

ปัญหาการบังคับใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ
ว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

นายสิริชัย กกแก้ว

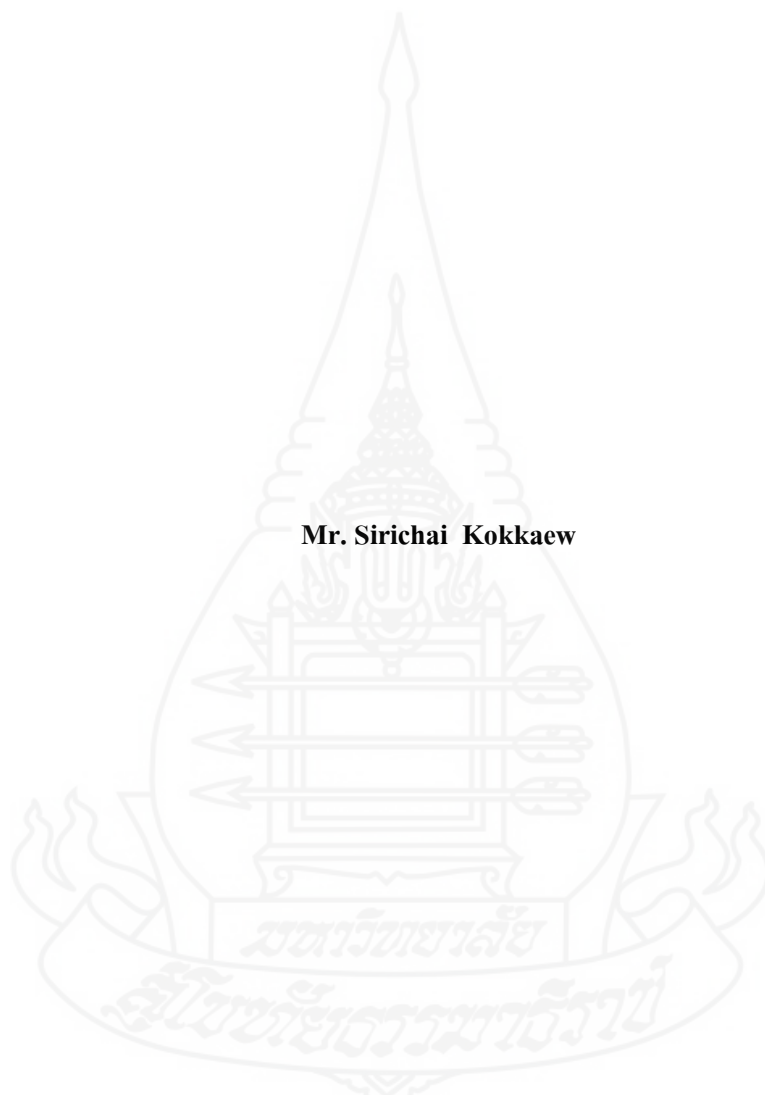


การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
วิชาเอกกฎหมายมหาชน สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช

พ.ศ. 2560

Problems on Enforcement of the Organic Act on State Audit B.E. 2561

Mr. Sirichai Kokkaew



An Independent Study Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for
the Degree of Master of Laws in Public Law

School of Law

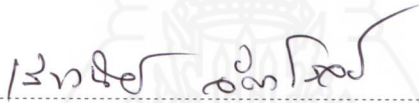
Sukhothai Thammathirat Open University

2017

หัวข้อการศึกษาค้นคว้าอิสระ ปัญหาการบังคับใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ
ว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561
ชื่อและนามสกุล นายสิริชัย กกแก้ว
วิชาเอก กฎหมายมหาชน
สาขาวิชา นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช
อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ ดร.เสาวนีย์ อัสวโรจน์

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้ ได้รับความเห็นชอบให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา
ตามหลักสูตรระดับปริญญาโท เมื่อวันที่ 16 ตุลาคม 2561

คณะกรรมการสอบการศึกษาค้นคว้าอิสระ



ประธานกรรมการ

(ศาสตราจารย์ ดร.เสาวนีย์ อัสวโรจน์)



กรรมการ

(รองศาสตราจารย์สิริพันธ์ พลรบ)



(รองศาสตราจารย์ ดร.ภาณุมาศ ชัดเงางาม)

ประธานกรรมการประจำสาขาวิชานิติศาสตร์

ชื่อการศึกษาค้นคว้าอิสระ ปัญหาการบังคับใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ
ว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

ผู้ศึกษา นายสิริชัย กกแก้ว **รหัสนักศึกษา** 2594001089 **ปริญญา** นิติศาสตรมหาบัณฑิต

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ ดร.เสาวนีย์ อัสวโรจน์ **ปีการศึกษา** 2560

บทคัดย่อ

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎี การควบคุมอำนาจรัฐและการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อศึกษากฎหมาย ปัญหาที่เกี่ยวกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 และเพื่อเสนอแนะแนวทางแก้ไข ปรับปรุงกฎหมาย พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพด้วยการวิจัยเอกสาร โดยศึกษาวิเคราะห์ จากวิทยานิพนธ์ หนังสือ วารสาร บทความ งานวิจัย บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และข้อมูลอื่นๆ ทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้อง

ผลการศึกษาพบว่า พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มีข้อบกพร่องอยู่หลายประการที่จะทำให้การตรวจสอบการรับ – จ่ายเงินแผ่นดิน ขาดประสิทธิภาพและไม่สามารถป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐได้ คือ ตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยรับตรวจ ตามมาตรา 86 วรรคท้าย เป็นบทบัญญัติ ที่ห้ามผู้ว่าการตรวจสอบการประเมินการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยรับตรวจ การตรวจสอบการจัดซื้อ จัดจ้างพัสดุของหน่วยรับตรวจ ตามมาตรา 89 เป็นบทบัญญัติ ที่ลิดรอนอำนาจการตรวจสอบก่อน จ่ายการจัดซื้อจัดจ้างของผู้ว่าการ และการติดตามผลการตรวจสอบของผู้ว่าการ ตามมาตรา 85 เป็นบทบัญญัติ ที่มีเนื้อหาเป็นอุปสรรคในการติดตามผลการตรวจสอบของผู้ว่าการ เพื่อเป็นการแก้ไข ข้อบกพร่องดังกล่าว จึงได้เสนอแนะให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ให้มีบทบัญญัติที่สอดคล้องกับผลการศึกษาและประเด็นปัญหา ดังกล่าวข้างต้น เพื่อให้การตรวจเงินแผ่นดินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเพื่อป้องกันความเสียหาย ที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐได้

คำสำคัญ การตรวจสอบการรับ – จ่ายเงินแผ่นดิน การตรวจเงินแผ่นดิน

Independent Study title: Problems on Enforcement of the Organic Act on State Audit B.E. 2561

Author: Mr. Sirichai Kokkaew; **ID:** 2594001089; **Degree:** Master of Laws;

Independent Study advisor: Dr. Saowanee Asavaroj, Professor;

Academic year: 2017

Abstract

This independent study aims to study background, concepts, theories of controlling government authorities and state audits, problems about the Organic Act on State Audit B.E. 2561, and suggests solutions to improve regulation of the Organic Act on State Audit B.E. 2561.

This independent study is qualitative research. Theses, books, journals, articles, researches, legislations of relative laws and other relative electronic information were studied.

It was found that there were several shortcomings of the Organic Act on State Audit B.E. 2561 which made an examination of government revenues and expenses less efficient and it is impossible to prevent damages to public finances. The study is divided into three parts as follows. First, a taxation examination of inspection units under the last paragraph of Section 86 prohibits the governor from examining the taxation assessment of the inspection unit. Secondly, the procurement examination of the inspection unit under Section 89 is a provision that diminishes power of the pre-audit procurement inspection of the governor. Thirdly, following up of the examination results of the governors under Section 85 is a provision, of which the content obstructs following up on results of the governor. In order to resolve the mentioned shortcomings, the Organic Act on State Audit B.E. 2561 should be improved to contain legislation which relates to the mentioned results and issues. The purpose of this improvement is streamline state audits and prevent damages to government finances.

Keyword: Examination of government revenues and expenses

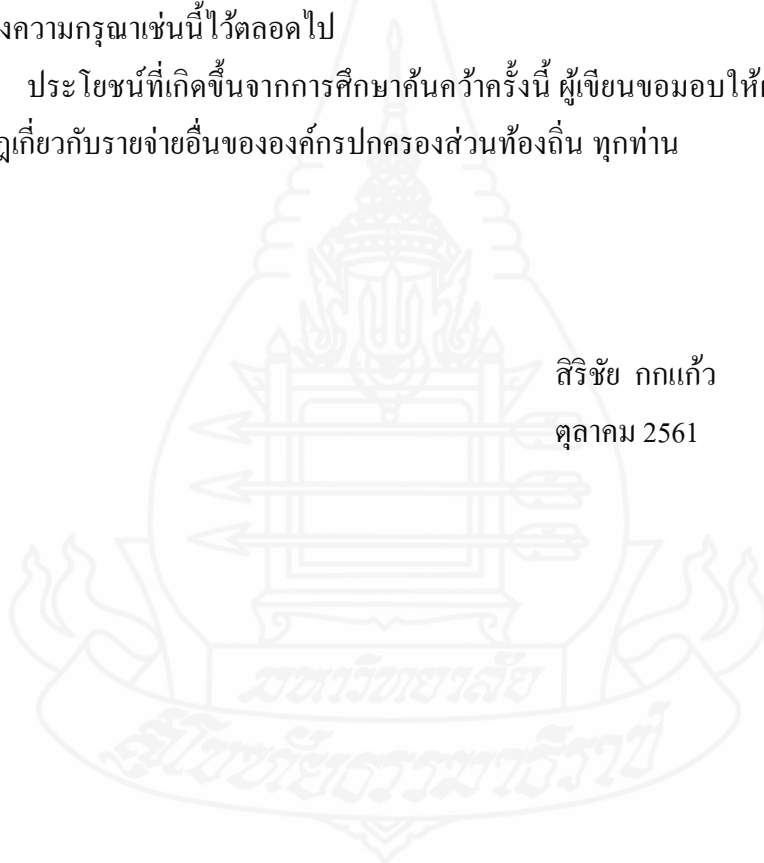
กิตติกรรมประกาศ

การประกอบงานชิ้นใจจนสำเร็จลุล่วงย่อมนำมาซึ่งความปิติยินดีในงานนั้น การศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้จึงเป็นงานที่นำความรู้ลึกซึ้งเช่นนั้นให้แก่ผู้เขียน แต่ความสำเร็จในงานนี้จะเกิดขึ้นมิได้หากมิได้รับความอนุเคราะห์อย่างยิ่งจากบุคคลผู้มีพระคุณหลายท่าน ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณศาสตราจารย์ ดร.เสาวนีย์ อัสวโรจน์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ที่ได้ประสิทธิ์ประสาทความรู้แก่ผู้เขียน รวมทั้งกรุณาให้คำปรึกษาชี้แนะและติดตามการทำ การศึกษาค้นคว้าอิสระอย่างใกล้ชิดเสมอมา นับตั้งแต่เริ่มต้นจนสำเร็จเสร็จสมบูรณ์ ซึ่งผู้เขียน ขอระลึกถึงความกรุณาเช่นนี้ไว้ตลอดไป

ประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้ ผู้เขียนขอมอบให้ผู้สนใจในการศึกษา การออกกฏเกี่ยวกับรายจ่ายอื่นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นทุกท่าน

สิริชัย กกแก้ว

ตุลาคม 2561



สารบัญ

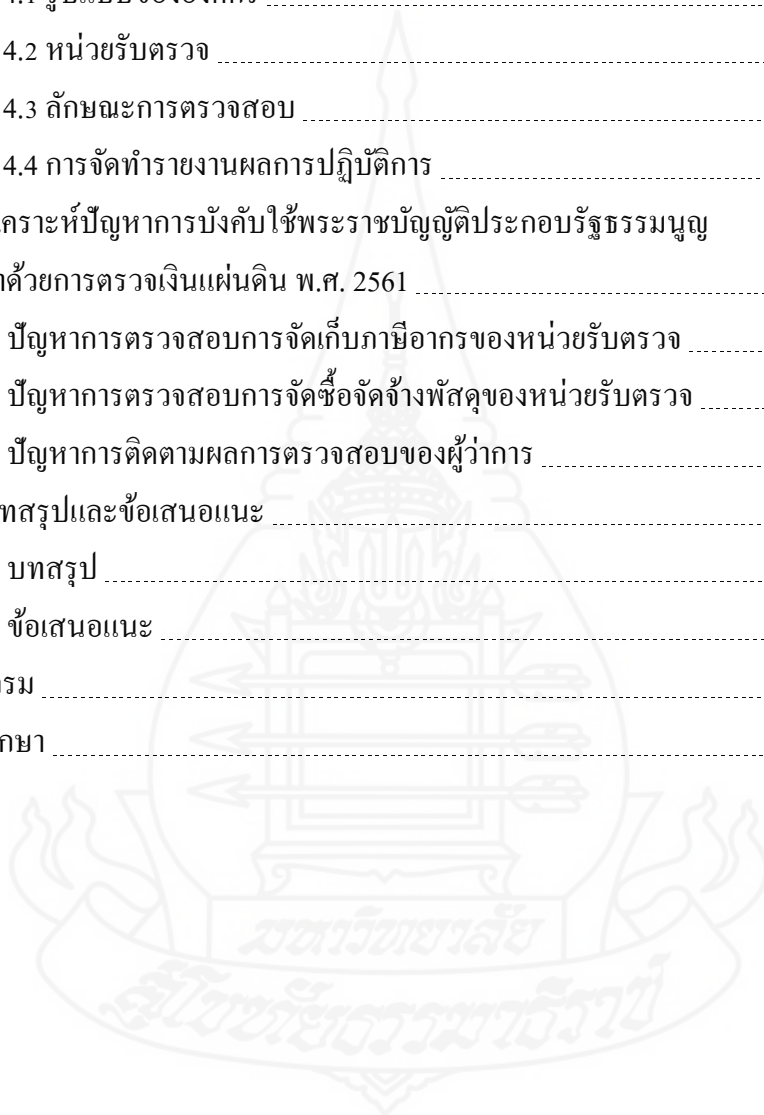
	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
สารบัญตาราง	ญ
บทที่ 1 บทนำ	1
1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
2. วัตถุประสงค์การศึกษา	6
3. กรอบแนวคิดของการวิจัย	6
4. ประเด็นปัญหาการวิจัย	6
5. สมมติฐานการวิจัย	7
6. ขอบเขตของการศึกษา	7
7. คำนิยามศัพท์เฉพาะ หรือคำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย	7
8. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	8
9. ระเบียบวิธีวิจัยที่ใช้ในการศึกษา	8
บทที่ 2 ความเป็นมา ความหมาย แนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน	9
1. ความเป็นมาของการตรวจเงินแผ่นดินไทย	10
1.1 ออฟฟิศหลวงจุดเริ่มต้นการตรวจเงินแผ่นดินไทย	13
1.2 ก่อนเกิดกรมตรวจเงินแผ่นดิน	16
1.3 ประกาศตั้งกรมตรวจเงินแผ่นดิน	18
1.4 สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินหนึ่งในองค์กรตรวจสอบอิสระตามรัฐธรรมนูญ	24
1.5 พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542	26
1.6 พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561	28
2. หลักการตรวจเงินแผ่นดิน	32
2.1 หลักความเป็นอิสระ	32
2.2 หลักความเป็นกลาง	34

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการควบคุมและตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ	34
3.1 หลักการแบ่งแยกอำนาจ	35
3.2 หลักนิติรัฐ	35
3.3 หลักการค้นหาความจริง	36
3.4 หลักความจำเป็นและประโยชน์สาธารณะ	36
3.5 หลักการตรวจสอบและควบคุม	37
3.6 หลักความเสมอภาค	37
4. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร	39
4.1 หลักความเสมอภาค	41
4.2 หลักความชอบด้วยกฎหมาย	42
4.3 หลักความคุ้มครองสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี	44
5. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดซื้อจัดจ้างและบริหารพัสดุ	47
6. แนวคิดด้านการติดตามและประเมินผล	49
6.1 การติดตามผลการดำเนินการ	49
6.2 การรายงานความก้าวหน้า	49
บทที่ 3 การตรวจเงินแผ่นดินของต่างประเทศ	50
1. การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศญี่ปุ่น	51
1.1 โครงสร้างขององค์การตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น	51
1.2 อำนาจหน้าที่ขององค์การตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น	52
1.3 การตรวจเงินแผ่นดินโดยหน่วยงานภายในขององค์การ การตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น	55
2. การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษ	56
2.1 การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษ โดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน	56
2.2 การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษ โดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน	58
3. การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศฝรั่งเศส	60
3.1 การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศฝรั่งเศส โดยศาลบัญชีและศาลบัญชีภาค	60
3.2 ศาลวินัยทางงบประมาณและการคลัง	62

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
4. เปรียบเทียบการตรวจเงินแผ่นดิน	63
4.1 รูปแบบขององค์กร	63
4.2 หน่วยรับตรวจ	65
4.3 ลักษณะการตรวจสอบ	67
4.4 การจัดทำรายงานผลการปฏิบัติการ	68
บทที่ 4 วิเคราะห์ปัญหาการบังคับใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561	70
1. ปัญหาการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยรับตรวจ	71
2. ปัญหาการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุของหน่วยรับตรวจ	80
3. ปัญหาการติดตามผลการตรวจสอบของผู้ว่าการ	89
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	91
1. บทสรุป	91
2. ข้อเสนอแนะ	97
บรรณานุกรม	100
ประวัติผู้ศึกษา	103



ญ

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 4.1 แสดงรายการคำนวณการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ขององค์การบริหารส่วนตำบลสมอพลือ	72
ตารางที่ 4.2 แสดงรายการคำนวณการจัดเก็บภาษีป้าย ขององค์การบริหารส่วนตำบลหนองชุมพลเหนือ	73



บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การตรวจสอบการใช้จ่ายเงินหรือทรัพย์สินของแผ่นดิน เป็นเรื่องสำคัญอย่างยิ่งต่อการพัฒนาประเทศ โดยเงินรายได้แผ่นดินเป็นเงินที่ได้มาจากภาษีของประชาชนทั้งชาติ โดยเงินรายได้เหล่านี้จะนำไปจัดท่างบประมาณในแต่ละปีเพื่อพัฒนาประเทศ ในด้านต่างๆ ให้เกิดความมั่นคง ความเจริญก้าวหน้าประชาชนอยู่ดีกินดีมีความสุข และให้บริการสาธารณะแก่ประชาชน

กฎหมายรัฐธรรมนูญได้กำหนดการใช้จ่ายเงินงบประมาณเพื่อพัฒนาประเทศไว้ โดยกำหนดให้รัฐบาลต้องจัดทำแผนการใช้จ่ายเงินล่วงหน้า โดยต้องมีการประมาณการรายรับ และวัตถุประสงค์ กิจกรรม แผนงาน โครงการในแต่รายการของการใช้จ่ายงบประมาณให้ชัดเจน รวมทั้งต้องแสดงฐานะการเงินการคลังของประเทศ เพื่อขอความเห็นชอบจากตัวแทนประชาชน ซึ่งก็คือ สมาชิกสภาผู้แทนราษฎรอันเป็นการควบคุมการจ่ายเงินของรัฐ โดยการอนุมัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี แต่จากเหตุผลที่ว่าเงินงบประมาณแผ่นดินที่ใช้จ่ายแต่ละปีนั้นเป็นเงินจำนวนมหาศาล ทั้งยังเป็นเงินที่มาจากประชาชน ดังนั้นแม้ว่าจะมีการกลั่นกรองการใช้งบประมาณแผ่นดิน โดยสภาผู้แทนราษฎรและหน่วยงานราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐ และแม้จะมีกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับต่างๆ เพื่อใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติในการจ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินที่ได้รับจัดสรรไปให้แล้วก็ตาม แต่ก็ยังไม่เพียงพอที่จะเชื่อมั่นได้ว่าเงินงบประมาณแผ่นดินเหล่านั้น จะถูกใช้จ่ายไปโดยถูกต้องตามกฎหมายและชอบธรรม

วิธีการที่รัฐใช้ในการกำกับดูแลการรับเงินรายได้แผ่นดินและการใช้จ่ายเงินงบประมาณ โดยการออกกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับเกี่ยวกับการเงิน การคลัง การงบประมาณ เพื่อการควบคุม การรับ การใช้จ่ายเงินของแผ่นดินให้มีประสิทธิภาพและมีวินัย โดยมีบทลงโทษแก่ผู้ฝ่าฝืน ซึ่งมีทั้งโทษทางวินัย ทางแพ่ง และทางอาญา ความรับผิดชอบในทางอาญาและทางแพ่งจะต้องมีการฟ้องร้อง ต่อศาล เพื่อลงโทษผู้กระทำผิดและเรียกค่าเสียหายจากผู้รับผิดชอบให้ชดใช้เงินแก่รัฐ ส่วนทางวินัย จะดำเนินการตามกฎหมายของหน่วยงานนั้นๆ นอกจากนี้ยังมีองค์กรอิสระตรวจสอบการรับเงิน รายได้แผ่นดินและการใช้จ่ายเงินงบประมาณให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับต่างๆ

การตรวจสอบการรับเงินรายได้แผ่นดินและการใช้จ่ายเงินงบประมาณของหน่วยงานราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐ ก็เป็นขั้นตอนที่สำคัญ เพราะสามารถช่วยให้พบและดำเนินการกับผู้ที่เกี่ยวข้องให้รับผิดชอบได้ในเวลาอันรวดเร็วพร้อมทั้งหามาตรการแก้ไขและป้องกันไม่ให้เกิดการปฏิบัติดังกล่าวหรือหากเกิดขึ้นก็จะเกิดได้ยากขึ้น ซึ่งถือว่าเป็นมาตรการที่มีผลในเชิงป้องกันและป้องปราม ซึ่งการตรวจสอบการรับเงินและการใช้จ่ายเงินโดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นการตรวจสอบเพื่อความถูกต้องของการรับเงินรายได้แผ่นดินและการใช้จ่ายเงินงบประมาณ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจึงเป็นหน่วยงานตรวจสอบสุดท้ายในกระบวนการควบคุมการรับเงินรายได้และการใช้จ่ายเงินของรัฐ

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในฐานะที่เป็นองค์กรอิสระได้เกิดขึ้นชัดเจนในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 312 มีบทบัญญัติรองรับให้มีการตรวจเงินแผ่นดินเป็นครั้งแรกเพื่อการควบคุมตรวจสอบการเงินของรัฐโดยมอบหมายให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระและเป็นกลาง และในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ซึ่งเป็นฉบับปัจจุบันได้บัญญัติรองรับไว้เช่นเดียวกันตามมาตรา 240 และ 242

เมื่อปี พ.ศ. 2542 ได้มีการตราพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ขึ้นเป็นครั้งแรก เพื่อกำหนดคุณสมบัติ ลักษณะต้องห้าม การสรรหา การพ้นจากตำแหน่ง หน้าที่และอำนาจ ตลอดจนการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้การตรวจเงินแผ่นดินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเพื่อป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐ ต่อมาได้มีการตราพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ซึ่งเป็นฉบับปัจจุบัน

ในการตรวจสอบการรับเงินรายได้แผ่นดินและการใช้จ่ายเงินงบประมาณของหน่วยรับตรวจ ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเพื่อป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐนั้น ย่อมต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ที่กำหนดหน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบของผู้ว่าการ ซึ่งจากการศึกษาพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 พบว่ายังมีข้อบกพร่องอยู่หลายประการที่จะทำให้การตรวจสอบการรับเงินรายได้แผ่นดินและการใช้จ่ายเงินงบประมาณของหน่วยตรวจขาดประสิทธิภาพและไม่สามารถป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐได้ โดยมีปัญหาที่สำคัญดังนี้

1) ประเด็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี หน่วยรับตรวจมีหน้าที่และอำนาจในการจัดเก็บภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งขั้นตอนการประเมินภาษีมียุ่ส่วนสำคัญในการจัดเก็บภาษีให้เป็นไปอย่างถูกต้องและครบถ้วน ซึ่งจากการตรวจสอบของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีที่ผ่านมา พบว่าการจัดเก็บภาษีของหน่วยรับตรวจ มีข้อบกพร่องและความผิดพลาดในการประเมินภาษีหรือขบวนการประเมินภาษีของหน่วยรับตรวจ ซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามกฎหมาย และทำให้ราชการเสียประโยชน์จากการจัดเก็บรายได้

จึงเห็นได้ว่าในการตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ของหน่วยรับตรวจนั้น การตรวจสอบการประเมินภาษีหรือขบวนการประเมินภาษีของหน่วยรับตรวจมีความสำคัญยิ่ง ทั้งในด้านการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมาย การรักษาผลประโยชน์ของประเทศชาติ และเพื่อป้องกันการทุจริตคอร์รัปชัน แต่พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 86 วรรคท้ายเป็นบทบัญญัติที่ห้ามผู้ว่าการตรวจสอบการประเมินการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยรับตรวจ

มาตรา 86 “ในกรณีที่ผลการตรวจสอบปรากฏว่า หน่วยรับตรวจจัดเก็บรายได้หรือผลตอบแทนไม่เป็นไปตามกฎหมายหรือสัญญา ให้ผู้ว่าการมีหนังสือแจ้งข้อบกพร่องพร้อมทั้งข้อเสนอแนะไปยังหน่วยรับตรวจเพื่อดำเนินการให้ถูกต้องตามกฎหมายหรือสัญญา และให้หน่วยรับตรวจชี้แจงเหตุผลหรือแจ้งผลการดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่องตามข้อเสนอแนะภายในระยะเวลาที่ผู้ว่าการกำหนด

ในกรณีที่ผู้ว่าการไม่เห็นด้วยกับการชี้แจงเหตุผลของหน่วยรับตรวจ หรือเห็นว่าการดำเนินการไม่เป็นไปตามข้อเสนอแนะหรือไม่ดำเนินการ โดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้ผู้ว่าการแจ้งรัฐมนตรีเจ้าสังกัด หรือรัฐมนตรีซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่กำกับหรือควบคุมกิจการของหน่วยรับตรวจ หรือรัฐมนตรีผู้รักษาการตามกฎหมาย เพื่อพิจารณาดำเนินการตามหน้าที่และอำนาจต่อไป

ในกรณีที่ผู้ว่าการมีหลักฐานอันน่าเชื่อว่าหน่วยรับตรวจมีข้อบกพร่องในการจัดเก็บภาษีอากร ค่าธรรมเนียม หรือรายได้อื่นใด ผู้ว่าการมีอำนาจขอให้หน่วยรับตรวจเปิดเผยข้อมูลโดยรวมที่ได้มาจากผู้เสียภาษีอากร ผู้ชำระค่าธรรมเนียม หรือรายได้อื่นใด โดยต้องระบุหลักฐานให้หน่วยรับตรวจทราบตามสมควร และให้ถือว่าการที่หน่วยรับตรวจเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวให้แก่ผู้ว่าการเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย

อำนาจในการขอให้หน่วยรับตรวจเปิดเผยข้อมูลตามวรรคสาม ถ้าเป็นกรณีเกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ผู้ว่าการจะมอบหมายให้รองผู้ว่าการกระทำการแทนก็ได้ แต่จะมอบให้เจ้าหน้าที่อื่นมิได้

ในการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรประเมินตามวรรคสามต้องไม่มีลักษณะเข้าไปใช้อำนาจประเมินแทนหน่วยรับตรวจ หรือเป็นการวินิจฉัยการประเมินของผู้มีอำนาจประเมิน”

ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการลิดรอนอำนาจการตรวจสอบของผู้ว่าการ และทำให้การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ขาดประสิทธิภาพประสิทธิผล เป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ หรือนักการเมืองแสวงหาผลประโยชน์ได้ และขัดแย้งกับหลักการทางกฎหมาย อาทิเช่น หลักนิติรัฐ หลักการค้นหาความจริง และหลักการจัดเก็บภาษี ของ อุดม สมิธ เป็นต้น

2) ประเด็นเกี่ยวกับการตรวจสอบพัสดุ หน่วยรับตรวจมีหน้าที่และอำนาจในการจัดซื้อจัดจ้างและบริหารพัสดุ ซึ่งขั้นตอนในจัดซื้อจัดจ้างพัสดุของหน่วยรับตรวจต้องเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ และข้อบังคับต่างๆ ดังนั้นในการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุ เพื่อให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเพื่อป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐ ในบางกรณีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจำเป็นต้องตรวจสอบการจัดจ้างพัสดุก่อน หรือระหว่างดำเนินโครงการ เช่น โครงการขุดลอกสระน้ำ โครงการขุดลอกแม่น้ำ เป็นต้น

เนื่องจากโครงการประเภทงานขุดลอกดินนั้น หากมีการกำหนดระดับดินเดิมก่อนขุดสูงกว่าความเป็นจริง ทำให้ราคากลางสูงกว่าความเป็นจริง จะทำให้ทางราชการได้รับความเสียหาย และเป็นการเปิดโอกาสให้เกิดการทุจริตคอร์รัปชันได้ ซึ่งการตรวจสอบโครงการเมื่อดำเนินการเสร็จสิ้นแล้ว ไม่สามารถตรวจสอบข้อเท็จจริงของระดับดินเดิมก่อนขุดลอกได้ว่าถูกต้องตามที่แบบรูปรายการกำหนดไว้หรือไม่

แต่พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 89 เป็นบทบัญญัติที่ห้ามผู้ว่าการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพ ก่อนดำเนินการแล้วเสร็จ ซึ่งการจัดซื้อจัดจ้างหรือโครงการของรัฐต่างๆ เป็นการดำเนินการเพื่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ดังนั้น บทบัญญัตินี้จึงมีความหมาย เป็นการห้ามผู้ว่าการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างหรือโครงการต่างๆ ของรัฐ ก่อนดำเนินการแล้วเสร็จ

มาตรา 89 “ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพ ต้องตรวจสอบเมื่อกำหนดดำเนินการเสร็จสิ้นแล้ว เว้นแต่ผู้ว่าการจะเห็นว่ามีการปฏิบัติอย่างใดอย่างหนึ่งที่เห็นได้ชัดเจนว่าจะไม่ก่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์หรือขาดประสิทธิภาพ จะแจ้งให้หน่วยรับตรวจทราบก่อนหรือในระหว่างดำเนินการก็ได้ ในกรณีเช่นนั้น ผู้ว่าการต้องแนะนำวิธีดำเนินการที่ถูกต้องให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติด้วย และในกรณีที่หน่วยรับตรวจเห็นว่าการดำเนินการที่ผู้ว่าการแนะนำนั้นไม่อาจหรือไม่สมควรดำเนินการ โดยมีเหตุผลอันสมควรให้เป็นหน้าที่ของผู้ว่าการ หน่วยรับตรวจ และหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้อง จะร่วมกันหาหรือเพื่อหาข้อยุติโดยเร็ว เพื่อมิให้เกิดความเสียหายขึ้น เมื่อได้ข้อยุติประการใดแล้ว ให้หน่วยรับตรวจดำเนินการไปตามข้อยุตินั้น”

ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการลดทอนอำนาจการตรวจสอบของผู้ว่าการ และทำให้การตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุของหน่วยรับตรวจขาดประสิทธิภาพประสิทธิผล ไม่สามารถป้องกันความเสียหายได้ เป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่หรือนักการเมืองแสวงหาผลประโยชน์ได้ และขัดแย้งกับหลักการทางกฎหมาย อาทิเช่น หลักนิติรัฐ หลักการค้นหาความจริง และหลักความจำเป็นและประโยชน์สาธารณะ เป็นต้น

3) ประเด็นการติดตามผลการดำเนินการ เมื่อสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแจ้งผลการตรวจสอบ ในกรณีที่ปรากฏว่ามีข้อบกพร่อง เนื่องจากการหน่วยรับตรวจไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรี หน่วยรับตรวจต้องแจ้งผลการดำเนินการต่อผู้ว่าการภายใน กำหนดระยะเวลา เพื่อพิจารณาดำเนินการตามหน้าที่และอำนาจต่อไป

แต่พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 85 วรรคหนึ่ง มิได้ให้อำนาจผู้ว่าการกำหนดระยะเวลาให้หน่วยรับตรวจดำเนินการแก้ไข ข้อบกพร่อง และในกรณีที่ผู้ว่าการไม่เห็นด้วยกับการชี้แจงของหน่วยรับตรวจ หรือหน่วยรับตรวจ ไม่ดำเนินการตามข้อเสนอแนะ บทบัญญัติดังกล่าว ก็มิได้กำหนดแนวทางหรือหลักเกณฑ์ให้ผู้ว่าการ ปฏิบัติแต่อย่างใด

มาตรา 85 “ในกรณีที่ผลการตรวจสอบปรากฏว่ามีข้อบกพร่องเนื่องจากเจ้าหน้าที่ ของหน่วยรับตรวจไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผน การปฏิบัติราชการ ให้ผู้ว่าการมีหนังสือแจ้งข้อบกพร่องพร้อมทั้งเสนอแนะให้ผู้รับตรวจทราบ เพื่อดำเนินการแก้ไขและควบคุมหรือกำกับมิให้เกิดข้อบกพร่องขึ้นอีก แต่ผู้ว่าการต้องรับฟังคำชี้แจง และเหตุผลหรือความจำเป็นของหน่วยรับตรวจประกอบด้วย

ในกรณีตามวรรคหนึ่ง ถ้าก่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐหรือหน่วยรับตรวจที่ไม่เกี่ยวกับ กฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ให้ผู้ว่าการแจ้งให้ผู้รับตรวจพิจารณาดำเนินการเพื่อไม่ให้มีการชดเชยค่าเสียหายแก่รัฐหรือหน่วยรับตรวจหรือดำเนินการทางวินัย แล้วแต่กรณี และเมื่อผู้รับตรวจ ดำเนินการเป็นประการใดแล้วให้แจ้งให้ผู้ว่าทราบ

ในกรณีที่ผลการตรวจสอบประกอบกับคำชี้แจงของหน่วยรับตรวจปรากฏว่า กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการใดไม่เหมาะสม กับสถานการณ์ หรือการปฏิบัติตามจะก่อให้เกิดความเสียหายต่อราชการหรือประชาชน ให้เป็นหน้าที่ ของผู้ว่าการที่จะเสนอแนะต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการให้เหมาะสมต่อไป ในกรณีเช่นนี้ การดำเนินการ ของหน่วยรับตรวจที่บกพร่องให้เป็นอันพับไป เว้นแต่เป็นกรณีทุจริต”

ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติดังกล่าวเป็นอุปสรรคในการติดตามผลการตรวจสอบของผู้ว่าการ และทำให้ผลการตรวจสอบไม่เกิดประโยชน์ เนื่องจากผู้ว่าการไม่มีอำนาจในการกำหนดระยะเวลาให้หน่วยรับแก้ไขข้อบกพร่อง ตามมาตรา 85 วรรคหนึ่ง ทำให้ผู้ว่าการไม่มีเงื่อนไขในการติดตามทวงถามในกรณีที่หน่วยรับตรวจเพิกเฉยไม่ปฏิบัติตามหนังสือแจ้งข้อบกพร่อง พร้อมทั้งเสนอแนะของผู้ว่าการ และบทบัญญัติดังกล่าวขัดแย้งกับแนวคิดการติดตามและประเมินผล

2. วัตถุประสงค์การศึกษา

- 2.1 เพื่อศึกษาความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎี การควบคุมอำนาจรัฐและการตรวจเงินแผ่นดิน
- 2.2 เพื่อศึกษากฎหมาย ปัญหาที่เกี่ยวกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561
- 2.3 เพื่อเสนอแนะแนวทางแก้ไข ปรับปรุงกฎหมาย พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

3. กรอบแนวคิดของการวิจัย

ศึกษาแนวคิด ทฤษฎีเกี่ยวกับการค้นหาความจริง ในการใช้อำนาจเพื่อแสวงหาข้อเท็จจริงของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในการตรวจสอบความถูกต้องของการประเมินภาษีและการจัดจ้างพัสดุ ทฤษฎีการกระจายอำนาจ เป็นการกระจายอำนาจในการติดตามผลการดำเนินการ เพื่อให้ผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้รับการปฏิบัติ

4. ประเด็นปัญหาการวิจัย

4.1 พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 86 สามารถทำให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทำการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปอย่างถูกต้องครบถ้วนได้หรือไม่

4.2 พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 89 สามารถทำให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทำการตรวจสอบการจัดจ้างพัสดุของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรีได้หรือไม่

4.3 พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 85 สามารถทำให้ผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ได้รับการปฏิบัติจากหน่วยรับตรวจหรือไม่

5. สมมติฐานการวิจัย

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ยังมีข้อบกพร่องไม่ครอบคลุมอำนาจการตรวจสอบ ดังนั้นหากมีการแก้ไข ปรับปรุงกฎหมาย พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ก็น่าจะส่งผลให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพและสามารถป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐได้

6. ขอบเขตของการศึกษา

ศึกษาบทความ งานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการตรวจเงินแผ่นดิน และผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อนำเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกี่ยวกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

7. คำนิยามศัพท์เฉพาะ หรือคำจำกัดความที่ใช้ในการวิจัย

7.1 คณะกรรมการ หมายความว่า คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

7.2 ผู้ว่าราชการ หมายความว่า ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

7.3 สำนักงาน หมายความว่า สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

7.4 หน่วยรับตรวจ หมายความว่า กระทรวง ทบวง กรม หน่วยงานราชการส่วนภูมิภาค หน่วยงานราชการส่วนท้องถิ่น รัฐวิสาหกิจ หน่วยงานอื่นๆของรัฐ และหน่วยงานที่รัฐมิได้จัดตั้งขึ้น แต่ได้รับเงินอุดหนุน

8. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 8.1 ทำให้ทราบความเป็นมาแนวคิด ทฤษฎี การควบคุมอำนาจรัฐและการตรวจเงินแผ่นดิน
- 8.2 ทำให้ทราบถึงกฎหมาย ปัญหาที่เกี่ยวกับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561
- 8.3 ทำให้ทราบถึงแนวทางแก้ไข ปรับปรุงกฎหมาย พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

9. ระเบียบวิธีวิจัยที่ใช้ในการศึกษา

ใช้วิธีการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) โดยการรวบรวมข้อมูลจากเอกสารในรูปแบบการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) เพื่อนำเอกสารหรือหลักฐานต่างๆ มาวิเคราะห์และอธิบายปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นและวิเคราะห์สาเหตุและผล (Cause and Effect) เพื่อนำข้อมูลที่ได้มาวิเคราะห์ผลที่เกิดขึ้นย้อนกลับมาให้เห็นว่าเกิดมาจากเหตุปัจจัยใดบ้าง หรือวิเคราะห์เหตุไปหาผลให้เห็นว่าเมื่อเหตุนี้เกิดขึ้นได้นำไปสู่ผลที่เกิดขึ้นอะไรบ้าง

บทที่ 2

ความเป็นมา ความหมาย แนวคิด ทฤษฎี ที่เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน

“เงินแผ่นดินนั้นคือเงินของประชาชนทั้งชาติ” ความบางตอนของพระบรมราชาวาทองค์หนึ่งที่พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวภูมิพลอดุลยเดช ได้พระราชทานให้แก่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ถ้อยคำที่เปี่ยมความหมายอย่างหมดจดนี้ แสดงให้เห็นเข้าใจอย่างง่ายว่าเงินทุกบาทที่ส่วนราชการใช้ทรัพย์สินของทางราชการทุกสิ่งล้วนเป็นของประชาชนคนไทย ซึ่งรวมทั้งการใช้จ่ายเงินเพื่อดำเนินงานโครงการต่างๆ ของส่วนราชการ ตลอดจนเงินเดือนของบุคลากรของรัฐ ก็ล้วนแล้วแต่ใช้เงินที่ได้มาจากประชาชนคนไทยทั้งสิ้น

แม้ว่าการดำเนินชีวิตของคนไทยในปัจจุบัน จะเผชิญกับกระแสการพัฒนาทางเทคโนโลยีที่ไม่หยุดนิ่ง กระบวนการธุรกรรมที่มีความสลับซับซ้อน วิธีทางสังคมที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว จนอาจทำให้คนไทยทุกวันนี้หลงลืมคุณค่าและขาดจิตสำนึกความรู้สึกหวงแหนเงินแผ่นดินไปบ้าง

“แต่.... จะรู้สึกอย่างไร ? หากเงินแผ่นดินของพวกเราถูกใช้จ่ายไปง่ายๆ อย่างไม่เหตุผล หรือมีความฉ้อฉลเคลือบคลุม.....”

เงินงบประมาณแผ่นดินปีหนึ่งๆ ถูกใช้ไปกว่าล้านล้านบาท หากจะวางใจต่อบทบาทหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่มีบุคลากรเพียงสองพันคนเศษแทนประชาชนกว่าหกสิบล้านคนแล้ว ย่อมเป็นความเสี่ยงที่สำคัญยิ่ง และเป็นอุปสรรคภัยคุกคามต่อเงินงบประมาณของแผ่นดิน และหากประชาชนคนไทยทุกคนไม่ร่วมด้วยช่วยกันสอดส่องการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นของพวกเราประเทศชาติจะเป็นอย่างไร

ด้วยความตระหนักต่อคุณค่าความสำคัญของเงินแผ่นดิน วิวัฒนาการของการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดินจากอดีตจนถึงปัจจุบัน จึงเป็นสิ่งที่คุณไทยทุกคนควรรับทราบ ปลูกจิตสำนึกให้เกิดความรักและความหวงแหนต่อเงินแผ่นดิน โดยเพื่อให้มั่นใจว่าเงินแผ่นดินนั้นได้ถูกใช้จ่ายไปเพื่อความเจริญและความมั่นคงของประเทศไทยอย่างแท้จริง

1. ความเป็นมาของการตรวจเงินแผ่นดินไทย

เมื่อพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงบรรลุนิติภาวะ เมื่อพระชนมายุครบ 20 พรรษา พระองค์เริ่มมีพระราชประสงค์ที่จะควบคุมการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน ทั้งนี้ไม่ใช่เพราะทรงต้องการเพียงจะควบคุมอำนาจการเงิน อย่างธรรมเนียมกษัตริย์ในระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์เท่านั้น แต่ยังทรงตระหนักถึงข้อเท็จจริงที่ว่า หากพระองค์มีพระบรมราโชบายจะให้งานปฏิรูปในด้านอื่นเป็นสำเร็จผล พระองค์จะต้องเข้าจัดการบริหารการคลังของประเทศเสียใหม่

แม้จะกล่าวได้ว่ารายรับและรายจ่ายของรัฐรวมศูนย์อยู่ภายใต้อำนาจของพระมหากษัตริย์ แต่ในด้านการบริหารการคลังแล้วไม่มีลักษณะรวมศูนย์ ดังนั้นในที่สุดจึงไม่มีใครสามารถทราบได้ว่ารายรับและรายจ่ายที่แท้จริงของแผ่นดินมีมากเท่าใด เสนาบดีกรมพระคลังมหาสมบัติมีหน้าที่แต่เพียงรับเงินที่กรมต่างๆ ส่งมาเท่านั้น จึงเป็นเหตุให้เงินของแผ่นดินรั่วไหลมาก เจ้าภาษีนายอากรต่างๆ ก็ไม่ส่งเงินตามกำหนด ดังหลักฐานที่ว่า

“...เงินภาษีอากรซึ่งขึ้นในท้องพระคลัง ทั้งปวง ซึ่งจะได้เป็นกำลังทำนุบำรุงแผ่นดินต่อไปนั้น เจ้าภาษีรับทำอากรไป เงินหลวงก็ค้างสะสมอยู่มาก ต้องเร่งรัดอยู่เสมอมิได้ขาด ก็ไม่มีใครจะได้เงินมาทันทใช้ราชการ ก็ต้องขาดศูนย์ไปเสียโดยมาก การค้าขายที่กรุงเทพก็ไม่มีความสำเร็จ เพราะเงินทำภาษีแล้วเอาเงินไปใช้ ทางอื่นเสีย เงินหลวงก็ค้างทับหนักลง...”¹

ปัญหารายได้ของรัฐบาลไม่พอจ่ายเป็นปัญหาที่สำคัญที่สุดสำหรับการพัฒนาประเทศตามพระราชประสงค์ ด้วยไม่มีเงินสำหรับใช้จ่ายในการนั้น เพราะวิธีการเก็บภาษีอากรที่ใช้กันมาแต่เดิมนั้นได้กระจายอยู่ในกรมต่างๆ คือ กรมพระคลังมหาสมบัติ กรมพระคลังสินค้า กรมพระกลาโหม กรมมหาดไทย กรมพระคลังในซ้าย กรมพระคลังในขวา กรมพระคลังราชการ กรมท่ากลาง กรมท่าซ้าย กรมนา กรมพระสุรัสวดี กรมพระนครบาล และกรมส่วย โดยเจ้ากรมต่างๆ ได้มอบให้เจ้าภาษีนายอากรรับเหมาการเก็บภาษีมาส่งให้ครบตามจำนวนเงิน ที่ประมูลไว้แต่ละปี โดยจะชักเอาส่วนที่เกินไว้เป็นของตนเสียก่อน วิธีการดังกล่าวนี้นอกจากเจ้าภาษีนายอากรไม่คอยจะส่งเงินให้ครบ ต้องค้างอยู่หลายๆ ปีแล้ว เจ้ากรมผู้รับเงินก็มักจะนำเอาเงินไปใช้ก่อน เพราะสมัยนั้นยังไม่มีมีการจ่ายเงินเดือนให้ ขอมเป็นหนี้หลวงคนหนึ่งๆ เป็นร้อยเป็นพันชั่ง ทำให้รายได้ของรัฐบาล

¹ เสถียร ลายลักษณ์, พระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ ร.ศ. 1235, ประชุมกฎหมายประจำศก เล่ม 8, กรุงเทพมหานคร: เติลเมล์, 2478, หน้า 83

ขาดไปปีละมากๆ นอกจากนั้นการใช้จ่ายเงินออกไปก็ยิ่งหละหลวม ก่อให้เกิดการฉ้อราษฎร์บังหลวง เช่น เจ้าหน้าที่ผู้จัดซื้อไปรวมมือกับพ่อค้า เพื่อหาผลประโยชน์ทำให้รัฐซื้อของแพง เป็นต้น²

ดังนั้นสิ่งแรกที่พระองค์ทรงดำเนินการแก้ไขอย่างเร่งด่วนหลังจากที่มีพระราชอำนาจอย่างสมบูรณ์แล้ว คือ การแก้ไขปัญหาการคลัง ทั้งนี้พระองค์ทรงให้ความเห็นว่า “..ประสงค์แต่จะให้ได้เงินมาทำนุบำรุงบ้านเมือง ให้ราษฎรมีความสุข ป้องกันบ้านเมืองไว้อย่าให้เป็นช่องเป็นเหตุอันตรายอันตรายในภายหน้า เพื่อจะให้ตระกูลตั้งมั่น บ้านเมืองเป็นอันดิเพนแดนยืนยาวไป...”³

พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงเริ่มทำการปฏิรูปการคลังครั้งแรกโดยโปรดเกล้าฯ ให้ตั้งหอรัษฎากรพิพัฒน์ ขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2461 ในพระบรมมหาราชวังให้เป็นที่ทำการของเจ้าพนักงานพระคลังมหาสมบัติ และให้มีพนักงานบัญชีกลางสำหรับรวบรวมบัญชีเงินผลประโยชน์แผ่นดินและตรวจตราการเก็บภาษีอากรซึ่งกระทรวงต่างๆ เป็นเจ้าหน้าที่เก็บนั้น ให้รู้ว่าเป็นจำนวนเงินเท่าใด และเร่งเรียกเงินของแผ่นดินในด้านภาษีอากรให้ส่งเข้าพระคลังมหาสมบัติตามกำหนด โดยได้ทรงตราพระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ จุลศักราช 1235 หรือ พ.ศ. 2416 ซึ่งถือได้ว่าเป็นจุดเริ่มต้นอันสำคัญของการปฏิรูประบบกระทรวงการคลังและระบบราชการสมัยใหม่ในเวลาต่อมา

ในท้ายที่สุดของพระราชบัญญัติหอรัษฎากรพิพัฒน์นี้ได้ถึงความเอาใจว่า “...พระราชบัญญัติและกฎหมายสำหรับออฟฟิศนี้ เป็นการตัดผลประโยชน์ของเจ้าพนักงานทั้งปวง ถ้าเจ้าพนักงานจะประพฤติตามพระราชบัญญัติและกฎหมายนี้ ผลประโยชน์เหมือนเป็นแต่ก่อนซึ่งเคยได้เป็นอาณาประโยชน์ ของตนนั้นก็สูญขาดไปการอันนี้ก็ ได้ทรงทราบ ได้ฝ่าละอองธุรีพระบาททุกประการแล้ว และข้าราชการซึ่งได้รับราชการอยู่ในออฟฟิศก็จะทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ พระราชทานเงินเดือน เงินปี ให้พอสมควรกับการที่ตนได้รับราชการนั้นจงทุกนาย แต่อย่าให้เกินกว่าราชการของคนที่ได้ทำนั้น ให้ผู้ตสาหะประพฤติตามพระราชบัญญัติและกฎหมายที่มีอยู่แล้ว และจะมีต่อไปภายหน้าทุกประการ...”⁴

² ประวัติศาสตร์กรุงรัตนโกสินทร์ เล่ม 2 รัชการที่ 4 – 2475, กรุงเทพมหานคร: กองจดหมายเหตุแห่งชาติ กรมศิลปากร, จัดพิมพ์เป็นที่ระลึกเนื่องในสมโภชกรุงรัตนโกสินทร์ 200 ปี, 2525, หน้า 183

³ หจข., จดหมายเหตุรัชการที่ 5 มัคที่ 168 เลขที่ 3 ไม่มีชื่อเรื่อง. อ้างในสุทธาดา เลขไวฑูรย์. *การใช้จ่ายเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว*, (พ.ศ. 2435-2453), วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต, ภาควิชาประวัติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525, (อัคราณา)

⁴ ว. ประสงค์สังคีต., *พระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์* เมื่อวันที่ 4 มิถุนายน พ.ศ. 241, ในประวัติกรมสรรพากร ฉบับสมบูรณ์: สุรศักดิ์ ประสงค์สังคีต, กรุงเทพมหานคร: กรุงเทพการพิมพ์, 2514

การกำหนดหน้าที่ของเจ้าพนักงานหอรัษฎากรพิพัฒน์และระเบียบข้อบังคับให้เจ้าภานี นายอากรปฏิบัติโดยเคร่งครัดจึงเป็นการตัดผลประโยชน์ของเจ้าพนักงานทั้งปวง กล่าวได้ว่า พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ได้ทรงวางรากฐานระเบียบการปฏิบัติกาภานีอากร และการเงินของประเทศไว้เป็นครั้งแรก ทำให้รัฐบาลมีรายได้เพิ่มมากขึ้น

บทบาทของหอรัษฎากรพิพัฒน์ นอกจากจะเป็นสำนักงานกลางรักษาผลประโยชน์ เกี่ยวกับภานีอากรและการใช้จ่ายเงินของแผ่นดินแล้ว ยังได้ทำงานร่วมกับเคาน์ซิล ออฟ สเตท ซึ่งเป็นสภาที่ปรึกษาราชการแผ่นดิน ตั้งขึ้นเมื่อ 8 พฤษภาคม 2417 มีหน้าที่ถวายคำปรึกษา และความคิดเห็นต่างๆ ถ้าคำปรึกษาหรือความคิดเห็นนั้น ที่ประชุมมีมติเห็นชอบก็จะตราออกเป็น กฎหมายใช้บังคับได้ เพราะสถานนั้นมีพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวทรงเป็นองค์ประธานทำให้ ไม่ต้องหวั่นเกรงอิทธิพลผู้ใด

การตรวจสอบบัญชีในสมัยโบราณนั้น จะเน้นในการตรวจสอบรายรับมากกว่ารายจ่าย เพราะเหตุนี้ในอดีตการจัดเก็บภานีโดยใช้ระบบเจ้าภานีนายอากรทำให้เกิดการรั่วไหลของเงินแผ่นดิน ได้มาก การตรวจสอบที่อาจนับได้ว่าเป็นการตรวจเงินแผ่นดิน ก็คือการตรวจสอบพระยาอาหารบริรักษ์ (นุช) เสนาบดีกรมนา ซึ่งเป็นข้าราชการผู้ใหญ่ที่มีความสำคัญใกล้ชิดกับสมเด็จพระยาบรมมหาศรีสุริยวงศ์ โดยมีศักดิ์เป็นหลานชาย กล่าวคือเมื่อเคาน์ซิล ออฟ สเตท ได้เสนอให้มีการจัดระเบียบการเก็บ ค่านาใหม่ พระยาอาหารบริรักษ์ไม่ยอมรับและปฏิเสธที่จะปฏิบัติตาม และปรากฏว่ากรมนาเก็บภานี ค่านาเข้าพระคลังมหาสมบัติได้น้อยกว่ามาก เมื่อเทียบกับความจริงพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว จึงโปรดให้ตั้งกรรมการชำระสอบบัญชีเงินค่านาย้อนหลัง โดยมีพระยาทษาปณิกโกศล (โหมด อดายกุล) เป็นประธานศาลรับสั่งสอบสวนได้ความว่า บัญชีเงินค่านาของกรมนามีจำนวนเงินสูงกว่าบัญชี ที่แผ่นดินได้รับเป็นจำนวนถึง 6,775 ชั่ง และพบว่าพระยาอาหารบริรักษ์ร่วมมือกับเสมียนตรา และเจ้าพนักงานในจ้อราษฎ์บังหลวง ปลอมแปลงบัญชียกยอกเงินค่านามาใช้จ่ายส่วนตัว ตั้งแต่ ปีพ.ศ. 2411 – 2414 นอกจากนั้น จากการสอบสวนข้าราชการในกรมนา ยังพบว่า “พระยาอาหารบริรักษ์ เอาเข้าเปลือก ข้าวสารในฉางหลวงไปให้กำนันและเล็ยงบ่าวไพร่ในบ้านเรือนเป็นผลประโยชน์ ของตัว ยื่นบัญชีเงินหลวงมาก ส่งพนักงานแต่น้อย” เมื่อปรากฏหลักฐานชัดเจนพระบาทสมเด็จพระ จุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวจึงโปรดให้รับราชบาตร ถอดพระยาอาหารบริรักษ์กับหลวงสนิทสมบัติ และขุนรุทอักษรสเสมียนตราผู้สมรู้ร่วมคิดลงเป็นไพร่มีโทษและจำคุก

1.1 ออฟฟิศหลวงจุดเริ่มต้นการตรวจเงินแผ่นดินไทย

ภายหลังที่พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงวางระเบียบสำหรับการปรับปรุงการคลังของประเทศตามพระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ไปแล้ว ทรงพระราชดำริว่าการภาษีอากรอันเป็นเงินผลประโยชน์ก้อนใหญ่ สำหรับใช้จ่ายในราชการทำนุบำรุงบ้านเมือง และใช้จ่ายเป็นเบี้ยหวัด เงินเดือนข้าราชการฝ่ายทหารพลเรือนนั้น พระคลังมหาสมบัติยังจัดไม่รัดกุม เป็นระเบียบเรียบร้อย เงินผลประโยชน์ของรัฐบาลยังกระจุกกระจายตกค้างอยู่กับเจ้าภีณายาการเป็นจำนวนมาก เป็นเหตุให้เงินยังไม่พอใช้จ่ายในราชการและทำนุบำรุงบ้านเมืองให้สมดุลงิ่งทรงปรึกษากับสภาที่ปรึกษาราชการแผ่นดิน หรือ เคนซิลเลอร์ ออฟ สเตต (Councillors of State) พร้อมด้วยคณะเสนาบดี ตราพระราชบัญญัติกรมพระคลังมหาสมบัติ จุลศักราช 1237 ขึ้นเมื่อวันที่ 14 เมษายน พ.ศ. 2418 ว่าด้วยกรมต่างๆ ซึ่งจะเบิกเงินส่งเงินของทางราชการ โดยกรมพระคลังมหาสมบัติ มีฐานะเป็นกระทรวงเพราะ ใช้คำภาษาอังกฤษเพื่อเรียกอธิบดีว่า มินิสเตอร์ ออฟ ฟิแนนซ์ และเมื่อเปรียบเทียบเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบตามที่ปรากฏในพระราชบัญญัติสำหรับกรมพระคลังมหาสมบัติ กับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องในสมัยปัจจุบัน ก็จะเห็นได้ดังนี้

1.1.1 เจ้าพนักงานบัญชีรับเงิน อำนาจและหน้าที่ของเจ้าพนักงานผู้นี้เป็นหน้าที่ของกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร

1.1.2 เจ้าพนักงานบัญชีจ่ายเงิน และเจ้าพนักงานผู้เก็บเงิน เป็นอำนาจและหน้าที่ของกรมธนารักษ์

1.1.3 ปลัดอธิบดีเทียบเท่ากับปลัดกระทรวง และอธิบดีกรมบัญชีกลาง

1.1.4 เจ้าพนักงานใหญ่ ก็คือประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน⁶

จากพระราชบัญญัติสำหรับกรมพระคลังมหาสมบัติดังกล่าว พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตั้งออฟฟิศหลวง หรือ ออดิตออฟฟิศ (Audit Office) ขึ้นสำหรับเป็นที่ประชุมตรวจบัญชีคลังและให้มีฐานะเป็นอิสระไม่ขึ้นกับกรมพระคลังมหาสมบัติ มีเจ้าพนักงานใหญ่หรือหัวหน้าซึ่งเรียกว่า ออดิตอเยเนรอล (Auditor General) และผู้ช่วยเรียกว่า ดีปิวตีออดิตอเยเนรอล (Deputy Auditor General) มีหน้าที่ตรวจบัญชีเงินทองของแผ่นดินทั้งราชอาณาจักร และต้องถวายรายงาน โดยตรงเกี่ยวกับการตรวจบัญชี

ใน พ.ศ. 2433 พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงพระราชดำริว่า เมื่อกรมพระคลังมหาสมบัติได้รับการยกฐานะขึ้นเป็นกระทรวงแล้ว ตำแหน่งเจ้าพนักงานต่างๆ ซึ่งได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติกรมพระคลังมหาสมบัติ พ.ศ. 2418

⁶ หนังสือที่ระลึกวันสถาปนากระทรวงการคลัง 120 ปี พ.ศ.2418-2538, พระนคร: อมรินทร์พริ้นติ้ง, 2538

ไม่เพียงพอแก่ราชการที่เป็นอยู่ ตำแหน่งและหน้าที่ของผู้จะมารับราชการตามพระราชบัญญัติเดิมนั้น ก็ยังเป็นการบกพร่อง ขาดเกิน ก้าวก้าวไม่เรียบร้อย สมควรจะจัดการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติแบ่งกรมและตำแหน่งหน้าที่ ให้เหมาะสมแก่กาลสมัย จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติพระธรรมนูญหน้าที่ราชการในกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ รศ. 109 เมื่อวันที่ 7 ตุลาคม พ.ศ. 2433⁷

พระราชบัญญัตินี้ กำหนดให้กระทรวงพระคลังมหาสมบัติมีหน้าที่สำหรับรับ จ่าย และรักษาเงินแผ่นดินทั้งสรรพราชสมบัติพัสดุทั้งปวง กับถือบัญชีพระราชทรัพย์สำหรับแผ่นดินทั้งสิ้น และเก็บภาษีอากรเงินขึ้นแผ่นดินตลอดทั่วพระราชอาณาจักร มีเสนาบดีรับผิดชอบบังคับราชการในกระทรวงสิทธิขาด ซึ่งเสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติพระองค์แรกคือสมเด็จพระเจ้าน้องยาเธอเจ้าฟ้าจตุรนต์รัศมีกรมจักรพรรดิพงษ์

หลังจากที่พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวได้ทรงตราพระราชบัญญัติพระธรรมนูญหน้าที่ราชการในกระทรวงพระคลังมหาสมบัติแล้ว ต่อมาเมื่อวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2433 ปีเดียวกัน ก็ได้ทรงตราพระราชบัญญัติกรมตรวจ 16 มาตรา เพื่อใช้บังคับสำหรับกรมตรวจ โดยเฉพาะ เพราะเป็นกรมเจ้ากระทรวงที่สำคัญกรมหนึ่งในกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ แต่อย่างไรก็ตามกรมตรวจกลับมีความเป็นอิสระลดลงจากเดิม เช่น การรายงานผลการตรวจสอบหรือการใช้สินสเปคเตอที่จะทำการตรวจต้องเสนอให้เสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติพิจารณาก่อนนำทูลเกล้าฯ ถวายพระเจ้าอยู่หัว ผิดจากสมัยเมื่อครั้งเป็นอดีตออฟฟิศที่สามารถทูลเกล้าฯ รายงานผลการตรวจสอบแต่พระเจ้าอยู่หัวโดยตรง

ดังนั้นหน้าที่การตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดินของกรมตรวจจึงมีเหมือนเดิม เช่นเดียวกับสมัยที่เป็นออฟฟิศหลวง แต่ในส่วนอำนาจและความเป็นอิสระในการเข้าไปทำการตรวจสอบลดน้อยลงไป เช่นอำนาจในการเรียกหลักฐานหรือเรียกให้พนักงานอื่นใดมาชี้แจง กรมตรวจจะต้องแจ้งกรมพระคลังกลางให้เป็นผู้ออกหนังสือเรียกให้ ส่วนวิธีการตรวจสอบมีทั้งการตรวจก่อนจ่ายและตรวจหลังจ่าย ซึ่งบทบาทส่วนใหญ่จะเน้นไปที่การตรวจก่อนจ่าย โดยเฉพาะการตรวจฎีกาซึ่งเบิกจ่ายเงินแผ่นดิน หรือเมื่อกรมตรวจได้ตรวจราคาแล้วกรมสารบัญชีจะไม่ตรวจอีก เป็นต้น⁸

⁷ ประชุมกฎหมายประจำศก, เล่มที่ 12 รศ.109 (พ.ศ.2433), พระนคร: เติลเมิ้ล, 2478, อ้างในหนังสือ 120 ปี กระทรวงพระคลัง

⁸ เนตรทราย ตั้งจรศักดิ์, *บทบาทและ โครงสร้างของสถาบันการตรวจเงินแผ่นดิน*, วิทยานิพนธ์ปริญญา นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2538

อย่างไรก็ตามความพยายามในการผลักดันให้เกิดองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ให้มีความชัดเจน ก็เกิดขึ้นอีกครั้งในปี พ.ศ. 2449 เมื่อพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ทรงมีพระราชดำริให้ตั้งกรมสำรวจขึ้นในกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ เพื่อให้มีหน้าที่ตรวจการรับจ่าย การทำบัญชี และการเก็บรักษาเงินแผ่นดินในกระทรวงต่างๆ โดยปรากฏหลักฐานหนังสือกราบบังคมทูล ของสมเด็จพระยาดำรงราชานุภาพ เสนาบดีกระทรวงมหาดไทย ซึ่งทรงเห็นว่าถ้าจะตั้งกรมสำรวจขึ้น ควรให้มีหน้าที่ตรวจบัญชีการเงินที่กระทรวงต่างๆ ได้จัดทำขึ้นเท่านั้นเพื่อประโยชน์ ที่กระทรวงพระคลังฯ จะได้ว่ากระทรวงต่างๆ ได้รับจ่ายเงินแผ่นดินถูกต้องตามแบบ แต่หากวงหน้าที่ กรมสำรวจเป็นทางควบคุมหรือเข้าไปทักท้วงว่ากล่าวในราชการกระทรวงอื่นๆ ซึ่งมีเสนาบดีบัญชาการ อยู่แล้วและมีอำนาจความรับผิดชอบเท่ากับเสนาบดีกระทรวงพระคลังฯ ก็เกิดทางที่จะแลเห็นว่า ที่วงหน้าที่กรมสำรวจในกระทรวงพระคลังฯ นั้น เป็นด้วยไม่วางพระราชหฤทัยเสนาบดีเจ้า กระทรวงอื่นนอกจากกระทรวงพระคลังฯ นอกจากนี้ในประเด็นเรื่องการตรวจตราเงินผลประโยชน์ เจ้าพนักงานที่สำหรับจะไปสำรวจตรวจตรานั้น กรมสำรวจก็จำเป็นต้องใช้ผู้น้อยซึ่งน้ำหนักไม่พอ ทั้งในความชำนาญวิธีการเก็บผลประโยชน์อย่างเจ้าพนักงานที่มีหน้าที่ ทำการเก็บอยู่และไม่พอที่จะ ให้คนทั้งหลาย เชื่อความเที่ยงธรรมมั่นคงของเจ้าพนักงานผู้น้อยเหล่านั้น

ต่อมาพระเจ้าอนงยาเชอกรมขุนสมมตอมรพันธุ์ ราชเลขานุการในสมัยนั้น ได้ประทานสำเนาหนังสือของสมเด็จพระยาดำรงราชานุภาพ ให้พระยาสุริยานุวัตร (เกิด บุนนาค) ซึ่งเป็นเสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติในขณะนั้น ความเห็น โดยพระยาสุริยานุวัตรได้แสดง ความเห็นที่น่าสนใจว่า⁹

“...การตรวจแต่บัญชีที่พนักงานทำสำเร็จไว้แล้วอย่างเดียว หาพอที่จะเรียกได้ เต็มปากว่าเป็นการตรวจตรา เพื่อจะระวังรักษาผลประโยชน์แผ่นดิน ในทางรับเงินจ่ายเงินไม่ธรรมดา เงินทั้งสิ้นที่จะได้เก็บแก่ราษฎรในนามและในอำนาจของรัฐบาลนั้น จำเป็นจะต้องมาตั้งรับลงในบัญชี ของกระทรวงพระคลังทั้งสิ้น รายเงินที่จะจำหน่ายออกไปในราชการก็เหมือนกัน ถ้ามีละนั้นก็ จะเท่ากับว่ารัฐบาลจะยอมให้การรักษาผลประโยชน์แผ่นดินถอยหลังไปอย่างเก่า...”

กล่าวโดยสรุปความเห็นของพระยาสุริยานุวัตร นั้นเห็นว่ากรมสำรวจหรือกรม ที่จะตรวจบัญชี และการเงินของแผ่นดินนั้น ควรอยู่ในสังกัดกระทรวงการคลังฯ มีอำนาจและหน้าที่ ที่จะตรวจบัญชีและการเงินของกระทรวงต่างๆ และให้กรมสำรวจตรวจการเก็บภาษีอากรและผลประโยชน์ แผ่นดินที่กระทรวงอื่นจัดเก็บเพื่อจะป้องกันการรั่วไหล และให้ได้พระราชทรัพย์มากขึ้น ส่วนทางการ จ่ายนั้นสมควรจะตรวจว่าได้จ่ายถูกต้องตามแบบแผนของกระทรวงพระคลังฯ และเป็นไปตาม

⁹ หอจดหมายเหตุแห่งชาติ ม-ร 5ข/2 เรื่องจัดตั้งกรมสำรวจหรือกรมตรวจ (6 ธค. 125 – 8 มค. 126)

พระราชกำหนดกฎหมายหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อป้องกันการรั่วไหลในฝ่ายรายจ่ายอีกทางหนึ่งด้วย แต่การตรวจทั้งเงินผลประโยชน์และรายจ่ายเงินแผ่นดินนี้ก็จะต้อง มีอำนาจที่จะสอบถาม และขอคำชี้แจงเหตุผลต่างๆ จากเจ้ากระทรวงผู้รับตรวจ เมื่อเจ้าพนักงานกรมสำรวจเห็นการใด คลาดเคลื่อนแล้ว ก็ให้รายงานเสนอเสนาบดีกระทรวงพระคลังฯ ผู้ซึ่งจะแจ้งความไปยังเสนาบดีเจ้า กระทรวงนั้นๆ ขอให้จัดการแก้ไขและได้แนบตัวอย่างรายงานการสำรวจของนายอีพลอริโอ ที่ไปตรวจการรับจ่ายเงินในมณฑลภูเก็ตเป็นตัวอย่าง

1.2 ก่อนเกิดกรมตรวจเงินแผ่นดิน

ในปี พ.ศ. 2454 รัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว ปัญหาเศรษฐกิจ ที่สำคัญคือปัญหางบประมาณ รายได้ไม่สมดุลกับงบประมาณรายจ่าย พระองค์ทรงแก้ปัญหา โดยการตั้งกรรมการการตรวจการรับและจ่ายเงินแผ่นดินในกระทรวงต่างๆ ประกอบด้วย หม่อมเจ้าพร้อมอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการและมีกรรมการอีก 4 คน ได้แก่ พระยาภักดีนิคม (เจนส์ ไอ.เวสเตนการ์ด) ที่ปรึกษาราชการแผ่นดิน, นายวิลเลียมสัน ที่ปรึกษาราชการกระทรวงพระคลัง, นายเกรแฮม ที่ปรึกษาราชการกระทรวงเกษตรราธิการ และพระยารัษฎานุภาค โสภณ เจ้ากรมสรรพากร เป็นกรรมการ โดยกรรมการมีหน้าที่ตรวจรายรับรายจ่ายในกระทรวงต่างๆ ทุกกระทรวงที่มีหน้าที่ ในการรับและจ่ายเงินแผ่นดิน คูณมิให้รายได้ของรัฐรั่วไหล และตัดรายจ่ายที่ไม่จำเป็นออก เพื่อประหยัดรายจ่ายให้แก่รัฐ

ข้อเสนอแนะที่สำคัญของคณะกรรมการดังกล่าว ซึ่งเป็นที่มาของกรมตรวจเงินแผ่นดิน ปรากฏหลักฐานในหนังสือกราบบังคมทูลของพระเจ้าบรมวงศ์เธอ กรมพระจันทบุรีนฤนาถ เสนาบดีกระทรวงพระคลัง วันที่ 7 ตุลาคม พ.ศ. 2455 ความตอนหนึ่งว่า

“...ในคำปรึกษาของกรรมการตรวจพระราชทรัพย์กรรมการเห็นควรมีกองตรวจ ซึ่งไปตรวจตามกรมที่เป็นผู้เก็บเงินอีกพวกหนึ่ง การอันนี้ถึงแม้ว่ากรรมการจะไม่ได้มีความเห็น ว่าควรมีขึ้น ข้าพระพุทธเจ้าก็ต้องกราบบังคมทูลพระกรุณา ขอพระราชทานพระบรมราชานุญาตตั้งขึ้น เพราะเวลานี้ถึงสมัยที่จะต้องตรวจดังนั้นแล้ว การตั้งกรมเช่นนี้ขึ้นข้าพระพุทธเจ้าได้เตรียมไว้แล้ว คือได้ส่งมิสเตอร์โพลริโอเจ้ากรมสารบาณูชี ซึ่งทำการในหน้าที่เจ้าจำนวน (คือนำที่เก็บเงินรายได้ ในกระทรวงพระคลังฯ) ออกไปศึกษาวิธีมาแต่ประเทศยุโรป ได้ทำรายงานเสนอข้าพระพุทธเจ้า เป็นที่พอใจแล้ว เห็นด้วยเกล้าฯ ว่าการตรวจทั้ง 2 อย่าง (audit & inspection) พอจะเริ่มจัดได้แล้ว ได้คิดด้วยเกล้าฯว่าจะให้มิสเตอร์โพลริโอเป็นผู้จัดตั้งแผนราชการอันนี้...”

นอกจากนี้ยังปรากฏหลักฐานสำคัญ คือ หนังสือของพระเจ้าบรมวงศ์เธอ กรมพระจันทบุรีนฤนาถ เสนาบดีกระทรวงพระคลัง ลงวันที่ 9 ตุลาคม พ.ศ. 2455 ซึ่งเป็นหนังสือ กราบบังคมทูลพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว เพื่อให้ทรงทราบเรื่องตอบคำถามตามที่

กรรมการตรวจเงินรายได้รายจ่ายของแผ่นดิน ได้ถามปัญหากระทรวงพระคลัง โดยในตอนหนึ่ง ได้แสดงเหตุผลที่ทำให้เข้าใจว่าเหตุใดกรมตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งจัดตั้งครั้งแรกจึงขึ้นอยู่กับกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ และบทบาทหน้าที่ของกรมตรวจเงินแผ่นดินเมื่อริเริ่มให้มีการจัดตั้ง ดังความตอนหนึ่งว่า

“...ปัญหานี้เลยมีคำถามต่อไปถึงการตรวจว่าจะอยู่ในกระทรวงพระคลังฯ เป็นผู้ตรวจหาเป็นกองหนึ่งไม่ขึ้นแก่ผู้ใด ตามความคิดเดิมของกระทรวงพระคลังฯ นั้นต้องเป็นเจ้าพนักงานคลัง เพราะเรื่องย่อมเกิดแต่ทางคลังและบรรดาเมตติเรียลก็อยู่ในคลังแล้วทั้งสิ้น แต่เมื่อสนทนากันนั้น สรรพที่ว่าตรวจย่อมปะปนกันไปกับ อินสเปกชัน ที่แท้การตรวจนั้นแบ่งออกได้เป็นสองทางคืออดีต กับ อินสเปกชัน อดีตนั้นจำเป็นต้องอยู่ในเจ้าพนักงานคลังอยู่เอง ส่วนอินสเปกชันนั้น เป็นปัญหาในประชุมคราวนั้นหาได้ตกลงไปประการใดไม่ ได้ทราบเกล้าฯ ในชั้นนั้นว่า กระทรวงนครบาลไม่มีความรังเกียจที่จะให้การอินสเปกชันอยู่ในกระทรวงพระคลังฯ ขอแต่ให้ผู้ตรวจ (อินสเปกเตอร์) นั้นเป็นคนชั้นสูงเป็นพอใจ ส่วนมหาดไทยนั้นเห็นว่าไม่ควรให้เป็นเจ้าพนักงานคลัง เพราะชกตัวอย่างเมื่อคราวพระสุริยานุวัตร ได้จัดการตั้งกรมสำรวจว่าเป็นการไม่สำเร็จไปได้ เพราะเป็นที่รังเกียจแก่ผู้จัดเก็บเงินแผ่นดิน

แต่การที่กระทรวงมหาดไทยกล่าวที่ไม่สำเร็จได้ และตามความเป็นจริง เมื่อพระยาสุริยานุวัตรจัดการสำรวจนั้น ไม่สำเร็จได้ก็เพราะพระยาสุริยานุวัตรหาเจ้าหน้าที่กรมสำรวจหาได้เข้าใจวิธีอินสเปกชันไม่ ไปเข้าใจเสียว่าการอินสเปกชันนั้นเป็น ดิเต็กคิว เวก สำหรับจับขโมยที่ลือบังพระราชทรัพย์ การตรวจครั้งนั้นมีวิธีที่จุ่มไปตรวจ ด้วยหวังจะจับการลือ โกง ซึ่งกระทำให้เป็นการเดือดร้อนในหมู่ข้าราชการผู้เก็บเงิน ไม่แต่ในกระทรวงอื่นแม้ในโรงภาษีเองก็ไม่พ้น

การอินสเปกชันที่ตั้งขึ้นครั้งนั้น ตั้งขึ้นโดยที่เสนาบดีมีความเข้าใจว่าบันดาเจ้าพนักงานคลังต้อง โกง ประกอบด้วยความประสงค์ที่จะหางานให้แก่ข้าราชการบางคนได้ ทำกับปราศจากความรู้ในวิธฤาไคร่ครวญทุกประการหมด การจึงไม่เป็นผลอันสำเร็จได้ ส่วนการอินสเปกชันแท้นั้น ประสงค์ความสม่าเสมอในการเก็บเงินส่งเงินเป็นประมาณ การจับลือ โกงนั้นก็ไปไปด้วยตามธรรมดา การอินสเปกชันตามแบบที่ชาวยุโรปได้จัดมา จึงต่างกันกับวิธีของกรมสำรวจ ดังนี้ และข้อที่กระทรวงมหาดไทยวิตกนั้น ไม่อาจมีเหตุขึ้นได้

ต่อมาเมื่อได้ประชุมกันเสร็จแล้ว ข้าพระพุทธเจ้าได้ทราบเกล้าฯ ว่ากระทรวงนครบาลกลับขัดข้องด้วยเหตุว่า ถ้ากองตรวจอยู่ในกระทรวงพระคลัง “ใครจะเป็น ผู้ตรวจคลัง” ดังนี้ การที่เห็นดังนี้ข้าพระพุทธเจ้าเห็นด้วยเกล้าฯ ว่ายังมีความเข้าใจเหมือนพระยาสุริยานุวัตรอยู่นั้นเอง คือว่าการอินสเปกชันนั้นเป็นการจับ โกง ถ้าฉนั้นชาวคลังที่เป็นผู้เก็บเงินเอง ก็ไม่ต้องตรวจกันชวนกัน ยกยกได้สวดกดา ความเห็นดังนี้เป็นการเข้าใจผิดโดยแท้

เมื่อวันประมุขนั้นกรรมการหาได้ตกลงประการใดไม่ เป็นแต่รับไปพิจารณาต่อไป แต่ความเห็นข้าพระพุทธเจ้านั้น เห็นด้วยเกล้าฯ ว่าควรอยู่ในหน้าที่คลัง เพราะเหตุประการดังที่ได้ กราบบังคมทูลพระกรุณาแล้วด้วย ก็มีเหตุอื่นคือว่า ถ้าเป็นกรมมหาดกองใดที่นอกไปจากกระทรวง พระคลังฯ กรมมหาดกองนั้นจะขึ้นต่อใคร รายงานเหตุการณ์ที่จะจัดให้ได้เรียบนั้น ใครจะเป็นผู้รับ พิจารณาและจัดให้สำเร็จ ถ้าต้องตั้งกระทรวงมหาดกรมใดมีหัวหน้าสูงเท่าเสนาบดี ก็เสมอว่า มีกระทรวงพระคลัง 2 กระทรวง ถ้าให้ขึ้นกับกระทรวงมหาดไทยมหาดกองนครบาลซึ่งมีหน้าที่ สรรพากร การที่จัด ไปก็ต้องก้าวก้าวราชการของกระทรวงพระคลัง ส่วนการรับผิดชอบว่าจะมี พระราชทรัพย์จ่ายพอเพียงหรือไม่นั้น กระทรวงพระคลังฯ ไม่อาจรับได้ เพราะการส่งเงินเข้าพระคลัง ไม่เป็นการที่อาจบังคับ การเป็นอยู่ดังนี้จึงเห็นด้วยเกล้าฯ ว่ากองควรอยู่ในกระทรวงพระคลังฯ นั้น เป็นทางที่ถูกและเป็นทางที่ประหยัดพระราชทรัพย์ได้มาก...” และหลังจากที่ได้มีหนังสือกราบบังคมทูล ถึงเรื่องเกี่ยวกับการจัดตั้งกรมตรวจเงินแผ่นดินนั้น เวลาล่วงมารวม 3 ปี จนกระทั่งวันที่ 15 กันยายน พ.ศ. 2458 พระเจ้าบรมวงศ์เธอ กรมพระจันทบุรีนฤนาถ เสนาบดีกระทรวงพระคลัง จึงได้มีหนังสือ ที่ 4362/96 กราบบังคมทูลพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว เพื่อขอพระราชทานประกาศ พระบรมราชโองการตั้งกรมตรวจเงินแผ่นดิน¹⁰

1.3 ประกาศตั้งกรมตรวจเงินแผ่นดิน

องค์กรที่ทำหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินของไทย จึงถือกำเนิดขึ้นตามประกาศตั้ง กรมตรวจเงินแผ่นดิน เมื่อวันที่ 18 กันยายน 2458 โดยมีพระราชโองการในพระบาทสมเด็จพระ มงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวว่า “การเก็บเงินผลประโยชน์รายได้เงินแผ่นดินและเงินที่เบิกจ่ายใช้ ในราชการแผ่นดินทุกวันนี้ มีจำนวนเงินทั้งรายได้และรายจ่ายมากกว่าแต่ก่อนเป็นอันมาก สมควรที่จะเพิ่มการตรวจตราให้อิ่งขึ้น จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตั้งกรมตรวจเงินแผ่นดินขึ้น ในกระทรวงการคลังฯ อีกกรมหนึ่ง สำหรับไปตรวจราชการเงินแผ่นดินหรือการเงินอย่างหนึ่งอย่างใด ที่รัฐบาลเป็นผู้ดูแล รับผิดชอบยังสถานที่ทำการนั้นๆ...”¹¹

ต่อมาได้มีประกาศกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ กำหนดหน้าที่ของกรมตรวจเงิน แผ่นดิน เพื่อมิให้ซ้ำซ้อนกับกรมตรวจและกรมสารบัญชีที่มีมาแต่เดิมและได้โปรดเกล้าฯ ให้เปลี่ยน นามกรมตรวจและกรมสารบัญชีเสียใหม่ว่ากรมบัญชีกลาง ทั้งนี้หน้าที่การตรวจสอบของกรมบัญชีกลาง มีลักษณะการตรวจแบบ Pre Audit หรือตรวจก่อนจ่าย ส่วนหน้าที่ใหม่ของกรมตรวจเงินแผ่นดิน เป็นการตรวจแบบ Post Audit หรือตรวจหลังจ่าย

¹⁰ หอจดหมายเหตุแห่งชาติ ม-ร.6 รล/2

¹¹ ประกาศตั้งกรมตรวจเงินแผ่นดิน วันที่ 18 กันยายน พ.ศ.2458

กรมตรวจเงินแผ่นดินยังคงเป็นหน่วยงานที่ขึ้นอยู่กับกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ เช่นเดียวกับครั้งสมัยเป็นกรมตรวจ มีอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้บังคับบัญชาและรายงานผลการตรวจสอบเสนอต่อเสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ แต่อย่างไรก็ตามกฎหมายไม่ได้กำหนดให้อธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดิน สามารถทำรายงานทูลเกล้าฯ ถวายพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว ดังที่เคยปรากฏในพระราชบัญญัติกรมตรวจ 16 มาตรา ซึ่งหากมองดูแล้วความเป็นอิสระยังถูกจำกัดอยู่ในบังคับของกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ ซึ่งถือว่าลดลงจากสมัยที่เป็นออฟฟิศหลวง แต่อำนาจในการตรวจสอบกระทรวงต่างๆ กลับมีมากขึ้น ทั้งนี้การเข้าตรวจของกรมตรวจเงินแผ่นดินไม่ต้องขออนุญาตเสนาบดีกระทรวงนั้นๆ ก่อนเข้าตรวจเหมือนดังเช่นอดีต

กรมตรวจเงินแผ่นดินมีขอบเขตและอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบเฉพาะบุคคลที่มีตำแหน่งเกี่ยวกับการรับจ่ายเงิน เก็บรักษาเงินของแผ่นดิน หรือเงินอย่างอื่นที่รับผิดชอบเท่านั้น แต่ไม่มีอำนาจเกี่ยวข้องในการงานของกรมอื่นๆ ดังที่กล่าวไปแล้วข้างต้นว่าการเข้าตรวจสอบกระทรวงต่างๆ เจ้าพนักงานผู้ตรวจสามารถเข้าตรวจได้ โดยไม่ต้องขออนุญาตเสนาบดีกระทรวงนั้นอีก และยังสามารถเรียกผู้รับตรวจชี้แจงการใดๆ ในหน้าที่ของผู้รับตรวจได้ นอกจากนี้ยังมีหน้าที่ให้การแนะนำเจ้าพนักงานของกรมที่ไปทำการตรวจในข้อกฎหมายและกฎบังคับเฉพาะด้านการเงิน

1.3.1 อธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดินคนแรก

พระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงแต่งตั้ง นายอี ฟลอริ โอ ชาวอิตาลีเสีย ให้ดำรงตำแหน่งอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดินคนแรก นายอี ฟลอริ โอ นั้นเริ่มเข้ารับราชการในกรมสารบัญชี เมื่อปี พ.ศ. 2436 และเป็นบุคคลแรกที่วางรูปแบบบัญชีสากลที่ใช้ถือปฏิบัติ ในกรมบัญชีกลางสืบมา อย่างไรก็ตามนายอี ฟลอริ โอ แม้จะเป็นชาวอิตาลีเสียแต่ก็เป็นคนในบังคับของออสเตรีย ฮังการี ซึ่งต่อมาสยามได้ประกาศสงครามกับเยอรมันและออสเตรีย ฮังการี ในสงครามโลกครั้งที่ 1 เมื่อปี พ.ศ. 2460 นายอี ฟลอริ โอ จึงได้ลาออกจากตำแหน่งอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งในช่วงต้นของการก่อตั้งกรมตรวจเงินแผ่นดินนั้น นายอี ฟลอริ โอ ได้วางรากฐานรูปแบบรายงานการตรวจสอบเริ่มตั้งแต่ รูปแบบรายงานการตรวจเงินแผ่นดิน รูปแบบรายงานการตรวจสอบชนบัตรเล็กใช้รูปแบบรายงานการตรวจอำเภอ รูปแบบรายงานการตรวจสอบสรรพากรจังหวัด เป็นต้น¹²

1.3.2 ความเกี่ยวข้องกับกรมบัญชีกลาง

หลังจากที่นายอี ฟลอริ โอ พ้นจากตำแหน่งอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดิน พระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงโปรดเกล้าฯ ให้พระยาพลเทพ (เฉลิม โกมารกุล ฒ นคร) อธิบดีกรมบัญชีกลางขณะนั้นเป็นผู้กำกับดูแลกรมตรวจเงินแผ่นดิน ตั้งแต่ช่วงปี พ.ศ. 2460 - 2464

¹² คำสั่งกรมตรวจเงินแผ่นดิน ปี พ.ศ. 2458 - 2460

ต่อมาเมื่อเจ้าพระยาพลเทพไปดำรงตำแหน่ง เสนาบดีกระทรวงเกษตราธิการ ทรงโปรดเกล้าฯ ให้พระยานุรักษ์ราชโกษาเป็นอธิบดีกรมบัญชีกลางและกำกับดูแลกรมตรวจเงินแผ่นดิน ตั้งแต่ พ.ศ. 2464 – 2469

จากอดีตจึงเห็นได้ว่ากรมตรวจเงินแผ่นดิน มีความเกี่ยวข้องกับกรมบัญชีกลาง หรือกรมสารบัญชีอย่างมาก เริ่มตั้งแต่สมัยที่อดีตออดิเตอร์ไปสททกับกองจ่ายในกรมบัญชีกลาง ต่อมาอธิบดีกรมตรวจและอธิบดีกรมสารบัญชีเป็นบุคคลเดียวกัน โดยเรียกชื่อกรมทั้งสองว่า กรมตรวจและกรมสารบัญชี ความเกี่ยวข้องของกรมทั้งสองยังเกิดขึ้นอีกครั้งในสมัยพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว เมื่อกรมตรวจเงินแผ่นดินได้ถูกสมทบเข้ากับกรมบัญชีกลาง ในปี พ.ศ. 2469

1.3.3 การตรวจเงินแผ่นดินหลังเปลี่ยนแปลงการปกครอง

เมื่อคณะราษฎรได้ทำการเปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ มาเป็นระบอบประชาธิปไตยเมื่อปี พ.ศ. 2475 หลักการควบคุมเงินแผ่นดินที่เคยใช้มาก่อนนี้ได้เปลี่ยนแปลงไป โดยทางคณะกรรมการราษฎรเห็นว่างานตรวจเงินแผ่นดิน ที่สังกัดอยู่ในกรมบัญชีกลาง กระทรวงพระคลังมหาสมบัติย่อมขาดความเป็นอิสระในการแสดงความคิดเห็นในการตรวจสอบ จึงเห็นสมควรโอนกรมตรวจเงินแผ่นดินมาขึ้นต่อคณะกรรมการราษฎร พระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัวจึงได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศโอนกรมตรวจเงินแผ่นดิน ไปขึ้นต่อคณะราษฎร เมื่อวันที่ 20 กรกฎาคม พ.ศ. 2475 โดยมี หลวงดำรงอิสรานูวรรต (หม่อมหลวงคำรึห์ อิศรางกูร) เป็นผู้ทำการแทนอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดิน

หลังจากโอนไปขึ้นกับคณะราษฎรแล้วงานตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระในการตรวจสอบมากขึ้น และกลายเป็นหน่วยงานที่มีความสำคัญเนื่องจากในขณะนั้น คณะกรรมการราษฎรเป็นกลุ่มบุคคลที่มีอำนาจสูงสุดในการบริหารประเทศ ทั้งนี้เมื่อแยกออกจากกรมบัญชีกลางแล้วได้มีการจัดทำบันทึกข้อตกลงระหว่างอธิบดีกรมบัญชีกลางกับผู้ทำการแทนอธิบดี กรมตรวจเงินแผ่นดินเพื่อกำหนดอำนาจหน้าที่และขอบเขตในการตรวจสอบของกรมตรวจเงินแผ่นดิน ไว้ดังนี้

- 1) การคุมยอดงบประมาณให้กรมบัญชีกลางคุม
- 2) กรมตรวจเงินแผ่นดินคงตรวจปลัดบัญชีว่าได้รับเงินจากกรมบัญชีกลางไปเท่าไรและใช้จ่ายไปถูกต้องตามประเภทที่เบิกหรือไม่
- 3) กรมตรวจเงินแผ่นดินทำการตรวจใบสำคัญ ณ สำนักงานกรมกองที่เบิกจ่าย
- 4) การตรวจจ่ายเงินเดือนเป็นหน้าที่ของกรมตรวจเงินแผ่นดิน ที่จะทำการตรวจสอบว่าได้จ่ายตามงบประมาณอนุญาตและตามกระทรวงพระคลังฯ ได้เห็นชอบด้วยแล้ว
- 5) การขึ้นเงินเดือนทุกราย กระทรวงพระคลังฯ จะส่งสำเนาหนังสืออนุญาตไปให้กรมตรวจเงินแผ่นดินด้วย

6) ใบสำคัญตามหัวเมือง กรมกองต่างๆ ในชั้นนี้ให้ภาคตรวจภาคเดิม แต่ส่งรายงานการตรวจให้กรมตรวจเงินแผ่นดินทราบ

7) กรมบัญชีกลางแบ่งคนให้กรมตรวจเงินแผ่นดินไป 90 คน เฉพาะที่ทำการตรวจใบสำคัญและบัญชี

8) กรมบัญชีกลางโอนงบประมาณค่าใช้จ่ายไปให้ด้วย

9) งานที่ค้างอยู่ให้เสนอดกรมบัญชีกลาง ส่วนงานใหม่ให้ฟังคำสั่งคณะกรรมการราษฎร

ขอบเขตการตรวจสอบในช่วงที่โอนมาสังกัดคณะกรรมการราษฎรนั้น การตรวจสอบจะเน้นเฉพาะส่วนกลาง ส่วนภูมิภาคยังอยู่ในความรับผิดชอบของกรมบัญชีกลาง ในด้านวิธีการตรวจสอบยังคงถือปฏิบัติเหมือนสมัยที่รวมกับกรมบัญชีกลาง โดยแบ่งกองใหม่ ออกเป็น 4 กอง ได้แก่ กองบัญชาการกลาง กองตรวจการบัญชี กองตรวจใบสำคัญ และกองตรวจการจังหวัด ในส่วนของกองตรวจใบสำคัญนั้น เพื่อความสะดวกรวดเร็วในการตรวจสอบได้ ยกกองตรวจใบสำคัญไปประจำที่กรมกองเหล่านั้นแทนที่จะเรียกใบสำคัญมาตรวจสอบเอง ในที่ทำการตรวจเงินแผ่นดิน การไปนั่งตรวจสอบของข้าราชการในปัจจุบันคงมาจากกิจกรรมดังกล่าว นอกจากนี้การไปนั่งตรวจใบสำคัญที่กรมกองต่างๆ ยังเกิดประโยชน์กับผู้รับตรวจในกรณีที่เกิดปัญหาติดขัด ไม่เข้าใจในข้อระเบียบ ผู้ตรวจสอบของกรมตรวจเงินแผ่นดินสามารถแนะนำชี้แจงข้อระเบียบนั้นได้ทันที การไปนั่งตรวจใบสำคัญตามกรมกองอื่นๆ จึงเป็นที่มาของคำว่า สายตรวจนั่นเอง

1.3.4 พระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476

การเปลี่ยนแปลงการปกครองยังส่งผลทำให้ระบบการควบคุมเงินของแผ่นดินเปลี่ยนแปลงไปเริ่มตั้งแต่กระบวนการพิจารณาความเหมาะสมของงบประมาณรายได้รายจ่าย จากเดิมที่พระมหากษัตริย์ทรงเข้าร่วมพิจารณางบประมาณพร้อมเสนาบดีตามแต่ละกระทรวง เปลี่ยนมาเป็นสภาผู้แทนราษฎรเป็นผู้พิจารณา เช่นเดียวกับการเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบ ภายใต้พระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476 ซึ่งมีเจตนารมณ์และสาระสำคัญให้การตรวจตราทรัพย์สินของแผ่นดินเป็นที่เชื่อถือของประชาราษฎร

พระราชบัญญัตินี้ตั้งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน แทนที่กรมตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีฐานะเทียบเท่ากรม สังกัดสำนักนายกรัฐมนตรีโดยกำหนดหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไว้ดังนี้¹³

¹³ มาตรา 5 พระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476

1) ตรวจสอบงบปีเงินรายรับรายจ่ายของแผ่นดิน หรืองบแสดงฐานะการเงินแผ่นดินประจำปี ซึ่งคณะรัฐมนตรีจะนำเสนอต่อสภาผู้แทนราษฎร และแสดงความเห็นว่ารายการจำนวนเงินรับและจ่ายตามงบปีนั้นได้เป็นไปตามงบประมาณประจำปี และตามความเป็นจริงหรือไม่

2) ตรวจสอบบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี และแสดงความเห็นว่า การรับจ่ายเป็นการถูกต้อง และเป็นไปตามกฎหมายหรือไม่

3) ตรวจสอบงบบัญชีของทบวงการเมืองใดๆ ที่นายกรัฐมนตรีจะได้อั่งให้ตรวจสอบเป็นครั้งคราวแล้ว ทำรายงานเสนอนายกรัฐมนตรี

4) เมื่อทำการตรวจสอบบัญชีและเอกสารใดๆ ปรากฏว่าบัญชีไม่ถูกต้อง และเป็นการทุจริตก็มอบคดีให้เจ้าหน้าที่ฟ้องผู้กระทำความผิดต่อศาลตามกฎหมาย

5) ทำการตรวจบัญชีเอกสารและทรัพย์สินของทบวงการเมือง

6) เรียกพนักงานเจ้าหน้าที่ของทบวงการเมืองที่รับตรวจมาเพื่อสอบสวน

7) เรียกบุคคลใดๆ มาให้การเป็นพยานในการตรวจสอบบัญชี เอกสาร และทรัพย์สินของแผ่นดิน

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินประกอบไปด้วย ประธานคณะกรรมการ คณะกรรมการและเลขาธิการ ตำแหน่งประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเทียบเท่าอธิบดี ขณะที่เลขาธิการคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีตำแหน่งเทียบเท่ารองอธิบดี ทั้งสองตำแหน่งนี้ ถือเป็นข้าราชการชั้นพิเศษ ส่วนคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินถือเป็นข้าราชการชั้นเอกระดับหัวหน้ากอง

ประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ซึ่งทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ตั้งขึ้น โดยคณะรัฐมนตรี เป็นผู้เลือกและเสนอขอความเห็นชอบคณะกรรมการราษฎร ให้เป็นผู้ดำเนินการ และควบคุมกิจการทั้งหลายในคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ตำแหน่งเลขาธิการและกรรมการตรวจเงินแผ่นดินนั้นก็จะได้รับพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ตั้งขึ้น โดยมติคณะรัฐมนตรี เช่นเดียวกัน

หลวงคำริอิสรานูวรรต คือผู้ดำรงตำแหน่งประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นท่านแรก โดยมี หลวงวรพากย์พินิจเป็นเลขาธิการ สำหรับกรรมการตรวจเงินแผ่นดินชุดแรกที่ได้รับโปรดเกล้าฯ ตั้งขึ้น โดยมติคณะรัฐมนตรีเมื่อปี พ.ศ. 2476 มีทั้งหมด 19 คน ผลที่ได้รับจากการตราพระราชบัญญัติฉบับนี้ทำให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจตรวจสอบทรัพย์สินสมบัติของแผ่นดินอย่างทั่วถึง รวมทั้งตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน ผลประโยชน์ซึ่งรัฐบาลได้เก็บมาจากราษฎรให้ได้รับการดูแลตรวจตรามากพอที่จะทำให้ประชาชนไว้วางใจรัฐบาล ในเรื่องการเงินของแผ่นดิน

หลวงคำริอิศรานูวรรตมีส่วนสำคัญ ในการยกร่างพระราชบัญญัติว่าด้วย คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476 และได้รับพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่ง ประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินคนแรกขณะมีอายุเพียง 30 ปี และอยู่ในตำแหน่งยาวนาน ถึง 12 ปี (พ.ศ. 2476 – 2488)

หลวงคำริอิศรานูวรรตได้พัฒนางานตรวจเงินแผ่นดิน ก้าวหน้าเป็นอย่างยิ่ง ทั้งนี้ในรายงานแสดงกิจการของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินระหว่าง ปี 2475 – 2480 ได้กล่าวถึง การดำเนินงานของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ในช่วงแรกว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีจุดหมาย สำคัญ 4 ข้อ คือ

- 1) รายจ่ายเป็นไปตามข้อบังคับหรือระเบียบของกระทรวงการคลังหรือไม่
- 2) รายรับเป็นไปตามกฎหมายหรือข้อบังคับใดๆ หรือไม่
- 3) ทั้งรายรับและรายจ่ายเป็นไปตามความจริงและตามงบประมาณหรือไม่

เพราะเหตุใด

- 4) ทรัพย์สินที่มีอยู่ถูกต้องเพียงไร

ช่วงปี พ.ศ. 2508 ในสมัยของประธาน คำเนิง ชาญเลขา สำนักงานคณะกรรมการ ตรวจเงินแผ่นดินมีบทบาทในฐานะเป็นหน่วยงานหนึ่งในการป้องปรามการทุจริต นอกเหนือ จากการตรวจสอบบัญชีและรับรองงบการเงินของแผ่นดินแล้ว สำนักงานฯ ยังทำหน้าที่สืบสวน สอบสวนทางการเงินการบัญชี (Investigation) ตลอดจนดำเนินการตรวจสอบกรณีทุจริตทางการเงิน อีกทางหนึ่งด้วย

โดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินได้ให้ความสนใจในการตรวจสอบสัญญา การจัดซื้อจัดจ้างของส่วนราชการมากขึ้น เพราะสัญญาต่างๆ ที่หน่วยงานราชการทำนั้นมักมีช่องว่าง ทำให้เกิดความผิดพลาดอยู่บ่อยครั้ง เช่น สัญญาประมูลรับเหมาก่อสร้าง สัญญาซื้อสิ่งของวัสดุ ใช้ในราชการ เป็นต้น นอกจากนี้สำนักงานฯ ได้เริ่มใช้วิธีทดสอบหรือการสุ่มตรวจสอบ (Sampling) เนื่องจากการตรวจสอบบัญชีงบเดือน และใบสำคัญโดยละเอียดอย่างที่เคยปฏิบัติกันมานั้น ไม่เหมาะสม กับภาระงานที่เพิ่มขึ้นจึงเห็นควรปรับปรุงวิธีการทดสอบเพื่อการตรวจสอบประสพผลกว้างขวางขึ้น

1.3.5 พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522

การตรวจเงินแผ่นดินไทยได้เปลี่ยนแปลงอีกครั้งในปี พ.ศ. 2522 หลังจาก ที่ได้ตราพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 ขึ้น และยกเลิกพระราชบัญญัติว่าด้วยการ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476 โดยเหตุผลในการยกเลิกเนื่องด้วยรัฐบาลสมัยนั้น เห็นว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่อยู่ในรูปของคณะกรรมการทำให้การปฏิบัติงานไม่ก้าวหน้ารวดเร็ว ทันท่วงทีกับการขยายตัวของภาระงานที่เพิ่มขึ้น และจำนวนคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งในขณะนั้น

มีอยู่ประมาณ 30 คน ทำให้องค์กรใหญ่เกินไป ประกอบกับกรรมการแต่ละคนปฏิบัติหน้าที่อยู่ตามภาคต่างๆ การเรียกประชุมเพื่อพิจารณาเรื่องทุจริตแต่ละครั้งทำให้เสียเวลามาก จึงสมควรเปลี่ยนแปลงแก้ไขรูปแบบ จากคณะกรรมการมาเป็นรูปแบบที่มีผู้อำนวยการสำนักงานเป็นผู้รับผิดชอบงานการตรวจเงินแผ่นดิน

พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 ยังได้เพิ่มบทบาทการตรวจสอบของสำนักงานฯ ให้ครอบคลุมภาระงานหลายอย่างจากเดิม เช่น ให้อำนาจตรวจสอบประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และความประหยัดจากการใช้เงินงบประมาณรวมทั้งให้อำนาจตรวจสอบการขัดเก็บภาษีอากร เป็นต้น นับได้ว่าเป็นการพัฒนาบทบาทขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดินไทยให้สอดคล้องกับปณิธานสากลว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน อีกทางหนึ่งด้วย ทั้งนี้การตรวจเงินแผ่นดินสมัยใหม่ส่วนใหญ่แล้วจะให้ความสำคัญต่อการตรวจสอบที่ครอบคลุมด้านการเงิน (Financial Audit) การปฏิบัติตามกฎหมายระเบียบข้อบังคับ (Compliance Audit) และการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit)

กฎหมายการตรวจเงินแผ่นดินปี 2522 กำหนดให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินมีฐานะเป็นส่วนราชการที่ไม่สังกัดสำนักนายกรัฐมนตรีแต่มีฐานะเป็นกรมอยู่ในบังคับบัญชาของนายกรัฐมนตรี โดยกำหนดให้มีผู้อำนวยการสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบสูงสุดเพียงผู้เดียวสำหรับหน้าที่ และความรับผิดชอบของ สตง. ตามกฎหมายฉบับนี้มีอยู่ 4 ประการ คือ

- 1) ตรวจสอบรายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณ
- 2) ตรวจสอบบัญชีทุนสำรองเงินตรา
- 3) ตรวจสอบการรับจ่าย การเก็บรักษาและการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินอื่น

ของหน่วยรับตรวจ

- 4) ตรวจสอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร

ส่วนตำแหน่งผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน จะได้รับการโปรดเกล้าฯ ตามที่ได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาโดยการเสนอของรัฐมนตรี

1.4 สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินหนึ่งในองค์กรตรวจสอบอิสระตามรัฐธรรมนูญ

สืบเนื่องจากเหตุการณ์พฤษภาทมิฬเมื่อปี 2535 ได้สร้างกระแสความต้องการที่จะปฏิรูปการเมืองขึ้นใหม่ เพื่อที่จะแก้ไขปัญหาโครงสร้างทางการเมือง โดยเฉพาะการเปิดโอกาสให้ประชาชนเข้าไปมีส่วนร่วมทางการเมืองมากขึ้น ตลอดจนสร้างกลไกการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐเพื่อแก้ปัญหาคอร์รัปชัน จึงมีการเสนอให้มีการแก้ไขรัฐธรรมนูญซึ่งต่อมาสภาวรัฐธรรมนูญ หรือ สสร. ได้เสนอร่างรัฐธรรมนูญฉบับใหม่ โดยจัดให้ทำประชาพิจารณ์ทั้งในกรุงเทพและต่างจังหวัด

และได้ประกาศใช้รัฐธรรมนูญฉบับใหม่เมื่อปี 2540 ซึ่งถือเป็นรัฐธรรมนูญที่ตอบสนองความต้องการของประชาชนอย่างแท้จริง โดยวางกรอบความคิดพื้นฐานไว้ 3 กรอบ คือ

กรอบที่ 1 สิทธิ เสรีภาพ และการมีส่วนร่วมของพลเมือง

กรอบที่ 2 การตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ

กรอบที่ 3 สถาบันการเมืองและความสัมพันธ์ระหว่างสถาบันการเมือง

ซึ่งในกรอบที่ 2 นี้เองที่ได้มีการปรับปรุงกลไกตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น โดยจัดตั้งองค์กรตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐขึ้นใหม่อีกหลายองค์กร อาทิ ศาลรัฐธรรมนูญ ศาลปกครอง คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ (ป.ป.ช.) ศาลฎีกาแผนกคดีอาญาของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง ผู้ตรวจการแผ่นดินของรัฐสภา รวมไปถึง คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

ดังนั้นภายหลังจากที่ประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 แล้ว การตรวจเงินแผ่นดินไทยได้เปลี่ยนแปลงใหม่อีกครั้ง ในบทบาทขององค์กรตรวจสอบอิสระตามรัฐธรรมนูญ

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตามรัฐธรรมนูญฉบับใหม่ พ.ศ. 2540 นี้ ได้ทำให้เกิดการปฏิรูปการตรวจเงินแผ่นดินไทยครั้งใหญ่ขึ้น โดยการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวมีดังนี้

1) การตรวจเงินแผ่นดินได้ถูกบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ซึ่งแต่เดิมการตรวจเงินแผ่นดินได้บัญญัติไว้เป็นเพียงพระราชบัญญัติเท่านั้น แต่ในรัฐธรรมนูญฉบับนี้ได้บัญญัติเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินไว้ในหมวด 11 เพื่อเป็นหลักประกันที่มั่นคงว่าการตรวจเงินแผ่นดินจะไม่ถูกแก้ไขจากที่ควรจะเป็นได้ง่าย โดยกำหนดให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่มีความเป็นอิสระและเป็นกลาง

2) กำหนดให้มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างจากรูปแบบที่มีผู้อำนวยการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่ดูแลรับผิดชอบงานการตรวจเงินแผ่นดินทั้งหมด แต่เพียงผู้เดียวมาเป็นในรูปแบบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (คตง.) ที่มีความเป็นอิสระและเป็นกลาง การที่มีรูปแบบเป็นคณะกรรมการเช่นนี้ เนื่องจากจะได้มีหลายคนช่วยกันคิดช่วยกันทำ และเพื่อความโปร่งใสในกระบวนการพิจารณาผลการตรวจสอบและกำหนดให้มีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่ขึ้นตรงต่อประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และเป็นผู้บังคับบัญชาของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

3) เพิ่มอำนาจหน้าที่ของการตรวจเงินแผ่นดินให้มากกว่าเดิม โดยให้มีอำนาจในการตรวจสอบเชิงป้องกันและมีอำนาจในการวินิจฉัยความผิดเกี่ยวกับวินัยทางงบประมาณและการคลัง และการลงโทษในความผิดดังกล่าวอีกด้วย

4) ทำให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระและเป็นกลางมากขึ้น โดยให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นหน่วยงานอิสระที่ไม่อยู่ภายใต้บังคับบัญชาของนายกรัฐมนตรี เช่นแต่เดิม อีกทั้งยังมีความอิสระทางงบประมาณ การบริหารงานทั่วไป การบริหารงานบุคคล เพื่อความเป็นอิสระและเป็นกลางอย่างแท้จริง

1.5 พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 เกิดขึ้นเนื่องมาจากในมาตรา 312 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยนี้ได้บัญญัติให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง และให้กำหนดคุณสมบัติ ลักษณะต้องห้าม การสรรหาและการเลือก และการพ้นจากตำแหน่งของกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินและสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นไปตามกฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน และมาตรา 333 ได้กำหนดเกี่ยวกับเนื้อหาสาระสำคัญที่จะต้องมีในพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว รวมทั้งมาตรา 329 ได้กำหนดให้ดำเนินการตรากฎหมายประกอบรัฐธรรมนูญดังกล่าวให้เสร็จภายในสองปี นับแต่วันประกาศใช้รัฐธรรมนูญฉบับใหม่นี้

1.5.1 โครงสร้างระบบการตรวจเงินแผ่นดิน

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยฉบับนี้ และพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 นั้น โครงสร้างระบบการตรวจเงินแผ่นดินประกอบด้วย

1) คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งประกอบด้วยประธานกรรมการ 1 คน และกรรมการอีก 9 คน ที่มีความเป็นอิสระและเป็นกลาง มีวาระในการดำรงตำแหน่ง 6 ปี และดำรงตำแหน่งได้เพียงวาระเดียว

อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ได้แก่ การวางนโยบาย การให้คำปรึกษาและคำแนะนำ การเสนอแนะให้มีการแก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน การกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีพิจารณาในเรื่องวินัยงบประมาณและการคลัง การกำหนดโทษปรับทางปกครองเบื้องต้น การพิจารณาวินัยนักความผิดทางวินัยและงบประมาณและการคลัง ในฐานะที่เป็นองค์กรสูงสุด และพิจารณาเลือกผู้สมควรดำรงตำแหน่งผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ตลอดจนจัดให้มีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระเพื่อดำเนินการเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคล การงบประมาณ การปฏิบัติงาน และการดำเนินการอื่น

2) คณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลัง แต่เดิมสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไม่สามารถจะวินิจฉัยความผิดเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินงบประมาณของหน่วยงานรัฐได้โดยตรง ถ้ามีความผิดดังกล่าวเกิดขึ้นผู้ที่กระทำผิดจะได้รับเพียงโทษทางวินัยและอาญาเท่านั้น รัฐธรรมนูญฉบับนี้จึงได้ให้อำนาจในการวินิจฉัยและลงโทษสำหรับความผิดดังกล่าวขึ้นเป็นครั้งแรก โดยในพระราชบัญญัติฯ กำหนดให้มีคณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลังขึ้น ซึ่งมีหน้าที่พิจารณาและกำหนดโทษปรับทางปกครองเบื้องต้น แก่เจ้าหน้าที่หรือพนักงานของหน่วยรับตรวจที่ฝ่าฝืนมาตรการเกี่ยวกับการควบคุมการเงินของรัฐที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด จากนั้นเสนอต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดขั้นสุดท้าย

3) ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งขึ้นตรงต่อประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน มีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 5 ปีและดำรงตำแหน่งได้เพียงวาระเดียว

อำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ได้แก่ เป็นผู้บังคับบัญชาของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน รับผิดชอบการบริหารทั่วไปและการปฏิบัติงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ให้คำปรึกษา ความเห็น หรือข้อมูลแก่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน จัดจ้างที่ปรึกษา ผู้เชี่ยวชาญ หรือสำนักงานเอกชนเพื่อช่วยการปฏิบัติงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน รวมถึงกำหนดค่าสอบบัญชี ค่าธรรมเนียมและค่าตอบแทนอื่น และรายงานผลการตรวจสอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและคณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลัง

4) สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน กำหนดให้เป็นหน่วยงานอิสระและมีฐานะเป็นกรมตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน

อำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ได้แก่ รับผิดชอบงานทางด้านธุรการของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และตรวจสอบการเงินของแผ่นดิน อันได้แก่ ตรวจสอบการรับจ่าย การเก็บรักษา และการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สิน รวมทั้งตรวจสอบผลการดำเนินงาน ตรวจสอบรายงานการรับจ่ายเงินประจำปีและงบแสดงฐานะการเงินแผ่นดิน ตรวจสอบบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี ตรวจสอบการจัดเก็บ และการประเมินภาษีอากรค่าธรรมเนียมและรายได้อื่น ตรวจสอบเงินราชการลับ รวมถึงการติดตามผลการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ และการจัดทำรายงานผลปฏิบัติงานเสนอต่อสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรี

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินนี้มีสำนักงานตั้งอยู่ทั้งในส่วนกลางและในส่วนภูมิภาค ซึ่งมีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคทั้งสิ้น 15 แห่ง โดยกระจายอยู่ตามจังหวัดต่างๆ ทั่วประเทศ เพื่อให้สามารถตรวจสอบการเงินในพื้นที่จังหวัดนั้นๆ ได้สะดวก และนอกจากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะอยู่ในฐานะผู้ตรวจสอบแล้ว ยังอยู่ในฐานะผู้ถูกตรวจสอบ

ด้วยเช่นกัน โดยตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 59 ได้บัญญัติว่า “ในการตรวจสอบการรับจ่ายเงินและทรัพย์สิน บัญชี ทะเบียน เอกสาร หรือหลักฐานอื่นของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ให้ประธานสภาผู้แทนราษฎร ประธานวุฒิสภา นายกรัฐมนตรี และผู้นำฝ่ายค้านในสภาผู้แทนราษฎรร่วมกันแต่งตั้งผู้ตรวจสอบจำนวนหนึ่ง และรายงานผลการตรวจสอบให้สภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรีทราบ”

1.5.2 วินัยทางงบประมาณและการคลัง: มิติใหม่การตรวจเงินแผ่นดิน

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ได้กำหนดให้มีคณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลัง ทั้งนี้วินัยทางงบประมาณและการคลัง ถือเป็นมาตรการสำคัญในการควบคุมการเงินของรัฐ

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินชุดแรก ได้ออกระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยวินัยทางงบประมาณและการคลัง พ.ศ. 2544 โดยมีวัตถุประสงค์ให้ระบบการควบคุมการตรวจสอบการเงินแผ่นดินเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ มาตรการดังกล่าวนับว่าเป็นเครื่องมือสำคัญในการควบคุมการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินหรือทรัพย์สินของแผ่นดิน ทั้งยังมีสภาพบังคับ (Compulsory) มากขึ้น เนื่องจากได้กำหนดโทษปรับทางปกครองต่อผู้ฝ่าฝืน และกระทำความผิดที่เกี่ยวกับการบริหารการเงินและการคลัง

สำหรับความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลังมีทั้งหมด 7 ส่วน ได้แก่ การรับเงินเก็บรักษาเงินและการนำส่ง, การเบิกเงิน การจ่ายเงิน, การบริหารงบประมาณและการก่อหนี้ผูกพัน, การจัดเก็บรายได้, เงินยืม, การพัสดุ และความผิดอื่น ดังนั้นหากเจ้าหน้าที่หรือพนักงานของหน่วยรับตรวจคนใดจงใจฝ่าฝืนมาตรการดังกล่าวแล้ว ถือว่าเป็นการกระทำความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลัง ต้องรับโทษปรับทางปกครอง กล่าวคือ หักเงินเดือนหรือค่าจ้าง หรือเรียกให้ชำระเงินตามอัตราที่กำหนด วินัยทางงบประมาณและการคลังนอกจากจะเป็นมาตรการป้องกัน และควบคุมการเงินของแผ่นดินแล้ว ยังนับเป็นมิติใหม่ของการตรวจสอบเงินแผ่นดินไทย ที่ให้อำนาจองค์กรตรวจเงินแผ่นดินวินิจฉัยความผิดทางงบประมาณและการคลัง ในฐานะที่เป็นองค์กรชี้ขาดสูงสุด

1.6 พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 เกิดขึ้นเนื่องจากในมาตรา 238 ถึง 245 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ได้บัญญัติคุณสมบัติ หน้าที่และอำนาจ ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินไว้ และในมาตร 267 ได้กำหนดให้คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญดำเนินการร่างพระราชบัญญัติ

ประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินให้แล้วเสร็จภายในสองร้อยสี่สิบวัน นับแต่วันประกาศใช้รัฐธรรมนูญฉบับใหม่นี้

1.6.1 โครงสร้างระบบการตรวจเงินแผ่นดิน

ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 นั้น โครงสร้างระบบการตรวจเงินแผ่นดินประกอบด้วย

1) คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งประกอบด้วยประธานกรรมการ 1 คน และกรรมการอีก 6 คน ที่มีความเป็นอิสระและเป็นกลาง มีวาระในการดำรงตำแหน่ง 7 ปี และดำรงตำแหน่งได้เพียงวาระเดียว

อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ได้กำหนดไว้ในมาตรา 27 ของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ดังต่อไปนี้

- (1) วางนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน
- (2) กำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน
- (3) กำกับการตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นไปตาม (1) และ (2) และตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ
- (4) ให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน ให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ รวมทั้งการให้คำแนะนำแก่หน่วยงานของรัฐในการแก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน
- (5) ส่งลงโทษทางปกครองกรณีมีการกระทำผิดกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ
- (6) หน้าที่และอำนาจอื่นตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญนี้ หรือกฎหมายอื่น

2) ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ต้องมีความอิสระในการปฏิบัติหน้าที่ โดยรับผิดชอบต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน มีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 6 ปี และดำรงตำแหน่งได้เพียงวาระเดียว

อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ได้กำหนดไว้ในมาตรา 53 และ 54 ของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ดังต่อไปนี้

- (1) ตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายการตรวจเงินแผ่นดินและหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด และตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ

- (2) ตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานของรัฐ
- (3) มอบหมายให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการตาม (1) และ (2)
- (4) กำกับและรับผิดชอบในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ตาม (3)
- (5) กำหนดแผนการตรวจสอบประจำปีเพื่อให้สำนักงานถือปฏิบัติและเสนอคณะกรรมการเพื่อทราบ
- (6) ตรวจสอบรายงานการเงินแผ่นดินประจำปีงบประมาณ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่
- (7) ตรวจสอบบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่
- (8) แจ้งผลการตรวจสอบและติดตามให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดำเนินการตามหน้าที่และอำนาจ เพื่อให้เป็นไปตามผลการตรวจสอบ
- (9) วางระเบียบเกี่ยวกับการปฏิบัติงานของสำนักงานเท่าที่ไม่ขัดกับระเบียบหรือประกาศหรือมติของคณะกรรมการ
- (10) แต่งตั้งที่ปรึกษาหรือผู้เชี่ยวชาญในสาขาวิชาหรือในกิจการต่างๆ เพื่อช่วยการปฏิบัติงานของสำนักงาน ทั้งนี้ ตามระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด
- (11) จัดจ้างและกำหนดค่าจ้างที่ปรึกษาหรือผู้เชี่ยวชาญในการปฏิบัติงานของสำนักงาน ทั้งนี้ตามระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด
- (12) มอบหมายเจ้าหน้าที่เพื่อปฏิบัติตาม (2) (3) และ (4) และมาตรา 7 วรรคสาม รวมถึงรับผิดชอบในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ดังกล่าว
- (13) ปฏิบัติหน้าที่อื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดหรือตามที่คณะกรรมการมอบหมาย
- 3) สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน กำหนดให้เป็นหน่วยงานอิสระตามรัฐธรรมนูญ มีฐานะเป็นนิติบุคคล และอยู่ใต้การบังคับบัญชาของผู้ว่าการ
- อำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ได้กำหนดไว้ในมาตรา 59 ของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ดังต่อไปนี้
- (1) รับผิดชอบงานธุรการ และดำเนินการเพื่อให้คณะกรรมการบรรลุนิติภารกิจและหน้าที่ตามที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญนี้ และกฎหมายอื่น

- (2) อำนวยความสะดวก ช่วยเหลือ ส่งเสริม และสนับสนุนการปฏิบัติงานของคณะกรรมการ และผู้ว่าการ
- (3) ดำเนินการเพื่อให้หน่วยรับตรวจมีความรู้ความเข้าใจในหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการ
- (4) จัดให้มีการฝึกอบรมและพัฒนาความรู้ความเข้าใจให้แก่เจ้าหน้าที่และบุคลากรอื่นของสำนักงาน
- (5) ประสานงานและร่วมมือกับหน่วยงานต่างประเทศหรือระหว่างประเทศเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน
- (6) จัดทำรายงานผลการปฏิบัติงานประจำปีและรายงานผลการปฏิบัติงานระหว่างปีเสนอต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้คำแนะนำ ข้อเสนอแนะ หรือข้อชี้แจงติง และพิจารณาเห็นชอบก่อนเสนอสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรีทราบ
- (7) ติดตามผลการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจตามข้อเสนอแนะของสำนักงาน
- (8) รวบรวมคำสั่งของผู้ว่าการและเจ้าหน้าที่ที่มีถึงหน่วยรับตรวจในส่วนที่เกี่ยวกับผลการตรวจสอบ เพื่อเสนอคณะกรรมการพิจารณาวางหลักเกณฑ์ให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติให้เป็นมาตรฐาน รวบทถึงเผยแพร่ให้หน่วยรับตรวจและประชาชนทราบ
- (9) เผยแพร่ผลการตรวจสอบให้ประชาชนทราบเป็นการทั่วไปตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำหนด
- (10) ปฏิบัติหน้าที่อื่นตามที่กฎหมายกำหนดหรือที่คณะกรรมการหรือผู้ว่าการมอบหมาย

2. หลักการตรวจเงินแผ่นดิน

การตรวจเงินแผ่นดินมีหลักการที่สำคัญ 2 ประการ คือ หลักความเป็นอิสระ และหลักความเป็นกลาง

2.1 หลักความเป็นอิสระ

ความเป็นอิสระ หมายถึง การที่องค์กรอิสระหนึ่งเป็นอิสระจากอำนาจบังคับบัญชา หรืออำนาจกำกับดูแลของฝ่ายบริหารหรืออำนาจทางการเมือง

องค์กรตรวจเงินแผ่นดิน มีหน้าที่ตรวจสอบการควบคุมการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน ให้เป็นไปตามกฎหมาย เพื่อป้องกันการประพฤติมิชอบ ดังนั้นจึงต้องมีความเป็นอิสระเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล โดยมีความเป็นอิสระในด้านต่างๆ ดังนี้

2.1.1 ความเป็นอิสระในการเข้าสู่อำนาจ พิจารณาจากกระบวนการสรรหาและแต่งตั้ง ต้องมีลักษณะถ่วงดุล และมีที่มาภายใต้หลักเกณฑ์ที่กำปรกั้นความเป็นอิสระ

2.1.2 ความเป็นอิสระในการดำรงอยู่ในอำนาจหรือตำแหน่ง ซึ่งพิจารณาจาก

1) การห้ามโยกย้าย ปลด หรือถอดถอนตลอดวาระการดำรงตำแหน่ง เว้นแต่ได้กระทำความผิดร้ายแรง

2) การกำหนดให้ได้รับค่าตอบแทนสูง โดยกำหนดเป็นกฎหมายว่าด้วยค่าตอบแทนขององค์กรอิสระกำหนดเงินเดือน เงินประจำตำแหน่ง และประโยชน์ตอบแทนอื่นไว้โดยชัดแจ้ง เพื่อมิให้ต้องกังวลกับการหาเลี้ยงชีพ หรือใช้อำนาจหน้าที่ไปโดยมีผลประโยชน์เข้ามาเกี่ยวข้อง

3) การกำหนดให้ผู้ดำรงตำแหน่งมีสถานะเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา ซึ่งทำให้ได้รับความคุ้มครองเป็นพิเศษในการปฏิบัติหน้าที่ ในขณะที่เดียวกัน หากกระทำความผิดจะได้รับโทษหนักขึ้นเพราะเป็นการกระทำความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่

4) กำหนดให้มีวาระการดำรงตำแหน่งยาวและกำหนดให้ดำรงตำแหน่งได้เพียงวาระเดียวเพื่อให้ทุ่มเททั้งความรู้ ความสามารถ กำลังกาย และกำลังใจปฏิบัติงานตามอำนาจหน้าที่อย่างเต็มที่และด้วยความเป็นอิสระและมั่นคงในตำแหน่ง โดยไม่ต้องกังวลหรือคิดถึงว่าจะกลับเข้ามาดำรงตำแหน่งอีกในอนาคต

5) การปลดหรือถอดถอนออกจากตำแหน่งมีกระบวนการและกำหนดข้อหาการกระทำความผิด รวมทั้งมีองค์กรที่ใช้อำนาจพิจารณาถอดถอนไว้โดยชัดแจ้ง ซึ่งอาจเป็นระบบที่เรียกว่า Impeachment

6) กำหนดให้มีเอกสิทธิ์ (privilege) และความคุ้มกัน (immunity) ในการปฏิบัติหน้าที่ในการที่สามารถพิจารณาดำเนินการเรื่องที่อยู่ภายในขอบเขตอำนาจหน้าที่ได้ โดยไม่ถูกฟ้องร้อง ดำเนินคดีทั้งทางแพ่งและทางอาญา

2.1.3 ความเป็นอิสระในการกำหนดและดำเนินนโยบาย ซึ่งพิจารณาจาก

1) การกำหนดให้อำนาจอิสระในการกำหนดแนวทาง วิธีการในการทำหน้าที่ขององค์กรว่าจะทำอะไร ด้วยวิธีการอย่างไร โดยไม่ยอมให้อำนาจฝ่ายอื่นเข้ามาแทรกแซงหรือก้าวก่ายการกำหนดและดำเนินนโยบาย ภายใต้อำนาจหน้าที่หรือกรอบที่รัฐธรรมนูญหรือกฎหมายกำหนดไว้

2) การกำหนดแนวทางหรือวิธีการทำหน้าที่อาจดำเนินการ โดยการออกกฎระเบียบ และคำสั่งต่างๆ เพื่อกำหนดหลักการและใช้เป็นแนวทางการปฏิบัติงานภายในองค์กร รวมทั้งการกำหนดพันธกิจ ภารกิจ วิสัยทัศน์ แผนปฏิบัติการ แผนงาน หรือ โครงการขององค์กรด้วย

2.1.4 ความเป็นอิสระในเรื่องงบประมาณ ซึ่งพิจารณาจาก

1) ความเป็นอิสระในการกำหนดหรือจัดทำงบประมาณขององค์กร
 2) ความเป็นอิสระในกระบวนการพิจารณาอนุมัติงบประมาณ
 3) ความเป็นอิสระในการบริหารงบประมาณ หรือการใช้จ่ายงบประมาณขององค์กร โดยกำหนดให้องค์กรมีอำนาจในการออกกฎเกณฑ์การบริหารงบประมาณภายในเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ เป้าหมายหลัก และพันธกิจขององค์กร

2.1.5 การมีสำนักงานหรือหน่วยธุรการที่เป็นอิสระ ซึ่งพิจารณาจาก

รัฐธรรมนูญและกฎหมายจัดตั้งองค์กรอิสระกำหนดไว้โดยชัดแจ้งให้องค์กรอิสระมีสำนักงานหรือหน่วยธุรการที่เป็นอิสระ โดยที่องค์กรอิสระมีอำนาจในการบังคับบัญชาและกำกับดูแลสำนักงานหรือหน่วยงานธุรการ นอกจากนี้ องค์กรอิสระมีอำนาจในการบริหารงานบุคคล ดังนี้

- 1) การกำหนดอัตราค่าจ้าง
- 2) การบรรจุแต่งตั้ง
- 3) การกำหนดอัตราเงินเดือน หรือค่าตอบแทนพิเศษ
- 4) สวัสดิการ
- 5) การพิจารณาความดีความชอบ การเลื่อนขั้นเลื่อนตำแหน่ง โอน หรือย้าย
- 6) การฝึกอบรม
- 7) การกำหนดคุณสมบัติ ลักษณะงาน อำนาจหน้าที่ของบุคคลในสังกัด
- 8) ระเบียบวินัย การลงโทษ การให้ออกจากตำแหน่ง

2.2 หลักความเป็นกลาง

องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องมีความเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่หรือใช้ดุลยพินิจ ตัดสินวินิจฉัย รับเรื่องร้องเรียนบรรเทาทุกข์ให้เป็นไปตามกฎหมายและกฎเกณฑ์ที่กำหนด โดยปราศจาก ข้อจำกัดและปราศจากการใช้อิทธิพลหรืออำนาจบังคับที่ไม่ถูกต้อง การชักจูง ความกดดันบีบบังคับ การข่มขู่ หรือแทรกแซงใดๆ โดยทางตรงหรือทางอ้อม

ความเป็นกลาง หมายถึง ความไม่อคติ ไม่มีความลำเอียง เป็นความเที่ยงธรรม สามารถใช้ดุลยพินิจได้อย่างอิสระ หรือต้องไม่ยอมให้อคติเข้ามาครอบงำจิตใจ

ดังนั้นผู้มีหน้าที่ตรวจสอบต้องไม่มีอคติ 4 คือ

- 1) ฉันทาคติ ความลำเอียงเพราะความรักใคร่
- 2) โทสาคติ ความลำเอียงเพราะความโกรธ ไม่ชอบ เกลียดชัง หรือแค้น
- 3) โมหาคติ ความลำเอียงเพราะความหลงผิด ความไม่รู้หรือความรู้เท่าไม่ถึงการณ์
- 4) ภยากติ ความลำเอียงเพราะความกลัว ความหวาดกลัว หรือกลัวภัยอันตราย

นอกจากจะต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความเที่ยงธรรมและปราศจากความลำเอียง ต้องไม่เอื้อประโยชน์หรือปฏิบัติหน้าที่ฝักใฝ่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง โดยเฉพาะ รวมทั้งการปฏิบัติ อย่างตรงไปตรงมา ไม่เอนเอียงไปตามกระแสสังคม กำหนดหน้าที่อย่างชัดเจนและเป็นระบบ เพื่อเป็นหลักประกันความเป็นกลางขององค์กรตามรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้ง องค์กรต้องมีบทกำหนดมิให้องค์กรอยู่ภายใต้อำนาจการควบคุมหรือกำกับดูแลของฝ่ายบริหาร ฝ่ายนิติบัญญัติ รวมทั้งหน่วยงานหรือองค์กรใดๆ ซึ่งเป็นหลักประกันความเป็นกลางในแง่กฎหมาย

3. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการควบคุมและตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ

โดยที่ “รัฐ” เป็นนิติบุคคลรัฐจึงไม่สามารถกระทำการใดๆ ด้วยตนเองได้ การกระทำ ทั้งหลายของรัฐ จึงต้องกระทำการโดยผ่านบุคคลธรรมดาทั้งหลายที่ดำรงตำแหน่งเป็นบุคคลของรัฐ ทั้งสิ้น เพียงแต่กฎหมายให้อำนาจการกระทำของบุคคลธรรมดาเหล่านั้น หากได้กระทำภายในขอบเขต และเงื่อนไข หรือวิธีที่กฎหมายกำหนดแล้ว ให้อำนาจการกระทำนั้นเป็นการกระทำของรัฐ ซึ่งหมายความว่า หากการกระทำนั้นก่อให้เกิดสิทธิใดๆ สิทธิดังกล่าวนั้นย่อมตกได้แก่รัฐ และในขณะเดียวกัน หากการกระทำนั้นก่อให้เกิดหน้าที่บางประการ หน้าที่ดังกล่าวนั้นก็ตกเป็นหน้าที่ของรัฐมิใช่หน้าที่ เป็นการส่วนตัวของบุคคลผู้กระทำการแทนรัฐ¹⁴

¹⁴ บรรเจิด สิงคนดี, การควบคุมและการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ, ในรวมบทบทความกฎหมายมหาชน, 2545, สืบค้น 15 พฤษภาคม 2561, จาก www.public-law.net/publaw/view.aspx?id=241

หลักการและทฤษฎีเกี่ยวกับการควบคุมและตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐที่สำคัญ ได้แก่

3.1 หลักการแบ่งแยกอำนาจ

หลักการแบ่งแยกอำนาจ เป็นหลักการในการจัดวางโครงสร้างขององค์กรของรัฐไม่ให้มีอำนาจเด็ดขาด และมีการถ่วงดุลกัน โดยแบ่งแยกอำนาจออกเป็น 3 อำนาจ คือ อำนาจนิติบัญญัติ อำนาจตุลาการ และอำนาจบริหาร เพื่อเป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของประชาชนจากการใช้อำนาจตามอำเภอใจของรัฐ

โดยมีการเชื่อมโยงหรือถ่วงดุลระหว่างอำนาจทั้ง 3 กับองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญด้วย ซึ่งจะปรากฏชัดเจนในมุมของอำนาจตุลาการ แต่จะลดน้อยถอยลงในมุมของอำนาจนิติบัญญัติ และโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อมองในมุมของอำนาจบริหาร ซึ่งสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นองค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 เป็นอิสระต่อฝ่ายบริหาร มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบการรับ-จ่ายเงินของแผ่นดินให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ

3.2 หลักนิติรัฐ

หลักนิติรัฐ คือ การปกครองโดยกฎหมาย ซึ่งกฎหมายที่นำมาใช้นั้นจะต้องมาจากประชาชน ไม่ใช่มาจากบุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มคนใดกลุ่มคนหนึ่ง “หลักนิติรัฐ” มีหลักการดังนี้ คือ

- 1) รัฐและฝ่ายปกครองจะต้องใช้กฎหมายที่ประชาชนหรือตัวแทนของประชาชนบัญญัติเป็นหลักในการปกครอง
- 2) การดำเนินกิจการใดๆก็ตามของรัฐและฝ่ายปกครองจะต้องดำเนินไปตามกฎหมายให้อำนาจไว้และต้องเป็นไปตามหลักแห่งความยุติธรรม
- 3) รัฐและฝ่ายปกครองจะกระทำการใดๆนอกเหนือจากที่กฎหมายกำหนดไว้ไม่ได้
- 4) การใช้อำนาจของฝ่ายปกครองต้องตรวจสอบและควบคุมได้

เนื่องจากการใช้อำนาจโดยทั่วไปจะเป็นเรื่องของการตัดสินใจที่ใช้ดุลพินิจหรือความเห็นชอบของผู้ใช้อำนาจหรือตัวแทน ซึ่งดุลพินิจและความเห็นนั้นย่อมมีความแตกต่างกันในแต่ละบุคคล ฉะนั้นรัฐธรรมนูญจึงต้องบัญญัติถึงการควบคุมการใช้อำนาจของตัวแทนไว้ ทั้งนี้เพื่อไม่ให้ผู้ใช้อำนาจใช้อำนาจจนทำให้ประชาชนเดือดร้อน และรัฐธรรมนูญได้กำหนดให้มีองค์กรในการควบคุมและตรวจสอบการใช้อำนาจของตัวแทนไว้อีกชั้นหนึ่ง ซึ่งจะทำให้ประชาชนได้รับความเป็นธรรม ตรงตามหลักการสำคัญของการปกครองในระบอบประชาธิปไตยหรือหลักนิติรัฐ

ดังนั้น การตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินย่อมต้องสามารถตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองได้ทุกขั้นตอน เช่น ขั้นตอนการประเมินภาษีอากร และขั้นตอนการดำเนินการจัดซื้อจัดจ้างก่อนจ่าย เพื่อประโยชน์ในตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ

3.3 หลักการค้นหาความจริง

ผู้พิพากษาโครี เจ. (Cory J.) แห่งศาลสูงสุดของแคนาดาได้เคยกล่าวไว้ว่า “วัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดไม่ว่าจะเป็นในกระบวนการพิจารณาคดีแพ่งหรือคดีอาญา คือ การค้นหาและทำความจริงให้ชัดเจน” และวัตถุประสงค์ที่สำคัญของกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาแล้วโดยทั่วไปในกระบวนการยุติธรรมทางอาญามีเป้าหมายเพื่อ “สร้างความจริง” (ที่ตรงกับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น) เพื่อพิจารณาว่าการกระทำดังกล่าวเป็นความผิดหรือไม่ โดยความเห็นของศาสตราจารย์รัลส์เทอร์เนอร์ (Ralph Turner) ผู้บุกเบิกศาสตร์ด้านดังกล่าวได้สรุปว่า “เป็นการทบทวนหรือสร้างเหตุการณ์ในอดีตขึ้นมาใหม่” หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือเป็น “กระบวนการเก็บและวิเคราะห์พยานหลักฐานเพื่อกำหนดข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น”¹⁵

การตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินวัตถุประสงค์ที่สำคัญ คือ การค้นหาและทำความจริงให้ชัดเจน เพื่อให้ทราบว่าเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจได้ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการหรือไม่

3.4 หลักความจำเป็นและประโยชน์สาธารณะ

ประโยชน์สาธารณะ คือ ความต้องการของคนแต่ละคนที่ตรงกัน และมีจำนวนมากจนเป็นคนหมู่มาก หรือเป็นประโยชน์ของคนส่วนใหญ่ในสังคมนั่นเอง ซึ่งความต้องการของคนส่วนใหญ่นั้นถือเป็นประโยชน์สาธารณะ และมีความแตกต่างกับประโยชน์ส่วนบุคคลของเอกชนแต่ละคน

ในการประกอบกิจกรรมต่างๆ ของรัฐ รัฐต้องตัดสินใจโดยใช้เหตุผลเป็นหลักสำคัญ โดยเหตุผลที่เป็นหลักที่รัฐพึงยึดถือประกอบการตัดสินใจขั้นสุดท้ายก็คือ ผลประโยชน์ของประชาชนเป็นใหญ่ เพราะการดำเนินกิจกรรมทางการคลังย่อมก่อให้เกิดผลกระทบต่อประชาชน และระบบเศรษฐกิจของสังคมทั้งหมด ทั้งนี้ การเงินของรัฐจึงมีวัตถุประสงค์ความแตกต่างจากเอกชน โดยที่กิจการของเอกชนมิได้ครอบคลุมความจำเป็นทั้งหมดของสังคม กิจกรรมบางอย่างมีความสำคัญ

¹⁵Ho Hock Lai. *A Philosophy of Evidence Law Justice in the Search for Truth* (Oxford: Oxford University Press, 2008), p. 52. อ้างใน พ.ต.ท.ดร.เทิดสยาม บุญยะเสนา, การค้นหาความจริงในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา, 2560, สืบค้น 15 พฤษภาคม 2561, จาก www.thamaaya.wordpress.com

และใหญ่โตเกินกว่าที่เอกชนจะรับภาระได้ เช่น การป้องกันประเทศ หรือเป็นกิจการที่ไม่มีเอกชนใดสนใจทำ ทั้งที่เป็นบริการที่ประชาชนต้องการเป็นอย่างยิ่ง เช่น การศึกษาแบบให้เปล่า ดังนั้นการใช้จ่ายเงินของรัฐเพื่อมุ่งประโยชน์สาธารณะนั้น รัฐจะไม่คำนึงถึงความคุ้มค่าในเชิงกำไรเช่นเอกชน แต่จะเป็นการใช้อำนาจจากการตัดสินใจถึงความจำเป็นและเพื่อประโยชน์ของส่วนรวมอย่างแท้จริง (Public Purpose)¹⁶

การตรวจสอบการดำเนินการ โครงการต่างๆของหน่วยรับตวงนั้น สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้ตรวจสอบถึงการใช้จ่ายประโยชน์ ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของโครงการนั้นๆ ว่าเป็นประโยชน์ของคนส่วนใหญ่ในสังคมหรือเป็นความต้องการของคนส่วนใหญ่ในสังคมหรือไม่

3.5 หลักการตรวจสอบและควบคุม

อำนาจในการควบคุมนับว่าเป็นเรื่องสำคัญที่ในทุกรัฐพึงมี โดยเฉพาะอย่างยิ่งคนซึ่งเป็นผู้ใช้เงินในการบริหารราชการให้บรรลุผลสำเร็จตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ ดังนั้นการใช้อำนาจของคนในการปฏิบัติหน้าที่ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายว่าด้วยการบริหารงานกำหนด และเพื่อให้เป็นไปตามหลักการนี้จึงต้องมีการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่และควบคุมการเงินเป็นสำคัญ โดยวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบและควบคุมการใช้อำนาจทางการเงินเป็นวิธีการป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่ของรัฐนำเงินไปใช้จ่ายตามอำเภอใจ อันเป็นการขัดต่อกฎหมายและเป็นการป้องกันการปฏิบัติหน้าที่เกิน ไปกว่าขอบเขตที่มี ทั้งนี้เพื่อไม่ให้ประชาชนเสียหายและประโยชน์ที่พึงได้รับ รวมทั้งเป็นหลักประกันความโปร่งใส (Transparency) ในการบริหารราชการแผ่นดินของรัฐบาลด้วย

การตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบการใช้อำนาจของคนในการปฏิบัติหน้าที่ให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรีหรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ

3.6 หลักความเสมอภาค

ถือว่าเป็นหลักขั้นพื้นฐานของศักดิ์ศรีของความเป็นมนุษย์ ซึ่งมนุษย์ย่อมได้รับการรับรองและคุ้มครองจากกฎหมายอย่างเท่าเทียมกันในฐานะที่เป็นมนุษย์ โดยมีต้องคำนึงถึงคุณสมบัติอื่นๆ อาทิ เชื้อชาติ ศาสนา ภาษา ถิ่นกำเนิด เป็นต้น และขณะเดียวกันก็ถือได้ว่าหลักความเสมอภาคนี้เป็นหลักที่ควบคุมมิให้รัฐใช้อำนาจของตนตามอำเภอใจ

¹⁶ “ดุลยพินิจในการใช้จ่ายเงิน”, วารสารกฎหมายปกครอง, เล่ม 7, ตอน 2, หน้า 500 (สิงหาคม 2531)

หลักความเสมอภาคจึงเป็นหลักการที่ทำให้มีการปฏิบัติต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนั้นๆ อย่างเท่าเทียมกันหรือไม่เลือกปฏิบัติ ทั้งนี้การปฏิบัติตามหลักความเสมอภาคนั้นจะต้องปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญเหมือนกันอย่างเท่าเทียมกัน และจะต้องปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญแตกต่างกันให้แตกต่างกันไปตามลักษณะของเรื่องนั้นๆ จึงทำให้เกิดความยุติธรรมภายใต้หลักความเสมอภาคขึ้นได้

หลักความเสมอภาค สามารถแบ่งได้ตามประเภทการบังคับใช้ ดังนี้

3.6.1 หลักความเสมอภาคของบุคคลภายใต้กฎหมาย กล่าวคือ ฝ่ายปกครองจะต้องเคารพต่อหลักความเสมอภาคของบุคคลภายใต้กฎหมาย นิติกรรมใดๆ ของฝ่ายปกครองหากออกมาโดยไม่เคารพต่อหลักดังกล่าว อาจถูกฟ้องเพิกถอนเพราะเหตุไม่ชอบด้วยกฎหมายได้

3.6.2 หลักความเสมอภาคของบุคคลในการทำงานในหน่วยงานของรัฐ กล่าวคือ บุคคลทุกคนล้วนเท่าเทียมกันภายใต้กฎหมาย และมีสิทธิเท่าเทียมกันในการเข้าทำงานในหน่วยของรัฐ ทั้งนี้ตามความสามารถของบุคคลโดยไม่อาจกำหนดคุณสมบัติอื่นที่ไม่เกี่ยวกับความสามารถของบุคคลได้

3.6.3 หลักความเสมอภาคของบุคคลในการได้รับบริการสาธารณะ กล่าวคือ ฝ่ายปกครองต้องให้บริการต่อบุคคลที่มีสาระสำคัญอย่างเดียวกันในลักษณะเดียวกันภายใต้กฎหมายเดียวกัน

3.6.4 หลักความเสมอภาคของบุคคลต่อการรับภาระสาธารณะ กล่าวคือ ฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติต่อบุคคลในกลุ่มเดียวกันที่ต้องรับภาระสาธารณะอย่างเท่าเทียมกัน ไม่ให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบ

การตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ เพื่อให้เกิดความเสมอภาคในการปฏิบัติต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องกับเรื่องนั้นๆ อย่างเท่าเทียมกันหรือไม่เลือกปฏิบัติ เช่น ตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากร กลุ่มบุคคลที่ต้องเสียภาษีอากรต้องได้รับการจัดเก็บภาษีที่ถูกต้องและเท่าเทียมกันตามที่กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการกำหนดไว้ โดยไม่มีการเลือกปฏิบัติ

4. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร

รัฐมีหน้าที่จัดเก็บภาษีจากประชาชนและนำมาใช้ประโยชน์ต่อสังคมโดยส่วนรวม โดยผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนโดยตรงจากการเสียภาษี ซึ่งบางครั้งทำให้ผู้เสียภาษี รู้สึกว่าตนไม่จำเป็นต้องเสียภาษีเพราะตนไม่ได้รับความเป็นธรรมและไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนจากการเสียภาษี

นอกจากวัตถุประสงค์หลักในการหารายได้เข้ารัฐ เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศแล้ว การจัดเก็บภาษีอากรยังมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ ดังนี้¹⁷

1) เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ

การจัดเก็บภาษีอากรเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศเป็นอีกวิธีหนึ่งในการแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจ เช่น ในภาวะที่ประเทศชาติประสบปัญหาเงินเฟ้อ เนื่องจากประชาชนมีอำนาจในการจับจ่ายซื้อสินค้าและบริการกันมาก รัฐบาลอาจใช้นโยบายขึ้นภาษีเพื่อทำให้ประชาชนลดการบริโภค เพื่อสร้างความสมดุลระหว่างอุปสงค์และอุปทานให้เท่าเทียมกัน แต่ในภาวะเงินฝืด รัฐบาลก็อาจใช้นโยบายลดอัตราภาษีของสินค้าและบริการต่างๆ เพื่อช่วยเหลือประชาชนให้มีกำลังในการบริโภค

2) เพื่อส่งเสริมหรือควบคุมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ

การผลิตหรือการดำเนินธุรกิจบางประเภทที่จะก่อให้เกิดผลดีกับระบบเศรษฐกิจของประเทศ รัฐอาจใช้นโยบายทางภาษีเพื่อส่งเสริมการดำเนินธุรกิจในประเทศนั้นๆ โดยการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีธุรกิจดังกล่าว แต่หากว่าธุรกิจนั้นอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่ระบบเศรษฐกิจก็อาจขึ้นอัตราภาษีเพื่อลดปริมาณการผลิตหรือการดำเนินธุรกิจนั้น หรือการกำหนดให้เสียภาษีสรรพสามิตนอกเหนือจากการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น สินค้าประเภทสุรา ยาสูบ และน้ำหอม เป็นต้น

3) เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคม

การจัดเก็บภาษีเป็นวิธีการหนึ่งที่จะช่วยขจัดหรือบรรเทาปัญหาดังกล่าวดังกล่าวได้ เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยใช้อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ผู้มีรายได้น้อยไม่ต้องเสียภาษีหรือจะเสียภาษีในอัตราน้อย ผู้มีรายได้มากจะเสียภาษีในอัตราสูง เพื่อลดปัญหาความเหลื่อมล้ำค่าสูงและความไม่เท่าเทียมกันในสังคม

¹⁷ คุณลักษณะ ตรีชาธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, 2553, หน้า 2-3

4) เพื่อสนองต่อนโยบายบางประการของรัฐบาล เช่น การศึกษา การสวัสดิการสังคม นโยบายประชากร¹⁸

ลักษณะของภาษีอากรที่ดี อคัม สมิธ นักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียงชาวอังกฤษ ซึ่งถือเป็นบิดาแห่งการภาษีอากรได้กล่าวไว้ในหนังสือ The Wealth of Nation เมื่อปี ค.ศ. 1776 ว่าหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ 4 ประการ หรือที่เรียกว่า Adam Smith's Canons ซึ่งพอสรุปเป็นหลักการจัดเก็บภาษีได้ดังนี้¹⁹

1) หลักความเป็นธรรม

การเสียภาษีอากรควรคำนึงถึงความสามารถหรือรายได้ของผู้ประกอบการและประชาชนผู้เสียภาษีเป็นหลักเช่น คนที่มีรายได้มากก็เสียภาษีมากคนที่มีรายได้น้อยก็อาจเสียภาษีน้อยหรือไม่เก็บเลย คนที่มีรายได้เท่าเทียมกันก็ควรเสียเท่ากัน

2) หลักความแน่นอน

เป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งที่การเก็บภาษีจะต้องมีความแน่นอน เพราะผู้ประกอบการและประชาชนผู้เสียภาษีจะได้ใช้ในการวางแผนเกี่ยวกับภาษีของตนเอง ความแน่นอนนั้นต้องแน่นอนในเรื่องดังต่อไปนี้

(1) เวลาที่ต้องเสียภาษี หมายความว่า การเสียภาษีอากรจะต้องมีกำหนดเวลาที่แน่นอนว่าต้องชำระเมื่อไร เช่น ต้องยื่นแบบแสดงรายการค้าภายใน 15 วันของเดือนถัดไป ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายให้นำส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอหรือเขตท้องที่ภายใน 7 วันนับตั้งแต่วันสิ้นเดือน เป็นต้น

(2) วิธีการเสียภาษี ควรกำหนดให้ผู้เสียภาษีทราบว่าได้เงินประเภทใด เสียภาษีอย่างไร

(3) จำนวนภาษี ควรกำหนดอัตราภาษีที่จะต้องเสียให้แน่นอน เงินรายได้เท่าใด อยู่ในเกณฑ์จะต้องเสียภาษีเงินได้ หรืออยู่ในเกณฑ์จะต้องเสียภาษีในอัตราเท่าใด หรือจะต้องเสียอย่างน้อยอย่างมากเป็นจำนวนเท่าใด

3) หลักความสะดวก

ภาษีทุกชนิดควรให้ความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี ทั้งวิธีการ เวลา และสถานที่ที่ต้องเสียภาษี เช่น สามารถยื่นแบบรายการผ่านทางอินเทอร์เน็ต สามารถชำระภาษีผ่านที่ทำกาไปรษณีย์ ธนาคาร หรือร้านสะดวกซื้อ เป็นต้น

¹⁸กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2556, กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2556, หน้า 1

¹⁹Jintana Somsai. ลักษณะของภาษีอากรที่ดี, สืบค้น 18 พฤษภาคม 2561, จาก www.blogspot.com.

4) หลักความประหยัดและมีประสิทธิภาพ

ภาษีอากรที่ดีต้องพิจารณาค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุด โดยพิจารณาทั้งผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี

5) หลักการอำนวยความสะดวก

การเก็บภาษีอากรจากประชาชนควรเก็บเฉพาะประเภทที่สามารถทำรายได้ได้ดี ไม่ควรจัดเก็บภาษีหลายประเภทมากเกินไป การที่ภาษีอากรจะผลิตรายได้ให้มากนักเพียงใด นอกจากอัตราภาษีแล้วยังขึ้นอยู่กับเงื่อนไข 2 ประการ คือ

(1) ลักษณะของฐานภาษี ได้แก่ ฐานกว้าง คือ ภาษีอากรที่จัดเก็บครอบคลุมถึงผู้เสียภาษีอากรจำนวนมาก ย่อมสามารถจัดเก็บได้มากกว่าภาษีอากรที่มีฐานแคบ

(2) ขนาดของฐานภาษี ได้แก่ การที่เก็บภาษีจากฐานที่มีขนาดใหญ่ คือ เก็บได้เป็นจำนวนมากจากผู้เสียภาษีแต่ละราย แม้ผู้เสียภาษีดังกล่าวจะมีจำนวนน้อยก็สามารถเก็บภาษีได้มาก

6) หลักความยืดหยุ่น

การเก็บภาษีอากรควรมีความยืดหยุ่นตามสภาพสถานะเศรษฐกิจของประเทศที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น เมื่อเศรษฐกิจของประเทศดีประชาชนมีรายได้เพิ่มขึ้น รัฐอาจเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มจาก 7% เป็น 10% เป็นต้น

7) หลักการยอมรับของประชาชน

การเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น ประชาชนจะยอมรับและยินดีที่จะได้เสียภาษีอากรมากกว่าการหลีกเลี่ยง

8) หลักการบริหารที่ดี

วิธีการในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ควรจัดเก็บอย่างมีหลักเกณฑ์ที่รัดกุม มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ และสามารถควบคุมการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้อย่างดี

นอกจากหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิธ ผู้เขียนเห็นว่ายังคงมีหลักการที่มีความสำคัญต่อระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ดังนี้

4.1 หลักความเสมอภาค

หลักความเสมอภาคถือว่าเป็นหลักพื้นฐานของความเป็นมนุษย์ ซึ่งมนุษย์ย่อมได้รับรองและคุ้มครองจากกฎหมายอย่างเท่าเทียมกันในฐานะที่เป็นมนุษย์ โดยไม่ต้องคำนึงถึงคุณสมบัติอื่น ๆ อาทิ เชื้อชาติ ศาสนา ภาษา ถิ่นกำเนิด เป็นต้น และขณะเดียวกันก็ถือว่าหลักความเสมอภาคนี้เป็นหลักที่ควบคุมมิให้รัฐใช้อำนาจของตนตามอำเภอใจ โดยการใช้อำนาจของรัฐแก่กลุ่มบุคคลใดบุคคลหนึ่ง รัฐต้องสามารถอธิบายได้ว่าเพราะเหตุใดรัฐจึงกระทำการอันก่อให้เกิดผลกระทบหรือเป็นการให้ประโยชน์แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งนั้น โดยเฉพาะ หากการให้เหตุผลไม่อาจรับฟังได้

แสดงว่าการใช้อำนาจของรัฐนั้นเป็นไปตามอำเภอใจ ดังนั้นหลักความเสมอภาคจึงเป็นหลักสำคัญในการรับรองและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน และสามารถนำมาตรวจสอบการใช้อำนาจของรัฐไม่ว่าจะเป็นฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร และฝ่ายตุลาการได้ แนวคิดทางกฎหมายของความเสมอภาคในปัจจุบันได้รับรองอย่างชัดเจน โดยถือว่าบุคคลย่อมมีความเสมอภาคที่จะได้รับการรับรองและคุ้มครองตามกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน (Fairness) ซึ่งหมายถึง “หลักความเสมอภาคเบื้องหน้ากฎหมาย” (Equality before the law) ที่เป็นการยอมรับสิทธิเสรีภาพอันเป็นสาระสำคัญของความเป็นมนุษย์ที่ติดตัวมนุษย์มาตั้งแต่กำเนิดและไม่อาจพรากไปได้ จึงเป็นการแสดงให้เห็นถึงการยอมรับตามทฤษฎีกฎหมายธรรมชาติ (Natural law)²⁰

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นการใช้อำนาจรัฐอย่างหนึ่ง รัฐจึงต้องมีนโยบายและการดำเนินการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรอย่างเป็นธรรมและเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษีทุกราย ไม่มีการเลือกปฏิบัติเป็นรายบุคคล เพราะอาจมีบางกรณีและผู้เสียภาษีไม่ยอมชำระภาษีเพราะรู้สึกว่ารัฐจัดเก็บภาษีไม่เป็นธรรม กล่าวคือ การที่ผู้มีเงินได้มากกว่าตนกลับเสียภาษีน้อยกว่าตน หรือผู้มีเงินได้บางคนอาศัยความสัมพันธ์กับผู้อำนาจในการจัดเก็บภาษีทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงเนื่องจากเจ้าหน้าที่มีการใช้ดุลพินิจในการประเมินสามารถให้คุณให้โทษแก่ผู้เสียภาษีได้ โดยไม่มีข้อกำหนดที่ชัดเจนในการใช้ดุลพินิจในการพิจารณา รัฐจึงต้องมีหลักกฎหมาย กฎเกณฑ์ ระเบียบ ข้อบังคับ ที่สามารถอธิบายได้ว่าเพราะเหตุใดรัฐจึงให้ประโยชน์แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งนั้น โดยเฉพาะ ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเสมอภาคภายใต้กฎหมายเดียวกัน

4.2 หลักความชอบด้วยกฎหมาย

โดยที่ “รัฐ” เป็นนิติบุคคล รัฐจึงไม่สามารถทำการใดๆ ด้วยตนเองได้ การกระทำทั้งหลายของรัฐจึงต้องกระทำการโดยผ่านบุคคลธรรมดาทั้งหลายที่ดำรงตำแหน่งเป็นบุคคลของรัฐทั้งสิ้น เพียงแต่กฎหมายให้ถือว่าการกระทำของบุคคลธรรมดาเหล่านั้น เป็นการกระทำของรัฐ หากบุคคลเหล่านั้นได้กระทำการใดๆ ภายในขอบเขตและเงื่อนไข หรือวิธีที่กฎหมายกำหนดแล้ว

การกระทำที่จะถือว่าเป็นการกระทำของรัฐมีลักษณะสำคัญ 3 ประการ คือ

- 1) การกระทำของรัฐต้องเป็นการกระทำของบุคคลธรรมดา ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งเป็นองค์กรของรัฐ
- 2) ต้องเป็นการกระทำของบุคคลธรรมดา ซึ่งดำรงตำแหน่งหน้าที่เป็นองค์กรของรัฐ อันได้ทำลงในฐานะที่เป็นองค์กรของรัฐ กล่าวคือ เป็นการกระทำที่เกี่ยวข้องกับตำแหน่งหน้าที่ที่ตนดำรงอยู่

²⁰ เกรียงไกร เจริญนาวัฒน์, หลักความเสมอภาค, 2547, สืบค้น 18 พฤษภาคม 2561, จาก www.public-law.net.

3) การกระทำที่เกี่ยวเนื่องกับหน้าที่นั้นจะต้องกระทำลง เพื่อรักษาไว้ซึ่งประโยชน์ส่วนรวม

โดยที่การกระทำของรัฐหรือการใช้อำนาจของรัฐเป็นการใช้อำนาจมหาชน โดยผ่านบุคคลธรรมดา ด้วยเหตุนี้เองการใช้อำนาจรัฐดังกล่าว จึงอาจมิได้กระทำอยู่ภายในขอบเขตเงื่อนไข หรือวิธีการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือการใช้อำนาจรัฐโดยผ่านบุคคลธรรมดานั้น อาจจะทำโดยมีเจตนาที่จะทุจริตต่อหน้าที่ หรือมีมูลเหตุจูงใจในการกระทำที่ไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย หรือพยายามบิดเบือนการใช้อำนาจรัฐเพื่อตนเองหรือกลุ่มของตนเอง การใช้อำนาจรัฐในลักษณะดังกล่าว ล้วนแต่เป็นการกระทำที่มีความบกพร่องทั้งสิ้น ด้วยเหตุนี้ จึงมีความจำเป็นต้องควบคุมและตรวจสอบ การใช้อำนาจรัฐในแง่หนึ่งเพื่อควบคุมให้การใช้อำนาจรัฐดำเนินไปเพื่อบรรลุภารกิจของรัฐทั้งหลาย ในอีกแง่หนึ่งก็เพื่อป้องกันการใช้อำนาจอย่างบิดเบือน การใช้อำนาจตามอำเภอใจ ทั้งนี้ ก็เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของประชาชนที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจรัฐ ดังกล่าว

หลักความชอบด้วยกฎหมายนี้ หมายถึง การกระทำทางปกครองของรัฐต้องชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ องค์กรของรัฐจะทำการใดๆ ที่อาจมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพ หรือประโยชน์อันชอบธรรมของประชาชนคนใดคนหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งได้ ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ และจะต้องทำการภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น ดังนั้น การใช้กฎหมายของฝ่ายปกครองจะต้องผูกพันต่อบทบัญญัติของกฎหมายที่ออกโดยองค์กรนิติบัญญัติ โดยเฉพาะอย่างยิ่งบทบัญญัติของกฎหมายที่เป็นการกระทบต่อสิทธิหรือจำกัดสิทธิของประชาชนนั้น จะกระทำได้เฉพาะภายใต้เงื่อนไขของรัฐธรรมนูญ โดยผ่านความเห็นชอบจากตัวแทนของประชาชนก่อน ดังนั้น การใช้กฎหมายของฝ่ายปกครองที่เป็นการจำกัดสิทธิของประชาชนจึงต้องเป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณา ดังนี้

หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Gesetzmaessigkeit der Verwaltung) ซึ่งแบ่งเป็นหลักย่อยได้ 2 หลัก คือ หลักความมาก่อนของกฎหมาย (der Gurndastz des Vorrangs des Gesetzes) และหลักเงื่อนไขของกฎหมาย (der Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes)

1) หลักความมาก่อนของกฎหมาย (der Gurndastz des Vorrangs des Gesetzes) ซึ่งหมายความว่า การกระทำของรัฐที่ออกมาในรูปแบบบทบัญญัติของกฎหมาย ย่อมอยู่ในลำดับที่มาก่อนการกระทำต่างๆ ของรัฐทั้งหลาย รวมทั้งการกระทำของฝ่ายปกครองด้วย การกระทำของรัฐรวมทั้งการกระทำของฝ่ายปกครองหรือมาตรการอันใดอันหนึ่งของฝ่ายปกครอง จึงไม่อาจขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติของกฎหมายทั้งหลาย ดังนั้น หากการกระทำของฝ่ายปกครองหรือมาตรการอันใดของฝ่ายปกครองขัดหรือแย้งกับกฎหมาย การกระทำหรือมาตรการนั้นย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ตัวอย่างเช่น กรมสรรพากรจะออกคำสั่ง ประกาศ ระเบียบ หรือแนวทางปฏิบัติต่างๆ อันขัดหรือแย้ง กับบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรหาได้ไม่ เช่น คำสั่งให้งดหรือลดเงินเพิ่มหากเป็นกรณีที่ประมวล รัษฎากรมิได้บัญญัติให้งดหรือลดได้แล้ว คำสั่งดังกล่าวจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย

2) หลักเงื่อนไขของกฎหมาย (der Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes) หลักนี้ กำหนดให้รัฐหรือฝ่ายปกครองจะมีอำนาจกระทำการอันใดอันหนึ่งได้ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการกระทำของฝ่ายปกครองที่เป็นการกระทบสิทธิของปัจเจกบุคคล หากไม่มี กฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองกระทำการดังกล่าว การกระทำของฝ่ายปกครองนั้น ย่อมไม่ชอบ ด้วยหลักเงื่อนไขของกฎหมายดังกล่าว กล่าวคือเจ้าพนักงานประเมินจักประเมินเรียกเก็บภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ต่อเมื่อมีบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรให้กระทำได้นั้น การประเมิน เรียกเก็บภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มนอกจากที่กฎหมายบัญญัติไว้จึงหาชอบด้วยกฎหมายไม่²¹

4.3 หลักความคุ้มครองสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี

สิทธิของผู้เสียภาษี หมายถึง สิทธิและหน้าที่อันชอบธรรมของผู้เสียภาษีตามกฎหมาย ที่จะต้องกระทำการหรือไม่กระทำการใดๆ ที่เป็นการขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ซึ่งสิทธิ และหน้าที่ของผู้เสียภาษีมี่ดังนี้

4.3.1 สิทธิของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีมี่สิทธิตามกฎหมาย ดังนี้

1) สิทธิตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

ด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มุ่งหวัง ที่จะจัดกระบวนการทางปกครองให้ชัดเจน ตรวจสอบได้และเป็นธรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งการให้สิทธิ ผู้เสียภาษีมี่โอกาสต่อสู้ป้องกันสิทธิของตนได้ตามความเหมาะสมตามหลักกฎหมายปกครอง นั้นคือหลักสิทธิพื้นฐานของเอกชน ซึ่งได้แก่

(1) สิทธิที่จะได้รับการรับฟังจากฝ่ายปกครอง กล่าวคือ ในการพิจารณา หรือตัดสินใจในกระบวนการทางปกครองซึ่งกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี ฝ่ายปกครอง ต้องรับฟังพยานหลักฐาน คำชี้แจง หรือความเห็นของผู้มีส่วนได้เสียและพยานเสมอ ตัวอย่างเช่น กรณีที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการแล้ว เมื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบแล้วเห็นว่า ไม่ถูกต้องจะเชิญผู้เสียภาษีมาชี้แจงหรือขอเอกสารหลักฐานเพิ่มเติม ก่อนทำการประเมินภาษีอากร รายนั้น แต่หากไม่ได้รับความร่วมมือจากผู้เสียภาษี เจ้าพนักงานประเมินก็จะทำการประเมินภาษีอากร รายนั้น

²¹บรรเจิด สิงคะเนติ, การควบคุมและตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ, 2545, สืบค้น 18 พฤษภาคม 2561

(2) สิทธิในการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารที่จำเป็น ได้แก่ สิทธิในการขอตรวจดูเอกสารของทางราชการ เพื่อโต้แย้ง ชี้แจง หรือป้องกันสิทธิของผู้เสียหาย ตัวอย่างเช่น การขอดูประกาศหรือคำสั่งต่างๆ อธิบดีที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้เสียหายอาจไม่ทราบว่าได้มีการประกาศใช้บังคับแล้ว

(3) สิทธิในการได้รับคำแนะนำทางกฎหมาย โดยผู้เสียหายมีสิทธิได้รับคำแนะนำเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของตนในกระบวนการทางปกครอง รวมทั้งมีสิทธิตั้งทนายความที่ปรึกษา และผู้กระทำการแทนได้

2) สิทธิตามประมวลรัษฎากร

(1) สิทธิการผ่อนชำระภาษี เช่น กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามแบบ ภ.ง.ด. 90 หรือ ภ.ง.ด. 91 ที่มีจำนวนเกินกว่า 3,000 บาท สามารถแบ่งจ่ายงวดละเท่าๆ กัน ไม่เกิน 3 งวด โดยไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม ตามมาตรา 64 หรือในกรณีที่มีภาษีอากรค้างชำระ โดยผู้เสียหายสามารถยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรค้างได้ ภายใต้หลักเกณฑ์และระเบียบการผ่อนชำระภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร

(2) สิทธิการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน กรณีที่ผู้เสียหายถูกประเมินภาษีอากร หากผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียหายมีสิทธิยื่นอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือ ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ผู้เสียหายได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน และหากผู้เสียหายทราบผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ยังไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่หากผู้เสียหายไม่ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้เสียหายไม่มีสิทธิอุทธรณ์ใดๆ และต้องชำระภาษี พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามการประเมินให้ครบถ้วน

(3) สิทธิการขอลาการชำระภาษีอากร โดยจัดให้มีหลักประกันการชำระหนี้ภาษีอากรค้าง เพราะแม้ว่าผู้เสียหายจะใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษีก็ไม่ถือเป็นเหตุให้ทุเลาการเสียภาษีอากรแต่อย่างใด ดังนั้นผู้เสียหายที่รับหนังสือแจ้งการประเมินให้ชำระภาษี มีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามการประเมินนั้น ภายในกำหนดเวลาที่ได้แจ้งไว้ในหนังสือแจ้งการประเมิน อย่างไรก็ตาม หากยังไม่ต้องการชำระภาษีอากรที่ถูกประเมินทันที เพราะต้องการรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษา ผู้เสียหายมีสิทธิยื่นคำร้องขอลาการชำระภาษี โดยจัดให้มีหลักประกันการชำระหนี้ภาษีอากรด้วยหลักทรัพย์ต่างๆ ภายใต้หลักเกณฑ์ตามระเบียบของกรมสรรพากร

(4) สิทธิการของคหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีที่มีหน้าที่ยื่นแบบฯ และชำระภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย หากมิได้ยื่นแบบฯ หรือยื่นแบบฯ แล้วแต่มิได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายนอกเหนือจากเงินภาษีที่ต้องชำระอีกด้วย อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี หากการกระทำดังกล่าวมีเหตุอันควรผ่อนผัน กรณีการของคหรือลดเบี้ยปรับ ผู้เสียภาษีอาจมีคำร้องเป็นหนังสือเพื่อของคหรือลดเบี้ยปรับ ซึ่งอาจได้รับการพิจารณาหรือลดเบี้ยปรับให้ได้ตามหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนดไว้ สำหรับกรณีการของคหรือลดเงินเพิ่มไม่มีกฎหมายใดให้อำนาจเจ้าพนักงานฯ งคหรือลดให้ได้ เว้นแต่เป็นกรณีที่อธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายแล้ว เงินเพิ่มจะลดลงมาเหลือเพียงกึ่งหนึ่ง

(5) สิทธิการขอคัดเอกสารหรือขอสำเนาเอกสาร ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอคัดเอกสารหรือขอสำเนาเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีของตนเองได้ เช่น ขอคัดสำเนาแบบแสดงรายการภาษีของตนเอง หรือใบเสร็จรับเงินค่าภาษีแต่ละประเภทที่เป็นของตนเอง เป็นต้น

4.3.2 หน้าที่ตามกฎหมายของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

หน้าที่ตามกฎหมายของผู้เสียภาษีมี่ดังนี้

- 1) ยื่นแบบฯ และเสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องให้ถูกต้องและครบถ้วน
- 2) ขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร และจดทะเบียนภาษีตามที่กฎหมายกำหนดแล้วแต่กรณี และหากมีการเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญ จะต้องแจ้งแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้ถูกต้อง
- 3) จัดทำเอกสารหลักฐานและบัญชีใดๆ ตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ ใบรับใบส่งของ ใบกำกับภาษี บัญชีรับได้ รายจ่าย งบการเงิน บัญชีพิเศษ ฯลฯ แล้วแต่กรณี
- 4) ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงาน เมื่อได้รับหนังสือเชิญพบหรือหนังสือขอให้ยื่นเอกสาร หรือหลักฐานใดๆ เพื่อประกอบในการเสียภาษีอากร ตลอดจนปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงาน
- 5) ชำระภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ภายในกำหนดเวลา หากมิได้ชำระภาษีหรือชำระไว้ไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานมีสิทธิยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อนำไปชำระหนี้ภาษีได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล
- 6) การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร หากมีการฝ่าฝืนกฎหมายแล้ว นอกจากต้องรับผิดชอบทางแพ่งแล้วยังต้องรับผิดชอบทางอาญาอีกด้วย²²

²²พราเมাত্র หันตรา และ ศุภลักษณ์ ฤติจรัสวัณธ์, “สิทธิของผู้เสียภาษี”, สรรพากรสาส์น 41 (มกราคม 2537)

ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรจะต้องให้ความสำคัญคุ้มครองผู้เสียภาษีอย่างเหมาะสม ไม่ใช่กฎหมายที่คำนึงถึงแต่ประโยชน์ของรัฐเพียงฝ่ายเดียวมากกว่าประโยชน์ของผู้เสียภาษี เช่น การจัดเก็บจะต้องกำหนดฐานภาษีให้ทั่วถึงไม่เกิดความเหลื่อมล้ำระหว่างประชาชน อัตราที่จัดเก็บไม่สูงเกินไป ควรเหมาะสมกับภาวะเศรษฐกิจในประเทศ ในเรื่องของการชำระภาษีก็น่าจะมีลักษณะที่แน่นอนชัดเจน มีการผ่อนปรน ให้โอกาสผู้เสียภาษีอุทธรณ์ภาษีตามหลักที่ควรจะเป็น โดยกำหนดวิธีพิจารณาความภาษีให้เป็นธรรมแก่คู่กรณี คือ ผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานของรัฐที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี

5. แนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดซื้อจัดจ้างและบริหารพัสดุ

ในการดำเนินการจัดซื้อจัดจ้างและบริหารพัสดุภาครัฐนั้น ต้องมุ่งเน้นการเปิดเผยข้อมูลต่อสาธารณชนให้มากที่สุด เพื่อให้เกิดความโปร่งใสและเปิดโอกาสให้มีการแข่งขันอย่างเป็นธรรม มีการดำเนินการจัดซื้อจัดจ้างที่คำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการใช้งานเป็นสำคัญ ซึ่งจะก่อให้เกิดความคุ้มค่าในการใช้จ่ายเงิน มีการวางแผนการดำเนินงานและมีการประเมินผลการปฏิบัติงาน ซึ่งจะทำให้การจัดซื้อจัดจ้างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และมีการส่งเสริมให้ภาคประชาชนมีส่วนร่วมในการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างภาครัฐ ซึ่งเป็นมาตรการหนึ่งเพื่อป้องกันปัญหาการทุจริตและประพฤติมิชอบในการจัดซื้อจัดจ้างภาครัฐ อันจะเป็นการสร้างเชื่อมั่นให้กับสาธารณชน และก่อให้เกิดผลดีกับการจัดซื้อจัดจ้างภาครัฐ ดังนั้นการดำเนินการจัดซื้อจัดจ้างและบริหารพัสดุภาครัฐ จึงต้องตั้งอยู่บน “หลักธรรมาภิบาล”

“หลักธรรมาภิบาล” หรืออาจเรียกได้ว่า “การบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี หลักธรรมรัฐ และบรรษัทภิบาล ฯลฯ” ซึ่งเรารู้จักกันในนาม “Good Governance” ที่หมายถึง การปกครองที่เป็นธรรม นั้น ไม่ใช่แนวความคิดใหม่ที่เกิดขึ้นในสังคม แต่เป็นการสะสมความรู้ที่เป็นวัฒนธรรมในการอยู่ร่วมกันเป็นสังคมของมวลมนุษย์เป็นพันๆปี ซึ่งเป็นหลักการเพื่อการอยู่ร่วมกันในบ้านเมืองและสังคมอย่างมีความสุข สามารถประสานประโยชน์และคลี่คลายปัญหาข้อขัดแย้ง โดยสันติวิธี และพัฒนาสังคมให้มีความยั่งยืน

หลักธรรมาภิบาล มีองค์ประกอบที่สำคัญ 6 ประการ ดังนี้

1) หลักนิติธรรม คือ การตรากฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับ และกติกาต่างๆ ให้ทันสมัยและเป็นธรรม ตลอดจนเป็นที่ยอมรับของสังคมและสมาชิก โดยมีการยินยอมพร้อมใจและถือปฏิบัติร่วมกันอย่างเสมอภาคและเป็นธรรม กล่าวโดยสรุป คือ สถาปนาการปกครองภายใต้กฎหมายมิใช่กระทำกันตามอำเภอใจหรืออำนาจของบุคคล

2) หลักคุณธรรม คือ การยึดถือและเชื่อมั่นในความถูกต้องดีงาม โดยการรณรงค์เพื่อสร้างค่านิยมที่ดีงาม ให้ผู้ปฏิบัติงานในองค์กรหรือสมาชิกของสังคมถือปฏิบัติ ได้แก่ ความซื่อสัตย์ สุจริต ความเสียสละ ความอดทนขยันหมั่นเพียร ความมีระเบียบวินัย เป็นต้น

3) หลักความโปร่งใส คือ การทำให้สังคมไทยเป็นสังคมที่เปิดเผยข้อมูลข่าวสารอย่างตรงไปตรงมา และสามารถตรวจสอบความถูกต้องได้ โดยการปรับปรุงระบบและกลไกการทำงานขององค์กรให้มีความโปร่งใส มีการเปิดเผยข้อมูลข่าวสารหรือเปิดให้ประชาชนสามารถเข้าถึงข้อมูลข่าวสารได้สะดวก ตลอดจนมีระบบหรือกระบวนการตรวจสอบและประเมินผลที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งจะเป็นการสร้างความไว้วางใจซึ่งกันและกัน และช่วยให้การทำงานของภาครัฐและภาคเอกชนปลอดจากการทุจริตคอร์รัปชัน

4) หลักความมีส่วนร่วม คือ การทำให้สังคมไทยเป็นสังคมที่ประชาชนมีส่วนร่วมรับรู้และร่วมเสนอความเห็นในการตัดสินใจสำคัญๆ ของสังคม โดยเปิดโอกาสให้ประชาชนมีช่องทางในการเข้ามามีส่วนร่วม ได้แก่ การแจ้งความเห็น การไต่สวน สาธารณะ การประชาพิจารณ์ การแสดงประชามติ หรืออื่นๆ และจัดการผูกขาดทั้งโดยภาครัฐหรือโดยภาคธุรกิจเอกชน ซึ่งจะช่วยให้เกิดความสามัคคีและความร่วมมือกันระหว่างภาครัฐและภาคธุรกิจเอกชน

5) หลักความรับผิดชอบ ผู้บริหาร ตลอดจนคณะข้าราชการ ทั้งฝ่ายการเมืองและข้าราชการประจำ ต้องตั้งใจปฏิบัติภารกิจตามหน้าที่อย่างดียิ่ง โดยมุ่งให้บริการแก่ผู้มารับบริการ เพื่ออำนวยความสะดวกต่างๆ มีความรับผิดชอบต่อความบกพร่องในหน้าที่การงานที่ตนรับผิดชอบอยู่ และพร้อมที่จะปรับปรุงแก้ไขได้ทันที่

6) หลักความคุ้มค่า ผู้บริหาร ต้องตระหนักว่ามีทรัพยากรค่อนข้างจำกัด ดังนั้นในการบริหารจัดการจำเป็นจะต้องยึดหลักความประหยัดและความคุ้มค่า ซึ่งจำเป็นจะต้องตั้งจุดมุ่งหมายไปที่ผู้รับบริการหรือประชาชนโดยส่วนรวม²³

²³ แสงชัย อภิชาติชนพัฒน์, หลักธรรมาภิบาล, สืบค้น 18 พฤษภาคม 2561, จาก www.sci.ubu.ac.th.

6. แนวคิดด้านการติดตามและประเมินผล

การติดตามและประเมินผล เป็นกระบวนการที่สำคัญกระบวนการหนึ่งของกระบวนการตรวจสอบ โดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดให้มีกระบวนการติดตามผล เพื่อให้ได้รับความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า ผลการตรวจสอบที่แจ้งให้ผู้รับตรวจทราบนั้น จะได้รับการพิจารณาดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้องตามข้อเสนอแนะ หรือดำเนินการทางวินัย หรือดำเนินคดีใช้ค่าเสียหายแก่รัฐ แล้วแต่กรณี

แนวคิดในการติดตามและประเมินผล มีองค์ประกอบที่สำคัญ ดังนี้²⁴

6.1 การติดตามผลการดำเนินการ (Trac Status)

เป็นเครื่องมือสำคัญของผู้บริหารที่จะสร้างความมั่นใจได้ว่า การปฏิบัติงานขององค์กรเป็นไปในทิศทางที่ถูกต้อง และสามารถสร้างผลงานที่สอดคล้องตามเป้าประสงค์หรือจุดมุ่งหมายที่วางเอาไว้ การติดตามผลการดำเนินงานจะช่วยให้ผู้บริหารทราบข้อมูลที่เป็นตัวบ่งชี้ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้น ซึ่งจะเป็นข้อมูลแก่ผู้บริหารในการปรับเปลี่ยนกลยุทธ์ให้สอดคล้องกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป

6.2 การรายงานความก้าวหน้า (Communicate Progress)

เป็นกระบวนการหลังจากที่ได้มีการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานตามแผนกลยุทธ์ ภายใต้กรอบของตัวชี้วัดผลสำเร็จของการดำเนินงานในแต่ละช่วงเวลาแล้ว เป็นหน้าที่ของผู้มีหน้าที่ในการกำกับติดตามผลที่จะต้องจัดทำรายงานสรุปเสนอต่อผู้บริหาร ให้ได้รับทราบความก้าวหน้าในการปฏิบัติงานเป็นระยะ รวมทั้งควรส่งข้อมูลย้อนกลับให้แก่ผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อช่วยให้ผู้รับผิดชอบแต่ละระดับ ดำเนินการปรับปรุงแก้ไขการปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแนวทางที่เหมาะสม

²⁴ Wipharat, แนวคิดในการติดตามและประเมินผล, สืบค้น 18 พฤษภาคม 2561, จาก www.blogspot.com.

บทที่ 3

การตรวจเงินแผ่นดินของต่างประเทศ

ระบบการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นอิสระและเป็นกลาง ได้กลายเป็นที่ยอมรับของนานาประเทศ เพราะเป็นสิ่งสำคัญและจำเป็นในการตรวจสอบการรับเงินรายได้แผ่นดิน และการใช้จ่ายเงินงบประมาณในหน่วยงานของรัฐ นานาประเทศจึงได้มีการจัดตั้งหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินขึ้น โดยเฉพาะ ซึ่งอำนาจหน้าที่ขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดินอาจมีความแตกต่างกันตามบริบททางการเมือง การปกครอง กฎหมาย และสภาพสังคมของแต่ละประเทศ

อย่างไรก็ดี องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินระหว่างประเทศได้มีการจัดทำปฏิญญาขึ้นมาว่าด้วยแนวปฏิบัติในการตรวจเงินแผ่นดิน หรือเพื่อกำหนดแนวปฏิบัติที่ดีสำหรับการตรวจเงินแผ่นดิน โดยในปฏิญญาดังกล่าว ได้มีการกำหนดหลักเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดินไว้ในมาตรา 4 ว่าด้วยการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมาย ความถูกต้อง และผลการดำเนินงานว่าหน้าที่ดั้งเดิมขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดิน คือ การตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมาย และการตรวจสอบความถูกต้องของการบริหารการเงินการบัญชี นอกเหนือจากการตรวจสอบดังกล่าวแล้ว ยังมีการตรวจสอบในอีกลักษณะหนึ่งซึ่งมีความสำคัญไม่น้อยกว่ากัน ได้แก่ การตรวจสอบผลการดำเนินงาน ซึ่งมุ่งเน้นการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์ ความคุ้มค่า ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการบริหารงานภาครัฐ การตรวจสอบการดำเนินงานดังกล่าวไม่ได้ครอบคลุมเพียงการบริหารทางการเงินเท่านั้น แต่ครอบคลุมกิจกรรมของรัฐทั้งหมด ไม่ว่าจะในเชิงโครงสร้างหรือระบบการบริหารราชการ ทั้งนี้การตรวจสอบทั้งสามรูปแบบต่างมีความสำคัญเสมอกัน อย่างไรก็ดี แต่ละองค์กรอาจกำหนดลำดับความสำคัญให้เหมาะสมแก่กรณีได้²⁵

ซึ่งในบทนี้จะศึกษาเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินของต่างประเทศ โดยพิจารณาคัดเลือกประเทศที่ทำการศึกษาการตรวจเงินแผ่นดินจากระบบของสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งได้แบ่งสถาบันตรวจเงินแผ่นดินเป็น 3 ประเภท กล่าวคือ²⁶

²⁵ อำนาจหน้าที่ขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดิน โดยนางสาวอนัญ ยศสุนทร, สืบค้น 8 มิถุนายน 2561, จาก www.lawdrafter.blogspot.com.

²⁶ ปิยพร อุปพงษ์, ปัญหาการจัดองค์กรและการใช้อำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในการตรวจเงินแผ่นดินในการระดับท้องถิ่น, วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554

(1) สถาบันตรวจเงินแผ่นดินที่อยู่ในความรับผิดชอบของบุคคลเดียว โดยได้คัดเลือกการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษมาศึกษา

(2) สถาบันตรวจเงินแผ่นดินที่อยู่ในความรับผิดชอบของคณะกรรมการ โดยได้คัดเลือกการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศญี่ปุ่นมาศึกษา

(3) สถาบันตรวจเงินแผ่นดินที่อยู่ในรูปองค์กรตุลาการ โดยได้คัดเลือกการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศฝรั่งเศสมาศึกษา

ทั้งนี้เพื่อการศึกษาที่ครอบคลุมทุกระบบของสถาบันตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้ทราบถึงความเหมือนความแตกต่างของโครงสร้างและอำนาจหน้าที่ขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดินในแต่ละระบบ เพื่อเป็นประโยชน์ในการหาแนวทางในการปรับปรุงการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยต่อไป

1. การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศญี่ปุ่น

พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น ค.ศ. 1947 บัญญัติให้องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศญี่ปุ่นเป็นอิสระจากคณะรัฐมนตรี²⁷ และมีหลักประกันความเป็นอิสระและเป็นกลาง โดยอยู่ในรูปของคณะกรรมการ (Board of Audit) มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินของรัฐ องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นประกอบด้วย²⁸ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน 3 คน และสำนักบริหารทั่วไป

1.1 โครงสร้างขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น

1.1.1 คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ประกอบด้วย ประธานกรรมการ จำนวน 1 คน และกรรมการ จำนวน 2 คน²⁹ ซึ่งได้รับการแต่งตั้งจากคณะรัฐมนตรี โดยผ่านความเห็นชอบจากทั้งสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภา³⁰ และได้รับการโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งจากพระมหากษัตริย์³¹ มีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 7 ปี โดยจะดำรงตำแหน่งเกินกว่า 2 วาระไม่ได้³² นอกจากการ

²⁷ พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น มาตรา 1

²⁸ พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น มาตรา 2

²⁹ พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น มาตรา 3, 4

³⁰ พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น มาตรา 4 (1)

³¹ พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น มาตรา 4 (4)

³² พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น มาตรา 5 (1)

พ้นตำแหน่งโดยการครบวาระแล้ว กรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะพ้นตำแหน่งเมื่อมีอายุครบ 65 ปีบริบูรณ์³³ หรืออาจพ้นตำแหน่งโดยการลงมติตัดสินร่วมกันของคณะกรรมการคนอื่นว่าให้พ้นจากตำแหน่งได้ โดยต้องได้รับความยินยอมจากรัฐสภา³⁴

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ ดังนี้ วางนโยบายการตรวจสอบขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดิน ตรา แก้ไข ยกเลิก พระราชบัญญัติหรือกฎหมายเกี่ยวกับองค์การตรวจเงินแผ่นดิน ให้คำปรึกษากรณีที่องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินตรวจพบว่าการกระทำที่ผิดกฎหมาย ตรวจสอบรับรองบัญชีรับจ่ายของรัฐ และวินิจฉัยชี้ขาดความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง รายงานผลการตรวจสอบประจำปี เป็นต้น³⁵

1.1.2 สำนักบริหารทั่วไป เป็นหน่วยงานฝ่ายบริหารการตรวจสอบ มีเลขาธิการเป็นผู้บังคับบัญชาทำหน้าที่บริหารสำนักงานต่างๆ³⁶ และมีรองเลขาธิการเป็นผู้ช่วยหรือปฏิบัติราชการแทนในกรณีที่เลขาธิการไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้³⁷ โดยสำนักบริหารทั่วไปประกอบด้วยสำนักสำนักเลขานุการ (Secretarial) จำนวน 1 สำนัก และสำนักที่ทำหน้าที่ตรวจสอบ (Bureau) จำนวน 5 สำนัก³⁸

1.2 อำนาจหน้าที่ขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น

อำนาจหน้าที่ขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นในฐานะที่เป็นองค์กรอิสระทำหน้าที่ดูแลการรับจ่ายเงินของรัฐ เพื่อให้เกิดการรับจ่ายเงินที่เหมาะสมและถูกต้อง เพื่อเป็นหลักประกันความโปร่งใสในการรับจ่ายเงิน และเพื่อให้ข้อบกพร่องต่างๆ ได้รับการแก้ไขอย่างทันการณ์

อำนาจหน้าที่ขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นมี³⁹ ดังนี้

1.2.1 การตรวจสอบและรับรองบัญชีรายรับจ่ายของรัฐ องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบและรับรองบัญชีรายรับจ่ายของรัฐ โดยสรุป ดังนี้คือ

1) องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นมีอำนาจหน้าที่ในการเสนอแก้ไขหรือยกเลิกกฎหมาย พระราชบัญญัติหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีของรัฐ และตรวจสอบการบริหารจัดการเงินแผ่นดิน ซึ่งถ้าหากตรวจพบข้อบกพร่องก็จะเสนอความคิดเห็นเกี่ยวกับ

³³ พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น มาตรา 5 (3)

³⁴ พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น มาตรา 6

³⁵ พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น มาตรา 11

³⁶ พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น มาตรา 15 (1)

³⁷ พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น มาตรา 15 (2)

³⁸ พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น มาตรา 12 (2)

³⁹ เนตรทราย ตั้งขจรศักดิ์. เรื่องเดียวกัน. อ้างแล้วใน 8. หน้า 128

ข้อบกพร่องนั้น ไปยังผู้มีอำนาจตามกฎหมายหรือผู้ที่รับผิดชอบ และให้ความคิดเห็นในเรื่องที่เกี่ยวกับการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ซึ่งรับผิดชอบงานบัญชีของรัฐ ตามที่มีการร้องขอ

2) องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชีรับ-จ่ายของรัฐ (The Final Accounts of Revenues and Expenditures of the State) รับรองบัญชีรับ-จ่ายของรัฐ (Certify The Final Accounts of Revenues and Expenditures of the State) และตรวจสอบบัญชีต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดให้ตรวจสอบ กำกับดูแลบัญชีอย่างสม่ำเสมอให้เป็นไปตามกฎหมาย และข้อบังคับ นอกจากนี้ยังตรวจสอบบัญชีรับ-จ่ายประจำเดือนของรัฐ การรับ-จ่ายเงินสด สิ่งของที่รัฐเป็นเจ้าของและทรัพย์สินใดๆ ของรัฐอีกด้วย

3) องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นมีอำนาจในการวินิจฉัยความผิดของเจ้าหน้าที่ที่ทำหน้าที่จัดทำบัญชี จัดเก็บรายได้หรือการจ่ายหรือการเก็บรักษาเงิน บริหารงานพัสดุว่าเป็นต้นเหตุก่อให้เกิดความเสียหายต่อรัฐอย่างร้ายแรงโดยตั้งใจ หรือละเว้นการกระทำใดๆ หรือไม่

ในกรณีที่องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นมีคำวินิจฉัยว่าบุคคลใดต้องรับผิดชอบต่อความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บรายได้ การจ่ายและการเก็บรักษาเงิน หรือการบริหารงานพัสดุก็น่าจะส่งเรื่องไปให้ผู้บังคับบัญชาของบุคคลนั้น เพื่อดำเนินการสอบสวนและลงโทษทางวินัย รวมทั้งสั่งให้บุคคลดังกล่าวชดเชยค่าเสียหาย ตามคำวินิจฉัยขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดิน และในกรณีที่ตรวจพบว่าความเสียหายอันเกี่ยวกับการงบประมาณนั้นเกิดขึ้นจากการกระทำที่ไม่ได้อยู่ในขณะปฏิบัติหน้าที่ องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินก็จะส่งรายงานผลการตรวจสอบดังกล่าวไปยังสำนักงานอัยการ นอกจากนี้องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินยังมีหน้าที่วินิจฉัยข้อร้องเรียนจากผู้มีส่วนได้เสีย ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการเงินของแผ่นดิน แล้วแจ้งผลการวินิจฉัยให้ผู้มีอำนาจตามกฎหมาย หรือผู้รับผิดชอบทราบเพื่อดำเนินการต่อไปอีกด้วย

1.2.2 การตรวจสอบสัญญาซื้อและสัญญาจ้าง องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบสัญญาเป็นการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมาย โดยเริ่มตรวจสอบตั้งแต่วัตถุประสงค์ของสัญญา กระบวนการจัดซื้อจัดจ้างก่อนทำสัญญาว่าถูกต้องตามกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับหรือไม่ จนถึงขั้นตอนสุดท้าย คือ การตรวจสอบจริง ในกรณีที่มีการส่งมอบสิ่งของแล้ว หรือถ้าเป็นสัญญาก่อสร้างก็จะตรวจสอบ ณ สถานที่ก่อสร้าง สัญญาจ้างที่องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นจะดำเนินการตรวจสอบนั้นต้องเป็นสัญญาที่มีวงเงินตั้งแต่ 30 ล้านบาทขึ้นไป โดยจะตรวจสอบสัญญาทุกชนิด อีกนัยหนึ่งของการตรวจสอบดังกล่าวยังมีลักษณะเป็นการตรวจสอบการดำเนินงานด้วย เพราะเป็นการตรวจสอบผลงานที่ได้ตามสัญญาจ้าง ตรวจสอบความคุ้มค่าของการใช้งาน การดูแลและการเก็บรักษาทรัพย์สินหรือสิ่งก่อสร้างนั้น ว่ามีการกำหนด

มาตรฐานงานก่อสร้าง การก่อสร้างเป็นไปตามแบบรูปแบบรายการ และคู่สัญญาได้ปฏิบัติตามที่สัญญากำหนดหรือไม่

1.2.3 การตรวจสอบระบบงานที่ใช้คอมพิวเตอร์ (Audit of Computerized System)

ประเทศญี่ปุ่นเป็นประเทศที่มีการพัฒนาระบบคอมพิวเตอร์ตลอดเวลา และส่วนราชการและรัฐวิสาหกิจจ่ายเงินเพื่อซื้อคอมพิวเตอร์มาใช้ในหน่วยงานเป็นจำนวนมาก องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นจึงมุ่งเน้นการตรวจสอบการใช้คอมพิวเตอร์ เพื่อตรวจสอบว่าการใช้คอมพิวเตอร์เป็นไปโดยประหยัด มีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผลหรือไม่ ซึ่งเป็นการตรวจสอบทั้งตัวเครื่องคอมพิวเตอร์และระบบงานที่ใช้คอมพิวเตอร์ ซึ่งผู้ตรวจสอบจะต้องตรวจสอบเพื่อให้เป็นที่แน่ใจว่ามีการควบคุมและมีการปฏิบัติที่เชื่อถือได้ในด้านต่างๆ ดังนี้

- 1) ความครบถ้วนและเป็นปัจจุบันของข้อมูล (Completeness of Input and Updating)
- 2) ความสมเหตุสมผลของข้อมูล (Validity of Data Processed)
- 3) วิธีการคำนวณ การสรุปรวม และการจัดประเภท (Calculation Summarisation and Categorisation Procedures)
- 4) การบำรุงรักษาแฟ้มข้อมูล (Maintenance of Files)
- 5) การสร้างแฟ้มข้อมูล (File Creation)

1.2.4 การจัดทำรายงานประจำปี หลังจากที่มีการตรวจสอบบัญชีของหน่วยรับตรวจแล้ว ไม่ว่าจะตรวจพบข้อผิดพลาดหรือข้อบกพร่องในการบริหารจัดการเงินแผ่นดินหรือไม่ก็ตาม สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินก็จะทำการสรุปผลการตรวจสอบ เพื่อนำข้อมูลไปดำเนินการ จัดทำรายงานประจำปี ซึ่งถ้าหากเป็นกรณีที่มีการตรวจพบความบกพร่องก็จะดำเนินการแสวงหาข้อมูลเพิ่มเติมพร้อมทั้งเสนอความเห็น และวิธีการแก้ไขไปยังหน่วยงานผู้รับผิดชอบเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องนั้น แล้วนำข้อมูลดังกล่าวไปรวมอยู่ในรายงานประจำปีด้วย โดยมาตรา 90 แห่งรัฐธรรมนูญญี่ปุ่น กำหนดให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่ที่จะต้องจัดทำรายงานประจำปี แสดงถึงผลการตรวจสอบทั้งหมดในระหว่างปีงบประมาณเสนอต่อคณะรัฐมนตรี จากนั้นคณะรัฐมนตรีจะส่งรายงานประจำปีต่อรัฐสภา เพื่อให้รัฐสภาใช้ประกอบการพิจารณาในสมัยประชุมสภาเพื่อการพิจารณางบประมาณปีถัดไป และใช้พัฒนาระบบงานราชการในอนาคต นอกจากนี้แล้ว รายงานประจำปีดังกล่าวยังเปิดเผยต่อสาธารณะชนทั่วไปอีกด้วย⁴⁰

⁴⁰ Board of Audit of Japan, "The Board of Audit Act", สืบค้น 12 มิถุนายน 2561,

รายงานประจำปีของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจะรายงานเฉพาะเรื่องที่มีสาระพิเศษ อันส่งผลถึงการบริหารราชการประเทศเท่านั้น โดยประกอบไปด้วยรายละเอียดต่างๆ ดังนี้⁴¹

- 1) รายละเอียดเกี่ยวกับการรับรองบัญชีรายรับ-จ่ายของรัฐ
- 2) รายละเอียดเกี่ยวกับการตรวจสอบยอดรวมของบัญชีรายรับ-จ่ายของรัฐ ว่าตรงกันกับยอดรวมหลักฐานทางการเงินของธนาคารแห่งชาติญี่ปุ่นหรือไม่
- 3) รายละเอียดเกี่ยวกับการกระทำที่เป็นการสร้างความเสียหาย หรือไม่เหมาะสม อันเป็นการละเมิดต่อกฎหมาย มติคณะรัฐมนตรี หรือขัดกับหลักการงบประมาณที่ดี
- 4) รายละเอียดเกี่ยวกับการดำเนินการทางวินัย และผลการดำเนินการในกรณีดังกล่าว
- 5) คำสั่งชั่วคราวและคำวินิจฉัยเด็ดขาดว่าบุคคลใดควรจะเป็นผู้รับผิดชอบในความเสียหายที่เกิดขึ้นอันเกี่ยวกับการงบประมาณ
- 6) ความเห็นหรือข้อเสนอแนะ รวมทั้งแนวทางแก้ไขที่เหมาะสมในกรณี ที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตรวจพบข้อบกพร่องเกี่ยวกับการบริหารจัดการเงินแผ่นดิน

1.3 การตรวจเงินแผ่นดินโดยหน่วยงานภายในขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น

การแบ่งส่วนราชการภายในของสำนักบริหารทั่วไป (General Executive Bureau) ซึ่งประกอบด้วยสำนักงานเลขานุการ (Secretarial) จำนวน 1 สำนัก และสำนักที่ทำหน้าที่ตรวจสอบ (Bureau) จำนวน 5 สำนัก ดังนี้

1.3.1 สำนักงานเลขานุการ (Secretarial) ทำหน้าที่เป็นเลขานุการให้กับคณะกรรมการตรวจเงินและประธานกรรมการตรวจเงิน

1.3.2 สำนักที่ 1 (1st Bureau) มีขอบเขตการตรวจสอบบัญชีของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการคลัง การยุติธรรม การต่างประเทศ การจัดเก็บภาษี การปกครองท้องถิ่น

1.3.3 สำนักที่ 2 (2nd Bureau) มีขอบเขตการตรวจสอบบัญชีของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันประเทศ การสาธารณสุขและสวัสดิการสังคม แรงงาน การแพทย์

1.3.4 สำนักที่ 3 (3rd Bureau) มีขอบเขตการตรวจสอบบัญชีของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้าง การวางผังเมือง การขนส่ง การจัดการทรัพยากรน้ำ การก่อสร้างถนน

1.3.5 สำนักที่ 4 (4th Bureau) มีขอบเขตการตรวจสอบบัญชีของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา วิทยาศาสตร์และเทคโนโลยี การเกษตร การประมงและป่าไม้

⁴¹พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น มาตรา 29

1.3.6 **สำนักที่ 5 (5th Bureau)** มีขอบเขตการตรวจสอบบัญชีของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการสื่อสาร ไปรษณีย์ การค้าและอุตสาหกรรม พลังงานและทรัพยากรธรรมชาติ การรถไฟ⁴²

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นจึงมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินทั้งในระดับราชการส่วนกลาง และราชการส่วนท้องถิ่น โดยมีสำนักที่ 1 ถึงสำนักที่ 5 ซึ่งเป็นส่วนราชการภายในของสำนักบริหารทั่วไป ทำหน้าที่ในการรวบรวมพยานหลักฐานและตรวจสอบบัญชีในนามของคณะกรรมการตรวจเงิน ภายใต้กรอบนโยบายการตรวจสอบ มาตรฐานหรือระเบียบและข้อบัญญัติต่างๆ ที่คณะกรรมการตรวจเงิน ได้วางไว้

2. การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทย

การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยมีระบบการตรวจสอบที่แยกการตรวจเงินแผ่นดินออกเป็น 2 องค์การ คือ ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (The Comptroller and Auditor General) และคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (The Audit Commission) โดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบการรับจ่ายเงินของหน่วยรับตรวจในส่วนกลาง ส่วนคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบการรับจ่ายเงินของหน่วยรับตรวจในส่วนท้องถิ่น

2.1 การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยโดยผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินได้รับการ โปรดเกล้าฯ แต่งตั้งจากกษัตริย์ โดยการเสนอของสภาผู้แทนราษฎร ซึ่งในการเสนอแต่งตั้งนั้น นายกรัฐมนตรีเป็นผู้นำเสนอต่อสภาผู้แทนราษฎร โดยได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการการคลัง ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีวาระการดำรงตำแหน่ง 10 ปี ซึ่งในการทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน จะมีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (The National Audit Office : NAO) เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ช่วยเหลือหรือสนับสนุนการทำงานของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน โดยมีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดขึ้นตรงต่อสภาผู้แทนราษฎร โดยบรรดาข้าราชการในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินและสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินในนามของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเท่านั้น

พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 1983 (The National Audit Act 1983) กำหนดให้การตรวจสอบควบคุมการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานราชการส่วนกลางอยู่ในอำนาจหน้าที่ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (The Comptroller and Auditor General) ซึ่งมีอยู่ด้วยกัน 3 ประการ คือ

⁴² Board of Audit of Japan. "Organization of the Board", สืบค้น 12 มิถุนายน 2561, จาก www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/organization.html.

1) อำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชีหรือการเงิน (Financial Audit)

การตรวจสอบบัญชีหรือการเงินของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน มุ่งเน้นไปที่การให้ความเห็นที่เป็นอิสระ เกี่ยวกับรายงานการเงินประจำปีของหน่วยงานราชการส่วนกลาง เพื่อตรวจสอบว่า

(1) รายงานการเงินดังกล่าว มีข้อมูลครบถ้วนสมบูรณ์ ถูกต้อง และได้มีการเปิดเผยข้อมูลสอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานการเงินหรือไม่

(2) รายงานการเงินดังกล่าว ได้มีการบันทึกทรัพย์สินและหนี้สินทั้งหมดที่อยู่ในความครอบครองหรือความรับผิดชอบของหน่วยงานของรัฐ และได้มีการประเมินมูลค่าอย่างถูกต้องตามนโยบายการบัญชีหรือไม่

(3) การรับและการจ่ายเงินตามที่ได้มีการบันทึกไว้ในรายงานการเงินดังกล่าว เป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายและมีความถูกต้อง

ในการตรวจสอบดังกล่าว สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเข้าไปตรวจสอบโดยใช้มาตรฐานการตรวจสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปในระดับสากล และมีการวางแผนการตรวจสอบตามความเสี่ยงในแต่ละด้าน และเพื่อประโยชน์ในการให้ความเห็นเกี่ยวกับรายงานการเงินดังกล่าว สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะประเมินประสิทธิภาพของระบบการตรวจสอบภายในว่า ได้มีการดำเนินการสอดคล้องกับแผนการตรวจสอบที่วางไว้หรือไม่ และเสนอแนะให้มีการปรับปรุงในกรณีที่พบข้อบกพร่อง

2) อำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบผลการดำเนินงาน (Performance Audit) หรือความคุ้มค่าของการใช้จ่ายเงิน (Value Of Money)

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบความคุ้มค่า ประสิทธิภาพ และประสิทธิผลของการดำเนินงานในหน่วยงานของรัฐ อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 1983 มาตรา 6 (2) กำหนดขอบเขตของการตรวจสอบดังกล่าวไว้โดยชัดเจนว่า ไม่ถือเป็นการให้อำนาจผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ในการเข้าไปตั้งคำถามเกี่ยวกับความเหมาะสมของนโยบายตามวัตถุประสงค์ที่ได้มีการกำหนดไว้ โดยในการตรวจสอบดังกล่าว สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต้องมีการวางแผนการตรวจสอบเฉพาะกำหนดหัวข้อที่จะตรวจสอบในแต่ละปี โดยคำนึงถึงความเสี่ยง จำนวนเงินและทรัพยากรที่เกี่ยวข้อง ผลกระทบต่อโครงการดังกล่าวต่อประชาชน ขอบเขตการจัดทำรายงานข้อเสนอแนะ ความสนใจของสาธารณะและรัฐสภาเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว รวมถึงการเข้าไปตรวจสอบจะก่อให้เกิดประโยชน์หรือไม่ เมื่อการตรวจสอบสิ้นสุดลง สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะรายงานผลการตรวจสอบดังกล่าวต่อรัฐสภาและอาจเผยแพร่ได้ โดยความเห็นชอบของสภาผู้แทนราษฎร

3) อำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบข้อสมมติทางงบประมาณในการวางแผนทางการเงินการคลัง (Audit of Budget Assumption underlying the projection of public finances)

โดยการตรวจสอบลักษณะดังกล่าวมี 2 มิติด้วยกัน คือ

(1) การตรวจสอบข้อสมมติที่กำหนดขึ้นใหม่ หรือทบทวนข้อสมมติเดิมตามที่รัฐมนตรีกระทรวงการคลังได้ร้องขอ

(2) การตรวจสอบข้อสมมติประจำ โดยกำหนดไว้เป็นรอบ 3 ปี ว่าข้อสมมติที่กำหนดยังสมเหตุสมผลอยู่หรือไม่ อย่างไร หรือต้องปรับข้อสมมติในเรื่องใดบ้าง

2.2 การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

2.2.1 โครงสร้างของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

พระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 1998 (The Audit Commission Act 1998)⁴³ กำหนดให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของรัฐบาลท้องถิ่นและหน่วยงานสาธารณสุขแห่งชาติในอังกฤษและเวลส์ โดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (The Audit Commission) ประกอบด้วยกรรมการไม่น้อยกว่า 15 คน แต่ไม่เกิน 20 คน ซึ่งแต่งตั้งโดยรัฐมนตรีกระทรวงการคลัง⁴⁴ โดยรัฐมนตรีกระทรวงการคลังจะเป็นผู้แต่งตั้งกรรมการคนหนึ่งเป็นประธาน และแต่งตั้งกรรมการคนอื่นอีกคนหนึ่งเป็นรองประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน⁴⁵

2.2.2 อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (The Audit Commission) เป็นองค์กรอิสระที่ทำหน้าที่ควบคุมดูแล และผลักดันให้การดำเนินการ โครงการต่างๆ ของรัฐบาลท้องถิ่นเกิดความประหยัด ความมีประสิทธิภาพ และความมีประสิทธิผล

พระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ค.ศ. 1998 (The Audit Commission Act 1998) บัญญัติเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไว้หลายประการ เช่น วางนโยบายการตรวจเงิน แต่งตั้งผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ภายในสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน “The Controller of Audit” โดยได้รับความเห็นชอบจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง แต่งตั้งเจ้าหน้าที่ตรวจสอบและจัดจ้างที่ปรึกษา ผู้เชี่ยวชาญ หรือสำนักงานเอกชน เพื่อทำหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจสอบ กำหนดค่าสอบบัญชี ค่าธรรมเนียมและค่าตอบแทน

⁴³ The Audit Commission Act 1998, section 1 (1)

⁴⁴ The Audit Commission Act 1998, section 1 (2)

⁴⁵ The Audit Commission Act 1998, section 1 (3)

ในการสอบบัญชี ออกระเบียบ ข้อบังคับ และประกาศตามอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน ออกระเบียบ ประกาศเกี่ยวกับการบริหารทั่วไป การบริหารงานบุคคล การงบประมาณ การเงิน และการคลัง และการดำเนินการอื่น เป็นต้น

นอกจากหน้าที่ในด้านการบริหารดังกล่าวแล้ว คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ยังมีหน้าที่เกี่ยวกับการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของรัฐบาลท้องถิ่น 2 ประการ คือ

1) การตรวจสอบการจัดทำโครงการ

อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเกี่ยวกับการตรวจสอบการจัดทำโครงการของรัฐบาลท้องถิ่นครอบคลุมภารกิจในด้านต่างๆ ของรัฐบาลท้องถิ่น เช่น การสาธารณสุข การปฏิรูปการศึกษา การเคหะ การควบคุมอาคาร การขนส่ง การป้องกันภัย และอภิมหาชนุมชน และการบรรเทาสาธารณภัย เป็นต้น โดยในการตรวจสอบดังกล่าวคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ภายในของสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน หรืออาจจ้างเอกชนหรือสำนักงานเอกชนที่ไม่ใช่เจ้าหน้าที่ภายในของสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบเกี่ยวกับการดำเนินกิจการของรัฐบาลท้องถิ่นดังกล่าว โดยการตรวจสอบการจัดทำโครงการนั้น นอกจากจะตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมาย หรือระเบียบข้อบังคับแล้ว คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินยังให้ความสำคัญกับความคุ้มค่าของการใช้จ่ายเงิน (Value of Money) ซึ่งเป็นการตรวจสอบความประหยัด ความมีประสิทธิภาพ และความมีประสิทธิภาพด้วย

2) การจัดทำรายงาน

หน้าที่ในการจัดทำรายงานของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมี 2 ลักษณะ คือ

(1) การจัดทำรายงานภายหลังจากการตรวจสอบแล้วเสร็จ รายงานการตรวจสอบในลักษณะนี้ เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะเป็นผู้จัดทำขึ้นและส่งให้กับประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน หลังจากนั้น คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก็จะส่งรายงานการตรวจสอบดังกล่าวไปยังรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ในกรณีที่เป็นการตรวจสอบหน่วยงานสาธารณสุข หรือส่งไปยังนายกเทศมนตรีของลอนดอนหากเป็นกรณีการตรวจสอบการจัดทำโครงการหรือกองทุนของเมืองลอนดอน ทั้งนี้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินต้องส่งรายงานการตรวจสอบไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้องทันทีภายหลังจากที่ทำการตรวจสอบแล้วเสร็จ ในกรณีที่เป็นเรื่องเร่งด่วน หรือภายใน 14 วัน นับแต่วันที่ทำการตรวจสอบแล้วเสร็จ ในกรณีทั่วไป

(2) การจัดทำรายงานประจำปี ภายหลังจากที่คณะกรรมการได้ดำเนินการตรวจสอบการจัดทำโครงการของรัฐบาลท้องถิ่นแล้ว ก็จะรวบรวมผลการตรวจสอบข้อเท็จจริงที่ได้เพื่อจัดทำเป็นรายงานประจำปีเสนอต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เพื่อนำเสนอ

ต่อรัฐสภาต่อไป นอกจากนี้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินต้องตีพิมพ์เผยแพร่รายงานประจำปีดังกล่าวต่อสาธารณะด้วย

3. การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศฝรั่งเศส

ระบบการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศฝรั่งเศสมีองค์กรที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดิน ประกอบด้วย 3 องค์กรหลัก คือ ศาลบัญชี เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินในระดับราชการส่วนกลาง , ศาลบัญชีภาค เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินในระดับราชการส่วนท้องถิ่น และศาลวินัยทางงบประมาณและการคลัง

3.1 การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศฝรั่งเศสโดยศาลบัญชีและศาลบัญชีภาค

ศาลบัญชีและศาลบัญชีภาคมีหน้าที่หลักในการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดินของหน่วยงานราชการส่วนกลางและส่วนท้องถิ่นอยู่ 3 ประการ ได้แก่ การตรวจสอบและพิพากษาบัญชีของสมุหบัญชี การตรวจสอบการดำเนินงาน และการรับรองรายงานการเงินของรัฐ โดยมาตรา L 111-3 แห่งประมวลกฎหมายศาลตรวจเงินแผ่นดิน ได้กำหนดให้อำนาจศาลบัญชีในการขอเอกสารและเข้าสถานที่ต่างๆ เพื่อตรวจสอบการรับเงินและการจ่ายเงินว่าเป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับหรือไม่ รวมถึงการใช้งบประมาณ เงิน และทรัพย์สินอื่นๆ ที่อยู่ในความครอบครองของหน่วยงานของรัฐว่าเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประหยัด และคุ้มค่าหรือไม่

3.1.1 อำนาจในการตรวจสอบและพิพากษาบัญชีของสมุหบัญชี

จักรพรรดินโปเลียนได้สถาปนาศาลบัญชีขึ้นเมื่อปี ค.ศ. 1807 โดยกำหนดให้ศาลบัญชีมีหน้าที่หลักในการตรวจสอบความถูกต้อง และทำการพิพากษาบัญชีที่สมุหบัญชีของรัฐเป็นผู้เก็บรักษา โดยอำนาจการพิพากษาบัญชีของสมุหบัญชีของรัฐมาจาก หลักพื้นฐานของกฎหมายการคลังฝรั่งเศสซึ่งได้มีการแบ่งแยกบุคคลผู้รับผิดชอบในการสั่งจ่าย และสมุหบัญชีผู้ที่มีหน้าที่ในการจ่ายเงิน เพื่อเป็นการคานอำนาจระหว่างผู้มีอำนาจในการสั่งจ่ายเงินและผู้มีหน้าที่จ่ายเงิน และให้ทั้งสองฝ่ายได้ตรวจสอบซึ่งกันและกัน ทั้งนี้ ได้มีการกำหนดความรับผิดชอบของสมุหบัญชีไว้เป็นการเฉพาะ โดยหากมีการกระทำความผิดอันส่งผลให้มีเงินขาดไปจากบัญชี สมุหบัญชีต้องรับผิดชอบทางแพ่งเป็นการส่วนตัว ซึ่งในปัจจุบันประเทศฝรั่งเศสก็ยังคงระบบความรับผิดชอบของสมุหบัญชีไว้ โดยทุกสิ้นปีงบประมาณสมุหบัญชีจะต้องส่งบัญชีให้ศาลบัญชีหรือศาลบัญชีภาคแล้วแต่กรณี เพื่อตรวจสอบว่าได้มีการเบิกจ่ายเงินและรับเงินถูกต้องตามที่กฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับกำหนดไว้หรือไม่ ในกรณีที่ไม่มีเงินขาดไปจากบัญชีสมุหบัญชีต้องรับผิดชอบทางแพ่ง

เป็นการส่วนตัวเพื่อค่าใช้จ่ายที่ขาดไป ทั้งนี้ ไม่ว่าจะไม่มีเจตนากระทำผิดหรือไม่ก็ตาม โดยในทางปฏิบัติ ศาลบัญชีจะทำการสุ่มตรวจบัญชีของหน่วยงานต่างๆ ที่สมุหบัญชีเก็บรักษาอย่างน้อยหนึ่งครั้ง ในทุกสี่ปี

3.1.2 อำนาจในการตรวจสอบการดำเนินงาน

อำนาจในการตรวจสอบการดำเนินงาน หมายถึง การตรวจสอบความถูกต้องตามกฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับของการบริหารการเงินการคลัง และตรวจสอบว่าได้มีการใช้ทรัพยากรและงบประมาณว่าเป็นไปอย่างประหยัดและประสพผลสัมฤทธิ์ตามเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้หรือไม่ โดยไม่ก้าวล่วงไปถึงการพิจารณาความเหมาะสมของการกำหนดนโยบายแต่อย่างใด โดยศาลบัญชีและศาลบัญชีภาคมีอำนาจในการตรวจสอบการดำเนินงานของทุกองค์กรที่มีการใช้เงินแผ่นดิน มิใช่เฉพาะองค์กรที่มีสมุหบัญชีประจำอยู่เท่านั้น โดยศาลบัญชีและศาลบัญชีภาคสามารถตรวจสอบองค์กรเอกชนที่ได้รับเงินอุดหนุนจากภาครัฐ องค์กรประกันสังคม รัฐวิสาหกิจ องค์กรการกุศลต่างๆ และองค์กรที่ได้รับเงินอุดหนุนจากสหภาพยุโรปด้วยเช่นกัน ในการกำหนดแผนการตรวจสอบการดำเนินงานนั้น ศาลบัญชีและศาลบัญชีภาคอาจกำหนดเรื่องที่จะตรวจสอบเอง หรืออาจเป็นการดำเนินการตามคำขอของคณะกรรมการการของรัฐสภา หรือตามคำขอของผู้ตรวจการแผ่นดินก็ได้

ในการตรวจสอบหน่วยงานศาลบัญชีและศาลบัญชีภาคจะกระทำโดยเคารพหลักการมีสิทธิโต้แย้ง โดยเมื่อทำการตรวจสอบเสร็จแล้ว ศาลบัญชีหรือศาลบัญชีภาคจะจัดทำร่างข้อสังเกตส่งไปยังหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้องเพื่อหน่วยงานนั้นจะได้ชี้แจงเหตุผลและตอบข้อสังเกตดังกล่าว เมื่อการพิจารณาผลการตรวจสอบสิ้นสุดแล้ว ศาลบัญชีหรือศาลบัญชีภาคจะแจ้งผลการตรวจสอบไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง รัฐมนตรีผู้รับผิดชอบในกรณีที่มีการกระทำผิดวินัยทางงบประมาณหรือการคลังก็สามารถส่งเรื่องต่อไปยังอัยการ เพื่อทำการฟ้องคดีต่อศาลวินัยทางงบประมาณและการคลัง หรือหากเป็นกรณีที่ตรวจพบการทุจริตก็สามารถส่งเรื่องต่อไปยังอัยการเพื่อดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลอาญาได้เช่นกัน นอกจากนี้ศาลบัญชีหรือศาลบัญชีภาคอาจแจ้งผลการตรวจสอบต่อคณะกรรมการการคลังหรือคณะกรรมการสืบสวนของรัฐสภาด้วยเช่นกัน ทั้งนี้ สำหรับการตรวจสอบการดำเนินงาน ศาลบัญชีหรือศาลบัญชีภาคมีอำนาจเพียงแจ้งผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะในการแก้ไขข้อบกพร่องที่พบเท่านั้น ดังนั้นหน่วยงานไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามความเห็นหรือข้อสังเกตของศาลบัญชีหรือศาลบัญชีภาคแต่อย่างใด และศาลบัญชีหรือศาลบัญชีภาคก็ไม่มีอำนาจทางกฎหมายที่จะบังคับให้หน่วยงานปฏิบัติตาม อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติศาลบัญชีหรือศาลบัญชีภาคจะมีการติดตามผลการดำเนินงานตามข้อสังเกต

ของศาลบัญชีหรือศาลบัญชีภาคและทำรายงานผลไว้ในรายงานประจำปีของศาลบัญชีและศาลบัญชีภาค ซึ่งจะมีเสนอต่อรัฐบาลและรัฐสภา รวมถึงเผยแพร่ต่อสาธารณชนต่อไป

3.1.3 อำนาจในการรับรองรายงานการเงินของรัฐบาล

มาตรา 58-5 ของรัฐธรรมนูญประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยบัญชีดิงบประมาณ ค.ศ. 2001 ได้กำหนดให้ศาลบัญชีจัดทำรายงานรับรองรายงานการเงินของรัฐบาล ว่ารายงานการเงินดังกล่าว มีความถูกต้องสุจริต และเชื่อถือได้หรือไม่ โดยเรื่องดังกล่าวถือว่าเป็นเรื่องที่มีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งสำหรับความโปร่งใสทางการคลัง เนื่องจากรายงานดังกล่าวเป็นหลักประกันถึงความน่าเชื่อถือของข้อมูลต่างๆ ที่รัฐบาลเสนอเพื่อประกอบการเสนอร่างบัญชีดิงบประมาณประจำปี และให้ความมั่นใจในระดับที่เหมาะสมว่าข้อมูลดังกล่าวไม่มีข้อผิดพลาดโดยมีนัยยะสำคัญ

3.1.4 อำนาจหน้าที่อื่นๆ ของศาลบัญชีและศาลบัญชีภาค

มาตรา 47-2 แห่งรัฐธรรมนูญยังได้กำหนดให้ศาลบัญชีมีหน้าที่ให้ความช่วยเหลือรัฐสภาในการตรวจสอบการบริหารงานโดยรัฐบาล นอกจากนี้ยังได้กำหนดให้ศาลบัญชีมีหน้าที่ช่วยเหลือรัฐบาลและรัฐสภาในการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินตามบัญชีดิงบประมาณและตามรัฐธรรมนูญดิงบประมาณของสำนักงานประกันสังคม รวมถึงการประเมินผลการดำเนินนโยบายสาธารณะด้วยเช่นกัน โดยตามมาตราดังกล่าวประกอบกับมาตรา 58 ของรัฐธรรมนูญประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยบัญชีดิงบประมาณ ค.ศ. 2001 ศาลบัญชีจึงได้จัดทำรายงานต่างๆ เพื่อเสนอต่อรัฐสภาประกอบการพิจารณาร่างบัญชีดิงบประมาณและร่างบัญชีดิงบประมาณของสำนักงานประกันสังคม

สำหรับศาลบัญชีภาค นอกเหนือจากอำนาจในการตรวจสอบบัญชีและการตรวจสอบดำเนินงานแล้ว ประมวลกฎหมายว่าด้วยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นยังได้กำหนดให้ศาลบัญชีภาคมีหน้าที่ในการตรวจสอบทางด้านงบประมาณขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย เช่น ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นไม่สามารถจัดทำงบประมาณได้ภายในกำหนดเวลาหรือไม่สามารถจัดทำงบประมาณสมดุลได้ เป็นต้น ผู้ว่าราชการจังหวัดต้องมีหนังสือแจ้งต่อศาลบัญชีภาค เพื่อให้เข้าไปให้ความช่วยเหลือในการจัดทำงบประมาณดังกล่าว

3.2 ศาลวินัยทางงบประมาณและการคลัง

ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น ประเทศฝรั่งเศสได้มีการวางระบบการตรวจสอบการใช้เงินแผ่นดินโดยการให้อำนาจศาลบัญชีในการตรวจสอบบัญชีของสมุหบัญชี อย่างไรก็ตามในกรณีของผู้มีอำนาจสั่งจ่ายนั้น เดิม ไม่มีกฎหมายกำหนดโทษหรือความรับผิดชอบใดๆ ไว้เป็นการเฉพาะ จนกระทั่งในช่วงสงครามโลกครั้งที่สอง เนื่องจากการที่ไม่มีรัฐสภาที่มาทำหน้าที่ในการตรวจสอบการใช้เงินแผ่นดิน รัฐบาลในยุคนั้นจึงทำทุกอย่างตามอำเภอใจ ไม่ว่าจะเป็นการเสนอ การพิจารณา

การอนุมัติ การใช้และการตรวจสอบงบประมาณ จากรายงานสาธารณะประจำปีของศาลบัญชี ภายหลังจากที่สงครามโลกครั้งที่สองสิ้นสุดลง ปรากฏว่ามีข้อบกพร่องมากมายในการบริหารการคลัง ของประเทศ จึงทำให้รัฐสภาได้หาวิธีการป้องกัน และแก้ไขข้อจำกัดในการลงโทษผู้กระทำความผิด ของศาลบัญชี เนื่องจากเดิมศาลบัญชีมิได้อำนาจครอบคลุม ไปถึงตัวผู้มีอำนาจสั่งจ่าย ด้วยเหตุนี้เอง จึงได้มีการจัดตั้งศาลวินัยงบประมาณขึ้นปี ค.ศ. 1948 และเปลี่ยนชื่อมาเป็นศาลวินัยทางงบประมาณ และการคลัง ในปี ค.ศ. 1963 เพื่อพิพากษาลงโทษผู้มีอำนาจสั่งจ่ายในกรณีที่มีการกระทำความผิดวินัย ทางงบประมาณ โดยการวินิจฉัยลงโทษของศาลวินัยทางงบประมาณและการคลังจะมีลักษณะ เป็นโทษปรับทางปกครอง

4. เปรียบเทียบการตรวจเงินแผ่นดิน

จากการศึกษากฎหมายเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศญี่ปุ่น ประเทศอังกฤษ และประเทศฝรั่งเศส พบว่ามีการวางหลักเกณฑ์ให้องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระ และเป็นกลาง ปราศจากการแทรกแซงจากฝ่ายบริหาร มีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบการรับ-จ่ายเงิน ของหน่วยงานของรัฐ ทั้งในแง่ความชอบด้วยกฎหมาย และในแง่ความประหยัด ความมีประสิทธิภาพ และความมีประสิทธิภาพ และมีหน้าที่ในการจัดทำรายงานประจำปีเสนอต่อรัฐสภา อย่างไรก็ตาม แม้ว่ากฎหมายเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินในแต่ละประเทศจะมีทิศทางในการตรวจเงินแผ่นดิน ไปในทางเดียวกัน แต่ในส่วนรายละเอียดและวิธีปฏิบัติในการตรวจเงินแผ่นดินของแต่ละประเทศนั้น มีทั้งข้อเหมือนและข้อแตกต่างกันไปตามบริบททางการเมือง การปกครอง กฎหมาย และสภาพสังคม ของแต่ละประเทศ ดังนี้

4.1 รูปแบบขององค์กร

รูปแบบองค์กรการตรวจเงินแผ่นดินในที่นี้ หมายถึง องค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ ในการตรวจเงินแผ่นดินเท่านั้น ไม่หมายรวมถึงสำนักงานบริหารหรือหน่วยงานธุรการที่ทำหน้าที่ สนับสนุนองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดิน โดยสามารถจัดรูปแบบขององค์กร การตรวจเงินแผ่นดินได้เป็น 3 ลักษณะ ดังนี้

4.1.1 อำนาจหน้าที่การตรวจเงินแผ่นดินเป็นของบุคคลเดียว

ประเทศที่จัดรูปแบบองค์กรแบบนี้ ได้แก่ ประเทศอังกฤษ โดยผู้ว่าการตรวจเงิน แผ่นดิน (The Comptroller and Auditor General) มีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบการรับจ่ายเงินของหน่วย รับผิดชอบในส่วนกลาง

รูปแบบองค์กรดังกล่าว ทำให้การวินิจฉัยสั่งการต่างๆ เป็นไปด้วยความรวดเร็ว แต่อาจถูกแทรกแซงการใช้อำนาจได้โดยง่าย และการวินิจฉัยสั่งการต่างๆ ขาดการระดมความคิด ความเห็น

4.1.2 อำนาจหน้าที่การตรวจเงินแผ่นดินเป็นของคณะบุคคล

ประเทศที่จัดรูปแบบองค์กรแบบนี้ ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น โดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (Board of Audit) มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินของรัฐ, ประเทศอังกฤษ โดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (The Audit Commission) มีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบการรับจ่ายเงินของหน่วยรับตรวจในส่วนท้องถิ่น และประเทศไทย โดยมีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งประกอบด้วยประธานกรรมการ 1 คน และกรรมการอีก 6 คน มีวาระในการดำรงตำแหน่ง 7 ปี และดำรงตำแหน่งได้เพียงวาระเดียว

รูปแบบองค์กรดังกล่าว มีผู้ใช้อำนาจในการตัดสินใจวินิจฉัยสั่งการต่างๆ หลายคนจึงเป็นหลักประกันในความรอบคอบในการตัดสินใจ และเป็นหลักประกันในการแทรกแซงการใช้อำนาจได้เป็นอย่างดี แต่อาจเกิดควาล่าช้าในการวินิจฉัยสั่งการต่างๆ

4.1.3 อำนาจหน้าที่การตรวจเงินแผ่นดินเป็นขององค์กรตุลาการ

ประเทศที่จัดรูปแบบองค์กรแบบนี้ ได้แก่ ประเทศฝรั่งเศส โดยศาลบัญชี เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินในระดับราชการส่วนกลาง, ศาลบัญชีภาค เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินในระดับราชการส่วนท้องถิ่น และศาลวินัยทางงบประมาณ และการคลัง

สำหรับประเทศไทยที่มีการจัดรูปแบบขององค์กรในลักษณะที่เป็นคณะบุคคล ผู้เขียนเห็นว่า มีข้อด้อยเมื่อเทียบกับองค์กรตรวจเงินแผ่นดินที่มีการจัดรูปแบบองค์กรในลักษณะที่เป็นองค์กรตุลาการ ในส่วนของหลักความเป็นอิสระในแง่ของเนื้อหา กล่าวคือ กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดรูปแบบหรือ โครงสร้าง และอำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินของแต่ละประเทศนั้น จะให้ความสำคัญกับความเป็นอิสระและป็นกลาง ปราศจากการแทรกแซงจากฝ่ายบริหาร ซึ่งความเป็นอิสระขององค์กรตุลาการมีความเป็นแน่นอนแท้จริงกว่าความเป็นอิสระของหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดให้องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระ เนื่องจากการศาลหรือการอำนวยการยุติธรรม เป็นภารกิจพื้นฐานของรัฐ⁴⁶ ซึ่งเป็นภารกิจดั้งเดิมและเป็นภารกิจขั้นต่ำที่สุดที่รัฐไม่อาจตัดทอนลงได้ ซึ่งการศาลหรือการยุติธรรมย่อมเกิดขึ้นมาพร้อมกับความเป็นรัฐ ดังนั้น องค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

⁴⁶ จันทจิรา เอี่ยมมยุรา, “ภารกิจของรัฐ (Function of the State)”, เอกสารประกอบการบรรยายวิชา น. 254 กฎหมายว่าด้วยการควบคุมการใช้อำนาจรัฐ, สืบค้น 10 สิงหาคม 2561, จาก <http://www.law.tu.ac.th/outline/default.html>.

ที่มีการจัดรูปแบบองค์กรในลักษณะที่เป็นองค์กรตุลาการ จึงมีวิวัฒนาการของความเป็นอิสระ และเป็นกลาง ปราศจากการแทรกแซงจากฝ่ายบริหาร มายาวนานกว่าองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ที่มีการจัดรูปแบบองค์กรในลักษณะที่เป็นคณะบุคคล ผู้เขียนเห็นว่า องค์กรการตรวจเงินแผ่นดิน ของประเทศไทย ซึ่งเป็นองค์กรคณะบุคคลอาจถูกแทรกแซงความเป็นอิสระและเป็นกลาง ได้ จากฝ่ายบริหาร โดยเฉพาะช่วงเวลาที่ฝ่ายบริหารไม่ได้มาจากการคัดเลือกโดยประชาชน แต่มาจากอำนาจของฝ่ายทหาร ดังนั้น เพื่อให้ความเป็นอิสระและเป็นกลาง ปราศจากการแทรกแซง จากฝ่ายบริหาร ขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดินประเทศไทยมีความแน่นอนแท้จริง เห็นควร ปรับเปลี่ยนองค์กรการตรวจเงินแผ่นดินประเทศไทยเป็นองค์กรตรวจเงินแผ่นดินที่มีการจัดรูปแบบ องค์กรเป็นองค์กรตุลาการ

4.2 หน่วยรับตรวจ

4.2.1 หน่วยรับตรวจขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินประเทศญี่ปุ่น

เนื่องจากการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศญี่ปุ่น ไม่ได้มีการแยกองค์กร ที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินในระดับชาติและระดับท้องถิ่นออกจากกัน โดยการตรวจเงินแผ่นดิน ทั้งในระดับชาติและระดับท้องถิ่นต่างก็มีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (Board of Audit) เป็นผู้ที่มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดิน และมีสำนักบริหารทั่วไป (General Executive Bureau) ทำหน้าที่เป็นเลขานุการให้กับคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และทำหน้าที่ในการรวบรวมพยานหลักฐาน และตรวจสอบบัญชีในนามของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งในส่วนที่สำนักบริหารทั่วไป มีหน้าที่ในการตรวจสอบเงินแผ่นดินนั้น ได้มีการแบ่งส่วนราชการภายในของสำนักบริหารทั่วไป ออกเป็นสำนักที่ 1 ถึงสำนักที่ 5 (1st Bureau - 5th Bureau) และสำนักที่ 1 ถึงสำนักที่ 5 ดังกล่าว มีการแบ่งงานภายในออกเป็นแผนกต่างๆ เพื่อความสะดวกและรวดเร็วในการตรวจสอบอีกด้วย

4.2.2 หน่วยรับตรวจขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินประเทศอังกฤษ

เนื่องจากการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยได้มีการแยกองค์กร ที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินในระดับชาติและระดับท้องถิ่นออกจากกัน โดยมีผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (The Comptroller and Auditor General) เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดิน ในระดับชาติโดยเฉพาะ และมีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (The Audit Commission) เป็นองค์กร ที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินในระดับท้องถิ่นโดยเฉพาะ

หน่วยงานราชการส่วนกลางจึงเป็นหน่วยรับตรวจที่อยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ ในการตรวจเงินแผ่นดินของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (The Comptroller and Auditor General) ซึ่งมีสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (The National Audit Office : NAO) เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ ช่วยเหลือหรือสนับสนุนการทำงานของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน

รัฐบาลท้องถิ่นเป็นหน่วยรับตรวจที่อยู่ภายใต้อำนาจหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (The Audit Commission) โดยตรวจสอบด้านการเงินของรัฐบาลท้องถิ่น รวมทั้งเป็นองค์กรภายนอกที่ทำหน้าที่ตรวจสอบหน่วยงานดำเนินการกิจของรัฐบาลท้องถิ่นเกี่ยวกับการสาธารณสุข การปฏิรูป การศึกษา การเคหะ การควบคุมอาคาร การขนส่ง การป้องกันภัยและอัคคีภัยชุมชน และการช่วยเหลือและบรรเทาสาธารณภัย เป็นต้น

4.2.3 หน่วยรับตรวจขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินประเทศฝรั่งเศส

เนื่องจากการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศฝรั่งเศสได้แยกองค์กรที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินในระดับชาติและระดับท้องถิ่นออกจากกัน โดยมีศาลบัญชี เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินในระดับชาติ และศาลบัญชีภาค เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินในระดับราชการส่วนท้องถิ่น

ศาลบัญชีภาคจะตั้งประจำอยู่ในแต่ละภาคของประเทศฝรั่งเศส จำนวน 26 แห่ง และศาลบัญชีภาคแต่ละภาคจะมีเขตอำนาจครอบคลุมหน่วยงานของรัฐในระดับท้องถิ่นที่อยู่ในพื้นที่ของภาคนั้นๆ

สำหรับการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยไม่มีการแยกองค์กรการตรวจเงินแผ่นดินที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินในระดับชาติและระดับท้องถิ่นออกจากกันต่างหาก เช่นเดียวกับการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศญี่ปุ่น ส่วนการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษและการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศฝรั่งเศสมีการแยกองค์กรการตรวจเงินแผ่นดินที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินในระดับชาติและระดับท้องถิ่นออกจากกันต่างหาก ผู้เขียนเห็นว่า การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยที่ไม่มีการแยกองค์กรการตรวจเงินแผ่นดินที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินในระดับชาติและระดับท้องถิ่นนั้น ได้มีการแบ่งส่วนราชการภายในออกเป็น ส่วนกลางและส่วนภูมิภาค โดยใช้พื้นที่ของจังหวัดเป็นเขตในการแบ่งเป็นสำนักงานที่อยู่ในส่วนกลางและสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดออกจากกัน โดยมีการแบ่งกลุ่มงานตามลักษณะการตรวจสอบ อาทิเช่น กลุ่มงานตรวจสอบการเงินทั่วไปที่มีการแบ่งกลุ่มตามเขตจังหวัดยอมทำให้แต่ละกลุ่มงานตรวจสอบการเงินทั่วไปมีหน้าที่ในการตรวจสอบหน่วยงานภายในจังหวัดของตน ทั้งที่เป็นหน่วยงานราชการส่วนกลาง หน่วยงานราชการส่วนภูมิภาค และหน่วยงานราชการส่วนท้องถิ่น ซึ่งหน่วยงานในระดับชาติและหน่วยงานในระดับท้องถิ่นใช้กฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับเกี่ยวกับการบริหารการเงินคนละฉบับ ส่งผลให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบเกิดความสับสน ขาดความชำนาญเกี่ยวกับกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับเกี่ยวกับการบริหารการเงินของหน่วยรับตรวจ ดังนั้น เพื่อเป็นการพัฒนาองค์ความรู้ของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินให้เป็นผู้มีความรู้ความเข้าใจและเชี่ยวชาญในการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยรับตรวจ เห็นควรปรับเปลี่ยนองค์กรการตรวจเงินแผ่นดิน

ประเทศไทยโดยแยกองค์กรที่ทำหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดินในระดับชาติและระดับท้องถิ่น ออกจากกัน

4.3 ลักษณะการตรวจสอบ

ลักษณะการตรวจสอบที่จะนำมาเปรียบเทียบและวิเคราะห์นั้น จะกล่าวถึง การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และการตรวจสอบการดำเนินงาน และการตรวจสอบก่อนจ่าย-หลังจ่าย เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินของต่างประเทศกำหนดให้องค์กร การตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่ในการตรวจสอบเงินแผ่นดินทั้งในลักษณะการตรวจสอบการปฏิบัติ ตามกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับ และการตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ ในส่วน ของกรณีที่จะใช้เกณฑ์ของระยะเวลาการตรวจสอบนั้น ลักษณะการตรวจสอบที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ ขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดินตามหลักเกณฑ์นี้ ได้แก่ การตรวจก่อนจ่าย (Pre-audit) และการ ตรวจหลังจ่าย (Post-audit) โดยการตรวจก่อนจ่ายเป็นการตรวจสอบก่อนมีการใช้จ่ายเงินงบประมาณ ส่วนการตรวจหลังจ่ายเป็นการตรวจสอบหลังจากที่มีการใช้จ่ายเงินงบประมาณตามแผนงานแล้ว หากองค์กรการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่ในการตรวจก่อนจ่ายก็จะสามารถป้องกันไม่ให้หน่วยรับ ตรวจบริหารการเงิน โดยผิดไปจากที่กฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับ รวมทั้งช่วยให้การใช้จ่ายเงิน ของหน่วยรับตรวจเป็นไปโดยประหยัด มีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผล อันเป็นการป้องกันมิให้ ความเสียหายเกิดขึ้นได้ด้วย แต่หากพิจารณาอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับ และการตรวจสอบดำเนินงาน ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินแล้ว การตรวจสอบ ทั้งสองลักษณะดังกล่าวเป็นการตรวจสอบภายหลังจากที่หน่วยรับตรวจได้ใช้จ่ายเงินงบประมาณ ไปแล้ว หรือที่เรียกว่า การตรวจหลังจ่าย

อย่างไรก็ตาม อำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบข้อสมมติทางงบประมาณในการวางแผน ทางด้านการคลังของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน (The Comptroller and Auditor General) ในประเทศ อังกฤษ ซึ่งเป็นการตรวจสอบข้อสมมติที่กำหนดขึ้นใหม่ หรือทบทวนข้อสมมติเดิมตามที่รัฐมนตรี กระทรวงการคลังได้ร้องขอ และการตรวจสอบข้อสมมติประจำ โดยกำหนดไว้เป็นรอบ 3 ปี ว่าข้อสมมติที่กำหนดยังสมเหตุสมผลอยู่หรือไม่ อย่างไร หรือต้องปรับข้อสมมติในเรื่องใดบ้าง มีลักษณะเป็นการตรวจสอบก่อนมีการใช้จ่ายเงินงบประมาณ หรือที่เรียกว่า การตรวจก่อนจ่าย

การตรวจสอบระบบงานที่ใช้คอมพิวเตอร์และการตรวจสอบสัญญาซื้อ และสัญญาจ้าง ซึ่งมีเพียงองค์กรตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นเท่านั้นที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบ สำหรับการตรวจสอบสัญญาซื้อและสัญญาจ้างองค์กรตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นมีอำนาจหน้าที่ในการ ตรวจสอบสัญญาเป็นการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมาย โดยเริ่มตรวจสอบตั้งแต่วัตถุประสงค์ ของสัญญา กระบวนการจัดซื้อจัดจ้างก่อนทำสัญญาว่าถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับหรือไม่

จนถึงขั้นตอนสุดท้าย คือ การตรวจสอบจริง ในกรณีที่มีการส่งมอบสิ่งของแล้ว หรือถ้าเป็นสัญญา ก่อสร้างก็จะตรวจสอบ ณ สถานที่ก่อสร้าง และองค์การการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทย ก็ได้ให้ความสำคัญ ในการตรวจสอบสัญญาซื้อและสัญญาจ้างด้วยเช่นกัน

สำหรับการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยทั้งในระดับชาติและระดับท้องถิ่น เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่การใช้อำนาจของหน่วยรับตรวจให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ ส่วนกรณีที่พิจารณาโดยใช้เกณฑ์ ของระยะเวลาการตรวจสอบนั้น การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยมีลักษณะเป็นการตรวจ หลังจ่าย (Post-audit) ซึ่งทำให้ไม่สามารถป้องกันความเสียหายที่เกิดขึ้นได้ และเป็นช่องว่างทำให้เกิดการทุจริตคอร์รัปชันขึ้นได้ โดยเฉพาะการตรวจสอบพัสดุหรือการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง หากเข้าดำเนินการตรวจสอบภายหลังจากที่มีการเบิกจ่ายเงินงบประมาณแล้วจะไม่สามารถตรวจสอบ ความเหมาะสม ความครบถ้วนถูกต้องได้ เช่น การตรวจสอบปริมาณดินก่อนขุดว่าได้กำหนดไว้ในแบบรูปรายการถูกต้องกับสภาพความเป็นจริงหรือไม่ หรือในกรณีจัดซื้อเครื่องทอผ้าให้กับ โรงเรียนอาชีวะที่ไม่มีหลักสูตรการเรียนการสอนการทอผ้า เป็นต้น ดังนั้น เพื่อเป็นการป้องกัน ความเสียหายและเป็นลดโอกาสในการทุจริต เห็นควรให้องค์การการตรวจเงินแผ่นดินประเทศไทย สามารถตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre-audit) โดยสามารถเริ่มตรวจสอบตั้งแต่วัตถุประสงค์ของสัญญา กระบวนการจัดซื้อจัดจ้างก่อนทำสัญญาจนถึงขั้นตอนสุดท้าย คือ การตรวจสอบจริง ในกรณีที่มีการส่งมอบสิ่งของแล้ว หรือถ้าเป็นสัญญาก่อสร้างก็จะตรวจสอบ ณ สถานที่ก่อสร้าง เช่นเดียวกับองค์การตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่น

4.4 การจัดทำรายงานผลการปฏิบัติการ

กฎหมายที่เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินของแต่ละประเทศ ต่างก็กำหนดให้องค์การการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ที่จะต้องจัดทำรายงานผลการตรวจสอบหรือรายงานผลการปฏิบัติงาน เพื่อเสนอต่อรัฐสภาหลังจากการตรวจสอบบัญชีหรือการใช้จ่ายเงินของหน่วยรับตรวจแล้วเสร็จ โดยรายงานผลการตรวจสอบหรือรายงานผลการปฏิบัติงานขององค์การการตรวจเงินแผ่นดิน แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ รายงานประจำปี และรายงานระหว่างปี โดยเสนอรายงานผลการตรวจสอบ หรือรายงานผลการปฏิบัติงานดังกล่าวต่อรัฐสภา เพื่อให้รัฐสภาทราบถึงผลการตรวจสอบและนำข้อมูล ไปใช้ประกอบในการตัดสินใจพิจารณาอนุมัติงบประมาณให้แก่ฝ่ายบริหารในคราวต่อไป

กรณีการจัดทำรายงานระหว่างปีของการตรวจเงินแผ่นดินในระดับท้องถิ่นของประเทศไทยนั้น คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินต้องส่งรายงานการตรวจสอบไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ทันทีภายหลังจากที่ทำการตรวจสอบแล้วเสร็จ ในกรณีที่เป็นเรื่องเร่งด่วน หรือภายใน 14 วัน นับแต่วันที่ทำการตรวจสอบแล้วเสร็จ ในกรณีทั่วไป ซึ่งกรณีดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่าเป็นข้อดี เพราะจะทำให้

หน่วยรับตรวจและหน่วยกำกับดูแลได้ทราบถึงข้อบกพร่องในการใช้จ่ายเงินงบประมาณ และสามารถนำไปแก้ไขข้อบกพร่องได้อย่างรวดเร็ว

สำหรับองค์กรการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยสำนักงานมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานผลการตรวจสอบหรือรายงานผลการปฏิบัติงานเสนอต่อสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรี ตามมาตรา 59(6) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 และผู้ว่าการมีหน้าที่แจ้งข้อบกพร่องพร้อมข้อเสนอแนะให้หน่วยรับตรวจทราบตามมาตรา 85 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 โดยมีได้มีการกำหนดระยะเวลาที่ต้องส่งรายงานการตรวจสอบแต่อย่างใด ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า ในกรณีผู้ว่าการแจ้งข้อบกพร่องพร้อมข้อเสนอแนะให้หน่วยรับตรวจทราบนั้น ควรกำหนดระยะเวลาที่ต้องส่งรายงานการตรวจสอบและแจ้งหน่วยกำกับดูแลด้วย เพื่อให้หน่วยรับตรวจและหน่วยกำกับดูแลได้ทราบข้อบกพร่องและข้อเสนอแนะ และสามารถยับยั้งแก้ไขข้อบกพร่องได้อย่างรวดเร็ว เช่นเดียวกับการตรวจเงินแผ่นดินในระดับท้องถิ่นของประเทศอังกฤษ



บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาการบังคับใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

ในการบริหารการคลังสาธารณะของฝ่ายบริหารหรือรัฐบาล งบประมาณแผ่นดิน ถือว่ามีความสำคัญต่อการบริหารราชการแผ่นดินเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากรัฐบาลสามารถใช้เป็นเครื่องมือ และกลไกสำคัญในการกำหนดชี้แนะทิศทางและแนวทางในการพัฒนาประเทศชาติ

การบริหารจัดการงบประมาณดังกล่าวของฝ่ายบริหารนั้นต้องอยู่ภายใต้กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่เป็นตัวกำหนดเงื่อนไข และหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บรายรับ และการใช้จ่ายเงินของแผ่นดิน ซึ่งการบริหารจัดการงบประมาณ ของฝ่ายบริหารจำเป็นต้องได้รับการควบคุมตรวจสอบ การใช้อำนาจในการจัดเก็บรายรับ และการใช้จ่ายเงินทั้งจากองค์กรภายในของฝ่ายบริหาร ฝ่ายนิติบัญญัติ และจากองค์กรการตรวจเงินแผ่นดิน

การควบคุมและการตรวจสอบการจัดเก็บรายรับ และการใช้จ่ายเงินของรัฐ โดยองค์กร การตรวจเงินแผ่นดินมีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมและตรวจสอบการบริหารงบประมาณของรัฐ ให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ ที่มีการกำหนดไว้รวมถึงการควบคุมและตรวจสอบการบริหารงบประมาณของรัฐ ให้เป็นไป ตามวัตถุประสงค์ เป็นไปโดยประหยัด อย่างมีประสิทธิภาพได้ผลตามเป้าหมายและมีความคุ้มค่า ซึ่งองค์กรการตรวจเงินแผ่นดินเป็นด่านสุดท้ายไขว่ขวายการควบคุมและตรวจสอบการจัดเก็บรายรับ และการใช้จ่ายเงินของรัฐ

จะเห็นได้จากประวัติความเป็นมาของระบบการเงินการคลัง และถูกกำหนดเป็นนโยบาย ของรัฐบาลทุกยุคทุกสมัย และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ได้มีบทบัญญัติ ในเรื่องการตรวจสอบการเงินของแผ่นดินไว้ โดยกำหนดให้เป็นองค์กรอิสระ การปฏิบัติหน้าที่ และการใช้อำนาจต้องเป็นไปโดยสุจริต เทียงธรรม กล้าหาญ และปราศจากอคติทั้งปวงในการใช้ดุลพินิจ โดยมีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่กำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดินตามนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน และหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด และกำหนดให้มีการจัดทำร่างพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 22 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2561 โดยผู้ศึกษามีความสนใจศึกษาสภาพปัญหาของกระบวนการตรวจสอบการเงินของแผ่นดินตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ว่ามีปัญหาอุปสรรคใด ซึ่งจากการศึกษาค้นคว้าข้อมูลและสอบถามผู้ที่เกี่ยวข้องพบว่า มีปัญหาที่เกิดขึ้น ดังนี้

1. ปัญหาการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยรับตรวจ

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลังที่รัฐมีอำนาจในการจัดเก็บผ่านหน่วยงานภาครัฐต่างๆ ซึ่งมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในการจัดทำกิจกรรมสาธารณะต่างๆ ของรัฐ โดยภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บนั้นมีหลายประเภทตามความแตกต่างของฐานภาษีที่นำมาใช้ ได้แก่ ภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานรายได้ ภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค และภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานความมั่งคั่งหรือทรัพย์สิน

สำหรับการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทยนั้น ได้มีการจัดเก็บภาษีอากรจากฐานภาษีทั้ง 3 ประเภทนี้เช่นกัน โดยภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานรายได้และฐานการบริโภค อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ฯลฯ จะถูกจัดเก็บโดยหน่วยงานส่วนกลางของรัฐ เพื่อนำไปใช้จ่ายในการจัดทำนโยบายหรือโครงการสาธารณะต่างๆ ของประเทศ ส่วนภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานความมั่งคั่งหรือทรัพย์สิน ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งเป็นทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ จะถูกจัดเก็บโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ เพื่อเป็นรายได้ให้กับองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จัดเก็บนั้น

ดังนั้น ในการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยรับตรวจ นอกจากการตรวจสอบความครบถ้วนของการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว การตรวจสอบการประเมินภาษีอากรของผู้มีอำนาจประเมินของหน่วยรับตรวจก็มีความสำคัญยิ่ง เพื่อให้การดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมาย และเพื่อป้องกันการทุจริตคอร์รัปชัน

ซึ่งถ้าหากผู้มีอำนาจประเมินหรือผู้บริหารในหน่วยจัดเก็บภาษีอากรขาดจิตสำนึก และมีความเข้าใจในบทบาทของตนเองหรือมีทัศนคติที่มองเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรในเชิงการเมืองแล้ว ก็ยากที่จะเกิดความเป็นธรรมและความเสมอภาคในการจัดเก็บภาษีอากร โดยเฉพาะในองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งผู้บริหารมาจากการเลือกตั้ง โดยส่วนมากมีความคลุกคลีกับประชาชนในพื้นที่ของตนและมีความสนิทสนมหรือเป็นเครือญาติประกอบกับประชาชนส่วนใหญ่เป็นฐานเสียงในการเลือกตั้งของตน จึงก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากร

ดังจะเห็นได้จากผลการตรวจสอบของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรี ดังนี้

1.1 สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีได้ตรวจสอบงบการเงิน ขององค์การบริหารส่วนตำบลสมอพลือ อำเภอบ้านลาด จังหวัดเพชรบุรี ประจำปีงบประมาณ 2558 มีข้อสังเกต ดังนี้⁴⁷

1.1.1 การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน องค์การบริหารส่วนตำบลสมอพลือ ได้กำหนดราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยไว้เพื่อใช้เป็นแนวทางประกอบการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินและจากการทดสอบคำนวณการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน จากแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ประจำปี 2558 พบว่า มีการคำนวณและประเมินภาษีของบริษัท แลคตาซอย จำกัด ไม่ถูกต้อง ทำให้การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินต่ำไป จำนวน 3,600.00 บาท

ตารางที่ 4.1 แสดงรายการคำนวณการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ขององค์การบริหารส่วนตำบลสมอพลือ

รายการ	อัตราค่าเช่า มาตรฐาน กลางๆ	ขนาดโรงเรือน (กว้าง x ยาว) ตร.ม.	ค่ารายปี	ภาษีฯ ที่ ถูกต้อง	ภาษีฯ ที่ อบต. จัดเก็บ	จัดเก็บต่ำไป
โกดัง	9	10 x 66	71,280.00	8,910.00	5,940.00	2,970.00
สำนักงาน	15	11 x 21	41,580.00	5,189.00	5,189.00	-
โรงจอดรถ	8	7 x 20	13,440.00	1,680.00	1,050.00	630.00
รวม			126,300.00	15,788.00	12,188.00	3,600

1.1.2 จากการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีป้ายขององค์การบริหารส่วนตำบลสมอพลือ โดยการสังเกตการณ์และวัดป้ายที่ติดตั้ง ปรากฏว่า บริษัท เซฟรอน (ไทย) จำกัด ไม่ได้ยื่นแสดงภาษีป้าย (ภ.ป.1) ประจำปี 2558 และเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจประเมินไม่ได้แจ้งการประเมิน ตามมาตรา 17 และมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติป้าย พ.ศ. 2510 ทำให้ไม่มีการจัดเก็บภาษีป้าย จำนวน 74,800.00 บาท

⁴⁷ สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีแจ้งผลการตรวจสอบงบการเงิน ขององค์การบริหารส่วนตำบลสมอพลือ อำเภอบ้านลาด จังหวัดเพชรบุรี ประจำปีงบประมาณ 2558

1.2 สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีได้ตรวจสอบงบการเงิน ขององค์การบริหารส่วนตำบลหนองชุมพลเหนือ อำเภอเขาย้อย จังหวัดเพชรบุรี ประจำปีงบประมาณ 2557 มีข้อสังเกตดังนี้⁴⁸

จากการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีป้ายขององค์การบริหารส่วนตำบลหนองชุมพลเหนือ โดยการตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีป้าย (ภ.ป.1), การสังเกตการณ์ และการวัดขนาดป้าย พบว่า การจัดเก็บภาษีป้ายของบริษัท เอ็มเมอร์ลด์ นอนูเว่น อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายไม่ถูกต้องและไม่ครบถ้วน ทำให้การจัดเก็บภาษีป้ายดังกล่าวต่ำไป จำนวน 6,720.00 บาท ดังนี้

ตารางที่ 4.2 แสดงรายการคำนวณการจัดเก็บภาษีป้าย ขององค์การบริหารส่วนตำบลหนองชุมพลเหนือ

ประเภท	ขนาดที่ยื่นตามแบบ(ภ.ป.1)	ขนาดที่ทำการตรวจสอบ	จำนวนภาษีที่ควรจัดเก็บ		
			เก็บได้	ที่ต้อง	ต่ำไป
3	55,000 ตร.ชม. คูณอัตราภาษี 40.00 บาท ต่อ 500 ตร.ชม.	86,400 ตร.ชม. คูณอัตราภาษี 40.00 บาท ต่อ 500 ตร.ชม.	4,400	6,920	2,520
2	ไม่ได้ยื่น	105,400 ตร.ชม. คูณอัตราภาษี 20.00 บาท ต่อ 500 ตร.ชม.	-	4,200	4,200
รวมทั้งสิ้น			4,400	11,120	6,720

เป็นการปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 5 (พ.ศ. 2535) ออกตามความในพระราชบัญญัติต่อภาษีป้าย พ.ศ. 2510

⁴⁸ สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีแจ้งผลการตรวจสอบงบการเงิน ขององค์การบริหารส่วนตำบลหนองชุมพลเหนือ อำเภอเขาย้อย จังหวัดเพชรบุรี ประจำปีงบประมาณ 2557

1.3 สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีได้ตรวจสอบการจัดเก็บค่าธรรมเนียมภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย และอากรแสตมป์ ของสำนักงานที่ดินจังหวัดเพชรบุรี อำเภอเมืองเพชรบุรี จังหวัดเพชรบุรี ประจำปีงบประมาณ 2557⁴⁹ พบข้อสังเกตที่สำคัญ ดังนี้

1.3.1 สำนักงานที่ดินจังหวัดเพชรบุรีได้คำนวณเงินค่าธรรมเนียมและภาษีอากรการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ต่ำกว่าที่กำหนดตามประมวลกฎหมายที่ดิน จำนวน 4 ราย เป็นเหตุให้ทางราชการเสียหายเป็นเงิน 204,507.00 บาท ดังนี้

1) ไม่ได้ตรวจสอบข้อมูลการยกเว้นภาษีแต่ละครั้งมาเป็นข้อมูลในการคำนวณภาษีทำให้การยกเว้นภาษีเกินกว่าที่ประมวลรัษฎากรกำหนด เป็นเหตุให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายต่ำไป จำนวน 1 ราย เป็นเงิน 22,500.00 บาท

2) พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินราคาที่ดินตามบันทึกการประเมินราคาทรัพย์สิน (ทค.86) ต่ำกว่าบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์สำนักงานที่ดินจังหวัดเพชรบุรี จำนวน 3 ราย เป็นเหตุให้จัดเก็บรายได้ต่ำไปเป็นจำนวนเงิน 182,007.00 บาท

1.3.2 มีการขายที่ดินเป็นแปลงย่อยโดยวิธีแบ่งกรรมสิทธิ์รวม โดยมีลักษณะมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีฯ และไม่ขออนุญาตทำการจัดสรรที่ดินตามมาตรา 4, มาตรา 21 และมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติการจัดสรรที่ดิน พ.ศ. 2543 จำนวน 5 ราย

1.3.3 จากการตรวจสอบการทำนิติกรรมที่ดินของนายชิต สุริยะชรรยง พบว่าในการทำนิติกรรมไม่ได้จัดเก็บภาษีประเภทต่างๆ จากราคาทุนทรัพย์ของอาคารที่ติดกับที่ดิน ตามที่ช่างรังวัดได้ดำเนินการรังวัดและบันทึกรายงานที่เกี่ยวกับการรังวัดที่ดิน (ร.ว.3 ก) ว่าสภาพที่ดินและการทำประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยอาคารพาณิชย์ อยู่ระหว่างปรับพื้นที่และซ่อมแซม ทำให้การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ที่ดินในการจัดเก็บภาษีและการจัดเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมสำหรับอสังหาริมทรัพย์ไม่ถูกต้องมีผลให้รัฐสูญเสียรายได้

1.4 สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีได้ตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ของเทศบาลเมืองเพชรบุรี อำเภอเมืองเพชรบุรี จังหวัดเพชรบุรี ประจำปีงบประมาณ 2558⁵⁰ พบข้อสังเกตที่สำคัญ ดังนี้

⁴⁹สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีแจ้งผลการตรวจสอบการจัดเก็บค่าธรรมเนียม ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย และอากรแสตมป์ ของสำนักงานที่ดินจังหวัดเพชรบุรี ประจำปีงบประมาณ 2557

⁵⁰สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีแจ้งผลการตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ของเทศบาลเมืองเพชรบุรี อำเภอเมืองเพชรบุรี จังหวัดเพชรบุรี ประจำปีงบประมาณ 2558

1.4.1 การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน

1) จากการทดสอบการคำนวณค่ารายปีและการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินตามแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ภ.ร.ด.2) ของผู้ประกอบการจำนวน 65 ราย พบว่า การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่ถูกต้อง จำนวน 11 ราย ทำให้จัดเก็บภาษีต่ำไปจำนวน 4 ราย เป็นเงิน 19,381.00 บาท จากข้อตรวจพบสาเหตุเกิดจาก

(1) การคำนวณค่ารายปีผิดพลาด จำนวน 5 ราย ทำให้ผู้ประกอบการชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินในอัตราที่สูงกว่าที่ต้องชำระทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี จำนวน 4 ราย จำนวนเงิน 3,344.00 บาท และชำระภาษีต่ำไป จำนวน 1 ราย จำนวนเงิน 1,454.00 บาท

(2) การใช้อัตราราคาค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร ซึ่งกำหนดโดยคณะกรรมการพิจารณากลับกรองการประเมินค่ารายปี และคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ เพื่อใช้ประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินบางรายการไม่เป็นไปตามอัตราที่กำหนดไว้ จึงทำให้การประเมินภาษีไม่ถูกต้อง จำนวน 5 ราย ในจำนวนนี้พบว่าจัดเก็บภาษีต่ำไปจำนวน 3 ราย จำนวนเงิน 17,927.00 บาท

(3) กิจการประเภทโรงแรม รายโรงแรมเขาวังโฮเต็ลได้ประเมินค่ารายปีโดยใช้วิธีการคำนวณค่ารายปีจากพื้นที่การใช้งาน (กว้าง x ยาว x อัตราทำเล x 12 เดือน) โดยไม่ได้ใช้วิธีคำนวณค่ารายปีตามหนังสือกระทรวงมหาดไทย ค่วนมาก ที่ มท 0312/ว 560 ลงวันที่ 23 เมษายน 2522 เรื่อง การคำนวณค่ารายปีและการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณค่ารายปีของโรงเรือนที่ใช้ประกอบกิจการประเภทโรงแรม โดยโรงแรมที่มีห้องพักและเปิดบริการให้เข้าพักให้คำนวณค่ารายปีจากค่าเช่าห้องพักที่เรียกเก็บต่อวันของแต่ละห้อง ทั้งนี้ จะต้องไม่ต่ำกว่าอัตราขั้นต่ำที่จดทะเบียนไว้ตามพระราชบัญญัติโรงแรม พ.ศ. 2547 (ประกาศใช้แทนพระราชบัญญัติโรงแรม พ.ศ. 2578) แล้วคำนวณยอดรวมทั้งปี เมื่อได้ยอดรวมค่าเช่าห้องพักทั้งปีแล้วให้คำนวณไม่ต่ำกว่าร้อยละ 8 ของยอดรวมทั้งปีถือเป็นค่ารายปี (ค่าห้องต่อวัน x 365 วัน x จำนวนห้อง x 8%) จึงทำให้การประเมินภาษีไม่ถูกต้อง จำนวน 1 ราย

2) จากการสังเกตการณ์สภาพพื้นที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่จริง จำนวน 20 ราย เปรียบเทียบกับแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ภ.ร.ด.2) พบว่า ผู้ประกอบการยื่นแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ภ.ร.ด.2) ไม่ตรงกับพื้นที่ใช้สอยจริง ทำให้จัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินสูงกว่าภาษีที่ต้องชำระ จำนวน 3 ราย จำนวนเงิน 4,792.00 บาท และจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินต่ำกว่าภาษีที่ต้องชำระ จำนวน 7 ราย จำนวนเงิน 81,160.00 บาท จากข้อตรวจพบสาเหตุเกิดจาก

(1) เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินใช้ข้อมูลเดิมที่ผู้ประกอบการยื่นแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ภ.ร.ด.2) ตามที่เคยจัดเก็บในปีที่ผ่านมา

(2) ไม่มีการสำรวจตรวจสอบสภาพพื้นที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่จริงอย่างสม่ำเสมอ และไม่มีการปรับเพิ่ม/ลด ข้อมูลเกี่ยวกับโรงเรือนในทะเบียนคุมทรัพย์สิน (ผ.ท.4) ให้เป็นปัจจุบันจึงทำให้เกิดความผิดพลาดของข้อมูลโรงเรือน

1.4.2 การประเมินภาษีป้าย

1) การควบคุมผู้อยู่ในข่ายชำระภาษี

จากการตรวจสอบทะเบียนทรัพย์สิน (ผ.ท.4) และตรวจสอบสังเกตการณ์สถานที่ติดตั้งป้ายจริง พบว่าฐานข้อมูลเกี่ยวกับทะเบียนทรัพย์สินไม่เป็นปัจจุบัน คือ กรณีการติดตั้งป้ายใหม่ แต่เทศบาลเมืองเพชรบุรีไม่ได้รับข้อมูลในทะเบียนทรัพย์สินให้เป็นปัจจุบัน และกรณีมีข้อมูลในทะเบียนทรัพย์สินแต่จากการตรวจสอบสังเกตการณ์ไม่พบการติดตั้งป้าย ซึ่งเทศบาลเมืองเพชรบุรีตอบชี้แจงว่าไม่มีการกำหนดแผนการออกสำรวจประจำปีงบประมาณ 2558 และปี 2559 ไว้เป็นลายลักษณ์อักษร แต่มีการสำรวจการติดตั้งป้ายใหม่ทุกวันจันทร์และวันอังคารของสัปดาห์ ซึ่งมีผลกระทบทำให้ฐานข้อมูลที่น่าไปใช้ในการประเมินจัดเก็บภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง

2) การจัดเก็บภาษีไม่ครบถ้วนและไม่ถูกต้อง

จากการตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีป้าย (ภ.ป.1) ของผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ประจำปีงบประมาณ 2558 จำนวน 65 ราย และตรวจสอบสังเกตการณ์คูสถานที่ติดตั้งป้ายจริง จำนวน 35 ราย พบว่า เจ้าของป้ายกรอกรายละเอียดในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้าย (ภ.ป.1) ไม่ครบตามที่ปรากฏอยู่จริง ขนาดและประเภทของป้ายที่ยื่นไม่ถูกต้องตามที่ได้ทำการสังเกตการณ์ รวมถึงไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายภายในเวลาที่กำหนด จำนวน 21 ราย ทำให้การจัดเก็บภาษีป้ายไม่ถูกต้องตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 17 ซึ่งกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีป้าย ตามหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีป้ายที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีป้ายพระราชบัญญัติส่งผลให้การจัดเก็บภาษีค่าไป จำนวนเงิน 43,792.00 บาท และเงินเพิ่มจำนวน 7,004.00 บาท รวมเป็นเงิน 50,796.00 บาท

1.5 สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีได้ตรวจสอบงบการเงินของเทศบาลเมืองชะอำ อำเภอชะอำ จังหวัดเพชรบุรี ประจำปีงบประมาณ 2557⁵¹ พบข้อสังเกตที่สำคัญ ดังนี้

จากการตรวจสอบแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามแบบ ภ.ร.ด.2 พบว่าผู้ยื่นคำร้องขอยกเว้น ขอให้ปลดภาษีหรือลดค่าภาษีของผู้รับการประเมิน ได้ยื่นคำร้องเพื่อขอให้ปลดภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 25 และมาตรา 33 จำนวน 38 ราย แต่มีอยู่ 28 ราย ได้กรอกรายการที่ขอลดในแบบไม่สมบูรณ์ไม่สามารถตรวจสอบได้และไม่ส่งหลักฐานประกอบคำร้องพร้อมบัญชีต่างๆ เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประกอบการพิจารณาการขอลด และคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ได้พิจารณาคำร้องดังกล่าว และมีมติขึ้นราคาตามที่เจ้าพนักงานประเมิน ได้ประเมินราคาไว้ (ตามแบบ ภ.ร.ด.8) ได้บันทึกเสนอให้ผู้มีอำนาจชี้ขาดพิจารณา ในการวินิจฉัยของผู้มีอำนาจได้ใช้ดุลยพินิจในการชี้ขาดอนุมัติให้ลดค่าภาษีเป็นจำนวนเงินลงในแบบคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ ซึ่งเป็นการใช้อำนาจลดค่าภาษีโดยไม่มีหลักเกณฑ์ ไม่มีเหตุผลประกอบการพิจารณาตั้งลดค่าภาษี ทำให้การลดค่าภาษีดังกล่าวแต่ละรายการไม่ถูกต้องและไม่โปร่งใส ทำให้ผู้มีหน้าที่ตรวจสอบไม่สามารถตรวจสอบความถูกต้องได้ และการลดค่าภาษีดังกล่าวยังเป็นการลดต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กระทรวงมหาดไทยประกาศตามหนังสือ ที่ มท 0312.5/ว 560 ลงวันที่ 23 เมษายน 2522 เรื่อง การคำนวณค่ารายปีและการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน กรณีโรงแรมให้คำนวณยอดรวมค่าเช่าห้องพักทั้งปีแล้วให้คำนวณ ไม่ต่ำกว่า 8% ของยอดรวมทั้งปี ถือเป็นค่ารายได้ เพื่อคำนวณภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นห้องพัก จากการพิจารณาลดค่าภาษีโดยไม่มีหลักเกณฑ์ดังกล่าวทำให้ราชการเสียประโยชน์จากการจัดเก็บรายได้ จำนวนเงิน 8,603,201.08 บาท

1.6 สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีได้ตรวจสอบงบการเงินของเทศบาลเมืองชะอำ อำเภอชะอำ จังหวัดเพชรบุรี ประจำปีงบประมาณ 2559⁵² พบข้อสังเกตที่สำคัญ ดังนี้

1.6.1 จากการตรวจสอบภาษีโรงเรือนและที่ดิน พบว่า มีผู้ประกอบการที่ให้ข้าราชการครู และข้าราชการเทศบาลเมืองชะอำเช่าบ้านเพื่อเบิกค่าเช่าบ้าน ไม่มายื่นแบบแจ้งแสดงรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน จำนวน 10 ราย เป็นเงิน 95,738.00 บาท และมีผู้ประกอบการซึ่งเทศบาลเมืองชะอำได้ทำการสำรวจและจัดทำทะเบียนทรัพย์สิน (ผท.4) ไว้ แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจประเมินไม่ได้แจ้งรายการประเมิน จำนวน 8 ราย เป็นเงิน 225,959.00 บาท เป็นการไม่ปฏิบัติตาม

⁵¹ สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีแจ้งผลการตรวจสอบงบการเงินของเทศบาลเมืองชะอำ อำเภอชะอำ จังหวัดเพชรบุรี ประจำปีงบประมาณ 2557

⁵² สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีแจ้งผลการตรวจสอบงบการเงินของเทศบาลเมืองชะอำ อำเภอชะอำ จังหวัดเพชรบุรี ประจำปีงบประมาณ 2559

มาตรา 19 และมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ทำให้การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินต่ำไป รวมจำนวน 18 ราย เป็นเงิน 321,697.00 บาท

1.6.2 จากการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีป้าย พบว่า ผู้ประกอบการติดตั้งป้าย และอยู่ในข้อต้องเสียภาษีป้ายแต่เจ้าของป้ายไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีป้าย (ภ.ป.1) และเจ้าพนักงานประเมินภาษีไม่ได้แจ้งการประเมิน ตามมาตรา 15 และมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีป้าย พ.ศ. 2510 และที่แก้ไขเพิ่มเติม จำนวน 7 ราย ทำให้จัดเก็บภาษีป้ายต่ำไป เป็นเงิน 21,460.00 บาท เงินเพิ่ม จำนวน 2,146.00 บาท รวมเป็นเงิน 23,606 .00 บาท

จากผลการตรวจสอบของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีข้างต้น พบว่าการจัดเก็บภาษีของหน่วยรับตรวจ มีข้อบกพร่องและความผิดพลาดในการประเมินภาษี หรือขบวนการประเมินภาษีของหน่วยรับตรวจ ซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามกฎหมาย และทำให้ราชการเสียประโยชน์จากการจัดเก็บรายได้

จึงเห็นได้ว่าในการตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ของหน่วยรับตรวจนั้น การตรวจสอบการ ประเมินภาษีหรือขบวนการประเมินภาษีของหน่วยรับตรวจมีความสำคัญยิ่ง ทั้งในด้านการปฏิบัติ ให้เป็นไปตามกฎหมาย การรักษาผลประโยชน์ของประชาชาติ และเพื่อป้องกันการทุจริตคอร์รัปชัน แต่พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 86 วรรคท้าย เป็นบทบัญญัติที่ห้ามผู้ว่าการตรวจสอบการประเมินการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยรับตรวจ

มาตรา 86 “ในกรณีที่ผลการตรวจสอบปรากฏว่า หน่วยรับตรวจจัดเก็บรายได้หรือผลตอบแทน ไม่เป็นไปตามกฎหมายหรือสัญญา ให้ผู้ว่าการมีหนังสือแจ้งข้อบกพร่องพร้อมทั้งข้อเสนอแนะ ไปยังหน่วยรับตรวจเพื่อดำเนินการให้ถูกต้องตามกฎหมายหรือสัญญา และให้หน่วยรับตรวจ ชี้แจงเหตุผลหรือแจ้งผลการดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่องตามข้อเสนอแนะภายในระยะเวลา ที่ผู้ว่าการกำหนด

ในกรณีที่ผู้ว่าการไม่เห็นด้วยกับการชี้แจงเหตุผลของหน่วยรับตรวจ หรือเห็นว่า การดำเนินการไม่เป็นไปตามข้อเสนอแนะหรือไม่ดำเนินการ โดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้ผู้ว่าการ แจ้งรัฐมนตรีเจ้าสังกัด หรือรัฐมนตรีซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่กำกับหรือควบคุมกิจการ ของหน่วยรับตรวจ หรือรัฐมนตรีผู้รักษาการตามกฎหมาย เพื่อพิจารณาดำเนินการตามหน้าที่ และอำนาจต่อไป

ในกรณีที่ผู้ว่าการมีหลักฐานอันน่าเชื่อว่าหน่วยรับตรวจมีข้อบกพร่องในการจัดเก็บ ภาษีอากร ค่าธรรมเนียม หรือรายได้อื่นใด ผู้ว่าการมีอำนาจขอให้หน่วยรับตรวจเปิดเผยข้อมูลโดยรวม ที่ได้มาจากผู้เสียภาษีอากร ผู้ชำระค่าธรรมเนียม หรือรายได้อื่นใด โดยต้องระบุหลักฐานให้

หน่วยรับตรวจทราบตามสมควร และให้ถือว่ากรณีที่หน่วยรับตรวจเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวให้แก่ผู้ว่าการเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย

อำนาจในการขอให้หน่วยรับตรวจเปิดเผยข้อมูลตามวรรคสาม ถ้าเป็นกรณีเกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ผู้ว่าการจะมอบหมายให้รองผู้ว่าการกระทำการแทนก็ได้ แต่จะมอบให้เจ้าหน้าที่อื่นมิได้

ในการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรประเมินตามวรรคสามต้องไม่มีลักษณะเข้าไปใช้อำนาจประเมินแทนหน่วยรับตรวจ หรือเป็นการวินิจฉัยการประเมินของผู้มีอำนาจประเมิน”

ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการลดทอนอำนาจการตรวจสอบของผู้ว่าการ และทำให้การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ขาดประสิทธิภาพประสิทธิผล เป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่หรือนักการเมืองแสวงหาผลประโยชน์ได้ และขัดแย้งกับหลักการทางกฎหมาย ดังนี้

1) หลักนิติรัฐ

หลักนิติรัฐประกอบด้วยหลักการที่สำคัญหลายประการ ซึ่งการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองต้องตรวจสอบและควบคุมได้ก็เป็นหนึ่งในหลักการของหลักนิติรัฐ เมื่อการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในการประเมินภาษีอากรไม่สามารถตรวจสอบได้ตามบทบัญญัติดังกล่าว บทบัญญัตินี้ขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักนิติรัฐ

2) หลักการค้นหาความจริง

หลักการค้นหาความจริงมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ คือ การค้นหาและทำความจริงให้ชัดเจน แต่บทบัญญัตินี้ขัดแย้งกับวัตถุประสงค์ในการห้ามตรวจสอบการประเมินภาษีอากรของผู้มีอำนาจประเมิน ซึ่งทำให้การตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ได้อย่างแท้จริง ในการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรการให้เป็นไปตามกฎหมาย ดังนั้นบทบัญญัตินี้ขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักการค้นหาความจริง

3) หลักความเสมอภาค

กล่าวคือ ฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติต่อบุคคลในกลุ่มเดียวกันที่ต้องรับภาระสาธารณะอย่างเท่าเทียมกัน ไม่ให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบ แต่เมื่อการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในการประเมินภาษีอากรไม่สามารถตรวจสอบได้ ก็ย่อมไม่สามารถตรวจสอบความเสมอภาคของการประเมินภาษีหรือขบวนการประเมินภาษีได้ ดังนั้นบทบัญญัตินี้ขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักความเสมอภาค

4) หลักการจัดเก็บภาษี ของ อคัม สมิธ

มีหลักความเป็นธรรม และหลักความแน่นอนเป็นหลักการที่สำคัญ หากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในการประเมินภาษีอากรไม่สามารถตรวจสอบได้ ก็ไม่สามารถทราบได้ว่าการประเมินภาษีอากรมีความเป็นธรรมและมีความแน่นอนหรือไม่ ดังนั้นทฤษฎีดังกล่าวย่อมขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษี ของ อคัม สมิธ

5) หลักความชอบด้วยกฎหมาย

การกระทำทางปกครองของรัฐต้องชอบด้วยกฎหมาย และเพื่อรักษาไว้ซึ่งประโยชน์ส่วนรวม หากการกระทำของฝ่ายปกครองในการประเมินภาษีอากรไม่สามารถตรวจสอบได้ ย่อมก่อให้เกิดความเสี่ยงในการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย และเพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือพวกพ้องมากขึ้น ดังนั้นทฤษฎีดังกล่าวย่อมขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย

2. ปัญหาการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุของหน่วยรับตรวจ

การตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจเงินแผ่นดินที่มีความสำคัญและจำเป็นต่อระบบการควบคุมการบริหารด้านการเงินภาครัฐ เพื่อให้การใช้จ่ายเงินเป็นไปด้วยความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และประหยัด

โดยมีวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ คือ เพื่อให้ทราบว่าค่าใช้จ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินของส่วนราชการในการจัดซื้อจัดจ้างเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีตามที่กำหนดไว้หรือไม่ เพื่อให้ทราบว่าผลการดำเนินการจัดซื้อจัดจ้างเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่ขอต้งงบประมาณรายจ่าย มีความจำเป็นที่ต้องจัดซื้อจัดจ้าง มีการใช้ประโยชน์ตามเจตนาเจตนารมณ์ และเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติราชการอย่างแท้จริง หรือไม่ และเพื่อให้ทราบว่า การจัดซื้อจัดจ้างกระทำอย่างถูกต้อง ประหยัด และมีประสิทธิภาพหรือไม่

การตรวจสอบการดำเนินการจัดซื้อจัดจ้าง มีขั้นตอนดังนี้

2.1 การเสนอความต้องการ ตรวจสอบจากรายงานขอซื้อของจ้าง โดยตรวจสอบ

2.1.1 เหตุผลและความจำเป็น เพื่อตรวจสอบว่ามีความจำเป็นที่จะต้องจัดซื้อหรือจ้างอย่างแท้จริง มิใช่เป็นการจัดซื้อหรือจัดจ้างตามงวดเงินงบประมาณที่ได้รับ หรือตั้งงบประมาณไว้

2.1.2 รายละเอียดของพัสดุหรืองานจ้าง โดยเฉพาะการกำหนดรายละเอียดหรือคุณลักษณะเฉพาะของพัสดุตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการใช้พัสดุที่ผลิตในประเทศและกิจการของคนไทย (มาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม)

2.1.3 วงเงินงบประมาณ ถูกต้องตรงตามที่กำหนดไว้ในเอกสารงบประมาณ หรือที่ได้รับการตกลงกับสำนักงบประมาณ และเป็นไปตามแผนปฏิบัติการจัดซื้อจัดจ้างหรือไม่เพียงใด

2.1.4 การกำหนดราคากลาง ถูกต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ พ.ศ. 2560 หรือไม่ และสำหรับการจัดจ้าง การคิดคำนวณราคากลางเป็นไปตามหลักเกณฑ์การคำนวณราคากลางตามมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่เพียงใด

2.1.5 กำหนดระยะเวลาต้องการใช้พัสดุ ว่าสอดคล้องกับแผนปฏิบัติการจัดซื้อจัดจ้าง และสัมพันธ์กับวิธีการจัดซื้อจัดจ้างหรือไม่

2.1.6 วิธีการจัดซื้อจัดจ้าง วิธีที่กำหนดไว้เป็นไปตามข้อกำหนดของวงเงินงบประมาณ และหรือสภาพของพัสดุหรืองานจ้าง รวมทั้งกำหนดระยะเวลาที่ต้องการให้พัสดุหรือไม่อย่างไร

2.1.7 ข้อเสนอนอื่นๆ เช่น การแต่งตั้งคณะกรรมการชุดต่างๆ

2.2 ตรวจสอบกรณีที่หน่วยรับตรวจมีการคัดเลือกคุณสมบัติเบื้องต้นในการจัดซื้อจัดจ้าง
ดังนี้

2.2.1 รายงานเสนอขออนุมัติเกี่ยวกับเหตุผลและความจำเป็น ประเภทเงิน รายละเอียดของพัสดุหรืองานที่จะต้องจัดซื้อหรือจ้าง การกำหนดคุณสมบัติและหลักเกณฑ์ในการพิจารณา

2.2.2 รายละเอียดในประกาศเชิญชวน มีนัยสำคัญครบถ้วนตามที่กำหนดไว้ในระเบียบฯ หรือไม่

2.2.3 การขายเอกสารประกวดราคาอิเล็กทรอนิกส์หรือสอบราคา ได้กำหนดราคาขายพอสมควรกับค่าใช้จ่ายที่หน่วยงานของรัฐต้องเสียไปในการจัดทำเอกสารนั้นหรือไม่

2.2.4 ในการเผยแพร่ประกาศและเอกสารประกวดราคาอิเล็กทรอนิกส์หรือสอบราคา ได้มีการกำหนดสถานที่ วัน เวลา และระยะเวลาตั้งแต่วันประกาศจนถึงวันรับรับซองคุณสมบัติ ถูกต้องตามระเบียบฯ หรือไม่เพียงใด

2.2.5 วิธีการพิจารณาคัดเลือกของคณะกรรมการพิจารณาคัดเลือกได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดเพียงใด

2.3 ตรวจสอบวิธีการจัดซื้อจัดจ้าง ว่าได้ดำเนินการครบถ้วน ถูกต้อง ตามที่กำหนดไว้ในแต่ละวิธี

2.3.1 วิธีประกาศเชิญชวนทั่วไป

1) **วิธีตลาดอิเล็กทรอนิกส์ (e-market)** เป็นการจัดหาพัสดุที่มีรายละเอียดคุณลักษณะที่ไม่ซับซ้อน เป็นสินค้าหรือบริการทั่วไป มีมาตรฐาน ซึ่งกำหนดให้ส่วนราชการจัดซื้อสินค้าหรืองานจ้างที่กำหนดไว้ในระบบ e-catalog

2) **วิธีประกวดราคาอิเล็กทรอนิกส์ (e-bidding)** เป็นการซื้อหรือจ้างครั้งหนึ่ง ซึ่งมีวงเงินเกิน 5 แสนบาท และเป็นสินค้าหรือบริการที่ไม่ได้กำหนดรายละเอียดคุณลักษณะเฉพาะของพัสดุไว้ในระบบข้อมูลสินค้า (e-catalog)

3) **วิธีสอบราคา** เป็นการซื้อหรือจ้างครั้งหนึ่ง ซึ่งมีวงเงินเกิน 5 แสนบาท แต่ไม่เกิน 5 ล้านบาท ให้กระทำได้ในกรณีที่หน่วยงานของรัฐนั้นตั้งอยู่ในพื้นที่ที่มีข้อจำกัดในการใช้สัญญาณอินเทอร์เน็ต

2.3.2 วิธีคัดเลือก ใช้ในกรณีดังต่อไปนี้

1) กรณีใช้วิธีประกาศเชิญชวนทั่วไปแล้วไม่มีผู้ยื่นข้อเสนอ หรือข้อเสนอไม่ได้รับการคัดเลือก

2) กรณีพัสดุที่ต้องการจัดซื้อจัดจ้างมีคุณลักษณะพิเศษ หรือซับซ้อน ผู้ประกอบการมีจำนวนจำกัด

3) กรณีมีความจำเป็นเร่งด่วนที่ต้องใช้พัสดุนั้นอันเนื่องมาจากเกิดเหตุการณ์ที่ไม่อาจคาดหมายได้ ซึ่งหากใช้วิธีประกาศเชิญชวนทั่วไปจะทำให้ไม่ทันต่อความต้องการใช้พัสดุ

4) กรณีพัสดุที่โดยลักษณะการใช้งาน หรือมีข้อจำกัดทางเทคนิคที่จำเป็นต้องระบุชี้แจงเป็นการเฉพาะ

5) กรณีพัสดุที่จำเป็นต้องซื้อโดยตรงจากต่างประเทศ หรือดำเนินการผ่อนongการระหว่างประเทศ

6) กรณีเป็นพัสดุที่ใช้ในราชการลับ หรือเป็นงานที่ต้องปกปิดเป็นความลับของหน่วยงานของรัฐ หรือที่เกี่ยวกับความมั่นคงของประเทศ

7) กรณีงานจ้างซ่อมพัสดุที่จำเป็นต้องถอดตรวจ ให้ทราบความชำรุดเสียหายก่อนจึงจะประมาณค่าซ่อมได้

8) กรณีอื่นที่กำหนดในกระทรวง

2.3.3 วิธีเฉพาะเจาะจง ใช้ในกรณีดังต่อไปนี้

1) กรณีใช้วิธีประกาศเชิญชวนทั่วไปและวิธีคัดเลือก หรือใช้วิธีคัดเลือกแล้วแต่ไม่มีผู้ยื่นข้อเสนอ หรือข้อเสนอไม่ได้รับการคัดเลือก

2) กรณีจัดซื้อจัดจ้างพัสดุที่มีการผลิต จำหน่าย ก่อสร้าง หรือให้บริการทั่วไป และมีวงเงินในการจัดซื้อจัดจ้างครั้งหนึ่งไม่เกินวงเงินตามที่กฎกระทรวงกำหนด (ไม่เกิน 5 แสนบาท)

3) กรณีจัดซื้อจัดจ้างพัสดุที่มีผู้ประกอบการซึ่งมีคุณสมบัติโดยตรงเพียงรายเดียว หรือมีผู้ประกอบการเพียงรายเดียวในประเทศไทยและไม่มีพัสดุนั้นที่จะใช้ทดแทนได้

- 4) กรณีมีความจำเป็นต้องใช้พัสดุนั้นโดยฉุกเฉิน เนื่องจากเกิดอุบัติเหตุ ภัยธรรมชาติ หรือโรคติดต่ออันตรายตามกฎหมายว่าด้วยโรคติดต่อ และการจัดซื้อจัดจ้าง โดยวิธีประกาศเชิญชวนทั่วไปหรือวิธีคัดเลือกอาจก่อให้เกิดความล่าช้าเสียหายอย่างร้ายแรง
- 5) กรณีเป็นพัสดุที่เกี่ยวข้องกับพัสดุที่ได้ทำการจัดซื้อจัดจ้างไว้ก่อนแล้ว และมีความจำเป็นต้องทำการจัดซื้อจัดจ้างเพิ่มเติม หรือต่อเนื่องในการใช้พัสดุนั้น
- 6) กรณีเป็นพัสดุที่ขายทอดตลาดโดยหน่วยงานของรัฐ องค์การระหว่างประเทศ หรือหน่วยงานของต่างประเทศ
- 7) กรณีเป็นพัสดุที่เป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งจำเป็นต้องซื้อเฉพาะแห่ง
- 8) กรณีอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง

2.4 ตรวจสอบสัญญา การจัดทำสัญญาหรือข้อตกลงที่เป็นหนังสือ ได้ปฏิบัติถูกต้อง ตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้หรือไม่

2.5 ตรวจสอบสังเกตการณ์ เป็นการตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจรับพัสดุ ในงานซื้อหรืองานจ้าง และผู้ควบคุมงานว่าได้ปฏิบัติหน้าที่ถูกต้องครบถ้วนตามระเบียบฯ หรือไม่

ตรวจสอบงานหรือโครงการก่อสร้างว่าได้ดำเนินการเป็นไปตามแบบรูปรายการ และข้อกำหนดตามสัญญาหรือไม่ โดยวิธีสังเกตการณ์ ตรวจนับ วัดขนาดสิ่งก่อสร้างนั้นๆ และพัสดุ ที่รับไว้ได้มีการใช้ประโยชน์ตรงตามวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ของโครงการนั้นๆ หรือไม่เพียงใด

ซึ่งก่อนพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มีผลบังคับใช้ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินมีการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างหรือโครงการก่อสร้างต่างๆ โดยสามารถเข้าตรวจสอบในช่วงระยะเวลาใดของการดำเนินโครงการก็ได้ กล่าวคือ การตรวจสอบ ก่อนดำเนินโครงการ การตรวจสอบระหว่างดำเนินโครงการ และการตรวจสอบเมื่อดำเนินการแล้วเสร็จ

ในการตรวจสอบก่อนดำเนินโครงการ และการตรวจสอบระหว่างดำเนินโครงการ สามารถยับยั้งและป้องกันความเสียหายอันเกิดจากการดำเนินโครงการที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

1) การตรวจสอบก่อนดำเนินโครงการ

(1) โครงการขับเคลื่อนเศรษฐกิจและการท่องเที่ยวเพชรบุรี กิจกรรมส่งเสริม และประชาสัมพันธ์การท่องเที่ยว กิจกรรมรถตรวจการ ขับเคลื่อน 4 ล้อ จำนวน 1 คัน งบประมาณ 1,450,000.00 บาท⁵³

⁵³ สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีแจ้งผลการตรวจสอบ โครงการขับเคลื่อนเศรษฐกิจและการท่องเที่ยว เพชรบุรี ของกลุ่มจังหวัดภาคการตอนล่าง ประจำปีงบประมาณ 2560

สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีมีผลการตรวจสอบ ดังนี้

ก. ประกาศสอบราคาซื้อรถตรวจการ ขับเคลื่อน 4 ล้อ จำนวน 1 คัน ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2560 แต่กิจกรรมรถตรวจการ ขับเคลื่อน 4 ล้อ จำนวน 1 คัน ดังกล่าว ยังมิได้รับอนุมัติโครงการ

ข. กิจกรรมรถตรวจการ ขับเคลื่อน 4 ล้อ จำนวน 1 คัน ไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกิจกรรม

ค. รถตรวจการ มีลักษณะเป็นเครื่องมือดำเนินการของโครงการขับเคลื่อนเศรษฐกิจและการท่องเที่ยวเพชรบุรี ซึ่งตามแบบฟอร์มข้อมูลพื้นฐานโครงการของกลุ่มจังหวัดได้ระบุความพร้อมของเครื่องมือดำเนินการไว้ มีความพร้อมดำเนินการทันที

สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีจึงได้แจ้งผลการตรวจสอบให้กลุ่มจังหวัดภาคการตอนล่าง เพื่อทบทวนการจัดซื้อรถตรวจการ ขับเคลื่อน 4 ล้อ จำนวน 1 คัน

กลุ่มจังหวัดภาคการตอนล่างเห็นด้วยกับผลตรวจสอบของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรี จึงได้ยกเลิกการจัดซื้อรถตรวจการ ขับเคลื่อน 4 ล้อ จำนวน 1 คัน

(2) โครงการศึกษาความเป็นไปได้การสร้างกระเช้าลอยฟ้าขึ้นเขาพะเนินทุ่ง งบประมาณ 20,000,000.00 บาท ภายใต้โครงการขับเคลื่อนเศรษฐกิจและการท่องเที่ยวเพชรบุรี⁵⁴

สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีมีผลการตรวจสอบ ดังนี้

ก. ไม่มีการสำรวจความคิดเห็นของประชาชนทั้งในและนอกพื้นที่จังหวัดเพชรบุรี

ข. ไม่มีการจัดทำรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบสิ่งแวดล้อม ตามประกาศกระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม

สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีจึงได้แจ้งผลการตรวจสอบให้อุทยานแห่งชาติแก่งกระจาน เพื่อทบทวนโครงการศึกษาความเป็นไปได้การสร้างกระเช้าลอยฟ้าขึ้นเขาพะเนินทุ่ง โดยสำรวจความคิดเห็นจากประชาชนและจัดทำรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบสิ่งแวดล้อมก่อนดำเนินโครงการ

อุทยานแห่งชาติแก่งกระจานเห็นด้วยกับผลตรวจสอบของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรี จึงได้ยกเลิกโครงการศึกษาความเป็นไปได้การสร้างกระเช้าลอยฟ้าขึ้นเขาพะเนินทุ่ง

⁵⁴ สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีแจ้งผลการตรวจสอบโครงการศึกษาความเป็นไปได้การสร้างกระเช้าลอยฟ้าขึ้นเขาพะเนินทุ่ง ของอุทยานแห่งชาติแก่งกระจาน ประจำปีงบประมาณ 2560

(3) สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีได้ตรวจสอบประกาศประกวดราคาซื้อครุภัณฑ์ยานพาหนะและขนส่ง ของเทศบาลเมืองเพชรบุรี อำเภอเมือง จังหวัดเพชรบุรี ประจำปีงบประมาณ 2559⁵⁵ พบข้อสังเกต ดังนี้

เทศบาลเมืองเพชรบุรีกำหนดราคาขายเอกสารประกวดราคาซื้อดังกล่าวไว้ 5,000 บาท ซึ่งเป็นการกำหนดราคาขายที่สูงเกินค่าใช้จ่ายที่ราชการต้องเสียไป จึงไม่เป็นไปตามระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการพัสดุของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2535 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ข้อ 39 วรรคสอง

สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีพิจารณาแล้ว เห็นควรให้เทศบาลเมืองเพชรบุรีดำเนินการทบทวน และแก้ไขการกำหนดราคาขายเอกสารประกวดราคาดังกล่าว ให้พอสอดคล้องกับค่าใช้จ่ายที่ทางราชการจะต้องเสียไปในการจัดทำสำเนาเอกสารประกวดราคานั้น ตามระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการพัสดุของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2535 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ข้อ 39 วรรคสอง

เทศบาลเมืองเพชรบุรีเห็นด้วยกับผลตรวจสอบของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรี จึงได้ยกเลิกเอกสารประกวดราคาซื้อดังกล่าว และได้ประกาศประกวดราคาซื้อครุภัณฑ์ยานพาหนะและขนส่งครั้งที่สอง โดยกำหนดราคาขายเอกสารประกวดราคาซื้อดังกล่าวไว้ 500 บาท ทำให้มีผู้ประกอบการมาซื้อเอกสารประกวดราคามากขึ้น มีการแข่งขันมากขึ้น

2) การตรวจสอบระหว่างดำเนินโครงการ

(1) โครงการอนุรักษ์ฟื้นฟูแหล่งน้ำห้วยหลวง-หนองหานกุมภวาปี จังหวัดอุดรธานี ของกรมทรัพยากรน้ำ กระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ตามสัญญาเลขที่ ทส 0601/25/2555 ลงวันที่ 30 มีนาคม 2555 วงเงิน 694.56 ล้านบาท⁵⁶ พบข้อสังเกตดังนี้

คณะกรรมการกำหนดราคากลางงานโครงการอนุรักษ์ฟื้นฟูแหล่งน้ำห้วยหลวง-หนองหานกุมภวาปี จังหวัดอุดรธานี เป็นจำนวนเงิน 964.84 ล้านบาท พบว่าคณะกรรมการฯ คิดคำนวณราคากลางไม่ถูกต้องตามหลักเกณฑ์การคำนวณราคากลางงานก่อสร้าง (มติคณะรัฐมนตรี) รายการงานขุดลอกที่กำหนดไม่สอดคล้องถูกต้องกับข้อเท็จจริงของสภาพพื้นที่ก่อสร้าง เพราะกำหนดค่าระดับดินเดิมสูงกว่าความเป็นจริงทำให้ปริมาณงานดินขุดสูงกว่าความเป็นจริง โดยราคาค่าก่อสร้าง

⁵⁵ สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีแจ้งผลการตรวจสอบประกาศประกวดราคาซื้อครุภัณฑ์ยานพาหนะและขนส่ง ของเทศบาลเมืองเพชรบุรี อำเภอเมือง จังหวัดเพชรบุรี ประจำปีงบประมาณ 2559

⁵⁶ สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดอุดรธานีแจ้งผลการตรวจสอบโครงการอนุรักษ์ฟื้นฟูแหล่งน้ำห้วยหลวง-หนองหานกุมภวาปี จังหวัดอุดรธานี ของกรมทรัพยากรน้ำ กระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม

ที่ควรจะเป็น จำนวนเพียง 746.93 ล้านบาท ดังนั้น ราคากลางของคณะกรรมการฯ จำนวน 964.84 ล้านบาท จึงสูงเกินกว่าราคาค่าก่อสร้างที่ควรจะเป็น จำนวน 217.91 ล้านบาท

สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดอุดรธานีได้แจ้งข้อสังเกตดังกล่าว ให้กรมทรัพยากรน้ำดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์การคำนวณราคากลางงานก่อสร้าง (มติคณะรัฐมนตรี) และสอดคล้องถูกต้องกับข้อเท็จจริงของสภาพพื้นที่ก่อสร้าง

กรมทรัพยากรน้ำเห็นด้วยกับผลตรวจสอบของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดอุดรธานี โดยจัดทำเอกสารสัญญาแก้ไขเพิ่มเติมปรับลดปริมาณงานดินขุดและวงเงินจัดจ้างตามข้อเสนอแนะของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดอุดรธานี

(2) โครงการขุดลอกเปิดทางน้ำแหล่งน้ำสาธารณะลำห้วยยาง หมู่ที่ 5 บ้านหนองขานาง ตำบลท่าคอย อำเภอท่ายาง จังหวัดเพชรบุรี วงเงิน 1,590,000 บาท ขององค์การบริหารส่วนตำบลท่าคอย อำเภอท่ายาง จังหวัดเพชรบุรี⁵⁷ พบข้อสังเกตดังนี้

คณะกรรมการกำหนดราคากลางงานโครงการขุดลอกเปิดทางน้ำแหล่งน้ำสาธารณะลำห้วยยาง คิดคำนวณราคากลางไม่ถูกต้องตามหลักเกณฑ์การคำนวณราคากลางงานก่อสร้าง (มติคณะรัฐมนตรี) โดยแบบรูปราคาการกำหนดระดับความลึกดินขุด 5.00 เมตร จากระดับดินเดิมริมตลิ่ง แต่จากการตรวจสอบระหว่างดำเนินโครงการพบระดับดินเดิมตลอดความยาวของโครงการมีระดับดินที่แตกต่างกันและมีระดับความลึกดินขุดอยู่ระหว่าง 3.20 – 4.15 เมตร จากระดับดินเดิมริมตลิ่ง ซึ่งทำให้ปริมาณงานขุดลอกที่กำหนดไม่สอดคล้องถูกต้องกับข้อเท็จจริงของสภาพพื้นที่ก่อสร้าง เพราะกำหนดค่าระดับดินเดิมสูงกว่าความเป็นจริงทำให้ปริมาณงานดินขุดสูงกว่าความเป็นจริง โดยราคาค่าก่อสร้างที่ควรจะเป็น จำนวนเพียง 1,128,000 บาท ดังนั้น ราคากลางของคณะกรรมการฯ จึงสูงเกินกว่าราคาค่าก่อสร้างที่ควรจะเป็น จำนวน 462,000 บาท

สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีได้แจ้งข้อสังเกตดังกล่าว ให้องค์การบริหารส่วนตำบลท่าคอยแต่งตั้งคณะกรรมการสอบข้อเท็จจริง และดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์การคำนวณราคากลางงานก่อสร้าง (มติคณะรัฐมนตรี) และสอดคล้องถูกต้องกับข้อเท็จจริงของสภาพพื้นที่ก่อสร้าง

องค์การบริหารส่วนตำบลท่าคอยได้ดำเนินการสอบข้อเท็จจริงและจัดทำเอกสารสัญญาแก้ไขเพิ่มเติมปรับลดปริมาณงานดินขุดและวงเงินจัดจ้าง ตามข้อเสนอแนะของสำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรี

⁵⁷ สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรีแจ้งผลการตรวจการจัดซื้อจัดจ้างขององค์การบริหารส่วนตำบลท่าคอย อำเภอท่ายาง จังหวัดเพชรบุรี ประจำปีงบประมาณ 2558

จากตัวอย่างการตรวจสอบดังกล่าวข้างต้น จะเห็นถึงความสำคัญของการตรวจสอบโครงการก่อนดำเนินการเสร็จสิ้น โดยเฉพาะการตรวจสอบโครงการประเภทงานชุดลอกคืน เพราะหากมีการกำหนดระดับดินเดิมก่อนขุดสูงกว่าความเป็นจริง ทำให้ราคากลางสูงกว่าความเป็นจริง ทำให้ทางราชการได้รับความเสียหาย และเป็นการเปิดโอกาสให้เกิดการทุจริตคอร์รัปชันได้ ซึ่งการตรวจสอบโครงการเมื่อดำเนินการเสร็จสิ้นแล้ว ไม่สามารถตรวจสอบข้อเท็จจริงของระดับดินเดิมก่อนขุดลอกได้ ว่าถูกต้องตามที่แบบบูรยายการกำหนดไว้หรือไม่

แต่พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 89 บัญญัติว่า “ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพ ต้องตรวจสอบเมื่อดำเนินการเสร็จสิ้นแล้ว เว้นแต่ผู้ว่าการจะเห็นว่ามีการปฏิบัติอย่างหนึ่งอย่างใดที่เห็นได้ชัดเจนว่าจะไม่ก่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์หรือขาดประสิทธิภาพ จะแจ้งให้หน่วยรับตรวจทราบก่อนหรือในระหว่างดำเนินการก็ได้...” เป็นบทบัญญัติที่ห้ามผู้ว่าการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพ ก่อนดำเนินการแล้วเสร็จ ซึ่งการจัดซื้อจัดจ้างหรือโครงการของรัฐต่างๆ เป็นการดำเนินการเพื่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ดังนั้น บทบัญญัตินี้จึงมีความหมาย เป็นการห้ามผู้ว่าการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างหรือโครงการต่างๆ ของรัฐ ก่อนดำเนินการแล้วเสร็จ

ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัตินี้เป็นการรื้อถอนอำนาจการตรวจสอบของผู้ว่าการ และทำให้การตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุของหน่วยรับตรวจขาดประสิทธิภาพประสิทธิผล ไม่สามารถป้องกันความเสียหายได้ เป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่หรือนักการเมืองแสวงหาผลประโยชน์ได้ และขัดแย้งกับหลักการทางกฎหมาย ดังนี้

1) หลักนิติรัฐ กล่าวคือ การใช้อำนาจของฝ่ายปกครองต้องตรวจสอบและควบคุมได้ เมื่อการดำเนินการโครงการต่างๆ ของรัฐ ในบางขั้นตอนไม่สามารถตรวจสอบได้ตามบทบัญญัตินี้ดังกล่าว บทบัญญัตินี้ขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักนิติรัฐ

2) หลักการค้นหาความจริง หลักการค้นหาความจริงมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ คือ การค้นหาและทำความจริงให้ชัดเจน แต่บทบัญญัตินี้ดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ในการห้ามตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุก่อนดำเนินการแล้วเสร็จ ซึ่งทำให้การตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุ ไม่สามารถตรวจสอบข้อเท็จจริงในบางขั้นตอนของการดำเนินการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุ ทำให้ไม่สามารถตรวจสอบการดำเนินการให้เป็นไปตามระเบียบฯ หรือมติคณะรัฐมนตรี ดังนั้นบทบัญญัตินี้ขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักการค้นหาความจริง

3) หลักความจำเป็นและประโยชน์สาธารณะ กล่าวคือ ในการประกอบกิจกรรมต่างๆ ของรัฐ รัฐต้องยึดถือผลประโยชน์ของประชาชนเป็นใหญ่และครอบคลุมความจำเป็นทั้งหมดของสังคม แต่การจัดซื้อจัดจ้างพัสดุของรัฐไม่มีการแสวงหาข้อมูลอย่างเพียงพอ เพื่อให้ทราบถึง

ความต้องการของประชาชนและความจำเป็น จึงมีโครงการต่างๆ มากมายของรัฐ ที่ดำเนินการแล้ว ไม่มีการใช้ประโยชน์ หรือมีการใช้ประโยชน์น้อยไม่คุ้มค่ากับเงินงบประมาณที่เสียไป เช่น การสร้างศูนย์โอทอปตามตำบลต่างพบว่าส่วนใหญ่ไม่มีการใช้ประโยชน์ที่สร้าง การก่อสร้างสนามกีฬา ระดับตำบล เป็นต้น

ดังนั้น การตรวจสอบก่อนดำเนินโครงการ สามารถช่วยป้องกันการสูญเปล่าของเงินงบประมาณได้ จากการดำเนินโครงการที่ขาดความพร้อม ขาดข้อมูลในการสนับสนุนโครงการ ดังตัวอย่างการตรวจสอบก่อนดำเนินโครงการที่กล่าวมาแล้ว ดังนั้นบทบัญญัติดังกล่าวย่อมขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักความจำเป็นและประโยชน์สาธารณะ

4) หลักการตรวจสอบและควบคุม วัตถุประสงค์ของหลักการตรวจสอบและควบคุม การใช้อำนาจทางการเงินเป็นวิธีการป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่ของรัฐนำเงินไปใช้จ่ายตามอำเภอใจ อันเป็นการขัดต่อกฎหมายและเป็นการป้องกันการปฏิบัติหน้าที่เกินไปกว่าขอบเขตที่มี รวมทั้งเป็นหลักประกันความโปร่งใส ในการบริหารราชการแผ่นดินของรัฐบาลด้วย เมื่อการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุไม่สามารถตรวจสอบได้ในบางขั้นตอนของการดำเนินการ ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่โปร่งใสขึ้นในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานรัฐ ดังนั้นบทบัญญัติดังกล่าวย่อมขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักการตรวจสอบและควบคุม

5) หลักธรรมาภิบาล มีองค์ประกอบที่สำคัญ 6 ประการ คือ หลักนิติธรรม หลักคุณธรรม หลักความโปร่งใส หลักการมีส่วนร่วม หลักความรับผิดชอบ และหลักความคุ้มค่า เมื่อการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุไม่สามารถตรวจสอบก่อนและระหว่างดำเนินการได้ ย่อมทำให้ไม่สามารถตรวจสอบการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในบางขั้นตอนว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการหรือไม่ จึงอาจเกิดการปฏิบัติหน้าที่โดยไม่สุจริต ไม่มีความโปร่งใส และขาดความรับผิดชอบ ขึ้นได้ ดังนั้นบทบัญญัติดังกล่าวย่อมขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล

3. ปัญหาการติดตามผลการตรวจสอบของผู้ว่าการ

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 หมวด 6 หน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบของผู้ว่าการ

มาตรา 85 “ในกรณีที่ผลการตรวจสอบปรากฏว่ามีข้อบกพร่องเนื่องจากเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ ให้ผู้ว่าการมีหนังสือแจ้งข้อบกพร่องพร้อมทั้งเสนอแนะให้ผู้รับตรวจทราบเพื่อดำเนินการแก้ไขและควบคุมหรือกำกับมิให้เกิดข้อบกพร่องขึ้นอีก แต่ผู้ว่าการต้องรับฟังคำชี้แจงและเหตุผลหรือความจำเป็นของหน่วยรับตรวจประกอบด้วย

ในกรณีตามวรรคหนึ่ง ถ้าก่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐหรือหน่วยรับตรวจที่ไม่เกี่ยวกับกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ให้ผู้ว่าการแจ้งให้ผู้รับตรวจพิจารณาดำเนินการเพื่อให้มีการชดเชยค่าเสียหายแก่รัฐหรือหน่วยรับตรวจหรือดำเนินการทางวินัย แล้วแต่กรณี และเมื่อผู้รับตรวจดำเนินการเป็นประการใดแล้วให้แจ้งให้ผู้ว่าทราบ”

จากบทบัญญัติ มาตรา 85 ในกรณีผู้ว่าการมีหนังสือแจ้งข้อบกพร่องตามวรรคหนึ่ง บทบัญญัติดังกล่าว มิได้ให้อำนาจผู้ว่าการกำหนดระยะเวลาให้หน่วยรับตรวจดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่อง ซึ่งแตกต่างจากกรณีผู้ว่าการแจ้งให้ผู้รับตรวจพิจารณาดำเนินการเพื่อให้มีการชดเชยค่าเสียหายแก่รัฐหรือหน่วยรับตรวจหรือดำเนินการทางวินัยตามวรรคสอง ที่ให้อำนาจผู้ว่าการกำหนดระยะเวลาให้หน่วยรับตรวจดำเนินการ โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 96 “ผู้รับตรวจผู้ใดไม่ดำเนินการภายในเวลาที่ผู้ว่าการกำหนดตามมาตรา 85 วรรคสอง ... โดยไม่มีเหตุอันควร ผู้ว่าการจะเสนอต่อคณะกรรมการไต่สวนโทษทางปกครองแก่ผู้รับตรวจผู้นั้นก็ได้” และในกรณีที่ผู้ว่าการไม่เห็นด้วยกับการชี้แจงของหน่วยรับตรวจ หรือหน่วยรับตรวจไม่ดำเนินการตามข้อเสนอแนะ บทบัญญัติดังกล่าว ก็มิได้กำหนดแนวทางหรือหลักเกณฑ์ให้ผู้ว่าการปฏิบัติแต่อย่างใด

ซึ่งแตกต่างกับมาตรา 86 ที่ให้อำนาจผู้ว่าการกำหนดระยะเวลาให้หน่วยรับตรวจดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่องการจัดเก็บรายได้ และกำหนดแนวทางหรือหลักเกณฑ์ให้ผู้ว่าการปฏิบัติในกรณีที่ผู้ว่าการไม่เห็นด้วยกับการชี้แจงของหน่วยรับตรวจ หรือหน่วยรับตรวจไม่ดำเนินการตามข้อเสนอแนะ ดังนี้

มาตรา 86 “ในกรณีที่ผลการตรวจสอบปรากฏว่า หน่วยรับตรวจจัดเก็บรายได้หรือผลตอบแทนไม่เป็นไปตามกฎหมายหรือสัญญา ให้ผู้ว่าการมีหนังสือแจ้งข้อบกพร่องพร้อมข้อเสนอแนะไปยังหน่วยรับตรวจเพื่อดำเนินการให้ถูกต้องตามกฎหมายหรือสัญญา และให้หน่วยรับตรวจ

ชี้แจงเหตุผลหรือแจ้งผลการดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่องตามข้อเสนอแนะภายในระยะเวลาที่ผู้ว่าการกำหนด

ในกรณีที่ผู้ว่าการไม่เห็นด้วยกับการชี้แจงเหตุผลของหน่วยรับตรวจ หรือเห็นว่า การดำเนินการไม่เป็นไปตามข้อเสนอแนะหรือไม่ดำเนินการโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้ผู้ว่าการแจ้งรัฐมนตรีเจ้าสังกัด หรือรัฐมนตรีซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่กำกับหรือควบคุมกิจการของหน่วยรับตรวจ หรือรัฐมนตรีผู้รักษาการตามกฎหมาย เพื่อพิจารณาดำเนินการตามหน้าที่และอำนาจต่อไป”

ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติดังกล่าวเป็นอุปสรรคในการติดตามผลการตรวจสอบของผู้ว่าการ และทำให้ผลการตรวจสอบไม่เกิดประโยชน์ เนื่องจากผู้ว่าการไม่มีอำนาจในการกำหนดระยะเวลาให้หน่วยรับแก้ไขข้อบกพร่อง ตามมาตรา 85 วรรคหนึ่ง ทำให้ผู้ว่าการไม่มีเงื่อนไขในการติดตามทวงถามในกรณีที่หน่วยรับตรวจเพิกเฉยไม่ปฏิบัติตามหนังสือแจ้งข้อบกพร่อง พร้อมทั้งเสนอแนะของผู้ว่าการ และหากผู้ว่าการกำหนดระยะเวลาให้หน่วยรับแก้ไขข้อบกพร่อง อาจถูกโต้แย้งได้ในประเด็นอำนาจของผู้ว่าการ และในกรณีที่ผู้ว่าการไม่เห็นด้วยกับการชี้แจงของหน่วยรับตรวจ หรือหน่วยรับตรวจไม่ดำเนินการตามข้อเสนอแนะ ผู้ว่าการจะดำเนินการอย่างไร เพื่อให้ผลการตรวจสอบที่แจ้งให้หน่วยรับตรวจ ได้รับการพิจารณาดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้อง หรือดำเนินการทางวินัย หรือดำเนินการขอให้ค่าเสียหายแก่รัฐ แล้วแต่กรณี และบทบัญญัติดังกล่าวขัดแย้งกับแนวความคิดติดตามและประเมินผล ดังนี้

1) การติดตามผลการดำเนินการ เมื่อไม่สามารถกำหนดระยะเวลาให้ดำเนินการได้ การติดตามผลการตรวจสอบก็จะกระทำได้ยาก ทำให้ผู้บริหารไม่สามารถทราบถึงผลการปฏิบัติงานขององค์กรว่าเป็นไปในทิศทางที่ถูกต้อง และมีผลงานที่สอดคล้องตามเป้าประสงค์หรือจุดมุ่งหมายที่วางเอาไว้หรือไม่ เพียงใด

2) การรายงานความก้าวหน้า เมื่อไม่สามารถกำหนดระยะเวลาให้ดำเนินการได้ และหน่วยรับตรวจไม่ดำเนินการตามข้อเสนอแนะ การรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานตามแผนกลยุทธ์ ภายใต้กรอบของตัวชี้วัดผลสำเร็จของการดำเนินงานในแต่ละช่วงเวลาก็ไม่ข้อมูลก็ไม่สามารถจัดทำรายงานสรุปเสนอต่อผู้บริหารให้ได้รับทราบความก้าวหน้าในการปฏิบัติงานได้

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

การตรวจสอบการรับ-จ่ายเงินแผ่นดิน เกิดขึ้นครั้งแรกในสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ซึ่งแสดงให้เห็นถึงความสำคัญของระบบการเงินการคลัง และการงบประมาณของประเทศ ที่ต้องมีระบบการควบคุมและตรวจสอบการเงิน การคลังที่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล เพื่อจะได้นำเงินมาพัฒนาประเทศให้เกิดความมั่นคงถาวร ประชาชนอยู่ดีกินดี ได้รับบริการสาธารณะอย่างทั่วถึง โดยรัฐบาลในฐานะฝ่ายบริหารมีหน้าที่กำหนดนโยบายให้หน่วยงานต่างๆ นำไปปฏิบัติ รวมทั้งออกกฎระเบียบต่างๆ ในการควบคุมกำกับดูแลการใช้จ่ายเงิน และงบประมาณของรัฐ และมีบทลงโทษแก่ผู้ฝ่าฝืน ซึ่งมีทั้งโทษทางอาญา ทางละเมิด และทางวินัย แต่ก็ยังปรากฏว่ามีการฝ่าฝืนกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการอยู่เสมอ

องค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่ตรวจสอบการรับ-จ่ายเงินแผ่นดิน สามารถทำหน้าที่ได้อย่างเป็นอิสระและเป็นกลาง เมื่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ประกาศใช้ โดยมีบทบัญญัติให้การตรวจเงินแผ่นดินกระทำโดยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่มีความเป็นอิสระและเป็นกลาง โดยมีพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มารองรับบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญฉบับดังกล่าว ซึ่งกำหนดให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบการเงินของแผ่นดิน จำแนกออกเป็นลักษณะต่างๆ ดังนี้

(1) การตรวจสอบการเงินทั่วไป เป็นการตรวจสอบการใช้จ่าย การเก็บรักษา และการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินอื่นของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ และแสดงความคิดเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่

(2) การตรวจสอบงบการเงิน เป็นการตรวจสอบเพื่อแสดงความคิดเห็นว่าการรับจ่าย การเก็บรักษา และการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินอื่นของหน่วยรับตรวจหรือที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ และแสดงความคิดเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่

(3) การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ เป็นการตรวจสอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ค่าธรรมเนียม และรายได้อื่นของหน่วยรับตรวจ ซึ่งหน่วยรับตรวจจะต้องเปิดเผยข้อมูลที่ได้จาก ผู้เสียภาษีอากร ผู้ชำระค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นใดแก่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตามที่ร้องขอ การตรวจสอบดังกล่าวสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต้องเพื่อแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่

(4) การตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง เป็นการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างตามแผนงาน งาน หรือโครงการของหน่วยรับตรวจ โดยมีทั้งการตรวจสอบก่อนจ่าย และการตรวจสอบหลังจ่าย การตรวจสอบก่อนจ่ายมีลักษณะเป็นการตรวจสอบเพื่อป้องกันความเสียหายที่จะเกิดขึ้น จากการปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยรับตรวจไม่เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี การตรวจสอบหลังจ่ายสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต้องเพื่อแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ และเป็นไปตามวัตถุประสงค์ ได้ผลตามเป้าหมาย และมีประสิทธิภาพหรือไม่

(5) การตรวจสอบสืบสวน เป็นการตรวจสอบกรณีที่มีเหตุผลอันสมควรสงสัยว่า จะมีการทุจริตหรือปฏิบัติไม่เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี ซึ่งได้ ข้อมูลจากการตรวจสอบลักษณะอื่น หรือจากการร้องเรียน บัณฑิตสนทนา และที่เป็นข่าวจากสื่อมวลชน

(6) การตรวจสอบการดำเนินงาน เป็นการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินอื่น ของหน่วยรับตรวจ เพื่อแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ เป็นไปโดยประหยัด ได้ผล ตามเป้าหมายและมีความคุ้มค่าหรือไม่

(7) การตรวจสอบลักษณะอื่น เป็นการตรวจสอบซึ่งไม่เข้าลักษณะการตรวจสอบใน 6 ลักษณะ ดังกล่าวข้างต้น เช่น การตรวจสอบเงินอุดหนุน

เมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบดำเนินการตรวจสอบแล้วเสร็จ มาตรา 43 แห่งพระราชบัญญัติ ประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 กำหนดให้ผู้ว่าการต้องรายงานผล การตรวจสอบต่อคณะกรรมการ เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาว่าการดำเนินการด้านการเงินการคลัง ของหน่วยรับตรวจมีข้อบกพร่องหรือไม่ ในกรณีพบข้อบกพร่องพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 กำหนดให้คณะกรรมการแจ้งผลการพิจารณาให้หน่วยงาน ที่เกี่ยวข้องทราบ ดังนี้

มาตรา 44 “ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาผลการตรวจสอบแล้ว ปรากฏว่ามีข้อบกพร่อง เนื่องจากไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี ให้คณะกรรมการมีหนังสือ แจ้งให้หน่วยรับตรวจชี้แจง หรือแก้ไขข้อบกพร่องหรือปฏิบัติให้ถูกต้อง หรือให้ดำเนินการตามกฎหมาย หรือระเบียบแบบแผนที่ราชการหรือหน่วยรับตรวจกำหนดไว้แก่เจ้าหน้าที่หน่วยรับตรวจ

ซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบตามควรแก่กรณี และให้หน่วยรับตรวจแจ้งผลการดำเนินการให้คณะกรรมการทราบภายในหกสิบวัน เว้นแต่คณะกรรมการจะกำหนดเป็นอย่างอื่น”

วรรคสาม “ถ้าผู้รับตรวจไม่ดำเนินการตามวรรคหนึ่งโดยไม่มีเหตุอันควร ให้คณะกรรมการแจ้งต่อกระทรวงเจ้าสังกัดหรือผู้ควบคุมกำกับหรือผู้รับผิดชอบของหน่วยรับตรวจดำเนินการตามกฎหมาย หรือระเบียบแบบแผนที่ราชการหรือหน่วยรับตรวจกำหนดแก่ผู้รับตรวจและเจ้าหน้าที่หน่วยรับตรวจผู้รับผิดชอบ ตามควรแก่กรณี”

มาตรา 45 “ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาผลการตรวจสอบแล้ว ปรากฏว่ามีข้อบกพร่องของหน่วยรับตรวจ เนื่องจากไม่มีข้อกำหนดให้หน่วยรับตรวจต้องปฏิบัติ ให้คณะกรรมการแจ้งให้กระทรวงเจ้าสังกัด หรือผู้บังคับบัญชา หรือผู้ควบคุมกำกับ หรือผู้รับผิดชอบของหน่วยรับตรวจแล้วแต่กรณีทราบ เพื่อกำหนดมาตรการที่จำเป็นเพื่อให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติ...”

มาตรา 46 “ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาผลการตรวจสอบแล้ว ปรากฏว่ามีพฤติการณ์น่าเชื่อว่าเป็นการทุจริตหรือมีการใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ ก่อให้เกิดความเสียหายแก่เงินหรือทรัพย์สินของราชการ ให้คณะกรรมการแจ้งต่อพนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินคดี...”

ต่อมาได้ยกเลิกพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 โดยเปลี่ยนมาใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ตามมาตรา 267 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ที่กำหนดให้คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญดำเนินการร่างพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน

ซึ่งผู้เขียนได้ศึกษาพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 พบว่า ยังมีข้อบกพร่องอยู่หลายประการ ที่จะทำให้การตรวจสอบการรับ-จ่ายเงินแผ่นดินขาดประสิทธิภาพและไม่สามารถป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่การเงินการคลังของรัฐได้ ดังนี้

1) มาตรา 86 วรรคท้าย “ในการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรประเมินตามวรรคสาม ต้องไม่มีลักษณะเข้าไปใช้อำนาจประเมินแทนหน่วยรับตรวจ หรือเป็นการวินิจฉัยการประเมินของผู้มีอำนาจประเมิน”

บทบัญญัติดังกล่าว มีเนื้อหาไม่ชัดเจนเกี่ยวกับอำนาจการตรวจสอบของผู้ว่าการ และทำให้การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ขาดประสิทธิภาพประสิทธิผล เป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่หรือนักการเมืองแสวงหาผลประโยชน์ ซึ่งแตกต่างกับองค์การการตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นที่มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชีรับ - จ่ายของรัฐ ให้เป็นไปตามกฎหมายและข้อบังคับ โดยสามารถตรวจสอบการประเมินการจัดเก็บภาษีอากรประเมินของหน่วยรับตรวจว่าถูกต้องตามกฎหมายและ

ข้อบังคับหรือไม่ และองค์การตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นมีอำนาจในการวินิจฉัยความผิดของเจ้าหน้าที่ที่ทำหน้าที่จัดเก็บรายได้ ว่าเป็นต้นเหตุก่อให้เกิดความเสียหายต่อรัฐอย่างร้ายแรงโดยตั้งใจ หรือละเว้นการกระทำใดๆ หรือไม่

บทบัญญัติดังกล่าว ไม่สอดคล้องกับทฤษฎีและหลักกฎหมายดังนี้

(1) หลักนิติรัฐ ซึ่งการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองต้องตรวจสอบและควบคุมได้ เป็นหนึ่งในหลักการของหลักนิติรัฐ เมื่อการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในการประเมินภาษีอากรไม่สามารถตรวจสอบได้ตามบทบัญญัติดังกล่าว บทบัญญัติดังกล่าวย่อมขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักนิติรัฐ

(2) หลักการค้นหาความจริง มีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ คือ การค้นหาและทำความจริงให้ชัดเจน แต่บทบัญญัติดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ในการห้ามตรวจสอบการประเมินภาษีอากรของผู้มีอำนาจประเมิน ซึ่งทำให้การตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ได้อย่างแท้จริง ในการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรการให้เป็นไปตามกฎหมาย ดังนั้นบทบัญญัติดังกล่าวย่อมขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักการค้นหาความจริง

(3) หลักความเสมอภาค กล่าวคือ ฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติต่อบุคคลในกลุ่มเดียวกันที่ต้องรับภาระสาธณะอย่างเท่าเทียมกัน ไม่ให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบ แต่เมื่อการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในการประเมินภาษีอากรไม่สามารถตรวจสอบได้ ก็ย่อมไม่สามารถตรวจสอบความเสมอภาคของการประเมินภาษีหรือขบวนการประเมินภาษีได้ ดังนั้นบทบัญญัติดังกล่าวย่อมขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักความเสมอภาค

(4) หลักการจัดเก็บภาษี ของ อัดัม สมิธ มีหลักความเป็นธรรม และหลักความแน่นอน เป็นหลักการที่สำคัญ หากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในการประเมินภาษีอากรไม่สามารถตรวจสอบได้ ก็ไม่สามารถทราบได้ว่าการประเมินภาษีอากรมีความเป็นธรรมและมีความแน่นอนหรือไม่ ดังนั้นบทบัญญัติดังกล่าวย่อมขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษี ของ อัดัม สมิธ

(5) หลักความชอบด้วยกฎหมาย การกระทำทางปกครองของรัฐต้องชอบด้วยกฎหมาย และเพื่อรักษาไว้ซึ่งประโยชน์ส่วนรวม หากการกระทำของฝ่ายปกครองในการประเมินภาษีอากรไม่สามารถตรวจสอบได้ ย่อมก่อให้เกิดความเสี่ยงในการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย และเพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือพวกพ้องมากขึ้น ดังนั้นบทบัญญัติดังกล่าวย่อมขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย

2) มาตรา 89 “ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพ ต้องตรวจสอบเมื่อดำเนินการเสร็จสิ้นแล้ว เว้นแต่ผู้ว่าการจะเห็นว่ามีการปฏิบัติอย่างหนึ่งอย่างใดที่เห็น ได้ชัดเจนว่าจะไม่ก่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์หรือขาดประสิทธิภาพ จะแจ้งให้หน่วยรับตรวจทราบก่อนหรือในระหว่างดำเนินการก็ได้...”

บทบัญญัติดังกล่าว เป็นการลิดรอนอำนาจการตรวจสอบของผู้ว่าการ และทำให้ การตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุของหน่วยรับตรวจขาดประสิทธิภาพประสิทธิผล ไม่สามารถ ป้องกันความเสียหายได้ เป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่หรือนักการเมืองแสวงหาผลประโยชน์ได้ ซึ่งแตกต่างกับองค์กรตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นที่มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบสัญญาการจัดซื้อจัดจ้าง พัสดุของหน่วยรับตรวจ โดยเริ่มตรวจสอบตั้งแต่วัตถุประสงค์ของสัญญา กระบวนการจัดซื้อจัดจ้าง ก่อนทำสัญญาว่าถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับหรือไม่ จนถึงขั้นตอนสุดท้าย คือ การตรวจสอบจริง ในกรณีที่มีการส่งมอบสิ่งของแล้ว หรือถ้าเป็นสัญญาก่อสร้างก็จะตรวจสอบ ณ สถานที่ก่อสร้าง

บทบัญญัติดังกล่าวไม่สอดคล้องกับทฤษฎีและหลักกฎหมายดังนี้

(1) หลักนิติรัฐ กล่าวคือ การใช้อำนาจของฝ่ายปกครองต้องตรวจสอบและควบคุม ได้ เมื่อการดำเนินการโครงการต่างๆ ของรัฐ ในบางขั้นตอนไม่สามารถตรวจสอบได้ตามบทบัญญัติ ดังกล่าว บทบัญญัติดังกล่าวย่อมขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักนิติรัฐ

(2) หลักการค้นหาความจริง มีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ คือ การค้นหาและทำความเข้าใจ ให้ชัดเจน แต่บทบัญญัติดังกล่าวมีวัตถุประสงค์ในการห้ามตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุก่อน ดำเนินการแล้วเสร็จ ซึ่งทำให้การตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุ ไม่สามารถตรวจสอบข้อเท็จจริง ในบางขั้นตอนของการดำเนินการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุ ทำให้ไม่สามารถตรวจสอบการดำเนินการ ให้เป็นไปตามระเบียบฯ หรือมติคณะรัฐมนตรี ดังนั้นบทบัญญัติดังกล่าวย่อมขัดแย้งและไม่เป็น ไปตามหลักการค้นหาความจริง

(3) หลักความจำเป็นและประโยชน์สาธารณะ กล่าวคือ ในการประกอบกิจกรรม ต่างๆ ของรัฐ รัฐต้องยึดถือผลประโยชน์ของประชาชนเป็นใหญ่และครอบคลุมความจำเป็นทั้งหมด ของสังคม แต่การจัดซื้อจัดจ้างพัสดุของรัฐไม่มีการแสวงหาข้อมูลอย่างเพียงพอ เพื่อให้ทราบถึง ความต้องการของประชาชนและความจำเป็น จึงมีโครงการต่างๆ มากมายของรัฐ ที่ดำเนินการแล้ว ไม่มีการใช้ประโยชน์ หรือมีการใช้ประโยชน์น้อยไม่คุ้มค่ากับเงินงบประมาณที่เสียไป เช่น การสร้าง ศูนย์โอทอปตามตำบลต่างพบว่าส่วนใหญ่ไม่มีการใช้ประโยชน์ทั้งร้าง การก่อสร้างสนามกีฬา ระดับตำบล เป็นต้น

(4) หลักการตรวจสอบและควบคุม วัตถุประสงค์ของหลักการตรวจสอบ และควบคุมการใช้อำนาจทางการเงินเป็นวิธีการป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่ของรัฐนำเงินไปใช้จ่าย ตามอำเภอใจ อันเป็นการขัดต่อกฎหมายและเป็นการป้องกันการปฏิบัติหน้าที่เกินกว่าขอบเขตที่มี รวมทั้งเป็นหลักประกันความโปร่งใส ในการบริหารราชการแผ่นดินของรัฐบาลด้วย เมื่อการตรวจสอบ การจัดซื้อจัดจ้างพัสดุไม่สามารถตรวจสอบได้ในบางขั้นตอนของการดำเนินการ ซึ่งอาจก่อให้เกิด

ความไม่โปร่งใสขึ้นในการใช้จ่ายเงินของหน่วยงานรัฐ ดังนั้นบทบัญญัติดังกล่าวย่อมขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักการตรวจสอบและควบคุม

(5) หลักธรรมาภิบาล มีองค์ประกอบที่สำคัญ 6 ประการ คือ หลักนิติธรรม หลักคุณธรรม หลักความโปร่งใส หลักการมีส่วนร่วม หลักความรับผิดชอบ และหลักความคุ้มค่า เมื่อการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุไม่สามารถตรวจสอบก่อนและระหว่างดำเนินการได้ ย่อมทำให้ไม่สามารถตรวจสอบการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในบางขั้นตอนว่าเป็นไปตามกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการหรือไม่ จึงอาจเกิดการปฏิบัติหน้าที่โดยไม่สุจริต ไม่มีความโปร่งใส และขาดความรับผิดชอบ ขึ้นได้ ดังนั้นบทบัญญัติดังกล่าวย่อมขัดแย้งและไม่เป็นไปตามหลักธรรมาภิบาล

3) มาตรา 85 “ในกรณีที่ผลการตรวจสอบปรากฏว่ามีข้อบกพร่องเนื่องจากเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ ให้ผู้ว่าการมีหนังสือแจ้งข้อบกพร่องพร้อมทั้งเสนอแนะให้ผู้รับตรวจทราบเพื่อดำเนินการแก้ไขและควบคุมหรือกำกับมิให้เกิดข้อบกพร่องขึ้นอีก แต่ผู้ว่าการต้องรับฟังคำชี้แจงและเหตุผลหรือความจำเป็นของหน่วยรับตรวจประกอบด้วย

ในกรณีตามวรรคหนึ่ง ถ้าก่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐหรือหน่วยรับตรวจที่ไม่เกี่ยวกับกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ให้ผู้ว่าการแจ้งให้ผู้รับตรวจพิจารณาดำเนินการเพื่อให้มีการชดเชยค่าเสียหายแก่รัฐหรือหน่วยรับตรวจหรือดำเนินการทางวินัย แล้วแต่กรณี และเมื่อผู้รับตรวจดำเนินการเป็นประการใดแล้วให้แจ้งให้ผู้ว่าทราบ”

บทบัญญัติดังกล่าว เป็นอุปสรรคในการติดตามผลการตรวจสอบของผู้ว่าการ และทำให้ผลการตรวจสอบไม่เกิดประโยชน์ เนื่องจากผู้ว่าการไม่มีอำนาจในการกำหนดระยะเวลาให้หน่วยรับแก้ไขข้อบกพร่อง ตามมาตรา 85 วรรคหนึ่ง ทำให้ผู้ว่าการไม่มีเงื่อนไขในการติดตามทวงถามในกรณีที่หน่วยรับตรวจเพิกเฉยไม่ปฏิบัติตามหนังสือแจ้งข้อบกพร่องพร้อมทั้งเสนอแนะของผู้ว่าการ และหากผู้ว่าการกำหนดระยะเวลาให้หน่วยรับแก้ไขข้อบกพร่อง อาจถูกโต้แย้งได้ในประเด็นอำนาจของผู้ว่าการ และในกรณีที่ผู้ว่าการไม่เห็นด้วยกับการชี้แจงของหน่วยรับตรวจหรือหน่วยรับตรวจไม่ดำเนินการตามข้อเสนอแนะ ผู้ว่าการจะดำเนินการอย่างไร เพื่อให้ผลการตรวจสอบที่แจ้งให้หน่วยรับตรวจ ได้รับการพิจารณาดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้อง หรือดำเนินการทางวินัยหรือดำเนินการชดเชยค่าเสียหายแก่รัฐ แล้วแต่กรณี

2. ข้อเสนอแนะ

2.1 กรณีปัญหาการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยรับตรวจ

ขั้นตอนการตรวจสอบการประเมินภาษีของหน่วยรับตรวจถือเป็นขั้นตอนที่มีความสำคัญอย่างสูง ในการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรของหน่วยรับตรวจ เพื่อให้การตรวจสอบเกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผล เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ และยังเป็นการป้องกันการทุจริตคอร์รัปชันจากเจ้าหน้าที่และนักการเมือง

เมื่อบทบัญญัติ มาตรา 86 วรรคท้าย มีเนื้อหาไม่ชัดเจนเกี่ยวกับอำนาจการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีของผู้ว่าราชการ โดยมิให้ตรวจสอบการประเมินของหน่วยรับตรวจ หรือใช้อำนาจประเมินแทนหน่วยรับตรวจ ทำให้การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ขาดประสิทธิภาพประสิทธิผล เป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่หรือนักการเมืองแสวงหาผลประโยชน์

จึงเห็นควรแก้ไขข้อความ มาตรา 86 วรรคท้าย เป็นดังนี้ “ในการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรประเมินตามวรรคสามต้องไม่มีลักษณะเข้าไปใช้ดุลพินิจประเมินแทนหน่วยรับตรวจ หรือเป็นการใช้ดุลพินิจวินิจฉัยการประเมินของผู้มีอำนาจประเมิน แต่สามารถตรวจสอบการประเมินของหน่วยรับตรวจ ให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ”

2.2 กรณีปัญหาการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุของหน่วยรับตรวจ

การตรวจสอบก่อนจ่ายการจัดซื้อจัดจ้างของหน่วยรับตรวจ สามารถป้องกันความเสียหายได้ และโดยเฉพาะการตรวจสอบโครงการประเภทงานขุดลอกดิน เพราะหากมีการกำหนดระดับดินเดิมก่อนขุดสูงกว่าความเป็นจริง ทำให้ราคากลางสูงกว่าความเป็นจริง ทำให้ทางราชการได้รับความเสียหายและเป็นการเปิดโอกาสให้เกิดการทุจริตคอร์รัปชันได้ ซึ่งการตรวจสอบโครงการเมื่อดำเนินการเสร็จสิ้นแล้ว ไม่สามารถตรวจสอบข้อเท็จจริงของระดับดินเดิมก่อนขุดลอกได้ว่าถูกต้องตามที่แบบรูปรายการกำหนดไว้หรือไม่

เมื่อบทบัญญัติ มาตรา 89 มีเนื้อหาเป็นการลิดรอนอำนาจการตรวจสอบก่อนจ่ายการจัดซื้อจัดจ้างของผู้ว่าราชการ โดยกำหนดให้ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพต้องตรวจสอบเมื่อดำเนินการเสร็จสิ้นแล้ว ซึ่งการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างมีการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพ เป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบ ทำให้ผู้ว่าการไม่สามารถตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างพัสดุของหน่วยรับตรวจก่อนดำเนินการแล้วเสร็จได้

เมื่อเปรียบเทียบกับ องค์การตรวจเงินแผ่นดินญี่ปุ่นที่มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบ สัญญาทั้งก่อนจ่ายและหลังจ่าย โดยเริ่มตรวจสอบตั้งแต่วัตถุประสงค์ของสัญญา กระบวนการจัดซื้อ จัดจ้างก่อนทำสัญญาว่าถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับหรือไม่ จนถึงขั้นตอนสุดท้าย คือ การตรวจสอบจริง ในกรณีที่มีการส่งมอบสิ่งของแล้ว หรือถ้าเป็นสัญญาก่อสร้างก็จะตรวจสอบ ณ สถานที่ก่อสร้าง

จึงเห็นควรแก้ไขข้อความ มาตรา 89 เป็นดังนี้ “ในการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์ และประสิทธิภาพเป็นการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมาย โดยเริ่มตรวจสอบตั้งแต่วัตถุประสงค์ ของสัญญา กระบวนการจัดซื้อจัดจ้างก่อนทำสัญญาให้เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการ จนถึงขั้นตอนสุดท้าย คือ การตรวจสอบจริง ในกรณีที่มีการส่งมอบสิ่งของแล้ว หรือถ้าเป็นสัญญาก่อสร้างก็จะตรวจสอบ ณ สถานที่ก่อสร้าง”

2.3 กรณีปัญหาการติดตามผลการตรวจสอบของผู้ว่าการ

บทบัญญัติ มาตรา 85 มีเนื้อหาเป็นอุปสรรคในการติดตามผลการตรวจสอบ ของผู้ว่าการ และในกรณีที่ผู้ว่าการไม่เห็นด้วยกับการชี้แจงของหน่วยรับตรวจ หรือหน่วยรับตรวจ ไม่ดำเนินการตามข้อเสนอแนะ บทบัญญัติดังกล่าวมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติไว้

จึงเห็นควรแก้ไขข้อความ มาตรา 85 เป็นดังนี้

มาตรา 85 “ในกรณีที่ผลการตรวจสอบปรากฏว่ามีข้อบกพร่องเนื่องจากเจ้าหน้าที่ ของหน่วยรับตรวจ ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผน การปฏิบัติราชการ ให้ผู้ว่าการมีหนังสือแจ้งข้อบกพร่องพร้อมทั้งเสนอแนะให้ผู้รับตรวจทราบ เพื่อดำเนินการแก้ไขและควบคุมหรือกำกับมิให้เกิดข้อบกพร่องขึ้นอีก แต่ผู้ว่าการต้องรับฟังคำชี้แจง และเหตุผลหรือความจำเป็นของหน่วยรับตรวจประกอบด้วย และให้หน่วยรับตรวจแจ้งผล การดำเนินการแก้ไขข้อบกพร่องตามข้อเสนอแนะภายในระยะเวลาที่ผู้ว่าการกำหนด

ในกรณีตามวรรคหนึ่ง ถ้าก่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐหรือหน่วยรับตรวจที่ไม่เกี่ยวกับ กฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ ให้ผู้ว่าการแจ้งให้ผู้รับตรวจพิจารณาดำเนินการเพื่อให้มี การชดเชยค่าเสียหายแก่รัฐหรือหน่วยรับตรวจหรือดำเนินการทางวินัย แล้วแต่กรณี และเมื่อผู้รับตรวจ ดำเนินการเป็นประการใดแล้วให้แจ้งให้ผู้ว่าทราบ

ถ้าผู้รับตรวจไม่ดำเนินการตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง โดยไม่มีเหตุอันควร ให้ผู้ว่าการแจ้งต่อกระทรวงเจ้าสังกัดหรือผู้ควบคุมกำกับหรือผู้รับผิดชอบของหน่วยรับตรวจ ดำเนินการตามกฎหมาย หรือระเบียบแบบแผนที่ราชการหรือหน่วยรับตรวจกำหนดแก่ผู้รับตรวจ และเจ้าหน้าที่หน่วยรับตรวจผู้รับผิดชอบ ตามควรแก่กรณี

ในกรณีที่ผลการตรวจสอบประกอบกับคำชี้แจงของหน่วยรับตรวจปรากฏว่า กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการใดไม่เหมาะสม กับสถานการณ์ หรือการปฏิบัติตามจะก่อให้เกิดความเสียหายต่อราชการหรือประชาชน ให้เป็นหน้าที่ ของผู้ว่าการที่จะเสนอแนะต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อปรับปรุงแก้ไขกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี หรือแบบแผนการปฏิบัติราชการให้เหมาะสมต่อไป ในกรณีเช่นนี้ การดำเนินการ ของหน่วยรับตรวจที่บกพร่องให้เป็นอันพับไป เว้นแต่เป็นกรณีทุจริต”



บรรณานุกรม



บรรณานุกรม

- กระทรวงพระคลัง. (2433). *ประชุมกฎหมายประจำศก.* หนังสือ 120 ปี เล่มที่ 12 รศ.109.
พระนคร: เติลเมตต์.
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2556). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2556.* กรุงเทพมหานคร:
เรือนแก้วการพิมพ์.
- เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. (2547). *หลักความเสมอภาค.* สืบค้นจาก [http://www. public-law.net](http://www.public-law.net).
- จันทจิรา เอี่ยมมยุรา. (2554). *ภารกิจของรัฐ (Function of the State).* ใน *เอกสารประกอบการ
บรรยายวิชา กฎหมายว่าด้วยการควบคุมการใช้อำนาจรัฐ.*
สืบค้นจาก <http://www.law.tu.ac.th/outline/default.html>.
- ชาญชัย แสวงศักดิ์. (2531). *ดุลยพินิจในการใช้จ่ายเงิน, วารสารกฎหมายปกครอง, 7, 2,*
(สิงหาคม 2531): 500.
- คุณลักษณะ ตรีชูธรรม. (2553). *หลักกฎหมายภาษีอากร.* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพมหานคร:
สถาบัน T.Training Center.
- เนตรทราย ตั้งขจรศักดิ์. (2538). *บทบาทและโครงสร้างของสถาบันการตรวจเงินแผ่นดิน.*
(วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต ไม่ได้ตีพิมพ์). จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย,
กรุงเทพมหานคร.
- บรรเจิด สิงคนดี. (2545). *การควบคุมและการตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ. ในรวมบทความ
กฎหมายมหาชน.* สืบค้นจาก <http://www.public-law.net/publaw/view.aspx?id=241>
- ประวัติศาสตร์กรุงรัตน โกสินทร์ เล่ม 2 รัชกาลที่ 4-2475. กรุงเทพมหานคร: กองจดหมายเหตุแห่งชาติ
กรมศิลปากร 2525 จัดพิมพ์เป็นที่ระลึกเนื่องในสมโภชกรุงรัตน โกสินทร์ 200 ปี.
- ปิยพร อุปพงษ์. (2554). *ปัญหาการจัดองค์กรและการใช้อำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
ในการตรวจเงินแผ่นดินในการระดับท้องถิ่น (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
ไม่ได้ตีพิมพ์).* มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพมหานคร.
- เปรมมาตร หันตรา และ สุกลักษณะ ฤดีจรัสวัลย์. (2537). *สิทธิของผู้เสียภาษี. สรรพากรสาส์น, 41(1)*
(มกราคม 2537), 15-24.
- สุรศักดิ์ ประสงค์. (2514). *พระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ เมื่อวันที่ 4 มิถุนายน พ.ศ.2416.*
ใน *ประวัติกรมสรรพากรฉบับสมบูรณ์, สุรศักดิ์ ประสงค์.* กรุงเทพมหานคร:
กรุงเทพการพิมพ์.

สำนักหอจดหมายเหตุแห่งชาติ จดหมายเหตุรัชกาลที่ 5 มัดที่ 168 เลขที่ 3 ไม่มีชื่อเรื่อง, อ้างในสุทธาดา เลขไวฑูรย์, การใช้จ่ายเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว, (พ.ศ.2435-2453. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต ภาควิชาประวัติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2525. (อัดสำเนา)

เสถียร ลายลักษณ์. (2477). *พระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ ร.ศ. 1235. ประชุมกฎหมายประจำศก เล่ม 8*. กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม.

แสงชัย อภิชาติชนพัฒนา. (2559). *หลักกรรมาภิบาล*. สืบค้นจาก <http://www.sci.ubu.ac.th>.

หนังสือที่ระลึกวันสถาปนากระทรวงการคลัง 120 ปี พ.ศ.2418-2538. พระนคร: อมรินทร์พริ้นติ้ง.

อนัญ ยศสุนทร. (2560). *อำนาจหน้าที่ขององค์กรการตรวจเงินแผ่นดิน*.

สืบค้นจาก <http://www.lawdrafter.blogspot.com>.

Board of Audit of Japan. (1881). *Organization of the Boardt*.

Retrieved from <http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/organization.html>.

Board of Audit of Japan. (1881). *The Board of Audit Act*.

Retrieved from <http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/law.html>.

Ho Hock Lai, *A Philosophy of Evidence Law Justice in the Search for Truth* (Oxford: Oxford University Press, 2008), p. 52. ,อ้างใน พ.ต.ท.ดร.เทิดสยาม บุญยะเสนา. (2560).

การค้นหาคความจริงในกระบวนการยุติธรรมทางอาญา.

สืบค้นจาก <http://www.thamaaya.wordpress.com>

Jintana Somsai. (2555). *ลักษณะของภาษีอากรที่ดี*. สืบค้นจาก <http://www.blogspot.com>.

Wipharat. (2552). *แนวคิดในการติดตามและประเมินผล*. สืบค้นจาก <http://www.blogspot.com>.

ประวัติผู้ศึกษา

ชื่อ	นายสิริชัย กกแก้ว
วัน เดือน ปีเกิด	3 พฤษภาคม 2516
สถานที่เกิด	อำเภอเมือง จังหวัดยะลา
ประวัติการศึกษา	วศ.บ. (วิศวกรรมกรรมการก่อสร้าง) สถาบันเทคโนโลยีพระจอมเกล้า เจ้าคุณทหารลาดกระบัง พ.ศ. 2540 น.บ. มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช พ.ศ. 2551
สถานที่ทำงาน	สำนักตรวจเงินแผ่นดินจังหวัดเพชรบุรี
ตำแหน่ง	วิศวกรชำนาญการ

