

บทที่ ๑

บทนำ

ปัญหาของ เรือง

ปัญหาความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน มีความสำคัญยิ่งต่อการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นฝ่ายตรวจสอบการใช้จ่ายเงินหรือการรับเงินตามพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายหรือประมาณการรายรับ และในโอกาสที่รัฐบาลกำลังเร่งรัดพัฒนา เศรษฐกิจของประเทศชาติอยู่นี้ เพื่อที่จะให้การดำเนินงานเป็นไปด้วยดีและมีประสิทธิภาพเพียงพอ สำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินควรจะได้มีการปรับปรุงประสิทธิภาพเพื่อควบคุมตรวจสอบรายจ่ายในการดำเนินงานของหน่วยราชการต่าง ๆ ให้เป็นไปโดยถูกต้องสมควร และประหยัดในค่านเงินรายรับตามประมาณการก็ให้กระทำหน้าที่ติดตามและตรวจสอบว่า หน่วยราชการที่เกี่ยวข้องนั้นได้ดำเนินการให้เป็นไปตามแผนที่กำหนดหรือไม่ ปัญหาต่าง ๆ ที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นปัญหาเกี่ยวกับการดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่ามีประสิทธิภาพเพียงไร มีอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบเพียงพอที่จะควบคุมการใช้จ่ายเงินของส่วนราชการอย่างไร ปัญหาที่ได้มีการวิพากษ์กันเมื่อเร็ว ๆ นี้ในหนังสือพิมพ์ ซึ่งมีความเกี่ยวข้องสืบเนื่องมาจากความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีเพียงไร และจะได้พิจารณาฐานะของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินในประเทศต่าง ๆ ถึงความเป็นอิสระของสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกับของไทยแล้ว จะเห็นว่าฐานะของการตรวจเงินแผ่นดินของไทยไม่เหมือนประเทศอื่น ๆ ปัญหาที่จะพิจารณาจากการวิจารณ์ในหนังสือพิมพ์ มีปัญหาเกี่ยวกับรัฐวิสาหกิจ คือมีการกำหนดนโยบายส่งข้าราชการที่ปลดเกษียณเข้าไปบริหารงานรัฐวิสาหกิจ ว่าทำให้งานของรัฐวิสาหกิจนั้นไม่เจริญเท่าที่ควร และกล่าวว่า การแต่งตั้งข้าราชการที่ปลดเกษียณมาเป็นประธานกรรมการ ผู้อำนวยการ หรือตำแหน่งบริหารในรัฐวิสาหกิจ ได้มีการชักทวงมาชานานแล้ว แต่รัฐบาลทุกรัฐบาลไม่ยอมฟังเสียงชักทวง และมีการเปิดเผย

ข้อเท็จจริงว่า เนื่องจากรัฐวิสาหกิจจะต้องมีหน่วยราชการแห่งใดแห่งหนึ่งควบคุม จึงปรากฏว่าได้มีการใช้จ่ายเงินอย่างสับสนระหว่างราชการที่ควบคุมกับรัฐวิสาหกิจ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตรวจพบก็ได้ตั้ง เป็นข้อสังเกตอยู่เสมอ ซึ่งเป็นปัญหาหนึ่งและเป็นการแสดงให้เห็นถึงข้อเสียหายในการที่รัฐวิสาหกิจอยู่ในบังคับควบคุมของหน่วยราชการ ซึ่งเป็นผลทำให้รัฐวิสาหกิจนั้นกลายเป็นลูกมืออำนวยความสะดวกประการต่าง ๆ ให้แก่หน่วยราชการนั้น ๆ โดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินแก้ไขหรือป้องกันได้อย่างให้โดยจริงจัง และจากผลประโยชน์ของข้าราชการหน่วยราชการนั้นได้รับ ทำให้หน่วยราชการต่าง ๆ พยายามตั้งรัฐวิสาหกิจใหม่ขึ้น และด้วยเหตุนี้ทำให้รัฐวิสาหกิจไม่สามารถดำเนินกิจการให้โดยผลสัมฤทธิ์ได้ตั้งเป้าหมายไว้ ซึ่งต่อมาก็เป็นภาระที่รัฐบาลต้องจ่ายเงินแผ่นดินของประชาชนจนเจือ โดยได้ประโยชน์ตอบแทนไม่คุ้มค่าเงินที่จ่ายไป และถ้าหากรัฐบาลไม่จ่ายเงินงบประมาณ ประชาชนก็ถูกระบบผูกขาดทำให้เดือดร้อนขึ้น

ปัญหาเรื่องหน่วยราชการนำเงินฝากธนาคารพาณิชย์ ตามปกติมีระเบียบห้ามการนำเงินงบประมาณแผ่นดินฝากธนาคารพาณิชย์อยู่แล้ว เว้นแต่จะได้มีข้อตกลงเป็นอย่างอื่นกับกระทรวงการคลัง และยังมี การพิจารณา ร่างกฎหมายกำหนดหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเกี่ยวกับการกำหนดหน้าที่ให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสอบบัญชีเงินฝากของธนาคารได้โดยไม่ขัดต่อพระราชบัญญัติธนาคาร โดยขอตรวจสอบแต่เฉพาะบัญชีที่สงสัยว่าจะพัวพันกับเงินงบประมาณแผ่นดินเท่านั้น ซึ่งยังมีการขัดแย้งกันอยู่ เป็นปัญหาที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินต้องการกำหนดหน้าที่เพิ่มเติม เพื่อความสะดวกของคณะกรรมการในการดูแลเงินงบประมาณแผ่นดินมิให้เกิดการทุจริตขาดตกบกพร่องไปเท่านั้น

นอกจากนี้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินยังได้ตรวจพบรัฐวิสาหกิจหลายแห่ง ใช้จ่ายเงินฟุ่มเฟือยเกินกว่าเหตุ กรณีรัฐวิสาหกิจดำเนินการขาดทุน เพราะเจ้าหน้าที่กลายเป็นข้าราชการไปหมด พบหน่วยราชการกระทรวงทบวงกรม ใช้จ่ายเงินผิดระเบียบ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตรวจพบทุกกระทรวงทบวงกรม ใช้จ่ายเงินผิดระเบียบ และได้รวบรวมไว้เป็นสถิติทุกปี ปรากฏว่ามีหลายล้าน ในเรื่องนี้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

ไม่มีอำนาจที่จะลงโทษ นอกจากทักท้วงไป

พิจารณาจากปัญหาดังกล่าวข้างต้น จะเห็นว่าปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นสืบเนื่องมาจากอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมียังไม่เพียงพอ ก็เพราะความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินงานต้องขึ้นอยู่กับฝ่ายบริหารอยู่ คือ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินอยู่ในสังกัดสำนักนายกรัฐมนตรี ซึ่งทำให้ความเป็นอิสระของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินคดกว่าประเทศที่มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินขึ้นโดยตรงต่อสภาผู้แทนราษฎร

วัตถุประสงค์

ปัจจุบันสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ตรวจบัญชีของรัฐบาล ซึ่งวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบบัญชีรัฐบาล ก็เพื่อเป็นการพิสูจน์ว่าได้มีความซื่อสัตย์สุจริตในการปฏิบัติงานได้เป็นไปตามข้อกำหนดกฎหมาย และมีอะไรที่สมควรจะปรับปรุงแก้ไขวิธปฏิบัติและพิธีการ ซึ่งจะมีผลทำให้การปฏิบัติงานมีสมรรถภาพยิ่งขึ้น

วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบมีดังต่อไปนี้ คือ

๑. เพื่อตรวจสอบและทดสอบประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน
๒. วิเคราะห์มาตรฐานการบัญชีของกระทรวงการคลังที่ได้กำหนดให้ได้นำมาใช้อย่างเคร่งครัดหรือไม่
๓. เพื่อสอบความถูกต้อง แน่นนอน ของตัวเลขที่แสดงไว้ในงบแสดงฐานะการเงิน
๔. ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินว่าดำเนินไปโดยประหยัดและมีประสิทธิภาพ
๕. ตรวจสอบว่าค่าใช้จ่ายที่จ่ายเป็นไปตามประเภทที่ระบุไว้ในงบประมาณ
๖. ตรวจสอบรายรับว่าได้เป็นไปตามที่กำหนดไว้

ขอบเขตการศึกษา

ในการศึกษานี้จะกล่าวถึงอำนาจหน้าที่และฐานะของสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่ามีความเป็นอิสระจากฝ่ายบริหาร หรืออิทธิพลภายนอกเพียงไร มีความ

คิดเห็นเป็นอิสระ ไม่เป็นเครื่องมือของใคร และให้ทำหน้าที่สมกับที่เป็นผู้รักษากฎระเบียบ  
ของชาติ

วิธีการศึกษา

โดยการเปรียบเทียบกับสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยที่พัฒนาแล้ว และ  
นำมาวิเคราะห์และปรับปรุง ฐานะของสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน โดยการรวบรวม  
รวมจาก พระราชบัญญัติรายงานและหนังสืออื่น ๆ

ความเป็นอิสระ เป็นคุณสมบัติสำคัญของผู้สอบบัญชี ในมาตรฐานการสอบบัญชีโดย  
ทั่วไป ซึ่งในความหมายของความเป็นอิสระในด้านการสอบบัญชี นั่นคือผู้สอบบัญชีต้องมีความ  
เป็นอิสระ

๑. ในการที่จะสามารถวางแผนการสอบบัญชีของตนได้ตามที่ตนเห็นสมควร  
โดยไม่ยอมใ้ผู้มีอิทธิพลเหนือในอันที่จะ เปลี่ยนแปลงแผนการสอบให้ผิดแปลกไปจากที่  
ตนเห็นสมควร

๒. ในการเลือกวิธีการตรวจสอบที่ตนเห็นสมควรจะใช้ในกรณีนั้น ตลอดจน  
ขอบเขตของงานที่ตนจะทำ การเลือกสวนของสมุดบันทึกที่จะตรวจสอบ เอกสาร ตลอดจนการ  
สอบถามเจ้าหน้าที่ ทั้งพนักงานที่ปฏิบัติงานและนโยบายของผู้จ้างอันเกี่ยวกับกิจการนั้น ความ  
เป็นอิสระในการเลือกขอบเขตงานที่จะตรวจจะเกิดขึ้นได้ ต่อเมื่อผู้สอบมีความเป็นอิสระอย่าง  
เต็มที่ในอันที่จะเลือกตรวจสิ่งใด เอกสารใดได้ตามใจตน ทั้งยังรวมถึงความร่วมมือของพนักงาน  
งานของกิจการนั้นในอันที่จะตอบคำถามที่ผู้สอบต้องการ โดยไม่ยอมให้เจ้าของกิจการหรือ

---

Hebert E. Miller, C.P.A. Review Manual ( 2nd ed. )  
Englewood Cliffs, N.J.: Prentice - Hall, Inc., 1956),  
P.19.

พนักงานผู้ใดที่มีความสำเร็จในอันที่จะจำกัดขอบเขตในการตรวจ และ เสนอใ้ผู้สอบบัญชีรับแต่ เฉพาะ เอกสารที่ตนเสนอให้ตรวจ เท่านั้น

๓. อิศระจากความลำเอียงในส่วนตัวของตนอาจเกิด เพราะว่าตนมีส่วนได้ ส่วนเสียทางใดอันเกี่ยวกับกิจการนั้น มีความสัมพันธ์เป็นพิเศษเกี่ยวกับฝ่ายจัดการ เพื่อพนักงาน อันอาจเป็นผลทำให้ผู้สอบขาดความเป็นอิสระ โดยการละเว้นไม่ตรวจสอบ หรือซักถามข้อความ ประการใดประการหนึ่ง จากพนักงานผู้ใดคนหนึ่ง ซึ่งถ้าปราศจากการลำเอียงหรือความมีส่วน ได้เสียนี้แล้ว การตรวจสอบข้อความหรือสอบถามพนักงานผู้นั้น จะอยู่ในแผนการตรวจสอบของ ผู้สอบบัญชี

๔. ความเป็นอิสระในการที่จะเขียนรายงาน เมื่อวางแผนการตรวจบัญชี ตลอดจน จนขอบเขตการตรวจ เป็นไปตามสมควร โดยไม่มีสิ่งใดที่มีอิทธิพลเหนือแผนการตรวจที่จะวาง หรือขอบเขตการตรวจ ผู้สอบยังต้องมีความเป็นอิสระในการเขียนรายงานของตน ความเป็น อิสระในการเขียนรายงาน หมายถึงว่าจะไม่คำนึงว่ารายงานที่ตนเขียนตามความเห็นของตน นั้น จะมีผลกระทบกระเทือนผู้ใดแต่อย่างใด ต้องมีความเป็นอิสระในการที่จะออกความเห็น ความที่ตนเห็นสมควร โดยไม่ยอมให้ใครมาขอเปลี่ยนแปลงข้อความให้ผิดแปลกไปจากที่ตนเห็น สมควร นอกจากนี้ การเป็นอิสระจากการเขียนรายงานยังรวมถึงความกล้าที่จะใช้คำพูดอย่าง ตรงไปตรงมา ตรงจุดที่ตนต้องแสดงความเห็นโดยไม่ใช้คำพูดคร่ำครวม หรือบางกรณีพยายาม ตักข้อความสำคัญที่ตนควรจะระบุในรายงานออกไปแถลงที่อื่นของผู้จ้างในลักษณะคำแถลงชนิด อื่นที่ไม่ใช่แบบฉบับที่ถูกตองนัก

กฎหมายพยายามสนับสนุนความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี เพราะว่าผู้รายงานงบการเงิน ต้องการความเห็นของผู้เชี่ยวชาญค่านนี้ ซึ่งความเห็นนั้นควร เป็นความเห็นที่ปราศจากอิทธิพล ใด ๆ ที่จะมาชักจูงหมายจึงระบุขอห้ามบางประการ อันจะกระทบกระเทือนความเป็นอิสระ ของผู้สอบบัญชีประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๒๐๘ ใ้ระบุไว้

“ผู้สอบบัญชีจะเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทก็ได้ แต่บุคคลผู้มีส่วนได้เสียในกิจการงานที่ บริษัททำโดยสถานทีอย่างหนึ่งอย่างใด นอกจากเป็นแต่ผู้ถือหุ้นในบริษัทเท่านั้น แล้วท่านว่า



จะเลือกเอามาเป็นตำแหน่งผู้สอบบัญชีหาได้ไม่ กรรมการก็ดี หรือผู้นั้นซึ่งเป็นตัวแทน หรือเป็นลูกจ้างของบริษัทก็ดี เวลาอยู่ในตำแหน่งนั้น ๆ จะเลือกเอามาเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทหาได้ไม่<sup>๒</sup>

มาตรา ๑๒๑๓ ซึ่งช่วยให้ความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี โดยระบุว่า

ผู้สอบบัญชีทุกคนได้ตรวจสอบสรรพสมุดและบัญชีของบริษัทในเวลาอันสมควรได้ทุกเมื่อ และในการอันเกี่ยวด้วยสมุดและบัญชีเช่นนั้น ให้ได้ถามสอบสวนกรรมการ หรือผู้นั้นซึ่งเป็นตัวแทน หรือเป็นลูกจ้างของบริษัทได้ไม่ว่าคนหนึ่งคนใด<sup>๓</sup>

มาตรา ๑๕ (๔) ในพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. ๒๕๐๕ เป็นการกำหนดคุณสมบัติผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อเป็นการรักษาความเป็นอิสระของผู้สอบบัญชี อนุมาตรา ๔ ระบุว่า "ผู้สอบบัญชีจะต้องไม่ประกอบอาชีพอย่างอื่นที่ไม่เหมาะสม หรือทำให้ขาดความเป็นอิสระในหน้าที่ผู้สอบบัญชี"<sup>๔</sup>

---

<sup>๒</sup> พระราชกฤษฎีกา, ราชกิจจานุเบกษา, เล่มที่ ๔๕  
วันที่ ๑ มกราคม ๒๔๗๑ นกตรฎ ๑๒๐๘

<sup>๓</sup> เรื่องเดียวกัน มาตรา ๑๒๑๓

<sup>๔</sup> พระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. ๒๕๐๕, ราชกิจจานุเบกษา, เล่มที่ ๓๕  
ตอนที่ ๕๘ วันที่ ๑ พฤศจิกายน ๒๕๐๕, มาตรา ๑๕ (๔)