



## หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ มาตรา ๒๔๐ (๒) และ (๓) บัญญัติให้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจในการกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และกำกับการตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานดังกล่าว โดยการกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินนั้น พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๘ และมาตรา ๓๐ บัญญัติให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินต้องกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินให้สอดคล้องกับหลักการและมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นที่ยอมรับของสากล ซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วยวิธีการตรวจเงินแผ่นดินแต่ละด้าน ความเคร่งครัดในจริยธรรมแห่งวิชาชีพ ในการตรวจเงินแผ่นดิน ระยะเวลาในการตรวจเงินแผ่นดิน วิธีปฏิบัติในการเข้าตรวจ วิธีการให้คำแนะนำหรือ ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการแก้ไขปัญหาแก่หน่วยรับตรวจ วิธีการเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจง และวิธีการ รายงาน การแจ้งและการเผยแพร่ผลการตรวจ โดยให้นำหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินเผยแพร่ให้ หน่วยรับตรวจและประชาชนทราบเป็นการทั่วไป

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๑๐ บัญญัติ หลักการสำคัญเรื่องการตรวจเงินแผ่นดินไว้ว่า การตรวจเงินแผ่นดินต้องกระทำด้วยความสุจริต รอบคอบ โปร่งใส เที่ยงธรรม กล้าหาญ ปราศจากอคติ และเป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล และมีบทบัญญัติกำหนดให้ลงโทษ ทางปกครองแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐผู้ซึ่งจงใจไม่ปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ซึ่งมาตรา ๒๔๐ วรรคสาม ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ บัญญัติหลักการสำคัญในการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งลงโทษ ทางปกครองของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินโดยศาลปกครองสูงสุด โดยให้ศาลปกครองสูงสุดต้องคำนึงถึง นโยบายการตรวจเงินแผ่นดินและหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินด้วย

องค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (International Organization of Supreme Audit Institutions : INTOSAI) ได้วางหลักการพื้นฐานสากลว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน โดยให้แต่ละประเทศสมาชิก นำหลักการพื้นฐานนี้ ไปปรับปรุงกระบวนการตรวจเงินแผ่นดินให้สอดคล้องกับบริบทของการพัฒนาในแต่ละ ประเทศ ซึ่งประเทศไทยในฐานะที่เป็นสมาชิกขององค์การดังกล่าว จึงได้นำหลักการพื้นฐานสากลว่าด้วยการตรวจ เงินแผ่นดินขององค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศรวมทั้งได้นำความรู้และประสบการณ์ที่องค์กร

ตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยได้มาจากการตรวจเงินแผ่นดินที่ได้ปฏิบัติงานมากกว่าร้อยปีมาประกอบ การพิจารณาในการกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินด้วย

เพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ และบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนสอดคล้องกับหลักการและมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็น ที่ยอมรับของสากลรวมทั้งความรู้และประสบการณ์ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจึงกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐาน เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินไว้ ดังต่อไปนี้

ร่าง

## ภาค ๑

## มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไป

## ๑. ขอบเขตของมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไป

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไปนี้ จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งครอบคลุมการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย และการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

การตรวจสอบการเงิน เป็นการตรวจสอบการแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงิน และอาจรวมถึงการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย เป็นการตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ

การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน เป็นการตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจเพื่อแสดงความเห็นว่าเป็นไปโดยประหยัด เกิดผลสัมฤทธิ์และมีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่หน่วยรับตรวจกำหนดไว้หรือไม่ และเพื่อจัดทำข้อเสนอแนะให้แก่หน่วยรับตรวจในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ

## ๒. บุคคลที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน

บุคคลที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ประกอบด้วย คณะกรรมการ ผู้ตรวจสอบ หน่วยรับตรวจ หน่วยงาน หรือผู้ที่เกี่ยวข้องอื่นตามที่กฎหมายกำหนด

## ๓. คำนิยาม

๓.๑ คณะกรรมการ	หมายถึง	คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
๓.๒ ผู้ว่าการ	หมายถึง	ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน
๓.๓ สำนักงาน	หมายถึง	สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
๓.๔ เจ้าหน้าที่	หมายถึง	ข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
๓.๕ ผู้ตรวจสอบ	หมายถึง	ผู้ว่าการ หรือเจ้าหน้าที่ที่ผู้ว่าการมอบหมายให้ดำเนินการตรวจสอบตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน

		พ.ศ. ๒๕๖๑ และผู้สอบบัญชีที่สำนักงานให้ความเห็นชอบตามมาตรา ๗๑ แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑
๓.๖ บุคลากรอื่น	หมายถึง	ที่ปรึกษา ผู้เชี่ยวชาญ ลูกจ้าง และให้หมายความรวมถึงผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานในหน้าที่และอำนาจของสำนักงาน
๓.๗ ผู้บริหารงานตรวจสอบ	หมายถึง	ผู้ว่าการ รองผู้ว่าการ ผู้ตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ช่วยผู้ว่าการ ผู้อำนวยการสำนักหรือเทียบเท่า และให้รวมถึงหัวหน้ากลุ่มงานที่ได้รับมอบหมายให้ทำหน้าที่ในการตรวจสอบ
๓.๘ ผู้รับตรวจ	หมายถึง	หัวหน้าส่วนราชการหรือหัวหน้าหน่วยงานผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติราชการหรือการบริหารของหน่วยรับตรวจ
๓.๙ หน่วยรับตรวจ	หมายถึง	(๑) กระทรวง ทบวง กรม หรือส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเป็น กระทรวง ทบวง หรือกรม (๒) หน่วยงานของราชการส่วนภูมิภาค (๓) หน่วยงานของราชการส่วนท้องถิ่น (๔) รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณและตามกฎหมายอื่น (๕) ทนุมนเวียน (๖) หน่วยงานอื่นของรัฐ (๗) หน่วยงานที่รัฐมิได้จัดตั้งขึ้นแต่ได้รับเงินอุดหนุน หรือกิจการที่ได้รับเงินหรือทรัพย์สินลงทุนจากหน่วยรับตรวจตาม (๑) (๒) (๓) (๔) หรือ (๖) เฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับเงินอุดหนุนหรือกิจการดังกล่าว

(๘) หน่วยงานอื่นใดหรือกิจการใดที่มีกฎหมายกำหนดให้สำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบ หรือที่มีกฎหมายกำหนดให้มีสิทธิร้องขอให้สำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบ

๓.๑๐ ผู้บริหาร	หมายถึง	ผู้รับตรวจ บุคคลที่ได้รับมอบหมายจากผู้รับตรวจ หรือผู้รับผิดชอบปฏิบัติการหรือการบริหารของหน่วยรับตรวจ
๓.๑๑ เจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ	หมายถึง	ผู้ปฏิบัติงานหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานในหน้าที่และอำนาจของหน่วยรับตรวจ

#### ๔. ความเคร่งครัดในจริยธรรมแห่งวิชาชีพในการตรวจเงินแผ่นดิน

ผู้ตรวจสอบต้องมีความเคร่งครัดในจริยธรรมแห่งวิชาชีพในการตรวจเงินแผ่นดิน อันได้แก่ ความซื่อตรง (integrity) ความเป็นอิสระ เที่ยงธรรมและเป็นกลาง (independence and objectivity) ความรู้ความสามารถ (competence) การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (professional behaviour) และความโปร่งใสและการรักษาความลับ (transparency and confidentiality)

##### ๔.๑ ความซื่อตรง

๔.๑.๑ ผู้ตรวจสอบควรประพฤติตนเป็นแบบอย่างที่ดีโดยประพฤติตนอย่างซื่อสัตย์และสุจริต มุ่งประโยชน์ของราชการ และต้องทำตามนโยบายและหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่กำหนด โดยไม่แสวงหาประโยชน์โดยมิชอบ เพื่อตนเองหรือบุคคลอื่น หรือมีพฤติกรรมที่รู้เห็นหรือยินยอมให้บุคคลอื่นใช้ตำแหน่งหน้าที่ของตนแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบ

๔.๑.๒ ผู้ตรวจสอบควรใช้หน้าที่และอำนาจ ข้อมูล และทรัพยากรต่าง ๆ เฉพาะในทางที่เป็นประโยชน์ต่อราชการหรือส่วนรวมเท่านั้น และไม่ใช้ตำแหน่งหน้าที่เพื่อให้ตนเองหรือบุคคลอื่นได้รับสิทธิพิเศษหรือผลประโยชน์ต่าง ๆ

๔.๑.๓ ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของสิ่งที่ผู้ตรวจสอบตรวจพบ

## ๔.๒ ความเป็นอิสระ เทียบธรรมและเป็นกลาง

๔.๒.๑ ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเป็นอิสระจากแรงกดดันหรืออิทธิพลต่าง ๆ ที่ทำให้เกิดการประนีประนอมยอมขอม และปราศจากอคติ อันอาจส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

๔.๒.๒ ผู้ตรวจสอบต้องไม่ประพฤติตนหรือมีคุณลักษณะที่อาจนำไปสู่ความไม่เป็นอิสระ ไม่เที่ยงธรรมและไม่เป็นกลาง ไม่ว่าจะเป็นที่ประจักษ์หรือไม่ก็ตาม ความประพฤติหรือคุณลักษณะดังกล่าวอาจเกิดจากความลำเอียงในทางการเมือง ผลประโยชน์ส่วนตัว ความสัมพันธ์ส่วนตัว หรืออิทธิพลจากภายนอกอื่น ๆ ทั้งนี้ เพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมายข้างต้น ผู้ตรวจสอบควรปฏิบัติตน ดังนี้

(๑) ผู้ตรวจสอบควรมีความเป็นอิสระ เทียบธรรมและเป็นกลางจากอิทธิพลและอคติทางการเมือง

(๒) ผู้ตรวจสอบควรหลีกเลี่ยงการเข้าไปเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ

(๓) ผู้ตรวจสอบต้องแจ้งให้ผู้บังคับบัญชาทราบถึงความสัมพันธ์กับหน่วยรับตรวจ ผู้รับตรวจ หรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่การงาน วิชาชีพส่วนตัว การเงิน รวมถึงหลีกเลี่ยงการตรวจสอบงานที่ตนเองเคยปฏิบัติ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้ผู้ตรวจสอบมีข้อจำกัดในการตรวจสอบ ข้อตรวจพบ หรือการเปิดเผยข้อมูล

(๔) ผู้ตรวจสอบควรหลีกเลี่ยงสถานการณ์ที่ผลประโยชน์ส่วนตัวอาจมีผลกระทบต่อการทำงานในการปฏิบัติหน้าที่ ตลอดจนต้องไม่กระทำการอันเป็นการขัดกันระหว่างประโยชน์ส่วนตนกับประโยชน์ส่วนรวม ทั้งนี้ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

(๕) ผู้ตรวจสอบต้องไม่เรียก ไม่รับหรือยอมจะรับทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดในประการที่อาจทำให้กระทบกระเทือนต่อการปฏิบัติหน้าที่

(๖) ผู้ตรวจสอบต้องไม่รับของขวัญ ของกำนัล ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระ เทียบธรรมและเป็นกลาง เว้นแต่เป็นการรับจากการให้โดยธรรมจรรยาหรือปกติประเพณีนิยม และการรับที่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับให้รับได้

๔.๒.๓ ผู้ตรวจสอบควรแจ้งให้ผู้บังคับบัญชาทราบถึงภัยคุกคามหรือสถานการณ์ที่อาจกระทบต่อความเป็นอิสระ เทียบธรรมและเป็นกลาง

## ๔.๓ ความรู้ความสามารถ

๔.๓.๑ ผู้ตรวจสอบต้องแสวงหาและคงไว้ซึ่งความรู้และทักษะที่จำเป็นต่อการปฏิบัติหน้าที่ และใช้ความรู้ความสามารถตามมาตรฐานวิชาชีพด้วยความระมัดระวัง

๔.๓.๒ ผู้ตรวจสอบต้องใช้ความรู้ความสามารถให้สอดคล้องกับนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน และหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินด้วยความระมัดระวังรอบคอบ

๔.๓.๓ ผู้ตรวจสอบต้องพัฒนาความรู้และทักษะให้ทันสมัยและสอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงของสภาพแวดล้อมทางวิชาชีพ

#### ๔.๔ การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

๔.๔.๑ ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติตนให้สอดคล้องกับกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มาตรฐาน วิชาชีพ จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ และธรรมเนียมปฏิบัติ รวมถึงแนวทางการปฏิบัติที่จัดทำโดยสำนักงานด้วย

๔.๔.๒ ผู้ตรวจสอบไม่ควรปฏิบัติตนที่อาจส่งผลกระทบต่อชื่อเสียงของสำนักงาน

๔.๔.๓ ผู้ตรวจสอบควรแจ้งให้ผู้บังคับบัญชาทราบในกรณีที่เกิดความขัดแย้งระหว่างข้อกำหนดของมาตรฐานวิชาชีพกับมาตรฐานทางจริยธรรมของสำนักงาน

#### ๔.๕ ความโปร่งใสและการรักษาความลับ

๔.๕.๑ ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความโปร่งใส โดยคำนึงถึงการรักษาข้อมูลข่าวสาร ที่เป็นความลับตามที่กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมาตรฐานวิชาชีพกำหนด

๔.๕.๒ ผู้ตรวจสอบต้องไม่เปิดเผยข้อมูลข่าวสารใด ๆ ที่ได้มาจากการปฏิบัติหน้าที่ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมาตรฐานวิชาชีพกำหนดให้เปิดเผยได้

๔.๕.๓ ผู้ตรวจสอบต้องให้ข้อมูลข่าวสารตามข้อเท็จจริงอันอยู่ในความรับผิดชอบของตน แก่ประชาชนหรือสื่อมวลชนโดยถูกต้องครบถ้วนและไม่บิดเบือน ในกรณีที่ข้อมูลข่าวสารนั้นสามารถเปิดเผยได้ตามกฎหมาย หรือตามมาตรฐานวิชาชีพ

๔.๕.๔ ผู้ตรวจสอบต้องไม่ใช่ข้อมูลข่าวสารที่เป็นความลับในทางที่จะเป็นประโยชน์แก่ตนเอง หรือบุคคลอื่น

๔.๕.๕ ผู้ตรวจสอบควรระมัดระวังไม่เปิดเผยข้อมูลข่าวสารที่เป็นความลับให้บุคคลอื่น โดยไม่ได้ตั้งใจ ตลอดจนรักษาความลับของทางราชการตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมาตรฐานวิชาชีพ

๔.๕.๖ ผู้ตรวจสอบต้องเก็บรักษาความลับในส่วนที่เกี่ยวกับวิชาชีพไว้ทั้งขณะที่ปฏิบัติหน้าที่อยู่ หรือแม้พ้นจากการปฏิบัติหน้าที่แล้ว

## ๕. การกำกับการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน

๕.๑ ผู้ตรวจสอบต้องดำเนินการตรวจสอบให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน หากความปรากฏต่อคณะกรรมการว่า การตรวจสอบไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมการมีอำนาจสั่งให้ผู้ว่าการรับไปดำเนินการปรับปรุง แก้ไข หรือปฏิบัติให้ถูกต้องต่อไป

ในกรณีที่หน่วยรับตรวจเห็นว่าผู้ตรวจสอบดำเนินการตรวจสอบไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน หน่วยรับตรวจมีสิทธิยื่นคำร้องไปยังคณะกรรมการเพื่อพิจารณาวินิจฉัยต่อไป

๕.๒ ในกรณีที่หน่วยรับตรวจเห็นว่าหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ก่อให้เกิดปัญหาหรืออุปสรรคในการดำเนินงาน หรือยังไม่สอดคล้องกับกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ หน่วยรับตรวจอาจแจ้งให้คณะกรรมการทราบและพิจารณาแก้ไขหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินหรือเสนอแนะให้มีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการได้

๕.๓ ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบได้ปฏิบัติหน้าที่โดยสุจริต ผู้ตรวจสอบนั้นไม่ต้องรับผิดชอบทางอาญา หรือทางวินัย

## ๖. การควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ

ระบบการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบมีองค์ประกอบ อันได้แก่ ความรับผิดชอบของผู้ว่าการต่อคุณภาพงานของสำนักงาน ข้อกำหนดทางจริยธรรม การบริหารงานตรวจสอบ ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงานตรวจสอบ และการติดตามผล

### ๖.๑ ความรับผิดชอบของผู้ว่าการต่อคุณภาพงานของสำนักงาน

สำนักงานต้องกำหนดให้มโนนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อสนับสนุนวัฒนธรรมภายในองค์กร ที่ก่อให้เกิดความตระหนักว่า คุณภาพเป็นสิ่งที่จำเป็นในการปฏิบัติงาน

### ๖.๒ ข้อกำหนดทางจริยธรรม

สำนักงานต้องกำหนดให้มโนนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า ผู้ว่าการ เจ้าหน้าที่ และบุคลากรอื่นจะปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจริยธรรมของสำนักงาน



### ๖.๓ การบริหารงานตรวจสอบ

สำนักงานต้องกำหนดให้มึนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องบริหารงานตรวจสอบ โดยพิจารณาถึงปัจจัยดังนี้

๖.๓.๑ ศักยภาพ ความสามารถของผู้ตรวจสอบ เวลา และทรัพยากรที่ใช้ในการตรวจสอบ

๖.๓.๒ ข้อกำหนดทางจริยธรรม

๖.๓.๓ ผลการประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับหน่วยรับตรวจ และวิธีการจัดการความเสี่ยงที่มีผลต่อคุณภาพของงานตรวจสอบ

### ๖.๔ ทรัพยากรบุคคล

สำนักงานต้องกำหนดให้มึนโยบายและวิธีปฏิบัติ เพื่อให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า สำนักงานมีทรัพยากรบุคคลอย่างเพียงพอ มีทักษะ ความรู้ ความสามารถ และยึดมั่นในข้อกำหนดทางจริยธรรม ซึ่งจำเป็นในการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างถูกต้อง

### ๖.๕ การปฏิบัติงานตรวจสอบ

สำนักงานต้องกำหนดให้มึนโยบายและวิธีปฏิบัติ เพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า การปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน กฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบออกรายงานได้อย่างถูกต้อง โดยนโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าวครอบคลุมถึงการส่งเสริมการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีคุณภาพอย่างสม่ำเสมอ การควบคุมและสอบทานงานตรวจสอบ

### ๖.๖ การติดตามผล

สำนักงานต้องกำหนดให้มึกระบวนการติดตามผล เพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบนั้น สอดคล้องเพียงพอ และมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ โดยดำเนินการดังนี้

๖.๖.๑ จัดให้มีการติดตาม สอดส่องดูแล และประเมินผลระบบการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบของสำนักงานอย่างต่อเนื่อง

๖.๖.๒ กำหนดความรับผิดชอบในกระบวนการติดตามผล โดยมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่และอำนาจตามกฎหมาย รวมถึงประสบการณ์อย่างเหมาะสมเป็นผู้รับผิดชอบในการติดตามผลการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ

๖.๖.๓ จัดให้มีผู้สอบทานที่เป็นอิสระในการสอบทานงานตรวจสอบ โดยผู้สอบทานต้องไม่มีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น

ร่าง

## ภาค ๒

## มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงิน

## ๑. ขอบเขตของมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงิน

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงินนี้ จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบการเงิน โดยสามารถดำเนินการได้ทั้งในลักษณะการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน หรือการตรวจสอบการเงินโดยเฉพาะแต่เพียงอย่างเดียว

## ๒. คำนิยาม

<b>๒.๑ การตรวจสอบการเงิน</b>	หมายถึง	การตรวจสอบการแสดงผลทางการเงินของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงิน และอาจรวมถึงการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายที่มีผลกระทบต่อ การกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญในรายงานการเงิน
<b>๒.๒ หน่วยงานของรัฐ</b>	หมายถึง	หน่วยงานของรัฐตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ
<b>๒.๓ แม่บทการรายงานทางการเงิน</b>	หมายถึง	มาตรฐานการบัญชีที่หน่วยรับตรวจใช้ในการจัดทำรายงานทางการเงิน ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีอื่นที่หน่วยงานของรัฐกำหนด
<b>๒.๔ รายงานการเงิน</b>	หมายถึง	รายงานการเงินตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หน่วยงานของรัฐต้องจัดทำขึ้น ซึ่งรายงานการเงินอย่างน้อยต้องประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงินและ งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทั้งเงิน งบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และเงินอื่นใด รวมถึงการก่อหนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการ

ที่กระทรวงการคลังกำหนด ตามกฎหมายว่าด้วย  
วินัยการเงินการคลังของรัฐ

<p><b>๒.๕ รายงานการเงิน แผ่นดินประจำปี</b></p>	<p>หมายถึง</p>	<p>รายงานการเงินประจำปีงบประมาณที่ กระทรวงการคลังต้องจัดทำขึ้น อย่างน้อยต้อง ประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผล การดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลง สินทรัพย์สุทธิ งบกระแสเงินสด และรายงาน การรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณ ทั้งนี้ ตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ</p>
<p><b>๒.๖ สิ่งที่ผู้บริหาร ได้ให้การรับรองไว้ (assertions)</b></p>	<p>หมายถึง</p>	<p>การที่ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจได้ให้การรับรอง รายงานการเงินอย่างชัดเจนหรือโดยนัยถือได้ว่า ได้มีการรับรอง ซึ่งผู้ตรวจสอบนำมาใช้ในการ พิจารณาว่าการแสดงข้อมูลหรือการไม่แสดง ข้อมูลในรายงานการเงินนั้นขัดต่อข้อเท็จจริง หรือไม่</p>

### ๓. หลักการพื้นฐานในการตรวจสอบการเงิน

#### ๓.๑ การตรวจสอบการเงิน

การตรวจสอบการเงินมีวัตถุประสงค์โดยรวม เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล  
ว่า รายงานการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจาก  
การทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถแสดงความเห็นได้ว่า รายงานการเงินได้จัดทำขึ้น  
ในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และการปฏิบัติงานตรวจสอบรวมทั้ง  
การรายงานผลการตรวจสอบตามข้อเท็จจริงที่ตรวจพบตามแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐที่สำนักงานกำหนด  
และมาตรฐานการสอบบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีประกาศกำหนด

### ๓.๒ การตรวจสอบการเงินอาจรวมถึงการตรวจสอบอื่น

การตรวจสอบการเงินอาจรวมถึงการตรวจสอบ ดังต่อไปนี้ด้วย

๓.๒.๑ บัญชีของรัฐหรือบัญชีของหน่วยรับตรวจหรือรายงานทางการเงินอื่นซึ่งไม่จำเป็นต้องจัดทำขึ้นให้สอดคล้องกับจุดมุ่งหมายทั่วไปของแม่บทการรายงานทางการเงิน

๓.๒.๒ การจัดทำ การอนุมัติ การบริหารงบประมาณ และการตัดสินใจอื่นในการจัดสรรทรัพยากร รวมถึงการดำเนินการที่เกี่ยวข้อง

๓.๒.๓ นโยบาย แผนงาน หรือกิจกรรม ที่กำหนดขึ้นโดยกฎหมายหรือแหล่งที่มาของเงินทุน

๓.๒.๔ ขอบเขตความรับผิดชอบที่กำหนดขึ้นตามกฎหมาย เช่น ความรับผิดชอบของรัฐมนตรี

๓.๒.๕ ประเภทของรายได้ รายจ่าย ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน

๓.๒.๖ การตรวจสอบรายงานการเงินแผ่นดินประจำปีงบประมาณและบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่

๓.๒.๗ การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจ หรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบหรือไม่

๓.๒.๘ การสอบทานข้อมูลทางการเงินระหว่างกาล ตามมาตรฐานงานสอบทานสำหรับรัฐวิสาหกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. ๒๕๓๕ รวมทั้งหลักเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสำหรับรัฐวิสาหกิจซึ่งไม่ใช่บริษัทมหาชน จำกัด ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการบัญชีและการเงินของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. ๒๕๔๘

๓.๒.๙ การตรวจสอบอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายงานการเงิน ซึ่งกฎหมายกำหนดให้สำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบหรือให้มีสิทธิร้องขอให้สำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบ

### ๓.๓ การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล (reasonable assurance)

ในการตรวจสอบรายงานการเงิน ผู้ตรวจสอบต้องได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า รายงานการเงินโดยรวม ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเป็นความเชื่อมั่นในระดับสูง ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อผู้ตรวจสอบได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ อย่างไรก็ตามความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลไม่ใช่ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุด เนื่องจากการตรวจสอบ

มีข้อจำกัดสืบเนื่อง ซึ่งทำให้หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ที่ผู้ตรวจสอบใช้ในการสรุปผลและแสดงความเห็นนั้น มีลักษณะที่ต้องใช้ดุลพินิจมากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปในตัวเอง

### ๓.๔ การให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด (limited assurance)

การสอบทานรายงานการเงินหรือการปฏิบัติงานอื่นที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ตรวจสอบลดความเสี่ยงของการให้ความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ แต่ยังมีความเสี่ยงสูงกว่าการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงข้อสรุปจากวิธีปฏิบัติที่ผู้ตรวจสอบปฏิบัติและหลักฐานที่ได้รับในรูปแบบที่แสดงว่ามีเรื่องที่ทำให้ผู้ตรวจสอบเชื่อว่าข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นมีการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

### ๓.๕ ความมีสาระสำคัญ (materiality)

กรณีที่ปรากฏว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงรวมถึงการไม่แสดงข้อมูลด้วยกรณีดังกล่าว จะมีความมีสาระสำคัญหรือไม่ ก็ต่อเมื่อการแสดงข้อมูลหรือการไม่แสดงข้อมูลนั้นขัดต่อข้อเท็จจริงรายการหนึ่งรายการใดหรือทุกรายการ ซึ่งเมื่อนำข้อเท็จจริงดังกล่าวมาพิจารณาโดยรวมแล้วจะสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ามีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานการเงิน

สำหรับภาครัฐ ความมีสาระสำคัญไม่ได้จำกัดอยู่ที่การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานการเงินเท่านั้น เนื่องจากรัฐบาลอาจต้องดำเนินการตามแผนงานที่ได้วางไว้ หรือในบางครั้งรัฐบาลต้องให้เงินอุดหนุนหรือให้ความช่วยเหลือที่จำเป็น โดยทั่วไปแล้วในหน่วยงานภาครัฐ ความมีสาระสำคัญเชิงคุณภาพมีบทบาทมากกว่าในหน่วยงานประเภทอื่น ซึ่งอาจเป็นผลกระทบมาจาก การเมือง สังคม และอื่น ๆ นอกจากนี้การประเมินความมีสาระสำคัญรวมถึงการพิจารณาผลกระทบในด้านต่าง ๆ เมื่อมีหรือไม่มีการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล และปัจจัยเชิงคุณภาพอื่นในการตรวจสอบเฉพาะกรณี เป็นสิ่งสำคัญในการใช้ดุลพินิจของผู้ตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบควรนำหลักการของความมีสาระสำคัญไปใช้ทั้งในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ และในการประเมินผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในการตรวจสอบและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ได้แก้ไข (ถ้ามี) ในรายงานการเงินและการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

### ๓.๖ การใช้ดุลพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ (professional judgment)

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรรักษาแนวคิดเรื่องการใช้ดุลพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพมาใช้ตลอดกระบวนการตรวจสอบ โดยนำความรู้หรือทักษะที่ได้จากการฝึกอบรม และประสบการณ์ในด้านต่าง ๆ ในบริบทของมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการบัญชี และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องไปใช้ในการตัดสินใจอย่างรอบคอบในการปฏิบัติงานได้อย่างเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ของงานตรวจสอบ

ในการวางแผน การปฏิบัติงานตรวจสอบ การสรุปผล และการรายงานผลการตรวจสอบ รายงานการเงิน ให้ผู้ตรวจสอบใช้ดุลพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์ที่ทำให้รายงานการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

### ๓.๗ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ (professional scepticism)

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรมีการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพตลอดกระบวนการตรวจสอบ โดยมีทัศนคติและความนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย การใช้วิจารณญาณในการประเมินสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต และการประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างระมัดระวัง

ในการวางแผน การปฏิบัติงานตรวจสอบ การสรุปผล และการรายงานผลการตรวจสอบ รายงานการเงิน ให้ผู้ตรวจสอบใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์ที่ทำให้รายงานการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

## ๔. การดำเนินการตรวจสอบการเงิน

การตรวจสอบการเงินมีขั้นตอนหลักอย่างน้อยดังต่อไปนี้ การจัดทำหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชี การวางแผนการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ และการติดตามผลการตรวจสอบ

### ๔.๑ การจัดทำหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชี

๔.๑.๑ ก่อนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ให้ผู้ตรวจสอบจัดทำหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีถึงหน่วยรับตรวจ เพื่อให้ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจรับทราบและเห็นชอบ ซึ่งหนังสือดังกล่าวต้องมีเนื้อหาสาระอย่างน้อยดังต่อไปนี้

(๑) วัตถุประสงค์และขอบเขตการตรวจสอบรายงานการเงิน

- (๒) ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบ
- (๓) ความรับผิดชอบของผู้บริหาร
- (๔) การระบุเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำรายงานการเงิน
- (๕) การอ้างอิงรูปแบบและเนื้อหาที่ความต้องการของรายงานใด ๆ ที่ออกโดยผู้ตรวจสอบ
- (๖) ข้อความที่ระบุว่ารูปแบบและเนื้อหาของรายงานอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยน

อันเนื่องมาจากผลการตรวจสอบ

๔.๑.๒ ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจที่กำหนดในหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้น ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจะต้องได้รับทราบและเข้าใจว่าตนมีความรับผิดชอบ ดังนี้

(๑) การจัดทำรายงานการเงินให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการนำเสนอรายงานการเงินดังกล่าวโดยถูกต้องตามที่ควร

(๒) การควบคุมภายในที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจพิจารณาว่าจำเป็นเพื่อให้สามารถจัดทำรายงานการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และ

(๓) การจัดเตรียม

(ก) การเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจตระหนักว่าเกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานการเงิน เช่น การบันทึกบัญชี เอกสารหลักฐาน และข้อมูลอื่น

(ข) ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้ตรวจสอบอาจขอจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ และ

(ค) การเข้าถึงบุคคลต่าง ๆ ภายในกิจการได้อย่างไม่มีข้อจำกัด ซึ่งผู้ตรวจสอบพิจารณาว่าจำเป็นที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านั้น

#### ๔.๒ การวางแผนการตรวจสอบ

เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล การวางแผนการตรวจสอบ ควรมีขั้นตอนหลัก ดังนี้

๔.๒.๑ การทำความเข้าใจหน่วยรับตรวจและสภาพแวดล้อมของหน่วยรับตรวจ รวมถึงการควบคุมภายใน

๔.๒.๒ การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ในระดับงบการเงิน (financial statement level) และในระดับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ (assertion level)

๔.๒.๓ การกำหนดความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบการเงิน



๔.๒.๔ การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ ซึ่งแผนการสอบบัญชีโดยรวมต้องได้รับการบันทึกและปรับให้เป็นปัจจุบันตามความจำเป็นในระหว่างการปฏิบัติงาน ตรวจสอบ

### ๔.๓ การปฏิบัติงานตรวจสอบ

๔.๓.๑ การเปิดตรวจ ให้ผู้ตรวจสอบจัดทำหนังสือถึงหน่วยรับตรวจเพื่อแจ้งการเปิดตรวจ

๔.๓.๒ การปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนการสอบบัญชีโดยรวมที่กำหนดไว้ และใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบสามารถได้ข้อสรุปอย่างมีเหตุผลในการแสดงความเห็นของผู้ตรวจสอบ

๔.๓.๓ การสื่อสารกับหน่วยรับตรวจ และการเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจง

#### (๑) ระหว่างการตรวจสอบ

ให้ผู้ตรวจสอบสื่อสารกับผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจตลอดกระบวนการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลประกอบการตรวจสอบ โดยการสื่อสารอาจกระทำได้ทั้งเป็นลายลักษณ์อักษรหรือด้วยวาจา

หากผู้ตรวจสอบพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบ ให้ผู้ตรวจสอบแจ้งผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบทราบอย่างทันท่วงที หากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับที่จำกัดเรื่องการสื่อสาร และขอให้ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบชี้แจงหรือแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หากผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบปฏิเสธที่จะแก้ไขตามที่ผู้ตรวจสอบแจ้ง ผู้ตรวจสอบต้องทำความเข้าใจในเหตุผลของผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบที่ไม่ทำการแก้ไข และทำการประเมินว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

#### (๒) ในการปิดตรวจ

ให้ผู้ตรวจสอบจัดให้มีการประชุมกับผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจเพื่อสรุปผลการตรวจสอบ โดยให้โอกาสผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจได้อธิบายข้อเท็จจริง ชี้แจงเหตุผล และแสดงพยานหลักฐานซึ่งผู้รับตรวจอาจจัดส่งให้ภายหลังการประชุมก็ได้ แต่ต้องภายในระยะเวลาที่ผู้ตรวจสอบกำหนด แต่ทั้งนี้ต้องก่อนการออกรายงานผลการตรวจสอบ

#### ๔.๔ การรายงานผลการตรวจสอบ

##### ๔.๔.๑ รายงานของผู้สอบบัญชี

(๑) แบบรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

(ก) ชื่อรายงาน

(ข) ชื่อผู้รับรายงาน

(ค) ความเห็น

(ง) เกณฑ์ในการแสดงความเห็น

(จ) ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อรายงานการเงิน

(ฉ) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบรายงานการเงิน

(ช) ลายมือชื่อของผู้มีอำนาจลงนามในรายงานของผู้สอบบัญชี

(ซ) วันที่ในรายงาน

(๒) เนื้อหารายงานของผู้สอบบัญชีและความเห็นต่อรายงานการเงินของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปตามแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐที่สำนักงานกำหนด และมาตรฐานการสอบบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีประกาศกำหนด

๔.๔.๒ ในการตรวจสอบหากผู้ตรวจสอบพบข้อบกพร่อง ดังต่อไปนี้ ให้ผู้ตรวจสอบจัดทำรายงานข้อเสนอแนะแยกต่างหากจากรายงานของผู้สอบบัญชีและเสนอผู้ว่าการเพื่อดำเนินการตามหน้าที่และอำนาจต่อไป

(๑) การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ เมื่อการแสดงผลนั้นมีผลกระทบต่อรายการที่แสดงในรายงานการเงิน

(๒) การไม่จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

(๓) การไม่จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป

(๔) การไม่จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามที่กฎหมายว่าด้วยการบริหารทุนหมุนเวียนกำหนด

(๕) การไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานและหลักเกณฑ์ที่กระทรวงการคลังกำหนดเกี่ยวกับการควบคุมภายในและการบริหารจัดการความเสี่ยง

#### ๔.๕ ระยะเวลาในการตรวจสอบรายงานการเงิน

ให้สำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่สำนักงานเห็นชอบตรวจสอบรายงานการเงินที่หน่วยงานของรัฐ ส่งให้ตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันสิ้นปีงบประมาณหรือตามที่ได้ตกลงกับกระทรวงการคลัง

#### ๔.๖ การแจ้งผลการตรวจสอบ

ผู้ว่าการหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการต้องแจ้งผลการตรวจสอบเป็นหนังสือ พร้อมรายงานการตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจหรือผู้รับตรวจตามแบบที่กำหนด

### ๕. การเผยแพร่ผลการตรวจสอบ

๕.๑ การเปิดเผยหรือเผยแพร่ข้อความ ข้อเท็จจริง หรือข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบหรือ การปฏิบัติหน้าที่ มีดังต่อไปนี้

๕.๑.๑ การเปิดเผยต่อสาธารณชน ซึ่งหากอยู่ในระหว่างการตรวจสอบให้เปิดเผยได้เฉพาะ กรณีเพื่อประโยชน์ในการระงับความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่ทางราชการ แต่จะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขตามที่ คณะกรรมการกำหนด

๕.๑.๒ การเปิดเผยข้อมูลในเรื่องที่ผลการตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้ว ให้เปิดเผยเฉพาะสรุปผลการตรวจสอบที่เสร็จสิ้นโดยไม่ระบุชื่อบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการกระทำความผิด

๕.๒ การเปิดเผยรายงานการตรวจสอบและการให้เอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ ให้แก่หน่วยงานของรัฐที่มีอำนาจในการร้องขอข้อมูลให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการกำหนด

### ๖. การติดตามผลการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องติดตามการดำเนินการของหน่วยรับตรวจตามข้อสังเกตหรือข้อเสนอแนะที่ได้ให้ไว้ ภายในระยะเวลาที่กำหนด

## ภาค ๓

## มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

## ๑. ขอบเขตของมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายนี้ จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งครอบคลุมลักษณะงานดังต่อไปนี้

## ๑.๑ การตรวจสอบตามภารกิจหลัก ได้แก่

การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจ

## ๑.๒ การตรวจสอบอื่นตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่

๑.๒.๑ การตรวจสอบตามกฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน

๑.๒.๒ การตรวจสอบตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ

๑.๒.๓ การตรวจสอบตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

ทั้งนี้ การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย สามารถดำเนินการได้ทั้งในลักษณะการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบการเงิน การตรวจสอบร่วมกับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน หรือการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายโดยเฉพาะแต่เพียงอย่างเดียว

## ๒. คำนิยาม

๒.๑ การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย	หมายถึง	การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ
๒.๒ เกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ	หมายถึง	(๑) กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี แบบแผนการปฏิบัติราชการ และสัญญา

(๒) หลักการทั่วไปในการบริหารทางการเงินที่ดี  
หลักการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ภาครัฐ  
รวมทั้งหลักการที่ยอมรับโดยทั่วไปหรือแนว  
ปฏิบัติที่ดี ในระดับชาติหรือแนวปฏิบัติที่ดี  
ในระดับสากล

๒.๓ สัญญา	หมายถึง	ข้อตกลงที่ทำขึ้นระหว่างหน่วยรับตรวจกับบุคคลภายนอกในการใช้หรือบริหารเงินแผ่นดิน เช่น สัญญาจัดซื้อจัดจ้าง สัญญาสัมปทาน สัญญา ร่วมทุน หรือสัญญาหรือข้อตกลงอื่นใดที่มีลักษณะของการใช้หรือบริหารเงินแผ่นดิน
๒.๔ การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล	หมายถึง	การตรวจสอบที่จะต้องดำเนินการในระดับครอบคลุมสาระสำคัญของเรื่อง ที่ตรวจสอบ เพื่อให้งานตรวจสอบได้คุณภาพสูงสุดเท่าที่จะสามารถดำเนินการได้และมีความน่าเชื่อถืออย่างสมเหตุสมผลต่อสรุปผลการตรวจสอบและความเห็นของผู้ตรวจสอบ
๒.๕ การให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด	หมายถึง	การตรวจสอบที่จำเป็นจะต้องดำเนินการตรวจสอบในระดับที่ครอบคลุมแต่เพียงสาระสำคัญบางประเด็นของเรื่องที่ตรวจสอบเท่านั้น เนื่องจากมีความจำเป็นหรือข้อจำกัดที่เกิดจากปัจจัยบางประการ เช่น ความจำเป็นเร่งด่วน กรอบระยะเวลาในการตรวจสอบที่จำกัด ความต้องการของผู้ใช้รายงานการตรวจสอบที่ประสงค์จะให้ตรวจสอบแต่เพียงในขอบเขตของสาระสำคัญบางประการเท่านั้น ข้อจำกัดด้านงบประมาณหรือจำนวนเจ้าหน้าที่ ปริมาณงานตรวจสอบที่มากเกินไปกว่าปกติวิสัยที่จะสามารถทำการตรวจสอบได้อย่างครบถ้วน การขาดแคลนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบที่เป็นผู้เชี่ยวชาญเฉพาะทาง ทำให้ไม่สามารถตรวจสอบในสาระสำคัญทั้งหมดได้

หรือมีเหตุผลสมควรที่จะประหยัดเวลาและทรัพยากรในการตรวจสอบหากผู้ตรวจสอบสามารถคาดหมายได้ว่าผลของการตรวจสอบในระดับให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดเช่นนี้จะไม่แตกต่างไปจากผลของการตรวจสอบในระดับให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล

## ๒.๖ พยานหลักฐาน

หมายถึง

สิ่งที่สามารถพิสูจน์ข้อเท็จจริง ได้แก่ พยานเอกสาร พยานบุคคล และพยานวัตถุ แต่ต้องเป็นพยานชนิดที่มีได้เกิดขึ้นจากการจงใจ มีคำมั่นสัญญา ชูเชิญ หลอกลวง หรือโดยมิชอบประการอื่น

## ๓. หลักการพื้นฐานในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

๓.๑ การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ครอบคลุมการตรวจสอบการเงินของหน่วยรับตรวจ ซึ่งรวมถึงตรวจการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการหรือไม่ และตรวจว่า การใช้จ่ายเงินหรือการใช้ประโยชน์นั้นเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือไม่

๓.๒ ผู้ตรวจสอบต้องรักษาไว้ซึ่งความเที่ยงธรรมและเป็นกลางในการกำหนดวัตถุประสงค์ และเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ นอกจากนี้พึงระมัดระวังการติดต่อสื่อสารและหลีกเลี่ยงอิทธิพลจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความเที่ยงธรรมและเป็นกลางในการจัดทำรายงานการตรวจสอบ ทั้งนี้ เพื่อให้ข้อตรวจพบ และสรุปผลการตรวจสอบมีความเป็นธรรมเป็นที่ประจักษ์แก่บุคคลภายนอก

๓.๓ ในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ผู้ตรวจสอบควรคำนึงถึง การกำหนดประเด็น การตรวจสอบ เกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ การกำหนดระดับความเชื่อมั่นในการตรวจสอบ การกำหนดและวิเคราะห์ระดับสาระสำคัญของเรื่องที่จะตรวจสอบ การศึกษาข้อมูลทั่วไปและการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ การพิจารณาความเสี่ยงที่อาจเกิดการทุจริต รวมถึงการติดต่อสื่อสารกับหน่วยรับตรวจ

## ๔. การวางแผนการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

### ๔.๑ ข้อพิจารณาเบื้องต้นในการวางแผนการตรวจสอบ

#### ๔.๑.๑ การคัดเลือกหน่วยรับตรวจ

ผู้ตรวจสอบควรศึกษา รวบรวมข้อมูล และพิจารณาคัดเลือกหน่วยรับตรวจและจัดลำดับความสำคัญของหน่วยรับตรวจตามระดับความเสี่ยงที่ประเมินได้ ทั้งนี้ เพื่อให้การตรวจสอบครอบคลุมการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารงบประมาณแผ่นดินของหน่วยรับตรวจที่มีนัยสำคัญ และบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพ

กรณีการตรวจสอบเรื่องร้องเรียนหรือเรื่องที่มีที่มาจากการตรวจสอบลักษณะอื่น ผู้ตรวจสอบอาจไม่นำหลักเกณฑ์การคัดเลือกหน่วยรับตรวจข้างต้นมาใช้ก็ได้

#### ๔.๑.๒ การคัดเลือกและจัดลำดับความสำคัญของเรื่องที่จะตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบควรศึกษา รวบรวมข้อมูล และพิจารณาคัดเลือกงาน โครงการ สัญญา และกิจกรรมของหน่วยรับตรวจที่เห็นว่ามีมีความสำคัญควรได้รับการตรวจสอบ และจัดลำดับความสำคัญของงาน โครงการ สัญญา และกิจกรรมที่จะตรวจสอบตามระดับความเสี่ยงที่ประเมินได้ก่อนที่จะพิจารณาคัดเลือกงาน โครงการ สัญญา และกิจกรรมเพื่อตรวจสอบต่อไป ทั้งนี้ เพื่อให้การใช้ทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัด มีความคุ้มค่า เกิดประโยชน์สูงสุดต่อทางราชการ และบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

กรณีการตรวจสอบเรื่องร้องเรียนหรือเรื่องที่มีที่มาจากการตรวจสอบลักษณะอื่น ผู้ตรวจสอบอาจไม่นำหลักเกณฑ์การคัดเลือกและจัดลำดับความสำคัญของเรื่องที่จะตรวจสอบข้างต้นมาใช้ก็ได้

#### ๔.๑.๓ การระบุผู้ใช้รายงานการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบควรระบุผู้ใช้รายงานการตรวจสอบ ซึ่งอาจเป็นฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร คณะกรรมการ ผู้ว่าการ ผู้บริหารของสำนักงาน หน่วยรับตรวจ องค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ หน่วยงานหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องซึ่งจำเป็นต้องใช้รายงานการตรวจสอบ แล้วแต่กรณี เพื่อให้สามารถกำหนดระดับสาระสำคัญของเรื่องที่จะตรวจสอบ ตลอดจนกำหนดระดับความเชื่อมั่น และวิธีการสื่อสารระดับความเชื่อมั่นให้เหมาะสมกับความต้องการของผู้ใช้รายงานการตรวจสอบ

#### ๔.๑.๔ การระบุผู้มีหน้าที่รับผิดชอบของเรื่องที่จะตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบควรระบุผู้มีหน้าที่รับผิดชอบของเรื่องที่จะตรวจสอบ อันได้แก่ ผู้รับตรวจ เจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ ตลอดจนบุคคลอื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับประเด็นการตรวจสอบ แล้วแต่กรณี เพื่อคัดเลือกเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบให้สอดคล้องกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบของเรื่องนั้น ๆ รวมทั้งเพื่อใช้ในการติดต่อประสานงานระหว่างกันตลอดกระบวนการตรวจสอบ

## ๔.๒ การวางแผนการตรวจสอบ

### ๔.๒.๑ การกำหนดประเด็นการตรวจสอบ

ประเด็นการตรวจสอบ หมายถึง สาระสำคัญของเรื่องที่ต้องดำเนินการตรวจสอบ ว่ามีการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี แบบแผนการปฏิบัติราชการ และสัญญาหรือไม่ ซึ่งอาจมีได้หลายลักษณะแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ อันเป็นสิ่งที่กำหนดแนวทางในการแสวงหาพยานหลักฐานที่ผู้ตรวจสอบต้องรวบรวมเพื่อนำมาใช้ในการวิเคราะห์เทียบกับเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ

ประเด็นการตรวจสอบต้องมีสาระสำคัญเพียงพอที่จะพิจารณาวินิจฉัยและสามารถตรวจสอบแสวงหาข้อเท็จจริงและพยานหลักฐาน เพื่อสนับสนุนสรุปผลการตรวจสอบหรือความเห็นของผู้ตรวจสอบได้อย่างเพียงพอและถูกต้องเหมาะสม โดยประเด็นการตรวจสอบและเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบต้องมีความเชื่อมโยงและสอดคล้องกัน

### ๔.๒.๒ การกำหนดเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องกำหนดเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ หรือเกณฑ์มาตรฐานที่ใช้ในการเปรียบเทียบให้เหมาะสมกับประเด็นที่ใช้ในการตรวจสอบ

ในกรณีที่มีปัญหาในการใช้และตีความกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือ มติคณะรัฐมนตรีที่จะนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาตีความตามลายลักษณ์อักษร เจตนารมณ์และความมุ่งหมายของบทบัญญัติแห่งกฎหมาย หากยังมีข้อสงสัยผู้ตรวจสอบอาจหารือไปยังหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในเรื่องดังกล่าว นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบอาจนำข้อหารือ คำวินิจฉัยหรือคำพิพากษา ที่เกี่ยวข้องมาใช้เพื่อประกอบการพิจารณาตีความก็ได้

### ๔.๒.๓ การกำหนดระดับความเชื่อมั่นในการตรวจสอบ

การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายทุกเรื่อง เป็นงานให้ความเชื่อมั่นในการตรวจสอบ ซึ่งผู้ตรวจสอบควรพิจารณาหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการและสำนักงาน ลักษณะของประเด็นการตรวจสอบ รวมถึงความต้องการของผู้ใช้รายงานการตรวจสอบ เพื่อกำหนดระดับความเชื่อมั่นอย่างเหมาะสม ซึ่งแบ่งเป็น ๒ ประเภทได้แก่

(๑) การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เป็นการให้ความเชื่อมั่นในระดับสูงแต่มิใช่ระดับสมบูรณ์ สรุปผลการตรวจสอบจะถูกแสดงให้เห็นว่าในความเห็นของผู้ตรวจสอบนั้น ประเด็นการตรวจสอบเป็นไปตามเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องในสาระสำคัญหรือไม่ และผลการพิจารณาจะให้มุมมองที่ถูกต้องและเป็นธรรมสอดคล้องกับเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ ซึ่งโดยปกติแล้ว การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลต้องใช้พยานหลักฐานในการตรวจสอบมากกว่าการให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด โดยต้องมีกระบวนการตรวจสอบที่เพิ่มมากขึ้น เช่น การประเมินความเสี่ยง ความเข้าใจสภาพแวดล้อมของหน่วยรับตรวจ และการประเมินการออกแบบระบบควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ



(๒) การให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด เป็นการสรุปผลการตรวจสอบว่าจากกระบวนการในการตรวจสอบไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้ผู้ตรวจสอบเชื่อว่า ประเด็นการตรวจสอบไม่เป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ

#### ๔.๒.๔ การกำหนดและวิเคราะห์ระดับสาระสำคัญของเรื่องที่ตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบควรพิจารณากำหนดระดับสาระสำคัญของเรื่องที่ตรวจสอบเพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการกำหนดรูปแบบการตรวจสอบตามมาตรฐานวิชาชีพ และควรให้ความสำคัญกับประเด็นที่เกี่ยวข้องกับกฎหมาย ประโยชน์สาธารณะ ความคาดหวังหรือความต้องการของสาธารณชน การใช้จ่ายเงินงบประมาณภาครัฐที่มีนัยสำคัญ รวมถึงการทุจริต

การวิเคราะห์สาระสำคัญของเรื่องที่ตรวจสอบควรพิจารณาจาก

(๑) ปัจจัยเชิงปริมาณ เช่น จำนวนบุคคลหรือหน่วยงานที่ได้รับผลกระทบหรือจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่จะตรวจสอบ

(๒) ปัจจัยเชิงคุณภาพ เช่น ประโยชน์สาธารณะ ความคาดหวังหรือความต้องการของสาธารณชน รวมถึงการทุจริต

#### ๔.๒.๕ การศึกษาข้อมูลทั่วไปและการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ

(๑) ผู้ตรวจสอบควรศึกษารวบรวมข้อมูลเพื่อทำความเข้าใจหน่วยรับตรวจและสภาพแวดล้อมของหน่วยรับตรวจ ตลอดจนการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ เพื่อให้การวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบเกิดผลสัมฤทธิ์ต่อการตรวจเงินแผ่นดิน

(๒) ผู้ตรวจสอบควรทำความเข้าใจหน่วยรับตรวจและสภาพแวดล้อมซึ่งอาจมีผลกระทบต่อประเด็นการตรวจสอบและข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประเด็นการตรวจสอบ

(๓) ในการทำความเข้าใจหน่วยรับตรวจตาม (๒) ให้ผู้ตรวจสอบพิจารณาจากภารกิจที่เกี่ยวข้อง กฎหมายต่าง ๆ ปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบ ลักษณะการดำเนินงานโดยทั่วไป ประกาศ ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดเกี่ยวกับการกำกับดูแล วัตถุประสงค์และยุทธศาสตร์ ตลอดจนการประเมินผลการปฏิบัติงาน ซึ่งข้อมูลและความเข้าใจที่ได้นี้ควรจะกำหนดไว้ในกลยุทธ์การตรวจสอบของเรื่องนั้น

(๔) ผู้ตรวจสอบต้องทำความเข้าใจการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ กล่าวคือ เมื่อได้กำหนดประเด็นการตรวจสอบแล้ว ให้ผู้ตรวจสอบระบุการควบคุมภายในที่หน่วยรับตรวจใช้ในการบริหารจัดการความเสี่ยงในการไม่ปฏิบัติตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อช่วยในการพิจารณาโดยใช้ดุลพินิจเชิงผู้ประกอบวิชาชีพว่าจะเข้าตรวจสอบในประเด็นดังกล่าวหรือไม่ เพียงใด

(๕) ระบบการควบคุมภายในอาจพิจารณาจากนโยบาย การจัดองค์กร วิธีการดำเนินงาน ขั้นตอนการปฏิบัติงาน และหน้าที่ซึ่งหน่วยรับตรวจจัดให้มีขึ้นเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงในการไม่ปฏิบัติตามเกณฑ์อย่างเหมาะสม ระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพนั้น จะช่วยป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่ทรัพย์สินของหน่วยรับตรวจ และเป็นประโยชน์ต่อการออกรายงานทั้งภายในและภายนอกของหน่วยรับตรวจ

รวมทั้งช่วยหน่วยรับตรวจในการปฏิบัติตามหน้าที่และอำนาจที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น ผู้ตรวจสอบจึงจำเป็นต้องเข้าใจองค์ประกอบทั้งหมดของระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม กระบวนการในการประเมินความเสี่ยงของหน่วยรับตรวจ ระบบสารสนเทศ กิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ และการติดตามประเมินผลการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ

#### ๔.๒.๖ การพิจารณาความเสี่ยงที่อาจเกิดการทุจริต

ผู้ตรวจสอบต้องระบุและประเมินความเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริต รวมถึงรวบรวมหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริตอย่างเหมาะสมและเพียงพอ กรณีที่มีการระบุเหตุอันควรสงสัยว่ามีการทุจริต ผู้ตรวจสอบต้องดำเนินการเพื่อให้เชื่อมั่นได้ที่สามารถแสวงหาและรวบรวมพยานหลักฐานได้อย่างเพียงพออันควรเชื่อได้ว่ามีพฤติการณ์ทุจริต

#### ๔.๒.๗ การจัดทำกลยุทธ์ในการตรวจสอบและแผนการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบควรจัดทำกลยุทธ์ในการตรวจสอบและแผนการตรวจสอบเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อชี้ให้เห็นว่าจะดำเนินการตรวจสอบอย่างไรในการออกรายงานการตรวจสอบ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงสถานการณ์ ทรัพยากรอันจำเป็นในการตรวจสอบ และระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบด้วย

### ๕. การดำเนินการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

#### ๕.๑ การปฏิบัติงานตรวจสอบ

##### ๕.๑.๑ วิธีปฏิบัติในการเข้าตรวจ

(๑) ผู้ตรวจสอบต้องมีหนังสือแจ้งการเข้าตรวจสอบ และในการเข้าตรวจสอบต้องแสดงบัตรประจำตัวต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องทุกครั้ง

(๒) ผู้ตรวจสอบควรสื่อสารกับผู้รับตรวจและเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจอย่างมีประสิทธิภาพตลอดการตรวจสอบ แจ้งให้หน่วยรับตรวจทราบถึงประเด็นการตรวจสอบ เกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ ระดับความเชื่อมั่น ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ ตลอดจนหน่วยงาน หรือโครงการที่อยู่ในขอบเขตของการตรวจสอบ

(๓) ในระหว่างการตรวจสอบ การสื่อสารกับหน่วยรับตรวจอาจเปลี่ยนแปลงรูปแบบให้สอดคล้องกับสถานการณ์ได้ โดยคำนึงถึงระยะเวลาที่ใช้ในการสื่อสาร ทั้งนี้ อาจสื่อสารด้วยวาจาหรือทำเป็นหนังสือ หรือทั้งสองแบบก็ได้

##### ๕.๑.๒ การรวบรวมพยานหลักฐานอย่างเพียงพอและเหมาะสม

(๑) ผู้ตรวจสอบควรวางแผนและดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมสำหรับนำไปใช้สรุปผลการตรวจสอบตามระดับของความเชื่อมั่นที่กำหนดไว้

ลักษณะและแหล่งที่มาของพยานหลักฐานขึ้นอยู่กับระดับความเชื่อมั่นที่กำหนดไว้  
เกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ สาระสำคัญ ประเด็นการตรวจสอบ และขอบเขตของการตรวจสอบ

พยานหลักฐานที่ได้มาจากการตรวจสอบต้องมีความเพียงพอและเหมาะสม  
สัมพันธ์กับระดับความเชื่อมั่นในการตรวจสอบ หากเป็นการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล ผู้ตรวจสอบต้องรวบรวม  
พยานหลักฐานมากกว่าการให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด

กระบวนการในการรวบรวมพยานหลักฐานสามารถดำเนินการต่อไปได้จนกว่า  
ผู้ตรวจสอบจะมั่นใจได้ว่ามีพยานหลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสม เพื่อสรุปผลการตรวจสอบหรือความเห็น  
ของผู้ตรวจสอบได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม

(๒) ในการรวบรวมพยานหลักฐาน ผู้ตรวจสอบมีอำนาจตามมาตรา ๙๓ และมาตรา ๙๔  
แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ กระทบการ ดังต่อไปนี้ได้

(ก) ตรวจสอบเงินและทรัพย์สินอื่น บัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานในการใช้จ่าย  
และหลักฐานอื่นที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ

(ข) ให้ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจมีหนังสือชี้แจงข้อเท็จจริง  
มาให้ถ้อยคำ หรือส่งมอบบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่นบรรดาที่หน่วยรับตรวจจัดทำขึ้นหรือมีไว้  
ในครอบครองเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ

(ค)อายัดบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่มีอยู่ในความรับผิดชอบ  
ของหน่วยรับตรวจ

(ง) ให้นำบุคคลใดมาให้ถ้อยคำ หรือส่งมอบบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่น ที่  
เกี่ยวข้องกับหน่วยรับตรวจเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ

(จ) เข้าไปในสถานที่ใด ๆ ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกหรือ  
ในเวลาทำการ เพื่อตรวจสอบ ค้น ยึด หรืออายัด บัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่น หรืออายัดเงิน  
หรือทรัพย์สินที่เกี่ยวกับหรือมีเหตุอันควรเชื่อว่าเกี่ยวกับหน่วยรับตรวจเท่าที่จำเป็น

(ฉ) บรรดาบัญชีและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวกับการตรวจสอบ  
ถ้าเป็นภาษาต่างประเทศและเจ้าหน้าที่ไม่อาจเข้าใจได้ จะขอให้หน่วยรับตรวจจัดการแปลเป็นภาษาไทยให้แล้วเสร็จ  
ภายในเวลาตามที่เห็นสมควรก็ได้

(๓) การรวบรวมพยานหลักฐานกรณีพบการกระทำอันมีเหตุควรสงสัยว่าผิดกฎหมาย  
หรือทุจริต

ในกรณีตรวจสอบพบการปฏิบัติไม่เป็นไปตามกฎหมายและข้อกำหนดที่อาจบ่งชี้  
ถึงการกระทำผิดกฎหมายหรือทุจริต ผู้ตรวจสอบต้องใช้ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อมิให้เกิด

ผลกระทบต่อการดำเนินการตามกฎหมายหรือการสืบสวนที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ผู้ตรวจสอบอาจหารือกับที่ปรึกษาทางกฎหมายหรือหน่วยงานกำกับดูแลที่เหมาะสมและอาจสื่อสารประเด็นข้อสงสัยกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายให้กำกับดูแล และติดตามผลเพื่อให้แน่ใจว่าได้มีการดำเนินการในเรื่องดังกล่าวแล้ว

## ๕.๒ การประเมินพยานหลักฐานและการสรุปผลการตรวจสอบ

### ๕.๒.๑ การประเมินพยานหลักฐาน

(๑) ผู้ตรวจสอบต้องเปรียบเทียบพยานหลักฐานที่ได้มากับเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบเพื่อจัดทำข้อตรวจพบและสรุปผลการตรวจสอบ

(๒) ผู้ตรวจสอบต้องนำพยานหลักฐานที่รวบรวมได้ และข้อคิดเห็นของหน่วยรับตรวจมาวิเคราะห์โดยใช้ดุลพินิจ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

(๓) ในการวิเคราะห์พยานหลักฐาน ผู้ตรวจสอบต้องประเมินพยานหลักฐานว่ามีความเพียงพอและเหมาะสมที่จะนำไปสรุปผลการตรวจสอบหรือไม่

(๔) ผู้ตรวจสอบต้องนำพยานหลักฐานทั้งหมดที่มีความเกี่ยวข้องกับข้อตรวจพบมาพิจารณา ทั้งนี้ เพื่อให้การแสดงความเห็นเป็นไปอย่างเที่ยงธรรม เป็นกลาง และปราศจากการมีส่วนได้เสีย

(๕) ผู้ตรวจสอบควรประเมินขอบเขตของการตรวจสอบที่ได้ดำเนินการไปแล้ว เพื่อพิจารณาว่ามีพยานหลักฐานเพียงพอที่จะสรุปผลการตรวจสอบได้หรือไม่ เพียงใด ในกรณีที่พยานหลักฐานไม่เพียงพอ ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาดำเนินการตรวจสอบเพิ่มเติม หรือสรุปผลการตรวจสอบ ให้สอดคล้องกับพยานหลักฐานที่มีอยู่อย่างจำกัดนั้น

### ๕.๒.๒ การสรุปผลการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องสรุปผลการตรวจสอบว่าประเด็นการตรวจสอบเป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบหรือไม่ โดยพิจารณาจากข้อตรวจพบที่มีนัยสำคัญในทุกแง่มุม อย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย ความเสียหาย (ถ้ามี) ความเห็นพร้อมเหตุผลและข้อเสนอแนะ

## ๕.๓ การให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการแก้ไขปัญหาแก่หน่วยรับตรวจ

### ๕.๓.๑ ในระหว่างการตรวจสอบ

(๑) ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาเหตุผลและความจำเป็นอย่างเหมาะสมในการให้คำแนะนำหรือข้อแก้ไขปรับปรุงที่หน่วยรับตรวจพึงกระทำ

(๒) ผู้ตรวจสอบสามารถให้คำแนะนำในเชิงสร้างสรรค์ ซึ่งจะช่วยในการส่งเสริมหลักธรรมาภิบาลของการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี แต่ไม่ควรให้คำแนะนำที่มีลักษณะเป็นรายละเอียดซึ่งอาจกระทบต่อการบริหารงานภายในของหน่วยรับตรวจ และมีผลต่อความเป็นกลางของผู้ตรวจสอบ

(๓) ในกรณีที่ตรวจพบข้อบกพร่องซึ่งเกิดจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายอันมิใช่สาระสำคัญ หรือข้อบกพร่องอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับหน่วยรับตรวจ ผู้ตรวจสอบควรทำความเข้าใจกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจอย่างเหมาะสม เพื่อช่วยให้หน่วยรับตรวจแก้ไขข้อบกพร่องเหล่านั้น และป้องกันไม่ให้เกิดข้อบกพร่องในลักษณะเช่นนี้อีกในโอกาสต่อไป

หากพบข้อบกพร่องที่ไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐหรือหน่วยรับตรวจ ควรแนะนำหน่วยรับตรวจให้มีการแก้ไขให้ถูกต้อง เพื่อให้เข้าใจสาเหตุที่เกิดความบกพร่องที่ตรวจพบและปฏิบัติให้ถูกต้องต่อไป

#### ๕.๓.๒ ข้อเสนอแนะในรายงานการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบควรให้ข้อเสนอแนะในรายงานผลการตรวจสอบที่สอดคล้อง เป็นเหตุเป็นผลกับข้อตรวจพบ และอยู่ในหน้าที่และอำนาจของหน่วยรับตรวจซึ่งสามารถปฏิบัติได้

### ๕.๔ วิธีปฏิบัติเมื่อพบพฤติการณ์ที่น่าเชื่อว่าจะมีการกระทำผิดกฎหมายหรือทุจริต

กรณีผู้ตรวจสอบพบการปฏิบัติที่ไม่เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ซึ่งมีพฤติการณ์น่าเชื่อได้ว่าอาจมีการกระทำผิดกฎหมายหรือทุจริต ผู้ตรวจสอบควรปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและแจ้งข้อตรวจพบนั้นต่อผู้มีหน้าที่และอำนาจ ตลอดจนไม่กระทำการใด ๆ ที่อาจเข้าไปก้าวก่ายหรือแทรกแซงต่อการดำเนินการใด ๆ ต่อไปในทางกฎหมายของหน่วยงานที่มีหน้าที่และอำนาจในเรื่องดังกล่าว

### ๕.๕ การเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจง

๕.๕.๑ ในการตรวจสอบผู้ตรวจสอบต้องให้โอกาสเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจได้ชี้แจงเหตุผล และแสดงพยานหลักฐานของตน

๕.๕.๒ ผู้ตรวจสอบควรให้ความสำคัญและพิจารณาข้อคิดเห็นของหน่วยรับตรวจที่มีต่อข้อตรวจพบจากการตรวจสอบ

๕.๕.๓ เมื่อผู้ตรวจสอบได้ดำเนินการตรวจสอบแล้วพบว่ามีข้อบกพร่อง ก่อนการสรุปผลการตรวจสอบหรือก่อนแจ้งผลการตรวจสอบต่อหน่วยรับตรวจ ให้ดำเนินการดังนี้

(๑) ทำหนังสือสอบถามประเด็นที่เป็นข้อบกพร่อง โดยกำหนดให้ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจชี้แจงเป็นหนังสือพร้อมแสดงพยานหลักฐาน ภายในระยะเวลาที่กำหนด แต่อย่างช้าไม่เกิน สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือ

(๒) ในกรณีที่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวตาม (๑) โดยไม่มีเหตุอันสมควรและผู้ตรวจสอบได้มีหนังสือแจ้งเตือนแล้ว ให้ถือว่าผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจไม่ประสงค์ชี้แจงเหตุผลหรือแสดงพยานหลักฐานเพิ่มเติม

(๓) ผู้ตรวจสอบอาจให้ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจมาให้ถ้อยคำเพื่อชี้แจงแสดงพยานหลักฐานในประเด็นที่เป็นข้อบกพร่องแล้วบันทึกไว้เป็นหลักฐาน

## ๖. การรายงานผลการตรวจสอบ

### ๖.๑ การจัดทำรายงานการตรวจสอบ

๖.๑.๑ ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบนหลักการของความถูกต้องครบถ้วนเที่ยงธรรมและเป็นกลาง ทันกาล และรับฟังคำชี้แจงของหน่วยรับตรวจ

๖.๑.๒ ผู้ตรวจสอบควรจัดทำรายงานการตรวจสอบให้มีความชัดเจน ทั้งนี้อย่างน้อยต้องมีรายละเอียดที่เป็นไปตามสรุปผลการตรวจสอบ ตามข้อ ๕.๒.๒ โดยให้ทำเป็นหนังสือแสดงถึงข้อตรวจพบ ตามแบบที่กำหนด

### ๖.๒ ระยะเวลาในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

การกำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบและการออกรายงานการตรวจสอบให้คำนึงถึงลักษณะของการตรวจสอบตามภารกิจหลักและการตรวจสอบอื่น ระดับสาระสำคัญและความยากง่ายของเรื่องที่จะตรวจสอบ ความร้ายแรงแห่งพฤติกรรมหรือมูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้น การป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐ และการให้ความสนใจของสาธารณชนด้วย ทั้งนี้ อย่างช้าไม่ควรเกินกว่าปีงบประมาณที่ได้มีการวางแผนการตรวจสอบไว้ โดยอาจขยายระยะเวลาได้ตามจำเป็น

### ๖.๓ การแจ้งผลการตรวจสอบ

ผู้ว่าการหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการต้องแจ้งผลการตรวจสอบเป็นหนังสือพร้อมรายงานการตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจหรือผู้รับตรวจตามแบบที่กำหนด

### ๗. การเผยแพร่ผลการตรวจสอบ

เมื่อได้ข้อยุติเกี่ยวกับการตรวจสอบนั้นแล้ว ให้สำนักงานพิจารณาเผยแพร่ผลการตรวจสอบให้ประชาชนทราบเป็นการทั่วไป ตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำหนด

### ๘. การติดตามผลการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องติดตามการดำเนินการของหน่วยรับตรวจตามข้อสังเกตหรือข้อเสนอแนะที่ได้ให้ไว้ภายในระยะเวลาที่กำหนด

ร่าง

## ภาค ๔

## มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

## ๑. ขอบเขตของมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานนี้จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยสามารถดำเนินการได้ทั้งในลักษณะการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการตรวจสอบการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย หรือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยเฉพาะแต่เพียงอย่างเดียว

## ๒. คำนิยาม

<b>๒.๑ การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน</b>	หมายถึง	การตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ เพื่อแสดงความเห็นว่าเป็นไปโดยประหยัด คุ่มค่า เกิดผลสัมฤทธิ์ และมีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่หน่วยรับตรวจกำหนดไว้หรือไม่ และเพื่อจัดทำข้อเสนอแนะให้แก่หน่วยรับตรวจในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ
<b>๒.๒ การดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ</b>	หมายถึง	การปฏิบัติตามหน้าที่และอำนาจของหน่วยรับตรวจตามที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว อันได้แก่ การจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครอง หรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจ



## ๓. หลักการพื้นฐานในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

### ๓.๑ การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานเป็นการตรวจสอบเพื่อนำเสนอข้อเท็จจริง และให้ข้อเสนอแนะอย่างเป็นอิสระและเป็นกลาง ในการพัฒนา ปรับปรุง และแก้ไขข้อบกพร่องแก่หน่วยรับตรวจเกี่ยวกับการดำเนินงานตามแผนยุทธศาสตร์ แผนงาน งาน โครงการ กิจกรรม หรือหน่วยงาน โดยมุ่งเน้นไปที่ผลสัมฤทธิ์ ประสิทธิภาพ ประสิทธิผล ความประหยัด และความคุ้มค่า มากกว่าการรายงานเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดเป็นสำคัญ นอกจากนี้ยังเป็นการส่งเสริมให้เกิดความโปร่งใส ความรับผิดชอบ การรักษาเสถียรภาพและความยั่งยืนทางการคลังของประเทศ

การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานต้องคำนึงถึงประเพณี วัฒนธรรม สังคม และความนิยมของท้องถิ่น รวมถึงประโยชน์สูงสุดของประชาชนในด้านต่าง ๆ ประกอบด้วย

### ๓.๒ เกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ

เกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ หมายถึง สิ่งที่ผู้ตรวจสอบใช้ในการประเมินหรือวัดผลเรื่องที่จะตรวจสอบ โดยเกณฑ์การตรวจสอบต้องมีความสมเหตุสมผลและสอดคล้องกับเรื่องที่ตรวจสอบ ซึ่งสามารถใช้ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

### ๓.๓ ความมีสาระสำคัญ

ความมีสาระสำคัญ หมายถึง ระดับของผลการตรวจสอบที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของหน่วยรับตรวจโดยอาจเป็นด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมือง กล่าวคือ ผลการตรวจสอบที่ทำให้เกิดการแก้ไขปรับปรุง พัฒนาการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจได้อย่างมีนัยสำคัญ ทั้งนี้ ความมีสาระสำคัญจะเกี่ยวข้องกับทุกขั้นตอนของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

### ๓.๔ การติดต่อสื่อสาร

ให้ผู้ตรวจสอบติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจอย่างเหมาะสมตลอดกระบวนการตรวจสอบ เพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างราบรื่น ลดความเสี่ยงที่อาจเกิดข้อขัดแย้ง และเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

## ๔. การวางแผนการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

ในการวางแผนการตรวจสอบให้ผู้ตรวจสอบดำเนินการ ดังนี้

### ๔.๑ การคัดเลือกเรื่อง

๔.๑.๑ ผู้ตรวจสอบควรคัดเลือกเรื่องที่ผลการตรวจสอบสามารถนำไปสู่รายงานผลการตรวจสอบที่มีสาระสำคัญ เพื่อแสดงความเห็นตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน และเพื่อจัดทำข้อเสนอแนะให้แก่หน่วยรับตรวจในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ

๔.๑.๒ ผู้ตรวจสอบควรรวบรวม ศึกษา และพิจารณาข้อมูลเพื่อคัดเลือกเรื่องจากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ อันได้แก่ นโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน แผนยุทธศาสตร์การตรวจเงินแผ่นดิน ยุทธศาสตร์ชาติ แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ นโยบายรัฐบาลที่แถลงต่อรัฐสภา ข้อเสนอของคณะกรรมการของสภาผู้แทนราษฎร และวุฒิสภา ข้อมูลและรายงานการตรวจสอบลักษณะอื่น เอกสารงบประมาณรายจ่ายประจำปี ข้อมูลจากระบบบริหารงานการเงินการคลังภาครัฐแบบอิเล็กทรอนิกส์ ข้อมูลข่าวสารจากสื่อมวลชน ผลการศึกษา การวิจัย และข้อมูลจากแหล่งอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

๔.๑.๓ ผู้ตรวจสอบควรคัดเลือกเรื่อง โดยพิจารณาและตัดสินใจจากปัจจัยที่สำคัญต่าง ๆ เช่น

(๑) เป็นเรื่องที่อยู่ในหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการ และสอดคล้องกับนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน

(๒) เป็นเรื่องที่มีสาระสำคัญ

(๓) เป็นเรื่องที่ผลการตรวจสอบสามารถนำไปสู่การพัฒนา ปรับปรุงให้มีการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ

(๔) เป็นเรื่องที่มีความเสี่ยงสูง โดยอาจมีปัญหาในการดำเนินงานที่ไม่เกิดผลสัมฤทธิ์ ประสิทธิภาพ หรือก่อให้เกิดผลกระทบต่อเศรษฐกิจ สังคม การเมือง

(๕) เป็นเรื่องที่อยู่ในความสนใจของสาธารณชน

### ๔.๒ วิธีการวางแผนการตรวจสอบ

เมื่อคัดเลือกเรื่องแล้ว ผู้ตรวจสอบต้องวางแผนการตรวจสอบเพื่อเป็นแนวทางให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบโดยใช้ทรัพยากรอย่างเหมาะสมและคุ้มค่า ดังนี้

๔.๒.๑ การมอบหมายงานตรวจสอบต้องคำนึงถึงคุณสมบัติ ความรู้ ความสามารถและความเชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบ เพื่อให้การตรวจสอบบรรลุวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพ

๔.๒.๒ การเปิดตรวจ ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำหนังสือเปิดตรวจถึงผู้รับตรวจทราบอย่างเป็นทางการ โดยอาจจัดให้มีการประชุมเปิดตรวจร่วมกับผู้รับตรวจหรือผู้บริหาร และเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจด้วยก็ได้

เพื่อทำความเข้าใจร่วมกันในประเด็นสำคัญของการตรวจสอบ ทั้งนี้ ให้มีการแต่งตั้งผู้ประสานงานในการตรวจสอบของหน่วยรับตรวจอย่างเป็นทางการ

๔.๒.๓ การตรวจสอบเบื้องต้น ผู้ตรวจสอบต้องศึกษาและทำความเข้าใจเรื่องที่จะตรวจสอบเพื่อให้ได้ข้อมูลอย่างเพียงพอ เกิดความเชื่อมั่นในการตรวจสอบ และลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติงาน

๔.๒.๔ การจัดทำแผนการตรวจสอบและแนวการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องนำข้อมูลที่ได้จากการตรวจสอบเบื้องต้นมาจัดทำแผนการตรวจสอบและแนวการตรวจสอบ เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการปฏิบัติงาน การสอบทาน และการควบคุมปฏิบัติงาน โดยแสดงให้เห็นถึงความเชื่อมโยงและสอดคล้องกันในส่วนที่สำคัญ เช่น วัตถุประสงค์การตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ ประเด็นการตรวจสอบ เกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ ข้อมูลสนับสนุน แหล่งข้อมูล วิธีการจัดเก็บและวิเคราะห์ข้อมูลและหลักฐาน ระยะเวลาและการใช้ทรัพยากรในการตรวจสอบ

## ๕. การดำเนินการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

ผู้ตรวจสอบต้องดำเนินการ ดังนี้

### ๕.๑ วิธีปฏิบัติในการเข้าตรวจ

๕.๑.๑ ในการเข้าตรวจ ผู้ตรวจสอบต้องแสดงบัตรประจำตัวต่อบุคคลที่เกี่ยวข้อง

๕.๑.๒ ผู้ตรวจสอบต้องสื่อสารและประสานงานกับผู้รับตรวจ และเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจตลอดกระบวนการตรวจสอบ เพื่อสร้างความเข้าใจที่ดี ลดความเสี่ยงที่อาจเกิดข้อผิดพลาดในการตรวจสอบ เพื่อให้การปฏิบัติงานร่วมกันเป็นไปอย่างราบรื่น และบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

### ๕.๒ การรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน

ผู้ตรวจสอบต้องรวบรวมข้อมูล ข้อเท็จจริงที่เหมาะสมและเพียงพอตามแนวการตรวจสอบที่กำหนดเพื่อนำมาประกอบการพิจารณา อ้างอิง และสนับสนุนผลการตรวจสอบ รวมทั้งต้องสามารถยืนยันความถูกต้องของผลการตรวจสอบในกรณีที่มีการโต้แย้งผลการตรวจสอบจากหน่วยรับตรวจหรือบุคคลอื่น

### ๕.๓ การจัดทำข้อตรวจพบ

ผู้ตรวจสอบต้องนำผลการวิเคราะห์ข้อมูล ข้อเท็จจริงที่ได้จากการตรวจสอบมาจัดทำเป็นข้อตรวจพบ เพื่อนำเสนอสภาพปัญหา สาเหตุและผลกระทบของปัญหา ตลอดจนข้อเสนอแนะในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานให้แก่หน่วยรับตรวจและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

ข้อตรวจพบต้องมีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบ มีเนื้อหาที่ชัดเจน เข้าใจง่าย เป็นเหตุเป็นผล และมีข้อมูลข้อเท็จจริงสนับสนุนอย่างเหมาะสมและเพียงพอ

#### ๕.๔ การสรุปผลการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องนำข้อตรวจพบมาจัดทำสรุปผลการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นในภาพรวมของผู้ตรวจสอบตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบ

### ๖. การรายงานผลการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องดำเนินการ ดังนี้

#### ๖.๑ การปิดตรวจ

ผู้ตรวจสอบต้องจัดให้มีการประชุมปิดตรวจกับผู้รับตรวจหรือผู้บริหาร และเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ เพื่อสรุปผลการตรวจสอบ ข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะ

#### ๖.๒ การรับฟังความเห็นของหน่วยรับตรวจต่อร่างรายงานการตรวจสอบ

ก่อนออกรายงานการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องเสนอร่างรายงานการตรวจสอบเพื่อให้ผู้ว่าการ หรือผู้ที่รับมอบหมายจากผู้ว่าการพิจารณา และส่งร่างรายงานการตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจพิจารณาให้ความเห็น

ในกรณีที่หน่วยรับตรวจไม่มีหนังสือตอบชี้แจงภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้ถือว่าหน่วยรับตรวจเห็นชอบกับร่างรายงานการตรวจสอบดังกล่าว

ในกรณีที่หน่วยรับตรวจมีหนังสือตอบชี้แจงและผู้ตรวจสอบพิจารณาแล้วเห็นว่า คำชี้แจงหลักฐาน หรือเหตุผลนั้นมีน้ำหนักเพียงพอ รับฟังได้และมีนัยสำคัญต่อผลการตรวจสอบ ให้ผู้ตรวจสอบพิจารณาแก้ไขเนื้อหาสาระของร่างรายงานการตรวจสอบตามควรแก่กรณี

ในกรณีที่หน่วยรับตรวจมีหนังสือตอบชี้แจง ให้ผู้ตรวจสอบผนวกสำเนาหนังสือดังกล่าวไว้ในร่างรายงานการตรวจสอบด้วย

#### ๖.๓ การจัดทำรายงานการตรวจสอบ

ให้ผู้ตรวจสอบนำเสนอผลการตรวจสอบอย่างเป็นลายลักษณ์อักษร โดยมีเนื้อหาที่กระชับ ครอบคลุมวัตถุประสงค์การตรวจสอบ และมีข้อเสนอแนะให้เกิดการแก้ไขปัญหา รวมถึงปรับปรุง พัฒนาการดำเนินงานได้อย่างทันเวลา โดยเนื้อหาในรายงานการตรวจสอบอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

- ๖.๓.๑ บทสรุปสำหรับผู้บริหาร
- ๖.๓.๒ วิธีการตรวจสอบ
- ๖.๓.๓ ผลการตรวจสอบ ประกอบด้วยข้อตรวจพบ และสรุปผลการตรวจสอบ
- ๖.๓.๔ ข้อเสนอแนะ
- ๖.๓.๕ ความเห็นของหน่วยรับตรวจที่มีต่อรายงานการตรวจสอบ (ถ้ามี)
- ๖.๓.๖ รายชื่อผู้ตรวจสอบ

#### ๖.๔ ระยะเวลาในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

การตรวจสอบและการออกรายงานการตรวจสอบต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเปิดตรวจไปยังหน่วยรับตรวจ

ระยะเวลาการตรวจสอบตามวรรคหนึ่ง อาจขยายได้อีกไม่เกินหนึ่งปี โดยคำนึงถึงลักษณะของการตรวจสอบตามภารกิจหลักและการตรวจสอบอื่น ระดับสาระสำคัญและความยากง่ายของเรื่องที่จะตรวจสอบ การป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐ และความสนใจของสาธารณชน

#### ๖.๕ การแจ้งผลการตรวจสอบ

ผู้ว่าการหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการต้องแจ้งผลการตรวจสอบ พร้อมส่งรายงานการตรวจสอบถึงหน่วยรับตรวจหรือผู้รับตรวจ

ให้สำนักงานส่งสำเนารายงานการตรวจสอบข้างต้นให้แก่หน่วยงานอื่นนอกเหนือจากหน่วยรับตรวจ ตามแบบที่กำหนด

#### ๗. วิธีการให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการแก้ไขปัญหาแก่หน่วยรับตรวจ

ให้ผู้ตรวจสอบจัดทำคำแนะนำหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการแก้ไขปัญหาแก่หน่วยรับตรวจ ในรายงานการตรวจสอบ โดยคำแนะนำหรือข้อเสนอแนะดังกล่าวควรมีลักษณะดังนี้

- ๗.๑ ช่วยในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ
- ๗.๒ มีความสัมพันธ์กับสาเหตุของปัญหา
- ๗.๓ มีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติและเป็นไปตามกฎหมาย
- ๗.๔ ระบุแนวทางการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะและผู้รับผิดชอบอย่างชัดเจน
- ๗.๕ สามารถติดตามผลได้
- ๗.๖ ไม่ขัดหรือแย้งกับข้อเสนอแนะอื่น

## ๘. การเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจง

๘.๑ ในการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องเปิดโอกาสให้ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจได้ชี้แจงเหตุผลและแสดงเอกสารหลักฐานในทุกขั้นตอนของการตรวจสอบ

๘.๒ ผู้ตรวจสอบควรใช้ดุลพินิจแจ้งผู้ประกอบวิชาชีพ และใช้วิธีการที่เหมาะสมเพื่อรักษาความเป็นกลางจากข้อมูลที่ได้รับ รวมถึงให้ความสำคัญและพิจารณาความเห็นของหน่วยรับตรวจที่มีต่อผลการตรวจสอบ

## ๙. การเผยแพร่ผลการตรวจสอบ

สำนักงานต้องเผยแพร่ผลการตรวจสอบให้ประชาชนทราบเป็นการทั่วไป ตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำหนด

## ๑๐. การติดตามผลการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องติดตามการดำเนินการของหน่วยรับตรวจตามข้อเสนอแนะว่าได้รับการแก้ไขหรือปรับปรุง ภายในระยะเวลาที่กำหนด

## ๑๑. การจัดทำและจัดเก็บเอกสารหลักฐาน

ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำและจัดเก็บเอกสารหลักฐานการตรวจสอบเพื่อใช้ในการอ้างอิง สอบทาน และยืนยันความถูกต้องของผลการตรวจสอบตลอดกระบวนการตรวจสอบ โดยการจัดเก็บต้องทำอย่างเป็นระบบ ปลอดภัย สะดวกในการสืบค้น