

## บทที่ ๔

### แนวปฏิบัติการตรวจสอบดำเนินการ

กรมบัญชีกลาง (๒๕๔๕) ระบุว่า การตรวจสอบการดำเนินงาน ผู้ตรวจสอบภายในควรปฏิบัติตามกระบวนการตรวจสอบภายใน โดยจะเริ่มจากการวางแผนการตรวจสอบ (Audit Plan) ซึ่งผู้ตรวจสอบภายในควรทำการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ประเมินผลระบบการควบคุมภายในและประเมินความเสี่ยง เพื่อให้ทราบว่ามีความเสี่ยงในเรื่องใดบ้าง และระดับสูงหรือต่ำเพียงใด แล้วนำข้อมูลที่ได้ดังกล่าวไปจัดทำแผนการตรวจสอบ ลำดับต่อไปจัดทำแผนการปฏิบัติงาน (Engagement Plan) ในแต่ละเรื่องที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบและปฏิบัติงานตรวจสอบตามแผนการปฏิบัติงานนั้น ตลอดจนรายงานผลการปฏิบัติงานและ ติดตามผลการตรวจสอบ อย่างไรก็ตามขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบกรมบัญชีกลาง ได้กำหนดแนวทางการปฏิบัติงานไว้แล้ว ตามที่ปรากฏในแนวปฏิบัติการประเมินผลระบบ การควบคุมภายใน แนวปฏิบัติการประเมินความเสี่ยงเพื่อวางแผนการตรวจสอบ และ แนวปฏิบัติการวางแผนการตรวจสอบและแผนการปฏิบัติงาน ดังนั้น ในบทนี้จะกล่าวถึงแนวปฏิบัติการตรวจสอบการดำเนินงานในขั้นตอนที่ต่อจากการวางแผนการตรวจสอบ ซึ่งประกอบด้วยขั้นตอน ดังนี้

๑. การวางแผนการปฏิบัติงาน
๒. การปฏิบัติงานตรวจสอบ
๓. การรายงานผลการปฏิบัติงาน
๔. การติดตามผลการตรวจสอบ

#### การวางแผนการปฏิบัติงาน

แผนการปฏิบัติงาน๑ เป็นแผนที่ผู้ตรวจสอบภายในควรจัดทำไว้ล่วงหน้าว่าจะตรวจสอบแผนงาน งาน/โครงการใด ในประเด็นการตรวจสอบใด ด้วยวัตถุประสงค์ขอบเขตและแนวทางการตรวจสอบใด โดยใช้ข้อมูลจากความเสี่ยง นโยบาย ข้อมูลข่าวสาร จากผู้บริหาร ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์หรือสภาพแวดล้อมของส่วนราชการมาใช้ประกอบการพิจารณาจัดทำแผนการปฏิบัติงาน เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบบรรลุผลสำเร็จ ซึ่งแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบการดำเนินงานมีส่วนประกอบของแผนและขั้นตอนการวางแผนดังนี้

ส่วนประกอบของแผนการปฏิบัติงาน ควรมีสาระสำคัญ ดังนี้

๑. ชื่อแผนงาน งาน / โครงการที่จะตรวจสอบ
๒. ประเด็นการตรวจสอบ
๓. วัตถุประสงค์การตรวจสอบ
๔. ขอบเขตการตรวจสอบ
๕. แนวทางการตรวจสอบ ประกอบด้วย

- ๕.๑ เรื่องหรือประเด็นที่จะตรวจสอบย่อย (ถ้ามี)
- ๕.๒ วัตถุประสงค์การตรวจสอบย่อย (ถ้ามี)
- ๕.๓ เกณฑ์การตรวจสอบ
- ๕.๔ วิธีการตรวจสอบ
- ๕.๕ แหล่งที่มาของข้อมูล
๖. ชื่อผู้ตรวจสอบภายในและระยะเวลาที่จะตรวจสอบ
๗. ชื่อผู้สอบทานและวันที่ที่สอบทาน (จะบันทึกเมื่อสอบทานเสร็จสิ้นแล้ว)
๘. สรุปผลการตรวจสอบโดยย่อ และกระดาดำทำการที่อ้างอิง (จะบันทึกเมื่อตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้ว)

### ขั้นตอนการวางแผนการปฏิบัติงาน

ผู้ตรวจสอบภายในควรวางแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบการดำเนินงานของแผนงาน งาน/โครงการ โดยมีขั้นตอนดังนี้

๑. กำหนดประเด็นการตรวจสอบ การกำหนดประเด็นการตรวจสอบ เป็นการกำหนดในเรื่องความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญต่อผลการดำเนินงานของส่วนราชการ ซึ่งอาจไม่บรรลุตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายของแผนงาน งาน/โครงการ อย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ โดยประเด็นการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในอาจได้มาจากในขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบหรือจากการสั่งการของหัวหน้าส่วนราชการ หรือจากข้อร้องเรียน หรือจากสถานการณ์ใดๆ ที่ได้รับความสนใจจากส่วนราชการหรือสาธารณชน ซึ่งประเด็นการตรวจสอบส่วนใหญ่ที่พบโดยทั่วไป เช่น

๑.๑ ผลการดำเนินงานล่าช้ากว่าที่กำหนดในแผนงาน งาน/โครงการ เช่น การก่อสร้างอาคารล่าช้ากว่าที่กำหนดไว้ในโครงการ เป็นต้น

๑.๒ ผลผลิต/ผลงานไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่กำหนดไว้ในแผนงาน งาน/โครงการ เช่น การจัดสรรที่ดินให้เกษตรกรไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของโครงการเท่าที่ควร การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนด เป็นต้น

๑.๓ ผลผลิต/ผลงานไม่ได้ใช้ประโยชน์เท่าที่ควร เช่น อุปกรณ์ทดลองวิทยาศาสตร์ทางการศึกษายังไม่ได้นำไปใช้ประโยชน์ในการเรียนการสอน การใช้ประโยชน์จากการก่อสร้างศูนย์ฝึกอบรมยังไม่คุ้มค่าตามที่กำหนดในโครงการ เป็นต้น

ทั้งนี้ หากข้อมูลต่างๆ ดังกล่าวยังมีรายละเอียดไม่เพียงพอที่จะนำมากำหนดประเด็นการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรทำการสำรวจข้อมูลเพิ่มเติม โดยดำเนินการ ดังนี้

๑.๓.๑ รวบรวมข้อมูล ผู้ตรวจสอบภายในควรรวบรวมข้อมูลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง กับแผนงาน งาน/โครงการที่จะตรวจสอบ เพื่อให้ทราบถึงหลักเกณฑ์(Criteria) และข้อเท็จจริง (Condition) บางส่วนที่เกิดขึ้น เช่น

๑) รายละเอียดแผนงาน งาน/โครงการที่จะตรวจสอบ โดยรวบรวมได้จากเอกสารแผนกลยุทธ์ของส่วนราชการและแผนการดำเนินงาน ข้อมูลที่ควรรวบรวมและศึกษา เช่น เหตุผลหรือความเป็นมา วัตถุประสงค์เป้าหมาย ระยะเวลาดำเนินงานพื้นที่ดำเนินงาน วงเงินงบประมาณ

ที่จะดำเนินงาน ขั้นตอนหรือระบบการดำเนินงานดัชนีวัดผลการดำเนินงาน (Key Performance Indicator : KPI) ผลผลิต ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ เป็นต้น

๒) รายละเอียดงบประมาณที่ได้รับจัดสรรให้กับแผนงาน งาน/โครงการ ตามเอกสารงบประมาณและตามแผนกลยุทธ์

๓) กฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

๔) คู่มือและหรือมาตรฐานการปฏิบัติงาน

๕) สภาพการดำเนินงานและผลการดำเนินงาน

๖) ความเสี่ยง การบริหารความเสี่ยง รวมทั้งระบบการควบคุมภายใน

๗) รายงานผลการประเมินระบบการควบคุมภายใน และหรือรายงาน

๘) ผลการประเมินความเสี่ยงที่จัดทำโดยหน่วยรับตรวจและหรือผู้ตรวจสอบ

ภายใน

๙) ผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในและหรือสำนักงานการตรวจเงิน

แผ่นดิน (ถ้ามี) เป็นต้น

๒. วิเคราะห์ข้อมูล ผู้ตรวจสอบภายในควรนำข้อมูลที่รวบรวมได้มาศึกษาและวิเคราะห์ว่า ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นหรือสิ่งที่เป็นอยู่ในการดำเนินงานมีความแตกต่างกับหลักเกณฑ์หรือสิ่งที่ควรจะเป็นตามแผนงาน งาน/โครงการหรือไม่ ถ้ามีข้อแตกต่าง ข้อแตกต่างที่เกิดขึ้นดังกล่าวมีผลกระทบที่เป็นตัวแปรสำคัญต่อความสำเร็จหรือความล้มเหลวของแผนงาน งาน/โครงการหรือไม่ ถ้ามีก็ควรนำมาพิจารณากำหนดเป็นประเด็นการตรวจสอบ

ตัวอย่างการกำหนดประเด็นการตรวจสอบ

หลักเกณฑ์/สิ่งที่ควรจะเป็น : โครงการกำหนดให้มีการก่อสร้างอาคารศูนย์กีฬา

ใน ๗๕ จังหวัด จังหวัดละ ๑ หลัง โดยใช้ระยะเวลา

ทั้งหมด ๕ ปี ดังนั้น โครงการได้กำหนดเป้าหมายไว้ว่า

จะก่อสร้างปีละ ๑๕ หลัง

ข้อเท็จจริง/สิ่งที่เป็นอยู่ : จากรายงานผลการดำเนินงาน ข้อเท็จจริงปรากฏว่า ใน

๒ ปีแรก ก่อสร้างได้เพียง ๒๐ หลัง

ข้อแตกต่าง/ผลกระทบ : การก่อสร้างไม่เป็นไปตามเป้าหมายของโครงการ กล่าวคือ

เป้าหมายกำหนดให้ ๒ ปีแรก ต้องก่อสร้างอาคารแล้ว

เสร็จ ๓๐ หลัง แต่ก่อสร้างจริงได้เพียง ๒๐ หลัง

ไม่เป็นไปตามเป้าหมาย ๑๐ หลัง ซึ่งผลกระทบคือ

๑. มีความเสี่ยงที่จะไม่สามารถก่อสร้างอาคารให้ครบ

จำนวนตามเป้าหมายที่กำหนด

๒. ประชาชนเสียโอกาสในการใช้อาคารศูนย์กีฬาตาม

ที่กำหนดไว้ในโครงการ

ข้อวิเคราะห์ : การก่อสร้างอาคารศูนย์กีฬาไม่มีความล่าช้าไม่เป็นไป

ตามแผนที่กำหนด ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความสำเร็จของโครงการ และทำให้ประชาชนเสียโอกาสในการใช้ประโยชน์ ดังนั้น จึงควร กำหนดเป็นประเด็นการตรวจสอบ คือ การก่อสร้างอาคารศูนย์กีฬา ล่าช้ากว่าที่กำหนดไว้ในโครงการ

๒.๑ กำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบ เมื่อผู้ตรวจสอบภายในได้ประเด็นการตรวจสอบ แล้ว ขั้นตอนต่อไปควรกำหนดวัตถุประสงค์ว่าในประเด็นการตรวจสอบดังกล่าวจะตรวจสอบเพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแตกต่างจากผลการดำเนินงานที่กำหนดไว้อย่างไร ปัญหา อุปสรรค และผลกระทบที่เกิดขึ้น รวมทั้งสาเหตุและข้อเสนอแนะ ทั้งนี้วัตถุประสงค์ดังกล่าวควรสอดคล้องกับ วัตถุประสงค์ของแผนการตรวจสอบด้วย

ตัวอย่างวัตถุประสงค์การตรวจสอบ สมมติว่าประเด็นการตรวจสอบ คือ การก่อสร้าง อาคารศูนย์กีฬาล่าช้ากว่าที่กำหนดไว้ในโครงการ วัตถุประสงค์การตรวจสอบ เช่น

๑) เพื่อให้ทราบว่า การดำเนินการก่อสร้างศูนย์กีฬาที่เกิดขึ้นจริงที่ล่าช้ากว่าแผนการดำเนินงานที่กำหนดนั้น ล่าช้าในขั้นตอนการดำเนินงานใด และอย่างไร

๒) เพื่อให้ทราบถึงปัญหาอุปสรรคและหรือผลกระทบ รวมทั้งสาเหตุที่ทำให้เกิด ความล่าช้าในการก่อสร้างศูนย์กีฬา

๓) เพื่อให้ข้อเสนอแนะ ข้อสังเกต และหรือข้อคิดเห็นเกี่ยวกับการแก้ไขปัญหา อุปสรรค และการปรับปรุงการดำเนินงานการก่อสร้างศูนย์กีฬาให้เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดใน แผนการดำเนินงาน

๓. กำหนดขอบเขตการตรวจสอบ เมื่อกำหนดวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่สอดคล้องกับ ประเด็นการตรวจสอบแล้ว ขั้นตอนต่อไป ควรกำหนดขอบเขตการตรวจสอบที่สามารถบรรลุ วัตถุประสงค์ การตรวจสอบดังกล่าว โดยขอบเขตการตรวจสอบอาจครอบคลุมถึงระบบงาน เอกสาร หลักฐาน รายงาน บุคลากร สถานที่ระยะเวลา และทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องซึ่งควรให้ สอดคล้องกับประเด็นการ ตรวจสอบที่กำหนดไว้ด้วย ทั้งนี้ การกำหนดขอบเขตการตรวจสอบควรคำนึงถึงทรัพยากรที่ใช้ในการ ตรวจสอบ เช่น อัตราค่าจ้าง ความรู้ ความสามารถและประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบภายใน ระยะเวลา งบประมาณ เป็นต้น

ตัวอย่างขอบเขตการตรวจสอบ

สมมติว่าประเด็นการตรวจสอบและวัตถุประสงค์การตรวจสอบ ปรากฏ ตามตัวอย่างข้อ (๒) ขอบเขตการตรวจสอบควรกำหนดเกี่ยวกับพื้นที่ดำเนินการ โดยควร กำหนดให้ครอบคลุมทุกพื้นที่ที่มีการก่อสร้างศูนย์กีฬา แต่ถ้าพื้นที่ดำเนินการก่อสร้างมี จำนวนมาก และทรัพยากรที่ใช้ในการตรวจสอบมีน้อย อาจคัดเลือกหรือสุ่มตัวอย่างพื้นที่ ดำเนินการเพียงบางแห่ง เพื่อเป็นตัวแทนของพื้นที่ดำเนินการทั้งหมด

๔. กำหนดแนวทางการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในควรกำหนดแนวทางการตรวจสอบให้ สามารถบรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบและสอดคล้องกับขอบเขตการตรวจสอบ รวมทั้งครอบคลุม ประเด็นการตรวจสอบด้วย ซึ่งแนวทางการตรวจสอบควรกำหนดให้ชัดเจนและมีรายละเอียด

เพียงพอที่จะปฏิบัติตามได้ โดยแนวทางการตรวจสอบควรประกอบด้วยเรื่องดังนี้

๔.๑ เกณฑ์การตรวจสอบ

๔.๒ วิธีการตรวจสอบ

๔.๓ แหล่งที่มาของข้อมูล

๔.๑ เกณฑ์การตรวจสอบ ควรกำหนดเป็นมาตรฐานที่สมเหตุสมผลและสอดคล้องกับสภาพการณ์ที่พึงเป็นไปได้มีหลักการที่ดีและสามารถนำไปปฏิบัติได้รวมทั้งควรมีความยืดหยุ่น เกณฑ์การตรวจสอบควรกำหนดร่วมกันระหว่างผู้ตรวจสอบภายในกับหน่วยรับตรวจ เพื่อให้หน่วยรับตรวจยอมรับในเกณฑ์การตรวจสอบที่จะนำมาใช้อันจะทำให้ผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในเป็นที่ยอมรับของหน่วยรับตรวจ ทั้งนี้ เกณฑ์การตรวจสอบอาจมีแหล่งที่มา ดังนี้

๔.๑.๑ ดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงาน (Key Performance Indicators : KPI)

และเกณฑ์การประเมินผลที่ใช้ในการบริหารงานและการปฏิบัติงานของส่วนราชการ เช่น KPI คือ ร้อยละของความพึงพอใจ เกณฑ์การประเมินผล คือ ร้อยละ ๘๐ เป็นต้น

๔.๑.๒ ผลการตรวจสอบในเรื่องที่คล้ายคลึงกันในอดีต

๔.๑.๓ มาตรฐานที่ยอมรับได้ของหน่วยงานลักษณะเดียวกัน

๔.๑.๔ แนวทางการปฏิบัติงานของหน่วยงานส่วนกลาง

๔.๑.๕ มาตรฐานที่ดีที่ยอมรับทั่วไป

๔.๑.๖ มาตรฐานของผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน

๔.๑.๗ กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ

๔.๒ วิธีการตรวจสอบ เป็นการระบุรายละเอียดขั้นตอนหรือวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลหลักฐานต่างๆ ที่ดีเพียงพอในการสนับสนุนข้อสรุปหรือข้อคิดเห็นเกี่ยวกับข้อตรวจพบที่ได้จากการตรวจสอบตามประเด็นการตรวจสอบที่กำหนดไว้ โดยควรกำหนดวิธีการตรวจสอบให้ครอบคลุม ๓ ขั้นตอนใหญ่ๆ ดังนี้

๔.๒.๑ ศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับเกณฑ์หรือสิ่งที่ควรจะเป็น (Criteria) ตามแผนการดำเนินงาน กระบวนการปฏิบัติงานและผลการดำเนินงาน

๔.๒.๒ ตรวจสอบข้อมูล หลักฐาน และข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงหรือสิ่งที่เป็นอย่าง (Condition) ซึ่งเกี่ยวข้องกับการกำหนดแผนการดำเนินงาน การปฏิบัติงานตามแผน และผลสัมฤทธิ์ของงาน

๔.๒.๓ วิเคราะห์เปรียบเทียบ และหรือประเมินผลระหว่างสิ่งที่ควรจะเป็นตามข้อ ก. และสิ่งที่เป็นอย่างตามข้อ ข. เพื่อให้ทราบระดับผลสัมฤทธิ์และความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพของการดำเนินงาน โดยแปลความหมายจากเกณฑ์การตรวจสอบ ที่กำหนดไว้ตามข้อ (๔.๑) ตลอดจนเพื่อให้ทราบเกี่ยวกับสาเหตุ (Cause) ที่ทำให้สิ่งที่เป็นอย่างแตกต่างจากสิ่งที่ควรจะเป็น ซึ่งมีผลกระทบใดบ้าง (Effects) และควรมีข้อเสนอแนะอย่างไร (Recommendation) เพื่อจะได้แก้ไขปรับปรุงการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นและบรรลุผลสำเร็จของงานตามเป้าหมายที่กำหนดไว้อย่างไรก็ตาม ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบภายในสามารถตรวจสอบข้อมูล หลักฐานและข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นตามข้อ ๔.๒.๒ ไปพร้อมกับการวิเคราะห์เปรียบเทียบและหรือประเมินผลข้อมูลตามข้อ ๔.๒.๓

การตรวจสอบการดำเนินงานเป็นการตรวจสอบที่เน้นผลการดำเนินงาน ซึ่งสามารถตรวจสอบได้ในขั้นตอนของการดำเนินงาน ดังนี้

๑) การตรวจสอบการปฏิบัติตามแผนการดำเนินงาน เป็นการตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่าผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริงในแต่ละขั้นตอนการดำเนินงานในระหว่างการปฏิบัติงานเป็นไปตามแผนการดำเนินงานที่กำหนดหรือไม่อย่างไร รวมทั้งเพื่อให้ทราบถึงประสิทธิภาพของการดำเนินงานและของระบบการควบคุมภายในที่กำหนดให้มีขึ้น

๒) การตรวจสอบผลสำเร็จของงานตามแผนการดำเนินงานเป็นการตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่าผลการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นหลังจากเสร็จสิ้นการปฏิบัติงานตามแผนการดำเนินงานเป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายตามที่กำหนดไว้ในแผนการดำเนินงานหรือไม่อย่างไร ในการตรวจสอบการดำเนินงานดังกล่าว นอกจากจะตรวจสอบผลการดำเนินงานว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ในแผนการดำเนินงานหรือไม่อย่างไร ผู้ตรวจสอบภายในควรตรวจสอบด้วยว่าแผนการดำเนินงานมีความสอดคล้องกับนโยบายและแผนกลยุทธ์ของส่วนราชการหรือไม่เพียงใด และแผนการดำเนินงานมีการจัดทำอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ ทั้งนี้ การจัดทำแผนการดำเนินงานต่างๆ ของส่วนราชการ หัวหน้าส่วนราชการควรให้ผู้ตรวจสอบภายในมีส่วนร่วมในการให้คำปรึกษาแนะนำเกี่ยวกับการจัดทำแผนการดำเนินงานด้วย ดังนั้น ในหัวข้อนี้จะยกตัวอย่างวิธีการตรวจสอบตามขั้นตอนของการดำเนินงานดังกล่าวข้างต้น ดังนี้

### **ตัวอย่างที่ ๑ การตรวจสอบการปฏิบัติตามแผนการดำเนินงาน** มีวิธีการตรวจสอบ ดังนี้

๑. ศึกษาข้อมูลรายละเอียดการดำเนินงาน เช่น

๑.๑ แผนการดำเนินงาน

๑.๒ วัตถุประสงค์และเป้าหมายการดำเนินงาน

๑.๓ ผลผลิต ผลลัพธ์หรือผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการดำเนินงานในแต่ละกิจกรรมย่อย หรือแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน

๑.๔ ทรัพยากรที่จะใช้ในการดำเนินงานในแต่ละกิจกรรมย่อยหรือแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน เช่น งบประมาณ ระยะเวลาดำเนินงาน พื้นที่ดำเนินงาน บุคลากรที่รับผิดชอบ เป็นต้น

๑.๕ ขั้นตอนหรือกระบวนการปฏิบัติงาน

๑.๖ ดัชนีวัดผลการดำเนินงาน (KPI)

๑.๗ กฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

๑.๘ คู่มือ และหรือมาตรฐานการปฏิบัติงาน

๑.๙ ระบบการควบคุมภายใน

๒. ตรวจสอบข้อเท็จจริงในการดำเนินงานตามกระบวนการปฏิบัติงาน และผลสำเร็จในการปฏิบัติงานในแต่ละกิจกรรมย่อยหรือแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน ตามแผนการดำเนินงานในเรื่องต่างๆ เช่น

๒.๑ ปริมาณและหรือคุณภาพของผลผลิตในแต่ละกิจกรรมย่อยหรือของแต่ละขั้นตอนการปฏิบัติงาน

๒.๒ รายการและปริมาณของทรัพยากรที่ใช้ไปจริงว่าเป็นอย่างไรเทียบกับที่ควรจะเป็น เช่น จำนวนเงินค่าใช้จ่าย จำนวนระยะเวลา จำนวนบุคลากร เป็นต้น

๒.๓ ลำดับขั้นตอนและวิธีการปฏิบัติงานจริง

๒.๔ ข้อผิดพลาดหรือข้อบกพร่องในการปฏิบัติงานว่ามีสาเหตุมาจากอะไร

๒.๕ การควบคุมหรือการตรวจสอบคุณภาพของกระบวนการปฏิบัติงานและผลผลิตที่ได้

๒.๖ การแก้ไขหรือปรับปรุงกระบวนการปฏิบัติงาน เมื่อพบข้อผิดพลาดหรือข้อแตกต่างระหว่างผลผลิตหรือการปฏิบัติงานที่เกิดขึ้นจริง กับผลผลิตที่เป็นเป้าหมายหรือระบบงานที่กำหนดไว้

๒.๗ การติดตามและประเมินผลระหว่างดำเนินงาน

๓. วิเคราะห์ เปรียบเทียบ และหรือประเมินผลว่า ข้อเท็จจริงในการดำเนินงานตามกระบวนการปฏิบัติงานและผลสัมฤทธิ์ของการปฏิบัติงานตามข้อ ๒ เป็นไปตามแผนการดำเนินงานตามข้อ ๑ หรือไม่อย่างไร โดยพิจารณาในเรื่องต่างๆ เช่น

๓.๑ ผลการปฏิบัติงานหรือผลสัมฤทธิ์ของงานที่เกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนหรือกิจกรรมย่อย เป็นไปตามผลผลิต ผลลัพธ์หรือผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับซึ่งสอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้ในแผนการดำเนินงานหรือไม่เพียงใด โดยควรพิจารณาทั้งในเชิงปริมาณและคุณภาพ

๓.๒ การปฏิบัติงานเป็นไปตามขั้นตอนหรือกระบวนการปฏิบัติงานและหรือข้อกำหนดที่กำหนดไว้โดยถูกต้องหรือไม่ เช่น การปฏิบัติงานเป็นไปตามระบบการควบคุมภายใน หรือตามกฎหมาย หรือตามมาตรฐานหรือคู่มือการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ เป็นต้น

๓.๓ การปฏิบัติงานมีความเหมาะสมกับสภาพหรือลักษณะการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจหรือไม่

๓.๔ การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลหรือไม่โดยพิจารณาจากความสัมพันธ์ของข้อมูลต่างๆ เช่น จำนวนต้นทุน จำนวนผลผลิต เป็นต้น

๓.๕ การปฏิบัติงานมีความสอดคล้องเหมาะสมกับสภาพการณ์ปัจจุบันหรือไม่หรือความต่อเนื่องของแผนยังคงคุ้มค่าอยู่อีกหรือไม่

๓.๖ การวิเคราะห์หรือสืบสวนข้อผิดพลาดหรือข้อบกพร่องหรือข้อแตกต่างที่เกิดขึ้นในระหว่างการทำงาน

๓.๗ ระบบการติดตามประเมินผลการดำเนินงานมีความเหมาะสม และมีการปฏิบัติตามหรือไม่อย่างไร กรณีที่ผลการติดตามประเมินผลพบว่าการทำงานไม่เป็นไปตามแผน หน่วยรับตรวจได้มีการปรับปรุงแก้ไขการทำงานหรือไม่อย่างไรและวิธีการปรับปรุงแก้ไขนั้น สามารถทำให้ผลสัมฤทธิ์ของงานเป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดหรือไม่

## **ตัวอย่างที่ ๒ การตรวจสอบผลสำเร็จของงานตามการดำเนินงาน** มีวิธีการตรวจสอบ ดังนี้

๑. ศึกษาข้อมูลแผนการดำเนินงานและผลสำเร็จของงานตามแผน เช่น

๑.๑ วัตถุประสงค์ เป้าหมาย ดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงาน

๑.๒ กระบวนการปฏิบัติงาน คู่มือ และหรือมาตรฐานการปฏิบัติงาน

๑.๓ กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ

๑.๔ ระบบการควบคุมภายใน

๑.๕ ผลผลิต ผลลัพธ์และหรือผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับหลังจากเสร็จสิ้นการดำเนินงานตามแผน

๑.๖ ทรัพยากรที่จะใช้ในการดำเนินงานทั้งหมด

๒. ตรวจสอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับผลสำเร็จของงาน เมื่อเสร็จสิ้นการดำเนินงานตามแผนในเรื่องต่างๆ เช่น

๒.๑ ลำดับขั้นตอนการปฏิบัติงานจริงและข้อผิดพลาดหรือข้อบกพร่อง ที่เกิดจากการปฏิบัติงาน

๒.๒ ผลผลิตและผลลัพธ์หรือผลกระทบที่เกิดขึ้นจริงเมื่อเสร็จสิ้นการดำเนินงาน เช่น ปริมาณและคุณภาพของผลผลิต ผลลัพธ์ที่เกิดขึ้น มีผลกระทบด้านบวกหรือลบและมีขอบเขตครอบคลุมกลุ่มเป้าหมายมากหรือน้อย เป็นต้น

๒.๓ ทรัพยากรที่ใช้ไปทั้งหมด

๒.๔ การติดตามและประเมินผลหลังเสร็จสิ้นการดำเนินงาน

๒.๕ มาตรการเกี่ยวกับการนำข้อดีและข้อเสียที่พบจากการดำเนินงานในอดีตไปใช้ให้เกิดประโยชน์ในอนาคต เช่น การเผยแพร่ให้ความรู้แก่บุคลากรในองค์กร การปรับปรุงระบบการควบคุมภายใน การพัฒนาเทคนิควิธีการปฏิบัติงานใหม่ๆ ใช้เป็นข้อมูลในการกำหนดแผนงานฯ ในอนาคต

๓. วิเคราะห์ เปรียบเทียบ และหรือประเมินผลว่า ผลสำเร็จของงานที่เกิดขึ้นจริงตามข้อ ๒ เป็นไปตามผลสำเร็จที่กำหนดไว้ในแผนการดำเนินงานตามข้อ ๑ หรือไม่เพียงใด โดยพิจารณาในเรื่องต่างๆ เช่น

๓.๑ การปฏิบัติงานเป็นไปตามขั้นตอนหรือกระบวนการปฏิบัติงานและหรือข้อกำหนดที่กำหนดไว้โดยถูกต้องหรือไม่ เช่น การปฏิบัติงานเป็นไปตามระบบการควบคุมภายใน หรือตามกฎหมาย หรือตามมาตรฐานหรือคู่มือการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ มีความเหมาะสมกับสภาพหรือลักษณะการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ เป็นต้น

๓.๒ ผลผลิตที่เกิดขึ้นจริงเป็นไปตามแผนการดำเนินงานที่กำหนดหรือไม่เพียงใด

๓.๓ ผลลัพธ์เป็นไปตามที่ต้องการหรือไม่อย่างไร

๓.๔ ผลกระทบที่เกิดขึ้นเป็นไปในด้านบวกหรือลบ และเกี่ยวข้องกับบุคคลใดบ้าง

๓.๕ ทรัพยากรที่ใช้ไปในการดำเนินงานทั้งหมดเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในแผนการดำเนินงานหรือไม่

๓.๖ การดำเนินงานที่บกพร่องหรือผลกระทบด้านลบที่เกิดขึ้นนั้นได้มีการแก้ไขปรับปรุงตามระบบงานที่วางไว้หรือตามหลักเกณฑ์สากลหรือไม่และการแก้ไขปรับปรุงนั้นได้ผล หรือไม่ หรืออีกนัยหนึ่งประเมินว่าระบบการแก้ไขปรับปรุงปัญหาที่เกิดขึ้นหลังจากเสร็จสิ้นแผนงาน งาน/โครงการ มีประสิทธิผลและประสิทธิภาพหรือไม่

**ตัวอย่างที่ ๓ การตรวจสอบแผนการดำเนินงาน** มีวิธีการตรวจสอบดังนี้

๑. ศึกษาข้อมูลการจัดทำแผนการดำเนินงานที่ควรจะเป็น เช่น



๑.๑ หลักการการจัดทำแผนการดำเนินงานโดยทั่วไป และหรือตามกฎหมายระเบียบข้อบังคับของทางราชการ

๑.๒ นโยบายของกรม กระทรวง และรัฐบาล

๑.๓ แผนบริหารราชการแผ่นดิน แผนปฏิบัติราชการ ๔ ปี และแผนปฏิบัติราชการประจำปี

๑.๔ แผนกลยุทธ์หรือแผนยุทธศาสตร์ของกรมและกระทรวง

๑.๕ แผนการจัดสรรงบประมาณตามแผนงาน งาน/โครงการของส่วนราชการ

๒. ตรวจสอบข้อเท็จจริงในการจัดทำแผนการดำเนินงานในเรื่องต่างๆ เช่น

๒.๑ เหตุผลหรือความเป็นมาของการจัดทำแผนการดำเนินงาน

๒.๒ ความคุ้มค่าของแผนการดำเนินงาน

๒.๓ การกำหนดหรือจัดลำดับความสำคัญของแผน โดยคำนึงถึงความเสี่ยง และการบริหารความเสี่ยง

๒.๔ การกำหนดรายละเอียดของแผนการดำเนินงาน เช่น วัตถุประสงค์เป้าหมาย กำหนดระยะเวลาในการดำเนินการ จำนวนเงินงบประมาณ เป็นต้น

๒.๕ การกำหนดตัวชี้วัดและเกณฑ์การประเมินผลการดำเนินงาน

๒.๖ การใช้ทรัพยากรในการกำหนดแผน เช่น ข้อมูลค่าใช้จ่ายบุคลากร ระยะเวลาที่ใช้ในการวางแผน เป็นต้น

๒.๗ การกำหนดระบบบริหารแผนหรือบริหารงาน เช่น การมอบหมายการสั่งการ การสื่อสาร การควบคุม การติดตามและประเมินผล การประสานงานและการประเมินความเสี่ยง เป็นต้น

๒.๘ การกำหนดระบบ มาตรการและหรือวิธีการในการป้องกันปัญหาหรือแก้ไขปัญหที่อาจเกิดขึ้นภายหลังจากแผนงานฯ เสร็จสิ้น

๓. วิเคราะห์เปรียบเทียบ และหรือประเมินผลว่า ข้อเท็จจริงในการจัดทำแผนการดำเนินงานตามข้อ ๒ สอดคล้องตามหลักเกณฑ์หรือสิ่งที่ควรจะเป็นในการจัดทำแผนการดำเนินงานตามข้อ ๑ หรือไม่อย่างไร โดยพิจารณาในเรื่องต่างๆ เช่น

๓.๑ การจัดทำแผนดำเนินงานมีเหตุผลที่เหมาะสมตามความจำเป็นของสภาพการณ์หรือตามความต้องการของกลุ่มเป้าหมายโดยแท้จริง หรือตามแผนกลยุทธ์ของกรมหรือตามกฎหมายระเบียบข้อบังคับของทางราชการหรือไม่

๓.๒ มีการจัดลำดับหรือกำหนดระดับความสำคัญของแผนที่จะดำเนินการหรือไม่หรือมีการระบุว่าแผนใดเป็นแผนหลักและแผนรองหรือไม่โดยพิจารณาจากความสอดคล้องกับแผนกลยุทธ์ของกรม แผนบริหารราชการแผ่นดิน แผนปฏิบัติราชการ ๔ ปี แผนปฏิบัติราชการประจำปีและนโยบายของกรม กระทรวง และรัฐบาล

๓.๓ มีการพิจารณาถึงความคุ้มค่าของผลตอบแทนหรือผลกระทบที่คาดว่าจะได้รับหรือไม่หรืออีกนัยหนึ่งมีการพิจารณาว่าหน่วยรับตรวจควรจะดำเนินงานนั้นเอง หรือควรให้หน่วยงานอื่นหรือให้เอกชนดำเนินการแทนหรือไม่

๓.๔ มีการกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับแผนอย่างชัดเจนหรือไม่

๓.๕ มีการพิจารณาความสอดคล้องในองค์ประกอบของแผนงานรวมทั้งมีการพิจารณาความสอดคล้องระหว่างแผนกลยุทธ์แผนงาน งาน/โครงการ กับแผนบริหารราชการแผ่นดินและแผนปฏิบัติราชการหรือไม่

๓.๖ มีการประมาณการหรือคำนวณต้นทุนหรืองบประมาณที่จะใช้ตามหลักวิชาการหรือตามระบบบัญชีต้นทุนที่เหมาะสมหรือไม่

๓.๗ มีการสอบทานหรือสอบยืนยันความถูกต้องของวงเงินงบประมาณที่จะใช้ในแผนงาน งาน/โครงการ ระหว่างหน่วยงานผู้ดำเนินแผนงาน งาน/โครงการ กับหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดทำหรือจัดสรรงบประมาณเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่

๓.๘ มีการทดลองทำโครงการนำร่องก่อนจัดทำโครงการจริงหรือไม่หรือจัดทำรูปแบบจำลองของโครงการเพื่อพิจารณาความเป็นไปได้หรือสามารถคาดคะเนปัญหาและข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่

๓.๙ มีการพิจารณาหรือเปรียบเทียบเกี่ยวกับทางเลือกอื่นใดในการดำเนินงาน เพื่อกำหนดแผนงาน งาน/โครงการที่เหมาะสมที่สุดในการดำเนินการให้บรรลุผลตามแผนหรือไม่เป็นต้น

๔. แหล่งที่มาของข้อมูล เป็นการระบุแหล่งที่มาของข้อมูลต่างๆ ที่ใช้ในการตรวจสอบ ได้แก่ เอกสาร หลักฐาน รายงาน ระบบงาน บุคลากร และทรัพย์สินเช่น ผังการจัดโครงสร้างและขอบเขตงานที่ปฏิบัติ คู่มือการปฏิบัติงานต่าง ๆ รายงานต่าง ๆ ระบบการปฏิบัติงาน กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี ประกาศ คำสั่งแบบสอบถาม การสัมภาษณ์ การสังเกตการณ์การปฏิบัติงานของผู้บริหาร เจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานและผู้ที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น

### เทคนิคที่จะใช้ในการตรวจสอบการดำเนินงาน

ในการกำหนดวิธีการตรวจสอบผู้ตรวจสอบภายในควรระบุเทคนิคการตรวจสอบเกี่ยวกับการคัดเลือกข้อมูล การวิเคราะห์การประเมินผล และการบันทึกข้อมูลที่ได้รับระหว่างการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ โดยการกำหนดเทคนิคการตรวจสอบควรกำหนดให้เหมาะสมกับเรื่องที่จะตรวจสอบในแต่ละกรณี ซึ่งในบางครั้งจำเป็นต้องใช้เทคนิคหลายอย่างประกอบกัน เพื่อให้ได้หลักฐานที่มีคุณภาพและเพียงพอต่อการแสดงความเห็นในรายงานผลการปฏิบัติงาน ทั้งนี้เทคนิคส่วนใหญ่ที่ใช้ทั่วไปกับการตรวจสอบการดำเนินงาน เช่น

**การสุ่มตัวอย่าง** เป็นการเลือกข้อมูลแต่เพียงบางส่วนที่ใช้เป็นตัวแทนของข้อมูลทั้งหมดโดยคำนึงว่าข้อมูลทั้งหมดมีโอกาสที่ได้รับเลือกเท่าๆ กัน เช่น การตรวจสอบการดำเนินงานของโครงการหนึ่ง ซึ่งมีพื้นที่ดำเนินการทั่วประเทศผู้ตรวจสอบภายในอาจสุ่มตัวอย่างโดยแบ่งพื้นที่ดำเนินการเป็นรายภาค คือ ภาคกลาง ภาคเหนือ ภาคใต้ ภาคตะวันออก และภาคตะวันตก แล้วพิจารณาว่าแต่ละภาคมีปัจจัยใดที่เกี่ยวข้องกับความสำเร็จของโครงการแตกต่างกัน จากนั้นจึงกำหนดกลุ่มตัวอย่างในแต่ละภาค โดยคัดเลือกพื้นที่ที่ดำเนินการในปริมาณตัวอย่างที่เหมาะสมและสามารถเป็นตัวแทนของพื้นที่ดำเนินการทั้งหมดได้ เป็นต้น

**การสอบทาน** เป็นการยืนยันความจริง ความถูกต้อง ความแม่นยำ ความสมเหตุสมผล หรือความน่าเชื่อถือของข้อมูล เอกสารหลักฐาน หรือสิ่งใดสิ่งหนึ่งโดยการหาหลักฐานมายืนยันกับข้อเท็จจริงที่ปรากฏอยู่ เช่น การสอบทานการปฏิบัติงานจริงตามแผนภาพกระบวนการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจ เป็นต้น

**การคำนวณ** เป็นการทดสอบความถูกต้องของการคำนวณตัวเลขต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงาน เช่น ตัวเลขการคำนวณค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการดำเนินงานตัวเลขการคำนวณระยะเวลาการดำเนินงาน เป็นต้น ทั้งนี้ การคำนวณพิสูจน์ได้เพียงความถูกต้องของผลลัพธ์แต่ไม่ได้พิสูจน์แหล่งที่มาของตัวเลขที่นำมาคำนวณ จึงควรใช้เทคนิคการตรวจสอบอื่นร่วมด้วย

**การสอบถาม** เป็นการสอบถามผู้ที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบโครงการที่ตรวจสอบ ผู้ปฏิบัติงาน เป็นต้น เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงต่างๆ ที่ต้องการ ซึ่งอาจกระทำได้ทั้งเป็นลายลักษณ์อักษรและวาจา ซึ่งในการสอบถามอาจจัดทำเป็นแบบสอบถาม ซึ่งประกอบด้วย

๑. ชื่อของแบบสอบถาม ต้องชัดเจน สั้น ตรงกับจุดประสงค์
๒. เนื้อหาของแบบสอบถามเป็นส่วนสำคัญที่สุด ประกอบด้วย คำถามและที่ว่างสำหรับตอบ การจัดลำดับและการวางรูปแบบเนื้อหา ซึ่งควรกำหนดให้เหมาะสม
๓. คำอธิบายชี้แจง เพื่อให้เข้าใจในการตอบแบบสอบถามทั้งนี้หลักในการตั้งคำถาม ควรเป็นคำถามที่เข้าใจง่าย กระชับ ได้ใจความผู้ตอบเข้าใจและจับประเด็นได้ โดยทั่ว ๆ ไป คำถามอาจแบ่งได้ ๒ ประเภทใหญ่ คือ คำถามเปิด (Open Question) และคำถามปิด (Close Question) อย่างไรก็ตามการที่ได้จากการสอบถามเป็นเพียงหลักฐานประกอบการตรวจสอบเท่านั้น จะต้องมีการพิสูจน์ด้วยเทคนิคการตรวจสอบอื่นๆ เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงจนเป็นที่พอใจ

**การสัมภาษณ์** เป็นการสัมภาษณ์ผู้ที่เกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องในเบื้องต้น ซึ่งข้อมูลที่ได้ควรหาเอกสารหลักฐานอื่นๆ ยืนยันข้อเท็จจริงต่างๆ ที่ได้จากการสัมภาษณ์ด้วย ทั้งนี้ในการสัมภาษณ์ผู้ตรวจสอบภายในควรพิจารณาถึงความรู้และความเกี่ยวข้องในหน้าที่ความรับผิดชอบการดำเนินงานของผู้ถูกสัมภาษณ์รวมทั้งศึกษาข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับเรื่องที่จะสัมภาษณ์ เพื่อที่ว่าในระหว่างสัมภาษณ์หากข้อมูลหลักฐานจากการสัมภาษณ์ไม่สอดคล้องกับข้อมูลหรือขัดแย้งกับข้อมูลที่มีอยู่ผู้สัมภาษณ์จะได้สืบหาข้อมูลหลักฐานที่ถูกต้องหรือน่าเชื่อถือมากกว่าต่อไป

**การสังเกตการณ์** เป็นการสังเกตให้เห็นด้วยตาในสิ่งที่ต้องการทราบอย่างระมัดระวัง โดยใช้ความรู้ความสามารถที่มีอยู่ รวมถึงการใช้วิจารณญาณพิจารณาสิ่งที่ได้เห็นแล้วบันทึกเหตุการณ์ต่าง ๆ ไว้ ทั้งนี้การสังเกตการณ์แบ่งได้เป็น ๒ ประเภท คือ การสังเกตแบบไม่มีส่วนร่วม หมายถึง การที่ผู้ตรวจสอบภายในพยายามไม่เปิดเผยตัวเองในการเข้าสังเกตการณ์ อาจมีเครื่องมือช่วย เช่น กล้องถ่ายรูป เครื่องบันทึกเสียง เป็นต้น และการสังเกตแบบมีส่วนร่วม หมายถึง การที่ผู้ตรวจสอบภายในเข้าไป

มีส่วนในการสังเกตการณ์ที่เกี่ยวข้อง ในระดับต่างๆ เช่น เป็นเพียงผู้สังเกตการณ์ หรือมีส่วนร่วมในกิจกรรมบางส่วนหรือทั้งหมด เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ผลที่ได้จากการสังเกตการณ์เป็นเพียงข้อมูลการปฏิบัติงานจริงในช่วงเวลาที่สังเกตการณ์เท่านั้น ผู้ตรวจสอบภายในควรหาเอกสารหลักฐานอื่นมายืนยัน เพื่อให้หน่วยรับตรวจยอมรับผลการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน

**การวิเคราะห์เปรียบเทียบ** เป็นการศึกษาและเปรียบเทียบความสัมพันธ์และเปลี่ยนแปลงของข้อมูลต่างๆ ว่าเป็นไปตามที่คาดหวังหรือเป็นไปตามที่ควรหรือไม่ซึ่งอาจวิเคราะห์เปรียบเทียบในเชิงปริมาณ เช่น การวิเคราะห์เปรียบเทียบข้อมูลการใช้งบประมาณในการดำเนินงานจริงกับประมาณการที่กำหนดไว้เป็นต้น หรือวิเคราะห์เปรียบเทียบตามหลักเหตุผล (ไม่เป็นเชิงปริมาณ) ไม่สามารถวัดค่าออกมาเป็นตัวเลขได้) เช่นการวิเคราะห์เปรียบเทียบการพัฒนาด้านทักษะในการเล่นกีฬาระหว่างก่อนและหลังการก่อสร้างศูนย์กีฬาแล้วเสร็จ อาจวัดไม่ได้ว่าเล่นกีฬาเก่งมากกว่าเดิมเป็นตัวเลขเท่าใดแต่สามารถวิเคราะห์ได้ว่ามีทักษะมากขึ้นหรือไม่เพียงใด เป็นต้น ทั้งนี้ เครื่องมือที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลมีหลายแบบ เช่น

๑. การใช้ผังก้างปลา “Fish Bone Diagram” เป็นการวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้น โดยรวบรวมสาเหตุของปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของกระบวนการมาจัดทำผังโครงสร้างแบ่งได้เป็น ๒ ส่วน คือ ส่วนที่เป็นเหตุ(Cause) และส่วนที่เป็นผล (Effect)

๒. ผังพาเรโต (Pareto Chart) เป็นเครื่องมือที่ช่วยในการตัดสินใจว่าจะดำเนินการใดก่อนตามลำดับความสำคัญ เฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่มีปัจจัยสำหรับการดำเนินการจำกัด โดยจัดทำเป็นแผนภูมิแท่ง ความสูงของแผนภูมิแท่งแสดงถึงความถี่หรือจำนวนครั้งของปัญหาที่เกิดจากสาเหตุต่างๆ เรียงลำดับความสูงจากซ้ายไปขวา ซึ่งแผนภูมิแท่งทางซ้ายจะแสดงถึงสาเหตุที่ส่งผลกระทบมากกว่าแผนภูมิแท่งทางขวามือ

๓. การระดมความคิดหรือระดมสมอง (Brainstorming) เป็นการแก้ปัญหาโดยวิธีการอภิปรายร่วมกันเป็นกลุ่มและให้แต่ละบุคคลต่างเสนอวิธีการแก้ปัญหาตามแนวทางต่าง ๆ ให้กว้างขวางและหลากหลายมากที่สุด ซึ่งความคิดต่างๆ ที่ได้รับมาจะจดบันทึกไว้ แล้วนำมาวิเคราะห์เพื่อให้มีแนวทางในการปรับปรุงหรือแก้ไขปัญหานั้นๆ

**การประเมินผล** เป็นการเปรียบเทียบมาตรฐานและหรือหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้กับผลการปฏิบัติงานจริงว่าเกิดผลต่างหรือไม่อย่างไร ถ้าเกิดผลต่างควรพิจารณาถึงผลกระทบและสาเหตุที่เกิดขึ้น เพื่อเสนอข้อคิดเห็นในการปรับปรุงแก้ไขต่อไปซึ่งการประเมินผลมีหลายรูปแบบ เช่น

๑. Balanced Scorecard (BSC) เป็นการประเมินใน ๔ ด้าน ได้แก่ ๑) ด้านลูกค้า ๒) ด้านการเงิน ๓) ด้านกระบวนการภายใน ๔) ด้านการเรียนรู้และเติบโต

๒. โมเดลชิป (CIPP) แบ่งการประเมินออกเป็น ๔ ประเภท คือ ๑) การประเมินสภาวะแวดล้อม ๒) การประเมินตัวป้อนเข้า ๓) การประเมินกระบวนการ ๔) การประเมินผลผลิตที่เกิดขึ้น

๓. แบบจำลองการประเมิน “CPO” (CPO’S Evaluation Model) ประกอบด้วยส่วนสำคัญ ๓ ส่วน คือ ๑) ปัจจัยพื้นฐานด้านสภาวะแวดล้อมของโครงการ ๒) กระบวนการปฏิบัติระหว่างดำเนินโครงการ ๓) ผลผลิตของโครงการ

## การปฏิบัติงานตรวจสอบ

เมื่อผู้ตรวจสอบภายในได้กำหนดแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบการดำเนินงานของแผนงานงาน/โครงการ และได้รับความเห็นชอบจากหัวหน้าหน่วยงานตรวจสอบภายในแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในควรกำหนดรูปแบบกระดาษทำการสำหรับการรวบรวมข้อมูลเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์การตรวจสอบ และปฏิบัติงานตรวจสอบตามแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบการดำเนินงานดังกล่าว โดย การปฏิบัติงานตรวจสอบ๑ มีขั้นตอน ดังนี้

๑. รวบรวมข้อมูล ผู้ตรวจสอบภายในควรตรวจสอบและรวบรวมข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยข้อมูลที่รวบรวมควรมีลักษณะสำคัญ ดังนี้

๑.๑ ความถูกต้องหรือเชื่อถือได้ ควรเป็นข้อมูลหลักฐานหรือข้อเท็จจริงที่แสดงเนื้อหา ตามที่ต้องการอย่างถูกต้องตามความเป็นจริงและมาจากแหล่งที่น่าเชื่อถือ เช่น ใบเสร็จรับเงินจาก ผู้รับจ้างเหมาถูกจัดทำขึ้นมาอย่างถูกต้องตรงตามเนื้องานที่แล้วเสร็จหรือเกิดขึ้นจริงหรือที่ส่งมอบจริง บัญชีรายจ่ายตามแผนงานของกองคลังแสดงจำนวนเงินสอดคล้องกับปริมาณงานที่แล้วเสร็จตาม แผนงาน เป็นต้น อย่างไรก็ตามข้อมูลที่หลักฐานที่น่าเชื่อถือ เช่น ข้อมูลหลักฐานที่ได้จากบุคคล/แหล่ง ภายนอกน่าเชื่อถือกว่าข้อมูลหลักฐานของหน่วยรับตรวจ ข้อมูลหลักฐานที่เป็นต้นฉบับน่าเชื่อถือกว่า ภาพถ่ายสำเนา เป็นต้น

๑.๒ ความเกี่ยวข้องหรือสัมพันธ์กับประเด็นการตรวจสอบ ควรเป็นข้อมูลหลักฐานหรือ ข้อเท็จจริงที่มีสาระสำคัญและตรงตามประเด็นการตรวจสอบที่กำหนดไว้ซึ่งจะช่วยสนับสนุนในการ สรุปผลการตรวจสอบ เช่น ประเด็นการตรวจสอบคือ ความมีประสิทธิภาพของการให้บริการ ข้อมูลที่ เกี่ยวข้องที่ควรรวบรวม อาทิจำนวนผู้ใช้บริการต้นทุนในการให้บริการ ผลผลิตและผลลัพธ์ของการ ให้บริการ ความพึงพอใจของผู้ใช้บริการที่อาจตรวจสอบข้อมูลเกี่ยวกับจำนวนข้อร้องเรียนและหรือ การให้ความร่วมมือของผู้ใช้บริการ เป็นต้น

๑.๓ ความเพียงพอต่อการสรุปผลการตรวจสอบ ควรมีข้อมูลหลักฐานหรือข้อเท็จจริงใน ปริมาณหรือจำนวนที่เพียงพอต่อการสรุปผลการตรวจสอบได้อย่างสมเหตุสมผลหรือใช้อ้างอิงให้มั่นใจ ถึงเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น ซึ่งทุกคนสามารถสรุปความเห็นได้อย่างเดียวกัน เช่น การตรวจสอบการ ดำเนินงานว่าเป็นไปตามแผนการปฏิบัติที่กำหนดหรือไม่ข้อมูลรายงานผลการดำเนินงานของหน่วยรับ ตรวจเพียงพออย่างเดียวอาจไม่สามารถยืนยันถึงผลสำเร็จของงานได้ซึ่งควรหาข้อมูลหลักฐานเพิ่มเติม อาทิภาพถ่ายแสดงสภาพการดำเนินงานจริง รายงานผลการประเมินของหน่วยงานที่มีหน้าที่ประเมินผล การปฏิบัติงานของส่วนราชการข้อมูลการสัมภาษณ์/สังเกตการณ์การปฏิบัติงานจริงของผู้ตรวจสอบ ภายใน เป็นต้น

๑.๔ ความมีประโยชน์ต่อการปฏิบัติงาน ควรเป็นข้อมูลหลักฐานหรือข้อเท็จจริงที่ช่วยใน การควบคุมและตัดสินใจของผู้บริหาร เพื่อให้การดำเนินงานของส่วนราชการบรรลุเป้าหมายที่กำหนด ทั้งนี้ข้อมูลควรมีความทันเวลาในการใช้ประโยชน์และความมีสาระสำคัญในการสรุปความเห็นหรือ ตัดสินใจ เช่น ระบบการควบคุมภายในที่จัดทำโดยส่วนราชการ รายงานผลการประเมินระบบการ ควบคุมภายในที่ประเมินโดยหน่วยงานเองและหรือผู้ตรวจสอบภายใน รายงานผลการบริหารความ เสี่ยงของส่วนราชการซึ่งข้อมูลดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ต่อการแสดงว่าการปฏิบัติงานของส่วน ราชการมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลเพียงใด และควรมีการปรับปรุงแก้ไขหรือไม่อย่างไร เป็นต้น

๒. วิเคราะห์และประเมินผล เมื่อรวบรวมข้อมูลเรียบร้อยแล้วผู้ตรวจสอบภายในควรนำข้อมูลที่รวบรวมได้ดังกล่าวมาวิเคราะห์และประเมินผลว่า ผลของสภาพการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงมีความแตกต่างกับแผนหรือเกณฑ์หรือสิ่งที่ควรเกิดขึ้นหรือควรจะเป็นสำหรับการดำเนินงานนั้นหรือไม่ โดยพิจารณาจากเกณฑ์การตรวจสอบที่กำหนดไว้ในแผนการปฏิบัติงาน เพื่อให้ทราบระดับการบรรลุผลสัมฤทธิ์และควมมีประสิทธิภาพของการดำเนินงาน ทั้งนี้หากผลการดำเนินงานแตกต่างจากแผนหรือเกณฑ์หรือสิ่งที่ควรจะเป็น ควรวิเคราะห์ต่อไปว่า จะเกิดผลกระทบทั้งทางตรงและทางอ้อมอะไรบ้าง และผลกระทบนั้นมีสาเหตุมาจากอะไร ซึ่งควรมีการปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงานหรือไม่อย่างไร

๓. สรุปประเด็นข้อตรวจพบ ผู้ตรวจสอบภายในควรนำข้อมูลที่วิเคราะห์และประเมินผลได้มาสรุปว่า จากการตรวจสอบได้ข้อเท็จจริงหรือข้อตรวจพบอะไรบ้างในแต่ละประเด็นการตรวจสอบ ซึ่งควรสรุปเป็นประเด็นข้อตรวจพบใน ๕ เรื่อง ดังนี้

๓.๑ หลักเกณฑ์/สิ่งที่ควรจะเป็น (Criteria) คือ สิ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการเปรียบเทียบกับสภาพการดำเนินงานที่เกิดขึ้นจริงของแผนงานงาน/โครงการที่ตรวจสอบซึ่งส่วนใหญ่ได้แก่เกณฑ์การตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในแผนการปฏิบัติงานตรวจสอบ

๓.๒ ข้อเท็จจริง/สิ่งที่เป็นอย่างอยู่ (Condition) คือ ข้อเท็จจริงที่ผู้ตรวจสอบภายในได้ค้นพบในการตรวจสอบ และได้รับการตรวจสอบแน่ชัดแล้วว่าถูกต้องและมีข้อมูลหลักฐานสนับสนุน

๓.๓ ผลกระทบ (Effects) คือ ความเสี่ยง/ผลเสียหาย/ปัญหาที่จะได้รับเนื่องจากสิ่งที่เป็นอยู่แตกต่างไปจากสิ่งที่ควรจะเป็น ซึ่งควรระบุผลกระทบที่ชัดเจนว่าเกิดจากการดำเนินงานนั้นโดยตรงหรือโดยอ้อม ผลกระทบอาจเกิดขึ้นได้ทั้งด้านบวกและด้านลบ อย่างไรก็ตามการพิจารณาว่าผลกระทบนั้นมีสาระสำคัญที่ควรรายงานหรือไม่นั้นอาจพิจารณาจากความมากมายของผลกระทบ ความถี่ของผลกระทบที่เกิดขึ้น ผลกระทบมีขอบเขตของการเกิดกว้างไกลเพียงใด และมีระยะเวลาในการเกิดผลกระทบมากน้อยเพียงใด

๓.๔ สาเหตุ (Causes) คือ เหตุผลของความแตกต่างระหว่างสิ่งที่ควรจะเป็นกับสิ่งที่เป็นอยู่ ซึ่งควรพิสูจน์ให้แน่ชัดว่าเกิดจากเหตุผลหรือสาเหตุที่แท้จริงใดบ้างและมีความสำคัญหรือไม่อย่างไร เพื่อจะได้นำไปสู่ข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาให้ตรงกับสาเหตุที่เกิดขึ้น ซึ่งสาเหตุที่เกิดปัญหาส่วนใหญ่มักเกิดจากการไม่มีระบบการควบคุมภายในที่ดี หรือมีระบบการควบคุมภายในแต่ไม่ปฏิบัติตามระบบที่กำหนด ทั้งนี้ สาเหตุ อาจจำแนกได้ ๔ ลักษณะ คือ

๓.๔.๑ สาเหตุเดียว (Single Factor) เป็นสาเหตุที่มีปัจจัยเดียวที่ก่อให้เกิดปัญหา เช่น การที่โครงการล่าช้ากว่าแผนที่กำหนด เนื่องมาจากภัยธรรมชาติ เป็นต้น

๓.๔.๒ หลายสาเหตุ (Multiple Factor) เป็นสาเหตุที่มีหลายปัจจัยที่ทำให้เกิดปัญหา เช่น การที่โครงการล่าช้ากว่าแผนที่กำหนด เนื่องมาจากการก่อสร้างล่าช้าและการปฏิบัติงานที่ล่าช้าของกิจกรรมอื่นของโครงการ เป็นต้น

๓.๔.๓ สาเหตุแทรกกลาง (Intervening Factor) เป็นสาเหตุที่มีปัจจัยที่ทำให้เกิดปัญหาหลายประการ และแต่ละประการนั้นเกิดขึ้นต่อเนื่องกันจนทำให้เกิดปัญหา เช่น โครงการล่าช้ากว่าแผนที่กำหนด เนื่องมาจากการก่อสร้างที่ล่าช้า ซึ่งเกิดมาจากการส่งมอบพื้นที่โครงการให้

ผู้รับเหมาก่อสร้างล่าช้า ทำให้การก่อสร้างอยู่ในช่วงฤดูฝน ซึ่งในช่วงเวลาดังกล่าวเกิดฝนตกหนักและเกิดอุทกภัยขึ้น ทำให้ผู้รับเหมาไม่สามารถปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนปฏิบัติการได้ เป็นต้น

๓.๔.๔ สาเหตุหลายลักษณะ (Mixed Factor) เป็นสาเหตุที่มีปัจจัยที่ทำให้เกิดปัญหาหลายประการ และแต่ละประการนั้นอาจเกิดปัญหาที่เกี่ยวข้องกันหรือไม่เกี่ยวข้องกัน เช่น นอกจากการที่โครงการล่าช้ากว่าแผนที่กำหนด ซึ่งเกิดมาจากการส่งมอบพื้นที่โครงการให้ผู้รับเหมาก่อสร้างล่าช้า ทำให้การก่อสร้างอยู่ในช่วงฤดูฝนเป็นเหตุให้ผู้รับเหมาไม่สามารถปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนได้แล้ว ยังเกิดจากการปฏิบัติงานที่ล่าช้าของกิจกรรมอื่นของโครงการด้วย เป็นต้น

๓.๕ ข้อเสนอแนะ (Recommendation) คือ ข้อคิดเห็น/ความเห็นเกี่ยวกับการปรับปรุงแก้ไขหรือพัฒนาการดำเนินงานให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น อันจะทำให้บรรลุผลสัมฤทธิ์ ข้อเสนอแนะควรสอดคล้องและเป็นเหตุเป็นผลสนับสนุนซึ่งกันและกันกับสาเหตุอย่างไรก็ตาม ผู้ตรวจสอบภายในอาจขอความเห็น/ข้อเสนอแนะจากหน่วยรับตรวจ ผู้เชี่ยวชาญและหรือผู้เกี่ยวข้องก็ได้ เพื่อให้ข้อเสนอแนะนั้นมีคุณค่าเป็นที่ยอมรับของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องและสามารถนำไปปฏิบัติได้ ทั้งนี้ข้อเสนอแนะที่ดีควรมีลักษณะดังนี้

๓.๕.๑ ระบุให้ชัดเจนว่า อะไรที่จำเป็นต้องดำเนินการแก้ไข ใครคือ ผู้รับผิดชอบ ดำเนินการแก้ไข และระยะเวลาที่จะแก้ไขให้แล้วเสร็จ

๓.๕.๒ เป็นแนวทางการแก้ไขสาเหตุของปัญหา/ผลกระทบที่เกิดขึ้นซึ่งควรสามารถแก้ไขปัญหาและลดความเสี่ยงได้

๓.๕.๓ สามารถปฏิบัติได้และทันต่อเหตุการณ์

๓.๕.๔ ควรคำนึงถึงต้นทุน/ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมเป็นไปได้และสอดคล้องกับปัญหา/ความเสี่ยง

๓.๕.๕ ควรเขียนในลักษณะสร้างสรรค์ก่อให้เกิดการปรับปรุงแก้ไขและเป็นประโยชน์ต่อหน่วยรับตรวจ

๔. บันทึกข้อมูล ผู้ตรวจสอบภายในควรนำข้อมูลที่ได้จากขั้นตอนที่ (๑) – (๓) มาบันทึกไว้ในกระดานทำการ โดยให้มีรายละเอียดเพียงพอต่อการสนับสนุนผลการตรวจสอบในรายงานผลการปฏิบัติงานที่เสนอต่อหัวหน้าส่วนราชการ ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบภายในควรบันทึกข้อมูลที่สำคัญ/จำเป็นและเกี่ยวข้องกับเรื่องที่ตรวจสอบ และระมัดระวังมิให้มีการนำข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง ไม่สมบูรณ์หรือไม่ครบถ้วนมาบันทึก พร้อมทั้งระบุแหล่งที่มาของข้อมูลไว้ด้วย อนึ่ง ผู้ตรวจสอบภายในควรควบคุมการเข้าถึงข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบ โดยไม่เปิดเผยข้อมูลในกระดานทำการให้บุคคลภายนอกทราบ เว้นแต่ได้รับอนุญาตจาก หัวหน้าส่วนราชการ หรือหลังจากได้มีการปรึกษาฝ่ายกฎหมายแล้ว นอกจากนี้ กระดานทำการควรเก็บรักษาให้สะดวกต่อการค้นหาและอยู่ในที่ปลอดภัย รวมทั้งระยะเวลาในการเก็บรักษาควรเป็นไปตามระเบียบที่เกี่ยวข้องของทางราชการ

### การรายงานผลการปฏิบัติงาน

เมื่อผู้ตรวจสอบภายในได้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามแผนการปฏิบัติงานแล้วขั้นตอนต่อไป ผู้ตรวจสอบภายในควรรวบรวมข้อมูลต่างๆ ที่ได้จากการปฏิบัติงานตรวจสอบซึ่งได้บันทึกไว้แล้วใน

กระตาดำทำการ มาจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงาน โดยส่วนประกอบของรายงานและขั้นตอนการรายงานมี ดังนี้

ส่วนประกอบของรายงานผลการปฏิบัติงาน รายงานผลการปฏิบัติงานตรวจสอบการดำเนินงาน แบ่งออกเป็น ๒ ส่วน ดังนี้

**ส่วนที่ ๑ บทสรุปสำหรับผู้บริหาร** เป็นข้อความโดยย่อเกี่ยวกับผลการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งควรประกอบด้วยเรื่อง ดังนี้

๑. ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับแผนงาน งาน/โครงการที่ตรวจสอบ เช่น ชื่อแผนงาน งาน/โครงการ ความเป็นมา แผนการดำเนินงาน งบประมาณ เหตุผลความจำเป็นที่ต้องตรวจสอบ เป็นต้น โดยจะกล่าวเฉพาะที่สำคัญและเกี่ยวข้องกับประเด็นการตรวจสอบ

๒. ข้อความทั่วไปเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบ เช่น วัตถุประสงค์ การตรวจสอบ ขอบเขตและวิธีการตรวจสอบ ระยะเวลาที่ตรวจสอบ เป็นต้น

๓. สรุปผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะ เป็นการสรุปผลการปฏิบัติงานตรวจสอบตามที่ได้สรุปประเด็นข้อตรวจพบไว้ โดยกล่าวถึงหลักเกณฑ์หรือสิ่งที่ควรจะเป็น ข้อเท็จจริงที่ตรวจพบ หรือสิ่งที่อยู่ผลกระทบที่เกิดขึ้น สาเหตุของปัญหาประเด็น ความเสี่ยง การควบคุมที่สำคัญ ประเด็นของการกำกับดูแลที่มีนัยสำคัญ ฯลฯ รวมทั้ง ข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายใน และหรือความคิดเห็นของผู้รับตรวจนี้ สามารถช่วยให้มีการปรับปรุงระบบบริหารความเสี่ยง การควบคุม และกระบวนการกำกับดูแลที่ดีอย่างเป็นระบบเพื่อให้การบริหารการจัดการในองค์กรมีประสิทธิภาพ ซึ่งควรเขียนในลักษณะสรุปประเด็นโดยย่อ

๔. การติดตามผล เป็นการกำหนดให้ทราบถึงระยะเวลาที่จะติดตามผลการปรับปรุงแก้ไขของหน่วยรับตรวจตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งระยะเวลาดังกล่าวควรได้มีการหารือกับหน่วยรับตรวจด้วย

**ส่วนที่ ๒ รายละเอียดผลการตรวจสอบ** เป็นรายละเอียดเกี่ยวกับผลการตรวจสอบ โดยแยกตามประเด็นการตรวจสอบ ซึ่งควรประกอบด้วยเรื่อง ดังนี้

๑. ที่เป็นอยู่ สภาพปัญหา/ผลกระทบ และสาเหตุ ซึ่งควรเขียนเป็นหัวข้อโดยไม่ต้องเขียนเป็นพรรณนาความ เนื่องจากเนื้อหาอาจมีรายละเอียดมาก

๒. ข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายใน

๓. ความเห็นของหน่วยรับตรวจ (ถ้ามี)

๔. คณะผู้ตรวจสอบภายใน

**ขั้นตอนการจัดทำรายงาน**

๑. รวบรวมข้อมูล ผู้ตรวจสอบภายในควรรวบรวมข้อมูลจากกระตาดำทำการต่าง ๆ ที่ได้บันทึกข้อมูลผลการตรวจสอบและสรุปประเด็นข้อตรวจพบของแผนงาน งาน/โครงการไว้รวมทั้งสอบถามความถูกต้องของข้อมูลดังกล่าว

๒. คัดเลือกข้อมูล ผู้ตรวจสอบภายในควรนำข้อมูลที่รวบรวมได้มาพิจารณาจัดลำดับและ



คัดเลือกว่าข้อตรวจพบใดของแผนงาน งาน/โครงการเป็นปัญหาที่มีความสำคัญและไม่มีความสำคัญ โดยรายงานผลการปฏิบัติงานควรรายงานเฉพาะข้อตรวจพบที่เป็นปัญหาที่สำคัญ สำหรับปัญหาที่ไม่มีความสำคัญควรชี้แจงให้หน่วยรับตรวจนำไปปรับปรุงแก้ไขให้ถูกต้องต่อไป

๓. ร่างรายงาน เมื่อได้คัดเลือกข้อตรวจพบที่เป็นปัญหาสำคัญของแผนงาน งาน/โครงการที่จะนำไปเขียนรายงานแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในควรจัดทำร่างรายงานขึ้นก่อน เพื่อตรวจสอบความถูกต้องและครบถ้วนของรายงาน แล้วนำไปหารือกับหน่วยรับตรวจ เพื่อหาข้อปัญหาที่เกิดขึ้นหรืออาจจะเกิดขึ้นภายหลัง และแลกเปลี่ยนความคิดเห็นในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวให้ดีที่สุดต่อหน่วยรับตรวจ ซึ่งเป็นการสร้างสัมพันธภาพที่ดีระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้รับตรวจ และทำให้รายงานนำไปสู่การปฏิบัติตามข้อเสนอแนะได้อย่างมีประสิทธิภาพ

๔. เสนอรายงาน ผู้ตรวจสอบภายในควรปรับปรุงร่างรายงานหลังจากที่ได้หารือกับหน่วยรับตรวจ และจัดทำรายงานฉบับสมบูรณ์เพื่อเสนอต่อหัวหน้าส่วนราชการ เพื่อรับทราบข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นและพิจารณาสั่งการตามที่เห็นสมควรต่อไป

### ปัจจัยเสริมความสำเร็จของการรายงานผลการปฏิบัติงาน

๑. รายงานในเรื่องที่มีความสำคัญและมีคุณค่าต่อส่วนราชการ รวมทั้งข้อเสนอแนะต้องเป็นประโยชน์และสามารถนำไปปฏิบัติได้

๒. การตรวจสอบควรให้ทุกฝ่ายได้แสดงความคิดเห็นและมีส่วนร่วมในการตรวจสอบ ซึ่งจะช่วยให้รายงานเป็นที่ยอมรับและสนใจให้แก่ไขปัญหาาร่วมกัน

๓. พิจารณาถึงประโยชน์ที่ผู้ใช้รายงานจะได้รับ เช่น หัวหน้าส่วนราชการอ่านแล้วสามารถเข้าใจและสั่งการได้ถูกต้อง หน่วยรับตรวจอ่านแล้วเข้าใจและสามารถปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของผู้ตรวจสอบภายในได้ เป็นต้น

๔. รายงานควรเขียนโดยคำนึงถึงหลักการเขียนรายงานที่ดีได้แก่ ความถูกต้อง ครบถ้วน ชัดเจน เที่ยงธรรม รัดกุม สร้างสรรค์ และรวดเร็ว

๕. ผู้ตรวจสอบภายในควรเตรียมตัวและหลักฐานอ้างอิงให้พร้อมสำหรับคำถามหรือข้อโต้แย้งที่มีต่อรายงาน โดยจะต้องแสดงออกถึงความเที่ยงธรรม เป็นกลางและการปฏิบัติงานได้ตามมาตรฐาน

### การติดตามผลการตรวจสอบ

การติดตามผลการตรวจสอบเป็นการติดตามผลการปรับปรุงแก้ไขปัญหาของหน่วยรับตรวจตามข้อเสนอแนะในรายงานการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ซึ่งมีความสำคัญและจำเป็นเนื่องจากจะทำให้ทราบว่าข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะตามรายงานนั้นหัวหน้าส่วนราชการได้มีการสั่งการตามข้อเสนอแนะดังกล่าวหรือไม่และหน่วยรับตรวจได้ปรับปรุงการดำเนินงานตามการสั่งการนั้นหรือไม่อย่างไร ซึ่งขั้นตอนการติดตามผลมีดังนี้

๑. วางแผนการติดตามผล ผู้ตรวจสอบภายในที่มีหน้าที่ติดตามผลควรวางแผนหรือจัดให้มีกระบวนการติดตามผลการตรวจสอบ เพื่อให้มั่นใจว่าข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงแก้ไขได้ถูก นำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ หรือผู้บริหารได้จัดให้มีการบริหารความเสี่ยงดังกล่าวแล้ว ซึ่งควรกำหนดวิธีการติดตามผลให้สอดคล้องกับเรื่องที่จะติดตาม โดยคำนึงถึงปัจจัย ดังนี้

๑.๑ สารสำคัญของข้อตรวจพบที่มีผลกระทบต่อการดำเนินงานของส่วนราชการ

๑.๒ ระยะเวลาในการติดตามผล ควรพิจารณาจากข้อเสนอแนะว่าจะต้องใช้เวลาในการดำเนินงานเท่าไร หากไม่สามารถกำหนดระยะเวลาได้แน่นอนควรกำหนดระยะเวลาการติดตามผลเป็นช่วงเวลา เช่น ๓ เดือน หรือ ๖ เดือนต่อครั้ง เป็นต้น แต่หากเป็นข้อตรวจพบที่มีปัญหาสำคัญและจำเป็นต้องได้รับการแก้ไขโดยด่วน ซึ่งปล่อยทิ้งไว้อาจเกิดผลเสียหายอย่างมาก ก็ควรกำหนดระยะเวลาติดตามให้เร็วขึ้นและบ่อยครั้งขึ้น

๑.๓ บุคลากรที่ใช้ในการติดตามผล ควรพิจารณาให้ผู้ตรวจสอบแผนงาน งาน/โครงการนั้นๆ เป็นผู้ติดตามผล เนื่องจากจะทราบข้อเท็จจริงเป็นอย่างดีและทำให้การติดตามผลดำเนินการได้รวดเร็ว แต่ถ้าไม่สามารถมอบหมายให้ผู้ตรวจสอบเป็นผู้ติดตามผลได้แล้ว อาจมอบหมายให้ผู้อื่นเป็นผู้ติดตามผลก็ได้ แต่ควรให้มีการศึกษาข้อเท็จจริง ปัญหาอุปสรรค และข้อเสนอแนะของแผนงาน งาน/โครงการที่จะติดตามผลก่อนเพื่อให้การติดตามผลเป็นไปด้วยดี

๑.๔ ค่าใช้จ่ายในการติดตามผล ควรพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายในการติดตามผล มีความคุ้มค่ากับเรื่องที่จะติดตามหรือไม่ถ้าไม่คุ้มค่าแล้วควรจะติดตามผลด้วยวิธีอื่นใดจึงจะคุ้มค่ามากที่สุด

๒. ดำเนินการติดตามผล เมื่อวางแผนการติดตามผลเรียบร้อยแล้ว ผู้ตรวจสอบภายในควรดำเนินการตามแผน โดยกรณีหัวหน้าส่วนราชการสั่งการตามรายงานผลการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภายใน ควรติดตามผลโดยสอบถามการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามการสั่งการหรือไม่ถ้ากรณีหัวหน้าส่วนราชการสั่งการเป็นอย่างอื่นซึ่งมิได้สั่งการตามรายงานผลการปฏิบัติงาน ควรติดตามผลโดยตรวจสอบและประเมินผลการปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจว่าสามารถแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นหรือไม่อย่างไร ถ้าไม่สามารถแก้ไขปัญหาและยังคงมีความเสี่ยงในการดำเนินงาน ผู้ตรวจสอบภายในควรรายงานเรื่องดังกล่าวให้หัวหน้าส่วนราชการทราบด้วย แต่ถ้ากรณีหัวหน้าส่วนราชการมิได้สั่งการให้ปรับปรุงแก้ไขตามข้อเสนอแนะ อาจแสดงว่าหัวหน้าส่วนราชการยอมรับความเสี่ยงที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายในอนาคตจากการไม่ปฏิบัติตามดังกล่าวได้

๓. รายงานผลการติดตาม ขั้นตอนสุดท้าย ผู้ตรวจสอบภายในควรสรุปผลการติดตามโดยนำข้อมูลที่ได้จากข้อ (๒) มาจัดทำรายงานผลการติดตาม โดยหากเป็นการติดตามผลตามปกติควรรายงานผลการติดตามไว้ตอนท้ายของรายงานผลการปฏิบัติงานครั้งต่อไปของผู้ตรวจสอบภายใน แต่หากเป็นเรื่องจำเป็นและเร่งด่วน ผู้ตรวจสอบภายในอาจจัดทำรายงานผลการติดตามและเสนอต่อหัวหน้าส่วนราชการ เพื่อทราบและหรือพิจารณาสั่งการตามที่เห็นสมควรต่อไป

ภาพที่ ๖ กระบวนการตรวจสอบการดำเนินงาน  
ที่มา : กรมบัญชีกลาง, ๒๕๔๕.