

## ประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน

โดยที่พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ บัญญัติให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินให้ครอบคลุมการตรวจเงินแผ่นดินแต่ละด้าน ดังนั้น เพื่อให้การตรวจเงินแผ่นดินเป็นไปตามหลักเกณฑ์การปฏิบัติที่มีมาตรฐานเดียวกัน สอดคล้องกับหลักการและมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นที่ยอมรับของสากล ซึ่งในการกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานดังกล่าว คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้รับฟังความคิดเห็นของหน่วยรับตรวจและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องประกอบแล้ว

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๒๗ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ ประกอบมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจึงออกประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินไว้แนบท้ายประกาศนี้

ทั้งนี้ ตั้งแต่บัดนี้เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๘ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๖๒

พลเอก ชนะทัฬห อิศรา

ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน



## หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ มาตรา ๒๔๐ (๒) และ (๓) บัญญัติให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจในการกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และกำกับการตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานดังกล่าว โดยการกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินนั้น พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ บัญญัติให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินต้องกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินให้สอดคล้องกับหลักการและมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นที่ยอมรับของสากล ซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วยวิธีการตรวจเงินแผ่นดินแต่ละด้าน ความเคร่งครัดในจริยธรรมแห่งวิชาชีพ ในการตรวจเงินแผ่นดิน ระยะเวลาในการตรวจเงินแผ่นดิน วิธีปฏิบัติในการเข้าตรวจ วิธีการให้คำแนะนำหรือ ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการแก้ไขปัญหาแก่หน่วยรับตรวจ วิธีการเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจง และวิธีการ รายงาน การแจ้งและการเผยแพร่ผลการตรวจ โดยให้นำหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินเผยแพร่ให้หน่วยรับตรวจและประชาชนทราบเป็นการทั่วไป

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ มาตรา ๑๐ บัญญัติหลักการสำคัญเรื่องการตรวจเงินแผ่นดินไว้ว่า การตรวจเงินแผ่นดินต้องกระทำด้วยความสุจริต รอบคอบ โปร่งใส เที่ยงธรรม กล้าหาญ ปราศจากอคติ และเป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ มาตรา ๒๔๐ บัญญัติให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจสั่งลงโทษทางปกครอง กรณีมีการกระทำผิดกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และบัญญัติหลักการสำคัญในการให้ศาลปกครองสูงสุด พิจารณาอุทธรณ์คำสั่งลงโทษทางปกครองของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินโดยต้องคำนึงถึงนโยบายการตรวจเงินแผ่นดินและหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินประกอบด้วย

องค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (International Organization of Supreme Audit Institutions : INTOSAI) ได้วางหลักการพื้นฐานสากลว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน โดยให้แต่ละประเทศสมาชิกรับนำหลักการพื้นฐานนี้ ไปปรับปรุงกระบวนการตรวจเงินแผ่นดินให้สอดคล้องกับบริบทของการพัฒนาในแต่ละประเทศ ซึ่งประเทศไทยในฐานะที่เป็นสมาชิกขององค์การดังกล่าว จึงได้นำหลักการพื้นฐานสากลว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินขององค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศรวมทั้งได้นำความรู้และประสบการณ์ที่องค์กร

ตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยได้มาจากการตรวจเงินแผ่นดินที่ได้ปฏิบัติงานมากกว่าร้อยปีมาประกอบ การพิจารณาในการกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินด้วย

เพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ และบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนสอดคล้องกับหลักการและมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็น ที่ยอมรับของสากลรวมทั้งความรู้และประสบการณ์ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจึงกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐาน เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินไว้ ดังต่อไปนี้

## ภาค ๑

### มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไป

#### ๑. ขอบเขตของมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไป

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไปนี้ จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งครอบคลุมการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย และการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

การตรวจสอบการเงิน เป็นการตรวจสอบการแสดงผลทางการเงินของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงิน และอาจรวมถึงการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย เป็นการตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ

การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน เป็นการตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจเพื่อแสดงความเห็นว่าเป็นไปโดยประหยัด คุ่มค่า 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) ทูตหมุนเวียน (๖) หน่วยงานอื่นของรัฐ (๗) หน่วยงานที่รัฐมิได้จัดตั้งขึ้นแต่ได้รับเงินอุดหนุนหรือกิจการที่ได้รับเงินหรือทรัพย์สินลงทุนจากหน่วยรับตรวจตาม (๑)(๒)(๓)(๔) หรือ (๖) เฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับเงินอุดหนุนหรือกิจการดังกล่าว

(๘) หน่วยงานอื่นใดหรือกิจการใดที่มีกฎหมายกำหนดให้สำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบ หรือที่มีกฎหมายกำหนดให้มีสิทธิร้องขอให้สำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบ

๓.๑๐ ผู้บริหาร	หมายถึง	ผู้รับตรวจ บุคคลที่ได้รับมอบหมายจากผู้รับตรวจ หรือผู้รับผิดชอบปฏิบัติราชการหรือการบริหารของหน่วยรับตรวจ
๓.๑๑ เจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ	หมายถึง	ผู้ปฏิบัติงานหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ปฏิบัติงานในหน้าที่และอำนาจของหน่วยรับตรวจ

#### ๔. ความเคร่งครัดในจริยธรรมแห่งวิชาชีพในการตรวจเงินแผ่นดิน

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

##### ๔.๑ ความซื่อตรง

๔.๑.๑ ผู้ตรวจสอบควรประพฤติตนเป็นแบบอย่างที่ดีโดยประพฤติตนอย่างซื่อสัตย์และสุจริต มุ่งประโยชน์ของราชการ และต้องทำตามนโยบายและหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่กำหนด โดยไม่แสวงหาประโยชน์โดยมิชอบเพื่อตนเองหรือบุคคลอื่น หรือมีพฤติการณ์ที่รู้เห็นหรือยินยอมให้บุคคลอื่นใช้ตำแหน่งหน้าที่ของตนแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบ

๔.๑.๒ ผู้ตรวจสอบควรใช้หน้าที่และอำนาจ ข้อมูล และทรัพยากรต่าง ๆ เฉพาะในทางที่เป็นประโยชน์ต่อราชการหรือส่วนรวมเท่านั้น และไม่ใช้ตำแหน่งหน้าที่เพื่อให้ตนเองหรือบุคคลอื่นได้รับสิทธิพิเศษหรือผลประโยชน์ต่าง ๆ

๔.๑.๓ ผู้บริหารงานตรวจสอบต้องไม่ปกปิดข้อเท็จจริงหรือบิดเบือนความจริงอันเป็นสาระสำคัญของสิ่งที่ผู้ตรวจสอบตรวจพบ

## ๔.๒ ความเป็นอิสระ เทียบธรรมและเป็นกลาง

๔.๒.๑ ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเป็นอิสระจากแรงกดดันหรืออิทธิพลต่าง ๆ ที่ทำให้เกิดการประนีประนอมยอม และปราศจากอคติ อันอาจส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

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

(๑) ผู้ตรวจสอบควรมีความเป็นอิสระ เทียบธรรมและเป็นกลางจากอิทธิพลและอคติทางการเมือง

(๒) ผู้ตรวจสอบควรหลีกเลี่ยงการเข้าไปเกี่ยวข้องกับ การตัดสินใจของผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ

(๓) ผู้ตรวจสอบต้องแจ้งให้ผู้บังคับบัญชาหรือสำนักงานแล้วแต่กรณีทราบถึงความสัมพันธ์กับหน่วยรับตรวจ ผู้รับตรวจ หรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจในส่วนที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่การงานวิชาชีพส่วนตัว การเงิน รวมถึงหลีกเลี่ยงการตรวจสอบงานที่ตนเองเคยปฏิบัติ ซึ่งอาจเป็นเหตุให้ผู้ตรวจสอบมีข้อจำกัดในการตรวจสอบ ข้อตรวจพบ หรือการเปิดเผยข้อมูล

(๔) ผู้ตรวจสอบควรหลีกเลี่ยงสถานการณ์ที่ผลประโยชน์ส่วนตัวอาจมีผลกระทบต่อ การตัดสินใจในการปฏิบัติหน้าที่ ตลอดจนต้องไม่กระทำการอันเป็นการขัดกันระหว่างประโยชน์ส่วนตนกับประโยชน์ส่วนรวม ทั้งนี้ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม

(๕) ผู้ตรวจสอบต้องไม่เรียก ไม่รับหรือยอมจะรับทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดในประการที่อาจทำให้กระทบกระเทือนต่อการปฏิบัติหน้าที่

(๖) ผู้ตรวจสอบต้องไม่รับของขวัญ ของกำนัล ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระ เทียบธรรมและเป็นกลาง เว้นแต่เป็นการรับจากการให้โดยธรรมจรรยาหรือปกติประเพณีนิยม และการรับที่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับให้รับได้

๔.๒.๓ ผู้ตรวจสอบควรแจ้งให้ผู้บังคับบัญชาหรือสำนักงานแล้วแต่กรณีทราบถึงภัยคุกคามหรือสถานการณ์ที่อาจกระทบต่อความเป็นอิสระ 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 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 ผู้ตรวจสอบต้องไม่ใช่ข้อมูลข่าวสารที่เป็นความลับในทางที่จะเป็นประโยชน์แก่ตนเอง หรือบุคคลอื่น

๔.๕.๕ ผู้ตรวจสอบต้องรักษาความลับของทางราชการตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมาตรฐานวิชาชีพ ตลอดจนระมัดระวังไม่เปิดเผยข้อมูลข่าวสารที่เป็นความลับให้บุคคลอื่นทั้งโดยตั้งใจและไม่ตั้งใจ

๔.๕.๖ ผู้ตรวจสอบต้องเก็บรักษาความลับในส่วนที่เกี่ยวกับวิชาชีพไว้ทั้งขณะที่ปฏิบัติหน้าที่อยู่ หรือแม้พ้นจากการปฏิบัติหน้าที่แล้ว



## ๕. การกำกับกรปฏิบัติตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน

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 ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบได้ปฏิบัติหน้าที่ตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินนี้ โดยสุจริต ย่อมได้รับความคุ้มครองตามกฎหมาย

## ๖. การควบคุมคุณภาพการตรวจเงินแผ่นดิน

ระบบการควบคุมคุณภาพมีองค์ประกอบ อันได้แก่ ความรับผิดชอบของผู้ว่าการต่อคุณภาพงานของสำนักงาน ข้อกำหนดทางจริยธรรม การบริหารงานตรวจสอบและงานอื่น ทรัพยากรบุคคล การปฏิบัติงาน ตรวจสอบ และการติดตามผล

### ๖.๑ ความรับผิดชอบของผู้ว่าการต่อคุณภาพงานของสำนักงาน

สำนักงานต้องกำหนดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อสนับสนุนวัฒนธรรมภายในองค์กรที่ก่อให้เกิดความตระหนักว่า คุณภาพเป็นสิ่งจำเป็นในการปฏิบัติงาน

### ๖.๒ ข้อกำหนดทางจริยธรรม

สำนักงานต้องกำหนดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า ผู้ว่าการ เจ้าหน้าที่ และบุคลากรอื่นจะปฏิบัติตามข้อกำหนดทางจริยธรรมของสำนักงาน

### ๖.๓ การบริหารงานตรวจสอบและงานอื่น

สำนักงานต้องกำหนดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าผู้บริหารงานตรวจสอบต้องบริหารงานตรวจสอบและงานอื่น โดยพิจารณาถึงปัจจัยดังนี้

๖.๓.๑ ศักยภาพ ความสามารถของผู้ตรวจสอบ เวลา และทรัพยากรที่ใช้ในการตรวจสอบ

๖.๓.๒ ข้อกำหนดทางจริยธรรม

๖.๓.๓ ผลการประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับหน่วยรับตรวจ และวิธีการจัดการความเสี่ยงที่มีผลต่อคุณภาพงานตรวจสอบ

### ๖.๔ ทรัพยากรบุคคล

สำนักงานต้องกำหนดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติ เพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าสำนักงานมีทรัพยากรบุคคลอย่างเพียงพอ มีทักษะ ความรู้ ความสามารถ และยึดมั่นในข้อกำหนดทางจริยธรรม ซึ่งจำเป็นในการปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานตรวจสอบได้อย่างถูกต้อง

### ๖.๕ การปฏิบัติงานตรวจสอบและงานอื่น

สำนักงานต้องกำหนดให้มีนโยบายและวิธีปฏิบัติ เพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่าการปฏิบัติงานตรวจสอบและงานอื่นเป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน กฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบออกรายงานได้อย่างถูกต้อง โดยนโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าวครอบคลุมถึงการควบคุมและสอบทานงานตรวจสอบและการส่งเสริมการปฏิบัติงานตรวจสอบให้มีคุณภาพอย่างสม่ำเสมอ

### ๖.๖ การติดตามผล

สำนักงานต้องกำหนดให้มีกระบวนการติดตามผล เพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่านโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับระบบการควบคุมคุณภาพมีความเหมาะสม เพียงพอ และมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพ โดยดำเนินการดังนี้

๖.๖.๑ จัดให้มีการติดตาม สอดส่องดูแล และประเมินผลระบบการควบคุมคุณภาพของสำนักงานอย่างต่อเนื่อง

๖.๖.๒ กำหนดความรับผิดชอบในกระบวนการติดตามผล โดยมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่และอำนาจตามกฎหมาย รวมถึงประสบการณ์อย่างเหมาะสมเป็นผู้รับผิดชอบในการติดตามผลการควบคุมคุณภาพ

๖.๖.๓ จัดให้มีผู้สอบทานที่เป็นอิสระในการสอบทานงานตรวจสอบ โดยผู้สอบทานต้องไม่มีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้น

#### ๗. การจัดทำและจัดเก็บเอกสารหลักฐาน

ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำและจัดเก็บเอกสารหลักฐานการตรวจสอบเพื่อใช้ในการอ้างอิง สอบทาน และยืนยันความถูกต้องของผลการตรวจสอบตลอดกระบวนการตรวจสอบ โดยการจัดเก็บต้องทำอย่างเป็นระบบ ปลอดภัย สะดวกในการสืบค้น

## ภาค ๒

## มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงิน

## ๑. ขอบเขตของมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงิน

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบการเงินนี้ จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบการเงิน โดยสามารถดำเนินการได้ทั้งในลักษณะการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน หรือการตรวจสอบการเงินโดยเฉพาะแต่เพียงอย่างเดียว

## ๒. คำนิยาม

๒.๑ การตรวจสอบการเงิน	หมายถึง	การตรวจสอบการแสดงผลข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงิน และอาจรวมถึงการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายที่มีผลกระทบต่อ การกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญในรายงานการเงิน
๒.๒ หน่วยงานของรัฐ	หมายถึง	หน่วยงานของรัฐตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ
๒.๓ แม่บทการรายงานทางการเงิน	หมายถึง	มาตรฐานการบัญชีที่หน่วยรับตรวจใช้ในการจัดทำรายงานทางการเงิน ได้แก่ มาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ มาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีอื่นที่หน่วยงานของรัฐกำหนด
๒.๔ รายงานการเงิน	หมายถึง	รายงานการเงินตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หน่วยงานของรัฐต้องจัดทำขึ้น ซึ่งรายงานการเงินอย่างน้อยต้องประกอบด้วย งบแสดงฐานะการเงินและ งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงินทั้งเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และเงินอื่นใด รวมถึงการก่อหนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการ

		ที่กระทรวงการคลังกำหนด ตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ
<b>๒.๕ รายงานการเงินแผ่นดินประจำปี</b>	หมายถึง	รายงานการเงินประจำปีงบประมาณที่กระทรวงการคลังต้องจัดทำขึ้น อย่างน้อยต้องประกอบด้วยงบแสดงฐานะการเงิน งบแสดงผลการดำเนินงานทางการเงิน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิ งบกระแสเงินสด และรายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณ ทั้งนี้ ตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ
<b>๒.๖ สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ (assertions)</b>	หมายถึง	การที่ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจได้ให้การรับรองรายงานการเงินอย่างชัดเจนหรือโดยนัยถือได้ว่าได้มีการรับรอง ซึ่งผู้ตรวจสอบนำมาใช้ในการพิจารณาว่าการแสดงข้อมูลหรือการไม่แสดงข้อมูลในรายงานการเงินนั้นขัดต่อข้อเท็จจริงหรือไม่

### ๓. หลักการพื้นฐานในการตรวจสอบการเงิน

#### ๓.๑ การตรวจสอบการเงิน

การตรวจสอบการเงินมีวัตถุประสงค์โดยรวม เพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า รายงานการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถแสดงความคิดเห็นได้ว่า รายงานการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ และการปฏิบัติงานตรวจสอบรวมทั้งการรายงานผลการตรวจสอบตามข้อเท็จจริงที่ตรวจพบตามแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐที่สำนักงานกำหนด และมาตรฐานการสอบบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีประกาศกำหนด

### ๓.๒ การตรวจสอบการเงินรวมถึงการตรวจสอบ ดังต่อไปนี้

๓.๒.๑ การตรวจสอบบัญชีของรัฐหรือบัญชีของหน่วยรับตรวจหรือรายงานทางการเงินอื่น ซึ่งไม่จำเป็นต้องจัดทำขึ้นให้สอดคล้องกับจุดมุ่งหมายทั่วไปของแม่บทการรายงานทางการเงิน

๓.๒.๒ การตรวจสอบการจัดทำ การอนุมัติ การบริหารงบประมาณ และการตัดสินใจอื่น ในการจัดสรรทรัพยากร รวมถึงการดำเนินการที่เกี่ยวข้อง

๓.๒.๓ การตรวจสอบนโยบาย แผนงาน หรือกิจกรรม ที่กำหนดขึ้นโดยกฎหมายหรือแหล่งที่มาของเงินทุน

๓.๒.๔ การตรวจสอบขอบเขตความรับผิดชอบที่กำหนดขึ้นตามกฎหมาย

๓.๒.๕ การตรวจสอบรายงานการเงินแผ่นดินประจำปีงบประมาณและบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่

๓.๒.๖ การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน หนี้สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจ หรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบตามคำนิยามที่กำหนดไว้ในภาค ๓ หรือไม่

๓.๒.๗ การสอบทานข้อมูลทางการเงินระหว่างกาล ตามมาตรฐานงานสอบทานสำหรับรัฐวิสาหกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. ๒๕๓๕ รวมทั้งหลักเกณฑ์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และสำหรับรัฐวิสาหกิจซึ่งไม่ใช่บริษัทมหาชนจำกัด ที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการบัญชีและการเงินของรัฐวิสาหกิจ พ.ศ. ๒๕๔๘

๓.๒.๘ การตรวจสอบอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายงานการเงิน ซึ่งกฎหมายกำหนดให้สำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบหรือหน่วยงานอื่นใดหรือกิจการใดที่กฎหมายกำหนดให้มีสิทธิร้องขอให้สำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบ

### ๓.๓ การให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล (reasonable assurance)

ในการตรวจสอบรายงานการเงิน ผู้ตรวจสอบต้องได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า รายงานการเงินโดยรวม ปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเป็นความเชื่อมั่นในระดับสูง ซึ่งเกิดขึ้นเมื่อผู้ตรวจสอบได้รวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ อย่างไรก็ตามความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลไม่ใช่ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุด เนื่องจากการตรวจสอบ

มีข้อจำกัดสืบเนื่อง ซึ่งทำให้หลักฐานการสอบบัญชีส่วนใหญ่ที่ผู้ตรวจสอบใช้ในการสรุปผลและแสดงความเห็นนั้นมีลักษณะที่ต้องใช้ดุลพินิจมากกว่าที่จะเป็นหลักฐานที่ให้ข้อสรุปในตัวเอง

### ๓.๔ การให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัด (limited assurance)

การสอบทานรายงานการเงินหรือการปฏิบัติงานอื่นที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้ตรวจสอบลดความเสี่ยงของการให้ความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ แต่ยังมีความเสี่ยงสูงกว่าการให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการแสดงข้อสรุปจากวิธีปฏิบัติที่ผู้ตรวจสอบปฏิบัติและหลักฐานที่ได้รับในรูปแบบที่แสดงว่ามีเรื่องที่ทำให้ผู้ตรวจสอบเชื่อว่าข้อมูลที่ให้ความเชื่อมั่นมีการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

### ๓.๕ ความมีสาระสำคัญ (materiality)

กรณีที่น่าจะปรากฏว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงรวมถึงการไม่แสดงข้อมูลด้วยกรณีดังกล่าวจะมีความมีสาระสำคัญหรือไม่ ก็ต่อเมื่อการแสดงข้อมูลหรือการไม่แสดงข้อมูลนั้นขัดต่อข้อเท็จจริงรายการหนึ่งรายการใดหรือทุกรายการ ซึ่งเมื่อนำข้อเท็จจริงดังกล่าวมาพิจารณาโดยรวมแล้วจะสามารถคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่ามีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานการเงิน

สำหรับภาครัฐ ความมีสาระสำคัญไม่ได้จำกัดอยู่ที่การตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจของผู้ใช้รายงานการเงินเท่านั้น เนื่องจากรัฐบาลอาจต้องดำเนินการตามแผนงานที่ได้วางไว้ หรือในบางครั้งรัฐบาลต้องให้เงินอุดหนุนหรือให้ความช่วยเหลือที่จำเป็น โดยทั่วไปแล้วในหน่วยงานภาครัฐ ความมีสาระสำคัญเชิงคุณภาพมีบทบาทมากกว่าในหน่วยงานประเภทอื่น ซึ่งอาจเป็นผลกระทบมาจากการเมือง สังคม และอื่น ๆ นอกจากนี้การประเมินความมีสาระสำคัญรวมถึงการพิจารณาผลกระทบในด้านต่าง ๆ เมื่อมีหรือไม่มี การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล 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 การใช้วิจารณญาณในการประเมินสถานการณ์ที่อาจชี้ให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากข้อผิดพลาด หรือการทุจริต และการประเมินหลักฐานการตรวจสอบอย่างระมัดระวัง

ในการวางแผน การปฏิบัติงานตรวจสอบ การสรุปผล และการรายงานผลการตรวจสอบ รายงานการเงิน ให้ผู้ตรวจสอบใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยตระหนักว่าอาจมีสถานการณ์ที่ทำให้รายงานการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

## ๔. การดำเนินการตรวจสอบการเงิน

การตรวจสอบการเงินมีขั้นตอนหลักอย่างน้อยดังต่อไปนี้ การจัดทำหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชี การวางแผนการตรวจสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ และการรายงานผลการตรวจสอบ

### ๔.๑ การจัดทำหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชี

๔.๑.๑ ก่อนการปฏิบัติงานตรวจสอบ ให้ผู้ตรวจสอบจัดทำหนังสือยืนยันการปฏิบัติงานสอบบัญชีถึงหน่วยรับตรวจ เพื่อให้ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจรับทราบและเห็นชอบ ซึ่งหนังสือดังกล่าวต้องมีเนื้อหาสาระอย่างน้อยดังต่อไปนี้



- (๑) วัตถุประสงค์และขอบเขตการตรวจสอบรายงานการเงิน
- (๒) ความรับผิดชอบของผู้ตรวจสอบ
- (๓) ความรับผิดชอบของผู้บริหาร
- (๔) การระบุเกี่ยวกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในการจัดทำรายงานการเงิน
- (๕) การอ้างอิงรูปแบบและเนื้อหาที่ต้องการของรายงานใด ๆ ที่ออกโดยผู้ตรวจสอบ
- (๖) ข้อความที่ระบุว่ามีรูปแบบและเนื้อหาของรายงานอาจจำเป็นต้องปรับเปลี่ยน

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 ที่เกี่ยวข้องของหน่วยรับตรวจได้อย่างไม่มีข้อจำกัด 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 ซึ่งแผนการสอบบัญชีโดยรวมต้องได้รับการบันทึกและปรับให้เป็นปัจจุบันตามความจำเป็นในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ

### ๔.๓ การปฏิบัติงานตรวจสอบ

๔.๓.๑ การเปิดตรวจ ให้ผู้ตรวจสอบจัดทำหนังสือถึงหน่วยรับตรวจเพื่อแจ้งการเปิดตรวจ และในการเข้าตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบต้องแสดงบัตรประจำตัวต่อบุคคลที่เกี่ยวข้อง

๔.๓.๒ การปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล และได้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ ให้ผู้ตรวจสอบปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนการสอบบัญชีโดยรวมที่กำหนดไว้ และใช้วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้ตรวจสอบสามารถได้ข้อสรุปอย่างมีเหตุผลในการแสดงความเห็นของผู้ตรวจสอบ

๔.๓.๓ การสื่อสารกับหน่วยรับตรวจ และการเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจง

#### (๑) ระหว่างการตรวจสอบ

ให้ผู้ตรวจสอบสื่อสารกับผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ ตลอดกระบวนการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลประกอบการตรวจสอบ โดยการสื่อสารอาจกระทำได้ ทั้งเป็นลายลักษณ์อักษรหรือด้วยวาจา

หากผู้ตรวจสอบพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่รวบรวมได้ในระหว่างการตรวจสอบ ให้ผู้ตรวจสอบแจ้งผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบทราบอย่างทันท่วงที หากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับที่จำกัดเรื่องการสื่อสาร และขอให้ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบชี้แจงหรือแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง หากผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบปฏิเสธที่จะแก้ไขตามที่ผู้ตรวจสอบแจ้ง ผู้ตรวจสอบต้องทำความเข้าใจในเหตุผลของผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่รับผิดชอบที่ไม่ทำการแก้ไข และทำการประเมินว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

#### (๒) ในการปิดตรวจ

ให้ผู้ตรวจสอบจัดให้มีการประชุมกับผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ เพื่อสรุปผลการตรวจสอบ 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) เนื้อหารายงานของผู้สอบบัญชีและความเห็นต่อรายงานการเงินของหน่วยรับตรวจ

ให้เป็นไปตามแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐที่สำนักงานกำหนด และมาตรฐานการสอบบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีประกาศกำหนด

๔.๔.๒ ในการตรวจสอบหากผู้ตรวจสอบพบข้อบกพร่อง ดังต่อไปนี้ ให้ผู้ตรวจสอบจัดทำรายงานข้อเสนอแนะแยกต่างหากจากรายงานของผู้สอบบัญชีและเสนอผู้ว่าการหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการเพื่อดำเนินการตามหน้าที่และอำนาจต่อไป

(๑) การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ เมื่อการแสดงผลนั้นมีผลกระทบต่อรายการที่แสดงในรายงานการเงิน

(๒) การไม่จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีภาครัฐและนโยบายการบัญชีภาครัฐ

(๓) การไม่จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป

(๔) การไม่จัดทำบัญชีและรายงานการเงินตามที่กฎหมายว่าด้วยการบริหารทุนหมุนเวียนกำหนด

(๕) การไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานและหลักเกณฑ์ที่กระทรวงการคลังกำหนดเกี่ยวกับการควบคุมภายในและการบริหารจัดการความเสี่ยง

#### ๔.๕ ระยะเวลาในการตรวจสอบรายงานการเงิน

ให้สำนักงานหรือผู้สอบบัญชีที่สำนักงานเห็นชอบตรวจสอบรายงานการเงินที่หน่วยงานของรัฐ ส่งให้ภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด

#### 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 การตรวจสอบอื่นตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย สามารถดำเนินการได้ทั้งในลักษณะการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบการเงิน การตรวจสอบร่วมกับการตรวจสอบ ผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพ การดำเนินงาน หรือการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายโดยเฉพาะแต่เพียงอย่างเดียว

## ๒. คำนิยาม

๒.๑ การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย	หมายถึง	การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจรวมถึงการตรวจสอบอื่นตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๖๑ และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องให้เป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ
-----------------------------------	---------	---

๒.๒ เกณฑ์ที่ใช้ ในการตรวจสอบ	หมายถึง	(๑) กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี แบบแผนการปฏิบัติราชการ และสัญญา (๒) หลักการทั่วไปในการบริหารทางการเงินที่ดี หลักการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ภาครัฐ รวมทั้งหลักการที่ยอมรับโดยทั่วไปหรือ แนวปฏิบัติที่ดีในระดับชาติหรือแนวปฏิบัติ ที่ดีในระดับสากล
๒.๓ สัญญา	หมายถึง	ข้อตกลงที่ทำขึ้นระหว่างหน่วยรับตรวจกับบุคคลใด ในการบริหารเงินหรือทรัพย์สินของแผ่นดิน เช่น สัญญาจัดซื้อจัดจ้าง สัญญาสัมปทาน สัญญาร่วมทุน หรือสัญญาหรือข้อตกลงอื่นใดที่มีลักษณะของ การใช้หรือบริหารเงินหรือทรัพย์สินของแผ่นดิน เป็นต้น
๒.๔ การให้ความเชื่อมั่น อย่างสมเหตุสมผล	หมายถึง	การตรวจสอบที่จะต้องดำเนินการในระดับครอบคลุม สาระสำคัญทั้งหมดของเรื่องที่ตรวจสอบ เพื่อให้งานตรวจสอบได้คุณภาพสูงสุดเท่าที่จะ สามารถดำเนินการได้และมีความน่าเชื่อถืออย่าง สมเหตุสมผลต่อสรุปผลการตรวจสอบและ ความเห็นของผู้ตรวจสอบ
๒.๕ การให้ความเชื่อมั่น อย่างจำกัด	หมายถึง	การตรวจสอบที่จำเป็นจะต้องดำเนินการตรวจสอบ ในระดับที่ครอบคลุมแต่เพียงสาระสำคัญบาง ประเด็นของเรื่องที่ตรวจสอบเท่านั้น เนื่องจากมี ความจำเป็นหรือข้อจำกัดที่เกิดจากปัจจัยบาง ประการ เช่น ความจำเป็นเร่งด่วน กรอบระยะเวลา ในการตรวจสอบที่จำกัด ความต้องการของผู้ใช้ รายงานการตรวจสอบที่ประสงค์จะให้ตรวจสอบ แต่เพียงในขอบเขตของสาระสำคัญบางประการ เท่านั้น ข้อจำกัดด้านงบประมาณหรือจำนวน เจ้าหน้าที่ ปริมาณงานตรวจสอบที่มากเกินไป ปกติวิสัยที่จะสามารถทำการตรวจสอบได้อย่าง

ครบถ้วน การขาดแคลนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบที่เป็นผู้เชี่ยวชาญเฉพาะทางทำให้ไม่สามารถตรวจสอบในสาระสำคัญทั้งหมดได้หรือมีเหตุผลสมควรที่จะประหยัดเวลาและทรัพยากรในการตรวจสอบหากผู้ตรวจสอบสามารถคาดหมายได้ว่าผลของการตรวจสอบในระดับให้ความเชื่อมั่นอย่างจำกัดเช่นนี้จะไม่แตกต่างไปจากผลของการตรวจสอบในระดับให้ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล

### ๒.๖ พยานหลักฐาน

หมายถึง

สิ่งที่สามารถพิสูจน์ข้อเท็จจริงได้แก่ พยานเอกสาร พยานบุคคล และพยานวัตถุ แต่ต้องเป็นพยานชนิดที่มีได้เกิดขึ้นจากการจงใจ มีคำมั่นสัญญา ชูเชื้อ 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 หน่วยงาน หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องซึ่งจำเป็นต้องใช้รายงานการตรวจสอบ 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

ผู้ตรวจสอบต้องกำหนดเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบหรือเกณฑ์มาตรฐานที่ใช้ในการเปรียบเทียบให้เหมาะสมกับประเด็นที่ใช้ในการตรวจสอบ

ในกรณีที่มีปัญหาในการใช้และตีความกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรีที่จะนำมาใช้เป็นเกณฑ์ในการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาตีความตามลายลักษณ์อักษร เจตนารมณ์และความมุ่งหมายของบทบัญญัติแห่งกฎหมาย หากยังมีข้อสงสัยผู้ตรวจสอบอาจหารือไปยังหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบในเรื่องดังกล่าว นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบอาจนำข้อหารือ คำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาที่เกี่ยวข้องมาใช้เพื่อประกอบการพิจารณาตีความก็ได้

### ๔.๒.๓ การกำหนดระดับความเชื่อมั่นในการตรวจสอบ

การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายทุกเรื่อง เป็นงานให้ความเชื่อมั่นในการตรวจสอบ ซึ่งผู้ตรวจสอบควรพิจารณาหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการและสำนักงาน ลักษณะของประเด็นการตรวจสอบ รวมถึงความต้องการของผู้ใช้รายงานการตรวจสอบ เพื่อกำหนดระดับความเชื่อมั่นอย่างเหมาะสม ซึ่งแบ่งเป็น ๒ ประเภท ได้แก่

(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 ตลอดจนการประเมินผลการปฏิบัติงานซึ่งข้อมูลและความเข้าใจที่ได้นี้ควรจะกำหนดไว้ในกลยุทธ์การตรวจสอบของเรื่องนั้น

(๔) ผู้ตรวจสอบต้องทำความเข้าใจการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ กล่าวคือ เมื่อได้กำหนดประเด็นการตรวจสอบแล้ว ให้ผู้ตรวจสอบระบุการควบคุมภายในที่หน่วยรับตรวจใช้ในการบริหารจัดการความเสี่ยงในการไม่ปฏิบัติตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อช่วยในการพิจารณาโดยใช้ดุลพินิจเชิงผู้ประกอบการวิชาชีพว่าควรจะเข้าตรวจสอบในประเด็นดังกล่าวหรือไม่ เพียงใด

(๕) ระบบการควบคุมภายในอาจพิจารณาจากนโยบาย การจัดองค์กร วิธีการดำเนินงาน ขั้นตอนการปฏิบัติงาน และหน้าที่ซึ่งหน่วยรับตรวจจัดให้มีขึ้นเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงในการไม่ปฏิบัติตามเกณฑ์อย่างเหมาะสม ระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิผลนั้น จะช่วยป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่ทรัพย์สินของหน่วยรับตรวจ และเป็นประโยชน์ต่อการออกรายงานทั้งภายในและภายนอกของหน่วยรับตรวจ

รวมทั้งช่วยหน่วยรับตรวจในการปฏิบัติตามหน้าที่และอำนาจที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น ผู้ตรวจสอบจึงจำเป็นต้องเข้าใจองค์ประกอบทั้งหมดของระบบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ ได้แก่ สภาพแวดล้อมของการควบคุม กระบวนการในการประเมินความเสี่ยงของหน่วยรับตรวจ ระบบสารสนเทศ กิจกรรมการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ และการติดตามประเมินผลการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ

#### ๔.๒.๖ การพิจารณาความเสี่ยงที่อาจเกิดการทุจริต

ผู้ตรวจสอบต้องระบุและประเมินความเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริต รวมถึงรวบรวมหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริตอย่างเหมาะสมและเพียงพอ กรณีที่มีการระบุเหตุอันควรสงสัยว่ามีการทุจริต ผู้ตรวจสอบต้องดำเนินการเพื่อให้เชื่อมั่นได้ว่าสามารถแสวงหาและรวบรวมพยานหลักฐานได้อย่างเพียงพออันควรเชื่อได้ว่ามีพฤติการณ์ทุจริต

#### ๔.๒.๗ การจัดทำกลยุทธ์ในการตรวจสอบและแผนการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบควรจัดทำกลยุทธ์ในการตรวจสอบและแผนการตรวจสอบเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อชี้ให้เห็นว่าจะดำเนินการตรวจสอบอย่างไรในการออกรายงานการตรวจสอบ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงสถานการณ์ ทรัพยากรอันจำเป็นในการตรวจสอบ และระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบด้วย

### ๕. การดำเนินการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

#### ๕.๑ การปฏิบัติงานตรวจสอบ

##### ๕.๑.๑ วิธีปฏิบัติในการเข้าตรวจ

(๑) ผู้ตรวจสอบต้องมีหนังสือแจ้งการเข้าตรวจ และในการเข้าตรวจสอบต้องแสดงบัตรประจำตัวต่อบุคคลที่เกี่ยวข้อง

(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 หรือหลักฐานในการ  
ใช้จ่ายและหลักฐานอื่นที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ

(ข) ให้ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจมีหนังสือชี้แจงข้อเท็จจริงมาให้  
ถ้อยคำ หรือส่งมอบบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่นบรรดาที่หน่วยรับตรวจจัดทำขึ้นหรือมีไว้ในครอบครอง  
เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ

(ค)อายัดบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่มีอยู่ในความรับผิดชอบ  
ของหน่วยรับตรวจ

(ง) ให้บุคคลใดมาให้ถ้อยคำ หรือส่งมอบบัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่น  
ที่เกี่ยวข้องกับหน่วยรับตรวจเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ

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

(ฉ) บรรดาบัญชีและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวกับการตรวจสอบถ้าเป็น  
ภาษาต่างประเทศและเจ้าหน้าที่ไม่อาจเข้าใจได้ จะขอให้หน่วยรับตรวจจัดการแปลเป็นภาษาไทยให้แล้วเสร็จ  
ภายในเวลาตามที่เห็นสมควรก็ได้

(๓) การรวบรวมพยานหลักฐานกรณีพบการกระทำอันมีเหตุควรสงสัยว่าผิดกฎหมาย  
หรือทุจริต

ในกรณีตรวจสอบพบการปฏิบัติไม่เป็นไปตามกฎหมายและข้อกำหนดที่อาจบ่งชี้  
ถึงการกระทำผิดกฎหมายหรือทุจริต ผู้ตรวจสอบต้องใช้ความระมัดระวังเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เพื่อมิให้เกิด

ผลกระทบต่อการดำเนินการตามกฎหมายหรือการสืบสวนที่อาจเกิดขึ้นในอนาคต ผู้ตรวจสอบอาจหารือกับที่ปรึกษาทางกฎหมายหรือหน่วยงานกำกับดูแลที่เหมาะสมและอาจสื่อสารประเด็นข้อสงสัยกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายให้กำกับดูแล และติดตามผลเพื่อให้แน่ใจว่าได้มีการดำเนินการในเรื่องดังกล่าวแล้ว

## ๕.๒ การประเมินพยานหลักฐานและการสรุปผลการตรวจสอบ

### ๕.๒.๑ การประเมินพยานหลักฐาน

(๑) ผู้ตรวจสอบต้องเปรียบเทียบพยานหลักฐานที่ได้มากับเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบเพื่อจัดทำข้อตรวจพบและสรุปผลการตรวจสอบ

(๒) ผู้ตรวจสอบต้องนำพยานหลักฐานที่รวบรวมได้ พร้อมทั้งข้อคิดเห็น หรือคำชี้แจง และเหตุผล หรือความจำเป็นของหน่วยรับตรวจมาวิเคราะห์โดยใช้ดุลพินิจ การสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพ

(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 แต่ไม่ควรให้คำแนะนำที่มีลักษณะเป็นรายละเอียด ซึ่งอาจกระทบต่อการบริหารงานภายในของหน่วยรับตรวจ และมีผลต่อความเป็นกลางของผู้ตรวจสอบ

(๓) ในกรณีที่ตรวจพบข้อบกพร่องอันมิใช่สาระสำคัญ หรือข้อบกพร่องอื่นที่เกี่ยวข้อง โดยตรงกับหน่วยรับตรวจ ผู้ตรวจสอบควรทำความเข้าใจกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของหน่วยรับตรวจอย่างเหมาะสม เพื่อช่วยให้หน่วยรับตรวจแก้ไขข้อบกพร่องเหล่านั้น และป้องกันไม่ให้เกิดข้อบกพร่องในลักษณะเช่นนี้อีกในอนาคตต่อไป

หากพบข้อบกพร่องที่ไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐหรือหน่วยรับตรวจควรแนะนำหน่วยรับตรวจให้มีการแก้ไขให้ถูกต้อง เพื่อให้เข้าใจสาเหตุที่เกิดความบกพร่องที่ตรวจพบและปฏิบัติให้ถูกต้องต่อไป

#### ๕.๓.๒ ข้อเสนอแนะในรายงานการตรวจสอบ

ผู้ตรวจสอบควรให้ข้อเสนอแนะในรายงานผลการตรวจสอบที่สอดคล้อง เป็นเหตุเป็นผลกับข้อตรวจพบ และอยู่ในหน้าที่และอำนาจของหน่วยรับตรวจซึ่งสามารถปฏิบัติได้

### ๕.๔ วิธีปฏิบัติเมื่อพบพฤติกรรมที่น่าเชื่อว่าอาจมีการกระทำผิดกฎหมายหรือทุจริต

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

### ๕.๕ การเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจง

๕.๕.๑ ในการตรวจสอบผู้ตรวจสอบต้องให้โอกาสเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจได้ชี้แจงเหตุผล และแสดงพยานหลักฐานของตน

๕.๕.๒ ผู้ตรวจสอบควรให้ความสำคัญและพิจารณาข้อคิดเห็น หรือคำชี้แจงและเหตุผล หรือความจำเป็นของหน่วยรับตรวจที่มีต่อข้อตรวจพบจากการตรวจสอบ

๕.๕.๓ เมื่อผู้ตรวจสอบได้ดำเนินการตรวจสอบแล้วพบว่าข้อบกพร่อง ก่อนการสรุปผลการตรวจสอบหรือก่อนแจ้งผลการตรวจสอบต่อหน่วยรับตรวจ ให้ดำเนินการดังนี้

(๑) ทำหนังสือสอบถามประเด็นที่เป็นข้อบกพร่อง โดยกำหนดให้ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจชี้แจงเป็นหนังสือหรือมาให้ถ้อยคำพร้อมแสดงพยานหลักฐาน ภายในระยะเวลาที่กำหนด แต่อย่างช้าไม่เกินสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือ

(๒) ในกรณีที่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวตาม (๑) โดยไม่มีเหตุอันสมควรและผู้ตรวจสอบได้มีหนังสือแจ้งเตือนแล้ว ให้ถือว่าผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจไม่ประสงค์ชี้แจงเหตุผลหรือแสดงพยานหลักฐานเพิ่มเติม

## ๖. การรายงานผลการตรวจสอบ

### ๖.๑ การจัดทำรายงานการตรวจสอบ

๖.๑.๑ ผู้ตรวจสอบต้องจัดทำรายงานผลการตรวจสอบบนหลักการของความถูกต้องครบถ้วนเที่ยงธรรมและเป็นกลาง ทันกาล และรับฟังคำชี้แจงของหน่วยรับตรวจ

๖.๑.๒ ผู้ตรวจสอบควรจัดทำรายงานการตรวจสอบให้มีความชัดเจน ทั้งนี้อย่างน้อยต้องมีรายละเอียดที่เป็นไปตามการสรุปผลการตรวจสอบ ตามข้อ ๕.๒.๒ โดยให้ทำเป็นหนังสือแสดงถึงข้อตรวจพบตามแบบที่กำหนด

### ๖.๒ ระยะเวลาในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

การกำหนดระยะเวลาในการตรวจสอบและการออกรายงานการตรวจสอบให้คำนึงถึงลักษณะของการตรวจสอบตามภารกิจหลักและการตรวจสอบอื่น ระดับสาระสำคัญและความยากง่ายของเรื่องที่จะตรวจสอบ ความร้ายแรงแห่งพฤติกรรมหรือมูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้น การป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐ และการให้ความสนใจของสาธารณชนด้วย ทั้งนี้ อย่างช้าไม่ควรเกินกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเปิดตรวจไปยังหน่วยรับตรวจ และผู้ว่าการอาจขยายระยะเวลาการตรวจสอบได้อีกไม่เกินหนึ่งปี

ในกรณีมีเหตุผลความจำเป็นอย่างยิ่งที่ทำให้การตรวจสอบไม่อาจดำเนินการได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้เสนอคณะกรรมการพิจารณาการขยายระยะเวลาต่อไป

### ๖.๓ การแจ้งผลการตรวจสอบ

ผู้ว่าการหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากผู้ว่าการต้องแจ้งผลการตรวจสอบเป็นหนังสือพร้อมรายงานการตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจหรือผู้รับตรวจตามแบบที่กำหนด

**๗. การเผยแพร่ผลการตรวจสอบ**

เมื่อได้ข้อยุติเกี่ยวกับการตรวจสอบนั้นแล้ว ให้สำนักงานพิจารณาเผยแพร่ผลการตรวจสอบให้ประชาชนทราบเป็นการทั่วไป ตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำหนด

**๘. การติดตามผลการตรวจสอบ**

ผู้ตรวจสอบต้องติดตามการดำเนินการของหน่วยรับตรวจตามข้อตรวจพบหรือข้อเสนอแนะที่ได้ให้ไว้ภายในระยะเวลาที่กำหนด



## ภาค ๔

## มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

## ๑. ขอบเขตของมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานนี้จัดทำขึ้นเพื่อใช้ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยสามารถดำเนินการได้ทั้งในลักษณะการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายหรือการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานโดยเฉพาะแต่เพียงอย่างเดียว

## ๒. คำนิยาม

<b>๒.๑ การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน</b>	หมายถึง	การตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ เพื่อแสดงความเห็นว่าเป็นไปโดยประหยัด คุ่มค่า เกิดผลสัมฤทธิ์และมีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่หน่วยรับตรวจกำหนดไว้หรือไม่ และเพื่อจัดทำข้อเสนอแนะให้แก่หน่วยรับตรวจในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ
<b>๒.๒ การดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ</b>	หมายถึง	การปฏิบัติตามหน้าที่และอำนาจของหน่วยรับตรวจตามที่กฎหมายกำหนดให้ไว้ 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 ประสิทธิภาพ ความประหยัด และความคุ้มค่ามากกว่าการรายงานเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดเป็นสำคัญ นอกจากนี้ยังเป็นการส่งเสริมให้เกิดความโปร่งใส ความรับผิดชอบ การรักษาเสถียรภาพและความยั่งยืนทางการคลังของประเทศ

การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงานต้องคำนึงถึงประเพณี วัฒนธรรม สังคม และความนิยมของท้องถิ่น รวมถึงประโยชน์สูงสุดของประชาชนในด้านต่าง ๆ โดยให้รับฟังเหตุผลและความจำเป็นของหน่วยรับตรวจประกอบด้วย

### ๓.๒ เกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ

เกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ หมายถึง สิ่งที่ผู้ตรวจสอบใช้ในการประเมินหรือวัดผลเรื่องที่จะตรวจสอบโดยเกณฑ์การตรวจสอบต้องมีความสมเหตุสมผลและสอดคล้องกับเรื่องที่ตรวจสอบ ซึ่งสามารถใช้ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

### ๓.๓ ความมีสาระสำคัญ

ความมีสาระสำคัญ หมายถึง ระดับของผลการตรวจสอบที่ส่งผลกระทบต่อการทำงานของหน่วยรับตรวจโดยอาจเป็นด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมือง กล่าวคือ ผลการตรวจสอบที่ทำให้เกิดการแก้ไข ปรับปรุง 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 ข้อสังเกตของคณะกรรมการการบัญชีของสภาผู้แทนราษฎร 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 วัตถุประสงค์และขอบเขตในการตรวจสอบ
- ๖.๓.๓ วิธีการตรวจสอบ
- ๖.๓.๔ ผลการตรวจสอบ ประกอบด้วยข้อตรวจพบ และสรุปผลการตรวจสอบ
- ๖.๓.๕ ข้อเสนอแนะ
- ๖.๓.๖ ความเห็นของหน่วยรับตรวจที่มีต่อรายงานการตรวจสอบ (ถ้ามี)
- ๖.๓.๗ รายชื่อผู้ตรวจสอบ

#### ๖.๔ ระยะเวลาในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน

การตรวจสอบและการออกรายงานการตรวจสอบต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเปิดตรวจไปยังหน่วยรับตรวจ

ระยะเวลาการตรวจสอบตามวรรคหนึ่ง อาจขยายได้อีกไม่เกินหนึ่งปี โดยคำนึงถึงลักษณะของการตรวจสอบตามภารกิจหลักและการตรวจสอบอื่น ระดับสาระสำคัญและความยากง่ายของเรื่องที่จะตรวจสอบ การป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐ และความสนใจของสาธารณชน

ในกรณีมีเหตุผลความจำเป็นอย่างยิ่งที่ทำให้การตรวจสอบไม่อาจดำเนินการได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้เสนอคณะกรรมการพิจารณาการขยายระยะเวลาต่อไป

#### 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