

หน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน
ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ ไม่สังกัดภาควิชา/เทียบเท่า
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2562
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

The authority of the Auditor General
in The Organic Law of the State Auditing B.E. 2561 (2018)



A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws in Laws
Common Course
FACULTY OF LAW
Chulalongkorn University
Academic Year 2019
Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

หน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินตาม
พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงิน
แผ่นดิน พ.ศ. 2561

โดย

น.ส.พลอยแก้ว แสงรุ่ง

สาขาวิชา

นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

รองศาสตราจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

..... คณะบดีคณะนิติศาสตร์
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปาริณา ศรีวินิชย์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล)

..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(รองศาสตราจารย์ ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล)

..... กรรมการ
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์)

..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(รองศาสตราจารย์ ดร.สุปรียา แก้วละเอียต)

พลอยแก้ว แสงรุ่ง : หน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561. (The authority of the Auditor General in The Organic Law of the State Auditing B.E. 2561 (2018))
 อ.ที่ปรึกษาหลัก : รศ. ดร.เอื้ออารีย์ อัจฉะนิล

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินตลอดจนการตรวจผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐ ล้วนเป็นหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน โดยมีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่กำกับการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการให้เป็นไปตามนโยบายและหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่คณะกรรมการกำหนดขึ้น และตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจึงเป็นตำแหน่งที่มีบทบาทสำคัญในระบบการตรวจเงินแผ่นดิน

จากการศึกษาพบว่า โครงสร้างอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน และการกำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการกำหนดตัวบุคคลที่จะได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และยังเป็นผู้มีอำนาจในการถอดถอนผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินให้พ้นจากตำแหน่งได้ ย่อมส่งผลให้การปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไม่สามารถตรวจสอบและถ่วงดุลกันได้จริง อีกทั้งยังทำให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไม่มีความเป็นอิสระและเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่อย่างแท้จริง นอกจากนี้ หน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ยังได้ก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้บางประการ

เพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนจึงเสนอแนะให้ปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติว่าด้วยอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ตลอดจนการเข้าสู่ตำแหน่งและการพ้นจากตำแหน่งของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

สาขาวิชา นิติศาสตร์

ปีการศึกษา 2562

ลายมือชื่อนิสิต

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาหลัก

5985993434 : MAJOR LAWS

KEYWORD: State Audit, Auditor General, Supreme Audit Institution, State Audit Commission

Ploykaew Saengrung : The authority of the Auditor General in The Organic Law of the State Auditing B.E. 2561 (2018). Advisor: Assoc. Prof. AUA-AREE ENGCHANIL, Ph.D.

The Constitution of the Kingdom of Thailand B.E. 2560 pursuant to the Organic Law of the State Auditing B.E. 2561 states that the state auditing, which includes auditing achievement and efficiency in expenditure of state agencies, are duty and authority of the Auditor General. The State Audit Commission conducts supervision of the state auditing of the Auditor General in compliance with the state audit policy and the state audit standard established by the State Audit Commission and the State Fiscal and Financial Disciplines Act B.E.2561. The Auditor General, therefore, is a significant position in the State auditing system.

This study indicated that, structure of authority of the State Audit Office of the Kingdom of Thailand and the Organic Act states that the State Audit Commission has the power of the election of person to be appointed as the Auditor General and the removal from office, the State Audit Commission and the Auditor General seem to have unequal status which is unable to check and balance power. Moreover, the Auditor General does not actually have independence and impartiality in the performance of duties.

To solve the problems, I suggest an amendment to the law on the powers and duties of the State Audit Office of the Kingdom of Thailand.

Field of Study: Laws

Student's Signature

Academic Year: 2019

Advisor's Signature

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้คงไม่อาจสำเร็จลงได้หากปราศจากความเมตตาของรองศาสตราจารย์ ดร. เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล อาจารย์ที่ปรึกษา ที่ได้ช่วยเหลือให้คำแนะนำและติดตามความคืบหน้าในการจัดทำ มาโดยตลอด ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล ที่กรุณาได้รับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ รองศาสตราจารย์ ดร.สุปรียา แก้วละเอียต และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์ ที่กรุณา ได้รับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ทั้งยังสละเวลาอันมีค่าให้คำแนะนำในการวางแผนโครงการศึกษา และ ข้อคิดที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งสำหรับการจัดทำวิทยานิพนธ์ ตลอดจนแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ จนทำให้ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จไปได้ด้วยดี

ผู้เขียนขอขอบคุณ ดร.ภัทรวรินทร์ บุญชู และคุณญาดานาฏ ขอบอาด ที่ให้ข้อมูลและ คำแนะนำอันเป็นประโยชน์ในประเด็นปัญหาหัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้และให้ความช่วยเหลือด้วยดีมาโดย ตลอด ขอขอบคุณพี่ ๆ กลุ่ม G.Gang และพี่ ๆ เพื่อน ๆ ที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งไม่อาจเอ่ย นามได้ครบถ้วน ตลอดจนผู้บังคับบัญชาทุกท่าน สำหรับความช่วยเหลือ ความรู้และประสบการณ์ในทาง ปฏิบัติงานที่เป็นพื้นฐานให้กับผู้เขียนในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ นอกจากนี้ ขอขอบคุณเจ้าหน้าที่และ บรรณารักษ์ห้องสมุดสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่ช่วยอำนวยความสะดวกด้านข้อมูลประกอบการทำ วิทยานิพนธ์

ขอขอบคุณเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ อำนวยความสะดวกในการศึกษาระดับปริญญาโทจนกระทั่งวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสิ้นสมบูรณ์ ขอขอบคุณเพื่อนร่วมรุ่นสาขากฎหมายมหาชนในระดับชั้นปริญญาโททุกท่าน ตลอดจนขอบคุณ กัลยาณมิตรอีกหลายท่านซึ่งไม่สามารถเอ่ยนามได้ทั้งหมดในที่นี้ สำหรับความช่วยเหลือ กำลังใจ และคำ ปลอบใจยามท้อแท้

เหนือสิ่งอื่นใด ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดาและมารดาอันเป็นที่รักยิ่งของผู้เขียนที่ให้การ สนับสนุนและกำลังใจในการศึกษาเล่าเรียนจนสามารถเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้สำเร็จ

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะมีคุณค่าและประโยชน์ทางวิชาการ อยู่บ้างไม่มากนักน้อย ผู้เขียนขอขอบคุณความดีทั้งหมดแก่บิดามารดา ครูบาอาจารย์ และผู้มีพระคุณทุก ท่านที่ได้กล่าวมาทั้งหมดนี้ ส่วนข้อบกพร่องประการใดในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอน้อมรับความ บกพร่องนั้นไว้แต่ผู้เดียว

พลอยแก้ว แสงรุ่ง



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ค
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ง
กิตติกรรมประกาศ.....	จ
สารบัญ.....	ช
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1. ความเป็นมาและสภาพของปัญหา.....	1
2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	6
3. ขอบเขตการศึกษา.....	6
4. สมมติฐาน.....	6
5. วิธีการศึกษาวิจัย.....	7
6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	7
บทที่ 2 ข้อความคิดทั่วไปว่าด้วยระบบการตรวจเงินแผ่นดิน และพัฒนาการ ของระบบการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทย.....	8
1. แนวคิดว่าด้วยองค์กรอิสระในการควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ.....	8
1.1 ความหมายขององค์กรอิสระ.....	9
1.2 ความเป็นมาและลักษณะทั่วไปขององค์กรอิสระ.....	10
1.3 ความจำเป็นที่ต้องมีองค์กรอิสระในประเทศไทย.....	11
2. แนวคิดการควบคุมงบประมาณแผ่นดิน.....	12
2.1 ความหมายของเงินแผ่นดิน.....	13
2.2 กระบวนการทางงบประมาณแผ่นดินของประเทศไทย.....	14
2.2.1 การจัดทำงบประมาณ (Budget Preparation).....	15

2.2.2 การอนุมัติงบประมาณ (Budget Approval).....	16
2.2.3 การบริหารงบประมาณ (Budget Execution)	17
2.2.4 การตรวจสอบและประเมินผล (Budget Audit and Evaluation).....	18
2.3 องค์กรที่ทำหน้าที่ในการควบคุมตรวจสอบงบประมาณแผ่นดิน.....	19
2.3.1 การควบคุมตรวจสอบงบประมาณโดยองค์กรภายในฝ่ายบริหาร	19
2.3.1.1 การควบคุมตรวจสอบโดยสำนักงบประมาณ	20
2.3.1.2 การควบคุมตรวจสอบโดยกระทรวงการคลัง.....	20
2.3.1.3 การควบคุมตรวจสอบโดยคณะรัฐมนตรี.....	21
2.3.2 การควบคุมตรวจสอบงบประมาณโดยองค์กรภายนอก	21
2.3.2.1 การควบคุมตรวจสอบโดยรัฐสภา	21
2.3.2.2 การควบคุมตรวจสอบโดยคณะกรรมการป้องกันและปราบปราม การทุจริตแห่งชาติ.....	22
2.3.2.3 การควบคุมตรวจสอบโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน	23
3. แนวคิดว่าด้วยการควบคุมตรวจสอบเงินแผ่นดินโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน.....	24
3.1 รูปแบบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน.....	25
3.1.1 Westminster system.....	25
3.1.2 Board system.....	26
3.1.3 Napoleonic system.....	26
3.1.4 Hybrid system.....	27
3.2 หลักการตรวจเงินแผ่นดินสากล	27
3.2.1 หลักการตรวจเงินแผ่นดินตามปฏิญญาลิม่าว่าด้วยแนวปฏิบัติในการตรวจเงิน แผ่นดิน ค.ศ. 1977 (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts 1977).....	27
3.2.1.1 วัตถุประสงค์ของการตรวจเงินแผ่นดิน	28
3.2.1.2 ความเป็นอิสระขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน	29

3.2.1.3	อำนาจในการตรวจสอบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน.....	30
3.2.1.4	ความเชี่ยวชาญขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน.....	31
3.2.1.5	การรายงานข้อตรวจพบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน.....	31
3.2.2	หลักการตามปฏิญญาเม็กซิโกว่าด้วยความเป็นอิสระขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 2007 (Mexico Declaration on SAI Independence 2007)	32
3.3	ลักษณะของการตรวจเงินแผ่นดิน	35
3.3.1	การตรวจสอบการเงิน (Financial Audit)	35
3.3.2	การตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit).....	36
3.3.3	การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนด (Compliance Audit).....	37
4.	พัฒนาการของระบบการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทย	40
4.1	การตรวจเงินแผ่นดินในช่วงก่อนเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475	40
4.1.1	การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว.....	40
4.1.2	การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว	42
4.1.3	การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว	44
4.2	การตรวจเงินแผ่นดินภายหลังเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475	45
4.2.1	การตรวจเงินแผ่นดินภายหลังเปลี่ยนแปลงการปกครองตั้งแต่ พ.ศ. 2475 – 2522	45
4.2.1.1	ระยะที่ 1 พ.ศ. 2475	45
4.2.1.2	ระยะที่ 2 พ.ศ. 2476 – 2522	47
4.2.2	การตรวจเงินแผ่นดินตามพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522	49
4.3	การตรวจเงินแผ่นดินภายหลังการเกิดขึ้นของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นองค์กร อิสระ.....	52
4.3.1	โครงสร้างขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน.....	53
4.3.2	อำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน.....	55
4.3.2.1	คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	55

4.3.2.2 คณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลัง	58
4.3.2.3 ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน	60
4.3.2.4 สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	65
4.3.3 ระบบการตรวจสอบเงินแผ่นดิน.....	69
บทที่ 3 การตรวจเงินแผ่นดินโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดินของต่างประเทศ.....	77
1. การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทย.....	77
1.1 ประวัติความเป็นมา	77
1.2 ระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยในปัจจุบัน	79
1.2.1 ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (The Comptroller and Auditor General).....	80
1.2.1.1 คุณสมบัติ.....	81
1.2.1.2 กระบวนการแต่งตั้ง.....	81
1.2.1.3 การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน	81
1.2.1.4 การดำรงตำแหน่งและการพ้นจากตำแหน่ง	82
1.2.2 สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (The National Audit Office)	82
1.2.2.1 NAO Board	83
1.2.2.2 คณะกรรมการการตรวจสอบ (Audit Committee).....	85
1.2.2.3 คณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนและการสรรหา (Remuneration and Nomination Committee)	90
1.3 โครงสร้างองค์กร.....	95
1.4 ลักษณะงานที่ตรวจสอบ.....	96
1.4.1 การตรวจสอบด้านการเงิน (Financial Audit).....	96
1.4.2 การตรวจสอบความคุ้มค่าของการดำเนินงาน (Performance Audit หรือ Value for Money).....	98
1.5 การรายงานผลการตรวจสอบ.....	99

2. การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศเกาหลีใต้	100
2.1 ประวัติความเป็นมา	100
2.2 ระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศเกาหลีใต้ในปัจจุบัน.....	102
2.2.1 คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (Board of Audit and Inspection หรือ Council of the Commissioners)	102
2.2.1.1 คุณสมบัติ.....	102
2.2.1.2 กระบวนการแต่งตั้ง.....	103
2.2.1.3 การปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน.....	103
2.2.1.4 การดำรงตำแหน่งและการพ้นจากตำแหน่ง	105
2.2.2 สำนักงานเลขาธิการ (Secretariat)	106
2.3 โครงสร้างองค์กร.....	107
2.4 ลักษณะงานที่ตรวจสอบ.....	108
2.4.1 การตรวจสอบการชำระบัญชีรายรับและรายจ่ายของรัฐ (Examination of the Final Accounts)	108
2.4.2 การตรวจสอบและกำกับดูแลบัญชีของหน่วยงานต่าง ๆ (Audit of Accounts)	108
2.4.3 การตรวจสอบการทำงานของรัฐบาลและเจ้าหน้าที่รัฐ (Inspect the functions of administrative agencies and public officials).....	110
2.5 การรายงานผลการตรวจสอบ.....	111
บทที่ 4 วิเคราะห์ปัญหาหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ตามพระราชบัญญัติประกอบ รัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561	114
1. ปัญหาเกี่ยวกับการจัดโครงสร้างองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน	114
1.1 ปัญหาการจัดโครงสร้างให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งมีสถานะเป็นองค์กรอิสระ ตามรัฐธรรมนูญทำหน้าที่กำกับกับการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ..	115
1.2 ปัญหาความเป็นอิสระและเป็นกลางของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและเจ้าหน้าที่ที่ ผู้ว่าการมอบหมาย	133

1.2.1 กระบวนการเข้าสู่ตำแหน่งของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและการถอดถอนกระทบต่อความเป็นอิสระและเป็นกลางของผู้ว่าการในการปฏิบัติหน้าที่	133
1.2.2 การบริหารงานบุคคลของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกระทบต่อความเป็นอิสระและเป็นกลางในการตรวจเงินแผ่นดิน	137
2. ปัญหาเกี่ยวกับหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน	140
2.1 ขอบเขตอำนาจในการตรวจสอบการกระทำที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเงินการคลังของรัฐไม่ชัดเจน	140
2.2 การบังคับตามรายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินขาดประสิทธิภาพ	144
2.3 ความขัดแย้งระหว่างอำนาจของผู้รักษาการตามกฎหมายกับผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการตอบข้อหารือ	148
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	151
1. บทสรุป	151
2. ข้อเสนอแนะ	155
บรรณานุกรม	173
ประวัติผู้เขียน	175

บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและสภาพของปัญหา

ในรัฐที่ปกครองด้วยระบอบประชาธิปไตย การควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐถือเป็นหลักการสำคัญเพื่อป้องกันไม่ให้ฝ่ายปกครองกระทำการตามอำเภอใจ อันจะส่งผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน จึงจำเป็นต้องมีองค์กรและกระบวนการที่เป็นอิสระเข้ามาควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ ซึ่งการตรวจเงินแผ่นดินก็เป็นการควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐอย่างหนึ่ง โดยเป็นการควบคุมตรวจสอบการกระทำของฝ่ายปกครองที่เกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน เพื่อให้การใช้จ่ายเงินแผ่นดินเป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมายและระเบียบแบบแผนที่กำหนดไว้ อีกทั้งยังตรวจสอบให้การใช้จ่ายเงินแผ่นดินเกิดประโยชน์สูงสุด ทั้งในแง่ของความประหยัด ความมีประสิทธิภาพ และความมีประสิทธิภาพ เพราะแหล่งที่มาของเงินแผ่นดินที่สำคัญที่สุดมาจากภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บจากประชาชนทั่วประเทศ ประกอบกับในปัจจุบันรัฐมีภารกิจมากขึ้นโดยได้ขยายกิจกรรมไปในด้านเศรษฐกิจและสังคม เช่น การที่รัฐบาลใช้มาตรการทางการคลังเข้าแทรกแซงระบบเศรษฐกิจ โดยเพิ่มการใช้จ่ายหรือลงทุนในโครงการต่าง ๆ เพื่อกระตุ้นการบริโภคและการลงทุน หรือการที่รัฐบาลใช้มาตรการทางสังคม โดยจ่ายเงินชดเชยรายได้ให้แก่ผู้ที่ได้รับผลกระทบจากการแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) เพื่อเยียวยาความเดือดร้อนของกลุ่มบุคคลดังกล่าว ซึ่งเป็นการดำเนินงานนอกเหนือไปจากขอบข่ายการเงินที่ได้เคยปฏิบัติมา ปัจจุบันกล่าวได้ว่าส่งผลให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีความสำคัญและทวีความจำเป็นมากยิ่งขึ้น ซึ่งการที่องค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะสามารถปฏิบัติภารกิจได้อย่างเที่ยงธรรมและมีประสิทธิภาพย่อมจำเป็นต้องมี “ความเป็นอิสระ” ปราศจากการแทรกแซงจากผู้ถูกตรวจสอบและได้รับการปกป้องจากอิทธิพลภายนอก

สำหรับประเทศไทย ได้มีการจัดตั้งหน่วยงานตรวจเงินแผ่นดินในลักษณะที่เป็นสากลเพื่อควบคุมตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดินของฝ่ายปกครองมาตั้งแต่สมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว โดยมีการจัดตั้งออฟฟิศหลวง เรียกว่า “อดีตออฟฟิศ” เพื่อทำหน้าที่ตรวจบัญชีเงินทองของแผ่นดินทั่วราชอาณาจักร สามารถบังคับให้ผู้รักษาบัญชีส่งบัญชีให้ตรวจสอบได้ทุกราย และยังมีอำนาจเรียกผู้หนึ่งผู้ใดชี้แจงข้อสงสัยในเรื่องเงินแผ่นดิน¹ การตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทยมีการปรับเปลี่ยนรูปแบบการจัดองค์กรตามยุคสมัยและสถานการณ์ทางการเมืองการปกครองเรื่อยมากระทั่งมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 ซึ่งกำหนดให้

¹ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, ถัดดับเหตุการณ์สำคัญในงานตรวจเงินแผ่นดินไทย (พ.ศ. 2418 – 2558), พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: สวัสดิการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2558), หน้า 15.

การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินที่มีฐานะเป็นกรมอยู่ในบังคับบัญชาของ นายกรัฐมนตรีซึ่งเป็นหัวหน้าฝ่ายบริหารโดยตรง มีผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบการปฏิบัติราชการของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน และกำหนดให้การ ได้มาซึ่งผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินมาจากการแต่งตั้งจากนายกรัฐมนตรีโดยความเห็นชอบของรัฐสภา ทำให้การตรวจเงินแผ่นดินตกอยู่ภายใต้อำนาจของฝ่ายบริหารไม่เป็นอิสระและเป็นกลาง²

ภายหลังเหตุการณ์พฤษภาทมิฬ พ.ศ. 2535 ได้มีกระแสเรียกร้องให้มีการปฏิรูปการเมือง เพื่อแก้ปัญหาจากโครงสร้างทางการเมือง และเปิดโอกาสให้ประชาชนมีส่วนร่วมทางการเมืองมากขึ้น โดยในด้านการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ ได้มีการเสนอให้มีการปรับปรุงกลไกตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น³ ซึ่งการตรวจเงินแผ่นดินตามพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 ก็นับเป็นปัญหาหนึ่งของระบบการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ คณะกรรมาธิการยกร่างรัฐธรรมนูญในการจัดทำรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 จึงได้เสนอหลักการให้มี “คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน” ที่เป็นอิสระ ทำหน้าที่ตรวจสอบการสั่งจ่ายเงินแผ่นดิน ให้ถูกต้องตามกฎหมายและมีประสิทธิภาพเพื่อป้องกันการทุจริต⁴

การเกิดขึ้นของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ และผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ปรากฏขึ้นเป็นครั้งแรกตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 (รัฐธรรมนูญฯ 2540) โดยในหมวด 11 ของรัฐธรรมนูญฯ ได้กำหนดเนื้อหาสาระที่เป็นหลักการสำคัญของการตรวจเงินแผ่นดินไว้ในมาตรา 312 ซึ่งได้กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง จากนั้นเมื่อมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ซึ่งเป็นกฎหมายที่กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ได้กำหนดให้อำนาจหน้าที่ตรวจสอบการเงินแผ่นดินเป็นของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้ความรับผิดชอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน⁵ โดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต้องรายงานผลการตรวจสอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เว้นแต่เป็นเรื่องที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดหรือมอบหมายให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาดำเนินการได้เอง⁶ เพื่อให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาวินิจฉัยผลการ

² สภาร่างรัฐธรรมนูญ, "รายงานการประชุมคณะกรรมการยกร่างรัฐธรรมนูญ," ครั้งที่ 7 วันพฤหัสบดีที่ 6 กุมภาพันธ์ 2540.

³ มন্ত্রী รูปสุวรรณ และคณะ, เจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ: รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2542), หน้า 24 – 33.

⁴ มন্ত্রী รูปสุวรรณ และคณะ, เจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ: รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, หน้า 33.

⁵ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542, มาตรา 27 และ 39(2).

⁶ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542, มาตรา 43.

ตรวจสอบว่า การดำเนินการด้านการเงินการคลังของหน่วยรับตรวจมีข้อบกพร่องหรือไม่ หากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาแล้วเห็นว่ามิชอบหรือไม่ว่าจะเป็นกรณีที่มีข้อบกพร่องเนื่องจากไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรี หรือมีข้อบกพร่องเนื่องจากไม่มีข้อกำหนดให้หน่วยรับตรวจต้องปฏิบัติ หรือเป็นกรณีที่ปรากฏว่ามีพฤติการณ์น่าเชื่อว่าเป็นการทุจริตหรือมีการใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ ก่อให้เกิดความเสียหายแก่เงินหรือทรัพย์สินของราชการ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นผู้แจ้งผลการพิจารณาดังกล่าวให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบพร้อมทั้งติดตามผลการดำเนินการต่อไป⁷

ต่อมาเมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 (รัฐธรรมนูญฯ 2550) การตรวจเงินแผ่นดินยังคงรูปแบบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ โดยบัญญัติไว้ในหมวด 11 องค์กรตามรัฐธรรมนูญ ส่วนที่ 1 องค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ ในมาตรา 252 – 254 โดยมาตรา 252 วรรคแรก กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง และในส่วนของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินนั้นได้มีการบัญญัติรับรองอำนาจหน้าที่ไว้ในมาตรา 253 วรรคสอง โดยกำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง ซึ่งเป็นการบัญญัติอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในลักษณะที่แตกต่างไปจากรัฐธรรมนูญฯ 2540 กล่าวคือ รัฐธรรมนูญฯ 2550 มีการบัญญัติรับรองอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินแยกจากกัน แต่อย่างไรก็ตามด้วยเหตุที่ยังไม่มีพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินที่อาศัยอำนาจของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ออกมาแต่อย่างใด การตรวจเงินแผ่นดินในช่วงเวลาดังกล่าวจึงต้องบังคับใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ต่อไปเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญฯ 2550

จากนั้น ภายหลังจากการยึดอำนาจการปกครองของคณะรักษาความสงบแห่งชาติ (คสช.) เมื่อวันที่ 22 พฤษภาคม 2557 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 ถูกยกเลิก จึงนำมาสู่การร่างรัฐธรรมนูญฉบับใหม่ กระทั่งมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 (รัฐธรรมนูญฯ 2560) เมื่อวันที่ 6 เมษายน 2560 การตรวจเงินแผ่นดินยังคงรูปแบบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระ โดยบัญญัติไว้ในหมวด 12 องค์กรอิสระ ส่วนที่ 5 คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน แต่รัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าวไม่ได้มีบทบัญญัติไว้โดยเฉพาะว่า “การตรวจเงินแผ่นดิน” ให้กระทำโดยใคร ดังเช่นรัฐธรรมนูญฯ 2540 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 มีเพียงบทบัญญัติที่วางหลักการสำคัญเกี่ยวกับหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงิน

⁷ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542, มาตรา 44 – 46.

แผ่นดินแยกจากกันไว้อย่างชัดเจน ต่อมาเมื่อประกาศใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินดำเนินการโดยองคมนตรี 3 ส่วน ได้แก่ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจวางนโยบายและออกหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และกำกับการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการและเจ้าหน้าที่ที่ผู้ว่าการมอบหมายเพื่อให้เป็นไปตามนโยบายและหลักเกณฑ์มาตรฐาน และตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ⁸ ตลอดจนมีหน้าที่และอำนาจในการให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะในกรณีที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ได้รับมอบหมายเห็นว่ามีปัญหาในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายหรือหลักเกณฑ์มาตรฐาน หรือตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ⁹ ส่วนหน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบเงินแผ่นดิน ซึ่งรวมถึงการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบและการแจ้งผลการตรวจสอบล้วนเป็นหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินทั้งสิ้น โดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินสามารถมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นข้าราชการของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินดำเนินการแทนได้ ภายใต้การกำกับและความรับผิดชอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน¹⁰ นอกจากนี้ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินยังเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินอันเป็นหน่วยธุรการของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน โดยรับผิดชอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน¹¹

แม้ระบบการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้รัฐธรรมนูญฯ 2560 ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 จะเป็นการจัดรูปแบบองค์กรตรวจเงินแผ่นดินที่มีทั้งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินร่วมกัน เฉกเช่นเดียวกับการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้รัฐธรรมนูญฯ 2540 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 แต่รัฐธรรมนูญฯ 2560 ได้เปลี่ยนแปลงโครงสร้างอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินอย่างมาก ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนจึงเกิดข้อสงสัยในเบื้องต้นว่า การที่กฎหมายกำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินรวมถึงการตรวจผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐเป็นอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเพียงบุคคลเดียว ภายใต้การกำกับของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน โดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไม่มีอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยรายงานผลการตรวจสอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินดังเช่นการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้รัฐธรรมนูญฯ 2540 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 แต่อย่างใด ระบบการตรวจสอบการเงินแผ่นดินในลักษณะดังกล่าวจะเหมาะสม

⁸ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 27.

⁹ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 34.

¹⁰ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 53.

¹¹ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 58.

ตามแนวความคิดและเจตนารมณ์ของการมีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญขึ้นในระบบการตรวจเงินแผ่นดินหรือไม่ นอกจากนี้ การที่กฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ในการสรรหาและคัดเลือกผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้วุฒิสภาให้ความเห็นชอบ และยังเป็นผู้มีอำนาจในการถอดถอนผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินให้พ้นจากตำแหน่งได้ ในกรณีที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจงใจฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามนโยบายหรือหลักเกณฑ์มาตรฐานที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด สิ่งเหล่านี้ย่อมจะส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระและเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบเงินแผ่นดินของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไม่สามารถตรวจสอบและถ่วงดุลกันได้จริงหรือไม่ ประกอบกับกฎหมายดังกล่าวยังมีบทบัญญัติที่เพิ่มเติมอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจสอบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน เช่น มาตรา 8 ได้กำหนดให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจในการควบคุมตรวจสอบการกระทำที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเงินการคลังของรัฐ แต่กฎหมายไม่ได้มีการกำหนดให้ชัดเจนว่า “การกระทำ” ที่องค์กรตรวจเงินแผ่นดินสามารถควบคุมตรวจสอบได้นั้นมีขอบเขตกว้างขวางมากน้อยเพียงใด จะหมายความว่าเฉพาะขั้นตอนในการดำเนินงานตามนโยบายของรัฐบาลหรือหมายความรวมถึงนโยบายของรัฐบาลด้วย และมาตรา 57 ซึ่งกำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่ในการตอบข้อสอบถามของหน่วยรับตรวจเกี่ยวกับการปฏิบัติให้ถูกต้องในเรื่องที่อยู่ในอำนาจตรวจสอบของผู้ว่าการ เช่น กรณีที่หน่วยรับตรวจสอบปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นเรื่องที่อยู่ในอำนาจการตรวจสอบของผู้ว่าการ ขณะเดียวกันเรื่องดังกล่าวก็อยู่ในอำนาจการตอบข้อหารือของคณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ ซึ่งเป็นคณะกรรมการตามพระราชบัญญัติการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ พ.ศ. 2560 ด้วย จึงอาจทำให้เกิดปัญหาความขัดแย้งระหว่างอำนาจของผู้รักษาการตามกฎหมายกับผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการตอบข้อหารือได้ ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นเอกภาพในการใช้กฎหมายตามมา

จากสภาพปัญหาที่กล่าวมาข้างต้น จึงมีความจำเป็นต้องศึกษาการจัดโครงสร้างและอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน กระบวนการเข้าสู่ตำแหน่งของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และการถอดถอน ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 และพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 หลักการตรวจเงินแผ่นดินสากล ได้แก่ ปฏิญญาลิมามาว่าด้วยแนวปฏิบัติในการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 1977 (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts 1977) และปฏิญญาเม็กซิโกว่าด้วยความเป็นอิสระขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 2007 (Mexico Declaration on SAI Independence 2007) ตลอดจนศึกษาแนวความคิดและเจตนารมณ์ของการมีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มี

สถานะเป็นองค์กรอิสระและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินขึ้นในระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทย ทั้งนี้ เพื่อนำข้อมูลที่ได้จากการศึกษามาวิเคราะห์สภาพปัญหาเกี่ยวกับโครงสร้างและอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินตามกฎหมายดังกล่าว นำไปสู่การเสนอแนะแนวทางในการพัฒนาองค์กรตรวจเงินแผ่นดินของไทยให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นต่อไป

2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

2.1 เพื่อศึกษาระบบการตรวจเงินแผ่นดินของไทยโดยเฉพาะภายหลังการเกิดขึ้นของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ ตลอดจนโครงสร้างและอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

2.2 เพื่อศึกษาแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ตลอดจนรูปแบบและอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศอังกฤษ และประเทศเกาหลีใต้ เพื่อนำมาพัฒนาปรับปรุงระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยให้เกิดประสิทธิภาพ

2.3 เพื่อศึกษาปัญหาข้อกฎหมาย และปัญหาในทางปฏิบัติ จากบทบัญญัติของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 แล้ววิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้น นำไปสู่การเสนอแนะแนวทางปรับปรุงแก้ไข

3. ขอบเขตการศึกษา

วิทยานิพนธ์นี้มุ่งศึกษาแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน โครงสร้างและอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทยโดยเฉพาะภายหลังการเกิดขึ้นของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ รวมทั้งปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ตลอดจนศึกษารูปแบบและอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศอังกฤษ และประเทศเกาหลีใต้

4. สมมติฐาน

อำนาจหน้าที่ การเข้าสู่ตำแหน่ง และการพ้นจากตำแหน่งของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ยังไม่สอดคล้องกับหลักการถ่วงดุลอำนาจและหลักความเป็นอิสระตามหลักการตรวจเงินแผ่นดินสากล

และยังไม่มีประสิทธิภาพในการตรวจเงินแผ่นดิน ทำให้เกิดปัญหาการจัดโครงสร้างองค์กรตรวจเงินแผ่นดินและปัญหาอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ดังนั้น จึงควรปรับปรุงบทบัญญัติในเรื่องขอบเขตอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ตลอดจนกระบวนการเข้าสู่ตำแหน่งของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและการถอดถอน

5. วิธีการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นการศึกษาแบบวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาข้อมูลเกี่ยวกับโครงสร้างและอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทยโดยเฉพาะภายหลังการเกิดขึ้นของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 และพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ตลอดจนค้นหาเจตนารมณ์เบื้องหลังกฎหมายดังกล่าว รวมถึงศึกษารูปแบบและอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในต่างประเทศอันได้แก่ ประเทศอังกฤษ และประเทศเกาหลีใต้ เพื่อนำข้อมูลที่ได้มาใช้ในการวิเคราะห์ปัญหาและข้อเสนอแนะของระบบการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทย โดยค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากกฎหมาย หนังสือ รายงานการประชุม บทความ งานวิจัย และการสืบค้นข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต ทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ

6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

6.1 ทำให้ทราบถึงโครงสร้างและอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทย โดยเฉพาะภายหลังการเกิดขึ้นของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และระบบการตรวจเงินแผ่นดินของต่างประเทศ

6.2 ทำให้ทราบถึงปัญหาในการบังคับใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

6.3 เป็นข้อมูลในการพัฒนาระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

บทที่ 2

ข้อความคิดทั่วไปว่าด้วยระบบการตรวจเงินแผ่นดิน และพัฒนาการ ของระบบการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทย

1. แนวคิดว่าด้วยองค์กรอิสระในการควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ

ในปัจจุบันรัฐธรรมนูญและกฎหมายหลายฉบับได้บัญญัติให้หน่วยงานของรัฐมีภารกิจในการจัดทำบริการสาธารณะมากขึ้นเพื่อตอบสนองความต้องการของประชาชนในประเทศ ซึ่งภารกิจของรัฐที่มากขึ้นดังกล่าวทำให้หน่วยงานของรัฐมีการใช้จ่ายงบประมาณที่มากขึ้นตามไปด้วย และโดยเหตุที่รัฐเป็นนิติบุคคลไม่สามารถดำเนินการต่าง ๆ ได้ด้วยตนเอง รัฐจึงมีความจำเป็นต้องสร้างองค์กรขึ้นมาตรวจสอบควบคุมการใช้อำนาจรัฐด้านการใช้จ่ายเงินเพื่อคุ้มครองประชาชนซึ่งเป็นเจ้าของเงิน โดยองค์กรดังกล่าวต้องมีความเป็นอิสระและเป็นกลางเพื่อป้องกันการเลือกปฏิบัติและการแทรกแซงจากองค์กรภายนอก อันเป็นหลักประกันในการคุ้มครองสิทธิของประชาชน

ในต่างประเทศได้มีการจัดตั้งองค์กรของรัฐที่เป็นอิสระ (Independent Regulatory Agency หรือ Autorités Administratives Indépendantes) เพื่อทำหน้าที่วางระเบียบ (regulate) และควบคุม (control) กิจกรรมบางอย่างภายในรัฐไม่ว่าจะเป็นกิจกรรมที่ดำเนินการโดยภาครัฐหรือเอกชน โดยองค์กรอิสระจัดเป็นสถาบันทางการบริหารเพื่อสร้างดุลยภาพระหว่างการบริหารที่มีประสิทธิภาพกับการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ซึ่งโครงสร้างระบบบริหารรูปแบบเดิมไม่สามารถตอบสนองต่อความเปลี่ยนแปลงในทางเศรษฐกิจและสังคมได้ เนื่องจากมีการจัดลำดับของอำนาจหน้าที่และการควบคุมบังคับบัญชาตามลำดับชั้น ทำให้เกิดความล่าช้าและขาดประสิทธิภาพในการปฏิบัติหน้าที่ซึ่งอาจกระทบต่อผลประโยชน์ส่วนรวมและสิทธิเสรีภาพของประชาชน¹²

สำหรับประเทศไทย องค์กรอิสระได้ถือกำเนิดขึ้นเป็นครั้งแรกภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 เพื่อทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบการทำหน้าที่ของฝ่ายการเมืองและฝ่ายราชการในด้านต่าง ๆ รวมทั้งเพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน เนื่องจากปัญหาการปฏิบัติภารกิจหน้าที่ขององค์กรตรวจสอบการใช้อำนาจที่ผ่านมาไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะถูกครอบงำจากฝ่ายการเมือง ในการร่างรัฐธรรมนูญฯ พ.ศ. 2540 จึงได้กำหนดกรอบเกี่ยวกับการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐเป็นหนึ่งในการร่างรัฐธรรมนูญ โดยให้มีองค์กรอิสระซึ่งมีหน้าที่หลักในการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ จำนวน 5 องค์กร ได้แก่ คณะกรรมการการเลือกตั้ง (ก.ก.ต.)

¹² วิษณุ วัลญญู, "องค์กรของรัฐที่เป็นอิสระ," ใน การปฏิรูปการเมืองไทย: ฐานคิดและข้อเสนอว่าด้วยการออกแบบรัฐธรรมนูญฉบับประชาชน ปี 2540, (กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย, 2560), หน้า 468 – 475.

คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (ป.ป.ช.) คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (คตง.) ผู้ตรวจการแผ่นดินของรัฐสภา และคณะกรรมการสิทธิมนุษยชนแห่งชาติ¹³

1.1 ความหมายขององค์กรอิสระ

องค์กรอิสระ หมายถึง องค์กรที่ใช้อำนาจรัฐในลักษณะที่เป็นอำนาจบริหารหรือปฏิบัติการกิจของรัฐในลักษณะที่เป็นภารกิจในทางบริหาร แต่องค์กรดังกล่าวเป็นอิสระจากการบังคับบัญชาหรือกำกับดูแลของคณะรัฐมนตรีซึ่งเป็นองค์กรสูงสุดในฝ่ายบริหาร¹⁴ และหากพิจารณาความหมายขององค์กรอิสระจากลักษณะของอำนาจ และลักษณะในทางกฎหมาย องค์กรอิสระ หมายถึง¹⁵

1. พิจารณาในแง่อำนาจหน้าที่ (object) หมายถึง องค์กรที่ทำหน้าที่ดูแล ควบคุม และวางกฎระเบียบในการดำเนินกิจการบางประเภททั้งของรัฐและของเอกชน รวมทั้งสามารถมีอำนาจที่หลากหลายขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ที่จะให้องค์กรอิสระเหล่านั้นเข้าไปดูแล

2. พิจารณาในลักษณะทางกฎหมาย (nature juridique) ถือเป็นฝ่ายปกครองหรือหน่วยงานของรัฐที่เป็นอิสระ และไม่อยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของฝ่ายบริหาร แต่ไม่ถือว่าเป็นองค์กรตุลาการ และเมื่อยังคงเป็นหน่วยงานของรัฐจึงไม่จำเป็นต้องมีสภาพบุคคล

3. พิจารณาในสถานะขององค์กร สมาชิกที่ประกอบเป็นองค์กรมีความเป็นอิสระ (independent) ปลอดพ้นจากการแทรกแซงหรือการบังคับบัญชาจากหน่วยงานอื่น มีความเป็นอิสระ (autonomie) ในการดำเนินกิจการต่าง ๆ ขององค์กรด้วยตนเอง

4. พิจารณาในหลักของการควบคุมองค์กร เมื่อถือว่าองค์กรนี้เป็นฝ่ายปกครองหรือหน่วยงานของรัฐ และไม่ถือว่าเป็นองค์กรตุลาการ ดังนั้น คำวินิจฉัยหรือคำบังคับขององค์กรเหล่านี้จึงมีลักษณะเป็นนิติกรรมทางปกครอง (acte administratif) และส่งผลให้สามารถควบคุมและตรวจสอบได้โดยองค์กรตุลาการ

นอกจากนี้ หากพิจารณาจากกฎหมายที่เป็นฐานแห่งการเกิดขึ้นขององค์กรอิสระ พบว่ามีองค์กรอิสระ 2 ประเภท¹⁶ คือ

1. องค์กรอิสระที่เกิดขึ้นจากการตรากฎหมายจัดตั้งโดยรัฐสภา องค์กรประเภทนี้อาจเรียกว่า “องค์กรฝ่ายปกครองที่เป็นอิสระ” องค์กรอิสระในลักษณะนี้เป็นองค์กรในสังกัดฝ่ายบริหารแต่เป็น

¹³ ชลัช จงสืบทพันธ์ และคณะ, รายงานการศึกษาวิจัย ความเป็นอิสระขององค์กรตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, พิมพ์ครั้งที่ 1 (นนทบุรี: สถาบันพระปกเกล้า, 2551), หน้า 144.

¹⁴ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, รายงานการวิจัยเรื่อง องค์กรอิสระตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ 2540 (กันยายน 2550), หน้า 18.

¹⁵ วิษณุ วรัญญู, "องค์กรของรัฐที่เป็นอิสระ," ใน การปฏิรูปการเมืองไทย: ฐานคิดและข้อเสนอว่าด้วยการออกแบบรัฐธรรมนูญฉบับประชาชน ปี 2540, หน้า 494 – 495.

¹⁶ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, รายงานการวิจัยเรื่อง องค์กรอิสระตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ 2540, หน้า 18.

อิสระจากอำนาจบังคับบัญชาหรือกำกับดูแลของคณะรัฐมนตรีซึ่งเป็นองค์กรสูงสุดในฝ่ายบริหาร ตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญฯ 2540 องค์กรอิสระประเภทนี้ ได้แก่ คณะกรรมการกิจการกระจายเสียงและกิจการโทรทัศน์แห่งชาติ (กสช.) และคณะกรรมการกิจการโทรคมนาคมแห่งชาติ (กทช.) แม้องค์กรดังกล่าวจะบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ แต่ต้องถือว่าองค์กรอิสระประเภทนี้เป็นองค์กรที่ใช้อำนาจในทางปกครอง ไม่ใช่อำนาจทางรัฐธรรมนูญ เพราะรัฐธรรมนูญไม่ได้ก่อตั้งอำนาจให้องค์กรดังกล่าวโดยตรง แม้องค์กรเหล่านี้จะมีอำนาจออกกฎ อำนาจบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมาย ตลอดจนอำนาจในการวินิจฉัยปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมาย แต่การใช้อำนาจขององค์กรเหล่านี้ก็สามารถถูกตรวจสอบได้ในทางตุลาการ

2. องค์กรอิสระที่เกิดจากการจัดตั้งโดยรัฐธรรมนูญ องค์กรอิสระประเภทนี้เกิดขึ้นจากรัฐธรรมนูญโดยตรง ตามรัฐธรรมนูญฯ 2540 พบว่ามี 5 องค์กร ได้แก่ คณะกรรมการการเลือกตั้ง (ก.ก.ต.) คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (ป.ป.ช.) คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (คตง.) ผู้ตรวจการแผ่นดินของรัฐสภา และคณะกรรมการสิทธิมนุษยชนแห่งชาติ โดยรัฐธรรมนูญได้วางหลักการและกลไกการทำงานที่เอื้อให้องค์กรอิสระสามารถทำงานได้อย่างเป็นอิสระและเป็นกลาง ปราศจากการแทรกแซงจากหน่วยงานภายนอก ซึ่งตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ ได้ครอบคลุมความเป็นอิสระในเรื่องที่มาและการเข้าสู่อำนาจของบุคคลที่ทำหน้าที่ในองค์กรอิสระ การกำหนดนโยบายและการดำเนินงานขององค์กร งบประมาณขององค์กร และหน่วยธุรการหรือสำนักงานขององค์กร¹⁷

1.2 ความเป็นมาและลักษณะทั่วไปขององค์กรอิสระ

การจัดโครงสร้างองค์กรของรัฐที่มีมาแต่เดิมก่อนที่รัฐธรรมนูญฯ 2540 ใช้บังคับ มีการจัดโครงสร้างโดยยึดหลักการแบ่งแยกอำนาจรัฐ โดยรัฐธรรมนูญจะบัญญัติให้พระมหากษัตริย์ใช้อำนาจนิติบัญญัติทางรัฐสภา อำนาจบริหารทางคณะรัฐมนตรี และอำนาจตุลาการทางศาล ภายหลังเกิดเหตุการณ์พฤษภาทมิฬ พ.ศ. 2535 ได้มีกระแสเรียกร้องให้มีการปฏิรูปการเมืองโดยจัดทำรัฐธรรมนูญขึ้นใหม่ โดยให้นักกฎหมายศึกษาประเด็นต่าง ๆ ที่สำคัญเพื่อใช้เป็นฐานความรู้ในการจัดทำรัฐธรรมนูญฉบับใหม่ ต่อมาได้มีการเสนอรายงานการวิจัยในเรื่ององค์กรของรัฐที่เป็นอิสระในระบบกฎหมายต่างประเทศซึ่งมีลักษณะที่สำคัญ¹⁸ ได้แก่

1. องค์กรของรัฐที่เป็นอิสระเป็นสถาบันทางการบริหารที่เกิดขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อสร้างดุลยภาพระหว่างการบริหารที่มีประสิทธิภาพ กับการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของราษฎร แก้ปัญหา

¹⁷ เอื้อมพร ตสาริกา และวิโรจน์ อาลี, รายงานการศึกษาวิจัยฉบับสมบูรณ์ ระบบงบประมาณองค์กรอิสระ (นนทบุรี: สถาบันพระปกเกล้า, 2548), หน้า 29-33.

¹⁸ วรเจตน์ ภาศิริตัน, รายงานการวิจัยเรื่อง องค์กรอิสระตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ 2540, หน้า 12-13.

ซึ่งโครงสร้างบริหารแบบดั้งเดิมไม่สามารถทำได้ เพราะเป็นโครงสร้างที่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของการแบ่งความชำนาญเฉพาะด้าน และการจัดลำดับของอำนาจหน้าที่

2. องค์กรอิสระจะทำหน้าที่ดูแล ควบคุม วางกฎระเบียบ ในการดำเนินกิจกรรมบางประเภทในรัฐ ทั้งในกิจกรรมที่หน่วยงานของรัฐดำเนินการและกิจกรรมที่เอกชนดำเนินการ โดยในทางกฎหมายองค์กรดังกล่าวถือว่าเป็นหน่วยงานของรัฐที่เป็นอิสระ แต่ไม่มีสถานะเป็นองค์กรตุลาการ สมาชิกที่ตกอยู่ภายใต้องค์กรเหล่านี้จึงไม่ตกอยู่ภายใต้การบังคับบัญชาและปลอดจากการแทรกแซงขององค์กรอื่น

3. อำนาจขององค์กรอิสระจะเป็นอย่างไรขึ้นอยู่กับกิจกรรมที่องค์กรเหล่านี้เข้าไปดูแล การที่องค์กรอิสระจะมีอำนาจวินิจฉัยสั่งการด้วยหรือไม่ จึงไม่ใช่สาระสำคัญ แต่ในกรณีที่องค์กรอิสระมีอำนาจวินิจฉัยสั่งการ คำวินิจฉัยขององค์กรอิสระสามารถถูกตรวจสอบในทางตุลาการได้ ในทางกฎหมายไม่ถือว่าองค์กรอิสระเป็นองค์กรตุลาการ

เมื่อพิจารณาลักษณะขององค์กรอิสระที่ปรากฏในระบบกฎหมายของต่างประเทศ เห็นได้ว่าองค์กรอิสระเป็นหน่วยงานในทางบริหาร แต่เป็นอิสระจากการบังคับบัญชาตามสายการบังคับบัญชาของฝ่ายบริหาร และแม้ว่าองค์กรอิสระอาจใช้อำนาจออกกฎระเบียบ อำนาจในการบังคับการให้เป็นไปตามกฎระเบียบที่ได้วางขึ้น ตลอดจนอำนาจในการวินิจฉัยว่าได้มีการกระทำฝ่าฝืนระเบียบและลงโทษการฝ่าฝืนนั้นก็ตาม ก็ไม่ได้ทำให้องค์กรอิสระรวมอำนาจนิติบัญญัติ บริหาร ตุลาการ ไว้ในองค์กรเดียว¹⁹

1.3 ความจำเป็นที่ต้องมีองค์กรอิสระในประเทศไทย

รัฐที่ปกครองด้วยระบอบประชาธิปไตย การตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐโดยปกติตามหลักการแบ่งแยกอำนาจออกเป็นอำนาจนิติบัญญัติ อำนาจบริหาร และอำนาจตุลาการ องค์กรผู้ใช้อำนาจอธิปไตยของรัฐแต่ละองค์กรจะตรวจสอบและถ่วงดุลอำนาจ (Check and Balance) ซึ่งกันและกัน เช่น ในระบบรัฐสภา รัฐบาลซึ่งมีอำนาจบริหารยังคงถูกตรวจสอบจากรัฐสภาซึ่งเป็นองค์กรที่ใช้อำนาจนิติบัญญัติ โดยการให้รัฐสภาพิจารณาอนุมัติงบประมาณรายจ่ายในการดำเนินการบริหาร การให้รัฐสภาให้ความเห็นชอบในการแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ระดับสูง หรือการตั้งกระทู้ถามในรัฐสภา²⁰ อย่างไรก็ตาม การควบคุมตรวจสอบทางการเมืองมีข้อจำกัดหลายประการ เช่น การที่ฝ่ายบริหารคุมเสียงข้างมากในสภา หรือการควบคุมตรวจสอบทำได้เฉพาะประเด็นที่สำคัญในทางนโยบาย นอกจากนี้ การตรวจสอบโดยองค์กรเฉพาะ เช่น คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบ

¹⁹ เรื่องเดียวกัน.

²⁰ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2558), หน้า 107.

ในวงราชการ (ป.ป.ป.) ก็ไม่สามารถปฏิบัติภารกิจได้อย่างเต็มที่และมีประสิทธิภาพ เนื่องจากถูกแทรกแซงทางการเมือง อันเนื่องมาจากตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการ พ.ศ. 2518 ได้กำหนดให้ การเข้าสู่ตำแหน่งและออกจากตำแหน่งของ คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตฯ กระทำโดยฝ่ายบริหารเสนอชื่อให้ฝ่ายนิติบัญญัติให้ความเห็นชอบ ทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตฯ ถูกครอบงำจากฝ่ายที่ถูกตรวจสอบซึ่งมีอำนาจเหนือกว่า หรือกรณีสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ตามพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดย สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินที่มีฐานะเป็นกรม มีผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้บังคับบัญชา และขึ้นตรงต่อนายกรัฐมนตรีซึ่งเป็นหัวหน้าฝ่ายบริหาร อีกทั้งการได้มาซึ่งผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินก็มาจากการแต่งตั้งจากนายกรัฐมนตรีโดยความเห็นชอบของรัฐสภา ทำให้การตรวจเงินแผ่นดินไม่เป็นอิสระและเป็นกลาง เพราะองค์กรที่ทำหน้าที่ตรวจสอบอยู่ภายใต้ฝ่ายบริหารซึ่งเป็นหน่วยรับตรวจ จากปัญหาข้างต้นจึงมีความต้องการที่จะปฏิรูปการเมืองใหม่เพื่อแก้ไข ปัญหาโครงสร้างทางการเมือง ในการร่างรัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2540 สภาร่างรัฐธรรมนูญจึงได้กำหนด เรื่องการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐเป็นกรอบหนึ่งในการร่างรัฐธรรมนูญ โดยมีความเห็นว่าจำเป็นต้อง จัดตั้งองค์กรที่มีความเป็นอิสระ เพื่อให้การตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐเป็นไปอย่างบริสุทธิ์ ยุติธรรม โปร่งใส มีความเป็นกลาง ปราศจากการแทรกแซงจากฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติ²¹

2. แนวคิดการควบคุมงบประมาณแผ่นดิน

งบประมาณเป็นสิ่งจำเป็นในการบริหารราชการแผ่นดินและกำหนดทิศทางการพัฒนา ประเทศ เนื่องจากการดำเนินงานต่าง ๆ ของรัฐ ต้องขับเคลื่อนผ่านการใช้งบประมาณของหน่วยงานต่าง ๆ โดยเงินงบประมาณนั้นมีที่มาจากเงินภาษีอากรที่รัฐบาลเรียกเก็บจากประชาชน รัฐจึงต้องสร้างระบบการควบคุมตรวจสอบการใช้งบประมาณที่ดี เพื่อให้การใช้จ่ายงบประมาณแผ่นดินเป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมายและหลักเกณฑ์ที่กำหนด ตลอดจนเกิดความประหยัด มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลในการใช้จ่ายงบประมาณ

²¹ ชลัช จงสีพันธ์ และคณะ, รายงานการศึกษาวิจัย ความเป็นอิสระขององค์กรตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, หน้า 1-3.

2.1 ความหมายของเงินแผ่นดิน

การที่ต้องศึกษาความหมายของ “เงินแผ่นดิน” ก็เนื่องมาจากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ได้กำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน แต่ด้วยเหตุที่ระบบกฎหมายของประเทศไทยไม่ได้มีการบัญญัตินิยามความหมายของ “เงินแผ่นดิน” ไว้โดยเฉพาะ ทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติว่าเงินแผ่นดินมีความหมายมากน้อยแค่ไหน เพียงใด เพื่อหาขอบเขตของเงินแผ่นดินที่อยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่การตรวจสอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน จึงจำเป็นต้องพิจารณาจากบทบัญญัติของกฎหมายต่าง ๆ ประกอบ เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญฯ 2560 พบว่ามีการกำหนดหลักการสำคัญในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินซึ่งปรากฏอยู่ใน มาตรา 140 ความว่า “การจ่ายเงินแผ่นดินจะกระทำได้เฉพาะที่ได้อนุญาตไว้ในกฎหมายว่าด้วย งบประมาณรายจ่าย กฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ หรือกฎหมายเกี่ยวกับการโอนงบประมาณ กฎหมายว่าด้วยเงินคงคลัง หรือกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ เว้นแต่ในกรณีจำเป็น รีบด่วนจะจ่ายไปก่อนก็ได้ แต่ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายบัญญัติ ในกรณีเช่นว่านี้ ต้องตั้งงบประมาณรายจ่ายชุดใช้ในพระราชบัญญัติโอนงบประมาณรายจ่าย หรือพระราชบัญญัติ งบประมาณรายจ่ายเพิ่มเติม หรือพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณถัดไป”

เมื่อพิจารณามบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่าการจ่ายเงินแผ่นดินนั้น จะต้องกระทำ ในรูปของการตราเป็นกฎหมายหรือพระราชบัญญัติ เพื่อให้การจ่ายเงินแผ่นดินซึ่งเป็นเงินของ ประชาชนได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชน อันมีลักษณะเป็นการ ตรวจสอบเงินแผ่นดินก่อนการใช้จ่าย ทำให้รัฐบาลมีความชอบธรรมในการจ่ายเงินแผ่นดิน เพื่อจัดสรร ให้ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ และหน่วยงานอื่นซึ่งเป็นหน่วยรับงบประมาณ มีงบประมาณรายจ่ายใน การดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ของแต่ละหน่วยงาน²² นอกจากนี้ อาจารย์ปรีชา สุวรรณทัต ได้ให้ นิยามความหมายของ “เงินแผ่นดิน” ไว้ว่า หมายถึงเงินทั้งปวงที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงาน ของรัฐ รัฐวิสาหกิจ กองทุนสาธารณะ และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งที่เป็นเงินงบประมาณ รายจ่าย เงินรายได้แผ่นดิน เงินนอกงบประมาณ และให้หมายความรวมถึงเงินคงคลังด้วย²³ ดังนั้น เงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และเงินคงคลัง จึงเป็นเงินแผ่นดิน

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 4 ซึ่งได้กำหนดนิยามความหมายคำว่า “ตรวจเงินแผ่นดิน” หมายความว่า “ตรวจสอบการเงินของหน่วยรับตรวจ ซึ่งรวมถึงตรวจการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจ

²² อภิวัฒน์ สุดสาว, "ปัญหาเกี่ยวกับความหมายของคำว่า "เงินแผ่นดิน", " จุลนิติ ก.ค. - ส.ค. 2559: 121.

²³ ปรีชา สุวรรณทัต, วิชาธรรมศาสตร์ว่าด้วยการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2557), หน้า 151.

หรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจ.....” จะเห็นได้ว่าตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญดังกล่าวไม่ได้ระบุว่า เงินของหน่วยรับตรวจที่ถูกตรวจสอบโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดินหมายถึงเงินประเภทไหนบ้าง แต่เมื่อพิจารณาประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 4 ได้นิยามคำว่า “ตรวจสอบ” หมายความว่า “การตรวจบัญชี ตรวจสอบการรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจที่ได้มาจากเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ เงินกู้ เงินอุดหนุน เงินบริจาค และเงินช่วยเหลือจากแหล่งในประเทศหรือต่างประเทศ อันเนื่องมาจากการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายหรือตามวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ ทั้งนี้ ไม่ว่าเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ หรือผลประโยชน์ดังกล่าวจะเป็นของหน่วยรับตรวจหรือหน่วยรับตรวจมีอำนาจหรือสิทธิในการใช้จ่ายหรือใช้ประโยชน์.....” ดังนั้น เงินแผ่นดินที่อยู่ภายใต้หน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบของผู้ว่าการจึงไม่ได้หมายถึงเฉพาะเงินงบประมาณ แต่รวมถึงเงินคงคลัง และเงินนอกงบประมาณประเภทต่าง ๆ ที่มีได้เป็นเงินคงคลังด้วย อันได้แก่ เงินงบประมาณ เงินอุดหนุน เงินนอกงบประมาณ เงินกู้ เงินช่วยเหลือ เงินบริจาค ทรัพย์สิน ตลอดจนดอกผลหรือสิทธิประโยชน์ของทางราชการด้วย

จากที่กล่าวมาข้างต้นเมื่อวิเคราะห์แล้วจะเห็นได้ว่า “เงินแผ่นดิน” ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มีความหมายกว้างกว่า “เงินแผ่นดิน” ในความหมายโดยทั่วไปตามที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญฯ 2560 เนื่องจากเงินแผ่นดินซึ่งอยู่ภายใต้หน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ไม่ได้หมายความเฉพาะการตรวจสอบในลักษณะที่เป็นตัวเงิน แต่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินยังมีหน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบรวมถึงทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์อื่น ๆ ด้วย เช่น ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจตรวจสอบได้ว่าการจำหน่ายพัสดุชำรุดเสื่อมสภาพของหน่วยรับตรวจเป็นไปตามกฎหมายและระเบียบแบบแผนที่กำหนดไว้หรือไม่ ส่งผลให้หน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบเงินแผ่นดินมีขอบเขตที่กว้างขวางขึ้น

2.2 กระบวนการทางงบประมาณแผ่นดินของประเทศไทย

กระบวนการทางงบประมาณ (Budget Process) หรือ วงจรงบประมาณ (Budget Cycle) หมายถึง กิจกรรมในทางงบประมาณ เริ่มจากการจัดเตรียมงบประมาณ การขออนุมัติงบประมาณจากรัฐสภา การใช้จ่ายงบประมาณตามที่ได้รับอนุมัติ ไปจนถึงการประเมินผลการใช้จ่ายหรือการควบคุมตรวจสอบงบประมาณ กระบวนการทางงบประมาณจึงมีลักษณะต่อเนื่องเป็นวงจร โดยแบ่งเป็นขั้นตอนที่สำคัญ 4 ขั้นตอน ได้แก่ (1) การจัดทำงบประมาณ (2) การอนุมัติงบประมาณ (3) การบริหาร

งบประมาณ และ (4) การตรวจสอบและประเมินผล²⁴ โดยกระบวนการทางงบประมาณใน ปีงบประมาณหนึ่ง จะไม่ได้กำหนดระยะเวลาอยู่ในปีงบประมาณนั้นทั้งหมด แต่จะมีช่วงระยะเวลาทับซ้อนกันอยู่²⁵ ถ้าพิจารณาตามกระบวนการงบประมาณแล้วจะเห็นว่า ฝ่ายบริหารเป็นผู้จัดทำ งบประมาณ ฝ่ายนิติบัญญัติเป็นผู้พิจารณาอนุมัติงบประมาณ ฝ่ายบริหารใช้จ่ายเงินและเก็บภาษี สูดท้ายภายหลังการบริหารงบประมาณถูกควบคุมโดยองค์กรภายนอก ได้แก่ ฝ่ายนิติบัญญัติ องค์กร ตรวจสอบเงินแผ่นดิน และคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ

2.2.1 การจัดทำงบประมาณ (Budget Preparation)

ในประเทศที่มีระบอบการปกครองแบบเสรีประชาธิปไตย ตามหลักการแบ่งแยก อำนาจเป็นสามฝ่าย การจัดทำงบประมาณฝ่ายบริหารจะมีหน้าที่หลัก²⁶ เนื่องจากเกี่ยวข้องกับ นโยบายของรัฐบาลในด้านต่าง ๆ และเป็นเรื่องที่สัมพันธ์โดยตรงกับเศรษฐกิจของประเทศที่ต้องการ ข้อมูลและการประมวลผล ซึ่งเป็นเรื่องทางเทคนิคในการประมาณรายรับและรายจ่ายของรัฐบาลใน ปีหนึ่ง ๆ อย่างไรก็ตาม แม้การจัดเตรียมงบประมาณจะเป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร แต่ในทาง ปฏิบัติจะมีการมอบอำนาจให้ข้าราชการประจำเป็นผู้ดำเนินการ โดยฝ่ายบริหารจะเป็นผู้ตัดสินใจใน ระดับนโยบาย²⁷

สำหรับการจัดทำงบประมาณของประเทศไทย พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2561 มาตรา 19 ได้กำหนดให้ผู้อำนวยการสำนักงานงบประมาณมีอำนาจหน้าที่ในการจัดทำ งบประมาณ โดยเรียกให้หน่วยรับงบประมาณไม่ว่าจะเป็นส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ และหน่วยงานอื่น ของรัฐ เสนอประมาณการรายรับและรายจ่าย รวมทั้งสถานะเงินนอกงบประมาณตามแบบและ หลักเกณฑ์ พร้อมด้วยรายละเอียดตามที่ผู้อำนวยการสำนักงานงบประมาณได้กำหนด และยังได้ให้อำนาจ ผู้อำนวยการสำนักงานงบประมาณในการวิเคราะห์งบประมาณและการจ่ายเงินของหน่วยรับงบประมาณที่ เสนอของงบประมาณด้วย เพื่อจัดทำร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี ดังนั้น สำนัก งบประมาณจึงเป็นองค์กรหลักในการจัดทำงบประมาณ ทำหน้าที่ในการวางแผน วิเคราะห์ งบประมาณที่หน่วยรับงบประมาณเสนอมา และเป็นผู้ที่จัดทำร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่าย ประจำปี นอกจากนี้ มาตรา 20 ยังกำหนดให้ผู้อำนวยการสำนักงานงบประมาณมีหน้าที่เสนอร่าง

²⁴ สุปรียา แก้วละเอียด, กฎหมายงบประมาณของประเทศไทย, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: โครงการตำราและเอกสารประกอบการ สอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560), หน้า 106.

²⁵ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, กฎหมายการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพฯ: โครงการตำราและเอกสารประกอบการ สอน คณะ นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), หน้า 204.

²⁶ เรื่องเดียวกัน.

²⁷ สุปรียา แก้วละเอียด, กฎหมายงบประมาณของประเทศไทย, หน้า 106 – 107.

พระราชบัญญัติงบประมาณประจำปีพร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องต่อนายกรัฐมนตรี เพื่อนำเสนอต่อ คณะรัฐมนตรีพิจารณาให้ความเห็นชอบในชั้นฝ่ายบริหาร ก่อนที่คณะรัฐมนตรีจะเสนอให้รัฐสภา อนุมัติต่อไป²⁸

2.2.2 การอนุมัติงบประมาณ (Budget Approval)

ในขั้นตอนการพิจารณาอนุมัติร่างกฎหมายงบประมาณเป็นอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติ เนื่องจากเหตุผลทางประวัติศาสตร์ ตั้งแต่สมัยกฎบัตร Magna Carta ในปี ค.ศ. 1215 ซึ่งวาง หลักการที่สำคัญทางการคลัง คือ หลักไม่มีภาษีโดยไม่มีผู้แทน (No taxation without representation) หรือหลักความยินยอมทางภาษี โดยการจัดเก็บภาษีจะทำได้ต่อเมื่อผ่านความเห็นชอบของสภาขุนนางและผู้แทนจากประชาชนหรือสภาผู้แทนราษฎรเสียก่อน อันนำมาสู่การเป็น ระบบรัฐสภาในเวลาต่อมา²⁹ โดยแนวคิดการอนุมัติงบประมาณแผ่นดินเป็นผลต่อเนื่องจากหลัก ความยินยอมในการจัดเก็บภาษีของประชาชน เนื่องจากเมื่อมีกฎหมายอนุญาตให้รัฐจัดเก็บภาษีได้ ย่อมต้องมีการแจกแจงว่าจะมีการใช้จ่ายเงินภาษีที่จัดเก็บมาจากประชาชนในเรื่องใดบ้าง³⁰ การพิจารณาอนุมัติร่างกฎหมายงบประมาณของรัฐสภา ก็เพื่อแสดงถึงการให้ความไว้วางใจของ ประชาชนที่ยินยอมให้รัฐบาลนำเงินจากภาษีของประชาชนไปใช้จ่ายได้ ดังนั้น ในประเทศที่มี รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดจึงได้กำหนดแนวทางในการพิจารณาอนุมัติงบประมาณไว้ในกฎหมาย แม่บทเพื่อเป็นแนวทางในการปฏิบัติงานของฝ่ายนิติบัญญัติ³¹ สำหรับของประเทศไทย รัฐธรรมนูญ แห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ได้บัญญัติหลักความยินยอมในการจ่ายเงินแผ่นดินไว้ใน มาตรา 141 โดยกำหนดให้ งบประมาณรายจ่ายของแผ่นดินให้ทำเป็นพระราชบัญญัติ ซึ่งการ พิจารณาอนุมัติร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีเป็นหน้าที่ของฝ่ายนิติบัญญัติ อันประกอบด้วยสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภา

นอกจากนี้ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 144 ยังได้ กำหนดข้อจำกัดในการอนุมัติงบประมาณของรัฐสภาตามหลักการห้ามฝ่ายนิติบัญญัติริเริ่มกำหนด รายจ่ายแผ่นดินไว้ใน 2 กรณี กล่าวคือ กรณีแรก เป็นการห้ามสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรแปรญัตติ เพิ่มเติมรายการหรือจำนวนในรายการของร่างกฎหมายว่าด้วยงบประมาณรายจ่าย ไม่ว่าจะเป็นร่าง พระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ ร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่าย เพิ่มเติม และร่างพระราชบัญญัติโอนงบประมาณรายจ่าย และกรณีที่สอง เป็นการห้ามสมาชิก

²⁸ สุปรียา แก้วละเอียด, *กฎหมายการคลัง: ภาควงงบประมาณแผ่นดิน* (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2563), หน้า 263.

²⁹ สุปรียา แก้วละเอียด, *กฎหมายงบประมาณของประเทศไทย*, หน้า 108.

³⁰ เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล, *กฎหมายการคลัง* (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2558), หน้า 183.

³¹ สุปรียา แก้วละเอียด, *กฎหมายงบประมาณของประเทศไทย*, หน้า 109.

รัฐสภาหรือคณะกรรมการมีส่วนร่วมไม่ว่างทางตรงหรือทางอ้อมในการใช้งบประมาณ เพื่อป้องกันไม่ให้สมาชิกรัฐสภามีส่วนได้เสียในการใช้งบประมาณ ไม่ว่าจะเข้าไปมีส่วนได้เสียทางตรงดังเช่นกรณีงบ ส.ส. หรืองบประมาณจังหวัดในอดีต หรือเข้าไปมีส่วนได้เสียในทางอ้อม เช่น การแปรรูปที่ดินเพื่อสนับสนุนรายจ่ายในโครงการที่จะไปลงทุนร่วมกับบริษัทเอกชนที่สมาชิกรัฐสภาเป็นเจ้าของร่วมด้วย³²

2.2.3 การบริหารงบประมาณ (Budget Execution)

การบริหารงบประมาณ คือ การใช้จ่ายงบประมาณแผ่นดิน เป็นขั้นตอนในการทำงานของสองหน่วยงานหลัก ได้แก่ สำนักงบประมาณและหน่วยงานต่าง ๆ ของรัฐบาลที่ใช้งบประมาณ โดยหน่วยงานต่าง ๆ ที่ใช้งบประมาณจะขอเบิกจ่ายงบประมาณเพื่อนำไปปฏิบัติงานตามแผนงานหรือโครงการต่าง ๆ ที่ได้ขอตั้งงบประมาณรายจ่ายไว้ โดยมีการจัดทำแผนการใช้จ่ายเพื่อขออนุมัติเงินประจำงวดจากสำนักงบประมาณ หากสำนักงบประมาณอนุมัติให้จ่ายเงินตามแผนหรือโครงการที่หน่วยงานต่าง ๆ ยื่นขอมาแล้ว หน่วยงานผู้ใช้งบต้องจัดทำบัญชีการรับจ่ายเงินงบประมาณ พร้อมทั้งส่งหลักฐานการใช้จ่ายงบประมาณเพื่อให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทำการตรวจสอบ โดยการใช้จ่ายงบประมาณต้องดำเนินการตามที่อนุญาตไว้ในกฎหมายว่าด้วยงบประมาณรายจ่ายเท่านั้น³³ สำหรับประเทศไทย หลักการดังกล่าวได้ปรากฏในมาตรา 140 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 โดยกำหนดให้ การจ่ายเงินแผ่นดินจะกระทำได้เฉพาะที่ได้อนุญาตไว้ในกฎหมายว่าด้วยงบประมาณรายจ่าย กฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ หรือกฎหมายเกี่ยวกับการโอนงบประมาณ กฎหมายว่าด้วยเงินคงคลัง หรือกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ เป็นอำนาจหน้าที่ของรัฐบาลและหน่วยงานของรัฐที่เป็นหน่วยรับงบประมาณ

การบริหารงบประมาณแผ่นดินต้องทำภายในปีงบประมาณ คือ ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม ถึงวันที่ 30 กันยายนของปีถัดไป โดยการบริหารงบประมาณจะประกอบด้วยการบริหารรายรับ ได้แก่ การจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลซึ่งรวมถึงภาษีอากรและการจัดการกู้เงินมาใช้จ่ายตามงบประมาณ และการบริหารรายจ่าย ได้แก่ การก่องหนี่ผูกพันงบประมาณรายจ่าย เช่น การทำสัญญาจัดซื้อจัดจ้าง และการเบิกจ่ายเงิน โดยในการบริหารงบประมาณรัฐบาลจะต้องจัดทำบัญชีการรับจ่ายเงินไว้ด้วยเพื่อประโยชน์ในการควบคุมการบริหารงบประมาณ³⁴

³² สุปรียา แก้วละเอียต, กฎหมายการคลัง: ภาควงงบประมาณแผ่นดิน, หน้า 288 – 293.

³³ เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล, กฎหมายการคลัง, หน้า 214 – 216.

³⁴ สุปรียา แก้วละเอียต, กฎหมายงบประมาณของประเทศไทย, หน้า 111 – 112.

2.2.4 การตรวจสอบและประเมินผล (Budget Audit and Evaluation)

การควบคุมตรวจสอบงบประมาณสามารถทำได้ในทุกขั้นตอนของกระบวนการงบประมาณ โดยองค์กรที่ทำหน้าที่ในการควบคุมตรวจสอบงบประมาณแผ่นดินของประเทศไทย แบ่งออกได้เป็น 3 องค์กร ได้แก่ องค์กรฝ่ายบริหาร องค์กรฝ่ายนิติบัญญัติ และองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

2.2.4.1 องค์กรฝ่ายบริหาร³⁵

การควบคุมงบประมาณโดยองค์กรฝ่ายบริหารเกิดขึ้นได้ทั้งการควบคุมก่อนการเบิกจ่าย (Pre Audit) และการควบคุมภายหลังการเบิกจ่าย (Post Audit) เช่น การควบคุมของฝ่ายบริหารในขั้นตอนการจัดทำงบประมาณจะควบคุมโดยสำนักงบประมาณเป็นหน่วยงานหลัก ร่วมกับกระทรวงการคลัง สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ และธนาคารแห่งประเทศไทย ทำหน้าที่ในการกำหนดนโยบายงบประมาณและวงเงินงบประมาณรายจ่ายประจำปี³⁶ หรือการกำหนดให้คณะรัฐมนตรีเป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาอนุมัติการก่อหนี้ผูกพันข้ามปีงบประมาณ³⁷ หรือการกำหนดให้หน่วยรับงบประมาณต้องมีระบบการติดตามและประเมินผลการดำเนินงานตามแผนการปฏิบัติงานและแผนการใช้จ่ายงบประมาณตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ผู้อำนวยการสำนักงบประมาณกำหนด³⁸

2.2.4.2 องค์กรฝ่ายนิติบัญญัติ

รัฐสภาทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบงบประมาณผ่านกลไกการพิจารณาอนุมัติงบประมาณรายจ่ายตามที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ ซึ่งเป็นการควบคุมตรวจสอบก่อนการประกาศใช้กฎหมายและการใช้จ่ายงบประมาณ (Pre Audit) สำหรับการควบคุมตรวจสอบหลังการใช้จ่ายงบประมาณ (Post Audit) รัฐสภาสามารถควบคุมตรวจสอบงบประมาณซึ่งเป็นการควบคุมการบริหารราชการแผ่นดินของฝ่ายบริหารโดยผ่านกลไกควบคุมตรวจสอบทางการเมืองตามที่รัฐธรรมนูญกำหนด นอกจากนี้ สภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภายังสามารถตั้งคณะกรรมการติดตามตรวจสอบการใช้จ่ายงบประมาณได้ ซึ่งเป็นอำนาจตามข้อบังคับการประชุม อีกทั้งในปัจจุบันยังมีสำนักงบประมาณของรัฐสภา ทำหน้าที่นำเสนอข้อมูลและรายงานการวิเคราะห์ด้านงบประมาณและการคลังต่อรัฐสภาและสาธารณชน เพื่อเป็นข้อมูลประกอบการตรวจสอบกลั่นกรองการดำเนินงานของฝ่ายบริหาร³⁹

³⁵ สุปรียา แก้วละเอียต, กฎหมายการคลัง: ภาควงงบประมาณแผ่นดิน, หน้า 362 – 364.

³⁶ พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2561, มาตรา 24.

³⁷ พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2561, มาตรา 41.

³⁸ สุปรียา แก้วละเอียต, กฎหมายการคลัง: ภาควงงบประมาณแผ่นดิน, หน้า 364.

³⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 365.

2.2.4.3 องค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

ด้วยข้อจำกัดของฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติในเรื่องความเป็นอิสระและเป็นกลาง รวมถึงความรู้ความเชี่ยวชาญ ในหลายประเทศจึงมีการจัดตั้งองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นองค์กรเฉพาะที่มีความเชี่ยวชาญในการควบคุมตรวจสอบงบประมาณและมีลักษณะเป็นองค์กรตรวจสอบภายนอก (External Audit) สำหรับประเทศไทย ในปัจจุบันกฎหมายที่จัดตั้งและให้อำนาจองค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีอยู่ 2 ฉบับที่สำคัญ ได้แก่ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 และพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561⁴⁰ โดยการควบคุมตรวจสอบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นการควบคุมตรวจสอบภายหลังการใช้งบประมาณแล้ว เป็นระบบการควบคุมตรวจสอบหลังการเบิกจ่าย (Post Audit) โดยมีวัตถุประสงค์หลัก 2 ประการ คือ เป็นการตรวจสอบว่าการใช้จ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินของฝ่ายบริหารถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ เพื่อเป็นหลักประกันว่าเงินงบประมาณได้ถูกใช้ไปตามที่กฎหมายหรือที่รัฐสภาได้อนุมัติและป้องกันการทุจริตจากการใช้เงินที่ไม่ชอบ และเป็นการตรวจสอบว่าการใช้จ่ายเงินงบประมาณของฝ่ายบริหารมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลหรือไม่ ซึ่งปัจจุบันประเทศต่าง ๆ ได้ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบลักษณะนี้มากขึ้น⁴¹

2.3 องค์กรที่ทำหน้าที่ในการควบคุมตรวจสอบงบประมาณแผ่นดิน

การควบคุมและตรวจสอบงบประมาณแผ่นดินถือได้ว่าเป็นสิ่งสำคัญของการปกครองในระบอบประชาธิปไตย เพราะเงินงบประมาณมีที่มาที่สำคัญจากภาษีอากรของประชาชนทั้งประเทศ เงินงบประมาณจึงเป็นเงินของประชาชนที่ให้รัฐบาลใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ โดยมีเงื่อนไขว่าการใช้จ่ายเงินต้องเป็นไปตามกฎหมายซึ่งออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติอันเป็นตัวแทนของประชาชน อีกทั้งการใช้จ่ายเงินยังต้องเป็นไปอย่างประหยัด มีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผล เพื่อให้การใช้จ่ายเงินสอดคล้องกับเงื่อนไขดังกล่าวจึงจำเป็นต้องมีองค์กรที่ทำหน้าที่ในการควบคุมตรวจสอบงบประมาณ โดยแบ่งได้ 2 กรณี คือ การควบคุมตรวจสอบโดยองค์กรฝ่ายบริหาร และการควบคุมตรวจสอบโดยองค์กรอื่น

2.3.1 การควบคุมตรวจสอบงบประมาณโดยองค์กรภายในฝ่ายบริหาร

การควบคุมตรวจสอบงบประมาณโดยองค์กรฝ่ายบริหาร เป็นการควบคุมในระหว่างการบริหารงบประมาณ กล่าวคือ ในการบริหารงบประมาณนับแต่เริ่มปีงบประมาณ ฝ่ายบริหารจะต้องอยู่

⁴⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 366.

⁴¹ สุปรียา แก้วละเอียต, กฎหมายงบประมาณของประเทศไทย, หน้า 114.

ภายใต้กฎหมายและกฎระเบียบต่าง ๆ ที่กำหนดเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บรายรับหรือการใช้จ่าย⁴² ซึ่งมีหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง คือ สำนักงานประมาณ กระทรวงการคลัง และคณะรัฐมนตรี

2.3.1.1 การควบคุมตรวจสอบโดยสำนักงานประมาณ

พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2561 มาตรา 19 (8) และมาตรา 46 ให้อำนาจผู้อำนวยการสำนักงานประมาณในการควบคุมตรวจสอบงบประมาณโดยติดตามและประเมินผลการดำเนินงานตามแผนการปฏิบัติงานและการใช้จ่ายงบประมาณของหน่วยรับงบประมาณ ทั้งนี้ มาตรา 48 ยังให้อำนาจผู้อำนวยการสำนักงานประมาณจัดทำข้อเสนอแนะเพื่อให้หน่วยรับงบประมาณปรับปรุงแก้ไขการดำเนินงาน ในกรณีที่การประเมินผลสัมฤทธิ์ของการใช้จ่ายงบประมาณรายจ่ายของหน่วยรับงบประมาณไม่ได้ตามเป้าหมายหรือตัวชี้วัดที่กำหนด โดยรายงานให้รัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องและคณะรัฐมนตรีทราบเพื่อสั่งการต่อไป นอกจากนี้ มาตรา 21 ยังให้อำนาจแก่ผู้อำนวยการสำนักงานประมาณในการเรียกให้หน่วยรับงบประมาณชี้แจงข้อเท็จจริงตามความเห็นสมควร และให้ผู้อำนวยการสำนักงานประมาณหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ผู้อำนวยการสำนักงานประมาณมอบหมาย มีอำนาจที่จะเข้าตรวจสอบสรรพสมุด บัญชี เอกสาร และหลักฐานต่าง ๆ ของหน่วยรับงบประมาณได้ โดยกฎหมายให้ถือว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ผู้อำนวยการมอบหมายเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญาด้วย⁴³

2.3.1.2 การควบคุมตรวจสอบโดยกระทรวงการคลัง

พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2561 มาตรา 37 ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในการควบคุมการบริหารงบประมาณให้เป็นไปตามกฎหมายระเบียบ หรือข้อบังคับ โดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสามารถเรียกให้หน่วยรับงบประมาณเสนอข้อเท็จจริงตามความเห็นสมควร และให้มีอำนาจมอบหมายให้พนักงานเจ้าหน้าที่เข้าตรวจสอบสรรพสมุดบัญชี เอกสาร และหลักฐานต่าง ๆ ของหน่วยรับงบประมาณได้ โดยให้ถือว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ที่รัฐมนตรีมอบหมายเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญาด้วย นอกจากนี้ มาตรา 49 ของระเบียบดังกล่าว ยังกำหนดให้เมื่อสิ้นปีงบประมาณ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศรายงานการรับจ่ายเงินงบประมาณประจำปีที่สุดนั้นและเงินทุนสำรองจ่ายในราชกิจจานุเบกษาภายใน 60 วัน ด้วย⁴⁴

⁴² อรพิน ผลสุวรรณม์ สบายรูป, "การควบคุมการบังคับใช้งบประมาณและการบริหารการคลังโดยองค์กรศาลในระบบการคลังสาธารณะฝรั่งเศส," ใน *รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 80 ปี ศาสตราจารย์ไพโรจน์ ชัยนาม*, (กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2535), หน้า 453 – 454.

⁴³ สุปรียา แก้วละเอียด, *กฎหมายการคลัง: ภาควงงบประมาณแผ่นดิน*, หน้า 363.

⁴⁴ เรื่องเดียวกัน.

2.3.1.3 การควบคุมตรวจสอบโดยคณะรัฐมนตรี

พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2561 ให้อำนาจคณะรัฐมนตรีเป็นผู้มีบทบาทในการอนุมัติการบริหารงบประมาณเรื่องที่สำคัญ ซึ่งถือว่าเป็นการควบคุมตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของหน่วยรับงบประมาณไปด้วยในตัว ไม่ว่าจะเป็นการอนุมัติการผูกพันงบประมาณรายจ่ายข้ามปีงบประมาณตามมาตรา 41 หรือการอนุมัติการก่อกำหนดผู้ผูกพันและการจ่ายเงินงบประมาณเกินกว่าหรือนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยงบประมาณรายจ่ายได้ในกรณีที่มีความจำเป็นและเร่งด่วนตามมาตรา 42 หรือการอนุมัติการใช้เงินทุนสำรองเพื่อกรณีที่มีความจำเป็นและเร่งด่วนตามมาตรา 45 นอกจากนี้ คณะรัฐมนตรียังมีอำนาจทั่วไปในฐานะองค์กรฝ่ายบริหารในการกำหนดนโยบายบริหารประเทศและทิศทางการใช้จ่ายงบประมาณ โดยการติดตามและประเมินผลการปฏิบัติงานและผลการใช้จ่ายงบประมาณของหน่วยรับงบประมาณทั้งหลาย⁴⁵

2.3.2 การควบคุมตรวจสอบงบประมาณโดยองค์กรภายนอก

เป็นการควบคุมตรวจสอบงบประมาณโดยองค์กรที่ไม่ใช่ฝ่ายบริหาร ได้แก่ รัฐสภาหรือฝ่ายนิติบัญญัติ คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ และองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

2.3.2.1 การควบคุมตรวจสอบโดยรัฐสภา

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 143 ได้กำหนดให้สภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภาเป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาอนุมัติงบประมาณ โดยฝ่ายบริหารจะต้องเสนอขออนุมัติงบประมาณรายจ่ายจากฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งรัฐบาลจะต้องเสนอรายละเอียดเกี่ยวกับการขอตั้งงบประมาณ ประกอบด้วยค่าแถลงสดฐานะและนโยบายการคลังและการเงินความสัมพันธ์ระหว่างรายรับรายจ่ายที่ขอ และต้องเปรียบเทียบรายรับรายจ่ายของปีปัจจุบันกับปีที่ผ่านมาแล้ว คำอธิบายประมาณการรายรับและคำชี้แจงรายจ่ายที่ขอ ประกอบกับรายงานการเงินของรัฐวิสาหกิจ พร้อมคำอธิบายเกี่ยวกับหนี้สาธารณะที่มีอยู่และที่จะขอกู้⁴⁶ เมื่อรัฐสภาผ่านพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายแล้ว แสดงว่ารัฐสภาเห็นชอบด้วยกับงบประมาณรายจ่ายนั้น นอกจากนี้ ภายหลังจากใช้จ่ายงบประมาณ รัฐสภาสามารถควบคุมตรวจสอบงบประมาณซึ่งเป็นการควบคุมการบริหารราชการแผ่นดินของฝ่ายบริหาร โดยผ่านกลไกควบคุมตรวจสอบทางการเมืองตามที่รัฐธรรมนูญกำหนด⁴⁷ เช่น การตั้งกระทู้ถามรัฐมนตรีเป็นหนังสือหรือด้วยวาจา⁴⁸ การเสนอญัตติขอ

⁴⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 362 – 363

⁴⁶ สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำอธิบายกฎหมายการคลัง, หน้า 318-320.

⁴⁷ สุปรียา แก้วละเอีียด, กฎหมายการคลัง: ภาควงงบประมาณแผ่นดิน, หน้า 365.

เปิดอภิปรายทั่วไปเพื่อลงมติไม่ไว้วางใจรัฐมนตรีเป็นรายบุคคลหรือทั้งคณะ⁴⁹ และการตั้งคณะกรรมการติดตามตรวจสอบการใช้จ่ายงบประมาณของทั้งสองสภา คือ สภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภา ซึ่งเป็นไปตามข้อบังคับการประชุม เมื่อคณะกรรมการพิจารณาสอบสวนหรือศึกษาเรื่องใด ๆ ตามที่สภามอบหมายแล้ว คณะกรรมการต้องรายงานให้สภาทราบ ในกรณีที่มีข้อสังเกตที่คณะรัฐมนตรีควรทราบหรือควรปฏิบัติ คณะกรรมการจะบันทึกข้อสังเกตไว้ในรายงานเพื่อให้สภาพิจารณา หากสภาเห็นด้วยกับข้อสังเกตดังกล่าว ประธานสภาก็จะแจ้งข้อสังเกตนั้นไปยังคณะรัฐมนตรี⁵⁰ นอกจากนี้ ยังมีสำนักงานงบประมาณของรัฐสภาทำหน้าที่เสนอข้อมูลและรายงานการวิเคราะห์ด้านงบประมาณและการคลังต่อสมาชิกรัฐสภาและสาธารณชน เพื่อเป็นข้อมูลประกอบการตรวจสอบกลั่นกรองการดำเนินงานของฝ่ายบริหาร โดยมีสถานภาพเป็นกลุ่มงานภายใต้สำนักเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎรขึ้นตรงต่อเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร มีรองเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎรเป็นหัวหน้ากลุ่มงาน⁵¹

2.3.2.2 การควบคุมตรวจสอบโดยคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ

คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (คณะกรรมการ ป.ป.ช.) จัดตั้งขึ้นครั้งแรกตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ ซึ่งมีบทบาทสำคัญในการป้องกันและปราบปรามการทุจริตของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมืองและเจ้าหน้าที่อื่นของรัฐ ทั้งที่เป็นการทุจริตต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการ กระทำผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ในการยุติธรรม ส่อว่าจงใจใช้อำนาจหน้าที่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายต่าง ๆ⁵² โดยมีสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (สำนักงาน ป.ป.ช.) เป็นหน่วยธุรการ ที่เป็นอิสระในการบริหารงานบุคคล การงบประมาณ และการดำเนินการอื่น⁵³ มีฐานะเป็นนิติบุคคล รับผิดชอบขึ้นตรงต่อคณะกรรมการ ป.ป.ช.⁵⁴ ปัจจุบันอำนาจและหน้าที่ของคณะกรรมการ ป.ป.ช. เป็นไปตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 และ

⁴⁸ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, มาตรา 150.

⁴⁹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, มาตรา 151.

⁵⁰ สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำอธิบายกฎหมายการคลัง, หน้า 321.

⁵¹ สุปรียา แก้วละเอียด, กฎหมายงบประมาณของประเทศไทย, หน้า 329.

⁵² อุดม รัฐอมฤต, ตำราหลักสูตรการเมืองการปกครองในระบอบประชาธิปไตยสำหรับนักบริหารระดับสูง กลุ่มวิชาที่ 8: ระบบควบคุมและการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ (นนทบุรี: วิทยาลัยการเมืองการปกครอง สถาบันพระปกเกล้า, 2552), หน้า 99 – 100.

⁵³ สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ, "ประวัติความเป็นมา" [ออนไลน์], แหล่งที่มา <https://www.nacc.go.th/categorydetail/2019112416310492/20191124163234>.

⁵⁴ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2561, มาตรา 141.

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2561 ซึ่งในเรื่องการควบคุมตรวจสอบงบประมาณโดยคณะกรรมการ ป.ป.ช. นั้น จะเป็นกรณีที่มีการทุจริตในกระบวนการงบประมาณแผ่นดิน ซึ่งการทุจริตในกระบวนการงบประมาณแผ่นดินครอบคลุมทั้งการทุจริตด้านรายจ่ายของรัฐ (Corruption in Government Expenditure) การทุจริตในกระบวนการจัดซื้อจัดจ้าง (Corruption in Public Procurement) การทุจริตเชิงนโยบายและผลประโยชน์ทับซ้อน (Conflict of Interest) เนื่องจากกระบวนการงบประมาณมีจุดเริ่มต้นตั้งแต่การจัดเตรียมงบประมาณอันเกี่ยวพันกับนโยบายและโครงการต่าง ๆ ของรัฐบาล ซึ่งการทุจริตเชิงนโยบายและผลประโยชน์ทับซ้อนมักเกิดขึ้นในขั้นตอนนี้ ขณะที่การทุจริตด้านรายจ่ายของรัฐและการทุจริตในกระบวนการจัดซื้อจัดจ้างเกิดขึ้นในขั้นตอนการบริหารงบประมาณ โดยพฤติกรรมการทุจริตในขั้นตอนนี้ได้แก่ การจ่ายสินบนหรือค่าคอมมิชชั่นเพื่อทำการลือคสเปค กำหนดราคากลาง ฮั้วประมูล รวมไปถึงการตรวจรับงาน⁵⁵

2.3.2.3 การควบคุมตรวจสอบโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

ด้วยข้อจำกัดของการควบคุมตรวจสอบโดยองค์กรภายในฝ่ายบริหาร ซึ่งเป็นการควบคุมโดยฝ่ายบริหารด้วยตนเองจึงไม่มีความเป็นกลางและอาจมีการแทรกแซงการดำเนินการตรวจสอบได้ง่าย⁵⁶ และข้อจำกัดของการควบคุมตรวจสอบโดยฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งแม้โดยหลักการจะเป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ถ่วงดุลอำนาจกับฝ่ายบริหาร แต่ในความเป็นจริงรัฐบาลมักมาจากพรรคการเมืองที่มีเสียงข้างมากในสภาและสามารถควบคุมหรือแทรกแซงการปฏิบัติหน้าที่ของฝ่ายนิติบัญญัติได้ อีกทั้งสมาชิกรัฐสภาที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการคลังมีน้อย และมีข้อจำกัดด้านศักยภาพของหน่วยงานสนับสนุนข้อมูลทางการคลัง ฝ่ายนิติบัญญัติจึงไม่ได้เป็นองค์กรที่มีความเชี่ยวชาญด้านการตรวจเงินแผ่นดินเป็นการเฉพาะ ประกอบกับข้อจำกัดด้านอัตรากำลังของเจ้าหน้าที่ฝ่ายนิติบัญญัติจึงไม่สามารถตรวจสอบการใช้จ่ายงบประมาณได้เป็นการทั่วไป แต่ต้องตรวจสอบเป็นเรื่อง ๆ ทำให้การตรวจสอบการใช้จ่ายงบประมาณไม่มีความครอบคลุมและไม่มีประสิทธิภาพ จึงต้องมีการจัดตั้งองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน (Supreme Audit Institution: SAI) ขึ้นเป็นองค์กรเฉพาะที่มีความเชี่ยวชาญในการควบคุมตรวจสอบงบประมาณ มีลักษณะเป็นองค์กรตรวจสอบภายนอก (External Audit)⁵⁷

สำหรับประเทศไทย องค์กรที่ทำหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ประกอบพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการ

⁵⁵ ปณณ อนันตอภิบุตร และคณะ, โครงการศึกษาวิจัย การปฏิรูประบบงบประมาณของไทยเพื่อต่อต้านการทุจริต (สิงหาคม 2555), หน้า 29 – 30.

⁵⁶ สุปรียา แก้วละเอียด, กฎหมายงบประมาณของประเทศไทย, หน้า 328.

⁵⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 329.

ตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ประกอบด้วย 3 องค์การฯ ได้แก่ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งมีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ จะมีหน้าที่และอำนาจในการวางนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน กำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน กำกับกับการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามนโยบาย หลักเกณฑ์มาตรฐาน และกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ รวมไปถึงการให้คำแนะนำแก่หน่วยงานของรัฐในการแก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน และสั่งลงโทษทางปกครองกรณีมีการกระทำผิดกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ⁵⁸ ส่วนผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะมีหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายและหลักเกณฑ์มาตรฐานที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด และตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐ มอบหมายให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการตรวจเงินแผ่นดินและตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงิน และกำกับและรับผิดชอบการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่⁵⁹ โดยมีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นหน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญทำหน้าที่เป็นหน่วยธุรการของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และอยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน⁶⁰

3. แนวคิดว่าด้วยการควบคุมตรวจสอบเงินแผ่นดินโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

ด้วยข้อจำกัดของการควบคุมตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยองค์กรฝ่ายบริหารอันได้แก่ สำนักงบประมาณ กรมบัญชีกลาง และคณะรัฐมนตรี และองค์กรฝ่ายนิติบัญญัติ ในเรื่องความเป็นอิสระและความรู้ความเชี่ยวชาญ จึงได้มีการจัดตั้งองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน (Supreme Audit Institution: SAI) ขึ้นในประเทศต่าง ๆ โดยเป็นองค์กรที่มีความเป็นอิสระและมีความรู้ความเชี่ยวชาญในการควบคุมตรวจสอบการใช้จ่ายงบประมาณโดยเฉพาะ เพื่อทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารที่เกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินของรัฐบาลได้อย่างมีประสิทธิภาพและปราศจากการแทรกแซง

⁵⁸ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, มาตรา 240.

⁵⁹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, มาตรา 242.

⁶⁰ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 58.

3.1 รูปแบบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

การควบคุมตรวจสอบงบประมาณโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน (Supreme Audit Institution: SAI) ในแต่ละประเทศมีการจัดรูปแบบองค์กรที่แตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับบริบททางการเมือง กฎหมาย และสภาพสังคมของประเทศนั้น ๆ อย่างไรก็ตามทุกประเทศต่างก็พยายามจัดระบบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในประเทศของตนให้มีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ ซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานตามที่กำหนดไว้ในปฏิญญาลิม่าว่าด้วยแนวปฏิบัติในการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 1977 (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts 1977)⁶¹ โดยรูปแบบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินสามารถจำแนกตามลักษณะของการจัดองค์กรได้ 4 รูปแบบ คือ (1) Westminster system (2) Board system (3) Napoleonic system และ (4) Hybrid system⁶²

3.1.1 Westminster system

เป็นการจัดรูปแบบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินที่มอบหมายให้บุคคลคนเดียวรับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดินและรายงานผลการตรวจสอบให้รัฐสภา แต่ไม่มีอำนาจในการลงโทษหรือบังคับการให้หน่วยงานที่ถูกตรวจสอบปฏิบัติตามกฎหมายได้ (No Judicial function) ฝ่ายนิติบัญญัติมีความเข้มแข็งมาก มักพบการจัดองค์กรตรวจเงินแผ่นดินรูปแบบนี้ในประเทศเครือจักรภพ⁶³ เช่น องค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศสหรัฐอเมริกา (The Government Accountability Office: GAO) ซึ่งมี The Comptroller General เป็นหัวหน้าหน่วยงาน ทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน การตรวจสอบบัญชี และรายงานผลการตรวจสอบให้สภาองเกรสทราบ⁶⁴ หรือองค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษ (The National Audit Office: NAO) ซึ่งมี The Comptroller and Auditor General เป็นผู้บริหารสูงสุด⁶⁵ มีสถานะเป็นเจ้าหน้าที่ของสภาผู้แทนราษฎร⁶⁶ ทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของรัฐบาลแล้วรายงานต่อรัฐสภา

⁶¹ ปฏิญญาลิม่าฯ ข้อ 2 ความเป็นอิสระ ในหมวดที่ 5.1 เรื่องความเป็นอิสระขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ได้กำหนดว่า องค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะสามารถปฏิบัติงานตามหน้าที่ได้อย่างเที่ยงตรงและมีประสิทธิภาพก็ต่อเมื่อเป็นอิสระจากหน่วยรับตรวจ และได้รับความคุ้มครองให้ปลอดภัยจากอิทธิพลภายนอก

⁶² ภัทธวิรินทร์ บุญชู, "การปฏิรูประบบการพิจารณาวินิจฉัยความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลังของไทย," ใน รายงานสืบเนื่องการประชุมวิชาการระดับชาติ "นิติพัฒน - ธรรมศาสตร์" ครั้งที่ 1 28 มกราคม 2559, (จัดโดยคณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ ร่วมกับคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน), หน้า 38 – 42.

⁶³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 38.

⁶⁴ สุปรียา แก้วละเอียด, กฎหมายงบประมาณของประเทศไทย, หน้า 115.

⁶⁵ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 3, Paragraph 11.

⁶⁶ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 12(2).

3.1.2 Board system

เป็นการจัดรูปแบบองค์กรตรวจเงินแผ่นดินที่มี “คณะกรรมการ” รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดิน ทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของรัฐ โดยจัดทำรายงานผลการตรวจสอบประจำปีเสนอทั้งต่อฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติ และมีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดข้อบกพร่อง (Decision making Body) เกี่ยวกับการเงินเพื่อแจ้งให้ฝ่ายบริหารนำไปปรับปรุงแก้ไข เป็นการจัดรูปแบบองค์กรที่พบมากในทวีปเอเชีย เช่น คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศญี่ปุ่น (Board of Audit) จัดตั้งขึ้นตามบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญ มีความเป็นอิสระไม่ขึ้นต่อฝ่ายนิติบัญญัติหรือฝ่ายบริหาร ทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของรัฐ และรายงานผลการตรวจสอบในรูปแบบของรายงานประจำปีเสนอต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อนำเสนอต่อฝ่ายนิติบัญญัติต่อไป หรือคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศเกาหลี (Board of Audit and Inspection) จัดตั้งขึ้นตามบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญ มีความเป็นอิสระไม่ขึ้นต่อฝ่ายนิติบัญญัติหรือฝ่ายบริหาร มีหน้าที่สำคัญ 2 ลักษณะ คือ การตรวจสอบบัญชี (Audit Accounts) และการตรวจสอบสืบสวน (Inspection) ผลการตรวจสอบจะจัดทำในลักษณะรายงานประจำปีเพื่อนำเสนอต่อประธานาธิบดีและสมาชิกแห่งชาติ (National Assembly) และหากตรวจพบการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ที่วางไว้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถทำความเห็นไปยังกระทรวงเจ้าสังกัดให้ดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้องได้⁶⁷

3.1.3 Napoleonic system

องค์กรตรวจเงินแผ่นดินรูปแบบนี้มีลักษณะการจัดตั้งในรูปแบบของ “องค์กรตุลาการ” หรือศาล ซึ่งมีการพิจารณาแบบองค์คณะและมีการประกันความเป็นอิสระของผู้พิพากษา มีความเป็นอิสระจากฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายบริหาร และมีอำนาจบังคับโดยผลของคำพิพากษาของศาล องค์กรประเภทนี้จะถูกรับรองอย่างชัดเจนในรัฐธรรมนูญ เป็นรูปแบบที่ใช้กันมากในประเทศแถบทะเลเมดิเตอร์เรเนียน ประเทศภาคพื้นยุโรป และประเทศอาณานิคมของฝรั่งเศส เช่น ฝรั่งเศส อิตาลี สเปน โปรตุเกส เนื่องด้วยประเทศฝรั่งเศสเป็นแม่แบบในการจัดตั้งองค์กรตรวจเงินแผ่นดินในรูปแบบศาล⁶⁸ โดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศฝรั่งเศสประกอบด้วย 3 องค์กรหลัก ได้แก่ ศาลบัญชี (La Cours des Comptes) ศาลบัญชีภาค (Les Chambres régionales et territoriales des comptes) และศาลวินัยทางงบประมาณและการคลัง (La Cour de discipline budgétaire et financière) โดยบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับศาลตรวจเงินแผ่นดินได้มีการกำหนดไว้ในประมวลกฎหมายศาลตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งกำหนดให้ศาลบัญชีและศาลบัญชีภาคมีอำนาจในการพิจารณาบัญชีของ

⁶⁷ ภัทรวิรินทร์ บุญชู, "การปฏิรูปองค์กรพิจารณาวินิจฉัยความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลังของไทย," ใน รายงานสืบเนื่องการประชุมวิชาการระดับชาติ “นิติพัฒน – ธรรมศาสตร์” ครั้งที่ 1 28 มกราคม 2559, หน้า 38 – 39.

⁶⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 40.

สมุห์บัญชี ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่รับและเบิกจ่ายเงินแผ่นดิน รวมถึงตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยงานของรัฐว่าเป็นไปอย่างคุ้มค่า มีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผลหรือไม่ ส่วนศาลวินัยทางงบประมาณ และการคลังนั้น มีอำนาจในการพิพากษาผู้สั่งจ่ายเงินแผ่นดิน⁶⁹

3.1.4 Hybrid system

เป็นการจัดรูปแบบองค์กรตรวจเงินแผ่นดินในลักษณะผสม มีการผสมผสานทั้ง Westminster system, Board system และ Napoleonic system กล่าวคือ ในองค์กรตรวจเงินแผ่นดินองค์กรเดียวมีผู้รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดินมากกว่า 1 ลักษณะ เช่น ประเทศไทย การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่มีความเป็นอิสระและเป็นกลาง ประเทศลัตเวีย ประเทศเซอร์เบีย และประเทศเซอร์ราลีโอน การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน⁷⁰

3.2 หลักการตรวจเงินแผ่นดินสากล

ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงหลักการตรวจเงินแผ่นดินอันเป็นสากลที่กำหนดขึ้นโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดินระหว่างประเทศ (INTOSAI) ซึ่งได้กำหนดหลักการพื้นฐานของการตรวจเงินแผ่นดิน รวมถึงหลักความเป็นอิสระขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินเอาไว้ ได้แก่ ปฏิญญาลิม่าว่าด้วยแนวปฏิบัติในการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 1977 และปฏิญญาเม็กซิโกว่าด้วยความเป็นอิสระขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 2007

3.2.1 หลักการตรวจเงินแผ่นดินตามปฏิญญาลิม่าว่าด้วยแนวปฏิบัติในการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 1977 (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts 1977)

เมื่อนานาประเทศต่างตระหนักว่ารัฐบาลเป็นองค์กรผู้ใช้จ่ายเงินรายใหญ่ที่สุดของประเทศ และเงินที่รัฐบาลนำมาใช้มาจากภาษีอากรที่จัดเก็บจากประชาชนในชาติ ประชาชนจึงมีสิทธิที่จะได้รับทราบผลการใช้จ่ายเงินของรัฐบาลว่าเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยประหยัด และได้ผลคุ้มค่าหรือไม่ และโดยเหตุนี้นานาประเทศจึงจัดให้มีองค์กรตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายและบริหารเงินของรัฐบาล เมื่อองค์กรที่ทำหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินของประเทศต่าง ๆ ติดต่opractice และแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกัน จึงเป็นจุดเริ่มต้นที่ทำให้เกิดองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

⁶⁹ สุปรียา แก้วละเอียต, กฎหมายงบประมาณของต่างประเทศ: ข้อคิดและประสบการณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศฝรั่งเศส, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560), หน้า 192 – 193.

⁷⁰ ภัทธวิรินทร์ บุญชู, "การปฏิรูปองค์กรพิจารณาวินัยความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลังของไทย," ใน รายงานสืบเนื่องการประชุมวิชาการระดับชาติ “นิติพัฒน – ธรรมศาสตร์” ครั้งที่ 1 28 มกราคม 2559, หน้า 41 – 42.

ระหว่างประเทศ (International Organization of Supreme Audit Institutions: INTOSAI) ขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2496 โดยมีวัตถุประสงค์ในการส่งเสริมการแลกเปลี่ยนข้อมูล ความคิดเห็น และประสบการณ์ระหว่างสถาบันสมาชิก เพื่อส่งเสริมให้เกิดการพัฒนาด้านการตรวจเงินแผ่นดินที่ทันสมัย ทั้งนี้ องค์การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยก็ได้เข้าเป็นสมาชิกขององค์การตรวจเงินแผ่นดินระหว่างประเทศ โดยการอนุมัติของคณะรัฐมนตรีเมื่อปี พ.ศ. 2499⁷¹

INTOSAI เห็นความสำคัญของการกำหนดหลักการหรือแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้ประเทศสมาชิกได้ศึกษาเปรียบเทียบและนำไปประกอบการพิจารณาปรับปรุงระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศตนให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ในการประชุมสมัชชาของ INTOSAI ครั้งที่ 9 เมื่อปี 2520 ณ กรุงลิมา ประเทศเปรู จึงได้มีการจัดทำหลักการหรือแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับการตรวจเงินแผ่นดินขึ้นเสนอต่อที่ประชุมสมัชชาของ INTOSAI และได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุม โดยหลักการหรือแนวปฏิบัติดังกล่าวมีชื่อว่า ปฏิญญาลิมาว่าด้วยแนวปฏิบัติในการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 1977 (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts 1977) ซึ่งปฏิญญาลิมาได้วางหลักการอันเป็นสาระสำคัญของการตรวจเงินแผ่นดินไว้เป็นหมวดจำนวน 25 หมวด⁷² โดยมีสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้

3.2.1.1 วัตถุประสงค์ของการตรวจเงินแผ่นดิน⁷³

การตรวจเงินแผ่นดินมีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับ ซึ่งเป็นภาระกิจดั้งเดิมขององค์การตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งการตรวจสอบ ความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และความประหยัด ของการบริหารจัดการทางการเงิน ซึ่งรวมถึงการจัดองค์กรและระบบบริหารงาน หากหน่วยรับตรวจดำเนินการไม่ถูกต้อง การตรวจเงินแผ่นดินก็สามารถช่วยให้ตรวจพบและดำเนินการกับผู้ที่เกี่ยวข้องได้ในเวลาอันรวดเร็ว พร้อมทั้งสามารถหามาตรการแก้ไขและป้องกันไม่ให้เกิดการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องอีก โดยทั่วไปวัตถุประสงค์การตรวจสอบขององค์การตรวจเงินแผ่นดินไม่ว่าจะเป็น การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับ หรือการตรวจสอบความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และความประหยัด จะมีความสำคัญเท่าเทียมกัน อย่างไรก็ตามการที่ประเทศสมาชิกจะให้ความสำคัญกับการตรวจสอบลักษณะใด เพียงใด ก็ขึ้นอยู่กับนโยบายขององค์การตรวจเงินแผ่นดินแต่ละประเทศ

⁷¹ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, "ปฏิญญาสากลว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน: Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts," ใน 72 ปี สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, (กรุงเทพฯ: สวัสดิการข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2530), หน้า 63.

⁷² เรื่องเดียวกัน, หน้า 64 – 70.

⁷³ สรุปจากปฏิญญาลิมาว่าด้วยแนวปฏิบัติในการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ.1977, หมวดที่ 1, 2 และ 4.

นอกจากนี้ การตรวจเงินแผ่นดินเกิดขึ้นได้ทั้งการตรวจก่อนจ่ายและการตรวจหลังจ่าย โดยการตรวจก่อนจ่ายจะสามารถป้องกันความเสียหายไม่ให้เกิดขึ้น ส่วนการตรวจหลังจ่าย จะช่วยชี้ให้เห็นถึงความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ด้านการปฏิบัติได้อย่างชัดเจน หากตรวจพบการใช้จ่ายที่ไม่ถูกต้องก็จะสามารถเรียกให้มีการชดเชยค่าเสียหายและช่วยป้องกันไม่ให้ความเสียหายดังกล่าวเกิดขึ้นซ้ำอีก

3.2.1.2 ความเป็นอิสระขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน⁷⁴

องค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะสามารถปฏิบัติงานตามหน้าที่ได้อย่างเที่ยงตรง และมีประสิทธิผลก็ต่อเมื่อเป็นอิสระจากหน่วยรับตรวจ และได้รับความคุ้มครองให้ปลอดภัยจากอิทธิพลภายนอก โดยปฏิญญาลามาได้กำหนดภาพรวมความเป็นอิสระขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินไว้ 3 ด้าน ได้แก่ ความเป็นอิสระขององค์กร ความเป็นอิสระของสมาชิกและของเจ้าหน้าที่ และความเป็นอิสระทางการเงิน

ในด้านความเป็นอิสระขององค์กร ถึงแม้ว่าจะไม่มีสถาบันใดของประเทศที่เป็นอิสระอย่างสมบูรณ์ เนื่องจากยังคงเป็นส่วนหนึ่งของรัฐ แต่องค์กรตรวจเงินแผ่นดินจำเป็นต้องมีความเป็นอิสระด้านอำนาจหน้าที่และสถานะองค์กรในระดับที่สูงเพียงพอที่จะทำให้สามารถปฏิบัติภารกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยความเป็นอิสระขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินควรกำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ ส่วนรายละเอียดอาจกำหนดไว้ในกฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญ นอกจากนี้ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องได้รับความคุ้มครองทางกฎหมายจากศาลสูงอย่างเพียงพอ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการแทรกแซงความเป็นอิสระและอำนาจการตรวจสอบ

ความเป็นอิสระของสมาชิกและของเจ้าหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งสมาชิกในที่นี้หมายถึง บุคคลผู้ทำหน้าที่ตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ขององค์กร และรับผิดชอบในการชี้แจงเกี่ยวกับการตัดสินใจดังกล่าวต่อบุคคลภายนอก ซึ่งสมาชิกขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินอาจเป็นกลุ่มบุคคลในกรณีเป็นการดำเนินการในรูปคณะกรรมการหรืออาจเป็นบุคคลเดียว ความเป็นอิสระของสมาชิกลักษณะดังกล่าวในเรื่องวิธีการถอดถอนออกจากตำแหน่งควรได้รับการรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญ ส่วนความเป็นอิสระของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ก็จะต้องไม่ขึ้นอยู่หรืออยู่ภายใต้อิทธิพลของหน่วยรับตรวจ

ความเป็นอิสระทางการเงินขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องได้รับการจัดสรรเงินงบประมาณอย่างเพียงพอที่จะทำให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ และในกรณีที่จำเป็นองค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีสิทธิเสนอขอรับเงินงบประมาณโดยตรงต่อองค์กรที่ทำ

⁷⁴ สรุปลจากปฏิญญาลามาว่าด้วยแนวปฏิบัติในการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ.1977, หมวดที่ 5, 6 และ 7.

หน้าที่ตัดสินใจอนุมัติงบประมาณ และมีสิทธิที่จะใช้จ่ายเงินงบประมาณที่ได้รับจัดสรรในเรื่องใดก็ได้ ที่เห็นว่าเหมาะสม

3.2.1.3 อำนาจในการตรวจสอบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน⁷⁵

อำนาจในการตรวจสอบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินควรกำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ ส่วนรายละเอียดอาจกำหนดในกฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง การระบุงบเขตและเงื่อนไขที่แน่ชัดของอำนาจในการตรวจสอบขึ้นอยู่กับสถานะแวดล้อมและความต้องการของแต่ละประเทศ โดยในการตรวจสอบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจเรียกให้หน่วยรับตรวจสอบมอบเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการเงินหรือข้อมูลใด ๆ ที่จำเป็นในการตรวจสอบ และเมื่อตรวจพบข้อบกพร่อง หน่วยรับตรวจสอบต้องชี้แจงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับข้อบกพร่องดังกล่าวภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือระยะเวลาที่องค์กรตรวจเงินแผ่นดินกำหนด พร้อมทั้งแจ้งมาตรการที่จะแก้ไขข้อบกพร่องนั้นด้วย ในกรณีที่ข้อตรวจพบเป็นข้อบกพร่องเนื่องจากไม่มีข้อกำหนดตามกฎหมายให้หน่วยรับตรวจสอบต้องปฏิบัติ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจแจ้งให้หน่วยบังคับบัญชาของหน่วยรับตรวจสอบกำหนดมาตรการที่จำเป็นเพื่อให้หน่วยรับตรวจสอบปฏิบัติตามมาตรการเหล่านั้น

ในเรื่องแผนงานตรวจสอบ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องกำหนดแผนงานตรวจสอบขึ้นเอง และในฐานะที่เป็นหน่วยตรวจสอบภายนอก องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องประเมินประสิทธิผลของหน่วยตรวจสอบภายใน ประกอบการจัดแผนงานตรวจสอบของตนให้เหมาะสม เพื่อให้เกิดความร่วมมือระหว่างองค์กรตรวจเงินแผ่นดินและหน่วยตรวจสอบภายใน เป็นการป้องกันการดำเนินงานที่ซ้ำซ้อนกัน แต่อย่างไรก็ตามหน่วยงานภาครัฐก็อาจร้องขอให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบเรื่องใดเรื่องหนึ่งเป็นการเฉพาะก็ได้ โดยในการตรวจสอบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นผู้ตัดสินใจเองว่าจะปฏิบัติงาน ณ หน่วยรับตรวจหรือ ณ สำนักงานขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน และจะตรวจสอบโดยใช้วิธีการสุ่มตรวจ ซึ่งการเลือกตัวอย่างสุ่มตรวจจะต้องมีปริมาณมากพอที่จะทำให้สามารถแสดงความเห็นเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความสม่ำเสมอในการถือปฏิบัติ ตามกฎหมายและระเบียบแบบแผนได้ นอกจากนี้ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินยังมีอำนาจหน้าที่ในการให้คำแนะนำในกรณีที่รัฐสภาหรือฝ่ายบริหารขอความรู้เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน หรือขอความคิดเห็นต่อร่างกฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการเงิน ซึ่งสถานะของความเห็นขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะอยู่ในลักษณะข้อเสนอแนะหรือข้อแนะนำ ไม่มีผลผูกพันหน่วยงานที่ขอความเห็นให้ต้องปฏิบัติตาม

⁷⁵ สรุปรจากปฏิญญาเดิมว่าด้วยแนวปฏิบัติในการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ.1977, หมวดที่ 3, 10, 11, 13, 14 และ 18.

3.2.1.4 ความเชี่ยวชาญขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน⁷⁶

ปฏิญญาลิมมาฯ ได้วางหลักการความเชี่ยวชาญขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน โดยกำหนดให้สมาชิกและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องมีคุณวุฒิ ประสบการณ์ และจริยธรรมอย่างเพียงพอที่จะสามารถปฏิบัติงานให้สำเร็จลุล่วง องค์กรตรวจเงินแผ่นดินจึงต้องให้ความสำคัญกับการคัดเลือกผู้ที่มีความรู้ ทักษะ ความสามารถ และประสบการณ์สูงกว่าเกณฑ์เฉลี่ยตามปกติ อีกทั้งต้องส่งเสริมการพัฒนาวิชาชีพของสมาชิกและเจ้าหน้าที่ตรวจสอบทุกคนทั้งภาคทฤษฎีและภาคปฏิบัติ โดยให้การสนับสนุนทั้งด้านการเงินและการจัดองค์กร และนอกจากต้องพัฒนาความรู้ด้านกฎหมาย เศรษฐศาสตร์และบัญชี ซึ่งเป็นสาขาวิชาการหลักแล้ว ยังต้องพัฒนาความรู้ทางด้านเทคนิคการบริหารธุรกิจด้วย ในส่วนเงินเดือนและค่าตอบแทนของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ ต้องได้สัดส่วนเหมาะสมกับคุณวุฒิ ประสบการณ์ และคุณสมบัติต่าง ๆ เพื่อให้มั่นใจว่าองค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะคัดเลือกและรักษาผู้ตรวจสอบที่มีคุณภาพตามที่ต้องการไว้ได้ นอกจากนี้ ในกรณีที่ไม่มีเจ้าหน้าที่ตรวจสอบซึ่งสามารถปฏิบัติงานที่ต้องการความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านได้ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะต้องหาผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านจากภายนอกมาช่วยเสริมขีดความสามารถในการปฏิบัติงาน

3.2.1.5 การรายงานข้อตรวจพบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน⁷⁷

แม้ว่ารายงานผลการตรวจสอบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะไม่ได้มีสภาพบังคับหรือมีโทษทางกฎหมาย แต่รายงานดังกล่าวก็เป็นสิ่งจำเป็น เนื่องจากการรายงานผลการตรวจสอบทำให้มั่นใจได้ว่าข้อตรวจพบที่อยู่ในรายงานนั้นจะเป็นที่รับรู้และได้รับการพิจารณาอย่างกว้างขวาง ซึ่งจะทำให้ข้อตรวจพบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีผลในทางบังคับใช้ได้ดีขึ้น ด้วยเหตุนี้ จึงควรมีบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจแก่องค์กรตรวจเงินแผ่นดินในการรายงานข้อตรวจพบประจำปีต่อรัฐสภาและองค์กรอื่นของรัฐอย่างอิสระ พร้อมทั้งเผยแพร่รายงานดังกล่าวให้ประชาชนทราบด้วย ทั้งนี้ การรายงานมีได้ 2 ลักษณะ คือ รายงานผลการตรวจสอบ และรายงานผลการปฏิบัติงานประจำปี

(1) รายงานผลการตรวจสอบ เมื่อองค์กรตรวจเงินแผ่นดินตรวจพบข้อบกพร่อง หน่วยรับตรวจต้องชี้แจงข้อเท็จจริงเกี่ยวกับข้อบกพร่องดังกล่าวภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือระยะเวลาที่องค์กรตรวจเงินแผ่นดินกำหนด พร้อมทั้งแจ้งมาตรการที่จะแก้ไขข้อบกพร่องนั้นด้วย ในกรณีที่ข้อตรวจพบเป็นข้อบกพร่องเนื่องจากไม่มีข้อกำหนดตามกฎหมายให้

⁷⁶ สรุปรจากปฏิญญาลิมมาว่าด้วยแนวปฏิบัติในการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ.1977, หมวดที่ 14.

⁷⁷ สรุปรจากปฏิญญาลิมมาว่าด้วยแนวปฏิบัติในการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ.1977, หมวดที่ 11, 16 และ 17.

หน่วยรับตรวจต้องปฏิบัติ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจแจ้งให้หน่วยบังคับบัญชาของหน่วยรับตรวจ กำหนดมาตรการที่จำเป็นเพื่อให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติตามมาตรการเหล่านั้น

(2) รายงานผลการปฏิบัติงานประจำปี องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องจัดทำ รายงานประจำปีที่ครอบคลุมผลการปฏิบัติงานทุกด้าน เว้นแต่กรณีประเด็นที่เป็นความลับหรือมี กฎหมายห้ามไม่ให้เปิดเผย ซึ่งในกรณีนี้ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะต้องเปรียบเทียบส่วนได้ส่วนเสีย ของการปกปิดกับประโยชน์ที่จะได้รับการเปิดเผย นอกจากนี้ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินยังมีอำนาจ เสนอรายงานผลการปฏิบัติงานระหว่างปี ในกรณีที่ข้อตรวจพบนั้นเป็นประโยชน์และมีความสำคัญ เป็นพิเศษ โดยรายงานข้อตรวจพบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องเสนอข้อเท็จจริง และผลการ ประเมินข้อเท็จจริงดังกล่าว โดยรายงานเฉพาะสิ่งที่เป็นการสำคัญและใช้ถ้อยคำถูกต้องเข้าใจง่าย รวมทั้งต้องเสนอข้อคิดเห็นของหน่วยรับตรวจที่มีต่อข้อตรวจพบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินไว้ใน รายงานด้วย

3.2.2 หลักการตามปฏิญญาเม็กซิโกว่าด้วยความเป็นอิสระขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 2007 (Mexico Declaration on SAI Independence 2007)

หลักการสำคัญในการจัดตั้งองค์กรตรวจเงินแผ่นดินเป็นองค์กรเฉพาะเพื่อทำหน้าที่ ควบคุมตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก คือ “หลักความเป็นอิสระ” เพราะเป็น หลักประกันว่าองค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะสามารถปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจสอบและแสดงความ คิดเห็นตามหลักวิชาชีพได้อย่างเป็นอิสระ และป้องกันการแทรกแซงจากองค์กรอื่นของรัฐหรือจาก สถาบันการเมืองอื่น ซึ่งตามปฏิญญาลามา ก็ได้อ้างหลักการในเรื่องความเป็นอิสระเอาไว้ โดยระบุว่า องค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะสามารถปฏิบัติภารกิจให้สำเร็จได้ ต่อเมื่อมีความเป็นอิสระจากหน่วยรับตรวจ และได้รับการปกป้องจากอิทธิพลภายนอก เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวว่าองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ของแต่ละประเทศจึงต้องมีความเป็นอิสระ และความเป็นอิสระดังกล่าวต้องได้รับการรับรองโดย กฎหมาย เพื่อให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีอิสระอย่างเพียงพอทั้งในระดับการปฏิบัติงานและระดับ องค์กรในการปฏิบัติภารกิจตามอำนาจหน้าที่ ในการประชุมสมัชชาครั้งที่ 19 ขององค์กรตรวจเงิน แผ่นดินระหว่างประเทศ ณ ประเทศเม็กซิโก จึงเกิดหลักการพื้นฐาน 8 ประการขององค์กรตรวจเงิน แผ่นดิน ซึ่งมีที่มาจากปฏิญญาลามา และมติที่ประชุมสมัชชาครั้งที่ 17 ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ระหว่างประเทศ ณ กรุงโซล ประเทศเกาหลีใต้ ว่าเป็นเงื่อนไขหรือข้อกำหนดที่จำเป็นสำหรับการ ตรวจสอบภาครัฐ โดยใช้ชื่อว่า “ปฏิญญาเม็กซิโกว่าด้วยความเป็นอิสระขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 2007” (Mexico Declaration on SAI Independence 2007) ซึ่งปฏิญญาเม็กซิโก ได้วาง หลักการพื้นฐานทั้ง 8 ประการ ไว้ดังนี้

หลักการที่ 1 การมีกรอบกฎหมาย พระราชบัญญัติ และรัฐธรรมนูญ ที่เหมาะสม และมีประสิทธิภาพ และมีการระบุดึงการใช้กฎหมายเหล่านั้นไว้อย่างละเอียด กล่าวคือ ควรมีการตรากฎหมายเพื่อกำหนดรายละเอียดของความเป็นอิสระที่องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องดำรงไว้อย่างชัดเจน

หลักการที่ 2 ความเป็นอิสระของคณะกรรมการบริหารองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน และสมาชิก (กรณีจัดองค์กรรูปแบบคณะกรรมการ) รวมถึงความมั่นคงในช่วงเวลาที่ดำรงตำแหน่ง และความคุ้มครองตามกฎหมายในการปฏิบัติหน้าที่ โดยกฎหมายต้องระบุเงื่อนไขการแต่งตั้ง การแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งอีกวาระหนึ่ง การจ้างงาน การพ้นจากตำแหน่งและการเกษียณอายุของคณะกรรมการบริหารและสมาชิก ซึ่งในการแต่งตั้ง การแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งอีกวาระหนึ่ง หรือการพ้นจากตำแหน่ง ต้องดำเนินการโดยกระบวนการที่มั่นใจได้ว่ามีความเป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร นอกจากนี้ วาระการดำรงตำแหน่งต้องมีระยะเวลาที่แน่นอนและยาวนานเพียงพอที่จะปฏิบัติงานตามที่ได้รับมอบหมายได้สำเร็จ โดยปราศจากความกลัวว่าจะถูกแก้แค้น พร้อมทั้งมีระบบป้องกันการถูกฟ้องร้องดำเนินคดีอันเป็นผลมาจากการปฏิบัติหน้าที่ตามอำนาจหน้าที่โดยชอบ

หลักการที่ 3 องค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจอย่างเพียงพอและมีอิสระในการใช้ดุลพินิจในการปฏิบัติหน้าที่ โดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องมีอำนาจในการตรวจสอบการใช้เงินแผ่นดิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใด การจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลหรือองค์กรอื่นของรัฐ ตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการจัดทำบัญชีของรัฐบาลหรือองค์กรอื่นของรัฐ รวมถึงคุณภาพในการบริหารการคลังมหาชนและการจัดทำรายงาน ตลอดจนความประหยัด ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลในการดำเนินงานของรัฐบาลหรือองค์กรภาครัฐ อย่างไรก็ตามองค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะไม่ตรวจสอบนโยบายของรัฐบาลหรือองค์กรของรัฐ แต่จะตรวจสอบเฉพาะการนำนโยบายที่กำหนดไปปฏิบัติใช้ เว้นแต่กรณีที่มีการร้องขอให้ตรวจสอบจากฝ่ายนิติบัญญัติ

แม้ว่าองค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายซึ่งออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติ แต่องค์กรตรวจเงินแผ่นดินก็เป็นอิสระจากการบังคับบัญชาหรือการแทรกแซงจากฝ่ายนิติบัญญัติ หรือฝ่ายบริหาร ในเรื่องการเลือกเรื่องที่จะตรวจสอบ การวางแผน การกำหนด การปฏิบัติงาน การรายงานผล และการติดตามผลการตรวจสอบ การจัดโครงสร้างและการบริหารจัดการองค์กร ตลอดจนการบังคับการตามความเห็นขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินและมาตรการบังคับซึ่งเป็นอำนาจหน้าที่ตามกฎหมาย นอกจากนี้ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องมีอิสระอย่างเต็มที่ในการใช้ดุลพินิจในการปฏิบัติหน้าที่ในความรับผิดชอบ โดยต้องร่วมมือกับรัฐบาลและองค์กรอื่นของรัฐเพื่อปรับปรุงการใช้จ่ายและการบริหารจัดการระบบการคลังของประเทศ และรายงานผลการดำเนินการประจำปีต่อรัฐสภาและองค์กรอื่น ๆ ของรัฐ ตามที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายอื่น ๆ และควรเผยแพร่ให้สาธารณชนทราบด้วย

หลักการที่ 4 การสามารถเข้าถึงข้อมูลได้อย่างไม่มีข้อจำกัด องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องมีอำนาจเพียงพอในการเรียกเอกสารและข้อมูลที่สำคัญอย่างทันกาล ไม่ถูกปกปิด เป็นข้อมูลโดยตรง และไม่เสียค่าใช้จ่าย สำหรับการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย

หลักการที่ 5 สิทธิและภาระหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องรายงานผลการทำงาน องค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะต้องไม่ถูกจำกัดสิทธิในการรายงานผลการตรวจสอบ และต้องมีกฎหมายที่กำหนดให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องรายงานผลการตรวจสอบอย่างน้อยปีละ 1 ครั้ง

หลักการที่ 6 ความเป็นอิสระในการตัดสินใจกำหนดเนื้อหาในรายงานการตรวจสอบ และระยะเวลาที่เหมาะสมในการตีพิมพ์เผยแพร่รายงานการตรวจสอบ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องมีอิสระในการกำหนดเนื้อหาของรายงานการตรวจสอบ โดยกฎหมายต้องระบุข้อกำหนดขั้นต่ำของรายงาน รวมถึงมีอิสระในการให้ข้อสังเกตและข้อเสนอแนะในรายงาน พร้อมทั้งมีการนำความเห็นของหน่วยรับตรวจเสนอไว้ในรายงานด้วย องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องมีอิสระในการกำหนดระยะเวลาออกรายงาน เว้นแต่มีกฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะสำหรับรายงานบางประเภท และภายหลังการเสนอรายงานต่อผู้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายแล้ว องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องมีอิสระในการตีพิมพ์เผยแพร่รายงานการตรวจสอบดังกล่าว

หลักการที่ 7 องค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีกลไกที่มีประสิทธิภาพในการติดตามผลการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องเสนอรายงานผลการตรวจสอบต่อรัฐสภา หรือ คณะกรรมการรัฐสภาคณะใดคณะหนึ่ง หรือคณะกรรมการบริหารของหน่วยรับตรวจ เพื่อให้้องค์กรเหล่านั้นได้สอบถามและติดตามผลการดำเนินการของหน่วยรับตรวจตามข้อเสนอแนะที่องค์กรตรวจเงินแผ่นดินได้ให้ไว้ อีกทั้งองค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะต้องมีระบบติดตามผลการดำเนินการของหน่วยรับตรวจ เพื่อให้มั่นใจว่าข้อเสนอแนะจะถูกนำไปปฏิบัติตามอย่างเหมาะสม

หลักการที่ 8 ความเป็นอิสระทางการเงินและการจัดการองค์กร และการได้รับจัดสรรบุคลากร วัสดุอุปกรณ์ และงบประมาณที่เพียงพอ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะต้องได้รับจัดสรรบุคลากร วัสดุอุปกรณ์ และงบประมาณตามที่จำเป็นและสมเหตุสมผล ซึ่งฝ่ายบริหารจะไม่เข้ามาควบคุมหรือชี้นำการจัดสรรทรัพยากรดังกล่าวให้กับองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน โดยในการพิจารณาอนุมัติงบประมาณ รัฐสภาหรือคณะกรรมการต้องตระหนักในการใช้ดุลยพินิจพิจารณาอนุมัติ เพื่อให้มั่นใจได้ว่าองค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะมีทรัพยากรอย่างเพียงพอในการปฏิบัติงานตามอำนาจหน้าที่ให้ประสบความสำเร็จ และเมื่อได้รับอนุมัติงบประมาณแล้ว องค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะต้องมีอำนาจในการบริหารเงินงบประมาณและใช้งบประมาณได้อย่างเหมาะสม นอกจากนี้ หากเห็นว่างบประมาณที่ได้รับจัดสรรไม่เพียงพอสำหรับการปฏิบัติงานได้อย่างสมบูรณ์ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินก็มีสิทธิที่จะขอจัดสรรงบประมาณโดยตรงต่อรัฐสภา

3.3 ลักษณะของการตรวจเงินแผ่นดิน

มาตรฐานระหว่างประเทศขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน หรือที่เรียกกันว่า “มาตรฐาน ISSAI” (ISSAI: International Standard of Supreme Audit Institution) เป็นมาตรฐานที่จัดทำขึ้นโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดินระหว่างประเทศ (INTOSAI) เพื่อกำหนดรายละเอียดของมาตรฐานการตรวจสอบภาครัฐด้านต่าง ๆ ส่งเสริมให้การตรวจสอบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระและมีประสิทธิภาพ ซึ่งตามมาตรฐาน ISSAI 100 ว่าด้วยหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบภาครัฐ (ISSAI 100 Fundamental Principles of Public sector Auditing) ได้กำหนดประเภทของการตรวจสอบภาครัฐแบ่งเป็น 3 ประเภทหลัก ได้แก่ การตรวจสอบการเงิน การตรวจสอบการดำเนินงาน และการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนด

3.3.1 การตรวจสอบการเงิน (Financial Audit)

เป็นการตรวจสอบที่มุ่งเน้นไปที่การพิจารณาว่าข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจได้นำเสนออย่างสอดคล้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินและข้อบังคับที่ใช้หรือไม่ ซึ่งการพิจารณาดังกล่าวจะสำเร็จได้ด้วยการได้รับหลักฐานการตรวจสอบที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อให้ผู้ตรวจสอบสามารถแสดงความเห็นว่า ข้อมูลทางการเงินปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเกิดจากการทุจริตหรือบกพร่องหรือไม่⁷⁸ โดยขอบเขตของการตรวจสอบการเงินในภาครัฐอาจกำหนดขึ้นตามอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์การตรวจสอบที่นอกเหนือจากวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบงบการเงินซึ่งได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงิน วัตถุประสงค์ดังกล่าวอาจรวมถึงการตรวจสอบบัญชีของรัฐหรือบัญชีของหน่วยรับตรวจหรือรายงานทางการเงินอื่น ซึ่งไม่จำเป็นต้องจัดทำขึ้นให้สอดคล้องกับจุดมุ่งหมายทั่วไปของแม่บทการรายงานทางการเงิน และอาจรวมถึงการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย⁷⁹

การตรวจสอบการเงินมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มระดับของความเชื่อมั่นของผู้ใช้รายงานการตรวจสอบในงบการเงิน ด้วยการที่ผู้ตรวจสอบแสดงความเห็นว่างบการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ หรืองบการเงินได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการนำเสนอรายงานทางการเงินที่ถูกต้องตามที่ควร กล่าวคือ งบการเงินนำเสนอโดยถูกต้องตามควรในสาระสำคัญตามความเป็นจริงและอย่างเป็นธรรมสอดคล้องกับแม่บทการตรวจสอบการเงินหรือไม่ ทั้งนี้ หลักการพื้นฐานในการตรวจสอบการเงินขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินระหว่าง

⁷⁸ ISSAI 100 Fundamental Principles of Public sector Auditing, Paragraph 22.

⁷⁹ ISSAI 200 Fundamental Principles of Financial Auditing, Paragraph 4.

ประเทศ (INTOSAI) จะช่วยผู้ตรวจสอบในการดำเนินการตรวจสอบและแสดงความเห็นทางการเงินดังกล่าว⁸⁰

3.3.2 การตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit)

การตรวจสอบการดำเนินงานจะมุ่งเน้นว่าการแทรกแซงที่ดำเนินการโดยภาครัฐเกี่ยวกับการดำเนินงาน ระบบ โครงการ กิจกรรม แผนงาน และองค์กรต่าง ๆ ได้ดำเนินการสอดคล้องกับหลักความประหยัด ความมีประสิทธิภาพ และความมีประสิทธิภาพหรือไม่ และสามารถปรับปรุงแก้ไขให้ดีขึ้นได้หรือไม่ ตลอดจนผลการดำเนินงานได้รับการประเมินเทียบกับเกณฑ์ที่เหมาะสม รวมถึงมีการวิเคราะห์หาสาเหตุของความเบี่ยงเบนไปจากเกณฑ์ หรือวิเคราะห์ปัญหาอื่น โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อตอบคำถามในการตรวจสอบที่สำคัญและให้คำแนะนำเพื่อการปรับปรุง⁸¹ โดยสามารถให้คำนิยามหลักความประหยัด ความมีประสิทธิภาพ และความมีประสิทธิภาพ ได้ดังนี้⁸²

- หลักความประหยัด หมายถึง การลดต้นทุนของทรัพยากรที่ใช้ให้ต่ำที่สุด ทรัพยากรที่ใช้ควรได้มาในเวลาที่กำหนดด้วยปริมาณและคุณภาพที่เหมาะสมและในราคาต่ำที่สุด
- หลักความมีประสิทธิภาพ หมายถึง การได้รับผลผลิตมากที่สุดจากทรัพยากรที่ใช้ ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างทรัพยากรที่ใช้กับผลผลิตที่ได้ในแง่ของปริมาณ คุณภาพ และระยะเวลา
- หลักความมีประสิทธิภาพ หมายถึง การบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนด และการบรรลุผลที่คาดหวังไว้

โดยปกติแล้ว การตรวจสอบการดำเนินงานจะประกอบด้วยการวิเคราะห์สภาพแวดล้อมที่สำคัญเพื่อให้มั่นใจว่าหลักประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และประหยัดจะได้รับการส่งเสริม สภาพแวดล้อมดังกล่าวอาจหมายถึงการบริหารจัดการที่ดีและขั้นตอนต่าง ๆ ที่จะทำให้อันมั่นใจได้ว่าการส่งมอบบริการเป็นไปอย่างถูกต้องและทันเวลา นอกจากนี้ ควรคำนึงถึงระเบียบข้อบังคับ และกรอบการทำงานตามที่กฎหมายกำหนดที่ส่งผลต่อการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจประกอบด้วย

วัตถุประสงค์หลักของการตรวจสอบการดำเนินงานมีขึ้นเพื่อส่งเสริมการบริหารจัดการภาครัฐให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และประหยัด รวมทั้งส่งเสริมความพร้อมรับผิดชอบตามภารกิจและความโปร่งใส ด้วยการช่วยหน่วยรับตรวจให้มีการบริหารจัดการและมีความรับผิดชอบในการปรับปรุงการดำเนินงาน โดยตรวจสอบการดำเนินการของฝ่ายบริหารว่าได้มีการเตรียมการและ

⁸⁰ ISSAI 200 Fundamental Principles of Financial Auditing, Paragraph 16.

⁸¹ ISSAI 100 Fundamental Principles of Public sector Auditing, Paragraph 22.

⁸² ISSAI 300 Fundamental Principles of Performance Auditing, Paragraph 11.

ปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลหรือไม่ แล้วประชาชนหรือผู้เสียภาษีได้รับความคุ้มค่าจากการใช้จ่ายเงินภาษีในการดำเนินการดังกล่าวของฝ่ายบริหารหรือไม่ การตรวจสอบการดำเนินงานจะมุ่งเน้นไปยังเรื่องที่สามารถสร้างประโยชน์เพิ่มขึ้นแก่ประชาชน ซึ่งมีความเป็นไปได้ในการปรับปรุงแก้ไขซึ่งจะทำให้เกิดแรงจูงใจในทางสร้างสรรค์แก่ผู้รับผิดชอบเพื่อให้เกิดการดำเนินการที่เหมาะสมต่อไป นอกจากนี้ การตรวจสอบการดำเนินงานยังช่วยส่งเสริมให้เกิดความโปร่งใส ด้วยการจัดทำข้อมูลเชิงลึกเกี่ยวกับการบริหารจัดการและผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมการดำเนินงานของรัฐบาลให้แก่รัฐสภา ผู้เสียภาษี และเจ้าของแหล่งเงินอื่น ๆ รวมทั้งผู้ที่เป็นเป้าหมายตามนโยบายของรัฐบาล และสื่อมวลชน ดังนั้น การตรวจสอบการดำเนินงานจึงมีส่วนช่วยให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในทางตรงแก่ประชาชน ขณะเดียวกันการตรวจสอบการดำเนินงานก็เป็นพื้นฐานในการเรียนรู้และปรับปรุงแก้ไขได้อีกด้วย⁸³

3.3.3 การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนด (Compliance Audit)

การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดเป็นการประเมินว่ากิจกรรมของหน่วยรับตรวจ เช่น การจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารทรัพย์สินของหน่วยรับตรวจ มีการปฏิบัติเป็นไปตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องหรือไม่ รวมถึงเป็นไปตามนโยบาย เกณฑ์ที่กำหนด เงื่อนไขต่าง ๆ ที่ได้รับความเห็นชอบหรือหลักการทั่วไปว่าด้วยการจัดการทางการเงินที่ดีในภาครัฐและหลักการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือไม่⁸⁴ โดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดินอาจตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดร่วมกับการตรวจสอบการเงิน หรือตรวจสอบร่วมกับการตรวจสอบการดำเนินงานก็ได้ ซึ่งการตรวจสอบแต่ละประเภทต้องเป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบประเภทนั้น ๆ⁸⁵ อย่างไรก็ตามการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายอาจทำให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องเกี่ยวข้องกับการพิพากษาและลงโทษผู้รับผิดชอบในการบริหารเงินแผ่นดิน โดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดินบางประเทศมีอำนาจหน้าที่ในการส่งข้อเท็จจริงเพื่อฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาต่อศาล ในกรณีดังกล่าวผู้ตรวจสอบจึงควรคำนึงถึงข้อกำหนดเฉพาะที่เกี่ยวข้องในการจัดทำกลยุทธ์และวางแผนการตรวจสอบตลอดทั้งกระบวนการด้วยความรอบคอบ⁸⁶

การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดมีวัตถุประสงค์เพื่อให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินสามารถประเมินว่ากิจกรรมต่าง ๆ ของหน่วยรับตรวจเป็นไปตามกฎหมายและ

⁸³ ISSAI 300 Fundamental Principles of Performance Auditing, Paragraph 12.

⁸⁴ ISSAI 100 Fundamental Principles of Public sector Auditing, Paragraph 22.

⁸⁵ ISSAI 400 Fundamental Principles of Compliance Auditing, Paragraph 9.

⁸⁶ ISSAI 400 Fundamental Principles of Compliance Auditing, Paragraph 14.

ระเบียบข้อบังคับที่ใช้เป็นเกณฑ์หรือไม่ และมีการปฏิบัติเป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในระดับใด โดยในการตรวจสอบอาจเป็นการตรวจสอบความถูกต้อง (การปฏิบัติตามเกณฑ์ที่เป็นทางการ ได้แก่ กฎหมาย ระเบียบและข้อตกลง) หรือการตรวจสอบความเหมาะสม (การปฏิบัติตามหลักการทั่วไปในการบริหารทางการเงินที่ดีและการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ภาครัฐ) ซึ่งการตรวจสอบความถูกต้องถือได้ว่าเป็นภาระกิจหลักของการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนด ส่วนการตรวจสอบด้านความเหมาะสมจะมีขอบเขตเพียงใดย่อมขึ้นอยู่กับอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในแต่ละประเทศ⁸⁷ นอกจากนี้ การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายยังมีวัตถุประสงค์เพื่อนำตัวเจ้าหน้าที่ผู้กระทำผิดเข้าสู่การดำเนินคดีทางอาญา

เมื่อพิจารณาระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 240 (2) และ (3) ที่กำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจในการกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และกำกับการตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์มาตรฐานดังกล่าว โดยการกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินนั้น พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 27 และมาตรา 29 ได้มีการกำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินต้องกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินให้สอดคล้องกับหลักการและมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นที่ยอมรับของสากล จึงเป็นเรื่องจำเป็นที่องค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยต้องนำมาตราฐาน ISSAI ซึ่งเป็นมาตรฐานสากลขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินระหว่างประเทศ (INTOSAI) มาใช้ ดังนั้น ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจึงได้มีคำสั่งที่ 7/2561 เรื่อง แต่งตั้งคณะอนุกรรมการศึกษาเพื่อพัฒนาการตรวจเงินแผ่นดินสู่ระดับสากลขึ้น เมื่อวันที่ 24 กรกฎาคม พ.ศ. 2561 เพื่อให้คณะอนุกรรมการดำเนินการศึกษาและจัดทำร่างหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินในแต่ละด้านให้สอดคล้องกับหลักการและมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งเป็นที่ยอมรับของสากล ซึ่งในส่วนของกรร่างหลักเกณฑ์มาตรฐาน คณะอนุกรรมการฯ ก็ได้ทำการกรร่างตามแนวทางของกรอบมาตรฐาน ISSAI Framework ที่ใช้กันอยู่ในปัจจุบันเป็นแนวทางในการกรร่าง⁸⁸

โดยปัจจุบันคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้มีการประกาศใช้หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินตามประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ประกาศ ณ วันที่ 8 มีนาคม พ.ศ. 2562 และประกาศในราชกิจจานุเบกษา

⁸⁷ ISSAI 400 Fundamental Principles of Compliance Auditing, Paragraph 13.

⁸⁸ ประสิทธิ์ เอกบุตร, "หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบการเงินตามกรอบมาตรฐานระหว่างประเทศของสถาบันตรวจสอบสูงสุด," วารสารวิชาชีพบัญชี ปีที่ 14, ฉบับที่ 43 (กันยายน 2561): 103 – 104.

นุเบกษาเมื่อวันที่ 5 เมษายน 2562 เพื่อให้การตรวจเงินแผ่นดินเป็นไปตามหลักเกณฑ์การปฏิบัติที่มีมาตรฐานเดียวกัน และสอดคล้องกับหลักการพื้นฐานสากลว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินระหว่างประเทศ (INTOSAI) โดยมีการกำหนดรายละเอียดต่าง ๆ ในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดิน ได้แก่ วิธีการตรวจเงินแผ่นดินแต่ละด้าน ความเคร่งครัดในจริยธรรมแห่งวิชาชีพในการตรวจเงินแผ่นดิน ระยะเวลาในการตรวจเงินแผ่นดิน วิธีปฏิบัติในการเข้าตรวจ วิธีการให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการแก้ไขปัญหาแก่หน่วยรับตรวจ วิธีการเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจง และวิธีการรายงาน การแจ้งและการเผยแพร่ผลการตรวจสอบ นอกจากนี้ ตามหลักเกณฑ์มาตรฐานดังกล่าวได้แบ่งภารกิจด้านการตรวจสอบเงินแผ่นดินให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล คือ มาตรฐาน ISSAI 100 ว่าด้วยหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบภาครัฐ (ISSAI 100 Fundamental Principles of Public sector Auditing) ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินระหว่างประเทศ (INTOSAI) โดยมีการแบ่งการตรวจสอบเป็น 3 ลักษณะ ประกอบด้วย การตรวจสอบการเงิน การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย และการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน โดยมีรายละเอียดดังนี้⁸⁹

(1) การตรวจสอบการเงิน (Financial Audit) เป็นการตรวจสอบการแสดงผลทางการเงินของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงิน และอาจรวมถึงการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย

(2) การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย (Compliance Audit) เป็นการตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปตามเกณฑ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ

(3) การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Performance Audit) เป็นการตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจเพื่อแสดงความเห็นว่าเป็นไปโดยประหยัด คุ่มค่า เกิดผลสัมฤทธิ์และมีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่หน่วยรับตรวจกำหนดไว้หรือไม่ และเพื่อจัดทำข้อเสนอแนะให้แก่หน่วยรับตรวจในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ

⁸⁹ ประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ลงวันที่ 8 มีนาคม 2562.

4. พัฒนาการของระบบการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทย

การตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทยโดยหน่วยงานตรวจเงินแผ่นดินในลักษณะที่เป็นสากลได้เริ่มต้นขึ้นในปี พ.ศ. 2418 ซึ่งตรงกับสมัยของพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว (รัชกาลที่ 5) และมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการจัดองค์กรตามสถานการณ์ทางการเมืองการปกครองเรื่อยมาจนกระทั่งปัจจุบัน การศึกษาระบบการตรวจเงินแผ่นดินของไทยในอดีตก็เพื่อให้เห็นความเป็นมาและรูปแบบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทยในแต่ละยุคสมัย โดยได้แบ่งช่วงเวลาในการศึกษาออกเป็น 3 ช่วงหลัก ได้แก่ ช่วงที่ 1 การตรวจเงินแผ่นดินในช่วงก่อนเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475 ช่วงที่ 2 การตรวจเงินแผ่นดินภายหลังเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475 และช่วงที่ 3 การตรวจเงินแผ่นดินภายหลังการเกิดขึ้นของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นองค์กรอิสระ

4.1 การตรวจเงินแผ่นดินในช่วงก่อนเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475

4.1.1 การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว

ในสมัยของพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ได้ทรงนำแบบอย่างการบริหารงานของประเทศในยุโรปซึ่งทรงเสด็จเยือนมาใช้ในประเทศไทย โดยทรงพระกรุณาฯ ให้ตั้งกรมขึ้น 12 กรม แทนการปกครองแบบจตุสดมภ์ที่เคยใช้ต่อเนื่องกันมาแต่โบราณ สิ่งสำคัญที่เกิดขึ้นพร้อมกับการตั้งกรมคือ ทรงโปรดให้กำหนด “พระราชบัญญัติสำหรับกรมพระคลังมหาสมบัติแล้วด้วยกรมต่าง ๆ ซึ่งจะเบิกเงินส่งเงิน จุลศักราช 1237”⁹⁰ พระราชบัญญัติฉบับนี้ประกอบด้วย 13 หมวดมาตรา ที่มีเนื้อหาเป็นการควบคุมการรับจ่าย การเก็บรักษาเงินของแผ่นดิน ผลจากพระราชบัญญัติฉบับนี้ถือได้ว่าเป็นจุดเริ่มต้นของหน่วยงานตรวจเงินแผ่นดินในลักษณะที่เป็นสากลในประเทศไทย โดยการตรวจบัญชีเงินของแผ่นดินเป็นความรับผิดชอบของอดีตออฟฟิศ ซึ่งมี “อดีตอเยเนอราล” เป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุด ปรากฏความตามหมวดมาตราที่ 8 ว่าด้วยออฟฟิศหลวงในพระบรมมหาราชวัง ที่ภาษาอังกฤษเรียกว่า “อดีตออฟฟิศ” ได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานใหญ่ผู้ตรวจหรืออดีตอเยเนอราล ให้มีหน้าที่ตรวจบัญชีเงินทองของแผ่นดินได้ทั่วราชอาณาจักร พร้อมทั้งกำหนดมาตรฐานการตรวจสอบและอำนาจในการตรวจสอบทั้งในการรับ การจ่าย การเก็บรักษา ตลอดจนการจัดซื้อ⁹¹ พระราชบัญญัติดังกล่าวส่งผลให้มีการจัดตั้งออฟฟิศหลวงในพระบรมมหาราชวัง มีความมุ่งหมายให้ใช้เป็นทีประชุมตรวจบัญชีรวมเงินที่รับจ่ายทั่วทั้งแผ่นดิน ทุกหมู่ ทุกกรม ทุกราย ทุกพนักงาน

⁹⁰ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, "การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว," ใน หนังสือครบรอบ 72 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 26.

⁹¹ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, ลำดับเหตุการณ์สำคัญในงานตรวจเงินแผ่นดินไทย (พ.ศ. 2418 – 2558), หน้า 15.

โดยมีอดีตอัยเยเนอราลคนแรกคือ สมเด็จพระเจ้าบรมวงศ์เธอกรมพระยาเทวะวงศ์วโรปการ ทั้งนี้ พนักงานรับราชการในอดีตออดิออปฟิซนี้เป็นอิสระจากกรมพระคลังมหาสมบัติ ให้ฟังคำสั่งบังคับบัญชาโดยตรงจากอดีตอัยเยเนอราล ไม่ต้องฟังคำสั่งบังคับบัญชาจากผู้อื่น โดยพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวจะทรงเป็นผู้แต่งตั้งอดีตอัยเยเนอราลจากพวกที่ปรึกษาราชการในพระองค์ และอดีตอัยเยเนอราลจะทำหน้าที่ตรวจบัญชีและสิ่งของซึ่งเป็นรายได้ทั้งหมดของแผ่นดิน และถวายรายงานผลการตรวจสอบโดยตรงต่อพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวซึ่งเป็นผู้มีอำนาจสูงสุดในแผ่นดิน⁹² จากที่กล่าวมาจะเห็นได้ว่า อำนาจหน้าที่ตลอดจนวิธีการตรวจสอบของอดีตออดิออปฟิซซึ่งถูกกำหนดไว้ในหมวดมาตรา 8 ของพระราชบัญญัติสำหรับกรมพระคลังมหาสมบัติฯ ถือได้ว่าเป็นรากฐานสำคัญของการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นไปตามหลักการสากลที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน เพราะได้กล่าวถึงความเป็นอิสระในการตรวจสอบตั้งแต่เริ่มต้น และยังกำหนดให้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการตรวจสอบ เมื่อทำการตรวจสอบได้ผลเป็นประการใดสามารถถวายรายงานผลการตรวจสอบโดยตรงต่อพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว⁹³

ในด้านขอบเขตการตรวจสอบ อดีตออดิออปฟิซจะดำเนินการตรวจสอบทั้งก่อนจ่าย (Pre-Audit) และตรวจสอบหลังจ่าย (Post-Audit)⁹⁴ โดยใช้วิธีการตรวจสอบความถูกต้องจากการคำนวณจำนวนเงินที่จ่ายว่าถูกต้องตรงกับหลักฐานการอนุมัติให้จ่ายหรือไม่ รวมทั้งตรวจสอบความเหมาะสมของราคาซื้อขายและการใช้ประโยชน์ในงานราชการ ซึ่งหลักการตรวจสอบตามพระราชบัญญัติสำหรับกรมพระคลังมหาสมบัติฯ จุลศักราช 1237 มีสาระสำคัญ⁹⁵ คือ

- ตรวจสอบความถูกต้องเกี่ยวกับตัวเลขต่าง ๆ ด้วยวิธีการคำนวณว่าตัวเลขที่แสดงจำนวนหรือราคามีความถูกต้อง
- ตรวจสอบความถูกต้องเกี่ยวกับจำนวนเงินที่จ่ายว่าถูกต้องตรงกับหลักฐานการอนุมัติให้จ่าย
- ตรวจสอบราคาสิ่งของที่ทางราชการจัดซื้อหรือมีอยู่ กับราคาของสิ่งของนั้น ๆ ในท้องตลาดตามหลักฐานที่สืบราคาได้ว่าเป็นราคาที่เหมาะสม
- ตรวจสอบสิ่งของที่ปรากฏในบัญชี เพื่อทราบว่สิ่งของเหล่านั้นได้นำมาใช้ในราชการจริง

⁹² สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, "การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว," ใน หนังสือครบรอบ 72 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 26 – 31.

⁹³ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, สืบสานงานตรวจเงินแผ่นดิน หนังสือที่ระลึกในโอกาสครบรอบ 90 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: หจก.เอมีเทรตติ้ง, 2548), หน้า 55.

⁹⁴ การตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre-Audit) เป็นการตรวจความถูกต้องของฎีกาก่อนที่จะมีการเบิกจ่ายเงิน ส่วนการตรวจสอบหลังจ่าย (Post-Audit) เป็นการตรวจสอบการเบิกจ่ายเงินว่าปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับของทางราชการหรือไม่

⁹⁵ สำนักกำกับและตรวจสอบ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, พัฒนาการองค์กรอิสระในประเทศไทย กรณีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (กรุงเทพฯ: สำนักการพิมพ์ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2551), หน้า 38 – 39.

ต่อมาในปี พ.ศ. 2423 พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวได้มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ยกเลิกอดีตออดิออปฟิช และให้โอนงานการตรวจบัญชีคลังไปรวมอยู่ในกรมบัญชีกลาง พร้อมทั้งให้ยกเลิกเงินเดือนในออดิออปฟิชไปตั้งไว้ในกรมบัญชีกลาง เมื่ออดีตออดิออปฟิชได้ไปสมทบเป็นส่วนหนึ่งของกรมบัญชีกลางแล้ว การตรวจเงินแผ่นดินได้อยู่ในส่วนของกองจ่ายภายในกรมบัญชีกลาง จากนั้น เมื่อวันที่ 7 ตุลาคม 2433 ได้มีการตราพระราชบัญญัติธรรมนูญหน้าที่ราชการในกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ ร.ศ. 109 พระราชบัญญัติฉบับนี้กำหนดให้กระทรวงพระคลังมหาสมบัติมีหน้าที่รับ จ่าย และรักษาเงินแผ่นดิน รวมทั้งสรรพราชพัสดุทั้งปวง กับถือบัญชีพระราชทรัพย์สำหรับแผ่นดินทั้งสิ้น และเก็บภาษีอากรเงินขึ้นแผ่นดินตลอดทั่วพระราชอาณาจักร มีเสนาบดีรับผิดชอบบังคับราชการ โดยโครงสร้างภายในกระทรวงประกอบด้วยกรมเจ้ากระทรวงและกรมขึ้นรวมเป็นกรมใหญ่ 13 กรม มีกรมตรวจเป็นหนึ่งในกรมใหญ่ เจ้ากระทรวงทำหน้าที่ตรวจบัญชีตรวจราคา ตรวจรายงานการรับจ่ายเงินแผ่นดิน และสรรพราชสมบัติการภาษีอากรทั้งหมด มีพระยาพิพิธโกศัยสุวรรณค์เป็นอธิบดีกรมตรวจคนแรก⁹⁶ ต่อมา เมื่อวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2433 ก็ได้ทรงตราพระราชบัญญัติกรมตรวจสืบทอด ร.ศ. 109 เพื่อใช้บังคับกับกรมตรวจโดยเฉพาะ แต่กรมตรวจกลับมีความเป็นอิสระลดลงจากเดิม เช่น การรายงานผลการตรวจสอบต้องเสนอให้เสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติพิจารณาก่อนนำทูลเกล้าฯ ถวายพระเจ้าอยู่หัว ทำให้เสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติมีอำนาจสั่งการและว่ากล่าวกรมตรวจได้โดยตรง นอกจากนี้ การเข้าตรวจต่างกรมต่างกระทรวงก็ต้องขออนุญาตเสนาบดีกรมนั้น ๆ ก่อนจึงจะทำการตรวจสอบได้⁹⁷

4.1.2 การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว

ในปี พ.ศ. 2453 พระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงโปรดเกล้าฯ ให้ตั้งกรรมการตรวจพระราชทรัพย์หรือกรรมการตรวจรายรับรายจ่ายของแผ่นดิน โดยมีหน้าที่พิจารณาป้องกันไม่ให้เงินแผ่นดินรั่วไหลรวมทั้งตัดทอนรายจ่ายที่ไม่จำเป็นออกไป ซึ่งงานดังกล่าวประสบผลสำเร็จเป็นอย่างดี เนื่องจากสามารถตรวจพบข้อบกพร่องและเสนอแนวทางปรับปรุงอันเป็นประโยชน์ในการบริหารงานคลัง ตลอดจนขจัดการรั่วไหลของรายจ่ายได้มากขึ้น พระเจ้าบรมวงศ์เธอ กรมพระจันทบุรีนฤนาถ จึงทรงกราบบังคมทูลพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวว่า “.....เห็นว่าควรมิกรมขึ้นในกระทรวงพระคลังอีกกรมหนึ่งขนานนามว่ากรมตรวจเงินแผ่นดิน มีหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินและเงินที่รัฐบาลมีหน้าที่รับผิดชอบ ทั้งมีหน้าที่แนะนำระเบียบราชการของกรมสารบัญชีแก่

⁹⁶ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, สืบสานงานตรวจเงินแผ่นดิน หนังสือที่ระลึกในโอกาสครบรอบ 90 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 205 – 206.

⁹⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 67.

บรรดากระทรวงที่มีหน้าที่เก็บหรือรักษาเงินแผ่นดิน แลช่วยเหลือเสนาบดีกระทรวงพระคลังในการพิจารณาเพิ่มเติมตำแหน่งราชการ รวมเป็นหน้าที่อันสำคัญ 4 ประการ เป็นกรมมีอธิบดีเป็นหัวหน้า”⁹⁸

ล่วงมาจนกระทั่ง พ.ศ. 2458 พระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวได้ทรงรื้อฟื้นเรื่องการจัดตั้งกรมที่จะตรวจการบัญชีและการเงินแผ่นดินขึ้นมา เนื่องจากทรงเห็นว่ารายได้และรายจ่ายของแผ่นดินมีมากขึ้น จำเป็นต้องตรวจตราการรับจ่ายและรักษาเงินให้รัดกุมยิ่งขึ้นกว่าแต่ก่อน จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตั้ง “กรมตรวจเงินแผ่นดิน” ขึ้นในสังกัดกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ เมื่อวันที่ 18 กันยายน พ.ศ. 2458 จึงถือเอาวันดังกล่าวเป็นวันสถาปนาสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน แม้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินได้เริ่มมีมาตั้งแต่สมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวมาแล้วก็ตาม⁹⁹ ต่อมาได้มีประกาศกระทรวงพระคลังมหาสมบัติกำหนดหน้าที่ของกรมตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อไม่ให้ซ้ำซ้อนกับกรมตรวจแลสารบาญชีที่มีมาแต่เดิม และได้โปรดเกล้าฯ ให้เปลี่ยนนามกรมตรวจแลสารบาญชีเสียใหม่ว่า “กรมบาญชีกลาง” โดยหน้าที่การตรวจสอบของกรมบาญชีกลางมีลักษณะการตรวจแบบการตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre-Audit) ส่วนกรมตรวจเงินแผ่นดินเป็นการตรวจสอบหลังจ่าย (Post-Audit)¹⁰⁰

กรมตรวจเงินแผ่นดินยังคงเป็นหน่วยงานที่ขึ้นอยู่กับกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ มีอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้บังคับบัญชาและรายงานผลการตรวจสอบเสนอต่อเสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ โดยพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าฯ ทรงแต่งตั้งนายอี ฟลอริโอ ชาวอิตาลีเสีย ให้ดำรงตำแหน่งอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดินคนแรก ในด้านอำนาจหน้าที่ของกรมตรวจเงินแผ่นดินนั้น พระเจ้าพี่ยาเธอกรมหลวงจันทบุรีนฤนาถซึ่งดำรงตำแหน่งเสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ ในขณะนั้น ได้รับพระราชทานพระบรมราชานุญาตให้ประกาศออกกฎข้อบังคับอำนวยการตรวจเงินแผ่นดินตามความในข้อ 3 แห่งประกาศตั้งกรมตรวจเงินแผ่นดิน¹⁰¹ โดยได้กำหนดให้กรมตรวจเงินแผ่นดินมีขอบเขตและอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบเฉพาะบุคคลที่มีตำแหน่งเกี่ยวกับการรับจ่ายเงิน เก็บรักษาเงินของแผ่นดิน และเงินอย่างอื่นที่รับผิดชอบเท่านั้น แต่ไม่มีอำนาจเกี่ยวข้องในการทำงานของกรมอื่น ๆ และในการเข้าตรวจสอบกระทรวงต่าง ๆ ไม่จำเป็นต้องขออนุญาตเสนาบดีกระทรวงนั้นก่อน และสามารถเรียกให้ผู้รับตรวจชี้แจงการใด ๆ ในหน้าที่ของผู้รับตรวจได้ นอกจากนี้ยังมีหน้าที่ให้การ

⁹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 114 – 115.

⁹⁹ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, “การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว,” ใน หนังสือครบรอบ 72 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 32.

¹⁰⁰ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, สืบสานงานตรวจเงินแผ่นดิน หนังสือที่ระลึกในโอกาสครบรอบ 90 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 115.

¹⁰¹ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, “การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว,” ใน หนังสือครบรอบ 72 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 37.

แนะนำเจ้าพนักงานของกรมที่ไปตรวจในข้อกฎหมายและกฎข้อบังคับเฉพาะด้านการเงิน¹⁰² ซึ่งหากพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า ในด้านความเป็นอิสระของกรมตรวจเงินแผ่นดินยังคงถูกจำกัดอยู่ในบังคับของกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ อธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดินไม่สามารถทำรายงานทูลเกล้าฯ ถวายพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว อีกทั้งอำนาจหน้าที่ลดน้อยลงกว่าสมัยที่เป็นออฟฟิศหลวง เนื่องจากการตรวจสอบของกรมตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นการตรวจสอบหลังจ่าย (Post-Audit) ไม่มีการตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre-Audit)

4.1.3 การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว

ในสมัยพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงระบอบการปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชมาเป็นระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุขเมื่อปี พ.ศ. 2475 จึงแบ่งการตรวจเงินแผ่นดินออกเป็น 2 ระยะ คือ ก่อนมีการเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475 และภายหลังเปลี่ยนแปลงการปกครอง โดยในส่วนนี้จะกล่าวถึงระบบการตรวจเงินแผ่นดินก่อนเปลี่ยนแปลงการปกครอง

ภายหลังจากที่นายอี ฟลอริโอ ลาออกจากตำแหน่งอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดินแล้ว ปรากฏหลักฐานว่าอธิบดีกรมบัญชีกลางจะเป็นผู้กำกับดูแลกรมตรวจเงินแผ่นดิน จนกระทั่งเมื่อวันที่ 22 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2469 พระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงมีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้สมทบกรมตรวจเงินแผ่นดินเข้ากับกรมบัญชีกลาง ด้วยเหตุที่กรมทั้งสองนี้มีความเกี่ยวพันกันมาก¹⁰³ ประกอบกับในช่วงนั้นสถานะด้านการคลังของไทยอยู่ในภาวะสั่นคลอนเนื่องจากภาวะเศรษฐกิจตกต่ำทั่วโลก ทำให้รัฐบาลไทยต้องพยายามตัดและลดภาระค่าใช้จ่ายภาครัฐลงอย่างมาก¹⁰⁴ กรมตรวจเงินแผ่นดินจึงเป็นราชการส่วนหนึ่งของกรมบัญชีกลาง โดยมีเจ้าพระยาโกมารกุลมนตรี (ชื่น โกมารกุล ณ นคร) เป็นอธิบดีกรมบัญชีกลางในขณะนั้น และมีพระยานรณารถภักดี (บุญบุณนาค) เป็นผู้ช่วยอธิบดีกรมบัญชีกลางที่ทำหน้าที่ควบคุมฝ่ายตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งในส่วนองงานตรวจเงินแผ่นดินถูกแบ่งออกเป็น 3 แผนก และอีก 1 ส่วน ได้แก่ แผนกพลเรือนสามัญ แผนกรัฐพาณิชย์ แผนกราชการทหาร และส่วนภูมิภาค¹⁰⁵

¹⁰² สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, สืบสานงานตรวจเงินแผ่นดิน หนังสือที่ระลึกในโอกาสครบรอบ 90 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 116.

¹⁰³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 124.

¹⁰⁴ สำนักกำกับและตรวจสอบ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, พัฒนาการองค์กรอิสระในประเทศไทย กรณีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 50.

¹⁰⁵ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, "การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว," ใน หนังสือครบรอบ 72 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 38.

การตรวจเงินแผ่นดินในสมัยพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าฯ ก่อนเปลี่ยนแปลงการปกครอง ถือเป็น การเปลี่ยนแปลงหลักการควบคุมเงินของแผ่นดินครั้งสำคัญ เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงระบบการควบคุมเงินของแผ่นดินจากเดิมที่มีการแบ่งแยกหน้าที่การควบคุมเป็นอิสระไม่ขึ้นแก่กัน กล่าวคือ หน้าที่เกี่ยวกับการรับและการจ่าย หน้าที่เกี่ยวกับการเก็บรักษา และหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจสอบ ต่างเป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกัน ซึ่งเป็นรูปแบบที่ใช้สืบเนื่องมาตั้งแต่มีกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมเงินของแผ่นดินเป็นครั้งแรกเมื่อปี 2418 การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นการเปลี่ยนแปลงหลักการเดิมที่กำหนดให้ทั้งสามหน่วยงานเป็นอิสระไม่ขึ้นต่อกันมาเป็นการรวมหน่วยงานที่มีหน้าที่ควบคุมทั้งสามหน่วยงานเข้าเป็นหน่วยเดียวกัน คือ รวมกรมพระคลังมหาสมบัติและกรมตรวจเงินแผ่นดินเข้าไว้กับกรมบัญชีกลาง ดังนั้น หน้าที่ในการควบคุมการรับ การจ่าย การจัดทำบัญชี การเก็บรักษา การตรวจสอบความถูกต้อง จึงรวมอยู่ในหน่วยงานเดียวกัน คือ กรมบัญชีกลาง ตั้งแต่วันที่ 22 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2469 จนถึงปี พ.ศ. 2475¹⁰⁶

4.2 การตรวจเงินแผ่นดินภายหลังเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475

4.2.1 การตรวจเงินแผ่นดินภายหลังเปลี่ยนแปลงการปกครองตั้งแต่ พ.ศ. 2475 – 2522

4.2.1.1 ระยะที่ 1 พ.ศ. 2475

ภายหลังเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475 เป็นระบอบประชาธิปไตย โดยมีพระมหากษัตริย์เป็นประมุข คณะกรรมการราษฎรเห็นว่าการตรวจเงินแผ่นดินสังกัดอยู่ในกรมบัญชีกลาง กระทรวงพระคลังมหาสมบัติ การตรวจตราตลอดจนการแสดงความเห็นสำหรับผลแห่งการตรวจย่อมไม่เป็นไปโดยอิสระ สมควรจะโอนกรมตรวจเงินแผ่นดินมาขึ้นต่อคณะกรรมการราษฎร พระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัวจึงได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้มีประกาศโอนกรมตรวจเงินแผ่นดินไปขึ้นต่อคณะกรรมการราษฎรเมื่อวันที่ 20 กรกฎาคม พ.ศ. 2475 โดยมีหลวงดำรงอิศรานูวรรต (หม่อมหลวงดำรง อิศรางกูร) เป็นผู้ทำการแทนอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดิน มีกองที่ใช้ปฏิบัติงาน 4 กอง คือ กองบัญชีการกลาง กองตรวจการบัญชี กองตรวจใบสำคัญ และกองตรวจการจังหวัด¹⁰⁷

การตรวจเงินแผ่นดินภายหลังการโอนกรมตรวจเงินแผ่นดินไปขึ้นกับคณะกรรมการราษฎรแล้ว ทำให้กรมตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระในการตรวจสอบมากขึ้น และกลายเป็นหน่วยงานที่มีความสำคัญมากยิ่งขึ้น เนื่องจากในขณะนั้นคณะกรรมการราษฎรเป็นคณะ

¹⁰⁶ สำนักกำกับและตรวจสอบ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, พัฒนาการองค์กรอิสระในประเทศไทย กรณีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน หน้า 50-51.

¹⁰⁷ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, "การตรวจเงินแผ่นดินหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง," ใน หนังสือครบรอบ 72 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 38.

บุคคลที่มีอำนาจสูงสุดในการบริหารประเทศ¹⁰⁸ และในด้านอำนาจหน้าที่ ได้มีบันทึกข้อตกลงระหว่างอธิบดีกรมบัญชีกลางกับผู้แทนอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดิน ดังนี้¹⁰⁹

- (1) การคุมยอดงบประมาณให้กรมบัญชีกลางคุม
- (2) การตรวจเงินแผ่นดินคงตรวจปลัดบัญชีว่า ได้รับเงินจากกรมบัญชีกลางไปเท่าใด และใช้จ่ายไปถูกต้องตามประเภทที่เบิกหรือไม่
- (3) กรมตรวจเงินแผ่นดินทำการตรวจใบสำคัญ ณ สำนักงานกรมกองที่เบิกจ่าย
- (4) การตรวจการจ่ายเงินเดือนเป็นหน้าที่กรมตรวจเงินแผ่นดินจะตรวจสอบว่าได้จ่ายตามงบประมาณอนุญาตและตามกระทรวงพระคลังฯ ได้เห็นชอบด้วยแล้ว
- (5) การขึ้นเงินเดือนทุกราย กระทรวงพระคลังฯ จะส่งสำเนาหนังสืออนุญาตไปให้กรมตรวจเงินแผ่นดินด้วย
- (6) ใบสำคัญตามหัวเมือง กรมกองต่าง ๆ ในชั้นนี้ให้ภาคตรวจไปตามเดิม แต่ส่งรายงานการตรวจให้กรมตรวจเงินแผ่นดินทราบ
- (7) กรมบัญชีกลางแบ่งคนให้กรมตรวจเงินแผ่นดินไปประมาณ 90 คน เฉพาะที่เคยทำการตรวจใบสำคัญและบัญชีแล้ว
- (8) กรมบัญชีกลางโอนเงินงบประมาณค่าใช้จ่ายไปให้ด้วย
- (9) งานที่ค้างอยู่ให้เสนอกรมบัญชีกลาง ส่วนงานใหม่ฟังคำสั่งคณะกรรมการราษฎร

จากบันทึกข้อตกลงดังกล่าวเห็นได้ว่า ในส่วนขอบเขตการตรวจสอบกรมตรวจเงินแผ่นดินจะแยกงานจากกรมบัญชีกลางเฉพาะงานตรวจในราชการบริหารส่วนกลางเท่านั้น ส่วนงานตรวจในส่วนภูมิภาคยังคงอยู่ในความรับผิดชอบของกรมบัญชีกลาง ต่อมาในเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2475 กรมบัญชีกลางได้ออนการตรวจทางหัวเมืองมาให้กรมตรวจเงินแผ่นดินรับผิดชอบ พร้อมโอนตำแหน่งมาให้เพิ่มอีก 55 ตำแหน่ง

¹⁰⁸ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, สืบสานงานตรวจเงินแผ่นดิน หนังสือที่ระลึกในโอกาสครบรอบ 90 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 126 - 127.

¹⁰⁹ สำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, "ประวัติสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ครบรอบ 60 ปี" อ่างในเนตรทราย ตั้งขจรศักดิ์, "บทบาทและโครงสร้างของสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2538), หน้า 111 - 112.

4.2.1.2 ระยะที่ 2 พ.ศ. 2476 – 2522

ในปี พ.ศ. 2476 รัฐบาลเห็นสมควรให้การตรวจตราทรัพย์สินของแผ่นดินเป็นที่เชื่อถือแก่ประชาชนมากขึ้น จึงได้ตรา “พระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476” โดยผลของกฎหมายฉบับดังกล่าวได้จัดตั้ง “คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน” มีฐานะเทียบเท่ากรม สังกัดสำนักนายกรัฐมนตรี¹¹⁰ โดยการจัดองค์กรในรูปแบบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินประกอบด้วย ประธานคณะกรรมการ กรรมการ และเลขาธิการ¹¹¹ โดยประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นตำแหน่งเทียบเท่าอธิบดีเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุด มีเลขาธิการคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเทียบเท่ารองอธิบดี ทั้งสองตำแหน่งนี้เป็นข้าราชการชั้นพิเศษซึ่งแตกต่างไปจากกรมอื่น ๆ ในสมัยนั้นที่มีอธิบดีเป็นชั้นพิเศษเพียงคนเดียว ส่วนกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นข้าราชการระดับหัวหน้ากอง¹¹² ต่อมาในปี พ.ศ. 2515 ได้มีการปรับปรุงระเบียบการบริหารราชการแผ่นดินใหม่ตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 216 ณ วันที่ 29 กันยายน พ.ศ. 2515 กำหนดให้สำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นส่วนราชการ มีฐานะเป็นกรมไม่สังกัดสำนักนายกรัฐมนตรี แต่ให้อยู่ในบังคับบัญชาของนายกรัฐมนตรี¹¹³

ในการแต่งตั้งผู้ดำรงตำแหน่งประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พระมหากษัตริย์จะทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ตั้งขึ้นโดยที่คณะรัฐมนตรีได้เลือกเสนอขอความเห็นชอบต่อสภาผู้แทนราษฎร และได้รับความเห็นชอบจากสภาแล้ว¹¹⁴ ให้เป็นผู้ดำเนินการและควบคุมกิจการทั้งหลายของสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ส่วนกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและเลขาธิการทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ตั้งขึ้นโดยมติคณะรัฐมนตรี¹¹⁵

ทั้งนี้ พระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476 ได้กำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจและหน้าที่ที่สำคัญ ดังนี้¹¹⁶

¹¹⁰ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, "การตรวจเงินแผ่นดินหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง," ใน หนังสือครบรอบ 72 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 39.

¹¹¹ พระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476, มาตรา 7.

¹¹² สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, "การตรวจเงินแผ่นดินหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง," ใน หนังสือครบรอบ 72 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 39.

¹¹³ ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 216, ข้อ 29 และ 33.

¹¹⁴ พระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476, มาตรา 8.

¹¹⁵ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, "การตรวจเงินแผ่นดินหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง," ใน หนังสือครบรอบ 72 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 39.

¹¹⁶ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, สืบสานงานตรวจเงินแผ่นดิน หนังสือที่ระลึกในโอกาสครบรอบ 90 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 128.

(1) ตรวจสอบงบปีเงินรายรับรายจ่ายของแผ่นดิน หรืองบแสดงฐานะการเงินแผ่นดินประจำปี และแสดงความเห็นว่ารายการจำนวนเงินรับและจ่ายตามงบปีนั้นได้เป็นไปตามงบประมาณประจำปีและตามความจริงหรือไม่ ซึ่งคณะรัฐมนตรีจะนำเสนอต่อสภาผู้แทนราษฎรต่อไป

(2) ตรวจสอบบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี และแสดงความเห็นว่าการรับจ่ายเป็นการถูกต้อง และเป็นไปตามกฎหมายหรือไม่

(3) ตรวจสอบบัญชีของทบวงการเมืองใด ๆ ที่นายกรัฐมนตรีจะได้สั่งให้ตรวจสอบเป็นครั้งคราว แล้วทำรายงานเสนอนายกรัฐมนตรี

(4) เมื่อทำการตรวจสอบบัญชีและเอกสารใด ๆ ปรากฏว่าบัญชีไม่ถูกต้อง และเป็นการทุจริตก็มอบคดีให้เจ้าหน้าที่ฟ้องผู้กระผิดต่อศาลตามกฎหมาย

(5) ตรวจสอบบัญชีเอกสารและทรัพย์สินของทบวงการเมือง

(6) เรียกพนักงานเจ้าหน้าที่ของทบวงการเมืองที่รับตรวจมาเพื่อสอบสวน

(7) เรียกบุคคลใด ๆ มาให้การเป็นพยานในการตรวจสอบบัญชี เอกสาร และทรัพย์สินของแผ่นดิน

ภายหลังเหตุการณ์ 14 ตุลาคม 2516 ได้เกิดกระแสตื่นตัวต่อระบอบประชาธิปไตย มีการยกย่องรัฐธรรมนูญฉบับใหม่ขึ้นและประกาศใช้เมื่อปี พ.ศ. 2517 โดยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2517 ได้ให้ความสำคัญกับการตรวจเงินแผ่นดินโดยยกฐานะการตรวจเงินแผ่นดินขึ้นมาบัญญัติรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญอันเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศเป็นครั้งแรก รัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าวได้บัญญัติเรื่องการตรวจเงินแผ่นดินไว้ในส่วนที่ 6 หมวดที่ 6 ว่าด้วยผู้ตรวจเงินแผ่นดินของรัฐสภา ตั้งแต่มาตรา 168 – 173 รวม 6 มาตรา โดยมีสาระสำคัญ คือ ผู้ตรวจเงินแผ่นดินของรัฐสภา มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบการรับจ่ายเงินแผ่นดิน และการรับจ่ายเงินทรัพย์สินของหน่วยงานราชการ รัฐวิสาหกิจ รวมทั้งท้องถิ่นและหน่วยงานอื่น ๆ ตามที่กฎหมายบัญญัติ โดยมีฐานะเป็นอิสระแยกจากฝ่ายบริหาร และให้เจ้าหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินเป็นข้าราชการฝ่ายรัฐสภา การแต่งตั้งการถอดถอนผู้ตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นไปโดยมติของรัฐสภาตามบทบัญญัติของกฎหมาย¹¹⁷

ต่อมาได้มีการร่างพระราชบัญญัติผู้ตรวจเงินแผ่นดินรัฐสภา พ.ศ. ... ซึ่งมีการกำหนดให้โอนสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไปขึ้นตรงต่อรัฐสภาแทนที่ขึ้นต่อฝ่ายบริหาร และกำหนดให้ผู้ตรวจเงินแผ่นดินของรัฐสภา มีวาระการดำรงตำแหน่ง 4 ปี โดยสามารถดำรงตำแหน่งได้ไม่เกิน 2 สมัย นอกจากนี้ ยังมีข้อกำหนดมิให้ผู้ตรวจเงินแผ่นดินของรัฐสภาทำงานอื่น

¹¹⁷ สำนักกำกับและตรวจสอบ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, พัฒนาการองค์กรอิสระในประเทศไทย กรณีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 50-51.

ร่างพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวผ่านความเห็นชอบจากสภาผู้แทนราษฎร และวุฒิสภามีการแก้ไข ถ้อยคำบางประการ ทำให้ต้องมีการนำร่างพระราชบัญญัติเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการร่วมกันของทั้งสองสภา แต่ก่อนที่จะมีการลงมติ ได้เกิดการรัฐประหารยึดอำนาจรัฐบาลซึ่งมี ม.ร.ว.เสนีย์ ปราโมช เป็นนายกรัฐมนตรี มีการประกาศยกเลิกรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2517 และในการยกร่างรัฐธรรมนูญฉบับใหม่ไม่ปรากฏว่ามีการบัญญัติให้มีผู้ตรวจเงินแผ่นดินของรัฐสภาอีก¹¹⁸

4.2.2 การตรวจเงินแผ่นดินตามพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522

พระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476 ได้ถูกยกเลิกไป เมื่อวันที่ 1 มีนาคม พ.ศ. 2522 โดยการประกาศใช้ “พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522” ด้วยเหตุผลที่รัฐบาลเห็นว่า ควรมีการปรับปรุงการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้การตรวจสอบในการรับจ่าย เก็บรักษาเงิน และทรัพย์สินของส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจเป็นไปโดยถูกต้องเรียบร้อย และมีประสิทธิภาพทันสมัยมากขึ้น ผลของพระราชบัญญัติฉบับนี้ทำให้สำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเปลี่ยนชื่อมาเป็น “สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน” มีฐานะเป็นกรมอยู่ในบังคับบัญชาของนายกรัฐมนตรีโดยตรง¹¹⁹ มี “ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน” เป็นผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบในการปฏิบัติราชการของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน¹²⁰ และกำหนดให้การแต่งตั้งผู้อำนวยการต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา¹²¹

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภายใต้พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 มีอำนาจหน้าที่ ดังนี้¹²²

- (1) ตรวจสอบรายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณ และงบแสดงฐานะการเงินแผ่นดินประจำปีงบประมาณ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่
- (2) ตรวจสอบบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่

¹¹⁸ เรื่องเดียวกัน.

¹¹⁹ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, "การตรวจเงินแผ่นดินหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง," ใน หนังสือครบรอบ 72 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 41.

¹²⁰ พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522, มาตรา 5.

¹²¹ พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522, มาตรา 6.

¹²² พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522, มาตรา 7.

(3) ตรวจสอบการรับจ่าย การเก็บรักษา และการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินอื่นของหน่วยรับตรวจ หรือที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ และแสดงความคิดเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ และอาจตรวจสอบการใช้จ่ายเงินและการใช้ทรัพย์สินอื่นและแสดงความคิดเห็นว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ เป็นไปโดยประหยัด ได้ผลตามเป้าหมาย และมีผลคุ้มค่าหรือไม่ และหากหน่วยรับตรวจเป็นรัฐวิสาหกิจ ก็ต้องแสดงความคิดเห็นตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปด้วย

(4) ตรวจสอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ค่าธรรมเนียม และรายได้อื่นของหน่วยรับตรวจ และแสดงความคิดเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่

เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 ได้เพิ่มบทบาทการตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินให้ครอบคลุมภาระงานหลายอย่าง เช่น ให้อำนาจตรวจสอบประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความประหยัดจากการใช้เงินงบประมาณ รวมทั้งให้อำนาจในการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากร นับได้ว่าเป็นการพัฒนาบทบาทขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินของไทยให้สอดคล้องกับปฏิญญาสากลว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts 1977)

ตารางสรุปพัฒนาการของระบบการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทยก่อนการเกิดขึ้น
ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นองค์กรอิสระ (พ.ศ. 2418 – 2542)

ยุคสมัย	ชื่อองค์กร	ผู้บังคับบัญชา	กฎหมายจัดตั้ง
รัชการที่ 5	2418 – 2423 ออฟฟิศหลวง (อดีตออฟฟิศ)	เจ้าพนักงานใหญ่ ผู้ตรวจ อดีตเดอเยเนอราล	หมวดมาตราที่ 8 ของพระราชบัญญัติ สำหรับกรมพระคลัง มหาสมบัติแล้วด้วย กรมต่าง ๆ ซึ่งจะเบิก เงินส่งเงิน จุลศักราช 1237
	2423 – 2433 สมทบกับกองจ่ายใน กรมบัญชีกลาง	อธิบดีกรมบัญชีกลาง	
	2433 – 2458 กรมตรวจ	อธิบดีกรมตรวจ	- พระราชบัญญัติ ธรรมนูญหน้าที่ ราชการในกระทรวง พระคลังมหาสมบัติ ร.ศ. 109 - พระราชบัญญัติ กรมตรวจสืบทก มาตรา ร.ศ. 109
รัชการที่ 6	2458 – 2469 กรมตรวจเงิน แผ่นดิน	อธิบดีกรมตรวจเงิน แผ่นดิน	ประกาศตั้งกรมตรวจ เงินแผ่นดิน ณ วันที่ 18 ก.ย. 2458
รัชการที่ 7 (ก่อน เปลี่ยนแปลงการ ปกครอง)	2469 – 2475 เป็นแผนกหนึ่ง ภายใน กรมบัญชีกลาง	อธิบดีกรมบัญชีกลาง มอบหมายให้ผู้ช่วย อธิบดีควบคุมแผนก ตรวจเงินแผ่นดิน	ประกาศสมทบกรม ตรวจเงินแผ่นดินเข้า กับกรมบัญชีกลาง
	2475 – 2476 กรมตรวจเงิน แผ่นดิน	อธิบดีกรมตรวจเงิน แผ่นดิน	ประกาศโอนกรม ตรวจเงินแผ่นดินไป ขึ้นต่อคณะกรรมการ ราษฎร เมื่อวันที่ 20

ยุคสมัย	ชื่อองค์กร	ผู้บังคับบัญชา	กฎหมายจัดตั้ง
ภายหลัง เปลี่ยนแปลง การปกครอง พ.ศ. 2475			ก.ค. 2475
	2476 – 2515	คณะกรรมการตรวจ เงินแผ่นดิน	ประธาน คณะกรรมการตรวจ เงินแผ่นดิน พระราชบัญญัติว่า ด้วยคณะกรรมการ ตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476
	2515 – 2522	สำนักงาน คณะกรรมการตรวจ เงินแผ่นดิน	ประธาน คณะกรรมการตรวจ เงินแผ่นดิน - พระราชบัญญัติว่า ด้วยคณะกรรมการ ตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476 - ประกาศของคณะ ปฏิวัติ ฉบับที่ 216 ณ วันที่ 29 ก.ย. 2515
	2522 – 2542	สำนักงานตรวจเงิน แผ่นดิน	ผู้อำนวยการสำนักงาน ตรวจเงินแผ่นดิน พระราชบัญญัติการ ตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522

4.3 การตรวจเงินแผ่นดินภายหลังการเกิดขึ้นของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็น องค์กรอิสระ

การตรวจเงินแผ่นดินเป็นการควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐของฝ่ายบริหารที่เกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน เพื่อเป็นหลักประกันว่าฝ่ายบริหารได้ใช้จ่ายเงินแผ่นดินเป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมาย และระเบียบแบบแผนของทางราชการ อีกทั้งการใช้จ่ายเงินยังมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และได้ผลคุ้มค่า และเพื่อให้สามารถปฏิบัติการกิจดังกล่าวได้อย่างเที่ยงธรรมและมีประสิทธิภาพ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินย่อมจำเป็นต้องมี “ความเป็นอิสระ” ปราศจากการแทรกแซงจากผู้ถูกตรวจสอบและได้รับการปกป้องจากอิทธิพลภายนอก ดังนั้น ในการปฏิรูประบบการเมืองภายหลังเกิดเหตุการณ์พฤษภาทมิฬ พ.ศ. 2535 ได้มีความพยายามที่จะทำให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินซึ่งเป็นหนึ่งในองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐมีความเป็นอิสระ และสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น จึงได้มีการบัญญัติให้มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญปรากฏขึ้นเป็นครั้งแรกในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 และภายหลังเมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 และรัฐธรรมนูญ

แห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ก็ยังคงหลักการเดิมที่บัญญัติรับรองให้มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งมีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ ทั้งนี้ ผู้เขียนได้แบ่งประเด็นการศึกษาพัฒนาการของระบบการตรวจเงินแผ่นดินภายหลังการเกิดขึ้นของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญออกเป็น 3 ประเด็น ได้แก่ โครงสร้างขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน อำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน และระบบการตรวจสอบเงินแผ่นดิน อันเป็นไปเพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจถึงพัฒนาการ และแนวคิดเบื้องหลังของระบบการตรวจเงินแผ่นดินไทยในแต่ละช่วงเวลา

4.3.1 โครงสร้างขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

ภายหลังเหตุการณ์พฤษภาทมิฬ พ.ศ. 2535 ได้มีกระแสเรียกร้องให้มีการปฏิรูปการเมือง เพื่อแก้ปัญหามาจากโครงสร้างทางการเมือง และเปิดโอกาสให้ประชาชนมีส่วนร่วมทางการเมืองมากขึ้น ประธานรัฐสภาในขณะนั้นจึงได้มีคำสั่งแต่งตั้ง “คณะกรรมการพัฒนาประชาธิปไตย” (คพป.) โดยมีศาสตราจารย์นายแพทย์ประเวศ วะสี เป็นประธานกรรมการ เพื่อทำหน้าที่ศึกษา ค้นคว้า และเสนอแนะแนวทางในการพัฒนาหรือปฏิรูปการเมืองการปกครองของประเทศ ซึ่ง คพป. ได้มีข้อเสนอให้มีการแก้ไขรัฐธรรมนูญทั้งฉบับ ต่อมามีการแก้ไขเพิ่มเติมรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2534 ซึ่งใช้บังคับอยู่ในขณะนั้นในมาตรา 211 โดยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 6) พุทธศักราช 2539 โดยมีสาระสำคัญเป็นการกำหนดให้มี “สภาร่างรัฐธรรมนูญ” เพื่อทำหน้าที่จัดทำรัฐธรรมนูญฉบับใหม่เสนอต่อรัฐสภา ทั้งนี้ สภาร่างรัฐธรรมนูญได้กำหนดกรอบพื้นฐานในการจัดทำร่างรัฐธรรมนูญไว้ 3 กรอบใหญ่ ๆ¹²³ โดยในกรอบที่ 2 การตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ ได้มีการเสนอให้มีการปรับปรุงกลไกตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น¹²⁴

ในส่วนของการตรวจเงินแผ่นดินก็นับเป็นปัญหาหนึ่งของระบบการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐเนื่องจากที่ผ่านมามีการตรวจเงินแผ่นดินตามพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 ซึ่งกระทำโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินที่มีฐานะเป็นกรมและอยู่ในบังคับบัญชาของนายกรัฐมนตรีซึ่งเป็นหัวหน้าฝ่ายบริหาร มีผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้บริหารสูงสุด ทำให้การตรวจเงินแผ่นดินตกอยู่ภายใต้อำนาจของฝ่ายบริหารไม่เป็นอิสระและเป็นกลาง¹²⁵ คณะกรรมาธิการยกร่าง

¹²³ คณะกรรมาธิการยกร่างรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นคณะกรรมาธิการของสภาร่างรัฐธรรมนูญได้จัดทำกรอบความคิดพื้นฐานที่ควรบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ แบ่งออกเป็น 3 กรอบใหญ่ๆ คือ กรอบที่ 1 สิทธิ เสรีภาพ และการมีส่วนร่วมของพลเมือง กรอบที่ 2 การตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ และกรอบที่ 3 สถาบันการเมืองและความสัมพันธ์ระหว่างสถาบันการเมือง

¹²⁴ มนตรี รูปสุวรรณ และคณะ, เจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ: รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, หน้า 24 – 33.

¹²⁵ สภาร่างรัฐธรรมนูญ ครั้งที่ 7, "รายงานการประชุมคณะกรรมาธิการยกร่างรัฐธรรมนูญ " วันพฤหัสบดีที่ 6 กุมภาพันธ์ 2540.

รัฐธรรมนูญซึ่งมีนายอานันท์ ปันยารชุน เป็นประธาน และศาสตราจารย์ ดร.บวรศักดิ์ อุวรรณโณ เป็นเลขาธิการ ได้เสนอหลักการให้มี “คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน” ที่เป็นอิสระ ทำหน้าที่ตรวจสอบการส่งจ่ายเงินแผ่นดินให้ถูกต้องตามกฎหมายและมีประสิทธิภาพเพื่อป้องกันการทุจริต¹²⁶ โดยแนวคิดดังกล่าวมีที่มาจากข้อเสนอของศาสตราจารย์ ดร.อมร จันทรมบูรณ์ ที่ได้ศึกษาระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศฝรั่งเศสซึ่งมีศาลบัญชีทำหน้าที่ตรวจสอบและพิพากษาบัญชีของผู้มีหน้าที่ในการจ่ายเงินและศาลวินัยทางงบประมาณและการคลังทำหน้าที่พิพากษาลงโทษผู้มีอำนาจส่งจ่ายในกรณีที่มีการกระทำความผิดวินัยทางงบประมาณ¹²⁷

ตามแนวความคิดของศาสตราจารย์ ดร.อมร เกี่ยวกับการจัดองค์กรตรวจเงินแผ่นดินนั้น เห็นว่ารูปแบบของการตรวจเงินแผ่นดินที่เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย ณ ขณะนั้น ควรเป็นรูปแบบของคณะกรรมการที่มีความเป็นอิสระและเป็นกลาง โดยให้คงรูปแบบการทำงานเดิมของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินในยุคนั้นเพื่อให้เป็นฐานของระบบใหม่ โดย “สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของรัฐ” ทำหน้าที่เป็นหน่วยธุรการให้แก่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินของรัฐและเป็นกลไกในการตรวจเงินแผ่นดิน และให้เปลี่ยนสถานภาพของ “ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน” ให้มีสถานภาพที่เป็นอิสระและมีระบบการคัดเลือกตัวบุคคลที่มีความสามารถเรียกชื่อว่า “ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินของรัฐ” เป็นหัวหน้าผู้บริหารของ “สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของรัฐ” และมี “คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินของรัฐ” เป็นองค์กรที่มีความเป็นอิสระและเป็นกลาง ไม่สังกัดหรืออยู่ภายใต้อำนาจบังคับบัญชาขององค์กรใด ทำหน้าที่ตรวจสอบโดยการรับรองบัญชีรับจ่ายเงินของหน่วยรับตรวจ และพิจารณาและกำหนดโทษปรับทางปกครองในกระบวนการวินัยทางงบประมาณและการคลัง¹²⁸ ทั้งนี้ ในกระบวนการตรวจรับรองบัญชีและการพิจารณาวินัยทางงบประมาณและการคลังจะต้องมี “เจ้าหน้าที่ตรวจสอบผู้รับผิดชอบ” ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของรัฐ ภายใต้ความรับผิดชอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินของรัฐ เป็นผู้ทำสำนวนรวบรวมข้อเท็จจริงและเสนอความเห็นโดยอิสระแก่คณะกรรมการ เพื่อให้เกิดการถ่วงดุลระหว่างอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดและอำนาจแสวงหาข้อเท็จจริง อันเป็นการป้องกันการบิดเบือนการใช้อำนาจ (abuse of power)^{129 130}

¹²⁶ มนตรี รูปสุวรรณ และคณะ, *เจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ: รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540*, หน้า 33.

¹²⁷ เมื่อครั้งที่นายบุญชู โรจนเสถียร ดำรงตำแหน่งรองนายกรัฐมนตรี ได้มองเห็นจุดอ่อนของโครงสร้างหน่วยงานที่ทำกรตรวจเงินแผ่นดิน และได้ขอให้ศาสตราจารย์ ดร.อมร จันทรมบูรณ์ เสนอแนวทางการวางโครงสร้างสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ต่อมาในปี 2536 ได้มีการสัมมนาทางวิชาการเรื่อง “การปรับปรุงระบบการตรวจเงินแผ่นดินของไทย” ซึ่งจัดโดยภาควิชากฎหมายมหาชน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ศาสตราจารย์ ดร.อมร จึงได้เสนอแนวทางที่เป็นรูปธรรมโดยการยกฐานะพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดินของรัฐ พ.ศ. ...

¹²⁸ ออมร จันทรมบูรณ์, “ข้อพิจารณาในร่างพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดินของรัฐ พ.ศ. ...” *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์* เล่มที่ 4 ปีที่ 23 (ธันวาคม 2536): 768 – 773.

¹²⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 785 – 787.

จากสภาพปัญหาและเจตนาธรรมตามที่กล่าวมาข้างต้น จึงส่งผลให้ระบบการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 และพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ประกอบด้วย 4 องค์ประกอบ คือ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลัง ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ต่อมาเมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 โครงสร้างขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินยังคงประกอบด้วย 4 องค์ประกอบ ดังเช่นรัฐธรรมนูญฯ 2540 แต่มีการเปลี่ยนชื่อคณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลังตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 เป็นคณะกรรมการวินัยทางการเงินและการคลัง และในปัจจุบันระบบการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ประกอบด้วย 3 องค์ประกอบ คือ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยไม่ปรากฏคณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลัง (หรือคณะกรรมการวินัยทางการเงินและการคลัง) ดังเช่นรัฐธรรมนูญทั้งสองฉบับที่ผ่านมา

4.3.2 อำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

4.3.2.1 คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินประกอบด้วยประธานกรรมการคนหนึ่ง และกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิอื่นอีก 9 คน ซึ่งพระมหากษัตริย์ทรงแต่งตั้งตามคำแนะนำของวุฒิสภาจากบุคคลซึ่งมีสัญชาติไทยโดยการเกิด อายุไม่ต่ำกว่า 45 ปีบริบูรณ์ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 15 ได้บัญญัติให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่วางนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน และกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งมีอำนาจหน้าที่ในการออกระเบียบ ข้อบังคับ และประกาศที่เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และเกี่ยวกับการบริหารงานทั่วไปของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตามมาตรา 52 ในส่วนอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณา

¹³⁰ ศาสตราจารย์ ดร.อมร จันทรมบูรณ์ ได้ให้ความเห็นข้อพิจารณาในร่างพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดินของรัฐ พ.ศ. ... ไว้ว่า “อำนาจที่มี nature เป็นงานชี้ขาดข้อพิพาทของคณะกรรมการหรือองค์กรชี้ขาดในรูปองค์คณะแล้ว หลักกฎหมายปกครองจะต้องกำหนดให้มีการถ่วงดุลโดยกลไกใน “วิธีพิจารณาความปกครอง” โดยจะต้องตัดตอน “ช่วงงานชี้ขาด” ออกจาก “ช่วงของงานแสวงหาข้อเท็จจริงหรือการรับฟังข้อเท็จจริง” เพื่อให้มีการถ่วงดุลและแยกเป็น 2 ส่วน เพราะถ้าหากไม่มีการตัดตอนออกไป ผู้ชี้ขาดก็อาจบิดเบือนการใช้อำนาจหรือ abuse of power ได้ กล่าวคือ ถ้าคณะกรรมการหรือองค์คณะผู้ชี้ขาดทำการตรวจสอบข้อเท็จจริงเอง รับฟังพยานเอง ชั่งน้ำหนักพยานเอง วินิจฉัยเอง เขียนคำพิพากษาเอง ผู้ใช้อำนาจชี้ขาดจะบิดเบือนการใช้อำนาจและคอร์รัปชันได้โดยไม่ต้องรับผิดชอบ และไม่มีวิธีการที่จะตรวจสอบได้ ”

วินิจฉัยผลการตรวจสอบ เมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินดำเนินการตรวจสอบแล้วเสร็จ จะเสนอรายงานผลการตรวจสอบพร้อมความเห็นในเบื้องต้นต่อผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน จากนั้นผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะรายงานผลการตรวจสอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เว้นแต่เป็นเรื่องที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดหรือมอบหมายให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาดำเนินการได้เอง¹³¹ เพื่อให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบว่า การดำเนินการด้านการเงินการคลังของหน่วยรับตรวจมีข้อบกพร่องหรือไม่ หากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาแล้วเห็นว่า มีข้อบกพร่อง คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นผู้แจ้งผลการพิจารณาให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบพร้อมทั้งติดตามผลการดำเนินการ ทั้งนี้ ผลการพิจารณาของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเกิดขึ้นได้ใน 3 กรณี ดังต่อไปนี้

(1.1) กรณีมีข้อบกพร่องเนื่องจากไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรี หรือข้อบกพร่องเกิดจากกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรี ไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ปัจจุบัน (มาตรา 44)

(1.2) กรณีมีข้อบกพร่องเนื่องจากไม่มีข้อกำหนดให้หน่วยรับตรวจต้องปฏิบัติ (มาตรา 45)

(1.3) กรณีมีข้อบกพร่องเนื่องจากปรากฏว่ามีพฤติการณ์น่าเชื่อว่าเป็นการทุจริตหรือมีการใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ ก่อให้เกิดความเสียหายแก่เงินหรือทรัพย์สินของราชการ (มาตรา 46)

นอกจากนี้ การพิจารณาวินิจฉัยความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลัง พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 15 (5) กำหนดให้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ในการกำกับและเป็นองค์กรชี้ขาดสูงสุดในกระบวนการทางวินัยทางงบประมาณและการคลัง และมาตรา 23 กำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาวินิจฉัยมติการพิจารณาของคณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลังในการกำหนดโทษปรับทางปกครองเบื้องต้นแก่เจ้าหน้าที่หรือพนักงานของหน่วยรับตรวจที่ฝ่าฝืนมาตรการเกี่ยวกับการควบคุมการเงินของรัฐ โดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นที่สุด

ต่อมาเมื่อประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้กำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินประกอบด้วยประธานกรรมการหนึ่งคน 1 และกรรมการอื่นอีก 6 คน ซึ่งพระมหากษัตริย์ทรงแต่งตั้งจากผู้มีความชำนาญและประสบการณ์ด้านการตรวจเงินแผ่นดิน การบัญชี การตรวจสอบภายใน การเงินการคลัง และด้านอื่น อย่างไรก็ตาม การที่รัฐธรรมนูญฯ 2550

¹³¹ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542, มาตรา 43.

และพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มีบทบัญญัติที่แตกต่างกันในเรื่ององค์ประกอบและที่มาของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ทำให้ไม่สามารถดำเนินการกระบวนการสรรหากรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ ส่งผลให้การตรวจเงินแผ่นดินภายหลังประกาศใช้รัฐธรรมนูญฯ 2550 ยังคงไม่มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน มีเพียงผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินใช้อำนาจหน้าที่แทนประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน¹³² เรื่อยมาจนถึงปี พ.ศ. 2557

ภายหลังมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ได้กำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินประกอบด้วยประธานกรรมการและกรรมการรวม 7 คน ซึ่งพระมหากษัตริย์ทรงแต่งตั้งตามคำแนะนำของวุฒิสภา จากผู้ซึ่งได้รับการสรรหาโดยคณะกรรมการสรรหา¹³³ และรัฐธรรมนูญฯ 2560 ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้บัญญัติให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ดังต่อไปนี้

1. กำหนดนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อใช้เป็นกรอบในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยมีทั้งนโยบายระยะยาวและนโยบายประจำปี ซึ่งนโยบายอย่างน้อยต้องประกอบด้วย ทิศทางและเป้าหมายในการตรวจเงินแผ่นดิน ผลสัมฤทธิ์ในการตรวจเงินแผ่นดิน และการพัฒนาการตรวจเงินแผ่นดินให้มีประสิทธิภาพและรวดเร็ว ทั้งนี้ นโยบายการตรวจเงินแผ่นดินที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดต้องแจ้งสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรี ตลอดจนเผยแพร่ให้ประชาชนทั่วไปได้รับทราบด้วย (มาตรา 27 (1) และมาตรา 28) ปัจจุบันนโยบายการตรวจเงินแผ่นดินเป็นไปตามประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง นโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน (พ.ศ. 2561 – 2565) ลงวันที่ 7 มิถุนายน 2561 และประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง นโยบายการตรวจเงินแผ่นดินประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2563 ลงวันที่ 25 ธันวาคม 2562

2. กำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งหลักเกณฑ์มาตรฐานดังกล่าวต้องสอดคล้องกับหลักการและมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นที่ยอมรับของสากล โดยหลักเกณฑ์มาตรฐานประกอบด้วย วิธีการตรวจเงินแผ่นดินแต่ละด้าน ความเคร่งครัดในจริยธรรมแห่งวิชาชีพ ระยะเวลาในการตรวจ วิธีปฏิบัติในการเข้าตรวจ วิธีการให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะในการแก้ปัญหาแก่หน่วยรับตรวจ วิธีเปิดโอกาสให้หน่วยรับตรวจชี้แจง ตลอดจนวิธีการ

¹³² รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550, บทเฉพาะกาล มาตรา 301 วรรคสอง บัญญัติว่า “ในระหว่างที่ยังไม่มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ใช้อำนาจหน้าที่แทนประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน”

¹³³ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, มาตรา 238 วรรคแรก.

รายงาน การแจ้ง และเผยแพร่ผลการตรวจสอบ โดยในการจัดทำต้องมีการรับฟังความคิดเห็นของหน่วยรับตรวจและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องด้วย (มาตรา 27 (2) มาตรา 29 และมาตรา 30) ทั้งนี้ ปัจจุบันคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ออกประกาศ เรื่อง หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ลงวันที่ 8 มีนาคม 2562

3. กำกับ การตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่ กำกับ การตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามนโยบาย หลักเกณฑ์มาตรฐาน และกฎหมายว่าด้วยวินัย การเงินการคลังของรัฐ โดยมีอำนาจออกระเบียบ ประกาศ หรือข้อบังคับเพื่อดำเนินการดังกล่าว และหากเห็นว่าการตรวจสอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไม่เป็นไปตามนโยบาย หลักเกณฑ์ มาตรฐาน หรือกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก็มีอำนาจ สั่งให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินปรับปรุง แก้ไข หรือปฏิบัติให้ถูกต้อง (มาตรา 32 และมาตรา 33)

4. สั่งลงโทษทางปกครองกรณีมีการกระทำผิดกฎหมายว่าด้วยวินัย การเงินการคลังของรัฐ เมื่อมีการตรวจพบข้อบกพร่องในการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวินัยการเงิน การคลังของรัฐ พ.ศ. 2561 ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่แจ้งให้ผู้รับตรวจกำกับดูแล หรือ พิจารณาดำเนินการเพื่อให้มีการชดเชยค่าเสียหายต่อรัฐหรือหน่วยรับตรวจ หรือดำเนินการทางวินัย แล้วแต่กรณี ถ้าผู้รับตรวจไม่อาจดำเนินการได้หรือไม่ดำเนินการภายในเวลาที่กำหนดโดยไม่มีเหตุอัน สมควร ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะเสนอเรื่องต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อให้ลงโทษ ทางปกครองแก่ผู้รับตรวจหรือแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐ (มาตรา 95 – 97)

5. ระงับหรือยับยั้งความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐ กรณีการกระทำที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐและอาจก่อให้เกิดความ เสียหายแก่การเงินการคลังของรัฐอย่างร้ายแรง หากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเห็นด้วยกับผล การตรวจสอบที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินได้เสนอ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินต้องจัดประชุมร่วม 3 ฝ่าย กับคณะกรรมการการเลือกตั้ง และคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ เพื่อร่วมกันพิจารณา และหากที่ประชุมเห็นพ้องกับผลการตรวจสอบ ประธานกรรมการของทั้ง 3 องค์กรก็จะร่วมลงนามในหนังสือแจ้งสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรี และเปิดเผยผล การตรวจสอบให้ประชาชนทราบต่อไป

4.3.2.2 คณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลัง

แนวคิดเรื่องวินัยทางงบประมาณและการคลังได้รับการบัญญัติขึ้นเป็นครั้งแรก ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 โดยวัตถุประสงค์ของการบัญญัติเรื่องนี้ไว้ นั้น เป็นความมุ่งหมายของรัฐธรรมนูญที่ต้องการให้การทำหน้าที่ตรวจสอบเงินแผ่นดิน เป็นไปอย่างมี ประสิทธิภาพและมีวินัย เนื่องจากการตรวจเงินแผ่นดินของไทยที่ผ่านมา การทำผิดระเบียบเกี่ยวกับการ ใช้จ่ายเงินงบประมาณของหน่วยงานของรัฐ บุคคลที่กระทำผิดจะได้รับโทษเพียงโทษทางวินัยและ

ทางอาญา โดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไม่มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยความผิดนี้ได้โดยตรง ดังนั้น การกำหนดให้มีคณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลังจะทำให้ครอบคลุมงานการตรวจสอบเงินแผ่นดินได้ครบถ้วนมากขึ้น¹³⁴ ทั้งนี้ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 20 ได้กำหนดให้ คณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลัง ประกอบด้วย กรรมการตรวจเงินแผ่นดินคนหนึ่งซึ่งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินแต่งตั้งให้เป็น ประธานกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลัง และกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลัง ผู้ทรงคุณวุฒิอีกไม่น้อยกว่า 4 คน แต่ไม่เกิน 7 คน ซึ่งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินแต่งตั้งจากผู้ที่มีความเชี่ยวชาญด้านบัญชี ด้านการตรวจสอบภายใน ด้านการเงินการคลัง ด้านนิติศาสตร์ หรือด้านการบริหาร

นอกจากนี้ มาตรา 19 ของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ได้กำหนดให้ คณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลังมีอำนาจหน้าที่พิจารณาและกำหนดโทษปรับทางปกครองเบื้องต้นแก่เจ้าหน้าที่หรือพนักงานของหน่วยรับตรวจที่ฝ่าฝืนมาตรการเกี่ยวกับการควบคุมการเงินของรัฐที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด ได้แก่ ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยวินัยทางงบประมาณและการคลัง พ.ศ. 2544 โดยมาตรา 22 กำหนดให้การเสนอเรื่องให้คณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลังพิจารณา จะต้องกระทำโดยประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน หรือเจ้าหน้าที่ตรวจสอบโดยอนุมัติผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเสนอได้เฉพาะเรื่องที่เจ้าหน้าที่ผู้นั้นได้รับมอบหมายให้ตรวจสอบและความผิดปรากฏเท่านั้น และเมื่อคณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลังได้พิจารณาและมีมติในเรื่องใดแล้ว ก็ต้องเสนอมติในเรื่องนั้นไปยังคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อพิจารณาวินิจฉัยต่อไป โดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินถือเป็นที่สุด ตามมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญดังกล่าว

ต่อมาเมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้กำหนดให้คณะกรรมการวินัยทางการเงินและการคลัง (เปลี่ยนชื่อจากคณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลัง) เป็นเพียงองค์กรเดียวที่มีอำนาจหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลัง หากไม่พอใจในคำวินิจฉัยดังกล่าวสามารถโต้แย้งคำวินิจฉัยชี้ขาดดังกล่าวต่อศาลปกครองได้ แต่ด้วยเหตุที่ยังไม่ได้มีการปรับแก้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ให้สอดคล้องกับบทบัญญัติตามรัฐธรรมนูญฯ 2550 ทางปฏิบัติที่ผ่านมา คณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลังจึงเป็นผู้พิจารณาวินิจฉัยความผิดวินัยทาง

¹³⁴ สมคิด เลิศไพฑูรย์, สารานุกรมรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พ.ศ. 2540) หมวดองค์การอิสระตามรัฐธรรมนูญ เรื่อง 8 การตรวจเงินแผ่นดิน, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: องค์การค้ำของคุรุสภา, 2544), หน้า 54.

งบประมาณและการคลัง และกำหนดโทษปรับทางปกครองเบื้องต้น และคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นองค์รวินิจฉัยชี้ขาดสูงสุด เฉกเช่นหลักการตามรัฐธรรมนูญฯ 2540 อยู่เช่นเดิม¹³⁵

4.3.2.3 ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 312 วรรคแรก ได้รับรองความเป็นอิสระและเป็นกลางของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเอาไว้ โดยกำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง ทั้งนี้ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินยังเป็นผู้บังคับบัญชาข้าราชการและลูกจ้างของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และรับผิดชอบการปฏิบัติงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งเป็นหน่วยธุรการของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน โดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะขึ้นตรงต่อประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน นอกจากนี้ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ยังกำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการเกี่ยวกับงานตรวจสอบดังต่อไปนี้

1. กำหนดแผนการตรวจสอบ เรื่องที่จะต้องตรวจสอบ วิธีการ ขอบเขต แนวการตรวจสอบ และการเสนอรายงานตรวจสอบสำหรับการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ (มาตรา 37 (2))
2. รายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกรณีผิดวินัยทางงบประมาณและการคลังต่อคณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลัง (มาตรา 37 (8))
3. รายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบ เว้นแต่เป็นเรื่องที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดหรือมอบหมายให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาดำเนินได้เอง (มาตรา 37 (9) และมาตรา 43)

ต่อมาเมื่อประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 เนื่องจากพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 กับรัฐธรรมนูญฯ 2550 มีบทบัญญัติที่แตกต่างกันในเรื่ององค์ประกอบและที่มาของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ทำให้ไม่สามารถดำเนินกระบวนการสรรหากรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ ส่งผลให้การตรวจเงินแผ่นดินภายหลังประกาศใช้รัฐธรรมนูญฯ 2550 ยังคงไม่มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ในช่วงเวลา

¹³⁵ ภัทรวรินทร์ บุญชู, "การปฏิรูปองค์กรพิจารณาวินิจฉัยความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลังของไทย," ใน รายงานสืบเนื่องการประชุมวิชาการระดับชาติ "นิติพัฒนา - ธรรมศาสตร์" ครั้งที่ 1 28 มกราคม 2559, หน้า 31 - 32.

ดังกล่าว (ปี 2550 – 2557) ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจึงต้องทำหน้าที่รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดิน โดยใช้อำนาจหน้าที่แทนประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน¹³⁶

การตรวจเงินแผ่นดินในปัจจุบัน รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 243 วรรคแรก ได้รับรองความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเอาไว้ และกำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นหน่วยราชการของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน โดยในการปฏิบัติหน้าที่ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต้องรับผิดชอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ดังต่อไปนี้

1. ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจในการดำเนินการตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามนโยบายการตรวจเงินแผ่นดินและหลักเกณฑ์มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้กำหนดไว้ และให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ โดยเป็นการตรวจสอบการเงินของหน่วยรับตรวจว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการหรือไม่ และตรวจผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐ ซึ่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ดำเนินการ โดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้กำกับและรับผิดชอบต่อในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน¹³⁷ ทั้งนี้ หน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินสามารถแบ่งได้ 8 กรณี ดังต่อไปนี้

(1) ตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ¹³⁸ ที่ไม่เกี่ยวกับกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ได้มีการกำหนดผลการตรวจสอบและการแจ้งผลเป็น 3 กรณี ได้แก่

(1.1) กรณีตรวจสอบแล้วพบข้อบกพร่อง แต่ไม่ก่อให้เกิดความเสียหาย ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินแจ้งข้อบกพร่องพร้อมทั้งข้อเสนอแนะให้ผู้รับตรวจแก้ไขและควบคุมหรือกำกับมิให้เกิดขึ้นอีก

¹³⁶ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550, บทเฉพาะกาล มาตรา 301 วรรคสอง บัญญัติว่า “ในระหว่างที่ยังไม่มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ใช้อำนาจหน้าที่แทนประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน”

¹³⁷ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 53.

¹³⁸ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 85.

(1.2) กรณีตรวจสอบแล้วพบข้อบกพร่องและมีความเสียหาย ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินแจ้งให้ผู้รับตรวจพิจารณาดำเนินการชดเชยค่าเสียหายหรือดำเนินการทางวินัยแล้วแต่กรณี

(1.3) กรณีตรวจสอบแล้วพบว่ากฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ ไม่เหมาะสมกับสถานการณ์ หรือปฏิบัติตามแล้วจะเกิดความเสียหาย ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเสนอแนะต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อปรับปรุงแก้ไขกฎหมายหรือหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ให้เหมาะสม

(2) ตรวจสอบการจัดเก็บรายได้หรือผลตอบแทน¹³⁹ หากพบข้อบกพร่องกรณีการจัดเก็บรายได้หรือผลตอบแทนไม่เป็นไปตามกฎหมายหรือสัญญา ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินแจ้งข้อบกพร่องและข้อเสนอแนะให้หน่วยรับตรวจแก้ไขให้ถูกต้อง และหากไม่เห็นด้วยกับการชี้แจงของหน่วยรับตรวจ หรือเห็นว่า การดำเนินการไม่เป็นไปตามข้อเสนอแนะ หรือไม่ดำเนินการโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้แจ้งรัฐมนตรีเจ้าสังกัดหรือรัฐมนตรีที่มีหน้าที่กำกับหรือควบคุม หรือรัฐมนตรีผู้รักษาการตามกฎหมายดำเนินการตามหน้าที่และอำนาจ

(3) ตรวจสอบการบริหารจัดการ ดูแลรักษา และติดตามทรัพย์สินของแผ่นดิน¹⁴⁰ กรณีพบว่าหน่วยรับตรวจละเว้นหรือไม่ปฏิบัติหน้าที่บริหารจัดการ ดูแลรักษา ติดตามทรัพย์สินตามที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินแจ้งหน่วยรับตรวจพร้อมข้อเสนอแนะเพื่อดำเนินการให้ถูกต้อง และหากไม่ดำเนินการโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้แจ้งรัฐมนตรีเจ้าสังกัดหรือรัฐมนตรีที่มีหน้าที่กำกับหรือควบคุมหรือรัฐมนตรีผู้รักษาการตามกฎหมายดำเนินการตามหน้าที่และอำนาจ

(4) ตรวจสอบการมีส่วนร่วมไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมในการใช้จ่ายงบประมาณ¹⁴¹ กรณีมีหลักฐานควรเชื่อว่าการกระทำใด ๆ ที่มีผลให้สมาชิกสภาผู้แทนราษฎร สมาชิกวุฒิสภา หรือกรรมการมีส่วนในการใช้งบประมาณ หรือคณะรัฐมนตรีเป็นผู้กระทำหรืออนุมัติให้กระทำหรือรู้ว่าการกระทำดังกล่าวแต่ไม่ยับยั้ง หรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจได้จัดทำโครงการหรืออนุมัติหรือจัดสรรงบประมาณโดยรู้ว่าการกระทำดังกล่าว ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินแจ้งคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติดำเนินการตามหน้าที่และอำนาจ

(5) ตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพ¹⁴² เป็นการตรวจสอบว่าการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจเกิดผลสัมฤทธิ์และมีประสิทธิภาพหรือไม่ โดยหลักต้องตรวจสอบ

¹³⁹ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 86.

¹⁴⁰ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 87.

¹⁴¹ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 88.

¹⁴² พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 89.

เมื่อการดำเนินการแล้วเสร็จ เว้นแต่กรณีพบว่าการดำเนินการที่เห็นได้ชัดว่าจะไม่ก่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์หรือขาดประสิทธิภาพ ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินแจ้งหน่วยรับตรวจก่อนหรือระหว่างดำเนินการพร้อมแนะนำวิธีการปฏิบัติที่ถูกต้อง และหากหน่วยรับตรวจไม่เห็นด้วย ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน หน่วยรับตรวจและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจัดประชุมร่วมกันเพื่อหาข้อยุติ เมื่อได้ข้อยุติแล้ว หน่วยรับตรวจต้องดำเนินการตามข้อยุตินั้น

(6) ตรวจสอบรายงานการเงิน¹⁴³ ที่หน่วยงานของรัฐส่งให้ตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ โดยต้องตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายใน 180 วันนับแต่วันสิ้นปีงบประมาณหรือตามที่ตกลงกับกระทรวงการคลัง

(7) ตรวจสอบรายงานการเงินแผ่นดินประจำปีงบประมาณ¹⁴⁴ กระทรวงการคลังโดยกรมบัญชีกลางได้ปรับเปลี่ยนวิธีการจัดทำรายงานการเงินแผ่นดินจากวิธีรวมรายงานการเงินของส่วนราชการ (BCS จากระบบ GFMS) เป็นวิธีการจัดทำรายงานการเงินของแผ่นดินตามหลักเกณฑ์คงค้างแบบผสม (Modified Accrual Basis) ตั้งแต่ปีงบประมาณ พ.ศ. 2558 เป็นต้นมา โดยใช้บัญชีของหน่วยงานกลางที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมบัญชีกลางเป็นหลักในการจัดทำ โดยนำรายการสินทรัพย์และหนี้สินของส่วนราชการที่ทำการแทนรัฐบาลมารวมด้วย ได้แก่ เงินลงทุน และบัญชีที่เกี่ยวข้องของสำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ (สคร.) เงินกู้และบัญชีที่เกี่ยวข้องของสำนักงานบริหารหนี้สาธารณะ (สบน.) ที่ดินราชพัสดุและบัญชีที่เกี่ยวข้องของกรมธนารักษ์ (ธร.)

(8) ตรวจสอบบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี¹⁴⁵ เป็นการตรวจสอบงบแสดงฐานะการเงิน งบกำไรขาดทุน งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ งบแสดงการเปลี่ยนแปลง ส่วนของทุนสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของทุนสำรองเงินตรา ธนาคารแห่งประเทศไทย และแสดงความเห็นว่างบการเงินแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นปี ผลการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกัน และรายงานแสดงรายการสรุปของบัญชีทุนสำรองเงินตรา บัญชีสำรองพิเศษและบัญชีผลประโยชน์ประจำปี เป็นไปตามกฎหมายและโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

2. ตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ¹⁴⁶ เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติราชการของหน่วยรับตรวจตามพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561 เมื่อมีการตรวจพบข้อบกพร่อง ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่แจ้งให้ผู้รับตรวจดำเนินการให้เป็นไปตามข้อเสนอแนะ ถ้าผู้รับตรวจไม่อาจดำเนินการได้หรือไม่ดำเนินการภายในเวลา

¹⁴³ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 91.

¹⁴⁴ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 54 (2).

¹⁴⁵ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 54 (3).

¹⁴⁶ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 95 – 97.

ที่กำหนดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะเสนอเรื่องต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อให้ลงโทษทางปกครองแก่หน่วยรับตรวจหรือแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐ ทั้งนี้ มีการกำหนดผลการตรวจสอบและการแจ้งผลเป็น 3 กรณี ได้แก่

(2.1) กรณีพบข้อบกพร่องที่ไม่มีลักษณะเป็นการทุจริตและไม่ก่อให้เกิดความเสียหาย ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินแจ้งข้อบกพร่องให้ผู้รับตรวจกำกับดูแลไม่ให้เกิดขึ้นอีก

(2.2) กรณีพบข้อบกพร่องที่มีลักษณะทุจริต ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินส่งเรื่องให้คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติดำเนินการ

(2.3) กรณีพบข้อบกพร่องที่ก่อให้เกิดความเสียหาย หรือจงใจไม่ปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินแจ้งให้ผู้รับตรวจพิจารณาดำเนินการเพื่อให้มีการชดเชยค่าเสียหายต่อรัฐหรือหน่วยรับตรวจ หรือดำเนินการทางวินัยแล้วแต่กรณี

3. ตรวจสอบการกระทำที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐและอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเงินการคลังของรัฐอย่างร้ายแรง¹⁴⁷ โดยเสนอผลการตรวจสอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อพิจารณา กรณีที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเห็นด้วยกับผลการตรวจสอบของผู้ว่าการ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินต้องจัดประชุมร่วม 3 ฝ่าย กับคณะกรรมการการเลือกตั้ง และคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ เพื่อร่วมกันพิจารณา และหากที่ประชุมเห็นพ้องกับผลการตรวจสอบดังกล่าว ประธานกรรมการของทั้ง 3 องค์กรก็จะร่วมลงนามในหนังสือแจ้งสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรี และเปิดเผยผลการตรวจสอบให้ประชาชนทราบต่อไป

4. กรณีที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินตรวจพบว่าเจ้าหน้าที่ของสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (สำนักงาน ป.ป.ช.) กระทำการอันเป็นการทุจริตต่อหน้าที่ จงใจปฏิบัติหน้าที่หรือใช้อำนาจขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญหรือกฎหมาย ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจไต่สวนเบื้องต้นตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติกำหนด พร้อมทั้งแจ้งให้คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติทราบ หากผลการไต่สวนเบื้องต้นปรากฏว่ากรณีมีมูล ให้ส่งสำนวนการไต่สวนเบื้องต้นให้คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติเพื่อพิจารณาต่อไป¹⁴⁸

¹⁴⁷ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 8.

¹⁴⁸ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 7 วรรคสาม.

4.3.2.4 สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 กำหนดให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นหน่วยราชการของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระ มีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้บังคับบัญชา¹⁴⁹ โดยมีสถานะเป็นส่วนราชการที่เป็นหน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ มีฐานะเป็นกรมตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน¹⁵⁰ นอกจากนี้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 39 ยังได้กำหนดให้อำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบการเงินแผ่นดินเป็นของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ภายใต้การบังคับบัญชาและความรับผิดชอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบการเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการจะแต่งตั้งข้าราชการในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ¹⁵¹ ทำหน้าที่แสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานพร้อมเสนอความเห็นในเบื้องต้นแก่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัย ส่วนการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้กำหนดให้หน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินตลอดจนตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐเป็นของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน แต่ขณะเดียวกันผู้ว่าการก็สามารถมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นข้าราชการของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินดำเนินการดังกล่าวได้ ภายใต้การกำกับและรับผิดชอบต่อผู้ว่าการ

(ก) ลักษณะงานตรวจสอบ

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นข้าราชการของสำนักงานยังปฏิบัติหน้าที่เป็นกลไกในการตรวจเงินแผ่นดินตามที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมอบหมาย¹⁵² ซึ่งจากหน้าที่และอำนาจเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินตามที่กล่าวมาแล้วนั้น สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้จำแนกลักษณะงานตรวจสอบออกเป็น 3 ลักษณะ ประกอบด้วย การตรวจสอบการเงิน (Financial Audit) การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย (Compliance Audit) และการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Performance Audit) ทั้งนี้ การตรวจสอบแต่ละลักษณะมีรายละเอียดดังต่อไปนี้¹⁵³

¹⁴⁹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, มาตรา 312 วรรคสาม.

¹⁵⁰ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542, มาตรา 38.

¹⁵¹ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542, มาตรา 41.

¹⁵² พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 53 (3).

¹⁵³ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, รายงานผลการปฏิบัติงานประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2561, หน้า 11 – 12.

(1) การตรวจสอบการเงิน (Financial Audit) สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้จำแนกเป็น 2 ลักษณะงานย่อย ได้แก่

(1.1) การตรวจสอบรายงานการเงิน เป็นการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่ารายงานการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งช่วยให้ผู้ตรวจสอบสามารถแสดงความเห็นได้ว่ารายงานการเงินได้จัดทำขึ้นในสาระสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ โดยตรวจสอบและรายงานผลการตรวจสอบตามข้อเท็จจริงที่ตรวจพบตามแนวปฏิบัติการตรวจสอบการเงินภาครัฐที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด และมาตรฐานการสอบบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีประกาศกำหนด

(1.2) การตรวจสอบการเงินอื่น เป็นการตรวจสอบในด้านอื่นที่เกี่ยวข้องกับการเงิน เช่น ด้านบัญชี งบประมาณ การจัดสรรทรัพยากร แผนงาน กิจกรรม รายได้ รายจ่าย ทรัพย์สิน หรือหนี้สิน การรับ การใช้จ่าย การจัดเก็บรายได้ การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจ การสอบทานข้อมูลทางการเงินระหว่างกาลตามมาตรฐานงานสอบทานสำหรับรัฐวิสาหกิจที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย รายงานการเงินแผ่นดินประจำปีงบประมาณ บัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี การตรวจสอบอื่นที่เกี่ยวข้องกับรายงานการเงินซึ่งกฎหมายกำหนดให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ตรวจสอบ หรือให้มีสิทธิร้องขอให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ตรวจสอบ

(2) การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย (Compliance Audit) สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้จำแนกเป็น 3 ลักษณะงานย่อย ได้แก่

(2.1) การตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง เป็นการตรวจสอบกระบวนการจัดซื้อจัดจ้างของหน่วยรับตรวจ เพื่อให้ทราบว่าการดำเนินการเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรี รวมทั้งมีความโปร่งใส มีการแข่งขันด้านราคาอย่างเป็นธรรม และมีการใช้ประโยชน์จากการจัดหาเป็นไปตามวัตถุประสงค์และคุ้มค่าหรือไม่

(2.2) การตรวจสอบกรณีพิเศษ เป็นการตรวจสอบในลักษณะการแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานในกรณีที่มีเหตุอันควรสงสัยว่าจะมีการทุจริตหรือปฏิบัติไม่เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรี ซึ่งได้ข้อมูลจากการพิจารณาเรื่องร้องเรียน บัตรสนเท่ห์ ข่าวสารจากสื่อมวลชน หรือจากการตรวจสอบลักษณะอื่น เพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงและรายละเอียดแห่งการกระทำความผิดที่เกิดขึ้น และแจ้งผลการตรวจสอบไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ต่อไป

(2.3) การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ เป็นการตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ของหน่วยรับตรวจที่มีภารกิจหลักในการจัดเก็บภาษีอากร ค่าธรรมเนียม และรายได้อื่น และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ รวมถึงตรวจสอบการประเมินภาษีอากร การจัดเก็บค่าธรรมเนียม และรายได้อื่นที่หน่วยรับตรวจจัดเก็บ

(3) การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Performance Audit) เป็นการตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจเพื่อแสดงความเห็นว่าเป็นไปโดยประหยัด คุ่มค่า เกิดผลสัมฤทธิ์และมีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่หน่วยรับตรวจกำหนดไว้หรือไม่ และเพื่อจัดทำข้อเสนอแนะให้แก่หน่วยรับตรวจในการเพิ่มผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ

(ข) การตรวจสอบสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้กำหนดให้มีการตรวจสอบสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยคณะกรรมการกำกับการตรวจสอบและคณะผู้ตรวจสอบ¹⁵⁴ ดังนี้

1) คณะกรรมการกำกับการตรวจสอบ ประกอบด้วย ประธานวุฒิสภา ประธานองค์กรอิสระทุกองค์กร (ยกเว้นประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน) และอธิบดีกรมบัญชีกลาง เป็นกรรมการและเลขานุการ ซึ่งมีหน้าที่ในการกำกับการปฏิบัติงานของคณะผู้ตรวจสอบ และดูแลให้คณะผู้ตรวจสอบมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่

2) คณะผู้ตรวจสอบ ประกอบด้วย บุคคลที่กรมบัญชีกลางโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำกับการตรวจสอบแต่งตั้งจากเจ้าหน้าที่ของกรมบัญชีกลางในจำนวนที่เพียงพอต่อการปฏิบัติหน้าที่ ซึ่งคณะผู้ตรวจสอบมีหน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเช่นเดียวกับที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินของหน่วยรับตรวจ โดยในการตรวจสอบคณะผู้ตรวจสอบต้องตรวจสอบตามหลักเกณฑ์มาตรฐานการเกี่ยวกับตรวจเงินแผ่นดิน และภายหลังตรวจสอบแล้วเสร็จต้องเสนอรายงานการตรวจสอบต่อคณะกรรมการกำกับการตรวจสอบ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน สภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา คณะรัฐมนตรี พร้อมเผยแพร่ให้ประชาชนทราบ นอกจากนี้ คณะผู้ตรวจสอบยังเป็นผู้สอบบัญชีกองทุนพัฒนาเพื่อการตรวจเงินแผ่นดินอีกด้วย

(ค) โครงสร้างของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้มีการแบ่งโครงสร้างส่วนราชการภายในตามประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง การแบ่งส่วนราชการภายในและขอบเขต

¹⁵⁴ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 73 – 74.

หน้าที่และอำนาจของส่วนราชการภายในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ลงวันที่ 23 เมษายน 2561 ซึ่งกำหนดให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแบ่งส่วนราชการภายในออกเป็นสำนักต่าง ๆ จำนวน 141 สำนัก และกลุ่มตรวจสอบภายใน 1 กลุ่ม โดยส่วนราชการภายในดังกล่าวสามารถแบ่งออกเป็น 2 ส่วน คือ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนกลาง และส่วนภูมิภาค

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินส่วนกลาง

มีการแบ่งส่วนราชการภายในตามภารกิจหลักและภารกิจสนับสนุน โดยภารกิจหลักคือภารกิจด้านการตรวจสอบ 3 ด้าน ประกอบด้วย การตรวจสอบการเงิน (Financial Audit) การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย (Compliance Audit) และการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Performance Audit) ซึ่งการแบ่งโครงสร้างจะแบ่งออกเป็นสำนักต่าง ๆ ตามลักษณะงานตรวจสอบ ได้แก่

1. สำนักตรวจสอบการเงินและบริหารพัสดุที่ 1 - 24
2. สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่ 1 - 4
3. สำนักตรวจสอบพิเศษที่ 1 - 3
4. สำนักวินัยการเงินการคลัง
5. สำนักวินิจัยความผิดวินัยการเงินการคลัง
6. สำนักตรวจสอบระบบสารสนเทศ
7. สำนักวิชาการและให้คำปรึกษาการตรวจเงินแผ่นดิน
8. สำนักกำกับและส่งเสริมการตรวจเงินแผ่นดิน

นอกจากนี้ ยังมีสำนักที่ปฏิบัติภารกิจสนับสนุนคือรับผิดชอบงานด้านอื่นที่ไม่ใช่งานตรวจสอบ ได้แก่ สำนักอำนวยการคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักประชาสัมพันธ์และสื่อสารองค์กร สำนักนโยบายและแผนยุทธศาสตร์ ศูนย์เทคโนโลยีสารสนเทศ สำนักการต่างประเทศ สำนักบริหารงานกลาง สำนักบัญชีและการคลัง สำนักวิจัย สำนักบริหารทรัพยากรบุคคล สถาบันพัฒนาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักกฎหมาย และสำนักคดี

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในส่วนภูมิภาค

เพื่อให้การตรวจเงินแผ่นดินสามารถตรวจสอบได้อย่างครอบคลุมทั่วประเทศ จึงมีการจัดแบ่งโครงสร้างออกเป็นสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 1 - 15 และสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดทั้ง 76 จังหวัด โดยทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานรัฐทั้งที่เป็นหน่วยงานราชการส่วนภูมิภาค หน่วยงานราชการส่วนท้องถิ่น หน่วยงานรัฐวิสาหกิจ และหน่วยรับตรวจอื่น ๆ ที่ตั้งอยู่ในเขตพื้นที่ที่ความรับผิดชอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินนั้น ๆ และไม่ได้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักตรวจสอบในส่วนกลาง

4.3.3 ระบบการตรวจสอบเงินแผ่นดิน

แต่เดิมการตรวจเงินแผ่นดินได้ถูกบัญญัติรับรองไว้ในกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ แต่ในปี 2540 ได้มีการบัญญัติรับรองเรื่องการตรวจเงินแผ่นดินไว้ในรัฐธรรมนูญฯ 2540 โดยสภาร่างรัฐธรรมนูญได้นำเอาแนวความคิดระบบการตรวจเงินแผ่นดินโดยคณะกรรมการที่มีความเป็นอิสระ และเป็นกลางที่ศาสตราจารย์ ดร.อมร จันทรมบูรณ์ ได้เสนอไว้มาบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญฯ 2540 เพื่อเป็นหลักประกันว่าหลักการของการตรวจเงินแผ่นดินจะไม่ถูกแก้ไขได้โดยง่าย โดยในหมวด 11 ของรัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าวได้บัญญัติเรื่องการตรวจเงินแผ่นดินไว้ในมาตรา 312 ซึ่งได้กำหนดเนื้อหาสาระที่เป็นหลักการสำคัญของการตรวจเงินแผ่นดิน โดยกำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดย คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง เนื่องจากผู้ร่างรัฐธรรมนูญมีความเห็นว่า ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินก็เป็นส่วนหนึ่งของระบบการตรวจเงินแผ่นดิน เพราะผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งเป็นผู้บริหารสูงสุดของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่ ในการตรวจเงินแผ่นดินควบคู่กับคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน กล่าวคือ เจ้าหน้าที่ของสำนักงาน การตรวจเงินแผ่นดินภายใต้ความรับผิดชอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นผู้ทำหน้าที่ในการ ตรวจสอบ และเมื่อดำเนินการตรวจสอบแล้วเสร็จจะต้องรายงานผลพร้อมเสนอความเห็นในเบื้องต้น ต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาวินิจฉัยผลการ ตรวจสอบว่า การดำเนินการด้านการเงินการคลังของหน่วยรับตรวจมีข้อบกพร่องหรือไม่ หากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาแล้วเห็นว่ามีข้อบกพร่อง คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน จะเป็นผู้แจ้งผลการพิจารณาให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบพร้อมทั้งติดตามผลการดำเนินการต่อไป¹⁵⁵

ภายหลังคณะปฏิรูปการปกครองในระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ ทรงเป็นประมุข (คปค.) ได้ทำการยึดอำนาจการปกครองจากรัฐบาลพันตำรวจโท ทักษิณ ชินวัตร เมื่อวันที่ 19 กันยายน 2549 คปค. ได้ออกประกาศคณะปฏิรูปการปกครองในระบอบประชาธิปไตย อันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข ฉบับที่ 3 ลงวันที่ 19 กันยายน 2549 ให้รัฐธรรมนูญแห่ง ราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 สิ้นสุดลง ซึ่งส่งผลให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งมี สถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าวต้องสิ้นสุดลงด้วย แต่ต่อมาได้มีประกาศ คณะปฏิรูปการปกครองในระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข ฉบับที่ 12 ลงวันที่ 20 กันยายน 2549 ข้อ 1 กำหนดให้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มีผลใช้บังคับต่อไป แต่ให้งดการบังคับใช้บทบัญญัติในส่วนที่ 1 หมวดที่ 1 ซึ่งเป็น บทบัญญัติว่าด้วยการแต่งตั้งและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน นอกจากนี้ ในข้อ 3

¹⁵⁵ สภาร่างรัฐธรรมนูญ, "รายงานการประชุมคณะกรรมการพิจารณาการร่างรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย," ครั้งที่ 26/2540 วันพฤหัสบดีที่ 26 มิถุนายน 2540.

ของประกาศฉบับดังกล่าว ได้กำหนดให้การใดที่กำหนดให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ให้เป็นอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

ต่อมา คปค. ได้ออกประกาศคณะปฏิรูปการปกครองในระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข ฉบับที่ 29 ลงวันที่ 30 กันยายน 2549 ซึ่งมีสาระสำคัญเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมประกาศ คปค. ฉบับที่ 12 ให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น โดยกำหนดให้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ยังคงใช้บังคับต่อไป และให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งดำรงตำแหน่งอยู่ในวันที่ 18 กันยายน 2549 พ้นจากตำแหน่ง และให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งดำรงตำแหน่งอยู่ในวันที่ 18 กันยายน 2549 คงอยู่ในตำแหน่งต่อไปจนถึงวันที่ 30 กันยายน 2550 อีกทั้งให้ดำเนินการสรรหาและแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินขึ้นใหม่ ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินพ้นจากตำแหน่ง แต่ระหว่างที่ยังไม่มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่พ้นจากตำแหน่ง ยังคงปฏิบัติหน้าที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไปพลางก่อน ผู้เขียนเห็นว่าจากผลของประกาศ คปค. ทั้ง 2 ฉบับดังกล่าว ทำให้ระบบการตรวจเงินแผ่นดินของไทย จากเดิมที่เป็นการตรวจเงินแผ่นดินโดยคณะกรรมการที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญและโดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นระบบผสมผสาน (Hybrid system) ที่เริ่มใช้เมื่อปี พ.ศ. 2542 เปลี่ยนมาเป็นระบบการตรวจเงินแผ่นดินโดยบุคคลคนเดียว (Westminster system) คือ มีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเพียงคนเดียวทำหน้าที่รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดิน

ต่อมาเมื่อมีการจัดทำรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ในการประชุมคณะกรรมการยกร่างรัฐธรรมนูญ สภาร่างรัฐธรรมนูญ ครั้งแรก เมื่อวันที่พฤหัสบดีที่ 25 มกราคม 2550 คณะกรรมาธิการได้พิจารณาแนวทางการดำเนินงานโดยกำหนดให้นำรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 และรัฐธรรมนูญฉบับอื่น ๆ มาเป็นกรอบในการพิจารณายกร่างรัฐธรรมนูญ และคณะกรรมการได้กำหนดแนวทางการพิจารณายกร่างรัฐธรรมนูญเป็น 3 กรอบ¹⁵⁶ โดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดินอยู่ในกรอบที่ 3 ว่าด้วยองค์กรตรวจสอบอิสระและศาล และเนื่องจากระบบการตรวจเงินแผ่นดินตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ที่กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินต้องกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อให้เกิดการ

¹⁵⁶ กรอบที่ 1 ว่าด้วยสิทธิเสรีภาพ การมีส่วนร่วมของประชาชน และการกระจายอำนาจ กรอบที่ 2 ว่าด้วยสถาบันการเมือง และ กรอบที่ 3 ว่าด้วยองค์กรตรวจสอบอิสระและศาล

ถ่วงดุลอำนาจซึ่งกันและกัน ได้ก่อให้เกิดปัญหาอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไม่ได้แยกกันอย่างชัดเจน ทำให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก้าวล่วง เข้าไปในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งในประเด็นดังกล่าวคณะอนุกรรมการยกร่าง รัฐธรรมนูญได้มีแนวความคิดว่า ควรกำหนดอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการ ตรวจเงินแผ่นดินให้ชัดเจนและเป็นอิสระต่อกัน กล่าวคือ ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไม่อยู่ภายใต้การ บังคับบัญชาของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินโดยตรง แต่ให้อยู่ในลักษณะของการกำกับดูแลและ ถ่วงดุลการใช้อำนาจระหว่างกัน¹⁵⁷ เช่น ให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำกับดูแลโดยการออก หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการดำเนินการของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยคณะกรรมการตรวจเงิน แผ่นดินไม่สามารถเข้าไปบริหารหรือแทรกแซงการบริหารงานภายในสำนักงานของผู้ว่าการตรวจเงิน แผ่นดินได้¹⁵⁸

นอกจากนี้ ในการยกร่างรัฐธรรมนูญฯ 2550 เรื่องการตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมาธิการยกร่างรัฐธรรมนูญต้องการที่จะคงไว้ตามหลักการเดิมตามรัฐธรรมนูญแห่ง ราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 โดยการทำงานของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกับผู้ว่าการ ตรวจเงินแผ่นดินจะมี 2 ลักษณะ คือ ในลักษณะที่เป็นผู้บังคับบัญชาสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินนั้น ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะอยู่ในกำกับของประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน แต่ถ้าในลักษณะการ ทำหน้าที่ที่เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะมีความเป็นอิสระและเป็นกลาง เพื่อให้การทำงานของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกับผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีการคานและ ถ่วงดุลกัน โดยในรัฐธรรมนูญฯ ต้องมีการบัญญัติรับรองอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ในการเป็นผู้ดำเนินการเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง เพื่อให้คานอำนาจกับ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และต้องบัญญัติให้ชัดเจนเกี่ยวกับฐานะของสำนักงานการตรวจเงิน แผ่นดินที่เป็นอิสระในการบริหารงาน¹⁵⁹

เมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 การตรวจ เงินแผ่นดินยังคงรูปแบบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ โดยบัญญัติไว้ในหมวด 11 องค์การตามรัฐธรรมนูญ ส่วนที่ 1 องค์การอิสระตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 252 – 254 โดยมาตรา 252 วรรคแรก กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ที่เป็นอิสระและเป็นกลาง และในมาตรา 253 ได้บัญญัติรับรองอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงิน

¹⁵⁷ คณะกรรมาธิการยกร่างรัฐธรรมนูญ สภาร่างรัฐธรรมนูญ, "รายงานการประชุมคณะอนุกรรมการยกร่างรัฐธรรมนูญรอบที่ 3 ว่าด้วยองค์การตรวจสอบอิสระและศาล," ครั้งที่ 2/2550 วันศุกร์ที่ 9 กุมภาพันธ์ 2550.

¹⁵⁸ คณะกรรมาธิการยกร่างรัฐธรรมนูญ สภาร่างรัฐธรรมนูญ, "รายงานการประชุมคณะอนุกรรมการยกร่างรัฐธรรมนูญรอบที่ 3 ว่าด้วยองค์การตรวจสอบอิสระและศาล," ครั้งที่ 4/2550 วันศุกร์ที่ 19 กุมภาพันธ์ 2550.

¹⁵⁹ สภาร่างรัฐธรรมนูญ, "รายงานการประชุมสภาร่างรัฐธรรมนูญ," ครั้งที่ 34/2550 (เป็นพิเศษ) วันอังคารที่ 26 มิถุนายน 2550.

แผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งการแต่งตั้งคณะกรรมการวินัยทางการเงินและการคลัง¹⁶⁰ ซึ่งมาตรา 253 วรรคแรก ได้กำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่กำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ใหญ่คำปรึกษา แนะนำ และเสนอแนะให้มีการแก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และมีอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการวินัยทางการเงินและการคลังที่เป็นอิสระเพื่อทำหน้าที่วินิจฉัยการดำเนินการที่เกี่ยวกับวินัยทางการเงิน การคลัง และการงบประมาณ และมาตรา 253 วรรคสอง ได้กำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง ซึ่งเป็นการคงหลักการเดิมตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 แต่ได้บัญญัติอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินแยกจากกันก็เพื่อให้เกิดการคานอำนาจซึ่งกันและกัน¹⁶¹ นอกจากนี้ มาตรา 254 ได้บัญญัติรับรองสถานะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นหน่วยงานที่เป็นอิสระ โดยมีเจตนารมณ์เพื่อประกันความเป็นอิสระในการบริหารงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน¹⁶²

อย่างไรก็ตาม การที่รัฐธรรมนูญ 2550 และพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มีบทบัญญัติที่แตกต่างกันในเรื่ององค์ประกอบและที่มาของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และยังไม่มีการปรับปรุงพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามกรอบที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ทำให้ไม่สามารถดำเนินการสรรหากรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ ส่งผลให้การตรวจเงินแผ่นดินภายหลังประกาศใช้รัฐธรรมนูญ 2550 ยังคงไม่มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน มีเพียงผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดิน โดยใช้อำนาจหน้าที่แทนประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเรื่อยมาจนถึงปี พ.ศ. 2557

ภายหลังการยึดอำนาจการปกครองของคณะรักษาความสงบแห่งชาติ (คสช.) เมื่อวันที่ 22 พฤษภาคม 2557 คสช. ได้ออกประกาศคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ฉบับที่ 5/2557 ลงวันที่ 22 พฤษภาคม 2557 ให้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 สิ้นสุดลงชั่วคราว แต่ให้องค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ 2550 ยังคงปฏิบัติหน้าที่ต่อไป ส่งผลให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งมีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญไม่ได้สิ้นสุดลงตามรัฐธรรมนูญ 2550 ด้วย แต่เพราะเหตุที่ช่วงเวลาดังกล่าวยังไม่มีผู้ดำรงตำแหน่งประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน คสช. จึงได้ออกประกาศคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ฉบับที่ 47/2557

¹⁶⁰ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ใช้ชื่อว่าคณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลัง

¹⁶¹ คณะกรรมาธิการวิสามัญยกร่างรัฐธรรมนูญ จดหมายเหตุ และตรวจรายงานการประชุม สภาร่างรัฐธรรมนูญ, เจตนารมณ์รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550, หน้า 243.

¹⁶² เรื่องเดียวกัน, หน้า 244.

ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2557 กำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ใช้อำนาจหน้าที่แทนประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ต่อมาได้มีประกาศคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ฉบับที่ 71/2557 ลงวันที่ 27 มิถุนายน 2557¹⁶³ โดยมีสาระสำคัญให้ยกเลิกบทบัญญัติบางมาตราของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ที่ขัดหรือแย้งต่อประกาศ คสช. ฉบับดังกล่าว และได้กำหนดให้มีคณะกรรมการสรรหากรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน พร้อมทั้งกำหนดองค์ประกอบ ที่มา และคุณสมบัติของกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ประกาศฉบับดังกล่าวนำมาสู่กระบวนการสรรหาคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน จนกระทั่งมีพระบรมราชโองการประกาศแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเมื่อวันที่ 25 กันยายน 2557¹⁶⁴ ทำให้ระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยกลับมามีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินในการปฏิบัติหน้าที่อีกครั้ง

จากนั้นเมื่อมีการจัดทำรัฐธรรมนูญฉบับใหม่ คณะกรรมาธิการยกร่างรัฐธรรมนูญ (Constitution Drafting Committee) ซึ่งมีศาสตราจารย์ ดร.บวรศักดิ์ อุวรรณโณ เป็นประธาน ได้ยกร่างรัฐธรรมนูญฉบับเสนอสภาปฏิรูปแห่งชาติ โดยได้วางหลักการตรวจเงินแผ่นดินไว้ในมาตรา 252 กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง ซึ่งเป็นการคงหลักการเดิมของการตรวจเงินแผ่นดินตามรัฐธรรมนูญฯ 2540 กล่าวคือ ให้มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่วางกฎเกณฑ์และวินัยชี้ขาด และมีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดิน¹⁶⁵ แต่ร่างรัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าวไม่ผ่านความเห็นชอบจากสมาชิกสภาปฏิรูปแห่งชาติเมื่อวันที่ 6 กันยายน 2558 ต่อมาได้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ (Constitution Drafting Commission) โดยมีนายมีชัย ฤชุพันธุ์ เป็นประธาน เพื่อทำหน้าที่ร่างรัฐธรรมนูญฉบับใหม่ กระทั่งได้มีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 เมื่อที่ 6 เมษายน 2560

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ยังคงกำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ โดยบัญญัติไว้ในหมวด 12 องค์กรอิสระ ส่วนที่ 5 คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ตั้งแต่มาตรา 238 ถึง 245 ซึ่งได้กำหนด

¹⁶³ แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ฉบับที่ 76/2557 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2557 และประกาศคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ฉบับที่ 101/2557 ลงวันที่ 21 กรกฎาคม 2557

¹⁶⁴ ประกาศแต่งตั้งประธานกรรมการและกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ประกาศ ณ วันที่ 25 กันยายน 2557 และประกาศแต่งตั้งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ประกาศ ณ วันที่ 25 กันยายน 2557

¹⁶⁵ คณะกรรมาธิการยกร่างรัฐธรรมนูญ, เจตนารมณ์หลักของร่างรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และตารางสรุปเจตนารมณ์รายมาตราของร่างรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับเสนอสภาปฏิรูปแห่งชาติ เพื่อลงมติ) เล่ม 3, หน้า 96.

หลักการสำคัญของการตรวจเงินแผ่นดิน โดยกำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายการตรวจเงินแผ่นดินและหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด และตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ตลอดจนตรวจผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐ โดยผู้ว่าการมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่โดยรับผิดชอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งเป็นหน่วยราชการของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ส่วนคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจเกี่ยวกับการวางนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน การกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ตลอดจนกำกับการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการให้เป็นไปตามนโยบายและหลักเกณฑ์มาตรฐานดังกล่าว และตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ แต่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไม่มีอำนาจสั่งให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเข้าตรวจหน่วยรับตรวจหน่วยใดหน่วยหนึ่ง หรือมีผลเป็นการเลือกปฏิบัติต่อหน่วยรับตรวจ หรือทำให้มีการตรวจสอบที่อยู่นอกเหนือหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน หรือมีผลให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไม่มีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ ซึ่งเป็นไปตามหลักที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต้องมีความอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ แต่ยังคงรับผิดชอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน¹⁶⁶ จะเห็นได้ว่า รัฐธรรมนูญฯ 2560 ได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเปลี่ยนแปลงไปจากหลักการเดิมตามรัฐธรรมนูญฯ 2540 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 กล่าวคือ หลักการเดิมกฎหมายกำหนดให้อำนาจหน้าที่ตรวจสอบการเงินแผ่นดินเป็นของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้ความรับผิดชอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน¹⁶⁷ โดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต้องรายงานผลการตรวจสอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัย รวมถึงแจ้งผลการพิจารณาดังกล่าวให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบ พร้อมทั้งติดตามผลการดำเนินการ เว้นแต่เป็นเรื่องที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดหรือมอบหมายให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาดำเนินการได้เอง¹⁶⁸ แต่การตรวจเงินแผ่นดินภายใต้รัฐธรรมนูญฯ 2560 ได้กำหนดให้หน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งรวมถึงการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบ การแจ้งผลการตรวจสอบ และการติดตามให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดำเนินการให้เป็นไปตามผลการตรวจสอบ ล้วนเป็นหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการทั้งสิ้น ส่วนคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นผู้กำกับการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามนโยบายและหลักเกณฑ์มาตรฐานที่คณะกรรมการกำหนดขึ้น และตามกฎหมายว่าด้วย

¹⁶⁶ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, ความมุ่งหมายและคำอธิบายประกอบรายมาตราของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: สำนักการพิมพ์ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2562), หน้า 420.

¹⁶⁷ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542, มาตรา 27 และ 39(2).

¹⁶⁸ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542, มาตรา 43.

วินัยการเงินการคลังของรัฐ ซึ่งการกำหนดหน้าที่และอำนาจขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในลักษณะดังกล่าวมีเหตุผลมาจากคณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญมีความเห็นว่า การตรวจเงินแผ่นดินที่ผ่านมาตามรัฐธรรมนูญฯ 2540 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 ประกอบพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 เกิดปัญหาความไม่สอดคล้องและไม่ประสานความร่วมมือกันระหว่างคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินอันเนื่องมาจากความไม่ชัดเจนในอำนาจหน้าที่ของทั้งสองส่วน จึงจำเป็นต้องมีการบัญญัติกฎหมายกำหนดกรอบอำนาจหน้าที่ขององค์กรให้ชัดเจนขึ้น และเนื่องจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบอยู่แล้ว¹⁶⁹ คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญจึงเห็นควรกำหนดให้หน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินเป็นของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ส่วนคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นผู้กำกับดูแลการทำงานของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน¹⁷⁰ และควรกำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต้องรับผิดชอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อให้เกิดความยึดโยงกับคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน¹⁷¹

นอกจากนี้ จากสภาพปัญหาที่ผ่านมาของระบบการเมืองไทยในเรื่องการดำเนินนโยบายประชานิยมเพื่อมุ่งแสวงหาผลประโยชน์ทางการเมือง โดยขาดการบริหารนโยบายที่รอบคอบและมีประสิทธิภาพ เช่น กรณีโครงการรับจำนำข้าว ที่ได้ก่อให้เกิดความเสียหายต่อระบบการเงินการคลังของประเทศจำนวนมาก¹⁷² จึงได้เกิดหลักการใหม่ในรัฐธรรมนูญฯ 2560 ในมาตรา 245 ที่ได้กำหนดมาตรการในการระงับหรือยับยั้งความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐอย่างร้ายแรง กล่าวคือ ให้อำนาจผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการตรวจสอบการกระทำที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐและอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเงินการคลังของรัฐอย่างร้ายแรง โดยเสนอผลการตรวจสอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อพิจารณา ซึ่งหากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเห็นด้วยกับผลการตรวจสอบของผู้ว่าการ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินต้องจัดประชุมร่วม 3 ฝ่าย กับคณะกรรมการการเลือกตั้ง และคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ เพื่อร่วมกันพิจารณา และหากที่ประชุมเห็นพ้องกับผลการตรวจสอบดังกล่าว ประธานกรรมการของทั้ง 3 องค์กรก็จะร่วมลงนามในหนังสือแจ้งสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรี และเปิดเผยผลการตรวจสอบให้ประชาชนทราบต่อไป โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทุกหน่วยที่เกี่ยวข้องและประชาชนได้พิจารณาหรือติดตามการดำเนินการด้วยความใกล้ชิด อันเป็นกลไกส่วนหนึ่งในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต และเพื่อให้เกิดแรงผลักดันจากสาธารณชนให้รัฐต้องพิจารณาเรื่อง

¹⁶⁹ คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ, "บันทึกการประชุมคณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ " ครั้งที่ 6 วันอังคารที่ 13 ตุลาคม 2558.

¹⁷⁰ คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ, "บันทึกการประชุมคณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ," ครั้งที่ 17 วันพฤหัสบดีที่ 29 ตุลาคม 2558.

¹⁷¹ คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ, "บันทึกการประชุมคณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ " ครั้งที่ 28 วันศุกร์ที่ 13 พฤศจิกายน 2558.

¹⁷² คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ, "บันทึกการประชุมคณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ," ครั้งที่ 6 วันอังคารที่ 13 ตุลาคม 2558.

การใช้จ่ายเงินให้รอบคอบ¹⁷³ อย่างไรก็ตาม รัฐธรรมนูญไม่ได้กำหนดสภาพบังคับของหนังสือทักท้วงดังกล่าว อันเป็นการป้องกันไม่ให้องค์กรอิสระใช้อำนาจก้าวล่วงการดำเนินนโยบายของฝ่ายบริหาร

เมื่อพิจารณาพัฒนาการของระบบการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทยตั้งแต่การเกิดขึ้นขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในลักษณะที่เป็นสากลสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ซึ่งมีการจัดตั้งออฟฟิศหลวงทำหน้าที่ตรวจบัญชีเงินทองของแผ่นดิน ภายใต้การบังคับบัญชาของออดิเตอร์เยเนอรัล จะเห็นได้ว่าระบบการตรวจเงินแผ่นดินในครั้งแรกมีลักษณะการจัดรูปแบบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินแบบบุคคลเดียว (Westminster system) โดยมีออดิเตอร์เยเนอรัลเป็นผู้รับผิดชอบในการตรวจเงินแผ่นดิน จากนั้นระบบการตรวจเงินแผ่นดินมีการเปลี่ยนแปลงตามยุคสมัยเรื่อยมา กระทั่งมีการเกิดขึ้นของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งมีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 เพื่อมาทำหน้าที่ถ่วงดุลอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินกับผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในรูปแบบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินแบบผสมผสาน (Hybrid system) แต่ปรากฏว่าการตรวจเงินแผ่นดินในรูปแบบดังกล่าวได้ก่อให้เกิดปัญหาความไม่ชัดเจนในอำนาจหน้าที่ระหว่างคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่ไม่สามารถแยกกันอย่างชัดเจน คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญฯ 2560 จึงกำหนดให้หน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินเป็นของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเพียงบุคคลเดียว ส่วนคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่กำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการ จึงเห็นได้ว่าอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มีพัฒนาการไปสู่ออดิเตอร์เยเนอรัลในอดีต แต่ต่างกันที่ในปัจจุบันผู้ว่าการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินภายใต้การกำกับของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งมีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

¹⁷³ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, ความมุ่งหมายและคำอธิบายประกอบรายมาตราของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, หน้า 434.

บทที่ 3

การตรวจเงินแผ่นดินโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดินของต่างประเทศ

การตรวจเงินแผ่นดินมีความสำคัญและจำเป็นต่อระบบการควบคุมการบริหารการเงินในภาครัฐ เนื่องจากเป็นการตรวจสอบฝ่ายบริหารในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการใช้จ่ายเงินซึ่งเป็นหัวใจสำคัญของการบริหารราชการแผ่นดิน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การใช้จ่ายเงินของฝ่ายบริหารเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายและระเบียบแบบแผนที่กำหนดไว้ และทำให้การใช้จ่ายเงินแผ่นดินมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ คุ่มค่าและประหยัด รวมทั้งเป็นการป้องกันและแก้ไขการใช้จ่ายเงินที่พบข้อบกพร่อง ทุจริต หรือประพฤตินิชอบ โดยทุกประเทศจะมีองค์กรตรวจเงินสูงสุด (Supreme Audit Institution: SAI) ทำหน้าที่ตรวจสอบดังกล่าว ซึ่งองค์กรตรวจเงินสูงสุดของแต่ละประเทศจะมีการจัดรูปแบบองค์กรที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับภูมิหลังทางประวัติศาสตร์ สภาพการเมือง เศรษฐกิจ สังคม การปกครอง และวัฒนธรรมของประเทศนั้น ๆ ดังนั้น เพื่อประโยชน์ในการหาแนวทางการปรับปรุงองค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทย ในบทนี้จึงได้ศึกษาองค์กรตรวจเงินแผ่นดินของต่างประเทศ โดยเลือกศึกษาประเทศอังกฤษซึ่งมีรูปแบบองค์กรตรวจเงินแผ่นดินแบบผสมผสาน (Hybrid system) ที่มีทั้งบุคคลคนเดียว คือ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (The Comptroller and Auditor General) และคณะกรรมการของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (National Audit Office Board) ทำหน้าที่รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดินร่วมกัน และประเทศเกาหลีใต้ที่มีคณะบุคคล (Board system) คือ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (Board of Audit and Inspection) ทำหน้าที่รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดิน เนื่องจากรูปแบบองค์กรตรวจเงินแผ่นดินของทั้งสองประเทศดังกล่าวมีส่วนที่คล้ายคลึงกับองค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทย ทั้งนี้ เพื่อนำข้อมูลที่ได้จากการศึกษามาวิเคราะห์ระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทย นำไปสู่การเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขต่อไป

1. การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษ

1.1 ประวัติความเป็นมา¹⁷⁴

การตรวจเงินแผ่นดินในประเทศอังกฤษมีประวัติยาวนาน โดยเริ่มต้นขึ้นเมื่อมีการตั้งผู้ตรวจสอบของกระทรวงการคลัง (The Auditor of the Exchequer) ในปี ค.ศ. 1314 จนกระทั่งในปี ค.ศ. 1860 วิลเลียม อีวาร์ต แกลดสโตน (William Ewart Gladstone) ซึ่งเป็นรัฐมนตรีกระทรวงการคลังระหว่างปี 1859 – 1866 ได้ริเริ่มการปฏิรูปที่สำคัญด้านการเงินสาธารณะและ

¹⁷⁴ National Audit Office, "History of the Nao," [Online] Accessed: 9 December 2018. Available from: <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/>

ความรับผิดชอบต่อรัฐสภา โดยในปี ค.ศ. 1866 ได้มีการตราพระราชบัญญัติกระทรวงการคลังและหน่วยงานตรวจสอบ ค.ศ. 1866 (The Exchequer and Audit Department Act 1866) ซึ่งกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดให้หน่วยงานของรัฐบาลต้องจัดทำบัญชีงบประมาณรายจ่ายประจำปี (appropriation accounts) เพื่อการตรวจสอบ และกฎหมายฉบับนี้ยังได้กำหนดให้มีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (The Comptroller and Auditor General – C&AG) มีอำนาจสั่งจ่ายเงินให้กระทรวง ทบวง กรม และมีภารกิจในการตรวจสอบบัญชีงบประมาณรายจ่ายประจำปีของหน่วยงานรัฐบาลทุกหน่วยงานแล้วรายงานผลไปยังรัฐสภา โดยผลการตรวจสอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะได้รับการพิจารณาโดยคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ (The Public Accounts Commission – PAC) ซึ่งเป็นคณะกรรมการของรัฐสภาที่ได้รับการจัดตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1861 โดยเกลดสโตน นอกจากนี้ กฎหมายดังกล่าวยังจัดตั้งกระทรวงการคลังและหน่วยงานตรวจสอบ (an Exchequer and Audit Department) เพื่อสนับสนุนการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน แต่เนื่องจากกฎหมายฉบับดังกล่าวกำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินควบคุมและตรวจเงินแผ่นดินทุกประเภท ซึ่งไม่สามารถปฏิบัติได้เนื่องจากมีภารกิจจำนวนมาก จึงได้มีการตราพระราชบัญญัติกระทรวงการคลังและหน่วยงานตรวจสอบ ค.ศ. 1921 (The Exchequer and Audit Department Act 1921) บัญญัติให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินควบคุมและตรวจเงินแผ่นดินโดยการสุ่มตัวอย่าง

ต่อมาในปี ค.ศ. 1983 มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติตรวจเงินแผ่นดินแห่งชาติ ค.ศ. 1983 (National Audit Act 1983) กำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินควบคุมและตรวจเงินแผ่นดิน โดยมีสถานะเป็นเจ้าหน้าที่ของสภาผู้แทนราษฎร (House of Commons) เพื่อให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระจากรัฐบาลซึ่งเป็นฝ่ายบริหาร และเพิ่มบทบาทให้มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานรัฐในเชิงความประหยัด ความมีประสิทธิภาพ และความมีประสิทธิภาพ และจัดตั้งสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (The National Audit Office – NAO) แทนที่กระทรวงการคลังและหน่วยงานตรวจสอบ (an Exchequer and Audit Department) เพื่อปฏิบัติหน้าที่ช่วยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินควบคุมและตรวจเงินแผ่นดิน โดยเจ้าหน้าที่ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นเพียงผู้ทำการตรวจสอบในนามของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

ในปี ค.ศ. 2000 อังกฤษได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติทรัพยากรและการบัญชีภาครัฐ ค.ศ. 2000 (Government Resources and Accounts Act 2000) ซึ่งเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีและงบประมาณภาครัฐ จากเกณฑ์เงินสด (cash basis) มาเป็นเกณฑ์คงค้าง (resource (accrual) based)¹⁷⁵ และให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินทำการตรวจสอบบัญชีรวมของรัฐบาล (Whole of Government

¹⁷⁵ เกณฑ์เงินสด (cash basis) คือ กิจกรรมจะรับรู้หรือบันทึกบัญชีเมื่อรายการนั้นได้รับหรือจ่ายชำระเงินสด ส่วนเกณฑ์คงค้าง (accrual basis) หมายถึง กิจกรรมจะรับรู้หรือบันทึกบัญชีเมื่อรายการนั้นเกิดขึ้น รายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้นจะบันทึกและแสดงในงบการเงินตามงวดที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะสะท้อนให้เห็นถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานอย่างแท้จริง

Accounts) โดยพิจารณาว่ารายจ่ายตามที่มีการร้องขอเป็นจำนวนเงินตามที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภาหรือไม่ และการจ่ายเงินเป็นไปตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ภายหลังจากนั้น มีการตราพระราชบัญญัติความรับผิดชอบทางงบประมาณและการตรวจเงินแผ่นดินแห่งชาติ ค.ศ. 2011 (Budget Responsibility and National Audit Act 2011) ได้กำหนดให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นองค์กรที่มีคณะกรรมการตามกฎหมาย (statutory board) คือ NAO Board ประกอบด้วยสมาชิก จำนวน 9 คน ได้แก่¹⁷⁶ สมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอก (non-executive members) จำนวน 5 คน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (Chief Executive) และสมาชิกที่เป็นผู้บริหารของ NAO (employee members หรือ executive members) จำนวน 3 คน ทำหน้าที่ควบคุมดูแลการดำเนินงานของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (NAO)

อนึ่ง เมื่อปี ค.ศ. 2014 อังกฤษได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติการตรวจสอบและความรับผิดชอบท้องถิ่น ค.ศ. 2014 (Local Audit and Accountability Act 2014) ซึ่งมีผลเป็นการยกเลิกคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Commission)¹⁷⁷ ที่เดิมทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของรัฐบาลท้องถิ่นและหน่วยงานสาธารณสุขแห่งชาติในอังกฤษและเวลส์¹⁷⁸ โดยมีการโอนอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบไปยังหน่วยงานอื่น ๆ ซึ่งตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว NAO ได้รับหน้าที่ในการจัดทำแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและคำแนะนำ (Code of Audit Practice and guidance) เพื่อวางหลักเกณฑ์ที่ผู้ตรวจสอบของท้องถิ่น (local public auditors) มีหน้าที่ต้องดำเนินการ โดยรัฐบาลท้องถิ่นและหน่วยงานสาธารณสุขสามารถจัดหาและแต่งตั้งผู้ตรวจสอบของตนเอง¹⁷⁹

1.2 ระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยในปัจจุบัน

การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยในปัจจุบัน มีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (C&AG) ซึ่งมีสถานะเป็นเจ้าหน้าที่ของสภาผู้แทนราษฎร (Officer of the House of Commons)¹⁸⁰ รับผิดชอบการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน โดยมีสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (NAO) ช่วยเหลือการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเจ้าหน้าที่ของ NAO เป็นเพียงผู้ทำการตรวจสอบในนามของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ในการดำเนินงานของ NAO จะอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการ

¹⁷⁶ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 1, Paragraph 1(2).

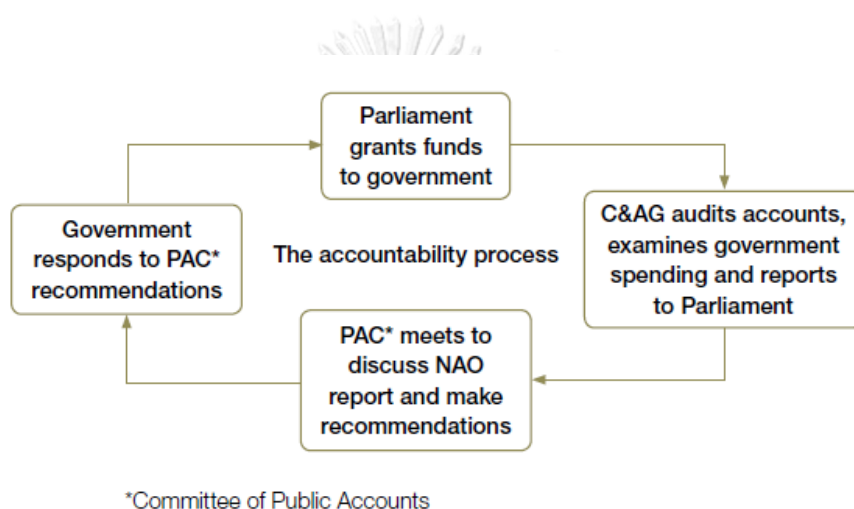
¹⁷⁷ Local Audit and Accountability Act 2014, Sec 1.

¹⁷⁸ The Audit Commission Act 1998.

¹⁷⁹ Mark Upton, *Local Audit and Accountability Act 2014 an Lgiu Essential Guide* (London: Local Government Information Unit, 2014). p. 11.

¹⁸⁰ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 12(2).

บริหาร คือ NAO Board ทำหน้าที่สนับสนุนให้การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระ และให้คำแนะนำแก่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย อีกทั้งกำกับดูแลการจัดการและการใช้ทรัพยากรของ NAO เพื่อให้เกิดความโปร่งใส ในการทำหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินดังกล่าว เมื่อตรวจสอบแล้วเสร็จ NAO จะรายงานผลการตรวจสอบดังกล่าวต่อรัฐสภา จากนั้นคณะกรรมการธิการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ (PAC) ซึ่งเป็นคณะกรรมการของสภาผู้แทนราษฎรจะพิจารณารายงานดังกล่าว แล้วจัดทำรายงานข้อเสนอแนะของตนเสนอต่อรัฐบาลเพื่อให้คำแนะนำที่มีวัตถุประสงค์ในการป้องกันไม่ให้เกิดความผิดพลาดซ้ำอีก โดยรัฐบาลจะเห็นชอบให้ดำเนินการตามข้อเสนอแนะดังกล่าวหรือไม่ก็ได้



กระบวนกรตรวจเงินแผ่นดินของอังกฤษ¹⁸¹

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

1.2.1 ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (The Comptroller and Auditor General)

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นตำแหน่งที่เกิดขึ้นครั้งแรกตาม The Exchequer and Audit Department Act 1866 โดยมีสถานะเป็นเจ้าของหน้าที่ของรัฐ มีหน้าที่ส่งจ่ายเงินให้กระทรวง ทบวง กรม และตรวจสอบบัญชีงบประมาณรายจ่ายประจำปีของหน่วยงานรัฐบาลทุกหน่วยงาน แล้วรายงานผลไปยังรัฐสภา ในปัจจุบันอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นไปตาม Budget Responsibility and National Audit Act 2011 โดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของรัฐบาล ซึ่งกฎหมายฉบับดังกล่าวได้กำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้บริหารสูงสุด (chief executive) ของ NAO¹⁸² โดยมีสถานะเป็นเจ้าของหน้าที่ของสภาผู้แทนราษฎรซึ่งเป็นฝ่าย

¹⁸¹ National Audit Office, "About Us," [Online] Accessed: 10 December 2018 Available from:

<https://www.public-audit-forum.org.uk/uk-members/national-audit-office/>

¹⁸² Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 3, Paragraph 11.

นิติบัญญัติ ทั้งนี้ เพื่อสนับสนุนให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระจากรัฐบาลซึ่งเป็นฝ่ายบริหาร ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินของอังกฤษคนปัจจุบัน คือ Gareth Davies ได้รับการแต่งตั้งเมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2562¹⁸³

1.2.1.1 คุณสมบัติ

ตาม Budget Responsibility and National Audit Act 2011 ได้กำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต้องได้รับการแต่งตั้งจากสมเด็จพระราชินีอังกฤษโดยการเสนอชื่อของสภาผู้แทนราษฎร มีสถานะเป็นเจ้าหน้าที่ของสภาผู้แทนราษฎร (Officer of the House of Commons) แต่จะไม่นำบทบัญญัติว่าด้วยการบริหารงานของสภาผู้แทนราษฎร ซึ่งใช้บังคับกับเจ้าหน้าที่ของสภาผู้แทนราษฎรมาใช้บังคับกับผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน¹⁸⁴ อีกทั้ง ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะต้องไม่เป็นสมาชิกของสภาขุนนาง (House of Lords) และต้องไม่ดำรงตำแหน่งอื่นใดที่ได้รับการแต่งตั้งโดยกษัตริย์หรือในนามของกษัตริย์¹⁸⁵

1.2.1.2 กระบวนการแต่งตั้ง

ในการแต่งตั้งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน สภาผู้แทนราษฎรจะเป็นผู้เสนอชื่อบุคคลผู้สมควรได้รับการแต่งตั้ง โดยบุคคลดังกล่าวจะต้องได้รับความเห็นชอบจากประธานคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ (the Committee of Public Accounts) จากนั้น นายกรัฐมนตรีจะเป็นผู้เสนอแต่งตั้งบุคคลดังกล่าวต่อสมเด็จพระราชินีอังกฤษ เพื่อแต่งตั้งเป็นผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต่อไป¹⁸⁶

1.2.1.3 การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีดุลพินิจเด็ดขาดในการปฏิบัติหน้าที่รวมถึงการตัดสินใจว่าจะดำเนินการตรวจสอบเรื่องใด แม้ว่าตาม National Audit Act 1983 จะกำหนดให้ การกำหนดแผนงานตรวจสอบความคุ้มค่า ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล (Value for Money) ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต้องพิจารณาความเห็นของคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐประกอบ¹⁸⁷ แต่ท้ายที่สุด ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นผู้ตัดสินใจขั้นสุดท้ายว่าจะดำเนินการตรวจสอบเรื่องใด

¹⁸³ ก่อนที่ Gareth Davies จะได้รับแต่งตั้งเป็นผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน เขาดำรงตำแหน่งหัวหน้าหน่วยงานบริการสาธารณะที่ MaZars (Public Services at Mazars) ซึ่งเป็นบริษัทที่เชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบภาษีและบริการให้คำปรึกษาระดับโลก และก่อนหน้านี้เขาเป็นผู้อำนวยการจัดการการปฏิบัติงานตรวจสอบของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Commission) นอกจากนี้ เขายังเป็นสมาชิกของสถาบันการเงินและการบัญชีชาร์เตอร์ดและสถาบันนักบัญชีชาร์เตอร์ดในอังกฤษและเวลส์

¹⁸⁴ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 12(2).

¹⁸⁵ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 12(5).

¹⁸⁶ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 11.

¹⁸⁷ National Audit Act 1983, Sec 7A.

ด้วยวิธีการอย่างไร โดยในการตรวจสอบต้องคำนึงถึงประสิทธิภาพ ความคุ้มค่า และมาตรฐานทางวิชาชีพบัญชีประกอบด้วย¹⁸⁸

1.2.1.4 การดำรงตำแหน่งและการพ้นจากตำแหน่ง

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีวาระการดำรงตำแหน่ง 10 ปี และดำรงตำแหน่งได้เพียงวาระเดียว¹⁸⁹ โดยการดำรงตำแหน่งของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินสิ้นสุดลงเมื่อตาย ครบวาระ ลาออกจากตำแหน่งโดยแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรต่อนายกรัฐมนตรี หรือพระราชินีอังกฤชโปรดเกล้าฯ ให้ถอดถอนตามคำแนะนำของสภาผู้แทนราษฎรและสภาขุนนาง¹⁹⁰ และภายใน 2 ปี หลังพ้นจากตำแหน่ง ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไม่สามารถดำรงตำแหน่งที่ได้รับการแต่งตั้งโดยกษัตริย์หรือในนามของกษัตริย์ และไม่สามารถเป็นสมาชิก ผู้อำนวยการ หรือเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานที่มีกฎหมายกำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่ต้องตรวจสอบบัญชี¹⁹¹ ส่วนเงินค่าตอบแทนการปฏิบัติงานจะเป็นไปตามที่นายกรัฐมนตรีและประธานคณะกรรมการมาธิการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐร่วมกันกำหนด¹⁹² โดยจะจ่ายจากเงินงบประมาณแผ่นดิน (Consolidated Fund)¹⁹³

1.2.2 สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (The National Audit Office)

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษจัดตั้งขึ้นครั้งแรกตาม National Audit Act 1983 เพื่อปฏิบัติหน้าที่ช่วยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินควบคุมและตรวจเงินแผ่นดิน โดยเจ้าหน้าที่ในสำนักงานเป็นเพียงผู้ทำการตรวจสอบในนามของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ต่อมาได้มีการประกาศใช้ Budget Responsibility and National Audit Act 2011 ซึ่งกำหนดให้ NAO มีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้บริหารสูงสุด (chief executive) และอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการตามกฎหมาย (statutory board) คือ NAO Board ทำหน้าที่กำหนดยุทธศาสตร์ของ NAO ร่วมกับผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน สนับสนุนให้การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระ และให้คำแนะนำแก่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย อีกทั้งกำกับดูแลการจัดการและการใช้ทรัพยากรของ NAO เพื่อให้เกิดความโปร่งใส โดยในการกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของ NAO นั้น ประธาน NAO Board และสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอกสามารถแสดงความเห็นต่อสาธารณะเกี่ยวกับการปฏิบัติงานทั่วไปและการกำกับดูแลองค์กรของ NAO ได้ แต่ไม่สามารถแสดงความเห็นในเรื่องความคิดเห็น (opinion) และการพิจารณาวินิจฉัย (judgement)

¹⁸⁸ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 17.

¹⁸⁹ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 11(6)(7).

¹⁹⁰ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 14.

¹⁹¹ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 15(3)(4).

¹⁹² Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 13(1).

¹⁹³ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 13(5).

ผลการตรวจสอบ เนื่องจากในการตรวจสอบการใช้จ่ายงบประมาณแผ่นดินผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน จะมีดุลยพินิจอย่างสมบูรณ์ในการปฏิบัติหน้าที่ รวมถึงการตัดสินใจว่าจะดำเนินการตรวจสอบเรื่องใด และด้วยวิธีการอย่างไร ภายใต้ข้อกำหนดของแนวทางปฏิบัติ (Code of Practice) และบทบัญญัติ ของกฎหมาย ซึ่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะต้องรับผิดชอบต่อความคิดเห็นและการพิจารณาผลการ ตรวจสอบทั้งหมดเพียงผู้เดียว¹⁹⁴

1.2.2.1 NAO Board

ประกอบด้วยสมาชิก จำนวน 9 คน ได้แก่¹⁹⁵ สมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอก (non-executive members) จำนวน 5 คน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (Chief Executive) และ สมาชิกที่เป็นผู้บริหารของ NAO (employee members หรือ executive members) จำนวน 3 คน โดยประธานของ NAO Board จะต้องมาจากสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอก

สมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอก (non-executive members)

ประธาน NAO Board ได้รับการแต่งตั้งโดยสมเด็จพระราชินี โดยสภา ผู้แทนราษฎรจะเป็นผู้เสนอชื่อบุคคลผู้สมควรได้รับการแต่งตั้ง และบุคคลดังกล่าวต้องได้รับความ เห็นชอบจากประธานคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ (the Committee of Public Accounts) จากนั้นนายกรัฐมนตรีจะเป็นผู้เสนอแต่งตั้งบุคคลดังกล่าวต่อสมเด็จพระราชินี อังกฤษ¹⁹⁶ ส่วนสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอกคนอื่น เมื่อตำแหน่งว่างลง คณะกรรมการว่าด้วยการ บัญชีภาครัฐจะเป็นผู้แต่งตั้งโดยการแนะนำของประธาน NAO Board ซึ่งคณะกรรมการว่าด้วยการ บัญชีภาครัฐอาจแต่งตั้งบุคคลที่ได้รับการแนะนำหรือให้ประธาน NAO Board เสนอชื่อบุคคลอื่นก็ได้¹⁹⁷ โดยผู้ได้รับการแต่งตั้งจะมีวาระการดำรงตำแหน่งไม่เกิน 3 ปี และดำรงตำแหน่งได้ไม่เกิน 2 วาระ¹⁹⁸ ในส่วนเงินค่าตอบแทนการปฏิบัติงานของประธาน NAO Board จะเป็นไปตามที่นายกรัฐมนตรีและ ประธานคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐร่วมกันกำหนด โดยจะจ่ายจากเงินงบประมาณ แผ่นดิน (Consolidated Fund)¹⁹⁹ ส่วนสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอกคนอื่น ค่าตอบแทนจะถูก กำหนดโดยคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ โดยจะจ่ายจากเงินของ NAO²⁰⁰

¹⁹⁴ Code of Practice dealing with the relationship between the NAO and the C&AG, Paragraph 8.

¹⁹⁵ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 1, Paragraph 1(2).

¹⁹⁶ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 2, Paragraph 3.

¹⁹⁷ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 2, Paragraph 4.

¹⁹⁸ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 2, Paragraph 5.

¹⁹⁹ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 2, Paragraph 6(1)(2).

²⁰⁰ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 2, Paragraph 6(3)(4).

นอกจากนี้ การพ้นจากตำแหน่งของประธาน NAO Board อาจเกิดจากการลาออกโดยแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรต่อนายกรัฐมนตรี หรือพระราชินีอังกฤษโปรดเกล้าฯ ให้ถอดถอนตามคำแนะนำของสภาผู้แทนราษฎรและสภาขุนนาง ส่วนสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอกคนอื่นลาออกโดยแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรต่อคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ หรือคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐอาจถอดถอนโดยแจ้งให้สมาชิกทราบเป็นลายลักษณ์อักษร หากสมาชิก (1) ขาดประชุมโดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นเวลานานกว่า 3 เดือน (2) กลายเป็นบุคคลล้มละลาย (3) ถูกอายัดทรัพย์สินในสกอตแลนด์ (4) ประพฤติมิชอบ (5) ไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดการแต่งตั้ง (terms of the appointment) หรือ (6) ไม่สามารถหรือไม่เต็มใจปฏิบัติหน้าที่²⁰¹

สมาชิกที่เป็นผู้บริหารของ NAO (employee members หรือ executive members)

สมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอกจะเป็นผู้แต่งตั้งสมาชิกที่เป็นผู้บริหารของ NAO หากมีตำแหน่งว่างลง ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะแนะนำบุคคลให้สมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอกแต่งตั้ง ซึ่งสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอกอาจแต่งตั้งบุคคลที่ได้รับการแนะนำหรือขอให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินแนะนำบุคคลอื่นก็ได้²⁰² อีกทั้งสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอกจะเป็นผู้กำหนดข้อกำหนดการแต่งตั้ง (Terms of appointment) ซึ่งรวมถึงการจัดการค่าตอบแทนโดยจะจ่ายจากเงินของ NAO²⁰³

สมาชิกที่เป็นผู้บริหารจะพ้นจากตำแหน่งเมื่อถึงกำหนดระยะเวลาตามที่ข้อกำหนดการแต่งตั้งกำหนดระยะเวลาสิ้นสุดไว้ หรือเมื่อสมาชิกสิ้นสุดสภาพการเป็นพนักงานของ NAO²⁰⁴ หรือสมาชิกลาออกโดยแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรต่อสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอก²⁰⁵ หรือสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอกอาจถอดถอนโดยแจ้งให้ทราบเป็นลายลักษณ์อักษร หากสมาชิก (1) ขาดประชุมโดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นเวลานานกว่า 3 เดือน (2) กลายเป็นบุคคลล้มละลาย (3) ถูกอายัดทรัพย์สินในสกอตแลนด์ (4) ประพฤติมิชอบ (5) ไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดการแต่งตั้ง (terms of the appointment) หรือ (6) ไม่สามารถหรือไม่เต็มใจปฏิบัติหน้าที่²⁰⁶

นอกจากนี้ Budget Responsibility and National Audit Act 2011 ยังกำหนดให้ NAO Board ต้องจัดทำกฎระเบียบเพื่อควบคุมการดำเนินงานของ NAO ซึ่งอาจรวมถึงข้อกำหนดในการจัดตั้งคณะกรรมการ (committees) และคณะอนุกรรมการ (sub – committees)

²⁰¹ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 2, Paragraph 9 – 10.

²⁰² Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 4, Paragraph 12.

²⁰³ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 4, Paragraph 13.

²⁰⁴ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 4, Paragraph 14.

²⁰⁵ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 4, Paragraph 15.

²⁰⁶ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 4, Paragraph 16.

ของ NAO เพื่อสนับสนุนการทำงานของ NAO Board โดย NAO Board จะเป็นผู้กำหนดข้อกำหนดการจ้าง (terms of reference) ซึ่งจะระบุขอบเขตและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการมาธิการดังกล่าว ในปัจจุบัน NAO Board ได้แต่งตั้งคณะกรรมการมาธิการแล้ว 2 ชุด เพื่อสนับสนุนการทำงาน ได้แก่ คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) และคณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนและการสรรหา (Remuneration and Nomination Committee)²⁰⁷ โดย NAO Board จะเป็นผู้กำหนดจำนวนสมาชิกของคณะกรรมการและเงื่อนไขในการปฏิบัติหน้าที่ของสมาชิกและการถูกถอดออกจากคณะกรรมการ²⁰⁸

1.2.2.2 คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee)

NAO Board จะเป็นผู้แต่งตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Committee) เพื่อให้คำแนะนำเกี่ยวกับระบบควบคุมภายใน การบริหารความเสี่ยง และการกำกับดูแลองค์กร²⁰⁹ Audit Committee จะมีสมาชิกได้ไม่เกินห้าคน โดยมีสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอกของ NAO Board คนหนึ่งเป็นประธาน (ต้องไม่ใช่ประธานของ NAO Board) และสมาชิกคนอื่น ๆ ต้องเป็นสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอก หรืออาจแต่งตั้งสมาชิกจากบุคคลภายนอกที่มีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอย่างน้อยหนึ่งใน Audit Committee จะเป็นผู้มีประสบการณ์ทางการเงิน การแต่งตั้งมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 3 ปี²¹⁰

อำนาจหน้าที่ของ Audit Committee เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในข้อกำหนดการจ้าง (Terms of Reference) ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบระดับประเทศที่เป็นอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและของ NAO ในการปฏิบัติหน้าที่ Audit Committee จะได้รับมอบอำนาจจาก NAO Board เพื่อทำการตรวจสอบเรื่องใด ๆ และได้รับการสนับสนุนข้อมูลที่ต้องการในการปฏิบัติหน้าที่จากสมาชิก NAO Board หรือเจ้าหน้าที่ของ NAO นอกจากนี้ ยังได้รับอนุมัติจาก NAO Board ในการขอรับคำแนะนำด้านกฎหมายหรือคำแนะนำทางวิชาชีพอื่น ๆ จากผู้มีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญโดย NAO เป็นผู้ออกค่าใช้จ่าย²¹¹

Audit Committee จะสนับสนุน NAO Board และผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินโดยการทบทวนความน่าเชื่อถือและความสมบูรณ์ของการควบคุมภายในองค์กรของ NAO เกี่ยวกับกรอบความเสี่ยง (risk framework) ความเสี่ยงทางไซเบอร์และการกำกับดูแล ซึ่งรวมถึงการ

²⁰⁷ National Audit Office, "Nao Board," [Online] Accessed: 15 January 2019 Available from:

<https://www.nao.org.uk/freedom-of-information/publication-scheme/how-we-make-decisions/nao-board/>

²⁰⁸ Terms of Reference for The Board, National Audit Office, Paragraph 78.

²⁰⁹ Terms of Reference for The Board, National Audit Office, Paragraph 74.

²¹⁰ Terms of Reference for The Audit Committee, National Audit Office, Paragraph 1 – 5.

²¹¹ Terms of Reference for The Audit Committee, National Audit Office, Paragraph 23 – 25.

ควบคุมการเงิน การปฏิบัติงานและการปฏิบัติตามกฎระเบียบ คุณภาพ และความน่าเชื่อถือของการรายงานทางการเงิน โดย Audit Committee จะชี้ให้เห็นถึงสถานะของการบริหารความเสี่ยง การกำกับดูแลและการควบคุมภายในองค์กรของ NAO และจะรายงานต่อ NAO Board²¹²

อำนาจหน้าที่ของ Audit Committee

ในการปฏิบัติหน้าที่ของ Audit Committee จะต้องเป็นไปตามกฎหมายที่เกี่ยวข้อง แนวทางการปฏิบัติ (Code of Practice) เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและ NAO คำแนะนำทางการคลัง (Treasury guidance) และคู่มือคณะกรรมการการตรวจสอบ (the Audit Committee Handbook)²¹³ โดยในข้อกำหนดการจ้างของ Audit Committee²¹⁴ ได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของ Audit Committee ดังต่อไปนี้

(1) การรายงานทางการเงิน (Financial reporting)

Audit Committee จะตรวจสอบความถูกต้องของงบการเงินของ NAO รวมถึงรายงานประจำปีและประกาศอย่างเป็นทางการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผลการดำเนินงานทางการเงินของ NAO ตรวจสอบปัญหาการรายงานทางการเงินที่สำคัญแล้ววินิจฉัย (judgement) Audit Committee จะต้องตรวจสอบผลกระทบของงบการเงินและข้อมูลทางการเงินใด ๆ ให้กับคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ (PAC) โดย Audit Committee จะคำนึงถึงข้อตรวจพบและข้อเสนอแนะในรายงานของผู้ตรวจสอบภายนอก (external auditor) และผู้ตรวจสอบภายใน (internal auditor)²¹⁵

(2) การควบคุมภายใน ระบบการบริหารความเสี่ยง และการกำกับดูแล (Internal controls, risk management systems and governance)

ระบบการควบคุมภายในถูกออกแบบมาเพื่อจัดการความเสี่ยงให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม ระบบการควบคุมภายในเป็นกระบวนการที่เป็นไปอย่างสม่ำเสมอ โดย Audit Committee จะต้องทบทวนถึงความเพียงพอและประสิทธิผลของการควบคุมภายในองค์กรของ NAO โดยจะชี้ให้เห็นถึงความเสี่ยงการประเมินความเสี่ยง และการจัดลำดับความสำคัญของความเสี่ยงที่อาจเกิดผลกระทบต่อการบรรลุเป้าหมายในการดำเนินงานของ NAO โดย Audit Committee จะเสนอข้อคิดเห็นต่อผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อเป็นข้อมูลในการจัดทำรายงานการควบคุมภายใน

²¹² Terms of Reference for The Audit Committee, National Audit Office, Paragraph 26.

²¹³ Terms of Reference for The Audit Committee, National Audit Office, Paragraph 38.

²¹⁴ Terms of Reference for The Audit Committee มีการปรับปรุงครั้งล่าสุดและอนุมัติโดย NAO Board เมื่อวันที่ 18 มกราคม 2018

²¹⁵ Terms of Reference for The Audit Committee, National Audit Office, Paragraph 29.

องค์กร นอกจากนี้ Audit Committee จะพิจารณาว่าการกำกับดูแลองค์กรเป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายและแนวปฏิบัติที่ดีหรือไม่²¹⁶

(3) ความเสี่ยงทางไซเบอร์ (Cyber risk)

Audit Committee จะประเมินความยืดหยุ่นทางไซเบอร์ (cyber resilience)²¹⁷ ของ NAO ด้วยการค้นหาโครงประกอบ (framework) เพื่อจัดการความเสี่ยงทางไซเบอร์ (cyber risk) อย่างเหมาะสม มีการติดตามและปรับปรุงอย่างต่อเนื่อง ในการประเมินความยืดหยุ่นทางไซเบอร์ Audit Committee จะต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษในเรื่องต่อไปนี้ คือ การจัดการความปลอดภัยทางไซเบอร์ของ NAO โครงประกอบของการควบคุม โครงสร้างและทรัพยากร การเตรียมการตอบสนองต่อเหตุการณ์ และการฝึกอบรมและความตระหนักของพนักงาน²¹⁸

ในปัจจุบัน NAO ได้ให้ความสำคัญกับการจัดการความเสี่ยงทางไซเบอร์ โดยดูได้จากกรอกริปรายในการพิจารณาประมาณการค่าใช้จ่ายปีงบประมาณ 2019 – 2020 ของ NAO ต่อคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ เพื่อชี้แจงตัวเลขค่าใช้จ่ายที่อยู่ในประมาณการ โดย Daniel Lambauer สมาชิกที่เป็นผู้บริหารของ NAO Board (employee members) ได้ชี้แจงต่อคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐถึงเหตุผลในการจัดสรรงบประมาณของ NAO เพิ่มขึ้นอีก 4 – 5 แสนปอนด์ต่อปี เพราะต้องนำเงินดังกล่าวไปใช้ลงทุนในด้านความปลอดภัยทางไซเบอร์ (cyber security) เพื่อให้มั่นใจว่า NAO มีการป้องกันที่เหมาะสมและเพียงพอ โดย NAO ได้สร้างทีมรักษาความปลอดภัยของข้อมูลส่วนกลาง ซึ่งประกอบไปด้วยผู้เชี่ยวชาญ²¹⁹ นอกจากนี้ Sir Amyas Morse ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในขณะนั้น ได้ชี้แจงสมทบว่า เนื่องจาก NAO สามารถเข้าถึงข้อมูลต่าง ๆ ของรัฐบาลได้ ความปลอดภัยทางไซเบอร์จึงเป็นความเสี่ยงอันดับแรกของ NAO²²⁰

(4) การแจ้งเบาะแสและการทุจริต (Whistleblowing and fraud)

Audit Committee จะต้องทบทวนข้อตกลงของ NAO ที่ให้พนักงานสามารถแจ้งข้อกังวลเกี่ยวกับการกระทำผิดที่อาจเกิดขึ้นในรายงานทางการเงินหรือเรื่องอื่น ๆ โดยจะต้องมีหลักประกันว่าข้อตกลงเหล่านี้อนุญาตให้มีการสอบสวนในเรื่องการกระทำผิดอย่างเหมาะสมและ

²¹⁶ Terms of Reference for The Audit Committee, National Audit Office, Paragraph 31.

²¹⁷ cyber resilience คือ ความสามารถในการรับมือกับภัยคุกคามจากการโจมตีทางไซเบอร์ที่คาดไม่ถึง ช่วยให้องค์กรสามารถอยู่รอดจากการโจมตี โดยได้รับความเสียหายและมีช่วงเวลาของการหยุดชะงักของระบบน้อยที่สุด สามารถฟื้นฟูหรือกู้คืนความเสียหายกลับมาให้ได้อย่างรวดเร็วที่สุด

²¹⁸ Terms of Reference for The Audit Committee, National Audit Office, Paragraph 32.

²¹⁹ Public Accounts Committee, National Audit Office Estimate 2019 – 2020 (House of Commons, 2019), Q 19 – 21.

²²⁰ Public Accounts Committee, National Audit Office Estimate 2019 – 2020 (House of Commons, 2019), Q 22.

เป็นอิสระ รวมทั้งมีการตรวจสอบกระบวนการของ NAO ในการตรวจจับและการดำเนินการกรณีที่มีการทุจริต²²¹

(5) การตรวจสอบภายใน (Internal audit)

Audit Committee จะเป็นผู้แนะนำผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการแต่งตั้งและถอดถอนหัวหน้าผู้ตรวจสอบภายใน ในการตรวจสอบภายใน Audit Committee จะทบทวนและอนุมัติยุทธศาสตร์การตรวจสอบภายในและแผนงานประจำปี (รวมถึงค่าใช้จ่าย) เพื่อให้แน่ใจว่าระบบการตรวจสอบภายในมีทรัพยากรเพียงพอและมีการเข้าถึงข้อมูลอย่างเหมาะสม เพื่อให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพสอดคล้องกับมาตรฐานการตรวจสอบภายในของภาครัฐ โดยจัดลำดับความสำคัญของงานตามความจำเป็น ซึ่ง Audit Committee อาจหารือร่วมกับผู้ตรวจสอบภายในของ NAO

ภายหลังการตรวจสอบแล้วเสร็จ Audit Committee จะเป็นผู้พิจารณารายงานทั้งหมดจากผู้ตรวจสอบภายใน โดยจะติดตาม ทบทวน และประเมินประสิทธิผลของการตรวจสอบภายในภายใต้บริบทของระบบการบริหารความเสี่ยงของ NAO อย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง มีการพบปะกับหัวหน้าหน่วยตรวจสอบภายในเพื่อหารือปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบ พร้อมทั้งทบทวนและตรวจสอบว่าฝ่ายบริหารได้มีการตอบสนองต่อผลการตรวจสอบภายในโดยมีการปฏิบัติตามคำแนะนำหรือไม่²²²

(6) การตรวจสอบจากภายนอก (External audit)²²³

บัญชีทรัพยากร (resource accounts)²²⁴ ประจำปีของ NAO จะต้องได้รับการตรวจสอบประจำปีโดยผู้ตรวจสอบภายนอก (external auditor) ที่ได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้ตรวจสอบตามกฎหมาย ผู้ตรวจสอบภายนอกมีอำนาจให้ความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินประจำปี สอบทานง

²²¹ Terms of Reference for The Audit Committee, National Audit Office, Paragraph 33.

²²² Terms of Reference for The Audit Committee, National Audit Office, Paragraph 34.

²²³ External audit คือ การตรวจสอบจากผู้ตรวจสอบภายนอกองค์กรซึ่งเป็นผู้ตรวจสอบตามกฎหมาย โดยผู้ตรวจสอบภายนอก จะได้รับการว่าจ้างจากองค์กรต่าง ๆ ให้ดำเนินงานตรวจสอบเพื่อแสดงความคิดเห็นว่างบการเงินขององค์กร (ลูกค้า) ปลอดภัยจากการรายงานข้อมูลซึ่งผิดเพี้ยนไปจากสาระสำคัญหรือไม่ หรือเพื่อแสดงความคิดเห็นว่าการรายงานข้อมูลที่ผิดเพี้ยนไปนั้นเกิดจากการทุจริตฉ้อฉล (จงใจ) หรือความผิดพลาด (ไม่จงใจ) นอกจากนี้ ยังมีงานอื่น ๆ ที่ได้รับมอบหมายหรือตกลงกันขึ้นขั้นตอนการทำงานไว้ล่วงหน้า ซึ่งอาจจะเกี่ยวข้องหรือไม่เกี่ยวข้องกับงบการเงินให้ผู้ตรวจสอบภายนอกดำเนินการอีกด้วย เช่น งานรับรองและให้ความเชื่อมั่น ทั้งนี้สิ่งที่สำคัญที่สุดในการดำเนินงานของผู้ตรวจสอบจากภายนอกคือความเป็นอิสระจากผู้ถูกตรวจสอบ (องค์กรที่จ้างให้ตรวจสอบ)

²²⁴ resource accounts เป็นระบบของการวางแผน การควบคุม และการรายงานเกี่ยวกับการใช้จ่ายสาธารณะของรัฐบาล โดยเป็นการประยุกต์ใช้การบัญชีค้างสำหรับการรายงานค่าใช้จ่ายของรัฐบาลกลางและกรอบการวิเคราะห์ค่าใช้จ่ายตามเป้าหมาย และวัตถุประสงค์ของหน่วยงานกับผลผลิต เป็นระบบบัญชีที่เกิดขึ้นในปี 1993 โดยมีความมุ่งมั่นที่จะใช้ resource accounts เป็นพื้นฐานของการวางแผนและการควบคุมรายจ่ายสาธารณะ

การเงิน และดำเนินการตรวจสอบความประหยัด ประสิทธิภาพและประสิทธิผลของ NAO โดย Audit Committee มีหน้าที่ให้คำแนะนำแก่ NAO Board เกี่ยวกับการแต่งตั้ง การดำรงตำแหน่ง และการถอดถอนผู้ตรวจสอบภายนอก หาก NAO Board เห็นด้วยก็จะแนะนำผู้ตรวจสอบภายนอกดังกล่าวให้คณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐเป็นผู้แต่งตั้ง นอกจากนี้ Audit Committee ยังมีหน้าที่กำกับดูแลผู้ตรวจสอบภายนอกดังต่อไปนี้

- พิจารณาและอนุมัติค่าตอบแทนไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียมสำหรับการตรวจสอบหรือการให้บริการอื่นที่ไม่ใช่การตรวจสอบ โดยต้องทำให้แน่ใจว่าระดับของค่าธรรมเนียมเหมาะสมและเพียงในการดำเนินการตรวจสอบ

- ให้คำแนะนำแก่ NAO Board เกี่ยวกับเงื่อนไขของข้อตกลง (terms of engagement) ในการตรวจสอบ รวมถึงหนังสือข้อตกลงใด ๆ ที่ส่งออกไปเมื่อเริ่มต้นการตรวจสอบ แต่ครั้งรวมถึงขอบเขตของการตรวจสอบ และเสนอแนะเงื่อนไขข้อตกลงของผู้ตรวจสอบภายนอกให้คณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐพิจารณาตามคำแนะนำของ NAO Board

- ประเมินความเป็นอิสระและความเที่ยงธรรมของผู้ตรวจสอบภายนอกเป็นประจำทุกปี โดยคำนึงถึงข้อกำหนดทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้องและความสัมพันธ์กับผู้ตรวจสอบในภาพรวม รวมถึงการให้บริการอื่นที่ไม่ใช่การตรวจสอบ

- ประเมินคุณสมบัติ ความเชี่ยวชาญ และทรัพยากรของผู้ตรวจสอบภายนอกทุกปีและประเมินประสิทธิผลของกระบวนการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงรายงานจากผู้ตรวจสอบภายนอกเกี่ยวกับกระบวนการคุณภาพภายในของ NAO และประสานงานกับหน่วยงานตรวจสอบภายใน

- พบปะกับผู้ตรวจสอบภายนอกในขั้นตอนการวางแผน ก่อนและหลังการตรวจสอบ ในขั้นตอนการรายงาน Audit Committee จะประชุมกับผู้ตรวจสอบภายนอกอย่างน้อยปีละหนึ่งครั้งเพื่อหารือเกี่ยวกับปัญหาที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบ

- ทบทวนและอนุมัติแผนการตรวจสอบภายนอกประจำปีและตรวจสอบให้แน่ใจว่าสอดคล้องกับขอบเขตของข้อตกลงในการตรวจสอบ

- ทบทวนผลการตรวจสอบกับผู้ตรวจสอบภายนอก โดยจะมีการอภิปรายถึงประเด็นสำคัญที่เกิดขึ้นระหว่างการตรวจสอบ การวินิจฉัยทางบัญชีและการตรวจสอบ และระดับข้อผิดพลาดระหว่างการตรวจสอบ

- ทบทวนหนังสือถึงหน่วยรับตรวจ (management representation letters) ตามที่ผู้ตรวจสอบภายนอกร้องขอ

- พิจารณานหนังสือของผู้ตรวจสอบภายนอกที่มีถึง NAO (management letter)²²⁵ และรายงานการตรวจสอบความคุ้มค่าของเงินของผู้ตรวจสอบภายนอก (Value for Money – VFM) รวมถึงรายงานการตรวจสอบภายนอกอื่น ๆ เพื่อตรวจสอบและติดตามการตอบสนองของฝ่ายบริหารต่อข้อตรวจพบและทำให้มั่นใจว่าข้อเสนอแนะตามรายงานจะถูกนำไปปฏิบัติตาม รวมถึงจัดให้มีการอภิปรายเพื่อพิจารณารายงานการตรวจสอบความคุ้มค่าของเงินซึ่งจัดทำโดยผู้ตรวจสอบภายนอก

(7) ความรับผิดชอบในการรายงานผลการตรวจสอบ (Reporting responsibilities) ประธาน Audit Committee จะรายงานสรุปผลการดำเนินงานของ Audit Committee ในการประชุม NAO Board โดยรายงานการประชุมของ Audit Committee จะถูกส่งไปยังสมาชิกทุกคนใน NAO Board ล่วงหน้าก่อนการประชุม เพื่อให้ NAO Board สามารถอภิปรายเนื้อหาในรายงานได้ ในการรายงานผลการตรวจสอบ Audit Committee จะให้ข้อเสนอแนะแก่ NAO Board โดยเน้นในเรื่องที่จำเป็นต้องดำเนินการแก้ไขปรับปรุง²²⁶

(8) อำนาจหน้าที่อื่น ๆ

Audit Committee ยังมีหน้าที่ในการกำกับดูแลการประสานงานระหว่างผู้ตรวจสอบภายในและผู้ตรวจสอบภายนอก มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานประจำปีโดยสรุปผลงานในรอบปีที่ผ่านมาเพื่อเป็นข้อมูลในการจัดทำรายงานประจำปีของ NAO โดยการประเมินผลการปฏิบัติงานประจำปีของ Audit Committee เป็นส่วนหนึ่งในการประเมินผลงานของ NAO Board ประจำปี นอกจากนี้ ในทุกปี Audit Committee จะต้องทบทวนข้อกำหนดการจ้าง (Terms of Reference) ของตน แล้วเสนอแนะให้ NAO Board ปรับปรุงแก้ไขข้อกำหนดดังกล่าวในส่วนที่เห็นว่าจำเป็น²²⁷

1.2.2.3 คณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนและการสรรหา (Remuneration and Nomination Committee)

NAO Board จะเป็นผู้แต่งตั้งตั้งคณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนและการสรรหา (Remuneration and Nomination Committee) เพื่อให้คำแนะนำเกี่ยวกับค่าตอบแทนของสมาชิกที่เป็นผู้บริหารของ NAO²²⁸ Remuneration and Nomination Committee จะมีสมาชิกได้ไม่เกินห้าคน โดยมีสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอกของ NAO Board คนหนึ่ง

²²⁵ management letters คือ หนังสือที่ผู้ตรวจสอบจัดทำถึงหน่วยรับตรวจภายหลังการตรวจสอบเสร็จสิ้น โดยระบุข้อตรวจพบในการตรวจสอบ และให้ข้อเสนอแนะในการแก้ไขปรับปรุง

²²⁶ Terms of Reference for The Audit Committee, National Audit Office, Paragraph 36 – 37.

²²⁷ Terms of Reference for The Audit Committee, National Audit Office, Paragraph 38.

²²⁸ Terms of Reference for The Board, National Audit Office, Paragraph 75.

เป็นประธาน (ต้องไม่ใช่ประธานของ NAO Board) และสมาชิกคนอื่น ๆ ต้องเป็นสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอก (non-executive members) หรืออาจแต่งตั้งสมาชิกจากบุคคลภายนอกที่มีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญที่เกี่ยวข้อง การแต่งตั้งมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 3 ปี โดยสามารถได้รับแต่งตั้งซ้ำอีกครั้ง²²⁹

อำนาจหน้าที่ของ Remuneration and Nomination Committee เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในข้อกำหนดการจ้าง (Terms of Reference) ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบระดับประเทศที่เป็นอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและของ NAO ในการปฏิบัติหน้าที่ Remuneration and Nomination Committee จะได้รับมอบอำนาจจาก NAO Board เพื่อทำการตรวจสอบเรื่องใด ๆ และได้รับการสนับสนุนข้อมูลที่ต้องการในการปฏิบัติหน้าที่จากสมาชิก NAO Board หรือเจ้าหน้าที่ของ NAO นอกจากนี้ ยังได้รับอนุมัติจาก NAO Board ในการขอรับคำแนะนำด้านกฎหมายหรือคำแนะนำทางวิชาชีพอื่น ๆ จากผู้มีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญ การแต่งตั้งที่ปรึกษาด้านค่าตอบแทน ตลอดจนการจัดซื้อข้อมูลหรือรายงานที่เห็นว่าจำเป็นเพื่อช่วยในการปฏิบัติหน้าที่ โดย NAO เป็นผู้ออกค่าใช้จ่าย²³⁰

อำนาจหน้าที่ของ Remuneration and Nomination Committee

ในข้อกำหนดการจ้างของ Remuneration and Nominations Committee²³¹ ได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของ Remuneration and Nomination Committee ดังต่อไปนี้

(1) การพิจารณาค่าตอบแทน (In respect of Remuneration)²³²

Remuneration and Nomination Committee จะต้องกำหนดและให้ความเห็นชอบนโยบายของ NAO Board เกี่ยวกับค่าตอบแทนของสมาชิกที่เป็นผู้บริหารของ NAO Board ซึ่งการกำหนดนโยบายดังกล่าวต้องคำนึงถึงปัจจัยทั้งหมดที่เห็นว่าจำเป็น เพื่อให้แน่ใจว่าสมาชิกที่เป็นผู้บริหารจะได้รับสิ่งจูงใจที่เหมาะสมเพื่อส่งเสริมการปฏิบัติงานที่ดีขึ้น ในลักษณะที่เป็นธรรมและมีความรับผิดชอบ พร้อมทั้งทบทวนความเหมาะสมของนโยบายดังกล่าวอย่างต่อเนื่อง โดยคณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนฯ อาจว่าจ้างหน่วยงานให้ทำการสำรวจตามที่เห็นว่าจำเป็นเพื่อช่วยให้ภาระหน้าที่ของตนบรรลุผลสำเร็จ

²²⁹ Terms of Reference for The Remuneration and Nominations Committee, National Audit Office, Paragraph 2 – 5.

²³⁰ Terms of Reference for The Remuneration and Nominations Committee, National Audit Office, Paragraph 22 – 24.

²³¹ Terms of Reference for The Remuneration and Nominations Committee มีการปรับปรุงครั้งล่าสุดโดย NAO Board เมื่อวันที่ 19 มกราคม 2017

²³² Terms of Reference for The Remuneration and Nominations Committee, National Audit Office, Paragraph 25.

ภายใต้นโยบายเกี่ยวกับค่าตอบแทนดังกล่าว ในการหารือกันระหว่าง NAO Board คณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนฯ และผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อพิจารณากำหนดค่าตอบแทนรายบุคคลของสมาชิกที่เป็นผู้บริหารรวมถึงโบนัสและการจ่ายเงินใจ จะต้องคำนึงถึงข้อกำหนดทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องและคำแนะนำทางการคลัง (Treasury guidance) อีกทั้งคณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนฯ มีหน้าที่ต้องทบทวนและบันทึกแนวโน้มการจ่ายค่าตอบแทนในแต่ละปี โดยคำนึงถึงคำแนะนำของหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจทานเงินเดือนของเจ้าหน้าที่ชั้นผู้ใหญ่ (the Review Body on Senior Salaries) ทั้งยังต้องตรวจสอบให้แน่ใจว่าข้อตกลงตามสัญญาในเรื่องการเลิกจ้างและการจ่ายเงินเดือนเป็นไปอย่างยุติธรรมทั้งต่อสมาชิกและต่อ NAO

นอกจากนี้ คณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนฯ ยังมีหน้าที่ต้องอนุมัติการจ่ายเงินเดือนที่สัมพันธ์กับผลงานของสมาชิกที่เป็นผู้บริหารและอนุมัติการจ่ายค่าจ้างรายปีทั้งหมด ทั้งยังมีหน้าที่ให้คำแนะนำเกี่ยวกับค่าตอบแทนและกำกับดูแลการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับโครงสร้างสวัสดิการของเจ้าหน้าที่ NAO

(2) การพิจารณาแต่งตั้ง (In respect of Nominations)

Remuneration and Nomination Committee มีหน้าที่ให้คำแนะนำแก่ประธาน NAO Board ในการวางแผนสืบทอดตำแหน่งของกรรมการที่เป็นบุคคลภายนอกของ NAO Board โดยพิจารณาถึงความท้าทาย ทักษะและประสบการณ์ที่จำเป็นสำหรับ NAO Board ในอนาคต²³³ และให้คำแนะนำแก่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการวางแผนสืบทอดตำแหน่งของทีมผู้นำ (Leadership Team) ของ NAO รวมถึงให้มุมมองเกี่ยวกับบทบาทและทักษะที่จำเป็นสำหรับการเป็นผู้นำที่มีประสิทธิภาพขององค์กร โดยมีการหารือกับผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการประชุมของคณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนฯ เกี่ยวกับการสร้างทีมผู้นำในอนาคต²³⁴ รวมถึงการทบทวนธรรมาภิบาลในการเลื่อนตำแหน่งภายในของ NAO เป็นระยะ²³⁵

- การแต่งตั้งสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอกของ NAO Board

ก่อนที่จะมีการแต่งตั้ง NAO Board ใหม่ ต้องมีการประเมินทักษะความรู้ และประสบการณ์ที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติหน้าที่ในตำแหน่งดังกล่าว โดยในการประเมินคณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนฯ จะแนะนำประธาน NAO Board เกี่ยวกับบทบาทหน้าที่และความสามารถที่จำเป็นสำหรับการแต่งตั้งบุคคลที่จะมาดำรงตำแหน่งดังกล่าว และอาจแนะนำประธาน NAO Board ให้ใช้บริการจากที่ปรึกษาภายนอกในการสรรหาผู้ที่จะมาดำรงตำแหน่ง²³⁶

²³³ Terms of Reference for The Remuneration and Nominations Committee, National Audit Office, Paragraph 26.

²³⁴ Terms of Reference for The Remuneration and Nominations Committee, National Audit Office, Paragraph 27.

²³⁵ Terms of Reference for The Remuneration and Nominations Committee, National Audit Office, Paragraph 28.

²³⁶ Terms of Reference for The Remuneration and Nominations Committee, National Audit Office, Paragraph 29.

- การแต่งตั้งผู้บริหาร (Leadership Team)²³⁷

ในกรณีที่สมาชิกของ Leadership Team มีตำแหน่งว่างลง ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะหารือกับคณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนฯ เกี่ยวกับทักษะ ความรู้ หรือประสบการณ์ที่จำเป็นสำหรับการปฏิบัติหน้าที่ของ Leadership Team ตลอดถึงองค์ประกอบค่าตอบแทนต้องประกอบด้วยอะไรบ้างจึงจะสามารถดึงดูดผู้สมัครที่เหมาะสมในการปฏิบัติหน้าที่ช่วงของเงินเดือนเริ่มต้นที่จะเสนอให้ นอกจากนี้ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะรับผิดชอบในการกำหนดกฎเกณฑ์กระบวนการคัดเลือก Leadership Team โดยเชิญสมาชิกของ NAO Board มาเป็นคณะกรรมการคัดเลือก ผู้สมัคร Leadership Team แต่ละคนต้องได้รับความเห็นชอบทั้งจากประธาน NAO Board และประธานคณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนฯ ภายหลังการคัดเลือกสมาชิกของ NAO Board ที่นั่งเป็นกรรมการคัดเลือกจะได้รับมอบอำนาจให้ทำหน้าที่ในนามของคณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนฯ ในการเจรจาต่อรองและตกลงค่าตอบแทนกับผู้สมัครที่ได้รับการคัดเลือก²³⁸

(3) ความรับผิดชอบในการรายงาน (Reporting responsibilities)

หลังจากการประชุมของ Remuneration and Nomination Committee ประธานกรรมการกำหนดค่าตอบแทนฯ จะรายงานสรุปผลการดำเนินงานของคณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนฯ ในการประชุม NAO Board โดยรายงานการประชุมของคณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนฯ จะถูกส่งไปยังสมาชิกทุกคนใน NAO Board ล่วงหน้าก่อนการประชุม เพื่อให้ NAO Board สามารถอภิปรายเนื้อหาในรายงานได้ ในการรายงานผลการดำเนินงานของคณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนฯ จะให้ข้อเสนอแนะแก่ NAO Board โดยเน้นในเรื่องที่จำเป็นต้องดำเนินการแก้ไขปรับปรุง²³⁹

(4) อำนาจหน้าที่อื่น ๆ

Remuneration and Nomination Committee ยังมีหน้าที่ต้องทบทวนทักษะที่จำเป็นในการปฏิบัติหน้าที่ของตนเป็นประจำ มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานประจำปีในเรื่องนโยบายและแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับค่าตอบแทนของ NAO เพื่อเป็นข้อมูลในการจัดทำรายงานประจำปีของ NAO โดยการประเมินผลการปฏิบัติงานประจำปีของคณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนฯ เป็นส่วนหนึ่งในการประเมินผลงานของ NAO Board ประจำปี นอกจากนี้ ในทุกปี

²³⁷ Leadership Team คือ ทีมผู้บริหารที่สนับสนุนผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย โดยทำหน้าที่บริหารจัดการและกำกับดูแลการดำเนินงานของ NAO

²³⁸ Terms of Reference for The Remuneration and Nominations Committee, National Audit Office, Paragraph 29.

²³⁹ Terms of Reference for The Remuneration and Nominations Committee, National Audit Office, Paragraph

คณะกรรมการกำหนดค่าตอบแทนฯ จะต้องทบทวนข้อกำหนดการจ้าง (Terms of Reference) ของตน แล้วเสนอแนะให้ NAO Board ปรับปรุงแก้ไขข้อกำหนดดังกล่าวในส่วนที่เห็นว่าจำเป็น²⁴⁰

1.2.3 คณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ (The Public Accounts Commission)

ตาม National Audit Act 1983 มาตรา 2 ได้กำหนดให้มีคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ (PAC) ประกอบด้วย ประธานกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐซึ่งเป็นสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร ผู้นำของสภาผู้แทนราษฎร (Leader of the House of Commons)²⁴¹ และสมาชิกอื่นของสภาผู้แทนราษฎรอีก 7 คน ที่ไม่ได้ดำรงตำแหน่งรัฐมนตรีซึ่งได้รับการแต่งตั้งจากสภาผู้แทนราษฎร ในการปฏิบัติหน้าที่ PAC จะรายงานผลการดำเนินงานต่อสภาผู้แทนราษฎร เป็นครั้งคราว²⁴²

กรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐยกเว้นประธานจะดำรงตำแหน่งในช่วงของรัฐสภาซึ่งกรรมการได้รับการเสนอชื่อหรือแต่งตั้ง และจะพ้นจากตำแหน่งถ้าสิ้นสุดสภาพการเป็นสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร หรือบุคคลอื่นได้รับการเสนอชื่อหรือแต่งตั้งแทน โดยกรรมการจะลาออกในเวลาใดก็ได้โดยแจ้งให้ PAC ทราบ และในกรณีที่มีการยุบสภา ประธาน PAC จะยังคงดำรงตำแหน่งในฐานะกรรมการของ PAC ต่อไป จนกว่าจะมีการแต่งตั้งประธานคนใหม่ ส่วนสมาชิกคนอื่นของ PAC จะยังคงดำรงตำแหน่งต่อไปจนกว่าสมาชิกคนใหม่จะได้รับการเสนอชื่อหรือแต่งตั้ง²⁴³

อำนาจหน้าที่ของ The Public Accounts Commission

หน้าที่หลัก ๆ ของคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ มีดังต่อไปนี้²⁴⁴

1. แต่งตั้งกรรมการที่เป็นบุคคลภายนอกของ NAO Board ตามคำแนะนำของประธาน NAO Board ซึ่ง PAC มีอำนาจที่จะแต่งตั้งบุคคลตามที่แนะนำหรือแจ้งให้ประธาน NAO Board แนะนำบุคคลอื่นเพื่อแต่งตั้งก็ได้ และ PAC อาจถอดถอนกรรมการที่เป็นบุคคลภายนอกของ NAO Board (ยกเว้นประธาน NAO Board) นอกจากนี้ PAC ยังมีหน้าที่รับแจ้งการลาออกของกรรมการที่เป็นบุคคลภายนอกของ NAO Board (ยกเว้นประธาน NAO Board)

²⁴⁰ Terms of Reference for The Remuneration and Nominations Committee, National Audit Office, Paragraph 32.

²⁴¹ Leader of the House of Commons คือ รัฐมนตรีที่มีหน้าที่หลักในการจัดการธุระของรัฐบาลในสภาผู้แทนราษฎร โดยทำงานใกล้ชิดกับหัวหน้าวิปรัฐบาล (government's Chief Whip)

²⁴² National Audit Act 1983, Sec 2.

²⁴³ National Audit Act 1983, Sch. 1, Paragraph 1 – 2.

²⁴⁴ Code of Practice dealing with the relationship between the NAO and the C&AG, Annex 1.

2. ทบทวนและอนุมัติยุทธศาสตร์ของ NAO และแต่งตั้งเจ้าหน้าที่บัญชีเพื่อรับผิดชอบการจัดทำบัญชีของ NAO²⁴⁵ ซึ่งบัญชีของ NAO จะถูกตรวจสอบโดย PAC อีกทั้ง PAC ยังมีหน้าที่ในการตรวจสอบประมาณการค่าใช้จ่ายของ NAO และปรับเปลี่ยนแก้ไขตามที่เห็นสมควร ก่อนที่จะเสนอต่อสภาผู้แทนราษฎร

3. อนุมัติการแต่งตั้งผู้ตรวจสอบภายนอก (external auditor) ของ NAO โดยผู้ตรวจสอบภายนอกดังกล่าวมีหน้าที่ให้ความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินประจำปี สอบทานงบการเงิน และรับรองบัญชีของ NAO แล้วจัดทำรายงานเสนอต่อ PAC เพื่อตรวจสอบการใช้ทรัพยากรของ NAO จากนั้นจึงเสนอรายงานดังกล่าวต่อสภาผู้แทนราษฎร

4. อนุมัติแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและ NAO (Code of Practice dealing with the relationship between the C&AG and the NAO) โดย PAC อาจยื่นข้อเสนอสู่ NAO และผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ในการแก้ไขแนวทางปฏิบัติดังกล่าว

5. อนุมัติการมอบหมายหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินตามที่กำหนดไว้ในกำหนดการที่ 3 ตอนที่ 6 ของ Budget Responsibility and National Audit Act 2011

1.3 โครงสร้างองค์กร

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษ (National Audit Office) มีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (The Comptroller and Auditor General) เป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุด โครงสร้างภายในประกอบด้วย 7 แผนก คือ แผนกที่ทำหน้าที่ตรวจสอบจำนวน 6 แผนก ซึ่งจะทำหน้าที่ตรวจสอบกระทรวง ทบวง กรมทั้งหมด รวมทั้งหน่วยงานทางบริหารและองค์กรอื่น โดยตรวจสอบการเงิน (Financial Audit) และตรวจสอบความคุ้มค่าของเงินหรือการตรวจสอบการดำเนินงาน (Value for Money: VFM หรือ Performance Audit) และอีก 1 แผนก ทำหน้าที่ด้านยุทธศาสตร์และการปฏิบัติงาน ซึ่งแผนกแต่ละแผนกจะอยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของหัวหน้าผู้บริหาร (Executive Leader)²⁴⁶

ขอบเขตความรับผิดชอบของ NAO จะจำกัดอยู่เพียงการตรวจสอบการใช้จ่ายงบประมาณ โดยรัฐบาลกลางเท่านั้น การตรวจสอบรัฐบาลท้องถิ่น (local government) และหน่วยงานด้านสาธารณสุขในอังกฤษและเวลส์แต่เดิมจะอยู่ในความรับผิดชอบของคณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Commission) ซึ่งเป็นองค์กรของรัฐที่จัดตั้งขึ้นครั้งแรกในปี ค.ศ. 1982 ดำเนินงานภายใต้กฎหมาย

²⁴⁵ ปัจจุบันเจ้าหน้าที่บัญชีของ NAO คือ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (Comptroller and Auditor General)

²⁴⁶ National Audit Office, "Introduction National Audit Office," [Online] Accessed: 15 January 2019. Available from: <https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2016/07/Introduction-National-Audit-Office.pdf>

The Audit Commission Act 1998 แต่ต่อมา เมื่อปี ค.ศ. 2014 อังกฤษได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติการตรวจสอบและความรับผิดชอบท้องถิ่น ค.ศ. 2014 (Local Audit and Accountability Act 2014) ซึ่งมีผลเป็นการยกเลิกระบบการตรวจสอบที่มีอยู่เดิม กล่าวคือพระราชบัญญัติดังกล่าวมีผลเป็นการยกเลิก The Audit Commission Act 1998 และทำให้คณะกรรมการตรวจสอบ (Audit Commission) ล้มสลายลง²⁴⁷ โดยมีการโอนอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบไปยังหน่วยงานอื่น ๆ ซึ่งตามพระราชบัญญัติดังกล่าว รัฐบาลท้องถิ่นและหน่วยงานด้านสาธารณสุขสามารถจัดหาและแต่งตั้งผู้ตรวจสอบ (local auditor) ของตนเองได้²⁴⁸ โดยมี สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศอังกฤษ (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales: ICAEW) เป็นผู้รับผิดชอบการออกใบอนุญาต การลงทะเบียน และการตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้ตรวจสอบของท้องถิ่น ในการนี้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินได้รับหน้าที่ในการจัดทำแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและคำแนะนำ (Code of Audit Practice and guidance) เพื่อวางหลักเกณฑ์ที่ผู้ตรวจสอบของท้องถิ่น (local auditor) จะต้องถือปฏิบัติในการปฏิบัติหน้าที่ โดยแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบดังกล่าวจะรวบรวมแนวปฏิบัติที่ดีที่สุดเกี่ยวกับมาตรฐาน ขั้นตอน และเทคนิคต่าง ๆ ในวิชาชีพที่ผู้ตรวจสอบของท้องถิ่นจะนำไปใช้²⁴⁹ นอกจากนี้กฎหมายยังกำหนดให้มีการทบทวนแนวทางปฏิบัติเพื่อพิจารณาปรับปรุงให้เหมาะสมกับสภาพการณ์อย่างน้อยทุก 5 ปี²⁵⁰

1.4 ลักษณะงานที่ตรวจสอบ

ลักษณะงานที่ตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (National Audit Office) แยกออกได้เป็น 2 ลักษณะงาน คือ การตรวจสอบด้านการเงิน และการตรวจสอบความคุ้มค่าของการดำเนินงาน

1.4.1 การตรวจสอบด้านการเงิน (Financial Audit)

ในการตรวจสอบทางการเงินผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจเข้าถึงเอกสารที่เกี่ยวข้องของส่วนราชการต่าง ๆ ได้ภายในเวลาที่เหมาะสม และบุคคลที่ครอบครองเอกสารดังกล่าว

²⁴⁷ Local Audit and Accountability Act 2014, Sec 1.

²⁴⁸ Mark Upton, *Local Audit and Accountability Act 2014 an Lgiu Essential Guide*. p. 11.

²⁴⁹ Local Audit and Accountability Act 2014, Schedule 6, Paragraph 1.

²⁵⁰ Local Audit and Accountability Act 2014, Schedule 6, Paragraph 5.

จะต้องให้ความช่วยเหลือแก่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการให้ข้อมูลหรือคำอธิบายเกี่ยวกับเอกสารเหล่านั้น²⁵¹

ปัจจุบันอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการตรวจสอบบัญชีเป็นไปตาม Exchequer and Audit Departments Act 1921 และ Government Resources and Accounts Act 2000 ซึ่งกำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ ดังนี้

(1) หน้าที่ตรวจสอบบัญชีของรัฐบาล (Whole of government accounts)

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่ต้องตรวจสอบบัญชีรวมของรัฐบาลที่กระทรวงการคลัง (The Treasury) ส่งมาว่ามีความถูกต้องครบถ้วนสมบูรณ์หรือไม่ เมื่อตรวจสอบแล้วเสร็จผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะรับรองและออกรายงานแล้วจัดส่งไปยังกระทรวงการคลัง ซึ่งกระทรวงการคลังจะเสนอบัญชีและรายงานดังกล่าวต่อสภาผู้แทนราษฎรต่อไป²⁵²

(2) หน้าที่ตรวจสอบบัญชีรายรับของรัฐ (Examination of accounts of receipts of revenue)

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในนามของสภาผู้แทนราษฎรมีหน้าที่ตรวจสอบบัญชีรายรับของรัฐที่จัดเก็บโดยกรมศุลกากรและสรรพสามิต (Departments of Customs and Excise) บัญชีรายรับภายในประเทศ และบัญชีรายรับอื่นที่มีกฎหมายกำหนดให้ต้องนำส่งกระทรวงการคลัง เพื่อให้มั่นใจว่ามีการกำหนดกฎระเบียบและขั้นตอนที่รัดกุมและมีการดำเนินการอย่างถูกต้องเพื่อความปลอดภัยของเงินที่เก็บได้ โดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต้องดำเนินการตรวจสอบตามที่เห็นว่าเหมาะสมแล้วนำเสนอรายงานผลการตรวจสอบ (บัญชีแหล่งที่มาของรายได้) ดังกล่าวต่อรัฐสภา ทั้งนี้ บัญชีแหล่งที่มาของรายได้จะต้องจัดทำตามรูปแบบที่กระทรวงการคลังกำหนด²⁵³

(3) หน้าที่ตรวจสอบบัญชีเงินสดอื่น ๆ (Examination of other cash accounts)

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่ตรวจสอบบัญชีของบุคคลหรือหน่วยงานใด ๆ ตามกฎกระทรวง (Statutory instrument) ที่ออกโดยกระทรวงการคลัง ซึ่งกฎกระทรวงดังกล่าวต้องผ่านการอนุมัติจากสภาผู้แทนราษฎรก่อน โดยในการตรวจสอบบัญชี ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต้องดำเนินการให้ล่าช้าน้อยที่สุดและเมื่อดำเนินการตรวจสอบแต่ละบัญชีแล้วเสร็จ ผู้ว่าการ

²⁵¹ Government Resources and Accounts Act 2000, Sec 8.

²⁵² Government Resources and Accounts Act 2000, Sec 11.

²⁵³ Exchequer and Audit Departments Act 1921, Sec 2.

ตรวจเงินแผ่นดินต้องลงนามรับรองในใบบันทึกบัญชี และจะต้องสำเนาบัญชีที่ได้รับการรับรองดังกล่าวส่งไปยังบุคคลหรือหน่วยงานที่มีปัญหา²⁵⁴

(4) หน้าที่ตรวจสอบบัญชีทรัพยากร (Resource accounts)

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่ต้องตรวจสอบบัญชีทรัพยากรที่ได้รับจากหน่วยงานต่าง ๆ ว่ามีความถูกต้องครบถ้วนสมบูรณ์หรือไม่ การใช้จ่ายเงินเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่รัฐสภากำหนดหรือไม่ และทรัพยากรที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภาได้ถูกใช้ไปภายใต้วัตถุประสงค์ที่ได้รับอนุมัติหรือไม่ หากพบว่าวัตถุประสงค์ในการใช้ทรัพยากรไม่ได้เป็นไปตามที่ได้รับอนุมัติ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่ต้องแจ้งให้กระทรวงการคลังทราบ ทั้งนี้ ในการตรวจสอบผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะรับรองและออกรายงานแล้วจัดส่งบัญชีที่ได้รับการรับรองพร้อมรายงานดังกล่าวให้กระทรวงการคลังภายในวันที่ 15 มกราคมของปีงบประมาณถัดไป และกระทรวงการคลังจะเสนอบัญชีและรายงานดังกล่าวต่อสภาผู้แทนราษฎรภายในวันที่ 31 มกราคม นอกจากนี้ หากตรวจสอบแล้วพบการจัดทำบัญชีของหน่วยงานใดไม่เป็นที่พึงพอใจผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะรายงานต่อสภาผู้แทนราษฎรต่อไป²⁵⁵

1.4.2 การตรวจสอบความคุ้มค่าของการดำเนินงาน (Performance Audit หรือ Value for Money)

อำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการตรวจสอบเรื่องการใช้ทรัพยากรในเชิงความประหยัด ความมีประสิทธิภาพ และความมีประสิทธิภาพ ปรากฏอยู่ใน National Audit Act 1983 โดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยงานที่ได้รับเงินอุดหนุนจากรัฐบาลในปีงบประมาณนั้นเกินกว่ากึ่งหนึ่งของงบประมาณทั้งหมดของหน่วยงานนั้น และให้ความเห็นเกี่ยวกับการตรวจสอบความคุ้มค่าของเงินไว้ในรายงาน โดยในการตรวจสอบผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจเข้าถึงเอกสารที่เกี่ยวข้องของส่วนราชการต่าง ๆ ได้ภายในเวลาที่เหมาะสมเพื่อนำมาประกอบการพิจารณา และบุคคลที่ครอบครองเอกสารดังกล่าวจะต้องให้ความช่วยเหลือแก่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการให้ข้อมูลหรือคำอธิบายเกี่ยวกับเอกสารเหล่านั้น และเมื่อตรวจสอบแล้วเสร็จผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะรายงานผลการตรวจสอบดังกล่าวต่อสภาผู้แทนราษฎร²⁵⁶

ในการตรวจสอบการดำเนินงาน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะตรวจสอบในเรื่องใด แต่จะต้องคำนึงถึงข้อเสนอของคณะกรรมการมาธิการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ

²⁵⁴ Exchequer and Audit Departments Act 1921, Sec 3.

²⁵⁵ Government Resources and Accounts Act 2000, Sec 6.

²⁵⁶ National Audit Act 1983, Sec 6 – 8.

(The Public Accounts Commission) ประกอบด้วย²⁵⁷ โดยในการตรวจสอบจะเป็นการสร้างความมั่นใจว่าทรัพยากรของหน่วยงานต่าง ๆ ได้ถูกนำไปใช้อย่างประหยัด มีประสิทธิภาพ และบรรลุประสิทธิผล แต่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไม่สามารถก้าวล่วงเข้าไปตรวจสอบเกี่ยวกับความเหมาะสมของวัตถุประสงค์เชิงนโยบาย (merits of policy objectives) กล่าวคือ ในการตรวจสอบจะไม่สามารถเข้าไปตั้งคำถามเกี่ยวกับข้อดีของวัตถุประสงค์เชิงนโยบายของหน่วยงานต่าง ๆ หรือข้อดีของนโยบายของรัฐบาลที่ได้มีการกำหนดไว้ การตรวจสอบจึงมุ่งเน้นเกี่ยวกับวิธีการ (mean) ที่หน่วยราชการใช้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์เชิงนโยบายที่กำหนดและได้รับอนุมัติจากรัฐสภา²⁵⁸ โดยในการตรวจสอบ NAO จะมีการวางแผนในการตรวจสอบและกำหนดหัวข้อที่จะตรวจสอบในแต่ละปี โดยคำนึงถึงความเสี่ยง จำนวนเงินและทรัพยากรที่เกี่ยวข้อง ผลกระทบของโครงการดังกล่าวต่อประชาชน ขอบเขตการจัดทำรายงานข้อเสนอแนะ ความสนใจของสาธารณะและรัฐสภา รวมถึงว่าการเข้าไปตรวจสอบจะก่อให้เกิดประโยชน์หรือไม่²⁵⁹ ทั้งนี้ ก่อนดำเนินการตรวจสอบผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะต้องปรึกษามาตรกหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องตามที่เห็นว่าเหมาะสม หรือบุคคลหรือหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการตามผลการตรวจสอบ²⁶⁰ และในขณะที่ทำการตรวจสอบ NAO จะหารือข้อตรวจพบกับเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจเพื่อตรวจสอบความถูกต้องของข้อมูลระหว่างกันและรับทราบความเห็นจากหน่วยรับตรวจ และป้องกันความขัดแย้งที่จะมีขึ้นในภายหลัง โดยความเห็นของหน่วยรับตรวจจะถูกรับไว้ร่วมกับเนื้อหาของรายงานด้วย

1.5 การรายงานผลการตรวจสอบ²⁶¹

รายงานผลการตรวจสอบทางการเงินของ NAO จะรายงานต่อรัฐสภาในรูปแบบของความเห็นที่พิมพ์เผยแพร่พร้อมทั้งงบการเงินประจำปีของแต่ละหน่วยงาน โดยงบตรวจสอบการเงินจะต้องเผยแพร่ภายในวันที่ 31 มกราคมของปีงบประมาณถัดไป ทั้งนี้ รายงานการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อกำหนดจะรวมเป็นส่วนหนึ่งของรายงานการตรวจสอบทางการเงินด้วย ในขณะที่รายงานผลการตรวจสอบดำเนินงาน NAO จะจัดทำแยกเป็นรายงานต่างหากเสนอต่อรัฐสภา โดยจะจัดส่งไปยังสภาผู้แทนราษฎร รายงานผลการตรวจสอบดำเนินงานและรายงานงบการเงินจะถูกเผยแพร่

²⁵⁷ National Audit Act 1983, Sec 7A.

²⁵⁸ National Audit Act 1983, Sec 6, 7 and 7ZA.

²⁵⁹ อนันต์ ยศสุนทร, "อำนาจหน้าที่ขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดิน: ฝรั่งเศสและอังกฤษ," รัฐสภาสาร ปีที่ 64, ฉบับที่ 3 (มีนาคม 2560): 36.

²⁶⁰ National Audit Act 1983, Sec 7ZA.

²⁶¹ Bianca Brétéché and Alastair Swarbrick, "Developing Developing Effective Working Relationships between Supreme Audit Institutions and Parliaments," *SIGMA Papers* No. 54. p. 222 – 227.

นอกจากนี้ NAO จะจัดเตรียมผลการตรวจสอบที่เป็นลายลักษณ์อักษรทั้งแบบเป็นทางการและไม่เป็นทางการให้กับคณะกรรมการชุดต่าง ๆ ของรัฐสภาเฉพาะในประเด็นที่ NAO มีความเชี่ยวชาญ ผลการตรวจสอบเหล่านี้บางส่วนถูกส่งเป็นบันทึกถึงคณะกรรมการที่เกี่ยวข้องโดยตรง โดยไม่ได้จัดส่งอย่างเป็นทางการต่อรัฐสภา

รายงานของ NAO ที่จัดส่งมายังรัฐสภาจะได้รับการพิจารณาจากคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ (The Public Accounts Commission) โดยคณะกรรมการอาจเรียกหน่วยรับตรวจมาชี้แจงหรือให้ส่งหลักฐานเพิ่มเติม แล้วจัดทำรายงานข้อเสนอแนะของตนเพื่อเสนอต่อรัฐบาล ซึ่งรัฐบาลจะเห็นชอบให้ดำเนินการตามข้อเสนอแนะดังกล่าวหรือไม่ก็ได้ แต่ตามธรรมเนียมรัฐบาลจะตอบสนองต่อข้อเสนอแนะของคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐภายใน 2 เดือนหลังการเผยแพร่รายงาน ซึ่งโดยทั่วไปแล้วกระทรวงการคลังจะเผยแพร่ผลการตอบสนองของรัฐบาลต่อรายงานผลการตรวจสอบของคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐทุก ๆ เดือนหรือสองเดือน โดย NAO จะทำหน้าที่ติดตามการตอบสนองของรัฐบาลดังกล่าวและจะให้คำแนะนำแก่คณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐเกี่ยวกับการดำเนินการติดตาม ส่วนรายงานที่ยังไม่ได้รับการตอบสนองจากรัฐบาล คณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐจะมีการจัดประชุมประจำปีและสอบถามไปยังหน่วยงานดังกล่าวถึงความคืบหน้าในการดำเนินการตามข้อเสนอแนะ

2. การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศเกาหลีใต้

2.1 ประวัติความเป็นมา²⁶²

ระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศเกาหลีมีประวัติศาสตร์อันยาวนาน มีต้นกำเนิดกว่า 1,300 ปีที่ผ่านมา ในช่วงราชวงศ์ Silla (Silla Dynasty) รัฐได้จัดตั้งหน่วยงานของรัฐเรียกว่า Sajeongbu ขึ้น เพื่อทำหน้าที่กวดขันวินัยในหมู่เจ้าหน้าที่รัฐบาลส่วนกลางและส่วนท้องถิ่น ต่อมาได้มีการจัดตั้งหน่วยงานของรัฐในลักษณะดังกล่าวสืบต่อกันมา เช่น Osadae และ Saheonbu ในราชวงศ์ Goryeo (Goryeo Dynasty) และ Saheonbu และ Saganwon ในราชวงศ์ Joseon (Joseon Dynasty) หน้าที่หลักขององค์กรตรวจสอบในอดีตเหล่านี้คือการเปิดโปงการกระทำผิดของเจ้าหน้าที่รัฐ โดยสิ่งสำคัญอย่างยิ่งคือการก่อตั้งระบบผู้ตรวจราชการลับ (Secret Royal Inspectors system) ของราชวงศ์ Joseon ในปี ค.ศ. 1509 ซึ่งผู้ตรวจราชการลับจะได้รับการแต่งตั้งจากกษัตริย์ โดยแต่งตั้งจากชายหนุ่มผ่านการสอบราชการที่เรียกว่า Gwageo ผู้ตรวจราชการลับจะรับผิดชอบงานสืบสวน การปกครอง และการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นในรัฐบาลท้องถิ่น ในการปฏิบัติหน้าที่ผู้ตรวจราชการลับจะไม่

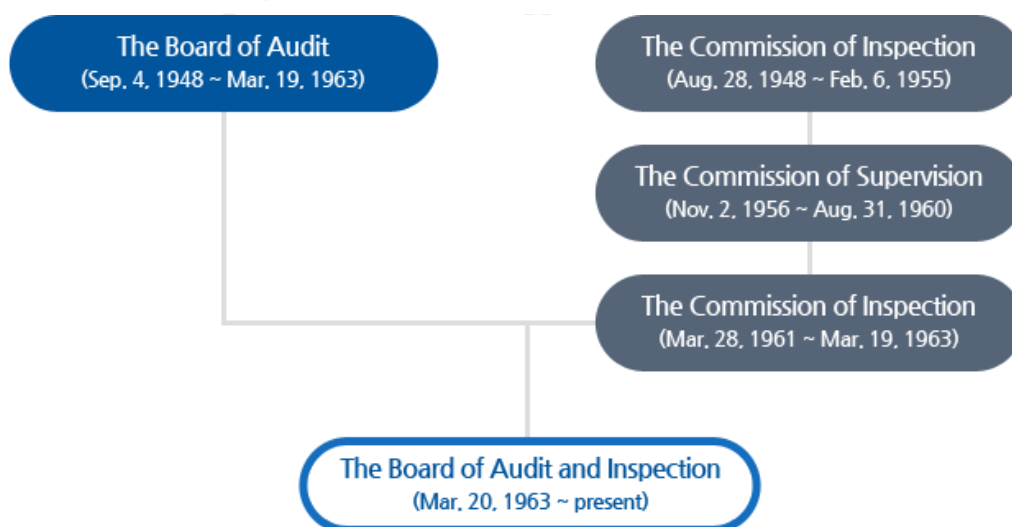
²⁶² The Secretariat of BAI, "History of the Audit and Inspection System of Korea," [Online] Accessed: 10 May 2019. Available from: english.bai.go.kr/bai_eng/popup/about/popup/brief_popup_1.do

เปิดเผยตัวตนที่แท้จริง พวกเขาแต่ละคนจะถือ Mapae หรือเหรียญทหารม้าที่ได้รับมอบอำนาจ ซึ่งทำให้พวกเขาสามารถระดมม้าได้ในกรณีที่ต้องการ โดยบนเหรียญดังกล่าวจะสลักจำนวนม้าที่ผู้ตรวจแต่ละคนสามารถระดมเพื่อปฏิบัติภารกิจ

ภายหลังสาธารณรัฐเกาหลีก่อตั้งขึ้นในปี ค.ศ. 1948 ได้มีการก่อตั้งคณะกรรมการตรวจสอบ (The Board of Audit) ขึ้น โดยอยู่ภายใต้ประธานาธิบดีในฐานะสถาบันตรวจสอบสูงสุดตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญปี 1948 ทำหน้าที่ดำเนินการตรวจสอบรัฐบาลกลาง รัฐบาลท้องถิ่น องค์กรที่รัฐบาลลงทุน และองค์กรอื่น ๆ ที่กำหนดโดยกฎหมาย นอกจากนี้ ในปีเดียวกันยังมีการจัดตั้ง The Commission of Inspection ขึ้นภายใต้ประธานาธิบดีตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติองค์กรของรัฐบาลปี 1948 (The Government Organization Act of 1948) เพื่อควบคุมและตรวจสอบการปฏิบัติงานของพนักงานรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่น องค์กรที่รัฐบาลลงทุน และองค์กรอื่น ๆ ที่กำหนดโดยกฎหมาย ต่อมาในช่วงปี 1955 ถึง 1960 The Commission ถูกเปลี่ยนชื่อเป็นคณะกรรมการกำกับดูแลและควบคุม (The Commission of Supervision and Control) จากนั้นได้มีการจัดระบบใหม่ โดยกำหนดให้องค์กรดังกล่าวอยู่ภายใต้นายกรัฐมนตรีโดยใช้ชื่อเดิม คือ The Commission of Inspection ซึ่งเป็นไปตาม The Commission of Inspection Act 1961

การตรวจสอบโดย Board of Audit และการตรวจสอบโดย Commission of Inspection ในหลายกรณีเกี่ยวข้องกันอย่างใกล้ชิดจนไม่สามารถแยกกันได้อย่างชัดเจน ดังนั้น ในการแก้ไขรัฐธรรมนูญปี 1962 จึงได้มีการกำหนดให้รวมองค์กรทั้งสองเข้าไว้ด้วยกันเป็นคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศเกาหลี (Board of Audit and Inspection – BAI) ก่อตั้งขึ้นเมื่อวันที่ 20 มีนาคม 1963 อยู่ภายใต้ Board of Audit and Inspection Act 1963

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาพประกอบความเป็นมาของ BAI

2.2 ระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศเกาหลีใต้ในปัจจุบัน

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินของสาธารณรัฐเกาหลี (The Board of Audit and Inspection of the Republic of Korea – BAI) เป็นสถาบันตรวจสอบสูงสุดของเกาหลีใต้ก่อตั้งขึ้นในปี 1948 ตามบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญ²⁶³ อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของประธานาธิบดี²⁶⁴ แต่ยังคงมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ซึ่งถูกรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญ BAI ประกอบด้วย สภาคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (Council of the Commissioners) สำนักงานเลขาธิการ (Secretariat) สถาบันฝึกอบรมด้านการตรวจสอบและการสืบสวน (Audit and Inspection Training Institute – AITI) และสถาบันวิจัยด้านการตรวจสอบและการสืบสวน (Audit and Inspection Research Institute – AIRI)

2.2.1 คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (Board of Audit and Inspection หรือ Council of the Commissioners)

ตาม Board of Audit and Inspection Act กำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินประกอบด้วยกรรมการจำนวน 7 คนรวมประธาน²⁶⁵ เพื่อทำหน้าที่ตรวจสอบการชำระบัญชีรายรับและรายจ่ายของรัฐ ตรวจสอบและกำกับดูแลบัญชีของหน่วยงานต่าง ๆ ได้แก่ หน่วยงานของรัฐบาลกลาง จังหวัด รัฐบาลท้องถิ่น และหน่วยงานที่รัฐลงทุน และตรวจสอบการทำงาน of รัฐบาลและเจ้าหน้าที่รัฐ²⁶⁶ โดยประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของ BAI ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินคนปัจจุบัน คือ Choe Jae-Hyeong ได้รับการแต่งตั้งเมื่อเดือนมกราคม พ.ศ. 2561

2.2.1.1 คุณสมบัติ

Board of Audit and Inspection Act ได้กำหนดคุณสมบัติของบุคคลที่สามารถได้รับการแต่งตั้งเป็นกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน จะต้องแต่งตั้งจากบุคคลดังต่อไปนี้²⁶⁷

1. บุคคลที่รับราชการมาแล้วเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 8 ปี ซึ่งเป็นข้าราชการอาวุโส (Senior Civil Service Corps) ภายใต้มาตรา 2-2 แห่ง State Public Officials Act (รวมถึงข้าราชการอาวุโสของ BAI ที่กำหนดไว้ในมาตรา 17-2 แห่งพระราชบัญญัตินี้) หรือในฐานะข้าราชการระดับ 3 ขึ้นไป

²⁶³ Constitution of the Republic of Korea ประกาศใช้เมื่อ 17 กรกฎาคม 1948 และมีการแก้ไขครั้งสุดท้ายเมื่อ 29 ตุลาคม 1987

²⁶⁴ Constitution of the Republic of Korea, Article 97.

²⁶⁵ Board of Audit and Inspection Act, Article 3.

²⁶⁶ Constitution of the Republic of Korea, Article 97.

²⁶⁷ Board of Audit and Inspection Act, Article 7.

2. บุคคลซึ่งเป็นผู้พิพากษา อัยการ ผู้พิพากษาทหาร เจ้าหน้าที่ผู้แก้ต่าง (advocate officer) หรือทนายความ มาแล้วเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 10 ปี

3. บุคคลที่ดำรงตำแหน่งไม่ต่ำกว่ารองศาสตราจารย์มาแล้วไม่น้อยกว่า 8 ปี ในวิทยาลัยหรือมหาวิทยาลัยที่ได้รับการรับรอง

4. บุคคลที่ทำงานมาแล้วไม่น้อยกว่า 20 ปี ซึ่งในระหว่างนั้นต้องเป็นเจ้าหน้าที่บริหารมาแล้วไม่น้อยกว่า 5 ปี ของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หรือบริษัทจดทะเบียน KOSDAQ²⁶⁸ ที่กำหนดไว้ในมาตรา 9 (15) 3 ของพระราชบัญญัติการบริการการลงทุนทางการเงินและตลาดทุน (Financial Investment Services and Capital Markets Act) หรือสถาบันการลงทุนภาครัฐที่กำหนดไว้ในมาตรา 2 (1) ของกรอบพระราชบัญญัติด้านการบริหารสถาบันการลงทุนของรัฐบาล (Framework Act on the Management of Government-Invested Institutions)

2.2.1.2 กระบวนการแต่งตั้ง

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินประกอบด้วยกรรมการจำนวน 7 คนรวมประธาน ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะได้รับการแต่งตั้งจากประธานาธิบดีโดยได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา ประธานกรรมการจะเป็นตัวแทนของ BAI มีหน้าที่ควบคุมดูแลเจ้าหน้าที่ของ BAI²⁶⁹ ส่วนกรรมการตรวจเงินแผ่นดินคนอื่นจะได้รับการแต่งตั้งจากประธานาธิบดีตามคำแนะนำของประธานกรรมการ ทั้งนี้ กรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะมีสถานะเป็นเจ้าหน้าที่รัฐในงานทางการเมือง (political service)²⁷⁰

2.2.1.3 การปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

สภาคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นองค์กรพิจารณาสูงสุดของ BAI ทำหน้าที่ตัดสินใจในเรื่องนโยบายและแผนงานสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบสืบสวน รวมทั้งการพิจารณาวินิจฉัยรายงานผลการตรวจสอบสืบสวน โดยในการปฏิบัติหน้าที่สภาคณะกรรมการจะตัดสินใจโดยใช้คะแนนเสียงข้างมากของกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่ลงทะเบียนเข้าประชุม²⁷¹ โดยสภาคณะกรรมการจะตัดสินใจในเรื่องดังต่อไปนี้²⁷²

- (1) เรื่องที่เกี่ยวกับนโยบายการตรวจสอบและแผนของ BAI
- (2) เรื่องที่เกี่ยวกับการยืนยันการชำระบัญชีตามมาตรา 21

²⁶⁸ KOSDAQ คือ ตลาดหุ้นอิเล็กทรอนิกส์ของเกาหลีใต้

²⁶⁹ Board of Audit and Inspection Act, Article 4.

²⁷⁰ Board of Audit and Inspection Act, Article 5.

²⁷¹ Board of Audit and Inspection Act, Article 11.

²⁷² Board of Audit and Inspection Act, Article 12.

(3) เรื่องที่เกี่ยวกับการวินิจฉัยความรับผิดสำหรับค่าสินไหมตามมาตรา 31 BAI จะพิจารณาวินิจฉัยความรับผิดทางแพ่งว่าเจ้าหน้าที่บัญชีหรือบุคคลอื่นใดจะต้องรับผิดชอบในการชดใช้ค่าเสียหายตามบทบัญญัติของกฎหมายหรือไม่

(4) เรื่องที่เกี่ยวกับการขอให้ลงโทษทางวินัยหรือการดำเนินการตามมาตรา 32 BAI อาจทำความเข้าใจไปยังรัฐมนตรีเจ้าสังกัดหรือหน่วยงานเพื่อขอให้ดำเนินการทางวินัยกับเจ้าหน้าที่รัฐหรือดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้องได้ ซึ่งส่วนราชการจะให้คณะกรรมการวินัยดำเนินการต่อไป

(5) เรื่องที่เกี่ยวกับการขอให้แก้ไขตามมาตรา 33 ในกรณีนี้ BAI ตรวจสอบว่ามีสิ่งที่มีผิดกฎหมายหรือความไม่ยุติธรรม อาจทำความเข้าใจไปยังนายกรัฐมนตรี รัฐมนตรีเจ้าสังกัด หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ดำเนินการมาตรการที่จำเป็นสำหรับการออกกฎหมาย แก้ไขหรือยกเลิกกฎหมายและกฎหมายลำดับรอง

(6) เรื่องที่เกี่ยวกับการขอให้ปรับปรุงตามมาตรา 34 ในกรณีนี้ BAI ตรวจสอบการกระทำที่ไม่สมควรหรือผิดกฎหมาย อาจทำความเข้าใจไปยังนายกรัฐมนตรี รัฐมนตรีเจ้าสังกัด หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ดำเนินการปรับปรุงสถาบันหรือการบริหารจัดการ

(7) เรื่องที่เกี่ยวกับข้อเสนอแนะ ฯลฯ ตามมาตรา 34-2 (1)

(8) เรื่องที่เกี่ยวกับการตรวจสอบซ้ำตามมาตรา 36 มาตรา 38 และมาตรา 39

(9) เรื่องที่เกี่ยวกับรายงานประจำปีของการตรวจสอบการชำระบัญชีตามมาตรา 41 และรายงานระหว่างปีตามมาตรา 42

(10) เรื่องที่เกี่ยวกับการตัดสินใจในการขอให้ตรวจสอบตามมาตรา 46

(11) เรื่องที่เกี่ยวกับการแสดงความคิดเห็น ฯลฯ ตามมาตรา 49

(12) เรื่องที่เกี่ยวกับการออกกฎหมาย การแก้ไข และการยกเลิกระเบียบของ BAI

(13) เรื่องที่เกี่ยวกับการของบประมาณและการชำระบัญชีของ BAI

(14) เรื่องที่เกี่ยวกับการยกเว้นการตรวจสอบตามมาตรา 28

(15) เรื่องที่เกี่ยวกับการดำเนินการแทนในการตรวจสอบตามมาตรา 50-2

(16) เรื่องอื่น ๆ ที่ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกล่าวถึง

ในกรณีที่สภาคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะพิจารณาเรื่องการวินิจฉัยความรับผิดสำหรับค่าสินไหมตามมาตรา 31 หรือเรื่องที่เกี่ยวกับการตรวจสอบซ้ำ (re-examination) ตามมาตรา 36 มาตรา 38 และมาตรา 39 คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินอาจเปิดโอกาสให้บุคคลอื่นหรือผู้มีส่วนได้เสียมีโอกาสแสดงความคิดเห็นเป็นลายลักษณ์อักษรด้วยวิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์หรือ

ด้วยวาทะก็ได้²⁷³ และถ้าเห็นว่าจำเป็นต่อการพิจารณา คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินอาจขอให้ผู้มี ส่วนได้เสียหรือพยานมาให้ข้อมูลต่อสภาคณะกรรมการเพื่อขอความรู้และประสบการณ์²⁷⁴

ทั้งนี้ กรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะไม่สามารถแทรกแซงในการพิจารณา เรื่องที่เกี่ยวข้องกับตนเอง เรื่องที่มีบุคคลซึ่งเป็นญาติของกรรมการเข้ามาเกี่ยวข้อง เรื่องที่กรรมการ เป็นพยานหรือพยานผู้เชี่ยวชาญของบุคคลที่เกี่ยวข้อง และเรื่องที่กรรมการเข้าร่วมสอบสวนหรือ ตรวจสอบก่อนที่จะได้รับการแต่งตั้ง นอกจากนี้ เมื่อมีการฟ้องร้องดำเนินคดีกับกรรมการ หรือ กรรมการถูกดำเนินคดีทางอาญา กรรมการจะถูกระงับการใช้อำนาจจนกว่าจะมีการตัดสินในการ ฟ้องร้องหรือศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุด²⁷⁵

ในการประชุมของสภาคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตามอำนาจหน้าที่ เพื่อพิจารณาเรื่องต่าง ๆ เลขานุการ (Secretary General) จะเข้าร่วมการประชุมด้วยเพื่ออธิบายและ แสดงความคิดเห็นต่อข้อเสนอ (proposal) ที่ตนเป็นผู้จัดทำ และดำเนินการกิจการที่เกี่ยวข้องกับการ ประชุมตามคำสั่งของประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน นอกจากนี้ พนักงานที่เกี่ยวข้องกับข้อเสนอ หากได้รับอนุมัติจากสภาคณะกรรมการก็อาจเข้าร่วมประชุมเพื่อแสดงความคิดเห็นเกี่ยวกับข้อเสนอของ ตนได้²⁷⁶

2.2.1.4 การดำรงตำแหน่งและการพ้นจากตำแหน่ง

กรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีวาระการดำรงตำแหน่งเป็นเวลา 4 ปี โดยประธานกรรมการจะต้องมีอายุไม่เกิน 70 ปี ส่วนกรรมการตรวจเงินแผ่นดินคนอื่นจำกัดอายุ ไม่เกิน 65 ปี²⁷⁷ โดยขณะที่ดำรงตำแหน่งกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะไม่สามารถดำรงตำแหน่ง สมาชิกรัฐสภา (National Assembly) หรือสมาชิกสภาท้องถิ่น เจ้าหน้าที่รัฐของหน่วยงานทางบริหาร ผู้บริหารหรือพนักงานขององค์กรที่อยู่ภายใต้การตรวจสอบตามพระราชบัญญัตินี้ ตลอดจนสำนักงาน หรือตำแหน่งอื่นที่มีการจ่ายค่าตอบแทน และไม่สามารถประกอบธุรกิจแสวงหาผลกำไร²⁷⁸ อีกทั้งจะ ไม่ได้รับอนุญาตให้เข้าร่วมพรรคการเมืองหรือเข้าร่วมกิจกรรมทางการเมือง²⁷⁹ ส่วนการพ้นจาก ตำแหน่ง กรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะพ้นจากตำแหน่งเมื่อครบวาระ หรือมีอายุเกินกว่าที่กฎหมาย กำหนด โดยหลักกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะถูกไล่ออกไม่ได้ เว้นแต่กรณีที่ถูกฟ้องร้องดำเนินคดี

²⁷³ Board of Audit and Inspection Act, Article 13 – 2.

²⁷⁴ Board of Audit and Inspection Act, Article 14.

²⁷⁵ Board of Audit and Inspection Act, Article 15.

²⁷⁶ Board of Audit and Inspection Act, Article 13.

²⁷⁷ Board of Audit and Inspection Act, Article 6.

²⁷⁸ Board of Audit and Inspection Act, Article 9.

²⁷⁹ Board of Audit and Inspection Act, Article 10.

หรือถูกคำพิพากษาให้จำคุกหรือโทษที่หนักกว่านั้น รวมถึงกรณีที่ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้เนื่องจากความอ่อนแอทางจิตใจหรือร่างกายเป็นระยะเวลาาน โดยการพ้นจากตำแหน่ง ประธานาธิบดีจะเป็นผู้สั่งให้กรรมการตรวจเงินแผ่นดินออกจากตำแหน่งตามคำแนะนำของประธานกรรมการ ผ่านมติของสภากรรมการ (Council of Commissioners)²⁸⁰

2.2.2 สำนักงานเลขาธิการ (Secretariat)

สำนักงานเลขาธิการ (The Secretariat) ถูกจัดตั้งขึ้นใน BAI เพื่อทำการตรวจสอบบัญชี การตรวจสอบและสืบสวน การตัดสินใจในการตรวจสอบ และบริหารงานต่าง ๆ ของ BAI ภายใต้การกำกับดูแลของประธาน BAI (ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน)²⁸¹ โดยสำนักงานเลขาธิการจะมีเลขาธิการ (Secretary General) หนึ่งคน รองเลขาธิการ 2 คน และบุคลากรอื่น ๆ ซึ่งจำนวนบุคลากรจะถูกกำหนดโดยข้อบังคับของ BAI ที่ได้รับอนุมัติจากประธานาธิบดีภายในวงเงินงบประมาณ²⁸²

เลขาธิการ (Secretary General) จะได้รับการแต่งตั้งหรือถอดถอนโดยประธานาธิบดีตามคำแนะนำของประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นไปตามมติของสภาคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน โดยบุคคลที่จะได้รับแต่งตั้งเป็นเลขาธิการจะต้องเป็นเจ้าหน้าที่รัฐ ซึ่งเป็นสมาชิกของข้าราชการอาวุโสของ BAI และเป็นเจ้าหน้าที่รัฐตั้งแต่ระดับ 4 ขึ้นไป ส่วนเจ้าหน้าที่ของ BAI ระดับ 5 จะได้รับการแต่งตั้งหรือปลดออกโดยประธานาธิบดีตามคำแนะนำของประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และเจ้าหน้าที่ตั้งแต่ระดับ 6 ลงมา จะได้รับการแต่งตั้งหรือปลดออกโดยประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน²⁸³

เลขาธิการจะเป็นผู้บริหารงานของสำนักงานเลขาธิการและกำกับดูแลบุคลากรของสำนักงาน ภายใต้การกำกับดูแลของประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ส่วนรองเลขาธิการจะให้ความช่วยเหลือเลขาธิการในการปฏิบัติหน้าที่ และถ้าเลขาธิการไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้เนื่องจากประสบอุบัติเหตุโดยไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ รองเลขาธิการจะปฏิบัติหน้าที่ในนามของเลขาธิการ นอกจากนี้ สถานะของเลขาธิการจะได้รับการแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งในราชการการเมือง (political service) และรองเลขาธิการจะดำรงตำแหน่งในราชการทั่วไป (general service)²⁸⁴

²⁸⁰ Board of Audit and Inspection Act, Article 8.

²⁸¹ Board of Audit and Inspection Act, Article 16.

²⁸² Board of Audit and Inspection Act, Article 17.

²⁸³ Board of Audit and Inspection Act, Article 18.

²⁸⁴ Board of Audit and Inspection Act, Article 19 (1) – (3).

ในส่วนของค่าตอบแทน เลขาธิการจะได้รับค่าตอบแทนในจำนวนที่เท่ากับค่าตอบแทนของผู้ช่วยรัฐมนตรี (Vice-Minister) ส่วนค่าตอบแทนของรองเลขาธิการจะได้รับเป็นจำนวนเดียวกันกับค่าตอบแทนของรัฐมนตรีช่วยว่าการ (Deputy Minister)²⁸⁵

2.3 โครงสร้างองค์กร

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสาธารณรัฐเกาหลี (The Board of Audit and Inspection of the Republic of Korea) มีประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (Chairperson of BAI) เป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุด โครงสร้างองค์กรประกอบด้วย 4 ส่วน ได้แก่ **ส่วนที่ 1 สภาคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (Council of commissioners)** คือ ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและกรรมการอื่นรวม 7 คน **ส่วนที่ 2 สำนักงานเลขาธิการ (The Secretariat)** มีเลขาธิการเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุด และมีรองเลขาธิการ (Deputy Secretary General) จำนวน 4 คน โดยรองเลขาธิการ 3 คน จะควบคุมสำนักที่ทำหน้าที่ตรวจสอบและสืบสวนบัญชีของกระทรวง ทบวง กรมทั้งหมด รวมทั้งหน่วยงานอื่นที่กฎหมายกำหนดให้อยู่ภายใต้การตรวจสอบของ BAI ซึ่งแต่ละสำนักตรวจสอบ (Audit Bureau) จะแบ่งออกเป็นแผนก (Division) ต่าง ๆ ส่วนรองเลขาธิการอีก 1 คน จะควบคุมสำนักสนับสนุนซึ่งทำหน้าที่ด้านการวางแผนและประสานงานของสำนักงาน **ส่วนที่ 3 ศูนย์ฝึกอบรมการตรวจสอบและการสืบสวน (Audit and Inspection Training Center)** เป็นหน่วยงานสนับสนุน ทำหน้าที่ด้านการฝึกอบรมให้กับเจ้าหน้าที่ของ BAI และผู้ที่เกี่ยวข้องในการตรวจสอบหรือการบัญชีของหน่วยงานและองค์กรที่อยู่ภายใต้การตรวจสอบตาม Board of Audit and Inspection Act²⁸⁶ โดยศูนย์ฝึกอบรมฯ มีประธาน (President of AITI) เป็นผู้บริหารสูงสุด กำกับดูแลส่วนงานสนับสนุนการฝึกอบรม และมีหัวหน้ากองฝึกอบรม (Head of Training Management Department) ดูแลงานด้านการฝึกอบรม และ **ส่วนที่ 4 สถาบันวิจัยการตรวจสอบและการสืบสวน (Audit and Inspection Research Institute)** ทำหน้าที่ดำเนินการวิจัยและพัฒนาระบบและวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์ประสิทธิภาพและการประเมินผลงานตามนโยบายที่สำคัญ การประเมินโครงการ การดำเนินงานและอื่น ๆ ของหน่วยงานและองค์กรที่อยู่ภายใต้การตรวจสอบ โดยจะสนับสนุนการสร้างโครงสร้างพื้นฐานการตรวจสอบและการสืบสวน รวมถึงสำรวจและวิจัยเกี่ยวกับระบบ วิธีการตรวจสอบและการสืบสวน²⁸⁷ โดยสถาบันวิจัยฯ มีประธาน (President of AIRI) เป็น

²⁸⁵ Board of Audit and Inspection Act, Article 19 (4).

²⁸⁶ Board of Audit and Inspection Act, Article 19 – 2.

²⁸⁷ Board of Audit and Inspection Act, Article 19 – 4.

ผู้บริหารสูงสุด และมีผู้อำนวยการการจัดการวิจัย (Research Managing Director) ซึ่งเป็นสมาชิกข้าราชการอาวุโสของ BAI ที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นเจ้าหน้าที่ในส่วนบริการทั่วไป²⁸⁸

2.4 ลักษณะงานที่ตรวจสอบ

ตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งสาธารณรัฐเกาหลี (Constitution of the Republic of Korea) มาตรา 97 และมาตรา 99 และ Board of Audit and Inspection Act มาตรา 20 ได้กำหนดความรับผิดชอบหลักในการตรวจสอบของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินของสาธารณรัฐเกาหลี (The Board of Audit and Inspection of the Republic of Korea) แยกออกได้เป็น 3 ลักษณะงาน คือ การตรวจสอบการชำระบัญชีรายรับและรายจ่ายของรัฐ การตรวจสอบและกำกับดูแลบัญชีของหน่วยงานต่าง ๆ ที่กฎหมายกำหนดให้อยู่ภายใต้การตรวจสอบของ BAI เพื่อให้แน่ใจว่ามีการจัดทำบัญชีอย่างถูกต้อง และการตรวจสอบการทำงานของรัฐบาลและเจ้าหน้าที่รัฐเพื่อปรับปรุงและส่งเสริมการบริหารราชการแผ่นดิน ทั้งนี้ แต่ละลักษณะงานตรวจสอบมีรายละเอียด ดังนี้

2.4.1 การตรวจสอบการชำระบัญชีรายรับและรายจ่ายของรัฐ (Examination of the Final Accounts)

หน้าที่ของ BAI ในการตรวจสอบการชำระบัญชีรายรับและรายจ่ายของรัฐถูกกำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 99 และ Board of Audit and Inspection Act มาตรา 21 โดยกำหนดให้ BAI ต้องตรวจสอบบัญชีสุดท้าย (final accounts) ของรายได้และรายจ่ายทุกประเภทของรัฐในแต่ละปี แล้วยืนยันการชำระบัญชีตามผลลัพธ์ที่ได้จากการตรวจสอบ แล้วรายงานผลการตรวจสอบดังกล่าวต่อประธานาธิบดีและรัฐสภาในปีถัดไป

2.4.2 การตรวจสอบและกำกับดูแลบัญชีของหน่วยงานต่าง ๆ (Audit of Accounts)

BAI มีหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชีทางการเงินของรัฐ โดยหน่วยงานที่อยู่ภายใต้การตรวจสอบ ได้แก่ หน่วยงานของรัฐบาลกลาง จังหวัด รัฐบาลท้องถิ่น และหน่วยงานที่รัฐลงทุน เพื่อเป็นการรับรองว่าหน่วยงานดังกล่าวได้มีการจัดทำบัญชีอย่างถูกต้องและเป็นธรรม ทั้งนี้ เรื่องที่อยู่ภายใต้การตรวจสอบของ BAI สามารถแบ่งได้ 2 ประเภท ได้แก่ เรื่องที่อยู่ภายใต้การตรวจสอบแบบบังคับ คือ เป็นเรื่องที่ถูกกฎหมายบังคับให้ BAI มีหน้าที่ต้องตรวจสอบ โดยไม่สามารถใช้ดุลพินิจว่าจะตรวจสอบหรือไม่ และเรื่องที่อยู่ภายใต้การตรวจสอบแบบไม่บังคับ²⁸⁹ คือ BAI มีดุลพินิจในการ

²⁸⁸ Board of Audit and Inspection Act, Article 19 – 5.

²⁸⁹ Board of Audit and Inspection Act, Article 23.

ตัดสินใจว่าจะตรวจสอบเรื่องดังกล่าวหรือไม่ก็ได้ โดยพิจารณาจากความจำเป็นหรือตามคำขอของ นายกรัฐมนตรี

(1) เรื่องที่อยู่ภายใต้การตรวจสอบแบบบังคับ ได้แก่

- การวินิจฉัยความรับผิดชอบเพื่อให้มีการชดใช้ คือ ภายหลังจากที่ BAI ตรวจสอบและได้ผลลัพธ์จากการตรวจสอบแล้ว BAI จะต้องทบทวนผลการตรวจสอบแล้ววินิจฉัยว่า เจ้าหน้าที่บัญชีหรือบุคคลอื่นใดจะต้องรับผิดชอบในการชดใช้ค่าเสียหายตามบทบัญญัติของกฎหมาย

- บัญชีของจังหวัดและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น ๆ
- บัญชีของธนาคารแห่งประเทศไทยและบัญชีของนิติบุคคลที่รัฐหรือรัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้ถือหุ้นเกินกึ่งหนึ่งของจำนวนหุ้นทั้งหมด

- บัญชีของหน่วยงานที่มีกฎหมายฉบับอื่นกำหนดให้อยู่ภายใต้การตรวจสอบโดย BAI

ทั้งนี้ การตรวจสอบบัญชีของหน่วยงานต่าง ๆ ตามที่กล่าวมา ให้รวมถึงการตรวจสอบรายได้และค่าใช้จ่าย การได้มา การดูแล การจัดการ การจำหน่าย ทรัพย์สินรวมถึงสิ่งของ ตราสารเปลี่ยนมือ และสิทธิต่าง ๆ ด้วย²⁹⁰

(2) เรื่องที่อยู่ภายใต้การตรวจสอบแบบไม่บังคับ²⁹¹ ได้แก่

- การรับและการจ่ายเงินสด สิ่งของ หรือตราสารเปลี่ยนมือ ซึ่งเป็นของรัฐหรือรัฐบาลท้องถิ่น ซึ่งบริหารจัดการโดยบุคคลอื่นนอกเหนือจากหน่วยงานรัฐหรือรัฐบาลท้องถิ่น

- บัญชีของบุคคลที่รัฐหรือรัฐบาลท้องถิ่นไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมได้ให้เงินสงเคราะห์ เงินอุดหนุน เงินช่วยเหลือแบบให้เปล่า เงินบริจาค หรือการให้ความช่วยเหลือทางการเงินด้านสินเชื่อ รวมถึงบัญชีของบุคคลซึ่งบุคคลที่กล่าวถึงก่อนหน้านี้ได้ให้เงินสงเคราะห์ เงินอุดหนุน เงินช่วยเหลือแบบให้เปล่า หรือเงินบริจาค

- บัญชีของบุคคลที่รัฐหรือรัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้ถือหุ้นเกินกึ่งหนึ่งของจำนวนหุ้นทั้งหมด (รัฐหรือรัฐบาลท้องถิ่นได้ลงทุนเกินกว่า 50%) รวมถึงบัญชีของบุคคลซึ่งบุคคลที่กล่าวถึงก่อนหน้าได้ลงทุน

- บัญชีของบุคคลที่ได้รับการลงทุนโดยธนาคารแห่งประเทศไทย รัฐจังหวัดหรือรัฐบาลท้องถิ่น เกินกึ่งหนึ่งของเงินทุนทั้งหมด รวมถึงบัญชีของบุคคลที่มีการค้าประกันหนี้สินโดยรัฐ หรือรัฐบาลท้องถิ่น

²⁹⁰ Board of Audit and Inspection Act, Article 22.

²⁹¹ Board of Audit and Inspection Act, Article 23.

- บัญชีของหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่น นอกเหนือจากกฎหมายแพ่งหรือกฎหมายพาณิชย์ และสมาชิกทั้งหมดหรือบางส่วนได้รับการแต่งตั้งหรืออนุมัติให้แต่งตั้งจากรัฐหรือรัฐบาลท้องถิ่น

- บัญชีที่เกี่ยวข้องกับสัญญาของบุคคลที่ได้ทำสัญญากับบุคคลภายใต้ การตรวจสอบของ BAI

- บัญชีของบุคคลที่รับผิดชอบในการจัดการกองทุนตามมาตรา 2 ของ พระราชบัญญัติการจัดการกองทุน (Fund Management Act) และบัญชีของบุคคลที่ได้รับ เงินอุดหนุนหรือความช่วยเหลือจากกองทุน

ทั้งนี้ การตรวจสอบบัญชีของหน่วยงานต่าง ๆ ตามที่กล่าวมา ให้รวมถึงการ ตรวจสอบรายได้และค่าใช้จ่าย การได้มา การดูแล การจัดการ การจำหน่าย ทรัพย์สินรวมถึงสิ่งของ ตราสารเปลี่ยนมือ และสิทธิต่าง ๆ ด้วย²⁹²

2.4.3 การตรวจสอบการทำงานของรัฐบาลและเจ้าหน้าที่รัฐ (Inspect the functions of administrative agencies and public officials)

BAI มีหน้าที่ตรวจสอบงานที่ดำเนินการโดยหน่วยงานราชการและตรวจสอบหน้าที่ ของเจ้าหน้าที่รัฐ เพื่อปรับปรุงการดำเนินงานและคุณภาพการบริการของรัฐ ในการตรวจสอบจะ มุ่งเน้นงานที่มีความเสี่ยงสูงหรือเกิดผลกระทบต่อสังคมอย่างกว้างขวาง โดย BAI จะต้องตรวจสอบ (Inspection) เรื่องต่าง ๆ ดังต่อไปนี้²⁹³

- การดำเนินงานของหน่วยงานราชการทางบริหารที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติ องค์กรของรัฐ (Government Organization Act) หรือกฎหมายอื่น ๆ และหน้าที่ของเจ้าหน้าที่รัฐ ที่ได้รับมอบหมาย แต่จะไม่รวมเจ้าหน้าที่รัฐของรัฐสภา (National Assembly) ศาล และ ศาลรัฐธรรมนูญ ทั้งนี้ หน่วยงานราชการทางบริหารจะรวมถึงสถาบันทหารและสถาบันการศึกษา โดยมีเงื่อนไขว่าในกรณีของสถาบันทหาร กองพลรบภายใต้คำสั่งของนายทหารใหญ่หรือนายทหาร ระดับต่ำกว่า และกองทหารภายใต้คำสั่งของพันโทหรือนายทหารระดับต่ำกว่าจะได้รับการยกเว้น โดยในการตรวจสอบ BAI จะไม่ตรวจสอบเรื่องที่นายกรัฐมนตรีระบุชัดเจนว่าเป็นความลับของ ประเทศ หรือเรื่องที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงกลาโหมระบุชัดเจนว่าการตรวจสอบนั้นขัดขวางการ รักษาความลับทางทหารหรืออาจเป็นอันตรายต่อการปฏิบัติการทางทหาร

²⁹² Board of Audit and Inspection Act, Article 22.

²⁹³ Board of Audit and Inspection Act, Article 24.

- การดำเนินงานของจังหวัดและรัฐบาลท้องถิ่น และหน้าที่ของเจ้าหน้าที่รัฐที่ได้รับมอบหมาย

- การดำเนินงานของธนาคารแห่งประเทศไทย การดำเนินงานของนิติบุคคลที่รัฐหรือรัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้ถือหุ้นเกินกึ่งหนึ่งของจำนวนหุ้นทั้งหมด การดำเนินงานขององค์กรที่จัดตั้งขึ้นโดยบทบัญญัติของกฎหมายพิเศษ และสมาชิกทั้งหมดหรือบางส่วนได้รับการแต่งตั้งหรืออนุมัติให้แต่งตั้งจากรัฐหรือรัฐบาลท้องถิ่น ตลอดจนหน้าที่ของเจ้าหน้าที่หลัก (key officers) และเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือโดยอ้อมกับบัญชีภายใต้การตรวจสอบของ BAI ของหน่วยงานตามที่กล่าวมา

- งานของรัฐที่ได้มอบหมายหรือดำเนินการโดยรัฐหรือรัฐบาลท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติและกฎหมายลำดับรอง และหน้าที่ของผู้ที่ดำรงสถานะเป็นเจ้าหน้าที่รัฐหรือผู้ดำรงสถานะที่สอดคล้องกับเจ้าหน้าที่รัฐตามพระราชบัญญัติอื่นและกฎหมายลำดับรอง

2.5 การรายงานผลการตรวจสอบ

ตามรัฐธรรมนูญแห่งสาธารณรัฐเกาหลี (Constitution of the Republic of Korea) มาตรา 99 และ Board of Audit and Inspection Act มาตรา 21 กำหนดให้ ภายหลังจากตรวจสอบบัญชีสุดท้าย (final accounts) ของรายรับและรายจ่ายทุกประเภทของรัฐในแต่ละปี และยืนยันการชำระบัญชีตามผลลัพธ์ที่ได้จากการตรวจสอบแล้ว BAI มีหน้าที่ต้องรายงานผลการตรวจสอบต่อประธานาธิบดีและรัฐสภาในปีถัดไป โดยรายงานผลการตรวจสอบที่จัดทำขึ้นต้องประกอบด้วยเรื่องดังต่อไปนี้²⁹⁴

- การยืนยันการชำระบัญชีรายรับและรายจ่ายของรัฐ รวมถึงจำนวนเงินของการชำระบัญชีรายรับและรายจ่ายกับบัญชีที่จัดส่งโดยธนาคารแห่งประเทศไทยมีความสอดคล้องกันหรือไม่

- เรื่องที่ตรวจพบจากการตรวจสอบบัญชีที่มีลักษณะเป็นการฝ่าฝืน Board of Audit and Inspection Act หรือกฎหมายลำดับรองหรืองบประมาณ หรือเรื่องที่ไม่เป็นธรรมดาใด ๆ

- เรื่องค่าใช้จ่ายสำรองใด ๆ ที่ไม่ได้รับการอนุมัติจากรัฐสภา

- เรื่องคำวินิจฉัยของ BAI ที่ให้ประกาศความรับผิดชอบและเงื่อนไขในการดำเนินการดังกล่าว

- เรื่องที่ BAI ขอให้รัฐมนตรีผู้รับผิดชอบหรือหน่วยงานดำเนินการทางวินัยกับเจ้าหน้าที่รัฐหรือการตำหนิและผลการดำเนินการที่ตามมาหลังจากนั้น

²⁹⁴ Board of Audit and Inspection Act, Article 41.

- เรื่องที่ BAI ตรวจพบการกระทำที่ผิดกฎหมายหรือไม่เหมาะสม แล้วขอให้รัฐมนตรีผู้รับผิดชอบ หัวหน้าหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง หรือหัวหน้าหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ดำเนินการแก้ไขและผลการดำเนินการที่ตามมาหลังจากนั้น
- เรื่องที่ BAI ขอให้นายกรัฐมนตรี รัฐมนตรีผู้รับผิดชอบ หัวหน้าหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง หรือหัวหน้าหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ดำเนินมาตรการที่จำเป็นสำหรับการออกกฎหมายแก้ไข หรือยกเลิกกฎหมายและกฎหมายลำดับรอง หรือการปรับปรุงสถาบันหรือการบริหารจัดการ และผลการดำเนินการที่ตามมาหลังจากนั้น
- เรื่องที่ BAI ให้คำแนะนำหรือแจ้งเตือนและผลการดำเนินการที่ตามมาหลังจากนั้น
- เรื่องอื่น ๆ ตามที่ BAI เห็นว่าจำเป็น

นอกจากนี้ BAI ยังรายงานต่อคณะกรรมการประจำของรัฐสภา เช่น คณะกรรมการด้านกฎหมายและการยุติธรรม (Legislation and Judiciary Committee) หรือหากเห็นว่าจำเป็น ก็ให้รายงานต่อคณะกรรมการพิเศษของรัฐสภาและประธานาธิบดีในเรื่องที่มีความสำคัญอันเนื่องมาจากการตรวจสอบ ซึ่งเป็นการรายงานแบบเป็นครั้งคราว (Occasional Reporting)²⁹⁵ ซึ่งจะนำมาใช้กับกรณีที่หน่วยรับตรวจไม่ได้ดำเนินการตามที่ BAI แจ้งผลการตรวจสอบ แม้ BAI จะได้ออกคำสั่งแจ้งเตือนอย่างเด็ดขาดอย่างน้อยสองครั้งเพื่อร้องขอให้มีการดำเนินการดังกล่าวแล้ว

กล่าวโดยสรุป การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยเป็นการจัดรูปแบบองค์กรตรวจเงินแผ่นดินแบบผสมผสาน (Hybrid system) ที่มีทั้งบุคคลคนเดียว คือ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (The Comptroller and Auditor General) และคณะกรรมการของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (National Audit Office Board) ทำหน้าที่รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดินร่วมกัน โดยในการทำหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะมีดุลพินิจเด็ดขาดในการปฏิบัติหน้าที่รวมถึงการตัดสินใจว่าจะดำเนินการตรวจสอบเรื่องใด และด้วยวิธีการอย่างไร โดยมี NAO ทำหน้าที่ช่วยเหลือและสนับสนุนการปฏิบัติงาน ซึ่งเจ้าหน้าที่ของ NAO จะเป็นเพียงผู้ทำการตรวจสอบในนามของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน นอกจากนี้ ในการดำเนินงานของ NAO จะอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของ NAO Board โดย NAO Board จะทำหน้าที่ร่วมกับผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการกำหนดยุทธศาสตร์ของ NAO และสนับสนุนให้การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระ อีกทั้งยังให้คำแนะนำแก่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย ตลอดจนกำกับดูแลการจัดการและการใช้ทรัพยากรของ NAO ซึ่งระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยจะมีข้อดีในเรื่องการบริหารงานของ NAO ที่มีการถ่วงดุลอำนาจกันระหว่างผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินกับ NAO Board ส่งผลให้การดำเนินงานและการใช้ทรัพยากรของ NAO เกิดความโปร่งใสมากขึ้น ส่วนในด้าน

²⁹⁵ Board of Audit and Inspection Act, Article 42.

การตรวจสอบ เนื่องจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีดุลพินิจอย่างสมบูรณ์ในการปฏิบัติหน้าที่ จึงมีข้อเสียตรงที่การพิจารณาวินิจฉัยรายงานผลการตรวจสอบโดยบุคคลเพียงคนเดียวอาจขาดความรอบคอบและอาจถูกแทรกแซงจากอิทธิพลภายนอกได้ง่าย แต่ในขณะเดียวกันก็มีข้อดีคือการพิจารณาวินิจฉัยเรื่องต่าง ๆ ย่อมเป็นไปด้วยความรวดเร็ว คล่องตัว

ส่วนกรณีการควบคุมตรวจสอบงบประมาณโดยองค์การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศเกาหลีใต้ เป็นรูปแบบที่มีคณะบุคคล คือ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินของสาธารณรัฐเกาหลี (BAI) ทำหน้าที่รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดิน (Board system) โดยมีเลขาธิการ (Secretary General) เป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของสำนักงานเลขาธิการของ BAI ทำหน้าที่ในการบริหารงานและกำกับดูแลบุคลากรของสำนักงานเลขาธิการ ภายใต้การกำกับดูแลของประธาน BAI ซึ่งระบบการตรวจเงินในรูปแบบคณะบุคคลย่อมมีข้อดีในเรื่องความละเอียดรอบคอบในการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบ เนื่องจากการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดินเป็นเรื่องซับซ้อน เกี่ยวข้องกับศาสตร์หลายแขนง การพิจารณาผลการตรวจสอบโดยคณะบุคคลซึ่งประกอบด้วยผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์หลากหลายสาขาย่อมช่วยให้มองปัญหาได้อย่างรอบด้าน เกิดความรอบคอบในการตัดสินใจ และประกันความเป็นธรรมให้กับหน่วยงานที่ถูกตรวจสอบได้ นอกจากนี้ การตรวจสอบโดยคณะกรรมการซึ่งประกอบไปด้วยบุคคลหลายคนร่วมกันตัดสินใจ การแทรกแซงจากอิทธิพลภายนอกย่อมกระทำได้ยากกว่าการตรวจสอบโดยบุคคลคนเดียว อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบโดยคณะกรรมการอาจมีข้อเสียในเรื่องความล่าช้า เกิดความไม่คล่องตัวในการปฏิบัติงาน เพราะการตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ต้องกระทำโดยใช้มติที่ประชุม

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

หลังจากที่ผู้เขียนได้ศึกษาข้อความคิดทั่วไปว่าด้วยระบบการตรวจเงินแผ่นดินและพัฒนาการระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยในบทที่ 2 และการตรวจเงินแผ่นดินโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดินของต่างประเทศ อันได้แก่ ประเทศอังกฤษ และประเทศเกาหลีใต้ ในบทที่ 3 มาแล้วนั้น บทนี้ผู้เขียนขอ นำข้อมูลที่ได้จากการศึกษามาวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับโครงสร้างและอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทยตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ว่ามีอุปสรรคประการใดบ้าง และการกำหนดโครงสร้างและอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินตามกฎหมายดังกล่าวมีความสอดคล้อง ถูกต้อง และเหมาะสมตามหลักการและเจตนารมณ์หรือไม่ ทั้งนี้ เพื่อหาแนวทางในการพัฒนาองค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นต่อไป

1. ปัญหาเกี่ยวกับการจัดโครงสร้างองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

การตรวจเงินแผ่นดินเป็นการควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐของฝ่ายบริหารที่เกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินซึ่งเป็นหัวใจสำคัญของการบริหารราชการแผ่นดิน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การใช้จ่ายเงินเป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมายและระเบียบแบบแผนที่กำหนดไว้ และทำให้การใช้จ่ายเงินแผ่นดินมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ ค่าใช้จ่ายและประหยัด รวมทั้งเป็นการป้องกันและแก้ไขการใช้จ่ายเงินที่พบข้อบกพร่อง ททุจริต หรือประพฤติมิชอบ ประกอบกับในปัจจุบันรัฐมีภารกิจมากขึ้น โดยได้ขยายกิจกรรมไปในด้านเศรษฐกิจและสังคม เช่น การที่รัฐบาลใช้มาตรการทางการคลังเข้าแทรกแซงระบบเศรษฐกิจ โดยเพิ่มการใช้จ่ายหรือลงทุนในโครงการต่าง ๆ เพื่อกระตุ้นการบริโภคและการลงทุน หรือการที่รัฐบาลใช้มาตรการทางสังคม โดยจ่ายเงินชดเชยรายได้ให้แก่ผู้ที่ได้รับผลกระทบจากการแพร่ระบาดของโรคติดเชื้อไวรัสโคโรนา 2019 (COVID-19) เพื่อเยียวยาความเดือดร้อนของกลุ่มบุคคลดังกล่าว ปัจจัยดังกล่าวล้วนส่งผลให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีความสำคัญและทวีความจำเป็นมากยิ่งขึ้น ซึ่งการที่องค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะสามารถปฏิบัติภารกิจได้อย่างเที่ยงธรรมและมีประสิทธิภาพย่อมจำเป็นต้องมี “ความเป็นอิสระ” ปราศจากการแทรกแซงจากผู้ถูกตรวจสอบและได้รับการปกป้องจากอิทธิพลภายนอก ซึ่งระบบการตรวจเงินแผ่นดินของไทยก็ได้มีความพยายามที่จะพัฒนาและปรับเปลี่ยนรูปแบบการจัดโครงสร้างองค์กรเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว กระทั่งเมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ซึ่งถือเป็น

รัฐธรรมนูญฉบับปฏิรูปการเมือง ได้มีการปรับปรุงกลไกการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยในส่วนของกรที่รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดิน รัฐธรรมนูญฯ 2540 ได้รับรองสถานะของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินให้มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญขึ้นเป็นครั้งแรก และภายหลังเมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ก็ยังคงหลักการดังกล่าว

1.1 ปัญหาการจัดโครงสร้างให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งมีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญทำหน้าที่กำกับตรวจสอบการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

จากสภาพปัญหาของการตรวจเงินแผ่นดินตามพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 ซึ่งกระทำโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินที่มีฐานะเป็นกรม มีผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้บังคับบัญชา และขึ้นตรงต่อนายกรัฐมนตรีที่เป็นหัวหน้าฝ่ายบริหาร ทำให้การตรวจเงินแผ่นดินไม่เป็นอิสระและเป็นกลางในการควบคุมตรวจสอบฝ่ายบริหาร เพราะสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินก็อยู่ในสังกัดของฝ่ายบริหาร²⁹⁶ จนกระทั่งภายหลังเหตุการณ์พฤษภาทมิฬ พ.ศ. 2535 ได้มีกระแสเรียกร้องให้มีการปฏิรูปการเมือง เพื่อแก้ปัญหาจากโครงสร้างทางการเมือง และเปิดโอกาสให้ประชาชนมีส่วนร่วมทางการเมืองมากขึ้น โดยในส่วนการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ ได้มีการเสนอให้มีการปรับปรุงกลไกตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น²⁹⁷ ซึ่งการตรวจเงินแผ่นดินก็นับเป็นปัญหาหนึ่งของระบบการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ คณะกรรมาธิการยกร่างรัฐธรรมนูญในการจัดทำรัฐธรรมนูญฯ 2540 จึงได้เสนอหลักการให้มี “คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน” ที่เป็นอิสระ ทำหน้าที่ตรวจสอบการส่งจ่ายเงินแผ่นดินให้ถูกต้องตามกฎหมายและมีประสิทธิภาพเพื่อป้องกันการทุจริต²⁹⁸

ต่อมาเมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ในหมวด 11 ว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน มาตรา 312 ได้กำหนดเนื้อหาสาระที่เป็นหลักการสำคัญของการตรวจเงินแผ่นดิน โดยกำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง จากนั้นเมื่อมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ซึ่งเป็นกฎหมายที่กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ได้กำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่วางนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน และกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งมีอำนาจหน้าที่ในการออกระเบียบ ข้อบังคับ และประกาศที่เกี่ยวกับการตรวจเงิน

²⁹⁶ สภาร่างรัฐธรรมนูญ, "รายงานการประชุมคณะกรรมาธิการยกร่างรัฐธรรมนูญ " ครั้งที่ 7 วันพฤหัสบดีที่ 6 กุมภาพันธ์ 2540.

²⁹⁷ มนต์รี รูปสุวรรณ และคณะ, เจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ: รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, หน้า 24 – 33.

²⁹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 33.

แผ่นดิน และเกี่ยวกับการบริหารงานทั่วไปของสำนักงานการตรวจเงิน ส่วนในด้านตรวจสอบการเงินแผ่นดิน²⁹⁹ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 39 (2) ได้กำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้ความรับผิดชอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และเมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินดำเนินการตรวจสอบแล้วเสร็จ มาตรา 43 กำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินรายงานผลการตรวจสอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เว้นแต่เป็นเรื่องที่คณะกรรมการกำหนดหรือมอบหมายให้ผู้ว่าการพิจารณาดำเนินการได้เอง เพื่อให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบว่าการดำเนินการด้านการเงินการคลังของหน่วยรับตรวจมีข้อบกพร่องหรือไม่ หากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาแล้วเห็นว่ามีข้อบกพร่อง ไม่ว่าจะเป็นกรณีที่มีข้อบกพร่องเนื่องจากไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรี หรือมีข้อบกพร่องเนื่องจากไม่มีข้อกำหนดให้หน่วยรับตรวจต้องปฏิบัติ หรือเป็นกรณีที่ปรากฏว่ามีพฤติการณ์น่าเชื่อว่าเป็นการทุจริตหรือมีการใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ ก่อให้เกิดความเสียหายแก่เงินหรือทรัพย์สินของราชการ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นผู้แจ้งผลการพิจารณาดังกล่าวให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบพร้อมทั้งติดตามผลการดำเนินการต่อไป ทั้งนี้ ตามมาตรา 44 มาตรา 45 หรือมาตรา 46 แล้วแต่กรณี

ระบบการตรวจเงินแผ่นดินตามที่กล่าวมาข้างต้น มีที่มาจากแนวความคิดของศาสตราจารย์ ดร.อมร จันทรมบูรณ์ ซึ่งเห็นว่ารูปแบบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินที่เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย ณ ขณะนั้น ควรเป็นรูปแบบของคณะกรรมการที่มีความเป็นอิสระและเป็นกลางทำหน้าที่รับรองบัญชีรับจ่ายเงินของหน่วยรับตรวจ และพิจารณาและกำหนดโทษปรับทางปกครองในกระบวนการวินัยทางงบประมาณและการคลัง และเมื่อกำหนดให้อำนาจหน้าที่ในการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบกระทำโดยองค์คณะ (องค์กรกลุ่ม) ท่านเห็นว่า ตามหลักกฎหมายปกครองจะต้องกำหนดให้มีการถ่วงดุลโดยกลไกใน “วิธีพิจารณาความปกครอง” โดยจะต้องตัดตอน “ช่วงงานชี้ขาด” ออกจาก “ช่วงของงานแสวงหาข้อเท็จจริงหรือการรับฟังข้อเท็จจริง” เพื่อให้เกิดการถ่วงดุลระหว่างอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดและอำนาจแสวงหาข้อเท็จจริง อันเป็นการป้องกันการบิดเบือนการใช้อำนาจ (abuse of power) ดังนั้น ในกระบวนการตรวจรับรองบัญชีและการพิจารณาวินัยทาง

²⁹⁹ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542, มาตรา 4 วรรคแปด

“ตรวจสอบ” หมายความว่า การตรวจบัญชี ตรวจสอบการรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจที่ได้มาจากเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ เงินกู้ เงินอุดหนุน เงินบริจาค และเงินช่วยเหลือจากแหล่งในประเทศหรือต่างประเทศอันเนื่องมาจากการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายหรือตามวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ ทั้งนี้ ไม่ว่าเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ หรือผลประโยชน์ดังกล่าวจะเป็นของหน่วยรับตรวจหรือหน่วยรับตรวจมีอำนาจหรือสิทธิในการใช้จ่ายหรือใช้ประโยชน์ ทั้งนี้ เพื่อให้การดังกล่าวเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการอันจะก่อให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดในการบริหารการเงินของรัฐและเป็นมาตรการป้องกันการทุจริต และให้หมายความรวมถึงการตรวจสอบอื่นอันจำเป็นแก่การตรวจสอบดังกล่าวด้วย”

งบประมาณและการคลังจะต้องมี “เจ้าหน้าที่ตรวจสอบผู้รับผิดชอบ” ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของรัฐภายใต้ความรับผิดชอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินของรัฐเป็นผู้ทำสำนวนรวบรวมข้อเท็จจริงและเสนอความเห็นโดยอิสระแก่คณะกรรมการ³⁰⁰

ต่อมาเมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 การตรวจเงินแผ่นดินยังคงรูปแบบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ โดยมาตรา 252 วรรคแรก กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง และในส่วนของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินนั้นได้มีการบัญญัติรับรองอำนาจหน้าที่ไว้ในมาตรา 253 วรรคสอง โดยกำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง ซึ่งการบัญญัติอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการและผู้ว่าการในลักษณะที่แตกต่างไปจากรัฐธรรมนูญ 2540 มีสาเหตุมาจากสภาพปัญหาที่ผ่านมาของการตรวจเงินแผ่นดินตามรัฐธรรมนูญ 2540 ที่กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินต้องกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อให้เกิดการถ่วงดุลอำนาจซึ่งกันและกัน ได้ก่อให้เกิดปัญหาอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไม่ได้แยกกันอย่างชัดเจน ทำให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก้าวล่วงเข้าไปในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งในประเด็นดังกล่าวคณะอนุกรรมการยกร่างรัฐธรรมนูญได้มีแนวความคิดว่า ควรกำหนดอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินให้ชัดเจนและเป็นอิสระต่อกัน กล่าวคือ ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไม่อยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินโดยตรง แต่ให้อยู่ในลักษณะของการกำกับดูแลและถ่วงดุลการใช้อำนาจระหว่างกัน³⁰¹ แต่ยังคงการคงไว้ตามหลักการเดิมตามรัฐธรรมนูญ 2540 โดยการทำงานของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกับผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะมี 2 ลักษณะ คือ ในลักษณะที่เป็นผู้บังคับบัญชาสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการจะอยู่ในกำกับของประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน แต่ถ้าในลักษณะการทำหน้าที่ที่เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการจะมีความเป็นอิสระและเป็นกลาง เพื่อให้การทำงานของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกับผู้ว่าการมีการคานและถ่วงดุลกัน ดังนั้น ในรัฐธรรมนูญ จึงต้องมีการบัญญัติรับรองอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการในการเป็นผู้ดำเนินการเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลางไว้อย่างชัดเจน เพื่อให้คานอำนาจกับคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน³⁰² แต่อย่างไรก็ตาม ด้วยเหตุที่ยังไม่มีพระราชบัญญัติประกอบ

³⁰⁰ อมร จันทสมบุรณ์, "ข้อพิจารณาในร่างพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดินของรัฐ พ.ศ. ..." วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์: 785 – 787.

³⁰¹ สภาร่างรัฐธรรมนูญ, "รายงานการประชุมคณะอนุกรรมการยกร่างรัฐธรรมนูญรอบที่ 3 ว่าด้วยองค์กรตรวจสอบอิสระและศาล ในคณะกรรมการยกร่างรัฐธรรมนูญ " ครั้งที่ 2/2550 วันศุกร์ที่ 9 กุมภาพันธ์ 2550.

³⁰² สภาร่างรัฐธรรมนูญ, "รายงานการประชุมสภาร่างรัฐธรรมนูญ." ครั้งที่ 34/2550 (เป็นพิเศษ) วันอังคารที่ 26 มิถุนายน 2550.

รัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินที่อาศัยอำนาจของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ออกมาแต่อย่างใด การตรวจเงินแผ่นดินในช่วงเวลาดังกล่าวจึงต้องบังคับใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ต่อไปเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญฯ 2550 ส่งผลให้ระบบการตรวจเงินแผ่นดินของไทยภายหลังจากประกาศใช้รัฐธรรมนูญฯ 2550 ไม่ได้มีความแตกต่างจากระบบการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้รัฐธรรมนูญฯ 2540 แต่อย่างใด

เมื่อพิจารณาระบบการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้รัฐธรรมนูญฯ 2540 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 ประกอบพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ผู้เขียนมีความเห็นว่า ในประเด็นเรื่องความไม่ชัดเจนของอำนาจหน้าที่ระหว่างคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินนั้น อาจมีสาเหตุมาจากการที่รัฐธรรมนูญฯ 2540 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดย 2 องค์ประกอบควบคู่กัน คือ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และเมื่อมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ก็ได้มีการบัญญัติรับรองหลักการดังกล่าวไว้ โดยกำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบและแจ้งผลการตรวจสอบแก่หน่วยรับตรวจหรือหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง³⁰³ ส่วนผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินโดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบการเงินแผ่นดิน³⁰⁴ โดยผู้ว่าการจะแต่งตั้งข้าราชการในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ³⁰⁵ ทำหน้าที่แสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานพร้อมเสนอความเห็นในเบื้องต้นแก่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัย อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก็สามารถมอบหมายให้ผู้ว่าการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบได้เองในบางเรื่อง เช่น ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการมอบหมายและมอบอำนาจให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน พิจารณาดำเนินการ พ.ศ. 2555 ได้กำหนดให้ ผู้ว่าการต้องเสนอรายงานผลการตรวจสอบให้คณะกรรมการพิจารณาสั่งการในกรณีเรื่องที่ผลการตรวจสอบพบว่าผู้ที่ต้องรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจมีตำแหน่งตั้งแต่ระดับ 10 หรือเทียบเท่าขึ้นไป หรือเรื่องที่มีมูลค่าความเสียหายตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป ดังนั้น หากเป็นเรื่องที่ผลการตรวจสอบพบว่าผู้ที่ต้องรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจมีตำแหน่งต่ำกว่าระดับ 10 หรือเทียบเท่า หรือเรื่องที่มีมูลค่าความเสียหายไม่เกิน 10 ล้านบาท ผู้ว่าการย่อมมีอำนาจ

³⁰³ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542, มาตรา 44 – 46.

³⁰⁴ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542, มาตรา 39(2).

³⁰⁵ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542, มาตรา 41.

พิจารณาสั่งการได้เองแล้วรายงานให้คณะกรรมการทราบทุกรายไตรมาส³⁰⁶ ซึ่งจะเห็นได้ว่า ทั้งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต่างก็มีอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัย ผลการตรวจสอบ กรณีดังกล่าวจะแตกต่างจากองค์กระโษระอื่นที่อำนาจพิจารณาวินิจฉัยผลการ ตรวจสอบจะเป็นของคณะกรรมการแต่เพียงผู้เดียว ส่วนเลขาธิการจะเป็นเพียงผู้บังคับบัญชาหน่วย ธุรการของคณะกรรมการ ไม่ได้มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบแต่อย่างใด เช่น คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (คณะกรรมการ ป.ป.ช.) รัฐธรรมนูญฯ 2540 บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่า ให้คณะกรรมการ ป.ป.ช. มีอำนาจหน้าที่ในการไต่สวนและวินิจฉัยสั่งการ³⁰⁷ (ซึ่งมูลความผิด) โดยในการไต่สวนข้อเท็จจริงหรือการตรวจสอบคณะกรรมการ ป.ป.ช. อาจมอบหมาย ให้พนักงานไต่สวนซึ่งเป็นข้าราชการสำนักงาน ป.ป.ช. ดำเนินการแทนก็ได้ แล้วรายงานต่อ คณะกรรมการ ป.ป.ช. เพื่อพิจารณาวินิจฉัยต่อไป³⁰⁸ ส่วนเลขาธิการจะทำหน้าที่รับผิดชอบการ ปฏิบัติงานของสำนักงาน ป.ป.ช. และเป็นผู้บังคับบัญชาข้าราชการและลูกจ้างสำนักงาน ป.ป.ช.³⁰⁹ เท่านั้น

กล่าวโดยสรุป กรณีคณะกรรมการ ป.ป.ช. อำนาจในการพิจารณาสำนวนการไต่สวน ข้อเท็จจริงและมีมติวินิจฉัยเพื่อชี้มูลความผิดเป็นของคณะกรรมการ ป.ป.ช. ในรูปองค์กรกลุ่ม ส่วนเลขาธิการเป็นเพียงผู้บังคับบัญชาข้าราชการและลูกจ้างของสำนักงาน โดยไม่ได้มีอำนาจในการ พิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบแต่อย่างใด จึงเห็นได้ว่าอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการ ป.ป.ช. และเลขาธิการแยกกันอย่างชัดเจน ในขณะที่กรณีองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ทั้งคณะกรรมการตรวจเงิน

³⁰⁶ ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการมอบหมายและมอบอำนาจให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาดำเนินการ พ.ศ. 2555

ข้อ 5 “ให้ผู้ว่าการเสนอรายงานผลการตรวจสอบตามมาตรา 44 มาตรา 45 และมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติ ประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาสั่งการในเรื่องหรือกรณี ดังต่อไปนี้

(1) เรื่องที่มีลักษณะเป็นนโยบาย เรื่องที่เกี่ยวข้องกับพระราชวงศ์ คณะรัฐมนตรี รัฐมนตรี รัฐสภา เรื่องที่มีผลกระทบต่อ ความมั่นคงทางเศรษฐกิจหรือของชาติหรือความสัมพันธ์กับต่างประเทศ หรือเรื่องที่มีปัญหาหรือประชาชนให้ความสนใจ

(2) เรื่องที่ผลการตรวจสอบพบว่าผู้ที่ต้องรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจมีตำแหน่งตั้งแต่ระดับ 10 หรือเทียบเท่าขึ้นไป หรือเรื่องที่มีมูลค่าความเสียหายตั้งแต่ 10 ล้านบาทขึ้นไป

(3) เรื่องตามมาตรา 44 วรรคสอง วรรคสาม และวรรคสี่ มาตรา 45 และมาตรา 46 วรรคท้าย แห่งพระราชบัญญัติ ประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ทุกกรณี

(4) เรื่องที่คณะกรรมการสั่งการให้ตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษ”

ข้อ 6 “ให้ผู้ว่าการมีอำนาจพิจารณาสั่งการเรื่องที่ไม่ใช่กรณีตามข้อ 5 แล้วรายงานให้คณะกรรมการทราบทุกรายไตรมาส เว้นแต่คณะกรรมการจะสั่งการเป็นอย่างอื่น”

³⁰⁷ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, มาตรา 301.

³⁰⁸ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2542, มาตรา 19 วรรคสอง.

³⁰⁹ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2542, มาตรา 108.

แผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต่างก็มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบ ส่งผลให้เกิดความไม่ชัดเจนในอำนาจหน้าที่ระหว่างคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ประกอบกับปัญหาในทางปฏิบัติที่องค์กรตรวจเงินแผ่นดินไม่มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมาเป็นระยะเวลาเกินกว่า 8 ปี³¹⁰ ในช่วงเวลาดังกล่าวผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือรองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจึงต้องใช้อำนาจหน้าที่แทนประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินด้วย ทำให้ในบางครั้งเกิดความสับสนในอำนาจหน้าที่ ทั้งที่ตามกฎหมายเป็นอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินแต่ผู้ว่าการก็ไปใช้อำนาจหน้าที่ดังกล่าวในฐานะผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ยกตัวอย่างเช่น พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 37 (1) กำหนดให้ผู้ว่าการมีอำนาจออกคำสั่งหรือข้อบังคับเกี่ยวกับการปฏิบัติงานและการบริหารงานตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ขณะเดียวกันมาตรา 15 (14) ก็กำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจออกระเบียบ ข้อบังคับ และประกาศตามอำนาจหน้าที่ ที่เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ซึ่งต่อมาผู้ว่าการได้ออกข้อบังคับสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการตรวจสอบสืบสวน พ.ศ. 2549 โดยอาศัยอำนาจของผู้ว่าการตามความในมาตรา 37 (1) เพื่อกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานตรวจสอบสืบสวน แต่ปรากฏว่าข้อบังคับดังกล่าวได้กำหนดแนวปฏิบัติรวมไปถึงการใช้อำนาจพิจารณาและแจ้งผลการตรวจสอบซึ่งเป็นอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตามมาตรา 44 - 46 ด้วย แม้ว่าในขณะที่ออกกระเปียบดังกล่าวผู้ว่าการจะเป็นผู้ใช้อำนาจหน้าที่แทนคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน แต่เมื่อผู้ว่าการได้ออกกระเปียบโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 37 (1) ก็ย่อมไม่สามารถไปออกแนวปฏิบัติการใช้อำนาจของคณะกรรมการตามมาตรา 44 - 46 ได้ กรณีดังกล่าวจึงเป็นกรณีที่ผู้ว่าการใช้อำนาจหน้าที่ของตนเองเกินขอบเขตตามกฎหมาย

จากนั้น ภายหลังการยึดอำนาจการปกครองของคณะรักษาความสงบแห่งชาติ (คสช.) เมื่อวันที่ 22 พฤษภาคม 2557 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 ถูกยกเลิก จึงนำมาสู่การยกร่างรัฐธรรมนูญฉบับใหม่ โดยคณะกรรมการยกร่างรัฐธรรมนูญ (Constitution Drafting Committee) ซึ่งมีศาสตราจารย์ ดร.บวรศักดิ์ อุวรรณโณ เป็นประธาน ได้ยกร่างรัฐธรรมนูญฉบับเสนอสภาปฏิรูปแห่งชาติ โดยได้วางหลักการตรวจเงินแผ่นดินไว้ในมาตรา 252 กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดย

³¹⁰ ตั้งแต่คณะปฏิรูปการปกครองในระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข (คปค.) ได้ทำการยึดอำนาจการปกครองเมื่อวันที่ 19 กันยายน 2549 และได้ออกประกาศ คปค. ฉบับที่ 3 ลงวันที่ 19 กันยายน 2549 ให้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 สิ้นสุดลง ส่งผลให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งมีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าวต้องสิ้นสุดลงด้วย ทำให้ระบบการตรวจเงินแผ่นดินของไทยในช่วงเวลาดังกล่าวไม่มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือรองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจึงเป็นผู้ใช้อำนาจหน้าที่แทนประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อยมาจนกระทั่ง 25 กันยายน 2557

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง ซึ่งเป็นการคงหลักการเดิมของการตรวจเงินแผ่นดินตามรัฐธรรมนูญฯ 2540 ประกอบกับมาตรา 229 ยังกำหนดให้มีแผนกคดีวินัยการคลังและการงบประมาณในศาลปกครองกลางและศาลปกครองสูงสุด ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า ร่างรัฐธรรมนูญฉบับคณะกรรมการการยกร่างรัฐธรรมนูญดังกล่าว ที่บัญญัติให้มีทั้งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดิน และมีศาลปกครองแผนกคดีวินัยการคลังและการงบประมาณทำหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลัง มีลักษณะเป็นการจัดรูปแบบองค์กรตรวจเงินแผ่นดินแบบผสมผสาน (Hybrid system) โดยมีทั้ง “คณะกรรมการ” (Board system) “บุคคลคนเดียว” (Westminster system) และ “องค์กรตุลาการ” (Napoleonic system) ทำหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินร่วมกัน อย่างไรก็ตาม ร่างรัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าวเป็นอันตกไปเนื่องจากไม่ผ่านความเห็นชอบจากสมาชิกสภาปฏิรูปแห่งชาติเมื่อวันที่ 6 กันยายน 2558

ต่อมาได้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ (Constitution Drafting Commission) โดยมีนายมีชัย ฤชุพันธุ์ เป็นประธาน เพื่อทำหน้าที่ร่างรัฐธรรมนูญฉบับใหม่ขึ้น กระทั่งมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 เมื่อวันที่ 6 เมษายน 2560 โดยรัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าวยังคงรูปแบบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ แต่รัฐธรรมนูญฯ 2560 ไม่ได้มีบทบัญญัติไว้โดยเฉพาะว่า “การตรวจเงินแผ่นดิน” ให้กระทำโดยใคร ดังเช่นรัฐธรรมนูญฯ 2540 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 มีเพียงบทบัญญัติที่วางหลักการสำคัญเกี่ยวกับหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินแยกจากกันไว้อย่างชัดเจน โดยหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้บัญญัติไว้ในมาตรา 240 ส่วนหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินบัญญัติไว้ในมาตรา 242 และมาตรา 243 ดังนี้

มาตรา 240 “คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจ ดังต่อไปนี้

- (1) วางนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน
- (2) กำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน
- (3) กำกับการตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นไปตาม (1) และ (2) และกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ

การเงินการคลังของรัฐ

(4) ให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ รวมทั้งการให้คำแนะนำแก่หน่วยงานของรัฐในการแก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน

(5) สั่งลงโทษทางปกครองกรณีมีการกระทำผิดกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลัง
ของรัฐ

.....”

มาตรา 242 “ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติหน้าที่โดยเที่ยงธรรม เป็นกลาง
และปราศจากอคติทั้งปวงในการใช้ดุลพินิจ โดยมีหน้าที่และอำนาจดังต่อไปนี้

(1) ตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายการตรวจเงินแผ่นดินและหลักเกณฑ์มาตรฐาน
เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด และตามกฎหมายว่าด้วยวินัย
การเงินการคลังของรัฐ

(2) ตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐ

(3) มอบหมายให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการตาม (1) และ (2)

(4) กำกับและรับผิดชอบในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ตาม (3)”

มาตรา 243 “ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่โดย
รับผิดชอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของหน่วยธุรการของ
คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

.....”

จากบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญฯ 2560 ดังกล่าวข้างต้น ที่กำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงิน
แผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายและหลักเกณฑ์มาตรฐานที่
คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด และตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ
ตลอดจนตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐ และเป็น
ผู้บังคับบัญชาสูงสุดของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งเป็นหน่วยธุรการของคณะกรรมการตรวจเงิน
แผ่นดิน โดยรับผิดชอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ส่วนคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน
มีหน้าที่และอำนาจเกี่ยวกับการวางนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน การกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐาน
เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ตลอดจนกำกับการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการและเจ้าหน้าที่ที่ผู้ว่าการ
มอบหมายให้เป็นไปตามนโยบายและหลักเกณฑ์มาตรฐานดังกล่าว และตามกฎหมายว่าด้วยวินัย
การเงินการคลังของรัฐ ซึ่งในการกำกับการตรวจเงินแผ่นดินของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินนั้น
คณะกรรมการมีอำนาจในการออกระเบียบ ประกาศ หรือข้อบังคับ เพื่อกำกับการตรวจเงินแผ่นดิน
ของผู้ว่าการและเจ้าหน้าที่ที่ผู้ว่าการมอบหมาย³¹¹

³¹¹ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 32.

ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ในมาตรา 4 ได้บัญญัตินิยาม “ตรวจเงินแผ่นดิน” หมายความว่า ตรวจสอบการเงินของหน่วยรับตรวจ ซึ่งรวมถึงตรวจการจัดเก็บรายได้ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหาร ซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจ ใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจ ว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผน การปฏิบัติราชการ หรือไม่ และตรวจว่าการใช้จ่ายเงินหรือการใช้ประโยชน์นั้นเป็นไปตาม วัตถุประสงค์ ประหยัด เกิดผลสัมฤทธิ์ และมีประสิทธิภาพหรือไม่ รวมตลอดถึงการตรวจสอบรายงาน การเงินของหน่วยรับตรวจและแสดงความเห็นต่อผลของการตรวจสอบ และการตรวจสอบอื่นที่ กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญนี้ จากบทนิยามดังกล่าวพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า หน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการในการตรวจเงินแผ่นดินสามารถแบ่งออกเป็น 3 ด้านหลัก ได้แก่ 1) การตรวจสอบการเงิน (Financial Audit) 2) การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย (Compliance Audit) และ 3) การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Performance Audit) โดยในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการดังกล่าวจะอยู่ภายใต้ การกำกับของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้เป็นไปตามนโยบาย หลักเกณฑ์มาตรฐาน และ ตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ

ในปัจจุบันคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้อาศัยอำนาจตามความนัย พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ออกระเบียบ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำกับการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2562 เพื่อกำหนด หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการกำกับการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งตามระเบียบดังกล่าว คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้กำกับการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและ เจ้าหน้าที่ที่ผู้ว่าการมอบหมาย โดยกำหนดให้ผู้ว่าการต้องจัดทำรายงานผลการตรวจเงินแผ่นดิน สรุปรูปเป็นรายไตรมาสเสนอต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินภายใน 30 วัน นับแต่วันสิ้นไตรมาส³¹² และได้กำหนดลักษณะของเรื่องการตรวจเงินแผ่นดินที่ผู้ว่าการต้องรายงานต่อคณะกรรมการตรวจเงิน แผ่นดินภายหลังได้แจ้งผลการตรวจสอบ ดังต่อไปนี้³¹³

- 1) เรื่องที่เกี่ยวกับนโยบายสาธารณะที่สำคัญของประเทศ
- 2) เรื่องที่ส่งผลกระทบต่อระบบการเงินการคลังภาครัฐในวงกว้าง หรืออาจส่งผล กระทบ อย่างร้ายแรงต่อความมั่นคงของชาติ ระบบเศรษฐกิจของประเทศ การบริหารราชการแผ่นดิน หรือความบริสุทธิ์ยุติธรรมของการเลือกตั้ง

³¹² ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำกับการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2562, ข้อ 7.

³¹³ ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำกับการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2562, ข้อ 8.

- 3) เรื่องที่ผู้กระทำความผิดเป็นผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง ผู้ดำรงตำแหน่งในองค์กรอิสระ หรือผู้ดำรงตำแหน่งระดับสูงตามกฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต
- 4) เรื่องที่สมาชิกสภาผู้แทนราษฎร สมาชิกวุฒิสภา หรือกรรมการเข้ามามีส่วนในการใช้งบประมาณ
- 5) เรื่องรายงานทางการเงินที่มีผลกระทบต่อสถานะการดำรงอยู่ของหน่วยรับตรวจ
- 6) เรื่องอื่นตามมติคณะกรรมการ

ทั้งนี้ ในการกำกับ การตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะพิจารณาว่าผู้ว่าการหรือผู้ได้รับมอบหมายดำเนินการตรวจสอบเป็นไปตามนโยบายหรือหลักเกณฑ์มาตรฐาน หรือตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการคลังของรัฐหรือไม่ แต่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไม่สามารถตรวจสอบและพิจารณาวินิจฉัยรายงานผลการตรวจสอบดังกล่าวของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินได้ เนื่องจากหากกำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถพิจารณาทบทวนรายงานผลการตรวจสอบของผู้ว่าการ อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้ว่าการในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินตามที่รัฐธรรมนูญกำหนด³¹⁴ และหากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้ว่าการหรือผู้ได้รับมอบหมายมีการปฏิบัติไม่ถูกต้อง คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะมีมติสั่งการให้ผู้ว่าการไปดำเนินการปรับปรุง แก้ไข หรือปฏิบัติให้ถูกต้อง แล้วแต่กรณี³¹⁵ นอกจากนี้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินยังมีหน้าที่และอำนาจในการให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะในกรณีที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ได้รับมอบหมายเห็นว่ามีปัญหาในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายหรือหลักเกณฑ์มาตรฐาน หรือตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการคลังของรัฐด้วย³¹⁶

เมื่อพิจารณาแล้วผู้เขียนมีความเห็นว่า การตรวจเงินแผ่นดินภายใต้รัฐธรรมนูญฯ 2560 ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ที่กำหนดให้หน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินเป็นของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเพียงบุคคลเดียว โดยมีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่กำกับ การตรวจเงินแผ่นดินและกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานวางนโยบายให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติ แม้จะเป็นการจัดรูปแบบองค์กรตรวจเงินแผ่นดินแบบผสมผสาน (Hybrid system) ที่มีทั้งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (Board system) และผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (Westminster system) ทำหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการตรวจเงิน

³¹⁴ คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ, รายงานการรับฟังความคิดเห็นร่างพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. หน้า 32.

³¹⁵ ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำกับ การตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2562, ข้อ 9 และข้อ 10.

³¹⁶ ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำกับ การตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2562, ข้อ 6.

แผ่นดินร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มีการถ่วงดุลและคานอำนาจภายในองค์กรเดียวกัน เฉกเช่นเดียวกับการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้รัฐธรรมนูญฯ 2540 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 ประกอบกับ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 แต่หลักการที่แตกต่างไปจากเดิม คือ ระบบการถ่วงดุลภายในองค์กรระหว่างคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน จากเดิมที่มีการถ่วงดุลกันโดยแยกผู้ใช้อำนาจพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดให้กระทำโดย คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งเป็นองค์กรกลุ่มและมีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ ออกจากผู้ใช้อำนาจแสวงหาข้อเท็จจริงซึ่งกระทำโดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้ความรับผิดชอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน แต่ตามรัฐธรรมนูญฯ 2560 ทั้งอำนาจในการแสวงหาข้อเท็จจริง อำนาจพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบ ตลอดจนการแจ้งผลการตรวจสอบ ล้วนเป็นหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในรูปแบบขององค์กรเดี่ยว โดยมีการถ่วงดุลภายใน องค์กรกับคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งจะทำหน้าที่เป็นผู้กำกับกับการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการ ให้เป็นไปตามนโยบายและหลักเกณฑ์มาตรฐานที่คณะกรรมการกำหนดขึ้น อย่างไรก็ตาม เนื่องจากหน่วยงานที่อยู่ภายใต้การตรวจสอบการใช้จ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินมีอยู่เป็นจำนวนมากทั่วประเทศ กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินสามารถมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นข้าราชการของ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินดำเนินการแทนได้ ภายใต้การกำกับและความรับผิดชอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งปัจจุบันผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินได้มีการมอบหมายให้ข้าราชการของสำนักงาน การตรวจเงินแผ่นดินทั้งในส่วนกลางและส่วนภูมิภาคดำเนินการตรวจเงินแผ่นดิน โดยเป็นไปตาม คำสั่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน เช่น คำสั่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ 1/2561 เรื่อง การมอบหมาย ให้ข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นเจ้าหน้าที่ผู้ทำหน้าที่ในการตรวจสอบ สั่ง ณ วันที่ 22 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2561 คำสั่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ 17/2562 เรื่อง การมอบหมายการพิจารณา ผลการตรวจสอบ การแจ้งผลการตรวจสอบ และการติดตามผลการตรวจสอบ สั่ง ณ วันที่ 8 พฤศจิกายน พ.ศ. 2562 และคำสั่งอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

อนึ่ง การกำหนดหน้าที่และอำนาจขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในลักษณะดังกล่าวนี้มีเหตุผลมาจากคณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญมีความเห็นว่า การตรวจเงินแผ่นดินที่ผ่านมาตาม รัฐธรรมนูญฯ 2540 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วย การตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 เกิดปัญหาความไม่สอดคล้องและไม่ประสานความร่วมมือกัน ระหว่างคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน อันเนื่องมาจากความไม่ชัดเจน ในอำนาจหน้าที่ จึงจำเป็นต้องบัญญัติกฎหมายกำหนดกรอบอำนาจหน้าที่ขององค์กรให้ชัดเจนขึ้น และเนื่องจากผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบอยู่แล้ว³¹⁷ คณะกรรมการร่าง

³¹⁷ คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ, "บันทึกการประชุมคณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ." ครั้งที่ 6 วันอังคารที่ 13 ตุลาคม 2558.

รัฐธรรมนูญจึงเห็นควรกำหนดให้หน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินเป็นของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ส่วนคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นผู้กำกับดูแลการทำงานของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน³¹⁸

นอกจากนี้ เมื่อทำการศึกษาเปรียบเทียบกับระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศเกาหลีใต้พบว่า องค์การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศเกาหลีใต้ในปัจจุบัน คือ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินของสาธารณรัฐเกาหลี (The Board of Audit and Inspection of the Republic of Korea – BAI) ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามบทบัญญัติในรัฐธรรมนูญ อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของประธานาธิบดี แต่ยังคงมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ซึ่งถูกรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญ BAI จะเป็นผู้พิจารณาสูงสุดขององค์กร โดยทำหน้าที่ตัดสินใจในเรื่องนโยบายและแผนงานสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบสืบสวน รวมทั้งการพิจารณาวินิจฉัยรายงานผลการตรวจสอบสืบสวน ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งสาธารณรัฐเกาหลี (Constitution of the Republic of Korea) มาตรา 97 และมาตรา 99 นอกจากนี้ Board of Audit and Inspection Act มาตรา 20 ได้กำหนดความรับผิดชอบในการตรวจสอบของ BAI ซึ่งแยกออกได้เป็น 3 ลักษณะงาน คือ การตรวจสอบการชำระบัญชีรายรับและรายจ่ายของรัฐ การตรวจสอบและกำกับดูแลบัญชีของหน่วยงานต่าง ๆ และการตรวจสอบการทำงาน of รัฐบาลและเจ้าหน้าที่รัฐเพื่อปรับปรุงและส่งเสริมการบริหารราชการแผ่นดิน โดย BAI จะมีสำนักงานเลขาธิการ (The Secretariat) ซึ่งมีเลขาธิการ (Secretary General) เป็นผู้บริหารงานและกำกับดูแลบุคลากรของสำนักงาน ทำหน้าที่ตรวจสอบบัญชี ตรวจสอบและสืบสวน ตัดสินใจในการตรวจสอบ และบริหารงานต่าง ๆ ของ BAI ภายใต้การกำกับดูแลของประธาน BAI³¹⁹ ทั้งนี้ การพิจารณาวินิจฉัยรายงานผลการตรวจสอบสืบสวนจะกระทำโดย BAI โดยใช้คะแนนเสียงข้างมากของกรรมการที่ลงทะเบียนเข้าประชุม³²⁰ และหากตรวจพบการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายหรือระเบียบที่วางไว้ BAI สามารถทำความเห็นไปยังนายกรัฐมนตรี รัฐมนตรีเจ้าสังกัด หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อขอให้ดำเนินการทางวินัยกับเจ้าหน้าที่รัฐหรือดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้อง หรือเพื่อให้ดำเนินมาตรการที่จำเป็นสำหรับการออกกฎหมาย แก้ไขหรือยกเลิกกฎหมายและกฎหมายลำดับรอง หรือการปรับปรุงสถาบันหรือการบริหารจัดการ รวมทั้งมีหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยความรับผิดชอบว่าเจ้าหน้าที่บัญชีหรือบุคคลอื่นใดจะต้องรับผิดชอบในการชดใช้ค่าเสียหายตามบทบัญญัติของกฎหมายหรือไม่ นอกจากนี้ BAI ยังมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานผลการตรวจสอบประจำปีเพื่อนำเสนอต่อประธานาธิบดี รัฐสภา (National Assembly) และคณะกรรมการธิการประจำของรัฐสภา เช่น คณะกรรมการธิการด้านกฎหมายและการยุติธรรม (Legislation and Judiciary Committee) หรือหากเห็นว่าจำเป็นก็อาจ

³¹⁸ คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ, "บันทึกการประชุมคณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ." ครั้งที่ 17 วันพฤหัสบดีที่ 29 ตุลาคม 2558.

³¹⁹ Board of Audit and Inspection Act, Article 16.

³²⁰ Board of Audit and Inspection Act, Article 11.

จัดทำรายงานระหว่างปี (Occasional Reporting) เสนอต่อคณะกรรมการพิเศษของรัฐสภาและประธานาธิบดีในเรื่องที่มีความสำคัญอันเนื่องมาจากการตรวจสอบ ซึ่งเป็นการรายงานแบบเป็นครั้งคราว³²¹

ในส่วนของการศึกษาระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษพบว่า การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยในปัจจุบันมีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (The Comptroller and Auditor General – C&AG) ซึ่งมีสถานะเป็นเจ้าหน้าที่ของสภาผู้แทนราษฎร (Officer of the House of Commons)³²² รับผิดชอบตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน โดย The Comptroller and Auditor General มีดุลพินิจเด็ดขาดในการปฏิบัติหน้าที่รวมถึงการตัดสินใจว่าจะดำเนินการตรวจสอบเรื่องใด แม้ว่าตาม National Audit Act 1983 จะกำหนดให้การกำหนดแผนงานตรวจสอบ ความคุ้มค่า ประสิทธิภาพ และประสิทธิผล (Value for Money) จะต้องพิจารณาความเห็นของ คณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ (The Public Accounts Commission – PAC) ประกอบ³²³ แต่ท้ายที่สุด The Comptroller and Auditor General จะเป็นผู้ตัดสินใจขั้นสุดท้ายว่าจะดำเนินการตรวจสอบเรื่องใด และด้วยวิธีการอย่างไร³²⁴ ในการทำหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินของ The Comptroller and Auditor General ดังกล่าวนั้น นอกจากจะตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายและความถูกต้องทางการเงินแล้ว The Comptroller and Auditor General ยังสามารถตรวจสอบความคุ้มค่าของการดำเนินงาน (Performance Audit หรือ Value for Money) ซึ่งเป็นการตรวจสอบการใช้ทรัพยากรในเชิงความประหยัด ความมีประสิทธิภาพ และความมีประสิทธิผลด้วย โดยจะมีสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน (The National Audit Office – NAO) ทำหน้าที่ช่วยเหลือและสนับสนุนการปฏิบัติหน้าที่ของ The Comptroller and Auditor General และในการปฏิบัติหน้าที่ NAO จะมี The Comptroller and Auditor General เป็นผู้บริหารสูงสุด (chief executive)³²⁵ เจ้าหน้าที่ของ NAO จะเป็นเพียงผู้ทำการตรวจสอบในนามของ The Comptroller and Auditor General เมื่อทำการตรวจสอบแล้วเสร็จ NAO จะรายงานผลการตรวจสอบดังกล่าวต่อรัฐสภา จากนั้นคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ (PAC) ซึ่งเป็นคณะกรรมการของสภาผู้แทนราษฎร จะพิจารณารายงานดังกล่าว แล้วจัดทำรายงานข้อเสนอแนะของตนเสนอต่อรัฐบาลเพื่อให้คำแนะนำที่มีวัตถุประสงค์ในการป้องกันไม่ให้เกิดความผิดพลาดซ้ำอีก โดยรัฐบาลจะเห็นชอบให้ดำเนินการตาม ข้อเสนอแนะดังกล่าวหรือไม่ก็ได้

³²¹ Board of Audit and Inspection Act, Article 42.

³²² Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 12 (2).

³²³ National Audit Act 1983, Sec 7A.

³²⁴ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 17.

³²⁵ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 3, 11.

นอกจากนี้ ในการดำเนินงานของ NAO จะอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของ คณะกรรมการบริหาร คือ NAO Board ซึ่งประกอบด้วยสมาชิกจำนวน 9 คน ได้แก่ สมาชิกที่เป็น บุคคลภายนอก (non-executive members) จำนวน 5 คน The Comptroller and Auditor General เป็นสมาชิกโดยตำแหน่ง (Chief Executive) และสมาชิกที่เป็นผู้บริหารของ NAO (employee members หรือ executive members) จำนวน 3 คน ซึ่งประธานของ NAO Board จะต้องมาจากสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอก³²⁶ โดย NAO Board จะทำหน้าที่ร่วมกับ The Comptroller and Auditor General ในการกำหนดยุทธศาสตร์ของ NAO และสนับสนุนให้ การปฏิบัติหน้าที่ของ The Comptroller and Auditor General มีความเป็นอิสระ อีกทั้งยังให้ คำแนะนำแก่ The Comptroller and Auditor General ในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย ตลอดจนกำกับดูแลการจัดการและการใช้ทรัพยากรของ NAO เพื่อให้เกิดความโปร่งใส โดยในการ กำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของ NAO นั้น ประธาน NAO Board และสมาชิกที่เป็นบุคคลภายนอก สามารถแสดงความเห็นต่อสาธารณะเกี่ยวกับการปฏิบัติงานทั่วไปและการกำกับดูแลองค์กรของ NAO ได้ แต่ไม่สามารถแสดงความเห็นในเรื่องความคิดเห็น (opinion) และการพิจารณาวินิจฉัย (judgement) ผลการตรวจสอบ เนื่องจากในการตรวจสอบการใช้จ่ายงบประมาณแผ่นดิน The Comptroller and Auditor General จะมีดุลยพินิจอย่างสมบูรณ์ในการปฏิบัติหน้าที่ รวมถึงการตัดสินใจว่าจะ ดำเนินการตรวจสอบเรื่องใด และด้วยวิธีการอย่างไร ภายใต้ข้อกำหนดของแนวทางปฏิบัติ (Code of Practice) และบทบัญญัติของกฎหมาย โดย The Comptroller and Auditor General จะต้อง รับผิดชอบต่อความคิดเห็นและการพิจารณาผลการตรวจสอบทั้งหมดเพียงผู้เดียว

เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า องค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยภายใต้ รัฐธรรมนูญฯ 2540 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 มีลักษณะคล้ายคลึงกับองค์กรตรวจเงินแผ่นดินของ สาธารณรัฐเกาหลี ที่มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งเป็นองค์กรกลุ่มทำหน้าที่พิจารณาวินิจฉัย รายงานผลการตรวจสอบ และหากตรวจพบการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายหรือระเบียบแบบแผน ที่วางไว้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก็มีอำนาจแจ้งให้กระทรวงเจ้าสังกัดหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ดำเนินการทางวินัย ดำเนินการทางละเมิด หรือดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้องได้ แล้วแต่กรณี อย่างไรก็ตาม ก็มีความแตกต่างกันตรงที่เลขาธิการ (Secretary General) ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของสำนักงาน เลขาธิการของ BAI จะมีหน้าที่รับผิดชอบเฉพาะการบริหารงานและกำกับดูแลบุคลากรของสำนักงาน เลขาธิการ ภายใต้การกำกับดูแลของประธาน BAI ซึ่งเห็นได้ว่าอำนาจหน้าที่ของเลขาธิการจะเป็น ภารกิจในการบริหารราชการทั่วไปของสำนักงานเลขาธิการเพื่อสนับสนุนการทำหน้าที่ตรวจสอบการ ใช้จ่ายเงินแผ่นดินของ BAI โดยเลขาธิการไม่ได้มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบแต่อย่างใด อำนาจหน้าที่

³²⁶ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Schedule 2, Part 1, Paragraph 1 (2).

ในการตรวจสอบทั้งหมดจะอยู่กับคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (BAI) ซึ่งจะแตกต่างจากกรณีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินของไทยที่มีอำนาจหน้าที่ทั้งในเรื่องการบริหารงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในฐานะเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดและมีอำนาจหน้าที่ในเรื่องการตรวจสอบเงินแผ่นดินตามที่กำหนดในบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญด้วย³²⁷ ซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้ นายมณฑิร เจริญผล รองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ได้ให้ความเห็นว่า องค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีโครงสร้างขององค์กรที่พิเศษแตกต่างจากองค์กรอิสระประเภทอื่น ๆ ดังจะเห็นได้จากการเรียกผู้บังคับบัญชาสูงสุดขององค์กรว่า “ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน” โดยไม่เรียกว่า “เลขาธิการคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน” เหมือนเช่นการเรียก “เลขาธิการ” ของสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ หรือสำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้ง³²⁸ ดังนั้น ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจึงไม่ใช่เลขาธิการ

ส่วนกรณีการตรวจเงินแผ่นดินของไทยภายใต้รัฐธรรมนูญฯ 2560 นั้น จะมีความคล้ายคลึงกับการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษ ที่มอบหมายให้บุคคลคนเดียวมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบเงินแผ่นดิน คือ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน หรือ The Comptroller and Auditor General โดยมีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน หรือ NAO ทำหน้าที่ช่วยเหลือและสนับสนุนการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการ ซึ่งเจ้าหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน หรือของ NAO จะเป็นเพียงผู้ทำการตรวจสอบในนามของผู้ว่าการ ทั้งนี้ การดำเนินงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการชุดหนึ่ง กรณีของประเทศไทย คือ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ส่วนของประเทศอังกฤษ คือ NAO Board ซึ่งในการกำกับดูแลการตรวจเงินแผ่นดินนั้น ทั้งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และ NAO Board จะไม่สามารถพิจารณาทบทวนรายงานผลการตรวจสอบข้อตรวจพบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน หรือ The Comptroller and Auditor General ได้ กรณีของไทยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถทำได้เพียงให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะในกรณีที่ผู้ว่าการเห็นว่ามีปัญหาในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายหรือหลักเกณฑ์มาตรฐาน หรือตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และประสงค์จะได้รับคำแนะนำจากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน จะเห็นได้ว่า คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินของไทย และ NAO Board ของอังกฤษมีลักษณะเป็นเพียงคณะกรรมการที่ทำหน้าที่ให้คำแนะนำ (advisory board) ในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการ หรือ The Comptroller and Auditor

³²⁷ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 312 วรรคแรก “การตรวจเงินแผ่นดินให้กระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง”

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 253 วรรคสอง “ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง”

³²⁸ มณฑิร เจริญผล, "สรุปการสัมมนาทางวิชาการ เรื่อง ระบบการควบคุมตรวจสอบวินัยทางการคลังและงบประมาณกับแนวทางการร่างรัฐธรรมนูญ," *ฉันทนิต* มี.ค. - เม.ย. 2559: 64 - 65.

General อย่างไรก็ตาม ในการกำกับ การตรวจเงินแผ่นดินของไทย คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน มีอำนาจถอดถอนผู้ว่าการให้พ้นจากตำแหน่งได้ ในกรณีที่ผู้ว่าการจงใจฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม นโยบายหรือหลักเกณฑ์มาตรฐานที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด³²⁹ ในขณะที่ของอังกฤษ NAO Board ไม่มีอำนาจในการถอดถอน The Comptroller and Auditor General แต่อย่างใด

นอกจากนี้ ในส่วนที่มีความแตกต่างกัน กรณีของไทยซึ่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน³³⁰ ตั้งแต่การแสวงหา ข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐาน ตลอดจนการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบ และหากตรวจพบ การกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายหรือระเบียบแบบแผนที่วางไว้ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินก็มี อำนาจแจ้งให้ผู้รับตรวจดำเนินการแก้ไขและควบคุมหรือกำกับไม่ให้เกิดข้อบกพร่องขึ้นอีก ดำเนินการ ทางวินัย หรือดำเนินการทางละเมิด แล้วแต่กรณี³³¹ และหากผู้รับตรวจไม่ดำเนินการดังกล่าวภายใน ระยะเวลาที่ผู้ว่าการกำหนด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้ว่าการก็มีอำนาจเสนอเรื่องต่อคณะกรรมการ ตรวจเงินแผ่นดินให้พิจารณาสั่งลงโทษทางปกครองแก่ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐได้³³² ส่วนกรณี ของประเทศอังกฤษ The Comptroller and Auditor General ซึ่งมีสถานะเป็นเจ้าหน้าที่ของสภา ผู้แทนราษฎรนั้น จะมีอำนาจเพียงรายงานผลการตรวจสอบการใช้จ่ายงบประมาณให้รัฐสภาทราบ แต่ไม่มีอำนาจในการลงโทษหรือบังคับการให้หน่วยงานที่ถูกตรวจสอบปฏิบัติตามกฎหมายได้ เป็นดุลพินิจของรัฐบาลที่จะดำเนินการตามข้อเสนอแนะดังกล่าวหรือไม่ก็ได้

เมื่อวิเคราะห์แล้วจะเห็นได้ว่า การควบคุมตรวจสอบงบประมาณโดยองค์กรตรวจเงิน แผ่นดิน (Supreme Audit Institution: SAI) ในแต่ละประเทศ แม้มีการจัดรูปแบบองค์กรที่แตกต่างกัน โดยของอังกฤษและไทยเป็นการจัดรูปแบบองค์กรตรวจเงินแผ่นดินแบบผสมผสาน (Hybrid system) ที่มีทั้งคณะกรรมการและบุคคลคนเดียวทำหน้าที่รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดินร่วมกัน ส่วนของ เกาหลีใต้เป็น รูปแบบที่มีคณะบุคคลทำหน้าที่รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดิน (Board system) ซึ่งขึ้นอยู่กับบริบททางการเมือง กฎหมาย และสภาพสังคมของประเทศนั้น ๆ แต่สิ่งที่เหมือนกันคือ ทุกประเทศต่างก็มีจุดมุ่งหมายที่จะให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินในประเทศของตนมีความเป็นอิสระและ เป็นกลาง ปราศจากการแทรกแซงจากอิทธิพลภายนอก เพื่อเป็นหลักประกันว่าองค์กรตรวจเงิน

³²⁹ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 50(4).

³³⁰ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 242 “ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติหน้าที่โดยเที่ยงธรรม เป็นกลาง และปราศจากอคติทั้งปวงในการใช้ดุลพินิจ โดยมีหน้าที่และอำนาจดังต่อไปนี้

- (1) ตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายการตรวจเงินแผ่นดินและหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด และตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ
- (2) ตรวจผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐ...”

³³¹ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 85 – 95.

³³² พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 96 – 97.

แผ่นดินจะสามารถปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นตามหลักวิชาชีพได้อย่างเป็นอิสระ และป้องกันการแทรกแซงจากองค์กรอื่นของรัฐหรือจากสถาบันการเมืองอื่น ซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานที่สำคัญขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินตามที่กำหนดไว้ในปฏิญญาลิม่าว่าด้วยแนวปฏิบัติในการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 1977 (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts 1977) โดยปฏิญญาลิม่าได้กำหนดภาพรวมความเป็นอิสระขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินไว้ 3 ด้าน ได้แก่ ความเป็นอิสระขององค์กร ความเป็นอิสระของตัวบุคคล และความเป็นอิสระทางงบประมาณ ซึ่งระบบการตรวจเงินแผ่นดินของไทยภายใต้รัฐธรรมนูญฯ 2560 และพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 นั้น ได้มีการประกันความเป็นอิสระของตัวองค์กรโดยการกำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ และในรัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าวยังได้มีการบัญญัติรับรองให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระและเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่อีกด้วย แต่ขณะเดียวกันกฎหมายได้กำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจในการกำกับการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการ โดยการวางนโยบายและกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินให้ผู้ว่าการปฏิบัติ ซึ่งหากผู้ว่าการจงใจฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก็สามารถถอดถอนผู้ว่าการให้พ้นจากตำแหน่งได้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจึงมีอำนาจในการให้คุณให้โทษต่อผู้ว่าการในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดิน

โดยทั่วไปในเรื่องความเป็นอิสระขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินจะถูกพิจารณาในแง่ความเป็นอิสระจากการแทรกแซงขององค์กรภายนอก แต่กรณีดังกล่าวข้างต้นเป็นการแทรกแซงการตรวจสอบภายในองค์กรเดียวกัน และสามารถส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้ว่าการในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งความเป็นอิสระของผู้ว่าการถือเป็นหัวใจสำคัญขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน เนื่องจากรัฐธรรมนูญฯ 2560 ได้กำหนดให้หน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งรวมถึงการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบและการแจ้งผลการตรวจสอบล้วนเป็นหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการทั้งสิ้น นอกจากนี้ การกำกับการตรวจเงินแผ่นดินของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินดังกล่าว เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่าเป็นการกำกับตัวบุคคลผู้ปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินเสมือนเป็นผู้บังคับบัญชาที่มีอำนาจในการให้คุณให้โทษต่อผู้ได้บังคับบัญชา แต่ไม่ได้กำกับในเนื้อหาของรายงานผลการตรวจสอบซึ่งผู้ว่าการหรือเจ้าหน้าที่ที่ผู้ว่าการมอบหมายได้พิจารณาวินิจฉัยแต่อย่างใด

ปัญหาประการต่อมา การที่รัฐธรรมนูญฯ 2560 ได้บัญญัติรับรองให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ ส่งผลให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไม่อยู่ภายใต้การบังคับบัญชาขององค์กรใดและมีหลักประกันความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่

เพื่อป้องกันการแทรกแซงโดยองค์กรอื่น ๆ ของรัฐหรือจากสถาบันการเมืองอื่น ประกอบกับ เจตนาารมณ์การเกิดขึ้นขององค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญฯ 2540 ก็เพื่อให้เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ในการ ควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ เพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน โดยปกติองค์กรอิสระจึงควร เป็นองค์กรที่ใช้อำนาจตรวจสอบและพิจารณาวินิจฉัยรายงานผลการตรวจสอบ แต่คณะกรรมการ ตรวจสอบเงินแผ่นดินตามรัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าวกลับมีอำนาจหน้าที่ในการกำกับดูแล ให้คำแนะนำ ข้อเสนอแนะ และข้อท้วงติงในการปฏิบัติหน้าที่แก่ผู้ว่าการตรวจสอบเงินแผ่นดิน อันมีลักษณะเป็นเพียง คณะกรรมการที่ทำหน้าที่ให้คำแนะนำ (advisory board) ในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบเงินแผ่นดินแก่ ผู้ว่าการ ซึ่งอาจเป็นการขัดต่อเจตนาารมณ์ของการมีคณะกรรมการตรวจสอบเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็น องค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการตรวจสอบเงินแผ่นดินยังคงมีอำนาจในการ พิจารณาสั่งลงโทษทางปกครองแก่ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐจงใจ ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และผู้รับตรวจไม่อาจดำเนินการให้เจ้าหน้าที่ ของรัฐชดใช้ค่าเสียหายหรือไม่อาจดำเนินการทางวินัยได้ หรือกรณีที่ผู้รับตรวจไม่ดำเนินการเพื่อให้มีการ ชดใช้ค่าเสียหายหรือดำเนินการทางวินัยภายในเวลาที่ผู้ว่าการกำหนดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ซึ่งโทษ ทางปกครองดังกล่าวประกอบด้วย ภาคทัณฑ์ ตำหนิโดยเปิดเผยต่อสาธารณชน หรือปรับทางปกครอง

ปัญหาประการสุดท้าย การที่รัฐธรรมนูญฯ 2560 กำหนดให้หน้าที่และอำนาจในการ ตรวจสอบเงินแผ่นดินเป็นของผู้ว่าการตรวจสอบเงินแผ่นดินเพียงบุคคลเดียว โดยมีคณะกรรมการตรวจสอบ เงินแผ่นดินทำหน้าที่กำกับตรวจสอบเงินแผ่นดินของผู้ว่าการ เพื่อป้องกันปัญหาความไม่ชัดเจนในอำนาจหน้าที่ ระหว่างคณะกรรมการตรวจสอบเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจสอบเงินแผ่นดินดังที่เคยเป็นมาในอดีต ซึ่งรูปแบบดังกล่าวมีความคล้ายคลึงกับการตรวจสอบเงินแผ่นดินของประเทศไทยที่ดำเนินการโดย The Comptroller and Auditor General ภายใต้การกำกับดูแลของ NAO Board ซึ่งมีข้อดีคือ การพิจารณาวินิจฉัยเรื่องต่าง ๆ เป็นไปด้วยความรวดเร็ว คล่องตัว โดยดูได้จากผลการปฏิบัติงานของ สำนักงานการตรวจสอบเงินแผ่นดิน ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2562 ที่สามารถตรวจสอบแล้วเสร็จในทุก ลักษณะงานรวมเป็นจำนวนทั้งสิ้น 17,095 งบ/เรื่อง/สัญญา/ประกาศ/โครงการ ซึ่งเพิ่มขึ้นถึงร้อยละ 45 จากปีก่อนหน้านั้น³³³ แต่เมื่อพิจารณาจากบริบททางสังคม การเมือง และการปกครองของไทยที่มีความ แตกต่างจากประเทศอังกฤษแล้ว อาจมีปัญหาว่า การมีผู้ว่าการตรวจสอบเงินแผ่นดินเพียงคนเดียว

³³³ การอภิปรายของ ดร.พิสิฐ ลิ้อาธรรม ส.ส.บัญชีรายชื่อ พรรคประชาธิปัตย์ เมื่อวันที่ 25 มิถุนายน 2563 ในวาระรับทราบ รายงานผลการปฏิบัติงานของสำนักงานการตรวจสอบเงินแผ่นดิน ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2562 ว่า ในปีที่ผ่านมา มีรายงานว่า สำนักงานการตรวจสอบเงินแผ่นดินสามารถตรวจสอบงานได้ถึง 17,000 เรื่อง เพิ่มขึ้นถึง 45% จากปีก่อนหน้านั้น ดร.พิสิฐ มองว่าเรื่องนี้สะท้อนให้เห็นปริมาณงานของสำนักงานการตรวจสอบเงินแผ่นดินที่มีมากขึ้น จึงได้เป็นห่วงต่อจำนวนบุคลากรของสำนักงานการ ตรวจสอบเงินแผ่นดิน ซึ่งควรเพิ่มบุคลากร หรือจัดงานตรวจสอบบางอย่างไปให้ผู้ตรวจสอบเอกชนได้

ทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน ตั้งแต่การแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐาน ตลอดจนการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบและแจ้งผลการตรวจสอบ อาจถูกแทรกแซงได้โดยง่าย ทั้งจากอิทธิพลภายนอกและภายในองค์กรตามที่อธิบายมาแล้วข้างต้น และยังขาดความละเอียดรอบคอบในการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบ อีกทั้งไม่สอดคล้องตามแนวความคิดและเจตนารมณ์ของการมีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินขึ้นในระบบการตรวจเงินแผ่นดินของไทย

1.2 ปัญหาความเป็นอิสระและเป็นกลางของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและเจ้าหน้าที่ผู้ว่าการมอบหมาย

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้กำหนดให้หน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบเงินแผ่นดิน ซึ่งรวมถึงการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบและการแจ้งผลการตรวจสอบล้วนเป็นหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินทั้งสิ้น โดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินสามารถมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นข้าราชการของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ดำเนินการแทนได้ ภายใต้การกำกับและความรับผิดชอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งปัจจุบันผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินได้มีการมอบหมายให้ข้าราชการของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในตำแหน่งรองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ตรวจเงินแผ่นดิน และผู้อำนวยการสำนัก เป็นเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่และอำนาจในการพิจารณาผลการตรวจสอบ แจ้งผลการตรวจสอบ และติดตามผลการตรวจสอบ³³⁴ ดังนั้น กระบวนการเข้าสู่ตำแหน่งของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและการถอดถอน รวมถึงการบริหารงานบุคคลของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่เกี่ยวข้องกับบุคคลที่ดำรงตำแหน่งรองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และผู้ตรวจเงินแผ่นดิน ย่อมส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระและเป็นกลางในการตรวจเงินแผ่นดินได้

1.2.1 กระบวนการเข้าสู่ตำแหน่งของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและการถอดถอนกระทบต่อความเป็นอิสระและเป็นกลางของผู้ว่าการในการปฏิบัติหน้าที่

การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินดำเนินการโดยองคคพพ 3 ส่วน ได้แก่ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นองค์กรเดียวที่มีบทบาทหน้าที่สำคัญในระบบการตรวจเงินแผ่นดิน โดยเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของ

³³⁴ คำสั่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ 17/2562 เรื่อง การมอบหมายการพิจารณาผลการตรวจสอบ การแจ้งผลการตรวจสอบ และการติดตามผลการตรวจสอบ สั่ง ณ วันที่ 8 พฤศจิกายน พ.ศ. 2562.

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งเป็นหน่วยธุรการของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน อีกทั้งมีหน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบเงินแผ่นดินและตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐ ด้วยเหตุนี้รัฐธรรมนูญฯ 2560 จึงได้บัญญัติรับรองความเป็นอิสระและเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเอาไว้ ดังนี้

มาตรา 242 “ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติหน้าที่โดยเที่ยงธรรม เป็นกลาง และปราศจากอคติทั้งปวงในการใช้ดุลพินิจ โดยมีหน้าที่และอำนาจดังต่อไปนี้

(1) ตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายการตรวจเงินแผ่นดินและหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด และตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ

(2) ตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐ...”

มาตรา 243 วรรคแรก “ให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ โดยรับผิดชอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของหน่วยธุรการของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน”

ในเรื่องความเป็นอิสระและเป็นกลางในการตรวจเงินแผ่นดินนั้น ศาสตราจารย์ ดร.อมร จันทรมบูรณ์ ได้ให้ความเห็นไว้ว่า “เป็นอิสระ” คือ ไม่ถูกแทรกแซงโดยเงื่อนไขทางการเมือง และ “เป็นกลาง” คือ ต้องทำหน้าที่ให้ทั้งรัฐบาลและรัฐสภา³³⁵ ซึ่งการทำให้เกิดความเป็นอิสระและเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะต้องอาศัยการกำหนดคุณสมบัติ ลักษณะต้องห้าม การสรรหา การเลือก และการให้ความเห็นชอบ ตลอดจนการพ้นจากตำแหน่ง โดยในการกำหนดคุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน รัฐธรรมนูญได้กำหนดให้ต้องมีคุณสมบัติ และไม่มีลักษณะต้องห้ามเช่นเดียวกับกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน³³⁶ ส่วนกรณีการเข้าสู่ตำแหน่งของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินนั้น รัฐธรรมนูญฯ 2560 มาตรา 241 วรรคแรก ได้กำหนดให้มีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินคนหนึ่งซึ่งพระมหากษัตริย์ทรงแต่งตั้งตามคำแนะนำของวุฒิสภา โดยได้รับการเสนอชื่อจากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และวรรคสี่ของมาตราเดียวกันบัญญัติให้การสรรหา การคัดเลือก และการเสนอชื่อผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นไปตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้กำหนดกระบวนการสรรหาและคัดเลือกผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไว้ในมาตรา 41 ถึงมาตรา 46 กล่าวโดยสรุปได้ว่าคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่ดำเนินการสรรหาบุคคลที่สมควรได้รับการเสนอชื่อเพื่อแต่งตั้ง

³³⁵ อมร จันทรมบูรณ์, “ข้อพิจารณาในร่างพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดินของรัฐ พ.ศ. ...” วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์: 764.

³³⁶ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, มาตรา 241 วรรคสอง.

เป็นผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน โดยในการสรรหาให้ใช้วิธีประกาศรับสมัครบุคคลเพื่อเข้ารับการสรรหา เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่าสามสิบวัน จากนั้นคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะคัดเลือกบุคคลที่เหมาะสมมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามเสนอต่อประธานวุฒิสภา เพื่อให้วุฒิสภาพิจารณาให้ความเห็นชอบบุคคลผู้ได้รับการเสนอชื่อที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินส่งมา ซึ่งต้องได้รับความเห็นชอบด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของสมาชิกวุฒิสภาทั้งหมดเท่าที่มีอยู่ และเมื่อได้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินแล้ว ประธานวุฒิสภาจะนำชื่อขึ้นทูลเกล้าฯ ถวายพระมหากษัตริย์ทรงลงพระปรมาภิไธยโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน โดยประธานวุฒิสภาเป็นผู้ลงนามรับสนองพระบรมราชโองการ ทั้งนี้ รายละเอียดของหลักเกณฑ์และวิธีการสรรหา การคัดเลือก การเสนอชื่อ และระยะเวลาที่ใช้ในแต่ละขั้นตอนเป็นไปตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการสรรหาบุคคลที่สมควรได้รับการเสนอชื่อเพื่อแต่งตั้งเป็นผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2562 ประกาศ ณ วันที่ 26 เมษายน 2562 ในส่วนการพ้นจากตำแหน่งของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินนั้น นอกจากการพ้นจากตำแหน่งตามวาระ มาตรา 50 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ยังกำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจในการถอดถอนผู้ว่าการให้พ้นจากตำแหน่ง โดยมติของคณะกรรมการด้วยคะแนนเสียงสามในสี่ของกรรมการทั้งหมดเท่าที่มีอยู่ ในกรณีที่ผู้ว่าการจงใจฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามนโยบายการตรวจเงินแผ่นดินหรือหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด และเมื่อคณะกรรมการสั่งให้แก้ไขแล้วไม่ดำเนินการภายในเวลาอันสมควรจนอาจก่อให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงต่อทางราชการ

กรณีดังกล่าวข้างต้นสามารถวิเคราะห์ได้ว่า การที่รัฐธรรมนูญกำหนดคุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินให้สูงเทียบเท่ากับกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ทั้งยังรับรองความเป็นอิสระและเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไว้ในรัฐธรรมนูญ ก็เพื่อแสดงให้เห็นว่าตำแหน่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นตำแหน่งที่มีบทบาทและความสำคัญเทียบเท่ากับคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งมีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ เพื่อให้เกิดการตรวจสอบและถ่วงดุลซึ่งกันและกันในการปฏิบัติหน้าที่ระหว่างผู้ว่าการและคณะกรรมการ แต่เมื่อพิจารณากระบวนการเข้าสู่ตำแหน่งของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและการถอดถอนแล้ว กลับพบว่า คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการกำหนดตัวบุคคลที่จะได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้ว่าการ และยังเป็นผู้มีอำนาจในการถอดถอนผู้ว่าการให้พ้นจากตำแหน่งได้ ย่อมแสดงให้เห็นว่า คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีสถานะที่ไม่เท่าเทียมกัน โดยผู้ว่าการมีสถานะอยู่ภายใต้คณะกรรมการ ทั้ง ๆ ที่รัฐธรรมนูญฯ 2560 ได้กำหนดให้หน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งรวมถึงการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบและการแจ้งผลการตรวจสอบ ล้วนเป็นหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการทั้งสิ้น ดังนั้น ความเป็นอิสระและเป็นกลางของผู้ว่าการในการปฏิบัติ

หน้าที่จึงมีความสำคัญมาก การที่กฎหมายกำหนดกระบวนการเข้าสู่ตำแหน่งของผู้ว่าการและการถอดถอนในลักษณะดังกล่าวจึงอาจส่งผลให้การปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไม่สามารถตรวจสอบและถ่วงดุลกันได้จริง ขัดต่อเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญที่กำหนดให้มีทั้งคณะกรรมการและผู้ว่าการขึ้นในระบบการตรวจเงินแผ่นดินของไทย นอกจากนี้สิ่งดังกล่าวยังส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระและเป็นกลางของผู้ว่าการในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นหลักการสำคัญอันเป็นสากลขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินตามที่ปฏิญญาลิม่าว่าด้วยแนวปฏิบัติในการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 1977 (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts 1977) ได้รับรองความเป็นอิสระของสมาชิกและเจ้าหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินไว้ในหมวด 6 ข้อ 2 ความว่า ความเป็นอิสระของสมาชิกจะต้องได้รับการรับรองโดยรัฐธรรมนูญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งวิธีการถอดถอนสมาชิกจากตำแหน่งควรได้รับการกำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ โดยจะต้องไม่กระทบกระเทือนต่อความเป็นอิสระของสมาชิก วิธีการแต่งตั้งและถอดถอนสมาชิกของแต่ละประเทศขึ้นอยู่กับโครงสร้างของรัฐธรรมนูญของแต่ละประเทศนั้น³³⁷ ซึ่ง “สมาชิก” ตามบทนิยามที่กำหนดในปฏิญญาลิม่าฯ หมายถึง บุคคลผู้ทำหน้าที่ตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน และรับผิดชอบในการชี้แจงเกี่ยวกับการตัดสินใจดังกล่าวต่อบุคคลภายนอก ซึ่งในกรณีของประเทศไทยก็คือผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินนั่นเอง

ส่วนกรณีของประเทศอังกฤษซึ่งมีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (The Comptroller and Auditor General) ทำหน้าที่รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดินเช่นเดียวกับประเทศไทย โดยมีสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินอังกฤษ (NAO) ช่วยเหลือการปฏิบัติหน้าที่ของ The Comptroller and Auditor General และมี NAO Board ซึ่งเป็นคณะกรรมการบริหารของ NAO ทำหน้าที่เป็นผู้กำกับดูแลการดำเนินงานของ NAO เพื่อให้เกิดความโปร่งใส สนับสนุนให้การปฏิบัติหน้าที่ของ The Comptroller and Auditor General มีความเป็นอิสระ และให้คำแนะนำแก่ The Comptroller and Auditor General ในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายนั้น เมื่อพิจารณากระบวนการในการแต่งตั้ง The Comptroller and Auditor General พบว่า สภาผู้แทนราษฎร (House of Commons) จะเป็นผู้เสนอชื่อบุคคลผู้สมควรได้รับการแต่งตั้ง โดยบุคคลดังกล่าวจะต้องได้รับความเห็นชอบจากประธานคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ (the Committee of Public Accounts) จากนั้น นายกรัฐมนตรีจะเป็นผู้เสนอญัตติแต่งตั้งบุคคลดังกล่าวต่อสมเด็จพระราชินีอังกฤษ เพื่อแต่งตั้งเป็น The Comptroller and Auditor General ต่อไป³³⁸ ทั้งนี้ The Comptroller and Auditor General จะมีสถานะเป็นเจ้าหน้าที่ของสภาผู้แทนราษฎร (Officer of the House of Commons) แต่จะไม่นำ

³³⁷ The Lima Declaration 1977, Section 6, Paragraph 2.

³³⁸ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 11.

บทบัญญัติว่าด้วยการบริหารงานของสภาผู้แทนราษฎร ซึ่งใช้บังคับกับเจ้าหน้าที่ของสภาผู้แทนราษฎร มาใช้บังคับกับ The Comptroller and Auditor General³³⁹ นอกจากนี้ การดำรงตำแหน่งของ The Comptroller and Auditor General จะสิ้นสุดลงเมื่อตาย ครบวาระ ลาออกจากตำแหน่งโดยแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรต่อนายกรัฐมนตรี หรือพระราชินีอังกฤษโปรดเกล้าฯ ให้ถอดถอนตามคำแนะนำของสภาผู้แทนราษฎรและสภาขุนนาง³⁴⁰ จะเห็นได้ว่ากระบวนการในการเข้าสู่ตำแหน่งและการพ้นจากตำแหน่งของ The Comptroller and Auditor General จะเป็นอิสระจาก NAO Board สถานะของ The Comptroller and Auditor General จึงไม่ได้อยู่ภายใต้ NAO Board ซึ่งจะเป็นหลักประกันได้ว่า The Comptroller and Auditor General จะมีความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดิน โดยไม่ถูกครอบงำจาก NAO Board

1.2.2 การบริหารงานบุคคลของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกระหนาบต่อความเป็นอิสระและเป็นกลางในการตรวจเงินแผ่นดิน

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ได้กำหนดให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่เป็นหน่วยธุรการของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งต่อมาพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 60 ได้กำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจออกระเบียบหรือประกาศเพื่อกำกับดูแลสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ในเรื่องดังต่อไปนี้

- (1) การแบ่งส่วนราชการภายในของสำนักงานและขอบเขตหน้าที่และอำนาจของส่วนราชการดังกล่าว
- (2) การกำหนดตำแหน่ง การจัดประเภทตำแหน่งและระดับตำแหน่ง และการเทียบตำแหน่ง อัตราเงินเดือน เงินเพิ่มพิเศษสำหรับตำแหน่ง และค่าตอบแทนพิเศษหรือสิทธิประโยชน์อื่นของเจ้าหน้าที่
- (3) การกำหนดคุณสมบัติ การคัดเลือก การบรรจุ การแต่งตั้ง การออกจากราชการ วินัย การร้องทุกข์ และการอื่นที่จำเป็นในการบริหารงานบุคคลสำหรับเจ้าหน้าที่
- (4) การกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการจ้างลูกจ้างของสำนักงาน รวมตลอดทั้งอัตราเงินเดือน เงินเพิ่ม และค่าตอบแทนพิเศษหรือสิทธิประโยชน์อื่นของลูกจ้างของสำนักงาน
- (5) การกำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการจ้างที่ปรึกษาหรือผู้เชี่ยวชาญ เพื่อช่วยการปฏิบัติงานของสำนักงาน รวมตลอดทั้งค่าจ้างหรือค่าตอบแทนอื่นของที่ปรึกษาหรือผู้เชี่ยวชาญ

³³⁹ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 12(2).

³⁴⁰ Budget Responsibility and National Audit Act 2011, Sec 14.

(6) การบริหารจัดการการเงินและทรัพย์สิน การงบประมาณ และการพัสดุของสำนักงาน

(7) การจัดสวัสดิการหรือการสงเคราะห์อื่นแก่เจ้าหน้าที่และบุคลากรอื่นของสำนักงาน

(8) การกำหนดรูปแบบและการแต่งรูปแบบของกรรมการ ผู้ว่าการ เจ้าหน้าที่ และบุคลากรอื่นของสำนักงาน

โดยในวรรคหกของมาตราดังกล่าว ได้กำหนดให้การอกระเบียบหรือประกาศของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินในเรื่องที่กล่าวมาข้างต้น ต้องไม่มีผลให้คณะกรรมการหรือกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจในการบรรจุ แต่งตั้ง ย้าย เลื่อนตำแหน่ง หรือขึ้นเงินเดือนเจ้าหน้าที่ ยกเว้นกรณีที่เจ้าหน้าที่ตำแหน่งรองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือตำแหน่งอื่นที่เทียบเท่า คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถกำหนดให้ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการก่อนได้ ในการนี้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ออกระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการบริหารงานบุคคล พ.ศ. 2561 ประกาศ ณ วันที่ 18 เมษายน 2561 โดยข้อ 20 (1)(ข) กำหนดให้ตำแหน่งที่เทียบเท่ารองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินอันเป็นตำแหน่งประเภทบริหารระดับสูง ได้แก่ ผู้ตรวจเงินแผ่นดิน³⁴¹ และข้อ 29 ของระเบียบดังกล่าวกำหนดให้ “การคัดเลือกหรือการประเมินเพื่อเลื่อนข้าราชการชั้นแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งที่สูงขึ้น การย้าย และการเปลี่ยนสายงาน ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด” และต่อมาคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ออกระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการบริหารงานบุคคล (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2562 ประกาศ ณ วันที่ 19 มีนาคม 2562 โดยข้อ 5 ได้กำหนดให้เพิ่มเติมวรรคสองของข้อ 29 แห่งระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการบริหารงานบุคคล พ.ศ. 2561 ความว่า “การย้ายข้าราชการประเภทบริหารระดับสูง ให้ไปดำรงตำแหน่งในระดับเดียวกัน ให้ผู้ว่าการเสนอคณะกรรมการพิจารณาให้ความเห็นชอบก่อน”

นอกจากนี้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินยังได้ออกประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการคัดเลือกข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อเลื่อนขึ้นแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งในระดับที่สูงขึ้น และการย้ายข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 โดยหมวด 1 ส่วนที่ 1 ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการคัดเลือกข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อเลื่อนขึ้นแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งประเภทบริหารระดับสูง ซึ่งในการพิจารณาคัดเลือกได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเอาไว้ว่า ข้อ 9 (2) “ให้คณะกรรมการคัดเลือกพิจารณาคัดเลือกผู้สมัครทุกคนที่มีคุณสมบัติที่จะได้รับการแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งตามหลักเกณฑ์ วิธีการคัดเลือก

³⁴¹ ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการบริหารงานบุคคล พ.ศ. 2561, ข้อ 20 (1)(ข).

ที่กำหนด เพื่อคัดเลือกผู้ที่เหมาะสมซึ่งจะต้องมากกว่าจำนวนตำแหน่งที่จะแต่งตั้ง แต่ไม่เกินสามเท่าของตำแหน่งที่จะแต่งตั้ง โดยให้เสนอเรียงลำดับผู้ซึ่งเหมาะสมที่สุดในลำดับแรก และผู้ซึ่งเหมาะสมรองลงไปเป็นลำดับต่อ ๆ กันไป พร้อมทั้งเหตุผลประกอบการพิจารณาด้วย แล้วเสนอรายชื่อต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน” และข้อ 9 (3) กำหนดว่า “ให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินใช้ดุลยพินิจพิจารณาจากรายชื่อที่เสนอแล้วดำเนินการดังนี้ (ก) ในกรณีที่เห็นว่าบุคคลในรายชื่อที่เสนอเหมาะสมที่จะได้เลื่อนขึ้นแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งประเภทบริหาร ระดับสูง ก็ให้ดำเนินการตามขั้นตอนการแต่งตั้งต่อไป (ข) ในกรณีที่เห็นว่ารายชื่อที่เสนอยังไม่เหมาะสม ก็ให้ปรึกษากับประธานกรรมการคัดเลือกหรือส่งให้คณะกรรมการคัดเลือกพิจารณาใหม่ตามที่เห็นสมควร แล้วดำเนินการตาม (ก) ต่อไป”

เมื่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 และพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้กำหนดให้หน้าที่และอำนาจในการควบคุมตรวจสอบเงินแผ่นดินเป็นของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือเจ้าหน้าที่ที่ผู้ว่าการมอบหมาย ซึ่งต่อมาผู้ว่าการได้มีคำสั่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ 17/2562 เรื่อง การมอบหมายการพิจารณาผลการตรวจสอบ การแจ้งผลการตรวจสอบ และการติดตามผลการตรวจสอบ สั่ง ณ วันที่ 8 พฤศจิกายน 2562 มอบหมายให้ข้าราชการในตำแหน่งรองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ตรวจเงินแผ่นดิน และผู้อำนวยการสำนัก เป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาผลการตรวจสอบ แจ้งผลการตรวจสอบ และติดตามผลการตรวจสอบ ยกตัวอย่างเช่น กรณีผลการตรวจสอบปรากฏว่ามีข้อบกพร่องและก่อให้เกิดความเสียหาย ซึ่งต้องแจ้งให้ดำเนินการตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 85 วรรคสอง หรือเป็นการก่อให้เกิดความเสียหายหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐตามมาตรา 95 วรรคสาม หากผู้กระทำผิดเป็นผู้ดำรงตำแหน่งตั้งแต่ประเภทอำนวยการระดับต้นหรือเทียบเท่าลงมาและมีมูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นหรือเชื่อว่าเกิดขึ้นเกินห้าล้านบาท แต่ไม่เกินยี่สิบล้านบาท หรือผู้กระทำผิดเป็นผู้ดำรงตำแหน่งอำนวยการระดับสูงหรือเทียบเท่า และไม่มีมูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นหรือเชื่อว่าเกิดขึ้นไม่เกินยี่สิบล้านบาท กรณีดังกล่าวผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินได้มอบหมายให้รองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งได้รับมอบหมายให้ควบคุมสำนักตรวจสอบในส่วนกลางตามสายบังคับบัญชา หรือผู้ตรวจเงินแผ่นดินซึ่งได้รับมอบหมายให้ควบคุมสำนักตรวจสอบในส่วนภูมิภาคตามสายบังคับบัญชา เป็นผู้พิจารณาผลการตรวจสอบ แจ้งผลการตรวจสอบ และติดตามผลการตรวจสอบได้เอง ดังนั้น รองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ตรวจเงินแผ่นดินจึงเป็นเจ้าหน้าที่ที่ผู้ว่าการมอบหมายซึ่งมีหน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบเงินแผ่นดินเช่นเดียวกับผู้ว่าการ ความเป็นอิสระของตัวบุคคลซึ่งดำรงตำแหน่งดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระและเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่ที่ตรวจสอบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

กรณีดังกล่าวข้างต้นผู้เขียนมีความเห็นว่า การที่พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 60 ประกอบกับระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการบริหารงานบุคคล พ.ศ. 2561 ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการบริหารงานบุคคล (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2562 และประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการคัดเลือกข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อเลื่อนขึ้นแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งในระดับที่สูงขึ้น และการย้ายข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้กำหนดให้ การย้ายข้าราชการประเภทบริหารระดับสูง อันได้แก่ ตำแหน่งรองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ตรวจเงินแผ่นดิน และการคัดเลือกข้าราชการตำแหน่งดังกล่าวนั้น เป็นกรณีที่ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก่อน ในฐานะที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้กำกับดูแลสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยกรณีการคัดเลือกข้าราชการเพื่อเลื่อนขึ้นแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งประเภทบริหารระดับสูง หากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไม่ให้ความเห็นชอบก็ต้องปรึกษากับประธานกรรมการคัดเลือกหรือส่งให้คณะกรรมการคัดเลือกพิจารณาใหม่แล้วแต่กรณี ยิ่งตอกย้ำให้เห็นว่าอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไม่ได้อยู่ในระดับเดียวกัน จึงไม่สามารถตรวจสอบและถ่วงดุลกันได้ตามเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ นอกจากนี้ การที่รองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ตรวจเงินแผ่นดินเป็นบุคคลที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินได้มีคำสั่งมอบหมายให้มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาผลการตรวจสอบตามที่กล่าวมาข้างต้น แต่การย้ายหรือเลื่อนตำแหน่งของบุคคลดังกล่าวกลับต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน สิ่งเหล่านี้อาจส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระและเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินได้ เพราะความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ของตัวบุคคลดังกล่าวซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาผู้มีอำนาจในการพิจารณาผลการตรวจสอบ และตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ภายในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินย่อมส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยรวม

2. ปัญหาเกี่ยวกับหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

2.1 ขอบเขตอำนาจในการตรวจสอบการกระทำที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเงินการคลังของรัฐไม่ชัดเจน

การควบคุมตรวจสอบการกระทำที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเงินการคลังของรัฐเป็นมาตรการใหม่ที่เพิ่งบัญญัติขึ้นเป็นครั้งแรกตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 245 โดยรัฐธรรมนูญได้ให้อำนาจองค์กรตรวจเงินแผ่นดินในการควบคุมตรวจสอบเพื่อป้องกันไม่ให้รัฐบาลดำเนินนโยบายประชานิยมที่อาจก่อให้เกิดผลกระทบหรือสร้างความเสียหายอย่างร้ายแรงต่อการคลังและงบประมาณของประเทศ อันเป็นการควบคุมตรวจสอบที่มีลักษณะเป็นการป้องกันความเสียหายแก่รัฐอย่างหนึ่ง ซึ่งต่อมาได้มีการนำหลักการดังกล่าวมาบัญญัติ

ไว้ในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 8 ความว่า “เพื่อประโยชน์ในการระงับหรือยับยั้งความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐ ให้ผู้ว่าการเสนอผลการตรวจสอบการกระทำที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐและอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเงินการคลังของรัฐอย่างร้ายแรง ต่อคณะกรรมการเพื่อพิจารณา” วรคสองบัญญัติว่า “ในกรณีที่คณะกรรมการเห็นพ้องด้วยกับผลการตรวจสอบตามวรรคหนึ่ง ให้คณะกรรมการจัดให้มีการประชุมร่วมกับคณะกรรมการการเลือกตั้งและคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติเพื่อปรึกษาหารือร่วมกัน ในกรณีที่ประชุมร่วมมีมติเห็นพ้องกับผลการตรวจสอบดังกล่าว ด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสองในสามของจำนวนกรรมการที่ลงคะแนน ให้ประธานกรรมการ ประธานกรรมการการเลือกตั้ง และประธานกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติร่วมกันลงนามในหนังสือแจ้งสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรีเพื่อทราบโดยไม่ชักช้า และให้เปิดเผยผลการตรวจสอบดังกล่าวต่อประชาชนเพื่อทราบด้วย”

จึงมีปัญหาที่ต้องพิจารณาต่อมาว่า การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินสามารถควบคุมตรวจสอบ “การกระทำ” ที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐและอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเงินการคลังของรัฐอย่างร้ายแรง “การกระทำ” ดังกล่าวมีความหมายว่าอย่างไร หมายความว่าเฉพาะขั้นตอนในการดำเนินงานตามนโยบายของรัฐบาลหรือหมายความรวมถึงนโยบายของรัฐบาลด้วย และหากมีความหมายรวมถึงนโยบายของรัฐบาลซึ่งเป็นการกระทำทางรัฐบาล การกำหนดให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจควบคุมตรวจสอบดังกล่าวจะขัดต่อหลักการแบ่งแยกอำนาจหรือไม่ เนื่องจากการกระทำทางรัฐบาลเป็นเรื่องที่รัฐบาลต้องรับผิดชอบในทางการเมือง ซึ่งถูกควบคุมตรวจสอบโดยองค์กรและกระบวนการทางการเมือง เช่น การที่รัฐบาลต้องตอบกระทู้ถามของฝ่ายค้านในรัฐสภา หรือสภาผู้แทนราษฎรอาจลงมติไม่ไว้วางใจรัฐมนตรีเป็นรายบุคคลหรือทั้งคณะ ปัญหาประการต่อมา การที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเป็นการกระทำที่ “อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเงินการคลังของรัฐอย่างร้ายแรง” เป็นเพียงการคาดคะเนเหตุการณ์ในอนาคต ซึ่งในการดำเนินนโยบายรัฐบาลไม่อาจคาดเดาได้เลยว่าโครงการดังกล่าวจะประสบความสำเร็จได้มากน้อยเพียงใด เนื่องจากเกี่ยวข้องกับปัจจัยแวดล้อมหลายอย่างที่ไม่สามารถควบคุมได้ โดยปัจจัยเหล่านี้สามารถเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลาตามบริบททางเศรษฐกิจและสังคม ประกอบกับการกำหนดนโยบายและการดำเนินการให้เป็นไปตามนโยบายของของฝ่ายบริหารโดยสภาพแล้วไม่ได้มีจุดมุ่งหมายเพื่อแสวงหาผลกำไรเพียงอย่างเดียว แต่ฝ่ายบริหารต้องคำนึงถึงเป้าหมายอื่น ๆ ด้วย เช่น การพัฒนาคุณภาพชีวิตของประชาชน บางนโยบายรัฐบาลอาจขาดทุนในทางตัวเงินแต่มีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยเหลือประชาชนผู้ด้อยโอกาส เพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคม การประเมินนโยบายของรัฐบาลจึงไม่ได้คำนวณเฉพาะมูลค่าที่สามารถประเมินเป็นตัวเงินได้ นอกจากนี้ ยังเกิดปัญหาในการตีความตามมาว่าแค่ไหนเพียงใดจึงจะถือว่าเป็นความเสียหายแก่

การเงินการคลังของรัฐ “อย่างร้ายแรง” จะใช้ความรู้สึกนึกคิดของประชาชนโดยทั่วไปหรือจะใช้มาตรฐานของผู้ประกอบวิชาชีพเกี่ยวกับการเงินการคลังของรัฐ

เมื่อพิจารณาตัวอย่างการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเกี่ยวกับนโยบายประชานิยม กรณีตรวจสอบโครงการรับจำนำข้าวเปลือกของรัฐบาลนายกิ่งลักษณ์ ชินวัตร ซึ่งได้แจ้งผลการตรวจสอบถึงนายกรัฐมนตรี ตามหนังสือสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ด่วนที่สุด ที่ ตผ 0012/0280 ลงวันที่ 30 มกราคม 2557 สรุปความได้ว่า สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้ตรวจสอบการดำเนินโครงการดังกล่าว โดยวิเคราะห์จากผลการตรวจสอบโครงการรับจำนำข้าวเปลือกปีการผลิต 2548/49 และ 2549/50 และโครงการประกันรายได้เกษตรกรปีการผลิต 2552/53 และ 2553/54 รวมถึงข้อเสนอแนะและความเห็นของสถาบันต่าง ๆ โดยมีความเห็นว่าการดำเนินโครงการรับจำนำข้าวเปลือกของรัฐบาลตั้งแต่ปีการผลิต 2554/2555 เป็นต้นมา มีจุดอ่อนหรือความเสี่ยงในทุกขั้นตอน ตั้งแต่การขึ้นทะเบียนเกษตรกรจนถึงการระบายข้าว ซึ่งเป็นช่องทางนำไปสู่การสวมสิทธิ์การจำนำและการทุจริตในโครงการ และยังมีผลการดำเนินงานขาดทุนหลายแสนล้านบาท ทำให้เกิดความเสียหายต่องบประมาณแผ่นดิน และมีความเสี่ยงต่อระบบการคลังของประเทศ จึงได้เสนอแนะให้รัฐบาลทบทวนยุติโครงการดังกล่าวนี้ ปรากฏต่อมาว่าคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติได้นำรายงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินดังกล่าวมาใช้ในการดำเนินกระบวนการทางอาญาในคดีรับจำนำข้าว โดยใช้เป็นพยานหลักฐานว่าผู้ถูกกล่าวหาได้รับรู้ถึงปัญหาการทุจริตภายในโครงการแต่กลับยืนยันที่จะดำเนินโครงการรับจำนำข้าวต่อไป เป็นการละเว้นไม่ป้องกันความเสียหายที่เกิดขึ้น จึงมีมติเสียงข้างมากด้วยคะแนน 7 ต่อ 0 เสียง ว่ามีมูลความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการตามมาตรา 157 แห่งประมวลกฎหมายอาญา และมาตรา 123/1 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2542 ต่อมาอัยการสูงสุดได้พิจารณาพยานหลักฐานที่คณะทำงานอัยการส่งมาประกอบพยานหลักฐานที่มีอยู่ทั้งหมดในสำนวนการไต่สวนของคณะกรรมการ ป.ป.ช. แล้วเห็นว่า คดีมีความสมบูรณ์เพียงพอที่จะดำเนินคดีอาญาได้ จึงมีความเห็นสั่งฟ้องนายกิ่งลักษณ์ ชินวัตร ต่อศาลฎีกาแผนกคดีอาญาของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง ในคดีหมายเลขแดงที่ อม. 211/2560 โดยนำรายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตามที่ได้แจ้งผลการตรวจสอบข้างต้นเป็นหลักฐานแสดงว่านายกิ่งลักษณ์ ชินวัตร รับรู้ถึงปัญหาการทุจริตและความเสียหายที่เกิดขึ้นภายในโครงการ แต่กลับละเว้นไม่ระมัดระวังในการบริหารราชการแผ่นดิน ไม่ป้องกันความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่เกษตรกรงบประมาณแผ่นดิน กระทรวงการคลัง ประเทศชาติ และประชาชน อันเป็นการละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ เพื่อให้เกิดความเสียหายแก่กระทรวงการคลัง ประเทศชาติ ผู้หนึ่งผู้ใด หรือ

ประชาชน เป็นความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 157 ประกอบพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2542 มาตรา 123/1³⁴²

ผู้เขียนมีความเห็นว่า แม้ทบทบัญญัติมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 จะไม่ได้มีผลบังคับให้หน่วยงานที่ถูกตรวจสอบต้องปฏิบัติตามผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน กฎหมายเพียงกำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมการการเลือกตั้ง และคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ ปรีกษาหารือร่วมกันแล้วมีหนังสือแจ้งเตือนไปยังสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรีเพื่อทราบ และเปิดเผยผลการตรวจสอบดังกล่าวต่อประชาชน ดังนั้น หากหน่วยรับตรวจมั่นใจว่าโครงการดังกล่าวได้ดำเนินการอย่างถูกต้องตามกฎหมาย เป็นไปอย่างคุ้มค่า มีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลแล้ว แม้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะมีหนังสือทักท้วงหน่วยรับตรวจก็สามารถดำเนินการต่อไปได้ แต่ที่ผ่านมาเมื่อหน่วยรับตรวจได้รับหนังสือทักท้วงการดำเนินโครงการจากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน หน่วยรับตรวจส่วนหนึ่งก็ได้ยกเลิกหรือชะลอการดำเนินโครงการไว้ก่อน เนื่องจากข้อกังวลจากการแจ้งผลการตรวจสอบดังกล่าว หากหน่วยรับตรวจไม่ปฏิบัติตามหนังสือทักท้วง แล้วต่อมาการใช้จ่ายเงินงบประมาณในการดำเนินโครงการได้ก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเงินการคลังของรัฐอย่างร้ายแรง หนังสือทักท้วงของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินอาจถูกใช้เป็นพยานหลักฐานที่แสดงถึงเจตนาทุจริตของเจ้าหน้าที่ได้ ดังเช่นกรณีโครงการรับจำนำข้าวเปลือกของรัฐบาลนายกยิ่งลักษณ์ ชินวัตร ดังนั้น การที่กฎหมายกำหนดมาตรการให้องค์กรอิสระทั้งสามองค์กร ได้แก่ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมการการเลือกตั้ง และคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ สามารถควบคุมตรวจสอบการกระทำที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเงินการคลังของรัฐอย่างร้ายแรง อาจเป็นการให้องค์กรอิสระใช้อำนาจในลักษณะเข้าไปชี้นำการดำเนินนโยบายของฝ่ายบริหารได้ ซึ่งขัดต่อหลักการแบ่งแยกอำนาจอันเป็นหลักการพื้นฐานของการปกครองในระบอบประชาธิปไตย เนื่องจากการดำเนินการของฝ่ายบริหารต้องเป็นไปตามนโยบายที่ได้แถลงไว้ต่อรัฐสภา ซึ่งฝ่ายบริหารต้องรับผิดชอบในทางการเมือง โดยรัฐสภาสามารถใช้รายงานผลการตรวจสอบดังกล่าวเป็นข้อมูลในการอภิปรายไม่ไว้วางใจรัฐบาลในการบริหารราชการแผ่นดิน และประชาชนสามารถใช้เป็นข้อมูลประกอบการตัดสินใจในการเลือกตั้งครั้งต่อไป นอกจากนี้ยังมีปัญหาตามมาว่า หากการระงับหรือยับยั้งการดำเนินโครงการตามนโยบายดังกล่าวได้ก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเงินการคลังของรัฐ องค์กรใดจะต้องเป็นผู้รับผิดชอบในความเสียหายดังกล่าว

³⁴² อานันท์ กระบวนศรี, "สถานะและผลผูกพันทางกฎหมายของรายงานการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน," ใน อภิชาติ ปริญญา 80 ปี ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.ปรีชา สุวรรณทัต, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561), หน้า 345 – 348.

2.2 การบังคับตามรายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินขาดประสิทธิภาพ

ปัจจุบันการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดินตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้กำหนดให้ กรณีที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือเจ้าหน้าที่ที่ผู้ว่าการมอบหมายตรวจสอบแล้วพบข้อบกพร่องในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน เนื่องจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการแล้วก่อให้เกิดความเสียหาย ซึ่งไม่เกี่ยวกับกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่แจ้งผลการตรวจสอบให้ผู้รับตรวจดำเนินการให้มีการชดใช้ค่าเสียหายหรือดำเนินการทางวินัยแล้วแต่กรณี แล้วให้ผู้รับตรวจแจ้งผลการดำเนินการให้ผู้ว่าการทราบตามมาตรา 85 วรรคสอง หรือกรณีผลการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินพบข้อบกพร่องที่ก่อให้เกิดความเสียหาย หรือมีลักษณะจงใจไม่ปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่แจ้งผลการตรวจสอบให้ผู้รับตรวจดำเนินการให้มีการชดใช้ค่าเสียหายหรือดำเนินการทางวินัยแล้วแต่กรณี แล้วให้ผู้รับตรวจแจ้งผลการดำเนินการให้ผู้ว่าการทราบตามมาตรา 95 วรรคสาม แต่หากผู้รับตรวจไม่ดำเนินการตามที่ได้รับแจ้งภายในเวลาอันสมควร ผู้ว่าการจะแจ้งให้ดำเนินการภายในเวลาที่กำหนดก็ได้ ตามมาตรา 95 วรรคสี่ ซึ่งกรณีดังกล่าวหากผู้รับตรวจไม่ดำเนินการภายในเวลาที่ผู้ว่าการกำหนด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เรื่องดังกล่าวจะเข้าสู่กระบวนการดำเนินการตามความผิดวินัยการเงินการคลังของรัฐ โดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นผู้เสนอเรื่องให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาลงโทษทางปกครองแก่ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐต่อไป³⁴³ ซึ่งโทษทางปกครอง ได้แก่ ภาคทัณฑ์ ตาหนิโดยเปิดเผยต่อสาธารณะ และปรับทางปกครอง³⁴⁴

ต่อมาผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินได้ออกระเบียบสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการตรวจสอบกรณีพิเศษและการเสนอเรื่องความผิดวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2562 โดยในหมวด 5 ว่าด้วยการติดตามผลการตรวจสอบ ข้อ 49 ได้กำหนดให้ผู้รับตรวจต้องเริ่มต้นการดำเนินการเพื่อให้มีการชดใช้ค่าเสียหายหรือการดำเนินการทางวินัยภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งผลการตรวจสอบจากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตามมาตรา 85 วรรคสอง หรือมาตรา 95 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 แล้วแต่กรณี หากผู้รับตรวจไม่ดำเนินการภายในระยะเวลาดังกล่าว ผู้ว่าการหรือผู้ได้รับมอบหมายจะมีหนังสือแจ้งเตือนให้ผู้รับตรวจเร่งรัดการเริ่มต้นการดำเนินการภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งเตือน และ

³⁴³ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 96 และ 97.

³⁴⁴ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561, มาตรา 98.

หากผู้รับตรวจยังไม่ดำเนินการภายในระยะเวลาที่กำหนดดังกล่าว โดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้ว่าการจะเสนอเรื่องให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาลงโทษทางปกครองต่อผู้รับตรวจต่อไป นอกจากนี้ ระเบียบดังกล่าวยังกำหนดให้ผู้รับตรวจต้องดำเนินการครบถ้วนการทั้งหมดให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา 120 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งผลการตรวจสอบ หากครบกำหนด 120 แล้ว ผู้รับตรวจยังดำเนินการครบถ้วนการไม่แล้วเสร็จ ผู้ว่าการหรือผู้ได้รับมอบหมายจะมีหนังสือแจ้งเตือนให้เร่งรัดการดำเนินการครบถ้วนการให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งเตือน และหากผู้รับตรวจไม่ดำเนินการครบถ้วนการให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน ตามกำหนด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้ว่าการจะเสนอเรื่องให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาลงโทษทางปกครองแก่ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐต่อไป

กรณีดังกล่าวข้างต้นวิเคราะห์ได้ว่า เมื่อผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ได้รับมอบหมายได้แจ้งผลการตรวจสอบตามมาตรา 85 วรรคสอง หรือมาตรา 95 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 เพื่อให้ผู้รับตรวจดำเนินการให้มีการชดเชยค่าเสียหายแก่รัฐหรือดำเนินการทางวินัยกับบุคคลที่เกี่ยวข้องแล้ว ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะสามารถเสนอเรื่องให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาลงโทษทางปกครองแก่ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ ต่อเมื่อเป็นกรณีที่ผู้รับตรวจไม่เริ่มต้นดำเนินการใด ๆ เลย ภายในระยะเวลาตามที่กำหนด หรือกรณีที่ผู้รับตรวจเริ่มต้นการดำเนินการแล้ว เช่น มีการแต่งตั้งคณะกรรมการสอบข้อเท็จจริงความรับผิดชอบทางละเมิดเพื่อดำเนินการครบถ้วนการให้มีการชดเชยค่าเสียหายแก่รัฐ หรือแต่งตั้งคณะกรรมการสอบข้อเท็จจริงหรือคณะกรรมการสอบสวนวินัยเพื่อดำเนินการทางวินัยกับเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้อง แต่ดำเนินการครบถ้วนการดังกล่าวไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยไม่มีเหตุอันสมควร แต่หากเป็นกรณีที่ผู้รับตรวจได้ดำเนินการครบถ้วนการแล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนดแล้ว แม้จะไม่เป็นไปตามหนังสือแจ้งผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เช่น คณะกรรมการสอบข้อเท็จจริงความรับผิดชอบทางละเมิดที่หน่วยรับตรวจแต่งตั้งวินิจฉัยข้อเท็จจริงแตกต่างจากผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน หรือผู้รับตรวจมีความเห็นว่าโทษทางวินัยที่เจ้าหน้าที่ผู้กระทำผิดควรได้รับน้อยกว่าที่ได้รับแจ้งผลการตรวจสอบ หรือมีความเห็นว่ากรณีไม่มีมูลเนื่องจากไม่ปรากฏว่ามีการกระทำบกพร่องตามหนังสือแจ้งผลการตรวจสอบ กรณีดังกล่าว ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินก็ไม่อาจเสนอเรื่องต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินให้ดำเนินการครบถ้วนการความผิดวินัยการเงินการคลังของรัฐต่อผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ ดังนั้น ผู้รับตรวจซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้ถูกกล่าวหา จึงสามารถช่วยเหลือผู้ใต้บังคับบัญชาได้ด้วยการลงโทษสถานเบา เพียงเพื่อแสดงให้เห็นว่าได้มีการดำเนินการตามหนังสือแจ้งผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแล้ว อันมีลักษณะเป็นการหลีกเลี่ยงไม่ให้มีการดำเนินการครบถ้วนการความผิดวินัยการเงินการคลังของรัฐต่อผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐต่อไปได้ ทำให้กระบวนการในการบังคับตาม

รายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินขาดประสิทธิภาพ ไม่สามารถบังคับกับหน่วยรับตรวจได้จริงในทางปฏิบัติ

ปัญหาดังกล่าวข้างต้นก็เนื่องมาจากกฎหมายไม่ได้กำหนดให้หน่วยรับตรวจต้องผูกพันข้อเท็จจริงตามรายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เมื่อสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตรวจพบการกระทำผิดและได้แจ้งผลการตรวจสอบให้หน่วยรับตรวจทราบเพื่อดำเนินการตามกฎหมายและระเบียบแบบแผนต่อไป กฎหมายไม่ได้กำหนดให้หน่วยรับตรวจต้องปฏิบัติตามรายงานผลการตรวจสอบที่ได้รับแจ้ง หากหน่วยรับตรวจได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดแล้ว เช่น มีการดำเนินกระบวนการทางวินัยและทางละเมิดเป็นไปตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องแล้ว แม้ผลที่ได้จากการดำเนินกระบวนการดังกล่าวจะไม่เป็นไปตามที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้แจ้งผลการตรวจสอบ ก็เป็นดุลพินิจของหน่วยรับตรวจที่จะดำเนินการได้ กรณีดังกล่าวคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ให้ความเห็นไว้ในเรื่องเสร็จที่ 944/2561 และศาลปกครองสูงสุดได้วินิจฉัยไว้ในคำสั่งศาลปกครองสูงสุด ที่ 111/2545 ดังต่อไปนี้

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 1) ได้ให้ความเห็นไว้ในเรื่องเสร็จที่ 944/2561 กรณีการดำเนินการทางวินัยของหน่วยรับตรวจตามผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน สรุปความได้ว่า เมื่อพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ไม่มีบทบัญญัติใดกำหนดให้หน่วยรับตรวจต้องดำเนินการทางวินัยโดยผูกพันข้อเท็จจริงตามผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน การดำเนินการทางวินัยของหน่วยรับตรวจจึงต้องเป็นไปตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2551 ซึ่งมีได้บังคับให้ทุกกรณีต้องสืบสวนหรือพิจารณาในเบื้องต้นว่าเป็นกรณีมีมูลที่ควรกล่าวหาว่ากระทำผิดวินัยหรือไม่ แต่หากเป็นกรณีที่มีพยานหลักฐานในเบื้องต้นอยู่แล้วว่าเป็นการกระทำผิดวินัย ก็ย่อมดำเนินการทางวินัยต่อไปได้ทันที ประกอบกับข้อ 6 วรรคหนึ่ง แห่งระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการเร่งรัดติดตามเกี่ยวกับกรณีเงินขาดบัญชีหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐทุจริต พ.ศ. 2546 กำหนดว่า กรณีที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบพบว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐทุจริต และได้ชี้มูลความผิดแล้ว ให้หน่วยงานของรัฐดำเนินการทางแพ่ง ทางอาญา หรือทางวินัยแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องอย่างเคร่งครัดโดยไม่ต้องแต่งตั้งคณะกรรมการสืบสวนหาข้อเท็จจริงอีก ดังนั้น หากปรากฏว่าผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้ระบุถึงพฤติการณ์น่าเชื่อว่าการทุจริต และได้ระบุชัดเจนถึงตัวเจ้าหน้าที่ที่กระทำผิด พร้อมทั้งมีพยานหลักฐานเบื้องต้นแล้ว หน่วยรับตรวจก็ย่อมมีหน้าที่ต้องดำเนินการทางวินัยตามกฎหมายและระเบียบดังกล่าว โดยไม่ต้องแต่งตั้งคณะกรรมการสืบสวนหาข้อเท็จจริงอีก แต่ในกรณีที่ผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินระบุเพียงแต่พฤติการณ์น่าเชื่อว่าการทุจริต โดยมีได้มีการระบุตัวเจ้าหน้าที่ผู้กระทำผิด หน่วยรับตรวจย่อมมีดุลพินิจที่จะตั้งคณะกรรมการสืบสวนหาข้อเท็จจริงหรือคณะกรรมการสอบสวนทางวินัยตาม

กฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องต่อไปได้ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่น่าสงสัยว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นไปตามผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน แต่หน่วยรับตรวจสอบละเอียดข้อเท็จจริงนั้นและไม่ดำเนินการทางวินัยตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง ก็อาจเข้าข่ายละเลยการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบเป็นความผิดทางอาญา หรือเป็นการช่วยเหลือผู้กระทำความผิดอันอาจเป็นความผิดทางวินัย ซึ่งสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินอาจแจ้งให้สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติดำเนินการตามหน้าที่และอำนาจต่อไป

ในส่วนของคำสั่งศาลปกครองสูงสุด ที่ 111/2545 ลงวันที่ 13 มีนาคม 2545 ซึ่งได้วินิจฉัยคำร้องอุทธรณ์คำสั่งไม่รับคำฟ้องไว้พิจารณา กรณีผู้ฟ้องคดีฟ้องต่อศาลปกครองเพื่อขอให้เพิกถอนมติคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน รายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และหนังสือแจ้งมติคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยศาลปกครองสูงสุดพิเคราะห์แล้วเห็นว่า คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 แต่เป็นเพียงอำนาจหน้าที่ทำการตรวจสอบข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น แล้วแจ้งผลการตรวจสอบให้หน่วยงานผู้รับการตรวจสอบทราบเพื่อดำเนินการตามกฎหมายและระเบียบแบบแผนต่อไปเท่านั้น มิได้มีผลบังคับเด็ดขาดให้ผู้รับการตรวจสอบต้องปฏิบัติตามผลการตรวจสอบที่ได้รับแจ้งแต่อย่างใด การจะดำเนินการตามมติของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินหรือไม่เป็นเรื่องที่หน่วยงานที่รับการตรวจสอบจะต้องพิจารณาอีกชั้นหนึ่ง กรณีจึงไม่อาจถือได้ว่ามติของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน รายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และหนังสือแจ้งมติของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นเหตุให้ผู้ฟ้องคดีได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายหรืออาจจะเดือดร้อนเสียหายโดยมิอาจหลีกเลี่ยงได้ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 42 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ผู้ฟ้องคดีไม่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครอง จึงมีคำสั่งไม่รับคำฟ้องดังกล่าวไว้พิจารณา

เมื่อพิจารณาความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา ในเรื่องเสร็จที่ 944/2561 และคำสั่งศาลปกครองสูงสุด ที่ 111/2545 จึงวิเคราะห์ได้ว่า รายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไม่ได้มีผลผูกพันในทางกฎหมายให้หน่วยงานที่รับการตรวจสอบต้องปฏิบัติตามผลการตรวจสอบดังกล่าว ซึ่งก็สอดคล้องกับหลักการตรวจเงินแผ่นดินสากลตามปฏิญญาลิมา เนื่องจากรายงานผลการตรวจสอบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน แม้ไม่ได้มีลักษณะเป็นมาตรการบังคับหรือลงโทษทางกฎหมาย แต่การรายงานย่อมส่งผลกระทบต่อวงกว้าง โดยนำไปสู่การตรวจสอบอื่น ๆ³⁴⁵ เช่น คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาตินำรายงานผลการตรวจสอบของ

³⁴⁵ สุปรียา แก้วละเอียด, กฎหมายการคลัง: ภาควิชาประมาณแผ่นดิน, หน้า 386.

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไปใช้เป็นส่วนหนึ่งของสำนวนการสอบสวน ซึ่งกรณีดังกล่าวจะแตกต่างจากกรณีรายงานผลการตรวจสอบของคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ ที่มีกฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า เมื่อคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ ได้พิจารณาว่าผู้ถูกกล่าวหาไม่มีความผิดทางวินัย และได้ส่งรายงาน สำนวนการไต่สวน เอกสารหลักฐาน และคำวินิจฉัยไปยังผู้บังคับบัญชาหรือผู้มีอำนาจแต่งตั้งถอดถอนเพื่อให้ดำเนินการทางวินัยกับผู้ถูกกล่าวหาแล้ว ผู้บังคับบัญชาหรือผู้มีอำนาจแต่งตั้งถอดถอนต้องพิจารณาโทษทางวินัยตามฐานความผิดที่คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติได้มีมติ โดยไม่ต้องแต่งตั้งคณะกรรมการสอบสวนวินัยอีก ทั้งนี้ ในการพิจารณาโทษทางวินัยแก่ผู้ถูกกล่าวหาให้ถือว่าสำนวนการไต่สวนของคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติเป็นสำนวนการสอบสวนทางวินัยของคณะกรรมการสอบสวนวินัยตามกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับว่าด้วยการบริหารงานบุคคลของผู้ถูกกล่าวหา แล้วแต่กรณี³⁴⁶

2.3 ความขัดแย้งระหว่างอำนาจของผู้รักษาการตามกฎหมายกับผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการตอบข้อหารือ

เนื่องด้วยที่ผ่านมาการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินถูกมองว่าเป็นไปในเชิงมุ่งจับผิดหน่วยรับตรวจ โดยไม่ได้เน้นการแนะนำหรือแก้ไขให้ถูกต้อง ในการยกร่างกฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญจึงได้กำหนดหลักการให้หน่วยรับตรวจสามารถสอบถามสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินให้ถูกต้องตามกฎหมายได้ โดยเจตนากรณีในการยกร่างดังกล่าวเพื่อเป็นการป้องกันการกระทำผิดเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน และทำให้เกิดความร่วมมือร่วมใจกันระหว่างสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกับหน่วยรับตรวจ ต่อมาเมื่อมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 หลักการดังกล่าวได้ปรากฏอยู่ในมาตรา 57 วรรคหนึ่ง ความว่า “ในกรณีที่หน่วยรับตรวจสอบถามเกี่ยวกับการปฏิบัติให้ถูกต้องตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญนี้ กฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ หรือในเรื่องที่อยู่ในอำนาจการตรวจสอบของผู้ว่าการให้ผู้ว่าการหรือเจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายตอบข้อสอบถามเป็นหนังสือโดยเร็ว ซึ่งต้องไม่ช้ากว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการสอบถาม” และวรรคสองบัญญัติว่า “ในกรณีที่หน่วยรับตรวจได้ปฏิบัติตามที่ได้รับแจ้งตามวรรคหนึ่ง หรือตามที่หน่วยงานที่เป็นผู้มีหน้าที่ดูแลการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการได้แจ้งให้ทราบแล้ว มิให้ถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่ชอบหรือไม่ถูกต้อง แต่ไม่ตัดอำนาจผู้ว่าการที่จะแก้ไขคำตอบหรือโต้แย้งกับ

³⁴⁶ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2561, มาตรา 91 และ 98.

หน่วยงานที่เป็นผู้มีหน้าที่ดูแลการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผน การปฏิบัติราชการดังกล่าว และในกรณีที่มีข้อยุติที่แตกต่างไป มิให้มีผลกระทบกับการกระทำที่ได้ ดำเนินการไปก่อนแล้ว”

จากบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นมีปัญหาที่ต้องพิจารณาตามมว่า กรณีที่หน่วยรับตรวจ มีหนังสือสอบถามเกี่ยวกับการปฏิบัติให้ถูกต้องในเรื่องที่อยู่ในอำนาจตรวจสอบของผู้ว่าการตรวจเงิน แผ่นดิน เช่น หน่วยรับตรวจสอบถามปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติการจัดซื้อจัดจ้าง และการบริหารพัสดุภาครัฐ พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นเรื่องที่อยู่ในอำนาจการตรวจสอบของผู้ว่าการตรวจเงิน แผ่นดิน และเมื่อพิจารณาบทบัญญัติในพระราชบัญญัติการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ พ.ศ. 2560 ก็พบว่า กฎหมายดังกล่าวได้กำหนดให้มีคณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาการจัดซื้อจัดจ้าง และการบริหารพัสดุภาครัฐขึ้น โดยมีอำนาจหน้าที่ในการให้คำปรึกษาแนะนำแก่เจ้าหน้าที่หรือ หน่วยงานของรัฐ รวมถึงตีความและวินิจฉัยปัญหาข้อหาหรือเกี่ยวกับการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติ การจัดซื้อจัดจ้างดังกล่าวด้วย³⁴⁷ ดังนั้น การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่ในการ ตอบข้อสอบถามของหน่วยรับตรวจเกี่ยวกับการปฏิบัติให้ถูกต้องในเรื่องที่อยู่ในอำนาจตรวจสอบของ ผู้ว่าการ จะส่งผลให้เกิดความขัดแย้งระหว่างอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาการจัดซื้อ จัดจ้าง ซึ่งอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ พ.ศ. 2560 กับผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงิน แผ่นดิน พ.ศ. 2561 หรือไม่ และหากการตอบข้อสอบถามของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและ ของคณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาการจัดซื้อจัดจ้างฯ แตกต่างกัน แม้ตามมาตรา 57 วรรคสอง ได้บัญญัติ รับรองให้หน่วยรับตรวจที่ได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อสอบถามของผู้ว่าการหรือของหน่วยงานที่เป็น ผู้ดูแลการปฏิบัติตามกฎหมาย ไม่ให้ถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่ชอบหรือไม่ถูกต้องก็ตาม แต่ย่อมส่งผล ให้เกิดปัญหาการตีความกฎหมายไม่มีมาตรฐาน และทำให้หน่วยรับตรวจเกิดความสับสนว่าคำแนะนำ ขององค์กรใดคือสิ่งที่ถูกต้องที่หน่วยรับตรวจจะยึดถือเป็นแนวปฏิบัติต่อไป

ต่อมาผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินได้มีคำสั่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ 3/2561 เรื่อง การมอบหมายให้ข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นเจ้าหน้าที่ตอบข้อสอบถามของหน่วยรับตรวจ สั่ง ณ วันที่ 2 เมษายน 2561 โดยผู้ว่าการได้มอบหมายให้เจ้าหน้าที่ตอบข้อสอบถามใน 3 เรื่อง ประกอบด้วย (1) ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วย การตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 (2) ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย ว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และ (3) การปฏิบัติให้ถูกต้องในเรื่องที่อยู่ในอำนาจตรวจสอบของ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งหมายความว่าเรื่องที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้เข้าตรวจสอบ

³⁴⁷ พระราชบัญญัติการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ พ.ศ. 2560, มาตรา 27 และ 29.

และมีข้อตรวจพบในเรื่องที่สอบถามนั้นแล้ว จะต้องปฏิบัติอย่างไรให้ถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ ส่วนกรณีที่หน่วยรับตรวจสอบถามถึงปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่ต้องการให้มีการวินิจฉัยปัญหาที่เกิดขึ้นเป็นการทั่วไป เพื่อใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติราชการในเรื่องนั้น ๆ ให้ถูกต้อง กรณีดังกล่าวให้แจ้งหน่วยรับตรวจหรือหรือสอบถามไปยังหน่วยงานที่ดูแลการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการในเรื่องที่สอบถามนั้นโดยตรง

เมื่อพิจารณาแล้วพบว่า คำสั่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ 3/2561 ดังกล่าวข้างต้น สามารถแก้ปัญหาความขัดแย้งระหว่างอำนาจของผู้รักษาการตามกฎหมายกับผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการตอบข้อหารือได้ เนื่องจากหากเป็นกรณีที่หน่วยรับตรวจสอบถามปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบแบบแผน แม้จะเป็นเรื่องที่อยู่ในอำนาจการตรวจสอบของผู้ว่าการ แต่หากไม่ใช่กรณีที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้เข้าตรวจสอบและมีข้อตรวจพบในเรื่องที่สอบถามนั้นแล้ว คำสั่งดังกล่าวก็กำหนดแนวทางปฏิบัติให้แจ้งหน่วยรับตรวจหรือหรือสอบถามไปยังหน่วยงานที่ดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบแบบแผนนั้น ๆ โดยตรง ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า แม้คำสั่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ 3/2561 จะไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 57 ที่ต้องการให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่เป็นหน่วยงานที่คอยให้คำปรึกษาแนะนำแก่หน่วยรับตรวจ ทั้งยังเป็นการกำหนดแนวทางปฏิบัติที่เป็นการขยายความกฎหมาย แต่ผู้เขียนก็เห็นด้วยกับคำสั่งดังกล่าว เนื่องจากสามารถแก้ปัญหาความไม่สอดคล้องกันระหว่างคำวินิจฉัยของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและหน่วยงานที่ดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบแบบแผนนั้น ๆ โดยตรง ทั้งนี้ ผู้เขียนมีข้อสังเกตเพิ่มเติมว่า หนังสือตอบข้อสอบถามของผู้ว่าการโดยปกติก็ไม่ได้มีสภาพบังคับให้หน่วยรับตรวจต้องปฏิบัติตาม แต่การที่หน่วยรับตรวจได้ดำเนินการตามหนังสือตอบข้อสอบถามของผู้ว่าการ หากต่อมาเกิดความเสียหายอันเนื่องมาจากการดำเนินการตามหนังสือตอบข้อสอบถามดังกล่าว หน่วยรับตรวจย่อมไม่ต้องรับผิดชอบในความเสียหายที่เกิดขึ้นตามมาตรา 57 วรรคสอง อีกทั้งยังเป็นการแสดงให้เห็นว่า หน่วยรับตรวจไม่ได้มีเจตนาทุจริตหรือมีความประมาทต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นแต่อย่างใด เพราะหน่วยรับตรวจได้ใช้ความระมัดระวังโดยได้มีการสอบถามหน่วยงานที่มีหน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบนั้นแล้ว

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

จากการศึกษาพัฒนาการของระบบการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทยตลอดจนโครงสร้างและอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินพบว่า การเกิดขึ้นของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ และผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ปรากฏขึ้นเป็นครั้งแรกตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ที่ได้กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง โดยมีเจตนารมณ์เพื่อให้เกิดการถ่วงดุลอำนาจในกระบวนการตรวจสอบระหว่างคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน อันเป็นการป้องกันการบิดเบือนการใช้อำนาจ (abuse of power) จากนั้นเมื่อมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ซึ่งเป็นกฎหมายที่กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ได้กำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่วางนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน และกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งมีอำนาจหน้าที่ในการออกระเบียบข้อบังคับ และประกาศที่เกี่ยวข้องกับการตรวจเงินแผ่นดิน และเกี่ยวกับการบริหารงานทั่วไปของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ส่วนในด้านตรวจสอบการเงินแผ่นดิน ได้กำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้ความรับผิดชอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน โดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต้องรายงานผลการตรวจสอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อพิจารณาวินิจฉัย เว้นแต่เป็นเรื่องที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดหรือมอบหมายให้ผู้ว่าการพิจารณาดำเนินการได้เอง

ต่อมาเมื่อมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 การตรวจเงินแผ่นดินยังคงรูปแบบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ โดยมาตรา 252 วรรคแรก กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง และในส่วนของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินนั้นได้มีการบัญญัติรับรองอำนาจหน้าที่ไว้ในมาตรา 253 วรรคสอง โดยกำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง ซึ่งการบัญญัติอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการและผู้ว่าการในลักษณะที่แตกต่างไปจากรัฐธรรมนูญฯ 2540 มีสาเหตุมาจากสภาพปัญหาที่ผ่านมาของการตรวจเงินแผ่นดินตามรัฐธรรมนูญฯ 2540 ที่กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินต้องกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อให้เกิดการถ่วงดุลอำนาจซึ่งกันและกัน ได้ก่อให้เกิดปัญหา

อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไม่ได้แยกกันอย่างชัดเจน ทำให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก้าวล่วงเข้าไปในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ดังนั้น ในรัฐธรรมนูญฯ 2550 จึงต้องมีการบัญญัติรับรองอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการในการเป็นผู้ดำเนินการเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลางไว้อย่างชัดเจน เพื่อให้คานอำนาจกับคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน แต่อย่างไรก็ตาม ด้วยเหตุที่ยังไม่มีพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินที่อาศัยอำนาจของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ออกมาแต่อย่างใด การตรวจเงินแผ่นดินในช่วงเวลาดังกล่าวจึงต้องบังคับใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ต่อไปเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญฯ 2550 ส่งผลให้ระบบการตรวจเงินแผ่นดินของไทยภายหลังประกาศใช้รัฐธรรมนูญฯ 2550 ไม่ได้มีความแตกต่างจากระบบการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้รัฐธรรมนูญฯ 2540 แต่อย่างใด

กระทั่งมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ซึ่งเป็นการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินอย่างมาก แม้ว่ารัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าวยังคงรูปแบบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระ แต่ไม่ได้มีบทบัญญัติไว้โดยเฉพาะว่า “การตรวจเงินแผ่นดิน” ให้กระทำได้โดยใคร ดังเช่นรัฐธรรมนูญฯ 2540 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 มีเพียงบทบัญญัติที่วางหลักการสำคัญเกี่ยวกับหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินแยกจากกันไว้อย่างชัดเจน เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาความไม่สอดคล้องและไม่ประสานความร่วมมือกันระหว่างคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินอันเนื่องมาจากความไม่ชัดเจนในอำนาจหน้าที่ ต่อมาเมื่อประกาศใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้กำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินดำเนินการโดยองคคพพ 3 ส่วน ได้แก่ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจวางนโยบายและออกหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และกำกับการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการและเจ้าหน้าที่ที่ผู้ว่าการมอบหมายเพื่อให้เป็นไปตามนโยบายและหลักเกณฑ์มาตรฐานดังกล่าว และตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ตลอดจนมีหน้าที่และอำนาจในการให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะในกรณีที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ได้รับมอบหมายเห็นว่ามีปัญหาในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายหรือหลักเกณฑ์มาตรฐาน หรือตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐด้วย ส่วนหน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบเงินแผ่นดิน ซึ่งรวมถึงการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบและการแจ้งผลการตรวจสอบล้วนเป็นหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินทั้งสิ้น โดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินสามารถมอบหมายให้เจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นข้าราชการของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินดำเนินการแทนได้ ภายใต้การกำกับและความ

รับผิดชอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน นอกจากนี้ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินยังเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินอันเป็นหน่วยธุรการของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน โดยรับผิดชอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

แม้ระบบการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 จะเป็นการจัดรูปแบบองค์กรตรวจเงินแผ่นดินแบบผสมผสาน (Hybrid system) ที่มีทั้งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (Board system) และผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (Westminster system) ทำหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้มีการถ่วงดุลและคานอำนาจภายในองค์กรเดียวกัน เปรียบเทียบกับการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้รัฐธรรมนูญฯ 2540 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 แต่หลักการที่แตกต่างไปจากเดิม คือ ระบบการถ่วงดุลภายในองค์กรระหว่างคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน จากเดิมที่มีการถ่วงดุลกันโดยแยกใช้อำนาจพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดให้กระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งเป็นองค์กรกลุ่มและมีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ ออกจากใช้อำนาจแสวงหาข้อเท็จจริงซึ่งกระทำโดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภายใต้ความรับผิดชอบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน แต่ตามรัฐธรรมนูญฯ 2560 ทั้งอำนาจในการแสวงหาข้อเท็จจริง อำนาจพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบ ตลอดจนการแจ้งผลการตรวจสอบ ล้วนเป็นหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในรูปแบบขององค์กรเดียว โดยมีการถ่วงดุลภายในองค์กรกับคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งจะทำหน้าที่เป็นผู้กำกับการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการให้เป็นไปตามนโยบายและหลักเกณฑ์มาตรฐานที่คณะกรรมการกำหนดขึ้น และตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ซึ่งหากผู้ว่าการจงใจฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก็สามารถถอดถอนผู้ว่าการให้พ้นจากตำแหน่งได้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจึงมีอำนาจในการให้คำปรึกษาต่อผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบเงินแผ่นดิน อย่างไรก็ตาม ในการกำกับการตรวจเงินแผ่นดินนั้น คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไม่สามารถตรวจสอบและพิจารณาวินิจฉัยรายงานผลการตรวจสอบดังกล่าวของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินได้ เนื่องจากหากกำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถพิจารณาทบทวนรายงานผลการตรวจสอบของผู้ว่าการ อาจส่งกระทบต่อความเป็นอิสระของผู้ว่าการในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินตามที่รัฐธรรมนูญกำหนด

นอกจากนี้ เมื่อทำการศึกษาเปรียบเทียบกับระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศเกาหลีใต้ พบว่า องค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยภายใต้รัฐธรรมนูญฯ 2540 และรัฐธรรมนูญฯ 2550 มีลักษณะคล้ายคลึงกับองค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศเกาหลีใต้ ที่มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (The Board of Audit and Inspection of the Republic of Korea – BAI) ซึ่งเป็นองค์กรกลุ่ม

ทำหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยรายงานผลการตรวจสอบ และหากตรวจพบการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายหรือระเบียบแบบแผนที่วางไว้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก็มีอำนาจแจ้งให้กระทรวงเจ้าสังกัดหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องดำเนินการทางวินัย ดำเนินการทางละเมิด หรือดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้องได้ แล้วแต่กรณี อย่างไรก็ตาม ก็มีความแตกต่างกันตรงที่เลขาธิการ (Secretary General) ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของสำนักงานเลขาธิการของ BAI จะมีหน้าที่รับผิดชอบเฉพาะการบริหารงานและกำกับดูแลบุคลากรของสำนักงานเลขาธิการ ภายใต้การกำกับดูแลของประธาน BAI ซึ่งเห็นได้ว่าอำนาจหน้าที่ของเลขาธิการจะเป็นภารกิจในการบริหารราชการทั่วไปของสำนักงานเลขาธิการเพื่อสนับสนุนการทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดินของ BAI โดยเลขาธิการไม่ได้มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบแต่อย่างใด อำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบทั้งหมดจะอยู่กับคณะกรรมการ (BAI) ซึ่งจะแตกต่างจากกรณีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินของไทยที่มีอำนาจหน้าที่ทั้งในเรื่องการบริหารงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในฐานะเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดและมีอำนาจหน้าที่ในเรื่องการตรวจสอบเงินแผ่นดินตามที่กำหนดในบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญด้วย ดังนั้นผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินของไทยจึงไม่ใช่เลขาธิการ

ในส่วนของการศึกษาระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษพบว่า มีความคล้ายคลึงกับการตรวจเงินแผ่นดินของไทยภายใต้รัฐธรรมนูญฯ 2560 ที่มอบหมายให้บุคคลคนเดียวมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบเงินแผ่นดิน คือ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน หรือ The Comptroller and Auditor General โดยมีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน หรือ NAO ทำหน้าที่ช่วยเหลือและสนับสนุนการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ว่าการ ซึ่งเจ้าหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน หรือของ NAO จะเป็นเพียงผู้ทำการตรวจสอบในนามของผู้ว่าการ ทั้งนี้ การดำเนินงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการชุดหนึ่ง กรณีของประเทศไทย คือ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ส่วนของประเทศอังกฤษ คือ NAO Board ซึ่งในการกำกับดูแลการตรวจเงินแผ่นดินนั้น ทั้งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และ NAO Board จะไม่สามารถพิจารณาทบทวนรายงานผลการตรวจสอบข้อตรวจพบของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน หรือ The Comptroller and Auditor General ได้ กรณีของไทยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถทำได้เพียงให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะในกรณีที่ผู้ว่าการเห็นว่ามีปัญหาในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายหรือหลักเกณฑ์มาตรฐาน หรือตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และประสงค์จะได้รับคำแนะนำจากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน จะเห็นได้ว่า คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินของไทย และ NAO Board ของอังกฤษมีลักษณะเป็นเพียงคณะกรรมการที่ทำหน้าที่ให้คำแนะนำ (advisory board) ในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการ หรือ The Comptroller and Auditor General อย่างไรก็ตาม ในการกำกับการตรวจเงินแผ่นดินของไทย คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจถอดถอนผู้ว่าการให้พ้นจากตำแหน่งได้ ในกรณีที่ผู้ว่าการจงใจฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามนโยบาย

หรือหลักเกณฑ์มาตรฐานที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด ในขณะที่ของอังกฤษ NAO Board ไม่มีอำนาจในการถอดถอน The Comptroller and Auditor General แต่อย่างใด

สำหรับส่วนที่มีความแตกต่างกัน กรณีของไทยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน ตั้งแต่การแสวงหาข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐาน ตลอดจนการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบ และหากตรวจพบการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือระเบียบแบบแผนที่วางไว้ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินก็มีอำนาจแจ้งให้ผู้รับตรวจดำเนินการแก้ไข และควบคุมหรือกำกับไม่ให้เกิดข้อบกพร่องขึ้นอีก ดำเนินการทางวินัย หรือดำเนินการทางละเมิด แล้วแต่กรณี และหากผู้รับตรวจไม่ดำเนินการดังกล่าวภายในระยะเวลาที่ผู้ว่าการกำหนด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้ว่าการก็มีอำนาจเสนอเรื่องต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินให้พิจารณาสั่งลงโทษทางปกครองแก่ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ ส่วนกรณีของประเทศอังกฤษ The Comptroller and Auditor General ซึ่งมีสถานะเป็นเจ้าหน้าที่ของสภาผู้แทนราษฎรนั้น จะมีอำนาจเพียงรายงานผลการตรวจสอบการใช้จ่ายงบประมาณให้รัฐสภาทราบ แต่ไม่มีอำนาจในการลงโทษหรือบังคับการให้หน่วยงานที่ถูกตรวจสอบปฏิบัติตามกฎหมายได้ เป็นดุลพินิจของรัฐบาลที่จะดำเนินการตามข้อเสนอแนะดังกล่าวหรือไม่ก็ได้

กล่าวโดยสรุป การควบคุมตรวจสอบงบประมาณโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน (Supreme Audit Institution: SAI) ของประเทศเกาหลีใต้เป็นรูปแบบที่มีคณะบุคคลทำหน้าที่รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดิน (Board system) ในขณะที่การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษและประเทศไทยเป็นการจัดรูปแบบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินแบบผสมผสาน (Hybrid system) ที่มีทั้งแบบคณะกรรมการและบุคคลคนเดียวทำหน้าที่รับผิดชอบการตรวจเงินแผ่นดินร่วมกัน

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

CHULALONGKORN UNIVERSITY

2. ข้อเสนอแนะ

หลังจากที่ได้ศึกษาระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยโดยเฉพาะภายหลังการเกิดขึ้นของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ และการศึกษาระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษและประเทศเกาหลีใต้ พร้อมทั้งได้นำเสนอบทวิเคราะห์ปัญหาอันเกี่ยวกับการจัดโครงสร้างองค์กรตรวจเงินแผ่นดินและอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาแล้วนั้น ในลำดับต่อไปผู้เขียนขอเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการจัดโครงสร้างองค์กรตรวจเงินแผ่นดินและอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ในประเด็นปัญหาต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

2.1 แนวทางแก้ไขปัญหากี่ยวกับการจัดโครงสร้างองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

2.1.1 ปัญหาการจัดโครงสร้างให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งมีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญทำหน้าที่กำกับการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

การตรวจเงินแผ่นดินภายใต้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ที่กำหนดให้หน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดินเป็นของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเพียงบุคคลเดียว โดยมีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่กำกับการตรวจเงินแผ่นดิน โดยกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานวางนโยบายให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินปฏิบัติ ในเรื่องหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินในการกำกับการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการนั้น ผู้เขียนเห็นว่าเป็นเพียงการกำกับตัวบุคคลผู้ปฏิบัติหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดิน แต่ไม่ได้กำกับในเนื้อหาของรายงานผลการตรวจสอบซึ่งผู้ว่าการหรือเจ้าหน้าที่ที่ผู้ว่าการมอบหมายได้พิจารณาวินิจฉัยแต่อย่างใด ในขณะที่รัฐธรรมนูญฯ 2560 ได้บัญญัติรับรองให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีสถานะเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ ส่งผลให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไม่อยู่ภายใต้การบังคับบัญชาขององค์กรใดและมีหลักประกันความเป็นอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ เพื่อป้องกันการแทรกแซงโดยองค์กรอื่น ๆ ของรัฐหรือจากสถาบันการเมืองอื่น ซึ่งโดยปกติองค์กรอิสระควรเป็นองค์กรที่ใช้อำนาจตรวจสอบและพิจารณาวินิจฉัยรายงานผลการตรวจสอบ แต่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตามรัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าวกลับมีอำนาจหน้าที่ในการกำกับดูแล ให้คำแนะนำ ข้อเสนอแนะ และข้อสั่งการในการปฏิบัติหน้าที่แก่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน อันมีลักษณะเป็นเพียงคณะกรรมการที่ทำหน้าที่ให้คำแนะนำ (advisory board) ในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินแก่ผู้ว่าการ ดังเช่น NAO Board ของอังกฤษ ในขณะที่ NAO Board ไม่ได้มีสถานะเป็นองค์กรอิสระแต่อย่างใด กล่าวคือ NAO Board มีสถานะเป็นเพียงคณะกรรมการบริหารของ NAO โดยสมาชิกจำนวน 4 คน จาก 9 คน ก็มาจากผู้บริหารระดับสูงของ NAO นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาบริบททางสังคม การเมือง และการปกครองของไทยที่มีความแตกต่างจากประเทศอังกฤษ การมีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเพียงคนเดียวทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดินดังเช่นประเทศอังกฤษ จึงอาจถูกแทรกแซงได้โดยง่ายทั้งจากอิทธิพลภายนอกและภายในองค์กรตามที่อธิบายมาแล้วในบทที่ 4 ทั้งยังเป็นการขาดความละเอียดรอบคอบในการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบ ดังนั้น ในเรื่องนี้ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า กฎหมายควรกำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจในการพิจารณาทบทวนรายงานผลการตรวจสอบของผู้ว่าการด้วย เนื่องจากการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดินเป็นเรื่องซับซ้อนและเกี่ยวข้องกับศาสตร์หลายแขนง การพิจารณาผลการตรวจสอบโดยคณะบุคคลซึ่งประกอบด้วยผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์หลากหลายสาขา เช่น การบัญชี การเงินการคลัง กฎหมาย เศรษฐศาสตร์ การบริหารธุรกิจ หรือวิศวกรรมศาสตร์ ย่อมช่วยให้มองปัญหาได้อย่างรอบด้าน เกิดความรอบคอบ

ในการตัดสินใจ และประกันความเป็นธรรมให้กับหน่วยงานที่ถูกตรวจสอบ ทั้งนี้เพื่อให้รายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเกิดประสิทธิภาพสูงสุด

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากลักษณะของงานในการตรวจเงินแผ่นดินหลายเรื่องมีลักษณะเป็นงานประจำ เช่น การตรวจสอบรายงานการเงิน การตรวจรับรองบัญชี ซึ่งไม่ได้เป็นการตรวจสอบเพื่อพิจารณาวินิจฉัยความผิด กรณีดังกล่าวจึงไม่จำเป็นต้องผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน อีกทั้งการกำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยทุกเรื่องย่อมเกิดปัญหาความล่าช้าในการตรวจสอบ ทำให้เจ้าหน้าที่ของรัฐผู้กระทำความผิดไม่รู้สึกเกรงกลัว ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่า ในการให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจในการพิจารณา ทบทวนรายงานผลการตรวจสอบของผู้ว่าการ ควรมีการกำหนดประเภทของเรื่องที่ผู้ว่าการต้องเสนอให้คณะกรรมการพิจารณาทบทวนเฉพาะเรื่องที่มีความสำคัญ โดยอาจใช้เกณฑ์ระดับตำแหน่งของผู้ต้องรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจและเกณฑ์มูลค่าความเสียหายมาเป็นตัวกำหนด ทั้งนี้ ในการพิจารณาทบทวนรายงานผลการตรวจสอบ หากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีความเห็นแตกต่างจากผลการตรวจสอบของผู้ว่าการ คณะกรรมการสามารถทำความเห็นโดยตั้งข้อสังเกตไว้ในรายงานผลการตรวจสอบดังกล่าวได้ โดยความเห็นของคณะกรรมการจะไม่มีผลเป็นการแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงรายงานผลการตรวจสอบของผู้ว่าการ เพื่อเป็นหลักประกันว่าผู้ว่าการจะสามารถใช้ดุลพินิจในการตรวจสอบเงินแผ่นดินได้อย่างเป็นอิสระ ซึ่ง “หลักความเป็นอิสระ” ถือเป็นหลักการสำคัญในการจัดตั้งองค์กรตรวจเงินแผ่นดินตามที่กำหนดไว้ในปฏิญญาลิม่าว่าด้วยแนวปฏิบัติในการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 1977 (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts 1977) และปฏิญญาเม็กซิโกว่าด้วยความเป็นอิสระขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 2007 (Mexico Declaration on SAI Independence 2007)

อนึ่ง รายงานผลการตรวจสอบทุกกรณีที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีความเห็นแตกต่างจากผู้ว่าการและได้ทำความเห็นโดยตั้งข้อสังเกตไว้ในรายงาน กฎหมายจะต้องกำหนดให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินรวบรวมและจัดทำเป็นรายงานประจำปีงบประมาณเสนอต่อรัฐสภา เพื่อให้รัฐสภาสามารถใช้ประโยชน์จากผลการตรวจสอบของผู้ว่าการและความเห็นของคณะกรรมการได้เกิดประโยชน์สูงสุดในการเป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาอนุมัติงบประมาณให้แก่รัฐบาลในปีถัดไป หรือนำมาใช้เป็นข้อมูลประกอบการอภิปรายไม่ไว้วางใจรัฐบาลในการบริหารราชการแผ่นดิน

2.1.2 ปัญหาความเป็นอิสระและเป็นกลางของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและเจ้าหน้าที่ผู้ว่าการมอบหมาย

2.1.2.1 กระบวนการเข้าสู่ตำแหน่งของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและการถอดถอนกระทบต่อความเป็นอิสระและเป็นกลางของผู้ว่าการในการปฏิบัติหน้าที่

บุคคลที่จะดำรงตำแหน่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินนั้นจะมีความสำคัญยิ่งเนื่องจากรัฐธรรมนูญ 2560 ประกอบกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้กำหนดให้บุคคลในตำแหน่งดังกล่าวมีหน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งรวมถึงการพิจารณาวินิจฉัยผลการตรวจสอบและการแจ้งผลการตรวจสอบด้วย ความเป็นอิสระของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจึงถือเป็นหัวใจสำคัญขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน แต่การที่กฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจในการสรรหาและคัดเลือกผู้ว่าการ เพื่อให้วุฒิสภาให้ความเห็นชอบ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจึงเป็นผู้มีบทบาทสำคัญในการกำหนดตัวบุคคลที่จะได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้ว่าการ นอกจากนี้ ในการกำกับ การตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมการยังเป็นผู้มีอำนาจในการถอดถอนผู้ว่าการให้พ้นจากตำแหน่งได้ ในกรณีที่ผู้ว่าการจงใจฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามนโยบายหรือหลักเกณฑ์มาตรฐานที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด ย่อมแสดงให้เห็นว่าคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้การมีสถานะที่ไม่เท่าเทียมกัน โดยผู้การมีสถานะเสมือนหนึ่งอยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน จึงอาจส่งผลให้การปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้การไม่สามารถตรวจสอบและถ่วงดุลกัน ได้จริง ขัดต่อเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญที่กำหนดให้ทั้งคณะกรรมการและผู้การขึ้นในระบบการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อให้เกิดการถ่วงดุลและคานอำนาจกัน

ในกรณีของประเทศอังกฤษ สภาผู้แทนราษฎร (House of Commons) จะเป็นผู้เสนอชื่อบุคคลผู้สมควรได้รับการแต่งตั้งเป็น The Comptroller and Auditor General โดยบุคคลดังกล่าวจะต้องได้รับความเห็นชอบจากประธานคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ (the Committee of Public Accounts) จากนั้นนายกรัฐมนตรีจะเป็นผู้เสนอญัตติแต่งตั้งบุคคลดังกล่าวต่อสมเด็จพระราชินีอังกฤษ เพื่อแต่งตั้งเป็น The Comptroller and Auditor General ต่อไป ส่วนการดำรงตำแหน่งของ The Comptroller and Auditor General จะสิ้นสุดลงเมื่อตาย ครบวาระลาออกจากตำแหน่งโดยแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรต่อนายกรัฐมนตรี หรือพระราชินีอังกฤษโปรดเกล้าฯ ให้ถอดถอนตามคำแนะนำของสภาผู้แทนราษฎรและสภาขุนนาง ทางแก้ปัญหานี้ผู้เขียนเห็นว่าควรกำหนดให้กระบวนการในการเข้าสู่ตำแหน่งของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต้องเป็นอิสระจากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเช่นเดียวกับประเทศอังกฤษ แต่เนื่องจากประเทศอังกฤษเป็นประเทศที่มีระบอบการปกครองแบบรัฐสภาที่ฝ่ายนิติบัญญัติมีความเข้มแข็งมาก สามารถควบคุมตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของฝ่ายบริหารได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในขณะที่ประเทศไทยซึ่งมีระบบการปกครอง

แบบรัฐสภาเช่นกัน แต่โดยปกติฝ่ายนิติบัญญัติมักถูกรอบงำโดยฝ่ายบริหารซึ่งคุมเสียงข้างมากในสภา การกำหนดให้สภาผู้แทนราษฎรเป็นผู้ดำเนินการสรรหาและคัดเลือกผู้ว่าการจึงอาจไม่เหมาะสม ผู้เขียนจึงเห็นควรกำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินต้องผ่านกระบวนการสรรหาและคัดเลือก เช่นเดียวกับคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เนื่องจากตำแหน่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นตำแหน่งที่มีบทบาทและความสำคัญเทียบเท่ากับคณะกรรมการตรวจเงิน โดยกำหนดให้นำบทบัญญัติว่าด้วยวิธีการสรรหาและการเลือกกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมาใช้บังคับโดยอนุโลมกับการสรรหา การเลือก และการแต่งตั้งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อเป็นหลักประกันให้ผู้ที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้ว่าการ มีความเป็นอิสระและเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่อย่างแท้จริง

ในส่วนการพ้นจากตำแหน่งของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินนั้น ผู้เขียนเห็นควรแก้ไขกฎหมาย โดยต้องไม่กำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจในการถอดถอนผู้ว่าการ ดังเช่นกรณีของประเทศอังกฤษที่ NAO Board ก็ไม่มีอำนาจในการถอดถอน The Comptroller and Auditor General แต่อย่างใด ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดการตรวจสอบและถ่วงดุลซึ่งกันและกันในการปฏิบัติหน้าที่ระหว่างผู้ว่าการและคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน สมดังเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ

2.1.2.2 การบริหารงานบุคคลของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน กระทบต่อความเป็นอิสระและเป็นกลางในการตรวจเงินแผ่นดิน

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 60 (3) ได้กำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจออกระเบียบหรือประกาศเพื่อกำกับดูแลสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในเรื่องการบริหารงานบุคคลสำหรับเจ้าหน้าที่ โดยในวรรคหกของมาตราดังกล่าว ได้กำหนดให้การออกระเบียบหรือประกาศของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินต้องไม่มีผลให้คณะกรรมการหรือกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจในการบรรจุ แต่งตั้ง ย้าย เลื่อนตำแหน่ง หรือขึ้นเงินเดือนเจ้าหน้าที่ ยกเว้นกรณีที่เป็นเจ้าหน้าที่ตำแหน่งรองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือตำแหน่งอื่นที่เทียบเท่า ซึ่งต่อมาคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก็ได้อาศัยอำนาจตามความในมาตราดังกล่าวออกระเบียบและประกาศ กำหนดให้การย้ายข้าราชการประเภทบริหารระดับสูง อันได้แก่ รองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ตรวจเงินแผ่นดิน และการคัดเลือกข้าราชการตำแหน่งดังกล่าวนั้น เป็นกรณีที่ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก่อน³⁴⁸ ดังนั้น เมื่อการย้ายหรือเลื่อนตำแหน่งของรองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ตรวจเงินแผ่นดิน

³⁴⁸ ระเบียบและประกาศในเรื่องการบริหารงานบุคคลสำหรับเจ้าหน้าที่ดังกล่าว ได้แก่ ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการบริหารงานบุคคล พ.ศ. 2561 ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการบริหารงานบุคคล (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2562 และประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการคัดเลือกข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อเลื่อนขึ้นแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งในระดับที่สูงขึ้น และการย้ายข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

ต้องได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ในขณะที่บุคคลในตำแหน่งดังกล่าวก็เป็นบุคคลที่ผู้ว่าการได้มีคำสั่งมอบหมายให้มีหน้าที่และอำนาจในการพิจารณาผลการตรวจสอบ แจ้งผลการตรวจสอบ และติดตามผลการตรวจสอบ³⁴⁹ สิ่งเหล่านี้ย่อมส่งผลกระทบต่อความเป็นอิสระและเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบเงินแผ่นดินของรองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ตรวจเงินแผ่นดิน ในกรณีนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า อาจแก้ปัญหาโดยกำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจออกระเบียบหรือประกาศเพื่อกำกับดูแลสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในเรื่องการบริหารงานบุคคลสำหรับเจ้าหน้าที่ได้ แต่ระเบียบหรือประกาศของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินดังกล่าวต้องไม่มีผลให้คณะกรรมการหรือกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจในการบรรจุ แต่งตั้ง ย้าย เลื่อนตำแหน่ง หรือขึ้นเงินเดือนเจ้าหน้าที่ในทุกตำแหน่ง ซึ่งรวมถึงตำแหน่งรองผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือตำแหน่งอื่นที่เทียบเท่าด้วย

2.2 แนวทางแก้ไขปัญหากับหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

2.2.1 ขอบเขตอำนาจในการตรวจสอบการกระทำที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเงินการคลังของรัฐไม่ชัดเจน

การที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 245 และพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 8 ได้กำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินสามารถควบคุมตรวจสอบ “การกระทำ” ที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐและอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่การเงินการคลังของรัฐอย่างร้ายแรงแล้วรายงานต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อปรึกษาหารือร่วมกับคณะกรรมการการเลือกตั้งและคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ แล้วมีหนังสือแจ้งเตือนไปยังสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรีเพื่อทราบ และเปิดเผยผลการตรวจสอบดังกล่าวต่อประชาชนนั้น จึงมีปัญหามาว่า “การกระทำ” ดังกล่าวหมายความเฉพาะขั้นตอนในการดำเนินงานตามนโยบายของรัฐบาลหรือหมายความรวมถึงนโยบายของรัฐบาลด้วย ซึ่งหากเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดมาตรการให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและองค์กรอิสระทั้งสามองค์กรสามารถควบคุมตรวจสอบการกระทำทางนโยบายของรัฐบาลได้ อาจเป็นการให้องค์กรอิสระใช้อำนาจในลักษณะเข้าไปชี้นำการดำเนินนโยบายของฝ่ายบริหารได้ ซึ่งขัดต่อหลักการแบ่งแยกอำนาจอันเป็นหลักการพื้นฐานของการปกครองในระบอบประชาธิปไตย เพราะการดำเนินการของฝ่ายบริหารต้องเป็นไปตามนโยบายที่ได้แถลงไว้ต่อรัฐสภา ซึ่งฝ่ายบริหารต้องรับผิดชอบในทางการเมือง

³⁴⁹ คำสั่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ 17/2562 เรื่อง การมอบหมายการพิจารณาผลการตรวจสอบ การแจ้งผลการตรวจสอบ และการติดตามผลการตรวจสอบ สั่ง ณ วันที่ 8 พฤศจิกายน 2562

ในเรื่องนี้ผู้เขียนเสนอให้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้อย่างชัดเจนว่า “การกระทำ” ที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ซึ่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถตรวจสอบได้ ต้องเป็นการกระทำเฉพาะที่เป็นขั้นตอนในการดำเนินงานตามนโยบาย ซึ่งมีลักษณะเป็นการกระทำทางปกครอง ไม่ใช่การกระทำในทางนโยบายของฝ่ายบริหาร เช่น การอนุมัติให้มีการทำสัญญาจัดซื้อจัดจ้าง การสั่งจ่ายเงิน การก่อกวนผู้กักกัน เป็นต้น ซึ่งกรณีดังกล่าวก็สอดคล้องกับประเทศอังกฤษที่กฎหมายกำหนดให้ในการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) NAO จะต้องไม่ก้าวล่วงไปตรวจสอบความเหมาะสมของวัตถุประสงค์เชิงนโยบาย (merits of policy objectives) ทั้งนี้ ผู้เขียนขอเสนอแนะเพิ่มเติมว่า ในการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) องค์กรตรวจเงินแผ่นดินไม่ควรมุ่งเน้นเฉพาะการตรวจสอบวิธีการ (mean) แต่ควรตรวจสอบผลสัมฤทธิ์ (outcome) ของนโยบายด้วย เช่น การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์นโยบาย “ชิม ช้อป ใช้” ของรัฐบาลพลเอกประยุทธ์ จันทร์โอชา ซึ่งเป็นการตรวจสอบว่าการใช้จ่ายเงินแผ่นดินเพื่อดำเนินนโยบายดังกล่าวสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของนโยบายนั้น ๆ หรือไม่ และนโยบายดังกล่าวเมื่อดำเนินการไปแล้วมีประโยชน์หรือมีผลกระทบอย่างไร และควรมีแนวทางในการแก้ไขหรือปรับปรุงอย่างไรต่อไปในอนาคต

2.2.2 การบังคับตามรายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ขาดประสิทธิภาพ

เมื่อผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินหรือผู้ได้รับมอบหมายได้แจ้งผลการตรวจสอบตาม มาตรา 85 วรรคสอง หรือมาตรา 95 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 เพื่อให้ผู้รับตรวจดำเนินการให้มีการชดเชยค่าเสียหายแก่รัฐหรือดำเนินการทางวินัยกับบุคคลที่เกี่ยวข้องแล้ว พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ประกอบระเบียบสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการตรวจสอบกรณีพิเศษและการเสนอเรื่องความผิดวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2562 ได้กำหนดให้ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินสามารถเสนอเรื่องให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาลงโทษทางปกครองแก่ผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ ต่อเมื่อเป็นกรณีที่ผู้รับตรวจไม่เริ่มต้นดำเนินการใด ๆ เลย ภายในระยะเวลาตามที่กำหนด หรือกรณีที่ผู้รับตรวจเริ่มต้นดำเนินการแล้ว แต่ดำเนินกระบวนการดังกล่าวไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยไม่มีเหตุอันสมควร แต่หากเป็นกรณีที่ผู้รับตรวจได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดแล้ว เช่น มีการดำเนินกระบวนการทางวินัยและทางละเมิดเป็นไปตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องแล้ว แม้ผลที่ได้จากการดำเนินกระบวนการดังกล่าวจะไม่เป็นไปตามที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้แจ้งผลการตรวจสอบ ก็เป็นดุลพินิจของหน่วยรับตรวจที่จะดำเนินการได้ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินก็ไม่อาจเสนอเรื่องต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

ให้ดำเนินกระบวนการความผิดวินัยการเงินการคลังของรัฐต่อผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ เนื่องจากกฎหมายไม่ได้กำหนดให้หน่วยรับตรวจต้องผูกพันข้อเท็จจริงตามรายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ดังนั้น ผู้รับตรวจซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้ถูกกล่าวหา จึงสามารถช่วยเหลือผู้ใต้บังคับบัญชาได้ด้วยการลงโทษสถานเบา เพียงเพื่อแสดงให้เห็นว่าได้มีการดำเนินการตามหนังสือแจ้งผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแล้ว อันมีลักษณะเป็นการหลีกเลี่ยงไม่ให้เกิดการดำเนินกระบวนการความผิดวินัยการเงินการคลังของรัฐต่อผู้รับตรวจหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐต่อไปได้ ทำให้กระบวนการในการบังคับตามรายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินขาดประสิทธิภาพ

ดังนั้น เพื่อให้การบังคับตามรายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีประสิทธิภาพมากขึ้น ในกรณีที่ปรากฏภายหลังว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นไปตามผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เช่น คณะกรรมการ ป.ป.ช. ได้ไต่สวนข้อเท็จจริงและมิตชี้มูลกรณีดังกล่าวว่ามีความผิดตามรายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน แต่หน่วยรับตรวจละเลยข้อเท็จจริงนั้นและไม่ดำเนินการทางวินัยตามกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง จะเข้าข่ายละเลยการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบเป็นความผิดทางอาญา หรือเป็นการช่วยเหลือผู้กระทำความผิดอันอาจเป็นความผิดทางวินัย ผู้เขียนจึงเห็นควรเสนอให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินแจ้งให้คณะกรรมการ ป.ป.ช. ดำเนินการกับคณะกรรมการสอบข้อเท็จจริงหรือคณะกรรมการสอบสวนวินัยผู้บังคับบัญชา ตลอดจนเจ้าหน้าที่ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับกรณีดังกล่าวตามที่และอำนาจต่อไป ซึ่งจะสามารถช่วยให้รายงานผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีผลบังคับที่เป็นรูปธรรมมากขึ้น

อย่างไรก็ตาม มีปัญหาที่ต้องพิจารณาต่อมาว่าคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะใช้อำนาจดำเนินการดังกล่าวตามกฎหมายใด กรณีนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 6 วรรคหนึ่ง ได้บัญญัติว่า “ในการปฏิบัติหน้าที่ คณะกรรมการและผู้ว่าการต้องให้ความร่วมมือและความช่วยเหลือองค์กรอิสระทุกองค์กร ในกรณีที่ผู้ว่าการเห็นว่าผู้กระทำการอันไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่อยู่ในหน้าที่และอำนาจขององค์กรอิสระอื่น ให้คณะกรรมการโดยข้อเสนอแนะของผู้ว่าการมีหนังสือแจ้งองค์กรอิสระที่เกี่ยวข้องเพื่อดำเนินการตามหน้าที่และอำนาจต่อไปโดยไม่ชักช้า” ซึ่งที่ผ่านมาคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเคยใช้อำนาจตามมาตราดังกล่าว เช่น กรณีที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้รับหนังสือร้องเรียนกล่าวหาเจ้าหน้าที่ของรัฐมีพฤติการณ์ร้ายแรงผิดปกติ มีทรัพย์สินหลายรายการเกินกว่าข้าราชการทั่วไปจะสามารถมีได้ ซึ่งเป็นการขอให้ตรวจสอบเจ้าหน้าที่ของรัฐร้ายแรงผิดปกติ จึงเป็นเรื่องที่อยู่ในหน้าที่และอำนาจการตรวจสอบของคณะกรรมการ ป.ป.ช. ที่จะไต่สวนและวินิจฉัยตามนัยมาตรา 28 (2) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2561

กรณีดังกล่าวผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินจึงได้ดำเนินการเสนอเรื่องต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อพิจารณาส่งให้คณะกรรมการ ป.ป.ช. ดำเนินการตามหน้าที่และอำนาจต่อไป ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่า กรณีที่ปรากฏภายหลังว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นไปตามผลการตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน แต่หน่วยรับตรวจละเลยข้อเท็จจริงนั้นและไม่ดำเนินการทางวินัยตามกฎหมาย และระเบียบที่เกี่ยวข้อง อันเข้าข่ายละเลยการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบเป็นความผิดทางอาญา ก็เป็นกรณีที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถใช้อำนาจตามมาตรา 6 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ส่งเรื่องให้คณะกรรมการ ป.ป.ช. ดำเนินการได้เช่นเดียวกัน

2.2.3 ความขัดแย้งระหว่างอำนาจของผู้รักษาการตามกฎหมายกับผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการตอบข้อหารือ

การที่พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 57 ได้กำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่ในการตอบข้อสอบถามของหน่วยรับตรวจเกี่ยวกับการปฏิบัติให้ถูกต้องในเรื่องที่อยู่ในอำนาจตรวจสอบของผู้ว่าการ เช่น กรณีที่หน่วยรับตรวจสอบถามปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ พ.ศ. 2560 ซึ่งเป็นเรื่องที่อยู่ในอำนาจการตรวจสอบของผู้ว่าการ ขณะเดียวกันเรื่องดังกล่าวก็อยู่ในอำนาจการตอบข้อหารือของคณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ ซึ่งเป็นคณะกรรมการตามพระราชบัญญัติการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ พ.ศ. 2560 ด้วย จึงอาจทำให้เกิดปัญหาความขัดแย้งระหว่างอำนาจของผู้รักษาการตามกฎหมายกับผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการตอบข้อหารือได้ แต่เมื่อผู้ว่าการได้มีคำสั่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ 3/2561 เรื่อง การมอบหมายให้ข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นเจ้าหน้าที่ตอบข้อสอบถามของหน่วยรับตรวจ สั่ง ณ วันที่ 2 เมษายน 2561 โดยกำหนดแนวทางปฏิบัติในกรณีที่หน่วยรับตรวจสอบถามปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบแบบแผน หากเป็นการสอบถามในเรื่องที่อยู่ในอำนาจการตรวจสอบของผู้ว่าการ จะต้องเป็นกรณีที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้เข้าตรวจสอบ และมีข้อตรวจพบในเรื่องที่สอบถามนั้นแล้ว ซึ่งผู้เขียนเห็นด้วยกับคำสั่งผู้ว่าการดังกล่าวที่สามารถแก้ปัญหาความขัดแย้งระหว่างอำนาจของผู้รักษาการตามกฎหมายกับผู้ว่าการในการตอบข้อหารือได้ แต่คำสั่งดังกล่าวอาจมีปัญหาในเรื่องความไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 57 ที่ต้องการให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่เป็นหน่วยงานที่คอยให้คำปรึกษาแนะนำแก่หน่วยรับตรวจ ทั้งยังเป็นการกำหนดแนวทางปฏิบัติที่เป็นการขยายความกฎหมาย ในเรื่องนี้ผู้เขียนจึงเห็นควรเสนอแนะให้มีการแก้ไขพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 57 โดยกำหนด

เพิ่มเติมให้ชัดเจนว่า กรณีที่หน่วยรับตรวจสอบสามารถสอบถามการปฏิบัติให้ถูกต้องในเรื่องที่อยู่ในอำนาจการตรวจสอบของผู้ว่ากรนั้น ต้องหมายความเฉพาะเรื่องที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้เข้าตรวจสอบและมีข้อตรวจพบในเรื่องที่สอบถามนั้นแล้ว ทั้งนี้ เพื่อป้องกันปัญหาความไม่สอดคล้องกันระหว่างคำวินิจฉัยของผู้ว่ากรตรวจเงินแผ่นดินและหน่วยงานที่ดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบแบบแผนนั้น ๆ โดยตรง



บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2558.

คณะกรรมการการยกร่างรัฐธรรมนูญ. เจตนารมณ์หลักของร่างรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และตารางสรุปเจตนารมณ์รายมาตราของร่างรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับเสนอสภาปฏิรูปแห่งชาติ เพื่อลงมติ) เล่ม 3.

คณะกรรมการการวิสามัญฉบับที่เจตนารมณ์ จดหมายเหตุ และตรวจรายงานการประชุม สภาร่างรัฐธรรมนูญ. เจตนารมณ์รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550.

ชลัช จงสืบพันธ์ และคณะ. รายงานการศึกษาวิจัย ความเป็นอิสระขององค์กรตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540. พิมพ์ครั้งที่ 1. นนทบุรี: สถาบันพระปกเกล้า, 2551.

บรรเจิด สิงคะเนติ. สารานุกรมรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550: คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน. นนทบุรี: วิทยาลัยการเมืองการปกครอง สถาบันพระปกเกล้า, 2552.

ปธาน สุวรรณมงคล. คอร์รัปชัน: ปัญหาของสังคมไทยและแนวทางแก้ไข. กรุงเทพฯ: สถาบันพระปกเกล้า, 2559.

ประณต นันทิยะกุล. องค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ: คำอธิบายรัฐธรรมนูญเรียงมาตรา. กรุงเทพฯ: แว่นแก้ว, 2548.

ปรีชา สุวรรณทัต. วิชาธรรมศาสตร์ว่าด้วยการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2557.

ปัญญา สติจิต. สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินกับการตรวจสอบการทุจริตในหน่วยงานของรัฐบาล. กรุงเทพฯ: วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, 2533.

ปิ่นฉัตร อนันท์ภิกษุตร และคณะ. โครงการศึกษาวิจัย การปฏิรูประบบงบประมาณของไทยเพื่อต่อต้านการทุจริต. สิงหาคม 2555.

มนตรี รูปสุวรรณ และคณะ. เจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ: รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2542.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์. รายงานการวิจัยเรื่อง องค์กรอิสระตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ 2540. กันยายน 2550.

สมคิด เลิศไพฑูรย์. คำอธิบายกฎหมายการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ: นิติธรรม, 2541.

- สมคิด เลิศไพฑูรย์. สารานุกรมรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พ.ศ. 2540) หมวดองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญ เรื่อง 8 การตรวจเงินแผ่นดิน. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: องค์การค้ำของครูสภา, 2544.
- สำนักกรรมการสำนักงานเลขาธิการวุฒิสภาปฏิบัติหน้าที่สภานิติบัญญัติแห่งชาติ. รายงานของคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. ... สภานิติบัญญัติแห่งชาติ, 2560.
- สำนักกำกับและตรวจสอบ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา. พัฒนาการองค์กรอิสระในประเทศไทย กรณีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน. กรุงเทพฯ: สำนักการพิมพ์ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2551.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. รายงานผลการปฏิบัติงานประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2561.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. ลำดับเหตุการณ์สำคัญในงานตรวจเงินแผ่นดินไทย (พ.ศ. 2418 – 2558). พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: สวัสดิการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2558.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. สืบสานงานตรวจเงินแผ่นดิน หนังสือที่ระลึกในโอกาสครบรอบ 90 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: หจก.เอมีเทรดดิ้ง, 2548.
- สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. ความมุ่งหมายและคำอธิบายประกอบรายมาตราของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: สำนักการพิมพ์ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2562.
- สุปรียา แก้วละเอียด. กฎหมายการคลัง: ภาควงงบประมาณแผ่นดิน. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2563.
- สุปรียา แก้วละเอียด. กฎหมายงบประมาณของต่างประเทศ: ข้อคิดและประสบการณ์ของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศฝรั่งเศส. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560.
- สุปรียา แก้วละเอียด. กฎหมายงบประมาณของประเทศไทย. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560.
- อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. กฎหมายการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.
- อุดม รัฐอมฤต. ตำราหลักสูตรการเมืองการปกครองในระบอบประชาธิปไตยสำหรับนักบริหารระดับสูง กลุ่มวิชาที่ 8: ระบบควบคุมและการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ นนทบุรี: วิทยาลัยการเมืองการปกครอง สถาบันพระปกเกล้า, 2552.
- เอี่ยมพร ตสาริกา และวิโรจน์ อาลี. รายงานการศึกษาวิจัยฉบับสมบูรณ์ ระบบงบประมาณองค์กรอิสระ. นนทบุรี: สถาบันพระปกเกล้า, 2548.
- เอื้ออารีย์ อังจะนิล. กฎหมายการคลัง. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2558.

วิทยานิพนธ์และสารนิพนธ์

- เนตรทราย ตั้งขจรศักดิ์. บทบาทและโครงสร้างของสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2538.
- ปิยพร อุปพงษ์. ปัญหาการจัดองค์กรและการใช้อำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในการตรวจเงินแผ่นดินในระดับท้องถิ่น. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2554.
- ยุทธพงศ์ ภูวเศรษฐาวร. มาตรการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์. 2556.
- วัลย์ภรณ์ บุญรอด. ปัญหาการบังคับใช้ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกรณีความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลังตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542. สารนิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์. 2555.
- วิรัตน์ สุนทรวิภาต. วินัยทางงบประมาณและการคลังตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2550.
- ศิริพร ปันประเสริฐ. โครงสร้างของสถาบันการตรวจเงินแผ่นดินตามบทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. 2544.
- สมกมล แดงทองดี. ระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทย : ศึกษาเปรียบเทียบกับระบบการตรวจเงินแผ่นดินประเทศออสเตรเลีย. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2550.
- สุพร กัดแพ. สถานะทางกฎหมายของการกระทำของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2551.

บทความ

- ณวัฒน์ ศรีปัดถา. คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน. ใน องค์การตามรัฐธรรมนูญ : ฐานความรู้และบทเรียนเพื่อการปฏิรูป. กรุงเทพฯ: สถาบันพระปกเกล้า, 2557.
- นนทพล นิมสมบุญ. บทบาทสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินตามรัฐธรรมนูญฉบับใหม่. วารสารกฎหมายคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีที่ 19 ฉบับที่ 1 (มกราคม 2542).

- ประสิทธิ์ เอกบุตร. หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบการเงินตามกรอบมาตรฐานระหว่างประเทศของสถาบันตรวจสอบสูงสุด. วารสารวิชาชีพบัญชี ฉบับที่ 43 ปีที่ 14 (กันยายน 2561).
- ภัทรวรินทร์ บุญชู. การปฏิรูปองค์กรพิจารณาวินิจฉัยความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลังของไทย. ใน รายงานสืบเนื่องการประชุมวิชาการระดับชาติ “นิติพัฒน – ธรรมศาสตร์” ครั้งที่ 1 28 มกราคม 2559. จัดโดยคณะนิติศาสตร์ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ ร่วมกับคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน.
- มณฑิยา เจริญผล. สรุปการสัมมนาทางวิชาการ เรื่อง ระบบการควบคุมตรวจสอบวินัยทางการคลังและงบประมาณกับแนวทางการร่างรัฐธรรมนูญ. จลนิตี มี.ค. - เม.ย. 2559: 64 – 65.
- วิชญ์ วรรณัญญ. องค์กรของรัฐที่เป็นอิสระ. ใน การปฏิรูปการเมืองไทย: ฐานคิดและข้อเสนอว่าด้วยการออกแบรัฐธรรมนูญฉบับประชาชน ปี 2540. กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย, 2560.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว. ใน หนังสือครบรอบ 72 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว. ใน หนังสือครบรอบ 72 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว. ใน หนังสือครบรอบ 72 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. การตรวจเงินแผ่นดินหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง. ใน หนังสือครบรอบ 72 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน.
- สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. ปฏิญญาสากลว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน: Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts. ใน 72 ปี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. กรุงเทพฯ: สวัสดิการข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2530.
- อนัญ ยศสุนทร. อำนาจหน้าที่ขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดิน: ฝรั่งเศสและอังกฤษ. รัฐสภาสาร ปีที่ 64, ฉบับที่ 3 (มีนาคม 2560): 36.
- อภิวัฒน์ สุดสาว. ปัญหาเกี่ยวกับความหมายของคำว่า “เงินแผ่นดิน”. จลนิตี ก.ค. - ส.ค. 2559.
- อมร จันทสมบุรณ์. ข้อพิจารณาในร่างพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดินของรัฐ พ.ศ. ... วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เล่มที่ 4 ปีที่ 23 (ธันวาคม 2536).
- อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. การควบคุมการบังคับใช้งบประมาณและการบริหารการคลังโดยองค์กรศาลในระบบการคลังสาธารณะฝรั่งเศส. ใน รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 80 ปี ศาสตราจารย์ไพโรจน์ ชัยนาม. กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2535.

อานันท์ กระบวนศรี. สถานะและผลผูกพันทางกฎหมายของรายงานการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. ใน อาจารย์บุชา 80 ปี ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.ปรีชา สุวรรณทัต. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2561.

เอกสารอื่น ๆ

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการมอบหมายและมอบอำนาจให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาดำเนินการ พ.ศ. 2555

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการบริหารงานบุคคล พ.ศ. 2561

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการบริหารงานบุคคล (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2562

ระเบียบสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการตรวจสอบกรณีพิเศษและการเสนอเรื่องความผิดวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2562

ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำกับการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2562

ประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการคัดเลือกข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อเลื่อนขั้นแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งในระดับที่สูงขึ้น และการย้ายข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

ประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ลงวันที่ 8 มีนาคม 2562

คำสั่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ 3/2561 เรื่อง การมอบหมายให้ข้าราชการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นเจ้าหน้าที่ตอบข้อสอบถามของหน่วยรับตรวจ สั่ง ณ วันที่ 2 เมษายน 2561

คำสั่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ที่ 17/2562 เรื่อง การมอบหมายการพิจารณาผลการตรวจสอบ การแจ้งผลการตรวจสอบ และการติดตามผลการตรวจสอบ สั่ง ณ วันที่ 8 พฤศจิกายน พ.ศ. 2562

คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ, รายงานการรับฟังความคิดเห็นร่างพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ.

สภาร่างรัฐธรรมนูญ. รายงานการประชุมคณะกรรมการยกร่างรัฐธรรมนูญ. ครั้งที่ 7 วันพฤหัสบดีที่ 6 กุมภาพันธ์ 2540.

สภาาร่างรัฐธรรมนูญ. รายงานการประชุมคณะกรรมการพิจารณาาร่างรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย. ครั้งที่ 26/2540 วันพฤหัสบดีที่ 26 มิถุนายน 2540.

สภาาร่างรัฐธรรมนูญ. รายงานการประชุมคณะอนุกรรมการยกร่างรัฐธรรมนูญรอบที่ 3 ว่าด้วยองค์กรตรวจสอบอิสระและศาล ในคณะกรรมการยกร่างรัฐธรรมนูญ ครั้งที่ 2/2550 วันศุกร์ที่ 9 กุมภาพันธ์ 2550.

คณะกรรมการยกร่างรัฐธรรมนูญ สภาาร่างรัฐธรรมนูญ. รายงานการประชุมคณะอนุกรรมการยกร่างรัฐธรรมนูญรอบที่ 3 ว่าด้วยองค์กรตรวจสอบอิสระและศาล. ครั้งที่ 4/2550 วันศุกร์ที่ 19 กุมภาพันธ์ 2550.

สภาาร่างรัฐธรรมนูญ. รายงานการประชุมสภาาร่างรัฐธรรมนูญ. ครั้งที่ 34/2550 (เป็นพิเศษ) วันอังคารที่ 26 มิถุนายน 2550.

คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ. บันทึกการประชุมคณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ. ครั้งที่ 6 วันอังคารที่ 13 ตุลาคม 2558.

คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ. บันทึกการประชุมคณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ. ครั้งที่ 17 วันพฤหัสบดีที่ 29 ตุลาคม 2558.

คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ. บันทึกการประชุมคณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ ครั้งที่ 28 วันศุกร์ที่ 13 พฤศจิกายน 2558.

เว็บไซต์

สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ, "ประวัติความเป็นมา" [ออนไลน์], แหล่งที่มา

<https://www.nacc.go.th/categorydetail/2019112416310492/20191124163234>.

ภาษาต่างประเทศ

Book

Bianca Brétéché and Alastair Swarbrick. Developing Developing Effective Working Relationships between Supreme Audit Institutions and Parliaments. SIGMA Papers No. 54.

Mark Upton. Local Audit and Accountability Act 2014 an Lgiu Essential Guide. London: Local Government Information Unit, 2014.

Other Materials

The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts 1977

Mexico Declaration on SAI Independence 2007

ISSAI 100 Fundamental Principles of Public sector Auditing

ISSAI 200 Fundamental Principles of Financial Auditing

ISSAI 300 Fundamental Principles of Performance Auditing

ISSAI 400 Fundamental Principles of Compliance Auditing

Exchequer and Audit Departments Act

National Audit Act 1983

Budget Responsibility and National Audit Act 2011

Local Audit and Accountability Act 2014

Code of Practice dealing with the relationship between the NAO and the C&AG

Terms of Reference for The Board, National Audit Office

Terms of Reference for The Audit Committee, National Audit Office

Terms of Reference for The Remuneration and Nominations Committee, National Audit Office

Public Accounts Committee. National Audit Office Estimate 2019 – 2020 (House of Commons, 2019).

Constitution of the Republic of Korea

Board of Audit and Inspection Act

Website

The Secretariat of BAI. History of the Audit and Inspection System of Korea [Online].

Available from:

english.bai.go.kr/bai_eng/popup/about/popup/brief_popup_1.do [10 May 2019].

National Audit Office. About Us [Online]. Available from: <https://www.public-audit-forum.org.uk/uk-members/national-audit-office/> [10 December 2018]

National Audit Office. History of the Nao [Online]. Available from:

<https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/> [9 December 2018].

National Audit Office. [Introduction National Audit Office](https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2016/07/Introduction-National-Audit-Office.pdf) [Online]. Available from: <https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2016/07/Introduction-National-Audit-Office.pdf> [15 January 2019].

National Audit Office. [Nao Board](https://www.nao.org.uk/freedom-of-information/publication-scheme/how-we-make-decisions/nao-board/) [Online]. Available from: <https://www.nao.org.uk/freedom-of-information/publication-scheme/how-we-make-decisions/nao-board/> [15 January 2019]



บรรณานุกรม



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-สกุล	พลอยแก้ว แสงรุ่ง
วัน เดือน ปี เกิด	24 กุมภาพันธ์ 2531
สถานที่เกิด	กรุงเทพมหานคร
วุฒิการศึกษา	คณะสังคมศาสตร์ (รัฐประศาสนศาสตร์) มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เนติบัณฑิตไทย สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา
ที่อยู่ปัจจุบัน	50/1 หมู่ 3 ถ.เพชรเกษม ต.กระโสม อ.ตะกั่วทุ่ง จ.พังงา 82130



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY