฟอร์มที่มีจำนวนสำเนา มากหรือน้อยเกินไปหรือไม่ ถ้ามีทำมา

จึงเป็นเช่นนั้น เราจะสามารถลด ยกเลิก หรือ เพิ่มแล้วแต่กรณีได้หรือไม่

- การจัดแฟ้มข้อมูลค้นหาง่ายและปลอดภัยเพียงพอหรือไม่
- ขั้นตอนและระยะเวลาในการอนุมัติใน เรื่องต่างๆ มีหลายขั้นตอนและล่าช้า

เกินจำเป็นหรือไม่

- เปรียบเทียบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงกับประมาณการที่ตั้งไว้แตกต่างกันมากน้อยอย่างไร เพราะเหตุใด
- เปรียบเทียบระยะเวลาที่ใช้ในการดำเนินงานจริงกับระยะเวลาที่กำหนดไว้เดิมแตกต่างกันเพียงใด เพราะเหตุใด
- เมื่อเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายต่อหน่วยผลิตผลหรือบริหารที่ได้จากการดำเนินงานโครงการ/งานนั้นกับโครงการ/งานอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน หรือโครงการ/งานในอดีตที่เคยปฏิบัติมา สูงหรือต่ำกว่ากันอย่างไรบ้าง เพราะเหตุใด ทั้งนี้ต้องคำนึงถึงสภาพแวดล้อม การทำงานว่าใกล้เคียงกันหรือไม่ด้วย
- มีการซ่อมแซม บำรุงรักษา ทรัพย์สินและอุปกรณ์บ่อยครั้งหรือเร็วกว่าที่ควรหรือไม่ เพราะเหตุใด
- ทรัพย์สิน อุปกรณ์ และพัสดุที่ซื้อมาแล้วไม่มีการใช้งานหรือใช้งานน้อยกว่าที่ควรหรือไม่
- วิธีการจัดหาที่ใช้เหมาะสมแล้วหรือไม่ที่จะให้ได้ทรัพย์สินมาใช้งานตรงตามวัตถุประสงค์ทันกาล และเสียต้นทุน (ทั้งราคาสินค้าและค่าบำรุงรักษา) ต่ำสุด

ข้อคิดเห็นของผู้วิจัย

จากการศึกษาคู่มือการตรวจสอบดังกล่าวข้างต้น สามารถวิเคราะห์ได้ดังนี้

1. การตรวจสอบการดำเนินงาน ตามที่ได้กำหนดไว้ในคู่มือการตรวจสอบ เป็นการตรวจสอบตามวิธีการประเมินผลทั้งการประเมินโดยตรงและโดยอ้อม (ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2) คือ ได้กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินผลในด้านต่างๆ ดังนี้

1.1 การตรวจสอบประสิทธิผลและความคุ้มค่า ทำการประเมินประสิทธิผลตามวิธีประเมินโดยตรง โดยเปรียบเทียบระหว่างผลงานจริงกับผลงานที่คาดว่าจะได้รับตามวัตถุประสงค์ และประเมินความคุ้มค่าโดยเปรียบเทียบสัดส่วนระหว่างผลได้และต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายของโครงการ ส่วนการประเมินโดยอ้อม ได้แก่ การพิจารณาผลได้ที่วัดเป็นตัวเงินไม่ได้ และผลกระทบที่มีต่อเศรษฐกิจและสังคม

1.2 การตรวจสอบประสิทธิภาพและความประหยัด ทำการประเมินประสิทธิภาพและความประหยัดตามวิธีประเมินโดยตรงโดยเปรียบเทียบต้นทุนต่อหน่วยของผลงานที่ได้จากการดำเนินงาน

จริงกับที่กำหนดไว้ในแผน ส่วนการประเมินโดยอ้อม ได้แก่ การพิจารณาวิธีการปฏิบัติงาน ขั้นตอนการปฏิบัติงาน และการใช้ทรัพยากร

2. ถ้าเปรียบเทียบวิธีการประเมินผลตามคู่มือการตรวจสอบ กับแนวความคิดของนักวิชาการที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 จะพบว่ามี ความแตกต่างกันบ้างในเรื่องต่อไปนี้คือ

2.1 การประเมินประสิทธิผล ตามคู่มือการตรวจสอบมีวิธีการประเมินโดยเปรียบเทียบผลงานจริงกับผลงานที่คาดว่าจะได้รับตามวัตถุประสงค์ แต่จากแนวความคิดที่ได้ทำการศึกษาวิธีการประเมินโดยเปรียบเทียบผลได้จริงกับผลได้เป้าหมาย จะเห็นว่าวิธีการประเมินตามคู่มือการตรวจสอบน่าจะเป็นการประเมินความก้าวหน้าของโครงการ/งานมากกว่า เป็นการประเมินประสิทธิผล อย่างไรก็ตามได้มีการกำหนดไว้เป็นข้อพิจารณาในการตรวจสอบประสิทธิผลข้อหนึ่งโดยให้พิจารณาว่าผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นจริงแตกต่างจากที่กำหนดไว้ในแผนงานอย่างไร

2.2 หลักเกณฑ์การประเมินประสิทธิภาพและความประหยัดตามคู่มือการตรวจสอบใช้ต้นทุนต่อหน่วยตามที่กำหนดไว้ในแผน (ต้นทุน/จำนวนผลงานตามวัตถุประสงค์) เป็นเครื่องชี้วัดความมีประสิทธิภาพและความประหยัด แต่ตามแนวความคิดของนักวิชาการใช้ต้นทุนมาตรฐานต่อหน่วย (ต้นทุน/จำนวนผลงานตามมาตรฐาน) เป็นเครื่องชี้วัด

3. สำหรับระเบียบวิธีการตรวจสอบที่กำหนดในคู่มือการตรวจสอบ จะเริ่มตั้งแต่การเลือกโครงการตรวจ การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น การประชุมเปิดการตรวจ การวางแผนการตรวจ การรวบรวมหลักฐานและจัดทำกระดาษทำการ การสรุปประเด็นข้อตรวจพบ การจัดทำรายงาน การเสนอรายงาน และการพบผู้บริหารเพื่อปิดการตรวจ จากระเบียบวิธีการตรวจสอบนี้ จะเห็นได้ว่าความสำคัญของการตรวจสอบอยู่ที่ประเด็นข้อตรวจพบคือ ได้มีการกำหนดประเด็นที่คาดว่าจะ เป็นข้อตรวจพบที่สำคัญ (MOPS) ในขั้นของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะแรก และ เมื่อทำการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะที่สอง MOPS ที่กำหนดไว้ นั้นอาจจะ เป็นประเด็นที่จะ เป็นข้อตรวจพบที่สำคัญ (MOS) ถ้า MOS นั้นมีสาระสำคัญผู้ตรวจสอบก็จะตัดสินใจตรวจสอบต่อไป และวางแผนการตรวจสอบเพื่อตรวจ MOS ในรายละเอียดต่อไป โดยจะตรวจสอบตามองค์ประกอบ 5 ข้อ คือ สิ่งที่เป็นอยู่ สิ่งที่ควรเป็น สาเหตุ ผลกระทบ และข้อเสนอแนะ ผลที่ได้จากการตรวจสอบในรายละเอียดก็จะเป็นข้อตรวจพบในรายงานการตรวจสอบ

จะเห็นได้ว่าถึงแม้ว่าจะมีการกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินผลด้านประสิทธิผลและความคุ้มค่า และด้านประสิทธิภาพและความประหยัด ตามวิธีประเมินโดยตรงไว้ในคู่มือการตรวจสอบ แต่ระเบียบวิธีการตรวจสอบได้ เน้นไปในเรื่องการตรวจสอบหาข้อตรวจพบตามองค์ประกอบทั้ง 5 ข้อ

โดยกำหนด MOPS ไว้ในขั้นการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น การตรวจสอบจึงเป็นการเน้นวิธีประเมินโดยอ้อมมากกว่าตามวิธีประเมินโดยตรง ซึ่งยังไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้เท่าที่ควร อย่างไรก็ตามก็ได้ทำการศึกษาการปฏิบัติงานจริงโดยใช้แบบสอบถามและศึกษาจากกระต่ายทำการ ตามที่จะได้กล่าวในบทต่อไป.

