หอสมุดกลาง สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 2

บทความทั่วไป

ความเป็นมาของการตรวจสอบการดำเนินงาน

ในระยะแรก ๆ การตรวจสอบได้เริ่มจากการตรวจสอบทางการเงินและบัญชีเพราะถือว่าเรื่องการเงินเป็นหัวใจของการควบคุมธุรกิจ ผู้บริหารไม่อาจตัดสินใจลงทุนในโครงการใหม่ ๆ ได้ถ้าไม่ทราบว่าตนมีกำลังทางการเงินพร้อมที่จะลงทุนหรือไม่ และผู้บริหารไม่อาจกล่าวได้ว่าตนประสบผลสำเร็จในการดำเนินงานหากกิจการกำลังประสบกับการขาดทุน จะเห็นว่าเดิมการตรวจสอบจะเน้นหนักไปทางด้านการตรวจสอบบัญชีทรัพย์สิน หนี้สินและติดตามการรับชำระหนี้ การคำนวณดอกเบี้ยและเงินต้น และตรวจสอบรายการการจ่ายเงินว่าถูกต้องเป็นไปตามระเบียบหรือไม่ แต่ในปัจจุบันการตรวจสอบได้วิวัฒนาการจากการตรวจสอบเฉพาะด้านการเงินการบัญชี (Financial Audit) ไปสู่การตรวจสอบการปฏิบัติงาน (Operational Audit) เป็นการตรวจสอบว่าทำไมองค์การจึงต้องทำเรื่องนั้นและทำอย่างไร รวมทั้งการวัดผลงานที่เกิดขึ้นจริงเพื่อเทียบกับมาตรฐานการปฏิบัติงาน การตรวจสอบทางการบริหารงาน (Management Audit) เป็นการตรวจสอบด้านการบริหารงานขององค์การว่าบริหารกิจกรรมต่าง ๆ ขององค์การอย่างไรได้ผลแค่ไหน บรรลุเป้าหมายหรือไม่ และการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) เป็นการตรวจสอบที่มุ่งในเรื่องของผลที่ได้ว่าเป็นอย่างไร รวมทั้งการตรวจสอบสืบสวน (Investigative Audit) เป็นการตรวจสอบเมื่อเกิดกรณีทุจริตขึ้น

ตามความหมายของการตรวจสอบการปฏิบัติงาน การตรวจสอบการบริหารงาน การตรวจสอบการดำเนินงานดังที่ได้กล่าวข้างต้นนั้น มีผู้เขียนหลายท่านได้ให้ความหมายของการตรวจสอบทั้ง 3 ชนิดนี้ไว้ว่ามีความหมายเหมือนกัน (ได้กล่าวไว้ในหัวข้อต่อไป) โดยมีวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบเพื่อดูถึงประสิทธิภาพ (Efficiency) ประหยัด (Economy) และประสิทธิผล (Effectiveness) ขององค์การ การตรวจผลการดำเนินงานจะทำให้รู้ได้ว่าการปฏิบัติงานในแต่ละด้านเป็นไปตามแผนงานและเป้าหมายที่วางไว้หรือไม่ การใช้ทรัพยากร แรงงานและทรัพย์สินเป็นไปเพื่อประโยชน์สูงสุดต่อกิจการหรือไม่ รวมทั้งจะได้มีการสำรวจ วิเคราะห์และเสนอแนะมาตรการปรับปรุงเพื่อให้การดำเนินงานมีประสิทธิภาพสูงขึ้น

ความหมายของการตรวจสอบการดำเนินงาน

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยได้ให้ความหมายของการตรวจสอบการดำเนินงานว่า หมายถึงการตรวจสอบเพื่อหาข้อสรุปหรือเพื่อแสดงความเห็นว่าการดำเนินงานของโครงการต่าง ๆ หรือหน่วยงานต่าง ๆ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและตามวัตถุประสงค์ที่ได้

ตั้งไว้หรือไม่ งานเหล่านี้ให้ผลคุ้มค่าและได้ผลตามเป้าหมายหรือไม่ ตลอดจนเสนอแนะทางเลือกในการแก้ไขข้อบกพร่องในการดำเนินงานโครงการ ทั้งนี้เพื่อช่วยให้การปฏิบัติงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล ซึ่งโดยปกติการตรวจสอบการดำเนินงานมักจะต้องกระทำควบคู่ไปกับการประเมินการปฏิบัติตามกฎระเบียบ กฎหมายหรือมติคณะรัฐมนตรีด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมาย ระเบียบต่าง ๆ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ที่จะควบคุมให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและตรงตามวัตถุประสงค์[1]

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินแห่งประเทศสหรัฐอเมริกา (GAO : United States General Accounting Office) ได้ให้ความหมายของการตรวจสอบการดำเนินงานว่าหมายถึงการตรวจสอบความประหยัด ความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการบริหารการใช้ทรัพยากรของโครงการหรือหน่วยงาน รวมถึงการสืบหาสาเหตุและเสนอแนะแนวทางแก้ไขและตรวจสอบว่าการปฏิบัติงานเป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับหรือไม่อีกด้วย[2]

สรุปว่าจะต้องประกอบด้วยส่วนสำคัญ 3 ส่วนคือ

1. ตรวจสอบการปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับและกฎหมาย
(Compliance with Applicable Laws and Regulations)
2. ตรวจสอบประสิทธิภาพและความประหยัด
(Economy and Efficiency of Operations)
3. ตรวจสอบประสิทธิผล
(Effectiveness in Achieving Program Results)[3]

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

---

[1]สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงาน (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2531), หน้า 0109.

[2]เรื่องเดียวกัน, หน้า 0103.

[3]จากมาตรฐานการตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของสหรัฐอเมริกา (GAO) ในวรรคขอบเขตของการตรวจสอบ

Richard, Thomas and Meredith ได้ให้ความหมายไว้ว่าการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) จะประกอบด้วย[4]

การตรวจสอบการปฏิบัติงาน (Operational Audit)

การตรวจสอบประสิทธิผล (Effectiveness Audit)

การตรวจสอบการปฏิบัติงาน เป็นการประเมินประสิทธิภาพของการใช้ทรัพยากร รวมทั้งทบทวนระบบการบริหารภายในและโครงสร้างภายใน นอกจากจะตรวจสอบการมีประสิทธิภาพและความประหยัดแล้ว ยังต้องค้นหาจุดต่าง ๆ ในการดำเนินงานว่าจุดใดไม่มีประสิทธิภาพ ไร้ประโยชน์และหาสาเหตุ รวมทั้งสาระสำคัญของการประหยัดและมีประสิทธิภาพนั้นจะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับต่าง ๆ ด้วย

การตรวจสอบประสิทธิผล เป็นการประเมินการกระทำให้ถูกต้องเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และประเมินผลโครงการกับแผนที่กำหนดเป็นการประเมินผลการปฏิบัติงานกับแผนที่วางไว้ ซึ่งในบางครั้งวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้นั้นไม่สามารถกำหนดเป็นค่าที่แน่นอนได้ การประเมินผลด้านนี้จึงต้องใช้การเปรียบเทียบกับองค์การที่กระทำกิจกรรมที่เหมือนกันตลาดที่เหมือนกัน

Leo Herbert, Larry N. Killough ศาสตราจารย์ทางการบัญชีของ Virginia Polytechnic Institute และ State University และเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต Alan Walter Steiss ผู้ช่วยวิจัยและผู้จัดการของ Sponsored Programs ที่ Virginia Polytechnic Institute ได้กล่าวไว้ว่า[5]

"The term "performance audit" goes by many other descriptive titles - operational auditing, internal auditing, management auditing, program auditing, program results auditing, program evaluations, being only a few."

---

[4]Richard E. Brown,; Thomas P. Gallagher, and Meredith C. Williams, Auditing Performance in Government (New York: Ronald Press Publication, 1982), p. 19-20.

[5]Leo Herbert,; Larry N. Killough and Alan Walter Steiss, Accounting and Control for Governmental and Other Nonbusiness Organizations (New York: McGraw-Hill, Inc., 1987), p. 637.

และจำแนกการตรวจสอบการดำเนินงานออกเป็น 2 วัตถุประสงค์ คือ

การตรวจสอบประสิทธิภาพและความประหยัด (Efficiency and Economy Auditing)

การตรวจสอบประสิทธิผล (Effectiveness Auditing)

การตรวจสอบประสิทธิภาพและความประหยัด เป็นการพิจารณา ทบทวนและรายงาน เกี่ยวกับการจัดองค์การ การวางแผนการปฏิบัติงาน การผลิต การจัดการและสั่งการ การขาย การบุคคล การบัญชี การตลาด ฯลฯ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อความประหยัดและมีประสิทธิภาพในกิจกรรมทั้งหมดที่กระทำ

การตรวจสอบประสิทธิผล เป็นการพิจารณาและทบทวนกิจกรรมที่จำเป็นทั้งหมดถึงความมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายขององค์การ

Jack C. Robertson ศาสตราจารย์ทางการบัญชี ของ University of Texas at Austin และเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต Frederick G. Davis ผู้ช่วยศาสตราจารย์ทางการบัญชี ของ North Texas State University และเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ได้กล่าวว่า[6]

"Operational auditing also known as performance auditing and management auditing."

การตรวจสอบการปฏิบัติงาน เพื่อหวังว่าจะได้รับรอง แนะนำเกี่ยวกับการใช้ทรัพยากรที่ประหยัดและมีประสิทธิภาพ และจะได้ประสิทธิผลสมดังวัตถุประสงค์และกฎระเบียบของบริษัท โดยเป้าหมายของการตรวจสอบเพื่อช่วยให้ผู้จัดการทุกคนมีความรับผิดชอบในการบริหารงานของเขาและปรับปรุงผลการดำเนินงานให้ดีขึ้นด้วย

กล่าวโดยสรุปความหมายของการตรวจสอบการดำเนินงานจะประกอบไปด้วยการตรวจสอบ 3 ส่วนคือ

1. การตรวจสอบประสิทธิผล (Effectiveness Audit)
2. การตรวจสอบประสิทธิภาพและความประหยัด (Efficiency and Economy Audit)
3. การตรวจสอบการปฏิบัติตามระเบียบ ข้อบังคับและกฎหมาย (Compliance Audit)

---

[6]Jack C. Robertson and Frederick G. Davis, Auditing (Plano, Texas: Business Publications, Inc., 1985), p. 151.

โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อชี้ประเด็นปัญหาและอุปสรรคที่ต้องแก้ไขเพื่อปรับปรุงประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงานพร้อมทั้งเสนอแนะแนวทางปรับปรุงแก้ไขด้วย

การตรวจสอบประสิทธิผล หมายถึงการประเมินผลเพื่อพิจารณาว่าผลผลิตที่ได้รับจากการดำเนินงานจะเป็นไปตามที่ได้วางแผนไว้หรือไม่ เป็นการประเมินผลเพื่อให้รู้ถึงความสำเร็จหรือความล้มเหลวของโครงการ โดยดูความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิตที่คาดหวังไว้ตามวัตถุประสงค์กับผลผลิตที่เกิดขึ้นจริง

การตรวจสอบประสิทธิภาพ หมายถึงการตรวจสอบความสัมพันธ์ระหว่างผลผลิตหรือประโยชน์ที่ได้รับกับทรัพยากรหรือวัตถุดิบที่ใช้ไป โดยมุ่งที่การเพิ่มผลผลิตในขณะที่ทรัพยากรที่ใช้ไปคงเดิม หรือการลดทรัพยากรลงในขณะที่ได้รับผลผลิตคงเดิม การตรวจสอบประสิทธิภาพถูกนำมาใช้เป็นเกณฑ์มาตรฐานในการประเมินผลด้วยความมุ่งหวังที่จะลดความสูญเปล่าทางการบริหารและนำทรัพยากรที่มีค่ามาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด

การตรวจสอบความประหยัด หมายถึงการตรวจสอบความสามารถในการลดต้นทุนหรือใช้ทรัพยากรต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในแผนงานโดยยังได้รับผลตามวัตถุประสงค์ที่ต้องการ

<u>ลักษณะพิเศษของการตรวจสอบการปฏิบัติงาน</u>[7]

1. วัตถุประสงค์เบื้องต้น (Primary Objective) เพื่อตรวจสอบ สอบสวน หรือพิสูจน์ความมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานขององค์การ และความมีประสิทธิผลของการจัดองค์การการปฏิบัติตามนโยบายและระเบียบนั้น ๆ

2. วิธีการตรวจสอบ (Methods Applied) จะทำการตรวจสอบโดยยึดมาตรฐานขององค์การหรือของอุตสาหกรรมชนิดนั้น ๆ เป็นหลักใช้ในการเปรียบเทียบ

3. ความเป็นอิสระ (Independence) การตรวจสอบการปฏิบัติงานควรมีความเป็นอิสระในการเสนอแนะวิธีการแก้ปัญหา โดยไม่เข้าไปเกี่ยวข้องกับขั้นตอนการแก้ปัญหาต่าง ๆ

4. ส่วนขององค์การที่ต้องประเมิน (Part of The Organization Being Evaluated) จะทำการตรวจสอบทุก ๆ ด้านขององค์การให้ครบวงจร ซึ่งต้องใช้ระยะเวลายาวนาน

---

[7]Alexander Hamilton Institute Incorporated, <u>Internal Auditing : Key To Financial and Operations Improvement</u> (New York: Alexander Hamilton Institute, Inc., 1982), p. 7.

5. ขนาดขององค์การที่ตรวจสอบ (Size of The Organization) ในการตรวจสอบการปฏิบัติงานนั้นสามารถนำมาปรับใช้ได้กับองค์การทุกขนาด

6. ความสม่ำเสมอของการประเมินผล (Frequency of Performance) รายการต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในขอบเขตการปฏิบัติงานของโครงการทุกรายการ จะต้องมีการวิเคราะห์ภายในวงจรของการตรวจสอบ ไม่ว่าจะเป็นการปฏิบัติงานปกติหรือมีปัญหาก็ตามซึ่งมีช่วงระยะเวลาโดยประมาณ 2 ปี

7. ความต้องการคณะทำงานที่เชี่ยวชาญ (Expertise Required of Staff) ในการตรวจสอบการปฏิบัติงานนั้นควรจะประกอบขึ้นด้วยคณะทำงานที่มีผู้เชี่ยวชาญในด้านต่าง ๆ ตามลักษณะการดำเนินงานขององค์การที่ตรวจสอบนั้น ๆ

8. ระยะเวลาการตรวจสอบ (Duration of Audit Work) ระยะเวลาที่ใช้โดยทั่วไปจะมากกว่าการตรวจสอบแบบอื่น ๆ

9. การเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องในการแก้ปัญหา (Involved in Problem Solving) ในการตรวจสอบหากพบปัญหาเกิดขึ้น ผู้ตรวจสอบจะต้องเสนอแนวทางการแก้ปัญหาให้กับองค์การ

<u>คุณสมบัติของผู้สอบบัญชี</u>[8]

1. ความกระตือรือร้น (Curiosity) ต้องมีความสนใจและอยากเรียนรู้เกี่ยวกับการปฏิบัติงานทั้งหมดทุกด้าน และต้องถามคำถามเหล่านี้เสมอ ๆ เช่นกำลังทำอะไร ทำไมต้องทำ ทำอย่างไรจึงเหมาะกับธุรกิจนั้น ๆ และเป็นทางที่ง่ายและดีกว่าแล้วใช่หรือไม่ และเป็นการปฏิบัติที่มีประสิทธิภาพแล้วใช่หรือไม่

2. ความมั่นใจในผลงาน (Persistence) ต้องมีการสืบสวนจนแน่ใจว่ามีความเข้าใจถูกต้องแล้ว โดยการทดสอบ ตรวจสอบหรือหาหลักฐานยืนยันว่าข้อมูลที่ได้รับมานั้นถูกต้อง

3. สร้างแนวความคิด (Constructive Approach) โดยให้มองรายการที่สำคัญ ๆ ว่าไม่น่าจะเป็นเช่นนั้นหรือผิดไปจากรูปแบบที่ควรจะเป็น เพื่อก่อให้เกิดความคิดในการค้นหาข้อผิดพลาดที่อาจจะมีและข้อผิดพลาดนั้นอาจจะเกิดขึ้นอีกได้ การสร้างแนวความคิดเช่นนี้เพื่อจะได้นำไปใช้ในการปรับปรุงแนวทางการปฏิบัติในอนาคตต่อไป

---

[8]David S. Kowalczyk, <u>Cadmus'Operational Auditing</u> (New York: John Wiley & Sons, Inc., 1987), p. 14.

4. ความรอบรู้ในเชิงธุรกิจ (Business Sense) มองทุกอย่างที่จะมีผลกระทบต่อผลการดำเนินงานและประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของธุรกิจในมุมกว้าง คือจะต้องไม่ยึดอยู่กับความคิดที่ว่าสิ่งใดถูกสิ่งใดผิด แต่จะต้องวิเคราะห์หาเหตุผลและความสัมพันธ์ของเหตุการณ์ต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นทั้งภายนอกและภายในองค์การที่จะมีผลกระทบต่อธุรกิจขององค์การ เมื่อมีเหตุการณ์ใดเกิดขึ้นจะต้องศึกษาดูว่าจะมีส่วนเกี่ยวข้องหรือกระทบต่อองค์การอย่างไร

5. ความสามารถในการประสานงานกับผู้อื่น (Cooperation) กล่าวคือในการคิดและพิจารณาในเรื่องต่าง ๆ จะต้องร่วมมือกับผู้รับตรวจ และต้องอธิบายให้ผู้รับตรวจเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบด้วยว่าไม่ใช่เพื่อการจับผิดแต่เพื่อเป็นการปรับปรุงการปฏิบัติงานให้ดีขึ้น ซึ่งงานของผู้ตรวจสอบไม่เพียงแต่จะเป็นการค้นหาจุดบกพร่องในการปฏิบัติงานเท่านั้น แต่ผู้ตรวจสอบจะต้องเป็นที่ปรึกษาและให้ข้อเสนอแนะกับผู้รับตรวจและผู้บริหารระดับสูงได้ด้วย

ข้อแตกต่างระหว่างการตรวจสอบการดำเนินงาน การตรวจสอบการเงินและบัญชี และการตรวจสอบสืบสวน ดังที่จะกล่าวต่อไปนี้จะชี้ให้เห็นและเข้าใจได้ถึงความแตกต่างของการตรวจสอบทั้ง 3 ชนิดได้[3]

การตรวจสอบการดำเนินงาน	การตรวจสอบการเงินและบัญชี	การตรวจสอบสืบสวน
<u>วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ</u>		
เพื่อแสดงความเห็นว่าการดำเนินงานของหน่วยงาน/โครงการ - เป็นไปตามวัตถุประสงค์ - เป็นไปโดยประหยัด - เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและได้ผลคุ้มค่าหรือไม่และเป็นไปตามระเบียบ ข้อบังคับและกฎหมายหรือไม่	เพื่อแสดงความเห็นต่อความถูกต้องของงบการเงินที่หน่วยงานจัดทำขึ้นตามปกติ ได้แก่ - งบดุล - งบกำไรขาดทุน - งบกำไรสะสม - งบแสดงการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน	เพื่อรวบรวมหลักฐานและแสดงความเห็นว่า พฤติการณ์ตามบัตรสนเท่ห์ หนังสือร้องเรียนหรือเรื่องที่ตรวจพบจากการตรวจบัญชี น่าเชื่อว่าทุจริตหรือไม่ หากมีพฤติการณ์น่าเชื่อว่า ทุจริตก็จะแจ้งให้ผู้บริหารทราบเพื่อดำเนินการต่อไปตามแต่กรณี

---

[3]สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, <u>คู่มือการตรวจสอบการดำเนินงาน</u>, หน้า 0106-0108.

การตรวจสอบการดำเนินงาน	การตรวจสอบการเงินและบัญชี	การตรวจสอบสืบสวน
<u>วิธีการตรวจสอบ</u>		
วิธีการใช้	วิธีการใช้	วิธีการใช้
- ศึกษาจากเอกสารโครงการแผนงานและรายงานต่าง ๆ - ประชุมปรึกษาหารือและแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกับหน่วยงาน - ออกสำรวจศึกษาในภาคสนามพื้นที่โครงการ - สัมภาษณ์สังเกตการและออกแบบสอบถาม - เน้นการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในด้านการบริหารและวิเคราะห์ระบบงาน - ประยุกต์ใช้หลักระเบียบวิธีการวิเคราะห์วิจัยประเมินผลหลักทางสถิติและคณิตศาสตร์ - ประยุกต์ใช้ศาสตร์ความรู้ในหลาย ๆ สาขาขึ้นอยู่กับลักษณะของหน่วยงาน เช่น เศรษฐศาสตร์ วิศวกรรมศาสตร์และแพทยศาสตร์	- ตรวจสอบเอกสารใบสำคัญคู่จ่าย - ตรวจสอบการบันทึกรายการในบัญชี - ตรวจสอบความถูกต้องของบัญชีรายละเอียด - ตรวจนับทรัพย์สิน เช่น เงินสด สินค้า เป็นต้น - คำนวณ เช่น ค่าเสื่อมราคา ดอกเบี้ย เป็นต้น - ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในด้านการเงินและบัญชี - ตรวจสอบความสัมพันธ์กันของข้อมูลทางการเงินและบัญชี	ใช้เทคนิคการตรวจสอบสืบสวนเพื่อแสวงหาหลักฐานและข้อเท็จจริงซึ่งรวมทั้งการตรวจสอบทางด้านเอกสารหลักฐาน และพยานบุคคลที่เกี่ยวข้องกับกรณีนั้น ๆ จนสามารถสรุปความเห็นได้ว่า พฤติการณ์เช่นนั้นน่าเชื่อว่าทุจริตหรือไม่เพียงใด
คุณสมบัติของผู้ปฏิบัติงาน	คุณสมบัติของผู้ปฏิบัติงาน	คุณสมบัติของผู้ปฏิบัติงาน
- ผู้มีความรู้ในการวิเคราะห์ข้อมูลทางบัญชีและการเงิน	- นักวิชาการบัญชีหรือพาณิชย์ศาสตร์	- มีความรู้ทางด้านกฎหมาย - มีความรู้ทางด้านการบัญชี

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

การตรวจสอบการดำเนินงาน	การตรวจสอบบัญชีและการเงิน	การตรวจสอบสืบสวน

วิธีการตรวจสอบ (ต่อ)

คุณสมบัติของผู้ปฏิบัติงาน	คุณสมบัติของผู้ปฏิบัติงาน	คุณสมบัติของผู้ปฏิบัติงาน
- นักวิชาการในแขนงความรู้อื่น นอกจากบัญชีและการเงิน เช่น วิศวกร สถาปนิก เศรษฐกร นักสังคมศาสตร์ และนักวิทยาศาสตร์ด้านต่าง ๆ - ผู้มีความรู้ด้านการบริหาร - ผู้ที่มีความช่างสังเกตและมีความรอบรู้ มีความกระตือรือร้น - ได้รับการฝึกฝนหรือศึกษาอบรมด้านการตรวจสอบการดำเนินงานโดยเฉพาะ	- ผู้ช่วยซึ่งมีความรู้ด้านการบัญชี - ผู้รู้ด้านกฎหมายและระเบียบ - ผู้ที่มีคุณวุฒิทางวิชาชีพบัญชี เช่นเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เป็นต้น	- มีจิตใจรักงานตรวจสอบสืบสวน - มีไหวพริบและปฏิภาณดี ช่างสังเกต และจดจำ - มีความอดทนและอดกลั้น - มีความยุติธรรม รักความเป็นธรรม - รักษาความลับงานในหน้าที่ได้ดี

นอกจากนี้ผู้ตรวจสอบการดำเนินงานจะต้องเป็นผู้

- มีความสามารถในการวิเคราะห์ปัญหา
- มีความพยายาม
- มีความมั่นใจในตัวเอง
- มีความอดทน อดกลั้น
- มีความคิดริเริ่มสร้างสรรค์
- มีความสามารถประสานงานกับผู้อื่น
- มีแนวความคิดในด้านธุรกิจ
- มีแนวความคิดในด้านการบริหาร

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

การตรวจสอบการดำเนินงาน	การตรวจสอบการเงินและบัญชี	การตรวจสอบสืบสวน

วิธีการตรวจสอบ (ต่อ)

การเสนอรายงาน	การเสนอรายงาน	การเสนอรายงาน

รายงานการตรวจสอบประกอบด้วย
- บทคัดย่อสำหรับผู้บริหาร
- ข้อตรวจพบซึ่งจะรายงานถึงจุดอ่อนด้านการควบคุมภายใน (เน้นการควบคุมทางด้านการบริหาร) ในรายงานจะเสนอให้ทราบถึง
  - สภาพการดำเนินงานที่เป็นอยู่
  - ปัญหาและผลกระทบของปัญหา
  - สาเหตุแห่งปัญหา
  - ข้อเสนอแนะเพื่อการแก้ไขปรับปรุง
- แผนปฏิบัติการในการแก้ไขปรับปรุง ซึ่งจะให้ประโยชน์ในการติดตามผล
- ความคิดเห็นของผู้รับผิดชอบหน่วยงานหรือโครงการต่อข้อสรุปและข้อเสนอแนะ
รายงานตรวจสอบการดำเนินงานจะมีแผนภูมิ ตาราง ข้อมูล สถิติประกอบแต่จะไม่เกี่ยวข้อง หรือเกี่ยวข้องน้อยที่สุดกับงบการเงินหรือรายงานตัวเลขทางบัญชี
	รายงานการตรวจสอบประกอบด้วย
	- ขอบเขตการตรวจสอบ
	- ความเห็นของผู้ตรวจ
	- งบการเงินหรือรายงานทางบัญชีที่ตรวจสอบ
	- รายละเอียดและข้อมูลประกอบ
	- ข้อสังเกตเกี่ยวกับจุดอ่อนในการควบคุมทางด้านบัญชีการเงินที่สำคัญ
	ขอบเขตการตรวจ จะเน้นการรายงานให้ทราบว่าได้ตรวจสอบงบการเงินหรือรายงานทางการบัญชีสำหรับงวดใด การตรวจสอบกระทำอย่างไร
	ความเห็นของผู้ตรวจ จะเน้นการรายงานถึงความถูกต้องของตัวเลข วิธีการบัญชีที่ใช้และความสม่ำเสมอในการใช้วิธีการบัญชีนั้น นอกจากนี้จะรายงานถึงความถูกต้องหรือผิดพลาดในการปฏิบัติตามระเบียบแบบแผนและกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
		รายงานการตรวจสอบประกอบด้วยส่วนต่าง ๆ ดังนี้
		- ความเป็นมาของเรื่องซึ่งเป็นการตรวจเฉพาะกรณีตามโครงการตรวจประจำปี หรือตามคำร้อง
		  - ตรวจเมื่อใด
		  - ใครกระทำความผิด
		  - ผู้ทำความผิดมีหน้าที่และความรับผิดชอบอะไร
		  - ความเสียหายจากการกระทำความผิดเป็นเงินเท่าใด
		  - เป็นความผิดสถานใด
		- ข้อตรวจพบ
		  - วิธีตรวจ
		  - สรุปข้อเท็จจริงว่าผู้กระทำความผิดกระทำอย่างไร โดยวิธีใดผิดกฎหมายอาญาใดมาตราใด
		- จุดอ่อนของการควบคุมภายใน
		- ข้อเสนอแนะว่า
		  - ควรดำเนินคดีแก่ผู้กระทำความผิดหรือยุติเรื่อง หรือความเห็นอื่น

017910

ขั้นตอนการตรวจสอบการดำเนินงาน[10]

การตรวจสอบการดำเนินงานไม่ว่าผู้ตรวจสอบจะอยู่ในฐานะผู้ตรวจสอบภายใน หรือผู้ตรวจสอบภายนอกก็ตาม การตรวจสอบการดำเนินงานนั้นก็ควรมีขั้นตอนที่ไม่แตกต่างกันมากนัก และขั้นตอนต่าง ๆ ที่สำคัญ ควรประกอบด้วย

1. เลือกโครงการ มีความจำเป็นมากสำหรับธุรกิจขนาดใหญ่ที่ต้องดำเนินโครงการหลายโครงการพร้อม ๆ กันและมีทรัพยากรบุคคลที่จะใช้ตรวจสอบจำนวนจำกัด การเลือกโครงการที่สมควรได้รับการตรวจสอบจะทำให้การใช้ทรัพยากรบุคคลเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และวิธีการเลือกโครงการควรคำนึงถึงความสำคัญ ความน่าสนใจและสามารถรวบรวมข้อมูลที่จำเป็นต่อการตรวจสอบได้

2. สำรวจเบื้องต้น[11] เป็นการค้นหาข้อมูลเกี่ยวกับโครงการ เพื่อทำความเข้าใจและศึกษาความเป็นมา วัตถุประสงค์ จุดดี จุดอ่อนของโครงการและใช้เป็นข้อมูลในการกำหนดวิธีการตรวจและการค้นหาตัวชี้วัด (Indicator) ต่อไป ในขั้นตอนนี้ผู้ตรวจสอบจะต้องเป็นผู้ฟังที่ดีและจะต้องชักจูงให้หัวหน้างาน หัวหน้าแผนกเล่าถึงแผนงานและปัญหาที่เกิดขึ้นกับงานในความรับผิดชอบ เป็นขั้นตอนที่ให้ความสนใจกับการปฏิบัติงานจริงและปัญหาที่เกิดขึ้น และผู้ตรวจสอบจะต้องเรียนรู้ในเรื่องต่าง ๆ เหล่านี้ด้วย

2.1 จะต้องเรียนรู้เกี่ยวกับงาน โครงการ แผนกที่จะต้องตรวจสอบในเรื่องดังนี้

- วัตถุประสงค์ของงานคืออะไร
- วิธีการปฏิบัติงานอย่างไรถึงจะบรรลุวัตถุประสงค์ได้
- ผลที่ต้องการกำหนดไว้อย่างไร

2.2 จะต้องเรียนรู้เกี่ยวกับวิธีการควบคุมที่หน่วยงานใช้ เพื่อจะได้นำไปใช้ในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในในขั้นต่อไปได้ โดยศึกษาระบบการควบคุมที่ฝ่ายบริหารนำมาใช้ในการควบคุมการปฏิบัติงานในด้าน

---

[10]เรื่องเดียวกัน, หน้า 1811-1813.

[11]David S. Kowalczyk, Cadmus ' Operational Auditing, p. 18-19.

2.2.1 การจัดโครงสร้างองค์การ ผู้ตรวจสอบจะต้องให้ความสนใจและทำความเข้าใจในวิธีการแจกจ่ายหน้าที่และความรับผิดชอบภายในองค์การ ภายในแผนกและภายในกลุ่มปฏิบัติงาน ถ้าแผนผังการจัดองค์การนี้มิได้จัดทำขึ้นหรือไม่สามารถที่จะเรียกดูได้ ผู้ตรวจสอบจะต้องจัดทำขึ้นเองในระหว่างการตรวจ

2.2.2 การกำหนดนโยบายและวิธีการปฏิบัติงาน รวมทั้งมาตรฐานการปฏิบัติงาน สิ่งเหล่านี้เป็นสิ่งสำคัญและจำเป็นในการปฏิบัติงาน แม้ว่าเจ้าหน้าที่จะรู้แล้วว่าจะต้องทำอะไร อย่างไรก็ตามการกำหนดนโยบายและมาตรฐานก็เป็นสิ่งจำเป็นเพื่อไว้ใช้ประเมินผลการปฏิบัติงานนั้น ๆ หากเมื่อเกิดความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญแล้ว จะได้ทำการสอบสวน หาสาเหตุและวิธีการแก้ไขได้ทันท่วงที ถ้าหากนโยบาย วิธีการปฏิบัติและมาตรฐานต่าง ๆ เหล่านี้มิได้กำหนดไว้แล้ว ผู้ตรวจสอบจะต้องเรียนรู้จากการทบทวนวิธีการที่ผู้บริหารงานนั้น ๆ ใช้ในการควบคุมการปฏิบัติงานหรือสอบถามกับหัวหน้างานว่าใช้อะไรเป็นตัวประเมินการปฏิบัติงานของแผนกนั้น ๆ

2.2.3 วิธีการจัดเก็บและบันทึกข้อมูล ผู้ตรวจสอบจะต้องศึกษาและทำความเข้าใจทุกขั้นตอนหากไม่เข้าใจก็ควรสอบถามทันที

2.2.4 การรายงานผลภายใน ผู้ตรวจสอบสามารถนำข้อมูลจากรายงานนั้นมาใช้ให้เป็นประโยชน์และเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานต่อไปได้ เช่นข้อมูลเกี่ยวกับจุดดี จุดอ่อนหรือปัญหาที่เกิดขึ้น แนวความคิด ข้อเสนอแนะและข้อควรปรับปรุง

3. พบผู้บริหาร การเข้าพบผู้บริหารเพื่อเป็นการบอกกล่าวและเป็นมรรยาทก่อนการเข้าตรวจ ซึ่งจะได้มีการพูดคุยกันและสอบถามถึงปัญหาในการดำเนินงานจากผู้บริหารโดยตรง

4. ประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน เป็นแนวทางให้พบประเด็นข้อตรวจพบที่สำคัญได้ ซึ่งจะนำมากำหนดขอบเขตและปริมาณการตรวจต่อไป รายละเอียดของการประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในได้จัดแบ่งไว้ตามด้านต่าง ๆ ของการบริหารงาน ซึ่งจำแนกได้เป็น การจัดองค์การ การวางแผน การปฏิบัติงาน การควบคุมและการรายงาน จะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 5

5. แนวการตรวจ เป็นการกำหนดวิธีการตรวจสอบไว้อย่างละเอียดใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างเรียบร้อยตรงตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ และมีขั้นตอนซึ่งเป็นเครื่องมือในการควบคุมการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบ รายละเอียดของแนวการตรวจสอบซึ่งจะได้จัดแยกไว้ตามลักษณะของการปฏิบัติงาน จะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 6

6. การตรวจสอบ เป็นการค้นหาความจริงโดยการรวบรวมข้อมูลและหลักฐานจากการศึกษาเอกสารและวิธีการตรวจสอบอื่น ๆ ที่จำเป็น เพื่อสนับสนุนข้อสรุปหรือข้อตรวจพบนั้น ๆ การรวบรวมข้อมูลและหลักฐานโดยการเลือกตัวอย่างมาทำการทดสอบหารายละเอียด ซึ่งขนาดของตัวอย่างที่ทดสอบจะอยู่ในดุลยพินิจของผู้ตรวจสอบ แต่ถ้าจำนวนขนาดตัวอย่างที่เลือกมาทดสอบให้ผลคลาดเคลื่อนและเบี่ยงเบนมากผู้ตรวจสอบจะต้องขยายขนาดตัวอย่างเพิ่มขึ้น และหากเป็นกิจการขนาดใหญ่ก็จะใช้เทคนิคทางสถิติเข้าช่วยในการกำหนดขนาดตัวอย่าง

7. กระดาษทำการ[12] เป็นการบันทึกข้อมูลและหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้รับในระหว่างตรวจสอบ เพื่อสนับสนุนผลการตรวจสอบและเป็นหลักฐานอ้างอิงในการจัดทำรายงานการตรวจสอบ

การดาษทำการที่ดีควรประกอบด้วย

1. ชื่อหน่วยงานที่ตรวจ
2. ชื่อเรื่องของกระดาษทำการและงวดที่ทำการตรวจ
3. แหล่งที่มาของข้อมูล
4. วัตถุประสงค์ในการจัดทำกระดาษทำการ
5. เลขรหัสกระดาษทำการ
6. ลายมือชื่อของผู้ตรวจสอบในการจัดทำกระดาษทำการและวันที่จัดทำ
7. สรุปผลการตรวจและข้อสังเกตอื่นที่พบจากการตรวจ

ทั้งนี้ผู้ควบคุมการตรวจสอบจะต้องสอบทานกระดาษทำการทั้งหมดโดยทันทีที่อยู่ในระหว่างการตรวจสอบ และต้องลงลายมือชื่อพร้อมวันที่ที่สอบทานในกระดาษทำการทุกแผ่น

รายการต่าง ๆ ที่ผู้สอบทานต้องการให้มีในกระดาษทำการประกอบด้วย

1. ใบสรุปกระดาษทำการแต่ละเรื่องจะต้องมีข้อมูลที่เพียงพอ
2. ให้เขียนอ้างอิงถึงกันไว้ให้ชัดเจนในกรณีที่ข้อมูลในกระดาษทำการหนึ่งเกี่ยวพันกับข้อมูลในกระดาษทำการอื่น
3. อธิบายเรื่องราวที่พบเห็นจากการตรวจสอบ
4. การตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานตรงตามวัตถุประสงค์ในการตรวจที่กำหนดไว้
5. ปฏิบัติตามแนวการตรวจสอบที่กำหนดไว้ ถ้าเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบจะต้องอธิบายและให้เหตุผลในการเปลี่ยนแปลงไว้ด้วย
6. ให้เหตุผลประกอบอย่างละเอียดชัดเจนในการแสดงผลของการตรวจสอบ
7. อธิบายอย่างละเอียดถึงวิธีการคัดเลือกตัวอย่าง
8. มีหลักฐานและกระดาษทำการประกอบความคิดเห็นในการสนับสนุนข้อสรุปของการตรวจสอบ

8. สรุปประเด็นข้อตรวจพบ จะต้องเป็นเรื่องที่สำคัญและมีผลต่อประสิทธิภาพประสิทธิผลของการดำเนินงานตามโครงการที่ตรวจ และจะต้องให้ข้อเสนอแนะประกอบไว้ด้วย

---

[12]United States General Accounting Office, Performance Audit Guidelines, (United States: U.S. Government Printing Office, 1988), p. III-4.3-4.5.

9. พบผู้บริหาร เมื่อการตรวจสอบเสร็จสิ้น เพื่อปิดการตรวจและชี้ประเด็นข้อตรวจพบให้ผู้บริหารรับทราบ ยืนยันข้อเท็จจริง และเปิดโอกาสให้ผู้บริหารแสดงข้อคิดเห็น เพื่อจะได้นำเข้าไว้ในรายงาน

10. จัดทำรายงาน เพื่อแสดงผลของการตรวจสอบซึ่งครอบคลุมสาระสำคัญที่ต้องการรายงานทั้งหมด เน้นในจุดที่ควรเน้น ข้อความที่เขียนไว้นั้นถูกต้อง ใช้ภาษาที่เข้าใจง่ายแต่มีความกระชับหรือกระทัดรัดและชัดเจน สามารถออกทันเวลาที่จะนำไปใช้ประโยชน์ มีความสร้างสรรค์และจูงใจเพื่อให้เกิดการปรับปรุงแก้ไขที่ดีขึ้น และอยู่ในรูปแบบที่เป็นระเบียบ สอาดน่าอ่าน

การจัดทำรายงานเป็นขั้นตอนที่สำคัญขั้นตอนหนึ่งเพราะการปฏิบัติงานตั้งแต่เริ่มต้นจนจบแม้มีประสิทธิภาพเพียงใดหากการรายงานไม่ดีผู้อ่านไม่เข้าใจและไม่เห็นความสำคัญแล้วการปฏิบัติงานที่ผ่านมาก็เป็นอันล้มเหลวและไร้ประโยชน์ในที่สุด

องค์ประกอบของรายงานจะประกอบด้วย

1. บทนำ กล่าวถึงข้อมูลความเป็นมาเป็นไปและเหตุที่ทำให้มีการตรวจสอบ
2. วัตถุประสงค์ แสดงถึงเป้าหมายของการตรวจสอบ
3. ขอบเขต แสดงถึงขอบข่ายของงานที่ได้ตรวจสอบหรือข้อจำกัดในการปฏิบัติงาน
4. ประเด็นข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะ จะต้องเป็นเรื่องที่สำคัญและมีผลต่อประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงาน

การเสนอประเด็นข้อตรวจพบ โดยปกติจะต้องเสนอไว้เป็นประเด็น ๆ ไป และในแต่ละประเด็นจะต้องประกอบไปด้วย[13]

1. สิ่งที่ควรจะเป็น (Criteria Used to Measure Efficiency and Economy)
2. สิ่งที่เป็นอยู่หรือข้อเท็จจริงที่ตรวจพบ (Conditions Found by Auditors)
3. ผลกระทบ (Effect of The Conditions)
4. สาเหตุ (Cause of The Situation)
5. ข้อเสนอแนะ (Auditors' Recommendations) ต้องชัดเจนไม่มีความเอนเอียงหรือมีอคติ ต้องมีคุณค่าสามารถนำไปปฏิบัติได้ไม่ก่อให้เกิดความไม่สะดวก ไม่เพิ่มงานหรือเพิ่มความยุ่งยากโดยไม่จำเป็น

---

[13] Jack C. Robertson and Frederick G. Davis, Auditing, p. 164.

11. ติดตามผล เพื่อช่วยให้มั่นใจว่ามีการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะหรือไม่เพียงใด หากไม่ปฏิบัติตามเป็นเพราะเหตุใด ถ้าปราศจากการติดตามผลแล้วการตรวจสอบอาจสูญเปล่าได้

ขั้นตอนต่าง ๆ ข้างต้นสรุปได้เป็น 4 ขั้นตอนใหญ่ ๆ คือ

1. การวางแผน ประกอบด้วยเลือกโครงการ สำรวจข้อมูลเบื้องต้น เข้าพบผู้บริหาร ประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายใน วางแนวการตรวจสอบ

2. การปฏิบัติงาน ประกอบด้วยออกตรวจสอบ จัดทำกระดาษทำการ สรุปประเด็นข้อตรวจพบ เข้าพบผู้บริหารเพื่อปิดการตรวจ

3. การรายงาน

4. การติดตามผลหลังการตรวจ

<u>ประโยชน์ของการตรวจสอบการดำเนินงาน</u>

การประเมินผลที่ถูกต้องและเหมาะสมนั้นจะนำมาซึ่งประโยชน์ต่อการตัดสินใจในกรณีต่อไปนี้

1. เพื่อดำเนินงานต่อหรือเลิกดำเนินงานตามโครงการ

2. เพื่อปรับปรุงกระบวนการปฏิบัติในโครงการ

3. เพื่อเพิ่มหรือลดมาตรการและเทคนิคบางประการในโครงการ

4. เพื่อสร้างโครงการในลักษณะคล้ายคลึงกันในท้องที่อื่น ๆ

5. เพื่อแบ่งสรรทรัพยากรระหว่างโครงการที่ต่างแก่งแย่งแข่งขันกัน

6. เพื่อสนับสนุนหรือหักล้างกรอบทฤษฎีซึ่งเป็นรากฐานของโครงการ

นอกจากนี้การตรวจสอบการดำเนินงานจะให้ประโยชน์ต่อการบริหารงานได้ดังนี้[14]

1. มีประโยชน์โดยตรงต่อการควบคุมและตรวจสอบระดับการปฏิบัติงานของบุคลากรทั้งระดับบริหารและระดับปฏิบัติให้คงไว้ในมาตรฐานที่พึงประสงค์

2. สามารถช่วยให้องค์การได้ทราบถึงความจำเป็นและทิศทางในการพัฒนาบุคลากรเพื่อเพิ่มพูนความรู้ ความสามารถและทักษะต่าง ๆ ให้สอดคล้องกับความต้องการขององค์การ โดยอาจกระทำในลักษณะของการฝึกอบรม การให้คำปรึกษา

3. ช่วยกระตุ้นให้ผู้บังคับบัญชาคอยสังเกตจดจำพฤติกรรมของผู้ใต้บังคับบัญชาด้วยความเอาใจใส่ยิ่งขึ้น โดยหวังว่าความเอาใจใส่ดังกล่าวน่าจะก่อให้เกิดความสัมพันธ์และความเข้าใจที่

---

[14]ปรัชย เปี่ยมสมบูรณ์ <u>การประเมินผลการปฏิบัติงาน</u> เอกสารการศึกษารัฐประศาสนศาสตร์ คณะรัฐประศาสนศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2533.

ดีต่อกันระหว่างผู้บังคับบัญชากับผู้ใต้บังคับบัญชา

4. สามารถกระตุ้นให้ผู้ปฏิบัติงานได้รับข่าวสารข้อมูลที่จำเป็นต่อการปรับปรุงตนเองและวิธีการทำงานให้มีคุณค่าต่อองค์การยิ่งขึ้น

5. มีประโยชน์ต่อการพิจารณาโยกย้าย สับเปลี่ยนบุคลากรให้ตรงตามความรู้ ความสามารถและทักษะ

ความเป็นมาของเงินทุนหมุนเวียน

โดยปกติการดำเนินงานและการใช้จ่ายเงินของส่วนราชการต่างต้องดำเนินการตามขั้นตอนและระบบของเงินงบประมาณ กล่าวคือรายจ่ายใดที่จะใช้จ่ายได้ต้องกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีและจะก่อหนี้ผูกพันหรือทำการใช้จ่ายเงินก่อนได้รับอนุมัติเงินประจำงวดมิได้ ในกรณีที่ส่วนราชการมีรายได้หรือได้รับเงินเป็นกรรมสิทธิ์จะต้องนำส่งเข้าเป็นเงินรายได้แผ่นดินทั้งจำนวนตามพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. 2491 มาตรา 4 วรรคแรก แต่รัฐมนตรีกระทรวงการคลังมีอำนาจกำหนดข้อบังคับอนุญาตให้หัวหน้าส่วนราชการใด ๆ หักรายจ่ายจากเงินที่จะต้องส่งเข้าบัญชีเงินคงคลังดังกล่าวได้ตามพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. 2491 มาตรา 4 วรรค 2 นอกจากนี้ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 กำหนดว่า บรรดาเงินทั้งปวงที่ส่วนราชการได้รับเป็นกรรมสิทธิ์ไม่ว่าจะได้รับตามกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับหรือได้รับชำระตามอำนาจหน้าที่หรือสัญญา ได้รับจากการให้ใช้ทรัพย์สินหรือเก็บดอกผลจากทรัพย์สินของทางราชการ ให้ส่วนราชการที่ได้รับเงินนั้นนำส่งคลังตามระเบียบหรือข้อบังคับที่รัฐมนตรีกำหนดเว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดเป็นอย่างอื่น ซึ่งตามมาตรา 24 วรรคสอง สามและสี่ได้กำหนดข้อยกเว้นสำหรับเงินรายรับที่ไม่ต้องนำส่งคลัง

จากขั้นตอนและระบบของเงินงบประมาณดังกล่าวข้างต้นนี้ จึงทำให้เกิดเงินนอกงบประมาณขึ้น โดยที่กิจกรรมบางประเภทของรัฐดำเนินงานในลักษณะธุรกิจจำเป็นต้องอาศัยความคล่องตัว รวดเร็วในการปฏิบัติงาน การดำเนินการตามระบบเงินงบประมาณย่อมไม่ทันการและไม่คล่องตัว และอาจเกิดผลเสียต่อกิจการได้เพราะการเงินในระบบงบประมาณมีขั้นตอนมากเพื่อให้กิจกรรมของรัฐดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพ การดำเนินการจึงเปลี่ยนมาใช้ระบบเงินนอกงบประมาณประเภทเงินทุนหมุนเวียนขึ้น

เงินทุนหมุนเวียนตามพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. 2491 มาตรา 3 หมายถึงทุนที่ตั้งขึ้นเพื่อกิจการซึ่งอนุญาตให้นำรายรับสมทบทุนไว้ใช้จ่ายได้ และที่แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 12 ความว่า การจ่ายเงินเป็นเงินทุนหมุนเวียนเพื่อการใด ๆ ให้กระทำได้แต่โดยกฎหมาย

ดังนั้นเงินทุนหมุนเวียน หมายถึงทุนที่ได้รับจัดสรรจากเงินงบประมาณรายจ่ายประจำปีใช้ในกิจการบางอย่าง ซึ่งส่วนราชการเจ้าของเงินทุนหมุนเวียนจำเป็นต้องมีความคล่องตัวในการใช้จ่ายเงินเพื่อกิจการใดกิจการหนึ่งโดยเฉพาะ ซึ่งได้รับอนุญาตให้นำรายรับที่เกิดขึ้นไปสมทบทุนไว้ใช้จ่ายได้ เงินทุนหมุนเวียนเป็นระบบเงินนอกงบประมาณประเภทหนึ่งโดยมีฐานะเป็นหน่วยงาน

หนึ่งของส่วนราชการ

การจัดตั้งเงินทุนหมุนเวียน

ตามพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ.2491 มาตรา 12 กำหนดไว้ว่าการจ่ายเงินเป็นทุนหรือทุนหมุนเวียนเพื่อการใด ๆ ให้กระทำได้แต่โดยกฎหมายเพราะฉะนั้นการจัดตั้งเงินทุนหมุนเวียนจะจัดตั้งได้ก็แต่โดยกฎหมายเท่านั้น ซึ่งอาจแยกลักษณะการจัดตั้งออกเป็น 2 ลักษณะใหญ่ ๆ ได้ดังนี้

1. เงินทุนหมุนเวียนที่จัดตั้งขึ้นโดยกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี

2. เงินทุนหมุนเวียนที่จัดตั้งขึ้นโดยมีกฎหมายพิเศษเฉพาะหรือตามมติคณะรัฐมนตรี[15]

ดังนั้นส่วนราชการใดได้พิจารณาเห็นว่ากิจการใดสมควรดำเนินการโดยเงินทุนหมุนเวียนส่วนราชการนั้นจะต้องจัดทำโครงการขึ้นพร้อมรายละเอียดซึ่งแสดงขั้นตอนและวิธีปฏิบัติตลอดจนวิธีการบริหารเงินทุนหมุนเวียนเสนอขออนุมัติในหลักการถึงคณะรัฐมนตรีหรือเสนอต่อสำนักงบประมาณเพื่อพิจารณาดำเนินการจัดตั้งเงินทุนหมุนเวียน โดยกำหนดในพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีเพื่อขออนุมัติต่อสภาผู้แทนราษฎรต่อไป เมื่อสภาผู้แทนราษฎรได้อนุมัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีแล้ว สำนักงบประมาณจะแจ้งให้ส่วนราชการเจ้าของเงินทุนหมุนเวียนและกระทรวงการคลังทราบ กระทรวงการคลังโดยกรมบัญชีกลางจะเปิดบัญชีเงินฝากไว้เท่ากับงบประมาณที่เงินทุนหมุนเวียนนั้น ๆ ได้รับ

เงินทุนหมุนเวียนที่จัดตั้งโดยกฎหมายพิเศษหรือมติคณะรัฐมนตรีเป็นเงินทุนที่ไม่ต้องใช้เงินงบประมาณแผ่นดิน เช่นเงินทุนหมุนเวียนกรมการบินพาณิชย์ซึ่งเงินทุนได้มาจากการเก็บค่าธรรมเนียมใช้สนามบินของผู้โดยสารที่ผ่านไปต่างประเทศมาหมุนเวียนใช้จ่ายในการดำเนินงาน

การบริหารงานเงินทุนหมุนเวียน

ในการดำเนินงานเงินทุนหมุนเวียนตั้งแต่เริ่มจัดตั้งจนถึงการยุบเลิกเงินทุนหมุนเวียนนั้นส่วนราชการที่เกี่ยวข้องมีหน้าที่และรับผิดชอบต่อเงินทุนหมุนเวียนมี 4 หน่วยงานคือ[16]

---

[15]สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน กองตรวจเงินรัฐวิสาหกิจและเงินทุน, "รายงานการศึกษาปัญหาเงินทุนหมุนเวียน," (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, 2530), หน้า 1.

[16]เรื่องเดียวกัน, หน้า 2.

1. ส่วนราชการเจ้าของเงินทุนหมุนเวียน
2. สำนักงบประมาณ
3. กระทรวงการคลัง
4. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

ส่วนราชการเจ้าของเงินทุนหมุนเวียน เป็นผู้พิจารณาว่าส่วนราชการของตนมีความจำเป็นที่จะต้องมีเงินทุนหมุนเวียนหรือไม่ หากเห็นว่ามีความจำเป็นแล้วจะจัดทำเป็นโครงการขึ้น แสดงรายละเอียดทุกขั้นตอนรวมทั้งเงินทุนสำหรับดำเนินงานเพื่อเสนอขอต่อสำนักงบประมาณหรือคณะรัฐมนตรี เมื่อส่วนราชการได้รับอนุมัติให้จัดตั้งเงินทุนหมุนเวียนขึ้นแล้วส่วนราชการต้องดำเนินการขอเปิดบัญชีเงินฝากไว้ที่กระทรวงการคลังตามวงเงินที่ได้รับ และต้องกำหนดระเบียบวิธีปฏิบัติ แผนงานประจำปีและประมาณการรับ-จ่ายของเงินทุนหมุนเวียนไปยังกระทรวงการคลังเพื่อเห็นชอบหรือเพื่ออนุมัติเบิกจ่ายในระหว่างปี

การจัดทำบัญชีของเงินทุนหมุนเวียน เนื่องจากเงินทุนหมุนเวียนเป็นเงินนอกงบประมาณและดำเนินการในลักษณะของธุรกิจ เมื่อสิ้นปีงบประมาณหนึ่ง ๆ ส่วนราชการเจ้าของเงินทุนต้องจัดทำงบการเงินพร้อมรายละเอียดแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานส่งสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเพื่อตรวจสอบและรับรองความถูกต้อง

สำนักงบประมาณ ในการจัดตั้งเงินทุนหมุนเวียนส่วนราชการเจ้าของเงินทุนต้องจัดทำโครงการตลอดจนงบประมาณที่ต้องการและขั้นตอนวิธีการปฏิบัติงานโครงการดังกล่าวเสนอต่อสำนักงบประมาณเพื่อพิจารณาวิเคราะห์ความจำเป็นและความเป็นไปได้ของโครงการ เมื่อสำนักงบประมาณพิจารณาแล้วเห็นชอบในหลักการก็จะพิจารณาจัดสรรเงินงบประมาณให้โดยตั้งจ่ายไว้ในพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีของแต่ละปี หากพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีดังกล่าวได้รับการอนุมัติเห็นชอบจากสภาผู้แทนราษฎรและได้ประกาศใช้แล้วส่วนราชการเจ้าของเงินทุนก็สามารถดำเนินการตามวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งเงินทุนได้ ปกติการพิจารณาการจัดตั้งทุนมักจะเป็นหน้าที่ของสำนักงบประมาณเว้นแต่บางกรณีคณะรัฐมนตรีจะมอบหมายให้กระทรวงการคลังร่วมพิจารณาให้ความเห็นด้วย[17]

กระทรวงการคลัง มีหน้าที่ในการดูแลเงินทุนหมุนเวียนดังกล่าวโดยให้ความเห็นชอบระเบียบเงินทุนและพิจารณาอนุมัติประมาณการรายจ่ายเงินทุนประจำปีตลอดจนระบบบัญชีเงินทุน กรมบัญชีกลางในฐานะที่ได้รับมอบหมายจากกระทรวงการคลังให้มีหน้าที่ดูแลการดำเนินงานของ

---

[17]บุญมี เลิศพิเชฐ, "เงินทุนหมุนเวียน" (กรุงเทพมหานคร: กรมบัญชีกลาง, 2531), หน้า 3.

เงินทุนหมุนเวียนต่าง ๆ จะพิจารณาความเหมาะสม ความเป็นไปได้ในการดำเนินงานตลอดจนงบประมาณในการดำเนินการ อัตรากำลังเจ้าหน้าที่ ควบคุมการเบิกจ่าย ตลอดจนการจัดวางระบบบัญชีเงินทุนให้ส่วนราชการที่แจ้งความจำนงมา โดยกองระบบบัญชีและวิชาการคลังจะเป็นผู้ดูแลในส่วนของระบบบัญชีดังกล่าว

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน เป็นหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องและความเหมาะสมของการรับ-จ่ายเงินของรัฐ ในส่วนของเงินทุนหมุนเวียนนี้อยู่ในความรับผิดชอบตรวจสอบของกองตรวจเงินรัฐวิสาหกิจและเงินทุนโดยตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของเงินทุนหมุนเวียนหรือตรวจสอบเพื่อดำเนินการชำระบัญชีในกรณีที่มีการยุบเลิกเงินทุนหมุนเวียน

<u>การดำเนินงานเงินทุนหมุนเวียน</u>

การดำเนินงานของเงินทุนหมุนเวียน มีความแตกต่างกันไปตามแต่วัตถุประสงค์ของเงินทุนตั้งแต่การจัดซื้อ การให้บริการ ไปจนถึงการขายและการผลิต มีวิธีการลงบัญชีตั้งแต่อย่างง่าย คือมีบัญชีแยกประเภทเพียง 4-5 บัญชี จนถึงการลงบัญชีแบบซับซ้อนคือมีทั้งบัญชีการเงินและบัญชีต้นทุน และอาจมีการประมาณค่าโสหุ้ยขึ้นซึ่งเรียกเก็บจากผู้ใช้บริการ มีการจัดทำงบการเงินซึ่งมีลักษณะคล้ายกับงบกำไรขาดทุนของธุรกิจการค้า ซึ่งจะได้กล่าวอย่างละเอียดต่อไปในบทที่ 3

<u>การยุบเลิกเงินทุนหมุนเวียน</u>

ปกติการยุบเลิกเงินทุนหมุนเวียนจะกระทำเมื่อส่วนราชการนั้นหมดความจำเป็นที่ต้องดำเนินการในรูปแบบของเงินทุนหมุนเวียนแล้วหรือกิจการนั้นดำเนินการประสบผลล้มเหลวอันเป็นผลเสียหายต่อราชการ ส่วนราชการหรือกระทรวงการคลังก็อาจพิจารณาให้ยุบเลิกเงินทุนดังกล่าว ในการยุบเลิกเงินทุนหมุนเวียนนั้นในทางปฏิบัติส่วนราชการเจ้าของเงินทุนหมุนเวียนที่ต้องการยุบเลิกเงินทุนจะดำเนินการปิดบัญชีจัดทำงบแสดงฐานะการเงิน สิ้นสุด ณ วันที่ยุบเลิกส่งสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบรับรองและดำเนินการชำระบัญชีต่อไป

<u>ประเภทของเงินทุนหมุนเวียน</u>

ปัจจุบันส่วนราชการหันมานิยมใช้ระบบเงินทุนหมุนเวียนมากยิ่งขึ้นทั้งนี้เพราะมีขั้นตอนน้อยและสะดวกกว่าระบบเงินงบประมาณ เพียงกระทรวงการคลังอนุมัติประมาณการรายจ่ายหลังจากที่มีระเบียบเรียบร้อยแล้วก็สามารถเบิกจ่ายเงินไปดำเนินการได้ทันทีและในระหว่างปีหากประมาณการรายจ่ายไม่เพียงพอก็ยังสามารถขออนุมัติประมาณการรายจ่ายเพิ่มเติมได้อีก จะเห็นได้ว่าขั้นตอนต่าง ๆ ไม่ซับซ้อนและสามารถยืดหยุ่นได้อีกจึงทำให้เกิดเงินทุนหมุนเวียนขึ้นเป็นจำนวนมากและแต่ละเงินทุนก็มีรูปแบบการดำเนินงานเป็นของตัวเองตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งแตกต่างกันไป ในการศึกษาครั้งนี้ได้แบ่งเงินทุนหมุนเวียนออกเป็น 2 กลุ่มดังนี้

1.	เงินทุนหมุนเวียนที่จัดตั้งขึ้นโดยกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี	97	หน่วย
2.	เงินทุนหมุนเวียนที่จัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายพิเศษหรือมติคณะรัฐมนตรี	33	หน่วย
	รวม	130	หน่วย

เงินทุนหมุนเวียนจำนวน 97 หน่วย แบ่งเป็นเงินทุนที่ดำเนินการตามปกติจำนวน 70 หน่วย (เป็นเงินทุนที่ดำเนินการตามปกติที่ไม่ต้องส่งรายรับเข้าเป็นเงินรายได้แผ่นดิน 60 หน่วย และต้องส่งรายรับเข้าเป็นเงินรายได้แผ่นดิน 10 หน่วย) และหยุดดำเนินการหรืออยู่ในระหว่างชำระบัญชี 27 หน่วย[18]

เงินทุนหมุนเวียนจำนวน 60 หน่วยนั้นจัดเป็นเงินทุนหมุนเวียนที่ได้ลักษณะตามขอบเขตของการวิจัย กล่าวคือเป็นเงินทุนหมุนเวียนที่ได้รับเงินทุนมาจากเงินงบประมาณรายจ่ายประจำปี และสามารถนำรายรับที่เกิดขึ้นมาหมุนเวียนใช้ในการบริหารงานได้โดยไม่ต้องนำส่งเข้าเป็นเงินรายได้แผ่นดินและกำลังดำเนินการอยู่ ซึ่งจำแนกตามวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งและตามลักษณะการดำเนินงานได้เป็น 5 ประเภท โดยมีรายละเอียดดังนี้

รายชื่อเงินทุนหมุนเวียน	กรม	กระทรวง
ประเภทให้กู้ยืม		
1. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อประกอบอาชีพการประมงทะเลหรือเพาะเลี้ยงสัตว์น้ำ	ประมง	เกษตรและสหกรณ์
2. เงินทุนหมุนเวียนโครงการเกษตรรวมใจ	การสัตวะ	เกษตรและสหกรณ์
3. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อประกอบอาชีพและการครองชีพโครงการจัดพัฒนาที่ดินตามพระราชประสงค์	พัฒนาที่ดิน	เกษตรและสหกรณ์
4. เงินทุนหมุนเวียนส่งเสริมการสหกรณ์	ส่งเสริมสหกรณ์	เกษตรและสหกรณ์

---

[18]สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน กองตรวจเงินรัฐวิสาหกิจและเงินทุน, "รายงานสถานะงบการเงินของเงินทุนหมุนเวียนและกองทุน", (มีนาคม 2532) และได้จำแนกออกเป็นกลุ่มตามรายงานของผู้สอบบัญชี สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

รายชื่อเงินทุนหมุนเวียน	กรม	กระทรวง
ประเภทให้กู้ยืม (ต่อ)		
5. เงินทุนช่วยเหลือเกษตรกร (ชาวนาเติม)	ส่งเสริมสหกรณ์	เกษตรและสหกรณ์
6. เงินทุนหมุนเวียนการนิคมประชาสงเคราะห์	ประชาสงเคราะห์	มหาดไทย
7. เงินทุนหมุนเวียนโครงการหม่อนไหมจังหวัดสุรินทร์	ประชาสงเคราะห์	มหาดไทย
8. เงินทุนหมุนเวียนอุดหนุนสมาชิกนิคมสร้างตนเองเลี้ยงโคนมจังหวัดสระบุรี	ประชาสงเคราะห์	มหาดไทย
9. เงินทุนหมุนเวียนพัฒนาการชุมชน	การพัฒนาชุมชน	มหาดไทย
10. สำนักงานธนกิจอุตสาหกรรมขนาดย่อม	ส่งเสริมอุตสาหกรรม	อุตสาหกรรม
11. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อการส่งเสริมอาชีพอุตสาหกรรมในครอบครัวและหัตถกรรมไทย	ส่งเสริมอุตสาหกรรม	อุตสาหกรรม
ประเภทให้เช่าหรือเช่าซื้อทรัพย์สิน		
1. เงินทุนหมุนเวียนกองทุนเพื่อจัดหาที่ดินให้แก่เกษตรกร	ส่งเสริมสหกรณ์	เกษตรและสหกรณ์
2. เงินทุนหมุนเวียนจัดซื้อที่ดินเพื่อเกษตรกร	ส่งเสริมสหกรณ์	เกษตรและสหกรณ์
3. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อใช้ในโครงการธนาคารโค-กระบือ	ปศุสัตว์	เกษตรและสหกรณ์
4. กองทุนการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรม	สำนักงานปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตร	เกษตรและสหกรณ์
5. เงินทุนหมุนเวียนค่าเครื่องจักรกล	ทางหลวง	คมนาคม
6. เงินทุนหมุนเวียนช่วยเหลือเกษตรกรและผู้ยากจน	ปลัดสำนักนายก	สำนักนายกรัฐมนตรี

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รายชื่อเงินทุนหมุนเวียน	กรม	กระทรวง
ประเภทให้ผ่อนส่งทรัพย์สิน		
1. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อซื้อขายรถจักรยานยนต์ผ่อนส่ง	ส่งเสริมสหกรณ์	เกษตรและสหกรณ์
2. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อซื้อขายรถจักรยานยนต์ผ่อนส่ง	ส่งเสริมการเกษตร	เกษตรและสหกรณ์
3. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อซื้อขายรถจักรยานยนต์ผ่อนส่ง	ป่าไม้	เกษตรและสหกรณ์
4. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อซื้อขายรถจักรยานยนต์ผ่อนส่ง	ปศุสัตว์	เกษตรและสหกรณ์
5. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อซื้อขายรถจักรยานยนต์ผ่อนส่ง	ตำรวจ	มหาดไทย
6. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อซื้อขายรถจักรยานยนต์ผ่อนส่ง	การพัฒนาชุมชน	มหาดไทย
7. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อซื้อขายรถจักรยานยนต์ผ่อนส่ง	สำนักงานเร่งรัดพัฒนาชนบท	มหาดไทย
8. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อซื้อขายรถจักรยานยนต์ผ่อนส่ง	สำนักงานการประถมศึกษาแห่งชาติ	ศึกษาธิการ
ประเภทช่วยค้ำประกัน		
1. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อให้ข้าราชการครูสปช.กู้เพื่อสร้างบ้านผ่อนส่ง	สำนักงานคณะกรรมการประถมศึกษาแห่งชาติ	ศึกษาธิการ
2. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อให้ข้าราชการครูกรมสามัญศึกษากู้เพื่อจัดสร้างบ้านผ่อนส่ง	สามัญศึกษา	ศึกษาธิการ
3. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี	สำนักงานปลัดกระทรวง	วิทยาศาสตร์เทคโนโลยีและการพลังงาน
4. เงินทุนหมุนเวียนเงินกู้เพื่อส่งเสริมการค้าของคนไทย	การค้าภายใน	พาณิชย์

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รายชื่อเงินทุนหมุนเวียน ประเภทจัดซื้อ ผลิตและจำหน่าย	กรม	กระทรวง
1. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อผลิตและขยายพันธุ์พืชภายใต้เงินกู้สหรัฐอเมริกา	ส่งเสริมการเกษตร	เกษตรและสหกรณ์
2. เงินทุนหมุนเวียนผลิตและขยายพันธุ์ข้าว	ส่งเสริมการเกษตร	เกษตรและสหกรณ์
3. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อผลิตและขยายพันธุ์ฝ้าย	ส่งเสริมการเกษตร	เกษตรและสหกรณ์
4. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อผลิตและขยายพันธุ์พืชภายใต้เงินกู้รัฐบาลญี่ปุ่น	ส่งเสริมการเกษตร	เกษตรและสหกรณ์
5. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อผลิตและขยายพันธุ์ข้าวโพด	ส่งเสริมการเกษตร	เกษตรและสหกรณ์
6. เงินทุนหมุนเวียนพืชไร่	วิชาการเกษตร	เกษตรและสหกรณ์
7. เงินทุนหมุนเวียนในการผลิตเชื้อไรโซเบียม	วิชาการเกษตร	เกษตรและสหกรณ์
8. เงินทุนหมุนเวียนยางพารา	วิชาการเกษตร	เกษตรและสหกรณ์
9. เงินทุนหมุนเวียนขยายพันธุ์ข้าว	วิชาการเกษตร	เกษตรและสหกรณ์
10. เงินทุนหมุนเวียนเกี่ยวกับไหม	วิชาการเกษตร	เกษตรและสหกรณ์
11. เงินทุนหมุนเวียนสถานแสดงพันธุ์สัตว์น้ำจังหวัดภูเก็ต	ประมง	เกษตรและสหกรณ์
12. เงินทุนหมุนเวียนเพื่อใช้ในการผลิตพันธุ์ปศุสัตว์	ปศุสัตว์	เกษตรและสหกรณ์
13. เงินทุนหมุนเวียนผลิตแผ่นป้ายจราจร รพช.	สำนักงานเร่งรัดพัฒนาชนบท	มหาดไทย
14. เงินทุนหมุนเวียนส่งเสริมกลุ่มธุรกิจเศรษฐกิจ รพช. เพื่อผนึกกิจกรรมพัฒนาชนบทเบื้องต้น	สำนักงานเร่งรัดพัฒนาชนบท	มหาดไทย
15. เงินทุนหมุนเวียนซื้อเครื่องอะไหล่และเครื่องจักรกล	สำนักงานเร่งรัดพัฒนาชนบท	มหาดไทย
16. เงินทุนหมุนเวียนโรงงานในอารักษ์	ประชาสงเคราะห์	มหาดไทย

รายชื่อเงินทุนหมุนเวียน	กรม	กระทรวง
ประเภทจัดซื้อ ผลิต และจำหน่าย (ต่อ)		
17. โครงการศูนย์อนุรักษ์พลังงานแห่งชาติ	สำนักงานพลังงานแห่งชาติ	วิทยาศาสตร์เทคโนโลยีและการพลังงาน
18. เงินทุนหมุนเวียนผลิตไอโซโทปและอุปกรณ์นิวเคลียร์	สำนักงานพลังงานปรมาณูเพื่อสันติ	วิทยาศาสตร์เทคโนโลยีและการพลังงาน
19. เงินทุนหมุนเวียนบริการเรดิโอกราฟี	สำนักงานพลังงานปรมาณูเพื่อสันติ	วิทยาศาสตร์เทคโนโลยีและการพลังงาน
20. เงินทุนหมุนเวียนกรมสรรพาวุธทหารบก	สรรพาวุธทหารบก	กลาโหม
21. เงินทุนหมุนเวียนศูนย์อำนวยการสร้างอาวุธกองทัพบก	อุตสาหกรรมทหาร	กลาโหม
22. เงินทุนหมุนเวียนโรงงานเภสัชกรรมทหาร	แพทย์ทหารบก	กลาโหม
23. เงินทุนหมุนเวียนการแสดงเหรียญกษาปณ์และเงินตราไทย	ธนารักษ์	การคลัง
24. เงินทุนหมุนเวียนการทำของ	ธนารักษ์	การคลัง
25. เงินทุนหมุนเวียนข่าวสารการพาณิชย์	พาณิชย์สัมพันธ์	พาณิชย์
26. เงินทุนหมุนเวียนโรงพิมพ์สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี	สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี	สำนักนายกรัฐมนตรี
27. เงินทุนหมุนเวียนพิมพ์พจนานุกรมและเอกสารทางวิชาการ		ราชบัณฑิตยสถาน
28. เงินทุนส่งเสริมอาชีพอุตสาหกรรมผู้มีรายได้น้อย	ส่งเสริมอุตสาหกรรม	อุตสาหกรรม
29. เงินทุนหมุนเวียนการสังคีต	ศิลปากร	ศึกษาธิการ
30. เงินทุนหมุนเวียนในการผลิตและจำหน่ายตำราอุดมศึกษา		ทบวงมหาวิทยาลัย
31. เงินทุนหมุนเวียนการฝึกอาชีพเด็กและเยาวชน	สถานพินิจเด็กกลาง	ยุติธรรม

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย