บทที่ ๓

ขั้นตอนการตรวจสอบดำเนินงานที่สำคัญ

ประจักษ์ บุญยัง (๒๕๕๓) กล่าวถึง การตรวจสอบการดำเนินงานสามารถแบ่งได้เป็น ๔ ขั้นตอนที่สำคัญดังนี้ คือ

๑. การวางแผน (Planning)

๒. การปฏิบัติงานตรวจสอบ (Examination)

๓. การรายงาน (Reporting)

๔. การติดตามผล (Follow-up)

การวางแผนการตรวจสอบ (Planning)

ขั้นตอนของการวางแผนเป็นขั้นตอนที่สำคัญมาก เพราะเป็นขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจในหลาย ๆ ช่วงของการดำเนินงาน และยังเกี่ยวเนื่องไปถึงการคาดการณ์หรือการกำหนดแผนหรือแนวการตรวจสอบอีกด้วย ซึ่งถ้าหากตัดสินใจด้วยข้อมูลที่ไม่ถูกต้องหรือไม่เพียงพอแล้วอาจทำให้การตรวจสอบครั้งนั้นหรือเรื่องนั้นไม่ประสบความสำเร็จได้ ฉะนั้น ผู้ตรวจสอบจะต้องให้ความสำคัญกับขั้นตอนการวางแผนอย่างมาก ในขั้นตอนการวางแผนนี้อาจแบ่งได้อีกเป็นขั้นตอนย่อยได้ดังนี้

๑. การเลือกเรื่องหรือโครงการที่จะตรวจสอบ โดยเริ่มจากการสำรวจตัวเองซึ่งหมายถึงภายในโครงสร้างองค์กรของผู้ตรวจสอบ ว่ามีนโยบายและทรัพยากรที่จะใช้ในการตรวจสอบเท่าใด เช่น อัตรากำลัง งบประมาณ ระยะเวลา เป็นต้น ต่อจากนั้นก็เริ่มศึกษาหน่วยรับตรวจในเรื่องของการดำเนินงานโครงการ แผนงาน งบประมาณ ปัญหาอุปสรรคในภาพรวมและในแต่ละงาน/โครงการ ประมวลผลจากการสำรวจทั้ง ๒ ฝ่าย เพื่อกำหนดแนวทางในการเลือกเรื่องหรือโครงการที่จะตรวจสอบโดยในแต่ละโครงการที่จะตรวจสอบอาจพิจารณาจากแผนงาน งาน/โครงการที่มีลักษณะดังนี้

๑.๑ เป็นโครงการที่มีความสำคัญและได้รับการสนใจจากหลาย ๆ ฝ่าย เช่น รัฐบาล ประชาชน เป็นต้น

๑.๒ เป็นโครงการที่มีประโยชน์ที่จะเป็นบทเรียนในการดำเนินงานต่อไป

๑.๓ เป็นโครงการที่มีความเสี่ยงในการดำเนินงานหรือการบรรลุเป้าหมายและวัตถุประสงค์

๑.๔ อยู่ในช่วงเวลาที่มีผลการดำเนินงานเกิดขึ้นแล้ว

๑.๕ ใช้งบประมาณมาก

๑.๕ ทราบว่าการดำเนินงานมีปัญหาอุปสรรค

๑.๖ มีผู้รับผิดชอบ และมีเป้าหมาย และวัตถุประสงค์ชัดเจน

ฯลฯ

เกณฑ์ในการคัดเลือกเรื่องหรือโครงการที่จะตรวจสอบเหล่านี้ เป็นเพียงเกณฑ์โดยทั่วไปที่มักจะพิจารณากัน ในการเลือกเรื่องหรือโครงการตรวจสอบในแต่ละปีหรือแต่ละครั้งอาจใช้เกณฑ์ที่แตกต่างไปจากนี้ หรือการเรียงลำดับความสำคัญอาจเปลี่ยนแปลงไปจากนี้ได้ ขึ้นอยู่กับนโยบายหรือสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป การเลือกเรื่องหรือโครงการตรวจสอบอาจไม่ต้องดำเนินการถ้าผู้บริหารหรือรัฐบาล หรือ รัฐสภา กำหนดเรื่องให้ตรวจสอบ

๒. การจัดทีมงานตรวจสอบ หลังจากที่เราได้เรื่องหรือโครงการที่จะตรวจสอบแล้วไม่ว่าจะมาจากการเลือกและเสนอขออนุมัติเองหรือผู้บริหารสั่งการมาให้ตรวจก็ตามงานขั้นต่อไปก็คือการจัดทีมงานตรวจสอบ หลักการสำคัญในการจัดทีมงานก็คือควรประกอบด้วยผู้ตรวจซึ่งมีทักษะและความรู้ในสาขาวิชาต่าง ๆ กัน การดำเนินงานของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินอาจดำเนินการจัดทีมงานตามหลักการได้ ไม่คล่องตัวนัก เนื่องจากโครงสร้างการบริหารงานของกรมได้จัดแบ่งบุคลากรไว้แล้ว ฉะนั้น ในบางครั้งทีมงานตรวจสอบอาจมีอยู่ก่อนที่จะได้เรื่องหรือโครงการที่จะตรวจสอบ

๓. การสำรวจข้อมูลเบื้องต้น สาระสำคัญของขั้นตอนนี้ก็คือการศึกษาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับงาน/โครงการ จุดแข็งและจุดอ่อนของโครงการ เพื่อกำหนดประเด็นที่จะตรวจสอบซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นประเด็นที่คาดว่าจะเป็นข้อตรวจพบ (Matters of Potential Significance : MOPS) โดยเริ่มจากการวางแนวการสำรวจข้อมูล และทำการศึกษาเอกสาร หลักฐานของโครงการ สัมภาษณ์ผู้รับผิดชอบงาน/โครงการตามแนวที่วางไว้ หลังจากที่ได้ดำเนินการเสร็จแล้วจะต้องสรุปผลการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นเพื่อเป็นข้อมูลในการพิจารณาตัดสินใจว่าจะตรวจสอบต่อไปหรือไม่ ถ้าตรวจสอบต่อจะมีประเด็นในการตรวจสอบอย่างไร

๓.๑ วัตถุประสงค์ในการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นมีวัตถุประสงค์เพื่อทราบข้อมูลเกี่ยวกับรายละเอียดของโครงการ จุดแข็งและจุดอ่อนของงาน/โครงการ ตลอดจนปัญหาอุปสรรคและผลเสียหายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินงานเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการตัดสินใจตรวจสอบงาน/โครงการนั้น ๆ ในรายละเอียดต่อไป

ข้อมูลจุดอ่อนของงาน/โครงการส่วนหนึ่งผู้ตรวจมักได้รับทราบในขั้นของการเลือกโครงการตรวจ ซึ่งส่วนใหญ่มักจะมีลักษณะ ดังนี้

๓.๑.๑ ผลงานไม่เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้

๓.๑.๒ การปฏิบัติงานล่าช้า ไม่เป็นไปตามแผนปฏิบัติงาน

๓.๑.๓ ขาดการประสานงานกันระหว่างหน่วยงานที่รับผิดชอบ

๓.๑.๔ ผลงานที่ได้รับไม่ได้ใช้ประโยชน์

๓.๑.๕ เกิดความซ้ำซ้อนในการดำเนินงานทั้งระหว่างหน่วยงานและพื้นที่เป้าหมาย

๓.๑.๖ การควบคุมภายในของงาน / โครงการยังไม่ดีพอ

๓.๑.๗ การกำหนดเป้าหมายหรือวัตถุประสงค์ไม่ชัดเจน

๓.๑.๘ ขาดการติดตามประเมินผลการดำเนินงาน

๓.๒ การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นแบ่งออกเป็น ๒ ระยะ คือ

๓.๒.๑ การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะแรกเป็นการสำรวจข้อมูล เพื่อกำหนด

ประเด็นที่คาดว่าจะเป็นข้อตรวจพบสำคัญ (Matters of Potential Significance หรือ MOPS) หลังจากที่มีการเลือกโครงการตรวจ และจัดทีมงานเพื่อดำเนินการตรวจสอบโครงการนั้น ๆ แล้ว ทีมงานตรวจสอบจะต้องศึกษาทำความเข้าใจโครงการนั้น ๆ เพื่อค้นหาจุดอ่อนหรือปัญหาอุปสรรคของการดำเนินงานอย่างคร่าว ๆ เพื่อที่นำมากำหนดเป็นประเด็นที่คาดว่าจะเป็นข้อตรวจพบสำคัญ (MOPS) และนำไปวางแนวการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะที่ ๒ ต่อไป

แนวทางในการศึกษาและทำความเข้าใจในโครงการที่ตรวจสอบผู้ตรวจสอบต้องศึกษา วิเคราะห์ และทำความเข้าใจกับงานที่จะตรวจสอบก่อนว่างานที่จะตรวจสอบนั้นมีสาระสำคัญได้กำหนดกฎเกณฑ์อะไรไว้บ้าง แนวทางที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบเข้าใจงานที่จะตรวจสอบได้โดยรวดเร็ว แนวทางหนึ่งก็คือ การวิเคราะห์กระบวนการดำเนินงานของงาน/โครงการที่จะตรวจสอบตั้งแต่ ปัจจัยนำเข้า (Input) ถึง ผลกระทบ(Impact) หรือเป้าประสงค์สุดท้าย (Ultimate aim) ตามภาพที่ ๓

๓.๒.๒ การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะที่ ๒ เป็นการสำรวจข้อมูลเพื่อหาหลักฐานและข้อมูลยืนยันว่าประเด็นที่คาดว่าจะเป็นข้อตรวจพบสำคัญ หรือ MOPS นั้นเป็นประเด็นปัญหาที่จะเป็น ข้อตรวจพบของงาน / โครงการจริง ๆ ขจัดข้อสงสัยหรือความไม่แน่ใจในประเด็นที่ตั้งไว้ว่า “คาดว่า” จะเป็นข้อตรวจพบสำคัญให้ชัดเจนจนทีมงานตรวจสามารถตัดสินใจได้ว่าประเด็นปัญหานั้นเป็นประเด็นที่จะเป็นข้อตรวจพบ (Matters of Significance หรือ MOS) หรือไม่เป็นประเด็นปัญหา นอกจากนั้นการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นในระยะนี้ยังต้องศึกษาข้อมูลหรือแนวทางเพื่อใช้วางแผนการตรวจสอบในรายละเอียดตามประเด็นที่พิสูจน์แล้วว่าจะเป็นข้อตรวจพบ

ภาพที่ ๓ ความสัมพันธ์ของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น กับประเด็นการตรวจสอบ
ที่มา : ประจักษ์ บุญยัง , ๒๕๕๓.

องค์ประกอบของ MOPS และ MOS

MOPS หรือประเด็นที่คาดว่าจะเป็นข้อตรวจพบสำคัญประกอบด้วย

๑. สิ่งที่ควรจะเป็น (Criteria) หมายถึงสิ่งที่เป็นระเบียบกฎเกณฑ์ แผนงาน หรือสิ่งต่าง ๆ ที่โครงการ กำหนดไว้เพื่อใช้เป็นเป้าหมาย หรือเป็นหลักในการดำเนินงาน

๒. สิ่งที่เป็นอยู่ (Condition) หมายถึง ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในกระบวนการดำเนินงานของงาน/โครงการนั้น ๆ ทั้งหมด

๓. สิ่งที่ทีมงานตรวจจะสรุปเป็น MOPS ได้อย่างน้อยจะต้องประกอบด้วยองค์ประกอบทั้ง ๒ ส่วนข้างต้น โดย MOPS จะเป็นความแตกต่างของสิ่งที่ควรจะเป็นสิ่งที่เป็นอยู่อย่างมีนัยสำคัญหรือมากพอที่จะทำให้เกิดความเสียหายหรือผลกระทบอื่น ๆ ซึ่งในขั้นนี้ผลกระทบหรือผลเสียหายนั้นอาจจะยังไม่ชัดเจน

MOS หรือประเด็นที่จะเป็นข้อตรวจพบสำคัญประกอบไปด้วย ๓ องค์ประกอบหลักคือ สิ่งที่เป็นอยู่ สิ่งที่ควรจะเป็น และผลกระทบ (Effect) ซึ่งได้รับการพิสูจน์ในการสำรวจข้อมูลระยะที่ ๒ แล้วว่ามีผลกระทบหรือ ผลเสียหายจริงและมีนัยสำคัญเพียงพอที่จะมีผลต่อการดำเนินงานโดยส่วนรวมของโครงการ หรือมีผลต่อสังคมในด้านต่าง ๆ

ข้อมูลที่ต้องการจากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

ข้อมูลที่ต้องการจากการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นคือ ข้อมูลที่จะใช้ตอบคำถาม อ้างอิงหรือยืนยันข้อสงสัยหรือประเด็นที่คาดว่าจะเป็นปัญหา (MOPS) และประเด็นที่จะเป็นข้อตรวจพบสำคัญ (MOS) ที่ตั้งไว้ในการกำหนดแผนงานว่ามีข้อเท็จจริงอย่างไร มีความเสียหายเกิดขึ้นอย่างไร และที่สำคัญคือมูลค่าของความเสียหายนั้นมีสาระสำคัญอย่างไร หรือไม่

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

๑. ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับโครงการ / งานที่ตรวจ

๒. ข้อมูลที่สอดคล้องและสนองตอบโดยตรงกับแผนงานการสำรวจข้อมูล

๓. ข้อสังเกตเบื้องต้นอื่น ๆ เกี่ยวกับผลคืบหน้า ความสำเร็จ ความมีประสิทธิภาพ ปัญหาของโครงการ / งานที่ตรวจ

๔. ข้อมูลทั่วไปเกี่ยวกับโครงการ / งานที่ตรวจได้แก่

๔.๑ ความเป็นมา วัตถุประสงค์ เป้าหมาย และตัวชี้วัดผลสำเร็จของโครงการตรวจ กิจกรรม แผน และวิธีปฏิบัติงาน

๔.๒ งบประมาณที่ได้รับ แหล่งที่มาของเงิน และการใช้จ่ายเงิน

๔.๓ ขอบเขตพื้นที่ดำเนินการของโครงการ / งาน

๔.๔ ระยะเวลาดำเนินงาน

๔.๕ หน่วยงานที่รับผิดชอบ

๔.๖ นโยบาย คำสั่ง ระเบียบ ของฝ่ายบริหาร

๔.๗ วิธีการติดตามผลการปฏิบัติงาน

๔.๘ ปัญหาอุปสรรคในการดำเนินงาน

ข้อมูลเหล่านี้จะทำให้ผู้ตรวจสอบเข้าใจโครงการ/งาน กิจกรรมที่สำคัญและอาจพบลักษณะสำคัญหรือขั้นตอนของงานที่ยากต่อการควบคุมหรือจุดอ่อนที่ถูกละเลยอันอาจก่อให้เกิดผลเสียหายซึ่งจะช่วยให้ขอบเขตของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นแคบลง

ข้อมูลที่สอดคล้องและสนองตอบโดยตรงต่อแนวการสำรวจข้อมูล เพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปตามแผนการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นโดยรวม ซึ่งได้กำหนดประเด็นที่คาดว่าจะเป็นข้อตรวจพบที่สำคัญ (MOPS) ไว้แล้ว ดังนั้นผู้ตรวจสอบควรจัดสรรเวลาโดยกำหนดแหล่งและขอบเขตของข้อมูลที่จะเริ่ม ตรวจสอบตามแนวนั้นก่อน เพื่อให้ทราบข้อมูลในเบื้องต้นว่าประเด็นการตรวจเหล่านั้นมีมูลหรือ มีสาระสำคัญตามที่ได้คาดไว้แต่ต้นอย่างไรหรือไม่ ตัวอย่างประเด็นที่คาดว่าจะเป็นข้อตรวจพบ (MOPS) สำหรับโครงการก่อสร้างอาคารเรียนอาจ กำหนดไว้ว่า “เกิดความล่าช้าในการดำเนินงานตามแผนที่วางไว้” เพื่อให้ได้ข้อมูลที่จะสอดคล้องกับประเด็นดังกล่าวข้างต้น ควรจะสำรวจว่าความล่าช้านั้นเกิดขึ้นจริงหรือไม่ ช้าไปเป็นเวลานานเท่าไร ตามกำหนดใหม่จะเสร็จเมื่อใด และผลเสียที่เกิดจากความล่าช้า ที่เกิดขึ้น นั้นคืออะไร มีเด็กนักเรียนจำนวนเท่าไดที่พลาดโอกาสจะเข้าเรียนในภาคการศึกษาที่ผ่านมา เป็นต้น

ข้อสังเกตเบื้องต้นอื่น ๆ เกี่ยวกับผลคืบหน้าความสำเร็จ ความมีประสิทธิภาพของงาน ผู้ตรวจสอบ ควรสำรวจเพื่อให้ได้ข้อสังเกตเบื้องต้นว่า ยังมีงานอื่นใดหรือประเด็นอื่นใดนอกเหนือจากที่กำหนดไว้แล้วในแนวการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นซึ่งในความเห็นของผู้ตรวจสอบน่าจะเป็นปัญหาหรือคาดว่า จะเป็นปัญหาของโครงการหรืองานที่ตรวจนั้นต่อไปในอนาคตหรือไม่ ข้อมูลที่ได้มาเพื่อตอบคำถามข้างต้นนี้ อาจเป็นข้อบกพร่องหรือจุดอ่อนในการควบคุมงาน ซึ่งควรตรวจสอบหาข้อเท็จจริงและสาเหตุต่อไป ตัวอย่างโครงการแทรกแซงราคาข้าวเปลือก เดิมกำหนดประเด็นที่คาดว่าจะเป็นข้อตรวจพบ (MOPS) ไว้คือแทรกแซงราคาข้าวเปลือกมีผลให้ระดับราคาสูงขึ้น ตามที่รัฐบาลต้องการหรือไม่ เมื่อสำรวจข้อเบื้องต้นในประเด็นที่กล่าวมาแล้ว พบว่ามีข้อสังเกตหรือประเด็นที่คาดว่าจะเป็นข้อตรวจพบเพิ่มเติมคือผลประโยชน์จากการที่ระดับราคาข้าวเปลือกสูงขึ้นจากผลของการแทรกแซงนี้ตกอยู่กับผู้ใด ซึ่งจะหาข้อมูลได้จากการพิจารณาว่าราคาข้าวเปลือกที่สูงขึ้นอยู่ในช่วงที่ข้าวเปลือกอยู่ที่ชาวนาหรือพ่อค้าคนกลาง จากข้อสังเกตใหม่นี้ผู้ตรวจสอบก็จะต้องเสนอให้กำหนดไว้เป็นประเด็นที่คาดว่าจะเป็นข้อตรวจพบ (MOPS) ใหม่อีกประเด็นหนึ่งด้วย

การวางแนวสำรวจข้อมูลเบื้องต้น เพื่อให้การสำรวจข้อมูลเบื้องต้นเป็นไปตามจุดมุ่งหมาย จึงต้องกำหนดให้มีการวางแนวการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น โดยเฉพาะการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นระยะที่ ๒ ประเด็นหลักที่จะนำมาวางแนวการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นได้แก่ ประเด็นที่คาดว่าจะเป็นข้อตรวจพบสำคัญ (MOPS) เพื่อหาหลักฐานข้อมูลที่จะสามารถยืนยันได้ว่าประเด็นที่คาดว่าจะเป็นข้อตรวจพบสำคัญ เป็นประเด็นที่จะเป็นข้อตรวจพบจริง (MOS)

ข้อมูลที่ควรปรากฏในแนวการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

๑. ประเด็นหลักในการสำรวจ (MOPS)

๒. ประเด็นสนับสนุน

๓. วิธีการสำรวจ

๔. แหล่งข้อมูล

๕. ขอบเขตของข้อมูลที่จะสำรวจ

๖. อัตรากำลัง และระยะเวลา

๗. กระดาษทำการที่เกี่ยวข้อง

๘. ข้อมูลทั่วไปตามแบบฟอร์มการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น เช่น ชื่อโครงการตรวจ ผู้จัดทำ ผู้สอบทาน เป็นต้น

การสรุปผลการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

หลังจากที่ผู้ตรวจสอบได้ปฏิบัติงานตามแนวการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นแล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำรายงานผลการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นเป็นหลักฐานอ้างอิง โดยให้จัดทำข้อสรุปตาม MOPS จัดทำกระดาษทำการในรายละเอียดประกอบในแต่ละประเด็นเพื่อพิจารณาตัดสินใจตรวจสอบ

๔. การตัดสินใจตรวจสอบต่อ หรือยุติการตรวจ (GO or NO GO Decision)

๔.๑ สภาพประเด็นปัญหาที่กำหนดไว้ในการสำรวจข้อมูลเบื้องต้นสามารถสรุปได้ชัดเจน

๔.๒ ผลกระทบ หรือ ความเสียหายที่เกิดขึ้น จากความแตกต่างของสิ่งที่ควรจะเป็น และสิ่งที่เป็นอยู่

๔.๓ แนวทางในการตรวจสอบต่อ สามารถดำเนินการได้ภายใต้งบประมาณ อัตรากำลัง และระยะเวลาที่มีอยู่

ในกรณีที่ไม่พบประเด็นที่จะเป็นข้อตรวจพบสำคัญ(MOS) ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำบันทึกขอยุติการตรวจสอบพร้อมทั้งเหตุผลที่ขอยุติการตรวจด้วย

ภาพที่ ๔ ความสัมพันธ์ของ MOPS MOS และ AUDIT FINDING
ที่มา : ประจักษ์ บุญยัง, ๒๕๕๓.

๕. การประชุมเปิดตรวจ เป็นการประชุมร่วมกันระหว่างผู้บริหารและผู้รับผิดชอบ งาน/โครงการของหน่วยรับตรวจกับคณะผู้ตรวจซึ่งอาจประกอบด้วยคณะผู้ตรวจและผู้บริหารของ

สำนักงานตรวจตรวจสอบ เพื่อแจ้งให้ทราบและเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบอันเป็นมารยาทซึ่งจะเสริมสร้างทัศนคติที่ดีต่อกัน และให้เจ้าหน้าที่ทั้ง ๒ ฝ่าย ได้รู้จักกันซึ่งจะช่วยก่อให้เกิดมนุษย์สัมพันธ์ที่ดีต่อกัน ทั้งยังช่วยด้านการประสานงานระหว่างเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจและของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินอีกด้วย นอกจากนั้นยังเป็นโอกาสให้สอบถามข้อสงสัยที่มีอันสืบเนื่องจากผลของการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น ซึ่งรวมถึงการสอบถามความเห็นของผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ผู้รับตรวจถึงปัญหาอุปสรรค แนวความคิด หรือแนวทางปฏิบัติงานในอนาคต ซึ่งหากผู้ตรวจรู้จักวิธีการซักถามที่ดีแล้ว บางครั้งจะได้ประเด็นที่น่าสนใจที่อาจจะเป็นข้อตรวจพบสำคัญต่อไป

๖. การประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน ในการตรวจสอบการดำเนินงานเน้นที่จะประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในด้านการบริหาร ซึ่งหมายถึงการจัดองค์กร วิธีการปฏิบัติงานและการบันทึกรายการต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับกระบวนการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร การควบคุมภายในด้านการบริหารจึงเป็นเรื่องของระบบการบริหารต่าง ๆ ที่จะนำมาใช้ในการบริหารองค์กรให้บรรลุเป้าหมายหรือนโยบายที่กำหนดไว้ อันครอบคลุมถึงเรื่องแผนการจัดแบ่งงาน วิธีการปฏิบัติงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการทำงาน ซึ่งมีวัตถุประสงค์ที่จะให้เกิด ๓ สิ่งในการบริการคือ ความมีประสิทธิภาพ ความมี ประสิทธิผล และความประหยัด วิธีการประเมินระบบการควบคุมภายในที่นิยมใช้กันมี ๓ วิธี คือ การใช้ผังแสดงขั้นตอนหรือทางเดินของงาน การสัมภาษณ์ และการใช้แบบสอบถาม

๗. การวางแนวการตรวจ (Audit Program) เป็นขั้นตอนสำคัญที่ทีมงานตรวจสอบต้องร่วมกันคิดและพิจารณาว่าประเด็นที่จะตรวจสอบที่มีอยู่นั้น จะมีขั้นตอนและวิธีการอย่างไรในการรวบรวมหลักฐาน ข้อมูล เพื่อสรุปเป็นข้อตรวจพบ (Audit Finding) นอกจากนั้นแนวการตรวจยังเป็นเครื่องมือสำคัญในการควบคุมการปฏิบัติงานให้เป็นไปในแนวทางที่กำหนดอย่างไรก็ตามการจัดทำแนวการตรวจถือได้ว่าเป็นการวางแผนระดับหนึ่ง ย่อมสามารถเปลี่ยนแปลงได้ตามเหตุผลอันสมควร เช่น ในกรณีที่ตรวจสอบตามขั้นตอนและวิธีการที่กำหนดแล้วไม่สามารถบรรลุเป้าหมายที่กำหนดได้ หัวหน้าทีมตรวจสอบจะต้องเข้าใจแนวทางการตรวจสอบในแต่ละประเด็นเป็นอย่างดีเพื่อที่จะสามารถแก้ปัญหา หรืออุปสรรคต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบของทีมงานตรวจสอบได้อย่างรวดเร็ว

ประเด็นสำหรับการวางแนวการตรวจ อาจจัดแบ่งตามแหล่งที่มาได้ ๒ ประการ คือ

๑. ประเด็นที่จะตรวจสอบหรือประเด็นข้อตรวจพบ (Matters of Significance: MOS) ซึ่งได้จากขั้นตอนการสำรวจข้อมูลเบื้องต้น

๒. ประเด็นอื่น ๆ ที่ได้รับมอบหมายจากผู้บังคับบัญชา หรือประเด็นที่เป็นวัตถุประสงค์หลักที่กำหนดไว้ในขั้นตอนของการเลือกโครงการ ผลจากการตรวจสอบตามประเด็นนี้อาจไม่พบข้อบกพร่องที่จะสามารถสรุปเป็นประเด็นได้ แต่อาจเป็นข้อดีหรือจุดเด่นของโครงการหรืองานที่ตรวจสอบนั้น ซึ่งไม่ควรละเว้นที่จะต้องรายงาน

ภาพที่ ๕ แนวทางการพิจารณาในการวางแนวการตรวจสอบ
ที่มา : ประจักษ์ บุญยัง, ๒๕๕๓.

จากแผนภาพข้างต้น จะแบ่งขั้นตอนการพิจารณาออกเป็น ๒ ขั้น คือ

๑. พิจารณาข้อมูลตามองค์ประกอบของข้อตรวจพบว่าได้ตรวจสอบและรวบรวมไว้มากน้อยเพียงใด เพียงพอหรือไม่ในการสรุปประเด็นที่ตรวจพบ ถ้ามีเพียงพอแล้วก็ไม่ต้องนำมาวางแนวการตรวจสอบ แต่ถ้ามีไม่เพียงพอหรือยังไม่มี ให้จดบันทึกรายการเหล่านั้นไว้จำแนกตามองค์ประกอบของข้อตรวจพบ

๒. พิจารณาเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบให้เหมาะสมกับข้อมูลที่ต้องการตามที่ได้พิจารณาไว้แล้วในขั้นต้น ประเด็นสำคัญของการเลือกใช้เทคนิคการตรวจสอบ คือ ต้องเข้าใจเทคนิคนั้นเป็นอย่างดี มีข้อดีหรือข้อจำกัดอย่างไร เพื่อนำมาประกอบการเลือกใช้ให้เหมาะสม

เมื่อพิจารณาทั้ง ๒ ขั้นตอนแล้ว ให้นำมาพิจารณาประกอบกับทรัพยากร เช่น เงิน เวลา บุคลากร ที่มีอยู่ว่าสามารถดำเนินการได้มากน้อยขนาดไหน จำเป็นต้องมีการปรับให้สอดคล้องกันหรือไม่ ก่อนที่จะนำมาเขียนเป็นแนวการตรวจที่สมบูรณ์และใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติงานตรวจสอบต่อไป

ในการเขียนเป็นแนวการตรวจที่สมบูรณ์นั้น หัวหน้าทีมตรวจสอบอาจนำผลการพิจารณาใน ๒ ขั้นตอนที่กล่าวข้างต้นมาจัดทำเป็นกรอบการวางแนวการตรวจสอบ เพื่อใช้เป็นแนวทางในการเขียนแนวการตรวจสอบ หรือเป็นเครื่องมือในการระดมความคิดเห็นจากทีมงานตรวจสอบหรือคณะที่ปรึกษาหรือคณะกรรมการควบคุมคุณภาพ หรือเพื่อการสอบทานวานของหัวหน้าทีมตรวจสอบเอง โดยนำมาสรุปเป็นความสัมพันธ์ของข้อมูลในรูปของตารางดังนี้

กรอบการวางแนวการตรวจสอบ (Audit Program Framework)
ประเด็นหรือวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ.....

องค์ประกอบของข้อตรวจพบ	ข้อมูลหลักฐานที่ตรวจสอบ และมีเพียงพอแล้ว	ข้อมูลหลักฐานที่ต้องตรวจสอบและรวบรวมเพิ่มเติม	แหล่งข้อมูลหลักฐาน	เทคนิคและวิธีการการตรวจสอบ
Criteria				
Condition				
Effect				
Cause				
Recommendation				

องค์ประกอบของแนวการตรวจ

แนวการตรวจควรประกอบด้วยสาระสำคัญ ดังนี้

๑. ประเด็นที่จะตรวจสอบ

๑.๑ ประมาณการในเรื่องของเวลาที่จะใช้ในการตรวจสอบ เช่น วันเริ่ม และกำหนดเสร็จของการตรวจสอบ ระยะเวลาทั้งหมด เป็นต้น

๑.๒ ขั้นตอนและวิธีการในการตรวจสอบ ควรกำหนดโดยละเอียดในแต่ละประเด็น หรือ ในแต่ละเรื่องที่ตรวจสอบ และควรเขียนให้เข้าใจง่าย เพื่อที่ผู้ตรวจสอบจะปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง

๑.๓ เกณฑ์หรือมาตรฐานในการวัดที่ใช้ในการตรวจสอบ

๑.๔ ผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบ ควรระบุทุกระดับที่รับผิดชอบ เช่น ผู้ควบคุมงานตรวจสอบ ผู้รับผิดชอบแต่ละประเด็น ผู้รับผิดชอบแต่ละเรื่อง

๑.๕ กระดาษทำการอ้างอิง

๑.๖ รายละเอียดของงาน/โครงการที่ตรวจสอบ เช่น ชื่อโครงการ ชื่อหน่วยงาน

การวางแนวการตรวจถือได้ว่าเป็นขั้นตอนสุดท้ายของขั้นการวางแผน ซึ่งจะใช้เป็นแนวทางในขั้นการปฏิบัติงานตรวจสอบต่อไป

ขั้นการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ในขั้นนี้อาจแบ่งเป็น ๒ ขั้นตอนย่อย คือ การรวบรวมข้อมูล หลักฐาน และจัดทำกระดาษทำการ กับ การสรุปประเด็นข้อตรวจพบ

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

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

คุณภาพของหลักฐาน (Quality of Evidence) หลักฐานที่จัดได้ว่ามีคุณภาพควรมีคุณสมบัติสำคัญ ๆ ดังนี้

๒.๑ ถูกต้อง (Validity) ความถูกต้องของหลักฐานเป็นสิ่งสำคัญที่สุด เพราะถ้าหลักฐานไม่ถูกต้องแล้วย่อมทำให้การสรุปผลผิดพลาดได้ ซึ่งอาจส่งผลกระทบถึงความน่าเชื่อถือในการตรวจสอบทั้งในแง่ผู้ตรวจสอบเองและสถาบัน

๒.๒ เกี่ยวข้องกับประเด็นที่ตรวจ (Relevance) หลักฐานที่จะรวบรวมเพื่อใช้ในการอ้างอิงการสรุปผลการตรวจสอบ ควรจะรวบรวมเฉพาะที่เกี่ยวข้องโดยตรงเท่านั้น ไม่ควรเชื่อมโยงข้อมูลและรวบรวมเอกสารเพิ่มโดยไม่จำเป็นเพราะจะทำให้เสียเวลา และอาจทำให้หลงประเด็นได้

๒.๓ เพียงพอ (Sufficient) ที่จะใช้เป็นหลักฐานสนับสนุนข้อตรวจพบได้

๒.๔ เป็นปัจจุบัน (Timeliness) หลักฐานบางประการอาจได้รับการปรับปรุงข้อมูลให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ เช่น รายงานความก้าวหน้าของโครงการ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาให้ดีว่าหลักฐานที่รวบรวมนั้นเป็นปัจจุบันหรือไม่

๒.๔.๑ ประหยัด (Economy)

๒.๔.๒ ตรงตามวัตถุประสงค์ (Objectively)

แนวความคิดพื้นฐานของหลักฐานการตรวจสอบของการตรวจสอบการดำเนินงานก็เช่นเดียวกับการตรวจสอบทางการเงิน อาจจะต่างกันบ้างในเรื่องรายละเอียดและการให้ความสำคัญ

๒. การสรุปประเด็นข้อตรวจพบ

ข้อตรวจพบ (Audit Finding) หมายถึงข้อเท็จจริงที่รวบรวมและสรุปจากหลักฐานที่ได้จากขั้นตอนการตรวจสอบเกี่ยวกับหน่วยรับตรวจ ผลการดำเนินงาน ประเด็นข้อสงสัยหรือ ข้อสมมติฐานที่ต้องการทราบ ซึ่งได้กำหนดไว้เป็นวัตถุประสงค์ของการตรวจเป็นข้อเท็จจริงที่คิดว่ามีค่าควรแก่การตรวจสอบ เป็นที่สนใจหรือมีประโยชน์ที่จะนำมารายงานต่อสาธารณชน ซึ่งไม่จำเป็นต้องเป็นเรื่องปัญหาหรือข้อบกพร่องแต่ประการเดียว

ข้อตรวจพบ (Audit Finding) มีองค์ประกอบที่สำคัญ ๕ ประการ คือ

๑. สิ่งที่ควรจะเป็น (Criteria) หมายถึงสิ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการเปรียบเทียบกับสภาพที่เกิดขึ้นจริงของโครงการ แผนงาน หรือกิจกรรมที่ตรวจสอบ ซึ่งจะต้องเป็นเกณฑ์ที่ถูกต้องและใช้เป็นหลักในการดำเนินงานในเรื่องนั้น ๆ เช่น มาตรฐานวิชาชีพ วัตถุประสงค์หรือเป้าหมายของโครงการ หลักวิชาการ รวมไปถึงกฎ ระเบียบ กฎหมายข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนั้น ๆ

๒. สิ่งที่เป็นอยู่ (Condition) หมายถึงข้อเท็จจริงที่ผู้ตรวจได้ค้นพบและได้รับการตรวจสอบแน่ชัดแล้วว่าถูกต้อง มีข้อมูลหลักฐานสนับสนุน และเกี่ยวข้องกับประเด็นข้อตรวจพบที่กำหนดไว้

๓. ผลกระทบ (Effects) หมายถึงผลที่เกิดขึ้นจากการที่สิ่งที่เป็นอยู่แตกต่างไปจากสิ่งที่ควรจะเป็น แต่การที่จะพิจารณาว่าผลกระทบนั้นมีสาระสำคัญที่สมควรรายงานหรือไม่อาจจะพิจารณาจากความมากน้อย ความถี่ของผลกระทบที่เกิดขึ้น รวมไปถึงผลกระทบนั้นมีขอบเขตกว้างไกลและมีระยะเวลาในการเกิดผลกระทบมากน้อยเพียงใด

๔. สาเหตุ (Cause) หมายถึงสิ่งที่ทำให้สิ่งที่ตรวจพบหรือสิ่งที่เป็นอยู่แตกต่างไปจากสิ่งที่ควรจะเป็น ซึ่งจะต้องพิสูจน์ให้ทราบแน่ชัดว่าเป็นสาเหตุที่แท้จริงและมีความสำคัญ เพราะสาเหตุที่ตรวจพบอาจมีหลายประการ

๕. ข้อเสนอแนะ (Recommendation) ควรสอดคล้องและเป็นเหตุเป็นผลสนับสนุนซึ่งกันและกันกับสาเหตุ ลักษณะของข้อเสนอแนะที่ดีควรระบุให้ชัดเจนว่าอะไรที่จำเป็นต้องดำเนินการ (what needs to be done) และใครคือผู้ที่ต้องดำเนินการ (who should do it) นอกจากนั้นข้อเสนอนั้นต้องสามารถปฏิบัติได้และทันต่อเหตุการณ์

๓. การวิเคราะห์สาเหตุ

สาเหตุเป็นองค์ประกอบสำคัญในการกำหนดแนวทางในการแก้ปัญหาหรือให้ข้อเสนอแนะ ถ้าเราไม่สามารถทราบหรือวิเคราะห์สาเหตุที่แท้จริงของปัญหาได้แล้ว อาจส่งผลต่อ

การเสนอแนะแก้ปัญหาได้หากจะพิจารณาถึงลักษณะของสาเหตุ อาจจำแนกออกได้เป็น ๔ ลักษณะ คือ

๑. สาเหตุเดียว (Single Factor) หมายถึงสาเหตุที่เป็นปัจจัยเดียวที่ก่อให้เกิดปัญหานั้น เช่น การที่โครงการล่าช้ากว่าแผนที่กำหนด เนื่องมาจาก อุทกภัย เป็นต้น

๒. หลายสาเหตุ (Multiple Factor) หมายถึงปัญหาที่เกิดขึ้นนั้นมีปัจจัยที่ทำให้เกิดปัญหาหลายประการ เช่น การที่โครงการล่าช้ากว่าแผนที่กำหนด เนื่องมาจากการก่อสร้างที่ล่าช้า นอกจากนั้นยังเกิดจากการปฏิบัติงานที่ล่าช้าของกิจกรรมอื่นของโครงการด้วย เป็นต้น

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

๔. สาเหตุหลายลักษณะ (Mixed Factor) หมายถึงปัญหาที่เกิดขึ้นนั้นมีปัจจัยที่ทำให้เกิดปัญหาหลายประการ และแต่ละประการนั้นอาจ เกิดขึ้นต่อเนื่องกันมา หรือไม่เกี่ยวเนื่องกัน เช่น นอกจาก การที่โครงการล่าช้ากว่าแผนที่กำหนด เนื่องมาจากเหตุผลตามข้อ ๓) แล้วยังเกิดจากการปฏิบัติงานที่ล่าช้าของกิจกรรมอื่นของโครงการด้วย เป็นต้น

ซึ่งลักษณะทั้ง ๔ ประการนั้น สามารถเขียนเป็นแผนภาพได้ดังนี้

	ตัวแปรที่เป็นสาเหตุ (Independent Variable : I)		ตัวแปรที่เป็นผล (Dependent Variable : D)
๑.	I ๑		D
๒.	I ๑		D
	I ๒		
๓.	I ๑	I ๒	D
๔.	I ๑	I ๒	D
	I ๓		

การรายงาน (Reporting)

รายงานการตรวจสอบ เป็นเอกสารสรุปผลการตรวจสอบที่สมบูรณ์ที่สุดของกระบวนการตรวจสอบทั้งหมด ซึ่งจะแสดงว่า ตลอดระยะเวลาที่ได้ใช้ทรัพยากรต่าง ๆ เช่น คน งบประมาณ อุปกรณ์หรือเครื่องมือ ไปนั้น ได้พบอะไรบ้าง รายงานการตรวจสอบจึงเป็นเครื่องสะท้อนให้เห็นถึงการปฏิบัติงานตรวจสอบได้ระดับหนึ่ง

๑. ลักษณะของรายงานที่ดี

ลักษณะของรายงานการตรวจสอบที่ดี ต้องเป็นรายงานที่มีประโยชน์ต่อผู้อ่านรายงาน มีสาระสำคัญ ตรงกับข้อเท็จจริง และข้อเสนอแนะสามารถนำไปปฏิบัติได้ ลักษณะของรายงานการตรวจสอบที่ดีมี ดังนี้

๑.๑ ถูกต้อง (Accuracy) หมายถึง ตรงตามข้อเท็จจริงและมีหลักฐานสนับสนุนที่น่าเชื่อถือและเพียงพอ รายงานการตรวจสอบต้องมีความถูกต้อง เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นจริง มิใช่สิ่งที่ผู้ตรวจสอบคิดหรือคาดเดาเอง หรือรับฟังจากบุคคลอื่น ข้อความทุกประโยค ตัวเลขทุกตัว ภาพทุกรูปและเอกสารอ้างอิงทุกชนิดที่แสดงไว้ในรายงานการตรวจสอบต้องมีหลักฐานที่น่าเชื่อถือและเพียงพอในการสนับสนุน

๑.๒ ชัดเจน (Clarity) หมายถึง ชัดถ้อยชัดคำกระจ่างชัดและปราศจากข้อสงสัย รายงานการตรวจสอบควรใช้ถ้อยคำไม่คลุมเครือหรือวกวน โครงสร้างประโยคจะต้องถูกต้องตามไวยากรณ์ หลีกเลี่ยงการใช้ภาษาที่เข้าใจยาก หรือยังไม่เป็นที่รู้จักกันทั่วไป และภาษาเชิงวิชาการ รวมทั้งควรใช้รูปภาพ กราฟ แผนผัง และตารางประกอบเพื่อเพิ่มความชัดเจน

๑.๓ กะทัดรัด (Conciseness) หมายถึง กระชับ สั้นแต่เข้าใจ รายงานการตรวจสอบควรนำเสนอข้อมูลให้มากแต่ใช้ถ้อยคำสั้นและเข้าใจ ตัดสิ่งฟุ่มเฟือยหรือไร้สาระที่มิใช่เป็นส่วนสนับสนุนหรือขยายความที่ต้องการเสนอให้ชัดเจนยิ่งขึ้น

๑.๔ ทันกาล (Timeliness) หมายถึง ถูกเวลา ภายในเวลาที่เหมาะสม รายงานการตรวจสอบควรเสนอให้ทันต่อการแก้ไขปัญหา เพื่อให้ปัญหาคลี่คลายโดยเร็ว และลดความเสียหายที่เกิดขึ้น หรือจะเกิดขึ้นในอนาคต

๑.๕ สร้างสรรค์ (Constructive Criticism) หมายถึง การติชมในลักษณะสร้างสรรค์ เน้นในเชิงบวกมากกว่าเชิงลบ รายงานการตรวจสอบควรเสนอแนะเพื่อปรับปรุงการปฏิบัติงานให้ดียิ่งขึ้นมากกว่าเป็นการตำหนิหรือชี้ถึงความบกพร่อง หลีกเลี่ยงการวิจารณ์และการใช้ถ้อยคำที่รุนแรง

๑.๖ จูงใจ (Pursuance) หมายถึง ชวนติดตาม เห็นคล้อยตาม พร้อมจะดำเนินการตาม รายงานการตรวจสอบควรใช้รูปแบบถ้อยคำ และศิลปะของภาษา เพื่อให้ผู้อ่านเกิดความสนใจ และต้องการทราบประเด็นสำคัญตั้งแต่ต้นจนจบ รวมทั้งเกิดการยอมรับและความรู้สึกต้องการแก้ไขปัญหาและปฏิบัติตามข้อเสนอแนะที่เสนอไว้ในรายงาน โดยต้องชี้ให้เห็นประโยชน์ และ/หรือผลกระทบที่เกิดขึ้นหรือจะเกิดขึ้นในอนาคต หากปัญหาไม่ได้รับการแก้ไขโดยเร็ว

๒. ส่วนประกอบของรายงานการตรวจสอบการดำเนินงาน ประกอบด้วย

๒.๑ ข้อมูลเกี่ยวกับการตรวจสอบ เช่น เหตุผล วัตถุประสงค์ และขอบเขตการตรวจสอบ งวดเวลาที่ตรวจสอบ เป็นต้น

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

๒.๓ ข้อตรวจพบ (Finding) ตามที่ได้สรุปประเด็นไว้ แต่ในการเขียนรายงานไม่ควรแยกเป็นแต่ละองค์ประกอบ ให้เขียนพรรณนาให้เห็นถึงเหตุและผลที่สอดคล้องกันและเข้าใจง่าย

๒.๔ ข้อเสนอแนะ (Recommendation) อาจแบ่งเป็น ๒ กลุ่ม คือ

๒.๔.๑ ข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงการบริหารโดยทั่วไป

๒.๔.๒ ข้อเสนอเฉพาะกรณีตามสาเหตุของข้อตรวจพบ

๒.๔.๓ ขั้นตอนการจัดทำรายงาน

๑) ขั้นตอนที่สำคัญในการจัดทำรายงานแบ่งได้เป็น ๓ ขั้นตอน คือ การจัดทำโครงร่างรายงาน (Report Outline) คือ การวางเค้าโครงเรื่องและลำดับหัวข้อเรื่องที่จะเขียนไว้ล่วงหน้า เพื่อให้เนื้อหาเป็นเหตุเป็นผล ต่อเนื่องกันอย่างราบรื่นตามลำดับตลอดทั้งรายงาน ซึ่งทีมงานตรวจจะจัดทำโครงร่างรายงานหลังจากสรุปประเด็นข้อตรวจพบเสร็จแล้วในขั้นการปฏิบัติงาน แต่ในทางปฏิบัติสามารถจัดทำโครงร่างรายงานได้หลังจากวางแนวการตรวจสอบเสร็จแล้ว เนื่องจากทราบประเด็นข้อตรวจพบแล้ว เพียงแต่ยังมิได้รวบรวมข้อมูลหลักฐานและจัดทำกระดาษทำการ เพื่อใช้สนับสนุนข้อตรวจพบ โดยมีขั้นตอนการจัดทำโครงร่างรายงาน ดังนี้

๒) วางเค้าโครงเรื่อง โดยการกำหนดส่วนประกอบของรายงานว่ามีอะไรบ้างและในแต่ละส่วนประกอบจะมีเนื้อหาอะไรบ้าง

๓) ลำดับหัวข้อเรื่อง โดยการจัดลำดับหัวข้อเรื่องตามเนื้อหาในแต่ละส่วนประกอบ สำหรับในส่วนของข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะ กรณีมีหลายประเด็นจะต้องจัดลำดับโดยพิจารณาจากสาระสำคัญของแต่ละข้อตรวจพบ

๔) การกำหนดตาราง กราฟและรูปภาพ โดยการกำหนดรูปแบบและตำแหน่งของตาราง กราฟและรูปภาพที่จะใช้ประกอบในรายงาน

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

เมื่อทีมงานตรวจจัดทำโครงร่างรายงานเสร็จแล้ว จะต้องเสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อนำเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการควบคุมคุณภาพ ซึ่งจะพิจารณาเกี่ยวกับรูปแบบโครงเรื่อง การลำดับหัวข้อเรื่อง การใช้ตาราง กราฟและรูปภาพประกอบ ว่าสามารถสื่อให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจชัดเจนตามที่ผู้เขียนต้องการนำเสนอหรือไม่

๖) การร่างรายงาน (Report Draft) คือ การเรียบเรียงเนื้อหาทั้งหมดตามโครงร่างรายงานที่ผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการควบคุมคุณภาพแล้ว โดยมีขั้นตอนการร่างรายงาน ดังนี้

๗) กำหนดผู้เขียนรายงาน โดยแบ่งงานในการเขียนให้กับเจ้าหน้าที่ในทีมงานตรวจ ซึ่งควรเป็นผู้ที่มีความถนัดในการเขียนหรือทราบข้อมูลในแต่ละเรื่องดี โดยเฉพาะผู้ที่รับผิดชอบในการตรวจสอบและสรุปผลการตรวจของแต่ละประเด็นข้อตรวจพบ

๘) วางแผนการเขียน เพื่อให้การลำดับเนื้อหาเป็นไปในแนวเดียวกัน โดยการจัดประชุมผู้เขียน เพื่อกำหนดแนวทางการเขียนและการลำดับเนื้อหาของแต่ละหัวข้อเรื่อง รวมทั้งกำหนดเวลาแล้วเสร็จ

๙) ร่างรายงาน โดยผู้รับผิดชอบในการเขียนเริ่มร่างรายงานตามแนวทางที่กำหนด ซึ่งเมื่อแต่ละคนร่างรายงานเสร็จแล้วจะต้องรวบรวมส่งให้ผู้ชำนาญหรือสันทัดในการเขียนรายงาน (Editor) เพื่อแก้ไขสำนวนภาษาของเนื้อหาทั้งหมดให้เป็นรูปแบบเดียวกัน

ร่างรายงานที่เสร็จ คือ ฉบับ FIRST DRAFT จะต้องเสนอผู้บังคับบัญชาตามลำดับชั้น เพื่อนำเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินหลังจากนั้น ทีมงานตรวจจะนำผลการประชุมเพื่อพิจารณาร่างรายงานไปแก้ไขตามข้อสังเกตของคณะกรรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ก่อนส่งให้หน่วยรับตรวจเพื่อข้อความคิดเห็น ซึ่งจะเป็นร่างรายงานฉบับ FINAL DRAFT

๓. การประชุมปิดงานตรวจ หลังจากเสร็จสิ้นกระบวนการ พิจารณาร่างรายงานของหน่วยตรวจสอบแล้ว หน่วยตรวจสอบจะนำร่างรายงานนั้นส่งให้หน่วยรับตรวจได้พิจารณาอย่างเป็นทางการ ซึ่งโดยปกติจะให้เวลาแก่หน่วยรับตรวจประมาณ ๑๕-๓๐ วันขึ้นอยู่กับขนาดของรายงาน ในระหว่างนั้นจะนัดหมายเพื่อขอพบผู้บริหารเพื่อปิดงานตรวจ ซึ่งจะเป็นการสรุปผลการตรวจสอบด้วยวาจาให้ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจฟังอีกครั้งหนึ่งหลังจากที่ได้อ่านรายงานไปครั้งหนึ่งแล้ว ตลอดจนตอบคำถามหรือข้อสงสัยที่หน่วยรับตรวจอยากทราบเกี่ยวกับผลการตรวจสอบ และขอให้หน่วยรับตรวจตอบความเห็นมาเป็นทางการเพื่อนำประกอบไว้ในรายงานฉบับสมบูรณ์

๔. การจัดทำรายงานฉบับสมบูรณ์ (Final Report) โดยการนำหนังสือแสดงความเห็นของหน่วยรับตรวจแสดงรวมไว้ในรายงานและจัดทำรูปเล่มรายงานฉบับสมบูรณ์ การแสดงหนังสือของหน่วยรับตรวจมี ๓ กรณี คือ

๔.๑ กรณีที่หน่วยรับตรวจมิได้ส่งหนังสือแสดงความเห็นภายในเวลาที่กำหนด กรณีนี้ถือว่าหน่วยรับตรวจเห็นด้วยกับเนื้อหาในรายงานตามที่แจ้งไว้แล้วในหนังสือนำส่งร่างรายงาน ในรายงานจะใช้หนังสือที่นำส่งร่างรายงานแสดงแทน โดยหมายเหตุไว้ท้ายหนังสือว่า “เพียงวันที่ .....สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ยังไม่ได้รับข้อคิดเห็นจาก.....จึงถือว่าเห็นด้วยกับร่างรายงานฉบับนี้ ฯ

๔.๒ กรณีที่หน่วยรับตรวจส่งหนังสือแสดงความเห็นภายในเวลาที่กำหนด โดยมีความเห็นด้วยกับเนื้อหาในรายงาน การแสดงในรายงานจะใช้หนังสือ ดังกล่าว

๔.๓ กรณีที่หน่วยรับตรวจส่งหนังสือแสดงความเห็นภายในเวลาที่กำหนด โดยมีความเห็นแตกต่างกับเนื้อหาในรายงาน กรณีนี้ทีมงานตรวจจะต้องพิจารณาว่าประเด็นที่หน่วยรับตรวจมีความเห็นแตกต่างนั้น ข้อเท็จจริงเป็นอย่างไร ถ้าเห็นว่าเนื้อหารายงานบางส่วนคลาดเคลื่อนหรือไม่

ตรงตามข้อเท็จจริงจะต้องแก้ไขให้ถูกต้อง แต่ถ้าเห็นว่าเนื้อหาครบถ้วนถูกต้อง มีหลักฐานสนับสนุนพร้อมกระดาษทำการ ให้จัดทำคำชี้แจงในแต่ละประเด็นที่หน่วยรับตรวจมีความเห็นแตกต่างการแสดงในรายงานจะใช้หนังสือของหน่วยรับตรวจพร้อมทั้งคำชี้แจงของสำนักตรวจสอบ

๕. ข้อแนะนำในการเขียนรายงาน

. ในการเขียนรายงานมีข้อแนะนำในการเขียนดังนี้

๕.๑ ควรเขียนเนื้อหาให้กลมกลืนและต่อเนื่องกัน เชื่อมโยงจากส่วนหนึ่งไปยังอีกส่วนหนึ่ง จากย่อหน้าหนึ่งไปยังย่อหน้าต่อไป เป็นเหตุเป็นผลซึ่งกันและกัน

๕.๒ ควรเขียนให้ถูกหลักไวยากรณ์

๕.๓ ควรหลีกเลี่ยงการใช้ภาษาพูด ภาษาวิชาการที่ยังไม่มีการใช้แพร่หลาย หรือเป็นที่ทราบกันทั่วไป กรณีการใช้ศัพท์เฉพาะ ให้อธิบายความหมายประกอบไว้ในวงเล็บหลังคำศัพท์นั้นหรือในเชิงอรรถ

๕.๔ ไม่ควรใช้คำและวลีซ้ำ ๆ กันมากเกินไป ควรใช้คำอื่นแทน ซึ่งมีความหมายเช่นเดียวกัน

๕.๕ หลีกเลี่ยงการใช้คำฟุ่มเฟือย คำที่ไม่ให้ความหมายชัดเจนหรือมีความหมายคลุมเครือ

๕.๖ ควรใช้ถ้อยคำ ประโยค และอื่นๆ ที่ให้ความหมายชัดเจน และเข้าใจง่าย

๕.๗ ควรใช้พจนานุกรมเป็นคู่มือในการใช้ภาษา

๕.๘ ไม่ควรใช้ภาษาต่างประเทศในกรณีที่คำนั้นมีภาษาไทยใช้แล้ว

๕.๙ ควรใช้ถ้อยคำสุภาพ สละสลวย

การติดตามผล (Follow - up)

การติดตามผลในที่นี้ เป็นการติดตามผลการดำเนินการแก้ไขปัญหาตามข้อเสนอแนะของรายงานการตรวจสอบ ซึ่งนับว่าเป็นสิ่งสำคัญและมีความจำเป็นเพราะจะทำให้ทราบว่าข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะตามรายงานนั้นได้ถูกนำไปใช้ในการปรับปรุงการดำเนินงานหรือไม่ ระบบการติดตามผลที่เหมาะสมจะทำให้รายงานการตรวจสอบมีคุณค่า เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินงานโดยส่วนรวม และเป็นที่ยอมรับแก่หน่วยรับตรวจมากขึ้น

ระยะเวลาในการติดตามผลควรพิจารณาประกอบกับข้อเสนอแนะว่าข้อเสนอแนะนั้นใช้เวลาในการดำเนินงานเท่าไร อย่างไรก็ตามหากไม่สามารถกำหนดระยะเวลาที่แน่นอนได้ ก็อาจกำหนดไว้เป็นช่วงเวลา เช่น ๒ หรือ ๓ เดือนต่อครั้ง เป็นต้น หรือปัญหาและข้อเสนอแนะใดที่สำคัญมากและต้องได้รับการแก้ไขอย่างเร่งด่วน หากปล่อยทิ้งไว้จะเกิดผลเสียหาย ก็อาจจะพิจารณาติดตามบ่อยครั้งก็ได้

ผู้ที่มีหน้าที่ในการติดตามผลควรเป็นทีมงานที่ตรวจสอบเรื่องนั้น ๆ เพราะเป็นผู้ที่ทราบปัญหาและข้อเสนอแนะเป็นอย่างดี จะทำให้การติดตามผลดำเนินการได้รวดเร็ว แต่ถ้าผู้ตรวจไม่สามารถติดตามผลได้อาจมอบหมายให้ผู้อื่น ๆ ติดตามก็ได้ แต่ผู้ที่ได้รับมอบหมายต้องศึกษาเรื่องหรือโครงการที่ตรวจสอบ โดยเฉพาะปัญหาและข้อเสนอแนะที่ได้เสนอไว้ในรายงานการตรวจสอบให้เข้าใจเป็นอย่างดีก่อนติดตามผล