

ร่าง หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ มาตรา ๒๔๐ (๒) และ (๓) บัญญัติให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจในการกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และกำกับการตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานดังกล่าว โดยการกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินนั้น พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๘ และมาตรา ๓๐ บัญญัติให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินต้องกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินให้สอดคล้องกับหลักการและมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นที่ยอมรับของสากล ซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วยวิธีการตรวจเงินแผ่นดินแต่ละด้าน ความเคร่งครัดในจริยธรรมแห่งวิชาชีพในการตรวจเงินแผ่นดิน ระยะเวลาในการตรวจเงินแผ่นดิน วิธีปฏิบัติในการเข้าตรวจ วิธีการให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการแก้ไขปัญหาแก่หน่วยรับตรวจ วิธีการเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจง และวิธีการรายงาน การแจ้งและการเผยแพร่ผลการตรวจสอบ โดยให้นำหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินเผยแพร่ให้หน่วยรับตรวจและประชาชนทราบเป็นการทั่วไป

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๑๐ บัญญัติหลักการสำคัญเรื่องการตรวจเงินแผ่นดินไว้ว่า การตรวจเงินแผ่นดินต้องกระทำด้วยความสุจริต รอบคอบ โปร่งใส เที่ยงธรรม กล้าหาญ ปราศจากอคติ และเป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ มาตรา ๒๔๐ บัญญัติให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจสั่งลงโทษทางปกครองกรณีมีการกระทำผิดกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และบัญญัติหลักการสำคัญในการให้ศาลปกครองสูงสุดพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งลงโทษทางปกครองของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินโดยต้องคำนึงถึงนโยบายการตรวจเงินแผ่นดินและหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินประกอบด้วย

องค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (International Organization of Supreme Audit Institutions : INTOSAI) ได้วางหลักการพื้นฐานสากลว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน โดยให้แต่ละประเทศสมาชิกนำหลักการพื้นฐานนี้ ไปปรับปรุงกระบวนการตรวจเงินแผ่นดินให้สอดคล้องกับบริบทของการพัฒนาในแต่ละประเทศ ซึ่งประเทศไทยในฐานะที่เป็นสมาชิกขององค์การดังกล่าว จึงได้นำหลักการพื้นฐานสากลว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินขององค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศรวมทั้งได้นำความรู้และประสบการณ์ที่องค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยได้มาจากการตรวจเงินแผ่นดินมาประกอบการพิจารณาในการกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินด้วย

เพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย กฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน และบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนสอดคล้องกับหลักการและมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นที่ยอมรับของสากล คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจึงกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินไว้ ดังต่อไปนี้

ภาค ๑

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไป

๑. ขอบเขตของมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไป

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไปนี้ จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งครอบคลุมการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย และการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

ในการตรวจเงินแผ่นดินสามารถบูรณาการการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องหรือร่วมกันระหว่าง การตรวจสอบการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย หรือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานด้วยก็ได้

๒. บุคคลที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน

บุคคลที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ประกอบด้วย คณะกรรมการ ผู้ว่าการ ผู้บริหารงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบ หน่วยรับตรวจ ผู้รับตรวจ ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ เจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ หน่วยงานหรือผู้ที่เกี่ยวข้องอื่นตามที่กฎหมายกำหนด

๓. คำนิยาม

๓.๑ คณะกรรมการ	หมายถึง	คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
๓.๒ ผู้ว่าการ	หมายถึง	ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน
๓.๓ สำนักงาน	หมายถึง	สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
๓.๔ เจ้าหน้าที่	หมายถึง	ข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
๓.๕ ผู้บริหารงานตรวจสอบ	หมายถึง	ผู้ว่าการ หรือเจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายให้ทำหน้าที่พิจารณาถ่วงดุล สอบทาน แจ้งผลการตรวจสอบ หรือติดตามผลการตรวจสอบ
๓.๖ ผู้ตรวจสอบ	หมายถึง	ผู้ว่าการ หรือเจ้าหน้าที่ที่ผู้ว่าการมอบหมายให้ดำเนินการตรวจสอบตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ และผู้สอบบัญชีที่สำนักงานให้ความเห็นชอบตามมาตรา ๗๑ แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. ๒๕๖๑

๓.๗ บุคลากรอื่น	หมายถึง	ที่ปรึกษา ผู้เชี่ยวชาญ ลูกจ้าง และให้หมายความรวมถึงผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานในหน้าที่และอำนาจของสำนักงาน
๓.๘ ผู้รับตรวจ	หมายถึง	หัวหน้าส่วนราชการหรือหัวหน้าหน่วยงานผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติราชการหรือการบริหารของหน่วยรับตรวจ
๓.๙ หน่วยรับตรวจ	หมายถึง	(๑) กระทรวง ทบวง กรม หรือส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเป็น กระทรวง ทบวง หรือกรม (๒) หน่วยงานของราชการส่วนภูมิภาค (๓) หน่วยงานของราชการส่วนท้องถิ่น (๔) รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณและตามกฎหมายอื่น (๕) มูลนิธิ (๖) หน่วยงานอื่นของรัฐ (๗) หน่วยงานที่รัฐมิได้จัดตั้งขึ้นแต่ได้รับเงินอุดหนุน หรือกิจการที่ได้รับเงินหรือทรัพย์สินลงทุนจากหน่วยรับตรวจตาม (๑) (๒) (๓) (๔) หรือ (๖) เฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินอุดหนุนหรือกิจการดังกล่าว (๘) หน่วยงานอื่นใดหรือกิจการใดที่มีกฎหมายกำหนดให้สำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบ หรือที่มีกฎหมายกำหนดให้มีสิทธิร้องขอให้สำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบ
๓.๑๐ ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ	หมายถึง	ผู้รับตรวจ หรือบุคคลที่ได้รับมอบหมายจากผู้รับตรวจให้รับผิดชอบปฏิบัติราชการหรือการบริหารของหน่วยรับตรวจ หรือหัวหน้าหน่วยงานภายในของหน่วยรับตรวจ
๓.๑๑ เจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ	หมายถึง	ผู้ปฏิบัติงานหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานในหน้าที่และอำนาจของหน่วยรับตรวจ

๔. ความเคร่งครัดในจริยธรรมแห่งวิชาชีพในการตรวจเงินแผ่นดิน

ความเคร่งครัดในจริยธรรมแห่งวิชาชีพในการตรวจเงินแผ่นดิน ประกอบด้วย ความซื่อสัตย์สุจริต ความเป็นอิสระ เทียบธรรมและเป็นกลาง ความรู้ความสามารถ การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และความโปร่งใสและการรักษาความลับ

๔.๑ ความซื่อสัตย์สุจริต

๔.๑.๑ ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต มุ่งประโยชน์ของราชการ และต้องปฏิบัติตามนโยบายและหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่กำหนด โดยไม่แสวงหาประโยชน์โดยมิชอบเพื่อตนเองหรือบุคคลอื่น หรือมีพฤติกรรมที่รู้เห็นหรือยินยอมให้บุคคลอื่นใช้ตำแหน่งหน้าที่ของตนแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบ

๔.๑.๒ ผู้ตรวจสอบควรใช้หน้าที่และอำนาจ ข้อมูล และทรัพยากรต่าง ๆ เฉพาะในทางที่เป็นประโยชน์ต่อราชการหรือส่วนรวมเท่านั้น และต้องไม่ใช้ตำแหน่งหน้าที่เพื่อให้ตนเองหรือบุคคลอื่นได้รับสิทธิพิเศษหรือผลประโยชน์ต่าง ๆ

๔.๑.๓ ผู้ตรวจสอบ และผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของสิ่งที่ผู้ตรวจสอบตรวจพบ

๔.๒ ความเป็นอิสระ เทียบธรรมและเป็นกลาง

๔.๒.๑ ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเป็นอิสระจากแรงกดดันหรืออิทธิพลต่าง ๆ ที่ทำให้เกิดการประนีประนอมยอมขอม และปราศจากอคติ อันอาจส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

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

(๑) ผู้ตรวจสอบควรมีความเป็นอิสระ เทียบธรรมและเป็นกลางจากอิทธิพลและอคติทางการเมือง

(๒) ผู้ตรวจสอบควรหลีกเลี่ยงการเข้าไปเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ

(๓) ผู้ตรวจสอบต้องแจ้งให้ผู้บังคับบัญชาหรือสำนักงานแล้วแต่กรณีทราบถึงความสัมพันธ์กับหน่วยรับตรวจ ผู้รับตรวจ หรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่การงานวิชาชีพส่วนตัว การเงิน รวมถึงหลีกเลี่ยงการตรวจสอบงานที่ตนเองเคยปฏิบัติ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้ผู้ตรวจสอบมีข้อจำกัดในการตรวจสอบ ข้อตรวจพบ หรือการเปิดเผยข้อมูล

(๔) ผู้ตรวจสอบควรหลีกเลี่ยงสถานการณ์ที่ผลประโยชน์ส่วนตัวอาจมีผลกระทบต่อการตัดสินใจในการปฏิบัติหน้าที่ ตลอดจนต้องไม่กระทำการอันเป็นการขัดกันระหว่างประโยชน์ส่วนตนกับประโยชน์ส่วนรวม ทั้งนี้ ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม

(๕) ผู้ตรวจสอบต้องไม่เรียกรับหรือยอมจะรับทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใด ในประการที่อาจทำให้กระทบกระเทือนต่อการปฏิบัติหน้าที่

(๖) ผู้ตรวจสอบต้องไม่รับของขวัญ ของกำนัล ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใด ที่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระ เที่ยงธรรมและเป็นกลาง เว้นแต่เป็นการรับจากการให้โดยธรรมจรรยาหรือปกติประเพณีนิยม และการรับที่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับให้รับได้

๔.๒.๓ ผู้ตรวจสอบต้องแจ้งให้ผู้บังคับบัญชาหรือสำนักงานแล้วแต่กรณีทราบถึงภัยคุกคามหรือสถานการณ์ที่อาจกระทบต่อความเป็นอิสระ เที่ยงธรรมและเป็นกลาง

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 มาตรฐานวิชาชีพ จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ และธรรมเนียมปฏิบัติ รวมถึงแนวทางการปฏิบัติที่จัดทำโดยสำนักงานด้วย

๔.๔.๒ ผู้ตรวจสอบไม่ควรปฏิบัติตนที่อาจส่งผลกระทบต่อชื่อเสียงของสำนักงาน

๔.๔.๓ ผู้ตรวจสอบควรแจ้งให้ผู้บังคับบัญชาหรือสำนักงานแล้วแต่กรณีทราบในกรณีที่เกิดความขัดแย้งระหว่างข้อกำหนดของมาตรฐานวิชาชีพกับมาตรฐานทางจริยธรรมของสำนักงาน

๔.๕ ความโปร่งใสและการรักษาความลับ

๔.๕.๑ ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความโปร่งใส โดยคำนึงถึงการรักษาข้อมูลข่าวสารที่เป็นความลับตามที่กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมาตรฐานวิชาชีพกำหนด

๔.๕.๒ ผู้ตรวจสอบต้องไม่เปิดเผยข้อมูลข่าวสารใด ๆ ที่ได้มาจากการปฏิบัติหน้าที่ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมาตรฐานวิชาชีพกำหนดให้เปิดเผยได้

๔.๕.๓ ผู้ตรวจสอบต้องให้ข้อมูลข่าวสารตามข้อเท็จจริงอันอยู่ในความรับผิดชอบของตน แก่ประชาชนหรือสื่อมวลชนโดยถูกต้องครบถ้วนและไม่บิดเบือน ในกรณีที่ข้อมูลข่าวสารนั้นสามารถเปิดเผยได้ตามกฎหมาย หรือตามมาตรฐานวิชาชีพ

๔.๕.๔ ผู้ตรวจสอบต้องไม่ใช่ข้อมูลข่าวสารที่เป็นความลับในทางที่จะเป็นประโยชน์แก่ตนเองหรือบุคคลอื่น

๔.๕.๕ ผู้ตรวจสอบต้องรักษาความลับของทางราชการตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมาตรฐานวิชาชีพ ตลอดจนระมัดระวังไม่เปิดเผยข้อมูลข่าวสารที่เป็นความลับให้บุคคลอื่นทั้งโดยตั้งใจและไม่ตั้งใจ

๔.๕.๖ ผู้ตรวจสอบต้องเก็บรักษาความลับในส่วนที่เกี่ยวกับวิชาชีพไว้ทั้งขณะที่ปฏิบัติหน้าที่อยู่หรือแม้พ้นจากการปฏิบัติหน้าที่แล้ว

๕. การใช้ดุลพินิจ ความเอาใจใส่ และการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

ผู้ตรวจสอบควรมีการใช้ดุลพินิจ ความเอาใจใส่ และการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพตลอดกระบวนการตรวจสอบ

ทั้งนี้ ในการใช้ดุลพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ผู้ตรวจสอบควรประยุกต์ใช้ความรู้ ทักษะ และประสบการณ์ในกระบวนการตรวจสอบ ส่วนการใช้อำนาจเอาใจใส่เยี่ยงผู้ประกอบการวิชานั้น ผู้ตรวจสอบควรวางแผนและดำเนินการตรวจสอบด้วยความรอบคอบและขยันหมั่นเพียร ตลอดจนการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ผู้ตรวจสอบควรประเมินความเพียงพอและความเหมาะสมของพยานหลักฐานที่ได้มาในการตรวจสอบ และยอมรับมุมมองหรือเหตุผลที่แตกต่าง

๖. การบริหารคุณภาพการตรวจเงินแผ่นดิน

สำนักงานต้องจัดให้มีระบบการบริหารคุณภาพการตรวจเงินแผ่นดิน โดยประกอบด้วย

๖.๑ กระบวนการประเมินความเสี่ยงของสำนักงาน

๖.๒ การกำกับดูแลและผู้บริหารของสำนักงาน

๖.๓ ข้อกำหนดทางจริยธรรมที่เกี่ยวข้อง

๖.๔ การพิจารณารับงานตรวจสอบ การเริ่มต้นงานตรวจสอบ และการดำเนินงานตรวจสอบต่อเนื่อง

๖.๕ การปฏิบัติงานตรวจสอบ

๖.๖ ทรัพยากรของสำนักงาน

๖.๗ สารสนเทศและการสื่อสาร

๖.๘ กระบวนการติดตามผลและแก้ไข

ผู้ตรวจสอบควรบริหารคุณภาพการตรวจสอบให้สอดคล้องกับข้อกำหนดการบริหารคุณภาพ โดยควรนำนโยบายและกระบวนการบริหารคุณภาพมาใช้ เพื่อให้มั่นใจว่าการตรวจสอบดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพสูงอย่างสม่ำเสมอ

๗. การบริหารกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและทักษะที่จำเป็น

ผู้บริหารงานตรวจสอบควรจัดกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีความรู้ ความสามารถ ทักษะ และความเชี่ยวชาญที่จำเป็นในการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ เพื่อให้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างถูกต้อง

๘. ความเสี่ยงในการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบควรจัดการความเสี่ยงที่อาจทำให้ได้ผลการตรวจสอบที่ไม่เหมาะสม โดยการวางแผน และดำเนินการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ สามารถสนับสนุนข้อสรุป หรือความเห็นของผู้ตรวจสอบให้มีความน่าเชื่อถือ มีการใช้ดุลพินิจแย่งผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อลดความเสี่ยง ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

๙. ความมีสาระสำคัญ

การพิจารณาความมีสาระสำคัญเป็นเรื่องของการใช้ดุลพินิจแย่งผู้ประกอบวิชาชีพ และการประเมินความต้องการของผู้ใช้รายงานผลการตรวจสอบที่มีความเกี่ยวข้องกับทุกงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบ ควรพิจารณาความมีสาระสำคัญตลอดกระบวนการตรวจสอบการพิจารณาว่าเรื่องที่ตรวจสอบมีสาระสำคัญ หรือไม่นั้น ให้พิจารณาว่าเรื่องนั้นส่งผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้รายงานผลการตรวจสอบหรือไม่

การกำหนดความมีสาระสำคัญ โดยทั่วไปมักพิจารณาในแง่มูลค่า อย่างไรก็ตาม ควรพิจารณา ในมิติอื่น ๆ ทั้งเชิงปริมาณและคุณภาพด้วย

การกำหนดระดับความมีสาระสำคัญมีผลต่อการตัดสินใจในการวางแผนการตรวจสอบไปจนถึง การสรุปผลการตรวจสอบ ทั้งนี้ ข้อพิจารณาอาจรวมถึงความเห็นของผู้มีส่วนได้เสีย ประโยชน์สาธารณะ ข้อกำหนดของกฎหมาย และผลกระทบต่อสังคม

๑๐. การจัดทำและจัดเก็บเอกสารหลักฐาน

ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำและจัดเก็บเอกสารหลักฐานการตรวจสอบเพื่อใช้ในการอ้างอิง สอบทาน และยืนยันความถูกต้องของผลการตรวจสอบตลอดกระบวนการตรวจสอบ โดยการจัดเก็บต้องทำอย่างเป็นระบบ ปลอดภัย และสะดวกในการสืบค้น

๑๑. การสื่อสาร

ผู้ตรวจสอบควรสื่อสารกับผู้รับตรวจ ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ และเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ อย่างเหมาะสม ชัดเจน และทันกาล โดยมุ่งให้เกิดความเข้าใจที่ถูกต้อง เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ รวมทั้งสนับสนุนการปรับปรุงการบริหารจัดการของหน่วยรับตรวจ ทั้งนี้ การสื่อสารครอบคลุมทั้งระหว่าง

กระบวนการตรวจสอบ และเมื่อสิ้นสุดการตรวจสอบ และต้องดำเนินการโดยคงไว้ซึ่งความโปร่งใส ความเป็นอิสระ และหลักการแห่งวิชาชีพ

นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบอาจมีความรับผิดชอบในการสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ ต่อผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ เช่น องค์กรนิติบัญญัติและหน่วยงานกำกับดูแลด้วย

๑๒. การให้ความเชื่อมั่น

ในการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบสามารถให้ความเชื่อมั่น ๒ ระดับ คือ การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล และการให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด

(๑) การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เป็นระดับความเชื่อมั่นที่สูง แต่ไม่ใช่ความเชื่อมั่นที่สมบูรณ์ ผู้ตรวจสอบอาจสรุปผลว่าเรื่องที่ตรวจสอบ สอดคล้องกับประเด็นที่เป็นสาระสำคัญหรือไม่ หรือในบางกรณีอาจสรุปผลว่าข้อมูลที่ตรวจสอบมีความถูกต้องตามที่ควรและตามเกณฑ์ที่นำมาใช้ในการตรวจสอบหรือไม่

ทั้งนี้ การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลต้องอาศัยพยานหลักฐานมากกว่าการให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ดังนั้น กระบวนการตรวจสอบจึงต้องมีความละเอียด เช่น มีการประเมินความเสี่ยงอย่างละเอียด การทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมของหน่วยรับตรวจให้รอบด้าน และการประเมินระบบการควบคุมภายใน เป็นต้น

(๒) การให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด ผู้ตรวจสอบอาจสรุปผลว่าจากกระบวนการตรวจสอบ ยังไม่พบสิ่งบ่งชี้ที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบเชื่อได้ว่าเรื่องที่ตรวจสอบไม่สอดคล้องกับเกณฑ์ที่นำมาใช้ในการตรวจสอบ

กระบวนการตรวจสอบในระดับนี้มีขอบเขตจำกัดมากกว่าการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล แต่ก็ยังต้องให้ระดับความเชื่อมั่นที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้รายงานผลการตรวจสอบตามดุลพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้ตรวจสอบ และรายงานผลการตรวจสอบจะต้องระบุว่าเป็นการให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดด้วย

๑๓. กระบวนการตรวจสอบ

การตรวจเงินแผ่นดินประกอบด้วยกระบวนการตรวจสอบ ดังนี้ การวางแผนการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ การรายงานผลการตรวจสอบ และการติดตามผลการตรวจสอบ

ทั้งนี้ กระบวนการตรวจสอบอาจดำเนินการด้วยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ก็ได้

๑๔. การเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจง

๑๔.๑ ในการตรวจสอบผู้ตรวจสอบต้องให้โอกาสผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจได้ชี้แจงเหตุผลและแสดงพยานหลักฐานของตน

ทั้งนี้ วิธีการเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจงให้เป็นไปตามมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินแต่ละด้าน

๑๔.๒ ผู้ตรวจสอบควรให้ความสำคัญและพิจารณาข้อคิดเห็น หรือคำชี้แจงและเหตุผล หรือความจำเป็นของผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่มีต่อข้อตรวจพบจากการตรวจสอบ

๑๕. การกำกับการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน

๑๕.๑ ผู้ตรวจสอบต้องดำเนินการตรวจสอบให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน หากความปรากฏต่อคณะกรรมการว่า การตรวจสอบไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมการมีอำนาจสั่งให้ผู้ว่าการรับไปดำเนินการปรับปรุง แก้ไข หรือปฏิบัติให้ถูกต้องต่อไป

ในกรณีที่หน่วยรับตรวจเห็นว่าผู้ตรวจสอบดำเนินการตรวจสอบไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน หน่วยรับตรวจมีสิทธิยื่นคำร้องไปยังคณะกรรมการเพื่อพิจารณาวินิจฉัยต่อไป

๑๕.๒ ในกรณีที่หน่วยรับตรวจเห็นว่าหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินก่อให้เกิดปัญหาหรืออุปสรรคในการดำเนินงาน หรือยังไม่สอดคล้องกับกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ หน่วยรับตรวจอาจแจ้งให้คณะกรรมการทราบและพิจารณาแก้ไขหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินหรือเสนอแนะให้มีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการได้

๑๕.๓ ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบได้ปฏิบัติหน้าที่ตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินนี้ โดยสุจริต ย่อมได้รับความคุ้มครองตามกฎหมาย

ภาค ๒

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงิน

๑. ขอบเขตของมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงิน

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงินนี้ จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบการเงิน โดยสามารถดำเนินการได้ทั้งในลักษณะการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน หรือการตรวจสอบการเงินโดยเฉพาะแต่เพียงอย่างเดียว

๒. คำนิยาม

๒.๑ การตรวจสอบการเงิน	หมายถึง	การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจ และแสดงความเห็นต่อผลการตรวจสอบว่าข้อมูลทางการเงินที่นำเสนอในรายงานการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ รวมถึงการตรวจสอบอื่นตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ หมายความว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง
๒.๒ หน่วยงานของรัฐ	หมายถึง	หน่วยงานของรัฐตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ
๒.๓ แม่บทการรายงานทางการเงิน	หมายถึง	มาตรฐานการบัญชีที่หน่วยรับตรวจใช้ในการจัดทำรายงานการเงิน ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีอื่นตามที่กฎหมายกำหนด
๒.๔ รายงานการเงิน	หมายถึง	รายงานการเงินตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หน่วยรับตรวจต้องจัดทำขึ้น ซึ่งรายงานการเงินอย่างน้อยต้องประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงิน และงบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน ทั้งเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และเงินอื่นใด รวมถึงการก่องหน ตามที่กฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐหรือกฎหมายอื่นกำหนด

**๒.๕ รายงานการเงิน
แผ่นดินประจำปี**

หมายถึง

รายงานการเงินประจำปีงบประมาณที่กระทรวงการคลังจัดทำขึ้น อย่างน้อยต้องประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ งบกระแสเงินสด และรายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณ ทั้งนี้ ตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ

**๒.๖ สิ่งที่ผู้บริหาร
ได้ให้การรับรองไว้**

หมายถึง

การที่ผู้บริหารของหน่วยรับรองได้ให้การรับรองรายงานการเงินอย่างชัดเจนหรือโดยนัยถือได้ว่าได้มีการรับรอง ซึ่งผู้ตรวจสอบนำมาใช้ในการพิจารณาว่าการแสดงข้อมูลหรือการไม่แสดงข้อมูลในรายงานการเงินนั้น ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

**๒.๗ ผู้มีหน้าที่
ในการกำกับดูแล**

หมายถึง

บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีความรับผิดชอบในการกำกับดูแลการกำหนดแนวทางเชิงกลยุทธ์ของหน่วยรับรอง ภาระผูกพันที่เกี่ยวกับการรับผิดชอบของหน่วยรับรอง ซึ่งรวมถึงการกำกับดูแลกระบวนการในการจัดทำรายงานการเงิน สำหรับหน่วยรับรองบางแห่ง ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจรวมถึงผู้บริหารของหน่วยรับรองด้วย

๓. หลักการพื้นฐานในการตรวจสอบการเงิน

๓.๑ การตรวจสอบการเงิน

การตรวจสอบการเงินมีวัตถุประสงค์โดยรวม เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่ารายงานการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถแสดงความคิดเห็นได้ว่า รายงานการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และการปฏิบัติงานตรวจสอบรวมทั้งการรายงานผลการตรวจสอบตามข้อเท็จจริงที่ตรวจพบตามแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐที่สำนักงานกำหนด และมาตรฐานการสอบบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีประกาศกำหนด

การตรวจสอบการเงินรวมถึงการตรวจสอบ ดังต่อไปนี้

๓.๑.๑ การตรวจสอบบัญชีของรัฐหรือบัญชีของหน่วยรับตรวจหรือรายงานการเงินอื่นที่ไม่จำเป็นต้องจัดทำขึ้นให้สอดคล้องกับจุดมุ่งหมายทั่วไปของแม่บทการรายงานทางการเงิน

๓.๑.๒ การตรวจสอบการจัดทำ การอนุมัติ การบริหารงบประมาณ และการตัดสินใจอื่นในการจัดสรรทรัพยากร รวมถึงการดำเนินการที่เกี่ยวข้อง

๓.๑.๓ การตรวจสอบนโยบาย แผนงาน หรือกิจกรรมที่กำหนดขึ้นโดยกฎหมาย หรือแหล่งที่มาของเงินทุน

๓.๑.๔ การตรวจสอบขอบเขตความรับผิดชอบที่กำหนดขึ้นตามกฎหมาย

๓.๑.๕ การตรวจสอบรายงานการเงินแผ่นดินประจำปีงบประมาณและบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่

๓.๑.๖ การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน หนี้สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจ หรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจ

๓.๑.๗ การปฏิบัติงานอื่น ได้แก่ การสอบทานข้อมูลทางการเงินระหว่างกาล การปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นอื่นนอกเหนือจากการตรวจสอบรายงานการเงิน การปฏิบัติงานบริการเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบรายงานการเงิน

๓.๒ การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล

ในการตรวจสอบรายงานการเงิน ผู้ตรวจสอบต้องได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่ารายงานการเงินโดยรวม ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเป็นความเชื่อมั่นในระดับสูง ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อผู้ตรวจสอบได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ อย่างไรก็ตาม ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลไม่ใช่ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุด เนื่องจากการตรวจสอบมีข้อจำกัดสืบเนื่อง ซึ่งทำให้หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ที่ผู้ตรวจสอบใช้ในการสรุปผลและแสดงความเห็นนั้น มีลักษณะที่ต้องใช้ดุลพินิจมากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปในตัวเอง

๓.๓ การให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด

การสอบทานข้อมูลทางการเงินระหว่างกาลหรือการปฏิบัติงานอื่นที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ตรวจสอบลดความเสี่ยงของการให้ความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ แต่ยังมีความเสี่ยงสูงกว่าการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงข้อสรุปจากวิธีปฏิบัติที่ผู้ตรวจสอบปฏิบัติและหลักฐานที่ได้รับ ในรูปแบบที่แสดงว่ามีเรื่องที่ทำให้ผู้ตรวจสอบเชื่อว่าข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นมีการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

๓.๔ ความมีสาระสำคัญ

กรณีที่น่าสงสัยว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงรวมถึงการไม่แสดงข้อมูลด้วย กรณีดังกล่าวจะมีความสำคัญหรือไม่ ก็ต่อเมื่อการแสดงข้อมูลหรือการไม่แสดงข้อมูลนั้นขัดต่อข้อเท็จจริงรายการหนึ่งรายการใดหรือทุกรายการ ซึ่งเมื่อนำข้อเท็จจริงดังกล่าวมาพิจารณาโดยรวมแล้วจะสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ามีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานการเงิน

สำหรับภาครัฐ ความมีสาระสำคัญไม่ได้จำกัดอยู่ที่การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานการเงินเท่านั้น เนื่องจากรัฐบาลอาจต้องดำเนินการตามแผนงานที่ได้วางไว้ หรือในบางครั้งรัฐบาลต้องให้เงินอุดหนุนหรือให้ความช่วยเหลือที่จำเป็น โดยทั่วไปแล้วในหน่วยงานภาครัฐ ความมีสาระสำคัญเชิงคุณภาพมีบทบาทมากกว่าในหน่วยงานประเภทอื่น ซึ่งอาจเป็นผลกระทบมาจากการเมือง สังคม และอื่น ๆ นอกจากนี้ การประเมินความมีสาระสำคัญรวมถึงการพิจารณาผลกระทบในด้านต่าง ๆ เมื่อมีหรือไม่มีการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล และปัจจัยเชิงคุณภาพอื่นในการตรวจสอบเฉพาะกรณี เป็นสิ่งสำคัญในการใช้ดุลพินิจของผู้ตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องนำหลักการของความมีสาระสำคัญไปใช้ทั้งในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบ และในการประเมินผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในการตรวจสอบและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยังไม่ได้แก้ไข (ถ้ามี) ในรายงานการเงินและการแสดงความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี

๓.๕ การใช้ดุลพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องนำกรอบแนวคิดเรื่องการใช้ดุลพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพมาใช้ตลอดกระบวนการตรวจสอบ โดยใช้ความรู้ ความชำนาญ และประสบการณ์ทางวิชาชีพในบริบทของมาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการบัญชี และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องไปใช้ในการตัดสินใจอย่างรอบคอบในการปฏิบัติงานได้อย่างเหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ของงานตรวจสอบ

ในการวางแผน การปฏิบัติงานตรวจสอบ การสรุปผล และการรายงานผลการตรวจสอบรายงานการเงิน ผู้ตรวจสอบต้องใช้ดุลพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์ที่ทำให้รายงานการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

๓.๖ การสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพ

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องมีการสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพตลอดกระบวนการตรวจสอบ โดยมีทัศนคติและความนึกคิดในการตั้งข้อสงสัย การใช้วิจรรณญาณในการประเมินสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาดหรือการทุจริต และการประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างระมัดระวัง

ในการวางแผน การปฏิบัติงานตรวจสอบ การสรุปผล และการรายงานผลการตรวจสอบรายงานการเงิน ผู้ตรวจสอบต้องใช้การสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์ที่ทำให้รายงานการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

๔. กระบวนการตรวจสอบการเงิน

การตรวจสอบการเงินมีขั้นตอนดังต่อไปนี้ การจัดทำหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชี การวางแผนการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ และการรายงานผลการตรวจสอบ

๔.๑ การจัดทำหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชี

๔.๑.๑ ก่อนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีถึงหน่วยรับตรวจ เพื่อให้ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจรับทราบและเข้าใจ ซึ่งหนังสือดังกล่าวต้องมีเนื้อหาสาระอย่างน้อย ดังต่อไปนี้

- (๑) วัตถุประสงค์และขอบเขตการตรวจสอบรายงานการเงิน
- (๒) ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบ
- (๓) ความรับผิดชอบของผู้บริหารของหน่วยรับตรวจหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจ
- (๔) การระบุเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำรายงานการเงิน
- (๕) การอ้างถึงรูปแบบและเนื้อหาที่ต้องการของรายงานใด ๆ ที่ออกโดยผู้ตรวจสอบ
- (๖) ข้อความที่ระบุว่ารูปแบบและเนื้อหาของรายงานอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยนอันเนื่องมาจากผลการตรวจสอบ

๔.๑.๒ ความรับผิดชอบของผู้บริหารของหน่วยรับตรวจหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจที่กำหนดในหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชานั้น ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจได้รับทราบและเข้าใจว่าตนมีความรับผิดชอบ ดังนี้

- (๑) การจัดทำรายงานการเงินให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการนำเสนอรายงานการเงินดังกล่าวโดยถูกต้องตามที่ควร
- (๒) การควบคุมภายในที่ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจพิจารณาว่าจำเป็น เพื่อให้สามารถจัดทำรายงานการเงินที่ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด และ
- (๓) การจัดเตรียม
 - (ก) การเข้าถึงข้อมูลทั้งหมดที่ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจตระหนักว่าเกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานการเงิน เช่น การบันทึกบัญชี เอกสารหลักฐาน และข้อมูลอื่น
 - (ข) ข้อมูลเพิ่มเติมที่ผู้ตรวจสอบอาจขอจากผู้บริหารของหน่วยรับตรวจและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจ เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ และ
 - (ค) การเข้าถึงบุคคลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องของหน่วยรับตรวจได้อย่างไม่มีข้อจำกัด ซึ่งผู้ตรวจสอบพิจารณาว่าจำเป็นที่จะต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีจากบุคคลเหล่านั้น

๔.๒ การวางแผนการตรวจสอบ

เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล การวางแผนการตรวจสอบ มีขั้นตอนหลักอย่างน้อยดังต่อไปนี้

๔.๒.๑ การทำความเข้าใจหน่วยรับตรวจและสภาพแวดล้อมของหน่วยรับตรวจ
แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ

๔.๒.๒ การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดในระดับของงบการเงิน และในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

๔.๒.๓ การกำหนดความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานตรวจสอบการเงิน

๔.๒.๔ การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้
ซึ่งแผนการสอบบัญชีโดยรวมต้องได้รับการบันทึกและปรับให้เป็นปัจจุบันตามความจำเป็นในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ

๔.๓ การปฏิบัติงานตรวจสอบ

๔.๓.๑ การเปิดตรวจ ให้ผู้ตรวจสอบจัดทำหนังสือถึงหน่วยรับตรวจเพื่อแจ้งการเปิดตรวจ
และในการเข้าตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องแสดงบัตรประจำตัวต่อบุคคลที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ควรจัดให้มีการประชุม
กับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ เพื่อสื่อสารขอบเขตและช่วงเวลาการปฏิบัติงานตรวจสอบตามแผนการสอบบัญชี
โดยรวมที่กำหนดไว้

๔.๓.๒ การปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล และได้
หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนการสอบบัญชี
โดยรวมที่กำหนดไว้ และใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบสามารถ
ได้ข้อสรุปอย่างมีเหตุผลในการแสดงความเห็นของผู้ตรวจสอบ

๔.๓.๓ การสื่อสารกับหน่วยรับตรวจ และการเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจง

(๑) ระหว่างการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องสื่อสารกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจหรือเจ้าหน้าที่
ของหน่วยรับตรวจตลอดกระบวนการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลประกอบการตรวจสอบ โดยการสื่อสาร
อาจกระทำได้ทั้งเป็นลายลักษณ์อักษรหรือด้วยวาจา

กรณีผู้ตรวจสอบพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ในระหว่าง
การตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องแจ้งผู้บริหารของหน่วยรับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบทราบ
อย่างทันท่วงที เท่าที่ไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับที่จำกัดเรื่องการสื่อสาร และขอให้ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ
หรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบชี้แจงหรือแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หากผู้บริหาร
ของหน่วยรับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบปฏิเสธที่จะแก้ไขตามที่ผู้ตรวจสอบแจ้ง
ผู้ตรวจสอบต้องทำความเข้าใจในเหตุผลของผู้บริหารของหน่วยรับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ

ที่รับผิดชอบที่ไม่ดำเนินการแก้ไข และประเมินว่ารายงานการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

(๒) การปิดตรวจ

ผู้ตรวจสอบต้องจัดให้มีการประชุมกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจเพื่อสรุปผลการตรวจสอบ โดยให้โอกาสผู้บริหารของหน่วยรับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจได้อธิบายข้อเท็จจริง ชี้แจงเหตุผล และแสดงพยานหลักฐานซึ่งผู้บริหารของหน่วยรับตรวจอาจจัดส่งให้ภายหลังการประชุมก็ได้ แต่ต้องภายในระยะเวลาที่ผู้ตรวจสอบกำหนด แต่ทั้งนี้ต้องก่อนการออกรายงานผลการตรวจสอบ

๔.๔ การรายงานผลการตรวจสอบ

๔.๔.๑ รายงานของผู้สอบบัญชี

(๑) รายงานของผู้สอบบัญชีอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

- (ก) ชื่อรายงาน
- (ข) ชื่อผู้รับรายงาน
- (ค) ความเห็น
- (ง) เกณฑ์ในการแสดงความเห็น
- (จ) ความรับผิดชอบของผู้บริหารต่อรายงานการเงิน
- (ฉ) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบรายงานการเงิน
- (ช) ลายมือชื่อของผู้มีอำนาจลงนามในรายงานของผู้สอบบัญชี
- (ซ) วันที่ในรายงาน

(๒) เนื้อหารายงานของผู้สอบบัญชีและความเห็นต่อรายงานการเงินของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปตามแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐที่สำนักงานกำหนด และมาตรฐานการสอบบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีประกาศกำหนด

๔.๔.๒ ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำรายงานข้อเสนอแนะแยกต่างหากจากรายงานของผู้สอบบัญชี เมื่อประเด็นที่ตรวจพบมีผลกระทบต่อการจัดทำรายงานการเงิน ดังนี้

(๑) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากการไม่จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีอื่นตามที่กฎหมายกำหนด

(๒) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นผลจากการที่หน่วยรับตรวจไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการที่เกี่ยวข้องที่ทราบโดยทั่วไปว่ามีผลกระทบต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญในรายงานการเงิน

(๓) ข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ กรณีการควบคุมที่ออกแบบนำไปปฏิบัติหรือดำเนินการในลักษณะที่ไม่สามารถป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในรายงานการเงินได้อย่างทันทั่วทั้งที่ หรือกรณีไม่มีการควบคุมที่จำเป็นในการป้องกันหรือตรวจพบ

และแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในรายงานการเงินได้อย่างทัน่วงที หรือกรณีที่ผู้ตรวจสอบพิจารณาโดยใช้ดุลพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพแล้วเห็นว่ามีผลสำคัญเพียงพอที่ควรรายงานให้ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบ

๔.๔.๓ ระยะเวลาในการตรวจสอบ

ให้สำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่สำนักงานเห็นชอบตรวจสอบรายงานการเงินที่หน่วยงานของรัฐส่งให้ภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด

๔.๔.๔ การแจ้งผลการตรวจสอบ

ผู้ว่าการหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการต้องแจ้งผลการตรวจสอบเป็นหนังสือพร้อมรายงานผลการตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจหรือผู้รับตรวจตามแบบที่ผู้ว่าการกำหนด

๕. การเผยแพร่ผลการตรวจสอบ

ให้สำนักงานพิจารณาเผยแพร่ผลการตรวจสอบให้ประชาชนทราบเป็นการทั่วไป ตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำหนด

๖. การติดตามผลการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องติดตามการดำเนินการของหน่วยรับตรวจตามข้อสังเกตหรือข้อเสนอแนะที่ได้ให้ไว้ภายในระยะเวลาที่กำหนด

ภาค ๓

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

๑. ขอบเขตของมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายนี้ จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย โดยสามารถดำเนินการได้ทั้งในลักษณะการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบการเงินหรือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน หรือการตรวจสอบร่วมกับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน หรือการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายโดยเฉพาะแต่เพียงอย่างเดียว

๒. คำนิยาม

๒.๑ การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย	หมายถึง	การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจ หรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจ รวมถึงการตรวจสอบอื่นตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ กฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องว่าเป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบหรือไม่
๒.๒ เกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ	หมายถึง	(๑) กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี แบบแผนการปฏิบัติราชการ และสัญญา (๒) หลักการทั่วไปในการบริหารทางการเงินที่ดี หลักการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ภาครัฐ รวมทั้งหลักการที่ยอมรับโดยทั่วไป หรือแนวปฏิบัติที่ดีในระดับชาติหรือแนวปฏิบัติที่ดีในระดับสากล

๒.๓ สัญญา

หมายถึง

ข้อตกลงที่ทำขึ้นระหว่างหน่วยรับตรวจกับบุคคลใด ในการบริหารเงินหรือทรัพย์สินของแผ่นดิน เช่น สัญญาจัดซื้อจัดจ้าง สัญญาสัมปทาน สัญญาร่วมทุน หรือสัญญาหรือข้อตกลงอื่นใดที่มีลักษณะของการใช้หรือบริหารเงินหรือทรัพย์สินของแผ่นดิน เป็นต้น

๒.๔ พยานหลักฐาน

หมายถึง

สิ่งที่สามารถพิสูจน์ข้อเท็จจริง ได้แก่ พยานเอกสาร พยานบุคคล พยานวัตถุ และพยานผู้เชี่ยวชาญ แต่ต้องเป็นพยานชนิดที่มีได้เกิดขึ้นจากการจงใจ มีคำมั่นสัญญา ชูเชิญ หลอกลวง หรือโดยมิชอบประการอื่น

๓. หลักการพื้นฐานในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

๓.๑ การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ครอบคลุมการตรวจสอบการเงินของหน่วยรับตรวจ ซึ่งรวมถึงตรวจการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบหรือไม่

๓.๒ ผู้ตรวจสอบต้องรักษาไว้ซึ่งความเที่ยงธรรมและเป็นกลางในการกำหนดวัตถุประสงค์และเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ นอกจากนี้พึงระมัดระวังการติดต่อสื่อสารและหลีกเลี่ยงอิทธิพลจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อความเที่ยงธรรมและเป็นกลางในการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อให้ข้อตรวจพบ และสรุปผลการตรวจสอบมีความเป็นธรรมเป็นที่ประจักษ์แก่บุคคลภายนอก

๓.๓ ในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ผู้ตรวจสอบควรคำนึงถึงการกำหนดประเด็นการตรวจสอบ เกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ การให้ความเชื่อมั่นในการตรวจสอบ การกำหนดและวิเคราะห์ความมีสาระสำคัญของเรื่องที่จะตรวจสอบ การศึกษาข้อมูลทั่วไปและการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ การประเมินความเสี่ยง การพิจารณาความเสี่ยงเกี่ยวกับการทุจริต รวมถึงการติดต่อสื่อสารกับหน่วยรับตรวจ

๓.๔ ในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย โดยทั่วไปแล้วเป็นงานให้ความเชื่อมั่นในการตรวจสอบอย่างสมเหตุสมผล ซึ่งเป็นกระบวนการตรวจสอบที่จะต้องดำเนินการในระดับครอบคลุมสาระสำคัญทั้งหมดของเรื่องที่ตรวจสอบ โดยจะต้องมีการรวบรวมพยานหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ สอดคล้องกับประเด็นการตรวจสอบ และเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ เพื่อให้งานตรวจสอบได้คุณภาพสูงสุดเท่าที่จะสามารถดำเนินการได้ และมีความน่าเชื่อถืออย่างสมเหตุสมผลต่อสรุปผลการตรวจสอบและความเห็นของผู้ตรวจสอบ

ในกรณีที่มีความจำเป็นหรือเป็นความต้องการของผู้ใช้รายงาน ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณา ดำเนินการในลักษณะเป็นงานให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดก็ได้

๔. การวางแผนการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

๔.๑ ข้อพิจารณาเบื้องต้นในการวางแผนการตรวจสอบ

๔.๑.๑ การคัดเลือกหน่วยรับตรวจ

ผู้ตรวจสอบควรศึกษา รวบรวมข้อมูล และพิจารณาคัดเลือกหน่วยรับตรวจ และจัดลำดับความสำคัญของหน่วยรับตรวจตามระดับความเสี่ยงที่ประเมินได้ ทั้งนี้ เพื่อให้การตรวจสอบ ครอบคลุมการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารงบประมาณแผ่นดิน ของหน่วยรับตรวจที่มีนัยสำคัญ และบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพ

กรณีการตรวจสอบเรื่องร้องเรียน เรื่องที่เป็นผลมาจากการตรวจสอบด้านอื่น เรื่องที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบประจำปี หรือเรื่องที่ว่าด้วยการสั่งการให้ตรวจสอบเฉพาะกรณี ผู้ตรวจสอบ อาจไม่นำหลักเกณฑ์การคัดเลือกหน่วยรับตรวจข้างต้นมาใช้ก็ได้

๔.๑.๒ การคัดเลือกและจัดลำดับความสำคัญของเรื่องที่จะตรวจสอบ

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

กรณีการตรวจสอบเรื่องร้องเรียน เรื่องที่เป็นผลมาจากการตรวจสอบด้านอื่น เรื่องที่กำหนดไว้ในแผนการตรวจสอบประจำปี หรือเรื่องที่ว่าด้วยการสั่งการให้ตรวจสอบเฉพาะกรณี ผู้ตรวจสอบ อาจไม่นำหลักเกณฑ์การคัดเลือกและจัดลำดับความสำคัญของเรื่องที่จะตรวจสอบข้างต้นมาใช้ก็ได้

๔.๑.๓ การระบุผู้ใช้งานผลการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบควรระบุผู้ใช้งานผลการตรวจสอบ ซึ่งอาจเป็นผู้รับตรวจ ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ หน่วยรับตรวจ ฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร คณะกรรมการ องค์กรอิสระตาม รัฐธรรมนูญ หน่วยงานหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องซึ่งจำเป็นต้องใช้รายงานผลการตรวจสอบ แล้วแต่กรณี โดยกำหนด ความมีสาระสำคัญของเรื่องที่จะตรวจสอบให้ครอบคลุมทุกมิติของเรื่อง ตั้งแต่ขั้นตอนการวางแผนการตรวจสอบ เพื่อให้เหมาะสมกับความต้องการของผู้ใช้งานผลการตรวจสอบ

๔.๑.๔ การระบุผู้มีหน้าที่รับผิดชอบของเรื่องที่ตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบควรระบุผู้มีหน้าที่รับผิดชอบของเรื่องที่ตรวจสอบ อันได้แก่ ผู้รับตรวจ เจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ ตลอดจนบุคคลอื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ แล้วแต่กรณี เพื่อคัดเลือกเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบให้สอดคล้องกับผู้มีหน้าที่รับผิดชอบของเรื่องนั้น ๆ รวมทั้งเพื่อใช้ในการติดต่อประสานงานระหว่างกันตลอดกระบวนการตรวจสอบ

๔.๒ การวางแผนการตรวจสอบ

การวางแผนการตรวจสอบมีขั้นตอน ดังต่อไปนี้

๔.๒.๑ การกำหนดประเด็นการตรวจสอบ

ประเด็นการตรวจสอบ หมายถึง สาระสำคัญของเรื่องที่ต้องดำเนินการตรวจสอบ ว่ามีการปฏิบัติเป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบหรือไม่ ซึ่งอาจมีได้หลายลักษณะแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ อันเป็นสิ่งที่กำหนดแนวทางในการแสวงหาพยานหลักฐานที่ผู้ตรวจสอบต้องรวบรวมเพื่อนำมาใช้ในการวิเคราะห์เทียบกับเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ

ประเด็นการตรวจสอบต้องมีความสำคัญเพียงพอที่จะพิจารณาวินิจฉัยและสามารถตรวจสอบแสวงหาข้อเท็จจริงและพยานหลักฐาน เพื่อสนับสนุนสรุปผลการตรวจสอบหรือความเห็นของผู้ตรวจสอบได้อย่างเพียงพอและถูกต้องเหมาะสม

๔.๒.๒ การกำหนดเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องกำหนดเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบให้เหมาะสม มีความเชื่อมโยงและสอดคล้องกันกับประเด็นที่ใช้ในการตรวจสอบ

๔.๒.๓ การกำหนดและวิเคราะห์ความมีสาระสำคัญของเรื่องที่ตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบควรพิจารณากำหนดและวิเคราะห์ความมีสาระสำคัญของเรื่องที่ตรวจสอบ เพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการกำหนดรูปแบบการตรวจสอบตามมาตรฐานวิชาชีพ และควรให้ความสำคัญกับประเด็นที่เกี่ยวข้องกับกฎหมาย การใช้จ่ายเงินงบประมาณภาครัฐที่มีนัยสำคัญ โดยความมีสาระสำคัญของเรื่องควรพิจารณาจากปัจจัยเชิงปริมาณ เช่น จำนวนบุคคลหรือหน่วยงานที่ได้รับผลกระทบ หรือจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่จะตรวจสอบ และปัจจัยเชิงคุณภาพ เช่น ประโยชน์สาธารณะ ความคาดหวังหรือความต้องการของสาธารณชน รวมถึงการทุจริต

๔.๒.๔ การศึกษาข้อมูลทั่วไปและการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ

(๑) ผู้ตรวจสอบควรศึกษารวบรวมข้อมูลเพื่อทำความเข้าใจหน่วยรับตรวจ โดยพิจารณาจากภารกิจที่เกี่ยวข้อง กฎหมาย ประกาศ ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดเกี่ยวกับการกำกับดูแล วัตถุประสงค์และยุทธศาสตร์ ลักษณะการดำเนินงานโดยทั่วไป ตลอดจนการประเมินผลการปฏิบัติงานและปัจจัยภายนอกที่มีผลกระทบ รวมทั้งสภาพแวดล้อมของหน่วยรับตรวจ ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อประเด็นการตรวจสอบ และข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับประเด็นการตรวจสอบ

(๒) ผู้ตรวจสอบควรทำความเข้าใจการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ เพื่อช่วยในการพิจารณาโดยใช้ดุลพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ว่าควรจะเข้าตรวจสอบในประเด็นดังกล่าวหรือไม่ เพียงใด กล่าวคือ เมื่อได้กำหนดประเด็นการตรวจสอบแล้วให้ผู้ตรวจสอบระบุการควบคุมภายในที่หน่วยรับตรวจใช้ในการบริหารจัดการความเสี่ยงในการไม่ปฏิบัติตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ โดยระบบการควบคุมภายในอาจพิจารณาจากนโยบาย การจัดองค์กร วิธีการดำเนินงาน ขั้นตอนการปฏิบัติงาน และหน้าที่ซึ่งหน่วยรับตรวจจัดให้มีขึ้น เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงในการไม่ปฏิบัติตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบอย่างเหมาะสม

นอกจากนี้ ผู้ตรวจสอบจำเป็นต้องเข้าใจองค์ประกอบของการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของหน่วยรับตรวจ ระบบสารสนเทศ กิจกรรมการควบคุม และการติดตามประเมินผลการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ ทั้งนี้ เพื่อป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่ทรัพย์สินของหน่วยรับตรวจ และเป็นประโยชน์ต่อการจัดทำรายงานทั้งภายในและภายนอกของหน่วยรับตรวจ รวมทั้งช่วยหน่วยรับตรวจในการปฏิบัติตามหน้าที่และอำนาจที่เกี่ยวข้อง

๔.๒.๕ การประเมินความเสี่ยง

เรื่องที่คัดเลือกมาจากการประเมินความเสี่ยงของหน่วยรับตรวจ ผู้ตรวจสอบต้องประเมินความเสี่ยง เพื่อกำหนดประเด็นการตรวจสอบ เกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ แนวทางการตรวจสอบ และระยะเวลาการตรวจสอบ โดยคำนึงถึงความเสี่ยงที่ประเด็นการตรวจสอบจะไม่เป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ ซึ่งอาจเกิดขึ้นเนื่องจากการทุจริต ความผิดพลาด หรือความเสี่ยงซึ่งโดยธรรมชาติแล้วอาจเกิดขึ้นได้จากเรื่องที่ต้องดำเนินการตรวจสอบ หรือสถานการณ์อื่นใดที่อาจเกิดขึ้นในการตรวจสอบ รวมทั้ง ผู้ตรวจสอบต้องประเมินกรณีใด ๆ ของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย เช่น ข้อตรวจพบซึ่งพบได้บ่อยในประเด็นการตรวจสอบเดียวกัน ผลการตรวจสอบในปีที่ผ่านมา หรือเรื่องร้องเรียน เพื่อกำหนดว่ากรณีดังกล่าวมีสาระสำคัญหรือไม่ด้วย

ผู้ตรวจสอบควรนำความเสี่ยงจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และผลกระทบของความเสี่ยงที่ส่งผลต่อกระบวนการตรวจสอบนั้น มาพิจารณาตลอดทั้งกระบวนการตรวจสอบ

๔.๒.๖ การพิจารณาความเสี่ยงเกี่ยวกับการทุจริต

ผู้ตรวจสอบต้องระบุและประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการทุจริต รวมถึงรวบรวมพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ กรณีที่มีการระบุเหตุอันควรสงสัยว่ามีการทุจริต ผู้ตรวจสอบต้องให้ความเชื่อมั่นได้ว่าสามารถแสวงหาและรวบรวมพยานหลักฐานได้อย่างเพียงพออันควรเชื่อได้ว่ามีพฤติการณ์ทุจริต

๔.๒.๗ การจัดทำกลยุทธ์ในการตรวจสอบและแผนการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบควรจัดทำกลยุทธ์ในการตรวจสอบและแผนการตรวจสอบเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อชี้ให้เห็นว่าจะดำเนินการตรวจสอบอย่างไรในการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงสถานการณ์ ทรัพยากรอันจำเป็นในการตรวจสอบ และระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบด้วย

๕. การปฏิบัติงานตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

๕.๑ วิธีปฏิบัติในการเข้าตรวจสอบและการรวบรวมพยานหลักฐาน

๕.๑.๑ วิธีปฏิบัติในการเข้าตรวจสอบ

(๑) ผู้ตรวจสอบต้องมีหนังสือแจ้งการเข้าตรวจสอบ ในการเข้าตรวจสอบต้องแสดงบัตรประจำตัวต่อบุคคลที่เกี่ยวข้อง และแจ้งให้ทราบถึงเรื่องที่ตรวจสอบและขอบเขตการตรวจสอบ

(๒) ผู้ตรวจสอบควรสื่อสารกับผู้รับตรวจ ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ และเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจอย่างมีประสิทธิภาพตลอดกระบวนการตรวจสอบ

ในระหว่างการตรวจสอบ การสื่อสารกับหน่วยรับตรวจอาจเปลี่ยนแปลงรูปแบบให้สอดคล้องกับสถานการณ์ได้ โดยคำนึงถึงระยะเวลาที่ใช้ในการสื่อสาร ทั้งนี้อาจสื่อสารด้วยวาจาหรือทำเป็นหนังสือ หรือทั้งสองแบบก็ได้

๕.๑.๒ การรวบรวมพยานหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

(๑) ผู้ตรวจสอบควรวางแผนและดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับนำไปใช้สรุปผลการตรวจสอบ

ลักษณะและแหล่งที่มาของพยานหลักฐานขึ้นอยู่กับเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ ประเด็นการตรวจสอบ และขอบเขตของการตรวจสอบ

กระบวนการในการรวบรวมพยานหลักฐานสามารถดำเนินการต่อไปได้จนกว่าผู้ตรวจสอบจะมั่นใจได้ว่ามีพยานหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อสรุปผลการตรวจสอบหรือความเห็นของผู้ตรวจสอบได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม

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

(ก) ตรวจสอบเงินและทรัพย์สินอื่น บัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานในการใช้จ่ายและหลักฐานอื่นที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ

(ข) ให้ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจมีหนังสือชี้แจงข้อเท็จจริงมาให้ถ้อยคำ หรือส่งมอบบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่นบรรดาที่หน่วยรับตรวจจัดทำขึ้นหรือมีไว้ในครอบครองเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ

(ค)อายัดบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่มีอยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ

(ง) ให้บุคคลใดมาให้ถ้อยคำ หรือส่งมอบบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับหน่วยรับตรวจเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ

(จ) เข้าไปในสถานที่ใด ๆ ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการ เพื่อตรวจสอบ ค้น ยึด หรืออายัด บัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่น หรืออายัดเงินหรือทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องหรือมีเหตุอันควรเชื่อว่าเกี่ยวข้องกับหน่วยรับตรวจเท่าที่จำเป็น

(ฉ) บรรดาบัญชีและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวกับการตรวจสอบ ถ้าเป็นภาษาต่างประเทศและเจ้าหน้าที่ไม่อาจเข้าใจได้ จะขอให้หน่วยรับตรวจจัดการแปลเป็นภาษาไทยให้แล้วเสร็จภายในเวลาตามที่เห็นสมควรก็ได้

(๓) การรวบรวมพยานหลักฐานกรณีพบการกระทำอันมีเหตุควรสงสัยว่าผิดกฎหมายหรือทุจริต

ในกรณีตรวจสอบพบการปฏิบัติไม่เป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบที่อาจบ่งชี้ถึงการกระทำผิดกฎหมายหรือทุจริต ผู้ตรวจสอบต้องใช้ความระมัดระวังแจ้งผู้ประกอบวิชาชีพเพื่อมิให้เกิดผลกระทบต่อการดำเนินการตามกฎหมายหรือการสืบสวนที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ผู้ตรวจสอบอาจหารือกับที่ปรึกษาทางกฎหมายหรือหน่วยงานกำกับดูแลที่เหมาะสม และอาจสื่อสารประเด็นข้อสงสัยกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายให้กำกับดูแล และติดตามผลเพื่อให้แน่ใจว่าได้มีการดำเนินการในเรื่องดังกล่าวแล้ว

๕.๒ การประเมินพยานหลักฐานและการสรุปผลการตรวจสอบ

๕.๒.๑ การประเมินพยานหลักฐาน

(๑) ผู้ตรวจสอบต้องเปรียบเทียบพยานหลักฐานที่ได้มากับเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบเพื่อจัดทำข้อตรวจพบและสรุปผลการตรวจสอบ

ในกรณีที่มีปัญหาในการใช้และตีความกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรี ที่จะนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาตีความตามลายลักษณ์อักษร เจตนารมณ์และความมุ่งหมายของบทบัญญัติแห่งกฎหมาย หากยังมีข้อสงสัยผู้ตรวจสอบอาจหารือไปยังหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในเรื่องดังกล่าว นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบอาจนำข้อหารือ คำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาที่เกี่ยวข้องมาใช้เพื่อประกอบการพิจารณาตีความก็ได้

(๒) ผู้ตรวจสอบต้องนำพยานหลักฐานที่รวบรวมได้ พร้อมทั้งข้อคิดเห็น หรือคำชี้แจง และเหตุผล หรือความจำเป็นของหน่วยรับตรวจมาวิเคราะห์โดยใช้ดุลพินิจ การสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพ

(๓) ในการวิเคราะห์พยานหลักฐาน ผู้ตรวจสอบต้องประเมินพยานหลักฐานว่ามีความเพียงพอและเหมาะสมที่จะนำไปสรุปผลการตรวจสอบหรือไม่

(๔) ผู้ตรวจสอบต้องนำพยานหลักฐานทั้งหมดที่มีความเกี่ยวข้องกับข้อตรวจพบมาพิจารณา ทั้งนี้ เพื่อให้การแสดงความเห็นเป็นไปอย่างเที่ยงธรรม เป็นกลาง และปราศจากการมีส่วนได้เสีย

(๕) ผู้ตรวจสอบควรประเมินขอบเขตของการตรวจสอบที่ได้ดำเนินการไปแล้ว เพื่อพิจารณาว่ามีพยานหลักฐานเพียงพอที่จะสรุปผลการตรวจสอบได้หรือไม่ เพียงใด ในกรณีที่พยานหลักฐานไม่เพียงพอ ผู้ตรวจสอบอาจพิจารณาดำเนินการตรวจสอบเพิ่มเติม หรือสรุปผลการตรวจสอบให้สอดคล้องกับพยานหลักฐานที่มีอยู่อย่างจำกัดนั้น

๕.๒.๒ การสรุปผลการตรวจสอบ

(๑) ผู้ตรวจสอบต้องสรุปผลการตรวจสอบว่าประเด็นการตรวจสอบเป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบหรือไม่ โดยพิจารณาจากข้อตรวจพบที่มีนัยสำคัญในทุกแง่มุม อย่างน้อยต้องประกอบด้วย ข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย ความเห็นพร้อมเหตุผล และความเสียหาย (ถ้ามี)

(๒) กรณีสรุปผลการตรวจสอบพบว่ามีข้อบกพร่องให้ดำเนินการเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจง ตามข้อ ๕.๕

(๓) กรณีสรุปผลการตรวจสอบไม่พบข้อบกพร่อง ให้ดำเนินการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ ตามข้อ ๖.๑

๕.๓ การให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการแก้ไขปัญหากล่องหน่วยรับตรวจ

๕.๓.๑ ในระหว่างการตรวจสอบ

(๑) ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาเหตุผลและความจำเป็นอย่างเหมาะสมในการให้คำแนะนำหรือข้อแก้ไขปรับปรุงที่หน่วยรับตรวจพึงกระทำ

(๒) ผู้ตรวจสอบสามารถให้คำแนะนำในเชิงสร้างสรรค์ ซึ่งจะช่วยในการส่งเสริมหลักธรรมาภิบาลของการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี แต่ไม่ควรให้คำแนะนำที่มีลักษณะเป็นรายละเอียด ซึ่งอาจกระทบต่อการบริหารงานภายในของหน่วยรับตรวจ และมีผลต่อความเป็นกลางของผู้ตรวจสอบ

(๓) ในกรณีที่ตรวจพบข้อบกพร่องอันมีใช้สาระสำคัญ หรือข้อบกพร่องอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับหน่วยรับตรวจ ผู้ตรวจสอบควรทำความเข้าใจกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจอย่างเหมาะสม เพื่อช่วยให้หน่วยรับตรวจแก้ไขข้อบกพร่องเหล่านั้น และป้องกันไม่ให้เกิดข้อบกพร่องในลักษณะเช่นนี้อีกในอนาคตต่อไป

๕.๓.๒ ข้อเสนอแนะในรายงานผลการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบควรให้ข้อเสนอแนะในรายงานผลการตรวจสอบที่สอดคล้อง เป็นเหตุเป็นผลกับข้อตรวจพบ และอยู่ในหน้าที่และอำนาจของหน่วยรับตรวจซึ่งสามารถปฏิบัติได้

หากพบข้อบกพร่องที่ไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐหรือหน่วยรับตรวจ ผู้ตรวจสอบควรเสนอแนะหน่วยรับตรวจให้มีการแก้ไขให้ถูกต้อง เพื่อให้เข้าใจสาเหตุที่เกิดความบกพร่องที่ตรวจพบและปฏิบัติให้ถูกต้องต่อไป

๕.๔ วิธีปฏิบัติเมื่อพบพฤติกรรมที่น่าเชื่อว่าจะอาจมีการกระทำผิดกฎหมายหรือทุจริต

กรณีผู้ตรวจสอบพบการปฏิบัติที่ไม่เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ ซึ่งมีพฤติกรรมน่าเชื่อได้ว่าอาจมีการกระทำผิดกฎหมายหรือทุจริต ผู้ตรวจสอบควรปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และไม่กระทำการใด ๆ ที่อาจเข้าไปก้าวก่ายหรือแทรกแซงต่อการดำเนินการใด ๆ ต่อไปทางกฎหมายของหน่วยงานที่มีหน้าที่และอำนาจในเรื่องดังกล่าว

๕.๕ การเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจง

๕.๕.๑ ในการตรวจสอบผู้ตรวจสอบต้องให้โอกาสผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจได้ชี้แจงเหตุผลและแสดงพยานหลักฐานของตน

๕.๕.๒ ผู้ตรวจสอบควรให้ความสำคัญและพิจารณาข้อคิดเห็น หรือคำชี้แจงและเหตุผล หรือความจำเป็นของผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่มีต่อข้อตรวจพบจากการตรวจสอบ

๕.๕.๓ เมื่อผู้ตรวจสอบได้ดำเนินการตรวจสอบแล้วพบว่ามีข้อบกพร่อง ก่อนการจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ ให้ดำเนินการดังนี้

(๑) ทำหนังสือสอบถามประเด็นที่เป็นข้อบกพร่อง โดยกำหนดให้ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจชี้แจงเป็นหนังสือหรือมาให้อัยคำพร้อมแสดงพยานหลักฐาน ภายในระยะเวลาที่กำหนด แต่อย่างช้าไม่เกินสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือ

(๒) ในกรณีที่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวตาม (๑) โดยไม่มีเหตุอันสมควร และผู้ตรวจสอบได้มีหนังสือแจ้งเตือนแล้ว ให้ถือว่าผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจไม่ประสงค์ชี้แจงเหตุผลหรือแสดงพยานหลักฐานเพิ่มเติม

๖. การรายงานผลการตรวจสอบ

๖.๑ การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ

๖.๑.๑ ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบนหลักการของความถูกต้อง ครบถ้วน เที่ยงธรรมและเป็นกลาง ทันกาล และกรณีพบข้อบกพร่องให้รับฟังคำชี้แจงของผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ

๖.๑.๒ ผู้ตรวจสอบควรจัดทำรายงานผลการตรวจสอบให้มีความชัดเจน อย่างน้อย ต้องประกอบด้วย ข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย พร้อมความเห็นและเหตุผล ตามแบบที่ผู้ว่าราชการกำหนด

๖.๒ ระยะเวลาในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

การกำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบและการออกรายงานผลการตรวจสอบให้คำนึงถึง ความมีสาระสำคัญและความยากง่ายของเรื่องที่จะตรวจสอบ ความร้ายแรงแห่งพฤติกรรมหรือมูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้น การป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐ และการให้ความสนใจของสาธารณชนด้วย ทั้งนี้ อย่างช้าไม่ควรเกินกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือแจ้งการเข้าตรวจสอบไปยังหน่วยรับตรวจ และผู้ว่าการ อาจขยายระยะเวลาการตรวจสอบได้อีกไม่เกินหนึ่งปี

ในกรณีมีเหตุผลความจำเป็นอย่างยิ่งที่ทำให้การตรวจสอบไม่อาจดำเนินการได้ภายใน ระยะเวลาที่กำหนด ให้เสนอคณะกรรมการพิจารณาการขยายระยะเวลาต่อไป

๖.๓ การแจ้งผลการตรวจสอบ

ผู้ว่าการหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการต้องแจ้งผลการตรวจสอบเป็นหนังสือ พร้อมรายงานผลการตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจหรือผู้รับตรวจ หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องซึ่งมีหน้าที่และอำนาจ ตามที่กฎหมายกำหนด ตามแบบที่ผู้ว่าการกำหนด

๗. การเผยแพร่ผลการตรวจสอบ

เมื่อได้ข้อยุติเกี่ยวกับการตรวจสอบนั้นแล้ว ให้สำนักงานพิจารณาเผยแพร่ผลการตรวจสอบ ให้ประชาชนทราบเป็นการทั่วไป ตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำหนด

๘. การติดตามผลการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องติดตามการดำเนินการของหน่วยรับตรวจ ผู้รับตรวจ หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีหน้าที่และอำนาจตามที่กฎหมายกำหนด ตามผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะที่ได้ให้ไว้ ภายในระยะเวลาที่กำหนด

ภาค ๔

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

๑. ขอบเขตของมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานนี้จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยสามารถดำเนินการได้ทั้งในลักษณะการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการตรวจสอบการเงินหรือการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย หรือการตรวจสอบร่วมกับการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย หรือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยเฉพาะแต่เพียงอย่างเดียว

๒. คำนิยาม

๒.๑ การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน	หมายถึง	การตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ เพื่อแสดงความเห็นว่าเป็นไปโดยประหยัด คุ่มค่า เกิดผลสัมฤทธิ์และมีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่หน่วยรับตรวจกำหนดไว้หรือไม่ และเพื่อจัดทำข้อเสนอแนะให้แก่หน่วยรับตรวจในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ
๒.๒ การดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ	หมายถึง	การปฏิบัติตามหน้าที่และอำนาจของหน่วยรับตรวจตามที่กฎหมายกำหนดให้ไว้ อันได้แก่ การจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้ จ่ายเงิน การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหาร ซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครอง หรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจ
๒.๓ ความประหยัด	หมายถึง	การลดต้นทุนของทรัพยากร โดยต้องจัดหามาให้ทันกาล ด้วยปริมาณ คุณภาพ และราคาที่เหมาะสม
๒.๔ ประสิทธิภาพ	หมายถึง	การได้รับผลผลิตมากที่สุดจากทรัพยากรที่ใช้ หรือความสามารถในการลดการใช้ทรัพยากรให้ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในแผน เพื่อให้ได้ผลผลิต

ที่มีปริมาณ คุณภาพ และภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในทุกมิติ

๒.๕ ผลสัมฤทธิ์	หมายถึง	ผลสำเร็จหรือการบรรลุผลที่คาดว่าจะได้รับการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนด
๒.๖ ความคุ้มค่า	หมายถึง	การดำเนินงานที่เป็นไปโดยประหยัด มีประสิทธิภาพ และก่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์ตามที่มุ่งหวัง

๓. หลักการพื้นฐานในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

๓.๑ การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอข้อเท็จจริง และให้ข้อเสนอแนะอย่างเป็นอิสระและเป็นกลาง ในการพัฒนา ปรับปรุง และแก้ไขข้อบกพร่อง แก่หน่วยรับตรวจเกี่ยวกับการดำเนินงานตามยุทธศาสตร์ แผนงาน งาน โครงการ กิจกรรม รวมถึงการบริหารจัดการ โดยมุ่งเน้นไปที่หลักความประหยัด มีประสิทธิภาพ และเกิดผลสัมฤทธิ์ หรือความคุ้มค่าเป็นสำคัญ นอกจากนี้ ยังเป็นการส่งเสริมให้เกิดความโปร่งใส ความรับผิดชอบ การรักษาเสถียรภาพและความยั่งยืนทางการคลังของประเทศ

ทั้งนี้ การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานต้องคำนึงถึงประเพณี วัฒนธรรม สังคม และความนิยมของท้องถิ่น รวมถึงประโยชน์สูงสุดของประชาชนในด้านต่าง ๆ โดยให้รับฟังเหตุผลและความจำเป็นของหน่วยรับตรวจประกอบด้วย

๓.๒ ประเด็นและเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ

ประเด็นการตรวจสอบเป็นสิ่งที่ผู้ตรวจสอบมุ่งพิสูจน์หรือตรวจสอบ โดยอาจเป็นระดับยุทธศาสตร์ แผนงาน งาน โครงการ หรือกิจกรรม ซึ่งประเด็นการตรวจสอบจะต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ การตรวจสอบและเชื่อมโยงกับหลักความประหยัด ประสิทธิภาพ หรือผลสัมฤทธิ์ หรือความคุ้มค่า

เกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบเป็นสิ่งที่ผู้ตรวจสอบใช้ในการวัดผลตามประเด็นการตรวจสอบ โดยเกณฑ์การตรวจสอบต้องมีความสมเหตุสมผลและสอดคล้องกับประเด็นการตรวจสอบ

๓.๓ ความเสี่ยงในการตรวจสอบ

การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยส่วนใหญ่เป็นเรื่องที่มีความซับซ้อน ผู้ตรวจสอบควรจัดการความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในแต่ละขั้นตอนของกระบวนการตรวจสอบเพื่อให้รายงานผลการตรวจสอบมีความถูกต้อง ครบถ้วน เป็นกลาง และเป็นประโยชน์แก่ผู้ใช้รายงานผลการตรวจสอบ

โดยมีความเสี่ยงที่สำคัญ เช่น การไม่สามารถเข้าถึงข้อมูลที่มีคุณภาพ การได้รับข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง การไม่สามารถวิเคราะห์เชิงลึกหรือวิเคราะห์ได้อย่างครอบคลุม การไม่สามารถนำข้อตรวจพบทั้งหมดมาแสดงความเห็นได้

การจัดการความเสี่ยงประกอบด้วย การคาดการณ์ความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นหรือความเสี่ยงที่ทราบแล้วจากงานที่ได้วางแผนตรวจสอบไว้ การกำหนดวิธีการรับมือกับความเสี่ยง และบันทึกวิธีการจัดการความเสี่ยงไว้เป็นหลักฐาน

๓.๔ ความมีสาระสำคัญ

ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาถึงความมีสาระสำคัญในทุกขั้นตอนการตรวจสอบ รวมทั้งเรื่องที่จะตรวจสอบควรมีสาระสำคัญด้านการเงิน สังคม เศรษฐกิจ การเมือง หรือสิ่งแวดล้อม เพื่อมุ่งสร้างประโยชน์มากที่สุด โดยความมีสาระสำคัญของเรื่องที่จะตรวจสอบพิจารณาจากขนาดหรือความรุนแรงของผลกระทบ หรือมีประเด็นที่มีความสำคัญ ซึ่งเมื่อมีการปรับปรุงแก้ไขจะส่งผลกระทบในวงกว้างอย่างมีนัยสำคัญ

ทั้งนี้ ความมีสาระสำคัญอาจเปลี่ยนแปลงได้ตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป มุมมอง หรือความเห็นของผู้ใช้รายผลงานการตรวจสอบ หรือเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบที่ไม่ใช่กฎหมาย ดังนั้น ผู้ตรวจสอบต้องใช้ดุลพินิจกับผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาความมีสาระสำคัญ

๓.๕ การสื่อสาร

ผู้ตรวจสอบควรสื่อสารอย่างเหมาะสม ชัดเจน ทันกาล กับผู้รับตรวจ ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ เจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ และผู้มีส่วนได้เสียที่เกี่ยวข้อง ตลอดกระบวนการตรวจสอบ และควรกำหนดรายละเอียดเนื้อหา วิธีการ ขั้นตอน และผู้รับสาร สำหรับการตรวจสอบแต่ละเรื่อง

การสื่อสารมีความสำคัญอย่างยิ่งสำหรับการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน ดังนี้

(ก) การตรวจสอบมิได้ดำเนินการเป็นประจำกับหน่วยรับตรวจเดิม จึงอาจไม่มีการสร้างช่องทางการสื่อสารระหว่างกันไว้ รวมถึงหน่วยงานที่เกี่ยวข้องหรือผู้มีส่วนได้เสียอาจยังไม่เคยมีการสื่อสารระหว่างกันมาก่อน

(ข) การตรวจสอบส่วนใหญ่ไม่มีเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบที่กำหนดไว้ล่วงหน้า เหมือนเช่นการตรวจสอบการเงินและการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ดังนั้น การแลกเปลี่ยนความเห็นกับหน่วยรับตรวจอย่างละเอียดรอบคอบจึงเป็นสิ่งที่จำเป็น

(ค) การรายงานผลการตรวจสอบที่เป็นกลางจำเป็นต้องได้รับข้อมูลและเกิดความเข้าใจในความเห็นของผู้มีส่วนได้เสียที่หลากหลาย

ผู้ตรวจสอบควรระบุผู้รับตรวจหรือผู้มีส่วนได้เสีย และกำหนดให้มีช่องทางการสื่อสารระหว่างกัน สร้างความสัมพันธ์อันดีเยี่ยมกับผู้ประกอบวิชาชีพ ส่งเสริมการเปิดเผยข้อมูลอย่างโปร่งใสภายใต้กฎหมายที่กำหนด รวมทั้งควรดำเนินการด้วยความระมัดระวังเพื่อไม่ให้กระทบต่อความเป็นอิสระและเป็นกลาง

ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบต้องเปิดโอกาสให้ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจได้ชี้แจงเหตุผลและแสดงเอกสารหลักฐานตลอดกระบวนการตรวจสอบ

๔. การวางแผนการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

ในการวางแผนการตรวจสอบควรดำเนินการ ดังนี้

๔.๑ การคัดเลือกเรื่อง

๔.๑.๑ คัดเลือกเรื่องที่สามารถนำไปสู่รายงานผลการตรวจสอบที่มีสาระสำคัญ โดยให้มีความสอดคล้องกับนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน และตามที่กฎหมายกำหนด

๔.๑.๒ รวบรวม ศึกษา และพิจารณาข้อมูลเพื่อคัดเลือกเรื่องจากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ อันได้แก่ นโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน แผนปฏิบัติราชการระยะ ๕ ปี ยุทธศาสตร์ชาติ แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ นโยบายรัฐบาลที่แถลงต่อรัฐสภา ข้อเสนอของคณะกรรมการธิการของสภาผู้แทนราษฎร และวุฒิสภา ข้อมูลและรายงานผลการตรวจสอบลักษณะอื่น เอกสารงบประมาณรายจ่ายประจำปี ข้อมูลจากระบบบริหารงานการเงินการคลังภาครัฐแบบอิเล็กทรอนิกส์ ข้อมูลข่าวสารจากสื่อมวลชน ผลการศึกษา การวิจัย และข้อมูลจากแหล่งอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

๔.๑.๓ คัดเลือกเรื่อง โดยพิจารณาและตัดสินใจจากปัจจัยที่สำคัญต่าง ๆ เช่น

- (๑) เป็นเรื่องที่อยู่ในหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการ และสอดคล้องกับนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน
- (๒) เป็นเรื่องที่มีสาระสำคัญ
- (๓) เป็นเรื่อง que ผลการตรวจสอบสามารถนำไปสู่การพัฒนา ปรับปรุงให้มีการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ
- (๔) เป็นเรื่องที่มีความเสี่ยงสูง โดยอาจมีปัญหาในการดำเนินงานที่ไม่เกิดผลสัมฤทธิ์ประสิทธิภาพ หรือก่อให้เกิดผลกระทบต่อเศรษฐกิจ สังคม การเมือง และสิ่งแวดล้อม
- (๕) เป็นเรื่องที่อยู่ในความสนใจของสาธารณชน
- (๖) เป็นเรื่อง que ผู้ตรวจสอบมีความรู้ความสามารถ และมีทรัพยากรที่จะใช้ในการตรวจสอบได้

๔.๒ วิธีการวางแผนการตรวจสอบ

เมื่อคัดเลือกเรื่องแล้ว ผู้ตรวจสอบต้องวางแผนการตรวจสอบเพื่อเป็นแนวทางให้บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบโดยใช้ทรัพยากรอย่างเหมาะสมและคุ้มค่า ดังนี้

๔.๒.๑ การมอบหมายงานตรวจสอบต้องคำนึงถึงคุณสมบัติ ความรู้ ความสามารถ และความเชี่ยวชาญของผู้ตรวจสอบ เพื่อให้การตรวจสอบบรรลุวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพ

๔.๒.๒ การเปิดตรวจ ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำหนังสือเปิดตรวจถึงผู้รับตรวจทราบอย่างเป็นทางการ โดยจัดให้มีการประชุมเปิดตรวจร่วมกับผู้รับตรวจหรือผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ และเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจด้วยก็ได้ เพื่อให้เกิดความเข้าใจในเรื่องที่ตรวจสอบ วัตถุประสงค์และกระบวนการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน และเกิดความร่วมมือที่ดี ทั้งนี้ ให้มีการแต่งตั้งผู้ประสานงานในการตรวจสอบของหน่วยรับตรวจอย่างเป็นทางการ

๔.๒.๓ ผู้ตรวจสอบต้องศึกษาและทำความเข้าใจเรื่องที่ตรวจสอบ เพื่อให้ได้ข้อมูลอย่างเพียงพอ เกิดความเชื่อมั่นในการตรวจสอบ และลดความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติงาน

๔.๒.๔ ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำแผนการตรวจสอบและแนวการตรวจสอบ เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการปฏิบัติงาน การสอบทาน และการควบคุมการปฏิบัติงาน โดยแสดงให้เห็นถึงความเชื่อมโยงและสอดคล้องกันในส่วนที่สำคัญ เช่น วัตถุประสงค์การตรวจสอบ ขอบเขตการตรวจสอบ ประเด็นการตรวจสอบ เกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ ข้อมูลสนับสนุน แหล่งข้อมูล วิธีการจัดเก็บและวิเคราะห์ข้อมูลและหลักฐาน ระยะเวลาและการใช้ทรัพยากรในการตรวจสอบ

๕. การปฏิบัติงานตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

ผู้ตรวจสอบต้องดำเนินการ ดังนี้

๕.๑ วิธีปฏิบัติในการเข้าตรวจสอบ

๕.๑.๑ ในการเข้าตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องแสดงบัตรประจำตัวต่อบุคคลที่เกี่ยวข้อง

๕.๑.๒ ผู้ตรวจสอบต้องสื่อสารและประสานงานกับผู้รับตรวจหรือผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ และเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจตลอดกระบวนการตรวจสอบ เพื่อสร้างความเข้าใจที่ดี ลดความเสี่ยงที่อาจเกิดข้อผิดพลาดในการตรวจสอบ เพื่อให้การปฏิบัติงานร่วมกันเป็นไปอย่างราบรื่น และบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

๕.๒ การรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐาน

ผู้ตรวจสอบต้องรวบรวมข้อมูล หลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอตามแนวการตรวจสอบที่กำหนด เพื่อนำมาวิเคราะห์ให้ได้มาซึ่งข้อตรวจพบและสรุปผลการตรวจสอบ โดยใช้ดุลพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และสามารถนำมาใช้ยืนยันความถูกต้องของผลการตรวจสอบในกรณีที่มีการโต้แย้งผลการตรวจสอบ

๕.๓ การจัดทำข้อตรวจพบ

ผู้ตรวจสอบต้องนำผลการวิเคราะห์ข้อมูลหลักฐานที่ได้จากการตรวจสอบมาจัดทำเป็นข้อตรวจพบ เพื่อนำเสนอเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ ข้อเท็จจริงที่พบ สาเหตุและผลกระทบของปัญหา โดยต้องมีความสอดคล้องกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบ มีเนื้อหาที่ชัดเจน เข้าใจง่าย เป็นเหตุเป็นผล และมีข้อมูลข้อเท็จจริงสนับสนุนอย่างเหมาะสมและเพียงพอ

๕.๔ การสรุปผลการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องนำข้อตรวจพบมาจัดทำสรุปผลการตรวจสอบ เพื่อแสดงความเห็นในภาพรวมของผู้ตรวจสอบตามวัตถุประสงค์การตรวจสอบ

๖. การรายงานผลการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องดำเนินการ ดังนี้

๖.๑ การปิดตรวจ

ผู้ตรวจสอบต้องจัดให้มีการประชุมปิดตรวจกับผู้รับตรวจหรือผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ และเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ เพื่อสรุปผลการตรวจสอบ ข้อตรวจพบ และข้อเสนอแนะ รวมทั้งเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจงเหตุผลและแสดงข้อมูลหลักฐานเพิ่มเติม

๖.๒ การรับฟังความเห็นของหน่วยรับตรวจและการเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจงต่อร่างรายงานผลการตรวจสอบ

ก่อนออกรายงานผลการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องเสนอร่างรายงานผลการตรวจสอบ เพื่อให้ผู้บริหารงานตรวจสอบพิจารณา และส่งร่างรายงานผลการตรวจสอบให้ผู้รับตรวจหรือผู้บริหารของหน่วยรับตรวจพิจารณาให้ความเห็นภายในระยะเวลาที่กำหนด

ในกรณีที่หน่วยรับตรวจไม่มีหนังสือตอบชี้แจงภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้ถือว่าผู้รับตรวจหรือผู้บริหารของหน่วยรับตรวจเห็นด้วยกับร่างรายงานผลการตรวจสอบดังกล่าว

ในกรณีที่หน่วยรับตรวจมีหนังสือตอบชี้แจง และผู้ตรวจสอบพิจารณาแล้วเห็นว่าคำชี้แจงหลักฐาน หรือเหตุผลนั้นมีน้ำหนักเพียงพอ รับฟังได้ และมีนัยสำคัญต่อผลการตรวจสอบ ให้ผู้ตรวจสอบพิจารณาแก้ไขเนื้อหาสาระของร่างรายงานผลการตรวจสอบตามควรแก่กรณี

ในกรณีที่หน่วยรับตรวจมีหนังสือตอบชี้แจง ให้ผู้ตรวจสอบผนวกสำเนาหนังสือดังกล่าวไว้ในรายงานผลการตรวจสอบด้วย

๖.๓ การจัดทำรายงานผลการตรวจสอบ

ให้ผู้ตรวจสอบนำเสนอผลการตรวจสอบอย่างเป็นลายลักษณ์อักษร โดยมีเนื้อหาที่กระชับ ครอบคลุมวัตถุประสงค์การตรวจสอบ และมีข้อเสนอแนะให้เกิดการแก้ไขปัญหา รวมถึงปรับปรุง พัฒนาการดำเนินงานได้อย่างทันเวลา โดยเนื้อหาในรายงานผลการตรวจสอบอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

๖.๓.๑ บทสรุปสำหรับผู้บริหาร

๖.๓.๒ วัตถุประสงค์และขอบเขตในการตรวจสอบ

๖.๓.๓ วิธีการตรวจสอบ

๖.๓.๔ ผลการตรวจสอบ ประกอบด้วยข้อตรวจพบ และสรุปผลการตรวจสอบ

๖.๓.๕ ข้อเสนอแนะ

๖.๓.๖ ความเห็นของหน่วยรับตรวจที่มีต่อรายงานผลการตรวจสอบ (ถ้ามี)

๖.๓.๗ รายชื่อผู้ตรวจสอบ

๖.๔ วิธีการให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการแก้ไขปัญหาคำแนะนำหรือข้อร้องเรียน

ให้ผู้ตรวจสอบจัดทำคำแนะนำหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการแก้ไขปัญหาคำแนะนำหรือข้อร้องเรียน ในรายงานผลการตรวจสอบ โดยคำแนะนำหรือข้อเสนอแนะดังกล่าวควรมีลักษณะ ดังนี้

- ๖.๔.๑ ช่วยในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ
- ๖.๔.๒ มีความสัมพันธ์กับสาเหตุของปัญหา
- ๖.๔.๓ มีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติและเป็นไปตามกฎหมาย
- ๖.๔.๔ ระบุแนวทางการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะและผู้รับผิดชอบอย่างชัดเจน
- ๖.๔.๕ สามารถติดตามผลได้
- ๖.๔.๖ ไม่ขัดหรือแย้งกับข้อเสนอแนะอื่น

๖.๕ ระยะเวลาในการตรวจสอบ

การตรวจสอบและการออกรายงานผลการตรวจสอบต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน กำหนดระยะเวลาหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเปิดตรวจไปยังหน่วยรับตรวจ

ระยะเวลาการตรวจสอบตามวรรคหนึ่ง ผู้ว่าการอาจพิจารณาขยายระยะเวลาได้อีกไม่เกิน หนึ่งปี โดยคำนึงถึงความมีสาระสำคัญและความยากง่ายของเรื่องที่ตรวจสอบ การป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐ และความสนใจของสาธารณชน

ในกรณีมีเหตุผลความจำเป็นอย่างอื่นที่ทำให้การตรวจสอบไม่อาจดำเนินการได้ภายใน ระยะเวลาที่กำหนดตามวรรคสอง ให้สำนักงานเสนอคณะกรรมการพิจารณาการขยายระยะเวลาต่อไป

๖.๖ การแจ้งผลการตรวจสอบ

ผู้ว่าการหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการต้องแจ้งผลการตรวจสอบ พร้อมส่งรายงาน ผลการตรวจสอบถึงหน่วยรับตรวจหรือผู้รับตรวจ

ให้สำนักงานส่งสำเนารายงานผลการตรวจสอบข้างต้นให้แก่หน่วยงานอื่นนอกเหนือจาก หน่วยรับตรวจ ตามแบบที่ผู้ว่าการกำหนด

๗. การเผยแพร่ผลการตรวจสอบ

สำนักงานต้องเผยแพร่ผลการตรวจสอบให้ประชาชนทราบเป็นการทั่วไป ตามหลักเกณฑ์ ที่คณะกรรมการกำหนด

๘. การติดตามผลการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบต้องติดตามผลการตรวจสอบว่าหน่วยรับตรวจมีการดำเนินการตามข้อเสนอแนะ อย่างเพียงพอ ภายในระยะเวลาที่กำหนด