

กระบวนการตรวจสอบการเงินตามมาตรฐาน ISSAI

ดร.ประสิทธิ์ เอกบุตร

ศาสตราจารย์สูงสุด ระดับ 11

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

วันที่ได้รับต้นฉบับบทความ : 14 เมษายน 2563

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ : 23 พฤษภาคม 2563

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ : 31 พฤษภาคม 2563

บทคัดย่อ

กระบวนการตรวจสอบการเงินภาครัฐตามมาตรฐานระหว่างประเทศของสถาบันตรวจสอบสูงสุด (ISSAI: International Standards of Supreme Audit Institutions) เป็นขั้นตอนและวิธีการตรวจเงินที่สำคัญของผู้ตรวจสอบทั้งหมด ดังนั้นไม่ว่าจะเป็นผู้ตรวจเงินแผ่นดินในภาครัฐหรือผู้ตรวจเงินในภาคเอกชนก็ตามย่อมจะต้องนำมาตรฐาน ISSAI นี้มาปรับใช้กับการตรวจสอบของตน ทั้งนี้ แม้ว่าในปัจจุบัน มาตรฐานการตรวจเงินที่ใช้กันอยู่ในประเทศไทยนั้นจะมีมาตรฐานการตรวจเงินที่เกี่ยวข้องใช้กันอยู่แล้วหลายมาตรฐานก็ตาม เช่น มาตรฐานของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ มาตรฐานของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ มาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทย มาตรฐานการสอบบัญชีของไทย ผู้ตรวจสอบ โดยเฉพาะผู้ตรวจสอบการเงินภาครัฐ จึงต้องศึกษาและนำมาตรฐาน ISSAI มาปรับใช้กับงานตรวจสอบของตน เพื่อให้รายงานของผู้ตรวจสอบมีความถูกต้อง มีมาตรฐานในระดับสากลและมีความน่าเชื่อถือ อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี สถาบันตรวจสอบสูงสุดของประเทศต่าง ๆ ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบการเงินภาครัฐก็ต้องหาทางดำเนินการรับเอามาตรฐาน ISSAI มาปรับใช้กับการตรวจเงินภาครัฐของตนและนำเอามาตรฐานปฏิบัติของวิชาชีพผู้ตรวจสอบภายในมาใช้กำกับด้วย เพราะจะทำให้รายงานการตรวจสอบของผู้ตรวจสอบภายในของหน่วยรับตรวจนั้นมีมาตรฐานและมีความน่าเชื่อถือยิ่งขึ้น ด้วยเหตุนี้เอง ผู้ตรวจสอบทั้งภาครัฐและภาคเอกชนจึงต้องพยายามหาทางป้องกันและแก้ปัญหาการแสดงข้อมูลทางการเงินขัดต่อข้อเท็จจริงของหน่วยรับตรวจ โดยสถาบันการตรวจสอบสูงสุดจะต้องมีการควบคุมคุณภาพภายในองค์กรที่ดีและมีการตรวจประกันคุณภาพมาตรฐานให้เห็นเป็นที่ประจักษ์ด้วยว่ากระบวนการตรวจสอบในทุกขั้นตอน รวมทั้งรายงานการตรวจสอบของตนได้มาตรฐานสากล มีความถูกต้องและมีความน่าเชื่อถือ

คำสำคัญ: มาตรฐานระหว่างประเทศของสถาบันตรวจสอบสูงสุด (ISSAI) สถาบันตรวจสอบสูงสุด (SAI) ผู้ตรวจสอบ (Auditors) องค์การสถาบันตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (INTOSAI) มาตรฐานการสอบบัญชีของไทย (TSA) มาตรฐานการรายงานทางการเงินของประเทศไทย (TFRS) มาตรฐานของคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีภาครัฐระหว่างประเทศ (IPSAS) กรอบมาตรฐานวิชาชีพขององค์การสถาบันตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (IPPF) กระบวนการตรวจสอบ (Audit Process) การควบคุมคุณภาพ (QC) และการประกันคุณภาพ (QA)

The ISSAI Financial Audit Process

Dr.Prasit Aekaputra

Distinguished Professor (C11),

Faculty of Law, Thammasat University

Received: April 14, 2020

Revised: May 23, 2020

Accepted: May 31, 2020

ABSTRACT

ISSAI Financial Audit Process is a basic requirement not only for all auditors who perform their duties in the sector of government audit but also for those who perform their duties in the sector of private audit. Although there are many applicable standards in Thailand such as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), International Accounting Standards (IAS), International Federation of Accountants (IFAC), International Financial Reporting Standards (IFRS), Thailand Financial Reporting Standards (TFRS), Thai Standards on Auditing (TSA), the auditors may need to know International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) as well especially when they engage their duties in government auditing. In this regard, ISSAI audit process provides many details standards, step by step, in order to ensure that the auditor's report will meet international standards and such report shall have a good quality and reliable. However, it is quite necessary that Supreme Audit Institution (SAI) in each country should adopt ISSAI standards and implement them in government auditing. Furthermore, it should be noted also that the internal auditors of audited entities should follow the international standards for the professional practice of internal auditing (IPPF). Thus, their financial statement would be reliable. Last but not least, the auditors, both in public and private sector, must try to prevent or solve the problems of financial misstatements and SAI must have a good quality control and quality assurance of financial auditing in the audit process.

Keywords: International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI), Supreme Audit Institutions (SAI), Auditors, International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Thai Standards on Auditing (TSA), Thailand Financial Reporting Standards (TFRS), International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), International Professional Practice Framework (IPPF), Audit Process, Quality Control (QC), and Quality Assurance (QA)

บทนำ

กระบวนการตรวจสอบการเงิน (Financial Audit Process) เป็นกระบวนการสำคัญที่ผู้ตรวจสอบ (Auditors) ทุกคนจะต้องให้ความสนใจ ทั้งในด้านตัวมาตรฐานการตรวจสอบ (Audit Standards) และวิธีปฏิบัติของการตรวจสอบ (Audit Practices) ที่จะต้องทำให้ได้ตามมาตรฐานการตรวจสอบ มิใช่แต่เพียงในระดับในประเทศเท่านั้น แต่ยังรวมถึงระดับระหว่างประเทศอีกด้วย ทั้งนี้ เพราะการมีมาตรฐานการตรวจสอบที่ดีและเป็นที่ยอมรับกันอย่างแพร่หลายนั้น ย่อมจะเป็นหลักประกันสำคัญที่ทำให้ผู้ใช้รายงานการเงินเกิดความเชื่อถือในผลของการตรวจสอบ

โดยเหตุนี้ การมีมาตรฐานการและมีวิธีปฏิบัติในการตรวจสอบที่ดี ได้มาตรฐานอันเป็นที่ยอมรับกันอย่างแพร่หลายตามที่กล่าวมาข้างต้นนั้น จึงเป็นหัวใจสำคัญของการตรวจสอบ ทั้งในการตรวจสอบการเงินภาครัฐ (Financial Audit in Public Sector) และการตรวจสอบการเงินภาคเอกชน (Financial Audit in Private Sector) ในบทความวิจัยนี้ ผู้เขียนจึงขอวิเคราะห์แต่เฉพาะในส่วนของการตรวจสอบการเงินภาครัฐตามมาตรฐาน ISSAI เพียงอย่างเดียว หากมีโอกาสค้นคว้าวิจัยเพิ่มเติม จะได้เขียนถึงกระบวนการตรวจสอบการเงินในภาคเอกชนตามมาตรฐานที่ดี อันเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปในลำดับต่อไป

ในส่วนของการตรวจสอบการเงินภาครัฐนั้น มาตรฐานสากลที่ทั่วโลกยอมรับก็คือ มาตรฐาน ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) นั่นเอง ดังนั้นผู้ตรวจสอบการเงินภาครัฐและผู้บริหารของสถาบันตรวจสอบสูงสุด (Supreme Audit Institution) สำหรับประเทศไทยคือ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) และคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (คตง.) จึงควรให้ความสำคัญกับการนำมาตรฐานตรวจเงินภาครัฐของสถาบันตรวจสอบสูงสุดที่นานาประเทศยอมรับว่า เป็นมาตรฐานสากลของการตรวจสอบเงินภาครัฐ หรืออีกนัยหนึ่งก็คือ การตรวจเงินแผ่นดินที่นานาประเทศนิยมใช้กันนั้นมาปรับใช้กับการตรวจเงินแผ่นดินของไทยให้เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลได้อย่างแท้จริง โดยควรนำเอามาตรฐาน ISSAI มาปรับใช้กับการตรวจเงินแผ่นดินตามขั้นตอนต่าง ๆ ของกระบวนการตรวจสอบการเงินภาครัฐ ดังต่อไปนี้

กระบวนการตรวจสอบการเงินภาครัฐตามมาตรฐาน ISSAI

องค์การสถาบันตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (INTOSAI: International Organisation of Supreme Audit Institutions) ได้จัดตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1953 ตามความคิดริเริ่มของ Emilio Fernandez Camus ประธานสถาบันตรวจสอบสูงสุดของ Cuba ในปีนั้นเอง ปรากฏว่ามีสถาบันตรวจสอบสูงสุดของประเทศต่าง ๆ (SAI: Supreme Audit Institution) เข้าร่วมประชุม INTOSAI Congress ใน Cuba ถึง 34 สถาบัน หลังจากนั้น ประเทศต่าง ๆ ได้หันมาสนใจกับความสำเร็จของการดำเนินงานตรวจสอบภาครัฐกันมากขึ้น จึงทำให้ INTOSAI มีจำนวนสมาชิกเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ จนถึงปัจจุบันมีสมาชิกมากถึง 194 สถาบัน

แม้ว่าในแง่สถานะทางกฎหมาย INTOSAI จะมีสถานะทางกฎหมายระหว่างประเทศเป็นเพียงองค์การระหว่างประเทศที่ไม่ใช่ระดับรัฐบาล (NGO: Non-Governmental Organisation) ที่มีสถานะพิเศษเป็นที่ปรึกษาของคณะมนตรีเศรษฐกิจและสังคม (ECOSOC) แห่งสหประชาชาติ โดยมีได้มีฐานะเป็นองค์การระหว่างประเทศในระดับรัฐบาลดังเช่น องค์การระหว่างประเทศอื่น ๆ โดยทั่วไปก็ตาม แต่ทว่าตลอดระยะเวลา 67 ปีที่ผ่านมา INTOSAI ก็ได้ทำหน้าที่เป็นองค์การส่งเสริมการพัฒนาและถ่ายทอดความรู้ด้านการตรวจสอบภาครัฐไปยังสถาบันตรวจสอบสูงสุดของประเทศต่าง ๆ จำนวนมาก

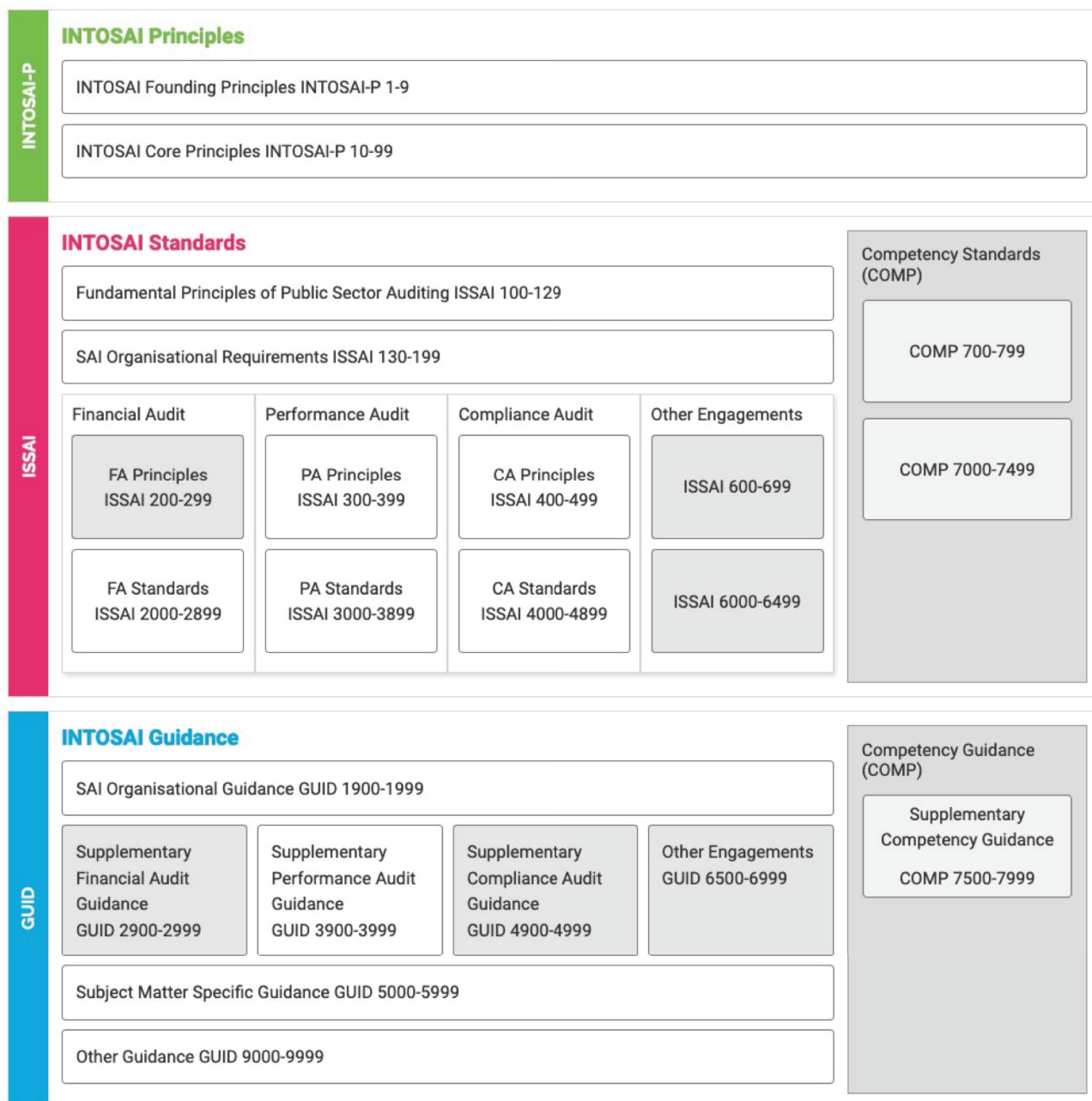
เพื่อให้งานตรวจสอบภาครัฐของประเทศสมาชิกมีมาตรฐานเป็นที่ยอมรับในระดับมาตรฐานสากล โดยทุกประเทศควรจะต้องมีการพัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการตรวจสอบภาครัฐของตนให้ได้มาตรฐานที่ใกล้เคียงกันกับมาตรฐานสากลให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้

ในทศวรรษที่ผ่านมา INTOSAI ได้มุ่งพัฒนามาตรฐานการตรวจสอบภาครัฐให้เป็นมาตรฐานสากลมากยิ่งขึ้น โดยได้ทำการปรับปรุงมาตรฐานระหว่างประเทศของสถาบันตรวจสอบสูงสุดหรือที่เรียกโดยย่อว่า มาตรฐาน ISSAI ที่มีมาแต่เดิมให้ครอบคลุมในทุกมิติของการตรวจสอบภาครัฐมากยิ่งขึ้น โดยมีการปรับปรุงมาตรฐาน ISSAI ไปสู่การจัดทำเป็น “คำประกาศกรอบมาตรฐานวิชาชีพขององค์การสถาบันตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (INTOSAI Framework of Professional Pronouncement)” หรือที่เรียกกันโดยย่อว่า “กรอบมาตรฐาน IFPP”² โดยได้เริ่มมีผลใช้บังคับกรอบมาตรฐาน IFPP นี้มาตั้งแต่ปี ค.ศ. 2019

กรอบมาตรฐาน IFPP ที่เป็นกรอบมาตรฐานวิชาชีพใหม่ของ INTOSAI นี้ เดิมเมื่อมีการปรับปรุงในระยะแรก มีเนื้อหาสำคัญแยกออกได้เป็น 4 ส่วน หรือ 4 ระดับ ได้แก่ ระดับ 1 หลักการพื้นฐานของการประกอบวิชาชีพในงานตรวจสอบภาครัฐ ระดับที่ 2 มาตรฐานระหว่างประเทศของสถาบันตรวจสอบสูงสุด ระดับ 3 มาตรฐานความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภาครัฐ และระดับ 4 เป็นแนวทางแนะนำของ INTOSAI ในการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบภาครัฐให้ได้มาตรฐานสากล เรียกแนวทางแนะนำนี้ว่า “แนวทางแนะนำของ INTOSAI (INTOSAI Guidance: GUID)” แต่ในปัจจุบัน INTOSAI ได้ทำการปรับปรุงให้เหลือเพียง 3 ระดับ โดยมีการรวมเอามาตรฐานความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภาครัฐไปรวมไว้กับมาตรฐาน INTOSAI ISSAI และนำเอาแนวทางแนะนำของ INTOSAI หรือที่เรียกโดยย่อว่า INTOSAI GUID ไปอยู่ในมาตรฐานระดับ 3 แทน ดังภาพแผนภูมิที่ 1 ต่อไปนี้

¹ <https://www.intosai.org/about-us/overview>, retrieved date 6/05/2020.

² INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP) are the formal and authoritative announcements or declarations of INTOSAI Community. They consist of INTOSAI Principles (INTOSAI-P), International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI), Competency Pronouncements (COMP), and INTOSAI Guidance (GUID). The said IFPP will replace the existing ISSAI framework by 2019, once the work of updating and migrating the current pronouncements is completed. See <https://www.issai.org/>, retrieved date 6/05/2020.



ภาพแผนภูมิที่ 1 แสดงกรอบมาตรฐานวิชาชีพขององค์การสถาบันตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (INTOSAI Framework of Professional Pronouncement)” หรือ “กรอบมาตรฐาน IFPP”

Source: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/focus_areas/audit_standards/INTOSAI_Professional_Pronouncements.pdf/retrieved date 6/05/2020.

ดังนั้นในการพิจารณาวิเคราะห์กรอบมาตรฐานวิชาชีพ IFPP ของ INTOSAI จึงอาจแยกพิจารณาไปตามระดับของการกำหนดมาตรฐานตามที่ INTOSAI ได้จัดทำออกมา ดังนี้

ระดับ 1 หลักการพื้นฐานของ INTOSAI (INTOSAI Principles or INTOSAI-P)

กรอบมาตรฐาน IFPP ในส่วนนี้ ถือเป็นรากฐานหรือพื้นฐานสำคัญของการประกอบวิชาชีพในงานตรวจสอบภาครัฐที่ผู้ตรวจสอบจะต้องยึดถืออย่างเคร่งครัด โดยเหตุนี้ INTOSAI จึงได้จัดทำมาตรฐานพื้นฐานของการประกอบวิชาชีพการตรวจสอบภาครัฐขึ้น เพื่อให้องค์กรสถาบันตรวจสอบสูงสุดของแต่ละประเทศมีมาตรฐานการดำเนินงานตรวจสอบภาครัฐที่เป็นมาตรฐานขั้นพื้นฐานที่เป็นสากลใช้ยึดถือกันในทุกประเทศ โดยหน่วยงานตรวจสอบของรัฐในฐานะที่เป็นสถาบันตรวจสอบสูงสุดจะต้องมีมาตรฐานการตรวจสอบขั้นพื้นฐานที่จะเป็นหลักประกันได้ว่าการดำเนินงานตรวจสอบของตนนั้นมีความถูกต้อง เป็นอิสระ ปราศจากอิทธิพลครอบงำใดๆ และมีความน่าเชื่อถือตรงกับความเป็นจริง นอกจากนี้ ในส่วนของตัวผู้ตรวจสอบแต่ละคนก็เช่นกันจะต้องมีมาตรฐานขั้นพื้นฐานที่ผู้ตรวจสอบแต่ละคนจะต้องยึดถือปฏิบัติในมาตรฐานขั้นพื้นฐานเป็นแบบเดียวกันด้วย

ในส่วนของมาตรฐาน IFPP ระดับ 1 นี้ INTOSAI ได้จำแนกหลักการพื้นฐานของการประกอบวิชาชีพในงานตรวจสอบภาครัฐ (INTOSAI Principles or INTOSAI-P) ออกเป็น 2 ส่วนคือ หลักการรากฐานของ INTOSAI (INTOSAI Founding Principles) กับหลักการพื้นฐานหัวใจของ INTOSAI (INTOSAI Core Principles) กล่าวคือ ในส่วนของหลักการรากฐานของ INTOSAI นั้น จะมีหลักการสำคัญที่เป็นรากฐานของการปฏิบัติงานตรวจสอบ

1.1 หลักการพื้นฐานของ INTOSAI ข้อ 1–9 (INTOSAI Founding Principles P1–9) เป็นหลักการพื้นฐานของการดำเนินงานของสถาบันตรวจสอบสูงสุด (SAI: Supreme Audit Institutions) ที่ใช้บังคับกับรัฐสมาชิก INTOSAI ทุกประเทศ โดยที่สำนักการตรวจเงินแผ่นดิน (State Audit Office) เป็นสถาบันตรวจสอบสูงสุดของประเทศ ในการตรวจเงินแผ่นดินจึงควรนำหลักการพื้นฐานของ INTOSAI Core Principles 9 ประการ ดังที่ปรากฏอยู่ในข้อ P1–P9 ของมาตรฐานนี้มาใช้บังคับด้วย

1.2 หลักการพื้นฐานหัวใจของ INTOSAI ข้อ 10–99 (INTOSAI Core Principles P10–99) เป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานที่จะต้องนำมาใช้กับรายละเอียดของวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้การดำเนินงานตรวจสอบภาครัฐมีความเป็นอิสระ เป็นกลาง เที่ยงธรรมและมีความน่าเชื่อถือทั้งในระดับภายในประเทศและในระดับระหว่างประเทศ

โดยที่หลักการพื้นฐานทั้งสองประเภทถือเป็นรากฐานของมาตรฐานการตรวจสอบภาครัฐในทุกเรื่อง ดังนั้น INTOSAI จึงจัดมาตรฐาน INTOSAI-P ทั้ง 99 ข้อนี้เป็นมาตรฐานระดับที่ 1 (Level 1)

ระดับ 2 มาตรฐานระหว่างประเทศของสถาบันตรวจสอบสูงสุด (International Standards of Supreme Audit Institutions) หรือที่นิยมเรียกกันว่า “มาตรฐาน ISSAI” หรือ “มาตรฐาน INTOSAI” (INTOSAI Standards or ISSAI Standards)

มาตรฐานระดับที่ 2 นี้เป็นรายละเอียดของมาตรฐานตรวจสอบภาครัฐด้านต่าง ๆ แยกย่อยออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ การตรวจสอบการเงิน (Financial Audit: FA) การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย กฎระเบียบและเกณฑ์ความถูกต้องเหมาะสมในการใช้หรือบริหารเงินแผ่นดิน (Compliance Audit: CA) และการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance

Audit: PA) รวมเรียกกลุ่มมาตรฐาน 3 ประเภนี้ว่า “มาตรฐาน ISSAI” ซึ่งมาตรฐาน ISSAI ใหม่จะจัดไว้เป็นมาตรฐานระดับที่ 2 (Level 2) โดยในขณะนี้ INTOSAI ได้รวมเอาคำประกาศมาตรฐานในเรื่องความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภาครัฐ (Competency Pronouncement) ไว้ในมาตรฐานระดับ 2 หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ เอาไปไว้ในมาตรฐาน ISSAI ใหม่ด้วย โดยเน้นให้ผู้ตรวจสอบต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ ความสามารถในการตรวจสอบภาครัฐอย่างแท้จริง โดยมีเกณฑ์มาตรฐานของผู้ตรวจสอบภาครัฐที่เป็นสากลเป็นตัวชี้วัด

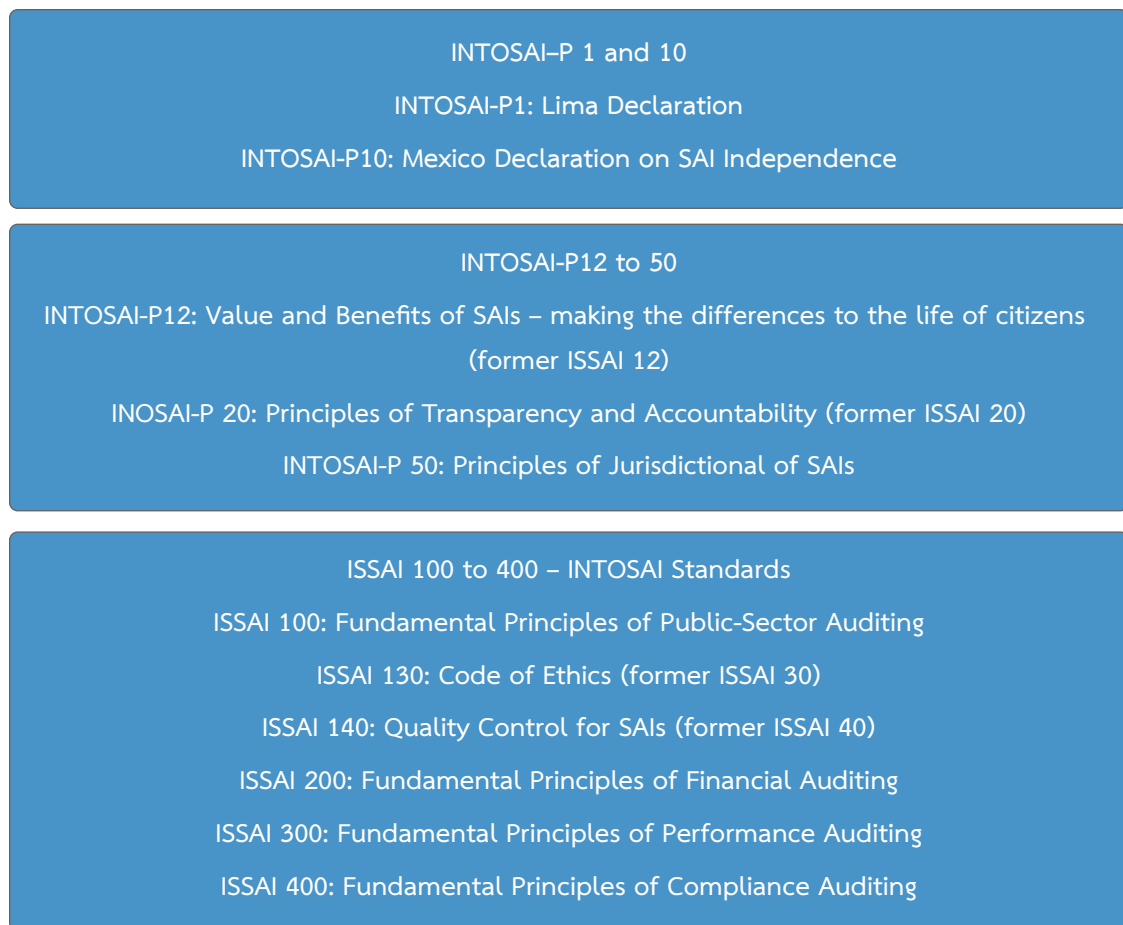
ดังนั้นผู้ที่จะเป็นผู้ตรวจสอบภาครัฐในอนาคตจึงต้องมีความรู้ความสามารถสูงและมีการพัฒนาตนเองอย่างสม่ำเสมอตามเกณฑ์มาตรฐานนี้ อันจะทำให้การตรวจสอบภาครัฐมีความเข้มข้น เป็นมืออาชีพ เพราะผู้ตรวจสอบเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถในการตรวจสอบภาครัฐโดยตรง INTOSAI จึงจัดทำคำประกาศในเรื่องความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภาครัฐไว้เป็นการเฉพาะ คำประกาศนี้จึงเปรียบเสมือนมาตรฐานวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภาครัฐที่มีได้ทำหน้าที่แต่เพียงเป็นผู้สอบบัญชีของหน่วยรับตรวจแต่เพียงอย่างเดียว แต่ยังคงต้องตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) และตรวจการปฏิบัติตามกฎหมาย กฎระเบียบ และความถูกต้องเหมาะสมในการใช้หรือบริหารเงินแผ่นดิน (Compliance Audit) อีกด้วย

ระดับ 3 แนวทางแนะนำของ INTOSAI (INTOSAI Guidance: GUID)

มาตรฐานในระดับ 3 นี้ มีลักษณะเป็นมาตรฐานของแนวทางปฏิบัติของ INTOSAI ที่กำหนดแนวทางในการดำเนินงานตรวจสอบภาครัฐไว้ในแนวทางเดียวกัน เพื่อให้สถาบันตรวจสอบสูงสุด (SAI) และสมาชิกของ SAI ในแต่ละประเทศนั้นก็คือ ผู้บริหารและผู้ตรวจสอบการเงินภาครัฐของสถาบันตรวจสอบสูงสุด (Supreme Audit Institution: SAI) ในแต่ละประเทศจะได้มีแนวปฏิบัติในการตรวจสอบตามกรอบมาตรฐานที่ใกล้เคียงกัน เพื่อให้การใช้หรือการบริหารเงินภาครัฐเป็นไปอย่างถูกต้อง สอดคล้องกับกฎหมาย กฎระเบียบ มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล คุ่มค่า และมีมาตรฐานสากลเป็นที่ยอมรับและน่าเชื่อถือ แนวทางแนะนำ (GUID) ของ INTOSAI จึงเป็นมาตรฐานวิธีปฏิบัติที่ SAI ของแต่ละประเทศจะนำไปใช้ในการตรวจสอบของตน มาตรฐานแนะนำวิธีปฏิบัติในการดำเนินงานตรวจสอบภาครัฐนี้ INTOSAI จะจัดไว้เป็นมาตรฐานระดับที่ 4 เนื่องจากต้องการให้ประเทศสมาชิกของ INTOSAI ทุกประเทศมีวิธีปฏิบัติในการตรวจสอบภาครัฐที่ได้มาตรฐานสากลได้จริง หากประเทศนั้น ๆ นำมาตรฐานแนะนำนี้ไปใช้

อย่างไรก็ดี ในระหว่างที่การปรับปรุงแก้ไขกรอบมาตรฐานการวิชาชีพของการตรวจสอบภาครัฐของ INTOSAI ตามที่กล่าวมานี้ยังไม่เสร็จสิ้น INTOSAI ยังคงส่งเสริมให้ประเทศสมาชิกรับเอามาตรฐาน ISSAI ที่มีอยู่ในปัจจุบันไปใช้ก่อนโดยไม่จำเป็นต้องรอให้มีการแก้ไขกรอบมาตรฐานวิชาชีพของการตรวจสอบภาครัฐเสร็จสิ้น เนื่องจากจะเป็นผลดีกับประเทศที่ยอมรับมาตรฐานดังกล่าวเอง ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

โดยเหตุนี้ ประเทศพัฒนาแล้วส่วนใหญ่จึงได้มีการนำมาตรฐานระหว่างประเทศของ INTOSAI ดังภาพแผนภูมิที่ 2 มาใช้กันอย่างแพร่หลาย



ภาพแผนภูมิที่ 2 แสดงผังมาตรฐาน INTOSAI ในระดับต่าง ๆ ตั้งแต่ระดับรากฐาน ได้แก่ INTOSAI-P1 และ P10 และ P12-P50 รวมถึงมาตรฐาน ISSAI ทั้ง 4 ระดับ ได้แก่ ระดับที่ 1 มีมาตรฐานพื้นฐานที่ INTOSAI เน้นย้ำอยู่ 3 มาตรฐาน ได้แก่ มาตรฐาน ISSAI 100 หลักการพื้นฐานของงานตรวจสอบภาครัฐ ISSAI 130 ประมวลจริยธรรม และ ISSAI 140 คุณภาพการควบคุมสำหรับสถาบันตรวจสอบสูงสุด ระดับที่ 2 ISSAI 200 เป็นหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบการเงิน ระดับที่ 3 เป็นหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบด้านการดำเนินงาน และระดับที่ 4 เป็นหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย กฎระเบียบ และความถูกต้องเหมาะสมในการใช้หรือบริหารเงินแผ่นดิน

Source: <https://www.intosai.org/documents/open-access>, retrieved date 7/05/2020

ส่วนประเทศที่ยังไม่นำมาตรฐาน ISSAI มาประกาศใช้อย่างเป็นทางการ เช่น ประเทศไทย ก็ได้เริ่มตระหนักถึงความจำเป็นในการมีมาตรฐานตรวจสอบที่ได้มาตรฐาน จึงเริ่มมีการศึกษาและดำเนินการนำมาตรฐานระหว่างประเทศของสถาบันตรวจสอบสูงสุด (ISSAI) มายกร่างเป็นหลักเกณฑ์มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินด้านต่าง ๆ ได้แก่ ด้านการเงิน (FA: Financial Audit) ด้านการดำเนินการ (PA: Performance Audit) และด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย กฎและเกณฑ์

ที่กำหนด (CA: Compliance Audit) โดยผู้เขียนคิดว่าเกณฑ์มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินของไทยควรจะมีการยกระดับเข้าสู่มาตรฐานสากลตามเกณฑ์มาตรฐานของสถาบันตรวจสอบสูงสุดดังกล่าว เพื่อให้เกิดการแก้ปัญหาในด้านประสิทธิภาพของการตรวจสอบให้ดียิ่งขึ้น โดยมีประสิทธิภาพที่ดีเป็นที่น่าสนใจและเป็นที่ยอมรับของสาธารณชน ทั้งนี้ เพื่อมิให้เกิดการรั่วไหลใช้เงินแผ่นดินไปอย่างไม่ถูกต้องหรือไม่คุ้มค่ากับเม็ดเงินที่รัฐต้องใช้จ่ายไปในการบริหารราชการแผ่นดิน ทั้งนี้ เพราะเงินแผ่นดินก็คือ เงินภาษีของประชาชนนั่นเอง

ภาพรวมของการตรวจสอบการเงินกับขั้นตอนต่าง ๆ ในการตรวจสอบการเงินตามมาตรฐาน ISSAI

แม้ว่า ISSAI จะมีได้กำหนดคำนิยามของคำว่า “การตรวจสอบการเงิน” ไว้โดยตรงเป็นการเฉพาะก็ตาม แต่หากอ่านมาตรฐาน ISSAI 100 ข้อ 22 แล้วจะเข้าใจได้ว่า การตรวจสอบการเงิน (FA) หมายถึง การตรวจสอบการแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามกรอบแม่บทการรายงานทางการเงินและกรอบการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบหรือไม่³

ดังนั้นการตรวจสอบการเงินภาครัฐ จึงมิได้มีเพียงด้านตรวจสอบบัญชีการเงินของหน่วยรับตรวจแต่เพียงอย่างเดียว แต่จะต้องตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบ (CA) พร้อมกันไปด้วย เช่น พิจารณาว่าการเบิกจ่ายของหน่วยรับตรวจเป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมายหรือกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องด้วยหรือไม่ มีอำนาจกระทำได้โดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ กฎระเบียบการควบคุมภายใน (Internal Control) ของหน่วยรับตรวจมีหรือไม่ ขัดต่อกฎหมายหรือไม่ รวมทั้งมีการดำเนินการอย่างถูกต้องหรือไม่

ในส่วนของขั้นตอนการตรวจสอบการเงินตามมาตรฐาน ISSAI นั้น อาจพิจารณาแยกออกได้เป็น 8 ขั้นตอน⁴ ได้แก่

1. การดำเนินงานก่อนการตรวจสอบ (Pre-engagement Activities)
2. การวางแผนกลยุทธ์โดยรวมของการตรวจสอบ (Overall Audit Strategy)
3. การวางแผนรายละเอียดของการตรวจสอบการเงิน (Detailed Audit Planning)
4. การปฏิบัติงานตรวจสอบตามแผนที่วางไว้ (Execution of Audit Plan)
5. การปิดตรวจและการพิจารณาทำข้อสรุปและความเห็นของผู้ตรวจสอบ (Completion and Review)
6. การจัดทำรายงาน (Reporting)
7. การติดตามผลของรายงานการตรวจสอบ (Follow-up of Audit Report)
8. การประกันคุณภาพการตรวจสอบการเงิน (QA: Quality Assurance of FA)

³ ISSAI 100:22 “...financial auditing focuses on determining whether financial information is presented in accordance with the applicable financial reporting and regulatory framework.”

⁴ IDI, Financial Audit ISSAI Implementation Handbook - Exposure Draft Version 0, Date of exposure, 21 February 2018, p. 12.

สาระสำคัญของการตรวจสอบการเงินภาครัฐในแต่ละขั้นตอน อาจกล่าวได้โดยย่อ ดังนี้

1. การดำเนินงานก่อนการตรวจสอบ

ในการตรวจสอบการเงินภาครัฐนั้น สิ่งที่ผู้ตรวจสอบจะต้องพิจารณาในเบื้องต้นก็คือ ควรจะพิจารณาว่า อำนาจหน้าที่ของผู้ตรวจสอบเป็นอย่างไร แผนงานตรวจสอบประจำปีของสำนักงานตรวจสอบภาครัฐได้กำหนดเป้าหมายของการตรวจสอบไว้อย่างไร ควรจะกำหนดหน่วยรับตรวจใดเป็นหน่วยรับตรวจเป้าหมายที่จะเข้าทำการตรวจสอบ ก่อนที่จะเข้าสู่การดำเนินงานก่อนการตรวจสอบ

โดยเหตุนี้ เมื่อมีการกำหนดว่าจะเริ่มตรวจหน่วยรับตรวจใดได้แล้ว ผู้ตรวจสอบก็ควรจะดำเนินงานก่อนการตรวจสอบในลักษณะทำนองเดียวกันกับการตรวจสอบการเงินในภาคเอกชน กล่าวคือ ในส่วนของการตรวจสอบการเงินในภาคเอกชนนั้น ผู้ตรวจสอบควรจะพิจารณาคุณก่อนว่างานตรวจสอบที่มีลูกค้าเสนอมายกให้ทำนั้น สมควรที่จะรับมาตรวจสอบหรือไม่ หรือมีเหตุผลในทางวิชาชีพในประเด็นใดที่ทำให้ไม่อาจรับงานตรวจสอบนั้นมาดำเนินการได้ เช่น ผู้ตรวจสอบสามารถดำเนินงานตรวจสอบได้อย่างมีอิสระจริงหรือไม่ หากไม่อิสระเสียแล้ว จะทำการตรวจสอบอย่างตรงไปตรงมาตามมาตรฐานวิชาชีพของผู้ตรวจสอบได้อย่างไร หรือว่าผู้ตรวจสอบมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับหน่วยรับตรวจหรือไม่ เพราะหากเป็นเช่นนั้นแล้ว ใครจะเชื่อถือรายงานผลการตรวจสอบการเงินของผู้ตรวจสอบคนนั้น แม้ว่าผู้ตรวจสอบคนนั้นจะเป็นคนซื่อตรงเพียงใดก็ตามก็อาจถูกตั้งข้อครหาได้ เมื่อมีสถานการณ์เช่นนี้เกิดขึ้น การปฏิเสธหรือการถอนตัวจึงเป็นสิ่งที่ผู้ตรวจสอบพึงกระทำ

ในกรณีเช่นนี้ จึงเป็นเรื่องปกติสำหรับการตรวจสอบในภาคเอกชนที่ผู้ตรวจสอบอาจปฏิเสธการตรวจสอบหรือถอนตัวออกจากตรวจสอบได้ แต่ในกรณีที่เป็นการตรวจสอบภาครัฐแล้ว การปฏิเสธหรือถอนตัวอาจเป็นสิ่งที่มิอาจกระทำได้หรือยากที่จะทำได้ เนื่องจากผู้ตรวจสอบมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องตรวจสอบรายงานการแสดงผลทางการเงินของหน่วยรับตรวจ โดยเหตุนี้ โอกาสที่ผู้ตรวจสอบภาครัฐจะปฏิเสธการตรวจสอบในขั้นตอนแรกนี้ จึงเกิดขึ้นได้ยาก

อย่างไรก็ดี ในขั้นตอนนี้ ผู้ตรวจสอบภาครัฐยังคงต้องประเมินก่อนว่าจะต้องทำอะไรบ้างที่จำเป็นก่อนที่จะรับงานตรวจสอบการเงินมาปฏิบัติ และจะอย่างไรจึงจะได้รับความร่วมมือกับหน่วยรับตรวจ เพื่อให้งานตรวจสอบได้ผลและมีประสิทธิภาพ โดยเหตุนี้ จึงเป็นไปได้ที่ผู้ตรวจสอบอาจทำข้อตกลงกับหน่วยรับตรวจว่าจะดำเนินการตรวจสอบในเรื่องอะไรบ้างและจะมีวิธีดำเนินการตรวจสอบอย่างไร⁵

ดังนั้นในขั้นตอนการดำเนินงานก่อนการตรวจสอบนี้ จึงเป็นขั้นตอนที่ช่วยให้ผู้ตรวจสอบลดความเสี่ยงต่อการวางแผนและการเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบผิดพลาด ผู้ตรวจสอบจึงควรพิจารณาประเด็นสำคัญ ๆ ของการดำเนินงานก่อนการตรวจสอบให้รอบด้าน เช่น พิจารณาว่ากรอบรายงานการเงิน (FRF: Financial Reporting Framework) ที่หน่วยรับตรวจใช้ยึดถือปฏิบัติอยู่นั้นเป็นกรอบรายงานการเงินที่อาจยอมรับได้หรือไม่ หน่วยรับตรวจมีการปฏิบัติตามกฎหมายและ

⁵ ISSAI 1210 – Agreeing the Terms of Audit Engagements. This standard is based on the ISA 210 (International Standard Auditing 210) which is effective for audits of financial statements for period beginning on or after December 15, 2009.

กฎระเบียบที่เกี่ยวข้องหรือไม่⁶ หรือว่าผู้บริหารของหน่วยรับตรวจนั้นมีความเข้าใจในหน้าที่รับผิดชอบต่อรายงานการเงินของหน่วยรับตรวจที่ตนเป็นผู้บริหารอยู่หรือไม่⁷

นอกจากนั้น ในขั้นตอนนี้ ผู้ตรวจสอบภาครัฐควรต้องพิจารณาประเด็นสำคัญอื่น ๆ ประกอบด้วย เช่น ข้อพิจารณาในเรื่องจริยธรรม ความรู้ความสามารถของทีมตรวจสอบ การเตรียมการและการออกหนังสือยืนยันการตรวจสอบ การเตรียมการและการแจ้งการประชุมครั้งแรกกับหน่วยรับตรวจ เมื่อมีการดำเนินการในขั้นตอนนี้เสร็จแล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องเสนอผลการดำเนินการก่อนการตรวจสอบให้ผู้บังคับบัญชาทราบ เพื่อพิจารณาสั่งการก่อนที่จะทำแฟ้มการตรวจสอบ (Audit File) เพื่อจัดทำและเก็บเอกสารเกี่ยวกับการตรวจสอบต่อไป⁸

2. การวางแผนกลยุทธ์โดยรวมของการตรวจสอบ

หลังจากที่ขั้นตอนก่อนการดำเนินการตรวจสอบ (Pre-engagement Activities) ได้ผ่านไปแล้ว ผู้ตรวจสอบซึ่งควรจะเป็นทีม จะต้องจัดทำแผนกลยุทธ์โดยรวมของการตรวจสอบ โดยพิจารณาดำเนินการไปตามขั้นตอนดังต่อไปนี้ 1. กำหนดขอบเขตของการตรวจสอบ (Determining the Scope of Audit) 2. ระยะเวลาของการตรวจสอบ (Time of the Audit) 3. แนวทางของการตรวจสอบ (Direction of the Audit) 4. ทรัพยากรที่จะต้องใช้ในการตรวจสอบ (Resources Required for Audit) เช่น งบประมาณค่าใช้จ่าย กำลังคนที่จะต้องใช้ในการตรวจสอบ⁹ 5. ข้อพิจารณาผลการดำเนินงานก่อนการตรวจสอบ (Considering the Results of Pre-engagement Activities) และ 6. การสื่อสารกับหน่วยรับตรวจให้ทราบถึงแผนกลยุทธ์โดยรวมของการตรวจสอบ (Communicating the Overall Audit Strategy)

2.1 การกำหนดขอบเขตของการตรวจสอบ ผู้ตรวจสอบควรพิจารณากำหนดขอบเขตของการตรวจสอบ ทั้งในแง่ของกรอบระยะเวลาในการแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจว่าจะเป็นเช่นไรและรอบระยะเวลาที่เหมาะสมของการแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจ และอาจพิจารณาให้หน่วยรับตรวจแสดงข้อมูลทางการเงินก่อนถึงรอบระยะเวลาปกติของการแสดงข้อมูลทางการเงินได้ตามความจำเป็นและความเหมาะสม โดยจะต้องได้รับความเห็นชอบกำหนดไว้ในแผนรายงานประจำปีของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเสียก่อน อีกทั้งจะต้องให้เวลาอย่างเพียงพอในการทำรายงานแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจด้วย และควรให้หน่วยรับตรวจมีเวลาพอสมควรที่จะเข้าประชุมชี้แจงและตอบข้อซักถามเกี่ยวกับรายงานการแสดงผลทางการเงิน

ในทางปฏิบัติ แม้ว่าจะมีการกำหนดระยะเวลาให้หน่วยรับตรวจทำรายงานแสดงข้อมูลทางการเงินแล้วก็ตาม แต่ในบางครั้งก็กลับปรากฏว่า หน่วยรับตรวจไม่สามารถจัดทำรายงานแสดงข้อมูลทางการเงินของตนได้ทันกรอบระยะเวลาของ

⁶ ISSAI 1700: 4.

⁷ ISA 210: 6 (a) “Determine whether the financial reporting framework to be applied in the preparation of the financial statements is acceptable; and (Ref: Para. A2–A10)”. It should be noted that ISA 210 should be read in conjunction with ISA 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.

⁸ Ibid, p.17 and p.20.

⁹ ISSAI 1300

การจัดทำรายงานการเงิน จึงส่งผลให้กำหนดการตรวจสอบการเงินต้องเลื่อนออกไปและพลอยกระทบไปถึงแผนการตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินด้วย โดยเหตุนี้ จึงควรพิจารณาหาทางแก้ไขปัญหามาตั้งแต่เนิ่น ๆ เช่น อาจแจ้งให้หน่วยรับตรวจทราบว่า จะต้องจัดทำรายงานการเงินแต่เนิ่น ๆ โดยควรมีระบบจัดเก็บข้อมูลทางการเงินที่ดี โปร่งใสและสามารถตรวจสอบได้ ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับการจัดระบบควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจด้วยเช่นกัน

นอกจากนั้น ผู้ตรวจสอบควรพิจารณาถึงผลการตรวจสอบในครั้งก่อน ๆ และการติดตามผลการตรวจสอบของการตรวจสอบในครั้งก่อนนั้นด้วยว่ามีอะไรที่ยังบกพร่องและควรจะต้องตรวจสอบซ้ำอีกหรือไม่ ทั้งนี้ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินควรจะต้องมีระบบการติดตามผลการตรวจสอบที่ดีสามารถบ่งชี้ได้ว่ามีอะไรที่ได้รับการแก้ไขถูกต้องแล้ว หรือมีอะไรที่ยังไม่ได้รับการแก้ไขและจำเป็นจะต้องตรวจสอบซ้ำ หรือใช้มาตรการบังคับตามกฎหมายที่มีอยู่ ให้เกิดผลอย่างมีประสิทธิภาพ

2.2 กรอบระยะเวลาของการตรวจสอบ ในการดำเนินการตรวจสอบการเงินภาครัฐ ผู้ตรวจสอบควรจะต้องกำหนดกรอบระยะเวลาที่คาดหวังไว้ เพื่อให้การตรวจสอบของตนสามารถดำเนินการได้สำเร็จทันภายในกรอบเวลาอย่างมีประสิทธิภาพ โดยควรกำหนดกรอบระยะเวลาของการตรวจสอบให้สอดคล้องกับกรอบระยะเวลาที่เหมาะสมในการจัดทำรายงานแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจและควรเผื่อเวลาไว้สำหรับการตรวจสอบที่อาจจะต้องเดินทางไปยังหน่วยงานต่าง ๆ ในสังกัดของหน่วยรับตรวจที่อาจมีอยู่หลายแห่งที่มีความจำเป็นจะต้องเข้าไปตรวจสอบด้วย

2.3 แนวทางของการตรวจสอบ ในการจัดทำแผนกลยุทธ์โดยรวมของการตรวจสอบการเงิน ผู้ตรวจสอบควรกำหนดแนวทางของการตรวจสอบ โดยพิจารณาจากคามมีสาระสำคัญ (Materiality) ที่อาจส่งผลกระทบมีนัยสำคัญต่อการแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจว่าเป็นการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ผิดพลาดหรือไม่¹⁰ แนวทางในการตรวจสอบที่ดีจึงควรเป็นแนวทางที่จะทำให้ผู้ตรวจสอบสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดในการแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจได้อย่างแม่นยำ โดยไม่มีข้อผิดพลาด

ทั้งนี้ ในการพิจารณาความมีสาระสำคัญที่ส่งผลกระทบมีนัยสำคัญต่อการแสดงข้อมูลทางการเงินนั้น ผู้ตรวจสอบจะต้องใช้การสังเกต สงสัย และการตัดสินใจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ โดยพิจารณาจากทั้งตัวเลขทางการเงินในข้อมูลทางการเงินที่หน่วยรับตรวจแสดงมาและพิจารณาจากการทำความเข้าใจการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ เพื่อพิจารณาความมีสาระสำคัญใด ๆ ที่อาจส่งผลให้การแสดงข้อมูลทางการเงินนั้นเกิดข้อผิดพลาดหรือไม่¹¹

2.4 ทรัพยากรที่จะต้องใช้ในการตรวจสอบ เมื่อมีการแต่งตั้งผู้ตรวจสอบเป็นที่เรียบร้อยในขั้นตอนการดำเนินงานก่อนการตรวจสอบแล้ว ในขณะที่มีการจัดทำแผนกลยุทธ์โดยรวมของการตรวจสอบนั้น หัวหน้างานตรวจสอบตามสายงานจะต้องปรึกษากับหัวหน้าทีมตรวจสอบ เพื่อมอบหมายงานตรวจสอบให้ผู้ตรวจสอบในทีมแต่ละคนไปปฏิบัติ โดยเฉพาะการตรวจสอบในประเด็นใดที่มีความเสี่ยงสูงที่หน่วยรับตรวจอาจแสดงข้อมูลทางการเงินผิดพลาด ควรจะต้องมอบหมายงานนั้นให้กับผู้ตรวจสอบที่มีความรู้ความสามารถสูงของทีมเป็นผู้รับผิดชอบทำหน้าที่ตรวจสอบในประเด็นดังกล่าว

¹⁰ ISSAI 1320: 10 and 11.

¹¹ ISSAI 1320: A2 ดังนั้นจึงอาจให้คำนิยามของคำว่า “ความมีสาระสำคัญ (Materiality)” ได้ว่า หมายถึง สาระสำคัญของเรื่องใด ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อแสดงข้อมูลทางการเงินผิดพลาดของหน่วยรับตรวจ ไม่ว่าสาระสำคัญนั้นจะมีลักษณะในเชิงปริมาณ เช่น จำนวนเงินหรือจำนวนตัวเลขอื่น ๆ ที่มีนัยสำคัญต่อการแสดงข้อมูลการเงินผิดพลาดของหน่วยรับตรวจอันส่งผลกระทบต่อตัดสินใจของผู้ใช้รายงานการเงินนั้น หรือมีลักษณะในเชิงคุณภาพ เช่น การตัดสินใจดำเนินงานของหน่วยรับตรวจตามนโยบายของรัฐบาล หรือการทุจริตประพฤติมิชอบที่ส่งผลให้เกิดความผิดพลาดในการแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจ

2.5 ข้อพิจารณาผลการดำเนินงานก่อนการตรวจสอบ ทีมผู้ตรวจสอบควรพิจารณาผลของการดำเนินงานก่อนการตรวจสอบก่อนที่จะทำการจัดทำแผนกลยุทธ์โดยรวมของการตรวจสอบตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นทั้งในแง่ของลักษณะ ระยะเวลาและประเด็นของงานตรวจสอบ รวมตลอดถึงเรื่องจริยธรรมของผู้ตรวจสอบหรือแม้กระทั่งความเห็นของผู้บริหารของหน่วยรับตรวจที่อาจแตกต่างหรือไม่เห็นด้วยกับทีมตรวจสอบ ซึ่งจำเป็นต้องนำมาพิจารณาแก้ไขให้เหมาะสมตั้งแต่ในขั้นตอนการดำเนินงานก่อนการตรวจสอบนี้ ส่วนผลที่เกิดจากมาตรการต่าง ๆ ที่ทีมผู้ตรวจสอบได้ดำเนินไปในขั้นตอนดังกล่าวนี้ก็จะต้องนำมาพิจารณาใช้ประกอบการจัดทำแผนกลยุทธ์โดยรวมของการตรวจสอบด้วย เช่น ข้อพิจารณาในประเด็นความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบ หากในทีมตรวจสอบปรากฏว่ามีสมาชิกของทีมคนใดขาดความรู้ความเข้าใจหรือขาดความสามารถที่จะเข้าทำการตรวจสอบ หรือเป็นผู้ที่มีความสนิทสนมหรือใกล้ชิดเป็นพิเศษกับผู้ที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจ ดังนั้นแล้ว ก็จะต้องเปลี่ยนตัวผู้ตรวจสอบในทันทีให้มีปัญหาเป็นที่ยอมรับได้

2.6 การสื่อสารกับหน่วยรับตรวจให้ทราบถึงแผนกลยุทธ์โดยรวมของการตรวจสอบ นับเป็นขั้นตอนที่สำคัญอีกขั้นตอนหนึ่งของการจัดทำแผนกลยุทธ์โดยรวมของการตรวจสอบ ทั้งนี้ เพราะการสื่อสารกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจตลอดทุกขั้นตอนของการตรวจสอบนั้นถือเป็นสิ่งสำคัญมากและจำเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากการสื่อสารกับหน่วยรับตรวจจะช่วยให้หน่วยรับตรวจกระทำการในสิ่งที่ถูกต้องอันจะช่วยให้มีการป้องกันหรือแก้ไขปัญหาที่อาจเกิดความเสียหายต่อราชการหรือเงินแผ่นดินได้ ดังนั้นผู้ตรวจสอบจึงควรที่จะกำหนดขั้นตอนการตรวจและปฏิทินนัดหมาย เพื่อการสื่อสารกับผู้บริหารหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายของหน่วยรับตรวจ รวมทั้งแจ้งเรื่องที่จะเข้าตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจทราบ เพื่อให้งานตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ในบางกรณีอาจมีความจำเป็นที่จะต้องมีการสื่อสารกับบุคคลที่สาม ซึ่งเป็นบุคคลภายนอกด้วย แต่ก็ควรมีการวางแผนเรื่องนี้ไว้ตั้งแต่ขั้นตอนของการจัดทำกลยุทธ์โดยรวมแล้ว เนื่องจากอาจมีประเด็นปัญหาข้อกฎหมายที่จะต้องทราบก่อนว่าสามารถกระทำการเช่นนี้ได้หรือไม่

เมื่อได้กำหนดขั้นตอนการตรวจและปฏิทินนัดหมายการตรวจสอบกับหน่วยรับตรวจแล้ว ทีมผู้ตรวจสอบจะต้องจัดการประชุมเข้าตรวจครั้งแรก (Audit Entry Meeting) กับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่รับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ เพื่อให้เกิดความเข้าใจตรงกันในเรื่องของงานที่จะเข้าตรวจตามหนังสือแจ้งการตรวจสอบ (Audit Engagement Letter) ที่ผู้ตรวจสอบได้แจ้งมายังหน่วยรับตรวจ

3. การวางแผนรายละเอียดของการตรวจสอบการเงิน

หลังจากที่ผ่านขั้นตอนของการจัดทำแผนกลยุทธ์โดยรวมของการตรวจสอบไปแล้ว ทีมผู้ตรวจสอบจะต้องเตรียมจัดทำแผนการตรวจสอบในรายละเอียดตามมาตรฐาน ISSAI 1300 ซึ่งจะประกอบไปด้วยแผนประเมินความเสี่ยงในสาระสำคัญของการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ผิดพลาดของหน่วยรับตรวจ¹² และความเห็นของผู้ตรวจสอบ¹³ เกี่ยวกับลักษณะรอบเวลา และประเด็นการตรวจสอบที่จะต้องดำเนินการในขั้นตอนการตรวจสอบในอันดับต่อไป

¹² ISSAI 1330

¹³ ISSAI 1315

สิ่งสำคัญก็คือ ผู้ตรวจสอบจะต้องวางแผนประเมินความเสี่ยงในสาระสำคัญของการแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจตามมาตรฐาน ISSAI¹⁴ และอาจรวมถึงการประเมินในเรื่องอื่น ๆ ด้วยตามความจำเป็นและความเหมาะสม เช่น การประเมินในเรื่องที่เกี่ยวกับการทุจริตในการแสดงข้อมูลทางการเงินที่เป็นเท็จ¹⁵ การประเมินในเรื่องการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบที่เกี่ยวกับการตรวจสอบการเงิน¹⁶ ตลอดจนการจัดทำและรวบรวมเอกสารการตรวจสอบ¹⁷ รวมถึงเรื่องอื่น ๆ ที่ ISSAI กำหนดนอกเหนือจากที่กล่าวมาแล้วนี้ด้วย เพื่อให้การทำแผนการตรวจสอบการเงินในรายละเอียดมีความครอบคลุมในทุกด้านอย่างรอบคอบ

นอกจากนั้น ในการจัดทำแผนการตรวจสอบในรายละเอียดตามที่กล่าวมานี้ ผู้ตรวจสอบจะต้องทำความเข้าใจหน่วยรับตรวจ สภาพแวดล้อมของหน่วยรับตรวจโดยเฉพาะอย่างยิ่งระบบควบคุมภายใน (Quality Control) ของหน่วยรับตรวจด้วย¹⁸ เช่น ทำความเข้าใจลักษณะการดำเนินงาน ระบบควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจก่อนที่จะเริ่มวางแผนรายละเอียดของการตรวจสอบ โดยทีมตรวจสอบ ควรจะจัดทำเอกสารทำการของการตรวจสอบ (Audit Working Papers) พร้อมกับทำความเข้าใจหน่วยรับตรวจ โดยพิจารณาว่าหน่วยรับตรวจมีการควบคุมคุณภาพภายในที่มีประสิทธิภาพหรือไม่ หากมีดีแล้วก็ไม่จำเป็นต้องตรวจสอบการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจก็ได้

ในการนี้ ผู้ตรวจสอบจะต้องประเมินความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ผิดพลาดหรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการใช้เงินหรือบริหารเงินของหน่วยรับตรวจว่ามีความเสี่ยงมากน้อยเพียงใดหรือไม่ด้วย¹⁹ โดยจะต้องนำมากำหนดเป็นระดับความเสี่ยงในสาระสำคัญต่อการแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจ และนำมาเป็นประเด็นตรวจสอบการดำเนินการแก้ไขปัญหาความเสี่ยงของหน่วยรับตรวจว่ามีการดำเนินการเป็นประการใดหรือไม่ ก่อนที่ผู้ตรวจสอบจะเสนอแผนกลยุทธ์โดยรวมของการตรวจสอบต่อผู้บังคับบัญชา เพื่อพิจารณาสั่งการก่อนที่จะทำแฟ้มการตรวจสอบ (Audit File) เพื่อจัดทำและเก็บเอกสารเกี่ยวกับการตรวจสอบต่อไป²⁰

ดังนั้นแผนการตรวจสอบในรายละเอียดจึงเป็นแนวทางที่ผู้ตรวจสอบจะดำเนินการตรวจสอบได้อย่างเป็นทีมที่มีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล โดยไม่เสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานมากเกินไป²¹ แผนรายละเอียดของการตรวจสอบในรายละเอียดที่ดีจึงควรครอบคลุมตั้งแต่การวางแผนประเมินความเสี่ยงในการแสดงข้อมูลทางการเงินผิดพลาดของหน่วยรับตรวจ แผนประเมินระบบควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจ แผนการทดสอบการควบคุมภายในและวิธีปฏิบัติภายในของหน่วยรับตรวจไปจนถึงแผนประเมินข้อผิดพลาดในการยืนยันความถูกต้องในการเบิกจ่ายเงินของหน่วยรับตรวจ

¹⁴ ISSAI 1220

¹⁵ ISSAI 1240

¹⁶ ISSAI 1250

¹⁷ ISSAI 1230

¹⁸ ISSAI 1220

¹⁹ ISSAI 1315: 15.

²⁰ *Opcit*, IDI p. 31.

²¹ ISSAI 1300

เช่น ยืนยันว่ามีการทำธุรกรรมจริง บัญชีเบิกจ่ายถูกต้องจริงและมีการเปิดเผยข้อมูลการเงิน โดยมีได้ปกปิดซ่อนเร้น ว่าเป็นเช่นนั้นจริงหรือไม่²²

เมื่อผู้ตรวจสอบได้วางแผนประเมินในทุกด้านเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำแผนปฏิบัติงานตรวจสอบการเงินให้สอดคล้องกับแผนที่วางไว้ เพื่อให้มั่นใจได้ว่าเมื่อลงมือปฏิบัติงานตรวจสอบแล้ว งานตรวจสอบจะเกิดประสิทธิภาพ โดยสามารถปฏิบัติตามแผนได้จริง สามารถเก็บรวบรวมหลักฐานและทำการตรวจสอบหลักฐานต่าง ๆ ได้อย่างเพียงพอ อันจะนำไปสู่การจัดทำข้อสรุปและความเห็นของผู้ตรวจสอบการเงินได้อย่างน่าเชื่อถือ²³

4. การปฏิบัติงานตรวจสอบตามแผนที่วางไว้

หลังจากผ่านขั้นตอนของการวางแผนในรายละเอียดของการตรวจสอบแล้ว สิ่งที่คุณตรวจสอบควรจะต้องทำในขั้นตอนต่อไปคือ การปฏิบัติงานตรวจสอบตามแผนที่วางไว้ตั้งแต่การกำหนดข้อสงสัยการเข้าตรวจสอบหน่วยรับตรวจ การประชุมนัดแรกกับหัวหน้าส่วนราชการหรือผู้บริหารที่มีหน้าที่รับผิดชอบของหน่วยรับตรวจและดำเนินการอื่น ๆ ตามตารางปฏิทินที่ได้วางแผนเอาไว้ จากนั้นผู้ตรวจสอบก็จะต้องทำการรวบรวมหลักฐานต่าง ๆ ที่จะนำมาใช้พิจารณา เพื่อจัดทำข้อสรุปของผู้ตรวจสอบ (Auditor's Conclusion) โดยหลักฐานเหล่านี้จะต้องมีเพียงพอ ถูกต้องและเหมาะสม สามารถเชื่อถือได้ และมีน้ำหนักเพียงพอที่จะนำมาใช้สนับสนุนข้อสรุปของผู้ตรวจสอบได้

ดังนั้นผู้ตรวจสอบจึงมีหน้าที่ในการรวบรวมพยานหลักฐาน (Evidence) ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบการเงินที่ได้มาจากหน่วยรับตรวจหรือจากบุคคลภายนอก เช่น การเก็บข้อมูลแบบสุ่มตัวอย่าง (Audit Sampling)²⁴ จากประชาชนที่ได้รับผลกระทบจากการใช้งบประมาณรัฐของหน่วยรับตรวจให้ได้มากพอที่จะนำหลักฐานต่าง ๆ เหล่านั้นมาประเมินและจัดทำเป็นข้อสรุปของผู้ตรวจสอบ

นอกจากนั้นผู้ตรวจสอบจะต้องใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาหลักฐานต่าง ๆ ที่รวบรวมมาได้²⁵ อีกทั้งยังควรจะต้องประเมินการควบคุมภายในของหน่วยรับตรวจอีกด้วยว่ามีประสิทธิภาพประสิทธิผลต่อการจัดทำรายงานแสดงข้อมูลทางการเงินที่น่าเชื่อถือพอที่จะรับฟังได้หรือไม่และหลักฐานเหล่านั้นมีลักษณะเป็นพยานหลักฐานที่มีน้ำหนักน่าเชื่อถือเพียงใดหรือไม่ ก่อนที่จะปิดตรวจและทำข้อสรุปและความเห็นของผู้ตรวจสอบต่อไป

²² ISSAI 1300, ISSAI 1315, ISSAI 1330, ISSAI 1220, ISSAI 1240, ISSAI 1250.

²³ ISSAI 1250: 10.

²⁴ ISSAI 1530:6 กำหนดให้ผู้ตรวจสอบต้องพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของวิธีการประเมินข้อมูลทางการเงิน (Audit Procedure) ที่จะต้องกระทำด้วยการวิเคราะห์ข้อมูลการเงิน (Financial Data) เหล่านั้น รวมทั้งข้อมูลที่มีใช้ข้อมูลการเงิน (Non-financial Data) ด้วย เช่น ลักษณะของประชากรที่จะนำมาใช้เป็นกลุ่มตัวอย่างของการสุ่มตัวอย่าง เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จะนำมาใช้เป็นพยานหลักฐานสนับสนุนข้อสรุปผลการตรวจสอบของตน

²⁵ ISSAI 1520:3 กำหนดให้ผู้ตรวจสอบต้องประเมินข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจ โดยวิธีการวิเคราะห์ข้อมูลต่าง ๆ ทั้งที่เป็นข้อมูลทางการเงินและที่มีใช้ข้อมูลทางการเงินว่าเป็นไปอย่างถูกต้องหรือว่ามีความผิดปกติไปจากที่ควรจะเป็นหรือไม่ เรียกวิธีการตรวจสอบแบบนี้ว่า วิธีตรวจสอบแบบวิเคราะห์ (Analytical Procedure)

5. การปิดตรวจและการพิจารณาทำข้อสรุปและความเห็นของผู้ตรวจสอบ

การปิดตรวจและการพิจารณาทำข้อสรุปและความเห็นของผู้ตรวจสอบนับเป็นขั้นตอนที่สำคัญอย่างมากที่ผู้ตรวจสอบจะมองข้ามไปไม่ได้ เนื่องจากการที่ผู้ตรวจสอบจะทำข้อสรุปผลการตรวจสอบและจะแสดงความเห็นของตนในขั้นตอนของการจัดทำรายงานผู้ตรวจสอบในขั้นตอนต่อไปได้นั้น ผู้ตรวจสอบจะต้องดำเนินการในรายละเอียดในขั้นตอนนี้ตามมาตรฐาน ISSAI ให้ครบถ้วนก่อน โดยเฉพาะจะต้องทำการรวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่จะต้องนำมาใช้ทำข้อสรุปและความเห็นของตนได้อย่างเพียงพอและเหมาะสม²⁶

ทั้งนี้ ในการดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อสรุปและความเห็นที่ถูกต้องนั้น ผู้ตรวจสอบจะต้องทำการพิจารณาตรวจสอบเอกสาร (Audit Documentation) ในงานตรวจสอบการเงินของตนว่ามีอะไรที่ผิดพลาดหรือผิดปกติหรือไม่ พร้อมกับพิจารณาว่าหน่วยรับตรวจได้ทำการปรับแก้รายการการเงินในที่สุด ให้ถูกต้องตามมาตรฐานการทำการงานแสดงข้อมูลทางการเงินที่หน่วยรับตรวจยึดถือปฏิบัติอย่างถูกต้องแล้วหรือไม่ และมีการพูดคุยถกเถียงในประเด็นเหล่านั้นกันในที่ที่ผู้ตรวจสอบก่อนทำข้อสรุปและลงความเห็นหรือไม่ เพราะการดำเนินการที่ไม่ครบถ้วนในขั้นตอนนี้ย่อมจะแสดงว่างานตรวจสอบยังไม่ได้คุณภาพตามหลักการประกันคุณภาพงานตรวจสอบ (Quality Control) ตามมาตรฐาน ISSAI นั้นเอง²⁷ และจะส่งผลให้รายงานของผู้ตรวจสอบไม่มีคุณภาพที่น่าเชื่อถือไปด้วย จึงเป็นหน้าที่โดยตรงที่หัวหน้างานของผู้ตรวจสอบจะต้องกำกับดูแลให้ผู้ตรวจสอบดำเนินการในขั้นตอนนี้ให้ครบถ้วน เพื่อประกันงานตรวจสอบว่ามีระบบควบคุมคุณภาพตามมาตรฐาน ISSAI 1220

นอกจากนั้น ISSAI ยังกำหนดมาตรฐานในรายละเอียดสำหรับการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบในขั้นตอนปิดตรวจนี้เป็นการเฉพาะอีกหลายประการ เช่น กำหนดให้ผู้ตรวจสอบต้องใช้วิธีตรวจสอบแบบวิเคราะห์ (Analytical Procedures)²⁸ โดยพิจารณาจากตัวรายการการแสดงผลทางการเงินของหน่วยรับตรวจ พร้อมกับพิจารณาเกณฑ์มาตรฐานที่หน่วยรับตรวจนำมาใช้จัดทำรายงานแสดงข้อมูลทางการเงินรวมทั้งกฎหมายและกฎระเบียบที่หน่วยรับตรวจยึดถือปฏิบัติอยู่นั้นว่าเป็นไปอย่างถูกต้องได้มาตรฐานหรือไม่ ผู้ตรวจสอบจึงอาจจำเป็นต้องออกแบบวิธีการตรวจสอบและทำการตรวจสอบใหม่ (New Audit)²⁹ ตามที่จำเป็น เพื่อให้งานตรวจสอบได้คุณภาพ

อนึ่ง ในกรณีที่มีเหตุการณ์ที่อาจกระทบต่อการแสดงผลทางการเงินของหน่วยรับตรวจ ซึ่งเกิดขึ้นต่อมาภายหลังจากที่หน่วยรับตรวจจัดทำรายงานแสดงข้อมูลทางการเงินส่งให้ผู้ตรวจสอบในครั้งแรกจนถึงขั้นตอนปิดตรวจนี้แล้ว ผู้ตรวจสอบก็ต้องพิจารณาว่าสิ่งที่เกิดขึ้นในภายหลังการแสดงผลทางการเงินนั้นจะส่งผลกระทบต่อแสดงผลทางการเงินนั้นหรือไม่ด้วย เช่น ดูว่ารายงานแสดงผลทางการเงินผิดพลาดในสาระสำคัญหรือไม่ และผู้บริหารของหน่วยรับตรวจได้แก้ไขข้อผิดพลาดของการแสดงผลทางการเงินนั้นหรือไม่หรือไม่ เพราะการแก้ไขหรือไม่แก้ไขข้อผิดพลาดนั้น ย่อมจะส่งผลต่อการแสดงผลทางการเงินของหน่วยรับตรวจและย่อมจะกระทบต่อการทำข้อสรุปและความเห็นของผู้ตรวจสอบด้วย ผู้ตรวจสอบจึงต้องทำการประเมินข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในภายหลังเหล่านี้ว่ามีหลักฐานใด ๆ ที่จะนำมาสนับสนุนข้ออ้างของ

²⁶ ISSAI 1220:17

²⁷ ISSAI 1220

²⁸ ISSAI 1520:6

²⁹ IDI, *Op.cit.*, p. 74.

หน่วยรับตรวจอย่างเพียงพอและรับฟังได้หรือไม่ว่ารายงานแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจนั้นถูกต้องแล้วและไม่มีข้อผิดพลาดใดในสาระสำคัญ³⁰

โดยเหตุนี้ ก่อนที่จะปิดตรวจ ผู้ตรวจสอบจึงควรดูเพิ่มเติมด้วยว่าหน่วยรับตรวจนั้นมีอะไรที่จะต้องระมัดระวังในการจัดทำข้อมูลทางการเงินในอนาคตอันใกล้ เพื่อหลีกเลี่ยงการแสดงผลทางการเงินผิดพลาดหรือไม่ด้วย ดังนั้นหากมีสิ่งที่สันนิษฐานได้ว่าจะต้องระมัดระวังต้องทำต่อไปในอนาคตแน่ชัดแล้ว หน่วยรับตรวจก็ต้องมีหน้าที่ต้องเปิดเผยการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจด้วยว่าได้ทำการใดไป เพื่อป้องกันหรือหลีกเลี่ยงมิให้รายงานแสดงข้อมูลทางการเงินผิดพลาดหรือไม่ และเป็นหน้าที่ที่ผู้ตรวจสอบจะต้องทำการตรวจสอบและประเมินมาตรการต่างเหล่านั้นของหน่วยรับตรวจว่าเพียงพอและมีความน่าเชื่อถือตามมาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้องแล้วหรือไม่ด้วย

ในที่สุด ผู้ตรวจสอบควรเรียกร้องให้ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจทำหนังสือยืนยันรายละเอียดในการจัดทำข้อมูลต่าง ๆ ของหน่วยรับตรวจ โดยการทำหนังสือรับรองจากผู้บริหาร (Representation Letter) ด้วยเพื่อยืนยันว่าหน่วยรับตรวจได้เปิดเผยข้อมูลและดำเนินการให้ความร่วมมือในการตรวจสอบอย่างครบถ้วนได้ตามมาตรฐานของการทำรายงานการแสดงผลทางการเงินของหน่วยรับตรวจครบถ้วนแล้ว เพื่อใช้เป็นหลักฐานยืนยันกับหน่วยรับตรวจ หากปรากฏว่ามีสิ่งใดที่มีได้เป็นไปตามที่มีการกล่าวอ้างไว้ในหนังสือรับรองจากผู้บริหารนั้น

ในการนี้ ผู้ตรวจสอบจะต้องตรวจสอบหนังสือรับรองจากผู้บริหารนั้นด้วยว่า มีอะไรที่ผิดพลาดหรือผิดปกติน่าเป็นไปตามกรอบมาตรฐานการจัดทำรายงานการแสดงผลทางการเงินของหน่วยรับตรวจหรือไม่ และจำเป็นต้องมีการปรับแก้ไขอะไรหรือไม่ก่อนที่จะทำการปิดตรวจ แต่ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบจะต้องมั่นใจว่าหนังสือแสดงยืนยันข้อมูลของหน่วยรับตรวจนั้นต้องมาถึงมือผู้ตรวจสอบก่อนที่ผู้ตรวจสอบจะทำรายงานผลการตรวจสอบ (Auditor's Report) เพราะหลังจากวันที่ผู้ตรวจสอบได้จัดทำรายงานผลการตรวจสอบแล้ว ผู้ตรวจสอบจะแสดงความเห็นใดต่อหนังสือยืนยันรายละเอียดของหน่วยรับตรวจอีกไม่ได้ เนื่องจากหนังสือยืนยันที่มานี้จัดเป็นพยานหลักฐานอย่างหนึ่งที่สำคัญของหน่วยรับตรวจว่าได้ดำเนินการอะไรไปบ้างและได้มาตรฐานการจัดทำรายงานแสดงผลทางการเงินหรือไม่ ซึ่งผู้ตรวจสอบจะต้องประเมินหลักฐานนี้ว่าน่าเชื่อถือและจะรับฟังได้หรือไม่ว่ารายงานแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจนั้นไม่มีอะไรผิดพลาดในสาระสำคัญ³¹

เป็นที่น่าสังเกตว่าในการจัดทำข้อสรุปของผู้ตรวจสอบนั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีการประเมินการจัดทำข้อสรุปนั้นว่าได้ดำเนินไปอย่างถูกต้องและเป็นไปตามมาตรฐานการควบคุม (QC) ของหน่วยตรวจสอบนั้นหรือไม่ ฉะนั้นจะต้องมีความชัดเจนว่าใครเป็นผู้มีหน้าที่ในการพิจารณาทบทวนการทำงานของผู้ตรวจสอบ³²

อนึ่ง ในการทำรายงานของผู้ตรวจสอบนั้น อาจมีการแก้ไขรายงานเบื้องต้นของผู้ตรวจสอบ (Preliminary Auditor's Report) ได้หากผู้ตรวจสอบยังคงพบว่า รายงานการแสดงผลทางการเงินของหน่วยรับตรวจยังมีข้อผิดพลาด โดยไม่มีการแก้ไขข้อผิดพลาดนั้นอยู่ ทั้งนี้ ผู้ตรวจสอบจะต้องทำการประเมินว่าการไม่แก้ไขข้อผิดพลาดในรายงานการแสดงผลทางการเงินของหน่วยรับตรวจนั้นเป็นสาระสำคัญหรือไม่ หากพบว่าเป็นสาระสำคัญที่ส่งผลกระทบต่อรายงานการเงิน

³⁰ ISSAI 1560

³¹ ISSAI 1580

³² ISSAI 1230

ของหน่วยรับตรวจทั้งหมด เช่น มีตัวเลขรายรับ รายจ่าย มากเกินหรือน้อยเกินกว่าความเป็นจริง ก็ต้องทำข้อสรุปและลงความเห็นว่ารายงานการเงินของหน่วยรับตรวจนั้นผิดพลาด แต่ถ้าเห็นว่าการไม่แก้ไขข้อผิดพลาดนั้นมิใช่สิ่งที่เป็สาระสำคัญเพราะไม่ส่งผลกระทบต่อรายงานการเงินโดยรวมของหน่วยรับตรวจแล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องเขียนให้เหตุผลเอาไว้และควรพิจารณาว่าในกรณีเช่นนี้ยังจะมีอะไรที่ผิดพลาดที่จะเกิดขึ้นตามมาจากการไม่แก้ไขข้อมูลทางการเงินนั้นอีกหรือไม่ โดยจะต้องประเมินผลกระทบจากการที่หน่วยรับตรวจเสนอรายงานการเงินมาในลักษณะเช่นนั้นด้วยก่อนที่จะทำข้อสรุปและทำความเข้าใจของผู้ตรวจสอบ³³

เมื่อผู้ตรวจสอบได้จัดทำรายงานผลการตรวจสอบเบื้องต้นของตน โดยมีการจัดทำข้อสรุปผลการตรวจ (Audit Finding) และได้รับรายงานแสดงข้อมูลทางการเงินฉบับสุดท้าย รวมทั้งคำชี้แจงจากผู้บริหารที่มีหน้าที่รับผิดชอบของหน่วยรับตรวจแล้ว ผู้ตรวจสอบควรจัดให้มีการประชุมปิดตรวจกับผู้บริหารของหน่วยรับตรวจ เพื่อให้มีการลดความเสี่ยงจากการไม่เข้าใจกันระหว่างหน่วยรับตรวจกับผู้ตรวจสอบในเรื่องที่ปรากฏออกมาในรายงานผลการตรวจสอบ การประชุมปิดตรวจกับหน่วยรับตรวจจึงเปรียบเสมือนการประชุม เพื่อขจัดปัญหาข้อสงสัยหรือความไม่เข้าใจต่าง ๆ ของหน่วยรับตรวจ ทั้งนี้ แม้ว่า ISSAI จะไม่ได้เรียกร้องให้ผู้ตรวจสอบต้องจัดประชุมปิดตรวจกับหน่วยรับตรวจก็ตาม

เมื่อประชุมปิดตรวจเสร็จแล้วก็ควรที่จะให้ผู้บริหารของหน่วยรับตรวจนั้นลงนาม พร้อมลงวันที่ไว้ในรายงานการประชุมปิดตรวจด้วย ก่อนที่ผู้ตรวจสอบจะได้จัดทำรายงานของผู้ตรวจสอบต่อไป

6. การจัดทำรายงาน (Reporting)

การจัดทำรายงานของผู้ตรวจสอบนับเป็นการแสดงผลการตรวจสอบที่ผู้ตรวจสอบจะต้องประเมินจากพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่รวบรวมมาได้จากการทำงานตรวจสอบในขั้นตอนต่าง ๆ ตามที่กล่าวมาข้างต้น โดยผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำข้อสรุปและลงความเห็นของตนไว้ในรายงานการตรวจสอบของตน³⁴ ซึ่งในตัวรายงานนั้นจะต้องประกอบไปด้วย 1) การแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจ 2) ผลประเมินในเรื่องข้อผิดพลาดในสาระสำคัญของการแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจ ซึ่งผู้ตรวจสอบจะต้องเขียนรายงานผลการตรวจสอบไว้ในตัวรายงานนี้ 3) ประเด็นสำคัญที่มีการตรวจสอบ 4) ผลการตรวจสอบ ทั้งนี้ ตัวรายงานผลการตรวจจะต้องผ่านความเห็นชอบจากหัวหน้างานตามสายงานขึ้นไปจนถึงผู้บริหารสูงสุดของสถาบันตรวจสอบนั้น (Head of SAI) หลังจากนั้นจึงจะจัดส่งรายงานของผู้ตรวจสอบไปยังผู้บริหารสูงสุดของหน่วยรับตรวจ เพื่อแจ้งผลการตรวจให้หน่วยรับตรวจทราบ รวมทั้งทำสำเนารายงานผลการตรวจสอบต่อหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง

ในที่สุด เพื่อให้รายงานของผู้ตรวจสอบที่มีคุณภาพสูง ถูกต้องและเที่ยงธรรม จึงจำเป็นต้องมีการควบคุมคุณภาพ (QC: Quality Control) ของการจัดทำรายงานนั้นด้วยโดยสถาบันตรวจสอบสูงสุด (SAI) จะต้องจัดระบบควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบไว้ โดยมีการตั้งทีมควบคุมคุณภาพพิจารณาร่างรายงานผู้ตรวจสอบนั้น เมื่อทีมควบคุมคุณภาพเห็นว่าร่างรายงานของผู้ตรวจสอบมีข้อบกพร่องหรือผิดพลาดประการใด จะต้องทำความเข้าใจในประเด็นนั้น ๆ และลงความเห็นว่าร่างรายงานนั้นจะสามารถยอมรับให้ใช้เป็นรายงานของผู้ตรวจสอบได้หรือไม่ แล้วส่งต่อไปยังหัวหน้างานตามสายงาน

³³ IDI, *Op.cit.*, p. 173.

³⁴ ISSAI 1700, 1701, 1705, 1706.

เพื่อเสนอความเห็นในเรื่องที่จะต้องมีการแก้ไขรายงานของผู้ตรวจสอบส่งต่อไปยังหน่วยงานควบคุมคุณภาพภายในของสถาบันตรวจสอบ เพื่อตรวจดูคุณภาพและแง่มุมทางกฎหมายต่าง ๆ ก่อนที่จะส่งต่อไปยังผู้บริหารสูงสุดของหน่วยรับตรวจสอบ ในกรณีที่ทีมควบคุมคุณภาพเห็นว่าร่างรายงานของผู้ตรวจสอบใช้ได้แล้วก็ต้องส่งร่างรายงานนั้นไปยังหัวหน้างานตามสายงาน เสนอต่อหน่วยงานควบคุมคุณภาพภายใน เพื่อเสนอต่อไปยังผู้บริหารสูงสุดของ SAI ก่อนที่จะส่งรายงานของผู้ตรวจสอบแจ้งต่อหน่วยรับตรวจทราบอย่างเป็นทางการต่อไป

7. การติดตามผลของรายงานการตรวจสอบ

การติดตามผลของรายงานการตรวจสอบนับเป็นขั้นตอนที่สำคัญอีกประการหนึ่งที่ผู้ตรวจสอบจะต้องทำ แม้ว่าจะได้ทำรายงานของผู้ตรวจสอบเสร็จสมบูรณ์และได้ส่งไปยังหน่วยรับตรวจอย่างเป็นทางการแล้วก็ตาม แต่โดยที่รายงานของผู้ตรวจสอบจะมีความเห็นของผู้ตรวจสอบแนบไปด้วย ผู้ตรวจสอบจึงจำเป็นต้องติดตามประเมินผลดูว่าหน่วยรับตรวจได้มีการดำเนินการใดในการปรับปรุงแก้ไขข้อผิดพลาดหรือข้อบกพร่องใด ๆ ตามที่แจ้งไปแล้วอย่างไรหรือไม่ เช่น มีการจัดการแก้ไขปัญหาการเบิกจ่ายเงินไม่ตรงกับความเป็นจริงหรือไม่ หรือมีการดำเนินคดีกับเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจที่กระทำการทุจริตหรือไม่ ทั้งนี้ แม้ว่า ISSAI Level 2 จะไม่บังคับให้ต้องมีขั้นตอนนี้ก็ตาม แต่ ISSAI 20 ใน Level 2 ก็ยังสนับสนุนให้มีขั้นตอนนี้ในฐานะที่เป็นแนวปฏิบัติที่ดี (Good Practices) ตามหลักการที่ 3 ของ ISSAI 20 อันเป็นทำนองเดียวกันกับ ISSAI 100 ใน Level 3 ที่ยอมรับให้ SAI's ของประเทศต่าง ๆ จัดให้มีการดำเนินการติดตามผลของรายงานการตรวจสอบด้วย

ในกรณีที่หน่วยรับตรวจไม่พอใจผลการตรวจสอบ หน่วยรับตรวจอาจร้องขอให้ SAI จัดทำรายงานเพิ่มเติมได้ แต่ขึ้นอยู่กับเรื่อง ข้อเท็จจริงและความสมเหตุสมผลว่าสมควรจะรับฟังคำร้องขอนั้นหรือไม่ เพราะในบางครั้งกลับปรากฏว่าหน่วยรับตรวจเองกลับไม่ให้ความร่วมมือที่จะปฏิบัติตามรายงานผลการตรวจสอบ ในกรณีเช่นนี้ SAI จะต้องดำเนินการบังคับให้เป็นไปตามกฎหมาย โดยการดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดกฎหมายจากการตรวจพบการกระทำผิดในการแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจนั้น³⁵

8. การประกันคุณภาพการตรวจสอบการเงิน

นอกจากการที่ SAI จะต้องมีการควบคุมคุณภาพ (QC: Quality Control) งานตรวจสอบของผู้ตรวจสอบให้ได้มาตรฐานสากลเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปแล้ว ยังจะต้องจัดให้มีการประกันคุณภาพการตรวจสอบการเงิน (QA: Quality Assurance) นั้นด้วย โดยการจัดตั้งทีมตรวจประกันคุณภาพ (QA Review Team) ขึ้นมาทำหน้าที่นี้ โดยอาจเป็นการจัดตั้งทีมเฉพาะกิจ เพื่อการจัดทำ QA พร้อมคู่มือปฏิบัติขึ้นมาภายใน SAI นั้นเอง หรืออาจใช้ทีมตรวจประกันคุณภาพอิสระที่เป็นบุคคลภายนอกมาทำหน้าที่นี้ได้ เพราะจะมีความน่าเชื่อถือมากกว่า เนื่องจากจะมีความเป็นกลางและปราศจากอคติ

³⁵ IDI, *op.cit.*, p. 91.

ในกรณีเช่นนี้ ทีมตรวจประกันคุณภาพจะต้องทำการประเมินรายงานของผู้ตรวจสอบ เริ่มจากการเลือกเรื่องที่จะประเมิน เพื่อประกันคุณภาพ การวางแผนตรวจ QA การดำเนินการตรวจ QA การทำข้อสรุปผลการตรวจ QA การประชุมปิดตรวจประกันกับทีมผู้ตรวจสอบ ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบต่อตัวรายงานที่ถูกตรวจสอบนั้นว่ามีข้อคิดเห็นใดไม่ตรงกันหรือไม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ในเรื่องที่มีความเสี่ยงสูงที่จะทำให้รายงานของผู้ตรวจสอบผิดพลาด ซึ่งจำเป็นจะต้องมีการแก้ไขให้ถูกต้องก่อนที่จะมีการส่งแจ้งรายงานผลการตรวจสอบอย่างเป็นทางการไปยังหน่วยรับตรวจ เมื่อมีการแก้ไขเรียบร้อยแล้วจึงจะส่งรายงานประกันคุณภาพไปยังผู้บริหารระดับสูงสุดของ SAI เพื่อทราบได้และในบางกรณี ผู้บริหารสูงสุดของ SAI อาจจะต้องมีการจัดอบรมบุคลากรที่เป็นผู้ตรวจสอบของตนให้มีความรู้ความสามารถในการตรวจสอบให้มากยิ่งขึ้นอีกด้วย หากพบผลการตรวจประเมินว่างานตรวจสอบยังไม่ได้คุณภาพในระดับสากลตามที่ควรจะเป็น ทั้งนี้ เพื่อให้การทำงานตรวจสอบของ SAI มีคุณภาพ น่าเชื่อถือและมีความเป็นมืออาชีพ³⁶นั่นเอง

³⁶ ISSAI 12

REFERENCES

- IDA. (2018). *Financial Audit ISSAI Implementation Handbook - Exposure Draft Version 0*, 179.
- IIA. (2017). *Public Sector Internal Audit Standards, Applying the IIA International Standards to the UK Public Sector*, 39.
- OAG. (2016). *Practice Note on Quality Control in Financial Audit of Public Sector*, 26.
- Retrived from <http://www.issai.org/>
- Retrived from <https://www.issai.org/pronouncements/financial-audit-standards/>
- Retrived from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>
- Retrived from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-2.pdf>
- Retrived from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-3.pdf>
- Retrived from <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revised-2019-identifying-and-assessing-risks-material-misstatement>
- Retrived from http://www.issai.org/en_us/site-issai/services/faq-ifpp/
- Retrived from <http://www.intosai.org>
- Retrived from <https://www.cipfa.org/>
- Retrived from <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>
- Retrived from <http://www.ifac.org/>
- Retrived from <http://www.oag.go.th/en/home>

