



## ความทั่วไป เกี่ยวกับการ เงินของแผ่นดิน

### แนวคิดและทฤษฎีที่ เกี่ยวกับการ เงินของแผ่นดิน

#### 1. ทฤษฎีการคลังและการงบประมาณ (Principle of Public Finance and budgeting)

ทฤษฎีการคลังและการงบประมาณเป็นเรื่องของการบริหาร

งบประมาณและการคลังของประเทศที่จะต้องอยู่ภายใต้กฎหมายและกฎระเบียบต่างๆ ที่เป็นตัวกำหนดเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บรายรับและการใช้จ่ายเงิน

เท่านั้น เนื่องจากเงินของรัฐมีแหล่งที่มาที่สำคัญจากภาษีอากรที่เรียกเก็บจากประชาชน เมื่อเงินนั้นเรียกเก็บมาแล้วต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน หรือต้องนำฝากคลังทั้งหมด<sup>1</sup> (All monies received from whatever source by any part of the government are public fund) ซึ่งเป็นไปตามหลักการคลัง(Principle of Public Finance) เว้นแต่จะได้รับอนุญาตตามกฎหมายให้ไม่ต้องนำส่งคลังและนอกจากนี้เงินภาษีอากรหรือเงินอื่น ๆ ที่เก็บเข้าคลังแล้วจะนำออกไปใช้จ่ายได้ต้องอาศัยอำนาจตามกฎหมาย

หลักการคลังเบื้องต้นได้แก่การเรียกเก็บเงินภาษีอากรจากราษฎรและการนำเงินเหล่านั้นไปใช้จ่ายต้องได้รับอนุมัติจากรัฐสภาในรูปของกฎหมายงบประมาณตามหลักที่ว่าค่าใช้จ่ายเงินต้องทำโดยอำนาจของกฎหมาย(Principle of Appropriation Control) โดยเหตุผลที่ว่ารัฐสภาเป็นผู้แทนของประชาชนตามหลักการปกครองในระบอบประชาธิปไตย หลักการดังกล่าวได้นำมาบัญญัติไว้ในกฎหมายรัฐธรรมนูญของหลายประเทศ เช่น

<sup>1</sup>Stith, Kate. "Twisting the President's Arm : The Impoundment Control Act as a tool for Enforcing the principle of Appropriation Expenditure" in The Yale Law Journal 100, 1 (October 1990) P.290.

รัฐธรรมนูญของสหรัฐอเมริกา มาตรา 1 อนุมาตรา 8 บัญญัติว่า "รัฐสภามีอำนาจที่จะกำหนดและเก็บภาษีอากร ภาษีศุลกากร และสรรพากร...." (The Congress shall have Power to lay and collect taxes, duties, imports and excises, ....) และอนุมาตรา 9 บัญญัติว่า "การจ่ายเงินจากคลังไม่อาจทำได้เว้นแต่จะเป็นไปตามกฎหมายงบประมาณ<sup>2</sup> (No money shall be drawn from the Treasury, but in consequence of appropriations made by law ; ....)

รัฐธรรมนูญของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน มาตรา 105 บัญญัติว่า "สหพันธ์มีอำนาจโดยเฉพาะที่จะออกกฎหมายเกี่ยวกับการศุลกากรและการคลัง" (The Federation shall have exclusive power to legislate on customs matters and fiscal monopolies) และมาตรา 110 บัญญัติว่า "ให้จัดให้มีงบประมาณโดยการออกกฎหมายก่อนเริ่มปีงบประมาณ...." (The budgets shall be established by means of a law covering one year or several fiscal years separately before The beginning of the first of those fiscal years)

ประเทศอังกฤษจะแตกต่างจากประเทศอื่นๆ เพราะไม่มีรัฐธรรมนูญที่เป็นลายลักษณ์อักษร แต่การจ่ายเงินของประเทศนั้นได้มีระบบงบประมาณที่ต้องผ่านการอนุมัติจากรัฐสภาออกมาเป็นกฎหมายเช่นกัน<sup>3</sup> (No Expenditure can be incurred which has not been approved by Parliament)

สำหรับประเทศไทย ได้นำหลักการใช้จ่ายเงินโดยอำนาจของกฎหมายมาบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2492 เป็นครั้งแรก โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 127 ว่า "การจ่ายเงินแผ่นดินจะกระทำได้อีกก็เฉพาะที่ได้รับอนุญาตไว้ในกฎหมายว่าด้วยงบประมาณ"

<sup>2</sup>แปลจาก The Constitution of the United States of America Article 1 section 8, 9 โดย รศ.ดร.สมบัติ จันทรวงศ์ (จัดพิมพ์โดยสำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์)

<sup>3</sup>Couleott, T.W. "The Control of Public Expenditure" In Public Administration edited by Frank Gubson (Chicago : Rand McNally & Company, 1966), P.81

## 2. หลักความจำเป็นและประโยชน์สาธารณะ

ในการตัดสินใจเพื่อประกอบกิจกรรมต่าง ๆ ทางราชการของรัฐบาลนั้น รัฐบาลพึงตัดสินใจโดยใช้เหตุผลเป็นประการสำคัญ เหตุผลที่เป็นหลักการพื้นฐานที่รัฐบาลพึงยึดถือประกอบการตัดสินใจขั้นสุดท้ายก็คือผลประโยชน์ของประชาชนเป็นส่วนใหญ่<sup>4</sup> เพราะการดำเนินกิจกรรมการคลังของรัฐบาลย่อมก่อให้เกิดผลกระทบต่อประชาชนและระบบเศรษฐกิจของสังคมทั้งหมด การเงินของรัฐจึงแตกต่างจากเอกชนอยู่หลายประการ เนื่องจากการบริหารงานของรัฐบาลมีวัตถุประสงค์แตกต่างจากเอกชน กิจกรรมที่เอกชนทำหาได้ครอบคลุมความจำเป็นทั้งหมดของสังคม กิจกรรมบางอย่างยิ่งใหญ่และสำคัญมากจนไม่ว่าเอกชนคนใดก็ทำไม่ได้ เช่น การป้องกันประเทศ การรักษาความสงบภายใน หรือกิจการบางประเภทที่เอกชนไม่สนใจดำเนินการเพราะปราศจากกำไรอันเป็นมูลเหตุจูงใจที่สำคัญ เช่น การศึกษาที่จัดให้เปล่า กิจกรรมเหล่านี้เป็นกิจกรรมที่มีลักษณะเป็นประโยชน์สาธารณะ (Public interest) ที่จำเป็นสำหรับสมาชิกของสังคมและอยู่ในความรับผิดชอบของฝ่ายปกครอง<sup>5</sup>

การจ่ายเงินของรัฐโดยมุ่งประโยชน์สาธารณะนั้น รัฐมิได้คำนึงว่าจะคุ้มค่างับเงินที่รัฐจัดเก็บจากราษฎรแต่ละคนนั้นหรือไม่ เป็นการใช้อำนาจของรัฐตัดสินใจถึงความจำเป็นและเพื่อประโยชน์ของส่วนรวมอย่างแท้จริง

รัฐสภาของสหรัฐและมลรัฐได้ยอมรับหลักการว่าการจ่ายเงินไปเพื่อประโยชน์ส่วนตัวหรือของเอกชนคนใด (Private purpose) จะกระทำมิได้ การจ่ายเงินของรัฐจึงต้องเป็นไปเพื่อประโยชน์ของรัฐและส่วนรวม (Public Purpose) เท่านั้น<sup>6</sup>

<sup>4</sup> วิวัดน์ เอี่ยมไพรวาน, "ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการคลังและงบประมาณ" เอกสารการสอนชุดวิชาการคลังและงบประมาณ หน่วยที่ 1 - 8 (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช 2535) หน้า 9

<sup>5</sup> บวรศักดิ์ อูรรณโณ, แนวความคิดเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง (เอกสารสัมมนาหลักกฎหมายปกครอง เมื่อวันที่ 23 - 24 ก.ค. 2528)

<sup>6</sup> คุลพิณีจในการใช้จ่ายเงิน, วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 7 ตอน 2 (สิงหาคม 2531) หน้า 500

รัฐธรรมนูญของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดการใช้จ่ายเงินของรัฐว่าจะต้องใช้จ่ายเพื่อการป้องกันประเทศและเพื่อสร้างสรรค์ประโยชน์แก่สังคม<sup>7</sup> (Provide for the common defence and general welfare)

ในประเทศฝรั่งเศส หากพบว่ามีกานำเงินแผ่นดินไปใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ส่วนตัวของบุคคลใดบุคคลหนึ่งแล้ว ถือเป็นการละเมิดหลักความเสมอภาคของราษฎรต่อภาระในการเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ สถาบันตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจที่จะบังคับให้ผู้เกี่ยวข้องชดใช้เงินคืนได้<sup>8</sup>

### 3. หลักการตรวจสอบและควบคุม

ในหน่วยงานหนึ่งจะมีองค์ประกอบสำคัญอยู่ 3 ประการ คือ คน เงิน และการบริหาร คนเป็นองค์ประกอบที่มีความสำคัญอันดับแรกเพราะคนเป็นผู้ใช้จ่ายเงินในการบริหารงานของหน่วยงานและมีอำนาจหน้าที่ในการดำเนินงานให้บรรลุผลสำเร็จตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ การใช้อำนาจของคนในการปฏิบัติหน้าที่ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายว่าด้วยการบริหารงานกำหนด และเพื่อให้เป็นไปตามหลักการนี้ จึงต้องมีระบบการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ของรัฐ<sup>9</sup> การควบคุมการใช้อำนาจทางการเงินมีความสำคัญอย่างมาก เพราะการบริหารราชการแผ่นดินของรัฐบาลถือการเงินเป็นหลัก



<sup>7</sup>Rosental, Albert. J. "Conditional Federal Spending and the Constitution" in Stanford Law Review 39. (May 1987) P.119

<sup>8</sup>คู่มือเงินในการใช้จ่ายเงิน, อ่างแล้ว, หน้า 502 - 503

<sup>9</sup>อุสาห์ โภมลปาณิก, "การควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ของรัฐ" เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายมหาชน หน่วยที่ 8 - 15 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช 2537), หน้า 856

ดังนั้น รัฐธรรมนูญบางประเทศ<sup>10</sup> จึงกำหนดให้มืองค์กรเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินเป็นองค์กรอิสระทำหน้าที่ตรวจสอบและควบคุม (ถ่วงดุล) การใช้อำนาจสั่งการทางการเงิน ทั้งนี้เพราะการใช้อำนาจโดยไม่มีระบบการควบคุมและตรวจสอบที่ดี จะเปิดโอกาสให้มีการบิดเบือนการใช้อำนาจ (abuse of power) หรืออาจเกิดการทุจริตได้ และนอกจากการตรวจตราความถูกต้องตรงตามรายการต่าง ๆ ที่รัฐสภาอนุมัติแล้ว สถาบันตรวจเงินแผ่นดินของต่างประเทศต้องจัดทำรายงานผลการใช้จ่ายเงินประจำปีเสนอต่อรัฐสภา พร้อมทั้งวิจารณ์ข้อเสียของระบบการใช้จ่ายเงินของรัฐบาลอีกด้วย

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบและการควบคุมการใช้อำนาจทางการเงินเป็นวิธีการป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่ของรัฐนำเงินไปใช้จ่ายตามอำเภอใจ อันเป็นการขัดต่อกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับ หรือป้องกันมิให้ปฏิบัติหน้าที่เกินไปกว่าขอบเขตอำนาจหน้าที่อันพึงมี ทั้งนี้ เพื่อมิให้ประชาชนเสียสิทธิและประโยชน์ที่ควรจะได้รับ รวมทั้งเป็นหลักประกันของความโปร่งใส (Transparency) ในการบริหารราชการแผ่นดินของรัฐบาลอีกด้วย

#### แนวคิด เกี่ยวกับการตรวจ เงินแผ่นดิน

การตรวจเงินแผ่นดินเป็นมาตรการที่มีความสำคัญและจำเป็นต่อระบบการควบคุมการบริหารด้านการเงินในภาครัฐบาล มีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมให้มีการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ที่วางไว้ โดยหากมีการปฏิบัติผิดไปจากที่กำหนดไม่ว่าด้านกฎหมาย ความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพและความประหยัด การตรวจเงินแผ่นดินก็สามารถช่วยเฝ้าพบและดำเนินการกับผู้ที่เกี่ยวข้องให้รับผิดชอบได้ในเวลาอันรวดเร็วพร้อมทั้ง

<sup>10</sup>รัฐธรรมนูญฝรั่งเศส (สาธารณรัฐที่ 5) มาตรา 47 "ให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินช่วยเหลือรัฐบาลและรัฐสภาในการควบคุมการปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับการเงิน และรัฐธรรมนูญสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน มาตรา 114(2) "บัญญัติดังกล่าวต้องได้รับการตรวจพิจารณาของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งมีเจ้าหน้าที่ที่มีความเป็นอิสระ....." (สภาวิจัยแห่งชาติจัดพิมพ์และจัดแปล, 2516)

หามาตรการแก้ไขและป้องกันไม่ให้เกิดการปฏิบัติดังกล่าวหรือหากเกิดขึ้นอีกก็จะ  
เกิดได้ยากขึ้น

องค์กรที่ถือได้ว่าเป็นผู้ใช้จ่ายเงินรายใหญ่ที่สุดของประเทศคือรัฐบาลและ  
เงินที่รัฐบาลนำมาใช้จ่ายนั้นนำมาจากภาษีอากรที่จัดเก็บจากประชาชนในชาตินั้นเอง  
ไม่ว่าจะเป็นการจัดเก็บโดยตรงหรือโดยอ้อม ดังนั้น ประชาชนจึงมีสิทธิที่จะได้รับ  
ทราบผลการใช้จ่ายเงินของรัฐบาลที่ได้รับมอบความไว้วางใจให้บริหารประเทศว่า  
เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยประหยัด และได้ผลคุ้มค่าหรือไม่ โดยเหตุนี้นานา  
ประเทศจึงจัดให้มีสถาบันตรวจเงินแผ่นดินที่ทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินและ  
บริหารการเงินของรัฐบาล อย่างไรก็ตามโดยที่สภาพทางการเมือง เศรษฐกิจ  
และสังคมของแต่ละประเทศย่อมผิดแผกแตกต่างกัน ดังนั้น การจัดตั้ง รูปแบบ  
องค์การและขอบเขตอำนาจหน้าที่ ตลอดจนความสัมพันธ์กับสถาบันอื่นของสถาบัน  
ตรวจเงินแผ่นดินของแต่ละประเทศ ย่อมมีความแตกต่างกันไปบ้างในรายละเอียด  
อย่างไรก็ตามทุกประเทศต่างก็พยายามจัดให้ระบบการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศ  
ของตนดำเนินไปบนพื้นฐานของหลักการที่ดี แต่ปัญหาอยู่ที่ว่าหลักการที่ดีของการ  
ตรวจเงินแผ่นดินนั้นเป็นอย่างไร

สถาบันที่ทำหน้าที่อย่างเดียวกันของประเทศต่าง ๆ จึงติดต่อประสานงาน  
และแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกันเพื่อผลในการพัฒนาการตรวจเงินแผ่นดิน จุดเริ่มต้นนี้  
ทำให้เกิดสถาบันการตรวจเงินแผ่นดินระหว่างประเทศ หรือ International  
Organization of Supreme Audit Institution มีชื่อย่อว่า INTOSAI  
เป็นองค์กรที่มีสถาบันตรวจเงินแผ่นดินของประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกประมาณ 160  
ประเทศเป็นสมาชิก รวมทั้งสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยซึ่งเข้าเป็น  
สมาชิกโดยการอนุมัติของคณะรัฐมนตรีเมื่อปี พ.ศ. 2499 INTOSAI มีวัตถุประสงค์  
ในการส่งเสริมการแลกเปลี่ยนข้อมูล ความคิดเห็น และประสบการณ์ระหว่างสถาบัน  
สมาชิก เพื่อส่งเสริมให้เกิดการพัฒนาการด้านการตรวจเงินแผ่นดินที่ทันสมัย

INTOSAI เห็นความสำคัญของการกำหนดหลักการหรือแนวคิดที่ดีสำหรับ  
การตรวจเงินแผ่นดิน จึงได้ใช้ความพยายามจัดทำหลักการดังกล่าวขึ้นเสนอต่อที่  
ประชุมสมัชชาของ INTOSAI และได้รับความเห็นชอบในคราวการประชุมสมัชชา  
ครั้งที่ 9 ปี 2520 ที่กรุงลิมา ประเทศเปรู หลักการและแนวคิดดังกล่าวจึงได้  
ชื่อภาษาอังกฤษเพื่อเป็นเกียรติแก่ประเทศเจ้าภาพจัดการประชุมครั้งนั้นว่า LIMA  
DECLARATION OF GUIDELINES ON AUDITING PRECEPTS ซึ่งแปลเป็น

ภาษาไทยว่า ปฏิญญาสากลว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน<sup>11</sup>

แนวคิดของสถาบันการตรวจเงินแผ่นดินระหว่างประเทศ (INTOSAI) ถือว่าเป็นหลักการที่ดีสำหรับการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งสถาบันตรวจเงินแผ่นดินของ ประเทศสมาชิกควรถือเป็นแนวทางในการนำไปประยุกต์ให้สอดคล้องกับสิ่งแวดล้อม ทางการเมืองและสังคมของแต่ละประเทศ โดยมีสาระสำคัญโดยสรุปดังนี้

### 1. ภาระการตรวจสอบ<sup>12</sup>

ภารกิจที่ปฏิบัติกันมาแต่เดิมของการตรวจเงินแผ่นดินได้แก่การตรวจสอบ การบริหารการเงินและการจัดทำบัญชีว่าเป็นไปตามกฎหมายและระเบียบข้อบังคับ หรือไม่ ปัจจุบันนอกเหนือจากการตรวจสอบด้านการเงินและการบัญชีแล้วมีการ ตรวจสอบประเภทหนึ่งซึ่งเน้นเพื่อให้ทราบความมีประสิทธิภาพ ความมีประสิทธิภาพ และความประหยัดของการดำเนินงานซึ่งนับเป็นการตรวจสอบที่มีความสำคัญ การ ตรวจสอบประเภทหลังนี้ไม่ได้หมายถึงการตรวจสอบด้านใดด้านหนึ่งโดยเฉพาะเท่านั้น แต่รวมภาระการตรวจสอบกิจกรรมด้านการบริหารทั้งหมด ซึ่งรวมถึงการจัดองค์การ และระบบการบริหารงาน

วัตถุประสงค์ของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบ การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือการตรวจประสิทธิภาพประสิทธิผล และความประหยัด โดยทั่วไปแล้วถือว่ามีความสำคัญเท่าเทียมกัน

### 2. หลักความเป็นอิสระ<sup>13</sup>

ในภาพรวมความเป็นอิสระของการตรวจเงินแผ่นดินจะได้แก่ความเป็นอิสระของสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน ของสมาชิกและของเจ้าหน้าที่สถาบันตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งความเป็นอิสระทางการเงินของสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน

---

<sup>11</sup>ปฏิญญาสากลว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน แปลจาก Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts โดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินใน วารสารการตรวจเงินแผ่นดิน ปีที่ 1 ฉบับที่ 2 ประจำเดือนสิงหาคม 2534 หน้า 6

<sup>12</sup>เรื่องเดียวกัน, หมวดที่ 1, 2, 4 และ 6

<sup>13</sup>เรื่องเดียวกัน หมวดที่ 5, 6 และ 7

สถาบันตรวจเงินแผ่นดินจะสามารถปฏิบัติงานตามหน้าที่ได้อย่างเที่ยงตรงและมีประสิทธิภาพก็ต่อเมื่อเป็นอิสระจากหน่วยรับตรวจ\* และได้รับความคุ้มครองให้ปราศจากอิทธิพลภายนอก ถึงแม้ว่าจะไม่มีสถาบันใดของรัฐที่เป็นอิสระอย่างสมบูรณ์เพราะถึงอย่างไรก็ยังคงเป็นส่วนหนึ่งของรัฐ แต่สถาบันตรวจเงินแผ่นดินจะต้องมีความเป็นอิสระในระดับที่สูงพอสมควร ทั้งทางด้านหน้าที่และรูปองค์การที่จะสามารถปฏิบัติภารกิจในหน้าที่ของตนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การจัดทำให้สถาบันตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระในระดับที่สถาบันตรวจเงินแผ่นดินจำเป็นต้องมีควรเป็นข้อกำหนดอย่างหนึ่งในรัฐธรรมนูญ ส่วนรายละเอียดอาจกำหนดไว้ในกฎหมายอื่น สถาบันตรวจเงินแผ่นดินจะต้องได้รับการปกป้องทางกฎหมายจากศาลสูงอย่างเพียงพอ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการก้าวท้าวความเป็นอิสระและอำนาจการตรวจสอบของสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน

ความเป็นอิสระของสมาชิกและเจ้าหน้าที่ของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินจะต้องได้รับการรับรองโดยรัฐธรรมนูญเช่นเดียวกัน สมาชิกในที่นี้หมายถึงบุคคลผู้ทำหน้าที่ตัดสินใจในเรื่องต่างๆ ของสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน และรับผิดชอบในการชี้แจงเกี่ยวกับการตัดสินใจดังกล่าวต่อบุคคลภายนอกสมาชิก อาจจะเป็นกลุ่มบุคคลในกรณีเป็นการดำเนินงานในรูปคณะกรรมการ หรือได้แก่หัวหน้าสถาบันในกรณีเป็นการจัดรูปองค์การโดยให้อำนาจแก่บุคคลคนเดียว ความเป็นอิสระของสถาบันมีความเกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระของสมาชิกอย่างแยกกันไม่ออก โดยเฉพาะอย่างยิ่งวิธีการถอดถอนสมาชิกจากตำแหน่ง ควรได้รับการระบุไว้ในรัฐธรรมนูญ เพื่อมิให้กระทบกระเทือนต่อความเป็นอิสระของสมาชิก วิธีการแต่งตั้งหรือถอดถอนสมาชิกของแต่ละประเทศจะเป็นอย่างไร ย่อมขึ้นอยู่กับโครงสร้างของรัฐธรรมนูญของแต่ละประเทศนั้น

ความเป็นอิสระทางการเงินของสถาบัน หมายถึง สถาบันตรวจเงินแผ่นดินจะต้องได้รับการจัดสรรให้ได้รับเงินงบประมาณอย่างเพียงพอที่จะทำให้การปฏิบัติงานมีประสิทธิภาพ และทรงสิทธิที่จะเสนอขอรับเงินงบประมาณโดยตรงต่อสถาบันที่ทำหน้าที่ตัดสินใจอนุมัติงบประมาณแผ่นดิน เพื่อเป็นการป้องกันมิให้ฝ่ายบริหารใช้อำนาจแทรกแซงปรับลดเงินงบประมาณเพราะอาจมีผลกระทบต่อแผนการ

---

\* "หน่วยรับตรวจ" หมายถึง ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานที่กฎหมายกำหนดให้สถาบันตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน



ดำเนินงานของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินได้

### 3. ความสัมพันธ์กับรัฐสภา และฝ่ายบริหาร<sup>14</sup>

การที่สถาบันตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระที่มีรัฐธรรมนูญและกฎหมายรองรับ ส่งผลให้สถาบันตรวจเงินแผ่นดินมีความคล่องตัวและใช้ความคิดริเริ่มได้อย่างเต็มที่ สถาบันตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ตรวจสอบกิจกรรมต่างๆ ของรัฐบาล หน่วยงานและสถาบันในฝ่ายบริหารภายใต้การควบคุมของรัฐบาล แต่ทั้งนี้มิได้หมายความว่ารัฐบาลอยู่ในฐานะที่ต่ำกว่าสถาบันการตรวจเงินแผ่นดิน รัฐบาลต้องรับผิดชอบโดยตนเองอย่างเต็มที่ต่อปฏิบัติการหรือการละเว้นปฏิบัติการใด ๆ จะอ้างการได้รับการตรวจสอบ หรือการปฏิบัติตามที่ได้รับความเห็น หรือข้อเสนอแนะจากผู้ตรวจของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินเพื่อให้รัฐบาลพ้นผิดไม่ได้ เว้นแต่ความเห็นหรือข้อเสนอแนะนั้นจะมีความสมบูรณ์และใช้บังคับได้ตามกฎหมาย

### 4. อำนาจของสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน<sup>15</sup>

พื้นฐานของอำนาจการตรวจสอบของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินควรกำหนดอยู่ในรัฐธรรมนูญ ส่วนรายละเอียดอาจกำหนดอยู่ในกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง การระบุนขอบเขตและเงื่อนไขที่แน่ชัดของอำนาจการตรวจสอบของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินควรขึ้นอยู่กับสภาวะและความต้องการของแต่ละประเทศ การบริหารการเงินของประเทศไม่ว่าจะแสดงในรูปงบประมาณหรือในลักษณะใดจะต้องได้รับการตรวจสอบจากสถาบันตรวจเงินแผ่นดินทั้งสิ้น รวมถึงส่วนใดส่วนหนึ่งของระบบการบริหารการเงินที่แม้จะจัดให้แยกออกจากงบประมาณของประเทศก็จะต้องได้รับการตรวจสอบโดยสถาบันตรวจเงินแผ่นดินด้วยเช่นกัน

สถาบันตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจเรียก ให้หน่วยรับตรวจสอบมอบบันทึกและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการเงิน และข้อมูลใด ๆ ที่เห็นว่าจำเป็นการให้ข้อมูลหรือส่งมอบเอกสารที่สถาบันตรวจเงินแผ่นดินต้องการนั้น ต้องเป็นไปตามเวลาที่จะกำหนดขึ้นตามความเหมาะสมในแต่ละกรณี ทั้งนี้จะกำหนดโดยกฎหมายหรือโดยให้อำนาจแก่สถาบันตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้กำหนดก็ได้

<sup>14</sup> เรื่องเดียวกัน, หมวดที่ 8, 9

<sup>15</sup> เรื่องเดียวกัน, หมวดที่ 10, 11 และ 18

หน่วยรับตรวจต้องให้คำชี้แจงต่อข้อตรวจพบของสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน ภายในระยะเวลาที่กฎหมายหรือสถาบันตรวจเงินแผ่นดินกำหนด ในบางกรณีข้อตรวจพบหรือข้อเสนอแนะของสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน เป็นเรื่องที่ยังไม่มีอำนาจตามกฎหมายใดกำหนดให้หน่วยรับตรวจต้องปฏิบัติอย่างชัดเจน สถาบันตรวจเงินแผ่นดินทรงไว้ซึ่งอำนาจที่จะติดต่อให้หน่วยบังคับบัญชาของหน่วยรับตรวจกำหนดมาตรการที่จำเป็นและบังคับให้หน่วยรับตรวจเป็นผู้รับผิดชอบดำเนินการตามมาตรการเหล่านั้นต่อไป

#### 5. การรายงานต่อรัฐสภาและประชาชน<sup>16</sup>

ควรมีข้อบัญญัติกำหนดและให้อำนาจแก่สถาบันตรวจเงินแผ่นดินที่จะรายงานข้อตรวจพบอย่างเป็นอิสระ เป็นประจำปีต่อรัฐสภาและต่อองค์กรอื่นของรัฐ ที่ควรได้รับทราบข้อตรวจพบต่าง ๆ พร้อมกันนี้ต้องเผยแพร่รายงานนั้นให้ประชาชนทราบด้วยวิธีการนี้จะทำให้แน่ใจว่าข้อตรวจพบที่อยู่ในรายงานเป็นที่รับรู้และได้รับการพิจารณาอย่างกว้างขวาง ซึ่งจะทำให้ข้อตรวจพบของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินมีผลในทางบังคับใช้ได้ดีขึ้น

นอกจากการรายงานประจำปีแล้ว สถาบันตรวจเงินแผ่นดินย่อมทรงไว้ซึ่งสิทธิที่จะรายงานระหว่างงวดถึงข้อตรวจพบที่เป็นประโยชน์ และมีความสำคัญเป็นพิเศษด้วย รายงานดังกล่าวต้องครอบคลุมผลการปฏิบัติงานทุกด้านของสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน เว้นแต่ในกรณีที่เป็นเรื่องหรือประเด็นตรวจพบนั้น ๆ ควรแก่การรักษาไว้เป็นเรื่องลับ หรือมีกฎหมายปกป้องมิให้มีการเปิดเผยในกรณีเช่นนั้น การรายงานถึงข้อตรวจพบต่าง ๆ ต่อรัฐบาลและเผยแพร่ให้ประชาชนทราบถึงเป็นความรับผิดชอบต่อสาธารณะของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินที่จะต้องเสนอข้อเท็จจริง และผลการประเมินงานด้านต่างๆ อย่างเที่ยงตรงและชัดเจน และรายงานเฉพาะสิ่งที่เป็นสาระสำคัญเท่านั้น โดยใช้ถ้อยคำที่ถูกต้องและเข้าใจง่าย

<sup>16</sup> เรื่องเดียวกัน, หมวดที่ 16, 17



## การควบคุมและการบริหารการเงินการคลัง

### 1. การบริหารงบประมาณ

งบประมาณมีความสำคัญต่อการบริหารของรัฐบาล งบประมาณสามารถเป็นตัวกำหนดทิศทางใหญ่ ๆ ที่สังคมจะก้าวไป<sup>17</sup>.

ศาสตราจารย์ Frank P. Sherwood แห่ง University of Southern California กล่าวว่า<sup>18</sup> งบประมาณ คือ แผนเบ็ดเสร็จซึ่งแสดงออกในรูปตัวเงิน แสดงโครงการดำเนินงานทั้งหมดในระยะหนึ่ง แผนนี้จะรวมถึงการกะประมาณบริการ กิจกรรม โครงการ และค่าใช้จ่าย ตลอดจนทรัพยากรที่จำเป็นในการสนับสนุน การดำเนินการให้บรรลุตามแผนนี้ย่อมประกอบด้วย การกระทำ 3 ขั้น ด้วยกัน คือ (1) การจัดเตรียมงบประมาณ (2) การอนุมัติงบประมาณและ (3) การบริหารงบประมาณ (A budget is a comprehensive plan, expressed in financial terms by which a total operating program is effected for a given period. It includes an estimate of services, activities and projects, expenditure acquisitions and the resources necessary for their support. Three stages are discernible in the implementation of the plan : (1) preparations ; (2) adoption, and (3) execution)

กระบวนการงบประมาณประกอบด้วย

#### 1.1 การจัดเตรียมงบประมาณ (Budget preparation)

ในระบอบการปกครองที่มีการแบ่งหน้าที่ระหว่างฝ่ายบริหาร และฝ่ายนิติบัญญัติ ผู้ใช้งบประมาณรายจ่ายคือฝ่ายบริหาร จึงสมควรที่จะให้ฝ่ายบริหารเป็นผู้จัดเตรียมงบประมาณ

<sup>17</sup>ไพศาล ชัยมงคล, งบประมาณแผ่นดิน : ทฤษฎีและปฏิบัติ, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช, 2526) หน้า 59

<sup>18</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 18

รัฐธรรมนูญประเทศต่างๆ ถือว่า การจัดเตรียมงบประมาณเป็นการกระทำของฝ่ายบริหาร และจะมีลักษณะในทางนิติบัญญัติต่อเมื่อผ่านการพิจารณาของฝ่ายนิติบัญญัติแล้ว ดังนั้น จึงไม่มีกฎหมายของประเทศใดที่กำหนดให้ การควบคุมการจัดเตรียมงบประมาณเป็นหน้าที่ของฝ่ายนิติบัญญัติ เหตุที่ทำให้ฝ่ายบริหารเป็นผู้จัดเตรียมงบประมานั้น ถ้าพิจารณาในด้านเหตุผลทางการเมืองแล้ว จะเห็นได้ว่างบประมาณแผ่นดินเป็นการประมาณการรับจ่ายเงินของประเทศ งบประมาณจะแสดงให้เห็นรายได้ของประเทศและการนำรายได้ดังกล่าวกลับไปเป็น รายจ่ายของประเทศอีก ฉะนั้นฝ่ายบริหารจึงควรเป็นผู้ควบคุมการจัดเตรียม เพราะ เป็นผู้รู้รายละเอียดในเรื่องโครงสร้างทางเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ ฝ่ายบริหารจะมีเครื่องมือในการบริหารการคลังพร้อมกว่าฝ่ายนิติบัญญัติ ในทางปฏิบัติ ฝ่ายบริหารจะมีหน่วยงานที่จะกลั่นกรองและอนุมัติรายจ่ายที่ขอในชั้นหนึ่งก่อน ใน ประเทศสหรัฐอเมริกา ก่อน ค.ศ. 1921 สภาคองเกรสเป็นผู้จัดเตรียมงบประมาณ<sup>19</sup> แต่ปรากฏว่าภายหลังได้เกิดปัญหายุ่งยากขึ้น ดังนั้น ในปีเดียวกันนั้นเองรัฐสภาจึง ตรารัฐบัญญัติว่าด้วยการงบประมาณและการบัญชี (Budget and Accounting Act 1921) กำหนดให้สำนักงานจัดการและการงบประมาณเป็นหน่วยงานของฝ่ายบริหารทำหน้าที่ช่วยเหลือประธานาธิบดี(ฝ่ายบริหาร) ในการจัดเตรียมและบริหาร งบประมาณ<sup>20</sup> ส่วนในประเทศที่ปกครองในแบบรัฐสภา เช่น อังกฤษ หรือฝรั่งเศส รัฐมนตรีกระทรวงการคลังเป็นผู้มีบทบาทอย่างสำคัญในการจัดเตรียมงบประมาณ<sup>21</sup>

การจะเริ่มต้นนี้หน่วยงานเสนอไปยังสำนักงบประมาณสำหรับ ประเทศไทยพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 บัญญัติให้ผู้อำนวยการ สำนักงบประมาณ เสนองบประมาณประจำปีต่อนายกรัฐมนตรี และนายกรัฐมนตรีนำ เสนอคณะรัฐมนตรี เพื่อเสนอต่อรัฐสภาต่อไปนั้นเป็นการบัญญัติให้สอดคล้องกับ พระราชบัญญัติปรับปรุง กระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2534 มาตรา 5 และ

<sup>19</sup> ซาลินี นิธินันท์, การควบคุมงบประมาณแผ่นดินของไทยในทางกฎหมาย, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต แผนกวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2517), หน้า 33

<sup>20</sup> ไทศาล ชัยมงคล, งบประมาณแผ่นดิน : ทฤษฎีและปฏิบัติ, หน้า 93

<sup>21</sup> ไทศาล ชัยมงคล, การบริหารงานคลังรัฐบาล(เฉพาะการงบประมาณแผ่นดิน) (กรุงเทพฯ : พิมพ์ที่ห้างหุ้นส่วนจำกัดเทพมงคลการพิมพ์, 2513), หน้า 42

มาตรา 6<sup>22</sup>ซึ่งได้กำหนดให้นายกรัฐมนตรีมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการทำงานงบประมาณแผ่นดิน และให้สำนักงานงบประมาณเป็นส่วนราชการของสำนักนายกรัฐมนตรี ดังนั้น การควบคุมการจัดทำงานงบประมาณของไทยจึงเป็นอำนาจของนายกรัฐมนตรี ซึ่งเป็นประมุขฝ่ายบริหาร โดยมีสำนักงานงบประมาณเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในลักษณะเลขานุการของคณะรัฐบาลในส่วนที่เกี่ยวกับการบริหารงานงบประมาณนั่นเอง

## 1.2 การอนุมัติงบประมาณ (Budget adoption)

การอนุมัติงบประมาณเป็นอำนาจของรัฐสภา โดยทั่วไป รัฐสภาจะแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาเพื่อพิจารณาางงบประมาณที่รัฐบาลเสนอก่อนที่จะมีมติ อำนาจของรัฐสภาในการอนุมัติงบประมาณมีขอบเขตไม่

เท่ากันแล้วแต่ระบอบการปกครองของแต่ละประเทศ สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีการปกครองโดยประธานาธิบดี รัฐสภาจะมีอำนาจพิจารณาางงบประมาณได้อย่างกว้างขวาง กล่าวคือรัฐสภามีอำนาจตัดทอนรายจ่ายหรือรายได้ของรัฐบาลได้อย่างเต็มที่แต่ประเทศที่มีการปกครองโดยระบบรัฐสภา เช่น อังกฤษ และฝรั่งเศส รัฐสภาไม่มีอำนาจเพิ่มรายจ่ายและลดรายได้โดยไม่ได้รับความเห็นชอบจากรัฐบาล<sup>23</sup>

การอนุมัติงบประมาณของรัฐสภาเป็นการให้อำนาจรัฐบาลใช้จ่ายเงินและจัดเก็บรายได้ซึ่งรวมทั้งภาษีอากร แต่การให้อำนาจรัฐบาลจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีวิธีแตกต่างกันในแต่ละประเทศ บางประเทศ เช่น อังกฤษ และฝรั่งเศส การอนุมัติงบประมาณเป็นการให้อำนาจรัฐบาลเพิ่มหรือลดภาษีอากรในปีหนึ่ง ๆ ด้วย<sup>24</sup> ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกา การอนุมัติงบประมาณมิได้เป็นการให้อำนาจรัฐบาลเพิ่มหรือลดอัตราภาษีอากรแต่อย่างใด การเพิ่มหรือลดอัตราภาษีอากรจะต้องเสนอกฎหมายต่อรัฐสภาต่างหากจากกฎหมายงบประมาณรายจ่าย<sup>25</sup> เช่นเดียวกับของประเทศไทย

<sup>22</sup>ราชกิจจานุเบกษา (เล่มที่ 108 ตอนที่ 156 วันที่ 4 กันยายน 2534) หน้า 96

<sup>23</sup>ไพศาล ชัยมงคล, การบริหารงานคลังรัฐบาล, อ่างแล้ว, หน้า 43

<sup>24</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 44

<sup>25</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 45

### 1.3 การบริหารงบประมาณ (Budget execution)

การบริหารงบประมาณนี้เป็นงานขั้นสุดท้ายในกระบวนการงบประมาณ การบริหารงบประมาณเป็นอำนาจหน้าที่ของรัฐบาลการบริหารงบประมาณจะประกอบไปด้วยงานหลักสองประเภทคือ การใช้งบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภา และการควบคุมการใช้งบประมาณดังกล่าว หรืออาจกล่าวได้ว่าการควบคุมการใช้งบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภาเป็นกิจกรรมที่เกิดขึ้นทุก ๆ ช่วงของการบริหารงบประมาณ<sup>26</sup>

ในการบริหารงบประมาณ รัฐบาลมีวัตถุประสงค์ที่จะปฏิบัติตามเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการอนุมัติงบประมาณและปฏิบัติตามเงื่อนไขด้านการเงินตามที่ได้รับอนุมัติ แต่หากมีการอนุมัติให้ฝ่ายบริหารใช้จ่ายงบประมาณตามความต้องการแล้ว การอนุมัติงบประมาณก็จะไม่มีความหมายอะไรความพยายามจะควบคุมระดับเงินที่ฝ่ายบริหารจะใช้นั้นหากทำเกินขอบเขตไปแล้วจะมีปัญหาเกิดขึ้น เพราะว่างบประมาณรายจ่ายนั้นจัดเตรียมขึ้นมาโดยการคาดคะเนสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริงล่วงหน้าหลายเดือนหรือแรมปีโอกาสผิดพลาดก็มีมาก งบประมาณรายจ่ายที่อนุมัติอาจไม่เหมาะสมสำหรับสถานการณ์ใหม่ก็ได้

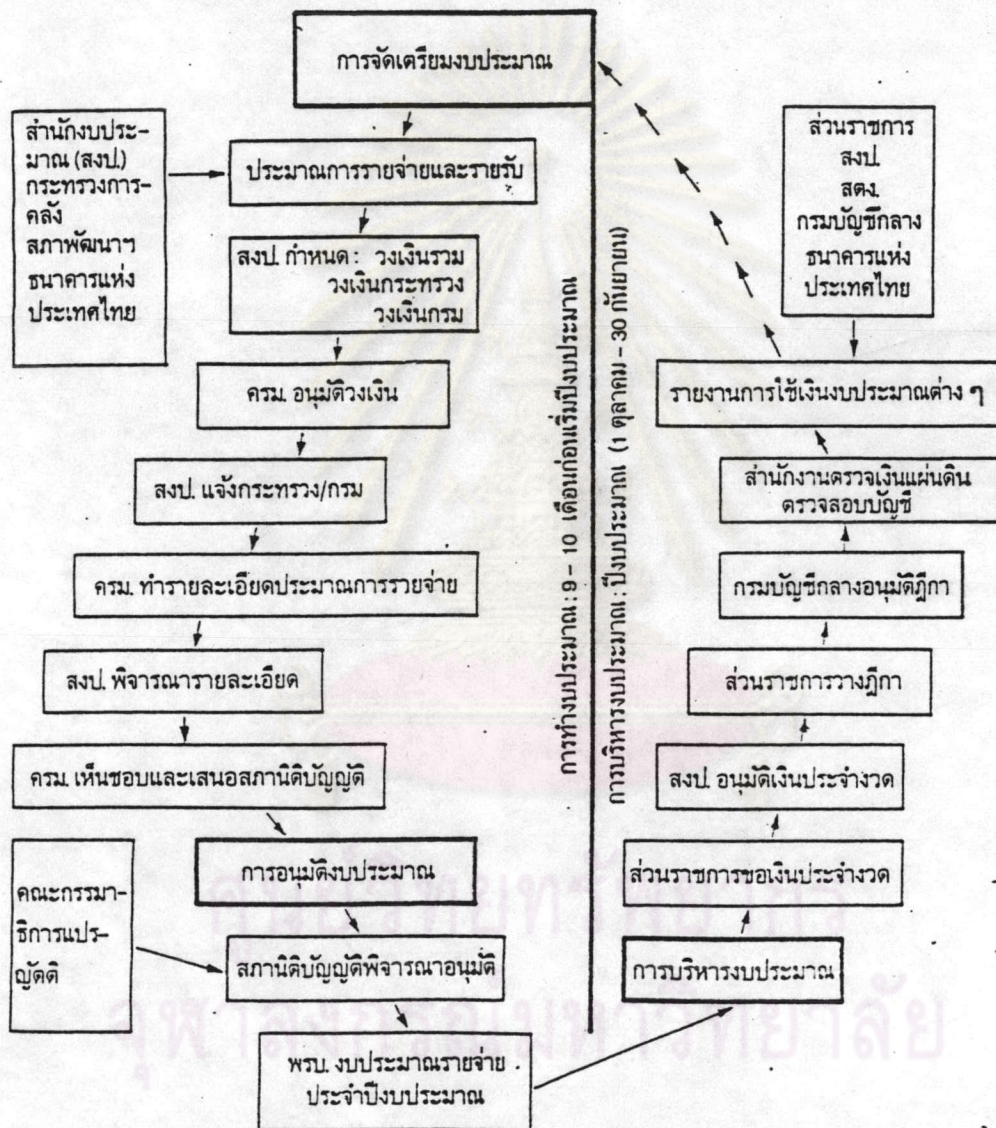
การควบคุมการใช้งบประมาณทางด้านการเงินการบัญชีนั้นรวมหน้าที่ด้านการตรวจสอบ (Auditing) การใช้งบประมาณด้วย ทั้งนี้เพราะว่าในการเบิกจ่ายงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภาแล้ว หน่วยงานจะต้องมีเอกสารแสดงการใช้จ่ายเพื่อการเบิกจ่าย เอกสารเหล่านี้จะต้องผ่านการตรวจก่อนการจ่ายเงินโดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องคือ กรมบัญชีกลางซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบด้านการบัญชีของรัฐบาล ว่ามีสิทธิที่จะใช้จ่ายในลักษณะและรายการนั้น ๆ หรือไม่ การลงบันทึกในรูปบัญชี และการเก็บเอกสารเกี่ยวกับรายจ่ายและการเบิกจ่ายนี้ตลอดจนรายรับต่าง ๆ ทั้งนี้ เพื่อการตรวจสอบการใช้งบประมาณนั่นเอง

ปัญหาของการตรวจสอบการใช้งบประมาณอยู่ที่ว่ารัฐบาลจะเลือกใช้ระบบบัญชีและการบันทึกในลักษณะใดจึงจะมีประสิทธิภาพในการสื่อความรับผิดชอบของบุคลากรที่เกี่ยวข้องกับการเงินประการหนึ่ง และขอบข่ายของการตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre-Audit) กับการตรวจสอบหลังจ่าย (Post-Audit) ในการบริหารงบประมาณอีกประการหนึ่ง ซึ่งจะกล่าวในบทต่อไป

<sup>26</sup> ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, หลักการงบประมาณแผ่นดิน (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิชจำกัด, 2528), หน้า 49

แผนภูมิ

วงจรงบประมาณหรือกระบวนการงบประมาณของประเทศไทย ตั้งแต่ปีงบประมาณ 2525

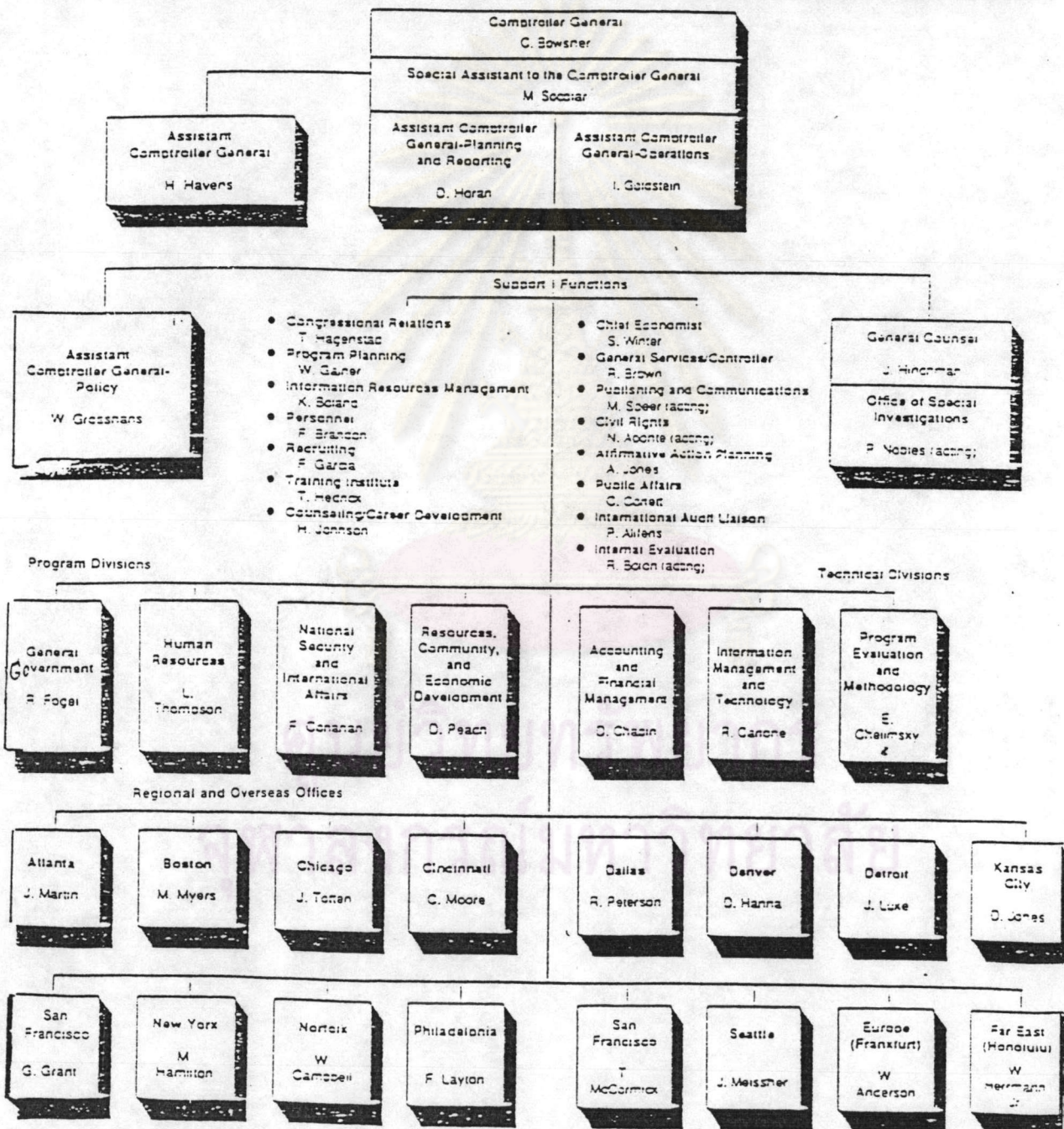


ที่มา : ไกรยุทธ ชีรตยาสินันท์, หลักการงบประมาณแผ่นดิน, อ่างแล้ว, หน้า 23

United States General Accounting Office

GAO

Organization of the U.S. General Accounting Office



*Clair A. Bowsler*  
Comptroller General of the United States



## 2. การควบคุมการเงินของแผ่นดิน

กระบวนการงบประมาณ หากมองในแง่ของการแบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบระหว่างฝ่ายนิติบัญญัติและฝ่ายบริหาร จะสะท้อนให้เห็นลักษณะของการปกครองในระบอบประชาธิปไตย งบประมาณกลายเป็นเครื่องมือของการควบคุมการใช้อำนาจทางการเงินของรัฐบาลโดยรัฐสภา เพื่อป้องกันมิให้ฝ่ายบริหารเรียกเก็บภาษีอากรจากราษฎรอย่างไม่เป็นธรรมและไม่มีเหตุผล พร้อม ๆ กันนั้นเพื่อป้องกันมิให้ฝ่ายบริหารใช้เงินของรัฐอย่างขาดประสิทธิภาพและผิดวัตถุประสงค์ของการปกครองประเทศที่ดี

กฎหมายว่าด้วยงบประมาณรายจ่ายมิใช่เป็นเพียงเครื่องมืออย่างหนึ่งของการคาดการณ์ล่วงหน้าเท่านั้น หากแต่เป็นหลักฐานของการที่ฝ่ายนิติบัญญัติได้เห็นชอบและอนุมัติ อนุญาตให้ฝ่ายบริหารมีอำนาจใช้จ่ายเงินของรัฐตามจำนวนที่กำหนดไว้ หากใช้จ่ายเงินเกินกว่าที่กฎหมายอนุญาตย่อมไม่ถูกต้อง

การควบคุมการใช้งบประมาณนั้น มีผู้ที่เข้ามาเกี่ยวข้อง 2 ฝ่าย คือ ฝ่ายนิติบัญญัติ(รัฐสภา) และฝ่ายบริหาร(รัฐบาล)

### 2.1 การควบคุมโดยฝ่ายนิติบัญญัติ

รายจ่ายในภาครัฐบาลจะเกิดขึ้นได้และถูกต้องตามกฎหมายก็ต่อเมื่อผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาเสียก่อน กล่าวคือ ฝ่ายบริหารจะต้องเสนอขออนุมัติงบประมาณรายจ่ายจากฝ่ายนิติบัญญัติ เมื่อรัฐสภาผ่านพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายแล้ว แสดงว่ารัฐสภาเห็นชอบด้วยกับงบประมาณรายจ่ายนั้น

การควบคุมโดยฝ่ายนิติบัญญัติอาจออกมาในรูปของการกำหนดรายละเอียดในพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายก็ได้ แต่วิธีนี้มักไม่ได้ประโยชน์ต่อการบริหารงบประมาณ และเจตนารมณ์ของการใช้งบประมาณก็ไม่สามารถสัมฤทธิ์ผลตามที่มุ่งหมาย ในบางประเทศการควบคุมโดยฝ่ายนิติบัญญัติยังมาในรูปของการตรวจสอบหลังการจ่ายเงินอีกครั้ง ในการนี้รัฐสภาจะมีหน่วยงานที่สังกัดรัฐสภา มีหน้าที่ตรวจสอบหลังการจ่ายเงินของฝ่ายบริหาร และเสนอรายงานผลการตรวจสอบต่อรัฐสภาโดยตรง<sup>27</sup> แต่สำหรับประเทศไทยไม่มีหน่วยงานที่สังกัดรัฐสภาตรวจสอบหลังการจ่ายเงิน แต่รัฐสภาจะควบคุมการใช้จ่ายเงินของรัฐโดย

<sup>27</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 59

การอนุมัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี<sup>28</sup> การตั้งกระทู้ถามการปฏิบัติราชการ<sup>29</sup> การตั้งคณะกรรมการติดตามการใช้จ่ายเงิน<sup>30</sup> และการเสนอผู้ตื้อขอเปิดอภิปรายทั่วไปเพื่อลงมติไม่ไว้วางใจรัฐมนตรีเป็นรายบุคคลหรือทั้งคณะ<sup>31</sup>

## 2.2 การควบคุมโดยฝ่ายบริหาร

การควบคุมการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยฝ่ายบริหารมีหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง คือ

2.2.1 สำนักงานงบประมาณ เป็นองค์กรที่สำคัญที่ควบคุมการใช้จ่ายเงินของรัฐ โดยการควบคุมเริ่มตั้งแต่การจัดเตรียมงบประมาณจนถึงขั้นตอนการเบิกจ่ายเงิน<sup>32</sup> ในการควบคุมดังกล่าวสำนักงานงบประมาณมีอำนาจในการควบคุมการใช้จ่ายเงินไว้ตามพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ.2502 มาตรา 6, 7 โดยให้อำนาจผู้อำนวยการในส่วนของการควบคุมการใช้จ่ายเงินคือ การกำหนดเพิ่มหรือลดเงินประจำงวดตามความจำเป็น การปฏิบัติงานและกำลังเงินของแผ่นดินรวมทั้งกำหนดระยะเวลาของเงินประจำงวด

2.2.2 กรมบัญชีกลาง เป็นหน่วยงานที่สำคัญในการควบคุมการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน โดยการกำหนดระเบียบข้อบังคับเกี่ยวกับการเบิกจ่ายเงินการเก็บรักษาเงินและการนำเงินส่งคลัง กำหนดระบบบัญชีแบบรายงานและเอกสารเกี่ยวกับการรับ - จ่ายเงินและหนี้<sup>33</sup> กรมบัญชีกลางเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre Audit) ซึ่งเป็นการตรวจสอบความถูกต้องตามกฎหมาย

<sup>28</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2534, มาตรา 145, 148

<sup>29</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2534, มาตรา 149

<sup>30</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2534, มาตรา 153

<sup>31</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2534, มาตรา 150, 151

<sup>32</sup> ชาวลีลย์ พงศ์ผาติโรจน์, "ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการบริหารการเงินของรัฐบาล", เอกสารการสอนชุดวิชาการบัญชีรัฐบาล การบัญชีกองทุนและการบัญชีเฉพาะกิจการ, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2534), หน้า 9

<sup>33</sup> กรมบัญชีกลาง ที่ระลึกวันสถาปนากรมบัญชีกลางครบ 100 ปี (พระนคร : โรงพิมพ์พิชิตการพิมพ์จำกัด, 2533) หน้า 44

งบประมาณของการเบิกใช้งบประมาณ การตรวจสอบก่อนจ่ายอาจทำอย่างกว้าง ๆ เช่น ตรวจสอบว่าหน่วยงานมีสิทธิที่จะเบิกใช้เงินงบประมาณจำนวนเท่านั้นหรือไม่ เป็นการเบิกตามแผนงานที่ได้รับอนุมัติจริงหรือไม่ หรืออาจกระทำอย่างละเอียดถี่ถ้วน เช่น ดูว่าได้มีการซื้อวัสดุถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ เอกสารที่เกี่ยวข้อง เป็นเอกสารที่ถูกต้องตามที่ทางราชการกำหนดหรือไม่

2.2.3 ส่วนราชการผู้ใช้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องควบคุมดูแล การใช้จ่ายเงินงบประมาณของหน่วยราชการของตนเอง ทั้งตรวจสอบก่อนจ่าย และตรวจสอบหลัง การตรวจสอบก่อนจ่ายเพื่อให้เอกสารถูกต้องตามระเบียบและ ข้อบังคับเกี่ยวกับการเบิกจ่ายเงิน และให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของงบประมาณ รายจ่ายประจำปีที่ได้รับอนุมัติจากรัฐบาล และต้องจัดให้มีการตรวจสอบหลังจ่าย (Post - Audit) โดยผู้ตรวจสอบภายใน<sup>34</sup>

2.2.4 สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน การตรวจสอบการใช้จ่ายเงินโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นการตรวจสอบหลังการจ่าย (Post - Audit) ซึ่งเป็นการตรวจสอบเพื่อความเรียบร้อยและความถูกต้องของการใช้ งบประมาณ ความจำเป็นของการตรวจสอบหลังจ่ายนี้มีมากขึ้น ถ้าหากไม่มีการ ตรวจสอบก่อนจ่ายหรือมีแต่เป็นการตรวจสอบแบบกว้าง ๆ เท่านั้น

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นหน่วยงานตรวจสอบ ด้านสุดท้ายในกระบวนการควบคุมการใช้จ่ายเงินของรัฐ หน่วยงานนี้บางประเทศ เป็นหน่วยงานอิสระ ขึ้นตรงต่อฝ่ายนิติบัญญัติ บางประเทศขึ้นตรงต่อฝ่ายบริหาร แต่ โดยหลักการแล้วหน่วยงานตรวจสอบหลังจ่ายต้องเป็นหน่วยงานอิสระและเป็นกลาง ทำหน้าที่ให้บริการทั้งฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติ เช่น สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ของสหรัฐอเมริกา อังกฤษ แคนาดา และสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของประเทศ ญี่ปุ่น เป็นต้น ส่วนในประเทศไทยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นหน่วยงานขึ้นตรง ต่อนายกรัฐมนตรี<sup>35</sup> ซึ่งเป็นหัวหน้าฝ่ายบริหาร

<sup>34</sup>ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการตรวจสอบภายในของส่วนราชการ พ.ศ. 2535

<sup>35</sup>พระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2534 มาตรา 37 ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 108 (4 กันยายน 2534) หน้า 98

### 3. มาตรการลงโทษผู้กระทำผิดกฎหมายการคลัง

กฎหมายการคลังของไทยที่กำหนดความรับผิดของข้าราชการและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องไว้ มีดังนี้

#### 3.1 พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ.2502<sup>36</sup>

มาตรา 26

มาตรการลงโทษตามกฎหมายดังกล่าวมีทั้งความรับผิดทางอาญาและความรับผิดทางแพ่ง บทลงโทษมุ่งคุ้มครองและป้องกันการใช้จ่ายเงินและการก่อหนี้ผูกพันเงินของรัฐให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ.2502\* การกระทำที่ข้าราชการและลูกจ้างของส่วนราชการ จะต้องรับผิดทางแพ่งหรือรับผิดทางอาญามี 2 ประเด็น คือ

3.1.1 กระทำการจ่ายเงินหรือก่อหนี้ผูกพันโดยไม่มีกฎหมายหรือระเบียบอนุญาตให้จ่าย

3.1.2 กระทำการจ่ายเงินหรือก่อหนี้ผูกพันเกินกว่าที่กฎหมายหรือระเบียบอนุญาต

บทบัญญัติตามกฎหมายนี้มุ่งเอาผิดทั้งข้าราชการและลูกจ้างของทางราชการ รวมทั้งบุคคลภายนอกที่ได้รับประโยชน์จากการกระทำที่เป็นการฝ่าฝืนพระราชบัญญัติ ระเบียบ หรือข้อบังคับที่ออกตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย แต่บุคคลภายนอกจะได้รับการยกเว้นหากแสดงได้ว่าตนได้กระทำไปโดยสุจริต หรือโดยรู้เท่าไม่ถึงการฝ่าฝืนกฎหมายดังกล่าว ส่วนข้าราชการหรือลูกจ้างของส่วนราชการจะได้รับการยกเว้นความรับผิด หากได้ทักท้วงคำสั่งของผู้บังคับบัญชาเป็นหนังสือแล้วว่า การที่จะปฏิบัติตามคำสั่งนั้นอาจไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือระเบียบหรือข้อบังคับ

<sup>36</sup>ราชกิจจานุเบกษา, (เล่มที่ 76 ตอนที่ 98 วันที่ 27 ตุลาคม 2502)

\*ระเบียบที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ.2502 เช่น ระเบียบว่าด้วยการบริหารงบประมาณ พ.ศ.2525, ระเบียบการเก็บรักษาเงินและการนำเงินส่งคลังของส่วนราชการ พ.ศ.2520, ระเบียบเบิกจ่ายเงินจากคลัง พ.ศ.2520 เป็นต้น



การจ่ายเงินหรือก้อหนี้ผูกพันโดยไม่มีกฎหมายหรือระเบียบอนุญาตให้จ่าย หรือเกินกว่าที่กฎหมายหรือระเบียบอนุญาตนั้น ไม่จำเป็นต้องมีเจตนาทุจริตหรือประมาทเลินเล่อ ดังนั้น ผู้กระทำหรือผู้ยินยอมให้กระทำต้องรับผิดชอบทางแพ่งชดใช้เงินคืนให้แก่ทางราชการตลอดจนค่าสินไหมทดแทนใด ๆ ด้วยส่วนความรับผิดชอบทางอาญาอาจได้รับตามกฎหมายอื่นต่อไป

### 3.2 ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ.2535<sup>37</sup>

ข้อ 10

กำหนดความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่พัสดุ หัวหน้าส่วนราชการ หรือผู้มีอำนาจสั่งการตามระเบียบนี้ ทั้งในกรณีจงใจหรือประมาทเลินเล่อไม่ปฏิบัติตามระเบียบนี้ หรือกระทำโดยมีเจตนาทุจริต หรือปราศจากอำนาจ หรือนอกเหนืออำนาจถือว่าผู้นั้นกระทำผิดวินัยตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการพลเรือนที่บังคับใช้อยู่ในขณะนั้น หรือตามกฎหมายเฉพาะของส่วนราชการนั้นภายใต้หลักเกณฑ์ดังนี้

3.2.1 ถ้าการกระทำเป็นเหตุให้ทางราชการเสียหายอย่างร้ายแรงให้ดำเนินการลงโทษอย่างต่ำให้ออกจากราชการ

3.2.2 ถ้าการกระทำเป็นเหตุให้ทางราชการเสียหายแต่ไม่ร้ายแรงให้ลงโทษอย่างต่ำตัดเงินเดือน

3.2.3 ถ้าการกระทำไม่เป็นเหตุให้ทางราชการเสียหายให้ลงโทษภาคทัณฑ์หรือว่ากล่าวตักเตือน โดยทำคำสั่งเป็นลายลักษณ์อักษร

การลงโทษทางวินัยตาม 3.2.1 หรือ 3.2.2 ไม่เป็นเหตุให้ผู้กระทำหลุดพ้นจากความรับผิดชอบทางอาญา หรือความรับผิดชอบในทางแพ่งตามระเบียบความรับผิดชอบของข้าราชการในทางแพ่ง (ถ้ามี) แต่ประการใด

องค์ประกอบของผู้กระทำผิดตามระเบียบนี้ต้องจงใจหรือประมาทเลินเล่อหรือมีเจตนาทุจริต มาตรการลงโทษมีทั้งความผิดทางวินัยทางแพ่งและทางอาญา

<sup>37</sup>ราชกิจจานุเบกษา, (เล่มที่ 109 ตอนที่ 7 วันที่ 31 มกราคม 2535), หน้า 13 - 70

การไม่ปฏิบัติตามระเบียบ มติคณะรัฐมนตรี จะถือว่าการประมาทเลินเล่อได้หรือไม่ ในเรื่องนี้มีตัวอย่างคำพิพากษาฎีกา 3231-3233/2525<sup>38</sup> ระหว่างกรมตำรวจ โดยพันตำรวจเอกประจวบ ลิทธิไชย ผู้รับมอบอำนาจเป็นโจทก์ กับพลตำรวจตรี หม่อมราชวงศ์เจตจันทร์ ประวิตร จำเลย ศาลฎีกาพิพากษาว่า การที่จำเลยมีหน้าที่จัดซื้อที่ดินให้แก่ทางราชการ โจทก์ได้ซื้อที่ดินโดยไม่ติดต่อดโดยตรงกับเจ้าของที่ดินเป็นการปฏิบัติฝ่าฝืนต่อมติคณะรัฐมนตรีซึ่งกำหนดไว้ ถือว่าเป็นการปฏิบัติหน้าที่ราชการด้วยความประมาทเลินเล่อ เป็นเหตุให้โจทก์ต้องจ่ายเงินสูงกว่าความเป็นจริง เป็นละเมิดต่อโจทก์ พิพากษาให้จำเลยชำระเงินจำนวน 17,970,650 บาท พร้อมด้วยดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7 ครึ่ง ต่อปีนับแต่วันฟ้องของแต่ละสำนวนจนกว่าจะชำระเสร็จ

อาจารย์จิตติ เจริญนำ ให้ความเห็นแนบท้ายฎีกาว่าคดีนี้เป็นคดีตัวอย่างที่ดี ที่จะชี้ให้เห็นว่าการไม่ปฏิบัติตามระเบียบแบบแผนของทางราชการ เช่น มติคณะรัฐมนตรีเป็นการประมาทเลินเล่ออย่างหนึ่ง และนอกจากนี้ยังเป็นตัวอย่างที่ดีที่ชี้ให้เห็นการนำสืบข้อเท็จจริงในเรื่องประมาทเลินเล่อโดยโจทก์ได้สืบเรื่องราวต่างๆ ให้ศาลฎีกาพิพากษาขึ้นวินิจฉัยถึงข้อประมาทเลินเล่ออย่างเด่นชัดและชัดเจน

### 3.3 ระเบียบความรับผิดชอบของข้าราชการในทางแพ่ง

คณะรัฐมนตรี<sup>39</sup> มีมติเห็นชอบให้ใช้ระเบียบดังกล่าวเพื่อที่จะหาตัวผู้รับผิดชอบใช้ในทางแพ่ง เมื่อเกิดความเสียหายแก่ส่วนราชการและยังไม่มี การชดเชย ก่อนที่ส่วนราชการจะดำเนินการเรียกร้องให้ข้าราชการหรือลูกจ้างชดเชยค่าเสียหายที่เกิดขึ้นแก่ส่วนราชการไม่ว่าจะกรณีทุจริต ผิดกฎหมายอาญาหรือไม่ก็ตาม ส่วนราชการต้องดำเนินการตามระเบียบนี้โดยต้องตั้งกรรมการสอบสวนหาตัวผู้รับผิดชอบ เมื่อผลปรากฏว่ามีผู้ต้องรับผิดชอบแล้ว ก็ดำเนินการเรียกร้องให้ผู้นั้นชดเชยเงินแก่ทางราชการ หากยินยอมชดเชยแต่โดยดีก็เป็นอันยุติความรับผิดชอบทางแพ่ง แต่

<sup>38</sup> คำพิพากษาฎีกาเกี่ยวกับงานในหน้าที่ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, รวบรวมโดย ว่าที่ ร.ต.อนันต์ เขียวถาวร เอกสารโรเนียว เล่มที่ 2

<sup>39</sup> สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี "มติคณะรัฐมนตรี ที่ นว 155/2503 เรื่อง ความรับผิดชอบของข้าราชการในทางแพ่ง" 1 ธันวาคม 2503

ถ้าหากผู้ที่ไม่ยินยอมชดใช้ให้ส่วนราชการ ส่วนราชการนั้นต้องส่งเรื่องให้พนักงานอัยการส่งฟ้องศาลเป็นคดีต่อไป

ระเบียบดังกล่าวเป็นมาตรการติดตามหาผู้รับผิดชอบชดใช้เงินคืนแก่ทางราชการ ในกรณีทางราชการเสียหายสามารถคำนวณเป็นตัวเงินได้ โดยไม่ต้องรอพึ่งผลในการดำเนินคดีทางอาญา และการที่ผู้ใดต้องรับผิดชอบชดใช้เงินตามระเบียบนี้มิได้หมายความว่าผู้นั้นจะต้องพ้นจากการพิจารณาทางวินัย

ข้อยกเว้นไม่ต้องดำเนินการตามระเบียบความรับผิดชอบของข้าราชการในทางแพ่ง

3.3.1 กรณีที่ส่วนราชการคือ กระทรวง ทบวง กรมหรือจังหวัด ซึ่งได้รับความเสียหายจากการทุจริตหรืออื่น ๆ เกิดการสูญหายแก่ทรัพย์สินได้รับชดใช้คืนครบถ้วน<sup>40</sup> กรณีนี้อาจดำเนินการเฉพาะทางวินัยและหรือทางอาญากับผู้กระทำผิดและผู้ร่วมรับผิดชอบ (ถ้ามี) เท่านั้น

3.3.2 มีมติคณะรัฐมนตรีและหนังสือกระทรวงการคลังอนุมัติให้นักบินของหน่วยราชการหลายแห่ง ไม่ต้องรับผิดชอบชดใช้เงินค่าเสียหายอันเนื่องมาจากการทำเครื่องบินของทางราชการตกในทุกกรณี ซึ่งเป็นการขอยกเว้นไม่ต้องดำเนินการตามระเบียบความรับผิดชอบของข้าราชการในทางแพ่ง โดยได้รับโทษทางวินัยแต่เพียงอย่างเดียวตามที่กระทรวง ทบวง กรม ต่าง ๆ ขอมมา เช่น นักบินของกระทรวงกลาโหม, กรมตำรวจ, กระทรวงเกษตรและสหกรณ์ เป็นต้น<sup>41</sup>

เมื่อกรรมการได้ดำเนินการสอบสวนเพื่อพิจารณาหาตัวผู้รับผิดชอบในทางแพ่งตามระเบียบความรับผิดชอบของข้าราชการในทางแพ่งแล้ว ผู้รับผิดชอบคนใดคนหนึ่งปฏิเสธไม่ยินยอมชดใช้เงินหรือบิดพลิ้ว รัฐสามารถที่จะดำเนินการทางแพ่งได้ โดยอาศัยบทบัญญัติตามมาตรา 420 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

<sup>40</sup> กระทรวงการคลัง, ที่ 13582 - 13583 (บคร.)/2504 ลงวันที่ "เรื่องความรับผิดชอบของข้าราชการในทางแพ่ง" 24 มิถุนายน 2504

<sup>41</sup> กรมบัญชีกลาง, "ความรับผิดชอบของข้าราชการในทางแพ่ง", ที่ระลึกวันสถาปนา กรมบัญชีกลาง ครบ 100 ปี, อ่างแล้ว หน้า 228

ผู้เขียนมีความเห็นว่าการนำกฎหมายดังกล่าวมาใช้เป็นเพียงการอุดช่องว่างของกฎหมายเท่านั้น เนื่องจากกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มุ่งคุ้มครองทรัพย์สินและสิทธิส่วนบุคคล ส่วนกฎหมายการคลังเป็นเรื่องของการ มุ่งคุ้มครองผลประโยชน์ของรัฐ และระบบการควบคุมการเงินของรัฐ ซึ่งเป็น กฎหมายมหาชน จึงควรมีบทบัญญัติกำหนดความรับผิดชอบไว้ในกฎหมายเฉพาะ เนื่องจาก ความรับผิดชอบทางแพ่งในทางการเงินของรัฐนั้นมีวัตถุประสงค์ของความคุ้มครอง และป้องกันแตกต่างจากความรับผิดชอบตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

จากแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการเงินของแผ่นดิน การใช้จ่ายเงินของรัฐต้องเป็นไปตามกฎหมาย เพื่อประโยชน์สาธารณะและต้อง ครอบคลุมความจำเป็นทั้งหมดของสังคม โดยมีได้ค้ำประกันว่าจะคุ้มครองเงินที่รัฐจัดเก็บ จากราษฎรแต่ละคนนั้นหรือไม่ และเพื่อป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่ของรัฐนำเงินไปใช้ ใช้จ่ายตามอำเภอใจทุกประเทศ จึงจัดให้มีระบบการควบคุมและตรวจสอบโดยสถาบัน ตรวจสอบเงินแผ่นดิน ส่วนรูปแบบการจัดองค์กรอาจแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับวิวัฒนาการ ทางการเมืองการปกครองของประเทศนั้น แต่ทุกประเทศต่างก็มีจุดมุ่งหมายอย่าง เดียวกัน คือต้องการให้สถาบันตรวจสอบเงินแผ่นดินเป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุมและ ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดินให้ถูกต้องตามกฎหมาย และติดตาม ควบคุมเพื่อ ให้การใช้จ่ายเงินแผ่นดินเกิดประโยชน์สูงสุด รูปแบบของสถาบันตรวจสอบเงินแผ่นดิน ในต่างประเทศมีโครงสร้างและบทบาทอย่างไร ผู้เขียนจะกล่าวในบทต่อไป

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย