

รูปแบบของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินของไทย

ประวัติและความเป็นมาของการตรวจเงินแผ่นดินในสมัยสมบูรณาญาสิทธิราช

1. การตรวจเงินแผ่นดินในสมัยรัชกาลที่ 5

ในปี พ.ศ. 2418 พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว รัชกาลที่ 5 ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้มีการปรับปรุงระบบบริหารราชการแผ่นดิน โดยตั้งกรมต่างๆ ขึ้นรับผิดชอบการบริหารราชการรวม 12 กรม¹ แทนการปกครองแบบจตุสดมภ์ซึ่งเคยใช้มาแต่ก่อน โดยมีกรมพระคลังมหาสมบัติเป็นกรมหนึ่งในสิบสองกรม พร้อมกับโปรดเกล้าฯ ให้ตรา "พระราชบัญญัติสำหรับกรมพระคลังมหาสมบัติแลว่าด้วยกรมต่าง ๆ ซึ่งจะเบิกเงินส่งเงิน" พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงพระราชดำริห์ว่า "การภาษีอากรซึ่งเป็นเงินขึ้นสำหรับแผ่นดินได้จับจ่ายใช้ราชการทนุบำรุงบ้านเมือง และใช้จ่ายเบี้ยหวัดเงินเดือนข้าราชการฝ่ายทหารพลเรือนนั้น ในพระคลังมหาสมบัติยังไม่อย่างธรรมเนียมรับธรรมเนียมจ่ายเงินให้เรียบร้อย เงินจึงได้ติดค้างเจ้าภาษีนายอากรเป็นอันมากไม่พอจับจ่ายใช้ราชการทนุบำรุงบ้านเมืองให้ราษฎรอยู่เย็นเป็นสุขยิ่งขึ้นไปได้ จึงทรงพระราชดำริห์ปฤกษาพร้อมด้วยท่านเสนาบดีและเคาน์ซิลลอนออฟสเคต ตั้งเป็นพระราชบัญญัติจัดเป็นหมวดมาตราไว้สำหรับกรมพระคลังมหาสมบัติ ดังนี้"²

พระราชบัญญัติฉบับนี้เป็นต้นกำเนิดของการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทย ดังปรากฏในหมวดมาตราที่ 8 ว่าด้วยออฟฟิศหลวงในพระบรมมหาราชวังที่ภาษาอังกฤษเรียกว่า ออดิตออฟฟิศ³ ข้อ 1 กำหนดให้ พระบาทสมเด็จพระ

¹ ชัยอนันต์ สมุทวณิช และชัชติยา วรรณสุต, เอกสารทางการเมืองการปกครองไทย, (กรุงเทพฯ : สถาบันสยามศึกษา พิมพ์ครั้งที่ 2 พ.ศ. 2532), หน้า 96

² พระราชบัญญัติ สำหรับกรมพระคลังมหาสมบัติแลว่าด้วยกรมต่าง ๆ ซึ่งจะเบิกเงินส่งเงิน พ.ศ. 2418, ประชุมกฎหมายประจำศก, เล่มที่ 9 (พระนคร : โรงพิมพ์เดลิเมล์, 2478), หน้า 16

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 61 - 69

พระเจ้าอยู่หัวจะทรงแต่งตั้งเจ้าพนักงานใหญ่ที่อังกฤษเรียกว่า ออติเตอเยเนอราล พนักงานสำหรับตรวจบัญชีและสิ่งของ ซึ่งเป็นรายขึ้นในแผ่นดินทุก ๆ รายและ จะทรงตั้งเจ้าพนักงานรองที่อังกฤษเรียกว่า ดิบตีออติเตอเยเนอราล อีกนายหนึ่ง สำหรับจะได้ว่าการแทน เมื่อเวลาเจ้าพนักงานใหญ่ผู้ตรวจไม่อยู่ และจะได้ช่วยการ ตามแต่เจ้าพนักงานใหญ่ผู้ตรวจจะให้ช่วยในเวลาเมื่อเจ้าพนักงานใหญ่ผู้ตรวจอยู่ ฯ

ตามที่พระราชบัญญัติได้กำหนดชื่อหน่วยงานราชการและตำแหน่ง หัวหน้าหน่วยราชการแห่งนี้โดยมีชื่อภาษาอังกฤษกำกับ พร้อมทั้งระบุอำนาจหน้าที่ที่ เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินทั้งสิ้น จึงทำให้เข้าใจว่าออฟฟิศหลวงในขณะนั้นก็คือ กรมตรวจเงินแผ่นดินในเวลาต่อมานั่นเอง

การก่อตั้งออฟฟิศหลวงในสมัยนั้นคงได้พิจารณาอย่างรอบคอบแล้ว ทั้งนี้เพราะเหตุว่าคำปรารภในพระราชบัญญัติดังกล่าวมีว่า พระบาทสมเด็จพระจุล- จอมเกล้าเจ้าอยู่หัวได้ทรงปรึกษาเสนาบดีแลเคาน์ซิลลอร์ออฟสเตตเห็นชอบด้วยแล้ว จึงตราพระราชบัญญัติฉบับนี้ออกใช้ พระราชบัญญัติฉบับนี้ตราขึ้นเมื่อวันพุธขึ้น 9 ค่ำ เดือน 5 ปีกุน จ.ศ.1237 ซึ่งตรงกับวันที่ 14 เมษายน พ.ศ.2418⁴ ประกาศ ในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 2 เบอร์ 17 ณ วันอาทิตย์ เดือน 5 แรม 12 ค่ำ ปีกุน จ.ศ.1237

การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้า เจ้าอยู่หัว แบ่งออกเป็น 2 ระยะ เนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายเกี่ยวกับการ ตรวจเงินแผ่นดิน 2 ครั้ง คือ ครั้งแรกเมื่อปี พ.ศ.2418 ครั้งที่ 2 เมื่อปี พ.ศ. 2433 จึงขอกล่าวถึงการตรวจเงินแผ่นดินในสมัยรัชกาลที่ 5 เป็น 2 ช่วงเวลาดังนี้

1.1 การตรวจเงินแผ่นดินในระหว่าง พ.ศ.2418-2433

การตรวจเงินแผ่นดินคงใช้ตามหมวดมาตราที่ 8 แห่งพระราชบัญญัติสำหรับกรมพระคลังมหาสมบัติแล้วว่าด้วยกรมต่าง ๆ ซึ่งจะเบิกเงิน พ.ศ.2418 เป็นหลักในการตรวจสอบ พระราชบัญญัติดังกล่าวมีสาระสำคัญอันเป็น

⁴เทียบวันทางสุริยะคติจากปฏิทินโหราศาสตร์ ฉบับกรมศิลปากร หน้า 224 อ้างใน สุนทรีย์ เตียสมุทธร, ข้อคิดเห็นเกี่ยวกับการปรับปรุงการบริหารงาน ในสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, (วิทยานิพนธ์ปริญญาพาณิชยศาสตร์มหา บัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2513), หน้า 17

รากฐานการตรวจเงินแผ่นดินที่พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงวางไว้ให้อย่างลึกซึ้ง และยังคงเป็นไปตามหลักสากลที่ใช้อยู่ในปัจจุบันอย่างน่าภาคภูมิใจยิ่ง เช่น

1.1.1 ความเป็นอิสระ

พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงตระหนักถึงความจำเป็นอิสระของออฟฟิศหลวงอย่างยิ่ง จึงกำหนดความเป็นอิสระไว้ให้ออฟฟิศหลวงนี้เป็นกรมแผนกหนึ่งต่างหากจากกรมพระคลังมหาสมบัติ แต่มีทางว่าบัญชีเบี้ยหวัดรวมอยู่ในกรมพระคลังมหาสมบัติ คล้ายกับเป็นกรมขึ้นแต่เจ้าพนักงานในกรมออฟฟิศหลวงต้องฟังบังคับบัญชาของเจ้าพนักงานใหญ่ที่ 1 ที่ภาษาอังกฤษเรียกว่า ออติเตอเยเนราลดาที่ 2 ซึ่งมีอำนาจการสิทธิขาดในกรมไม่ต้องฟังบังคับบัญชาอื่น ถ้าเจ้าพนักงานในกรมนี้ตรวจบัญชีรายรับรายจ่ายเบิกจ่ายฉบับใด เคลื่อนคลาดไม่ถูกต้องจำนวน ก็ให้ทำเรื่องราวผิดที่ภาษาอังกฤษเรียกว่ารีโปด ทูลเกล้าถวายในพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวพร้อมด้วย เคา์นซิลไม่ต้องยื่นเรื่องราวแก่ผู้อื่น⁵ และการใช้อินสเปคเตอ คือ ผู้ตรวจสำหรับไปตรวจตราต่าง ๆ จะใช้สักเท่าไรจึงจะพอ ก็ให้กราบทูลพระกรุณาให้ทรงทราบได้โดยตรง⁶

1.1.2 อำนาจและหน้าที่⁷

ออฟฟิศหลวงมีอำนาจและหน้าที่ในการตรวจบัญชีเงินทองสิ่งของแผ่นดินทั่วทั้งราชอาณาจักร และสามารถบังคับให้ปลัดบัญชีหรือผู้รักษาบัญชีให้ส่งบัญชีดังกล่าวมาให้ตรวจที่ออฟฟิศหลวงได้ทุกราย และยังมีอำนาจเรียกผู้หนึ่งผู้ใดมาชี้แจงข้อสงสัยในเรื่องเงินแผ่นดินได้

1.1.3 วิธีการตรวจสอบ⁸

มีทั้งการตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre Audit) และตรวจสอบหลังจ่าย (Post Audit) โดยใช้วิธีการตรวจสอบความถูกต้องของตัวเลขด้วยการคำนวณจำนวนเงินที่จ่ายว่าถูกต้องตรงกับหลักฐานการอนุมัติให้จ่าย

⁵พระราชบัญญัติสำหรับกรมพระคลังมหาสมบัติแล้วด้วยกรมต่างๆ ซึ่งจะเบิกเงินส่งเงิน, อ้างแล้ว หมวดมาตราที่ 1 ข้อ 7

⁶เรื่องเดียวกัน, หมวดมาตราที่ 8 ข้อ 3 หน้า 62

⁷เรื่องเดียวกัน, หมวดมาตราที่ 8 ข้อ 2, 12, 13 หน้า 61 - 64

⁸เรื่องเดียวกัน, หมวดมาตราที่ 8 ข้อ 9 หน้า 63

หรือไม่ ตรวจสอบว่าราคาซื้อขายที่ซื้อเหมาะสมหรือไม่ และตรวจสอบว่ามีสิ่งของนั้นใช้จริงในราชการหรือไม่

1.1.4 การจัดตั้งออฟฟิศหลวง

ในขณะนั้นพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ทรงเกรงว่าจะจัดตั้งหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจบัญชีและควบคุมเงินของแผ่นดินไม่สำเร็จ จึงรับหน้าที่ส่วนการตรวจบัญชีต่างกระทรวงมาทรงทำเอง โดยโปรดให้ตั้งสำนักงาน เรียกครั้งนั้นว่า "อดีตออฟฟิศ" ขึ้นในพระราชมณเฑียรสถานใกล้ที่เสด็จประทับ แล้วทรงเลือกสรรผู้ช่วยพระราชธุระซึ่งทรงรับไปนั้น ได้กรมพระนเรศวรฤทธิ ซึ่งเพิ่งทรงสถาปนาเป็นกรมหมื่นขึ้นพระองค์หนึ่งสมเด็จพระยาเทวะวงศ์วโรปการ ซึ่งเพิ่งทรงเล่าเรียนสำเร็จพระองค์หนึ่งโปรดให้เป็นหัวหน้าพนักงานออฟฟิศมาแต่แรกตั้ง พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวเสด็จลงทรงทำการที่ออฟฟิศนั้น ทุกวัน การก็สะดวกแก่พระราชธุระตลอดไปจนถึงราชการอื่น⁹

การควบคุมเงินของแผ่นดิน อธิบดีกรมพระคลังมหาสมบัติคงทำการควบคุมเฉพาะการใช้จ่ายเงินของแผ่นดินและการรับเงินให้เป็นไปตามที่กะประมาณการไว้เท่านั้น ไม่สามารถควบคุมถึงผลของการรับและจ่ายเงินของแผ่นดินว่าเป็นอย่างไร ทั้งนี้เพราะเหตุว่าผลทางการรับหรือการจ่ายว่าถูกต้องหรือผิดพลาดประการใดนั้นไม่มีผู้รายงานให้ทราบ แต่ผู้ที่สามารถทำการควบคุมเงินของแผ่นดินได้อย่างสมบูรณ์จริง ๆ ก็คือพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวเพียงพระองค์เดียวเท่านั้น เพราะพระองค์จะทราบถึงการรับการจ่ายเงินแผ่นดินทั่วประเทศโดยอาศัยรายงานจากปลัดบัญชีกลางที่รวบรวมผลการรับการจ่ายเงินทั่วประเทศขึ้นทูลเกล้าถวายสำหรับผลการรับการจ่ายเงินของแผ่นดินว่ามีการขาดตกบกพร่องหรือเสียหายประการใดนั้น พระองค์จะทรงทราบจากรายงานการตรวจทั่วราชอาณาจักรที่ออฟฟิศหลวงทำการตรวจสอบและนำขึ้นทูลเกล้าถวายให้ทรงทราบทุกปี ทั้งนี้เพราะพระปรีชาสามารถของพระองค์ท่านที่ได้ตรากฎหมายนี้ โดยถูกต้องตามหลักวิชาการ เหมาะสมกับกาลเวลาและระบบการปกครองในขณะนั้น

⁹ดำรงราชานุภาพ, สมเด็จ คนดีที่ข้าพเจ้ารู้จัก, (พระนคร : ชมรมดำรงวิทยา จัดพิมพ์, 2517), หน้า 11

1.2 การตรวจเงินแผ่นดินในระหว่าง พ.ศ.2433 - 2453
(สิ้นสุดรัชกาลที่ 5)

ในปี พ.ศ.2433 การตรวจเงินแผ่นดินได้เปลี่ยนแปลงไป เนื่องจากมีการปรับปรุงการบริหารประเทศ มีการยกฐานะกรมบางหน่วยขึ้นเป็นกระทรวง สำหรับกรมพระคลังมหาสมบัติซึ่งเป็นหน่วยงานสำคัญในการควบคุมเงินของแผ่นดิน ได้รับการปรับปรุงยกฐานะขึ้นเป็นกระทรวง ตามพระราชบัญญัติพระธรรมนูญ หน้าที่ราชการกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ¹⁰ เมื่อวันที่ 7 ตุลาคม รัตนโกสินทร์ศก 109 (พ.ศ.2433)

พระราชบัญญัตินี้มีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งเพราะได้ตั้ง กรมตรวจ ขึ้นในกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ มีหน้าที่ตรวจเงินตรวจราคาตรวจรายงานการรับจ่าย และรักษาเงินแผ่นดินถาวรราชสมบัติทั้งปวง¹¹

พระราชบัญญัติดังกล่าวมิได้ยกเลิกพระราชบัญญัติสำหรับกรมพระคลังมหาสมบัติแล้วด้วยกรมต่าง ๆ ซึ่งเบิกเงินส่งเงิน พ.ศ.2418 เพียงแต่บัญญัติไว้ท้ายพระราชบัญญัติว่า ข้อความใดในพระราชบัญญัติเดิมซึ่งมิได้แก้ไขในพระราชบัญญัติใหม่นี้ ให้คงเป็นไปตามเดิมทุกข้อทุกประการ เพราะเหตุนี้จึงมีผู้เข้าใจผิดว่า กรมตรวจ เป็นหน่วยราชการหนึ่งต่างหากจาก ออฟฟิศหลวง¹² แต่จากพระราชบัญญัติกรมตรวจสิบหกมาตรา ซึ่งประกาศใช้เมื่อวันที่ 13 ธันวาคม ร.ศ.109 (พ.ศ.2433) นั้น ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 16 ว่า "เมื่อได้จัดตั้งพระราชบัญญัตินี้แล้วให้เลิกพระราชบัญญัติพระคลังมหาสมบัติ หมวดมาตราที่ 8 ว่าด้วยออฟฟิศหลวงในพระบรมมหาราชวัง ที่ภาษาอังกฤษเรียกว่าอดีตออฟฟิศ 16 ข้อนั้นเสีย¹³

¹⁰ประชุมกฎหมายประจำศก, เล่มที่ 12 ร.ศ.109 (พ.ศ.2433)
(พระนคร : โรงพิมพ์เดลิแมล์, 2478), หน้า 133 - 142

¹¹เรื่องเดียวกัน, หน้า 137

¹²ประวัติสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ครบรอบ 60 ปี
(พระนคร : โรงพิมพ์กรมสรรพาสามิต, 2518), หน้า 8, และ 72 ปี สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, จัดพิมพ์โดยสวัสดิการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, หน้า 31

¹³ประชุมกฎหมายประจำศก, เล่มที่ 12 ร.ศ.109 อ่างแล้ว,
หน้า 170

หลักฐานอีกชิ้นหนึ่งที่แสดงว่า ออฟฟิศหลวงได้ถูกยกเลิกไปแล้วคือ เมื่อประกาศใช้พระราชบัญญัติกรมเก็บเงินทองและเพชรพลอย วันที่ 13 ธันวาคม รศ.109 (พ.ศ.2433) นั้น ได้มีบทบัญญัติให้เลิกใช้พระราชบัญญัติกรมพระคลังมหาสมบัติแล้วด้วยกรมต่าง ๆ ซึ่งเบิกเงินส่งเงิน พ.ศ.2418 หมวดมาตราที่ 6 ว่าด้วยเจ้าพนักงานผู้เก็บเงินเก็บทองเจ็ดข้อและหมวดมาตราที่ 7 ว่าด้วยเจ้าพนักงานผู้เก็บคลังรูปพรรณทองเงินเพชรพลอย 12 ข้อนั้นเสีย¹⁴ ซึ่งในหมวดมาตราที่ 6 และ 7 มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับออฟฟิศหลวงด้วย และเมื่อถูกยกเลิกแล้วก็ได้นำหน้าที่ของออฟฟิศหลวงมาบัญญัติให้เป็นหน้าที่ของพนักงานกรมตรวจแทน ในพระราชบัญญัติกรมเก็บเงิน ทอง เบี้ย ทองแดง เงิน กระดาษ เครื่องทองรูปพรรณ และเพชรพลอย

การตรวจและการควบคุมเงินของแผ่นดินระหว่างปี พ.ศ.2433 - 2453 (สิ้นรัชกาลที่ 5) มีการเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมเล็กน้อย ดังนี้

1.2.1 ความเป็นอิสระ¹⁵

อาจกล่าวได้ว่ากรมตรวจมีความสำคัญและความเป็นอิสระลดลงจากเดิม การรายงานผลการตรวจ การใช้อินสเปกเตอร์ หรือผู้ตรวจต้องเสนอต่อเสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ เสนาบดีจะนำทูลเกล้าถวายอีกทอดหนึ่ง เสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติมีอำนาจสั่งการ ว่ากล่าวต่อกรมตรวจได้โดยตรง โดยไม่ต้องรอกำสั่งจากพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว การเข้าตรวจกรมต่างกระทรวงต้องขออนุญาตต่อเสนาบดีในกรมนั้นก่อนจึงจะเข้าตรวจสอบได้ แต่หากอธิบดีกรมตรวจได้รายงานข้อผิดพลาดนั้นต่อเสนาบดีกระทรวงพระคลังแล้ว เสนาบดีฯ มิได้ว่ากล่าวตักเตือนหรือจัดการอันใดต่อไป อธิบดีกรมตรวจสามารถทูลเกล้าถวายรายงานต่อองค์พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวได้โดยตรง

1.2.2 อำนาจและหน้าที่¹⁶

หน้าที่ในการตรวจสอบยังคงมีเหมือนเดิม แต่อำนาจในการเข้าตรวจสอบ อำนาจในการเรียกหลักฐานหรือเรียกให้ชี้แจง ลดน้อยลงมาก

¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 158

¹⁵ พระราชบัญญัติกรมตรวจสืบหกมาตรา พ.ศ.2433, มาตรา 8,9 ประชุมกฎหมายประจำศก: เล่มที่ 12 (พระนคร: โรงพิมพ์เดลิแมร์, 2478) หน้า 134-135

¹⁶ เรื่องเดียวกัน, มาตรา 7, 8

หากมีความจำเป็นต้องเรียกผู้ตรวจมาชี้แจงข้อเท็จจริง กรมตรวจต้องแจ้งให้กรมพระคลังกลางเป็นผู้ออกหนังสือเรียกให้ มีอำนาจในการตรวจการและตรวจบัญชีเฉพาะกรมในกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ ส่วนกรมต่างกระทรวงตรวจได้เฉพาะบัญชีปีละครั้งเท่านั้น

1.2.3 วิธีการตรวจสอบ

มีทั้งการตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre Audit) และตรวจสอบหลังจ่าย (Post Audit) ส่วนใหญ่เน้นการตรวจสอบก่อนจ่ายโดยเฉพาะการตรวจสอบฎีกาซึ่งเบิกเงินแผ่นดิน เมื่อกรมตรวจได้ตรวจราคาแล้ว กรมสารบาญชีจะไม่ตรวจอีก¹⁷ วิธีการตรวจสอบอื่น ๆ คงเหมือนเดิมทุกประการ

1.2.4 การจัดโครงสร้างของกรมตรวจ¹⁸

เสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติรับผิดชอบบังคับบัญชากรมตรวจ มีรองเสนาบดีทำการแทนเสนาบดีเวลาไม่อยู่ และมีอธิบดีรับผิดชอบในกรมตรวจทั่วไป มีรองอธิบดี มีนายเวร 2 คือ (1) เวรตรวจบาญชีสำหรับตรวจบาญชีฎีกาต่าง ๆ (2) เวรตรวจราคาสำหรับตรวจราคา นอกจากนั้นมีสารวัตเสมียนเอก เสมียนโท และเสมียนสามัญ จำนวนข้าราชการในกรมตรวจมีจำนวนเท่าไรไม่อาจหาหลักฐานได้

เนื่องจากผู้เขียนมีเวลาจำกัดจึงไม่พบหลักฐานว่าผู้ใดคืออธิบดีกรมตรวจคนแรก พบแต่เพียงหลักฐานว่าในปี พ.ศ.2441 มีสเตอร์เวตคาร์แนต ดำรงตำแหน่งอธิบดีกรมสารบาญชีกรมตรวจกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ¹⁹

¹⁷พระราชบัญญัติกรมสารบาญชีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ พ.ศ.2433, มาตรา 5 ประชุมกฎหมายประจำศก, เล่มที่ 12 (พระนคร : โรงพิมพ์เดลิแมล, 2478) หน้า 194 - 198

¹⁸พระราชบัญญัติกรมตรวจสิบหกมาตรา พ.ศ.2433 อ่างแล้ว, หน้า 134 และหน้า 137

¹⁹ประกาศตั้งกรมการตรวจตำแหน่งพนักงานในรัฐบาล ประชุมกฎหมายประจำศก, เล่มที่ 16 รศ.117 (2441), (พระนคร : โรงพิมพ์เดลิแมล, 2478), หน้า 468

ในปี พ.ศ. 2443 ผู้ลงนามในบัญชีงบประมาณแผ่นดิน วันที่ 31 มีนาคม รศ. 119 คือ มิสเตอร์ ริเวต คาร์เนต ที่ปรึกษาพระคลัง, แลอธิบดีกรมตรวจกรมสารบัญชี และอีโพลริโอ เจ้ากรมฯ ตรวจแลสารบัญชี²⁰

ในปี พ.ศ. 2450 ผู้ลงนามในงบเปรียบเทียบยอดประเภทลูกหนี้เจ้าหนี้ วันที่ 31 มีนาคม รศ. 126 คือพระองค์เจ้ารัชนี้แจ่มจรัส อธิบดีกรมตรวจแลกรมบัญชีกลาง และพระไชยยศสมบัติ ผู้ช่วยอธิบดีกรมตรวจแลกรมสารบัญชี²¹

ในปี พ.ศ. 2453 ผู้ลงนามในบัญชีประเภทที่จะต้องได้แลประเภทที่จะต้องจ่ายของเงินคงพระคลัง วันที่ 31 มีนาคม ศก 129 (2453) บัญชีทุนสำรองมาตราทองคำ ศก 129 และบัญชีเงินกู้ปีเดียวกันคือ พระองค์เจ้ารัชนี้แจ่มจรัส อธิบดีกรมตรวจแลกรมสารบัญชี หลวงบริบูรณ์ธนาการ ผู้ช่วยอธิบดีกรมตรวจแลกรมสารบัญชี²²

ในปี พ.ศ. 2458 ได้มีประกาศโปรดเกล้าฯ ให้มหาอำมาตย์โทพระวรวงษ์เชอกรมหมื่นพิทยาลงกรณ์ อธิบดีกรมตรวจแลกรมสารบัญชี มาดำรงตำแหน่งอธิบดีกรมพาณิชย์และสถิติพยากรณ์ ให้มหาอำมาตย์ตรีพระยาไชยยศสมบัติ อธิบดีกรมพระคลังมหาสมบัติเป็นอธิบดีกรมตรวจแลกรมบัญชีกลาง²³

จากหลักฐานดังกล่าวพอจะยืนยันได้ว่าในระหว่างปี พ.ศ. 2441 - พ.ศ. 2458 ผู้ดำรงตำแหน่งอธิบดีกรมตรวจและอธิบดีกรมสารบัญชี เป็นบุคคลเดียวกัน โดยใช้ชื่อตำแหน่งว่า อธิบดีกรมตรวจแลกรมสารบัญชี

ศูนย์วิทยพัชการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

²⁰ กรมบัญชีกลาง, ที่ระลึกวันสถาปนากกรมบัญชีกลาง ครบ 100 ปี, (พระนคร : โรงพิมพ์พิชการพิมพ์ จำกัด, 2533), ภาคผนวก 1

²¹ เรื่องเดียวกัน, ภาคผนวก 2

²² เรื่องเดียวกัน, ภาคผนวก 3, 3/1 และ 3/2

²³ ประกาศเปลี่ยนอธิบดีกรมต่าง ๆ ในกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ, กฎหมายรัชกาลที่ 6, ประจำ พ.ศ. 2458, (ไม่ปรากฏสถานที่พิมพ์, ปีที่พิมพ์)

2. การตรวจเงินแผ่นดินในรัชกาลที่ 6

การตรวจเงินแผ่นดินของไทยสมัยรัชกาลที่ 6 ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2453 จนถึง พ.ศ. 2458 ยังคงมีรูปแบบเหมือนปลายสมัยรัชกาลที่ 5 จนกระทั่งในปี พ.ศ. 2458 พระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวได้ทรงริเริ่มเรื่องการจัดตั้งกรมที่จะตรวจบัญชีและการเงินแผ่นดินขึ้นมาอีก เนื่องจากทรงเห็นว่ารายได้และรายจ่ายของแผ่นดินมีมากขึ้น จำเป็นต้องตรวจตราการรับจ่ายและรักษาเงินให้รัดกุมยิ่งขึ้นกว่าแต่ก่อน จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตั้งกรมตรวจเงินแผ่นดินขึ้นในสังกัดกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ เมื่อวันที่ 18 กันยายน 2458

ก่อนการจัดตั้งกรมตรวจเงินแผ่นดิน พระบรมวงศ์เธอ กรมพระจันทบุรีนฤนาถ ทรงเห็นว่า กองตรวจพระราชทรัพย์หรือกรมการตรวจรายรับรายจ่ายของแผ่นดิน ตามกรมที่เป็นผู้เก็บเงินที่พระองค์ทรงเสนอให้ตั้งขึ้นเมื่อปี พ.ศ. 2453 ได้ประสบความสำเร็จเป็นผลดี เนื่องจากได้ตรวจพบข้อบกพร่องและมีการเสนอแนวทางปรับปรุงอันเป็นประโยชน์ในการบริหารงานคลังไว้หลายประการ และช่วยขจัดความรั่วไหลได้มากขึ้น พระบรมวงศ์เธอ กรมพระจันทบุรีนฤนาถ จึงทรงกราบบังคมทูลพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวตอนหนึ่งว่า

".....เห็นว่าควรมีกรมขึ้นในกระทรวงพระคลังอีกกรมหนึ่ง ขนานนามว่า กรมตรวจเงินแผ่นดิน มีหน้าที่ตรวจตราเงินแผ่นดิน และเงินที่รัฐบาลมีหน้าที่รับผิดชอบ ทั้งมีหน้าที่แนะนำระเบียบราชการของกรมสารบัญชีแก่บรรดา

*คณะกรรมการตรวจรายรับรายจ่ายแผ่นดิน ประกอบด้วย หม่อมเจ้าพร้อม อธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการและมีกรรมการ 4 คน ดังนี้

1. พระยาภิบาลยาฉิมไตร (Jen Iverson Westengard) ที่ปรึกษา ราชการแผ่นดิน
2. นายวิลเลียมสัน (W.J.F williamson) ที่ปรึกษากระทรวงพระคลัง มหาสมบัติ
3. นายเกรแฮม (Graham) ที่ปรึกษากระทรวงเกษตรธิการ
4. พระยารัชฎาภิบาลโกมล เจ้ากรมสรรพากรใน มีหน้าที่พิจารณาป้องกันมิให้รายได้รั่วไหล ตัดทอนรายจ่ายที่ไม่จำเป็นออกรวมทั้งหาช่องทางเพิ่มพูนรายได้เมื่อมีโอกาสอันควร

กระทรวงที่มีหน้าที่เก็บจ่ายหรือรักษาเงินแผ่นดิน และช่วยเหลือเสนาบดีกระทรวง
พระคลังในการพิจารณาเพิ่มตำแหน่งราชการ รวมเป็นหน้าที่อันสำคัญ 4 ประการ
เป็นกรมมืออธิบดีเป็นหัวหน้า"²⁴

เมื่อวันที่ 18 กันยายน พ.ศ.2458 จึงได้ประกาศตั้งกรมตรวจ
เงินแผ่นดินขึ้นในกระทรวงพระคลังอีกกรมหนึ่ง²⁵ และทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ
ให้ นาย อี พลอริโอ เป็นอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดิน²⁶ คนแรก ดังนั้น จึงถือเอา
วันที่ 18 กันยายน 2458 เป็นวันสถาปนาสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

เพื่อป้องกันมิให้เกิดความสับสนในหน้าที่ของกรมตรวจเงินแผ่นดินที่
จัดตั้งขึ้นใหม่ และหน้าที่ของกรมตรวจแลกรมสารบาญชีที่มีมาแต่เดิม จึงโปรดให้
เปลี่ยนนามกรมตรวจแลกรมสารบาญชีเสียใหม่ ให้เรียกนามว่า กรมบาญชีกลาง²⁷

มีข้อที่น่าสังเกตว่าประกาศดังกล่าวใช้คำว่าเปลี่ยนนามกรมตรวจ
แลกรมสารบาญชี มิใช่การรวมกรมตรวจเข้ากับกรมสารบาญชี ผู้เขียนจึงมีความ
เห็นว่ากรมตรวจแลกรมสารบาญชีในทางปฏิบัติ ได้รวมกันมาก่อนแล้วดังได้กล่าว
ในข้อ 1 มิใช่เพิ่งจะมารวมกันตอนตั้งกรมตรวจเงินแผ่นดิน และหน้าที่ของกรม
ตรวจแลกรมสารบาญชีส่วนที่ตรวจสอบหลังจ่าย ได้ถูกแยกออกมาเป็นหน้าที่ของกรม
ตรวจเงินแผ่นดิน ส่วนหน้าที่ตรวจสอบก่อนจ่ายคงให้เป็นหน้าที่ของกรมบาญชีกลาง
ต่อไปเหมือนเดิม

การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว
ตั้งแต่ปี พ.ศ.2458 เป็นต้นไป มีสาระสำคัญ ดังนี้

²⁴ วันเพ็ญ สุจิตโต, พระบรมวงศ์เธอ กรมพระจันทบุรีนฤนาถ กับงาน
ด้านการคลัง พ.ศ.2450-2478, (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชาประวัติศาสตร์
ศาสตร บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2517), หน้า 40

²⁵ ประกาศตั้งกรมตรวจเงินแผ่นดิน, ราชกิจจานุเบกษา (เล่มที่ 32 วันที่
21 กันยายน 2458), หน้า 266

²⁶ ประกาศตั้งอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดิน, ราชกิจจานุเบกษา (เล่มที่
32 วันที่ 21 กันยายน 2458), หน้า 268

²⁷ ประกาศนำที่ราชการและเปลี่ยนนามกรมตรวจแลกรมสารบาญชีเป็น
กรมบาญชีกลาง, ราชกิจจานุเบกษา (เล่มที่ 32 วันที่ 21 กันยายน 2458),
หน้า 254 - 256

2.1 ความเป็นอิสระ

กรมตรวจเงินแผ่นดิน ยังคงเป็นหน่วยงานหนึ่งของกระทรวงพระคลังมหาสมบัติเหมือนเดิม มีความอิสระมากขึ้นกว่าเดิมในด้านการตรวจสอบกระทรวงต่าง ๆ โดยไม่ต้องขออนุญาตเสนาบดีกระทรวงนั้น ๆ แต่ต้องรายงานผลการตรวจเสนอเสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ และไม่มีกฎหมายหรือบทบัญญัติใดกำหนดให้หน้าขึ้นทูลเกล้าถวายพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวให้ทรงทราบ จึงไม่มีหลักประกันว่าข้อเสนอหรือรายงานของกรมตรวจเงินแผ่นดินจะได้รับการพิจารณาจากผู้มีอำนาจอนุมัติเงินแผ่นดินหรือไม่

2.2 อำนาจและหน้าที่²⁸

มีอำนาจตรวจการเงินเฉพาะบุคคลที่มีตำแหน่งเกี่ยวกับการรับการจ่ายเงิน การเก็บรักษาเงินของแผ่นดินหรือเงินอย่างอื่นที่รับผิดชอบเท่านั้น แต่ไม่มีอำนาจเกี่ยวข้องในกิจการงานของกรมอื่นๆ การเข้าตรวจสอบกระทรวงต่างๆ ไม่จำเป็นต้องขออนุญาตเสนาบดีกระทรวงนั้นก่อน และสามารถเรียกให้ผู้รับตรวจชี้แจงการใด ๆ ในหน้าที่ของผู้รับตรวจได้ หน้าที่ที่เพิ่มขึ้นใหม่คือ มีหน้าที่แนะนำเมื่อเจ้าพนักงานในกรมที่ตรวจนั้นหาหรือในข้อกฎหมายและกฎข้อบังคับเฉพาะด้านการเงิน

2.3 วิธีการตรวจสอบ²⁹

ไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบว่าต้องทำอย่างไร แต่กำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบไว้ว่า ให้ตรวจการงานของเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่ในการรับการจ่าย การเก็บรักษาเงินแผ่นดิน ว่าได้ปฏิบัติตามระเบียบกฎหมายหรือคำสั่งกรมหรือของกระทรวงประการใดหรือไม่ ดังนั้น การตรวจสอบของกรมตรวจเงินแผ่นดินจึงเป็นการตรวจสอบหลังจ่าย (Post Audit) ไม่มี การตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre Audit)

²⁸ประกาศกระทรวงการคลังมหาสมบัติ ข้อ 5,6, ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 32 (วันที่ 6 กุมภาพันธ์ 2458), หน้า 429

²⁹เรื่องเดียวกัน, ข้อ 3(ก), หน้า 428

2.4 การจัดโครงสร้างของกรมตรวจเงินแผ่นดิน

มีเสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติรับผิดชอบบังคับบัญชากรมตรวจเงินแผ่นดินมีรองเสนาบดีทำการแทนเสนาบดีเวลาไม่อยู่ และมีอธิบดีรับผิดชอบการในกรมตรวจเงินแผ่นดินทั่วไป

ในการแต่งตั้งอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดินนั้นสาเหตุที่พระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว ทรงแต่งตั้งนายอี ฟลอริโอ ชาวต่างชาติมาดำรงตำแหน่งนี้ก็เพื่อลดข้อขัดแย้งระหว่างเสนาบดีกระทรวงต่าง ๆ ซึ่งเคยเกิดขึ้นมาครั้งหนึ่งสมัยที่มีพระราชดำริจัดตั้งกรมสำรวจ เพื่อตรวจตราการใช้จ่ายเงินของกระทรวงต่าง ๆ โดยละเอียด นายอี ฟลอริโอ นี้เป็นชาวอิตาลี แต่เป็นคนในบังคับของออสเตรเลีย ฮังการี ฉะนั้น ชีวิตการรับราชการสนองพระเดชพระคุณพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวของนายอี ฟลอริโอ จึงสิ้นสุดลงเมื่อรัฐบาลสยามประกาศสงครามกับเยอรมันและออสเตรเลีย ฮังการี ในวันที่ 22 กรกฎาคม พ.ศ. 2460 และเมื่อนายอี ฟลอริโอ พ้นจากตำแหน่งอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดินแล้ว พระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงพระกรุณาโปรดเกล้าให้พระยาพลเทพซึ่งขณะนั้นดำรงตำแหน่งอธิบดีกรมบัญชีกลางเป็นผู้กำกับดูแลกรมตรวจเงินแผ่นดิน และเมื่อเจ้าพระยาพลเทพไปดำรงตำแหน่งเสนาบดีกระทรวงเกษตรราษราช พระยานุรักษ์ราชโกษาขึ้นเป็นอธิบดีกรมบัญชีกลาง ได้กำกับดูแลกรมตรวจเงินแผ่นดินในปี พ.ศ. 2464 ต่อไป

กรมตรวจเงินแผ่นดินกับกรมบัญชีกลางมีความเกี่ยวพันกันอยู่ตลอดเวลา เพราะมีหน้าที่ใกล้ชิดกันอย่างมาก จึงเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้คนภายนอกมักจะเข้าใจว่ากรมตรวจเงินแผ่นดินเป็นหน่วยงานหนึ่งในกระทรวงการคลัง เพราะในเวลาต่อมาก็มีการยุบกรมตรวจเงินแผ่นดินไปรวมเข้ากับกรมบัญชีกลางอีก ซึ่งจะกล่าวในบทต่อไป

3. การตรวจเงินแผ่นดินในรัชกาลที่ 7

การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว แบ่งออกเป็น 2 ระยะ เนื่องจากมีการเปลี่ยนแปลงระบอบการปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราช เป็นการปกครองแบบระบอบประชาธิปไตยมีพระมหากษัตริย์เป็นประมุข ภายหลังจากเปลี่ยนแปลงการปกครองได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 2476 ซึ่งจะนำไปกล่าว

ในข้อต่อไป ในบทนี้จะขอล่าวเฉพาะการตรวจเงินแผ่นดินก่อนประกาศใช้พระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ.2476 ซึ่งมีเหตุการณ์ที่สำคัญๆ 2 ครั้ง คือ

ครั้งแรกเมื่อวันที่ 22 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2469 พระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว ทรงมีพระบรมราชโองการให้สมทบกรมตรวจเงินแผ่นดินเข้ากับกรมบัญชีกลาง³⁰ ด้วยเหตุที่กรมทั้งสองนี้มีความเกี่ยวพันกันมาก กรมตรวจเงินแผ่นดินจึงเป็นส่วนหนึ่งของกรมบัญชีกลาง ซึ่งมีเจ้าพระยาโกมารกุลมนตรีเป็นอธิบดีกรมบัญชีกลางทำหน้าที่ควบคุมกรมตรวจเงินแผ่นดิน หน้าที่ในการตรวจถูกแบ่งออกเป็น 3 แผนก และอีก 1 ส่วน ได้แก่ แผนกพลเรือนสามัญ แผนกรัฐพาณิชย์ แผนกราชการทหาร และส่วนภูมิภาค³¹

ครั้งที่ 2 เมื่อปี พ.ศ.2475 หลังการเปลี่ยนแปลงการปกครองเป็นระบอบประชาธิปไตยโดยมีพระมหากษัตริย์เป็นประมุข คณะกรรมการราษฎร เห็นว่าการตรวจเงินแผ่นดินสังกัดอยู่ในกรมบัญชีกลาง กระทรวงพระคลังมหาสมบัติ การตรวจตราตลอดจนการแสดงความเห็นสำหรับผลแห่งการตรวจย่อมไม่เป็นไปโดยอิสระ สมควรจะโอนกรมตรวจเงินแผ่นดินมาขึ้นต่อคณะกรรมการราษฎร พระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัวจึงได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้มีประกาศโอนกรมตรวจเงินแผ่นดินไปขึ้นต่อคณะกรรมการราษฎร เมื่อวันที่ 20 กรกฎาคม พ.ศ.2475³² โดยมีพระยานรณารักษ์กิติ เป็นผู้ช่วยอธิบดีและหลวงคำริอิศรานูวรรต เป็นผู้ทำการแทนอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดินอยู่จนถึงเดือนพฤศจิกายน 2476

การตรวจเงินแผ่นดินหลังการโอนกรมตรวจเงินแผ่นดินไปขึ้นต่อคณะกรรมการราษฎรแล้ว มีสาระสำคัญดังนี้

³⁰ ประชุมกฎหมายประจำศก, เล่มที่ 39 กฎหมายประจำ พ.ศ.2467, (พระนคร : โรงพิมพ์เดลิเมล์, 2477), หน้า 523

³¹ ประวัติสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ครบรอบ 60 ปี, (พระนคร : โรงพิมพ์กรมสรรพสามิต, 2518), หน้า 1)

³² ประกาศให้โอนกรมตรวจเงินแผ่นดินในกระทรวงพระคลังมหาสมบัติมาขึ้นต่อคณะกรรมการราษฎร, ประชุมกฎหมายประจำศก, เล่มที่ 45 กฎหมายประจำ พ.ศ.2475, (พระนคร : นิติเวช, 2483), หน้า 164

3.1 ความเป็นอิสระ

จากการเปลี่ยนแปลงซึ่งเดิมเคยเป็นหน่วยงานหนึ่งของกรมบัญชีกลาง มาเป็นหน่วยงานอิสระในสังกัดคณะกรรมการราษฎร ทำให้กรมตรวจเงินแผ่นดินมีความเป็นอิสระในการตรวจสอบ และเป็นหน่วยงานที่มีความสำคัญมากยิ่งขึ้น เพราะคณะกรรมการราษฎรเป็นคณะบุคคลที่มีอำนาจสูงสุดในการบริหารประเทศในขณะนั้น³³

3.2 อำนาจและหน้าที่

มีบันทึกข้อตกลงระหว่างอธิบดีกรมบัญชีกลางกับผู้แทนอธิบดีกรมตรวจเงินแผ่นดิน เกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของกรมตรวจเงินแผ่นดินที่แยกออกจากกรมบัญชีกลาง ดังนี้³⁴

- (1) การคุมยอดงบประมาณให้กรมบัญชีกลางคุม
- (2) กรมตรวจเงินแผ่นดินคงตรวจปลัดบัญชีว่าได้รับเงินจากกรมบัญชีกลางไปเท่าใด และใช้จ่ายไปถูกต้องตามประเภทที่เบิกหรือไม่
- (3) กรมตรวจเงินแผ่นดินทำการตรวจใบสำคัญ ณ สำนักงานกรมกองที่เบิกจ่าย
- (4) การตรวจการจ่ายเงินเดือนเป็นหน้าที่กรมตรวจเงินแผ่นดินจะตรวจสอบว่าได้จ่ายตามงบประมาณอนุญาตและตามกระทรวงพระคลังฯ ได้เห็นชอบด้วยแล้ว
- (5) การขึ้นเงินเดือนทุกราย กระทรวงพระคลังฯ จะส่งสำเนาหนังสืออนุญาตไปให้กรมตรวจเงินแผ่นดินด้วย
- (6) ใบสำคัญตามหัวเมือง กรมกองต่างๆ ในชั้นนี้ให้ภาคตรวจไปตามเดิม แต่ส่งรายงานการตรวจให้กรมตรวจเงินแผ่นดินทราบ
- (7) กรมบัญชีกลางแบ่งคนให้กรมตรวจเงินแผ่นดินไปประมาณ 90 คน เฉพาะที่เคยทำการตรวจใบสำคัญและบัญชีแล้ว

³³พระราชบัญญัติธรรมนูญการปกครองแผ่นดินสยามชั่วคราว พ.ศ. 2475, หมวด 4 มาตรา 28, ราชกิจจานุเบกษา (วันที่ 27 มิถุนายน 2475)

³⁴ประวัติสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, อ้างแล้ว, หน้า 64-65

(8) กรมบัญชีกลางโอนเงินงบประมาณค่าใช้จ่ายไปให้ด้วย

(9) งานที่ค้างอยู่ให้เสนอดกรมบัญชีกลาง ส่วนงานใหม่ฟังคำสั่งคณะกรรมการราษฎร

ตามบันทึกตกลงข้างต้น จะเห็นได้ว่าการตรวจคงแยกงานจากกรมบัญชีกลางเฉพาะงานตรวจในราชการบริหารส่วนกลางเท่านั้น ส่วนงานตรวจส่วนภูมิภาคยังคงอยู่ในความรับผิดชอบของกรมบัญชีกลาง (ดังปรากฏในข้อ 6) ต่อมาในเดือนพฤศจิกายน พ.ศ. 2475 กรมบัญชีกลางได้โอนการตรวจทางหัวเมืองมาให้กรมตรวจเงินแผ่นดินรับผิดชอบ พร้อมโอนตำแหน่งมาเพิ่มให้อีก 55 ตำแหน่ง³⁵

3.3 วิธีการตรวจสอบ

ยังคงถือปฏิบัติตามเดิมสมัยที่รวมอยู่กับกรมบัญชีกลาง แต่การตรวจใบสำคัญพยายามรวบรัดประสานงานกับเจ้าหน้าที่ต่างๆ แห่งกรมกองนั้นๆ ให้ได้เรื่องรวดเร็วขึ้น แทนที่จะเรียกใบสำคัญเข้ามาตรวจสอบในที่ทำการของกรมตรวจเงินแผ่นดิน แต่ได้ยกกองตรวจใบสำคัญไปประจำที่กรมกองเหล่านั้น เมื่อผู้รับตรวจติดขัดไม่เข้าใจในเรื่องอันใดก็จะชี้แจงแนะนำในที่นั้นทันที ทำให้ไม่ต้องตั้งทักท้วงไว้เป็นแรมปี³⁶

3.4 การจัดโครงสร้างของกรมตรวจเงินแผ่นดิน

ในสมัยที่กรมตรวจเงินแผ่นดินโอนไปขึ้นตรงต่อคณะกรรมการราษฎรใหม่ๆ มีการจัดโครงสร้างของกรมตรวจเงินแผ่นดินเป็น 4 กอง ดังนี้³⁷

กองบัญชาการกลาง	มี	5	อัตรา
กองตรวจการบัญชี	มี	52	อัตรา
กองตรวจใบสำคัญ	มี	33	อัตรา
*กองตรวจการจังหวัด	มี	55	อัตรา
รวมทั้งสิ้น		145	อัตรา

³⁵ ประวัติสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, อ้างแล้ว, หน้า 65

³⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 68

³⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 13

*ตรวจงานในส่วนภูมิภาค ซึ่งเดิมอยู่ในความรับผิดชอบของกรมบัญชีกลาง ต่อมาโอนมาให้กรมตรวจเงินแผ่นดินรับผิดชอบพร้อมโอนคนมาให้ 55 อัตรา

การตรวจเงินแผ่นดินในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระปกเกล้า-
เจ้าอยู่หัว หลังการตราพระราชบัญญัติว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476
จะกล่าวในบทต่อไป

การตรวจเงินแผ่นดินภายหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครองตั้งแต่ พ.ศ. 2476-2522

วิวัฒนาการเกี่ยวกับการควบคุมและตรวจสอบเงินของแผ่นดินภายหลัง
การเปลี่ยนแปลงการปกครอง ได้เกิดขึ้นอีกครั้งหนึ่งเมื่อเดือนธันวาคม 2476 โดย
รัฐบาลเห็นสมควรให้การตรวจตราทรัพย์สินของแผ่นดินเป็นที่เชื่อถือแก่ประชาราษฎร
มากขึ้น จึงตราพระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476³⁸
จัดตั้งสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินขึ้นแทนกรมตรวจเงินแผ่นดินเมื่อวันที่
9 ธันวาคม 2476 มีฐานะเทียบเท่ากรม สังกัดสำนักนายกรัฐมนตรี³⁹ ต่อมา
ในปี พ.ศ. 2515 ได้มีการปรับปรุงระเบียบการบริหารแผ่นดินใหม่ตามประกาศ
คณะปฏิวัติ ฉบับที่ 216⁴⁰ กำหนดให้สำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็น
ส่วนราชการมีฐานะเป็นกรมไม่สังกัดสำนักนายกรัฐมนตรี แต่ให้อยู่ในบังคับบัญชาของ
นายกรัฐมนตรี การตรวจเงินแผ่นดินระหว่างปี พ.ศ. 2475 - 2522 มีสาระสำคัญ
ดังนี้

1. โครงสร้างที่สำคัญของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

1.1 การจัดองค์กรการทำงานโดยระบบคณะกรรมการตรวจเงิน
แผ่นดิน ซึ่งประกอบด้วย ประธาน เลขาธิการ และกรรมการ ประธานคณะ
กรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นตำแหน่งเทียบเท่าอธิบดี เลขาธิการเทียบเท่ารอง
อธิบดี เป็นข้าราชการชั้นพิเศษ ส่วนกรรมการเป็นข้าราชการชั้นเอกระดับหัวหน้ากอง

³⁸ราชกิจจานุเบกษา (วันที่ 9 ธันวาคม 2476)

³⁹พระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พุทธศักราช 2476
หมวด 1 มาตรา 5, ราชกิจจานุเบกษา (วันที่ 9 ธันวาคม 2476)

⁴⁰ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 216, ราชกิจจานุเบกษา (เล่มที่ 89
ตอนที่ 145 ฉบับพิเศษ วันที่ 29 กันยายน 2515)

ประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นผู้ซึ่งทรงพระ
 กรุณาโปรดเกล้าฯ ตั้งขึ้นโดยที่คณะรัฐมนตรีได้เลือกเสนอขอความเห็นชอบต่อสภา
 ผู้แทนราษฎรและต้องได้รับความเห็นชอบจากสภาแล้ว ส่วนเลขาธิการและกรรมการ
 กรรมการทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ตั้งขึ้นโดยมติของคณะรัฐมนตรี รายชื่อคณะ
 กรรมการตรวจเงินแผ่นดินชุดแรกเมื่อปี พ.ศ.2476 ประกอบด้วย⁴¹

- | | |
|--------------------------------|----------------------|
| 1) หลวงคำริอิศรานูวรรต | ประธานคณะกรรมการ |
| 2) หลวงวรพากย์พิณีจ | กรรมการและ เลขาธิการ |
| 3) หลวงบรรณสารพิจิตร | กรรมการ |
| 4) พระศรีพลพัทธ์ | กรรมการ |
| 5) นายพันโท หลวงรณภวณพิณีจ | กรรมการ |
| 6) หม่อมเจ้าทองอนุวัตร ทองใหญ่ | กรรมการ |
| 7) หลวงศรีสุพรรณราช | กรรมการ |
| 8) หลวงจ่านง โกษิศร์ | กรรมการ |
| 9) หลวงสารนาศโกษากร | กรรมการ |
| 10) หลวงแสงสวัสดิการ | กรรมการ |
| 11) หลวงสวัสดิวรรณกิจ | กรรมการ |
| 12) หลวงอมรสสมบัติ | กรรมการ |
| 13) หลวงสมบัติภูเบศร์ | กรรมการ |
| 14) หลวงศรีสารสมบัติ | กรรมการ |
| 15) หลวงประจักษ์หิรัญการ | กรรมการ |
| 16) หลวงสาธรราชชน | กรรมการ |
| 17) หลวงสันหนิธิวิจารณ์ | กรรมการ |
| 18) หลวงวิจิตรธนาคม | กรรมการ |
| 19) หลวงจงจิตรหิรัญรักษ์ | กรรมการ |

⁴¹พระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ.2476, มาตรา 8 ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 50 (9 ธันวาคม 2476) หน้า 785 และ 72 ปี สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, อ่างแล้ว หน้า 39

1.2 สถานภาพของประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน มีฐานะเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจและหน้าที่ในการควบคุมดูแลกิจการทั้งหลายของสำนักงาน เว้นแต่อำนาจหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ดังนั้น กิจการบางอย่าง ประธานคณะกรรมการฯ ซึ่งเป็นผู้บริหารหัวหน้าหน่วยงานไม่มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดได้ เพียงลำพัง ต้องเป็นมติของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งจะกล่าวในบทบาทของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

1.3 การจัดแบ่งส่วนราชการภายในสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ตั้งแต่ปี พ.ศ.2476 จนถึงปี พ.ศ.2522 มีดังนี้⁴²

- | | | |
|----------|-----|--|
| พ.ศ.2476 | (1) | กองตรวจเงินแผ่นดินส่วนกลาง |
| | (2) | กองตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาค แบ่งเป็น 2 ภาค |
| พ.ศ.2485 | (1) | สำนักงานเลขานุการกรม |
| | (2) | กองตรวจเงินรัฐพาณิชย์และเงินทุน |
| | (3) | กองตรวจเงินทหาร |
| | (4) | กองตรวจเงินพลเรือนและอื่นๆ |
| | (5) | กองตรวจเงินเทศบาล |
| | (6) | กองตรวจเงินส่วนภูมิภาค แบ่งเป็น 5 ภาค |
| พ.ศ.2494 | (1) | สำนักงานเลขานุการกรม |
| | (2) | กองตรวจเงินรัฐพาณิชย์และเงินทุน |
| | (3) | กองตรวจเงินทหาร |
| | (4) | กองตรวจเงินพลเรือนและอื่นๆ |
| | (5) | กองตรวจเงินเทศบาล |
| | (6) | กองสารวัตรบัญชี |
| | (7) | กองตรวจเงินส่วนภูมิภาค แบ่งเป็น 5 ภาค |

⁴²ประวัติสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, อ้างแล้ว, หน้า



พ.ศ.2497 จำนวนกองยังคงเท่าเดิม แต่มีการขยายแผนก
ในกองตรวจเงินส่วนภูมิภาคจาก 5 ภาค
เป็น 9 ภาค

พ.ศ.2517 - 2522 เนื่องจากงานของสำนักงาน
คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้เปลี่ยนแปลง
และขยายตัวมากขึ้นเพราะรัฐบาลมีนโยบาย
กระจายการใช้จ่ายเงินไปยังส่วนภูมิภาคมากขึ้น
จึงได้มีการปรับปรุงการแบ่งส่วนราชการ
ให้เหมาะสมกับสภาพงานในปัจจุบัน จึงมี
การจัดแบ่งส่วนราชการใหม่ ดังนี้⁴³

- (1) สำนักงานเลขาธิการกรม
- (2) กองวิชาการ
- (3) กองตรวจเงินรัฐวิสาหกิจและเงินทุน
- (4) กองตรวจเงินทหาร
- (5) กองตรวจเงินฝ่ายบริหาร
- (6) กองตรวจเงินฝ่ายเศรษฐกิจและสังคม
- (7) กองตรวจสอบพิเศษ
- (8) สำนักงานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่ 1
จังหวัดพระนครศรีอยุธยา
- (9) สำนักงานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่ 2
จังหวัดพระนคร
- (10) สำนักงานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่ 3
จังหวัดนครราชสีมา
- (11) สำนักงานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่ 4
จังหวัดอุดรธานี

⁴³พระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงิน
แผ่นดิน พ.ศ.2517, ราชกิจจานุเบกษา (เล่มที่ 91 ตอนที่ 68 ฉบับพิเศษ
วันที่ 19 เมษายน 2517)

- (12) สำนักงานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่ 5
จังหวัดเชียงใหม่
- (13) สำนักงานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่ 6
จังหวัดพิษณุโลก
- (14) สำนักงานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่ 7
จังหวัดนครปฐม
- (15) สำนักงานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่ 8
จังหวัดนครศรีธรรมราช
- (16) สำนักงานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินที่ 9
จังหวัดสงขลา

1.4 ระบบการบริหารงานบุคคลของสำนักงาน เจ้าหน้าที่ของสำนักงานเป็นข้าราชการพลเรือน อัตรากำลังต่าง ๆ ของสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจึงเป็นไปตามที่ ก.พ.กำหนด การขยายอัตรากำลังต้องผ่านการพิจารณาของสำนักงาน ก.พ. ทำให้ไม่สามารถเพิ่มอัตรากำลังให้สอดคล้องกับภาระหน้าที่ที่เพิ่มมากขึ้นได้

1.5 การจัดทำงบประมาณรายจ่ายของสำนักงานไม่มีวิธีการจัดทำ โดยเฉพาะ งบประมาณรายจ่ายประจำของสำนักงานต้องเสนอต่อสำนักงานงบประมาณตามขั้นตอนของการจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปี สำนักงานงบประมาณมีอำนาจตัดลดรายจ่ายของสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ก่อนนำเสนอรัฐสภา โดยที่สำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไม่มีโอกาสชี้แจงต่อคณะกรรมการงบประมาณของสภาให้ทราบถึงเหตุผลและความจำเป็นในการจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปี

การที่สำนักงานงบประมาณมีอำนาจในการตัดทอนงบประมาณรายจ่าย และสำนักงาน ก.พ. มีอำนาจในการพิจารณาขยายอัตรากำลังของสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน โดยที่สำนักงาน ก.พ. และสำนักงานงบประมาณเป็นหน่วยรับตรวจหนึ่งของสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน อาจทำให้สำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินขาดความเป็นอิสระและความเป็นกลางเพราะหน่วยรับตรวจทั้ง 2 แห่ง มีโอกาสแทรกแซงการปฏิบัติงานของสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ง่ายขึ้น

2. บทบาทของสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

สำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นกลไกในการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของแผ่นดิน โดยมีข้าราชการปฏิบัติหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดมีประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุด รับผิดชอบในการบริหารราชการในสำนักงานฯ มีอำนาจหน้าที่ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ.2476 และตามกฎหมายอื่น ดังนี้

2.1 ตรวจสอบบัญชีเงินรายรับรายจ่ายของแผ่นดิน หรืองบแสดงฐานะการเงินแผ่นดินประจำปี และแสดงความเห็นว่ารายการจำนวนเงินรับและจ่ายตามงบปีนั้น ได้เป็นไปตามงบประมาณประจำปีและตามความจริงหรือไม่ ซึ่งคณะรัฐมนตรีจะนำเสนอต่อสภาผู้แทนราษฎรต่อไป

2.2 ตรวจสอบบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี และแสดงความเห็นว่า การรับจ่ายเป็นการถูกต้อง และเป็นไปตามกฎหมายหรือไม่

2.3 ตรวจสอบบัญชีของทบวงการเมืองใดๆ ที่นายกรัฐมนตรีจะสั่งให้ตรวจสอบเป็นครั้งคราว แล้วทำรายงานเสนอนายกรัฐมนตรี

2.4 เมื่อทำการตรวจสอบบัญชีและเอกสารใด ๆ ปรากฏว่าบัญชีไม่ถูกต้องและเป็นการทุจริตก็มอบคดีให้เจ้าหน้าที่ฟ้องผู้กระทำผิดต่อศาลตามกฎหมาย

2.5 ตรวจสอบบัญชีและทรัพย์สินของทบวงการเมือง

2.6 เรียกพนักงานเจ้าหน้าที่ทบวงการเมืองที่รับตรวจมาสอบสวน

2.7 เรียกบุคคลใด ๆ มาให้การเป็นพยานในการเสนอบัญชี

2.8 รายงานผลการตรวจสอบเป็นประจำปีต่อนายกรัฐมนตรี

2.9 ตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินของส่วนราชการต่าง ๆ และรัฐวิสาหกิจ

3. บทบาทของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

โดยที่คณะกรรมการฯ ปฏิบัติหน้าที่ในรูปของการทำงานเป็นองค์คณะ ซึ่งเป็นรูปแบบที่กรรมการไม่มีความรับผิดชอบเฉพาะตัว อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการ จึงถูกจำกัดไว้เพียงองค์กรวินิจฉัยและชี้ขาดในเรื่องต่าง ๆ ดังนี้⁴⁴

3.1 ตรวจสอบบัญชีเงินรายรับรายจ่ายของแผ่นดินหรืองบแสดงฐานะการเงินแผ่นดินประจำปี ซึ่งคณะรัฐมนตรีจะนำเสนอต่อสภาผู้แทนราษฎรและแสดงความเห็นว่ารายการจำนวนเงินรับและจ่ายตามงบปีนั้น ได้เป็นไปตามงบประมาณประจำปีและตามความจริงหรือไม่

3.2 ตรวจสอบบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปีและแสดงความเห็นว่า การรับจ่ายเป็นการถูกต้องและเป็นไปตามกฎหมายหรือไม่

3.3 ตรวจสอบบัญชีต่าง ๆ ที่ทบวงการเมืองใดทำขึ้น หรือที่นายกรัฐมนตรีสั่งให้ตรวจสอบว่าถูกต้องตามระเบียบแบบแผนและความจริงหรือไม่

3.4 ตรวจสอบบัญชีและเอกสารใดๆ หากปรากฏว่าบัญชีไม่ถูกต้อง ให้วินิจฉัยว่าเป็นการทุจริต สมควรมอบคดีให้อัยการฟ้องผู้กระทำความผิดต่อศาลตามกฎหมายหรือไม่ การลงมติถือเสียงข้างมาก และต้องมีกรรมการมาประชุมไม่น้อยกว่า 5 คน จึงจะครบองค์ประชุม

4. การแต่งตั้งกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

สำนักนายกรัฐมนตรีได้วางระเบียบการแต่งตั้งกรรมการไว้ดังนี้⁴⁵

4.1 กรรมการตรวจเงินแผ่นดินชั้น 2 ซึ่งเทียบเท่ากับตำแหน่งหัวหน้าแผนก ให้เลือกตั้งจากข้าราชการพลเรือนในคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

⁴⁴พระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476 มาตรา 12 อ่างแล้ว หน้า 786

⁴⁵คำสั่งสำนักนายกรัฐมนตรี ที่ 79/80 เรื่องระเบียบการแต่งตั้งกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ส่งมา ณ วันที่ 9 พฤศจิกายน พ.ศ. 2480

ตั้งแต่ชั้นโทอันดับ 3 ขึ้นไป และได้ผ่านการสอบสวนคุณวุฒิในที่ประชุมคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินโดยมติเอกฉันท์ของกรรมการตรวจเงินแผ่นดินผู้มาประชุม

4.2 กรรมการตรวจเงินแผ่นดินชั้น 1 ซึ่งเทียบเท่ากับตำแหน่งหัวหน้ากอง ให้เลือกตั้งจากข้าราชการพลเรือนในคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตั้งแต่ชั้นเอกขึ้นไป และได้เป็นกรรมการตรวจเงินแผ่นดินชั้น 2 มาแล้วไม่น้อยกว่า 3 ปี

ต่อมาสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน มีความต้องการขยายงานและตำแหน่งในคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินให้มากขึ้น จึงไม่อาจดำรงชื่อกรรมการไว้ได้จำเป็นต้องเปลี่ยนเป็นตำแหน่งพนักงานตรวจเงินแผ่นดินตรี โท เอก และเลิกใช้ตำแหน่งผู้ช่วยกรรมการ และกรรมการนั้นเสียในปี พ.ศ. 2514 กรรมการตรวจเงินแผ่นดินท่านสุดท้าย คือ นางฤดี จิวลักษณ์ ปัจจุบันดำรงตำแหน่งผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

นอกจากการจัดตั้งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อพัฒนารูปแบบไปสู่ศาลบัญชีเหมือนประเทศฝรั่งเศสแล้ว รัฐบาลในขณะนั้น โดยนายปรีดี พนมยงค์ (หลวงประดิษฐมนูธรรม) มีความประสงค์จะจัดตั้งองค์กรขึ้นประเภทหนึ่งในประเทศไทยเพื่อทำหน้าที่พิจารณาข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน โดยให้มีสภาพเช่นเดียวกับสภาแห่งรัฐ (Conseil d'Etat) ของฝรั่งเศส ดังปรากฏในรายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 30/2476⁴⁶ หลวงประดิษฐมนูธรรม แถลงว่า "เรื่องคณะกรรมการกฤษฎีกานี้เป็นเรื่องที่ค้างมาตั้งแต่รัฐบาลที่ได้ตั้งขึ้นภายหลังพระราชทานรัฐธรรมนูญแล้วว่าจะยกฐานะของกรมร่างกฎหมายให้มีสภาพเป็นศาลปกครองอย่างที่เราได้กระทำมาแล้วหลายประเทศ...."

การจัดตั้งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อพัฒนาไปสู่รูปแบบของศาลบัญชี ส่วนการจัดตั้งคณะกรรมการกฤษฎีกาก็เพื่อพัฒนาไปสู่ศาลปกครองสูงสุดตามแบบอย่างของประเทศฝรั่งเศส เป็นความตั้งใจของรัฐบาลในขณะนั้น และเป็นความชาญฉลาดและมองการณ์ไกลของนายปรีดี พนมยงค์ แต่เป็นที่น่าเสียดายที่ชนรุ่นหลังไม่อาจสืบทอดเจตนารมณ์ได้สำเร็จ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินถูกยกเลิก

⁴⁶ รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ครั้งที่ 30/2476 วันพุธที่ 6 ธันวาคม 2476

ไป ส่วนคณะกรรมการกฤษฎีกายังอยู่ในระหว่างการพัฒนาเพื่อสู่เป้าหมายของความ
เป็นศาลปกครองต่อไป

การตรวจเงินแผ่นดินหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครองตามพระราชบัญญัติการตรวจ
เงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 ถึงปัจจุบัน

การตรวจเงินแผ่นดินของไทยในปัจจุบันเป็นไปตามพระราชบัญญัติการตรวจ
เงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522⁴⁷ เหตุผลในการปรับปรุงระบบการตรวจเงินแผ่นดินจาก
รูปคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมาเป็นรูปแบบสำนักงาน นั้น นายสุวัฒน์ สุทธธรรม
(รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ซึ่งเคยดำรงตำแหน่งประธานคณะกรรมการ
ตรวจเงินแผ่นดินระหว่างปี พ.ศ. 2515 - 2518) ได้ให้เหตุผลว่า กรรมการตรวจ
เงินแผ่นดินซึ่งมีประมาณ 30 ท่านนั้นปฏิบัติหน้าที่อยู่ตามภาคต่าง ๆ การจะเรียกมา
ประชุมเพื่อพิจารณาเรื่องทุจริตแต่ละครั้งทำให้เสียเวลามาก การพิจารณาเรื่อง
ดังกล่าวใช้คณะกรรมการเพียง 5 ท่านก็เพียงพอแล้ว และให้เหตุผลเพิ่มเติมว่า
ผลการดำเนินงานไม่ว่าจะเป็นรูปคณะกรรมการหรือรูปแบบใหม่ก็สามารถทำได้อย่าง
เท่าเทียมกัน⁴⁸

นอกจากการปรับเปลี่ยนโครงสร้างของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินจาก
คณะกรรมการมาเป็นรูปแบบที่มีผู้อำนวยการสำนักงานฯ เป็นผู้รับผิดชอบงานของ
สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเพียงผู้เดียวแล้ว ยังเพิ่มบทบาทการตรวจสอบโดยให้
สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบถึงประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพและ
ความประหยัด ของการใช้จ่ายเงินงบประมาณ และตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากร
นับว่าเป็นการพัฒนาบทบาทของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินของไทยให้สอดคล้องกับ
ปรัชญาสากลว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน⁴⁹

⁴⁷ราชกิจจานุเบกษา (เล่มที่ 96 ตอนที่ 27 วันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2522)

⁴⁸รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติครั้งที่ 62/2521 วันพุธที่ 25
ตุลาคม 2521 (ในขณะนั้นไม่มีสภาผู้แทนราษฎร)

⁴⁹แปลจาก Lima Declaration of Guideline on Auditing
Precepts โดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินใน วารสารการตรวจเงินแผ่นดิน
ปีที่ 1 ฉบับที่ 2, สิงหาคม 2534, หน้า 6

ปัจจุบันการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศต่าง ๆ ส่วนใหญ่การตรวจสอบจะครอบคลุมด้านการเงิน (Financial Audit) การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ (Compliance Audit) และการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) แต่จะแตกต่างกันที่การตรวจสอบจะเน้นไปทางด้านใดมากกว่ากันเท่านั้น การตรวจเงินแผ่นดินในปัจจุบันมีสาระสำคัญ ดังนี้

1. โครงสร้างที่สำคัญ ประกอบด้วย

1.1 สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน มีฐานะเป็นกรมขึ้นตรงต่อนายกรัฐมนตรี มีผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินซึ่งข้าราชการประจำระดับ 11 เทียบเท่าปลัดกระทรวงเป็นหัวหน้าส่วนราชการ⁵⁰ เป็นการจัดองค์กรโดยมีหัวหน้าผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบงานตรวจเงินแผ่นดินของรัฐเพียงผู้เดียว การแต่งตั้งผู้อำนวยการต้องได้รับความเห็นชอบของรัฐสภา การถอดถอนออกจากตำแหน่งเป็นไปตามพระราชบัญญัติข้าราชการโดยฝ่ายบริหาร และไม่ต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาเหมือนเวลาแต่งตั้ง ไม่มีกำหนดระยะเวลาดำรงตำแหน่งแต่สิ้นสุดเมื่อเกษียณอายุ มีเงินค่าตอบแทนเช่นเดียวกับข้าราชการพลเรือนทั่วไป

1.2 ระบบการบริหารงานบุคคลของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นข้าราชการพลเรือน การขยายอัตรากำลังหรือกำหนดตำแหน่งต่าง ๆ ภายในสำนักงานฯ ต้องขึ้นกับสำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน (ก.พ.) ทำให้การปรับปรุงเปลี่ยนแปลงหรือการขอขยายอัตรากำลังข้าราชการของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินไม่ปรับเปลี่ยนไปในทิศทางเดียวกันกับภาระหน้าที่ที่เพิ่มขึ้นทุกปี การพัฒนาบทบาทของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจึงเป็นไปอย่างเชื่องช้า

⁵⁰พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2535 มาตรา 42 (11), และพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2534 มาตรา 34 และมาตรา 37 ราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 109 (31 มีนาคม 2535) หน้า 60 และเล่มที่ 108 (4 กันยายน 2534) หน้า 98

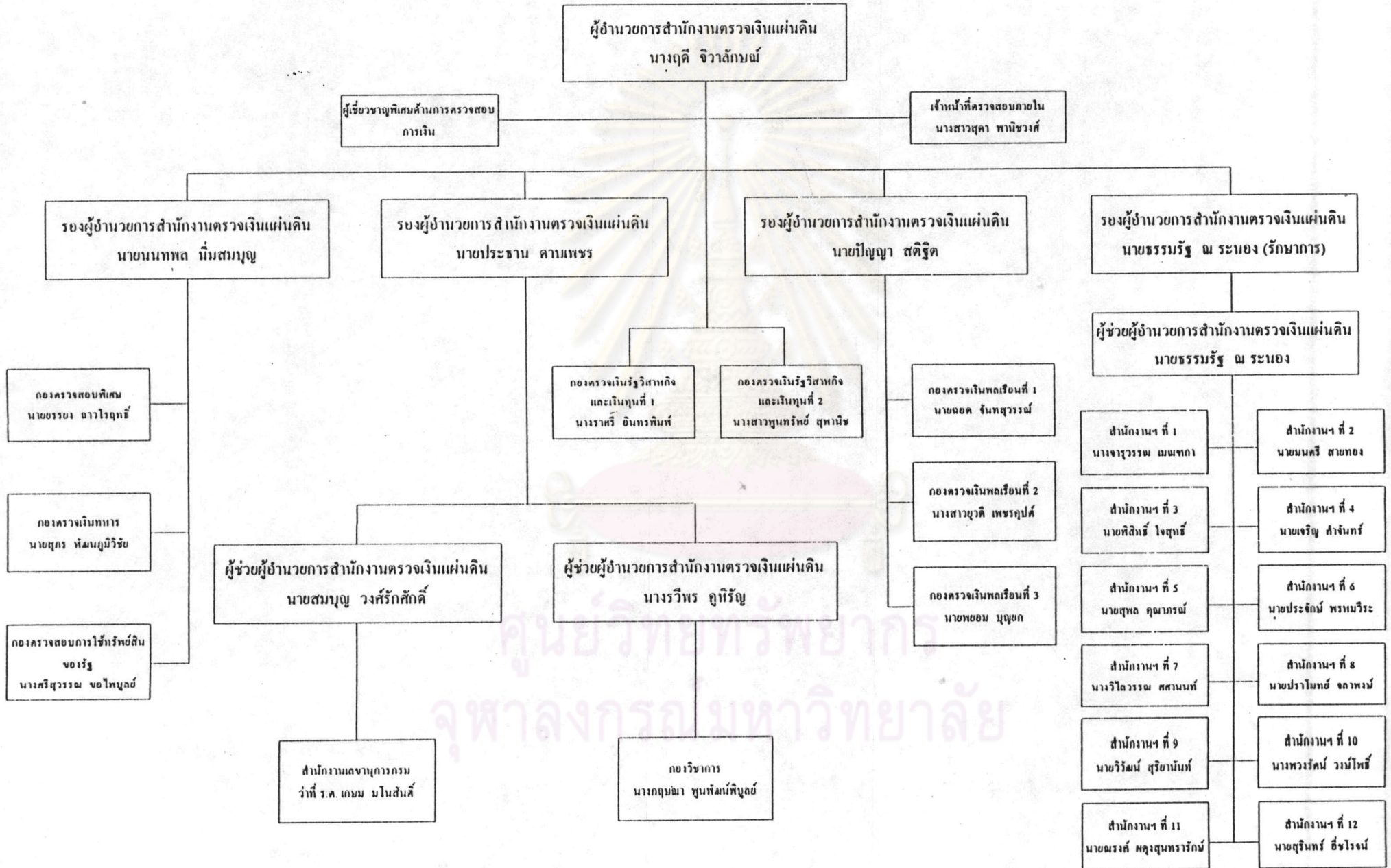
1.3 การจัดทำงบประมาณรายจ่ายของสำนักงานฯ ต้องผ่านการพิจารณาจากสำนักงบประมาณ ซึ่งเป็นหน่วยรับตรวจของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงบประมาณมีอำนาจในการพิจารณา และตัดทอนงบประมาณของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินก่อนเสนอรัฐสภา โดยที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินไม่มีสิทธิชี้แจงต่อคณะกรรมการมาธิการ ทำให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินขาดความเป็นอิสระในการบริหารงานตรวจสอบ

1.4 ปัจจุบันมีการแบ่งส่วนราชการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน ดังนี้⁵¹

- (1) สำนักงานเลขานุการกรม
- (2) กองตรวจเงินทหาร
- (3) กองตรวจเงินพลเรือนที่ 1
- (4) กองตรวจเงินพลเรือนที่ 2
- (5) กองตรวจเงินพลเรือนที่ 3
- (6) กองตรวจเงินรัฐวิสาหกิจและเงินทุนที่ 1
- (7) กองตรวจเงินรัฐวิสาหกิจและเงินทุนที่ 2
- (8) กองตรวจสอบการใช้ทรัพย์สินของรัฐ
- (9) กองตรวจสอบพิเศษ
- (10) กองวิชาการ
- (11) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 1
- (12) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 2
- (13) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 3
- (14) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 4
- (15) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 5
- (16) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 6
- (17) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 7

⁵¹พระราชกฤษฎีกา แบ่งส่วนราชการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2536 มาตรา 4 ราชกิจจานุเบกษา (เล่ม 110 ตอนที่ 207 วันที่ 9 ธันวาคม 2536)

แผนภูมิจำแนกส่วนราชการของสำนักงานตรวจเงิน



- (18) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 8
- (19) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 9
- (20) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 10
- (21) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 11
- (22) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินภูมิภาคที่ 12

2. บทบาท (อำนาจหน้าที่) ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน

2.1 บทบาทในการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายด้านรายจ่าย และด้านรายได้ เป็นการตรวจสอบการรับการจ่ายเงินแผ่นดินว่าเป็นไปตาม กฎหมาย ข้อบังคับ ระเบียบ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่⁵²

งานตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นการตรวจสอบหลังจ่าย และจำแนกออกได้เป็น 2 ระดับ ดังนี้

2.1.1 งานตรวจสอบระดับหน่วยงาน เป็นการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายด้านรายจ่ายและรายได้ของหน่วยรับตรวจ⁵³ รวมถึงการตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินของส่วนราชการ และรัฐวิสาหกิจเพื่อแสดงให้เห็น

⁵²พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ.2522 มาตรา 7(3)

⁵³เรื่องเดียวกัน, มาตรา 4

"หน่วยรับตรวจ" หมายความว่า

- (1) กระทรวง ทบวง กรม หรือส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีฐานะเป็นกระทรวง ทบวงหรือกรม
- (2) หน่วยงานของราชการส่วนภูมิภาค
- (3) หน่วยงานของราชการส่วนท้องถิ่น
- (4) รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณหรือหน่วยงานอื่นของรัฐ
- (5) หน่วยงานอื่นใดที่มีกฎหมายกำหนด หรือนายกรัฐมนตรีสั่งให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ตรวจสอบ

"ผู้รับตรวจ" หมายความว่า หัวหน้าส่วนราชการหรือหัวหน้าหน่วยงานผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติราชการหรือการบริหารของหน่วยรับตรวจ

ถึงผลการปฏิบัติงานในระยะเวลาหนึ่งว่า มีการจ่ายเงินเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ตามกฎหมาย หรือข้อตกลงในการจัดตั้งรัฐวิสาหกิจนั้นหรือไม่ ททรัพย์สินหนี้สินที่แสดงไว้นั้นเป็นไปตามความเป็นจริง ณ วันที่ปิดงบการเงินนั้นเพียงใด

2.1.2 งานตรวจสอบระดับรัฐบาล ในฐานะที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้สอบบัญชีของชาติ คือการตรวจสอบรายงานการเงินของแผ่นดิน⁵⁴ ซึ่งจัดทำขึ้นจากบัญชีการเงินแผ่นดินในความรับผิดชอบกระทรวงการคลัง เมื่อสิ้นปีงบประมาณ กระทรวงการคลังมีหน้าที่รวบรวมงบรายรับรายจ่ายประจำปีงบประมาณขึ้น เมื่อสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบแล้ว ให้ทำรายงานผลการตรวจสอบเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อเสนอรัฐสภา⁵⁵

2.2 บทบาทในการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากร ค่าธรรมเนียมและรายได้อื่น เป็นการตรวจสอบว่าการจัดเก็บรายได้ต่าง ๆ เป็นไปตามกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่⁵⁶ เดิมการควบคุมและการตรวจสอบเกี่ยวกับรายได้ของแผ่นดินเป็นอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจสอบการปฏิบัติเกี่ยวกับการภาษีอากร (กตภ)⁵⁷ ซึ่งถูกยุบไปภายหลังการเกิดเหตุการณ์วันมหาวิปโยค 14 ตุลาคม 2516 และตั้งแต่นั้นมาก็ไม่มีหน่วยงานใดตรวจสอบในเรื่องดังกล่าวอีก จนได้มีการบัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินแต่ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินยังไม่มีอำนาจตรวจสอบการประเมินภาษีอากรและเข้าถึง (access) เอกสารหลักฐานแฟ้มข้อมูลของผู้เสียภาษีรายบุคคลได้ แม้ว่าจะในปัจจุบันรองนายกรัฐมนตรี (นายบุญชู โรจนเสถียร) ได้พยายามเสนอร่างพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดินแห่งรัฐสภา พ.ศ. เพื่อให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจตรวจสอบการประเมินภาษีอากรด้วย เมื่อมีกรณีผิดปกติหรือมีกรณีน่าสงสัยว่าเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีปฏิบัติโดยมิชอบ แต่กระทรวงการคลังไม่

⁵⁴ เรื่องเดียวกัน, มาตรา 7 (1)(2)

⁵⁵ พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502, มาตรา 30

⁵⁶ พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522, มาตรา 7 (4)

⁵⁷ พระราชบัญญัติตรวจสอบการปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีอากรและรายได้อื่นของรัฐ พ.ศ. 2503 ราชกิจจานุเบกษา (ฉบับพิเศษ ตอนที่ 31, 10 เมษายน 2503) หน้า 1 - 25

เห็นด้วยกับการเพิ่มอำนาจตรวจสอบการประเมินภาษีอากรให้เป็นอำนาจของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน โดยให้เหตุผลว่าการประเมินภาษีอากรมีลักษณะ เป็นการใช้ดุลยพินิจ ซึ่งควรเป็นอำนาจของหน่วยจัดเก็บตามขอบเขตที่กฎหมายว่าด้วยภาษีอากรได้บัญญัติไว้ในประเด็นนี้คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 2) มีความเห็นพ้องด้วยกับความเห็นของกระทรวงการคลัง⁵⁸

2.3 บทบาทในการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างและการตรวจสอบสืบสวนกรณีทุจริต เป็นการตรวจสอบสัญญาจัดจ้างและจัดซื้อทรัพย์สินของหน่วยรับตรวจ รวมทั้งการตรวจสอบสืบสวนเรื่องที่มีพฤติการณ์ที่น่าเชื่อว่าทุจริต หรือเรื่องร้องเรียน บัทรสนแท้ หรือข่าวจากสื่อมวลชนที่เป็นเรื่องเกี่ยวกับการเงินหรือทรัพย์สินของทางราชการ

วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบสัญญาจัดซื้อจัดจ้างของหน่วยรับตรวจส่วนหนึ่งเป็นการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งหมายถึงการตรวจสอบขั้นตอนต่าง ๆ ของการจัดซื้อจัดจ้างได้ดำเนินการตามระเบียบ ข้อบังคับหรือมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ วัตถุประสงค์ประการที่สองคือเป็นการตรวจสอบและติดตามผลงานระหว่างทำ ข้อบกพร่องที่ตรวจพบมักเป็นประเด็นที่อาจนำไปสู่การทุจริตได้ เช่น งานก่อสร้างยังไม่แล้วเสร็จตามสัญญาแต่มีการจ่ายเงินให้แก่ผู้รับจ้างไปครบถ้วนแล้ว พฤติการณ์เช่นนี้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจะต้องตรวจสอบหาสาเหตุ และหากน่าเชื่อว่าจะเป็นการทุจริต ก็ดำเนินการตรวจสอบสืบสวนเพื่อรวบรวมพยานหลักฐาน เอกสารแจ้งพนักงานสอบสวนดำเนินคดีต่อไป⁵⁹

ส่วนการพิจารณาและตรวจสอบเรื่องร้องเรียนบัทรสนแท้ หรือข่าวจากสื่อมวลชน ต้องเป็นเรื่องที่อยู่ในขอบเขตอำนาจหน้าที่ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน และเป็นเรื่องเกี่ยวกับการเงินหรือทรัพย์สินของทางราชการ การสอบสวนมี 3 ขั้นตอนใหญ่ ๆ คือ ขั้นแรกเป็นขั้นการพิจารณาเบื้องต้นว่าเรื่อง

⁵⁸สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, บันทึกเรื่องร่างพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดินแห่งรัฐสภา พ.ศ. และร่างพระราชบัญญัติที่เกี่ยวข้อง ลงวันที่ 30 สิงหาคม 2536

⁵⁹พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522, มาตรา 14

ดังกล่าวมีมูลเพียงพอและเป็นไปตามหลักเกณฑ์⁶⁰ การพิจารณาที่กำหนดไว้หรือไม่
 ขั้นตอนที่สอง เป็นขั้นการตรวจสอบสืบสวนเพื่อรวบรวมพยานหลักฐานเอกสารที่เกี่ยวข้อง
 และจัดทำรายงานผลการตรวจสอบเสนอ ขั้นตอนที่สามเป็นขั้นการพิจารณาผล
 การตรวจสอบว่าเรื่องดังกล่าวมีพฤติการณ์น่าเชื่อว่าเป็นการทุจริตหรือไม่

กระบวนการสอบสวนเรื่องที่น่าเชื่อว่าเป็นการทุจริตจะกระทำ
 โดยพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งเป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา⁶¹ พนักงาน
 เจ้าหน้าที่ที่ได้รับการแต่งตั้งโดยผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน⁶² การสอบ
 สืบสวนในแต่ละขั้นตอนไม่มีกฎหมายหรือระเบียบ ข้อบังคับใด ๆ กำหนดให้แล้วเสร็จ
 ภายในเวลากี่วัน⁶³ ขั้นตอนที่สามซึ่งเป็นการวินิจฉัยว่าเรื่องดังกล่าวเป็นกรณีผิด
 ระเบียบหรือมีข้อบกพร่อง หรือเป็นการทุจริตต้องแจ้งพนักงานสอบสวนเพื่อดำเนิน
 คดีต่อไป เป็นอำนาจดุลยพินิจของผู้อำนวยการสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินแต่เพียง
 ผู้เดียว ซึ่งแต่เดิมการวินิจฉัยเรื่องดังกล่าวเป็นอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงิน
 แผ่นดิน⁶⁴

2.4 บทบาทในการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) หรือการตรวจสอบประสิทธิภาพ (Efficiency) ประสิทธิภาพ (Effectiveness) และความประหยัด (Economy) ของการดำเนินงาน

การตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยในอดีต เป็นการตรวจ
 สอบรายจ่ายในรายละเอียด โดยเน้นการตรวจสอบการจ่ายเงินให้เป็นไปตาม
 กฎหมายและระเบียบต่าง ๆ ตรวจสอบเพื่อรับรองงบการเงินของส่วนราชการและ
 รัฐวิสาหกิจ เพื่อแสดงว่าทรัพย์สินและหนี้สินที่แสดงไว้นั้นเป็นความจริง ณ วันใด

⁶⁰ คำสั่งสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินที่ 48/2531 ลงวันที่ 23 มีนาคม
 2531 เรื่องหลักเกณฑ์การพิจารณาบัตรสนเท่ห์และเรื่องภายในหนังสือพิมพ์

⁶¹ พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522, มาตรา 20

⁶² เรื่องเดียวกัน, มาตรา 11

⁶³ คำสั่งสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินที่ 47/2531 ลงวันที่ 23 มีนาคม
 2531 เรื่องการรายงานผลการตรวจสอบสืบสวน

⁶⁴ พระราชบัญญัติว่าด้วยคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476,
 มาตรา 12

วันหนึ่ง การตรวจสอบส่วนใหญ่เน้นความถูกต้องทางการเงินการบัญชีเป็นหลัก เพื่อป้องกันความเสียหายอันจะเกิดขึ้นกับเงินหรือทรัพย์สินของแผ่นดิน

การตรวจสอบในลักษณะดังกล่าว สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน เห็นว่าไม่สามารถแสดงความเห็นได้ว่า การใช้จ่ายเงินของแผ่นดินมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ หรือเป็นไปโดยประหยัดหรือไม่ เป็นเพียงการควบคุมการรับจ่ายเงินแผ่นดินว่าปฏิบัติโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เท่านั้น โดยไม่คำนึงถึงผลได้ที่ได้รับจากการจ่ายเงินงบประมาณนั้นว่ามีประโยชน์มากน้อยเพียงใด ประเทศต่าง ๆ จึงได้พยายามพัฒนาบทบาทให้สถาบันตรวจเงินแผ่นดิน เน้นการตรวจสอบการดำเนินงาน เช่น การตรวจสอบของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของสหรัฐอเมริกา (U.S. General Accounting Office หรือ GAO.) ในระยะแรกเมื่อปี ค.ศ.1921 (พ.ศ.2464) จะเป็นการตรวจสอบรายจ่ายในรายละเอียดว่าการเบิกจ่ายถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือไม่เป็นสำคัญ โดยเน้นการตรวจสอบใบสำคัญจ่าย⁶⁵ แต่ปัจจุบันการตรวจใบสำคัญจ่ายเป็นความรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจทั้งสิ้น GAO. จะตรวจสอบด้านการเงินเพียง 10% ส่วนอีก 90% เป็นการตรวจสอบด้านการดำเนินงานและอื่น ๆ ซึ่งรวมการตรวจสอบผลงานโครงการด้วย⁶⁶

สำหรับประเทศไทย เหตุผลหนึ่งในการตราพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ.2522 ก็คือ รัฐบาลมีเจตนาที่จะตรวจประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของส่วนราชการต่าง ๆ ในการใช้จ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินและประโยชน์ของการใช้เงินงานหรือเนื้องานที่รัฐได้จ่ายเงินไป⁶⁷ หน้าที่ในการตรวจสอบการดำเนินงานหรือการตรวจสอบประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และความประหยัดได้บัญญัติไว้ในมาตรา 7 (3)

⁶⁵The Budget and Accounting Act 1921

⁶⁶รวิพร คูหิรัญ, ความแตกต่างของการตรวจสอบและการประเมินผล, วารสารการตรวจเงินแผ่นดิน ปีที่ 1 ฉบับที่ 2 เดือนเมษายน - มิถุนายน 2537, หน้า 29

⁶⁷รายงานการประชุมสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 62/2531, อ้างแล้ว

ดังนั้น ตั้งแต่ปี พ.ศ.2522 เป็นต้นมา การตรวจสอบการดำเนินงานจึงเป็นนโยบายหนึ่งของสำนักงานควบคู่ไปกับการตรวจสอบด้านการเงิน การปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี จนกระทั่งปี พ.ศ. 2528 ได้มีการแบ่งส่วนราชการใหม่โดยจัดตั้งกองตรวจสอบการใช้ทรัพย์สินของรัฐ⁶⁸ ทำหน้าที่ตรวจสอบการดำเนินงานโครงการ งาน และแผนงานของหน่วยรับตรวจ เป็นหน่วยกลางในการพัฒนารูปแบบการตรวจสอบการดำเนินงาน และประสานงาน กับกองต่าง ๆ เพื่อให้มีระบบการตรวจสอบการดำเนินงานควบคู่ไปกับการตรวจสอบ ด้านการเงินในทุกหน่วยรับตรวจ

ปัจจุบันระบบงบประมาณของประเทศไทยเป็นระบบงบประมาณ แบบแผนงาน - โครงการ (Planning Programming Budgeting System หรือ PPBS) งบประมาณระบบใหม่ตั้งอยู่บนพื้นฐานของผลการปฏิบัติงานหรือความสำเร็จของการใช้จ่ายเงิน มีการวางแผนไว้ก่อนว่าจุดมุ่งหมายของการใช้จ่ายเงิน เพื่ออะไร สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินมีนโยบายให้ความสำคัญกับการประเมินผล แผนงาน เพื่อให้การตรวจสอบสอดคล้องกับระบบงบประมาณแบบแผนงานมากขึ้นและมีนโยบายการให้บริการผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน เพื่อให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพสูงขึ้น ซึ่งปัจจุบันสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินได้ให้บริการของผู้เชี่ยวชาญด้านประเมินผลโครงการจากสถาบันการศึกษาของรัฐ โดยปฏิบัติงานประเมินผลในระดับแผนงาน ร่วมกับเจ้าหน้าที่ตรวจเงินแผ่นดิน

2.5 บทบาทในการรับผิดชอบต่อสาธารณะและส่งเสริมให้หน่วยรับตรวจและข้าราชการเกิดความสำนึกและรับผิดชอบต่อสาธารณะ (Public Accountability) ร่วมกัน เนื่องจากเงินของแผ่นดินส่วนใหญ่เป็นเงินที่จัดเก็บมาจากภาษีอากรของประชาชนทั้งประเทศ ดังนั้นการตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน และ แสดงความเห็นว่าการใช้จ่ายเงินแผ่นดินนั้นเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือเป็นไปตามวัตถุประสงค์โดยประหยัดและได้ผลคุ้มค่าหรือไม่ จึงต้องกระทำอย่างระมัดระวัง และคำนึงถึงความถูกต้องตามมาตรฐาน และวิชาชีพของผู้สอบบัญชี

⁶⁸พระราชกฤษฎีกาแบ่งส่วนราชการ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2528, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 102 ตอนที่ 21 วันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2528



การตรวจสอบบัญชีและการรับรองงบการเงินไม่ว่าจะเป็นระดับหน่วยงานหรือระดับรัฐบาลต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี⁶⁹ การแสดงความเห็นและการรายงานผลการตรวจสอบต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของความถูกต้องและเพื่อประโยชน์สาธารณะอย่างแท้จริง แสดงความรับผิดชอบต่อสาธารณะโดยการรายงานข้อตรวจพบอย่างเปิดเผยตรงตามความจริง⁷⁰ และในฐานะผู้สอบบัญชีของรัฐนอกจากงานตรวจสอบตามอำนาจหน้าที่ที่กฎหมายบัญญัติไว้แล้ว สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินยังต้องมีบทบาทในการส่งเสริมให้หน่วยรับตรวจและข้าราชการ เกิดความสำนึกและรับผิดชอบต่อสาธารณะ (Public Accountability) บทบาทดังกล่าวกระทำได้โดยการแนะนำให้หน่วยรับตรวจและข้าราชการปฏิบัติตามระเบียบแบบแผนของทางราชการอย่างสม่ำเสมอ แม้ว่าการกระทำบางอย่างอาจถูกต้องตามกฎหมายแต่หากไม่เกิดผลดีแก่ส่วนรวมก็เป็นหน้าที่ของสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินจะต้องชี้แนะในทางที่ถูกต้องและเป็นผลดีต่อส่วนรวมมากที่สุดเท่าที่จะทำได้

หากหน่วยรับตรวจและข้าราชการมี Public Accountability แล้ว การควบคุมการใช้จ่ายเงินโดยองค์กรใด ๆ ย่อมหมดความจำเป็นไปเอง

ความเปลี่ยนแปลงในด้านความเป็นอิสระของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินของไทยตั้งแต่เริ่มก่อตั้งออฟฟิศหลวงเมื่อปี พ.ศ.2418 จนถึงปัจจุบัน (พ.ศ.2538)

ผู้เขียนจะกล่าวถึงความ เป็นอิสระของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินของไทยตั้งแต่เริ่มมีการจัดตั้งออฟฟิศหลวงในสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวเมื่อปี พ.ศ.2418 จนถึงปัจจุบัน (พ.ศ.2538)

⁶⁹สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี (พระนคร : พิมพ์ที่บริษัท พี เอ ลีฟวิ่ง จำกัด, 2537)

⁷⁰Benjamin Geist and Nissin Mizrahi, State Audit: Principles and Concepts (State Audit and Accountability , State of Israel ,State Comptroller's Office ,Jerusalem , 1991) P33.

1. พ.ศ. 2418 ในขณะที่ประเทศไทยปกครองโดยระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชพระมหากษัตริย์เป็นผู้มีอำนาจสูงสุดในการปกครองประเทศพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงก่อตั้งออฟฟิศหลวงเพื่อให้เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ควบคุมและตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของแผ่นดินพระองค์ทรงกำหนดให้ออฟฟิศหลวงมีความเป็นอิสระและเป็นกลางอย่างแท้จริง เพราะออฟฟิศหลวงเป็นหน่วยงานที่ขึ้นตรงต่อองค์พระประมุขของประเทศ แม้ว่าพระองค์จะทรงมีภาระกิจมากมายหลายประการแต่ทรงตระหนักถึงความเป็นอิสระของหน่วยงานที่ทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของแผ่นดิน จึงทรงรับภาระควบคุมด้วยพระองค์เอง โดยไม่ให้อยู่ภายใต้บังคับบัญชาของหน่วยงานใดทั้งสิ้น

หลักความเป็นอิสระของหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของแผ่นดินที่พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงวางรากฐานไว้เมื่อครั้งกระนั้นแม้เวลาจะล่วงเลยมานานกว่า 100 ปี แล้วก็ตาม ก็ยังคงเป็นหลักสากลที่นานาประเทศถือปฏิบัติอยู่จนถึงทุกวันนี้

2. พ.ศ. 2433 ได้มีการยกเลิกออฟฟิศหลวงและจัดตั้งกรมตรวจขึ้นแทนมีฐานะเป็นกรมในกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ ความเป็นอิสระของกรมตรวจลดลงกว่าเดิมเพราะการรายงานผลการตรวจ การใช้คนใช้เงินเท่าไรต้องเสนอต่อเสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติทุกครั้ง เสนาบดีจะรายงานให้พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวทราบอีกทอดหนึ่ง การเข้าตรวจบัญชีรายรับรายจ่ายเงินของกรมต่างกระทรวงต้องขออนุญาตต่อเสนาบดี กระทรวงนั้น ๆ ก่อน

แม้ว่ากรมตรวจจะมีได้เป็นหน่วยงานขึ้นตรงต่อพระประมุขของประเทศ เช่นออฟฟิศหลวงก็ตาม แต่พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวยังคงยึดหลักความเป็นอิสระของหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจสอบและควบคุมการใช้จ่ายเงินของแผ่นดินอย่างไม่เปลี่ยนแปลง เพราะพระราชบัญญัติกรมตรวจสิบหกมาตรา มาตรา 15 ได้บัญญัติอนุญาตให้อธิบดีกรมตรวจสามารถนำความขึ้นกราบบังคมทูลพระกรุณาได้หากอธิบดีกรมตรวจได้ยื่นรายงานข้อผิดพลาดที่ตรวจพบต่อเสนาบดีกระทรวงพระคลังแล้ว เสนาบดีฯ มิได้ต่อว่าหรือมิได้จัดการอันใดต่อไป

3. พ.ศ. 2458 รัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงเปลี่ยนนามกรมตรวจและกรมสารบัญชีเป็นกรมบัญชีกลางและจัดตั้งกรมตรวจเงิน

แผ่นดินเป็นกรมหนึ่งในกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ เช่นเดิมแต่มีอำนาจเพิ่มขึ้นกว่าเดิมเล็กน้อยในกรณีเข้าตรวจกรมต่างกระทรวงไม่ต้องขออนุญาตเสนาบดีกระทรวงนั้น ๆ แต่ความเป็นอิสระลดลงกว่าเดิม เพราะการตรวจไม่มีโอกาสรายงานหรือเสนอเรื่องราวใด ๆ ต่อผู้มีอำนาจสูงสุดในการปกครองประเทศได้เลย ต้องเสนอรายงานและเรื่องราวต่อเสนาบดีพระคลังมหาสมบัติ และไม่มีกฎหมายกำหนดให้เสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติต้องทูลเกล้าถวายรายงานแก่พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวให้ทรงทราบ

4. พ.ศ. 2469 รัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว รัชกาลที่ 7 พระองค์ต้องทรงลดจำนวนข้าราชการ ยุบ รวม และยกเลิกบางหน่วยงาน เพราะประเทศกำลังประสบปัญหาด้านเศรษฐกิจตกต่ำอย่างรุนแรง กรมตรวจเงินแผ่นดินถูกลดฐานะลงเป็นเพียงหน่วยงานหนึ่งในกรมบัญชีกลาง เท่านั้น ทำหน้าที่เหมือนผู้ตรวจสอบภายในของกรมบัญชีกลาง ขาดความเป็นอิสระทั้งด้านการเงินและด้านบุคคล และไม่มีโอกาสกราบทูลถวายรายงานต่อพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวได้โดยตรง

5. พ.ศ. 2475 ยังคงอยู่ในรัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว รัชกาลที่ 7 เป็นช่วงหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครองเป็นระบอบประชาธิปไตย โดยมีพระมหากษัตริย์เป็นประมุขตามอย่างนานาประเทศได้มีการยกฐานะหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดินเป็นหน่วยงานอิสระแยกออกจากกรมบัญชีกลางสังกัดคณะกรรมการราษฎร นับว่าเป็นการคืนความเป็นอิสระให้แก่กรมตรวจเงินแผ่นดินอีกครั้ง เพราะในขณะนั้นคณะกรรมการราษฎรเป็นคณะบุคคลที่มีอำนาจสูงสุดในการปกครองประเทศ

หากเปรียบเทียบความเป็นอิสระของกรมตรวจเงินแผ่นดินกับออฟฟิศหลวงในสมัยรัชกาลที่ 5 ผู้เขียนคิดว่าน่าจะใกล้เคียงกันทีเดียว นับว่าเป็นนิมิตหมายที่ดีที่คณะกรรมการราษฎรมีเจตนาจะให้กรมตรวจเงินแผ่นดินเป็นหน่วยงานอิสระ เช่นที่เป็นอยู่ในนานาประเทศ

6. พ.ศ. 2476 เมื่อจัดตั้งรัฐบาลเพื่อบริหารประเทศเป็นที่เรียบร้อยแล้ว จึงมีกฎหมายจัดตั้งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (ค.ต.ง.) ทำหน้าที่ตรวจ

สอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน สังกัดสำนักนายกรัฐมนตรี ความเป็นอิสระของหน่วยงาน
 ที่ทำหน้าที่ตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของแผ่นดินลดลงกว่าเดิมอีกครั้งทั้งๆ ที่ครั้งแรก
 คณะกรรมการราษฎรเข้าบริหารประเทศมีเจตนาจะยกฐานะหน่วยงานที่ทำหน้าที่ตรวจ
 สอบการใช้จ่ายเงินของแผ่นดินให้เป็นหน่วยงานอิสระ แต่กลับไม่ทำโดยอ้างว่ายังไม่
 พร้อมต่อไปภายหน้าถ้าเห็นว่าการตรวจเงินแผ่นดินมีคนพอแล้ว จะยกฐานะให้มีความ
 เป็นอิสระเหมือนประเทศอื่น ๆ

7. พ.ศ. 2515 ถึง ปัจจุบัน มีประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 216 วันที่
 29 กันยายน 2515 กำหนดให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน เป็นหน่วยงานอิสระ
 ขึ้นตรงต่อนายกรัฐมนตรี ซึ่งเป็นประมุขของฝ่ายบริหาร ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2515 จนถึง
 ปัจจุบัน แต่ในทางปฏิบัติไม่เคยปรากฏว่ามีนายกรัฐมนตรีท่านใดควบคุมกำกับ และ
 ดูแลสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินด้วยตนเอง ส่วนใหญ่จะมอบหมายให้รองนายกรัฐ-
 มন্ত্রী หรือรัฐมนตรีประจำสำนักนายกรัฐมนตรีรับผิดชอบควบคุม กำกับ และดูแล
 แทน สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน จึงไม่ต่างอะไรกับหน่วยงานหนึ่งในสังกัดสำนัก
 นายกรัฐมนตรีนั่นเอง สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินอาจถูกแทรกแซงโดยเงื่อนไขทาง
 การเมืองได้โดยง่าย ปัจจุบันจึงไม่อาจกล่าวได้ว่าสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินมี
 ความเป็นอิสระ

ผู้เขียนมีความเห็นว่า ความเป็นอิสระของหน่วยงานที่ทำหน้าที่ใน
 การตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดินของประเทศไทยเริ่มจากมีความเป็นอิสระมาก
 แล้วค่อยๆ ลดลง เมื่อประเทศเข้าสู่การปกครองระบอบประชาธิปไตย ดูเหมือนว่า
 ผู้ปกครองประเทศจะตระหนักถึงความสำคัญของความเป็นอิสระของหน่วยงานดังกล่าว
 อยู่เพียงระยะเวลาสั้น ๆ เท่านั้น ความมุ่งมั่นที่จะให้สถาบันตรวจเงินแผ่นดินเป็น
 หน่วยงานอิสระมิได้รับการปฏิบัติอย่างต่อเนื่อง แม้แต่รัฐบาลชุดปัจจุบัน ซึ่งก่อน
 เข้าบริหารประเทศได้แถลงนโยบายต่อรัฐสภาเมื่อวันที่ 21 ตุลาคม 2535 ว่าจะ
 ปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน เพื่อให้รัฐสภามีบทบาทมากขึ้นใน
 การตรวจสอบการรับจ่ายเงินแผ่นดิน และหลังเข้ารับตำแหน่งนายกรัฐมนตรีได้
 ประกาศกับสื่อมวลชนของรัฐว่าจะโอนสำนักงานตรวจเงินแผ่นดินไปสังกัดรัฐสภา
 เนื่องจากมีความพร้อมมากเมื่อเทียบกับ ป.ป.บ. แต่เมื่อ ท่านรองนายกรัฐมนตรี
 (นายบุญชู โรจนเสถียร) เสนอร่างพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดินแห่งรัฐสภา
 พ.ศ. โดยให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเป็นหน่วยงานขึ้นกับรัฐสภา

คณะรัฐมนตรีกลับมามีมติไม่เห็นด้วย และยืนยันให้สถาบันตรวจเงินแผ่นดินของไทย เป็นหน่วยงานที่ขึ้นกับฝ่ายบริหารเช่นเดิม

การมีกฎหมายกำหนดให้สถาบันตรวจเงินแผ่นดินเป็นหน่วยงานอิสระ อยู่ในบังคับบัญชาของนายกรัฐมนตรีแต่เพียงผู้เดียวนั้น เป็นเพียงภาพลวงตา ให้ดู เสมือนว่าสถาบันตรวจเงินแผ่นดินของไทยมีความเป็นอิสระ แต่แท้ที่จริงแล้วสถานะ ของสถาบันตรวจเงินแผ่นดินของไทยที่เป็นอยู่ในปัจจุบันนี้ นักการเมืองและผู้บริหาร ประเทศต่างรู้แก่ใจดีว่าขาดความเป็นอิสระ และอาจถูกแทรกแซงโดยเงื่อนไขทางการเมืองได้ไม่ยากนัก



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย