

การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Auditing)
แนวทางป้องกันการคอร์รัปชันการรั่วไหล
และการสูญเสียเงินในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน

โดย

นายประจักษ์ บุญยัง
ผู้ตรวจเงินแผ่นดิน 1
สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

นักศึกษาวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร
หลักสูตรการป้องกันราชอาณาจักร รุ่นที่ 57
ประจำปีการศึกษา พุทธศักราช 2557 – 2558

บทคัดย่อ

เรื่อง การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Auditing) : แนวทางป้องกันการทุจริต คอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน

ลักษณะวิชา การเมือง

ผู้วิจัย นายประจักษ์ บุญยัง หลักสูตร วปอ. รุ่นที่ 57

การวิจัยเรื่องนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์สภาพปัญหา สาเหตุของการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน ศึกษาหลักการ แนวคิดและทฤษฎีการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) ของในและต่างประเทศ และเสนอแนะแนวทางในการตรวจสอบเชิงป้องกันในการลดการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ ซึ่งผลการวิจัยพบว่า ตามกฎหมายการตรวจเงินแผ่นดินในหลายประเทศกำหนดให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) เช่น องค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษ อิตาลี บราซิล และนิวซีแลนด์ เป็นต้น ซึ่งได้ดำเนินการในรูปแบบที่แตกต่างกัน สำหรับการตรวจสอบเชิงป้องกันของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไทย ตามกฎหมายก็ให้อำนาจหน้าที่ไว้บางส่วนแต่ยังไม่ชัดเจน และจากการศึกษาและสำรวจความคิดเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิและหน่วยรับตรวจพบว่า ส่วนใหญ่เห็นด้วยที่จะให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่ตรวจสอบในเชิงป้องกันก่อนการดำเนินงานหรือจ่ายเงินอย่างจริงจัง จะช่วยให้ป้องกันหรือลดการทุจริตคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินได้อย่างมาก โดยเฉพาะในกระบวนการจัดซื้อจัดจ้าง แต่ต้องไม่ทำให้การดำเนินงานของหน่วยงานต่างๆ และการใช้จ่ายเงินล่าช้า

แนวทางการดำเนินการใช้มาตรการการตรวจสอบเชิงป้องกันให้มีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลนั้น ควรระบุอำนาจหน้าที่ไว้ในกฎหมายให้ชัดเจนเช่นในต่างประเทศ รวมไปถึงการพัฒนาบุคลากร แนวทางและวิธีการตรวจสอบ ระบบฐานข้อมูลต่างๆ ให้มีความพร้อมที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

.....

คำนำ

เอกสารวิจัย เรื่อง “การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Auditing) : แนวทางป้องกันการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน” นี้ เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร การป้องกันราชอาณาจักร รุ่นที่ 57 ประจำปีการศึกษา พุทธศักราช 2557 – 2558 ซึ่งผู้วิจัยได้เห็นถึงสภาพปัญหาของการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินซึ่งมีได้เกิดกับประเทศไทยแต่เพียงประเทศเดียว ได้เกิดกับประเทศต่างๆ ทั้งที่พัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนา สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในบางประเทศ ได้มีการปรับบทบาท และอำนาจหน้าที่ของตนเองเพื่อลดความเสี่ยง หรือปริมาณของสภาพปัญหาดังกล่าวเพื่อให้การตรวจสอบการใช้จ่ายเงินเกิดประสิทธิผลในการป้องกันการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินมากขึ้น โดยใช้แนวทางในการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Auditing) ผู้วิจัยในฐานะที่ปฏิบัติงานในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งมีหน้าที่โดยตรงในการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน จึงสนใจศึกษาเกี่ยวกับหลักการตรวจเงินแผ่นดิน แนวคิดและทฤษฎีการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) รวมทั้งประสบการณ์ในต่างประเทศมาปรับใช้ในประเทศไทย เพื่อป้องกันการทุจริตคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าอย่างยั่งยืนต่อไป

ผู้วิจัยหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกสารวิจัยฉบับนี้จะเป็นประโยชน์และมีคุณค่าต่อสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินและผู้สนใจที่จะนำไปประยุกต์ใช้ หรือศึกษาค้นคว้าหรือวิจัยให้เกิดการพัฒนาองค์ความรู้ให้ดียิ่งขึ้นไป โดยเฉพาะเรื่องวิธีการ เทคนิคในการตรวจสอบ

(นายประจักษ์ บุญยัง)

นักศึกษาวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร

หลักสูตร วปอ. รุ่นที่ 57

ผู้วิจัย

กิตติกรรมประกาศ

เอกสารวิจัย เรื่อง “การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Auditing) : แนวทางป้องกันการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน” ลักษณะวิชา การเมืองของนายประจักษ์ บุญยัง เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร การป้องกันราชอาณาจักร รุ่นที่ 57 ประจำปีการศึกษา พุทธศักราช ๒๕๕๗ – ๒๕๕๘

เอกสารวิจัยเรื่องนี้สำเร็จลุล่วงได้อย่างเรียบร้อย โดยได้รับการให้คำปรึกษาจากพลตรี สรานวัตร ประดิษฐพงษ์ ที่ปรึกษาวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร ซึ่งเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาและอาจารย์ผู้ควบคุมการทำวิจัย ได้กรุณาสละเวลาให้คำปรึกษา ข้อชี้แนะ ข้อแนะนำ และข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ต่อการทำเอกสารวิจัยที่ได้ให้ความคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ในการทำเอกสารวิจัย ตลอดจนให้คำแนะนำในการปรับปรุงแก้ไขงานวิจัยฉบับนี้ให้ถูกต้องและสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกสารวิจัยฉบับนี้จักเป็นประโยชน์และมีคุณค่าต่อผู้สนใจเพื่อการศึกษาค้นคว้าและพัฒนาความรู้ต่อไป คุณค่าความดีของเอกสารวิจัยฉบับนี้ หากเอกสารวิจัยฉบับนี้มีข้อผิดพลาดประการใด ผู้วิจัยขอนอมนับไว้แต่เพียงผู้เดียวและขออภัยไว้ ณ ที่นี้

(นายประจักษ์ บุญยัง)

นักศึกษาวิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร

หลักสูตร วปอ. รุ่นที่ ๕๗

ผู้วิจัย

สารบัญ

บทคัดย่อ	ก
คำนำ	ข
กิตติกรรมประกาศ	ค
สารบัญ	ง
บทที่ 1 บทนำ	
ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
วัตถุประสงค์ของการวิจัย	2
ขอบเขตของการวิจัย	2
วิธีดำเนินการวิจัย	2
ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย	3
คำจำกัดความ	3
บทที่ 2 แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	
หลักการทั่วไปของการตรวจเงินแผ่นดิน	5
แนวคิดและทฤษฎีการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit)	9
การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) ในต่างประเทศ	11
การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน	23
งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	25
กฎหมายที่เกี่ยวข้อง	25
สรุป	26
บทที่ 3 สภาพปัญหา สาเหตุของการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงิน	
การทุจริตคอร์รัปชัน	27
การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน	32
สรุป	

บทที่ 4	แนวทางการป้องกันการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการ ใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยใช้การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Auditing)	
	แนวคิดของผู้ทรงคุณวุฒิและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง	37
	แนวทางการป้องกันการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่า ในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินของต่างประเทศ	40
	วิเคราะห์จุดอ่อนในระบบการตรวจสอบในปัจจุบันและแนวทางที่เหมาะสม สำหรับสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไทย	46
	สรุป	66
บทที่ 5	บทสรุปและข้อเสนอแนะ	
	บทสรุป	68
	ข้อเสนอแนะ	70
	บรรณานุกรม	73
	ประวัติผู้วิจัย	

บทที่ 1

บทนำ

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบัน การใช้จ่ายเงินแผ่นดินของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ และหน่วยงานของรัฐ ประเภทต่างๆ มีการรั่วไหลและการสูญเปล่าจำนวนมาก จะเห็นได้จากผลการตรวจสอบของสำนักงาน การตรวจเงินแผ่นดินหรือหน่วยงานตรวจสอบอื่นที่ผ่านมา มีข้อตรวจพบที่แสดงถึงความเสียหาย ความสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินเพิ่มขึ้นทุกปี เช่น ตั้งแต่ปีงบประมาณ 2550 – 2553 สำนักงานการ ตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบพบว่ามีมูลค่าความเสียหาย ความสูญเสียหรือความสูญเปล่า มากถึง 146,435.13 ล้านบาท ซึ่งมูลเหตุส่วนใหญ่มาจาก การทุจริตคอร์รัปชัน การดำเนินการที่ไม่เป็นไปตาม กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่กำหนดจนทำให้ทางราชการเสียหาย ตลอดจนการดำเนินการที่ขาดการ วางแผน การเตรียมการ การบริหารจัดการที่ดี ส่งผลให้เกิดความสูญเปล่าในการดำเนินงานตาม โครงการต่างๆ ผลการตรวจสอบที่แสดงถึงความผิดพลาด บกพร่องดังกล่าว สำนักงานการตรวจเงิน แผ่นดินได้แจ้งหรือส่งต่อให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องไปดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ เช่น กรณีพบว่าทุจริต ก็ส่งสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติดำเนินการต่อไป กรณีที่ ก่อสร้างเสร็จแล้วไม่มีการใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินดังกล่าว หรือกรณีเบิกจ่ายไปไม่ถูกต้องก็ส่งให้ หน่วยงานเรียกเงินคืน ขึ้นตอนหรือกระบวนการในแต่ละกรณีใช้เวลาดำเนินการนานมาก ด้วยแนวทางการ ตรวจสอบหลักที่ดำเนินการในปัจจุบันยังคงเป็นการตรวจสอบหลังจากการใช้จ่ายเงินหรือหลังจาก การดำเนินงาน (Post Audit)

สภาพปัญหาดังกล่าวข้างต้นมิได้เกิดกับประเทศไทยแต่เพียงประเทศเดียว ได้เกิดกับ ประเทศต่างๆ ทั้งที่พัฒนาแล้วและประเทศกำลังพัฒนา สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในบางประเทศ ได้มีการปรับบทบาท และอำนาจหน้าที่ของตนเองเพื่อลดความเสี่ยง หรือปริมาณของสภาพปัญหา ดังกล่าวเพื่อให้การตรวจสอบการใช้จ่ายเงินเกิดประสิทธิผลในการป้องกันการคอร์รัปชัน การรั่วไหล และการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินมากขึ้น โดยใช้แนวทางในการตรวจสอบเชิงป้องกัน

(Preventive Auditing) เช่น สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทย อิตาลี บราซิล เป็นต้น

ผู้วิจัยในฐานะที่ดำรงตำแหน่งผู้ตรวจเงินแผ่นดิน 1 สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งมีหน้าที่โดยตรงในการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน จึงสนใจศึกษาเกี่ยวกับหลักการตรวจเงินแผ่นดิน แนวคิดและทฤษฎีการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) รวมทั้งประสบการณ์ในต่างประเทศ มาปรับใช้ในประเทศไทย เพื่อป้องกันการทุจริตคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าอย่างยั่งยืนต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อวิเคราะห์สภาพปัญหา สาเหตุของการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่า
2. เพื่อศึกษาหลักการ แนวคิดและทฤษฎีการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) ของในและต่างประเทศ
3. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการตรวจสอบเชิงป้องกันในการลดการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน

ขอบเขตของการวิจัย

เน้นใช้ข้อมูลจากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นข้อมูลหลัก

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยมีการดำเนินการดังนี้

1. ศึกษาวิเคราะห์สภาพปัญหา สาเหตุของการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินจากเอกสารทางวิชาการ บทความการเสนอความเห็นขององค์กรต่างๆ การสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิที่เกี่ยวข้อง
2. ศึกษาหลักการ แนวคิดและทฤษฎีการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) รวมทั้งประสบการณ์ในต่างประเทศจากเอกสารที่เป็นหนังสือ มาตรฐานการตรวจสอบขององค์กรระหว่างประเทศด้านการตรวจสอบ เว็บไซต์ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินประเทศต่างๆ

3. ประมวล วิเคราะห์ และสังเคราะห์ข้อมูลที่ได้ตามข้อ 1 และ 2 เพื่อกำหนดมาตรการหรือแนวทางในการใช้การตรวจสอบเชิงป้องกันในการลดการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน ที่สามารถดำเนินการได้จริงในทางปฏิบัติสำหรับประเทศไทย

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย

1. ได้รับทราบสภาพปัญหา สาเหตุของการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน
2. ได้รับทราบหลักการ แนวคิดและทฤษฎีการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) ของในและต่างประเทศ
3. ได้แนวทางในการตรวจสอบเชิงป้องกันในการลดการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน

คำจำกัดความ

การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Auditing) หมายถึง การตรวจสอบการดำเนินงานของหน่วยงานในทุกๆด้านเพื่อให้เกิดการพิจารณาทบทวนว่าได้ดำเนินการไปอย่างถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง มีความเหมาะสม คุ่มค่าแล้ว เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการรั่วไหล การสูญเสียและการสูญเปล่า ตลอดจนการทุจริตคอร์รัปชันในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน

การตรวจสอบก่อนการใช้จ่ายเงิน (Pre Audit) หมายถึง การตรวจสอบรายการเบิกจ่ายเงินพร้อมเอกสารหลักฐานในการเบิกจ่ายว่าถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และวิธีการปฏิบัติหรือไม่ ก่อนการเบิกจ่ายเงิน

การตรวจสอบหลังการใช้จ่ายเงิน (Post Audit) หมายถึง การตรวจสอบรายการเบิกจ่ายเงินพร้อมเอกสารหลักฐานในการเบิกจ่ายว่าถูกต้องตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และวิธีการปฏิบัติหรือไม่ หลังจากเบิกจ่ายเงินไปแล้ว

การทุจริตคอร์รัปชัน หมายถึง การดำเนินการหรือไม่ดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ เพื่อแสวงหาประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายสำหรับตนเองหรือผู้อื่น

การรั่วไหลของเงินแผ่นดิน หมายถึง สถานการณ์ที่การจ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินไปเกินกว่าราคาที่ควรจะเป็น การจ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินไปโดยที่รายการนั้น ๆ ไม่สามารถจ่ายได้ เช่น การจัดซื้อจัดจ้างในราคาแพงเกินเป็นจริง เงินส่วนต่างเราถือว่าเป็นเงินที่รั่วไหล การจ่ายเงินโดยที่ไม่สามารถเบิกจ่ายได้ กรณีนี้เราถือว่ารั่วไหลทั้งหมด

การสูญเสียหรือสูญเปล่าของเงินแผ่นดิน หมายถึง กรณีที่ไม่ได้มีการใช้ประโยชน์หรือไม่ได้รับประโยชน์จากการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน เช่น สภากวีสดู ครุภัณฑ์ สิ่งก่อสร้างที่ดำเนินการแล้วไม่ได้ใช้ประโยชน์

.....

บทที่ 2

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

หลักการทั่วไปของการตรวจเงินแผ่นดิน

คำว่า “เงินแผ่นดิน” ไม่ได้นิยามไว้ในกฎหมายใดไว้เฉพาะ อย่างไรก็ตามพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวเคยให้พระบรมราชโองการแก่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ณ พระตำหนักจิตรลดารโหฐาน เมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2542 โดยมีความตอนหนึ่งว่า “เงินแผ่นดินนั้นคือเงินของประชาชนทั้งชาติ” และคำว่า “เงินแผ่นดิน” ยังได้ปรากฏในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พุทธศักราช 2550) มาตรา 169 วรรคหนึ่ง “การจ่ายเงินแผ่นดินจะกระทำได้อีกเฉพาะที่ได้อนุญาตไว้ในกฎหมายงบประมาณ หรือกฎหมายว่าด้วยงบประมาณรายจ่าย กฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ กฎหมายเกี่ยวกับการโอนงบประมาณ หรือกฎหมายว่าด้วยเงินคงคลัง เว้นแต่ในกรณีจำเป็นเร่งด่วน รัฐบาลจะจ่ายไปก่อนก็ได้ แต่ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายบัญญัติ ในกรณีเช่นนี้ต้องตั้งงบประมาณรายจ่ายเพื่อชดใช้เงินคงคลังในพระราชบัญญัติโอนเงินงบประมาณรายจ่ายพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายเพิ่มเติม หรือพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณถัดไป ทั้งนี้ให้กำหนดแหล่งที่มาของรายได้เพื่อชดใช้รายจ่ายที่ได้ใช้เงินคงคลังจ่ายไปก่อนแล้วด้วย” ตามความหมายของมาตรานี้ “เงินแผ่นดิน” จึงมีความหมายและนัยตามข้อเท็จจริงที่กว้างและไม่ได้รวมถึง เงินงบประมาณ เงินคงคลังเท่านั้น เงินนอกงบประมาณประเภทต่างๆ ที่มีได้เป็นเงินคงคลังก็เป็นเงินแผ่นดินด้วย เพราะจะต้องมีการตั้งงบประมาณรายจ่ายเพื่อชดใช้เงินคงคลัง และต้องกำหนดแหล่งที่มาของรายได้เพื่อชดใช้รายจ่ายที่ได้ใช้เงินคงคลังไปก่อนแล้วด้วย¹ ดังนั้น เงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ และเงินคงคลัง จึงเป็นเงินแผ่นดิน และเงินแผ่นดินยังรวมถึงเงินรายได้แผ่นดินที่หน่วยงานต่างๆ ข้างต้นได้จัดเก็บหรือรับไว้เป็นกรรมสิทธิ์ตามความชอบธรรม และเงินนอกงบประมาณ ซึ่งรวมถึงเงินกู้ทุกประเภทที่ไม่ได้นำส่งเป็นเงินคงคลังรวมถึงเงินคงคลังด้วย

¹ปรีชา สุวรรณทัต, วิชาธรรมศาสตร์ว่าด้วยการคลัง, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554), หน้า 145 - 146.

นอกจากนี้ในนิยามคำว่า “ตรวจสอบ” ในบททั่วไปตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มีความหมายว่า “การตรวจบัญชี ตรวจสอบ การรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจที่ได้มาจากเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ เงินกู้ เงินอุดหนุน เงินบริจาค และเงินช่วยเหลือจากแหล่งในประเทศหรือต่างประเทศอันเนื่องมาจากการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย หรือตามวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ ทั้งนี้ ไม่ว่าเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ หรือผลประโยชน์ดังกล่าวจะเป็นของหน่วยรับตรวจหรือหน่วยรับตรวจมีอำนาจ หรือสิทธิในการใช้จ่าย หรือใช้ประโยชน์...” ประกอบมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินสากล ISSAI X และ ISSAI 100 ข้อ 20² ได้กล่าวถึงหน้าที่ตรวจสอบ public resources ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งคำว่า “public resources” มีความหมายโดยนัยถึงเงิน ทรัพย์สิน ทรัพยากร ผลประโยชน์ที่เป็นของส่วนรวมหรือสาธารณะ ดังนั้น เมื่อพิจารณาความหมายของคำว่า “เงินแผ่นดิน” จึงมีความหมายที่กว้าง ไม่ได้รวมถึงเงินแต่เพียงอย่างเดียว ยังรวมถึงสิทธิ ทรัพย์สิน และผลประโยชน์อื่นๆของหน่วยรับตรวจด้วย และไม่ว่าเงินต่างๆจะได้อามาโดยทางใด เช่น เงินกู้ จะนำเงินนั้นส่งคลังหรือไม่ประการใด หากเป็นเงินทั้งปวงที่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานดังกล่าวข้างต้นแล้ว ก็ถือว่าเป็นเงินแผ่นดินทั้งสิ้น

หลักการตรวจสอบและควบคุมการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน แสดงถึงความสัมพันธ์ระหว่างฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติ โดยฝ่ายบริหารมีหน้าที่และความรับผิดชอบในด้านการบริหารจัดการงบประมาณต่อฝ่ายนิติบัญญัติ และมีหน้าที่รับผิดชอบในการบริหารจัดการงบประมาณให้เป็นโดยถูกต้อง มีประสิทธิภาพบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ นอกจากนี้การดำเนินการของฝ่ายบริหารจะต้องมีองค์กรภายนอกเข้ามามีบทบาทให้การตรวจสอบการดำเนินการทางงบประมาณของฝ่ายบริหารด้วย เพื่อให้ระบบการตรวจสอบและควบคุมการใช้จ่ายเงินงบประมาณมีความรัดกุม ลดความสูญเสียทางงบประมาณ และยังเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในทางงบประมาณ เพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะชนและยังเป็นการแสดงความโปร่งใสถึงหลักการการตรวจสอบได้ของรัฐตามหลักนิติรัฐอีกด้วย

หลักการตรวจสอบของประเทศไทย อาจแบ่งการตรวจสอบออกเป็น 2 ช่วง คือ (1) การตรวจสอบโดยฝ่ายนิติบัญญัติในช่วงก่อนการใช้งบประมาณ และ (2) การตรวจสอบภายหลังการนำ

²มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินสากล ISSAI X The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – Making a Difference to the Lives of Citizens และ ISSAI 100 Fundamental Principles of Public Sector Auditing ข้อ 20

งบประมาณไปใช้ การตรวจสอบในกรณีแรกเกี่ยวข้องกับหน้าที่ฝ่ายบริหารมีหน้าที่ต้องจัดเตรียมร่างงบประมาณเพื่อเสนอให้ฝ่ายนิติบัญญัติพิจารณา ส่วนกรณีที่สองเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ฝ่ายบริหารต้องจัดทำเมื่อได้นำงบประมาณไปใช้ นอกจากนี้อาจจะพิจารณาในแง่ขององค์กรการตรวจสอบ ก็อาจแบ่งรูปแบบการตรวจสอบได้ 2 รูปแบบ คือ (1) การตรวจสอบภายในฝ่ายบริหาร และ (2) การตรวจสอบโดยองค์กรภายนอก

โดยสามารถแยกพิจารณาของช่วงเวลาในการใช้งบประมาณเป็น 2 ช่วงเวลาดังนี้

ช่วงเวลาแรก การตรวจสอบก่อนการใช้งบประมาณ

อาจแบ่งช่วงการตรวจสอบดังกล่าวได้ 2 ช่วง คือ ในขั้นตอนจัดเตรียมงบประมาณซึ่งเป็นหน้าที่ของฝ่ายบริหาร ส่วนในขั้นตอนการอนุมัติงบประมาณเป็นหน้าที่ของฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งได้กระทำในชั้นกรรมาธิการ และการแปรญัตติของกฎหมายงบประมาณรายจ่ายในรัฐสภา

ช่วงเวลาที่สอง การตรวจสอบภายหลังการนำงบประมาณไปใช้

กระทำได้ทั้งในส่วนฝ่ายบริหารเอง โดยการติดตามและประเมินผลการดำเนินการตามแผนงาน งาน โครงการที่ได้จัดทำขึ้น หรือโดยองค์กรตรวจสอบภายนอก ได้แก่ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตรวจสอบการรับ การจ่ายเงินของหน่วยงานต่างๆ และการตรวจสอบประสิทธิภาพประสิทธิผลด้วย รวมทั้งกระทำในรูปแบบของการควบคุมทางรัฐสภา ผ่านการตั้งกระทู้สอบถามในสภา การเปิดอภิปรายไม่ไว้วางใจ หรือการยื่นถอดถอนรัฐมนตรีออกจากตำแหน่ง

สำหรับการตรวจสอบและการควบคุมภายหลังการใช้งบประมาณของประเทศไทย จะถูกควบคุมและตรวจสอบโดย 2 องค์กร คือ

1) คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 และระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยวินัยทางงบประมาณและการคลัง พ.ศ. 2544 ตรวจสอบการรับจ่ายเงิน การเก็บรักษาเงินของหน่วยงานต่างๆ และการตรวจสอบดำเนินงาน รวมทั้งคณะกรรมการทางการเงินและการคลังยังเป็นองค์กรสูงสุดในการพิจารณาลงโทษทางวินัยทางการเงินและการคลังกับเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ

2) ฝ่ายนิติบัญญัติโดยรัฐสภา พิจารณารายงานการตรวจเงินแผ่นดินของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน รวมทั้งการตั้งกระทู้ถามในสภา และการอภิปรายไม่ไว้วางใจด้วย

เมื่อพิจารณาจากการตรวจสอบตามช่วงเวลาก่อนและหลังนำงบประมาณไปใช้แล้ว ซึ่งมีทั้งองค์กรฝ่ายนิติบัญญัติ องค์กรฝ่ายบริหาร และองค์กรตรวจสอบภายนอกมีหน้าที่ตรวจสอบในแต่ละช่วงของการงบประมาณ แต่หากพิจารณาในแง่เฉพาะขององค์กรตรวจสอบแล้ว จะสามารถแบ่งองค์กรที่มีหน้าที่การควบคุมตรวจสอบได้ 2 ฝ่าย คือ

1) การควบคุมและตรวจสอบโดยฝ่ายบริหาร

การตรวจสอบภายในฝ่ายบริหาร จะเกี่ยวข้องกับการควบคุมตรวจสอบในขั้นตอนการบริหารงบประมาณ โดย

(1) สำนักงบประมาณ ว่าด้วยเรื่องการจัดสรรเงินประจำงวด ฯลฯ ตามพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 และที่แก้ไขเพิ่มเติม และพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. 2491 และที่แก้ไขเพิ่มเติม โดยเริ่มตั้งแต่การจัดเตรียมงบประมาณจนถึงขั้นตอนการเบิกจ่ายเงินเป็นผู้วิเคราะห์และพิจารณารายละเอียดแผนงานที่หน่วยงานต่างๆ ทำเสนอขึ้นมาเพื่อประกอบเป็นร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี เมื่อเป็นกฎหมายแล้วสำนักงบประมาณจะเป็นผู้กำหนดเงินประจำงวดและเป็นผู้อนุมัติเงินประจำงวด นอกจากนี้สำนักงบประมาณมีหน้าที่ควบคุมการใช้จ่ายแต่ละรายการตามที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี และควบคุมการโอนงบประมาณรายจ่ายระหว่างหมวดในงบประมาณของหน่วยงานเดียวกัน

(2) กระทรวงการคลัง โดยกรมบัญชีกลาง ควบคุมโดยวิธีการเบิกเงิน และการตรวจและอนุมัติฎีกา เป็นการควบคุมตรวจสอบก่อนที่หน่วยงานต่างๆจะจ่ายเงิน โดยตรวจสอบเอกสารการเบิกจ่ายเงินว่ามีความครบถ้วน ถูกต้องปฏิบัติตามขั้นตอนตามระเบียบกฎหมายหรือไม่ หากตรวจสอบแล้วว่ามีความถูกต้องก็จะทำการอนุมัติฎีกา แล้วส่งเอกสารให้กรมธนารักษ์เพื่อออกเช็คธนาคารแห่งประเทศไทยจ่ายเงินให้แก่วางราชการหรือรัฐวิสาหกิจผู้เบิกต่อไป

(3) หน่วยงานผู้ใช้จ่ายเงินงบประมาณเอง โดยการควบคุมให้ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และตามวัตถุประสงค์ นโยบายของรัฐและขององค์กร โดยการติดตามและประเมินผลแผนงาน งาน โครงการที่ได้จัดทำขึ้น

2) การตรวจสอบโดยองค์กรภายนอกที่เป็นอิสระและเป็นกลาง

การตรวจสอบโดยองค์กรภายนอกขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 และระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยวินัยทางงบประมาณและการคลัง พ.ศ. 2544 ตรวจสอบการรับจ่ายเงิน การเก็บรักษา

เงินของหน่วยงานต่างๆ และการตรวจสอบดำเนินงาน ในส่วนคณะกรรมการทางการเงินและการคลัง เป็นองค์กรสูงสุดในการพิจารณาลงทุนทางวินัยทางการเงินและการคลังกับเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ

แนวคิดและทฤษฎีการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit)

การตรวจสอบเชิงป้องกันหรือป้องปรามเป็นการตรวจสอบเชิงรุก เป็นการตรวจสอบแนวใหม่จากการตรวจสอบในลักษณะเดิม ที่เป็นการตรวจสอบหลังมีการใช้จ่ายเงินไปแล้วอันเป็นการตรวจสอบเชิงตั้งรับ (Post Audit) ซึ่งในการตรวจสอบที่ปฏิบัติกันอยู่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินใน 7 ลักษณะงาน ได้แก่ การตรวจสอบการเงินทั่วไป การตรวจสอบการเงิน การตรวจสอบการจัดเก็บรายได้ การตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้าง การตรวจสอบสืบสวน การตรวจสอบดำเนินงาน และการตรวจสอบลักษณะอื่น ก็เป็นไปในลักษณะของการตรวจสอบหลังการจ่ายเงินแทบทั้งสิ้น ซึ่งในการตรวจสอบในลักษณะเชิงป้องกันหรือป้องปรามดังกล่าวสถาบันมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินสากล (The International Standards of Supreme Audit Institutions หรือ ISSAI) ได้กล่าวถึงการตรวจสอบเชิงป้องกันไว้ โดยให้ความแตกต่างกันระหว่าง Post Audit กับ Pre - Audit หรือ Preventive Audit ไว้ดังนี้

การตรวจสอบแบบ Post Audit ซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานของการตรวจเงินแผ่นดินได้กล่าวไว้ตอนหนึ่งใน “ปฏิญญาลิมา” หรือ Lima Declaration³ ในข้อ 2.4 ว่า

“ในเงื่อนไขและความต้องการของหลักการตามกฎหมายในแต่ละประเทศ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องพิจารณาถึงตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre-audit) แต่การตรวจสอบหลังจ่าย (Post-audit) ก็เป็นสิ่งที่ไม่ขาดไม่ได้ในองค์กรตรวจเงินแผ่นดินเช่นเดียวกัน”⁴

³ Lima Declaration หรือ “ปฏิญญาลิมา” คือ The Lima Declaration of Guideline on Auditing Precepts ซึ่งอธิบายสาระสำคัญของการตรวจเงินแผ่นดินและองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน 7 ส่วน (Section) คือ หลักการตรวจเงินแผ่นดินทั่วไป ความเป็นอิสระขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรตรวจเงินแผ่นดินและรัฐสภา อำนาจหน้าที่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน วิธีการตรวจสอบ เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบและการแลกเปลี่ยนประสบการณ์ระหว่างประเทศ การรายงานผลการตรวจสอบ และการตรวจสอบอำนาจขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ปัจจุบัน Lima Declaration ถูกจัดให้เป็นมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินสากลฉบับที่ 1 หรือ ISSAI 1

นอกจากการตรวจสอบหลังจ่าย (*Post-audit*) จะหลักการพื้นฐานของการตรวจเงินแผ่นดินแล้ว ยังประกอบไปด้วยการตรวจสอบแบบ *Pre-audit* ซึ่งมีคำจำกัดความหรือลักษณะของการตรวจสอบปรากฏอยู่ใน Lima Declaration ข้อที่ 2.1 ว่า

*“Pre-audit เป็นการตรวจสอบวัตถุประสงค์ของการใช้จ่ายเงิน หรือกิจกรรมทางการเงิน ส่วน post-audit เป็นการตรวจสอบข้อเท็จจริงของการใช้จ่ายเงิน”*⁵

แม้ว่าการตรวจสอบ *Pre-audit* จะเป็นเรื่องยาก และเป็นภาระงานของผู้ตรวจสอบ ตลอดจนยังมีข้อกฎหมายเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ที่ยังไม่ชัดเจน (*Blurring responsibilities under public law*) แต่อย่างไรก็ดีใน Lima Declaration ได้อธิบายถึงประโยชน์ของการตรวจสอบแบบ *Pre-audit* ไว้ตามข้อ 2.3 ว่า

*“การตรวจสอบแบบ Pre-audit มีประโยชน์ในการป้องกันความเสียหายที่จะเกิดขึ้นได้ล่วงหน้า แต่เป็นเรื่องยาก ทั้งยังเป็นภาระงาน ประกอบกับยังไม่มี ความชัดเจนของกฎหมายเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ในเรื่องดังกล่าว”*⁶

ขณะเดียวกันมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินสากลฉบับ 200 หรือ ISSAI 200 General standards in Government Auditing and Standards with ethical significance ได้ชี้ให้เห็นจุดอ่อนหรือข้อจำกัดของการตรวจสอบแบบ *Post-audit* ว่า แม้ข้อตรวจพบที่เกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินจะถูกรายงานไปยังหน่วยรับตรวจได้ทราบแล้วนั้น แต่สิ่งที่เกิดขึ้นไปแล้ว คือ ความ

⁴ โปรดดู Lima Declaration ข้อ 2.4 *“The legal situation and the condition and requirement of each country determine whether a Supreme Audit Institution carries out pre-audit. Post-audit is an indispensable task of every Supreme Audit Institution regardless of whether or not it also carries out pre-audit.”*

⁵ โปรดดู Lima Declaration ข้อ 2.1 *“Pre-audit represent a before the fact type of review of administrative or financial activities; post-audit is audit after the fact.”*

⁶ โปรดดู Lima Declaration ข้อ 2.3 *“Pre-audit by Supreme Audit Institution has the advantage of being able to prevent damage before it occurs, but has the advantage of creating an excessive amount of works and of blurring responsibilities under public law”*

เสียหาย ความสูญเปล่า หรือความไม่คุ้มค่าในการใช้จ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินซึ่งเป็นเรื่องยากที่จะกลับมาแก้ไขความเสียหายเหล่านั้น ขณะที่การตรวจสอบแบบ *Pre-audit* อาจสามารถป้องกันหรือแก้ปัญหาได้อย่างทันท่วงที⁷

อย่างไรก็ดีการตรวจสอบเชิงรุกหรือการตรวจสอบเชิงป้องกันเป็นการตรวจสอบที่ต้องผสมผสานลักษณะงานตรวจสอบหลายประเภทเข้าด้วยกัน เช่น ต้องใช้เทคนิคการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างในขั้นตอนปฏิบัติงานตรวจสอบแต่อาจจะรายงานผลการตรวจสอบในภาพรวมในแบบรายงานการตรวจสอบการดำเนินงาน หรือรายงานผลการตรวจสอบเฉพาะประเด็นที่เป็นความเสี่ยง ทั้งนี้ตามมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินฉบับ 100 หรือ ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public Sector Auditing ได้กล่าวถึงลักษณะการตรวจสอบแบบผสมผสานเช่นนี้ว่าเป็นการตรวจสอบที่มุ่งเน้นการเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานของภาครัฐเพื่อให้บรรลุเป้าหมาย 4 ด้าน คือ ด้านธรรมาภิบาล (Good Governance) ด้านความโปร่งใส (Transparency) ด้านการแสดงความรับผิดชอบ (Accountability) และด้านผลการดำเนินงาน (Performance)⁸

การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) ในต่างประเทศ

องค์กรการตรวจเงินแผ่นดินในต่างประเทศต่างมีระบบการตรวจสอบก่อนจ่าย หรือเชิงป้องกัน ไม่ว่าจะองค์กรนั้นจะอยู่ในรูปแบบของศาลบัญชี หรือในรูปแบบขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินก็ตาม โดยจะทำการศึกษาองค์กรตรวจเงินแผ่นดินใน ๔ ประเทศ ได้แก่ ประเทศอังกฤษ ประเทศอิตาลี ประเทศบราซิล และประเทศนิวซีแลนด์ ซึ่งรูปแบบโครงสร้างอำนาจหน้าที่ในเชิงป้องกันขององค์กรตรวจแผ่นดินของทั้ง ๔ ประเทศดังกล่าว มีรายละเอียด ดังนี้

ประเทศอังกฤษ

⁷โปรดดู ISSAI 200 ข้อ 1.33 While “a posterior” audit may only find irregularities when they have already happened and when it is more difficult to correct them, “a priori” audit brings by contrast an immediate sanction: the refusal to authorities settlement in case of juridical or accounting irregularity established by the SAI.

⁸โปรดดู ISSAI 100 Fundamental Principles of Public Sector Auditing

ภายใต้คติพจน์ของ สตง.อังกฤษ ที่ว่า “helping the nation spends wisely” หรือ “ช่วยชาติให้ใช้จ่ายเงินอย่างฉลาด” ได้สะท้อนถึงภาระงานตรวจสอบของ สตง.อังกฤษ ที่เป็นไปในเชิงให้ข้อเสนอแนะ⁹ ดังนี้

1) การตรวจสอบด้านการเงิน (Financial Audit) วัตถุประสงค์สำคัญในการตรวจสอบด้านการเงินคือ การให้ความเห็นที่เป็นอิสระต่องบการเงิน การตรวจสอบแต่ละงานจะผ่านการวางแผนที่ดี รูปแบบของความเห็นขึ้นอยู่กับพื้นฐานของงบการเงินแต่ละประเภท หากงบการเงินถูกจัดทำตามเกณฑ์คงค้าง ความเห็นก็จะเป็นในรูปแบบของ “a true and fair view” ความเห็นของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินรวมไปถึงการระบุข้อความว่าค่าใช้จ่ายเงินเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของรัฐสภาหรือไม่ และธุรกรรมทางการเงินปฏิบัติตามรูปแบบที่องค์กรกำหนดไว้หรือไม่ด้วย

การดำเนินงานของ สตง.อังกฤษ ประกอบด้วยหลากหลายกระบวนการขึ้นอยู่กับขั้นตอนการตัดสินใจของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบและลักษณะของบัญชี ตัวอย่างเช่น งานตรวจสอบของ NAO บางส่วนอาจจัดทำโดยสุ่มตรวจสอบธุรกรรม (examine a sample of transactions) โดยเลือกใช้เทคนิคทางสถิติ (statistical techniques) ภายหลังจากการประเมินระบบบริหารการเงินแล้ว ทั้งนี้ งานตรวจสอบหน่วยราชการ หน่วยงานและองค์กรขนาดใหญ่เกิดขึ้นทั้งปี เหมือนอย่างกรณีของการตรวจสอบบัญชีระหว่างกาล (interim audit work) ที่เกิดขึ้นได้หลายครั้งในปีบัญชี เมื่อการตรวจสอบเสร็จสิ้นลง จะมีการจัดทำหนังสือถึงหน่วยรับตรวจแต่ละแห่ง หรือ “Management letters” โดยระบุข้อตรวจพบในการตรวจสอบ และเน้นประเด็นในการควบคุมทางบัญชีและการเงิน ว่ามีสิ่งใดควรได้รับการแก้ไขปรับปรุง

2) การตรวจสอบความคุ้มค่าของเงิน หรือการตรวจสอบการดำเนินงาน (Value for Money: VFM or Performance Audit) อำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการตรวจสอบหน่วยราชการส่วนกลาง ในเรื่องการใช้ทรัพยากรในเชิงความประหยัด ความมีประสิทธิภาพ และความมีประสิทธิภาพ เริ่มต้นขึ้นในปี 1983 โดยกฎหมายกำหนดให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินให้ความเห็นเกี่ยวกับการตรวจสอบ VFM ไว้ในรายงานสำหรับบัญชีการจัดสรรเงิน (appropriation accounts)

⁹ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, รายงานการศึกษาและดูงานองค์กรตรวจเงินแผ่นดินในกลุ่มประเทศยุโรป ระหว่างวันที่ 6-19 พฤษภาคม 2548, หน้า 10-12.

ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้ตัดสินใจว่าจะตรวจสอบ VFM เรื่องใด แต่ต้องไม่ก้าวล่วงถึงการตรวจสอบวัตถุประสงค์เชิงนโยบาย (merits of policy objectives) ดังนั้น การตรวจสอบจึงมุ่งเน้นเกี่ยวกับวิธีการ (mean) ที่หน่วยราชการใช้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์เชิงนโยบายที่กำหนดโดยรัฐบาลและได้รับอนุมัติจากรัฐสภา

สตง.อังกฤษ ได้ปรับใช้แนวทางที่ถูกจัดโครงสร้างไว้ (a structured approach) เพื่อการตรวจสอบ VFM โดยกิจกรรมของรัฐบาลจะถูกจับตามองอย่างต่อเนื่องเป็นประจำผ่านข้อมูลของหน่วยราชการ งานทางการศึกษา การอภิปรายในรัฐสภา และงานเผยแพร่ของผู้เชี่ยวชาญ

ในแต่ละปี สตง.อังกฤษ จะจัดให้มีกระบวนการวางแผนทางยุทธศาสตร์ (a strategic planning process) ในขณะเดียวกันเจ้าหน้าที่ของ สตง.อังกฤษ จะศึกษาเพื่อจัดทำข้อเสนอในการตรวจสอบ (study proposals) โดยแต่ละสำนักงานจะพิจารณาข้อเสนอจากการศึกษาของเจ้าหน้าที่อย่างหลากหลาย เพื่อนำไปสู่แผนการตรวจสอบ VFM ของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ข้อเสนอดังกล่าวถูกคัดเลือกโดยพิจารณาจากหลากหลายปัจจัย อาทิเช่น จำนวนเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งในเบื้องต้นได้มาจากหลักฐานที่เชื่อได้ว่ามีความบกพร่องของความคุ้มค่าของเงิน หรือระดับของการเมืองประโยชน์ต่อสาธารณะและรัฐสภา ตลอดจนมูลค่าเพิ่มจากการตรวจสอบของ สตง.อังกฤษ

สตง.อังกฤษ จะทำการหารือข้อตรวจพบกับเจ้าหน้าที่ของหน่วยรับตรวจพร้อมๆ กันไปในขณะที่ทำการตรวจสอบ VFM เพื่อให้เกิดความถูกต้องในเชิงข้อเท็จจริงที่จะระบุไว้ในรายงานอย่างเป็นทางการ โดยกระบวนการนี้รู้จักในชื่อของ “clearance” กระบวนการ clearance นี้ยังช่วยให้เกิดความสะดวกแก่ คณะกรรมาธิการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ (the Committee of Public Accounts) ในการมุ่งพิจารณาประเด็นสำคัญ แทนที่จะเป็นการถกเถียงเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่ไม่เป็นที่ยุติ อย่างไรก็ตาม ความเห็นและข้อสรุปในรายงานจะไม่อยู่ภายใต้กระบวนการ clearance นี้ แต่ สตง.อังกฤษ อาจกล่าวถึงความเห็นของหน่วยรับตรวจประกอบได้หากเห็นสมควร ในกรณีที่ปรากฏว่ามีข้อถกเถียงเกี่ยวกับเนื้อหาของรายงาน รวมถึงข้อเท็จจริง ความเห็น และข้อเสนอแนะ ซึ่งไม่สามารถหาข้อยุติได้ ความเห็นของหน่วยรับตรวจจะถูกระบุไว้ร่วมกับเนื้อหาของรายงานด้วย

3) การตรวจสอบข้อสมมติทางงบประมาณในการวางแผนทางการคลัง (Audit of Budget Assumptions underlying the projection of public finances) ในการวางแผน หรือประมาณการทางการคลังนั้น โดยทั่วไปเป็นอำนาจหน้าที่ของรัฐมนตรีว่าการ

กระทรวงการคลัง การจัดทำรายงานเรื่องงบประมาณและการจัดเตรียมงบประมาณขึ้นอยู่กับข้อสมมติที่กำหนดเพื่อใช้เป็นฐานข้อมูลในกำหนดนโยบายทางการเงินการคลัง เช่น อัตราการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ อัตราการว่างงาน เป็นต้น รวมไปถึงข้อสมมติที่มีผลกระทบต่อการคลังในอนาคต

การตรวจสอบข้อสมมติทางงบประมาณในการวางแผนทางการเงินการคลังดำเนินงานใน 2 มิติด้วยกัน กล่าวคือ การตรวจสอบข้อสมมติที่กำหนดขึ้นใหม่หรือทบทวนข้อสมมติเดิมตามที่รัฐมนตรีกระทรวงการคลังอยากให้ตรวจสอบ ซึ่งจะดำเนินการเมื่อมีการร้องขอมาในแต่ละครั้ง มิติที่ 2 เป็นการตรวจสอบข้อสมมติประจำโดยกำหนดไว้เป็นรอบ 3 ปี ซึ่งจะเป็นการทบทวนข้อสมมติที่กำหนดว่ายังมีความสมเหตุสมผลอยู่หรือไม่ อย่างไร หรือต้องมีการปรับข้อสมมติในเรื่องใดบ้าง

ขอบเขตของการตรวจสอบเฉพาะเรื่องนั้น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะเป็นผู้กำหนด ทั้งนี้ ภายใต้กฎหมายทางการเงิน ค.ศ. 1998 กำหนดให้ตรวจสอบและรายงานข้อสมมติที่กำหนดใหม่ซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเสนอขึ้นมา เพื่อจะดูว่าสมเหตุสมผล (reasonable) และการทบทวนข้อสมมติในรอบ 3 ปี เพื่อเป็นการตรวจสอบว่าจำเป็นต้องมีการปรับข้อสมมติในเรื่องใดบ้าง ข้อสมมติใดยังคงใช้ได้ต่อไปในอนาคต ทั้งนี้ ในการตรวจสอบดังกล่าว NAO จะไม่เข้าไปตรวจสอบกระบวนการที่ได้มาซึ่งข้อสมมติในการประมาณการทางการเงินการคลัง และจะไม่ไปตรวจการประมาณการหรือคาดการณ์รายจ่ายของรัฐ ซึ่งเป็นหน้าที่ของกระทรวงการคลัง โดยความเห็นของ NAO ในการตรวจสอบข้อสมมติดังกล่าวมีการพิจารณาอย่างรอบคอบ และอยู่บนพื้นฐานของข้อมูลหลักฐาน รวมไปถึงการตัดสินใจของกระทรวงการคลังและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลจากแหล่งข้อมูลภายนอก เช่น การคาดการณ์อัตราการเจริญเติบโตของหน่วยงานต่างๆ เป็นต้น

อนึ่ง งานตรวจสอบข้อสมมติที่ สตง.อังกฤษ ดำเนินการนี้ นอกเหนือจะเป็นการทำงานตามปกติแล้ว อาจจะมีการตรวจสอบเฉพาะเรื่องก่อนที่งบประมาณจะประกาศใช้ ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวต้องกระทำโดยผู้ที่มีความสามารถเฉพาะ เช่น นักเศรษฐศาสตร์ นักสถิติ เป็นต้น

ประเทศอิตาลี¹⁰

¹⁰ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, *อ้างแล้ว*

กฎหมายรัฐธรรมนูญกำหนดให้ศาลเป็นองค์กรที่มีอำนาจตรวจสอบบัญชีของรัฐ ซึ่งเป็นอำนาจที่ครอบคลุมถึงข้อโต้แย้งใดๆ เกี่ยวกับการบริหารการเงินงบประมาณของเจ้าหน้าที่ฝ่ายบัญชี หรือในบางกรณีผูกพันถึงตัวองค์กรและผู้บริหารองค์กรด้วย

ศาลตรวจสอบไม่เพียงแต่มีคำตัดสินชี้ขาดทางบัญชีเท่านั้น แต่รวมไปถึงความรับผิดชอบทางบัญชีและทางปกครองของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง และเจ้าหน้าที่ชั้นสูง ที่ปฏิบัติหน้าที่โดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง ก่อให้เกิดความเสียหายต่อรัฐด้วย โดยสามารถแบ่งลักษณะการตรวจสอบใหญ่ๆ ได้ 2 ลักษณะ คือ

ลักษณะแรก การตรวจสอบเชิงกฎเกณฑ์

อำนาจความรับผิดชอบของศาลตามกฎหมายรัฐธรรมนูญ โดยศาลมีหน้าที่หลักในการตรวจสอบ 2 ประการ เพื่อให้การปฏิบัติงานของหน่วยรับตรวจเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมาย และมีการบริหารงานที่ดี ดังนี้

ประการที่หนึ่ง Priori audit (การตรวจสอบก่อนจ่าย)

“การตรวจสอบก่อนจ่าย” นี้เป็นกรณีการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของรัฐบาล ซึ่งแต่เดิมกฎหมายกำหนดให้ศาลทำการตรวจสอบระเบียบข้อบังคับการเบิกจ่าย พร้อมทั้งฎีกาเบิกจ่าย ก่อนมีการจ่ายจริง เพื่อป้องกันการกระทำอันมิชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งนับเป็นบทบาทสำคัญในการควบคุมการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน แต่ในทางปฏิบัติศาลไม่สามารถจะทำการตรวจสอบการใช้จ่ายเหล่านี้ได้หมด เนื่องจากมีหลายล้านฉบับต่อปี จึงได้เกิดการเปลี่ยนแปลงในปี ค.ศ. 1994 โดยคงการตรวจสอบไว้ แต่จำกัดขอบเขตการตรวจสอบให้น้อยลง เหลือเพียงส่วนสำคัญเท่านั้น โดยกรณีที่จะต้องตรวจสอบจะถูกส่งให้ศาลพร้อมด้วยเอกสารประกอบทั้งหมด จากนั้นศาลจะตรวจสอบความมีอำนาจของผู้ดำเนินการว่ามีกฎหมายให้อำนาจกระทำได้ และจำนวนเงินถูกต้อง หากการตรวจสอบผ่าน ศาลจะทำการรับรองเอกสารนั้นว่าสามารถนำไปดำเนินการขั้นตอนต่อไปได้ (visa) หากพบว่ามิชอบคดีจะส่งกลับไปให้หน่วยงานที่รับผิดชอบ อย่างไรก็ตาม กฎหมายได้กำหนดเงื่อนไขในการปฏิบัติงานของศาลไว้ โดยหากศาลไม่สามารถจัดให้มีผลการพิจารณาภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับเอกสาร ให้ถือว่าการดำเนินการนั้นมีผลบังคับใช้โดยอัตโนมัติ

ประการที่สอง Posteriori audit (การตรวจสอบหลังจ่าย)

“การตรวจสอบหลังจ่าย” นี้เป็นกรณีการตรวจสอบการบริหารจัดการงบประมาณของรัฐ โดยมีที่มาจากการเปลี่ยนแปลงกฎหมายในปี ค.ศ. 1994 ที่ลดบทบาทของการ

ตรวจสอบ Priori audit ลง จึงทำให้การตรวจสอบประเภทนี้มีบทบาทสำคัญมากขึ้น โดย Posteriori audit คือ การตรวจสอบที่มุ่งเน้นการหาตัวผู้กระทำผิดกฎหมาย โดยแบ่งการทำงานออกเป็น การตรวจสอบการทำงานในหน้าที่ของเจ้าหน้าที่รัฐ พร้อมทั้งตรวจสอบความถูกต้องของการดำเนินงาน เป็นรายบุคคล และการตรวจสอบงบดุลประจำปีของรัฐ โดยทำการตรวจสอบบัญชีทุกรายการ ในกรณี ที่พบผู้กระทำผิด ศาลจะพิพากษาให้ผู้นั้นชดใช้ตามจำนวนความเสียหายที่เกิดขึ้น

โดยกระบวนการตรวจสอบดังกล่าวจะทำโดยศาลส่วนกลางและส่วน ภูมิภาค ทั้งนี้จะมีสำนักงานตรวจสอบเฉพาะสำหรับแต่ละกระทรวงด้วย หากพบการกระทำที่ผิด กฎหมาย ผู้ตรวจสอบจะทำการรายงานขั้นต้นต่อหน่วยรับตรวจนั้นเพื่อให้ทำการเปลี่ยนแปลงแก้ไข หากหน่วยรับตรวจไม่เห็นด้วย กรณีจะถูกส่งให้ศาลพิจารณา และมีคำพิพากษาสำหรับเรื่องนั้น ดังนั้น อำนาจเด็ดขาดในการปฏิเสธการดำเนินการ หรือการจ่ายเงินเป็นของศาลเท่านั้น

นอกจากนี้ United Chamber (องค์คณะรวมในกรุงโรม) กับอัยการ สูงสุดยังมีหน้าที่ในการตรวจสอบการวางแผนงบประมาณประจำปีของแต่ละองค์กร โดยดูรายการ รายจ่ายเปรียบเทียบกับงบประมาณคงเหลือ และตรวจสอบว่ารายรับ รายจ่าย และความสมดุลของ รายการ ตรงกับรายงานที่ได้นำเสนอไว้และตรงกับสรุปผลบัญชีของแต่ละกระทรวง

สำหรับการตรวจงบประมาณสมดุลแห่งชาติ ในส่วนแรกจะตรวจสอบ ว่ายอดยกมา (ยอดเงินงบประมาณที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นปีงบประมาณ) และหนี้คงค้างจริง (หนี้สินที่ยัง มิได้ชำระ) ในการพิจารณางบประมาณ ตรงกับที่หน่วยงานเสนอมาหรือไม่ และต่อมาจะตรวจสอบว่า การบริหารงานสำหรับยอดเงินนี้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่

ลักษณะที่สอง การตรวจสอบดำเนินงาน

ศาลตรวจสอบมีอำนาจในการตรวจสอบดำเนินงาน เพื่อให้หน่วยงานฝ่าย บริหารมีการดำเนินงานที่มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล และประหยัด โดยเป็นการตรวจสอบหน่วยงาน ภาครัฐ รวมถึงหน่วยงานภูมิภาค และหน่วยงานท้องถิ่น และการตรวจสอบนี้ต่างจากการตรวจสอบเชิง กฎเกณฑ์ที่พิจารณาจากกระทำเป็นกรณีไป เพราะการตรวจสอบดำเนินงานจะต้องพิจารณาจาก กระบวนการดำเนินงานทั้งหมด ประกอบกับตัวชี้วัดไม่ได้อ้างอิงจากข้อกำหนดทางกฎหมายเพียงอย่าง เดียว หากแต่รวมถึงการดำเนินการที่ประกอบด้วยวิธีการเปรียบเทียบและมาตรฐานของการ ดำเนินงานที่ดีที่สรุปได้จากสถานภาพทางเศรษฐศาสตร์ การคลัง และกฎระเบียบในการดำเนินงาน

ของหน่วยงาน โดยทำการประเมินความคุ้มค่าของค่าใช้จ่าย กระบวนการ และระยะเวลาการทำงาน
ของหน่วยงาน

ศาลตรวจสอบจะทำการวางแผนการตรวจสอบล่วงหน้าเป็นรายปี โดยจะกำหนดขอบเขตที่จะตรวจสอบ สำหรับหัวข้อละวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบนั้นพิจารณาจากความสำคัญของระบบการคลัง ความเสี่ยงที่อาจเกิด ผลจากข้อบังคับที่หน่วยรับตรวจบังคับใช้ และข้อเรียกร้องจากหน่วยรับตรวจเอง ผลของการวางแผนรายปีนี้ จะถูกนำเสนอให้ประธานสูงสุด และวุฒิสภาทราบและหากเป็นเรื่องส่วนภูมิภาคจะทำการแจ้งให้ประธานสภาภูมิภาคทราบ

ผลของการตรวจสอบดำเนินงานของศาลนั้น ไม่ได้นำไปสู่การวินิจฉัยพิพากษา หากแต่จะประเมินคุณค่า ติดตามสังเกตการณ์ รายงานและให้คำแนะนำสำหรับอนาคต เมื่อผลออกมาในทางลบ พบจุดอ่อนในการบริหารงานหรือพบการดำเนินงานที่ไม่ถูกต้อง หน่วยรับตรวจจะต้องแก้ไขข้อบกพร่องตามคำแนะนำของศาลตรวจสอบ และจะต้องติดต่อกับศาลเพื่อรับผลการตรวจสอบด้วย แม้ว่าการตรวจสอบประเภทนี้จะไม่มียุทธศาสตร์ แต่ก็มิได้ทำให้การดำเนินงานของศาลไม่เป็นประโยชน์ เพราะเป็นการตรวจสอบที่มุ่งหมายให้หน่วยรับตรวจเกิดการแก้ไขข้อบกพร่องอย่างสม่ำเสมอ ซึ่งทั่วไปแล้วหน่วยรับตรวจจะรับมาตรการมาดำเนินการทันที หากหน่วยรับตรวจไม่ดำเนินการตามคำแนะนำก็จะมีผลกระทบทางการเมือง และความรับผิดชอบในทางบริหารตามมา โดยปกติศาลตรวจสอบจะทำการรายงานต่อรัฐสภา และสภาภูมิภาคถึงผลการตรวจสอบเป็นรายปี กลไกอีกอย่างที่มีบทบาทในการส่งเสริมให้การตรวจสอบดำเนินงานประสบผลสำเร็จคือการเผยแพร่ข้อมูลต่อประชาชน ผ่านการแถลงข่าว และการเผยแพร่ผลการตรวจสอบลงในเว็บไซต์ นอกจากนี้การแจ้งให้ทราบถึงความคิดเห็นของประชาชนต่อผลการตรวจสอบยิ่งเป็นการส่งเสริมความสำเร็จเพราะสามารถบ่งชี้ถึงการประเมินการดำเนินการโดยประชาชน อีกทั้งศาลตรวจสอบยังมีอำนาจตรวจสอบการใช้งบประมาณ ตรวจสอบการดำเนินงานส่วนภูมิภาค จังหวัด เทศบาล และหน่วยงานท้องถิ่นโดยกฎหมาย

สำหรับการตรวจสอบการบริหารงบประมาณของหน่วยงานที่ได้รับเงินสนับสนุนจากรัฐบาล นับเป็นการตรวจสอบที่สำคัญ เพราะหน่วยงานเหล่านี้มีการดำเนินงานที่มีผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจมาก ซึ่งการตรวจสอบจะคำนึงถึงผลกำไรที่หน่วยงานเหล่านี้ได้รับ และการบริหารต้นทุน

ในการตรวจสอบดำเนินงานของกองทุนภาครัฐ ศาลจะตรวจสอบการใช้จ่ายเงินกองทุนและผลการบริหารกองทุนตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้ ศาลตรวจสอบยังทำการแลกเปลี่ยน

ข้อมูล ข่าวสารกับองค์กรตรวจสอบระดับสภายุโรป และรายงานผลการดำเนินงานที่ไม่ถูกต้องเพื่อให้เกิดการพัฒนาที่เป็นประโยชน์ภายหน้าด้วย

ประเทศบราซิล¹¹

ลักษณะการตรวจสอบของศาลบัญชี เป็นการตรวจสอบความถูกต้องของกฎเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้ และตรวจสอบความมีประสิทธิภาพประสิทธิผล หรือการตรวจสอบดำเนินงาน โดยสามารถแบ่งลักษณะการตรวจสอบได้ดังนี้

ลักษณะแรก การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ (Compliance Audit)

ภารกิจหลักของศาล คือ การต่อต้านการทุจริตคอร์รัปชัน และป้องกันความสูญเสียจากการใช้ทรัพยากรของประเทศ หรือการใช้ทรัพยากรของประเทศที่ไม่ถูกต้อง อย่างไรก็ตาม การจะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลกระทำได้ 3 ช่องทาง คือ จากการตรวจสอบโดยสภาองเกรส หรือจากกรณีที่มีการกล่าวหา หรือผ่านทางช่องทางในการร้องเรียน โดยศาลจะกำหนดการตรวจสอบความถูกต้องของการใช้จ่ายเงินงบประมาณให้แก่หน่วยงานต่างๆ ปีละ 2 ครั้ง สำหรับการตรวจสอบความถูกต้องตามกฎเกณฑ์หรือการตรวจสอบจัดซื้อจัดจ้างนั้น ศาลจะตรวจสอบว่ามีความคุ้มค่าหรือไม่ ยกตัวอย่างเช่นการดำเนินงานที่ได้รับเงินงบประมาณจากรัฐจะมีการตรวจสอบจากศาล แล้วศาลจะรายงานต่อสภาองเกรส ซึ่งสภาจะให้ความเห็นว่าการใช้งบประมาณดังกล่าวมีความคุ้มค่าหรือไม่ ถ้ามีความคุ้มค่าก็จะให้มีการดำเนินงานนั้นๆ ต่อไป แต่ถ้าศาลพบว่าการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย สภาจะต้องระงับการจ่ายเงินดังกล่าวจนกว่าจะได้มีการแก้ไขให้ถูกต้องแล้ว ตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายงบประมาณรายจ่ายประจำปี (the Annual Budgetary Law) ซึ่งกำหนดไว้ว่าในสถานะที่ผลกระทบต่อเงินงบประมาณอย่างร้ายแรง ให้มีการระงับการจ่ายเงินงบประมาณดังกล่าวไว้ จนกว่าจะได้มีการดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้องแล้ว

ลักษณะที่สอง การตรวจสอบการดำเนินงาน (Operational Audit)

¹¹Tribunal de Contas da Uniao, The Federal Court of Accounts of Brazil (TCU) and International Cooperation, Retrieved May 6, 2013 from <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU>

นอกจากที่ศาลจะทำการตรวจสอบความถูกต้องในทางบัญชี การเงิน และเงินงบประมาณ กิจกรรม หรือเจ้าหน้าที่หรือผู้รับมอบอำนาจในกระบวนการประกวดราคาแล้ว ศาลยังมีอำนาจในการตรวจสอบดำเนินงาน ซึ่งตรวจสอบถึงความมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลของการดำเนินงานโครงการแก่หน่วยงานต่างๆที่ศาลมีอำนาจตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการตรวจสอบด้านการศึกษา ด้านสาธารณสุข และด้านสิ่งแวดล้อมโดยในการตรวจสอบดำเนินงานนั้น มีวัตถุประสงค์เพื่อการแสวงหาวิธีการดำเนินงานที่ดีที่สุดต่อการบรรลุวัตถุประสงค์หรือนโยบายที่ได้ตั้งไว้ อันจะนำไปสู่เป้าหมายของการลดความเลื่อมล้ำของสังคม และขยายโอกาสของประชาชนเพื่อความเท่าเทียมกัน

ลักษณะที่สาม การตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อม (Environmental Audit)

ประเทศบราซิลเป็นประเทศที่มีเขตป่าดิบชื้นที่ใหญ่ที่สุดในโลก รวมถึงเป็นแหล่งเก็บน้ำที่ใหญ่ที่สุดในโลกเช่นกัน ความเปลี่ยนแปลงของสิ่งแวดล้อมในภูมิภาค รวมถึงในโลก ทำให้ต้องมีนโยบาย และเครื่องมือการจัดการด้านสิ่งแวดล้อม การตรวจสอบทางสิ่งแวดล้อมจึงมีวัตถุประสงค์ เพื่อตรวจสอบและประเมิน ทางด้านกฎหมาย เทคนิค การบริหารจัดการในการดำเนินงานขององค์กรต่างๆ ทั้งทางตรงและทางอ้อมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม เพื่อที่จะพัฒนาการปฏิบัติงานขององค์กร รวมถึงให้ความสำคัญในการรักษาทรัพยากรสิ่งแวดล้อม โดยภารกิจหลักของศาลในการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อม ได้แก่ การควบคุมพิจารณาต่างๆในเรื่องสิ่งแวดล้อม การตรวจสอบผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมจากการดำเนินการโครงการของรัฐ ซึ่งการตรวจสอบสิ่งแวดล้อมที่มีผลต่อการดำเนินนโยบายของรัฐ เช่น การตรวจสอบในกรณีศึกษาการบริหารจัดการการจับปลากระบอกในชายฝั่งทะเลบราซิล (TCU assess the mullet fishery management in the southeast and south coast of Brazil)

ลักษณะที่สี่ การตรวจสอบการแปรรูปภาครัฐ (Privatizations)

ในช่วง 2-3 ทศวรรษที่ผ่านมา กระบวนการแปรรูป เป็นกลไกที่สำคัญอย่างหนึ่งของหลายๆประเทศ ที่ใช้เพื่อปรับโครงสร้างของประเทศ บ่อยครั้งการแปรรูป คือ การเปลี่ยนมือจากกิจการของรัฐบาลไปสู่ภาคเอกชน ดังนั้น กระบวนการแปรรูป (National Privatization Program) จึงเป็นกระบวนการที่รัฐธรรมนูญกำหนดให้ได้รับการตรวจสอบจากสภาองเกรส (the National Congress) นอกจากนี้กระบวนการแปรรูปดังกล่าวจะต้องถูกควบคุมโดยศาลบัญชีอีกหน่วยงานหนึ่งด้วย โดยศาลบัญชีจะคอยควบคุมทุกขั้นตอนของกระบวนการการแปรรูป โดยจะ

ตรวจสอบเอกสาร และควบคุมตรวจสอบบริษัทที่จะถูกแปรรูป ระหว่างการติดตามการดำเนินงานแปรรูปนั้น ศาลจะประเมินขั้นตอนต่างๆ รวมถึงกำหนดราคาขั้นต่ำที่เหมาะสม โดยจำเป็นอย่างยิ่งที่ศาลจะเป็นตัวแทนของภาครัฐในการปกป้องดูแลรักษาทรัพยากรของชาติ โดยมีการตรวจสอบหลายอย่าง จากการพิจารณาปัญหาต่างๆ ที่อาจมีโอกาสดังขึ้น

ในเรื่องของการควบคุมการให้บริการสาธารณะ ศาลจะมีการกำหนดข้อสรุปในคุณภาพการบริการในสัญญาที่ตกลงระหว่างกัน เพื่อให้บรรลุความต้องการระหว่าง ผู้รับสัมปทานและผู้ให้สัมปทาน เพื่อให้ได้การบริการที่ดีเยี่ยมต่อไปในอนาคต นอกจากนี้ศาลยังคงควบคุมการจ้างบุคคลภายนอกเพื่อการให้บริการสาธารณะ ภายใต้ความรับผิดชอบของรัฐบาลในการให้บริการสาธารณะ ดังนั้น ศาลจึงสามารถควบคุมโดยเป็นตัวแทนแสดงถึงความต้องการในการให้บริการของภาครัฐ เพื่อนำไปสู่การควบคุมในการดำเนินงานของผู้รับสัมปทานต่อไป

ประเทศนิวซีแลนด์

การบริหารงบประมาณของประเทศนิวซีแลนด์ มีสาระสำคัญในเรื่องต่อไปนี้

1) การแบ่งอำนาจหน้าที่ในการควบคุมรายจ่ายภาครัฐ (Apportionment of expenditure authority)

เมื่อพระราชบัญญัติงบประมาณประจำปีหรือพระราชบัญญัติงบประมาณชั่วคราวผ่านสภาเป็นกฎหมาย กรมหรือหน่วยงานต่าง ๆ จะทำความตกลงกับกระทรวง การคลังเกี่ยวกับเวลาในการโอนเงินงบประมาณเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารของกรมหรือหน่วยงานต่าง ๆ ซึ่งกรมหรือหน่วยงานต่าง ๆ จะได้ดำเนินการโอนเงินที่ได้รับไปชำระหนี้ที่เกิดขึ้นต่อไป

เมื่อกรมหรือหน่วยงานต่าง ๆ ก่อให้เกิดรายจ่ายตามโครงการที่ได้รับการจัดสรรงบประมาณ กรมหรือหน่วยงานนั้นต้องทำรายงานต่อกระทรวงการคลังทุกเดือนถึงสถานะของงบประมาณที่ได้รับจัดสรรในแต่ละแผนงาน ข้อมูลในรายงานดังกล่าวจะถูกส่งไปให้ผู้ตรวจสอบเงินแผ่นดิน (Auditor General) ภายใน 10 วันทำการนับแต่วันสิ้นเดือนของทุกเดือน ผู้ตรวจเงินแผ่นดินอาจใช้อำนาจสั่งการให้รัฐมนตรีรายงานเกี่ยวกับถึงการกระทำใดที่ฝ่าฝืนต่องบประมาณที่ได้รับจัดสรร หากผู้ตรวจสอบเงินแผ่นดินพิจารณาว่ารายการรายจ่ายหรือรายจ่ายเพื่อการลงทุนรายการใดเกิดขึ้นเป็นจำนวนเกินกว่าหรือนอกขอบเขตของการจัดสรรงบประมาณ

นอกจากนั้น ในกรณีที่ผู้ตรวจเงินแผ่นดินมีเหตุอันควรเชื่อว่าเงินที่จะจ่ายออกจากบัญชีเงินฝากธนาคารของกรมหรือหน่วยงานใดอาจจะถูกนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรืออยู่นอกขอบวัตถุประสงค์ เกินกว่าวงเงินหรือไม่เป็นไปตามกำหนดเวลาแห่งการจัดสรรงบประมาณหรือตามที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภา ผู้ตรวจเงินแผ่นดินอาจสั่งให้รัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหยุดการจ่ายเงินออกจากบัญชีดังกล่าว

2) อำนาจของรัฐบาลในการยกเลิกการใช้จ่ายเงินของรัฐ (Cancellation of budget authority)

การจัดสรรงบประมาณแผ่นดินภายใต้พระราชบัญญัติงบประมาณประจำปีหรือพระราชบัญญัติงบประมาณชั่วคราวเป็นอำนาจในเชิงอนุญาต (Permissive authority) ไม่ใช่คำสั่งหรือคำสั่งบังคับว่ารัฐบาลจะต้องจ่ายเงินตามที่ได้รับจัดสรร รัฐบาลอาจยกเลิกการจ่ายตามแผนงานใดได้โดยไม่ต้องขออนุมัติจากรัฐสภา แต่ในกรณีที่จะมีการเปลี่ยนแปลงรายละเอียดของงบประมาณตามแผนงานที่ได้รับจัดสรร เช่น การลดจำนวนค่าใช้จ่ายหรือยกเลิกแผนงานบางส่วน อาจเสนอเป็นร่างพระราชบัญญัติงบประมาณเพิ่มเติมหรือชั่วคราวต่อรัฐสภา

3) งบฉุกเฉินและการใช้จ่ายเกินวงเงิน (Emergency spending and excess spending)

โดยปกติการใช้จ่ายเงินเกินกว่าวงเงินที่ได้รับการจัดสรรถือว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจในการอนุมัติให้มีการใช้จ่ายเงินเกินกว่าที่ได้รับจัดสรร โดยเฉพาะช่วงระยะเวลา 3 เดือนก่อนสิ้นปีงบประมาณ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอาจอนุมัติให้จ่ายรายจ่ายหรือรายจ่ายเพื่อการลงทุนเกินจำนวน แต่ยังคงอยู่ในขอบวัตถุประสงค์แห่งพระราชบัญญัติงบประมาณที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภาได้ แต่รายจ่ายส่วนเกินดังกล่าวต้องไม่เกินกว่า 10,000 ดอลลาร์หรือร้อยละ 2 ของงบประมาณที่ได้รับการจัดสรรตามแผนงานดังกล่าวแล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่า การอนุมัติของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเช่นว่านั้นต้องถูกรวมอยู่ในร่างพระราชบัญญัติงบประมาณประจำปีงบประมาณถัดไป และรายจ่ายดังกล่าวจะต้องถูกนำไปแสดงรายละเอียดในบัญชีการเงินของกรมหรือหน่วยงานนั้น

ในกรณีที่เกิดภัยพิบัติ สถานการณ์ฉุกเฉิน หรือสถานการณ์ที่เป็นอันตรายต่อความมั่นคง หรือสุขภาพจนกระทั่งรัฐบาลต้องประกาศสภาวะฉุกเฉิน รัฐบาลอาจก่อให้เกิดรายจ่ายฉุกเฉินหรือรายจ่ายเพื่อการลงทุน ในกรณีดังกล่าวนี้ไม่มีการจำกัดวงเงินรายจ่าย แต่รายจ่ายดังกล่าวต้องถูกบันทึกในรายงานประจำปีเกี่ยวกับการคลังของรัฐบาล และต้องได้รับอนุมัติจากรัฐสภาในรูปแบบของพระราชบัญญัติงบประมาณ ซึ่งโดยทั่วไปกรณีที่เกิดภัยพิบัติ รัฐบาลมักเสนอขออนุมัติในรูปแบบของพระราชบัญญัติใช้งบประมาณแบบจำกัดวงเงินไปพลางก่อน (Impress supply act)

4) การโอนเงินงบประมาณภายในปีงบประมาณเดียวกัน (Transfer and virement of appropriations within the year)

การจัดสรรงบประมาณโดยรัฐสภาได้จัดสรรรายจ่ายเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง เช่น จัดซื้อหรือจัดจ้างเพื่อให้เกิดผลตามที่ระบุไว้ในแผนงาน หรือจ่ายเงินเป็นประโยชน์หรือสวัสดิการแก่คนบางกลุ่ม หรือลงทุนในองค์กรหรือทรัพย์สินตามที่ระบุไว้ แม้ว่าการใช้จ่ายเงินงบประมาณจะน้อยกว่าวงเงินที่ระบุไว้ และมีวงเงินเหลือ รัฐบาลหรือหน่วยงานก็ไม่สามารถใช้เงินที่เหลือดังกล่าวไปเพื่อวัตถุประสงค์อื่น แต่ผู้สำเร็จราชการแทนพระองค์ภายใต้คำสั่งของ Council อาจมีคำสั่งรายจ่ายรายการหนึ่งรายการใดในหน่วยงานแห่งหนึ่งถูกโอนไปใช้เป็นรายจ่ายรายการหนึ่งรายการใดในหน่วยงานเดียวกันก็ได้ ถ้า (1) จำนวนเงินที่โอนไปนั้นไม่เป็นการเพิ่มจำนวนรายจ่ายของรายการที่ถูกโอนเกินกว่าร้อยละ 5 ในปีงบประมาณนั้น (2) ไม่มีรายการโอนรายจ่ายอื่นใดไปยังรายการรายจ่ายที่ถูกโอนอีกระหว่างปีงบประมาณนั้น (3) จำนวนรายจ่ายรวมในปีงบประมาณนั้นของหน่วยงานนั้นไม่เปลี่ยนแปลง ดังนั้น เมื่อมีการโอนรายจ่ายดังที่กล่าว รัฐบาลต้องขอความเห็นชอบจากรัฐสภาในรูปแบบของพระราชบัญญัติงบประมาณ

5) การวางแผนทางการเงินและการบริหารทรัพย์สินและหนี้สินรัฐบาล (Cash planning and management of government assets and debt)

เงินของรัฐที่ได้รับการจัดสรรตามพระราชบัญญัติงบประมาณจะต้องถูกนำไปฝากไว้ในบัญชีเงินฝากธนาคารของรัฐบาลหรือหน่วยงาน กระทรวงการคลังมีอำนาจที่จะนำเงินฝากดังกล่าวไปลงทุนในช่วงเวลา ข้อตกลงและเงื่อนไข ที่กระทรวงการคลังเห็นว่าเหมาะสม

6) การตรวจสอบภายใน (Internal audit)

ผู้บริหารสูงสุดของกรมหรือหน่วยงานมีหน้าที่รับผิดชอบขึ้นตรงต่อรัฐมนตรีในการบริหารการเงินของรัฐภายในกรมหรือหน่วยงาน ซึ่งผู้บริหารดังกล่าวมีหน้าที่ต้องบริหารจัดการอย่างประหยัด มีประสิทธิผล และประสิทธิภาพเกี่ยวกับกิจกรรมต่าง ๆ ภายในกรมหรือหน่วยงานที่รับผิดชอบ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวผู้บริหารระดับสูงมีหน้าที่ต้องออกกฎ ระเบียบ เกี่ยวกับการตรวจสอบภายใน โดยหน่วยงานใหญ่ ๆ ของประเทศนิวซีแลนด์ได้มีการจัดตั้งกลุ่มตรวจสอบภายในขึ้นมาโดยขึ้นตรงต่อผู้บริหารสูงสุด หน่วยงานตรวจสอบภายในต้องทำรายงานต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ถึงผลของการควบคุมตรวจสอบภายในเป็นประจำทุกปี

การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไทย

ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ได้กล่าวถึงบทบาทของการตรวจสอบเชิงป้องกันหรือป้องปรามไว้ในลักษณะของการออกมาตรการเพื่อป้องกันหรือควบคุมความเสียหายของหน่วยรับตรวจ ปรากฏอยู่ในอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน มาตรา 15 (3) (ข) ที่บัญญัติว่า

“(3) ออกระเบียบหรือประกาศกำหนดมาตรฐานหรือมาตรการเกี่ยวกับระบบการควบคุมการตรวจสอบการบริหารงบประมาณสำหรับหน่วยรับตรวจดังต่อไปนี้

(ข) มาตรการป้องกันหรือควบคุมความเสียหายให้หน่วยรับตรวจหน่วยใดหน่วยหนึ่งหรือหลายหน่วยปฏิบัติ ในกรณี que เห็นว่าอาจเกิดความเสียหายเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินโดยหน่วยรับตรวจ”

นอกจากนี้กฎหมายดังกล่าวได้ให้อำนาจหน้าที่กับสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในการศึกษาและให้ความเห็นก่อนที่โครงการจะเกิดขึ้นซึ่งอาจมีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณตามที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 39 (2) (ง) โดยบัญญัติไว้ว่า

“ศึกษาและเสนอความเห็นเกี่ยวกับแผนงาน งาน โครงการที่จะมีผลต่อการจัดทำงบประมาณ”

ดังนั้น การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) หรือการตรวจสอบก่อนการจ่ายนั้น จึงเป็นการตรวจสอบโดยตรงต่อภารกิจ กิจกรรม โครงการหรือดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ โดยมุ่งเน้นการตรวจเพื่อป้องกันความเสียหายก่อนที่จะดำเนินโครงการและชี้ให้เห็นถึงความเสี่ยงที่จะเกิดความล้มเหลวในการบริหารโครงการในอนาคต โดยเป็นการศึกษา วิเคราะห์ความเสี่ยงหรือความเสียหายที่จะเกิดขึ้นของเรื่องหรือของโครงการที่อยู่ในขั้นตอนการตัดสินใจดำเนินการหรืออยู่ในระหว่างดำเนินการ เช่น โครงการที่ยังขาดข้อมูลสำคัญและเพียงพอต่อการตัดสินใจหรือข้อมูลที่จะนำมาวิเคราะห์ความเป็นไปได้ของโครงการ (Feasibility study) ไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริงและไม่เป็นปัจจุบัน ทั้งนี้เพื่อให้การจ่ายเงินงบประมาณเกิดประโยชน์คุ้มค่าสูงสุด ทั้งนี้วิธีการการตรวจสอบจะมีขั้นตอนที่สั้นและกระชับกว่าการตรวจสอบตามปกติ

การตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้มีการเน้นการป้องกันมากกว่าการปราบปรามหรือการลงโทษ ดังนั้นคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจึงได้วางมาตรการส่วนหนึ่งเกี่ยวกับการป้องกันไว้ในมาตรการการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่องการป้องกันหรือควบคุมความเสียหายให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติ และเรื่องการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุขององค์การบริหารส่วนตำบล หมวดที่ 5 แนวทางป้องกันความผิดพลาดและความเสียหาย ซึ่งได้แก่ความเสียหายในด้านการสูญเสียเงิน สูญเสียรายได้ สูญเสียประโยชน์ การเสียค่าสินไหมทดแทน และความสูญเปล่า อีกทั้งยังมีการประกาศใช้ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. 2544 เพื่อให้หน่วยงานภาครัฐนำมาตราการการควบคุมภายในไปใช้เป็นแนวทางในการจัดวางระบบการควบคุมภายในที่เหมาะสมกับ ลักษณะ ขนาด และความซับซ้อนของหน่วยงาน และกำหนดให้มีการติดตาม ประเมินผล เพื่อปรับปรุงให้การควบคุมภายในที่จัดวางไว้มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล เป็นที่น่าพอใจอยู่เสมอ ทั้งนี้เพื่อเป็นดำเนินการด้านการป้องกันไม่ให้เกิดความเสียหายแก่เงินแผ่นดิน

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) หรือการตรวจสอบก่อนการจ่าย ยังไม่ปรากฏแน่ชัดโดยตรง ที่เน้นศึกษาให้เห็นถึงประโยชน์ที่จะช่วยป้องกันหรือลดการทุจริตคอร์รัปชัน การ

รั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน ส่วนใหญ่จะเน้นไปในทางแนวทางที่จะป้องกันหรือลดการทุจริตคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 กำหนดให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินอำนาจหน้าที่ ตามมาตรา 39 (2) (ก) ว่า “การตรวจบัญชี ตรวจสอบการรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหารซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และผลประโยชน์ ของหน่วยรับตรวจที่ได้มาจากเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ เงินกู้ เงินอุดหนุน เงินบริจาค และเงินช่วยเหลือจากแหล่งในประเทศหรือต่างประเทศอันเนื่องมาจากการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย หรือตามวัตถุประสงค์ของหน่วยรับตรวจ ทั้งนี้ ไม่ว่าเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ หรือผลประโยชน์ดังกล่าวจะเป็น ของหน่วยรับตรวจหรือหน่วยรับตรวจมีอำนาจ หรือสิทธิในการใช้จ่าย หรือใช้ประโยชน์...” (ข) ตรวจสอบบัญชีและรายงานการรับจ่ายเงินประจำปีงบประมาณ และงบแสดงฐานะการเงินแผ่นดิน ประจำปีงบประมาณ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่ (ค) ตรวจสอบบัญชีทุนสำรองเงินตราประจำปี และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมายและตามความเป็นจริงหรือไม่ (ง) ศึกษาและเสนอความเห็นเกี่ยวกับแผนงาน งาน โครงการที่จะมีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณ (จ) ตรวจสอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ค่าธรรมเนียมและรายได้อื่นของหน่วยรับตรวจ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ ในกรณีนี้ให้มีอำนาจตรวจสอบการประเมินภาษีอากร การจัดเก็บค่าธรรมเนียม และรายได้อื่นที่หน่วยรับตรวจจัดเก็บด้วย และหน่วยรับตรวจต้องเปิดเผยข้อมูลที่ได้มาจากผู้เสียภาษีอากร ผู้ชำระค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นใด ให้แก่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตามที่ร้องขอด้วย และให้ถือว่าการให้ข้อมูลดังกล่าวเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย ในกรณีหน่วยรับตรวจเป็นหน่วยรับตรวจตามมาตรา ๔ (๖) การตรวจสอบการเงินแผ่นดินให้กระทำได้เฉพาะการตรวจสอบว่าการรับจ่ายและการใช้เงินอุดหนุนหรือเงินหรือทรัพย์สินลงทุนเป็นไปอย่างถูกต้อง และเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือไม่ โดยวิธีการตรวจสอบนั้นให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการกำหนด

สรุป

การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) เป็นส่วนหนึ่งของหลักการตรวจเงินแผ่นดินโดยทั่วไป ซึ่งมีหลักการพื้นฐานของการตรวจเงินแผ่นดินรับรองไว้ในปณิธานสภาว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าในเงื่อนไขและความต้องการของหลักการตามกฎหมายในแต่ละประเทศ องค์กร

ตรวจเงินแผ่นดินต้องพิจารณาถึงตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre-audit) แต่การตรวจสอบหลังจ่าย (Post-audit) ก็เป็นสิ่งที่ขาดไม่ได้ในองค์กรตรวจเงินแผ่นดินเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ ยังมีการปฏิบัติกันในองค์กรตรวจเงินแผ่นดินต่างประเทศ รวมถึงสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินประเทศไทย ถึงแม้ในแนวทางการดำเนินการจะแตกต่างกันไปตามแนวความคิด เหตุผลความจำเป็นในแต่ละประเทศ

.....

บทที่ 3

สภาพปัญหา สาเหตุของการคอร์รัปชัน

การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน

การทุจริตคอร์รัปชัน

การทุจริตคอร์รัปชัน มีการให้ความหมายไว้เป็นจำนวนมาก ในที่นี่จะให้ความหมายตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 1 (1) “โดยทุจริต” ซึ่งหมายความว่า เพื่อแสวงหาประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายสำหรับตนเองหรือผู้อื่น และ “ประพฤตินิชอบ” ซึ่งหมายความว่า การใช้อำนาจในตำแหน่งหรือหน้าที่อันเป็นการฝ่าฝืนกฎหมาย ระเบียบ คำสั่ง หรือมติคณะรัฐมนตรีที่มุ่งหมายจะควบคุมดูแลการรับ การเก็บรักษา หรือการใช้จ่ายหรือทรัพย์สินของแผ่นดิน และตาม พ.ร.บ. มาตรการของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2551 มาตรา 3 “ทุจริตต่อหน้าที่” หมายความว่า ปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติอย่างใดในตำแหน่งหรือหน้าที่หรือปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติอย่างใดในพฤติการณ์ที่อาจทำให้ผู้อื่นเชื่อว่ามีตำแหน่งหรือหน้าที่ซึ่งที่ตนมิได้มีตำแหน่งหรือหน้าที่นั้น หรือใช้อำนาจในตำแหน่งหรือหน้าที่ ทั้งนี้ เพื่อแสวงหาประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบสำหรับตนเองหรือผู้อื่น หรือกระทำการอันเป็นความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการหรือความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ในการยุติธรรม โดยสรุปแล้ว การทุจริตคอร์รัปชัน หมายถึง การดำเนินการหรือไม่ดำเนินการตามอำนาจหน้าที่เพื่อแสวงหาประโยชน์ที่มิควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายสำหรับตนเองหรือผู้อื่น

การทุจริตคอร์รัปชัน เป็นที่ทราบกันทั่วไปว่าปัญหาเรื่องการคอร์รัปชันเป็นปัญหาสำคัญลำดับต้นๆ ที่ส่งผลกระทบต่อการพัฒนาประเทศเป็นอย่างมาก ปัญหาดังกล่าวเกิดขึ้นมาช้านานจนฝังรากลึกและพบเกือบทุกกลุ่มอาชีพในสังคมไทย เกี่ยวพันกับวิถีชีวิตของคนในสังคมไทยมาอย่างยาวนาน หรือกล่าวได้ว่าเป็นส่วนหนึ่งของวัฒนธรรมไทยไปแล้ว เมื่อปัญหาดังกล่าวผูกพันอยู่กับสังคมไทย จึงส่งผลให้คนไทยบางส่วนมองว่าการทุจริตคอร์รัปชันเป็นเรื่องปกติและยอมรับได้ โดยมักจะใช้แนวคิดว่ามี

อำนาจก็มักจะโกงกันทุกฝ่าย ดังนั้นหากใครโกงแล้วทำงานเก่งก็ถือว่าพอรับได้ จึงทำให้คนยินยอมที่จะเสียเงินเพื่อซื้อความสะดวก สิทธิพิเศษ หรือตัดความรำคาญแม้กระทั่งเกิดความคิดสีเทาประเภทกินตามน้ำ เข้าเมืองตาหลิ่วก็หลิ่วตาตาม ตัวเล็กกินไก่ตัวใหญ่กินช้าง หรือคนโกงแต่เก่งดีกว่าคนซื่อที่ทำงานไม่เป็น ซึ่งการกระทำและความคิดเหล่านี้ ทำให้สังคมไทยกลายเป็นสังคมคอร์รัปชัน จากผลการวิจัยของสถาบันแบะนักวิจัยต่างๆ พบว่า ในแต่ละปีพ่อค้าและนักธุรกิจกว่า 80 เปอร์เซ็นต์ต้องสูญเสียเงินให้กับการคอร์รัปชันเป็นจำนวนสูงถึงเกือบ 3 แสนล้านบาท ซึ่งเงินจำนวนนี้ หากไม่ไปตกอยู่ในกระเป๋าของคนเพียงไม่กี่คนย่อมสามารถอำนวยความสะดวกแก่คนส่วนใหญ่ของประเทศได้¹ ทำให้รัฐต้องจ่ายเงินงบประมาณสูงกว่าที่เป็นจริง ทำให้ประชาชนต้องได้รับบริการสาธารณะที่ไม่มีคุณภาพ อีกทั้งยังทำให้นักลงทุนขาดความเชื่อมั่นในระบบราชการไทยที่มักจะมีการใช้อำนาจโดยมิชอบ และมักมีการเรียกผลประโยชน์จากนักลงทุน เพื่อแลกกับการอนุญาตให้เอกชนดำเนินการในกิจการที่รัฐจะต้องทำ ซึ่งรัฐเองก็ไม่สามารถตรวจสอบการกระทำดังกล่าวได้

เมื่อนำแนวคิด ทฤษฎีดังกล่าวข้างต้นมาจัดทำเป็นโครงสร้างอำนาจที่เอื้อต่อการคอร์รัปชัน จึงสามารถอธิบายโครงข่ายความสัมพันธ์ของผู้ที่เกี่ยวข้องในการคอร์รัปชัน ทั้งในด้านการใช้อำนาจระบบอุปถัมภ์ ที่เชื่อมโยงกัน และเอื้อประโยชน์กันอย่างเป็นระบบระหว่างกลุ่มนักการเมือง กลุ่มข้าราชการหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ และหน่วยงานของรัฐ ประเภทต่างๆ และกลุ่มนักธุรกิจ พ่อค้าหรือผู้ที่เข้ามาเป็นคู่สัญญากับหน่วยงานของรัฐ ผ่านการใช้อำนาจตามหน้าที่ อำนาจเงิน และระบบอุปถัมภ์ต่างๆที่เกิดขึ้นจากบุคคล ๓ ฝ่ายนี้ รวมไปถึงในสถานการณ์ปัจจุบันที่กลุ่มนักธุรกิจ พ่อค้าผันตัวเองมาเป็นนักการเมืองผู้กำหนดนโยบายเพื่อประโยชน์ของตนเองและพวกพ้องที่เราเรียกว่า ทูจริตเชิงนโยบาย² ซึ่งได้มีนักวิชาการรวบรวมแนวความคิด ทฤษฎีและผลการวิจัยของผู้ทรงคุณวุฒิและหน่วยงานจำนวนมาก เพื่อสรุปถึงสาเหตุที่ทำให้เกิดการคอร์รัปชันได้ 2 ประการคือ

¹ ประภัสสร เสวิกุล. 2554. คอร์รัปชัน. สืบค้นจาก<http://www.psevikul.com/index.php?lay=show&ac=article&id=539310860&Ntype=5>

² จารุวรรณ สุขุมลพงษ์. ๒๕๕๖. แนวโน้มของคอร์รัปชันในประเทศไทย (The Trend of Corruption in Thailand) สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. กรุงเทพฯ.

1. สาเหตุเกิดขึ้นจากภายในตัวบุคคลของผู้กระทำ เป็นสาเหตุที่เกิดขึ้นจากภายในของผู้กระทำเอง ซึ่งจะต้องไตร่ตรองหรือใคร่ครวญถึงองค์ประกอบต่างๆ 4 ประการคือ โอกาส สิ่งจูงใจ การเสียดายและความซื่อสัตย์

1) โอกาส โดยสัญชาตญาณของมนุษย์ทุกคนจะต้องมีความกลัวและความระแวงนานาประการ การกระทำใดก็ตามปกติจะไม่กระทำจนกว่าจะมั่นใจ หรือเชื่อใจว่ามีช่องว่างที่จะกระทำได้ ในกรณีคอร์รัปชันก็เช่นเดียวกัน ตามปกติจะไม่กระทำการคอร์รัปชันจนกว่าจะมีช่องโอกาสที่ตนเชื่อว่า เมื่อกระทำลงไปแล้วจะไม่ถูกจับได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าหากผู้กระทำอยู่ในตำแหน่ง ที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบซึ่งเปิดโอกาสให้คอร์รัปชันได้กว้างขวาง ประกอบกับความง่ายที่จะทำ การคอร์รัปชันก็จะมีโอกาสได้มากขึ้น

2) สิ่งจูงใจ เมื่อมีโอกาสแล้วก็ต้องพิจารณาต่อไปว่ามีสิ่งจูงใจหรือไม่อย่างไร โดยเฉพาะอย่างยิ่งขนาดของผลประโยชน์ที่จะได้รับ หรือขนาดของผลประโยชน์ที่จะสูญเสียไป เมื่อกระทำการคอร์รัปชัน

3) การเสียดาย ต้องพิจารณาต่ออีกต่อไปว่า หากกระทำไปแล้วผลที่ได้รับจะคุ้มค่าหรือไม่ หากกรณีถูกตรวจพบถูกจับได้

4) ความซื่อสัตย์ เป็นองค์ประกอบที่สำคัญหากข้าราชการ พนักงานและเจ้าหน้าที่ของรัฐมีความซื่อสัตย์แล้ว ถึงแม้จะมีโอกาสก็ย่อมจะไม่พึงปรารถนากระทำการคอร์รัปชันเป็นแน่ และนับว่าความซื่อสัตย์เป็นตัวสกัดกั้นกิเลสมิให้ปรารถนาผลประโยชน์อื่นๆ ที่มีขอบสำหรับผู้ที่ไม่ซื่อสัตย์สุจริตแล้วเป็นเรื่องที่ป้องกันและปราบปรามได้ยาก

2. จากสภาพแวดล้อมภายนอกหรือสิ่งแวดล้อม สาเหตุที่ทำให้เกิดการคอร์รัปชันที่มาจากภายนอกหรือสิ่งแวดล้อม ซึ่งอธิบายว่ามีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับมูลเหตุภายใน ทั้งเรื่องโอกาส สิ่งจูงใจและความซื่อสัตย์สุจริต ซึ่งสรุปได้ 8 ประการ ดังนี้

1) มูลเหตุจากด้านเศรษฐกิจและการครองชีพ ซึ่งนักวิชาการจำนวนมากมีความเห็นว่า การคอร์รัปชันนี้สืบเนื่องมาจากรายได้ไม่ได้สัดส่วนกับค่าครองชีพ รายได้จึงเป็นมูลเหตุที่ทำให้เกิดปัญหาคอร์รัปชัน เนื่องจากสภาพสังคมไทยทุกสมัยมีปัญหาด้านความแตกต่างในฐานะของบุคคล การดิ้นรนต่อสู้จึงไม่มีขอบเขตว่าสุจริตหรือทุจริต รายรับของข้าราชการไทยโดยเฉพาะข้าราชการระดับล่างจะมีรายได้ต่ำมากในขณะที่ค่าครองชีพสูงขึ้นเรื่อยๆ ข้าราชการต้องต่อสู้ดิ้นรนเพื่อหารายได้เลี้ยงครอบครัว ประกอบกับนักธุรกิจมักตัดความรำคาญจนกลายเป็นธรรมเนียมว่าเวลาไป

ติดต่อกับราชการต้องมีสินบนไปให้ การเกิดโครงการใหญ่ๆ ของรัฐจำนวนมากเป็นการทำให้ข้าราชการ และพ่อค่านักธุรกิจร่วมมือกันหาผลประโยชน์ รวมทั้งเมื่อจำนวนประชากรเพิ่มมากขึ้นแต่ทรัพยากร ของชาติมีจำกัด จึงได้มีบุคคลวิ่งเต้นกันมาก และก่อให้เกิดการทุจริตขึ้นในวงราชการ อย่างไรก็ตาม นักวิชาการหลายท่านเห็นว่าความคิดนี้ไม่เป็นจริงเสมอไป เพราะยังมีผู้ที่ยากจนอีกจำนวนไม่น้อยที่ ปฏิบัติตนน่านับถือ แม้จะมีฐานะยากจนอยู่ก็ตาม ตรงกันข้ามกับคนที่มีฐานะบางคนกลับทำการ คอรัปชั่นอย่างปราศจากความอับอาย

2) มูลเหตุจากด้านการเมือง ซึ่งสภาวิจัยแห่งชาติได้ทำการวิจัยและชี้ให้เห็น ว่าการเมืองเป็นสาเหตุหนึ่งของการคอรัปชั่น การเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ.2475 ทำให้เกิด นักการเมืองและนักการเมืองหลายคนใช้อำนาจในทางแสวงหาประโยชน์ก่อให้เกิดการทุจริตในวง ราชการอย่างกว้างขวาง ระบบพรรคการเมืองทำให้เกิดการรวมกลุ่มกันแสวงหาผลประโยชน์ กลายเป็นการหากินแบบเป็นกลุ่ม มีการประมูลตัวนักการเมืองพรรคอื่นที่ทำตัวดีหรือเป็นนักพูด จนมี คำพูดเปรียบเทียบในครั้งหนึ่งว่าถ้ามีเงินก็คงซื้อนักการเมืองได้เกือบทั้งสภา และสามารถเป็นรัฐรัฐบาล ได้ตลอดกาล การเมืองที่มีผลต่อการคอรัปชั่นว่า ประเทศใดที่มีการเปลี่ยนแปลงรัฐบาลโดยไม่ได้ เป็นไปตามเกณฑ์การได้มาซึ่งอำนาจ หรือไม่ได้เป็นไปตามทำนองคลองธรรม เรียกว่าการเมืองไม่มี เสถียรภาพ ทำให้นักการเมืองเกิดทัศนคติต้องคอรัปชั่นเพื่อถอนทุนค่าใช้จ่ายในการเลือกตั้ง นอกจากนั้น การไม่มีเงินช่วยเหลือสนับสนุนการเลือกตั้ง ทำให้นักการเมืองที่ซื่อสัตย์สุจริตต้องเลือกที่ จะกลายเป็นคนยากจนหรือทิ้งเวทีการเมืองไป แต่นักการเมืองที่ไม่สุจริตก็ใช้วิธีคอรัปชั่น และเนื่องจาก ต้องใช้เงินหาเสียงมากผู้สมัครรับเลือกตั้งจึงต้องเสาะหาความช่วยเหลือจากภายนอก ซึ่งการที่กลุ่ม ต่างๆ ที่มีเงินมากหาได้ยาก จึงเปิดโอกาสให้นักธุรกิจที่ร่ำรวยเข้ามาทำหน้าที่แทนกลุ่มต่างๆ นักธุรกิจ ชั้นสูงสร้างความสัมพันธ์กับผู้บริหารประเทศและสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรโดยอาศัยเงินเป็นสินน้ำใจ มากที่สุด

3) มูลเหตุจากสภาพแวดล้อมทางสังคม การพิจารณามูลเหตุของการ คอรัปชั่น ต้องมีการนำธรรมเนียมของสังคมมาพิจารณาด้วย เช่น มีการเปรียบเทียบว่า ในแอฟริกา มี การคอรัปชั่นมากกว่าเดนมาร์กก็เพราะชาวแอฟริกาอยู่ในสภาพแวดล้อมที่เห็นการคอรัปชั่นเป็น สิ่งธรรมดาที่เกิดขึ้นในชีวิตประจำวันอย่างหนึ่ง ไม่ถือว่าการคอรัปชั่นเป็นสิ่งชั่วร้าย ในปี พ.ศ.2514 รัฐมนตรีของมาเลเซียคนหนึ่งถูกจับได้ว่ารับสินบน แต่แทนที่ประชาชนจะรู้สึกรังเกียจกลับแสดงความ สงสารและเห็นใจที่รัฐมนตรีผู้นั้นทำได้ไม่แนบเนียน เป็นต้น

4) มูลเหตุจากการบริหารงานของรัฐที่ขาดประสิทธิภาพ ซึ่งการบริหารงานที่ขาดประสิทธิภาพหมายถึงการปกครองบังคับบัญชาที่หละหลวม ผู้ใต้ปกครองและผู้บังคับบัญชาไม่สุจริต ซึ่งเห็นได้บ่อยๆ การไม่กวัดขั้นควบคุมทางระเบียบวินัยเกือบจะเป็นประเพณีนิยมของบ้านเมืองไป ความบกพร่องในการบริหารเปิดโอกาสให้แกการคอร์รัปชัน และบางครั้งการบริหารงานอย่างเป็นทางการมากเกินไปก็ทำการคอร์รัปชันมีมากขึ้นด้วย

5) มูลเหตุจากกฎหมายหรือระเบียบมีช่องว่างหรือมีข้อบกพร่อง ซึ่งเป็นปัญหาสำคัญของกฎหมายคือ การคอร์รัปชันมิได้เป็นอาชญากรรมที่เห็นได้โจ่งแจ้ง กอปรกับการหาพยานหลักฐานทำได้ยาก ยิ่งกว่านั้นการคอร์รัปชันยังก่อประโยชน์ให้คู่กรณีทั้งสองฝ่าย จึงไม่ค่อยมีฝ่ายใดยอมเปิดเผยและถ้าหากมีฝ่ายใดปรารถนาจะเปิดเผยความจริงในเรื่องนี้ กฎหมายหมิ่นประมาทก็ยับยั้งเอาไว้ ทั้งกฎหมายของทุกประเทศเอาผิดกับบุคคลผู้ให้สินบนเท่าๆ กับผู้รับสินบนจึงไม่ค่อยมีผู้ให้สินบนรายใดกล้าดำเนินคดีกับผู้รับสินบนเลย ปัญหาอีกประการหนึ่งคือ ถ้ากฎหมายออกมาตรงกันข้ามกับความพอใจของคนส่วนใหญ่ในสังคมหรือทำให้ ผู้ฝ่าฝืนกฎหมายนั้นได้เปรียบก็เป็นที่มาของคอร์รัปชันเช่นกัน เป็นต้นว่ากฎหมายเกี่ยวกับการพนัน โสเภณี ยาเสพติด ที่ดิน ป่าไม้สิ่งแวดลอม เป็นต้น

6) มูลเหตุจากการมีตำแหน่งหน้าที่ที่เอื้ออำนวยต่อการกระทำผิด ถ้าปราศจากอำนาจตามตำแหน่งหน้าที่ราชการแล้ว การคอร์รัปชันจะเกิดขึ้นได้ยาก แม้จะมีสภาพแวดล้อมประการอื่นประกอบอยู่ด้วยก็ตาม ส่วนราชการใดจะมีการคอร์รัปชันหรือไม่ขึ้นอยู่กับความเข้มแข็งของผู้นำ และความยึดมั่นในหลักจริยธรรม หลายกรณีเกิดขึ้นเพราะผู้นำอ่อนแอ การคอร์รัปชันพบมากในส่วนราชการที่เจ้าหน้าที่ระดับสูง ไม่สามารถควบคุมเจ้าหน้าที่ชั้นผู้น้อยให้อดทนต่อความเย้ายวนของสินบนได้ ยิ่งไปกว่านั้นก็คือเจ้าหน้าที่ระดับสูงเหล่านั้นก็คอร์รัปชันเสียเอง เจ้าพนักงานผู้มีตำแหน่งมีอำนาจหน้าที่ในการอนุมัติอนุญาตให้สัมปทานหรือคำอนุมัติอนุญาตประกอบการต่างๆ ตำแหน่งหน้าที่ในลักษณะนี้เอื้ออำนวยต่อการกระทำผิด เพราะเป็นไปในลักษณะที่เป็นภาษาพูดว่า "เกือบจะว่าไม่ต้องทำอะไร ปล่อยให้เข้ามาติดขัดตัวเอง" หมายความว่ากักเรื่องไว้เฉยๆ เดี่ยวก็วิ่งมาหาเอง แล้วก็ได้มาอย่างนี้ แต่ไม่ได้หมายความว่ามีการมีตำแหน่งหน้าที่ที่เอื้ออำนวยต่อการกระทำผิดจำเป็นต้องเป็นตำแหน่งใหญ่ๆ ตำแหน่งเล็กๆ ก็ได้ ไม่จำเป็นต้องมีตำแหน่งสูงเสมอไป

7) มูลเหตุจากการตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของสถานการณ์ สันนิษฐานได้ว่า การตกอยู่ในภาวะแวดล้อมและอิทธิพลของผู้ทุจริตมีทางเป็นไปได้ที่ผู้นั้นจะต้องทำทุจริตด้วย

เนื่องจากมีตัวอย่างของบุคคลที่มาหาในลักษณะเดือดร้อนมากราย เพราะถูกตั้งกรรมการสอบสวนให้ออกจากราชการ มีข้าราชการจำนวนไม่น้อยที่บ่นในที่ลับและที่เปิดเผยว่าตนเองไม่อยากจะเกี่ยวกับการคอร์รัปชัน แต่จะทำอย่างไรได้ในเมื่อคอร์รัปชันเป็นเรื่องของ "ระบบ" สอดคล้องกับนายกรัฐมนตรีเนห์รูแห่งอินเดียได้กล่าวไว้ว่า การที่ผู้นำระดับสูงประกาศว่า ทุกคนต่างทำการคอร์รัปชันกันทั้งนั้น เป็นการสร้างบรรยากาศที่เอื้ออำนวยต่อการคอร์รัปชันขึ้นมาในสังคม เพราะข้าราชการชั้นผู้น้อยก็จะคิดว่า หากคนอื่นทั่วไปต่างทำการคอร์รัปชันกันหมด แล้วทำไมตนจึงจะไม่ทำเหมือนกับเขาบ้างเล่า

การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน

สภาพปัญหาของการการรั่วไหลและการสูญเสียหรือการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน ผู้วิจัยได้วิเคราะห์และจัดกลุ่มของสภาพปัญหาพร้อมทั้งวิเคราะห์สาเหตุของสภาพปัญหาออกเป็น 2 ส่วน ได้ดังนี้

1. การรั่วไหล หมายถึง สถานการณ์ที่การจ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินไปเกินกว่าราคาที่ควรจะเป็น การจ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินไปโดยที่รายการนั้น ๆ ไม่สามารถจ่ายได้ เช่น การจัดซื้อจัดจ้างในราคาแพงเกินเป็นจริง เงินส่วนต่างเราถือว่าเป็นเงินที่รั่วไหล การจ่ายเงินโดยที่ไม่สามารถเบิกจ่ายได้ กรณีนี้เราถือว่าเป็นรั่วไหลทั้งหมด

2. การสูญเสียหรือสูญเปล่า หมายถึง กรณีที่ไม่ได้มีการใช้ประโยชน์หรือไม่ได้รับประโยชน์จากการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน เช่น สถาปัตยกรรม วัสดุ ครุภัณฑ์ สิ่งก่อสร้างที่ดำเนินการแล้วไม่ได้ใช้ประโยชน์ ซึ่งเราจะพบเห็นเป็นจำนวนมาก

ทั้งสองกรณีดังกล่าว ในที่นี้ให้ความหมายเฉพาะการรั่วไหล การสูญเสียและการสูญเปล่า ซึ่งไม่ได้เกิดจากการทุจริตคอร์รัปชัน ซึ่งอาจเกิดจากการดำเนินการที่ไม่เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่กำหนดจนทำให้ทางราชการโดยมิได้มีเจตนาทุจริต การที่ขาดการวางแผน การเตรียมความพร้อม การบริหารจัดการที่ดี ส่งผลให้เกิดความสูญเปล่าในการดำเนินงาน

สำหรับสภาพปัญหาของทั้ง 2 กรณีข้างต้น สรุปพอสังเขปได้ดังนี้

1.การรั่วไหล ซึ่งหมายถึง สถานการณ์ที่การจ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินไปเกินกว่าที่ควรจะเป็น การจ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินไปโดยที่รายการนั้น ๆ ไม่สามารถจ่ายได้ เช่น การจัดซื้อจัดจ้างในราคาแพงเกินเป็นจริง เงินส่วนต่างเราถือว่าเป็นเงินที่รั่วไหล การจ่ายเงินโดยที่ไม่สามารถเบิกจ่ายได้ กรณีนี้เราถือว่าเป็นรั่วไหลทั้งหมด พิจารณาจากผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

พบว่า ในแต่ละปีจะตรวจพบว่ามีกรั่วไหลในลักษณะดังกล่าวโดยเฉลี่ยประมาณร้อยละ 20 ของวงเงินที่ตรวจสอบ คิดเป็นจำนวนเงินประมาณ 3,000 ถึง 5,000 ล้านบาทต่อปี ซึ่งนับว่าเป็นวงเงินที่สูงสาเหตุสำคัญของการรั่วไหลดังกล่าว เนื่องจากความรู้ ความไม่เข้าใจในระเบียบ กฎหมาย ตลอดจนขั้นตอนการดำเนินการในเรื่องนี้ๆ จนทำให้ต้องจ่ายเงินแผ่นดินไปในแต่ละกรณี การดำเนินการในกรณีดังกล่าว หากมีการตรวจพบ จะมีการเรียกให้ส่งเงินคืนซึ่งส่วนใหญ่จะมีการส่งคืน ประเด็นการรั่วไหลในเรื่องนี้อยู่ที่ว่า หากไม่มีการตรวจสอบหรือตรวจไม่พบ นั่นคือรั่วไหลทั้งหมดโดยที่ไม่อาจทราบได้ว่ามีจำนวนเท่าใด หากลองคำนวณจากร้อยละที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเข้าตรวจสอบจะพบว่าสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเข้าตรวจสอบหน่วยงานต่างๆ ได้ไม่ถึงร้อยละ 5 ของวงเงินงบประมาณทั้งหมด ประกอบกับกรณีที่ตรวจสอบแล้วมีการรั่วไหลประมาณร้อยละ 20 จะเป็นยอดวงเงินที่เกิดการรั่วไหลที่สูงมาก

2. การสูญเสียหรือสูญเปล่า ได้แก่กรณีที่ไม่ได้มีการใช้ประโยชน์หรือไม่ได้รับประโยชน์จากการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน เช่น สภาพวัสดุ ครุภัณฑ์ สิ่งก่อสร้างที่ดำเนินการแล้วไม่ได้ใช้ประโยชน์ การขาดทุนจากการดำเนินงานของหน่วยงานของรัฐ ซึ่งเราจะพบเห็นเป็นจำนวนมาก ซึ่งหากพิจารณาจากผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จะพบว่ามียอดเงินสูงมากประมาณ ตั้งแต่ 50,000 ถึงหลักแสนล้าน เช่น โครงการรับจำนำข้าว เป็นต้น สาเหตุของการสูญเสียหรือสูญเปล่าเกิดจากการดำเนินการที่ขาดการวางแผน การเตรียมความพร้อม การบริหารจัดการที่ดี ซึ่งกรณีดังกล่าวสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้วิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาและสาเหตุในส่วนที่เป็นการใช้ผ่านโครงการต่างๆ ซึ่งมักมีสภาพปัญหา ดังตารางที่ 1

ตารางที่ 1 สรุปความเสี่ยงสำคัญในการจัดทำและอนุมัติข้อเสนอโครงการซึ่งส่งผลกระทบทำให้ผลการดำเนินโครงการไม่บรรลุผลสำเร็จ ไม่คุ้มค่าต่อการใช้จ่ายเงินงบประมาณแผ่นดิน และเกิดการสูญเปล่า

หัวข้อข้อเสนอโครงการ	สภาพปัญหาและสาเหตุ
1. หลักการและเหตุผล	<ol style="list-style-type: none"> 1. ไม่จัดทำหัวข้อหลักการและเหตุผลในเอกสารข้อเสนอโครงการ 2. ไม่ระบุสภาพปัญหาหรือระบุสภาพปัญหาไม่ชัดเจนว่ามีปัญหาอะไรบ้าง 3. ขาดข้อมูลสนับสนุนอ้างอิง เช่น ขาดการระบุระดับความรุนแรงของสภาพปัญหาในเชิงปริมาณ เพื่อให้เห็นถึงความสำคัญของสภาพปัญหาที่เกิดขึ้น จำนวนผู้ได้รับผลกระทบจากสภาพปัญหา เป็นต้น 4. ขาดการระบุสถานที่เกิดสภาพปัญหาอย่างชัดเจน เพื่อให้ทราบถึงผลกระทบ

หัวข้อข้อเสนอโครงการ	สภาพปัญหาและสาเหตุ
	การกำหนดพื้นที่ดำเนินโครงการ และความคุ้มค่าของการใช้จ่ายเงินงบประมาณในการแก้ไขสภาพปัญหา
2. วัตถุประสงค์ / เป้าหมาย	<ol style="list-style-type: none"> 1. ไม่จัดทำหัวข้อวัตถุประสงค์/เป้าหมายในเอกสารข้อเสนอโครงการ 2. การกำหนดวัตถุประสงค์ไม่ชัดเจน คลุมเครือ ไม่สามารถวัดผลหรือประเมินระดับความสำเร็จได้ โดยนำเสนอในภาพรวมเป็นเชิงนามธรรม จึงไม่สามารถวัดความสำเร็จในระดับผลลัพธ์(Outcome) ได้ 3. การกำหนดวัตถุประสงค์ไม่สอดคล้องกับสภาพปัญหาที่เกิดขึ้น ไม่สามารถแก้ปัญหาโครงการได้ 4. การกำหนดเป้าหมายดำเนินการไม่ชัดเจน คลุมเครือ 5. การกำหนดเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์ในการคัดเลือกกลุ่มเป้าหมายไม่ชัดเจน ในกรณีไม่ได้กำหนดกลุ่มเป้าหมายไว้ชัดเจนและให้คัดเลือกตามเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ 6. การกำหนดเป้าหมายไม่สอดคล้องกับสภาพปัญหาที่เกิดขึ้น หรือกลุ่มเป้าหมายที่โครงการจะดำเนินการไม่สามารถทำให้สภาพปัญหาลดลงหรือหมดไป
3. กิจกรรมและวิธีการดำเนินการ	<ol style="list-style-type: none"> 1. ไม่ระบุกิจกรรมและวิธีดำเนินการในเอกสารข้อเสนอโครงการ 2. การกำหนดกิจกรรมและวิธีดำเนินการไม่ชัดเจน ขาดรายละเอียดในแต่ละกิจกรรม เช่น แผนปฏิบัติการ (Action Plan) 3. กิจกรรมที่กำหนดไม่สอดคล้องกับสภาพปัญหาที่เกิดขึ้น ไม่สามารถแก้ไขให้สภาพปัญหาลดลงหรือหมดไป 4. การกำหนดกิจกรรมหลักไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์โครงการ ระยะเวลาดำเนินการ และงบประมาณ 5. ขาดการระบุหน่วยงานรับผิดชอบที่ชัดเจนในแต่ละกิจกรรมหลัก กรณีมีหลายหน่วยงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการดำเนินโครงการ 6. ไม่จัดลำดับการดำเนินกิจกรรม กรณีมีหลายกิจกรรมที่ต้องเชื่อมโยงกัน
4. งบประมาณ	<ol style="list-style-type: none"> 1. ไม่ระบุค่าใช้จ่ายในแต่ละกิจกรรมให้ชัดเจน โดยกำหนดเป็นงบประมาณภาพรวมทั้งโครงการ ทำให้ไม่สามารถพิจารณาความเหมาะสมของการใช้จ่ายเงินในแต่ละกิจกรรม 2. ขาดการระบุแหล่งที่มาของงบประมาณ

หัวข้อข้อเสนอโครงการ	สภาพปัญหาและสาเหตุ
	3. กรณีโครงการต้องหางบประมาณสนับสนุนเองบางส่วน ขาดการกำหนดแหล่งที่มาของงบประมาณสนับสนุนที่ชัดเจนว่าจะนำมาจากแหล่งใดบ้าง
5. พื้นที่ดำเนินการ	<ol style="list-style-type: none"> 1. ไม่ระบุพื้นที่ดำเนินการในเอกสารข้อเสนอโครงการ 2. กำหนดพื้นที่ดำเนินการไม่สอดคล้องกับสภาพปัญหาที่อ้างอิงในหลักการและเหตุผล 3. กำหนดพื้นที่ดำเนินการไม่ชัดเจน ไม่สามารถทำให้โครงการบรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้
6. ระยะเวลาการดำเนินงาน	<ol style="list-style-type: none"> 1. ระยะเวลาการดำเนินการ ไม่ถูกนำมาแปลงเป็นแผนปฏิบัติการในแต่ละกิจกรรม (Action Plan) ที่ชัดเจน 2. ช่วงระยะเวลาที่กำหนดไว้ไม่สอดคล้อง ทันกาล ในการปรับปรุงแก้ไขสภาพปัญหา 3. การกำหนดขอบเขตระยะเวลาดำเนินการไม่สอดคล้อง เหมาะสมกับการแก้ไขสภาพปัญหาหรือกิจกรรมที่จะดำเนินการ เช่น กำหนดไว้มากไปหรือน้อยไป
7. หน่วยงาน/ผู้รับผิดชอบ	<ol style="list-style-type: none"> 1. ไม่ระบุหน่วยงาน/ผู้รับผิดชอบในเอกสารข้อเสนอโครงการ 2. ระบุหน่วยงาน/ผู้รับผิดชอบ ไม่ชัดเจน ไม่สามารถติดต่อได้อย่างสะดวก เช่น ขาดหน่วยงานภายใน เช่น สำนัก กอง แผนก หรือชื่อผู้รับผิดชอบ หรือหมายเลขติดต่อสื่อสาร 3. ขาดการกำหนดบทบาทหน้าที่ที่ชัดเจนของหน่วยงานที่รับผิดชอบในทุกๆระดับ และไม่กำหนดหน่วยงานเจ้าภาพ กรณีมีหน่วยงานที่เกี่ยวข้องหลายหน่วยงาน
8. ผลที่คาดว่าจะได้รับ	<ol style="list-style-type: none"> 1. ไม่ระบุผลที่คาดว่าจะได้รับในเอกสารข้อเสนอโครงการ 2. กำหนดไม่สอดคล้องกับสภาพปัญหาและวัตถุประสงค์โครงการ 3. กำหนดไม่ชัดเจน ไม่สามารถใช้เป็นเครื่องมือสำหรับวัดผลสำเร็จของโครงการได้ 4. ขาดฐานข้อมูลหรือสถิติย้อนหลังสนับสนุนในการนำมาวัดผลสำเร็จตามผลที่คาดว่าจะได้รับที่กำหนดไว้

สรุป

การทุจริตคอร์รัปชัน การรั่วไหล และการสูญเสียเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินเป็น ปัญหาสำคัญของประเทศไทย ทำให้เงินแผ่นดินที่ได้ใช้จ่ายผ่านส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ และหน่วยงานของรัฐ ประเภทต่างๆ ไม่เกิดประโยชน์สูงสุด ส่งผลกระทบในทางเศรษฐกิจ สังคม และความเชื่อมั่นของต่างประเทศที่มีต่อประเทศไทยเป็นอย่างมาก สาเหตุเกิดขึ้นจากผู้กระทำ ซึ่งมีองค์ประกอบสำคัญ คือ โอกาส สิ่งจูงใจ การเสี่ยงภัยและความซื่อสัตย์ และจากสภาพแวดล้อมภายนอกหรือสิ่งแวดล้อม ได้แก่ มูลเหตุจากด้านเศรษฐกิจและการครองชีพ ด้านการเมือง จากสภาพแวดล้อมทางสังคม การบริหารงานของรัฐที่ขาดประสิทธิภาพ จากกฎหมายหรือระเบียบมีช่องว่างหรือมีข้อบกพร่องจากการมีตำแหน่งหน้าที่ที่เอื้ออำนวยต่อการกระทำผิด จากการตกอยู่ภายใต้อิทธิพลของสถานการณ์สำหรับการการรั่วไหลและการสูญเสียเปล่า เกิดจากความไม่รู้ ความไม่เข้าใจในระเบียบ กฎหมาย ตลอดจนขั้นตอนการดำเนินการในเรื่องนี้ๆ ขาดการวางแผน การเตรียมความพร้อม การบริหารจัดการที่ดี

.....

บทที่ 4

แนวทางการป้องกันการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่า ในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยใช้การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Auditing)

แนวคิดของผู้ทรงคุณวุฒิและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

นอกจากหลักการการตรวจสอบเงินแผ่นดินที่กระทำได้ทั้งวิธีตรวจสอบก่อนมีการใช้จ่ายเงิน หรือที่เรียกว่า Preventive audit หรือตรวจสอบภายหลังใช้จ่ายเงินไปแล้ว หรือ post audit ซึ่งจะใช้วิธีหรือเทคนิคการตรวจสอบแบบใดก็ได้แล้วแต่จุดมุ่งหมายของการตรวจสอบว่าต้องการแสดงรายงานการตรวจสอบในรูปแบบใด หรือแสดงความมุ่งหมายให้ทราบในจุดใด หรือว่าลักษณะการตรวจสอบจะใช้หลักการตรวจสอบใดที่จะมีความเหมาะสมเป็นประโยชน์มากที่สุดแล้ว ผู้วิจัยได้ศึกษาแนวคิดของผู้ทรงคุณวุฒิที่ได้แสดงความเห็นไว้ในทางสาธารณะทั้งเอกสาร การให้สัมภาษณ์ หรือในการประชุมตามโอกาสที่เกี่ยวข้องต่างๆ รวมทั้งได้สัมภาษณ์ผู้บริหารของหน่วยรับการตรวจของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน 98 ราย ซึ่งเป็นระดับปลัดกระทรวง 2 ราย ระดับอธิบดี 8 ราย อีก 88 รายเป็นระดับรองอธิบดี ผู้อำนวยการสำนักหรือระดับผู้เชี่ยวชาญของส่วนราชการ เพื่อให้ทราบถึงแนวความคิดเกี่ยวกับแนวทางการป้องกันการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินโดยใช้การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Auditing) ซึ่งปรากฏว่า ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิและหน่วยรับตรวจ ส่วนใหญ่อยู่ละ 85 ของทั้งหมดที่ให้ความเห็น มีความเห็นว่า หากมีการตรวจสอบก่อนการดำเนินงานหรือจ่ายเงินอย่างจริงจัง จะช่วยให้ป้องกันหรือลดการทุจริตคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินได้ โดยเฉพาะในกระบวนการจัดซื้อจัดจ้าง และเห็นด้วยที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะเข้ามาตรวจสอบก่อนการดำเนินการหรือจ่ายเงินจะได้ไม่ทำผิดและไม่ถูกให้ขดใช้เงินหรือลงโทษต่างๆ และที่สำคัญงบประมาณแผ่นดินไม่สูญเสียหรือสูญเปล่า แต่มีข้อห่วงใยบางประการ เช่น จะทำให้การดำเนินงานของหน่วยงานต่างๆ และการใช้

จ่ายเงินล่าช้าหรือไม่ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความพร้อมที่จะดำเนินการอย่างจริงจังหรือไม่ ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

๑. ตรวจสอบก่อนมีการใช้จ่ายเงิน หรือที่เรียกว่า Preventive audit ช่วยลดมูลเหตุสำคัญในการทุจริตคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน เช่น การความไม่รู้จัก ความไม่เข้าใจในระเบียบ กฎหมาย ตลอดจนขั้นตอนการดำเนินการในเรื่องต่างๆ แล้วตัดสินใจในการดำเนินการที่ไม่ถูกต้อง ลดแรงกดดันจากการสั่งการให้ดำเนินการในทางที่ถูกต้องเหมาะสมจากฝ่ายการเมือง ลำพังการตรวจสอบของผู้บังคับบัญชาตามขั้นตอนหรือเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทำได้ระดับหนึ่ง

๒. สาระสำคัญที่ควรมีการตรวจสอบในเชิงป้องกัน เห็นว่า ระบบงานจัดซื้อจัดจ้างเป็นประเด็นสำคัญที่ควรมีการตรวจสอบ เนื่องจากมีการทุจริตมากในขั้นตอนนี้ โดยเฉพาะการกำหนดราคากลางที่สูงเกินความเป็นจริง การดำเนินการที่ไม่เป็นไปตามระเบียบการจัดซื้อจัดจ้างที่เกี่ยวข้อง จนทำให้เอื้อประโยชน์กับบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือพวกพ้อง ระบบการเบิกจ่ายเงิน ซึ่งบางรายการเบิกจ่ายมีความไม่ชัดเจนในข้อกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมีช่องว่างให้ใช้จุดดังกล่าววินิจฉัยเพื่อให้ตนเองหรือผู้อื่นได้ประโยชน์ และระบบการบริหารงานเพื่อให้เกิดผลตามวัตถุประสงค์

๓. ผู้บริหารหน่วยรับตรวจส่วนใหญ่เห็นด้วยที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะเข้ามาตรวจสอบก่อนการดำเนินการหรือจ่ายเงิน จะได้ไม่ทำผิดและไม่ถูกให้ชดใช้เงินหรือลงโทษต่างๆ และที่สำคัญงบประมาณแผ่นดินไม่สูญเสียหรือสูญเปล่า แต่การตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต้องไม่ทำให้กระบวนการดำเนินงานล่าช้า เพราะปัจจุบันก็มีความล่าช้ามากอยู่แล้ว นอกจากนี้ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความพร้อมที่จะดำเนินการอย่างจริงจังหรือไม่ อย่างไร เฉพาะภารกิจด้านการตรวจสอบหลังจ่ายก็มากอยู่แล้ว

ดังนั้น หลักการตรวจสอบก่อนการจ่ายเงินเป็นหลักการที่มีข้อดีว่า ผลการตรวจสอบสามารถยับยั้งความเสียหายได้เป็นอย่างดี ซึ่งเป็นหลักการที่ป้องกันมิให้เกิดความเสียหายเกิดขึ้น และเมื่อสามารถทราบการกระทำผิดหรือบกพร่องได้ทันที ก็จะสามารถไล่เบี่ยเอาผิดกับการกระทำนั้นได้ทันทีเช่นกัน โดยไม่ต้องค้นหาพยานหลักฐานมากหรือใช้เวลานาน อีกทั้งพยานหลักฐานที่พบจะมีความสมบูรณ์หรือไม่ถูกเปลี่ยนแปลงแก้ไขในภายหลัง ประโยชน์อีกประการที่สำคัญก็คือ หากยังไม่ก่อให้เกิดความเสียหายเกิดขึ้น ผู้ตรวจสอบสามารถให้ข้อเสนอแนะ หรือให้มีการทบทวนก่อนที่จะดำเนินการ เช่นนั้นต่อไปได้ ส่วนหลักการตรวจสอบก่อนจ่ายนี้เหมาะสมสำหรับใช้ในการตรวจสอบหลักฐานใน

รายการจ่ายซึ่งไม่มีผลในทางตรวจสอบหรือหักล้างเมื่อมีการจ่าย และหลักฐานการก่องหนี่ผู้กัพันให้เกิดขึ้น

อย่างไรก็ดีหลักการตรวจสอบก่อนการจ่ายเงินก็อาจมีข้อจำกัด เพราะผู้ทำการตรวจสอบต้องรับผิดชอบ เมื่อมีข้อผิดพลาดบกพร่องเกิดขึ้นอันเป็นผลมาจากการตรวจสอบนั้นๆ ผู้ทำการตรวจสอบต้องมีศักยภาพในการตรวจสอบอย่างสูง และต้องใช้บุคลากรทำการตรวจสอบเป็นจำนวนมากพอเพียงกับปริมาณของงาน และที่สำคัญเวลาที่ทำการตรวจสอบมีจำกัด และจะต้องทำการตรวจสอบให้ทันการปฏิบัติงานของผู้รับตรวจหรือทันเวลาการก่องหนี่ผู้กัพัน ประกอบกับการตรวจสอบก่อนจ่ายนี้ได้กระทำมาแล้วทั้งในขั้นตอนการจัดเตรียมงบประมาณจนมาถึงขั้นตอนการบริหารงบประมาณของหน่วยงานนั้นๆ เอง หากมีการตรวจสอบก่อนจ่ายจากองค์กรตรวจเงินแผ่นดินซึ่งเป็นองค์กรภายนอกละเอียดมากเท่าไร การใช้จ่ายเงินงบประมาณก็จะเกิดความล่าช้าเป็นผลเสียทั้งผู้จ่ายและผู้รับเงินเอง ทำให้มีผลในเรื่องการขาดประสิทธิภาพผู้บริหาร ผู้ควบคุมกำกับหรือหน่วยงานนั้นๆ ได้

นอกจากที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้วนั้น การตรวจสอบเชิงรุกหรือการตรวจสอบเชิงป้องกันเป็นการตรวจสอบที่ต้องผสมผสานลักษณะงานตรวจสอบหลายประเภทเข้าด้วยกัน เช่น ต้องใช้เทคนิคการตรวจสอบการจัดซื้อจัดจ้างในขั้นตอนปฏิบัติงานตรวจสอบแต่อาจจะรายงานผลการตรวจสอบในภาพรวมในแบบรายงานการตรวจสอบการดำเนินงาน หรือรายงานผลการตรวจสอบเฉพาะประเด็นที่เป็นความเสี่ยง ทั้งนี้ตามมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินฉบับ 100 หรือ ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public Sector Auditing ได้กล่าวถึงลักษณะการตรวจสอบแบบผสมผสานเช่นนี้ว่าเป็นการตรวจสอบที่มุ่งเน้นการเพิ่มประสิทธิภาพการทำงานของภาครัฐเพื่อให้บรรลุเป้าหมาย 4 ด้านคือ ด้านธรรมาภิบาล (Good Governance) ด้านความโปร่งใส (Transparency) ด้านการแสดงความรับผิดชอบ (Accountability) และด้านผลการดำเนินงาน (Performance)

ดังนั้น การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) หรือการตรวจสอบก่อนการจ่ายนั้นจึงเป็นการตรวจสอบโดยตรงต่อภารกิจ กิจกรรม โครงการหรือดำเนินงานของหน่วยรับตรวจ โดยมุ่งเน้นการตรวจเพื่อป้องกันความเสียหายก่อนที่จะดำเนินโครงการและชี้ให้เห็นถึงความเสี่ยงที่จะเกิดความล้มเหลวในการบริหารโครงการในอนาคต โดยเป็นการศึกษา วิเคราะห์ความเสี่ยงหรือความเสียหายที่จะเกิดขึ้นของเรื่องหรือของโครงการที่อยู่ในขั้นตอนการตัดสินใจดำเนินการหรืออยู่ในระหว่างดำเนินการ เช่น โครงการที่ยังขาดข้อมูลสำคัญและเพียงพอต่อการตัดสินใจหรือข้อมูลที่จะ

นำมาวิเคราะห์ความเป็นไปได้ของโครงการ (Feasibility study) ไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริงและไม่เป็นปัจจุบัน ทั้งนี้เพื่อให้การจ่ายเงินงบประมาณเกิดประโยชน์คุ้มค่าสูงสุด ทั้งนี้วิธีการการตรวจสอบจะมีขั้นตอนที่สั้นและกระชับกว่าการตรวจสอบตามปกติ

สำหรับอีกร้อยละ 15 ที่ไม่เห็นด้วยที่จะให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะเข้ามาตรวจสอบก่อนการดำเนินการหรือจ่ายเงิน เนื่องจาก มีระบบการสอบทานหรือระบบการควบคุมภายในของแต่ละหน่วยงานอยู่แล้ว และเป็นการทำงานที่ซ้ำซ้อนกัน

แนวทางในการป้องกันการรั่วไหล การสูญเสียหรือการสูญเปล่า และการทุจริตคอร์รัปชันในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน

การรั่วไหล การสูญเสียหรือการสูญเปล่าและการทุจริตคอร์รัปชันในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินมีผลกระทบและเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาประเทศ สร้างความเสียหายให้แก่สังคม การบริหารงานในหน่วยงานของรัฐ เศรษฐกิจและการเมือง การที่จะป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาเหล่านั้น ผู้วิจัยได้ศึกษาข้อคิด ความเห็นของนักวิชาการซึ่งก็มีความเห็นหลากหลาย ประกอบกับประสบการณ์ของผู้วิจัยที่ได้ปฏิบัติงานในสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมานานพอสมควร สามารถสรุป แนวทางหรือมาตรการในการป้องกันการรั่วไหล การสูญเสียหรือการสูญเปล่าและการทุจริตคอร์รัปชันในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน ได้ดังนี้

1. มาตรการการป้องกันการรั่วไหลของการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน หน่วยงานของรัฐในทุกระดับต้องปฏิบัติตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ อย่างจริงจังและเคร่งครัด ไม่ใช่ปฏิบัติตามเพื่อรายงานสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินตามระเบียบเท่านั้น ผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ในองค์กรทุกคนต้องให้ความสำคัญและดำเนินการตามระเบียบอย่างจริงจัง หากได้ดำเนินการได้อย่างมีประสิทธิภาพการรั่วไหลของการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน (กรณีที่ไม่มีเจตนาทุจริต) จะลดลงได้อย่างมาก เนื่องจากเจตนาของระเบียบนี้ต้องการลดความเสี่ยง ลดข้อบกพร่องผิดพลาดจากการปฏิบัติการด้านการเงิน การดำเนินงาน และการปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับอยู่แล้ว เพียงแต่สิ่งที่ต้องเพิ่มในประเด็นนี้ คือ การให้ความสำคัญและการบังคับใช้ที่มีประสิทธิภาพ

2. มาตรการการป้องกันการสูญเสียและสูญเปล่าของการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน ในประเด็นนี้ จำแนกออกเป็น 2 ส่วนสำคัญคือ การใช้จ่ายเงินแผ่นดินในลักษณะที่เป็นโครงการ และที่ไม่ได้เป็นโครงการ เช่น กิจกรรมหรือลักษณะงานประจำ

2.2 กรณีเป็นโครงการ ผู้บริหารและเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องต้องให้ความสำคัญและพิจารณาข้อเสนอโครงการหรือรายละเอียดที่เสนอของงบประมาณอย่างจริงจัง ไม่ใช่เขียนขึ้นมาเพื่อให้มีเท่านั้น จากที่ได้หยิบยกการวิเคราะห์ของสำนักงานข้อเสนอโครงการ และความสำคัญในการจัดทำและอนุมัติข้อเสนอโครงการซึ่งส่งผลกระทบต่อทำให้ผลการดำเนินโครงการไม่บรรลุผลสำเร็จ ไม่คุ้มค่าต่อการใช้จ่ายเงินงบประมาณแผ่นดินมานำเสนอข้างต้นนั้น สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ก็ได้มีข้อเสนอในการดำเนินการจัดทำข้อเสนอโครงการที่ควรจะเป็นไว้ด้วย รายละเอียดตามตารางที่ 2 ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า หากทุกหน่วยงานของรัฐได้ดำเนินการอย่างจริงจังแล้วจะป้องกันการสูญเสียและสูญเสียเปล่าของการใช้จ่ายเงินแผ่นดินได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล

ตารางที่ 2 สรุปสาระสำคัญของข้อเสนอโครงการที่ควรจะเป็นจำแนกตามหัวข้อสำคัญ

หัวข้อที่สำคัญ	ข้อเสนอโครงการที่ควรจะเป็น
1. หลักการและเหตุผล	<ol style="list-style-type: none"> 1. ต้องชี้ให้เห็นถึงความเป็นมาและสภาพของปัญหา และเหตุผลที่เลือกแนวทางในการจัดทำโครงการ 2. ข้อมูลของสภาพปัญหาต้องระบุจำนวนและระดับของปัญหาในเชิงปริมาณ มีผลกระทบกับใครมากน้อยเพียงใด ใครได้รับประโยชน์จากการดำเนินโครงการบ้าง เพื่อใช้เป็นหลักของการประเมินว่าความสำเร็จของโครงการสามารถแก้ไขปัญหามากน้อยเพียงใด 2. อาจเพิ่มเติมข้อมูลว่าถ้าไม่ทำจะเกิดผลเสียหายโดยตรงหรือผลเสียหายในระยะยาวจะเป็นอย่างไร เพื่อให้ผู้อนุมัติโครงการได้เห็นประโยชน์ของโครงการกว้างขวางขึ้น
2. วัตถุประสงค์/ เป้าหมาย	<ol style="list-style-type: none"> 1. วัตถุประสงค์ ต้องเป็นข้อมูลที่บอกว่าจะทำอะไรในการแก้ไขปัญหา ดังกล่าว และจะทำเท่าไร 2. ต้องระบุเป้าหมายในเชิงปริมาณ สามารถวัดผลผลิต (Output) ได้ โดยเป้าหมายต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ <p>ทั้งนี้ หลักการและเหตุผลต้องสอดคล้อง สัมพันธ์กับหัวข้อวัตถุประสงค์/ เป้าหมาย โดยการกำหนดวัตถุประสงค์ต้องสนับสนุนการแก้ไขปัญหาในหัวข้อ หลักการและเหตุผลให้หมดไปหรือลดลงได้</p>
2. กิจกรรมและวิธีการ ดำเนินการ	<ol style="list-style-type: none"> 1. ทำให้ทราบถึงรายละเอียดกระบวนการ ลำดับขั้นตอน เงื่อนไขหลักเกณฑ์การดำเนินกิจกรรมตามโครงการ 2. กิจกรรมต้องสอดคล้องและสนับสนุนวัตถุประสงค์/เป้าหมาย 3. ทุกกิจกรรมต้องปฏิบัติได้ มีขั้นตอนการดำเนินงานที่ชัดเจนสอดคล้อง

หัวข้อที่สำคัญ	ข้อเสนอโครงการที่ควรจะเป็น
	<p>ต่อเนื่องกัน และจัดทำไว้เป็นแผนปฏิบัติการ (Action Plan)</p> <p>4 ในแต่ละกิจกรรม ต้องวัดผลได้ในเชิงผลผลิต (Output) และผลลัพธ์ (Outcome)</p> <p>ทั้งนี้ การกำหนดกิจกรรมและวิธีดำเนินการต้องสัมพันธ์กับหัวข้อดังนี้</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. สอดคล้องต่อการบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมาย 2. หลักการและเหตุผล 3. หน่วยงานผู้รับผิดชอบ โดยต้องระบุว่าแต่ละกิจกรรมใครหรือหน่วยงานใดเป็นผู้ทำ และทำอย่างไร 4. งบประมาณ ต้องสอดคล้องกับกิจกรรมแต่ละกิจกรรม โดยต้องระบุให้ชัดเจนในแต่ละกิจกรรม 5. ระยะเวลาดำเนินงาน ต้องกำหนดให้สอดคล้อง เหมาะสมกับกิจกรรมแต่ละกิจกรรม
4. งบประมาณ	<ol style="list-style-type: none"> 1. ต้องระบุแหล่งที่มาของเงินงบประมาณ 2. ต้องระบุค่าใช้จ่ายจำแนกตามรายการกิจกรรมให้ชัดเจน และแยกรายปีงบประมาณ แยกรายหน่วยงานที่รับผิดชอบ
5. พื้นที่ดำเนินการ	<p>ต้องระบุสถานที่ดำเนินโครงการให้ชัดเจน เช่น ตำบล อำเภอ จังหวัด</p> <p>ทั้งนี้ พื้นที่ดำเนินการจะต้องสอดคล้องกับสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในหัวข้อหลักการและเหตุผล ว่าปัญหาเกิดขึ้นในพื้นที่ใดก็ควรนำพื้นที่นั้นมาเป็นพื้นที่ดำเนินการ กรณีที่มีสภาพปัญหามากในหลาย ๆ พื้นที่ ต้องระบุได้ว่าเหตุใดจึงเลือกสถานที่นั้น หากไม่สามารถดำเนินการได้ทุกพื้นที่</p>
6. ระยะเวลาการดำเนินงาน	<ol style="list-style-type: none"> 1. ต้องระบุระยะเวลาเริ่มต้นและสิ้นสุดของโครงการในภาพรวม และกำหนดระยะเวลาการดำเนินการในแต่ละกิจกรรมให้ชัดเจน 2. ต้องพิจารณาระยะเวลาและช่วงระยะเวลาของแต่ละกิจกรรมว่าเหมาะสมหรือไม่ ระยะเวลาแต่ละกิจกรรมต้องสอดคล้องหรือต่อเนื่องกันหรือไม่อย่างไร (มากไปหรือไม่/น้อยไปหรือไม่/ทันกาลหรือไม่) 3. ทำให้ผู้อนุมัติโครงการสามารถใช้พิจารณาถึงความเหมาะสมของระยะเวลาดำเนินโครงการในภาพรวมและรายการกิจกรรม ความสอดคล้องหรือต่อเนื่องกันของระยะเวลาแต่ละกิจกรรม รวมถึงใช้เป็นกรอบในการประเมินและวัดผลการดำเนินโครงการหรือกิจกรรม ว่าเป็นไปตามแผนปฏิบัติการที่กำหนดไว้หรือไม่

หัวข้อที่สำคัญ	ข้อเสนอโครงการที่ควรจะเป็น
7. หน่วยงาน/ ผู้รับผิดชอบ	<p>1. ต้องระบุชื่อหน่วยงานและผู้รับผิดชอบโครงการให้ชัดเจน ทั้งหน่วยงานหลัก หน่วยงานสนับสนุน ผู้ร่วมปฏิบัติงาน รวมถึงบทบาทหน้าที่ที่รับผิดชอบที่ชัดเจน เพื่อให้ผู้อนุมัติโครงการทราบว่าหน่วยงานใดเป็นเจ้าของหรือรับผิดชอบโครงการ และสามารถใช้เป็นข้อมูลประกอบการพิจารณาประเมินหน่วยงานที่รับผิดชอบว่ามีบทบาทหน้าที่คุณสมบัติเหมาะสมกับภารกิจที่ได้รับมอบหมายหรือไม่ อย่างไร</p> <p>2. เป็นการให้แนวทางในการดำเนินโครงการนั้น ว่าควรประสานงานและขอความร่วมมือกับหน่วยงานใดบ้าง</p>
8. ผลที่คาดว่าจะได้รับ	<p>1. ต้องระบุผลที่คาดว่าจะได้รับในเชิงผลลัพธ์ (Outcome)</p> <p>2. ต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์/เป้าหมาย สามารถแก้ไขปัญหาได้ตามข้อมูลของสภาพปัญหาในหัวข้อหลักการและเหตุผลว่าจะประสบความสำเร็จมากน้อยเพียงใด</p> <p>3. ควรระบุตัวชี้วัดความสำเร็จของโครงการในเชิงปริมาณ เพื่อวัดความคุ้มค่าของโครงการ</p> <p>ทั้งนี้ ผลที่คาดว่าจะได้รับ ควรจะต้องสอดคล้องกับหัวข้อหลักการและเหตุผล หากทั้ง 3 หัวข้อ ได้แก่ หลักการและเหตุผล วัตถุประสงค์/เป้าหมาย และผลที่คาดว่าจะได้รับ มีความสัมพันธ์กัน และมีการระบุข้อมูลสนับสนุนชัดเจนก็จะเป็นปัจจัยสำคัญที่จะสามารถวัดความสำเร็จในระดับผลลัพธ์ (Outcome) ได้</p>

2.2 กรณีไม่เป็นโครงการ ให้ดำเนินการเช่นเดียวกับกรณีมาตรการการป้องกันการรั่วไหลของการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน คือ ให้หน่วยงานของรัฐในทุกระดับต้องปฏิบัติตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยการกำหนดมาตรฐานการควบคุมภายใน พ.ศ. ๒๕๔๔ อย่างจริงจังและเคร่งครัด ในด้านการดำเนินงาน หรือนำหลักการบริหารความเสี่ยงมาประยุกต์ใช้อย่างจริงจัง

3. มาตรการการป้องกันการทุจริตคอร์รัปชันของการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน

3.1 รัฐบาลจะต้องทำให้ระบบจัดซื้อจัดจ้างโปร่งใสและมีประสิทธิภาพ การจัดซื้อจัดจ้างเป็นแนวปฏิบัติพื้นฐานในการใช้จ่ายเงินงบประมาณ โดยระบบการจัดซื้อจัดจ้างที่ดีควรคำนึงถึง ประสิทธิภาพ ความคุ้มค่า การประมูลแข่งขันที่เป็นธรรม ความโปร่งใส และสามารถตรวจสอบได้ ดังนี้

3.1.1 กฎระเบียบและวิธีการปฏิบัติในการจัดซื้อจัดจ้างจำเป็นต้องยกระดับ เช่น การยกระดับระเบียบการจัดซื้อจัดจ้างเป็นพระราชบัญญัติ เป็นต้น มีการสร้างกฎระเบียบปฏิบัติมาบังคับใช้เพื่อป้องกันการทุจริต กฎระเบียบปฏิบัติควรครอบคลุมและเป็นที่ยอมรับของทุกองค์กรของรัฐที่ใช้จ่ายเงินภาษีของประชาชน และมีการกำหนดบทลงโทษที่หนักและชัดเจน

3.2.2 การเข้าถึงข้อมูล ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดซื้อจัดจ้างควรถูกเก็บรวบรวมไว้ด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลการดำเนินการ การตัดสินใจ หรือข้อมูลทางการเงิน เพื่อให้ง่ายต่อการวิเคราะห์หรือเผยแพร่ข้อมูล การกระจายตัวกันของการจัดซื้อไม่ควรเป็นข้ออ้างในการเก็บข้อมูล โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อมูลทางสถิติ ควรมีการนำเทคโนโลยีมาช่วยเพื่อสร้างให้เกิดความโปร่งใสและความรับผิดชอบ สิ่งที่เป็นข้อมูลทางเทคนิคควรจะทำให้ง่ายต่อการเข้าใจของบุคคลทั่วไป ข้อมูลที่ถือว่าเป็นความลับ หรือข้อมูลที่ไม่สามารถเปิดเผยได้ ควรจะมีให้น้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้

3.2.3 การพัฒนาขีดความสามารถ ระบบควรทำให้แต่ละฝ่ายของงานจัดซื้อจัดจ้างมีความพร้อมที่จะปฏิบัติหน้าที่ของตนเอง ข้าราชการหน่วยงานต่างๆต้องมีความเป็นมืออาชีพ ที่เกิดจากการฝึกฝนหรือการชี้แนะในองค์กร โดยระบบของราชการต้องเอื้อให้ภาคเอกชนสามารถร่วมงานกับภาครัฐ และขณะเดียวกันก็ต้องพัฒนาขีดความสามารถของภาคประชาสังคมให้สามารถเข้ามามีส่วนร่วมในการออกแบบ พัฒนาและตรวจสอบระบบจัดซื้อจัดจ้าง เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพและความโปร่งใส

3.2.4 ระบบควบคุมและตรวจสอบ การควบคุมและตรวจสอบระบบจากทั้งภายในและภายนอกเป็นรากฐานของการป้องกันการทุจริตในการจัดซื้อ โดยการควบคุมและตรวจสอบจะต้องมีการติดตาม เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการเอาผิดเนื่องจากความผิดพลาดในการปฏิบัติหน้าที่ บทลงโทษสำหรับการทุจริตจะต้องถูกระบุอย่างชัดเจน และมีการบังคับใช้

3.2.5 กลไกการอุทธรณ์ ต้องมีหน่วยงานที่สามารถรับข้อร้องเรียนได้ โดยหน่วยงานนี้จะต้องมีความรู้ความเข้าใจในระบบการจัดซื้อจัดจ้าง และมีความสามารถในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น และจะต้องเป็นอิสระจากหน่วยงานอื่นๆ ทั้งหน่วยงานที่เป็นผู้กำหนดกฎเกณฑ์ ผู้ดำเนินงานจัดซื้อ หน่วยงานตรวจสอบ และหน่วยงานที่ทำหน้าที่ควบคุมดูแลโครงการ

3.2 ภาครัฐต้องมีมาตรการที่มุ่งกำจัดจุดอ่อนของระบบ และเสริมสร้างความเข้มแข็งและคุณธรรมของเจ้าหน้าที่รัฐ เช่น วิธีการคัดเลือกและการพัฒนาเจ้าหน้าที่รัฐ ต้องประกาศให้ทราบทั่วกัน ดำเนินการอย่างโปร่งใส และคัดคนตามความสามารถ การปรับเงินเดือนเจ้าหน้าที่รัฐให้สูงขึ้น เป็นวิธีเพิ่มแรงจูงใจให้คนเก่งเข้ามาสมัครและอยู่ในอาชีพนี้ได้อย่างพอเพียงโดยไม่ต้องคอร์รัปชัน การเลื่อนตำแหน่งเจ้าหน้าที่รัฐระดับสูง ต้องมีวิธีประเมินผล และตรวจสอบอย่างเป็นกลาง และมีประสิทธิภาพ เพื่อป้องกันการเล่นพรรคเล่นพวก บางประเทศใช้วิธีออกกฎ จรรยาบรรณ (CODE OF CONDUCT) ของเจ้าหน้าที่รัฐอย่างชัดเจน เช่น ห้ามรับของขวัญหรือการเลี้ยงดูจากคนอื่น

ห้ามการรับสินบนและการใช้ทรัพย์สินสมบัติสาธารณะเพื่อประโยชน์ส่วนตัว รวมทั้งการออกกฎหมาย ห้ามเจ้าหน้าที่รัฐเข้าไปเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจและการเมือง เพื่อป้องกันปัญหาผลประโยชน์ทับซ้อน และเพื่อป้องกันการที่เจ้าหน้าที่รัฐบางหน่วยงาน เช่น เจ้าหน้าที่ด้านภาษีและ ออกใบอนุญาตด้านธุรกิจใช้อำนาจตัดสินใจตามวิจารณ์ญาณของตน บางประเทศใช้วิธีการรวมศูนย์ การตัดสินใจไว้ที่ส่วนกลาง และใช้ระบบสารสนเทศ เช่น อินเทอร์เน็ตมาช่วย เพื่อให้เกิดความโปร่งใส และลดการคอร์รัปชัน มีกฎหมายป้องกันการฟอกเงิน สิ่งที่สำคัญคือ ต้องมีการปราบปรามการคอร์รัปชัน อย่างเอาจริงเองจ้ง เช่น จะต้องมีการอายัดและยึดทรัพย์สินของเจ้าหน้าที่รัฐที่ได้มาด้วยการคอร์รัปชัน ได้ มีการออกกฎหมายให้ความคุ้มครองแก่พยานผู้ให้ข้อมูลเรื่องคอร์รัปชันโดยเฉพาะเจ้าหน้าที่รัฐระดับ รองลงมา ซึ่งมีโอกาสรู้ข้อมูลแต่ไม่กล้าแจ้งสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามคอร์รัปชัน เพราะเกรงว่า ตนจะมีความผิดด้วย หรือถูกหัวหน้างานกลั่นแกล้งหรือทำอันตราย

3.3 ต้องมีกฎหมายที่เอื้ออำนวย เช่น กำหนดให้ธนาคารพาณิชย์ ต้องให้ ข้อมูลเกี่ยวกับฐานะ และรายได้ของเจ้าหน้าที่รัฐที่ถูกตั้งข้อสงสัย เมื่อคณะกรรมการป้องกันและ ปราบปรามคอร์รัปชันขอไป รวมทั้งมีการร่วมมือ ขอข้อมูลจากต่างประเทศได้ด้วย กรณีที่เจ้าหน้าที่รัฐ โยกย้ายเงินไปต่างประเทศ การจะปราบปรามคอร์รัปชันให้ได้ผล จะต้องได้รับความร่วมมือจากฝ่าย ตำรวจและอัยการด้วย ดังนั้นการมุ่งแก้ปัญหาคอร์รัปชันและปฏิรูประบบตำรวจและอัยการจึงเป็นเรื่อง ที่จำเป็นอันดับต้น

3.4 ต้องอาศัยความร่วมมือจากประชาสังคม องค์กรภาคประชาชน สื่อมวลชนนักวิชาการ สหภาพแรงงาน สมาคมวิชาชีพ ฯลฯ ให้เป็นหูเป็นตา เป็นกำลังในการช่วย ตรวจสอบให้ข้อมูลและสนับสนุนการทำงานของหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการตรวจสอบ โดยเฉพาะ ๓ หน่วยงานหลัก ได้แก่ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) ทำหน้าที่ในการตรวจสอบการรับจ่าย การเก็บรักษา และการใช้จ่ายเงินและทรัพย์สินอื่นของหน่วยรับตรวจ หรือที่อยู่ในความรับผิดชอบของ หน่วยรับตรวจ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรี หรือไม่ และตรวจสอบการใช้จ่ายเงิน การใช้จ่ายทรัพย์สินอื่น หรือการจัดซื้อจัดจ้างตามแผนงาน งาน หรือโครงการของหน่วยรับตรวจ และแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามวัตถุประสงค์ เป็นไปโดยประหยัด ได้ผลตามเป้าหมายและมีผลคุ้มค่าหรือไม่ สำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริต แห่งชาติ (ป.ป.ช.) ทำหน้าที่ดูแลปัญหาการคอร์รัปชันในภาพใหญ่ระดับชาติ ตลอดจนความร่วมมือระหว่าง ประเทศ และสำนักงานคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตในภาครัฐ (ป.ป.ท.) กระทรวง ยุติธรรม ซึ่งเป็นหน่วยงานที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติมาตรการของฝ่ายบริหารในการป้องกันและ แก้ไขปัญหาการทุจริต พ.ศ.2551 ทำหน้าที่ดูแลคดีที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือผลประโยชน์ทับซ้อนที่

เกิดขึ้นจากการกระทำของข้าราชการระดับผู้ปฏิบัติการ รวมถึงองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ให้ทำหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผล

วิเคราะห์จุดอ่อนในระบบการตรวจสอบในปัจจุบันและแนวทางที่เหมาะสม สำหรับสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไทย

เมื่อศึกษาการตรวจสอบเชิงป้องกันในองค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทย ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ได้กำหนดไว้ให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินในการกำหนดมาตรการป้องกันความเสียหายที่จะเกิดขึ้นให้หน่วยรับตรวจนำไปปฏิบัติ และปรากฏในมาตรา 39 (2) (ง) ให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจศึกษาและเสนอความเห็นแผนงาน งาน โครงการที่จะมีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณ ซึ่งเป็นการกำหนดไว้อย่างกว้างๆ ไม่ได้เจาะจงว่าเป็นการตรวจสอบข้อสมมติฐานทางการคลังเพื่อใช้ในการกำหนดงบประมาณเช่นเดียวกับประเทศอังกฤษ และนอกจากนี้การตรวจสอบเชิงป้องกันมีอยู่ในทุกขั้นตอนของกระบวนการงบประมาณทั้งในด้านการจัดเตรียมงบประมาณ การอนุมัติงบประมาณ และการบริหารงบประมาณ ซึ่งสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจหน้าที่ส่วนใหญ่ในการตรวจสอบภายหลังจากใช้งบประมาณไปแล้ว การตรวจสอบเชิงป้องกันหรือการตรวจสอบก่อนจ่ายยังไม่ปรากฏชัดเจนในอำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน เมื่อในระบบการตรวจสอบส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบหลังจ่าย โดยให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีบทบาทในอำนาจเช่นนี้ค่อนข้างมากโดยละเลยการตรวจสอบเชิงป้องกันไป ทำให้ระบบการรายงานการแจ้งผลการตรวจสอบเชิงป้องกันก็ไม่มีการบัญญัติไว้อย่างชัดเจน และส่งผลไปถึงมาตรการเชิงบังคับซึ่งมีอยู่อย่างจำกัดเช่นเดียวกัน โดยหากศึกษาอย่างต่างประเทศที่ยกมาศึกษาแล้ว มาตรการเชิงป้องกันหรือการตรวจสอบก่อนจ่ายมีการกำหนดโดยชัดเจนในกฎหมาย อีกทั้ง ยังมีมาตรการบังคับที่แน่นอนชัดเจน สามารถยับยั้งความเสียหายที่จะเกิดขึ้นได้ทันท่วงที ดังนั้น เมื่อสรุปถึงปัญหาของระบบการตรวจสอบเชิงป้องกันขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินไทยแล้ว มีประเด็นที่จะต้องพินิจวิเคราะห์ใน 3 ประเด็น กล่าวคือ

1) กฎหมายในการตรวจสอบเชิงป้องกัน หรือการตรวจสอบก่อนการใช้จ่ายเงิน (Preventive Audit) ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินขาดความชัดเจน ในหลักการการควบคุมและ

ตรวจสอบงบประมาณแผ่นดินนั้น หากพิจารณาในด้านการใช้จ่ายเงินงบประมาณแล้ว จะแบ่งเป็นการควบคุมก่อนนำงบประมาณไปใช้ และการควบคุมหลังมีการนำงบประมาณไปใช้ โดยในการควบคุมก่อนนำงบประมาณไปใช้กฎหมายไทยและของต่างประเทศต่างให้อำนาจการควบคุมดังกล่าวเป็นของฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชนเป็นหลัก โดยรายจ่ายในภาครัฐบาลจะเกิดขึ้นได้และถูกต้องตามกฎหมายก็ต่อเมื่อผ่านความเห็นชอบจากรัฐสภาเสียก่อน กล่าวคือ ฝ่ายบริหารจะต้องเสนอขออนุมัติงบประมาณรายจ่ายจากฝ่ายนิติบัญญัติ เมื่อรัฐสภาผ่านพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายแล้ว แสดงว่ารัฐสภาเห็นชอบด้วยกับงบประมาณรายจ่ายนั้น ทั้งนี้ก็เพราะว่าเงินงบประมาณจะนำออกไปใช้จ่ายได้ต้องอาศัยอำนาจตามกฎหมาย โดยมีที่มาจากหลักกฎหมายคอมมอนลอว์ (common law) ที่ว่า “พระมหากษัตริย์จะเก็บภาษีบางอย่างโดยไม่ได้รับความเห็นชอบจากพวกขุนนางไม่ได้ (No taxation without representation)” หรือ “ไม่มีภาษี ถ้าไม่มีผู้แทน” ซึ่งมีวัตถุประสงค์ของการมีระบบรัฐสภา ก็เพื่อทำหน้าที่ดูแลป้องกันมิให้กษัตริย์เก็บภาษีจากประชาชนในจำนวนที่มากเกินไปจนความจำเป็นสำหรับการบริหารประเทศ

การควบคุมก่อนนำเงินงบประมาณนำไปใช้ดังกล่าวข้างต้น หากพิจารณาจากหลักการตรวจสอบซึ่งมีหลักการตรวจสอบแบบ 2 วิธี คือ การตรวจสอบก่อนจ่าย หรือ Preventive audit และการตรวจสอบหลังจ่ายเงิน หรือ Post audit การควบคุมตรวจสอบก่อนนำเงินงบประมาณนำไปใช้จะเป็นการตรวจสอบก่อนการใช้จ่ายเงิน (Pre-audit) โดยเฉพาะในประเทศไทยจะให้อำนาจและบทบาทการควบคุมและตรวจสอบการใช้จ่ายเงินเป็นของฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งการพิจารณาร่างงบประมาณก่อนประกาศใช้บังคับนั้น ฝ่ายนิติบัญญัติจะร่วมมือกับฝ่ายบริหารโดยสำนักงบประมาณจะเป็นผู้วิเคราะห์และพิจารณารายละเอียดแผนงานที่หน่วยงานต่างๆ ทำเสนอขึ้นมาเพื่อประกอบเป็นร่างพระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี นำเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อนำเสนอต่อรัฐสภา ซึ่งรัฐสภาจะกระทำการพิจารณาและตรวจสอบร่างงบประมาณรายจ่ายประจำปีโดยคณะกรรมการการของรัฐสภา ในกระบวนการขั้นตอนการพิจารณาในชั้นกรรมาธิการและการแปรญัตติในชั้นพิจารณาร่างงบประมาณรายจ่ายนั้น ถือว่าเป็นการควบคุมตรวจสอบก่อนนำงบประมาณไปใช้ และเมื่อผ่านขั้นตอนดังกล่าวจะมีการประกาศใช้กฎหมายงบประมาณรายจ่ายประจำปีแล้ว ขั้นตอนการตรวจสอบก่อนนำงบประมาณนำไปใช้ต่อมาจะตกแก่ฝ่ายบริหาร ซึ่งหน่วยงานที่มีบทบาทสำคัญในขั้นตอนดังกล่าว คือ สำนักงบประมาณซึ่งมีหน้าที่ควบคุมการใช้จ่ายเงินตั้งแต่จุดเริ่มต้น โดยเป็นเครื่องมือของฝ่ายบริหารในการเสนอร่างกฎหมายงบประมาณรายจ่ายประจำปีต่อรัฐสภาเพื่อพิจารณานุมัติตามที่ได้กล่าวมาแล้ว

ข้างต้น จนถึงการอนุมัติเงินใช้จ่ายเงินประจำงวด หรือเริ่มตั้งแต่การจัดเตรียมงบประมาณจนถึงขั้นตอนการอนุมัติให้ใช้จ่ายเงิน ตามพระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502 โดยในการอนุมัติเงินประจำงวดนั้น สำนักงบประมาณจะเป็นผู้กำหนดเงินประจำงวดและเป็นผู้อนุมัติเงินประจำงวดที่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่ได้รับเงินงบประมาณแผ่นดินขอมา โดยให้อำนาจผู้อำนวยการสำนักงบประมาณในส่วนของการควบคุมการใช้จ่ายเงินคือ กำหนดเพิ่มหรือลดเงินประจำงวดหรือเปลี่ยนแปลงได้ตามความจำเป็น การปฏิบัติงานและกำลังเงินของแผ่นดินรวมทั้งกำหนดระยะเวลาของเงินประจำงวด

การตรวจสอบก่อนการใช้จ่ายเงินยังมีอีกขั้นตอนหนึ่งที่สำคัญซึ่งเป็นขั้นตอนสุดท้ายก่อนมีการจ่ายเงิน โดยเมื่อส่วนราชการต่างๆ ได้รับเงินประจำงวดแล้ว จึงจะมีอำนาจดำเนินงานต่างๆ เพื่อใช้จ่ายเงินตามวัตถุประสงค์ที่ได้ตั้งไว้ แต่ส่วนราชการจะจ่ายเงินหลังจากการดำเนินงานเสร็จสิ้นแล้วได้ก็ต่อเมื่อมีการอนุมัติให้จ่ายเงินได้จากกรมบัญชีกลาง ซึ่งในขั้นตอนการควบคุมการใช้จ่ายเงินดังกล่าวเป็นหน้าที่ของกระทรวงการคลัง โดยกรมบัญชีกลางมีหน้าที่สั่งจ่ายเงินคงคลัง การจ่ายเงินเป็นเงินทุน หรือเงินทุนหมุนเวียนเพื่อการใด ๆ ตามพระราชบัญญัติเงินคงคลัง พ.ศ. 2491 ในขั้นตอนดังกล่าวเมื่อกรมบัญชีกลางได้รับเงินประจำงวดจากสำนักงบประมาณแล้ว จะทำการลงบัญชีคุมงบประมาณไว้โดยลงบัญชีคุมแยกเป็นหมวดรายจ่ายต่าง ๆ ตามที่ได้รับอนุมัติของส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจ เพื่อให้การใช้จ่ายเงินงบประมาณเป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการตั้งงบประมาณ เมื่อหน่วยงานเจ้าของงบประมาณวางฎีกาเบิกเงินกับกรมบัญชีกลาง ทางกรมบัญชีกลางจะทำการตรวจสอบเอกสารที่ขอเบิกและเอกสารที่จะต้องส่งประกอบว่าถูกต้องในสาระสำคัญหรือไม่ เมื่อกรมบัญชีกลางได้ตรวจสอบแล้วเห็นว่าถูกต้องก็อนุมัติการขอเบิกเงินตามเอกสารนั้น ๆ แล้วส่งเอกสารให้กรมธนารักษ์เพื่อออกเช็คธนาคารแห่งประเทศไทยจ่ายเงินให้แก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจผู้เบิกต่อไป นอกจากนี้การควบคุมการก่อนการใช้จ่ายเงินของฝ่ายบริหาร หน่วยงานราชการหรือหน่วยงานต่างๆ เองก็มีบทบาทหน้าที่สำคัญที่จะต้องปฏิบัติให้การใช้จ่ายเงินแผ่นดินเป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมาย และตามวัตถุประสงค์ตามแผนงานและแผนการใช้จ่ายเงินที่ระบุไว้ และต้องคำนึงถึงความประหยัดและควมมีประสิทธิภาพในการดำเนินงานต่างๆ และจะต้องทำบัญชีแสดงไว้เป็นหลักฐาน อีกทั้งต้องรายงานผลการปฏิบัติงานด้วย

อย่างไรก็ตามการควบคุมการตรวจสอบก่อนการใช้จ่ายเงิน ที่ได้กระทำตั้งแต่การนำเสนออนุมัติร่างงบประมาณรายจ่ายประจำปีของสำนักงบประมาณ เสนอต่อรัฐบาลเพื่อเสนอให้รัฐสภาหรือ

ฝ่ายนิติบัญญัติพิจารณาอนุมัติ และเมื่อประกาศใช้เป็นกฎหมายแล้ว การใช้จ่ายเงินก็จะถูกควบคุมจากฝ่ายบริหารไม่ว่าจากสำนักงบประมาณ หรือจากกรมบัญชีกลาง แม้กระทั่งหน่วยงานที่ใช้งบประมาณเองก็ดี แม้จะเป็นระบบที่มีการร่วมมือและถ่วงดุลระหว่างฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติก็ตาม แต่ฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติก็ไม่สามารถจะแยกออกจากกันในการเมืองอย่างชัดเจนโดยเฉพาะในประเทศไทยที่การพิจารณาร่างงบประมาณจะกระทำโดยฝ่ายนิติบัญญัติ แต่สมาชิกสภาผู้แทนราษฎรจะสังกัดพรรคการเมือง ซึ่งพรรคการเมืองเสียงข้างมากส่วนใหญ่จะเป็นแกนนำในการจัดตั้งรัฐบาล ดังนั้น ฝ่ายบริหารซึ่งเป็นผู้เสนอร่างงบประมาณรายจ่าย และฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นฝ่ายในการพิจารณาอนุมัติ จึงมีความสัมพันธ์ไม่สามารถแยกออกจากกันได้ แม้แต่หน่วยงานราชการทั้งหน่วยงานที่ของบประมาณก็ต้องเสนอของบประมาณอยู่ในกรอบนโยบายของรัฐบาล และหน่วยงานที่พิจารณาของบประมาณที่ขออย่างสำนักงบประมาณก็เป็นข้าราชการประจำ ซึ่งเป็นผู้ใต้บังคับบัญชาของฝ่ายบริหารหรือรัฐบาล แม้ว่าในขั้นตอนการพิจารณาร่างงบประมาณรายจ่ายในชั้นคณะกรรมการธิการจะประกอบไปด้วยสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรฝ่ายค้านบ้างก็ตาม แต่ก็มีสัดส่วนที่น้อยกว่าสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรที่มาจากฝ่ายรัฐบาล ดังนั้น ระบบการควบคุมก่อนการใช้จ่ายเงินงบประมาณดังกล่าวก็ยังไม่เป็นการรับประกันว่าจะไม่มีการรั่วไหลของเงินงบประมาณที่มาจากภาษีอากรจากประชาชน การควบคุมตรวจสอบอย่างองค์กรตรวจสอบภายนอกที่เป็นอิสระจากฝ่ายบริหารหรือฝ่ายต่างๆ จึงมีความสำคัญที่จำเป็นต้องมี ไม่ว่าจะองค์กรตรวจสอบนั้นจะอยู่ในฝ่ายบริหาร ฝ่ายนิติบัญญัติ หรือฝ่ายตุลาการก็ตาม เพื่อเป็นหลักประกันว่าการใช้จ่ายเงินแผ่นดินจะถูกนำมาใช้อย่างถูกต้องเพื่อประโยชน์ของประชาชนหรือประโยชน์โดยรวมอย่างแท้จริง และยังเป็นภาพสะท้อนในการบริหารงานของรัฐบาลในการใช้จ่ายเงินเพื่อจะได้มีการปรับปรุงแก้ไข หรือพัฒนาในการดำเนินงานต่างๆของรัฐบาลให้ดียิ่งขึ้นต่อไปในอนาคต ผ่านความสัมพันธ์ระหว่างองค์กรตรวจสอบและรัฐสภา ในการที่องค์กรตรวจสอบจะต้องจัดทำรายงานประจำปีหรือในระหว่างปีเสนอต่อรัฐสภา ซึ่งองค์กรตรวจสอบภายนอกดังกล่าว เรียกว่า องค์กรตรวจเงินแผ่นดิน โดยในประเทศไทยการตรวจสอบก่อนการจ่ายเงินโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ได้ให้อำนาจให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินศึกษาและเสนอความเห็นเกี่ยวกับแผนงาน งาน โครงการ ที่จะมีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณ ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 39 (2) (ง) และตามมาตรา 15 (3) (ข) คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินยังมีอำนาจออกมาตรการป้องกันหรือควบคุม

ความเสียหายให้หน่วยรับตรวจหน่วยใดหน่วยหนึ่งหรือหลายหน่วยปฏิบัติ ในกรณีที่เห็นว่าอาจเกิดความเสียหายเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินโดยหน่วยรับตรวจ

เมื่อพิจารณาอำนาจในการตรวจสอบก่อนการใช้จ่ายเงินขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินของไทย กฎหมายได้ให้อำนาจไว้อย่างชัดเจนเพียงสองกรณีดังกล่าวข้างต้น คือ ให้อำนาจคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินออกมาตรการป้องกันหรือควบคุมความเสียหายแก่หน่วยรับตรวจปฏิบัติ ในกรณีที่เห็นว่าอาจเกิดความเสียหายเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินโดยหน่วยรับตรวจ เป็นมาตรการวางแนวปฏิบัติให้หน่วยรับตรวจต้องปฏิบัติ ซึ่งถือว่าเป็นมาตรการเพื่อป้องกันความเสียหายแก่เงินหรือทรัพย์สินของแผ่นดินที่จะเกิดขึ้นในอนาคต อันเป็นการวางกฎเกณฑ์ไว้ล่วงหน้า ซึ่งก็ไม่ได้เป็นการรับประกันว่าหากหน่วยรับตรวจปฏิบัติตามแนวทางดังกล่าวแล้วจะป้องกันความเสียหายที่จะเกิดขึ้นได้ทั้งหมดหรือไม่ และอำนาจอีกประการหนึ่งของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน คือ อำนาจในการศึกษาและเสนอความเห็นเกี่ยวกับแผนงาน งาน โครงการ ที่จะมีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณ ก็เป็นอำนาจที่ระบุไว้เพียงกว้างๆ ไว้เพียงให้ศึกษาและเสนอความเห็นต่อรัฐสภาเท่านั้น แต่จะควบคุมให้ฝ่ายบริหารจะต้องปฏิบัติตามนั้น กฎหมายไม่ได้ให้อำนาจไว้อย่างแจ่มชัด และบทบัญญัติดังกล่าวได้บัญญัติไว้เพียงกว้างๆ ว่าสามารถตรวจสอบแผนงานโครงการก่อนการจัดทำงบประมาณได้ ซึ่งก็เป็นข้อดีที่กฎหมายให้ขอบเขตอำนาจให้อย่างกว้างขวาง แต่ในทางกลับกันก็อาจจะเป็นปัญหาในด้านการตีความได้ว่าขอบเขตของการตรวจสอบอยู่ในจุดใด จะสามารถตรวจสอบถึงข้อมูลพื้นฐานทางการคลังเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการจัดทำงบประมาณได้เช่นเดียวกับประเทศอังกฤษหรือไม่ หรือว่ามีสิทธิเพียงแค่ตรวจสอบหลังจากมีการวางแผน วางโครงการที่จะใช้งบประมาณไปแล้วเท่านั้น จะตรวจสอบในขั้นตอนจัดเตรียมงบประมาณได้หรือไม่ ซึ่งปัญหาในจุดนี้ทำให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีการตรวจสอบในลักษณะนี้ค่อนข้างน้อยแต่อย่างไรก็ตามจะเห็นได้ว่าการควบคุมตรวจสอบก่อนใช้จ่ายเงินงบประมาณ องค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุมตรวจสอบดังกล่าวส่วนใหญ่จะอยู่ที่ฝ่ายนิติบัญญัติ และฝ่ายบริหารด้วยตนเอง โดยองค์กรตรวจสอบภายนอกอย่างคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีบทบาทและอำนาจเพียงเล็กน้อยเท่านั้น

แต่หลักการของการตรวจสอบสากลนั้น ได้ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบก่อนจ่ายขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน หรือ Preventive audit โดยใน Lima Declaration หรือ “ปฏิญญาลิมา” ได้ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบดังกล่าวว่ามีประโยชน์ในการป้องกันความเสียหายที่จะเกิดขึ้นได้ล่วงหน้า แม้ว่าการตรวจสอบแบบ pre-audit เป็นเรื่องยาก เป็นการเพิ่มภาระงาน ประกอบกับยังไม่มี

ความชัดเจนของกฎหมายเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ในเรื่องดังกล่าวก็ตาม ดังนั้น หลักการตรวจสอบก่อนจ่ายจึงมีความจำเป็นที่จะต้องกระทำโดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน โดยจะกระทำในรูปแบบใดต้องพิจารณาจากบริบทของสภาพปัญหาในแต่ละประเทศ ซึ่งตามสภาพปัญหาเรื่องการทุจริตคอร์รัปชันในประเทศไทยที่ในปี 2553 องค์กรเพื่อความโปร่งใสนานาชาติ (Transparency) ได้จัดให้ประเทศไทยอยู่ในอันดับที่ 88 จาก 176 ประเทศทั่วโลกแล้ว เห็นว่ายังมีปัญหาค่อนข้างมาก โดยเฉพาะในการทุจริตเชิงนโยบาย ซึ่งเป็นการออกนโยบายเพื่อเอื้อประโยชน์ให้แก่ตนและผู้อื่นโดยการดำเนินการโครงการต่างๆ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามนโยบายที่ได้ตั้งไว้ ซึ่งเป็นการรั่วไหลของเงินงบประมาณในขั้นตอนการจัดเตรียมงบประมาณและขั้นตอนการอนุมัติงบประมาณ โดยในขั้นตอนจัดเตรียมงบประมาณมีความเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริตหลายประการ ประการแรก การเอื้อประโยชน์กันระหว่างภาคการเมือง ภาคธุรกิจและหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดทำงบประมาณ ประการที่สอง ภาคประชาชนยังไม่สามารถตรวจสอบในขั้นตอนการจัดเตรียมงบประมาณเท่าที่ควร ประการที่สาม หน่วยงานราชการบางหน่วยงานมีอำนาจต่อรองในการของบประมาณ เช่น กระทรวงกลาโหม มักมีกรณีการจัดซื้ออาวุธของกองทัพไม่โปร่งใส และมีข้อสังเกตว่าหลังรัฐประหารปี 2549 งบประมาณของกระทรวงกลาโหมและกองทัพเพิ่มสูงขึ้นอย่างมาก โดยนำงบประมาณไปใช้ซื้ออาวุธยุทโธปกรณ์ตามแผนป้องกันประเทศ และประการสุดท้าย การใช้อำนาจรัฐปิดเบี่ยงเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัวหรือพวกพ้องในลักษณะ ทับซ้อนกันของผลประโยชน์ ส่วนในช่วงการอนุมัติงบประมาณก็ปรากฏความเสี่ยงการเกิดการทุจริตในช่วงของการพิจารณาร่าง พ.ร.บ. งบประมาณรายจ่ายประจำปี โดยคณะกรรมการวิสามัญร่าง พ.ร.บ. งบประมาณรายจ่ายประจำปี ของสภาผู้แทนราษฎร ซึ่งเนื่องมาจากความร่วมมือกันระหว่างนักการเมืองและข้าราชการ โดยที่ ส.ส.ต้องการงบประมาณลงในพื้นที่ของตนเอง และข้าราชการก็ยินดีร่วมมือด้วยเพื่อโอกาสรับตำแหน่งที่สูงขึ้น นอกจากนี้คณะกรรมการฯ สามารถปรับเพิ่มงบประมาณได้โดยอ้อม โดยให้ส่วนราชการทำคำขอปรับเพิ่ม แล้วคณะกรรมการฯ เป็นผู้เลือกโครงการ โดยมักจะเป็นโครงการที่มีการตั้งงบประมาณเป็นยอดรวมของรายการ ซึ่งไม่มีการระบุรายละเอียดโครงการหรือกิจกรรมที่มีแผนดำเนินงาน อีกทั้งยังไม่ระบุพื้นที่ที่ชัดเจน จึงเป็นการเปิดโอกาสให้มีการวิ่งเต้นโครงการลงไปสู่เขตเลือกตั้งของกรรมการฯ หรือพวกพ้องได้ ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการตรวจสอบในจุดนี้เป็นพิเศษ หากไม่มีการตรวจสอบวัตถุประสงค์ของโครงการ แผนงานที่มีรายละเอียดกิจกรรมที่ชัดเจน หรือตรวจสอบนโยบายซึ่งมีผลกระทบต่อทรัพยากรหรือทางการเงินของประเทศ ถึงแม้ว่าในส่วนของท่าน้องถิ่นที่มีการกระจายอำนาจให้ประชาชนในท้องถิ่นได้มีส่วนร่วมในการ

รับรู้ ร่วมคิด และวางแผนกำหนดนโยบายการพัฒนาท้องถิ่นร่วมกับผู้บริหารท้องถิ่น รวมถึงมีส่วนร่วมในการติดตามตรวจสอบการใช้จ่ายเงินของท้องถิ่นก็ตาม แต่ภาคประชาชนก็ยังไม่มีความเข้มแข็งมากนัก ประชาชนยังขาดความรู้ถึงสิทธิหน้าที่ที่ตนมีอยู่ และในตัวอย่างของการตรวจสอบเงินราชการลับ ซึ่งคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินออกกระเปียบการตรวจสอบเงินราชการลับให้สามารถตรวจสอบการใช้จ่ายเงินราชการลับได้ แต่ไม่ได้กำหนดว่าสามารถตรวจสอบที่มา ความจำเป็น วัตถุประสงค์ของการตั้งวงเงินราชการลับนั้นๆ ซึ่งถือว่าการตรวจสอบก่อนการใช้จ่ายเงินราชการลับ ว่าวงเงินราชการลับที่มีความเหมาะสมหรือไม่อย่างไร ตั้งวงเงินไว้เกินความจำเป็นหรือไม่ ทำได้แต่เพียงตรวจสอบว่าการใช้จ่ายเงินราชการลับเป็นไปอย่างถูกต้องตามระเบียบหรือไม่เท่านั้น และประการต่อมาหากไม่มีการตรวจสอบก่อนการดำเนินโครงการ เมื่อมีการดำเนินโครงการไปโดยที่ไม่มีการศึกษาให้รอบคอบ ก็จะเป็นภาระต่อเงินงบประมาณแผ่นดิน ซึ่งในกรณีนี้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเคยตรวจสอบการใช้จ่ายเงินงบประมาณของท้องถิ่นในรูปแบบของการตรวจสอบดำเนินงาน ในโครงการก่อสร้างเครือข่ายทางเดินลอยฟ้า (sky walk) ของกรุงเทพมหานคร พบว่ากรุงเทพมหานครได้ตั้งโครงการดังกล่าวและตั้งงบประมาณ และมีการอนุมัติในเฟสแรก 4 เส้นทาง งบประมาณจำนวนกว่า 4,000 ล้านบาทเรียบร้อยแล้ว แต่ขาดรายงานพิจารณาความสมบูรณ์ครบถ้วนของโครงการที่เพียงพอต่อการตัดสินใจดำเนินการโครงการ เช่น การทำ Feasibility Study เป็นต้น จำนวน 3 เส้นทาง ซึ่งเมื่อสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้แจ้งผลการตรวจสอบและข้อเสนอแนะแก่กรุงเทพมหานคร กรุงเทพมหานครจึงได้ชะลอโครงการเหล่านั้นไว้ก่อน ดังนั้น หากโครงการนี้ดำเนินการต่อไปโดยไม่ได้รับการตรวจสอบก่อนจ่ายหรือก่อนมีการดำเนินการโครงการจากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน อาจทำให้เกิดความสูญเสียเงินงบประมาณเป็นจำนวนมากหากว่าโครงการเกิดความล้มเหลว ดังนั้น การตรวจสอบเชิงป้องกันจึงเป็นประโยชน์ในการปกป้องงบประมาณที่อาจจะต้องเสียไปได้อย่างคุ้มค่าและทันเหตุการณ์มากที่สุด

ดังนั้น การขาดการตรวจสอบข้อมูลที่มาที่ใช้เป็นฐานนโยบายหรือวัตถุประสงค์ของโครงการข้างต้น อาจทำให้เกิดการรั่วไหลหรือความไร้ประสิทธิภาพหรือความเสียหายแก่เงินคลังหรือทรัพยากรของประเทศโดยไม่อาจดำเนินการแก้ไขหรือเอาผิดแก่ผู้กระทำผิดที่กระทำความเสียหายแก่เงินแผ่นดิน นอกจากจะให้อำนาจแก่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเพียงการศึกษาและเสนอแนะความเห็นเกี่ยวกับแผนงาน งาน โครงการที่จะมีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณแล้ว ก็ควรจะให้อำนาจสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจตรวจสอบที่มาหรือข้อมูลเริ่มแรกที่ใช้ในการจัดทำแผนงาน งาน โครงการ ของหน่วยงานต่างๆ ในขั้นตอนจัดเตรียมงบประมาณ (Budget Preparation)

ซึ่งมีการใช้ข้อมูลทางเศรษฐกิจต่างๆ เช่น อัตราการเจริญทางเศรษฐกิจของประเทศ ภาวะเงินเพื่อ อัตราการว่างงาน ซึ่งถือว่าเป็นข้อสมมติทางงบประมาณในการวางแผนด้านการคลัง โดยให้สำนักงาน การตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจตรวจสอบข้อสมมติทางการคลังดังกล่าวและวัตถุประสงค์หรือความ เป็นไปได้ของโครงการ แผนกิจกรรมที่มีรายละเอียดชัดเจน เพื่อให้การวางแผนทางด้านการคลังหรือใน ขั้นตอนการจัดเตรียมงบประมาณมีความถูกต้อง สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงมากที่สุด

2) ขอบเขตอำนาจในการตรวจสอบก่อนการใช้จ่ายเงิน (Preventive Audit) ของ องค์การตรวจเงินแผ่นดินยังมีข้อจำกัดตามวงงบประมาณ จากการศึกษาวิจัยองค์การตรวจเงินแผ่นดิน ที่มีการตรวจสอบก่อนการจ่ายเงิน หรือ preventive audit ที่อยู่ในสังกัดรัฐสภา ได้แก่ ประเทศ อังกฤษ พบว่าการตรวจสอบก่อนการจ่ายเงินที่สำนักงานการตรวจเงินแห่งชาติมีอำนาจและบทบาทที่ สำคัญ นอกจากการตรวจสอบด้านการเงิน และด้านความคุ้มค่าของเงิน (volume of money) แล้ว คือ การตรวจสอบข้อสมมติทางงบประมาณในการวางแผนทางด้านการคลัง (Audit of Budget Assumptions underlying the projection of public finances) ซึ่งเป็นการตรวจสอบข้อสมมติที่ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนดในการวางแผน หรือประมาณการทางด้านการคลังเพื่อการ จัดทำงบประมาณ เช่น อัตราการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ อัตราการว่างงาน เป็นต้น รวมไปถึงข้อ สมมติที่มีผลกระทบต่อคลังในอนาคต โดยสามารถทำการตรวจสอบได้ 2 ช่องทาง คือ

1) การตรวจสอบข้อสมมติที่กำหนดขึ้นใหม่หรือทบทวนข้อสมมติเดิมตามที่รัฐมนตรี กระทรวงการคลังอยากให้ตรวจสอบ ซึ่งจะดำเนินการเมื่อมีการร้องขอมาในแต่ละครั้ง โดยตรวจสอบ และรายงานข้อสมมติที่กำหนดใหม่ซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเสนอขึ้นมา เพื่อจะดูความ สมเหตุสมผล (reasonable)

2) ตรวจสอบข้อสมมติประจำโดยกำหนดไว้เป็นรอบ 3 ปี ซึ่งจะเป็นการทบทวนข้อ สมมติที่กำหนดว่ายังมีความสมเหตุสมผลอยู่หรือไม่ อย่างไร หรือต้องมีการปรับข้อสมมติในเรื่องใดบ้าง เพื่อเป็นการตรวจสอบว่าจำเป็นต้องมีการปรับข้อสมมติในเรื่องใดบ้าง ข้อสมมติใดยังคงใช้ได้ต่อไปใน อนาคต

จากการตรวจสอบข้อสมมติทางการคลังของประเทศอังกฤษนั้น หากเปรียบเทียบกับอำนาจ หน้าที่ของการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จะเป็นไปตามพระราชบัญญัติประกอบ รัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 39 (2) (ง) กล่าวคือ สำนักงานการตรวจเงิน แผ่นดิน มีอำนาจตรวจสอบเงินแผ่นดิน ซึ่งรวมถึงศึกษา และเสนอความเห็นเกี่ยวกับแผนงาน งาน

โครงการที่จะมีผลกระทบต่อการจัดหางบประมาณ โดยพิจารณารายละเอียดเกี่ยวกับการตั้งงบประมาณประจำปี ซึ่งรวมถึงสมมติการตั้งงบประมาณ และเหตุผลความจำเป็นที่อ้างอิงประกอบการขออนุมัติงบประมาณ และให้ความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาการพิจารณางบประมาณของรัฐสภาได้ ดังนั้น เพื่อเป็นการป้องกันความเสียหายก่อนการอนุมัติและใช้จ่ายงบประมาณจริง อีกทั้ง ยังเป็นการปูทางไปสู่การตรวจสอบในลักษณะ Post audit ได้อีกด้วย อาทิเช่น หากในภายหลังการใช้จ่ายงบประมาณมิได้เป็นไปตามข้อสมมติที่หน่วยรับตรวจชี้แจงในเวลาที่ของงบประมาณ เป็นต้น

สำหรับการตรวจสอบก่อนการใช้จ่ายเงินของประเทศไทย ปรากฏในอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน มาตรา 15 (3) (ข) ในการออกมาตรการป้องกันหรือควบคุมความเสียหายให้หน่วยรับตรวจหน่วยใดหน่วยหนึ่งหรือหลายหน่วยปฏิบัติ เช่น การออกประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยมาตรการการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง การป้องกันหรือควบคุมความเสียหายให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติ พ.ศ. 2547 โดยมีบทลงโทษทางวินัยทางการเงินการคลังไว้หากหน่วยรับตรวจไม่ปฏิบัติตามประกาศดังกล่าว ตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยวินัยทางงบประมาณและการคลัง พ.ศ. 2544

สำหรับศาลตรวจสอบ (Corte Dei Conti) ของประเทศอิตาลี ซึ่งมีอำนาจตัดสินชี้ขาดทางบัญชี และรวมไปถึงความรับผิดชอบทางบัญชีและทางปกครองของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง และเจ้าหน้าที่ชั้นสูง ที่ปฏิบัติหน้าที่โดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง ก่อให้เกิดความเสียหายต่อรัฐด้วย โดยในการตรวจสอบบัญชีจะตรวจสอบในกรณีที่สำนักงานบัญชีส่วนกลางที่ตั้งอยู่ในแต่ละกระทรวงซึ่งเป็นหน่วยงานอิสระจากกระทรวง ได้ตรวจสอบความถูกต้องของการเบิกจ่ายก่อนมีการเบิกจ่ายจริง เพื่อทำการรับรองเอกสารเพื่อให้สามารถนำไปดำเนินการขั้นต่อไปได้ (visa) แล้วพบกรณีผิดปกติ นอกจากจะส่งเรื่องให้รัฐมนตรีประจำกระทรวงนั้นพิจารณาแล้ว กรณีดังกล่าวจะถูกส่งให้ Corte Dei Conti พิจารณาในฐานะองค์การตรวจสอบแห่งรัฐโดยอัตโนมัติ ซึ่งตามกฎหมายรัฐธรรมนูญกำหนดให้ศาลตรวจสอบมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบในลักษณะ 2 ประการ คือ Priori audit (การตรวจสอบก่อนจ่าย) และ Posteriori audit (การตรวจสอบหลังจ่าย) โดยเฉพาะในการตรวจสอบแบบ Priori audit ซึ่งเป็นการตรวจสอบระเบียบ ข้อบังคับเบิกจ่าย พร้อมทั้งฎีกาเบิกจ่ายก่อนมีการจ่ายจริง เพื่อป้องกันการกระทำอันมิชอบด้วยกฎหมาย แม้ว่าการตรวจสอบในลักษณะดังกล่าวศาลจะลดบทบาทการตรวจสอบลง โดยจะเน้นไปที่การตรวจสอบ Posteriori audit มากขึ้นในปัจจุบันก็ตาม แต่ก็คงการตรวจสอบดังกล่าวไว้ โดยจำกัดขอบเขตการตรวจสอบให้น้อยลง เหลือ

เพียงส่วนสำคัญเท่านั้น โดยกรณีที่จะต้องตรวจสอบจะถูกส่งให้ศาลพร้อมด้วยเอกสารประกอบทั้งหมด จากนั้นศาลจะตรวจสอบความมีอำนาจของผู้ดำเนินการว่ามีกฎหมายให้อำนาจกระทำได้ และจำนวนเงินถูกต้อง หากการตรวจสอบผ่าน ศาลจะทำการรับรองเอกสารนั้นว่าสามารถนำไปดำเนินการขั้นตอนต่อไปได้ (visa) หากพบว่ามีความผิดปกติกจะส่งกลับไปให้หน่วยงานที่รับผิดชอบ อย่างไรก็ตามกฎหมายได้กำหนดเงื่อนไขในการปฏิบัติงานของศาลไว้ โดยหากศาลไม่สามารถจัดให้มีผลการพิจารณาภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับเอกสาร ให้ถือว่าการดำเนินการนั้นมีผลบังคับใช้โดยอัตโนมัติ

ดังนั้น การตรวจสอบแบบ Priori audit เหมือนอย่างประเทศอิตาลี สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไม่ได้มีหน้าที่หลักในการตรวจสอบในลักษณะนี้ แต่ในการตรวจสอบแบบ visa ดังกล่าวเปรียบเทียบได้กับการตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารหลักฐานประกอบการจ่ายก่อนมีการจ่ายเงินของกรมบัญชีกลาง ซึ่งศาลตรวจสอบของอิตาลีก็ลดบทบาทในการตรวจสอบด้านนี้ลง เนื่องจากมีปริมาณงานที่มาก ซึ่งหากนำมาใช้กับสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ก็อาจประสบปัญหาเช่นเดียวกับศาลตรวจสอบเนื่องจากบุคคลากรมีจำนวนไม่เพียงพอกับปริมาณงาน แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาตามกฎหมายของประเทศอิตาลี การตรวจสอบในลักษณะนี้จะผ่านการตรวจสอบของฝ่ายบัญชี ซึ่งเป็นอิสระต่อหน่วยงานที่ตรวจสอบ และหากเกิดความผิดปกติกจะส่งเรื่องในศาลตรวจสอบโดยอัตโนมัติ แต่ของประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติในลักษณะดังกล่าวที่ให้กรมบัญชีกลางส่งเรื่องที่ผิดปกติกให้แก่อำนาจการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อตรวจสอบแต่อย่างใด และหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่ทางบัญชีการเงินยังไม่เป็นอิสระจากหน่วยงานต่างๆ ซึ่งจะเป็นหลักประกันว่าการตรวจสอบการใช้จ่ายเงินจะมีความโปร่งใสและมีประสิทธิภาพ

ในประเทศบราซิลระบบการควบคุมตรวจสอบการเงินแผ่นดินจะใช้ระบบแบบศาล เช่นเดียวกับประเทศอิตาลี โดยการตรวจสอบเชิงป้องกันจะอยู่ในรูปแบบของการตรวจสอบดำเนินงาน โดยเฉพาะการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อม ซึ่งศาลบัญชีได้สร้างหลักกฎหมายในการป้องกันความเสียหายหรือผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นแก่สิ่งแวดล้อมที่ว่า “หลักกันไว้ดีกว่าแก้” ในกรณีศึกษาการบริหารจัดการการจับปลาระบอบในชายฝั่งทะเลบราซิล (TCU assess the mullet fishery management in the southeast and south coast of Brazil) ซึ่งเป็นความขัดแย้งในเชิงนโยบายการจับปลาของกระทรวงประมง และนโยบายการอนุรักษ์พันธุ์ปลาของกระทรวงสิ่งแวดล้อม โดยศาลมีอำนาจหน้าที่ชี้ขาดว่านโยบายการผ่อนกฎการจำกัดจำนวนเรือหาปลาของกระทรวงประมง นั้นมีความเหมาะสมกระทบต่อปริมาณปลาระบอบที่ลดลงจนเสี่ยงที่จะสูญพันธุ์ การตัดสินใจของศาลใช้

กรอบของปฏิญญาริโอว่าด้วยสิ่งแวดล้อมและการพัฒนา หรือ Rio Declaration ข้อที่ 15 และวินิจฉัยว่ากระทรวงประมงขาดข้อมูลด้านวิทยาศาสตร์ต่างๆ และขาดแผนการพัฒนากิจการบริหารจัดการในเรื่องดังกล่าวอย่างยั่งยืน จึงเสนอแนะให้ทั้งสองกระทรวงร่วมกันจัดทำแผนการบริหารจัดการและอนุรักษ์อย่างยั่งยืน ซึ่งจะต้องประกอบไปด้วยข้อมูลทางวิทยาศาสตร์และสถิติที่เพียงพอ

ดังนั้น การวางหลักกฎหมาย “กันไว้ดีกว่าแก้” ของศาลบัญชีบราซิลนั้น หากเปรียบเทียบการอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน จะเป็นไปตามประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยมาตรการการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง การป้องกันหรือควบคุมความเสียหายให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติ พ.ศ. 2547 ซึ่งออกโดยอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมาตรา 15 (3) (ข) ที่บัญญัติให้ออกมาตรการป้องกันหรือควบคุมความเสียหายให้หน่วยรับตรวจหน่วยใดหน่วยหนึ่งหรือหลายหน่วยปฏิบัติ ในกรณี que เห็นว่าอาจเกิดความเสียหายเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินโดยหน่วยรับตรวจ โดยก่อนการดำเนินการใดๆ นั้น จะต้องดำเนินการศึกษารายละเอียดอย่างรอบด้าน ให้สอดคล้องกับแผนงานของชาติ นโยบายของรัฐ และแผนองค์กร ดังนั้น ผู้ตรวจสอบจะต้องพิจารณาว่าในการดำเนินการใดๆ ของหน่วยรับตรวจได้ดำเนินการตามมาตรการการป้องกันและควบคุมความเสียหายของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินหรือไม่ จึงจะสามารถประเมินผลการดำเนินงาน และป้องกันความเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้นแก่หน่วยรับตรวจได้ นอกจากนี้จะเปรียบเทียบกับมาตรการของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินแล้ว ยังอาจเปรียบเทียบได้กับการตรวจสอบดำเนินงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นการตรวจวัตถุประสงค์ของการดำเนินการโครงการ และตรวจสอบความมีประสิทธิภาพ ประสิทธิภาพ และความประหยัดของโครงการ ซึ่งผลการตรวจสอบดำเนินงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นการตรวจสอบก่อนมีการดำเนินการโครงการหรือการใช้จ่ายเงินโดยมีผลให้หน่วยรับตรวจต้องทบทวนและให้มีการศึกษาก่อนการดำเนินการโครงการ ได้มีการดำเนินการไปแล้วหลายเรื่อง อาทิเช่น การตรวจสอบการก่อสร้างเครือข่ายทางเดินลอยฟ้า (Sky Walk) ของกรุงเทพมหานคร และไม่จำกัดเฉพาะการตรวจสอบในลักษณะดำเนินงานเท่านั้นแต่ยังพบในการตรวจสอบลักษณะอื่นๆ ด้วย เช่น การตรวจสอบจัดซื้อจัดจ้าง การตรวจสอบงบการเงิน และการตรวจสอบสืบสวน ซึ่งผลจากการตรวจสอบจะนำไปสู่การแจ้งให้หน่วยรับตรวจ หรือผู้ควบคุมกำกับได้พิจารณาดำเนินการเพื่อทบทวนหรือแก้ไขตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน แต่ไม่ใช่แจ้งผลการตรวจสอบตาม มาตรา 44 มาตรา 45 และมาตรา 46 ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงิน

แผ่นดิน พ.ศ. 2542 ยกเว้นแต่ว่าผลการตรวจสอบจะพบว่ามี การปฏิบัติบกพร่อง ผิดระเบียบ หรือเกิด การทุจริต

เมื่อพิจารณาถึงกระบวนการตรวจสอบในประเทศต่างๆ ที่ทำการศึกษา การตรวจสอบเป็น แบบทั้ง preventive audit และ post audit แต่สำหรับประเทศไทยจากการแบ่งกลุ่มการตรวจสอบ ในลักษณะงานต่างๆ นั้น เช่น การตรวจสอบงบการเงิน การตรวจสอบจัดซื้อจัดจ้าง การตรวจสอบ สืบสวน หรือการตรวจสอบดำเนินการงานนั้น เป็นการตรวจสอบแบบ post audit ในขณะที่บาง ประเทศ เช่น ในประเทศอังกฤษ NAO มีกระบวนการที่เรียกว่า การตรวจสอบข้อสมมติในการจัดทำ งบประมาณ หรือที่เรียกว่า Audit of Budget Assumption ซึ่งเป็นการตรวจสอบอีกประเภทหนึ่ง นอกเหนือจากการตรวจสอบโดยทั่วไป ซึ่งเมื่อดูในลักษณะงานที่ผู้ตรวจสอบสามารถตรวจสอบถึงข้อมูล ข้อสมมติทางการคลังต่างๆ เช่น อัตรารายจ่าย การว่างงาน ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบตามการร้องขอเป็น ครั้งคราวจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และการตรวจสอบประจำ 3 ปี ก็ตาม ก่อนที่จะมีการ จัดทำงบประมาณและเพื่อเป็นแนวทางในการจัดทำงบประมาณในอนาคต การตรวจสอบดังกล่าวจึงเป็น การตรวจสอบแบบ preventive audit อีกประเภทหนึ่ง

สำหรับการตรวจสอบโดยศาลตรวจสอบหรือศาลบัญชีในประเทศอิตาลี และประเทศบราซิล นั้น จะมีอำนาจที่เด็ดขาดและคำพิพากษาของศาลสามารถบังคับได้แม้กระทั่งผู้บริหารระดับสูง และ บุคคลต่างๆ ที่ทำให้เกิดความเสียหายทางการเงิน โดยในประเทศอิตาลีศาลมีอำนาจตรวจสอบก่อน จ่ายเงิน โดยตรวจสอบความถูกต้องต่างๆ ก่อนที่จะมีการจ่ายเงินต่อไปได้ หรือที่เรียกว่า Visa ซึ่งใน ขั้นตอนนี้จะเรียกว่าการตรวจสอบแบบ Priori audit โดยสามารถบังคับให้หน่วยงานที่ต้องการเบิก จ่ายเงินต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายก่อนจึงจะสามารถจ่ายเงินออกไปได้ และมีอำนาจลงโทษ สำหรับประเทศบราซิลการตรวจสอบก่อนการจ่ายเงินจะไม่ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนเหมือนเช่น ประเทศ อิตาลี อังกฤษก็ตาม แต่การตรวจสอบเพื่อป้องกันความเสียหายที่จะเกิดขึ้นในอนาคตก็จะปรากฏใน ลักษณะการตรวจสอบดำเนินการ โดยเฉพาะการตรวจสอบด้านสิ่งแวดล้อม เพราะวัตถุประสงค์ในการ ตรวจสอบในด้านนี้ก็เพื่อรักษาทรัพยากรของประเทศให้มีความยั่งยืน ประสานสอดคล้องกับการพัฒนา ของประเทศ ซึ่งจะเห็นได้ว่าศาลมีอำนาจวางหลักกฎหมายในการตรวจสอบในด้านนี้ ตามหลัก “กันไว้ ดีกว่าแก้” หรือ “Precautionary Principle” โดยการจะดำเนินการใดๆ ที่จะมีผลกระทบต่อ สิ่งแวดล้อม รัฐจะต้องมีการขอมูลการศึกษาในด้านต่างๆ ที่เพียงพอต่อการตัดสินใจก่อนดำเนิน โครงการใดๆ หากรัฐไม่ดำเนินการศึกษาถึงผลกระทบอย่างรอบด้านแล้ว ศาลมีอำนาจยับยั้งการ

ดำเนินงานโดยบังคับให้รัฐต้องทำการศึกษาข้อมูลเสียก่อนได้ ดังนี้ ก็ถือว่าเป็นการตรวจสอบเชิงป้องกันเช่นเดียวกัน แต่เป็นการวางหลักกฎหมายโดยศาล

เมื่อพิจารณาถึงขอบเขตของการตรวจสอบก่อนการจ่ายเงินของประเทศไทย สามารถแบ่งแยกเป็นขั้นตอนใหญ่ๆ ได้เป็น 2 ขั้นตอน คือ (1) ขั้นตอนก่อนการอนุมัติงบประมาณ และ (2) ขั้นตอนภายหลังการอนุมัติงบประมาณแล้วแต่ก่อนมีการจ่ายเงิน ตามรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) ขั้นตอนการควบคุมตรวจสอบก่อนการอนุมัติงบประมาณ

เป็นขั้นตอนตั้งแต่ขั้นจัดเตรียมงบประมาณจนถึงการอนุมัติงบประมาณ ในวงจรรางบประมาณ ซึ่งในการตรวจสอบดังกล่าวจะกระทำโดยฝ่ายนิติบัญญัติโดยการพิจารณาในชั้นพิจารณาของคณะกรรมการธิการ และในชั้นพิจารณาแปรญัตติของรัฐสภา ดังนั้น ในขั้นตอนการตรวจสอบดังกล่าวนี้ได้ดำเนินการโดยฝ่ายนิติบัญญัติ โดยองค์การตรวจสอบภายนอกอย่างสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสามารถเข้ามาตรวจสอบในขั้นตอนนี้ได้ ตามอำนาจของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 39 (2) (ง) โดยมีอำนาจศึกษา และเสนอความเห็นเกี่ยวกับแผนงาน งาน โครงการที่จะมีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณ หรือเป็นการตรวจสอบข้อสมมติฐานทางการคลังก่อนมีการดำเนินการทางงบประมาณเช่นเดียวกับประเทศอังกฤษ แต่รูปแบบการตรวจสอบก็ไม่ชัดเจนเหมือนเช่นกับประเทศอังกฤษที่สามารถตรวจสอบในเรื่องใดได้บ้าง แต่บทบัญญัติดังกล่าวได้บัญญัติไว้เพียงกว้างๆ ว่าสามารถตรวจสอบแผนงานโครงการก่อนการจัดทำงบประมาณได้ แต่ไม่แน่ชัดว่าขอบเขตของการตรวจสอบอยู่ในจุดใด จะตรวจสอบในขั้นตอนนี้จัดเตรียมงบประมาณได้หรือไม่ หรือว่ามีสิทธิที่จะตรวจสอบหลังจากมีการวางแผน วางโครงการที่จะใช้งบประมาณไปแล้วเท่านั้น

2) ขั้นตอนการตรวจสอบภายหลังจากการอนุมัติงบประมาณก่อนถึงการจ่ายเงิน สามารถแบ่งได้เป็น 2 ขั้นตอนย่อย คือ

(1) ขั้นตอนก่อนมีการทำสัญญา หรือก่อนนี้ผูกพัน

เป็นขั้นตอนระหว่างการอนุมัติเงินงบประมาณ จนถึงก่อนมีการก่อนนี้ผูกพัน ซึ่งจะอยู่ในช่วงของการบริหารงบประมาณ โดยมีการตรวจสอบแผนงานผ่านการอนุมัติเงินประจำงวดจากสำนักงบประมาณ และการตรวจสอบแผนการโครงการดังกล่าวยังได้รับการตรวจสอบจากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินโดยผ่านการให้ผู้รับตรวจเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำแผนปฏิบัติการ จัดซื้อจัดจ้างให้แล้วเสร็จภายในวันที่ 15 ตุลาคม ของทุกปี และส่งสำเนาให้สำนักงานการตรวจเงิน

แผ่นดิน จำนวน 1 ชุด อย่างช้าภายในวันที่ 31 ตุลาคมของทุกปี เว้นแต่ การจัดซื้อจัดจ้างโดยใช้เงินกู้ ให้จัดทำแผนการปฏิบัติการจัดซื้อจัดจ้างให้แล้วเสร็จแล้วส่งสำเนาให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน จำนวน 1 ชุด ภายใน 30 วันนับแต่วันอนุมัติเงินกู้ และนอกจากการบังคับให้ผู้รับตรวจจัดทำแผนและส่งแผนดังกล่าวให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแล้ว ยังกำหนดให้ผู้รับตรวจมีการตรวจสอบติดตามผลการปฏิบัติงานตามแผนปฏิบัติการจัดซื้อจัดจ้าง แล้วรายงานผลการตรวจสอบให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ทราบเป็นประจำทุกไตรมาส ภายใน 30 วันนับแต่วันทำการสุดท้ายของไตรมาส ตามประกาศคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง การจัดทำแผนปฏิบัติการจัดซื้อจัดจ้าง พ.ศ. 2546 โดยถ้าไม่ปฏิบัติตามมาตรการดังกล่าว อาจมีความผิดตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินว่าด้วยว่าด้วยวินัยทางงบประมาณและการคลัง พ.ศ. 2544 และอีกประการหนึ่งที่ปรากฏในระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ. 2535 และที่แก้ไขเพิ่มเติม ซึ่งกำหนดให้หัวหน้าส่วนราชการส่งสำเนาสัญญาหรือข้อตกลงเป็นหนังสือ ซึ่งมีมูลค่าตั้งแต่หนึ่งล้านบาทขึ้นไป ให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และกรมสรรพากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันทำสัญญาหรือข้อตกลง โดยระเบียบดังกล่าวได้กำหนดบทลงโทษทางวินัยของการไม่ปฏิบัติตามระเบียบไว้ และนอกจากนี้ยังรวมถึงมาตรการการป้องกันความเสียหาย หรือมาตรการการควบคุมภายในที่ออกโดยอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ตามมาตรา 15 ด้วย ซึ่งหากไม่ปฏิบัติตามอาจมีความผิดทางวินัยงบประมาณและการคลังตามระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ว่าด้วยวินัยทางงบประมาณและการคลัง พ.ศ. 2544

ดังนั้น จึงถือวาระบบการตรวจเงินแผ่นดินได้วางมาตรการการตรวจสอบก่อนการจ่ายเงินโดยสามารถตรวจสอบจากแผนการปฏิบัติการจัดซื้อจัดจ้างที่หน่วยรับตรวจจะต้องส่งให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน และยังกำหนดให้หน่วยรับตรวจจะต้องรายงานผลการปฏิบัติตามแผนดังกล่าวให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินทราบอีกด้วย และนอกจากการมีอำนาจตรวจสอบแผนการปฏิบัติงานแล้ว ในขั้นตอนการทำสัญญาก่อนที่จะมีการจ่ายเงิน ระเบียบว่าด้วยการพัสดุภาครัฐยังกำหนดให้หน่วยรับตรวจมีหน้าที่ส่งสัญญาที่ได้ทำแล้วให้แก่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ภายใน 30 วันนับแต่วันทำสัญญา มาตรการทั้งหลายเหล่านี้จึงถือว่เป็นการตรวจสอบเชิงป้องกันก่อนที่จะมีการจ่ายเงิน และมีข้อสังเกตว่ากฎหมายได้ให้อำนาจในการออกมาตรการต่างๆ ในเชิงป้องกันความเสียหายไว้แก่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินอย่างกว้างขวางแต่ต้องอยู่ภายใต้กรอบของกฎหมายที่กำหนดไว้ ซึ่งอาจเทียบเคียงได้กับอำนาจของศาลบัญชีบราซิลในการตัดสินตามกฎเกณฑ์ของกรอบการป้องกันความเสียหายไว้ล่วงหน้า

(2) ขั้นตอนภายหลังการทำสัญญาหรือก่อนนี้ผู้กผัน ก่อนถึงการจ่ายเงิน

เมื่อมีการทำสัญญาแล้ว ก็จะต้องมีการบริหารสัญญาให้เป็นไปตามข้อตกลงที่กำหนดไว้ ซึ่งหน้าที่ตรวจสอบควบคุมการตรวจสอบดังกล่าวนี้เป็นหน้าที่ของหน่วยงานผู้ทำสัญญาหรือก่อนนี้ผู้กผันนั่นเอง และเมื่อมีการดำเนินการสิ้นสุดตามสัญญาแล้วก็จะต้องมีการเบิกจ่ายเงินซึ่งหน้าที่ในการตรวจสอบการเบิกจ่ายเงินนอกจากจะเป็นหน้าที่ของหน่วยงานนั่นเองแล้ว ก็จะเป็นหน้าที่ของกรมบัญชีกลางในการตรวจสอบอนุมัติฎีกา และในการตรวจสอบในระหว่างการดำเนินการตามสัญญาจนถึงการเบิกจ่ายเงินสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินก็มีอำนาจในการสอบเช่นเดียวกัน แต่มีลักษณะการตรวจสอบไม่ประจำ หรือไม่ใช้หน้าที่หลักอย่างเช่นกรมบัญชีกลาง

ประกอบกับในปัจจุบันการเบิกจ่ายเงินภาครัฐได้เปลี่ยนวิธีการเบิกจ่ายจากการยื่นเอกสารหรือใบสำคัญต่างๆ เปลี่ยนเป็นการยื่นด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ หรือที่เรียกว่าระบบ GFMS จากหน่วยงานผู้จะเบิกจ่าย ทำให้การตรวจสอบเอกสารหลักฐานในส่วนนี้ยังไม่สามารถทำการตรวจสอบโดยองค์กรภายนอกได้ ประกอบกับสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินยังไม่มีศักยภาพในการดำเนินการตรวจสอบด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ อีกทั้งถ้าจะมีการตรวจสอบในลักษณะนี้ก็เป็นการสุ่มตรวจสอบเป็นเรื่อยๆ ไป เพราะถือว่าหน่วยงานผู้เบิกได้ดำเนินการตามระบบควบคุมภายในหรือผ่านผู้ตรวจสอบภายในแล้ว ซึ่งในจุดนี้น่าจะเป็นจุดอ่อนของระบบการเบิกจ่ายเงินดังกล่าว โดยอาจจะทำให้เกิดการรั่วไหล หรือเกิดการทุจริตโดยการร่วมมือกันระหว่างเจ้าหน้าที่บัญชีการเงินกับผู้บริหารได้ เนื่องจากหน่วยงานทางบัญชีการเงินไม่ได้เป็นอิสระจากหน่วยงานผู้ทำการเบิกเงินเช่นเดียวกับของประเทศอิตาลี เนื่องจากเจ้าหน้าที่การคลังได้รับการแต่งตั้งจากหัวหน้าส่วนราชการนั้นๆ เจ้าหน้าที่การคลังการเงินจึงถือว่าเป็นผู้ใต้บังคับบัญชาของหัวหน้าส่วนราชการ การขาดความเป็นอิสระในด้านการเงินการคลังของเจ้าหน้าที่ ซึ่งจะมีผลกระทบไม่ดีต่อระบบการตรวจสอบบัญชี และกรณีหากพบว่ามีกรกระทำผิดทางวินัยทางการเงินและการคลัง ก็อาจเกิดการปกป้องช่วยเหลือให้พ้นจากความรับผิดชอบซึ่งกันและกัน ระบบดังกล่าวจึงขาดการถ่วงดุลกัน และเนื่องจากเมื่อมีการเปลี่ยนระบบการเบิกจ่ายเงินดังกล่าวแล้ว กรมบัญชีกลางก็ไม่สามารถเห็นเอกสารหลักฐานตัวจริงได้ ทำให้ไม่มีประโยชน์ที่จะต้องออกข้อกำหนดให้กรมบัญชีกลางจะต้องส่งเอกสารหลักฐานที่ผิดปกติให้แก่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเช่นเดียวกับวิธีการของประเทศอิตาลีอีก ดังนั้น หากจะให้ระบบการควบคุมงบประมาณใน

ด้านนี้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น ควรให้หน่วยงานทางบัญชีการเงินของประเทศเป็นหน่วยงานหรือให้เจ้าหน้าที่เป็นอิสระจากหน่วยงานผู้เบิกเช่นเดียวกับประเทศอิตาลี

โดยสรุป ขอบเขตของการตรวจสอบก่อนการจ่ายเงินในประเทศไทยได้กระทำควบคู่กันไประหว่างหน่วยงานตรวจสอบภายนอกอย่างสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน กับฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติตามวงจรของงบประมาณในแต่ละช่วง ตามความสำคัญของขั้นตอนทางงบประมาณและบทบาทภาระหน้าที่ของหน่วยงานต่างๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกับกระบวนการงบประมาณนั้นๆ การตรวจสอบก่อนการจ่ายเงินจึงน่าจะมีความเพียงพอตามสมควรแล้ว อาจมีข้อจำกัดบ้างตามอำนาจหน้าที่ แต่อย่างไรก็ตามการตรวจเงินแผ่นดินในรูปแบบการตรวจสอบก่อนการจ่ายเงินควรจะต้องมีอำนาจตรวจสอบในทุกช่วงของวงจรงบประมาณทั้งในขั้นตอนจัดเตรียมงบประมาณ ขั้นตอนการอนุมัติงบประมาณ และในขั้นตอนการบริหารงบประมาณ ซึ่งในขั้นตอนจัดเตรียมงบประมาณและการอนุมัติงบประมาณก็ควรมีอำนาจในการตรวจสอบข้อสมมติฐานในด้านการคลังตามที่กล่าวมาแล้วในข้อ 4.1 ส่วนในขั้นตอนการบริหารงบประมาณที่ถือว่าเป็นการตรวจสอบหลังจ่ายเงิน ส่วนใหญ่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจตรวจสอบอยู่แล้ว แต่บางกรณีเช่นการตรวจอนุมัติฎีกาไม่ใช่หน้าที่หลักของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแต่เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมบัญชีกลาง ซึ่งหากพิจารณาอำนาจหน้าที่ของศาลตรวจสอบของประเทศอิตาลีจะมีอำนาจตรวจสอบลักษณะนี้ หากให้ข้อจำกัดด้านการตรวจสอบการอนุมัติฎีกาของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินน้อยลงโดยที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไม่จำเป็นต้องทำหน้าที่นี้แทนกรมบัญชีกลาง ควรมีการออกกฎหมายบัญญัติให้เจ้าหน้าที่ทางบัญชีการเงินมีสถานะที่เป็นอิสระไม่ขึ้นกับหน่วยงานนั้นๆ

3) การขาดอำนาจบังคับ (Sanction) และการรายงาน (Report) ของการตรวจสอบเชิงป้องกันไม่มีความชัดเจน ในการตรวจสอบก่อนการจ่ายเงินของประเทศอังกฤษ แม้ว่าองค์กรตรวจเงินแผ่นดินอยู่ในฝ่ายรัฐสภา แต่ก็ยังเป็นอิสระจากกันทั้งทางด้านการบริหารงานและการตรวจสอบ และผลการตรวจสอบสามารถบังคับหรือให้ผู้ที่เกี่ยวข้องปฏิบัติตามได้ ไม่ว่าจะในทางกฎหมายหรือในธรรมเนียมประเพณีปฏิบัติ ส่วนการตรวจสอบก่อนจ่ายของศาลตรวจสอบในประเทศอิตาลี และศาลบัญชีของประเทศบราซิล ศาลมีอำนาจตรวจสอบและพิพากษาวินิจฉัย โดยสามารถบังคับให้ผู้ที่เกี่ยวข้องปฏิบัติตามหรือชดใช้ค่าเสียหายได้

ประเทศอังกฤษ สำนักงานการตรวจเงินแห่งชาติ (NAO) ไม่มีอำนาจการบังคับตามผลการตรวจสอบต่อฝ่ายบริหาร แต่คณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ (the Committee of Public

Accounts) ซึ่งเป็นคณะกรรมการธิการของรัฐสภา จะจัดพิมพ์รายงานฉบับต่างหาก รายงานนี้จะกล่าวถึงข้อสรุป และให้ข้อเสนอแนะเพื่อป้องกันไม่ให้ความผิดพลาดที่ตรวจพบเกิดขึ้นซ้ำอีก หลังจากนั้น รัฐบาลจะจัดพิมพ์เอกสารที่แสดงถึงการให้การตอบสนองต่อความเห็นของคณะกรรมการ iles โดยจะระบุถึงการดำเนินงาน หรือแผนงานที่จะได้จัดทำให้เป็นไปตามความเห็นของคณะกรรมการ อย่างไรก็ตาม หากรัฐบาลไม่เห็นด้วยกับคำแนะนำของคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ รัฐบาลอาจให้คำอธิบายโดยคณะกรรมการมีทางเลือกที่จะยกประเด็นดังกล่าวอีกครั้งในวาระติดตามผล (follow-up session) ทั้งนี้ สมาชิกผู้แทนราษฎรอาจจัดให้มีการหารือเพิ่มเติมกับคณะกรรมการชุดนี้ได้ โดยการพูดคุยหรือโดยทั่วไปจะเกี่ยวกับประเด็นที่คัดเลือกมาจากรายงานของคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ และข้อตอบโต้ของรัฐบาล ซึ่งคณะกรรมการอาจจะสรุปผลเสนอแนะในเนื้อหาของรายงานระหว่างปีได้

ดังนั้น อาจสรุปได้ว่าแม้ว่า NAO จะไม่มีอำนาจบังคับรัฐบาลก็ตาม แต่รัฐบาลจะต้องทำรายงานเพื่อแสดงความเห็นต่อรายงานของคณะกรรมการว่าด้วยการบัญชีภาครัฐ ว่ามีการทำตามหรือปฏิบัติตามข้อเสนอแนะหรือไม่อย่างไร หรือหากไม่เห็นด้วยก็จะต้องมีการหารือกับคณะกรรมการดังกล่าว เท่ากับว่ารัฐบาลจะต้องแสดงเหตุผลถึงการที่ไม่ปฏิบัติตามข้อเสนอแนะที่ได้จากการตรวจสอบของ NAO หรือรายงานถึงการดำเนินการตามข้อเสนอคณะกรรมการ จึงเป็นมาตรการบังคับเชิงอ่อนที่รัฐบาลจะต้องกระทำ หรือถ้าไม่เห็นด้วยก็จะต้องมีเหตุผลหรือมีการหารือซึ่งกันและกัน หรืออาจจะกล่าวได้ว่าเป็นระบบการตรวจสอบถ่วงดุลกันระหว่างฝ่ายบริหารกับฝ่ายนิติบัญญัติในรูปแบบของการปกครองแบบรัฐสภา

การตรวจสอบแบบ Priori audit ของประเทศอิตาลี หากหน่วยงานต่างๆ ดำเนินการจ่ายเงินได้นั้น จะต้องผ่าน visa จากศาลตรวจสอบเสียก่อน หากศาลพบความผิดปกติในเอกสารต่างๆ เหล่านี้ศาลมีอำนาจให้หน่วยงานนั้นๆ ดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้องก่อนได้ และหากพบการกระทำผิดของเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง ศาลมีอำนาจให้บุคคลนั้นชดใช้ความเสียหายที่เกิดขึ้นได้ ดังนั้น ศาลจึงมีอำนาจที่เด็ดขาดสามารถบังคับการกระทำ และลงโทษผู้กระทำความเสียหายแก่เงินแผ่นดิน

เมื่อศาลบัญชีบราซิลได้รายงานประจำปีต่อสภาองเกรสแล้ว สภาจะต้องมีหน้าที่ติดตามให้ความสำคัญกับรายการดังกล่าว ตามที่บัญญัติในรัฐธรรมนูญของประเทศบราซิล ส่วนการตรวจสอบดำเนินงานของศาลบัญชีบราซิล ศาลมีอำนาจขนาดถึงยับยั้งการดำเนินนโยบายของรัฐบาลได้ และ

สามารถบังคับให้รัฐบาลต้องดำเนินการต่างๆ ก่อนมีการออกนโยบายที่มีผลกระทบต่อทรัพยากรของประเทศได้

เมื่อเปรียบเทียบอำนาจบังคับผลการตรวจสอบก่อนการใช้เงินของประเทศไทย และต่างประเทศแล้ว จะเห็นได้ว่ามีความแตกต่างอย่างชัดเจน โดยหากเป็นองค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีลักษณะการตรวจสอบและการลงโทษแยกออกจากกันโดยไม่มีอำนาจลงโทษทางวินัยทางการเงินและการคลัง ซึ่งได้แก่สำนักงานการตรวจเงินแห่งชาติ (NAO) ของประเทศอังกฤษ ผลการตรวจสอบจะใช้รูปแบบการรายงานต่อรัฐสภา เพื่อให้รัฐสภาซึ่งเป็นฝ่ายนิติบัญญัติควบคุมการบริหารของฝ่ายบริหารตามวิธีของระบอบประชาธิปไตยแบบรัฐสภา ส่วนประเทศไทยองค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีลักษณะกึ่งตุลาการซึ่งมีรูปแบบที่องค์กรสามารถลงโทษทางวินัยทางการเงินและการคลังได้ภายในองค์กรเดียวกัน ซึ่งผลการตรวจสอบกรณีโดยทั่วไปจะเป็นลักษณะการตรวจสอบเบื้องต้น เมื่อเห็นว่ากรณีนั้นๆ มีมูลความผิดในเรื่องทางวินัยก็ดี ความผิดวินัยทางงบประมาณและการคลังก็ดี ความรับผิดชอบทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ก็ดี หรือมีพฤติการณ์ที่น่าเชื่อมีการทุจริตก็ดี กรณีต่างๆ เหล่านี้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินก็ต้องส่งเรื่องไปยังหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่โดยตรงต่อไป ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 44 มาตรา 45 และมาตรา 46 แต่อย่างไรก็ตามอำนาจในการตรวจสอบเชิงป้องกัน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีเพียงอำนาจศึกษา และเสนอความเห็นเกี่ยวกับแผนงาน งาน โครงการที่จะมีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณ และคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจการออกมาตรการป้องกันและควบคุมความเสียหายให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติ โดยที่ผลการศึกษาแผนงาน โครงการที่มีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณดังกล่าวไม่มีความชัดเจนว่าจะแจ้งผลการตรวจสอบตามมาตราทั้งสามดังกล่าวข้างต้นได้หรือไม่ เพราะการศึกษาแผนงาน โครงการ เพื่อการจัดทำงบประมาณ มิใช่การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ที่จะมีการตรวจสอบว่าไม่ได้ปฏิบัติตามระเบียบ หรือไม่มีระเบียบให้ปฏิบัติหรือมีแต่ไม่ครอบคลุม หรือมีการปฏิบัติที่มีข้อขัดแย้งกฎหมายหรือเกิดการทุจริต ที่จะต้องแจ้งผลการตรวจสอบตามมาตราทั้งสามมาตราแล้วแต่กรณีดังกล่าวต่อหน่วยรับตรวจให้ดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ต่อไป แต่ผลการศึกษาของแผนงาน โครงการ ที่อาจมีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณ ซึ่งน่าจะเปรียบเทียบได้กับการตรวจสอบข้อสมมติทางการคลัง เหมือนเช่นประเทศอังกฤษ เป็นการตรวจสอบวัตถุประสงค์หรือความถูกต้องของข้อมูล หรือประเมินความเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้น เพื่อนำมาใช้ในการพิจารณาประกอบการจัดทำร่างงบประมาณรายจ่ายของรัฐ จึงไม่น่าจะแจ้งผลการศึกษาแผนงาน โครงการที่มีผลกระทบต่อ

การจัดทำงบประมาณ ตามมาตรา 44 มาตรา 45 และมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ได้ ดังนั้น การรายงานผลการศึกษาดังกล่าว ในปัจจุบันน่าจะทำได้เพียง 2 กรณี คือ

1) รายงานต่อรัฐสภาในระหว่างปี ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 49 เนื่องจากเป็นกรณีที่มีความจำเป็นหรือเหมาะสมเพื่อให้สภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา หรือคณะรัฐมนตรีได้ทราบผลการตรวจสอบได้ทันเหตุการณ์ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงานระหว่างปีเสนอต่อสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรี เมื่อสิ้นสุดงานตรวจสอบเฉพาะกรณีก็ได้

2) การรายงานประเมินผลความเสียหาย ตามมาตรา 47 ในกรณีที่ผลการตรวจสอบปรากฏว่ามีความเสียหายเกิดขึ้นเพราะมีผู้กระทำการโดยมิชอบ เป็นเหตุให้เงินหรือทรัพย์สินหรือประโยชน์ของหน่วยรับตรวจต้องเสียหายหรือให้ประโยชน์น้อยกว่าที่ควร สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจประเมินความเสียหายที่เกิดขึ้น ตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการกำหนดเพื่อรายงานให้สภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรีทราบ

ในส่วนของการแจ้งผลการศึกษาหรือตรวจสอบ และการรายงานผลการศึกษาแผน งาน โครงการที่มีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณจึงมีข้อจำกัด โดยการแจ้งผลการตรวจสอบตามมาตรา 44 มาตรา 45 และมาตรา 46 ของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ไม่มีข้อกำหนดในเชิงการแจ้งผลเพื่อป้องกันความเสียหายที่อาจจะเกิดขึ้น ซึ่งหากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินพบว่ามีกรณีที่น่าจะเกิดความเสียหายเกิดขึ้นจากการดำเนินตามแผนงาน โครงการใดๆ แล้วแจ้งไปให้หน่วยงานนั้นทราบ ถึงแม้ว่าในปัจจุบันเมื่อสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีข้อตรวจสอบเชิงป้องกัน แล้วแจ้งให้หน่วยรับตรวจดำเนินการทบทวนหรือพิจารณายับยั้งการดำเนินการใดๆไว้ก่อน ซึ่งหน่วยรับตรวจก็มีการดำเนินการตามการพิจารณาหรือข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินก็ตาม แต่หากไม่มีข้อกำหนดในเชิงให้หน่วยรับตรวจต้องพิจารณาทบทวนตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแล้ว ต่อไปอาจมีปัญหาในเชิงกฎหมาย และเชิงปฏิบัติได้ 2 ประการ คือ

ประการแรก สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะแจ้งผลการศึกษาหรือผลการตรวจสอบนั้น ตามมาตราใดของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 และ

ประการที่สอง ต่อเนื่องจากประการแรก หากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้แจ้งให้หน่วยรับตรวจได้พิจารณาทบทวนหรือยับยั้งการดำเนินการไว้ก่อน หน่วยงานซึ่งได้รับแจ้งนั้นอาจไม่ต้องดำเนินการทบทวนหรือพิจารณายับยั้งตามความเห็นของผู้ตรวจสอบ หรืออาจโต้แย้งว่าสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไม่มีอำนาจให้ดำเนินการตามที่แจ้งก็ได้ เช่นนี้แล้วการศึกษาแผน งาน โครงการ ที่มีผลกระทบต่อเงินงบประมาณของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินก็เป็นอันไร้ประโยชน์ เพราะมิได้รับการตอบสนองจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

ดังนั้น อำนาจบังคับให้รัฐบาลต้องทำรายการผลการดำเนินการตามข้อเสนอแนะของคณะกรรมการอย่างประเทศอังกฤษ หรือมีอำนาจยับยั้งเชิงนโยบาย หรือจัดให้รัฐดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งก่อนมีการออกนโยบายที่มีผลกระทบต่อทรัพยากรของประเทศ เฉกเช่นเดียวกับประเทศบราซิล เป็นต้น ไม่ปรากฏมาตรการบังคับเพื่อเป็นการป้องกันความเสียหายในเชิงงบประมาณและทรัพยากรในกฎหมายขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยในปัจจุบันอย่างเพียงพอ ซึ่งข้อเสนอแนะในรายงานดังกล่าว รัฐบาลไม่จำเป็นต้องมีการปฏิบัติตาม หรือมีการรายงานตอบข้อเสนออย่างทันท่วงทีตามรายงานของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ฉะนั้น การที่ไม่มีบทกฎหมายรองรับในส่วนของการบังคับตามผลการตรวจสอบเชิงป้องกันของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน อาจเป็นปัญหาในการบังคับผลการตรวจสอบว่าเมื่อมีผลการตรวจสอบหากไม่มีกฎหมายกำหนดให้รัฐบาลกระทำตอบสนองอย่างทันกาลแล้ว จะทำให้ไม่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงแก้ไขการดำเนินการในเชิงวิธีการหรือเชิงนโยบายของหน่วยงานต่างๆ หรือของรัฐบาล หรือผู้ที่เกี่ยวข้อง ตามผลการตรวจสอบหรือผลการศึกษาในเรื่องของการตรวจสอบเชิงป้องกันจากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ถึงแม้ว่าจะมีอำนาจศึกษาก็ตาม และหากกฎหมายไม่ได้ให้อำนาจเชิงมาตรการบังคับที่มีประสิทธิภาพอย่างเหมาะสมแก่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในเรื่องดังกล่าว ถ้าผลการศึกษาเห็นว่าอาจเกิดความเสียหายในทางงบประมาณหรือทรัพยากรของประเทศ จะไม่สามารถป้องกันความเสียหายได้ทันท่วงที หรือหากมีการเสียหายเกิดขึ้นไปแล้วจะกลับมาแก้ไขได้ลำบาก หรือหาผู้รับผิดชอบได้ยาก ซึ่งจะเป็นภาระแก่งบประมาณแผ่นดินและระบบการตรวจสอบอื่นๆ ของประเทศต่อไปในอนาคต จึงต้องมีการกำหนดในกฎหมายของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในเรื่องอำนาจบังคับให้หน่วยรับตรวจต้องปฏิบัติตามข้อเสนอแนะของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน หรือต้องมีการทบทวนนโยบายหรือแผนงานโครงการที่จะดำเนินการ

เมื่อพิจารณาบริบทที่ประเทศไทยมีการปกครองแบบรัฐสภาเอกเช่นเดียวกับประเทศอังกฤษ แล้วและมีรูปแบบองค์กรตรวจเงินแผ่นดินคล้ายคลึงกัน โดยแตกต่างกันที่ของประเทศไทยองค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจลงโทษด้านวินัยทางการเงินและการคลัง และองค์กรตรวจเงินแผ่นดินของไทย ไม่ได้อยู่ในรูปแบบของศาลหรือรูปแบบที่มีองค์กรตรวจสอบและลงโทษเป็นองค์กรเดียวกันที่อาจมีอำนาจเด็ดขาดถึงขนาดมีอำนาจยับยั้งนโยบายที่ขาดการศึกษาผลกระทบต่างๆ อย่างรอบด้านเช่นเดียวกับประเทศบราซิล และผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะเป็นผลการตรวจสอบข้อมูลเบื้องต้น ซึ่งจะต้องส่งเรื่องนั้นไปยังหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่โดยตรงต่อไป เช่น ส่งให้ ป.ป.ช. ในกรณีที่น่าเชื่อว่าจะเกิดการทุจริตต่อเงินหรือทรัพย์สินของราชการ เป็นต้น จึงเห็นว่าควรนำแนวทางวิธีการให้รัฐบาลต้องมีการรายงานตามข้อเสนอแนะตามผลการตรวจสอบต่อสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินแบบประเทศอังกฤษมาใช้ในประเทศไทยมากกว่าวิธีอื่น ซึ่งปัจจุบันประเทศไทยก็ใช้วิธีการนี้อยู่แล้ว แต่ในส่วนการแจ้งผลที่ได้จากการศึกษาแผน งาน โครงการที่มีผลกระทบทางงบประมาณ ไม่ได้กำหนดไว้ในบทบัญญัติในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 โดยส่วนของการแจ้งผลการตรวจสอบนั้น ต้องมีการเพิ่มบทบัญญัติให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินสามารถแจ้งผลการศึกษาดังกล่าว ให้หน่วยรับตรวจนำไปพิจารณาดำเนินการ ทบทวน ยับยั้ง หรือดำเนินการแก้ไขก่อน ซึ่งหากหน่วยรับตรวจไม่เห็นด้วยก็จะต้องมีการแสดงเหตุผลข้อโต้แย้งให้สำนักงานการตรวจเงินพิจารณา หากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินยืนตามความเห็นเดิม ก็ให้รายงานความเห็นนั้นต่อสภาผู้แทนราษฎร วุฒิสภา และคณะรัฐมนตรีดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ต่อไป เป็นต้น

สรุป

หลักการตรวจสอบก่อนการจ่ายเงินเป็นหลักการที่มีข้อดีว่า ผลการตรวจสอบสามารถยับยั้งความเสียหายได้เป็นอย่างดี ซึ่งเป็นหลักการที่ป้องกันมิให้เกิดความเสียหายเกิดขึ้น และเมื่อสามารถทราบการกระทำผิดหรือบกพร่องได้ทันที ก็จะสามารถไล่เบี่ยเอาผิดกับการกระทำนั้นได้ทันที

เช่นกัน โดยไม่ต้องค้นหาพยานหลักฐานมากหรือใช้เวลานาน อีกทั้งพยานหลักฐานที่พบจะมีความสมบูรณ์หรือไม่ถูกเปลี่ยนแปลงแก้ไขในภายหลัง ประโยชน์อีกประการที่สำคัญก็คือ หากยังไม่ก่อให้เกิดความเสียหายเกิดขึ้น ผู้ตรวจสอบสามารถให้ข้อเสนอแนะ หรือให้มีการทบทวนก่อนที่จะดำเนินการ เช่นนั้นต่อไปได้ ส่วนหลักการตรวจสอบก่อนจ่ายนี้เหมาะสมสำหรับใช้ในการตรวจสอบหลักฐานในรายการจ่ายซึ่งไม่มีผลในทางตรวจสอบหรือหักหักงเมื่อมีการจ่าย และหลักฐานการก่อกำหนดผู้กักให้เกิดขึ้น

อย่างไรก็ดีหลักการตรวจสอบก่อนการจ่ายเงินก็ปรากฏข้อเสีย เพราะผู้ทำการตรวจสอบต้องรับผิดชอบ เมื่อมีข้อผิดพลาดบกพร่องเกิดขึ้นอันเป็นผลมาจากการตรวจสอบนั้นๆ ผู้ทำการตรวจสอบต้องมีศักยภาพในการตรวจสอบอย่างสูง และต้องใช้บุคลากรทำการตรวจสอบเป็นจำนวนมากพอเพียงกับปริมาณของงาน และที่สำคัญเวลาที่ทำการตรวจสอบมีจำกัด และจะต้องทำการตรวจสอบให้ทันการปฏิบัติงานของผู้รับตรวจหรือทันเวลาการก่อกำหนดผู้กัก ประกอบกับการตรวจสอบก่อนจ่ายนี้ได้กระทำมาแล้วทั้งในขั้นตอนการจัดเตรียมงบประมาณจนถึงขั้นตอนการบริหารงบประมาณของหน่วยงานนั้นๆ เอง หากมีการตรวจสอบก่อนจ่ายจากองค์กรตรวจเงินแผ่นดินซึ่งเป็นองค์กรภายนอกละเอียดมากเท่าไร การใช้จ่ายเงินงบประมาณก็จะเกิดความล่าช้าเป็นผลเสียทั้งผู้จ่ายและผู้รับเงินเอง ทำให้มีผลในเรื่องการขาดประสิทธิภาพผู้บริหาร ผู้ควบคุมกำกับหรือหน่วยงานนั้นๆ ได้

.....

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

บทสรุป

จากผลการศึกษาวิจัยการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Auditing) แนวทางป้องกันการทุจริต คอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินดังกล่าวข้างต้นสามารถสรุปสาระสำคัญ ได้ดังนี้

1. ในด้านหลักการหรือแนวคิดในการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) สถาบันมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินสากล (The International Standards of Supreme Audit Institutions หรือ ISSAI) ได้กล่าวถึงการตรวจสอบเชิงป้องกันไว้ว่าเป็นเงื่อนไขและความต้องการของหลักการตามกฎหมายในแต่ละประเทศ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องพิจารณาถึงตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre-audit) แต่การตรวจสอบหลังจ่าย (Post-audit) ก็เป็นสิ่งที่ขาดไม่ได้ในองค์กรตรวจเงินแผ่นดินเช่นเดียวกัน

2. ในด้านการปฏิบัติการตรวจสอบ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินทุกประเทศมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบหลังจ่าย (Post-audit) แต่ก็มีหลายประเทศที่มีอำนาจหน้าที่และให้ความสำคัญกับการตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre-audit) เช่น องค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษ อิตาลี บราซิล และนิวซีแลนด์ ซึ่งดำเนินการในลักษณะที่แตกต่างกัน ดังนี้

1) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษ เรียกว่า การตรวจสอบข้อสมมติทางงบประมาณในการวางแผนทางด้านการคลัง (Audit of Budget Assumptions underlying the projection of public finances) เป็นการตรวจสอบข้อสมมติฐานของการการงบประมาณในภาพรวมของประเทศ โครงการต่างๆ ยังคงส่งผลให้โครงการที่จะดำเนินการยังคุ้มค่าในการใช้จ่ายเงิน หรือมีความเหมาะสมและเป็นไปได้หรือไม่ เช่น อัตราเงินเฟ้อ อัตราดอกเบี้ย เป็นต้น รวมทั้งตรวจสอบสถานะแวดล้อมของการดำเนินงานว่ามีสิ่งใดเปลี่ยนแปลงไปจนทำให้มีผลต่อการใช้จ่ายเงินหรือไม่อย่างไร

2) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินประเทศอิตาลี กำหนดไว้ในกฎหมายการตรวจเงินแผ่นดิน ให้มีอำนาจหน้าที่การตรวจสอบก่อนจ่ายและการตรวจสอบหลังจ่าย กรณีการตรวจสอบก่อนจ่ายเป็นกรณีการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของรัฐบาล ซึ่งกำหนดให้ตรวจสอบระเบียบ ข้อบังคับการเบิกจ่าย พร้อมทั้งฎีกาเบิกจ่าย ก่อนมีการจ่ายจริง เพื่อป้องกันการกระทำอันมิชอบด้วยกฎหมาย

3) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินประเทศบราซิล จำแนกไว้ในส่วนของการตรวจสอบสิ่งแวดล้อม (Environmental Audit) มีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบและประเมินทางด้านกฎหมาย เทคนิค การบริหารจัดการในการดำเนินงานขององค์กรต่างๆ ทั้งทางตรงและทางอ้อมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม ไม่ให้ดำเนินโครงการหรือใช้จ่ายเงินไปแล้ว กระทบกับสิ่งแวดล้อม ซึ่งหากเป็นเช่นนั้นต้องเสียงบประมาณในการฟื้นฟูอย่างมาก

4) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินประเทศนิวซีแลนด์ ในกรณีที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเห็นว่ามีเหตุอันควรเชื่อว่าเงินที่จะจ่ายออกจากบัญชีเงินฝากธนาคารของกรมหรือหน่วยงานใด อาจจะถูกนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรืออยู่นอกขอบเขตวัตถุประสงค์ หรือไม่ปฏิบัติตามกำหนดเวลาแห่งการจัดสรรงบประมาณหรือตามที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภา ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินอาจสั่งให้รัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหยุดการจ่ายเงินออกจากบัญชีดังกล่าวได้

3. การตรวจสอบเชิงป้องกันของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไทย ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ได้กล่าวถึงบทบาทของการตรวจสอบเชิงป้องกันหรือป้องกันไว้ในลักษณะของการออกมาตรการเพื่อป้องกันหรือควบคุมความเสียหายของหน่วยรับตรวจ ปรากฏอยู่ในอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน มาตรา 15 (3) (ข) ให้อำนาจออกระเบียบหรือประกาศกำหนดมาตรฐานหรือมาตรการมาตรการป้องกันหรือควบคุมความเสียหายให้หน่วยรับตรวจหน่วยใดหน่วยหนึ่งหรือหลายหน่วยปฏิบัติ ในกรณีที่เห็นว่าอาจเกิดความเสียหายเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินโดยหน่วยรับตรวจ นอกจากนี้กฎหมายยังได้ให้อำนาจหน้าที่กับสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในการศึกษาและให้ความเห็นก่อนที่โครงการจะเกิดขึ้นซึ่งอาจมีผลกระทบต่อการจัดทำงานงบประมาณ ตามที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 39 (2) (ง)

4. ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิและหน่วยรับตรวจซึ่งได้จากการสัมภาษณ์ พบว่า ส่วนใหญ่เห็นว่า หากมีการตรวจสอบก่อนการดำเนินงานหรือจ่ายเงินอย่างจริงจัง จะช่วยให้ป้องกันหรือลด

การทุจริตคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินได้ โดยเฉพาะในกระบวนการจัดซื้อจัดจ้าง และ เห็นด้วยที่ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจะเข้ามาตรวจสอบก่อนการดำเนินการหรือจ่ายเงิน จะได้ไม่ทำผิดและไม่ถูกให้ชุดใช้เงินหรือลงโทษต่างๆ และที่สำคัญงบประมาณแผ่นดินไม่สูญเสียหรือสูญเปล่า แต่มีข้อห่วงใยบางประการ เช่น จะทำให้การดำเนินงานของหน่วยงานต่างๆ และการใช้จ่ายเงินล่าช้าหรือไม่ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน มีความพร้อมที่จะดำเนินการอย่างจริงจังหรือไม่

5. ประเด็นความพร้อมในข้อ 4. สอดคล้องกับผลการวิจัยถึงข้อจำกัดในการปฏิบัติงานตรวจสอบเชิงป้องกันของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน การตรวจสอบเชิงป้องกันหรือการตรวจสอบก่อนจ่ายยังไม่ชัดเจนในอำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ระบบการตรวจสอบส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบหลังจ่าย โดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีบทบาทในการตรวจสอบหลังจ่ายค่อนข้างมาก ทำให้ระบบการรายงานการแจ้งผลการตรวจสอบเชิงป้องกันไม่มีการบัญญัติไว้กฎหมายอย่างชัดเจน และส่งผลไปถึงมาตรการเชิงบังคับซึ่งมีอยู่อย่างจำกัดเช่นเดียวกัน โดยหากเปรียบเทียบกับต่างประเทศที่ยกมาศึกษาแล้ว มาตรการเชิงป้องกันหรือการตรวจสอบก่อนจ่ายมีการกำหนดโดยชัดเจนในกฎหมาย อีกทั้งยังมีมาตรการบังคับที่แน่นอนชัดเจน สามารถยับยั้งความเสียหายที่จะเกิดขึ้นได้ทันที่

ข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาวินิจฉัยดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะสำหรับองค์กรตรวจสอบการใช้จ่ายเงินต่างๆ โดยเฉพาะสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ควรกำหนดให้การตรวจสอบเชิงป้องกันเป็นภารกิจสำคัญเทียบเท่าการตรวจสอบหลังการจ่าย โดยกำหนดเป้าหมายระยะเวลาที่ชัดเจน พร้อมแผนการดำเนินการที่นำไปสู่ความสำเร็จในการดำเนินการดังกล่าว สำหรับสาระสำคัญที่ควรดำเนินการ อาจจำแนกเป็นเรื่อง ๆ ได้ดังนี้

1) ในเรื่องของอำนาจของการตรวจสอบ เห็นว่าในส่วนของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจการตรวจสอบก่อนการใช้จ่ายเงิน หรือ Preventive audit บ้างแล้ว แต่กฎหมายระบุไว้เพียงศึกษาและเสนอแนะ กำหนดมาตรการการป้องกันความเสียหาย แต่ถ้าหากหน่วยรับตรวจไม่ดำเนินการ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก็ไม่มีอำนาจระงับ ยับยั้ง หรือชะลอการดำเนินการไว้

ก่อน จึงควรมีระบุไว้ในกฎหมายให้ชัดเจนว่ามีอำนาจตรวจสอบและอำนาจในการระงับยับยั้ง หรือชะลอการดำเนินการไว้ก่อน โดยแก้ไขในมาตรา 39 (2) (ง) ซึ่งระบุว่า ศึกษาและเสนอความเห็นเกี่ยวกับแผนงาน งาน โครงการที่จะมีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณ เป็น ตรวจสอบการดำเนินการต่างของแผนงาน งาน โครงการก่อนการใช้จ่ายเงินและแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติคณะรัฐมนตรีหรือไม่ และเชื่อมั่นได้ว่าการดำเนินการหรือการใช้จ่ายเงินจะเป็นไปตามวัตถุประสงค์ เป็นไปโดยประหยัด ได้ผลตามเป้าหมายและมีผลคุ้มค่า

2) ในด้านแนวทางการตรวจสอบ จากการศึกษาแนวทางและวิธีการของต่างประเทศทั้ง 4 ประเทศ เห็นว่า แนวทางของประเทศนิวซีแลนด์เป็นแนวทางที่จะช่วยป้องกันการลดการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินได้ทั้งในแง่การตรวจสอบและอำนาจในการดำเนินการ ถึงแม้ว่ากระบวนการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จะชี้ว่าเงินที่จะจ่ายออกจากบัญชีเงินฝากธนาคารของกรมหรือหน่วยงานใดอาจจะถูกนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรืออยู่นอกขอบเขตวัตถุประสงค์ หรือไม่เป็นไปตามกำหนดเวลาแห่งการจัดสรรงบประมาณหรือตามที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภา จะดำเนินการได้ยาก เนื่องจากต้องรวดเร็วและมีข้อมูลที่ชัดเจนเพียงพอ แต่อย่างไรก็ตาม แนวทางของทั้ง 4 ประเทศสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยสามารถนำมาประยุกต์ใช้ได้ในแต่ละกรณี

4) ในด้านบุคลากร การตรวจสอบเชิงป้องกันหรือการตรวจสอบก่อนการจ่ายเงิน แม้จะมีข้อดีในการที่จะป้องกันความเสียหายที่จะเกิดขึ้นได้อย่างทันท่วงที แต่ก็มีข้อจำกัดที่การตรวจสอบจะต้องใช้ผู้ที่มีศักยภาพสูงและต้องใช้เจ้าหน้าที่เป็นจำนวนมาก และที่สำคัญเจ้าหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไม่เคยชินกับหลักการการตรวจสอบก่อนจ่ายเงิน การจะนำหลักการดังกล่าวมาใช้นั้นจึงเป็นเรื่องใหญ่เพราะเป็นการเปลี่ยนแปลงวิธีการทำงานและสภาพความเคยชินของบุคลากรของสำนักงาน จึงจำเป็นจะต้องมีการสร้างการเรียนรู้ และความเข้าใจกับเจ้าหน้าที่ของสำนักงาน ซึ่งจะต้องใช้ระยะเวลาพอสมควรที่จะทำให้เจ้าหน้าที่ที่มีความพร้อมและความรู้ความสามารถเพียงพอต่อการตรวจสอบตามหลักการตรวจสอบก่อนจ่ายได้ และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต้องสร้างและพัฒนาเทคโนโลยีในการตรวจสอบแบบอิเล็กทรอนิกส์ขั้นสูง (IT Audit หรือ Information Technology Audit) เพื่อให้การตรวจสอบมีความทันสมัย รวดเร็ว และสอดคล้องกับระบบการบริหารการคลังและงบประมาณภาครัฐในปัจจุบัน โดยต้องออกระเบียบกฎหมายให้สามารถ

ตรวจสอบด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ที่เชื่อมโยงกับระบบ GFMIS ของภาครัฐ หรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศของรัฐวิสาหกิจได้

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

ไกรยุทธ อีรตยาสินันท์. **หลักการงบประมาณแผ่นดิน**. กรุงเทพฯ: ไทยวัฒนาพานิช, 2528.

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน. **มาตรการการตรวจเงินแผ่นดิน เรื่อง การป้องกันหรือควบคุม
ความเสียหายให้หน่วยรับตรวจปฏิบัติ รหัส มลก.3**. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์คุรุสภา
ลาดพร้าว, 2547.

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน, **รายงานการศึกษาและดูงานองค์กรตรวจเงินแผ่นดินในกลุ่ม
ประเทศยุโรป ระหว่างวันที่ 6-19 พฤษภาคม 2548**. (เอกสารไม่ตีพิมพ์).

จากรุวรรณ สุขุมาลพงษ์. ๒๕๕๖. แนวโน้มของคอร์รัปชันในประเทศไทย (The Trend of Corruption
in Thailand) สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. กรุงเทพฯ.

ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 1 (1) สืบค้นจาก <http://www.kodmhai.com/m2/m2-2/thailaw2-2.html>

ประภัสสร เสวิกุล. 2554. คอร์รัปชัน. สืบค้นจาก <http://www.psevikul.com/index.php?lay=show&ac=article&id=539310860&Ntype=5>

ผาสุก พงษ์ไพจิตร. แผนการแก้ปัญหาคอร์รัปชันในระบบราชการ. สืบค้นจาก http://issuu.com/thaireform_library/docs/name3be734.

พระราชบัญญัติมาตรการของฝ่ายบริหารในการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2551
มาตรา 3 สืบค้นจาก(<http://dl.parliament.go.th/handle/lirt/16894?show=full>)

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542. **ราชกิจจานุเบกษา**
116 (18 พฤศจิกายน 2542).

พระราชบัญญัติวิธีการงบประมาณ พ.ศ. 2502. **ราชกิจจานุเบกษา** 117 (17 มีนาคม 2543).

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พุทธศักราช 2540). **ราชกิจจานุเบกษา** 114 (11 ตุลาคม
2540).

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พุทธศักราช 2550). **ราชกิจจานุเบกษา** 124 (24 สิงหาคม 2550).

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน. **ยุทธศาสตร์การตรวจเงินแผ่นดิน (พ.ศ. 2554 – 2557)**.
กรุงเทพฯ: สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, 2554.

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน . ๒๕๕๐ – ๒๕๕๓ . รายงานผลการปฏิบัติราชการประจำปี.
กรุงเทพฯ.

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน . ๒๕๕๗ . หนังสือแจ้งหัวหน้าคณะรักษาความสงบแห่งชาติ เรื่อง ความเสี่ยงสำคัญในการจัดทำและอนุมัติข้อเสนอโครงการซึ่งส่งผลกระทบต่อทำให้ผลการดำเนินโครงการไม่บรรลุผลสำเร็จ ไม่คุ้มค่าต่อการใช้จ่ายเงินงบประมาณแผ่นดิน และไม่โปร่งใสในการดำเนินงาน. กรุงเทพฯ.

สุทธิ สุนทรานุรักษ์, การประยุกต์ใช้ “หลักกันไว้ดีกว่าแก้” ของศาลบัญชีบราซิลในการตรวจสอบ ด้านสิ่งแวดล้อม. **วารสาร สตง.** 3, 3 (กรกฎาคม 2555): 32-33.

สัมฤทธิ์ ยศสมศักดิ์. 2549. **คอร์รัปชัน ธรรมาภิบาล และจริยธรรมในสังคมไทย**. สืบค้นจาก http://humannet.chandra.ac.th/pa/morals_politic/corruption.doc.

อนุรักษ์ นิยมเวช. **บทความเกี่ยวกับการพัฒนาการเมืองและการมีส่วนร่วมของประชาชน**.
กรุงเทพฯ: สำนักการพิมพ์ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2554.

ภาษาต่างประเทศ

International Organization of Supreme Audit Institutions. **The Lima Declaration of Guideline on Auditing Precepts**. (Unpublished Manuscript).

INTOSAI Auditing Standards. **ISSAI X The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions**. (Unpublished Manuscript).

INTOSAI Auditing Standards. **ISSAI 100 Fundamental Principles of Public Sector Auditing**. (Unpublished Manuscript).

INTOSAI Auditing Standards. **ISSAI 200 General Standards in Government Auditing and Standards with Ethical Significance.** (Unpublished Manuscript).

Law 14th January 1994, no. 20 (Italian Republic). Retrieved May 6, 2013 from http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/_documenti/english_version/Law_14_january_1994_no_20.pdf

Pickett, K. H. Spencer. **The Internal Auditing Handbook.** 3rd ed. Wiltshire: CPI Antony Rowe, 2010.

Transparency International. **Corruption by Country.** Retrieved September 4, 2013 from <http://www.transparency.org>

ประวัติย่อผู้วิจัย

ชื่อ	นายประจักษ์ บุญยัง
วัน เดือน ปีเกิด	6 ธันวาคม 2504
การศึกษา	เศรษฐศาสตร์บัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับ 2) มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย พัฒนบริหารศาสตร์มหาบัณฑิตทางพัฒนาการเศรษฐกิจ สาขาเศรษฐศาสตร์การเงิน สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์
ประวัติการทำงาน	2527- 2530 ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร 2530 ถึงปัจจุบัน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน
ตำแหน่งปัจจุบัน	ผู้ตรวจเงินแผ่นดิน 1 สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

สรุปย่อ

ลักษณะวิชา การเมือง

เรื่อง การตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Auditing) : แนวทางป้องกันการทุจริต คอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน
ผู้วิจัย นายประจักษ์ บุญยัง หลักสูตร วปอ. รุ่นที่ 57
ตำแหน่ง ผู้ตรวจเงินแผ่นดิน 1

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบัน การใช้จ่ายเงินแผ่นดินของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ และหน่วยงานของรัฐ ประเภทต่างๆ มีการรั่วไหลและการสูญเปล่าจำนวนมาก จะเห็นได้จากผลการตรวจสอบของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินหรือหน่วยงานตรวจสอบอื่นที่ผ่านมา มีข้อตรวจพบที่แสดงถึงความเสียหาย ความสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินเพิ่มขึ้นทุกปี ซึ่งมูลเหตุส่วนใหญ่มาจาก การทุจริตคอร์รัปชัน การดำเนินการที่ไม่เป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับที่กำหนดจนทำให้ทางราชการเสียหาย ตลอดจนการดำเนินการที่ขาดการวางแผน การเตรียมการ การบริหารจัดการที่ดี ส่งผลให้เกิดความสูญเปล่าในการดำเนินงานตามโครงการต่างๆ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินจำเป็นต้องปรับบทบาท และอำนาจหน้าที่ของตนเอง เพื่อลดความเสี่ยง หรือปริมาณของสภาพปัญหาดังกล่าวเพื่อให้การตรวจสอบการใช้จ่ายเงินเกิดประสิทธิผลในการป้องกันการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินมากขึ้น โดยใช้แนวทางในการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Auditing)

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อวิเคราะห์สภาพปัญหา สาเหตุของการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน
2. เพื่อศึกษาหลักการ แนวคิดและทฤษฎีการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) ของในและต่างประเทศ
3. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการตรวจสอบเชิงป้องกันในการลดการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน

ขอบเขตของการวิจัย

เน้นใช้ข้อมูลจากสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นข้อมูลหลัก

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยมีการดำเนินการดังนี้

1. ศึกษาวิเคราะห์สภาพปัญหา สาเหตุของการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินจากเอกสารทางวิชาการ บทความการเสนอความเห็นขององค์กรต่างๆ การสัมภาษณ์ผู้ทรงคุณวุฒิที่เกี่ยวข้อง
2. ศึกษาหลักการ แนวคิดและทฤษฎีการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) รวมทั้งประสบการณ์ในต่างประเทศจากเอกสารที่เป็นหนังสือ มาตรฐานการตรวจสอบขององค์กรระหว่างประเทศด้านการตรวจสอบ เว็บไซต์ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินประเทศต่างๆ
3. ประมวล วิเคราะห์ และสังเคราะห์ข้อมูลที่ได้ตามข้อ 1 และ 2 เพื่อกำหนดมาตรการหรือแนวทางในการใช้การตรวจสอบเชิงป้องกันในการลดการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน ที่สามารถดำเนินการได้จริงในทางปฏิบัติสำหรับประเทศไทย

ผลการวิจัย

1. ในด้านหลักการหรือแนวคิดในการตรวจสอบเชิงป้องกัน (Preventive Audit) สถาบันมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินสากล (The International Standards of Supreme Audit Institutions หรือ ISSAI) ได้กล่าวถึงการตรวจสอบเชิงป้องกันไว้ว่าเป็นเงื่อนไขและความต้องการของหลักการตามกฎหมายในแต่ละประเทศ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินต้องพิจารณาถึงตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre-audit) แต่การตรวจสอบหลังจ่าย (Post-audit) ก็เป็นสิ่งที่ขาดไม่ได้ในองค์กรตรวจเงินแผ่นดินเช่นเดียวกัน

2. ในด้านการปฏิบัติการตรวจสอบ องค์กรตรวจเงินแผ่นดินทุกประเทศมีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบหลังจ่าย (Post-audit) แต่ก็มีหลายประเทศที่มีอำนาจหน้าที่และให้ความสำคัญกับการตรวจสอบก่อนจ่าย (Pre-audit) เช่น องค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศอังกฤษ อิตาลี บราซิล และนิวซีแลนด์ ซึ่งดำเนินการในลักษณะที่แตกต่างกัน ดังนี้

1) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทย เรียกว่า การตรวจสอบข้อสมมติทางงบประมาณในการวางแผนทางด้านการคลัง (Audit of Budget Assumptions underlying the projection of public finances) เป็นการตรวจสอบข้อสมมติฐานของการการของงบประมาณใน

ภาพรวมของประเทศ โครงการต่างๆ ยังคงส่งผลให้โครงการที่จะดำเนินการยังคงคั่งค้างในการใช้จ่ายเงิน หรือมีความเหมาะสมและเป็นไปได้หรือไม่ เช่น อัตราเงินเฟ้อ อัตราดอกเบี้ย เป็นต้น รวมทั้งตรวจสอบ สภาวะแวดล้อมของการดำเนินงานว่ามีสิ่งใดเปลี่ยนแปลงไปจนทำให้มีผลต่อการใช้จ่ายเงินหรือไม่ อย่างไร

2) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินประเทศอิตาลี กำหนดไว้ในกฎหมายการตรวจเงินแผ่นดิน ให้มีอำนาจหน้าที่การตรวจสอบก่อนจ่ายและการตรวจสอบหลังจ่าย กรณีการตรวจสอบก่อนจ่ายเป็นกรณีการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของรัฐบาล ซึ่งกำหนดให้ตรวจสอบระเบียบ ข้อบังคับการเบิกจ่าย พร้อมทั้งฎีกาเบิกจ่าย ก่อนมีการจ่ายจริง เพื่อป้องกันการกระทำอันมิชอบด้วยกฎหมาย

3) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินประเทศบราซิล จำแนกไว้ในส่วนของการตรวจสอบสิ่งแวดล้อม (Environmental Audit) มีวัตถุประสงค์เพื่อตรวจสอบและประเมินทางด้านกฎหมาย เทคนิค การบริหารจัดการในการดำเนินงานขององค์กรต่างๆ ทั้งทางตรงและทางอ้อมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งแวดล้อม ไม่ให้ดำเนินโครงการหรือใช้จ่ายเงินไปแล้ว กระทบกับสิ่งแวดล้อม ซึ่งหากเป็นเช่นนั้น ต้องเสียงบประมาณในการฟื้นฟูอย่างมาก

4) สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินประเทศนิวซีแลนด์ ในกรณีที่สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินเห็นว่ามีความเหตุอันควรเชื่อว่าเงินที่จะจ่ายออกจากบัญชีเงินฝากธนาคารของกรมหรือหน่วยงานใด อาจจะถูกนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรืออยู่นอกขอบเขตวัตถุประสงค์ หรือไม่ เป็นไปตามกำหนดเวลาแห่งการจัดสรรงบประมาณหรือตามที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภา ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินอาจสั่งให้รัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหยุดการจ่ายเงินออกจากบัญชีดังกล่าวได้

3. การตรวจสอบเชิงป้องกันของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไทย ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ได้กล่าวถึงบทบาทของการตรวจสอบเชิงป้องกันหรือป้องกันไว้ ในลักษณะของการออกมาตรการเพื่อป้องกันหรือควบคุมความเสียหายของหน่วยรับตรวจ ปรากฏอยู่ในอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน มาตรา 15 (3) (ข) ให้อำนาจออกระเบียบหรือประกาศกำหนดมาตรฐานหรือมาตรการมาตรฐานป้องกันหรือควบคุมความเสียหายให้หน่วยรับตรวจหน่วยใดหน่วยหนึ่งหรือหลายหน่วยปฏิบัติ ในกรณีที่เห็นว่าอาจเกิดความเสียหายเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินโดยหน่วยรับตรวจ นอกจากนี้กฎหมายยังได้ให้อำนาจหน้าที่กับสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในการศึกษาและให้ความเห็นก่อนที่โครงการจะเกิดขึ้นซึ่งอาจมีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณ ตามที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 39 (2) (ง)

4. ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิและหน่วยรับตรวจซึ่งได้จากการสัมภาษณ์ พบว่า ส่วนใหญ่เห็นว่า หากมีการตรวจสอบก่อนการดำเนินงานหรือจ่ายเงินอย่างจริงจัง จะช่วยให้ป้องกันหรือลดการทุจริตคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินได้ โดยเฉพาะในกระบวนการ

จัดซื้อจัดจ้าง และ เห็นด้วยที่ สตง.จะเข้ามาตรวจสอบก่อนการดำเนินการหรือจ่ายเงิน จะได้ไม่ทำผิด และไม่ถูกให้ชดใช้เงินหรือลงโทษต่างๆ และที่สำคัญงบประมาณแผ่นดินไม่สูญเสียหรือสูญเปล่า แต่มีข้อห่วงใยบางประการ เช่น จะทำให้การดำเนินงานของหน่วยงานต่างๆ และการใช้จ่ายเงินล่าช้าหรือไม่ สตง. มีความพร้อมที่จะดำเนินการอย่างจริงจังหรือไม่

5. ประเด็นความพร้อมในข้อ 4. สอดคล้องกับผลการวิจัยถึงข้อจำกัดในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบเชิงป้องกันของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน การตรวจสอบเชิงป้องกันหรือการตรวจสอบก่อนจ่ายยังไม่ชัดเจนในอำนาจหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ระบบการตรวจสอบส่วนใหญ่ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบหลังจ่าย โดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีบทบาทในการตรวจสอบหลังจ่ายค่อนข้างมาก ทำให้ระบบการรายงานการแจ้งผลการตรวจสอบเชิงป้องกันไม่มีการบัญญัติไว้กฎหมายอย่างชัดเจน และส่งผลไปถึงมาตรการเชิงบังคับซึ่งมีอยู่อย่างจำกัดเช่นเดียวกัน โดยหากเปรียบเทียบกับต่างประเทศที่ยกมาศึกษาแล้ว มาตรการเชิงป้องกันหรือการตรวจสอบก่อนจ่ายมีการกำหนดโดยชัดเจนในกฎหมาย อีกทั้งยังมีมาตรการบังคับที่แน่นอนชัดเจน สามารถยับยั้งความเสียหายที่จะเกิดขึ้นได้ทันที่

ข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาวิจัยดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะสำหรับองค์กรตรวจสอบการใช้จ่ายเงินต่างๆ โดยเฉพาะสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ควรกำหนดให้การตรวจสอบเชิงป้องกันเป็นภารกิจสำคัญเทียบเท่าการตรวจสอบหลังการจ่าย โดยกำหนดเป้าหมายระยะเวลาที่ชัดเจน พร้อมแผนการดำเนินการที่นำไปสู่ความสำเร็จในการดำเนินการดังกล่าว สำหรับสาระสำคัญที่ควรดำเนินการอาจจำแนกเป็นเรื่อง ๆ ได้ดังนี้

1) ในเรื่องของอำนาจของการตรวจสอบ เห็นว่าในส่วนของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีอำนาจการตรวจสอบก่อนการใช้จ่ายเงิน หรือ Preventive audit บ้างแล้ว แต่กฎหมายระบุไว้เพียงศึกษาและเสนอแนะ กำหนดมาตรการการป้องกันความเสียหาย แต่ถ้าหากหน่วยรับตรวจไม่ดำเนินการ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก็ไม่มีอำนาจระงับ ยับยั้ง หรือชะลอการดำเนินการไว้ก่อน จึงควรมีระบุไว้ในกฎหมายให้ชัดเจนว่ามีอำนาจตรวจสอบและอำนาจในการระงับยับยั้ง หรือชะลอการดำเนินการไว้ก่อน โดยแก้ไขในมาตรา 39 (2) (ง) ซึ่งระบุว่า ศึกษาและเสนอความเห็นเกี่ยวกับแผนงาน งาน โครงการที่จะมีผลกระทบต่อการจัดทำงบประมาณ เป็น ตรวจสอบการดำเนินการต่างของแผนงาน งาน โครงการก่อนการใช้จ่ายเงินและแสดงความเห็นว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และมติ คณะรัฐมนตรีหรือไม่ และและเชื่อมั่นได้ว่าการดำเนินการหรือการใช้จ่ายเงินจะเป็นไปตามวัตถุประสงค์ เป็นไปโดยประหยัด ได้ผลตามเป้าหมายและมีผลคุ้มค่า

2) ในด้านแนวทางการตรวจสอบ จากการศึกษาแนวทางและวิธีการของต่างประเทศ ทั้ง 4 ประเทศ เห็นว่า แนวทางของประเทศนิวซีแลนด์เป็นแนวทางที่จะช่วยป้องกันการลดการคอร์รัปชัน การรั่วไหลและการสูญเปล่าในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินได้ทั้งในแง่การตรวจสอบและอำนาจในการดำเนินการ ถึงแม้ว่ากระบวนการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จะชี้ว่าเงินที่จะจ่ายออกจากบัญชีเงินฝากธนาคารของกรมหรือหน่วยงานใดอาจจะถูกนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรืออยู่นอกขอบเขตวัตถุประสงค์ หรือไม่เป็นไปตามกำหนดเวลาแห่งการจัดสรรงบประมาณหรือตามที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภา จะดำเนินการได้ยาก เนื่องจากต้องรวดเร็วและมีข้อมูลที่ชัดเจนเพียงพอ แต่อย่างไรก็ตาม แนวทางของทั้ง 4 ประเทศสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยสามารถนำมาประยุกต์ใช้ได้ในแต่ละกรณี

4) ในด้านบุคลากร การตรวจสอบเชิงป้องกันหรือการตรวจสอบก่อนการจ่ายเงิน แม้จะมีข้อดีในการที่จะป้องกันความเสียหายที่จะเกิดขึ้นได้อย่างทันท่วงที แต่ก็มีข้อจำกัดที่การตรวจสอบจะต้องใช้ผู้ที่มีศักยภาพสูงและต้องใช้เจ้าหน้าที่เป็นจำนวนมาก และที่สำคัญเจ้าหน้าที่ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินไม่เคยชินกับหลักการการตรวจสอบก่อนจ่ายเงิน การจะนำหลักการดังกล่าวมาใช้ นั่นจึงเป็นเรื่องใหญ่เพราะเป็นการเปลี่ยนแปลงวิธีการทำงานและสภาพความเคยชินของบุคลากรของสำนักงาน จึงจำเป็นจะต้องมีการสร้างการเรียนรู้ และความเข้าใจกับเจ้าหน้าที่ของสำนักงาน ซึ่งจะต้องใช้ระยะเวลาพอสมควรที่จะทำให้เจ้าหน้าที่ที่มีความพร้อมและความรู้ความสามารถเพียงพอต่อการตรวจสอบตามหลักการตรวจสอบก่อนจ่ายได้ และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินต้องสร้างและพัฒนาเทคโนโลยีในการตรวจสอบแบบอิเล็กทรอนิกส์ขั้นสูง (IT Audit หรือ Information Technology Audit) เพื่อให้การตรวจสอบมีความทันสมัย รวดเร็ว และสอดคล้องกับระบบการบริหารการคลังและงบประมาณภาครัฐในปัจจุบัน โดยต้องออกระเบียบกฎหมายให้สามารถตรวจสอบด้วยระบบอิเล็กทรอนิกส์ที่เชื่อมโยงกับระบบ GFMS ของภาครัฐ หรือระบบเทคโนโลยีสารสนเทศของรัฐวิสาหกิจได้

.....