

## บทที่ ๑

### บทนำ

#### ๑. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในปัจจุบันการตรวจสอบภายในของส่วนราชการมุ่งเน้นการตรวจสอบผลการดำเนินงานหรือ Performance Audit เพื่อให้สอดคล้องกับระบบงบประมาณแบบมุ่งเน้นผลงานตามยุทธศาสตร์ (Strategic Based Budgeting : SBB) ยกเลิกการตรวจสอบเรื่องที่ตรวจสอบเป็นประจำแต่ไม่เกิดประโยชน์ในเชิงบริหาร ลดการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ (Compliance Audit) และเพิ่มการตรวจสอบที่สร้างคุณค่าให้แก่หน่วยรับตรวจ การตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) เป็นประเภทหนึ่งของการตรวจสอบที่มุ่งเน้นตรวจสอบประสิทธิผล ประสิทธิภาพ และความคุ้มค่าของการดำเนินงานของส่วนราชการ โดยมีกระบวนการตรวจสอบเดียวกันกับการตรวจสอบประเภทอื่นๆ เช่น การตรวจสอบการเงินการบัญชีการตรวจสอบตามกฎระเบียบข้อบังคับการตรวจสอบการบริหารงาน การตรวจสอบเทคโนโลยีสารสนเทศ เป็นต้น ซึ่งมาตรฐานการตรวจสอบภายในที่กรมบัญชีกลางกำหนด ได้ให้ผู้ตรวจสอบภายในมีกระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในใน ๓ กระบวนการหลัก ดังนี้

๑. กระบวนการวางแผนการตรวจสอบ ประกอบด้วยขั้นตอนการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น การประเมินผลระบบการควบคุมภายใน การประเมินความเสี่ยง การวางแผน การตรวจสอบ และการวางแผนการปฏิบัติงาน

๒. กระบวนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ประกอบด้วยขั้นตอนการปฏิบัติงานตามแผนการปฏิบัติงานที่กำหนด

๓. กระบวนการรายงานและติดตามผลการตรวจสอบ ประกอบด้วยขั้นตอนการจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงาน และการติดตามผลการตรวจสอบเพื่อให้ผู้ตรวจสอบภายในทราบถึงแนวทางการตรวจสอบการดำเนินงานอย่างชัดเจนตามกระบวนการตรวจสอบ แนวปฏิบัติฯ นี้จะกล่าวรายละเอียดในการจัดทำแผนการปฏิบัติงาน การปฏิบัติงานตรวจสอบ การจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงาน และการติดตามผลการตรวจสอบเกี่ยวกับการตรวจสอบการดำเนินงานของส่วนราชการ

ดังนั้น เพื่อให้การดำเนินงานตรวจสอบภายในให้มีประสิทธิภาพ ประหยัด และคุ้มค่า ผู้จัดทำจึงได้จัดทำเอกสารวิชาการเรื่อง เทคนิคกระบวนการตรวจสอบการประเมินผลการดำเนินงานโครงการ เพื่อเป็นแนวทางให้บุคลากรในกรมส่งเสริมการเกษตร และผู้ที่สนใจที่ยังไม่มีประสบการณ์ด้านการตรวจสอบผลการปฏิบัติงานได้ศึกษาค้นคว้าและนำไปเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบผลการดำเนินงาน (Performance Audit) อย่างมีแบบแผน ภายในใต้งบประมาณที่ค่อนข้างจำกัดได้อย่างมีประสิทธิภาพต่อไป

## ๒. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการตรวจสอบการดำเนินงาน

### ๒.๑ ความหมายเกี่ยวกับการตรวจสอบการดำเนินงาน

กลุ่มงานมาตรฐานด้านการตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง (๒๕๔๘) ได้ระบุความหมายของการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) เป็นการตรวจสอบที่เน้นผลของการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงในระหว่างดำเนินการและหรือที่แล้วเสร็จ ว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ในแผนงาน งาน/โครงการหรือไม่ มีประสิทธิภาพและผลประโยชน์เพียงใด โดยให้ความสำคัญกับผลงานที่เกิดขึ้นทั้งในเชิงปริมาณ คุณภาพและการใช้ทรัพยากร ภายใต้ระยะเวลาที่กำหนด

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและสมาคมผู้ตรวจสอบภายในแห่งประเทศไทย (๒๕๔๘) การตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน (Performance Audit) คือ การตรวจสอบการปฏิบัติงานของหน่วยงานระบบงานต่าง ๆ ของแต่ละกิจกรรมตามที่ฝ่ายบริหารกำหนด โดยมุ่งเน้น

๑. ความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) คือ มีการจัดระบบงานเพื่อให้มั่นใจได้ว่าการใช้ทรัพยากรสำหรับแต่ละกิจกรรมขององค์กรสามารถเพิ่มผลผลิตและลดต้นทุน ซึ่งทำให้องค์กรได้รับผลประโยชน์อย่างคุ้มค่ามากที่สุด

๒. ความมีประสิทธิภาพ (Effectiveness) คือ มีการจัดระบบงานและวิธีการปฏิบัติงานเพื่อมุ่งหวังให้ผลที่เกิดจากการดำเนินงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายขององค์กรที่ได้กำหนดไว้

๓. ความประหยัด (Economy) มีการใช้จ่ายเงินอย่างระมัดระวัง ไม่สูญสลาย คุ้มค่าเพื่อয়ซึ่งส่งผลให้องค์กรสามารถลดต้นทุนหรือมีการใช้ทรัพยากรต่ำกว่าที่กำหนดไว้ โดยยังคงได้รับผลผลิตตามเป้าหมาย

พิเชษฐ ตระกูลกาญจน์ (๒๕๔๓) กล่าวว่า การตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) คือ การทบทวนการปฏิบัติงานขององค์กรเพื่อประเมินความประหยัด ความมีประสิทธิภาพ และความมีประสิทธิภาพ รวมถึงการบริหารจัดการ การบริหารความเสี่ยง การใช้ทรัพยากร และการปฏิบัติตามกฎหมาย

สรุป จากความหมายดังกล่าวข้างต้น คำว่า Performance Audit มีการใช้คำแตกต่างกัน เช่น การตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบผลการดำเนินงาน และการตรวจสอบผลการปฏิบัติงาน สำหรับผู้จัดทำเลือกใช้คำว่า การตรวจสอบผลการดำเนินงาน เป็นกระบวนการตรวจสอบที่เน้นการวัดผลการดำเนินงานของโครงการหรือกิจกรรม ว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ และเป้าหมายที่กำหนดไว้ในโครงการหรือไม่ โดยเน้นการประเมินความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) ความมีประสิทธิภาพ (Effectiveness) และความประหยัด (Economy) มีคัมคากับเงินงบประมาณที่ใช้จ่ายไปหรือไม่ โดยให้ความสำคัญกับผลงานที่เกิดขึ้นทั้งในเชิงปริมาณ คุณภาพและการใช้ทรัพยากร ภายใต้กรอบระยะเวลาที่ได้กำหนดไว้ รวมทั้งต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎ ระเบียบ ข้อบังคับด้วย

### ๒.๒ วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบผลการดำเนินงาน

กลุ่มงานมาตรฐานด้านการตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง (๒๕๔๘) ได้ระบุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) ไว้ดังนี้

๑. เพื่อให้ทราบว่า ผลการดำเนินงานบรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายของ

แผนงาน งาน/โครงการที่กำหนดไว้อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ ประหยัดและปฏิบัติถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ ระบบ วิธีการ และหรือมาตรฐานการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้หรือไม่ อย่างไร

๒. เพื่อให้ทราบถึงผลลัพธ์หรือผลกระทบที่เกิดขึ้นมาจากการดำเนินงานของส่วนราชการนั้น ๆ

๓. เพื่อติดตามผลการดำเนินงานของส่วนราชการให้เป็นไปตามแผนงานงาน/โครงการที่กำหนดไว้ตลอดจนประสิทธิภาพในการดูแลรักษาทรัพย์สินของทางราชการ

๔. เพื่อให้ข้อสังเกต ข้อคิดเห็น และหรือข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงานตามแผนงาน งาน/โครงการของส่วนราชการให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และบรรลุผลสัมฤทธิ์ของงานตามเป้าหมายที่กำหนด

พิเชษฐ์ ตระกูลกาญจน์ (๒๕๔๗) ได้กล่าวถึง วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบการดำเนินงานว่า เพื่อแสดงความเห็นว่าการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจหรือโครงการเป็นไปตามวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพ โดยประหยัด และได้ผลคุ้มค่าหรือไม่และเป็นไปตามระเบียบ ข้อบังคับและกฎหมายหรือไม่

สรุปได้ว่า วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบผลการดำเนินงาน (Performance Audit) จะมุ่งเน้นไปที่ ๓ Es ได้แก่ Efficiency : ประสิทธิภาพ Effectiveness : ประสิทธิภาพ และ Economy : ประหยัด

### ๒.๓ ประโยชน์ของการตรวจสอบผลการดำเนินงาน

กลุ่มงานมาตรฐานด้านการตรวจสอบภายใน กรมบัญชีกลาง (๒๕๔๘) ได้ระบุว่า การตรวจสอบผลการดำเนินงานมีประโยชน์ ดังนี้

๑. ช่วยให้การบริหารแผนงาน งาน/โครงการ และการดำเนินงานตามแผนงาน งาน/โครงการของส่วนราชการบรรลุผลตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายอย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น และหรือลดความเสี่ยงต่อการไม่บรรลุผลสัมฤทธิ์ของงาน

๒. ช่วยให้ผู้บริหารและผู้ปฏิบัติงานได้ทราบถึงความก้าวหน้า ผลสำเร็จของงาน ผลกระทบ ปัญหา อุปสรรค และข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงานตามแผนงาน งาน/โครงการ ให้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ ประหยัด และบรรลุผลสัมฤทธิ์ของงานตามเป้าหมายที่กำหนด

๓. ช่วยทำให้การใช้ทรัพยากรของประเทศเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเกิดประโยชน์แก่ประชาชนอย่างแท้จริง

๔. ช่วยส่งเสริมให้เกิดกระบวนการกำกับดูแลที่ดี

๕. เป็นสัญญาณเตือนภัยล่วงหน้าให้กับผู้บริหารและลดความเสี่ยงที่จะทำให้งานไม่สำเร็จตามแผนงาน งาน/โครงการ

## ๒.๔ ขั้นตอนการตรวจสอบการดำเนินงาน

พิเชษฐ์ ตระกูลกาญจน์ (๒๕๔๗) กล่าวว่า ขั้นตอนการตรวจสอบผลการดำเนินงาน แบ่งเป็น ๔ ขั้นตอนที่สำคัญ ดังนี้

๑. การวางแผน (planning)
๒. การปฏิบัติงานตรวจสอบ (Examination)
๓. การรายงาน (Reporting)
๔. การติดตามผล (Follow - up)

## ภาพที่ ๑ ขั้นตอนการตรวจสอบผลการดำเนินงาน

พิเชษฐ์ ตระกูลกาญจน์ (๒๕๔๗) ได้อธิบายขั้นตอนการตรวจสอบผลการดำเนินงานทั้ง ๔ ขั้นตอน ดังนี้

### ขั้นตอนที่ ๑ การวางแผน (Planning) ประกอบด้วยขั้นตอนย่อย ๆ ได้แก่

๑. การเลือกเรื่องหรือโครงการที่จะตรวจสอบ ควรเริ่มจากการสำรวจภายในโครงสร้างองค์กรของผู้ตรวจสอบภายใน และศึกษาหน่วยรับตรวจในเรื่องของการดำเนินงานตามแผนงบประมาณผลผลิตโครงการ กิจกรรม ซึ่งอาจพิจารณา ดังนี้

- ๑.๑ เป็นโครงการหรือกิจกรรมที่มีความสำคัญ และได้รับความสนใจจากหลายๆ ฝ่าย
- ๑.๒ เป็นโครงการหรือกิจกรรมที่มีประโยชน์ที่จะเป็นบทเรียนในการดำเนินงานต่อไป
- ๑.๓ อยู่ในช่วงเวลาที่มีผลการดำเนินงานเกิดขึ้นแล้ว
- ๑.๔ ใช้งบประมาณมาก
- ๑.๕ ทราบว่าการดำเนินงานมีปัญหา อุปสรรค
- ๑.๖ มีผู้รับผิดชอบ เป้าหมาย และวัตถุประสงค์ชัดเจน

๒. การจัดทีมงานตรวจสอบ ควรประกอบด้วยผู้ที่มีลักษณะและความรู้แตกต่างกันแต่ละสาขาวิชา

๓. การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น สำคัญของขั้นตอนนี้ก็คือ การศึกษาและทำความเข้าใจเนื้อหา งาน จุดแข็งและจุดอ่อนของเรื่องที่จะตรวจ เพื่อกำหนดประเด็นที่จะตรวจสอบซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นประเด็นที่คาดว่าจะพบข้อตรวจพบ โดยเริ่มจากการวางแผนการสำรวจข้อมูล และทำการศึกษาเอกสารหลักฐานของเรื่องที่จะตรวจ สัมภาษณ์ผู้รับผิดชอบตามแนวที่วางไว้ หลังจากที่ได้ดำเนินการเสร็จแล้วจะต้องสรุปผลการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น เพื่อเป็นข้อมูลในการพิจารณาตัดสินใจว่าจะตรวจสอบต่อไปหรือไม่

๔. การประชุมเปิดตรวจ เป็นการประชุมร่วมกันระหว่างผู้บริหารและผู้รับผิดชอบแผนงบประมาณ ผลผลิต โครงการ กิจกรรม ของหน่วยรับตรวจกับคณะผู้ตรวจ เพื่อแจ้งให้ผู้บริหารทราบและเข้าใจวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบอันเป็นมารยาทซึ่งจะเสริมสร้างทัศนคติ และจะช่วยก่อให้เกิดมนุษยสัมพันธ์ที่ดีต่อกัน ซึ่งรวมถึงการสอบถามความเห็นของผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบถึงปัญหา อุปสรรค แนวความคิดหรือแนวทางปฏิบัติในอนาคต

๕. การประเมินระบบการควบคุมภายใน เป็นการควบคุมระบบการบริหารองค์กรให้บรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้ ให้เกิดประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความประหยัด

๖. การวางแผนงานตรวจสอบ (Audit Program) เป็นขั้นตอนสำคัญที่ทีมงานตรวจสอบต้องร่วมกันคิดและพิจารณาว่าประเด็นที่จะตรวจสอบที่มีอยู่นั้น จะมีขั้นตอนและวิธีการอย่างไรในการรวบรวมหลักฐาน ข้อมูล เพื่อสรุปเป็นข้อตรวจพบ (Audit Finding) นอกจากนั้นแผนงานการตรวจสอบยังเป็นเครื่องมือสำคัญในการควบคุมการปฏิบัติงานให้เป็นในแนวทางที่กำหนด

### องค์ประกอบของแผนงานตรวจสอบ ควรประกอบด้วยสาระสำคัญ ดังนี้

๑. รายละเอียดของเรื่องที่จะตรวจสอบ เช่น ชื่อโครงการ ชื่อกิจกรรม ชื่อหน่วยงาน เป็นต้น
๒. ประเด็นที่จะตรวจสอบ
๓. วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ
๔. ขั้นตอนและวิธีการในการตรวจสอบ
๕. แหล่งข้อมูล

๖. ผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบ
๗. เวลาที่จะใช้ในการตรวจสอบ
๘. เกณฑ์หรือมาตรฐานในการวัดที่ใช้ในการตรวจสอบ
๙. กระดาษทำการอ้างอิง/แบบสอบถาม/แบบสัมภาษณ์

## ขั้นตอนที่ ๒ การปฏิบัติงานตรวจสอบ (Examination)

เมื่อผู้ตรวจสอบภายในได้กำหนดแผนการตรวจสอบและแผนงานตรวจสอบการดำเนินงานของผลผลิต โครงการหรือกิจกรรมและได้รับความเห็นจากหัวหน้าส่วนราชการและหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในแล้ว ผู้ตรวจภายในควรปฏิบัติงานตรวจสอบโดยมี ๔ ขั้นตอนย่อยๆ ดังนี้

๑. รวบรวมข้อมูล ผู้ตรวจสอบภายในควรตรวจสอบ สอบถาม สัมภาษณ์และรวบรวมข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยข้อมูลที่รวบรวมควรมีลักษณะสำคัญ ดังนี้

๑.๑ ความถูกต้องหรือเชื่อถือได้ ควรเป็นข้อมูลหลักฐานหรือข้อเท็จจริงที่แสดงเนื้อหาตามที่ต้องการอย่างถูกต้องตามความเป็นจริงและมาจากแหล่งที่น่าเชื่อถือ เช่น ข้อมูลหลักฐานที่ได้จากบุคคล/แหล่งภายนอกน่าเชื่อถือว่าเป็นข้อมูลหลักฐานของหน่วยรับตรวจ ข้อมูลหลักฐานที่เป็นต้นฉบับน่าเชื่อถือกว่าภาพถ่ายสำเนา เป็นต้น

๑.๒ ความเกี่ยวข้องหรือสัมพันธ์กับประเด็นการตรวจสอบ ควรเป็นข้อมูล หลักฐานหรือข้อเท็จจริงที่มีสาระสำคัญและตรงตามประเด็นการตรวจสอบที่กำหนดไว้ ซึ่งจะช่วยสนับสนุนในการสรุปผลการตรวจสอบ

๑.๓ ความเพียงพอต่อการสรุปผลการตรวจสอบ ควรมีข้อมูลหลักฐานหรือ ข้อเท็จจริงในปริมาณหรือจำนวนที่เพียงพอต่อการสรุปผลการตรวจสอบได้อย่างสมเหตุสมผลหรือใช้อ้างอิงให้มั่นใจถึงเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น ซึ่งทุกคนสามารถสรุปความเห็นได้อย่างเดียวกัน

๑.๔ ความมีประโยชน์ต่อการปฏิบัติงาน ควรเป็นข้อมูลหลักฐานหรือข้อเท็จจริงที่ช่วยในการควบคุมและตัดสินใจของผู้บริหาร เพื่อให้การดำเนินงานของส่วนราชการบรรลุเป้าหมายที่กำหนด ทั้งนี้ข้อมูลควรมีความทันเวลาในการใช้ประโยชน์และมีความมีสาระสำคัญในการสรุปความเห็นหรือตัดสินใจ

๒. วิเคราะห์และประเมินผล เป็นการนำข้อมูลที่รวบรวมได้มาวิเคราะห์และประเมินผลว่าผลของสภาพการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงมีความแตกต่างกันแผนหรือเกณฑ์หรือสิ่งที่ควรเกิดขึ้นหรือควรจะเป็นสำหรับการดำเนินงานนั้นหรือไม่ หากแตกต่างจากแผนหรือเกณฑ์หรือสิ่งที่ควรจะเป็น ควรวิเคราะห์ต่อไปว่า จะเกิดผลกระทบอะไรบ้าง และมีสาเหตุมาจากอะไร ซึ่งควรมีการปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงานหรือไม่ อย่างไร

๓. สรุปประเด็นข้อตรวจพบ เป็นการนำข้อมูลที่วิเคราะห์และประเมินผลได้มาสรุปว่าจากการตรวจสอบได้ข้อเท็จจริงหรือข้อตรวจพบอะไรบ้างในแต่ละประเด็นการตรวจสอบ ซึ่งควรสรุปเป็นประเด็นข้อตรวจพบใน ๕ เรื่อง ดังนี้

๓.๑ หลักเกณฑ์/สิ่งที่ควรจะเป็น (Criteria) คือ สิ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ ในการเปรียบเทียบกับสภาพการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงของแผนงบประมาณ ผลผลิต โครงการ กิจกรรมที่ตรวจสอบ ซึ่งส่วนใหญ่ ได้แก่ เกณฑ์การตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

๓.๒ ข้อเท็จจริง/สิ่งที่เป็นอย่าง (Condition) คือ ข้อเท็จจริงที่ผู้ตรวจสอบภายในได้ค้นพบในการตรวจสอบ และได้รับการตรวจสอบแน่ชัดแล้วว่าถูกต้องและมีข้อมูลหลักฐานสนับสนุน

๓.๓ ผลกระทบ (Effects) คือ ความเสี่ยง/ผลเสียหาย/ปัญหาที่จะได้รับ เนื่องจากสิ่งที่เป็นอยู่แตกต่างไปจากสิ่งที่ควรจะเป็น ซึ่งควรระบุผลกระทบที่ชัดเจนว่าเกิดจากการดำเนินงานนั้นโดยตรงหรือโดยอ้อม ผลกระทบอาจเกิดขึ้นได้ทั้งด้านบวกและด้านลบ อย่างไรก็ตามการพิจารณาว่าผลกระทบนั้นมีสาระสำคัญที่ควรรายงานหรือไม่นั้น อาจพิจารณาจากความมากมายของผลกระทบ ความถี่ของผลกระทบที่เกิดขึ้น ผลกระทบมีขอบเขตของการเกิดกว้างไกลเพียงใด และมีระยะเวลาในการเกิดผลกระทบมากมายเพียงใด

๓.๔ สาเหตุ (Causes) คือ เหตุผลของความแตกต่างระหว่างสิ่งที่ควรจะเป็นกับสิ่งที่เป็นอยู่ ซึ่งควรพิสูจน์ให้แน่ชัดว่าเกิดจากเหตุผลหรือสาเหตุที่แท้จริงใดบ้าง และมีความสำคัญหรือไม่อย่างไรเพื่อจะได้นำไปสู่ข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาให้ตรงกับสาเหตุที่เกิดขึ้น ซึ่งสาเหตุที่เกิดขึ้น ปัญหาส่วนใหม่มักเกิดจากการไม่มีระบบการควบคุมภายในที่ดี หรือมีระบบการควบคุมภายในแต่ไม่ปฏิบัติตามระบบที่กำหนด

๓.๕ ข้อเสนอแนะ (Recommendation) คือ ข้อคิดเห็น/ความเห็นเกี่ยวกับการปรับปรุงแก้ไขหรือพัฒนาการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น อันจะทำให้บรรลุผลสัมฤทธิ์ ข้อเสนอแนะควรสอดคล้องและเป็นเหตุผลสนับสนุนซึ่งกันและกันกับสาเหตุ อย่างไรก็ตามผู้ตรวจสอบภายในอาจขอความเห็น/ข้อเสนอแนะจากหน่วยรับตรวจ ผู้เชี่ยวชาญและหรือผู้เกี่ยวข้องก็ได้ เพื่อให้ข้อเสนอแนะนั้นมีคุณค่าเป็นที่ยอมรับของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องและสามารถนำไปปฏิบัติได้

๔. บันทึกข้อมูล เป็นการนำข้อมูลที่ได้จากขั้นตอนที่ ๑ – ๓ มาบันทึกไว้ในกระดาดษาทำการ โดยให้มีรายละเอียดเพียงพอต่อการสนับสนุนผลการตรวจสอบในรายงานผลการปฏิบัติงานที่เสนอต่อหัวหน้าส่วนราชการ ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบภายในควรบันทึกข้อมูลที่สำคัญ/จำเป็นและเกี่ยวข้องกับเรื่องที่ตรวจสอบ และระมัดระวังมิให้มีการนำข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง ไม่สมบูรณ์หรือไม่ครบถ้วนมาบันทึก พร้อมทั้งระบุแหล่งที่มาของข้อมูลไว้ด้วย

### ขั้นตอน ๓ การรายงาน (Reporting)

เป็นขั้นตอนการรวบรวมข้อมูลต่างๆ ที่ได้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งได้บันทึกไว้แล้วในกระดาดษาทำการ มาจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงาน โดยส่วนประกอบของรายงานผลการปฏิบัติงานตรวจสอบการดำเนินงาน แบ่งออกเป็น ๒ ส่วน คือ ส่วนที่ ๑ บทสรุปสำหรับผู้บริหาร เป็นข้อความโดยย่อเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในและส่วนที่ ๒ รายละเอียดผลการตรวจสอบ เป็นรายละเอียดเกี่ยวกับผลการตรวจสอบ ซึ่งมีขั้นตอนการจัดทำรายงาน ดังนี้

๑. รวบรวมข้อมูล จากกระดาดษาทำการต่างๆ ที่ได้บันทึกข้อมูลผลการตรวจสอบและสรุปประเด็นข้อตรวจพบไว้ รวมทั้งสอบถามความถูกต้องของข้อมูลดังกล่าว

๒. คัดเลือกข้อมูล ที่รวบรวมได้มาพิจารณาจัดลำดับและคัดเลือกข้อตรวจพบใดเป็นปัญหาที่มีความสำคัญและไม่มีความสำคัญ โดยรายงานผลการปฏิบัติงานตรวจรายงานเฉพาะข้อตรวจพบที่เป็นปัญหาที่สำคัญ สำหรับปัญหาที่ไม่มีความสำคัญควรชี้แจงให้หน่วยรับตรวจนำไปปรับปรุงแก้ไขให้ถูกต้องต่อไป

๓. ร่างรายงาน ผู้ตรวจสอบภายในควรจัดทำร่างรายงานขึ้นก่อน เพื่อตรวจสอบความถูกต้องและครบถ้วนของรายงาน แล้วนำไปหารือกับหน่วยรับตรวจ เพื่อหาข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นหรืออาจจะเกิดขึ้นภายหลัง และแลกเปลี่ยนความคิดเห็นในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวให้ดีที่สุดต่อหน่วยรับตรวจ ซึ่งเป็นการสร้างสัมพันธภาพที่ดีระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้รับตรวจ และทำให้รายงานนำไปสู่การปฏิบัติตามข้อเสนอแนะได้อย่างมีประสิทธิภาพ

๔. เสนอรายงาน หลังจากที่ได้หารือกับหน่วยรับตรวจแล้ว ควรจัดทำรายงานฉบับสมบูรณ์เสนอต่อหัวหน้าส่วนราชการ เพื่อรับทราบข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นและพิจารณาสั่งการตามที่เห็นสมควรต่อไป

#### ขั้นตอนที่ ๔ การติดตามผลการตรวจสอบ (Follow – up)

การติดตามผลการตรวจสอบเป็นการติดตามผลการปรับปรุงแก้ไขปัญหาของหน่วยรับตรวจตามข้อเสนอแนะในรายงานการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งขั้นตอนการติดตามผล มีดังนี้

๑. วางแผนการติดตามผล คือ การกำหนดวิธีการติดตามผลให้สอดคล้องกับเรื่องที่จะติดตาม โดยคำนึงถึง

๑.๑ สาระสำคัญของข้อตรวจพบที่มีผลกระทบต่อการดำเนินงานของส่วนราชการ

๑.๒ ระยะเวลาในการติดตามผล

๑.๓ บุคลากรที่ใช้ในการติดตาม ควรเป็นผู้ตรวจสอบแผนงบประมาณ ผลผลิตโครงการนั้น

๑.๔ ค่าใช้จ่ายกับความคุ้มค่าในการติดตามผล

๒. ดำเนินการติดตามผล คือ วิธีการสอบทานการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามการสั่งการหรือไม่

๓. รายงานผลการติดตาม คือ การจัดทำรายงานผลการติดตาม โดยหากเป็นการติดตามผลตามปกติ ควรรายงานผลการติดตามไว้ตอนท้ายของรายงานผลการปฏิบัติงาน ครั้งต่อไปของผู้ตรวจสอบภายใน แต่หากเป็นเรื่องที่จำเป็นและเร่งด่วน ผู้ตรวจสอบภายในอาจจัดทำรายงานผลการติดตามและเสนอต่อหัวหน้าส่วนราชการ เพื่อทราบและหรือพิจารณาสั่งการตามที่เห็นสมควรต่อไป

#### ๒.๕ สาระสำคัญของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

ประจักษ์ บุญยัง (๒๕๔๒) ได้กล่าวถึงสาระสำคัญของขั้นตอนการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นว่า เป็นการศึกษาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับงาน/โครงการ จุดแข็งและจุดอ่อนของโครงการ เพื่อกำหนดประเด็นที่จะตรวจสอบซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นประเด็นที่คาดว่าจะพบข้อตรวจพบ (Matters of



Potential Significance : MOPS) โดยเริ่มจากการวางแผนการสำรวจข้อมูล และทำการศึกษาเอกสาร หลักฐานของโครงการสัมภาษณ์ผู้รับผิดชอบโครงการตามแนวที่วางไว้ หลังจากที่ได้ดำเนินการเสร็จแล้ว จะต้องสรุปผลการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นเพื่อเป็นข้อมูลในการพิจารณาตัดสินใจว่า จะตรวจสอบต่อไปหรือไม่ ถ้าตรวจสอบต่อไปจะมีประเด็นในการตรวจสอบอย่างไร ข้อมูลจุดอ่อนของโครงการส่วนหนึ่งผู้ตรวจสอบมักได้รับทราบในขั้นตอนของการเลือกโครงการตรวจสอบการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นจึงประกอบด้วยสาระสำคัญ ดังนี้

#### ๑. การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นแบ่งออกเป็น ๒ ระยะ คือ

##### ๑.๑ การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น แบ่งออกเป็น ๒ ระยะคือ

๑.๑.๑ การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะแรก เป็นการสำรวจข้อมูล เพื่อกำหนดประเด็นที่คาดว่าจะจะเป็นข้อตรวจพบสำคัญ (Matters of Potential Significance หรือ MOPS) หลังจากที่มีการเลือกโครงการตรวจ และจัดทีมงานเพื่อดำเนินการตรวจสอบโครงการนั้นๆ แล้ว ทีมงานตรวจสอบจะต้องศึกษาทำความเข้าใจโครงการนั้นๆ เพื่อค้นหาจุดอ่อนหรือปัญหาอุปสรรคของการดำเนินงานอย่างคร่าว ๆ เพื่อที่จะมากำหนดเป็นประเด็นที่คาดว่าจะจะเป็นข้อตรวจพบสำคัญ (MOPS) และนำไปวางแผนทางการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะที่ ๒ ต่อไป

แนวทางในการศึกษาและทำความเข้าใจในโครงการที่ตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องศึกษาวิเคราะห์ และทำความเข้าใจกับงานที่จะตรวจสอบก่อนว่างานที่จะตรวจสอบนั้นมีสาระสำคัญ ได้กำหนดกฎเกณฑ์อะไรไว้บ้าง แนวทางที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบเข้าใจงานที่จะตรวจสอบได้โดยรวดเร็วแนวทางหนึ่งก็คือ การวิเคราะห์กระบวนการดำเนินงานของงาน/โครงการที่จะตรวจสอบ ตั้งแต่ปัจจัยนำเข้า (Input) ถึง ผลกระทบ (Impact) หรือเป้าประสงค์สุดท้าย (Ultimate aim)

๑.๑.๒ การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะ ที่ ๒ เป็นการสำรวจข้อมูลเพื่อหาหลักฐาน และข้อมูลยืนยันว่าประเด็นที่คาดว่าจะจะเป็นข้อตรวจพบสำคัญคือ MOPS นั้นเป็นประเด็นปัญหาที่จะเป็นข้อตรวจพบของงาน/โครงการจริงๆ ชัดข้อสงสัยหรือความไม่แน่ใจในประเด็นที่ตั้งไว้ว่า “คาดว่า” จะเป็นข้อตรวจพบสำคัญให้ชัดเจนจนทีมงานตรวจสอบสามารถตัดสินใจได้ว่า ประเด็นปัญหานั้นเป็นประเด็นที่จะเป็นข้อตรวจพบ (Matters of Significance หรือ MOS) หรือไม่เป็นประเด็นปัญหา นอกจากนั้นการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นในระยนี้ยังต้องศึกษาข้อมูลหรือแนวทางเพื่อใช้วางแผนการตรวจสอบในรายละเอียดตามประเด็นที่พิสูจน์แล้วว่า จะเป็นข้อตรวจพบ

๑.๒ ข้อมูลที่ต้องการจากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น คือ ข้อมูลที่จะใช้ตอบคำถาม อ้างอิงหรือยืนยันข้อสงสัยหรือประเด็นที่คาดว่าจะปัญหา (MOPS) และประเด็นที่จะเป็นข้อตรวจพบสำคัญ (MOS) ที่ตั้งไว้ในกำหนดแผนงานว่ามีข้อเท็จจริงอย่างไร มีความเสียหายเกิดขึ้นอย่างไร และที่สำคัญคือ มูลค่าของความเสียหายนั้นมีสาระสำคัญอย่างไร หรือไม่ ดังนั้นข้อมูลที่ต้องการจากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น จึงต้องสอดคล้องและสนองตอบกับแนวการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นในแต่ละประเด็น เช่น ถ้าต้องการตรวจสอบเกี่ยวกับความประหยัด และประสิทธิภาพ การสำรวจต้องมุ่งตรงไปที่เรื่อง เวลา เงิน ทางเลือกวิธีปฏิบัติงานอื่นและทรัพยากรต่างๆ ที่สามารถประหยัดได้ แต่ถ้าต้องการตรวจเกี่ยวกับผลงาน (ประสิทธิผล) การสำรวจ จะต้องเน้นที่เป้าหมาย และวัตถุประสงค์ของโครงการ/งาน ผลงานที่ปฏิบัติได้จริงและข้อมูลอื่นที่จำเป็นสำหรับการประเมินผล นอกจากนั้นในระหว่างการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นหากผู้ตรวจสอบ พบว่า มีประเด็นอื่นใดนอกจากที่กำหนดไว้ใน

แนวการสำรวจแล้ว ผู้ตรวจสอบก็ต้องแสวงหาข้อมูลที่สนองตอบประเด็นปัญหาที่เพิ่มขึ้นใหม่นี้ด้วย โดยสรุปข้อมูลที่ต้องการได้จากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นจัดแบ่งเป็นกลุ่มใหญ่ ๆ ได้ ดังนี้คือ

#### ๑.๒.๑ ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับโครงการ/งานที่ตรวจ ได้แก่

๑) ความเป็นมา วัตถุประสงค์ เป้าหมาย และตัวชี้วัดผลสำเร็จของโครงการตรวจ

๒) กิจกรรม แผน และวิธีปฏิบัติงาน

๓) งบประมาณที่ได้รับ แหล่งที่มาของเงิน และการใช้จ่ายเงิน

๔) ขอบเขตพื้นที่ดำเนินการของโครงการ/งาน

๕) ระยะเวลาดำเนินงาน

๖) นโยบาย คำสั่ง ระเบียบ ของฝ่ายบริหาร

๗) วิธีการติดตามผลการปฏิบัติงาน

๘) ปัญหาอุปสรรคในการดำเนินงาน

ข้อมูลเหล่านี้จะทำให้ผู้ตรวจสอบเข้าใจโครงการ/งาน กิจกรรมที่สำคัญและอาจพบลักษณะสำคัญขั้นตอนของงานที่เกี่ยวกับการควบคุมหรือจุดอ่อนที่ถูกละเลยอันอาจก่อให้เกิดผลเสียหายซึ่งจะช่วยให้ขอบเขตของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นแคบลง

๑.๒.๒ ข้อมูลที่สอดคล้องและสนองตอบโดยตรงกับแผนงานการสำรวจข้อมูล เพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปตามแผนการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นโดยรวม ซึ่งได้กำหนดประเด็นที่คาดว่าจะพบข้อตรวจพบที่สำคัญ (MOPS) ไว้แล้ว ดังนั้น ผู้ตรวจสอบควรจัดสรรเวลาโดยกำหนดแหล่งและขอบเขตของข้อมูลที่จะเริ่มตรวจสอบตามแนวนั้นก่อน เพื่อให้ทราบข้อมูลในเบื้องต้นว่าประเด็นการตรวจเหล่านั้นมีมูลหรือ มีสาระสำคัญตามที่ได้คาดไว้แต่ต้นอย่างไรหรือไม่

๑.๒.๓ ข้อสังเกตเบื้องต้นอื่นๆ เกี่ยวกับผลคืบหน้าความสำเร็จ ความมีประสิทธิภาพของงาน ผู้ตรวจสอบ ควรสำรวจเพื่อให้ได้ข้อสังเกตเบื้องต้นว่า ยังมีงานอื่นใดหรือประเด็นนอกเหนือจากที่กำหนดไว้แล้วในแนวการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นซึ่งในความเห็นของผู้ตรวจสอบ น่าจะเป็นปัญหาหรือคาดว่าจะปัญหาของโครงการหรืองานที่ตรวจนั้นต่อไปในอนาคตหรือไม่ ข้อมูลที่ได้

๑.๓ การวางแผนสำรวจข้อมูลเบื้องต้น เพื่อให้การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นเป็นไปตามจุดมุ่งหมาย จึงต้องกำหนดให้มีการวางแผนการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น โดยเฉพาะการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะที่ ๒ ประเด็นหลักที่จะนำมาวางแผนทางการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นได้แก่ ประเด็นที่คาดว่าจะพบข้อตรวจพบที่สำคัญ (MOPS) เพื่อหาหลักฐานข้อมูลที่จะสามารถยืนยันได้ว่าประเด็นที่คาดว่าจะพบข้อตรวจพบที่สำคัญเป็นประเด็นที่จะเป็นข้อตรวจพบจริง (MOS)

๑.๔ การสรุปผลการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น หลังจากที่ได้ผู้ตรวจสอบได้ปฏิบัติงานตามแนวการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นแล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำรายงานผลการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นเป็นหลักฐานอ้างอิงโดยให้จัดทำข้อสรุปตาม MOPS จัดทำกระดาดำการในรายละเอียดประกอบในแต่ละประเภทเพื่อพิจารณาตัดสินใจตรวจสอบ

## ๒.๖ เทคนิคที่ใช้ในการรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบ

อุษณา ภมรมนตรี (๒๕๔๗) ได้กล่าวถึง เทคนิคที่ใช้ในการรวบรวมหลักฐานการตรวจสอบภายในไว้ว่า เป็นเทคนิคการตรวจสอบในแต่ละวัตถุประสงค์ที่ต้องการตรวจสอบในรายละเอียด แต่ละเทคนิคอาจมีจุดเด่น และข้อจำกัดแตกต่างกัน ดังนี้

๑. การตรวจสอบทางกายภาพ (Physical Examination) ได้แก่ การตรวจสอบของจริง การตรวจนับ เพื่อให้ได้หลักฐานที่น่าเชื่อถือเกี่ยวกับการเกิดขึ้นจริง (Existence) แต่ข้อจำกัดของวิธีการนี้คือ อาจยังไม่ได้หลักฐานเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์หรือมูลค่าของสิ่งนั้น

๒. การตรวจสอบเอกสาร (Documentation Test) การตรวจสอบเอกสารเป็นวิธีการที่ใช้แพร่หลายในการตรวจสอบ ประกอบด้วย การกระทบบยอด (Reconcile) การรวมยอด (Foot) การค้นหารายการที่ผิดปกติ (Scan) การติดตามร่องรอยการกระทำกิจกรรมของบุคคลจากเอกสาร (Trace) การติดตามร่องรอยตามขั้นตอนการควบคุม (Walkthrough) จากเอกสาร การทดสอบกับเอกสารต้นฉบับ (Vouch) การอ่านเพื่อหาข้อมูลที่ต้องการโดยความระมัดระวังรอบคอบ (Read)

๓. การสอบถาม (Inquiry) ได้แก่ การหาข้อมูลข่าวสารจากบุคคลที่มีความรู้ทั้งภายในและภายนอกหน่วยงาน ซึ่งอาจจะเป็นทางการและไม่เป็นทางการหรือไม่ก็ได้ และจะเป็นการสอบถามโดยตรงทำบันทึกถามหรือยืนยันระหว่างกัน (Confirmation) ข้อจำกัดของวิธีการนี้ คือ ระดับความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้รับจากวิธีนี้ ขึ้นอยู่กับความรู้ความสามารถประสบการณ์ ความเป็นอิสระ และความซื่อสัตย์ของบุคคลนั้นๆ

๔. การสังเกตการณ์ (Observation) ประกอบด้วย ๑) การสังเกต (Observe) ได้แก่ การสังเกตการณ์การดำเนินงานหรือวิธีปฏิบัติงาน เพื่อให้ได้หลักฐานเกี่ยวกับสภาพ วิธีปฏิบัติงาน ลักษณะการเคลื่อนไหว และอาจปฏิกิริยาของผู้ปฏิบัติงาน เช่น การสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้า การให้บริการ การขนถ่ายสินค้า ข้อจำกัดของวิธีนี้ คือ ผู้ตรวจสอบได้ข้อมูลจำกัดเฉพาะในเวลาที่เกิดการสังเกตเท่านั้น ซึ่งอาจตรงหรือไม่ตรงกับการปฏิบัติงานตามปกติก็ได้ ๒) การ Walkthrough เอกสาร หมายถึง การสังเกตการณ์ปฏิบัติงานตามขั้นตอนเพื่อประเมินประสิทธิภาพประสิทธิผล และการควบคุมกิจกรรม ๓) การดูงาน (Tour) หมายถึง การที่ผู้ตรวจสอบดูงานในสถานที่รับตรวจพร้อมสังเกตการณ์ปฏิบัติงานด้วย

๕. การคำนวณ (Computation) ได้แก่ การทดสอบความถูกต้องของการคำนวณตัวเลขในการบันทึกบัญชี หรือเป็นการคำนวณโดยผู้ที่มีความเป็นอิสระ รวมทั้งวิธีการตรวจสอบอื่น เช่น การวัดการวิเคราะห์ ข้อจำกัดของวิธีนี้ คือ การใช้เวลา และความแม่นยำเที่ยงตรง

๖. การสุ่มตัวอย่าง (Sampling) ได้แก่ การเลือกตัวอย่างขึ้นมาเพื่อตรวจแทนการตรวจในรายละเอียดทั้งหมด ซึ่งอาจใช้การเลือกจากตารางสุ่ม การเลือกจากกลุ่มหรือประเภทที่จัดไว้ การเลือกตามมูลค่า ฯลฯ ข้อจำกัดของวิธีนี้ คือ วิธีการสุ่มตัวอย่าง ขนาดตัวอย่าง และการสรุปผลจากตัวอย่าง ต้องกระทำอย่างระมัดระวังรอบคอบและเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ เช่น การสุ่มตัวอย่างเพื่อทดสอบการควบคุมควรใช้แบบตารางสุ่ม (Random Sampling) ในขณะที่การสุ่มตัวอย่างเพื่อทดสอบยอดคงเหลือ ควรใช้การสุ่มแบบชั้นจำนวนเงิน (Stratified Monetary Sampling) เป็นต้น

๗. การเปรียบเทียบ (Comparison) ประกอบด้วย การเปรียบเทียบ (compare) หมายถึง การเปรียบเทียบหาความเหมือนหรือความแตกต่าง การกระทยอด (Reconcile) หมายถึง การหาเหตุผลอธิบายความต่างของข้อมูลที่ได้จากสองแหล่ง การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Analytical Reveiw) หมายถึง การทดสอบความสมเหตุสมผลของข้อมูลเชิงปริมาณ เช่น การวิเคราะห์อัตราส่วน ประมาณการแนวโน้มเพื่อหาสิ่งผิดปกติ หรือสิ่งที่คาดหวังไว้

### ๒.๗ รายงานการตรวจสอบ

มาตรฐานการตรวจสอบภายในของส่วนราชการและจริยธรรมผู้ตรวจสอบภายใน พ.ศ. ๒๕๔๖ มาตรฐาน รหัส ๒๔๒๐ : คุณภาพการรายงานผลการปฏิบัติงาน ได้กำหนดว่า การรายงานผลการปฏิบัติงานควรรายงานด้วยความถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน เที่ยงธรรม รัดกุม สร้างสรรค์ และรวดเร็ว

อุษณา ภมรมนตรี (๒๕๕๗) ได้กล่าวว่าในการจัดทำรายงานการตรวจสอบ จะเป็นผลงานที่แสดงถึงคุณภาพของงานตรวจสอบซึ่งมาตรฐานรหัส ๒๔๒๐ กำหนดว่า การสื่อสารควรถูกต้อง รายงานการตรวจสอบควรถูกต้อง เที่ยงธรรม ชัดเจน กะทัดรัด สร้างสรรค์ สมบูรณ์ และทันกาล อธิบายได้ ดังนี้

๑. ถูกต้อง (Accurate) หมายถึง ไม่เกิดข้อผิดพลาด บิดเบือน และเป็นไปตามความจริงที่เกี่ยวข้อง ความถูกต้อง ข้อความทุกประโยค ตัวเลข ผู้ตรวจสอบภายในรวบรวม ประเมินและสรุปผลนำเสนออย่างระมัดระวังและแม่นยำแล้ว

๒. เที่ยงธรรม (Objective) หมายถึง การสื่อสารสิ่งที่ถูกต้องตามควร (Fair) ไม่ลำเอียงทั้งจากทัศนคติและผลการประเมินที่เป็นกลาง โดยพิจารณาจากความเป็นจริงและสถานการณ์รอบด้านแล้วทั้งนี้ การสังเกตการณ์ การสรุปผลและการเสนอแนะของผู้ตรวจสอบ ต้องได้มาจากการกระทำที่ปราศจากอคติ ลำเอียง ไม่มีผลประโยชน์ส่วนตัว หรือไม่อยู่ภายใต้อิทธิพลของผู้อื่น

๓. ชัดเจน (Clear) หมายถึง ความสามารถในการสื่อความให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจ แสดงลำดับความเป็นเหตุเป็นผล ความชัดเจนอาจเกิดขึ้นโดยหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาทางวิชาการ ที่ไม่จำเป็น หากจำเป็นต้องใช้ศัพท์เทคนิคต้องมีคำอธิบายหรือนิยามศัพท์ที่ใช้

๔. กะทัดรัด (Concise) หมายถึง การสื่อสารตรงประเด็น ไม่อ้อมค้อม การตัดทอนข้อความและคำฟุ่มเฟือยที่ไม่จำเป็นออกไป โดยผู้ตรวจสอบยังคงต้องรักษาความต่อเนื่องของแนวความคิดที่รายงานไว้ ตลอดจนความถูกต้องของการใช้ภาษาเพื่อให้ผู้อ่านเข้าใจและใช้เวลาน้อย

๕. สร้างสรรค์ (Constructive) หมายถึง การสื่อสารที่ช่วยและจูงใจให้ผู้ปฏิบัติงานและองค์กรมีการปรับปรุงในสิ่งที่จำเป็น โดยเนื้อหาควรเป็นประโยชน์ให้บรรยากาศเชิงบวก และมีความหมายต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ขององค์กร

๖. สมบูรณ์ (Complete) การเสนอรายงานที่ครบถ้วนสมบูรณ์ หมายถึง การไม่ขาดสารสนเทศที่สำคัญต่อผู้อ่านที่เป็นเป้าหมาย ซึ่งควรประกอบด้วย สารสนเทศและข้อสังเกตที่สนับสนุนข้อสรุปและข้อแนะนำที่เพียงพอ

๗. ทันทกาล (Timeline) การเสนอรายงานต้องเสนอภายในเวลาที่ดี ให้ผู้เกี่ยวข้องมีโอกาสแก้ไข การเสนอผลการตรวจไม่ควรล่าช้า และควรทำในระดับ “ด่วน” เพื่อช่วยให้การแก้ไขมีประสิทธิภาพ

### ๓. ความรู้ที่จำเป็นในการตรวจสอบผลการดำเนินงาน

พิเชษฐ์ ตรีภูมิกุล (๒๕๔๗) กล่าวถึงคุณสมบัติของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบการดำเนินการ ๑) มีความรู้ในการวิเคราะห์ข้อมูลทางบัญชีและการเงิน ๒) เป็นนักวิชาการในแขนงความรู้อื่นนอกจากบัญชีการเงิน เช่น วิศวกร สถาปนิก นักสังคมศาสตร์ ฯลฯ ๓) มีความรู้ด้านการบริหาร ๔) มีความช่างสังเกตและมีความรู้รอบตัวกว้าง อยากรู้อยากเห็น ๕) ได้รับการฝึกฝนหรือศึกษาอบรมด้านการตรวจสอบการดำเนินงานโดยเฉพาะ

การตรวจสอบผลการดำเนินงาน (Performance Audit) เป็นการตรวจสอบเพื่อมุ่งเน้นการวัดประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ประหยัดและคุ้มค่าโครงการ ซึ่งต้องใช้วิธีการที่มีลักษณะใกล้เคียงกับการประเมินผล ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องสามารถรวบรวมข้อมูลผลการดำเนินงาน แล้ววิเคราะห์ว่าผลการดำเนินงานโครงการเป็นไปตามวัตถุประสงค์ บรรลุเป้าหมาย อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล โดยประหยัดและเป็นไปตามระเบียบหรือไม่ ดังนั้น ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบผลการดำเนินงาน จึงต้องมีความรู้ในการวิเคราะห์โครงการที่จะตรวจสอบ ต้องมีความรู้เกี่ยวกับการประเมินโครงการ การรวบรวมข้อมูล วิเคราะห์ข้อมูลและแปลผลข้อมูล นอกจากนั้นสิ่งที่สำคัญที่สุดคือ มีความรู้เรื่องแผนยุทธศาสตร์ของหน่วยงาน ดังนั้น ผู้ตรวจสอบภายใน กรมส่งเสริมการเกษตรต้องมีความเข้าใจเกี่ยวกับแผนยุทธศาสตร์ของหน่วยงาน โดยสรุปความรู้ที่จำเป็นในการตรวจสอบผลการปฏิบัติงานที่ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบผลการดำเนินงานของกรมส่งเสริมการเกษตร ได้แก่ ๑) การวิเคราะห์โครงการ ๒) การประเมินโครงการ ๓) แนวคิดเกี่ยวกับประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และประหยัด (๓ E's)

#### ๓.๑ การวิเคราะห์โครงการ

เยาวดี รามชัย วิบูลย์ศรี (๒๕๔๔) กล่าวว่า โครงการ (Project) หมายถึง งานหรือส่วนหนึ่งของงานที่ต้องกระทำให้สำเร็จตามเป้าหมายภายในระยะเวลาและวงเงินงบประมาณที่กำหนดไว้ โดยให้สอดคล้องกับข้อกำหนดอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย โดยสรุปคุณลักษณะสำคัญของคำว่า “โครงการ” ดังนี้

๑. ตามปกติแล้ว โครงการมักจะมีขอบเขตที่ชัดเจน คือ ประกอบด้วยงานหรือกิจกรรมต่างๆ ที่จะต้องพยายามให้บรรลุผลวัตถุประสงค์เฉพาะที่กำหนดไว้ ซึ่งตามปกติโครงการนั้นมีทั้งระยะสั้นเช่น สิ้นสุดใน ๑ เดือน หรืออาจเป็นโครงการระยะยาว เช่น ต้องใช้เวลา ๑ ปีถึง ๓ ปี เป็นต้น ดังนั้น ความยุ่งยากย่อมแตกต่างกันไปตามธรรมชาติของแต่ละโครงการ

๒. โดยธรรมชาติแล้ว โครงการมักจะมีขอบเขตที่ชัดเจน คือ ประกอบด้วยงานหรือกิจกรรมต่างๆ ที่จะต้องพยายามให้บรรลุผลตามวัตถุประสงค์เฉพาะที่กำหนดไว้ ซึ่งตามปกติโครงการนั้นมีทั้งระยะสั้นเช่น สิ้นสุดใน ๑ เดือน หรืออาจเป็นโครงการระยะยาว เช่น ต้องใช้เวลา ๑ ปีถึง ๓ ปี เป็นต้น ดังนั้น ความยุ่งยากย่อมแตกต่างกันไปตามธรรมชาติของแต่ละโครงการ

๓. แต่ละโครงการจะประกอบด้วยลักษณะของงานที่เฉพาะเจาะจงและจะต้องเป็นไปตามวัตถุประสงค์โครงการนั้นๆ อย่างชัดเจน ด้วยเหตุนี้ เราจึงสามารถจะเห็นความแตกต่างระหว่างแต่ละโครงการได้อย่างแน่ชัดถึงแม้ว่าจะอยู่ในสภาพแวดล้อมเดียวกันก็ตาม ซึ่งจะทำให้เราสามารถวิเคราะห์แนวคิดหลักการ และกระบวนการของแต่ละโครงการเหล่านั้นได้อย่างมีระบบ และตรงตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้อย่างเหมาะสม

๔. ตามปกติ เมื่อโครงการใดสิ้นสุดลง ก็จะไม่กระทำกิจกรรมเดิมซ้ำอีก โดยเฉพาะอย่างยิ่งโครงการทางด้านการวิจัยและพัฒนา ซึ่งไม่เอื้ออำนวยให้ดำเนินการซ้ำตามรูปแบบเดิมเลย ทั้งนี้ เพราะสภาวะแวดล้อมมักจะแตกต่างกัน ดังนั้น การดำเนินโครงการในทำนองเดียวกันนี้ จึงต้องมีการพัฒนาแนะนำเทคนิคใหม่ๆ มาประยุกต์ใช้ให้เหมาะสม เพื่อต้องการขจัดปัญหาต่างๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นกับโครงการใหม่ๆ ต่อไปในอนาคตด้วย

ทวีป ศิริรัศมี (๒๕๔๘) กล่าวว่า โครงการ (Project) คือ กลุ่มของกิจกรรมที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกัน มุ่งตอบสนองเป้าหมายเดียวกัน ในแผนงานเดียวกัน โดยมีเวลาเริ่มต้นและสิ้นสุดที่ชัดเจน และเป็นงานพิเศษหรือต่างไปจากงานประจำ (Routine) โครงการจะประกอบด้วยงาน (Task) และกิจกรรม (Activity)

ดังนั้น โครงการ หมายถึง กิจกรรมใด ๆ ที่มีคุณสมบัติดังต่อไปนี้

๑. มีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจน
๒. มีกำหนดเวลาเริ่มและสิ้นสุด
๓. การดำเนินงานจะอยู่ภายใต้ข้อจำกัดของ
  - ๓.๑ งบประมาณ
  - ๓.๒ กำหนดเวลาของงานต่างๆ
  - ๓.๓ คุณภาพของงานตามกำหนด

พิเชษฐ์ ตรีกุลกาญจน์ (๒๕๔๗) ได้กล่าวว่า ลักษณะของ “โครงการ” คือ

๑. เป็นแผนงานที่จัดทำขึ้นอย่างมีระบบ
๒. ประกอบด้วยกิจกรรมย่อยหลายกิจกรรม
๓. มีจุดเริ่มต้นและสิ้นสุดในการดำเนินงาน
๔. มีวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่ชัดเจน
๕. มีพื้นที่ในการดำเนินงาน
๖. มีบุคคลหรือหน่วยรับผิดชอบ

โครงการตามลักษณะผลผลิต จะสามารถแบ่งออกได้เป็น ๓ ประเภทหลัก คือ

๑. โครงการด้านกายภาพ คือ โครงการที่ผลผลิตมีลักษณะเป็นรูปธรรม จับต้องได้ จำแนกเป็นประเภทย่อยได้ ๔ ประเภท ดังนี้

๑.๑ พัฒนา/ก่อสร้าง/ปรับปรุง/เพิ่มเติม หมายถึง โครงการที่มีผลผลิตเป็นสิ่งก่อสร้าง การปรับปรุง เพิ่มเติม และพัฒนาสิ่งก่อสร้าง

๑.๒ ซ่อมแซมบำรุง หมายถึง โครงการสำหรับการซ่อมแซมหรือบำรุงรักษาอาคาร/สิ่งก่อสร้าง/เครื่อง อุปกรณ์

๑.๓ สำรวจ/ออกแบบ/วางแผน หมายถึง โครงการเพื่อการสำรวจทางกายภาพของพื้นที่/สำรวจความต้องการในพื้นที่เป้าหมาย หรือ โครงการเพื่อออกแบบสิ่งก่อสร้าง/ระบบ/เครื่องมือ/อุปกรณ์ ตลอดจนโครงการเพื่อการวางแผนการดำเนินงานต่างๆ

๑.๔ จัดซื้ออุปกรณ์/เครื่องมือ/ติดตั้งระบบ หมายถึง โครงการเพื่อการจัดซื้ออุปกรณ์/เครื่องมือ/ติดตั้งระบบ

๒. โครงการด้านบริหาร คือ โครงการที่มีผลผลิตเป็นนามธรรมในรูปของการให้บริการ องค์ความรู้ เอกสาร และ/หรือสื่อต่างๆ โดยโครงการด้านบริหารนี้สามารถจำแนกย่อยได้เป็น ๒ ประเภทย่อย ดังนี้

๒.๑ การให้บริการโดยส่วนราชการ หมายถึง โครงการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้บริการแก่ประชาชนกลุ่มเป้าหมายโดยเฉพาะ โดยการให้บริการอาจเป็นไปเพื่ออำนวยความสะดวกเพื่อสุขภาพพลานามัยของประชาชน เพื่อรักษาความเรียบร้อยและความสะอาดของบ้านเมือง

๒.๒ การศึกษา/วิจัย/สร้างองค์ความรู้ต่อยอด หมายถึง โครงการเพื่อการศึกษาวิจัยต่างๆ พื้นที่เป็นการวิจัยพื้นฐานเพื่อสร้างองค์ความรู้ใหม่ทางด้านวิชาการ และเพื่อต่อยอดงานวิจัย/องค์ความรู้พื้นฐาน ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถใช้ประโยชน์งานวิจัย/องค์ความรู้นั้นได้

๓. โครงการด้านที่เกี่ยวกับการบริหารจัดการ คือ โครงการที่มีผลผลิตเป็นนามธรรมในรูปของการบริหารจัดการภาครัฐ การกำกับดูแล โดยโครงการด้านบริหารจัดการนี้ สามารถจำแนกย่อยได้เป็น ๓ ประเภทย่อย ดังนี้

๓.๑ บริหารจัดการ หมายถึง โครงการที่จัดทำขึ้นเพื่อดำเนินการบริหารจัดการตามนโยบาย

๓.๒ กำกับดูแล หมายถึง โครงการที่จัดทำขึ้นเพื่อควบคุมกำกับดูแลการดำเนินการต่างๆ ให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ ฯลฯ

๓.๓ ฝึกอบรม ให้ความรู้ หมายถึง โครงการที่จัดทำขึ้นเพื่อการฝึกอบรมสัมมนา และให้ความรู้แก่กลุ่มเป้าหมาย

### ๓.๒ การประเมินโครงการ (Project Evaluation)

#### ความหมายของการประเมินโครงการ

สมหวัง พิธิยานุวัฒน์ (๒๕๔๔) กล่าวว่า การประเมินโครงการ หมายถึง กระบวนการที่ก่อให้เกิดสารสนเทศในการปรับปรุงโครงการและสารสนเทศในการตัดสินใจของโครงการ

เยาวดี รังชัยกุลวิบูลย์ศรี (๒๕๔๔) กล่าวว่า การประเมินโครงการ หมายถึง กระบวนการรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลอย่างเป็นระบบ เพื่อสรุปผลว่าโครงการนั้นๆ ได้บรรลุวัตถุประสงค์เป้าหมาย และมีประสิทธิภาพเพียงใด

จากความหมายของการประเมินโครงการ (Project Evaluation) จะเห็นว่าสอดคล้องกับความหมายของการตรวจสอบผลการดำเนินงาน (Performance Audit) ในแง่ของเป็นการพิสูจน์ว่าผลการดำเนินงานโครงการนั้นบรรลุวัตถุประสงค์ เป้าหมาย อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ ประหยัดและคุ้มค่าหรือไม่ ซึ่งเป็นสิ่งที่สนับสนุนเหตุผลที่ว่าทำไมผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องมีความรู้เกี่ยวกับการประเมินโครงการด้วย

### แนวทางการประเมินโครงการ

ชัยสิทธิ์ เถลิงมีประเสริฐ (๒๕๔๔) กล่าวว่า แนวทางการประเมินผลแผนงาน/โครงการนั้น E. Suchman ได้จำแนกการประเมินผลออกเป็น ๔ ลักษณะ คือ

๑. การประเมินผลคุณสมบัติของตัวแผนงาน/โครงการ
๒. การประเมินผลความพึงพอใจของประชาชนที่มีต่อแผนงาน/โครงการ
๓. การประเมินผลสถานการณ์ตามบริบทของแผนงาน/โครงการที่นำไปสู่การปฏิบัติ
๔. การประเมินผลต่างๆ ที่เกิดขึ้น เนื่องจากการปฏิบัติงานของแผนงาน/โครงการ

สำหรับการประเมินผลแผนงาน/โครงการ อย่างเป็นระบบ ชัยสิทธิ์ เถลิงมีประเสริฐ (๒๕๔๔) กล่าวว่า D. Stufflebeam และคณะ ได้เสนอตัวแบบ (Model) ไว้เรียกว่า “CPP Model” ซึ่งประกอบด้วย ๔ องค์ประกอบ คือ

องค์ประกอบที่ ๑ การประเมินผลบริบทหรือสภาวะแวดล้อม (Context evaluation) เป็นการประเมินผล แผนงาน/โครงการ ในภาพกว้าง (Macro analysis) เป็นรูปแบบพื้นฐานของการประเมินผลโดยทั่วไป เพื่อให้ได้ข้อมูลนำมาเปรียบเทียบกับวัตถุประสงค์ของโครงการ โดยจะเน้นในด้านความสัมพันธ์ที่แผนงาน/โครงการเกี่ยวข้องกับสภาพแวดล้อม ทั้งด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมือง การบริหาร เทคโนโลยี สิ่งแวดล้อม ระบบนิเวศน์ ฯลฯ

องค์ประกอบที่ ๒ การประเมินผลปัจจัยเบื้องต้น (Input evaluation) เป็นการประเมินผลเกี่ยวกับปัจจัยนำเข้าได้แก่ การประเมินในด้านอัตรากำลัง งบประมาณ วัสดุอุปกรณ์ วิธีการจัดการ เวลา ฯลฯ ว่ามีเพียงพอหรือไม่ การประเมินผลปัจจัยเบื้องต้นจะช่วยให้ได้ข้อมูลเพื่อการตัดสินใจว่า ควรปรับตัววัตถุประสงค์เชิงปฏิบัติอย่างไร ใช้อัตรากำลังเท่าใด วางแผนและดำเนินการอย่างไร ซึ่งจะแตกต่างจากการประเมินสภาวะแวดล้อมในแง่ที่ว่า การประเมินปัจจัยเบื้องต้นเป็นการทำเฉพาะกรณีนั้นๆ และวิเคราะห์ภายในแผนงาน/โครงการเท่านั้น

องค์ประกอบที่ ๓ การประเมินผลกระบวนการ (Process evaluation) เป็นการประเมินผลเพื่อหาข้อบกพร่องของการดำเนินงานตามขั้นตอนของแผนงาน/โครงการที่ได้กำหนดไว้ เพื่อเป็นข้อมูลสารสนเทศสำหรับนักประเมินผล ตลอดจนเป็นการบันทึกสะสมข้อมูลในระหว่างการปฏิบัติงาน จะพบว่า การประเมินผลกระบวนการเป็นการค้นหาคำตอบที่ว่าระบบการทำงาน กลไก และขั้นตอนการปฏิบัติงาน ความสัมพันธ์ระหว่างทรัพยากรบุคคล วิธีการติดต่อสื่อสาร ฯลฯ มีประสิทธิภาพเพียงพอหรือไม่ มากน้อยเพียงใด จะมีแนวทางปรับปรุงแก้ไขอย่างไร

องค์ประกอบที่ ๔ การประเมินผลผลิต (Product evaluation) เป็นการประเมินที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อวัดผลและแปลความหมายของผลความสำเร็จของแผนงาน/โครงการ โดยทั่วไปการประเมินผลผลิตจะเป็นการเปรียบเทียบผลงานที่ทำได้ (ทั้งปริมาณ คุณภาพ ต้นทุน และเวลา) กับเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้ในแผนงาน/โครงการ หากผลงานที่ทำได้สูงกว่าหรือเท่ากับเกณฑ์ แสดงว่าแผนงาน/โครงการประสบผลสำเร็จ แต่ถ้าผลงานที่ทำได้น้อยกว่าเกณฑ์ก็แสดงว่าแผนงาน/โครงการไม่ประสบผลสำเร็จ โดยผู้ประเมินจะต้องอธิบายถึงสาเหตุ ปัญหา อุปสรรคที่เกิดขึ้น โดยอาจใช้รายงานการประเมินผลสภาวะแวดล้อมการประเมินผลปัจจัยเบื้องต้นและการประเมินผลกระบวนการประกอบด้วย



นอกจากนั้น วัฒนา วงศ์เกียรติรัตน์ และสุริยา วีรวงศ์ (๒๕๔๓) ได้นำเสนอรูปแบบและประเด็นการประเมินผลแผนงาน/โครงการ ใน ๒ ลักษณะ คือ ๑) รูปแบบและประเด็นการประเมินผลแผนงาน และ ๒) รูปแบบและประเด็นการประเมินผลโครงการ

๑. รูปแบบและประเด็นการประเมินผลแผนงาน (Programme Evaluation) คือ การประเมินผลโครงการทุกโครงการภายใต้แผนงานเดียวกัน โดยครอบคลุมรูปแบบการประเมินผลโครงการ ๓ รูปแบบ คือ การประเมินผลกระบวนการ (Process evaluation) การประเมินผลที่ได้รับจากโครงการ (Project evaluation) และการประเมินผลกระทบของโครงการ (Impact evaluation) แล้วนำมาสรุปภาพรวมด้วยการประเมินผลตอบแทนทางเศรษฐกิจ สังคม การเมือง การบริหาร เทคโนโลยี สิ่งแวดล้อม ระบบนิเวศน์ ฯลฯ ประเด็นของการประเมินผลแผนงาน มี ๒ กลุ่ม คือ

๑.๑ ผลตอบแทนทางตรง (Direct benefit) เป็นผลตอบแทนที่โครงการผลิตโดยตรงทั้งในรูปสินค้าและบริการ เช่น จำนวนนิสิตสาขาต่างๆ ที่สำเร็จการศึกษา น้ำที่ส่งผ่านคลองชลประทานเพื่อการเพาะปลูกจากการสร้างอ่างเก็บน้ำ ฯลฯ

๑.๒ ผลตอบแทนทางอ้อม (Indirect benefit) เป็นผลตอบแทนที่โครงการทำให้เกิดผลกระทบทั้งในรูปสินค้าและบริการ เช่น การสร้างเขื่อนไฟฟ้าพลังน้ำ ทำให้เกิดกระแสไฟฟ้าเป็นผลตอบแทนทางตรง โดยในขณะเดียวกันก็ทำให้มีกิจกรรม การท่องเที่ยวในบริเวณเขื่อนและการประกอบอาชีพการประมง ฯลฯ เป็นตอบแทนทางอ้อม

๑.๓ ผลตอบแทนที่ไม่มีตัวตน (Intangible benefit) เป็นผลตอบแทนที่วัดออกมาเป็นตัวเงินได้ยาก เช่น การส่งเสริมจริยธรรม การอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม การป้องกันและรักษาชายแดน และรักษาพิพัตน์ ฯลฯ

๑.๔ ค่าใช้จ่ายคงที่ (Fixed cost) เป็นค่าใช้จ่ายในการลงทุนเบื้องต้นเพื่อให้เกิดความพร้อมที่จะดำเนินการผลิตหรือให้บริการ เช่น ค่าที่ดินและสิ่งก่อสร้าง ค่าครุภัณฑ์ ค่าติดตั้งเครื่องมือและอุปกรณ์ต่างๆ ฯลฯ

๑.๕ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Operating cost) เป็นค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติงาน เช่น ค่าเงินเดือน ค่าวัสดุ ค่าใช้สอย ค่าตอบแทน ฯลฯ

๑.๖ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน (Indirect cost) เป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากผลกระทบของโครงการต่อบุคคลอื่น เช่น ค่าสูญเสียทางเศรษฐกิจอันเกิดจากมลภาวะในรูปแบบของค่ารักษาพยาบาลการเจ็บป่วยจากมลพิษต่างๆ ฯลฯ

๒. การประเมินผลการบริหารจัดการของแผนงานเปรียบเทียบกับสภาพแวดล้อมโดยพิจารณาเกี่ยวกับ

๒.๑ วิเคราะห์ปัจจัยภายนอกที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้บริหารแผนงานที่มีผลต่อความสำเร็จของแผนงานและผลสำเร็จของงาน/โครงการ ภายใต้แผนงานทั้งเชิงบวกและเชิงลบ

๒.๒ วิเคราะห์ปัจจัยภายในขององค์กรในการบริหารจัดการว่าช่วยส่งเสริมหรือเป็นอุปสรรคในการผลิตผลงาน (Output) ของทุกงาน/โครงการภายใต้แผนงาน

๒.๓ สำนวความความคิดเห็นของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย (Stakeholders) เช่น หน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรงบประมาณ หน่วยงานภาคเอกชนที่สนับสนุนเงินอุดหนุน องค์กรพัฒนาเอกชน มูลนิธิ ภาคประชาชน ฯลฯ

๒.๔ ทบทวนสถานภาพขององค์กรว่าจะทำแผนงานต่อไปอย่างไร เช่น ขยายแผนงาน รักษาสถานภาพเดิมของแผนงาน ปรับปรุงแผนงาน โอนแผนงานให้องค์กรประเภทอื่น ดำเนินการแทน หรือยกเลิกแผนงาน ฯลฯ ตลอดจนทบทวนภารกิจและวัตถุประสงค์ขององค์กรว่า จะต้องปรับเปลี่ยนหรือไม่ และถ้าปรับเปลี่ยนจะมีผลอย่างไรต่อแผนงานนั้นๆ

๓. รูปแบบและประเด็นการประเมินผลโครงการ (Project Evaluation) แบ่งออกเป็น ๓ รูปแบบ ได้แก่

๓.๑ รูปแบบและประเด็นการประเมินผลกระบวนการ (Process evaluation) หรือ การประเมินประสิทธิภาพ (Efficiency evaluation) การประเมินผลกระบวนการเน้นการวิเคราะห์ ประสิทธิภาพของโครงการ โดยศึกษากระบวนการจัดทำกิจกรรมต่างๆ (Activities) ว่ามีประสิทธิภาพ มากน้อยเพียงใดเพื่อจะส่งผลให้เกิดผลงาน (Outputs) ของโครงการ รูปแบบนี้ต่างจากการติดตามผล การปฏิบัติงานของโครงการ (Monitoring) กล่าวคือ การติดตามผลฯ เป็นการศึกษากิจกรรมนำเข้า ทรัพยากร (Inputs) ของโครงการมาดำเนินงานในกิจกรรมต่างๆ ภายในระยะเวลาที่กำหนดเพื่อให้เกิด ผลงาน (Outputs) ของโครงการ ประเด็นการประเมินผลกระบวนการหรือการประเมิน ประสิทธิภาพของโครงการพิจารณาเกี่ยวกับ

๓.๑.๑ ประเมินผลการดำเนินกิจกรรมในแต่ละขั้นตอนว่าช่วยส่งเสริมหรือเป็น ปัญหาอุปสรรคในการบรรลุผลงาน (Outputs) และผลลัพธ์ (Outcomes) ของงาน/โครงการใน ระยะเวลาที่กำหนด

๓.๑.๒ ประเมินผลการจัดหาทรัพยากร (Resources) ของโครงการในแต่ละ ขั้นตอนตามระยะเวลาที่กำหนด

๓.๑.๓ วิเคราะห์ปัจจัยภายนอกที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้จัดการงาน/ โครงการ ที่มีต่อการดำเนินกิจกรรมทั้งเชิงบวกและเชิงลบ

๓.๑.๔ เปรียบเทียบมูลค่าของผลงานที่ได้รับกับค่าใช้จ่ายในเชิงปริมาณ

๓.๑.๕ สำนวณความคิดเห็นของผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย เช่น หน่วยงานภาครัฐบาล ที่เกี่ยวข้องกับการจัดสรรงบประมาณ หน่วยงานภาคเอกชนที่สนับสนุนเงินอุดหนุน องค์กรพัฒนา เอกชน มูลนิธิ ภาคประชาชน ฯลฯ

๓.๒ รูปแบบและประเด็นการประเมินผลที่ได้รับของโครงการ (Project evaluation) หรือการประเมินประสิทธิผล (Effectiveness evaluation) เน้นการวิเคราะห์ประสิทธิผลของโครงการ โดยศึกษาว่าผลงาน (Outputs) ของโครงการสามารถนำไปสู่การบรรลุวัตถุประสงค์ของโครงการ (Project purpose) ได้หรือไม่เพียงใด รูปแบบนี้ต่างจากการประเมินผลระหว่างโครงการ (On – going evaluation) ในแง่ที่ว่า การประเมินผลที่ได้รับของโครงการ (Project evaluation) โดยทั่วไป หมายถึง การประเมินผลเมื่อสิ้นสุดโครงการ (Post – project evaluation) ในขณะที่ On – going evaluation เป็นการศึกษาระเมินผลเมื่อโครงการดำเนินการไปได้เพียงครึ่งเวลาของโครงการ

นอกจากนี้ การประเมินผลที่ได้รับของโครงการ (Project evaluation) มีความ แตกต่างจากการวิจัยประเมินผล (Research evaluation) ในแง่ที่ว่า Research evaluation ศึกษา ว่า “ผลงานของโครงการสามารถนำไปสู่การบรรลุวัตถุประสงค์ของโครงการได้หรือไม่ เพียงใด” “ทำไมจึงเป็นเช่นนั้น” กล่าวคือ อะไรเป็นปัจจัยภายนอกและภายในที่มีอิทธิพลต่อผลที่ได้รับของ

โครงการ ทั้งนี้เนื่องจาก Project evaluation ในความหมายของ “นักประเมินผล” คือ การพิสูจน์ว่า ผลที่ได้รับเป็นไปตามที่คาดหวังหรือไม่เพียงใด ในขณะที่ “นักวิจัย” ไม่ต้องการทำเพียง Project evaluation เท่านั้น แต่จะขยายขอบเขตไม่ถึงการหาคำตอบว่า “ทำไมจึงเกิดปรากฏการณ์เช่นนั้น ขึ้น” ประเด็นการประเมินผลที่ได้รับหรือการประเมินประสิทธิผลของโครงการจะพิจารณาเกี่ยวกับ

๓.๒.๑ ประเมินผลความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของโครงการตามตัวชี้วัดที่ได้

กำหนด

๓.๒.๒ ประเมินผลโดยการวิเคราะห์ความคุ้มค่า (Cost – Effectiveness) ของโครงการ

๓.๒.๓ วิเคราะห์ปัจจัยภายนอกที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้จัดการโครงการที่มีต่อความสำเร็จของโครงการทั้งเชิงบวกและเชิงลบ

๔. รูปแบบและประเด็นการประเมินผลกระทบของโครงการ (Impact evaluation) การประเมินผลกระทบของโครงการจะเน้นการวิเคราะห์ผลที่ได้รับต่อเนื่องจากประสิทธิผลของโครงการ โดยศึกษาว่าผลที่ได้รับจากการบรรลุวัตถุประสงค์ของโครงการ (Project purpose) จะไปช่วยสนับสนุนการบรรลุเป้าหมายแผนงาน (Programme goal) ได้มากน้อย เพียงใด การประเมินผลกระทบของโครงการ (Impact evaluation) แต่เดิมเป็น “การประเมินผลกระทบของโครงการหลังการจัดทำโครงการ” แต่ในระยะหลังการวางแผนพัฒนามักให้ความสนใจต่อ “การประเมินผลกระทบของโครงการก่อนการจัดทำโครงการ” หรือที่เรียกว่า “Impact Assessment” เช่น การประเมินผลกระทบด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Impact Assessment – EIA) และการประเมินผลกระทบด้านสังคม (Social Impact Assessment – SIA) ประเด็นการประเมินผลกระทบของโครงการ พิจารณาเกี่ยวกับ

๔.๑ ประเมินผลความสำเร็จตามวัตถุประสงค์ของโครงการ และประเมินผลกระทบของงาน/โครงการที่มีต่อแผนงานตามตัวชี้วัดที่ได้กำหนดไว้

๔.๒ วิเคราะห์ปัจจัยภายนอกที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้จัดการงาน/โครงการที่มีต่อความสำเร็จของงาน/โครงการภายใต้แผนงานทั้งเชิงบวกและเชิงลบ

จากแนวคิดเกี่ยวกับการประเมินผลโครงการข้างต้นจะเห็นว่า การประเมินผลแผนงานงาน/โครงการมีความสำคัญต่อผู้บริหารที่จะสามารถใช้เป็นข้อมูลย้อนกลับ (Feedback) เพื่อนำไปปรับปรุงแผนงาน งาน/โครงการ ตลอดจนกำหนดนโยบายหรือตัดสินใจได้อย่างถูกต้องเหมาะสม รวมทั้งผลการประเมินผลสามารถใช้เป็นข้อมูลให้เจ้าหน้าที่ระดับปฏิบัติการภาคสนามได้ใช้ในการแก้ไขปัญหาหรืออุปสรรคต่างๆ ได้ทันเหตุการณ์ ดังนั้นการตรวจสอบผลการดำเนินงานหรือ Performance Audit เป็นวิธีการตรวจสอบที่ต้องใช้แนวคิดเกี่ยวกับการประเมินผลโครงการมาประยุกต์ใช้ เพื่อให้เกิดความน่าเชื่อถือ ส่วนการจะเริ่มการตรวจสอบในระยะเวลาใดของโครงการนั้น จากประสบการณ์ในการตรวจสอบพบว่า ควรตรวจสอบเมื่อโครงการได้เริ่มดำเนินการไประยะหนึ่งแล้ว ซึ่งอาจแบ่งเป็น ๒ ช่วงเวลาได้แก่

๑. โครงการที่อยู่ระหว่างการดำเนินงาน เป็นการสอบถามความก้าวหน้าของโครงการเปรียบเทียบกับแผนการปฏิบัติงานของโครงการ (Action Plan) ในกรณีที่ไม่เป็นไปตามแผน ผู้ตรวจสอบภายในต้องสอบถามให้ได้ว่ามีปัญหาอุปสรรคอะไร และสาเหตุของปัญหา คือ อะไร เพื่อให้

ข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหามา ปรับปรุงกระบวนการเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาซ้ำอีกจนทำให้ผลการดำเนินงานโครงการไม่ประสบผลสำเร็จ กล่าวคือ เป็นการนำผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงระหว่างการดำเนินงาน เป็นข้อมูลในการปรับปรุงกระบวนการเพื่อให้โครงการดำเนินการต่อไปได้บรรลุเป้าหมาย

๒. โครงการที่สิ้นสุดการดำเนินงานแล้ว เป็นการสอบถามผลการดำเนินงานโครงการว่าบรรลุวัตถุประสงค์ เกิดผลผลิต ผลลัพธ์ ตามเป้าหมายโครงการหรือไม่ ผู้ตรวจสอบภายในก็ต้องสอบถามให้ได้ว่าระหว่างการดำเนินงานโครงการนั้น มีปัญหาอุปสรรคอย่างไร และสาเหตุของปัญหาคืออะไร และผู้รับผิดชอบโครงการแก้ไขปัญหามาด้วยวิธีใด ยังมีความเสี่ยงหรือจุดอ่อนในกระบวนการใด ที่ผู้รับผิดชอบโครงการยังไม่ให้ความสำคัญ และเสนอแนวทางในการควบคุมความเสี่ยงหรือกำจัดจุดอ่อนร่วมกับผู้รับผิดชอบโครงการ กล่าวคือ เป็นการนำผลการดำเนินงานโครงการปัญหาอุปสรรค ที่พบจากการดำเนินงาน รวมถึงวิธีการแก้ไขปัญหามาเป็นข้อมูลในการปรับปรุงกระบวนการทำงาน โครงการในปีต่อไปหรือไม่ Phase ต่อไป ถ้าเป็นโครงการที่ต้องดำเนินการต่อเนื่อง

### แนวคิดเกี่ยวกับ ๓ E's

ประจักษ์ บุญยัง (๒๕๕๓) ได้กล่าวถึง แนวคิดเกี่ยวกับคำว่า ความประหยัด (Economy) ประสิทธิภาพ (Efficiency) และประสิทธิผล (Effectiveness) หรือที่เรียกกันว่า ๓ E's ไว้ดังนี้

ประหยัด (Economy) หมายถึง ความสามารถในการลดต้นทุนหรือใช้ทรัพยากรต่ำกว่าที่กำหนดในแผนโดยยังได้ผลตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ การตรวจสอบความประหยัดเราจะเน้นไปที่ปัจจัยนำเข้า (Input) เป็นสำคัญ กล่าวคือ จะตรวจสอบว่า หน่วยงานสามารถใช้จ่ายเงินได้ต่ำกว่าที่กำหนดไว้โดยยังคงได้ผลประโยชน์เช่นเดิมหรือไม่ หรือเมื่อหน่วยงานดำเนินงานเสร็จบรรลุตามวัตถุประสงค์แล้ว มีทางเลือกอื่นใดอีกหรือไม่ที่จะทำให้เสียต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายน้อยกว่าที่เป็นอยู่ ถ้าไม่มีก็แสดงว่าหน่วยงานได้ดำเนินงานอย่างมีความประหยัดหรือเสียต้นทุนต่ำที่สุดแล้วนั่นเอง

ประสิทธิภาพ (Efficiency) หมายถึง ความสามารถในการลดต้นทุนหรือทรัพยากรต่อหน่วยของผลผลิตที่ได้จากการดำเนินงานที่ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในแผน หรือในทางกลับกัน หมายถึง ความสามารถในการเพิ่มผลผลิตหรือผลประโยชน์ต่อหน่วยของต้นทุนที่ใช้ในการดำเนินงานสูงกว่าที่กำหนดไว้ในแผน หรืออีกนัยหนึ่งประสิทธิภาพเป็นอัตราส่วนแสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิตหรือผลประโยชน์ที่ได้รับกับต้นทุนหรือทรัพยากรที่ใช้ในการดำเนินงานจริงเมื่อเปรียบเทียบกับแผนที่วางไว้

	<u>ดำเนินงานจริง</u>		<u>แผน</u>
(๑)	ต้นทุน	<	ต้นทุน
	ผลผลิต		ผลผลิต
	<u>ดำเนินงานจริง</u>		<u>แผน</u>
(๒)	ผลผลิต	>	ผลผลิต
	ต้นทุน		ต้นทุน

ประสิทธิภาพและความประหยัดมีความหมายที่ใกล้เคียงกันมากไม่สามารถแบ่งแยกออกจากกันได้ชัดเจน ความประหยัดถือได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของความมีประสิทธิภาพ เนื่องจากความประหยัดมุ่งเน้นเฉพาะความสามารถในการลดต้นทุนหรือทรัพยากรวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตเพื่อให้ได้ผลผลิตตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่วางไว้แต่ประสิทธิภาพจะเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างต้นทุนและผลผลิตที่เปลี่ยนแปลงไป

ประสิทธิผล (Effectiveness) หมายถึง ความสามารถในการดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่วางไว้ จุดสำคัญในการตรวจสอบความมีประสิทธิภาพอยู่ที่ความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิตที่ถูกคาดหวังตามวัตถุประสงค์ที่วางไว้และผลผลิตจริงที่มีขึ้น เกณฑ์ประสิทธิผล นอกจากจะพิจารณาถึงผลตามวัตถุประสงค์แล้วยังอาจขยายขอบเขตความครอบคลุมออกไปถึงผลลัพธ์และผลกระทบที่เกี่ยวข้องทั้งหมดจาก ๒ โครงการดังตัวอย่างข้างต้น ในแง่ของประสิทธิผลแล้ว จะพิจารณาว่าได้สิ่งที่โครงการต้องการหรือวัตถุประสงค์ของโครงการ หรือไม่

จากแนวคิดและทฤษฎีข้างต้น ผู้จัดทำจะนำมาประยุกต์ใช้จัดทำเอกสารวิชาการเทคนิคการตรวจสอบการประเมินผลการดำเนินงานโครงการ (Performance Audit) สำหรับกรมส่งเสริมการเกษตรและผู้สนใจทั่วไป เพื่อให้เหมาะสมโครงสร้างอัตรากำลังที่มีอยู่อย่างจำกัด ระยะเวลา และงบประมาณที่ได้รับจัดสรรเพื่อดำเนินงานโครงการสอบทานการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจในแต่ละปี โดยยึดขั้นตอนทั้ง ๔ ขั้นตอนไว้ได้แก่ การวางแผน (Planning) การปฏิบัติงานตรวจสอบ (Examination) การรายงาน (Reporting) และการติดตามผล (Follow - up) เพียงแต่วิธีการที่ดำเนินการในแต่ละขั้นตอน จะปรับให้เหมาะสม สามารถปฏิบัติได้ภายใต้ข้อจำกัดดังกล่าว ซึ่งรายละเอียดจะนำเสนอในแต่ละขั้นตอนในบทต่อไป