



วารสารนิติศาสตร์

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
THAMMASAT LAW JOURNAL

ชื่อเรื่อง: Non-Audit Products: นวัตกรรมใหม่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทย

ชื่อผู้แต่ง: นนทกร เกรียงศิริ

การอ้างอิงที่แนะนำ: นนทกร เกรียงศิริ, 'Non-Audit Products: นวัตกรรมใหม่ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทย' (2567) 53(3) วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 1006.

ผู้สนับสนุนหลัก



SAIJO DENKI

Tax and Legal Counsellors

Seri Manop & Doyle



**SATYAPON
& PARTNERS**
THAILAND Intellectual Property Law Firm

**Baker
McKenzie.**

สนับสนุนร่วม

WEERAWONG C&P
WEERAWONG, CHINNAVAT & PARTNERS LTD.



DEJ-UDOM & ASSOCIATES
Attorneys-at-Law



โครงการวารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ เลขที่ 2 ถนนพระจันทร์ แขวงพระบรมมหาราชวัง

เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร 10200 โทร. 02 613 2109 อีเมล tu.lawjournal@tu.ac.th

Non-Audit Products: นวัตกรรมใหม่ ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทย Non-Audit Products: New Innovation of the State Audit of Thailand

นนทกร เกรียงศิริ

นิติกรชำนาญการ สำนักวิชาการและให้คำปรึกษาการตรวจเงินแผ่นดิน สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

Nontagon Kriangsiri

Legal Officer Professional Level, State Audit Academic and Advisory Office,
State Audit Office of the Kingdom of Thailand

วันที่รับบทความ 27 มิถุนายน 2567; วันแก้ไขบทความ 29 สิงหาคม 2567; วันที่รับบทความ 10 กันยายน 2567

บทคัดย่อ

ในการประชุมสมัชชาองค์กรสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (INCOSAI) ครั้งที่ 23 ณ กรุงมอสโก ประเทศรัสเซีย ประเทศสมาชิกได้ให้ความสำคัญกับการพัฒนาขีดความสามารถของสถาบันการตรวจสอบสูงสุด (Supreme Audit Institutions: SAIs) ซึ่งหนึ่งในนั้นคือการเพิ่มคุณค่าของการตรวจสอบสาธารณะโดยการให้คำแนะนำบนพื้นฐานของการตรวจสอบ (Audit-Based Advice) ในประเด็นสำคัญเชิงยุทธศาสตร์ต่อรัฐสภา รัฐบาล และการบริหารราชการ ดังที่ปรากฏอยู่ในปฏิญามอสโก (Moscow Declaration) ซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นของผลผลิตของงานชนิดใหม่ที่เรียกว่า Non-Audit Products

ประเทศไทยแม้ว่าพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 จะมีการประกาศใช้ก่อนปฏิญญามอสโก โดยมีบทบัญญัติในหลายมาตราที่รองรับในเรื่องของ Non-Audit Products อย่างไรก็ตาม ในเรื่องของ Non-Audit Products นั้น ยังนับว่าเป็นเรื่องใหม่สำหรับประเทศไทยที่ยังมีความเห็นและความเข้าใจที่ไม่ตรงกันอยู่ ทำให้ในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่สามารถเริ่มก้าวแรกที่จะดำเนินการในเรื่องดังกล่าวได้อย่างเต็มที่

นอกจากนี้ การนำมโนทัศน์ในเรื่องของ Non-Audit Products ที่ปรากฏอยู่ในปฏิญญามอสโก มาใช้ในประเศไทยนั้น จำเป็นต้องศึกษาบทบัญญัติแห่งกฎหมายของไทย ซึ่งในที่นี้คือพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ประกอบด้วย วาบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวบัญญัติหน้าที่และอำนาจไว้ครอบคลุมกรณีของ Non-Audit Products มากหรือน้อยเพียงใด เพื่อให้การรับแนวทางในเรื่องของ Non-Audit Products เข้ามาปรับใช้ในประเศไทยนั้น ถูกต้อง สอดคล้องและไม่เกินเลยไปจากบทบัญญัติที่กฎหมายของประเศไทยได้บัญญัติไว้ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษา Non-Audit Products เปรียบเทียบกับหน้าที่และอำนาจที่พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 กำหนดไว้ว่ามีความเหมือนหรือแตกต่างกัน ในสาระสำคัญหรือไม่ ประการใด เพื่อนำไปสู่การพัฒนาปรับปรุงแก้ไขกฎหมายต่อไปในอนาคต อันเป็นการพัฒนาศักยภาพของสถาบันการตรวจสอบสูงสุดของประเศ ซึ่งหมายถึงสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของปฏิญญามอสโก และเป็นไปเพื่อประโยชน์ของประชาชนและประเศชาติได้ต่อไป

คำสำคัญ : การตรวจเงินแผ่นดิน ปฏิญญามอสโก บทบาทในฐานะที่ปรึกษา ผลผลิตของงานที่ไม่ใช่ งานตรวจสอบ ผลผลิตของงานที่เสริมสร้างความเข้มแข็งให้กับงานตรวจสอบ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

Abstract

In the 23rd meeting of the International Congress of Supreme Audit Institutions (INCOSAI) held in Moscow, Russia, member countries emphasized the importance of developing the capacity of Supreme Audit Institutions (SAIs). One of which is to enhance the value of public audits by providing audit-based advice on strategic issues to parliaments, governments, and administrations. This was reflected in the Moscow

Declaration, which marked the beginning of a new type of work product called Non-Audit Products.

Thailand, even though the Organic Act on State Audit 2018 were promulgated before the Moscow Declaration, has provisions in several sections that support Non-Audit Products. However, Non-Audit Products is still a new concept in Thailand with varying interpretations and understandings. Consequently, Thailand has yet to fully implement Non-Audit Products.

In addition, implementing the concept of Non-Audit Products as outlined in the Moscow Declaration in Thailand requires studying the relevant Thai legal provisions, specifically the Organic Act on State Audit 2018. It is important to examine whether this legislation covers the duties and powers related to Non-Audit Products sufficiently, to ensure that adopting the Non-Audit Products framework in Thailand is accurate, consistent, and within the legal boundaries established by Thai law. Therefore, it is necessary to compare Non-Audit Products with the duties and powers specified in the Organic Act on State Audit 2018 to determine whether there are significant similarities or differences. This comparison will guide future legal developments and amendments, aiming to enhance the capabilities of the Supreme Audit Institution of Thailand, which is the State Audit Office of the Kingdom of Thailand, in line with the Moscow Declaration and for the benefit of the people and the nation.

Keywords: public audit, the Moscow Declaration, advisory role, non-audit products, the State Audit Commission, the Organic Act on State Audit 2018

1. บทนำ

Non-Audit Products ปรากฏขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษรครั้งแรกในปฏิญญามอสโก (Moscow Declaration) ซึ่งนับว่าเป็นเรื่องใหม่สำหรับสถาบันการตรวจสอบสูงสุดของประเทศไทย หรือก็คือสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้มีการนำเรื่องของ Non-Audit Products มากำหนดไว้ในนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน (พ.ศ. 2566 - 2570) โดยใช้คำว่า “ผลผลิตของงานที่เสริมสร้างความเข้มแข็งให้กับงานตรวจสอบ” เพื่อสื่อความหมายถึง Non-Audit Products

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากรายละเอียดเนื้อหาของ Non-Audit Products ที่ปรากฏอยู่ในปฏิญญามอสโกแล้ว มีประเด็นที่สมควรพิจารณาว่าสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินที่มีการใช้คำว่า “ผลผลิตของงานที่เสริมสร้างความเข้มแข็งให้กับงานตรวจสอบ” มีความเข้าใจเรื่องดังกล่าวสอดคล้องกับลักษณะของ Non-Audit Products ที่ปรากฏอยู่ในปฏิญญามอสโกมากหรือน้อยเพียงใด จึงมีความจำเป็นที่จะต้องทำความเข้าใจข้อความคิดในเรื่องของ Non-Audit Products ที่ปรากฏอยู่ในปฏิญญามอสโก ตลอดจนแนวทางการนำมาปรับใช้ในประเทศไทยโดยที่ไม่ขัดต่อกฎหมายของประเทศด้วย

สำหรับประเทศไทยนั้นมีบทบัญญัติมาตรา 240 (4) ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ซึ่งมีเนื้อหาที่เหมือนกัน ได้บัญญัติหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไว้ค่อนข้างมีความใกล้เคียงกับลักษณะของ Non-Audit Products ที่ปรากฏอยู่ในปฏิญญามอสโกเป็นอย่างมาก เป็นเหตุให้มีแนวคิดบางส่วนเข้าใจว่าบทบัญญัติดังกล่าวกับ Non-Audit Products นั้นเป็นสิ่งเดียวกัน

บทความนี้จึงมุ่งทำการศึกษาพัฒนาการของการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทยว่ามีพัฒนาการมาอย่างไร และได้พัฒนาหน้าที่และอำนาจในลักษณะบทบาทของที่ปรึกษา (Advisory role) มาในช่วงใด เพื่อให้สามารถเข้าใจได้ในเบื้องต้นว่าสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินมีความคุ้นชินกับบทบาทดังกล่าวมากหรือน้อยเพียงใด รวมถึงศึกษาแนวความคิดเรื่อง Non-Audit Products ผ่านทางปฏิญญามอสโก (Moscow Declaration) ว่ามีแนวคิด และลักษณะเนื้อหาเป็นอย่างไร ตลอดจนศึกษาถึงการนำแนวความคิดเรื่อง Non-Audit Products ดังกล่าว มาศึกษาเปรียบเทียบกับบทบัญญัติมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ว่ามีความเหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไร เพื่อที่จะได้เกิดความเข้าใจที่ถูกต้อง และสามารถนำไปสู่การพัฒนาปรับปรุงแก้ไขกฎหมายได้ต่อไปในอนาคต

2. พัฒนาการของการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทย

พัฒนาการของการตรวจเงินแผ่นดินที่ปรากฏในประเทศไทยนั้น อาจแบ่งได้ออกเป็นช่วงเวลาสำคัญ 3 ช่วงเวลา โดยอ้างอิงจากการมีผลใช้บังคับของกฎหมายที่เกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน อันได้แก่ พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 และพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 โดยมีพัฒนาการและข้อพิจารณาที่เป็นสาระสำคัญดังนี้

2.1 พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522

พิจารณาพระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 และกฎหมายที่เกี่ยวข้องก่อนหน้านี้ จะเห็นได้ว่าในช่วงเวลานี้เมื่อพิจารณาจากอำนาจของ “สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน” แล้ว การตรวจเงินแผ่นดินในช่วงนี้เป็นเพียงการตรวจสอบเท่านั้น โดยหากปรากฏว่ามีข้อบกพร่อง หรือมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือมติคณะรัฐมนตรี สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินทำได้เพียงแจ้งให้หน่วยรับตรวจชี้แจงหรือแก้ไขข้อบกพร่องหรือปฏิบัติให้ถูกต้องภายในเวลาที่กำหนดให้ และหากหน่วยรับตรวจไม่ดำเนินการภายในเวลาที่กำหนดโดยไม่มีเหตุผลสมควร สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินต้องแจ้งกระทรวงเจ้าสังกัด หรือผู้บังคับบัญชา หรือผู้ควบคุมกำกับหรือรับผิดชอบของหน่วยรับตรวจแล้วแต่กรณี ดำเนินการตามกฎหมายหรือระเบียบแบบแผนที่ทางราชการหรือหน่วยรับตรวจกำหนดไว้แก่เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบตามควรแก่กรณี¹ นอกจากนี้ หากพบพฤติการณ์ที่น่าเชื่อว่าเป็นการทุจริตให้แจ้งต่อพนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินคดี และแจ้งผลการตรวจสอบตามที่กฎหมายกำหนดด้วย²

จะเห็นได้ว่า ในช่วงเวลานี้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่เพียงเป็นผู้ตรวจสอบและรายงานผลการตรวจสอบไปยังหน่วยงานอื่นที่เกี่ยวข้องเท่านั้น ส่วนจะมีการลงโทษเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบที่เกี่ยวข้องอย่างไรมัน เป็นเรื่องของหน่วยรับตรวจ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินไม่อาจเข้าไปยุ่งเกี่ยวได้ จึงอาจเปิดช่องให้เกิดเป็นปัญหาที่หน่วยรับตรวจช่วยเหลือกันเอง เพราะการดำเนินการ “ตามควรแก่กรณี” ย่อมเป็นดุลยพินิจของผู้บังคับบัญชาที่อาจไม่ลงโทษเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบก็ย่อมสามารถกระทำได้ ตามนัยของถ้อยคำแห่งกฎหมายดังกล่าว

¹ พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 มาตรา 13.

² พระราชบัญญัติการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2522 มาตรา 14.

2.2 พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542

พิจารณาพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 จะพบว่าสาระสำคัญของพระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดองค์กรกลุ่มขึ้นมาองค์กรหนึ่งนอกเหนือจากคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งก็คือ “คณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลัง” ซึ่งทำหน้าที่พิจารณาและกำหนดโทษปรับทางปกครองเบื้องต้นแก่เจ้าหน้าที่หรือพนักงานของหน่วยรับตรวจที่ฝ่าฝืนมาตรการเกี่ยวกับการควบคุมการเงินของรัฐที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด³ โดยเมื่อคณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลังได้พิจารณาและมีมติในเรื่องใดแล้วจะต้องเสนอมติในเรื่องนั้นไปยังคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อพิจารณาและวินิจฉัยต่อไป⁴

อาจกล่าวได้ว่าในช่วงเวลานี้การตรวจเงินแผ่นดินมีการดำเนินการควบคู่กันไปทั้งในด้านการตรวจสอบและการลงโทษ กล่าวคือ เมื่อมีการตรวจสอบและคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินพิจารณาผลการตรวจสอบ⁵ แล้ว ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (รวมถึงกรณีที่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบโดยอนุมัติผู้ว่าการ) เห็นว่าเจ้าหน้าที่หรือพนักงานของหน่วยรับตรวจที่ฝ่าฝืนมาตรการเกี่ยวกับการควบคุมการเงินของรัฐที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกำหนดก็จะเสนอเรื่องให้คณะกรรมการวินัยทางงบประมาณและการคลังพิจารณาลงโทษทางปกครองต่อไป

อนึ่ง ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 เริ่มให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่ในลักษณะที่เป็น “ผู้ให้คำปรึกษา” หรือ “ผู้ให้คำแนะนำ” ด้วย หากแต่จำกัดแต่เพียงเฉพาะการให้คำปรึกษาแก่ประธานรัฐสภาเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน และเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดิน และการให้คำแนะนำแก่ฝ่ายบริหารในการแก้ไขกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับเกี่ยวกับการควบคุมการเงินของรัฐ เมื่อได้รับคำร้องขอจากคณะรัฐมนตรี นายกรัฐมนตรี หรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง หรือเมื่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินเห็นสมควร⁶ ทำให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไม่สามารถนำความรู้ความสามารถที่มีมาใช้ในการ

³ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 19.

⁴ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 23.

⁵ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 43.

⁶ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 มาตรา 15.

นอกจากนี้เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นว่าพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 ยังได้ให้ความสำคัญกับการตรวจเงินแผ่นดินทั้งในลักษณะของการตรวจสอบรายงานการเงิน (Financial Audit) การตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย (Compliance Audit) และการตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพการดำเนินงาน (Performance Audit) อีกด้วย ซึ่งเป็นรากฐานสำคัญในการพัฒนาไปสู่การให้คำปรึกษา แนะนำแก่ฝ่ายบริหารในการใช้จ่ายเงินแผ่นดินอย่างมีประสิทธิภาพ แต่พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญดังกล่าวยังไม่ได้มีการกำหนดเรื่องนี้ไว้อย่างชัดเจน

2.3 พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน

พ.ศ. 2561

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ให้ความสำคัญกับการตรวจเงินแผ่นดินโดยมุ่งเน้นให้หน่วยรับตรวจมีความรู้ความเข้าใจที่ถูกต้องควบคู่ไปด้วยมากกว่ามุ่งเน้นไปที่การลงโทษเหมือนในช่วงเวลาของการใช้บังคับพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 เห็นได้จากการเพิ่มเงื่อนไขในการลงโทษทางปกครองซึ่งทำได้เฉพาะกรณีที่ผู้รับตรวจไม่ดำเนินการตามเงื่อนไขของกฎหมาย⁷ ภายในเวลาที่ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินกำหนด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้ว่าการจะเสนอต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินให้ลงโทษทางปกครองแก่ผู้รับตรวจผู้นั้นก็ได้⁸ ซึ่งหมายความว่าจะไม่เสนอให้ลงโทษทางปกครองแก่ผู้รับตรวจผู้นั้นก็ได้เช่นกัน ส่วนกรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐ (ไม่จำเป็นต้องเป็นผู้รับตรวจ) ผู้ใดมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ จงใจไม่ปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐและต้องเป็นกรณีเฉพาะที่ไม่อาจดำเนินการตามมาตรา 95 วรรคสาม หรือมาตรา 96 ได้เท่านั้นที่กฎหมายบังคับให้ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเสนอคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินให้ลงโทษทางปกครองแก่ผู้นั้น⁹ จะเห็นได้ว่าการลงโทษทางปกครองมีเงื่อนไขและขั้นตอนที่ยุ่ยากมากยิ่งขึ้นกว่าเดิม ทำให้ในความเป็นจริงนับแต่ประกาศใช้พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินยังไม่เคยมีการลงโทษทางปกครองแก่ผู้ใดแม้เพียงกรณีเดียว

⁷ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 85 วรรคสอง หรือมาตรา 95 วรรคสี่.

⁸ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 96.

⁹ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 97.

เจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ไม่ต้องการมุ่งเน้นไปที่การลงโทษ แต่มุ่งเน้นให้หน่วยรับตรวจได้มีโอกาสแก้ไขและป้องกันข้อบกพร่องที่เกิดขึ้น เพื่อมิให้เกิดขึ้นอีก รวมถึงหากหน่วยรับตรวจไม่แน่ใจว่าการปฏิบัติหน้าที่ของตนเป็นไปตามกฎหมายหรือไม่ หน่วยรับตรวจยังสามารถสอบถามผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินเพื่อให้สามารถปฏิบัติได้อย่างถูกต้องได้อีกด้วย¹⁰

ในทำนองเดียวกัน บทบาทของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินในฐานะผู้ให้คำปรึกษาก็มีความกว้างขวางขึ้นกว่าแต่เดิม โดยสามารถให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ รวมทั้งการให้คำแนะนำแก่หน่วยงานของรัฐในการแก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน¹¹ มิได้จำกัดเฉพาะในเรื่องของการแก้ไขกฎหมาย ระเบียบ หรือข้อบังคับเกี่ยวกับการควบคุมเงินของรัฐเหมือนเช่นเดิม

จะเห็นได้ว่าในช่วงเวลานี้กฎหมายมิได้มุ่งเน้นที่จะลงโทษผู้กระทำความผิดเหมือนเช่นแต่เดิม หากแต่ต้องการป้องกันมิให้เกิดความเสียหายแก่การคลังของประเทศ อันจะเป็นผลดีเสียยิ่งกว่าปล่อยให้เกิดความเสียหายแล้วค่อยมาลงโทษผู้ที่กระทำความผิดในภายหลัง ซึ่งอาจไม่ก่อให้เกิดประโยชน์อันใดแก่สถานะทางการคลังของประเทศเลยก็เป็นได้

อีกทั้งยังได้มีการเพิ่มบทบาทในการทำหน้าที่ในฐานะผู้ให้คำปรึกษาแนะนำ เพิ่มจากหน้าที่และอำนาจในการตรวจสอบซึ่งเป็นหน้าที่และอำนาจดั้งเดิม เพื่อให้สามารถตอบสนองต่อความต้องการสาธารณะที่เปลี่ยนแปลงไป แสดงให้เห็นว่าการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทยนั้นมีพัฒนาการที่สอดคล้องกับแนวทางการพัฒนาของสถาบันการตรวจสอบสูงสุดสากล ดังจะได้กล่าวต่อไป

3. ปฏิญญามอสโก จุดเริ่มต้นของ Non-Audit Products: บทบาทใหม่ของสถาบันการตรวจสอบสูงสุด

3.1 สารสำคัญของปฏิญญามอสโก

ปฏิญญามอสโก (Moscow Declaration) จัดทำขึ้นในการประชุมสมัชชาองค์การสถาบันการตรวจสอบสูงสุดระหว่างประเทศ (INCOSAI) ครั้งที่ 23 ณ กรุงมอสโก ประเทศรัสเซีย เมื่อวันที่ 25 –

¹⁰ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 57.

¹¹ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 27 (4).



27 กันยายน 2562 ซึ่งหนึ่งในสาระสำคัญของการประชุม¹² ดังกล่าว ประเทศสมาชิกได้มีการร่วมกันประกาศทิศทางการตรวจสอบสาธารณะในอนาคตที่จะดำเนินการภายใต้กรอบ ดังนี้¹³

- I. ปฏิบัติหน้าที่ในฐานะผู้ตรวจสอบภายนอกอย่างเป็นอิสระเพื่อให้บรรลุเป้าหมายของประเทศ รวมถึงเป้าหมายที่เชื่อมโยงกับ SDGs (การพัฒนาที่ยั่งยืน)
- II. ตอบสนองต่อความก้าวหน้าทางเทคโนโลยีได้อย่างมีประสิทธิภาพ
- III. พัฒนาผลกระทบที่สถาบันการตรวจสอบสูงสุดสร้างขึ้น ต่อความรับผิดชอบและความโปร่งใสในการบริหารจัดการสาธารณะ

โดยประเทศสมาชิกได้เห็นชอบในหลักการดังกล่าว ซึ่งมีรายละเอียดของข้อตกลงทั้งหมด 10 ข้อ ผู้เขียนขอมุ่งพิจารณาในข้อที่ 3 อันอยู่ภายใต้กรอบที่ I. เรื่อง ปฏิบัติหน้าที่ในฐานะผู้ตรวจสอบภายนอกอย่างเป็นอิสระเพื่อให้บรรลุเป้าหมายของประเทศ รวมถึงเป้าหมายที่เชื่อมโยงกับ SDGs

3.2 สาระสำคัญของรายละเอียดข้อตกลงที่เกี่ยวข้องกับ Non-Audit Products

ในรายละเอียดข้อตกลงข้อที่ 3 ที่อยู่ภายใต้กรอบที่ I. เรื่อง ปฏิบัติหน้าที่ในฐานะผู้ตรวจสอบภายนอกอย่างเป็นอิสระเพื่อให้บรรลุเป้าหมายของประเทศ รวมถึงเป้าหมายที่เชื่อมโยงกับ SDGs มีรายละเอียดว่า สถาบันการตรวจสอบสูงสุดสามารถเพิ่มคุณค่าของการตรวจสอบสาธารณะโดยการให้คำแนะนำบนพื้นฐานของการตรวจสอบ (Audit-Based Advice) ในประเด็นสำคัญเชิงยุทธศาสตร์ต่อรัฐสภา รัฐบาล และการบริหารราชการ

โดยหากพิจารณาจากปฏิญญามอสโก ในส่วนของภาคผนวก คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับทิศทางการตรวจสอบสาธารณะในอนาคตแล้ว จะเห็นได้ว่าคำอธิบายเพิ่มเติมของรายละเอียดข้อตกลงข้อที่ 3 ข้างต้น ได้มีการอธิบายข้อความสำคัญเพิ่มเติมไว้ว่า

(1) สถาบันการตรวจสอบสูงสุดสามารถให้คำแนะนำตามบทบาทหน้าที่ในฐานะที่ปรึกษา (Advisory role) ได้ โดยไม่กระทบกับความเป็นอิสระ กล่าวคือ ต้องไม่มีส่วนร่วมในการจัดการหรือการดำเนินการของหน่วยงานที่ได้รับการตรวจสอบ

¹² ผู้ที่สนใจเนื้อหาและคำแปลของปฏิญญามอสโกทั้งฉบับโดยละเอียด หรือสนใจคำแปลปฏิญญามอสโกในส่วนนี้ที่แตกต่างจากที่ผู้เขียนได้นำเสนอไว้. ดู สุทธิ สุนทรานุรักษ์ ปิติคุณ นิลฉนวน และดุสิตา เลิศไกร, *ปฏิญญามอสโก 2562 ทิศทางการตรวจเงินแผ่นดินในอนาคต* (pdf) <https://www.audit.go.th/sites/default/files/files/article/2_Moscow%20Declaration_content.pdf> สืบค้นเมื่อ 24 มิถุนายน 2567.

¹³ Moscow Declaration.

(2) กิจกรรมที่เกี่ยวข้องการให้คำปรึกษาของสถาบันการตรวจสอบสูงสุด ควรเป็นไปตามที่ตกลงกันไว้ในปฏิญญาปักกิ่ง (Beijing Declaration)¹⁴ และเป็นแบบอย่างในการส่งเสริมปฏิญญาลิมา (Lima Declaration)¹⁵ และปฏิญญาเม็กซิโก (Mexico Declaration)¹⁶ (ISSAI P-1 และ ISSAI P-10)

(3) สถาบันการตรวจสอบสูงสุดต้องพิทักษ์ไว้ซึ่งความเป็นอิสระและสถานะของตนโดยหลีกเลี่ยงการแทรกแซงกระบวนการพิจารณาตัดสินใจ การกำหนดนโยบาย และการบริหารจัดการของรัฐบาล แต่สามารถสร้างมูลค่าเพิ่มโดยการให้คำแนะนำในประเด็นทางยุทธศาสตร์ ประเด็นที่มีความซับซ้อน และประเด็นที่มีความสุมเสี่ยงได้

(4) การให้คำแนะนำควรอยู่บนพื้นฐานของพยานหลักฐานและข้อเสนอแนะในการตรวจสอบ (Based on evidence and audit recommendations) โดยตั้งอยู่บนสถานะความเป็นอิสระของสถาบันการตรวจสอบสูงสุด ที่มีการสั่งสมความรู้และมีการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

(5) ผลผลิตของงานที่ไม่ใช่งานด้านการตรวจสอบ¹⁷ (Non-Audit Products) ของสถาบันการตรวจสอบสูงสุด สามารถเพิ่มมูลค่าโดยการส่งเสริมธรรมาภิบาลผ่านการเผยแพร่ความเชี่ยวชาญ และแนวปฏิบัติที่ดี

จะเห็นได้ว่า Non-Audit Products มีจุดเริ่มต้นมาจากการพยายามสร้างมูลค่าเพิ่มหรือการเพิ่มคุณค่าให้แก่การตรวจสอบของสถาบันการตรวจสอบสูงสุด โดยมุ่งเน้นไปที่การดำเนินการ

¹⁴ ปฏิญญาปักกิ่ง (Beijing Declaration) มีสาระสำคัญมุ่งเน้นไปที่การตรวจสอบแห่งชาติ และธรรมาภิบาลแห่งชาติ (National Audit and National Governance) และการปกป้องความยั่งยืนในระยะยาวของนโยบายทางการเงิน โดยสถาบันการตรวจสอบสูงสุดควรมีบทบาทในการปรับปรุงธรรมาภิบาลทั้งในด้านการบริหารจัดการทรัพยากรสาธารณะ ความเป็นอยู่ของประชาชน รวมถึงบทบาทในการปกป้องนโยบายทางการเงินให้มีความยั่งยืนในระยะยาวซึ่งเป็นสิ่งสำคัญในการพัฒนาสังคมและเศรษฐกิจของประเทศ ทั้งนี้โดยยังคงหลักความเป็นอิสระไว้เสมอ จะเห็นได้ว่าสอดคล้องกับแนวทางการให้คำปรึกษาที่เป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มโดยส่งเสริมธรรมาภิบาล และเป็นการสร้างความยั่งยืนทางเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นการพัฒนาอย่างยั่งยืนอันเป็นเป้าหมายของทิศทางการตรวจสอบสาธารณะในอนาคตตามปฏิญญามอสโกนั่นเอง.

¹⁵ ปฏิญญาลิมา (Lima Declaration) เปรียบเสมือนธรรมนูญของสถาบันการตรวจสอบสูงสุดทั่วโลก ซึ่งเป็นต้นแบบสำคัญที่ใช้ในการยกร่างกฎหมายว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศต่าง ๆ ปัจจุบันได้รับการรองรับในฐานะหลักเกณฑ์มาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินสากล เรียกว่า INTOSAI P-1 โดยมีประเด็นน่าสนใจอยู่ใน Section 12 เรื่องความเห็นของผู้เชี่ยวชาญและสิทธิในการปรึกษาหารือ ที่เรียกร้องว่าเมื่อจำเป็นสถาบันการตรวจสอบสูงสุดอาจให้ความรู้กับผู้ประกอบวิชาชีพแก่รัฐสภา และฝ่ายบริหารในลักษณะที่เป็นความเห็นของผู้เชี่ยวชาญ รวมถึงการแสดงความเห็นต่อร่างกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการเงินด้วย.

¹⁶ ปฏิญญาเม็กซิโก (Mexico Declaration) นั้น ว่าด้วยเรื่องหลักความเป็นอิสระของสถาบันการตรวจสอบสูงสุด ปัจจุบันได้รับการรองรับในฐานะของ INTOSAI P-10.

¹⁷ ขอต้งเป็นข้อสังเกตในที่นี้ว่ากรณีนี้เป็นการแปลตามตัวอักษรเท่านั้น ไม่ใช่การแปลถ้อยคำให้ตรงตามความหมายหรือการให้นิยามอย่างเป็นทางการ.

ในลักษณะที่เป็นการให้คำปรึกษาและการให้คำแนะนำ โดยที่ยังคงดำรงไว้ซึ่งความเป็นอิสระของตน สอดคล้องกับการตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทยที่ได้กล่าวมาแล้วว่าปัจจุบันเข้าสู่ยุคของการป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น โดยพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้มีบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับการให้คำปรึกษา และคำแนะนำรองรับไว้ด้วยเช่นกัน ซึ่งนับว่าการตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยมีพัฒนาการที่สอดคล้องกับกรอบทิศทางการตรวจสอบสาธารณะในอนาคตซึ่งเป็นแนวทางพัฒนาของสถาบันการตรวจสอบสูงสุดในระดับสากล ที่ได้มีการประกาศร่วมกันในปฏิญญาโมสโกที่ได้กล่าวมาข้างต้น

4. ความเข้าใจ Non-Audit Products ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน¹⁸

ในประเทศไทย

ในที่นี้ผู้เขียนขอเริ่มอธิบายจากหน้าที่และอำนาจขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทย เพื่อให้เห็นหน้าที่และอำนาจในภาพรวม รวมถึงแสดงให้เห็นถึงหน้าที่และอำนาจขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินที่เกี่ยวข้องกับ Non-Audit Products ก่อน แล้วจึงนำไปสู่การอธิบายว่าองค์กรตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทยนั้นมีความเข้าใจคำว่า Non-Audit Products ตามอำนาจหน้าที่ของตนอย่างไร เพื่อที่จะช่วยทำให้สามารถเข้าใจเนื้อหาและลักษณะของงานทั้งหมดขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินในประเทศไทย เพื่อเป็นพื้นฐานที่จะนำไปสู่การวิเคราะห์เนื้อหาของ Non-Audit Products ในบทถัดไป

4.1 หน้าที่และอำนาจขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน

เมื่อพิจารณาจากพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 สามารถแบ่งหน้าที่และอำนาจขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินออกได้เป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

4.1.1 หน้าที่และอำนาจด้านการตรวจสอบ

หน้าที่และอำนาจด้านการตรวจสอบเป็นหน้าที่และอำนาจหลักของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน โดยทำหน้าที่ในการตรวจสอบการเงินของหน่วยรับตรวจ ซึ่งรวมถึงการจัดเก็บรายได้ รายรับ การใช้จ่าย การใช้ประโยชน์ การเก็บรักษา และการบริหาร ซึ่งเงิน ทรัพย์สิน สิทธิ และ

¹⁸ ผู้เขียนขอใช้คำว่าองค์กรตรวจเงินแผ่นดิน โดยในที่นี้มุ่งหมายให้เป็นคำกลางซึ่งหมายความว่า คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน และสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน.

ผลประโยชน์ของหน่วยรับตรวจ หรือที่อยู่ในความครอบครองหรืออำนาจใช้จ่ายของหน่วยรับตรวจ ว่าเป็นไปตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ มติคณะรัฐมนตรี และแบบแผนการปฏิบัติราชการหรือไม่ และตรวจว่าการใช้จ่ายเงินหรือการใช้ประโยชน์นั้นเป็นไปตามวัตถุประสงค์ ประหยัด เกิดผลสัมฤทธิ์ และมีประสิทธิภาพหรือไม่ รวมตลอดถึงการตรวจสอบรายงานการเงินของหน่วยรับตรวจและแสดงความเห็นต่อผลของการตรวจสอบ และการตรวจสอบอื่นที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญดังกล่าว¹⁹

4.1.2 หน้าที่และอำนาจที่ไม่ใช่การตรวจสอบ

หน้าที่และอำนาจในด้านนี้หมายความว่าหน้าที่และอำนาจทั้งหมดขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินที่นอกเหนือจากหน้าที่และอำนาจในด้านการตรวจสอบ เช่น การให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ การส่งลงโทษทางปกครอง²⁰ การจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงานประจำปี เป็นต้น โดยผู้เขียนเห็นว่าสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประการ ได้แก่

(1) หน้าที่และอำนาจที่ใช้ความรู้ ทักษะ หรือมีพื้นฐานมาจากการตรวจสอบ

กรณีนี้หมายถึงหน้าที่และอำนาจที่ไม่ใช่การตรวจสอบโดยตรง เพียงแต่ใช้ความรู้ ทักษะ หรือประสบการณ์ที่ใช้ในการตรวจสอบ ในฐานะผู้มีความเชี่ยวชาญทางด้านการคลังหรือเงินแผ่นดิน หรือมีพื้นฐาน โดยอาศัยข้อมูลต่อยอดมาจากการตรวจสอบ ในการดำเนินการสร้างผลผลิต ตัวอย่างเช่น การให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ การตอบข้อสอบถามแก่หน่วยรับตรวจ เป็นต้น

(2) หน้าที่และอำนาจในการสนับสนุนการทำงานขององค์กร

ในส่วนของหน้าที่และอำนาจในกรณีนี้หมายถึงหน้าที่และอำนาจที่ไม่เกี่ยวข้องหรือต้องใช้ทักษะในการตรวจสอบ เพียงแต่ช่วยสนับสนุนให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น และ

¹⁹ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 4.

²⁰ ในทางเนื้อหาควรถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบ โดยเป็นกระบวนการที่เกิดขึ้นจากการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ในทางกฎหมายหากพิจารณาพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 4 ที่ได้นิยาม คำว่าการตรวจสอบ หมายความว่า การตรวจเงินแผ่นดิน และในมาตราเดียวกัน บทนิยามของคำว่าการตรวจเงินแผ่นดิน ไม่มีเรื่องของการลงโทษทางปกครอง อีกทั้งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ได้กำหนดให้หน้าที่และอำนาจในการตรวจเงินแผ่นดิน เป็นของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดิน คณะกรรมการมีหน้าที่เพียงลงโทษทางปกครอง ไม่มีหน้าที่ในการตรวจเงินแผ่นดิน (หรือการ “ตรวจสอบ” ตามที่กฎหมายบัญญัติ) จึงจำเป็นต้องถือว่าเป็นคนละส่วนกัน ทั้งนี้ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ได้ยอมรับแนวคิดนี้ผ่านการแบ่งโครงสร้างสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในปี พ.ศ. 2561 โดยให้มีสำนักวินัยการเงินการคลัง และสำนักวินิจฉัยความผิดวินัยการเงินการคลัง โดยอยู่ในกลุ่มของสำนักภารกิจหลักที่ไม่ใช่งานตรวจสอบ.

หมายความว่ารวมถึงหน้าที่และอำนาจโดยทั่วไปด้วย เช่น การจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงานประจำปี การออกระเบียบในเรื่องต่าง ๆ เป็นต้น

4.2 ความเข้าใจคำว่า Non-Audit Products ในมุมมองขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินประเทศไทย

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ได้ศึกษากรณีของ Non-Audit Products จากการรวบรวมศึกษาในหลายประเทศ และแบ่งประเภท Non-Audit Products ออกเป็น 3 กลุ่มใหญ่ ดังนี้²¹

4.2.1 Non-Audit Products กลุ่มมาตรการส่งเสริมทางการเงินการคลังให้เข้มแข็ง

โดยองค์กรตรวจเงินแผ่นดินสังเคราะห์ข้อมูลที่ได้จากข้อตรวจพบ ข้อเสนอแนะออกมา และเสนอรัฐบาล รัฐสภา ในรูปแบบมาตรการส่งเสริมหรือแนวทางป้องกันความเสียหาย รวมถึงการนำเสนอรายงานการให้คำปรึกษาหารือ หรือ Advisory Report ซึ่งมีต้นแบบมาจากองค์กรตรวจเงินแผ่นดินประเทศเยอรมนี ที่มีบทบาทให้คำแนะนำปรึกษาหารือ รัฐบาล รัฐสภา ในฐานะเป็น Expertise ด้านการเงินการคลังภาครัฐ หรือกรณีขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินประเทศฟินแลนด์ (NAOF) ซึ่งมีหน้าที่พิเศษเกี่ยวกับการติดตามความสำเร็จในการใช้นโยบายการคลัง โดยจัดทำ Fiscal Policy Monitoring Report เสนอต่อรัฐสภาทุกปี

4.2.2 Non-Audit Products กลุ่มรายงานการศึกษาวิจัยที่เกี่ยวข้องกับประสิทธิภาพการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน

กรณีนี้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินทำหน้าที่ศึกษาวิเคราะห์และชี้ให้เห็นถึงผลของการใช้จ่ายเงิน โดยยึดโยงระหว่างงานศึกษาวิเคราะห์และงานตรวจสอบไปพร้อมกัน เช่น กรณีองค์กรตรวจเงินแผ่นดินประเทศเดนมาร์ก (NAOD) ที่มี Non-Audit Products ประเภทหนึ่งเรียกว่า Major studies ซึ่งแต่ละปีจะมีผลผลิตลักษณะนี้ประมาณ 20 เรื่อง หรือกรณีขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินประเทศอินโดนีเซีย (BPK) ที่เริ่มจัดทำ Non-Audit Products เรียกว่า Foresight studies report โดยนำแนวคิดและเครื่องมือ Foresight มาวิเคราะห์ประเด็นที่เกี่ยวกับการเงินการคลังของรัฐ โดย BPK เริ่มต้นเรื่องนี้อย่างจริงจังตั้งแต่ช่วง COVID-19 แพร่ระบาดหนักในประเทศอินโดนีเซีย และส่งรายงาน Foresight ทางคลังหลังการฟื้นตัวจาก COVID-19 ให้รัฐบาลทราบ

²¹ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน, องค์ความรู้ด้านการตรวจเงินแผ่นดินต่างประเทศ (เล่ม 2, สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน 2566) 11 – 13.

4.3.3 Non-Audit Products กลุ่มเครื่องมือ นวัตกรรม เพื่อช่วยให้การทำงานตรวจสอบดีขึ้น

ตัวอย่างที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินยกขึ้นมาในกรณีนี้คือ การพัฒนา INDEX ตัวชี้วัดของหน่วยรับตรวจต่อการปฏิบัติตามข้อเสนอแนะขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินประเทศคออสตาริกา หรือกรณีของ Integrity survey ขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินประเทศอังกฤษ ที่นำมาใช้ตรวจสอบเบื้องต้น เพื่อคัดเลือกหาหน่วยรับตรวจ ซึ่งอยู่ในกลุ่มเสี่ยงต่อความไม่โปร่งใส หรือกรณีขององค์กรตรวจเงินแผ่นดินประเทศอังกฤษ ที่พัฒนา COVID Tracker ซึ่งเป็นโปรแกรมติดตามการใช้จ่ายงบประมาณที่เกี่ยวกับกรณีของ COVID-19 เป็นต้น

จะเห็นได้ว่าความเข้าใจในเรื่อง Non-Audit Products ของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินนั้น มีความหมายที่กว้างมาก โดยครอบคลุมไปถึงในเรื่องที่เกี่ยวกับการพัฒนาเครื่องมือ นวัตกรรม เพื่อช่วยสนับสนุนให้การตรวจสอบมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับการให้คำปรึกษาแนะนำ แต่อย่างใด เห็นได้จากการที่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ให้คำจำกัดความคำว่า Non-Audits Products ไว้ว่า “ผลผลิตของงานที่เสริมสร้างความเข้มแข็งให้กับงานตรวจสอบ”²² ซึ่งโดยลักษณะสภาพของถ้อยคำ ย่อมมีความหมายครอบคลุมประเภทของ Non-Audit Products ทั้ง 3 กลุ่มที่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้ศึกษาและรวบรวมไว้แล้วในข้างต้น

5. ข้อพิจารณาบางประการของ Non-Audit Products

ดังได้กล่าวมาแล้วว่าประเทศไทยมีพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ที่มีบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับการให้คำปรึกษา และคำแนะนำ ซึ่งสอดคล้องกับแนวทางการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับ Non-Audit Products รองรับไว้ อย่างไรก็ตามปัจจุบันองค์กรตรวจเงินแผ่นดินมีแนวโน้มที่จะเข้าใจความหมายของ Non-Audit Products ต่างไปจากรายละเอียดข้อตกลงที่ระบุไว้ในปฏิญญามอสโก โดยมีแนวโน้มที่จะทำการวิจัย หรือการศึกษา เพื่อพัฒนาขีดจำกัดความสามารถในการตรวจสอบ โดยเข้าใจว่าเป็นการสร้างผลผลิตในลักษณะที่เป็น Non-Audit Products ให้เป็นสากลดังเช่นที่ได้กำหนดรายละเอียดไว้ในปฏิญญามอสโก ทั้งที่งานดังกล่าวมิได้ตรงกับลักษณะของ Non-Audit Products ที่ได้มีการกำหนดรายละเอียดไว้ในปฏิญญามอสโกแต่อย่างใด ทั้งนี้ ในเบื้องต้นผู้เขียนเห็นว่าควรทำความเข้าใจลักษณะของ Non-Audit Products โดยพิจารณาจากรายละเอียดข้อตกลง รวมถึงภาคผนวกที่เป็นคำอธิบายเพิ่มเติม ที่ปรากฏอยู่ในปฏิญญามอสโก ที่เป็นต้นกำเนิดของ Non-Audit Products เพื่อให้เกิดความเข้าใจในข้อความคิด

²² นโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน (พ.ศ. 2566 - 2570).

ของ Non-Audit Products ให้ถูกต้องตรงกันเสียก่อน จึงจะสามารถต่อยอดไปสู่การทำความเข้าใจในเรื่องอื่น ๆ ต่อไปได้

5.1 ข้อพิจารณาด้านความหมายของ Non-Audit Products

คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินได้ให้คำจำกัดความของ Non-Audit Products ไว้ในนโยบายการตรวจเงินแผ่นดิน (พ.ศ. 2566 - 2570) ว่า “ผลผลิตของงานที่เสริมสร้างความเข้มแข็งให้กับงานตรวจสอบ” ซึ่งได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่าสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินได้มีการแบ่งประเภทของ Non-Audit Products ที่ออกเป็น 3 กลุ่ม²³ โดยรวมลักษณะงานที่ไม่เกี่ยวข้องกับการให้คำปรึกษาแนะนำเข้ามาด้วย ด้วยความเคารพต่อคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินและสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ผู้เขียนไม่เห็นพ้องด้วยกับความเห็นดังกล่าว ด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

ประการแรก Non-Audit Products ปรากฏเป็นลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจนเป็นครั้งแรกในปฏิญญามอสโก (Moscow Declaration) จึงต้องพิจารณาความหมายโดยพิเคราะห์จากเจตนารมณ์ผ่านทางเอกสารดังกล่าว ซึ่งเรื่องของ Non-Audit Products ได้ถูกระบุไว้ในภาคผนวกคำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับทิศทางการตรวจสอบสาธารณะในอนาคต ในส่วนของรายละเอียดข้อตกลงข้อที่ 3 ว่าด้วยเรื่อง สถาบันการตรวจสอบสูงสุดสามารถเพิ่มคุณค่าของการตรวจสอบสาธารณะโดยการให้คำแนะนำบนพื้นฐานของการตรวจสอบ (Audit-Based Advice) ในประเด็นสำคัญเชิงยุทธศาสตร์ต่อรัฐสภา รัฐบาล และการบริหารราชการ ด้วยเหตุนี้ มโนทัศน์ในเรื่องของ Non-Audit Products จึงมีพื้นฐานมาจากการสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่การตรวจสอบของสถาบันการตรวจสอบสูงสุดด้วยการ “ให้คำแนะนำ”

นอกจากนี้หากพิจารณาจากภาคผนวก คำอธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับทิศทางการตรวจสอบสาธารณะในอนาคต ในส่วนของรายละเอียดข้อตกลงข้อที่ 3 ในคำอธิบายข้ออื่น ๆ จะมีลักษณะที่สอดคล้องกันไปในด้านเดียวกันนั่นคือ การทำหน้าที่ในฐานะ “ที่ปรึกษา” (Advisory role) การให้คำแนะนำ แนวทางการให้คำแนะนำ ในฐานะผู้ที่มีความเชี่ยวชาญและผู้ใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยทั้งหมดยังคงอยู่ภายใต้หลักความเป็นอิสระ ดังนั้นการตีความเจตนารมณ์ของ Non-Audit Products จึงควรตีความไปในแนวทางที่สอดคล้องกับรายละเอียดคำอธิบายเพิ่มเติมในข้ออื่น ๆ ด้วย ด้วยเหตุนี้ Non-Audit Products จึงจำกัดอยู่เฉพาะหน้าที่และอำนาจในลักษณะที่เป็นการให้คำปรึกษาหรือการให้คำแนะนำเท่านั้น

²³ สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน (เชิงอรธ 21).

ประการที่สอง การรวมเรื่องกลุ่มเครื่องมือ นวัตกรรม เพื่อช่วยให้การทำงานตรวจสอบดีขึ้น เข้ามาอยู่เป็นประเภทหนึ่งของ Non-Audit Products ด้วย จะทำให้ Non-Audit Products เกิดความไม่ชัดเจน และขยายความคำว่า Non-Audit Products ได้อย่างกว้างจนอาจเกินเลยไปจาก เจตนารมณ์ดั้งเดิม ตามทัศนะของผู้เขียน หน้าที่และอำนาจของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินในส่วน ที่ไม่เกี่ยวกับการตรวจสอบ แม้จะเป็นหน้าที่และอำนาจในการสนับสนุนองค์กรก็ตาม ก็ย่อมถือได้ว่าเป็น การสนับสนุนเพื่อให้การตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นทั้งสิ้น อาทิ การออก ระเบียบคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินในเรื่องการขึ้นเงินเดือนข้าราชการ สามารถอ้างได้ว่าเป็น การดำเนินการเพื่อเป็นขวัญกำลังใจให้แก่เจ้าหน้าที่ในการปฏิบัติหน้าที่แล้วแต่เป็นไปเพื่อให้ การตรวจสอบมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นเช่นกัน หรือการดำเนินการในการพัฒนาประสิทธิภาพในด้าน การตรวจสอบโดยตรง เช่น การพัฒนาระบบ AI เพื่อเข้ามาช่วยในการตรวจสอบ หากตีความว่าเป็น Non-Audit Products ด้วย ย่อมหมายความว่า การจ้างเอกชนเข้าดำเนินการพัฒนาระบบ AI ถือเป็น Non-Audit Products อย่างหนึ่งด้วยเช่นกัน เท่ากับว่ามีการยอมรับให้เอกชน หรือบุคคลภายนอก สถาบันการตรวจสอบสูงสุดสามารถจัดทำ Non-Audit Products ได้ด้วย ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าไม่น่าจะ สอดคล้องตรงตามเจตนารมณ์ของประเทศสมาชิกของสถาบันการตรวจสอบสูงสุด ที่ได้แสดง เจตนารมณ์ร่วมกันผ่านปฏิญญาโมสโก (Moscow Declaration) ซึ่งได้ระบุรายละเอียดของเรื่อง ดังกล่าวไว้เป็นลายลักษณ์อักษรแล้ว

ด้วยเหตุนี้ ตามทัศนะของผู้เขียน Non-Audit Products ตามที่ได้ระบุรายละเอียดไว้ใน ปฏิญญาโมสโก (Moscow Declaration) จึงมีลักษณะดังนี้

- (1) ไม่ใช่การตรวจสอบโดยตรง
- (2) มีลักษณะเป็นการให้คำปรึกษาหรือแนะนำ
- (3) มีพื้นฐานมาจากการตรวจสอบหรือข้อเท็จจริงที่ได้มีการรวบรวมไว้ ผู้เขียนขออธิบาย เพิ่มเติมเฉพาะในประเด็นนี้ว่า ในส่วนของคำอธิบายมีการระบุว่า การให้คำแนะนำควรอยู่บนพื้นฐานของ พยานหลักฐานและข้อเสนอแนะในการตรวจสอบ (Based on evidence and audit recommendations) ผู้เขียนเห็นว่าแสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์สองประการ โดยประการแรก คือ การพัฒนาต่อยอดจาก การตรวจสอบ ซึ่งถือว่าเป็นข้อมูลที่ผ่านการตรวจสอบมาแล้ว ประการที่สอง อยู่บนพื้นฐานของ พยานหลักฐาน กล่าวคือมีการรวบรวมข้อมูล ข้อเท็จจริง ในฐานะที่เป็นพยานหลักฐาน ทั้งสองประการ เป็นไปเพื่อให้ข้อมูลที่เป็นพื้นฐานในการให้คำปรึกษาแนะนำ เป็นข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือและถูกต้อง มิใช่เป็นการให้คำแนะนำในลักษณะที่มีข้อมูลมาจากข่าว หรือการคาดเดา เท่านั้น ด้วยเหตุนี้ผู้เขียน จึงเห็นว่าการที่ระบุรายละเอียดไว้ว่าการให้คำแนะนำควรอยู่บนพื้นฐานของพยานหลักฐานและ

ข้อเสนอแนะในการตรวจสอบ (Based on evidence and audit recommendations) การรวมคำว่าพยานหลักฐานเข้าไปด้วย ย่อมแสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์ว่าสาระสำคัญของรายละเอียดข้อนี้คือ ความถูกต้องของข้อมูล ส่วนการพัฒนาต่อยอดมาจากการตรวจสอบนั้นเป็นรายละเอียดที่มีสาระสำคัญเป็นรองลงมาเท่านั้น

(4) ใช้ทักษะในฐานะผู้เชี่ยวชาญด้านการเงินการคลัง และผู้มีดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

(5) คำนึงถึงจุดยืนและหลักความเป็นอิสระของตน

(6) เป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่การตรวจสอบ ผู้เขียนขออธิบายเพิ่มเติมว่าการสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่การตรวจสอบนั้น แท้ที่จริงแล้วผู้เขียนเห็นว่าหมายถึง เป็นการสร้างประโยชน์ให้แก่สาธารณะ ประชาชน หรือประเทศ เพิ่มเติม นอกเหนือจากการตรวจสอบตามปกติ

ดังนั้น หากจะให้นิยามคำว่า Non-Audit Products ตามเจตนารมณ์ของประเทศสมาชิกที่ปรากฏอยู่ในปฏิญญามอสโกแล้ว ผู้เขียนอาจให้นิยามได้ว่า “Non-Audit Products หมายความว่า ผลผลิตของงานที่มีลักษณะเป็นการให้คำปรึกษาแนะนำ ในฐานะองค์กรที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านการเงินการคลังและมีดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยมีได้เป็นการตรวจสอบโดยตรง แต่มีพื้นฐานมาจากการตรวจสอบหรือข้อเท็จจริงที่ได้มีการรวบรวมไว้ และมีจุดมุ่งหมายเป็นการสร้างมูลค่าเพิ่มให้แก่การตรวจสอบของสถาบันการตรวจสอบสูงสุด”

5.2 ข้อพิจารณาด้านสถานะทางกฎหมายของ Non-Audit Products

จากที่กล่าวไว้ข้างต้นจะเห็นได้ว่าลักษณะของ Non-Audit Products มีลักษณะเป็นการให้คำปรึกษาแนะนำแก่หน่วยรับตรวจเท่านั้น ไม่มีผลโดยตรงเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล จึงไม่ใช่คำสั่งทางปกครอง²⁴ หมายความว่า Non-Audit Products นั้น ไม่มีผลในทางกฎหมายที่จะบังคับให้หน่วยรับตรวจหรือผู้รับคำแนะนำผูกพันตามกฎหมายที่จะต้องปฏิบัติตาม กล่าวคือ Non-Audit Products เป็นการกระทำเพียงในทางข้อเท็จจริงเท่านั้น มิได้มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลโดยตรง จึงมีลักษณะเป็นปฏิบัติการทางปกครอง²⁵ ส่งผลให้หากหน่วยรับตรวจไม่เห็นด้วยกับคำแนะนำขององค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ย่อมไม่สามารถอุทธรณ์โต้แย้งได้ และไม่สามารถฟ้องต่อศาลปกครองเพื่อขอให้เพิกถอนคำแนะนำดังกล่าวได้เช่นกัน

²⁴ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, ‘การเพิกถอนคำสั่งทางปกครองโดยเจ้าหน้าที่หรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครอง’ (เอกสารวิชาการส่วนบุคคล หลักสูตร “ผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง (บ.ย.ส.)” รุ่นที่ 15 วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม 2554) 10.

²⁵ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับศาลปกครอง* (วิญญูชน 2544) 62.

5.3 ข้อพิจารณาด้านเนื้อหาของ Non-Audit Products เปรียบเทียบกับหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ตามมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

ดังได้กล่าวมาแล้วว่าพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มีบทบัญญัติรองรับการดำเนินการเรื่อง Non-Audit Products ไว้ในหลายมาตรา มิใช่เฉพาะมาตรา 27 (4)²⁶ เท่านั้น ยังคงมีหน้าที่และอำนาจในมาตราอื่นด้วย อาทิ บทบัญญัติในมาตรา 57²⁷ หากแต่มาตรา 27 (4) เป็นบทบัญญัติที่มีความครอบคลุมและใกล้เคียงกับเนื้อหาของ Non-Audit Products มากที่สุด จึงสมควรนำมาศึกษาและพิจารณาเปรียบเทียบเพื่อให้เกิดความเข้าใจอย่างถ่องแท้

5.3.1 ข้อคล้ายคลึงของ Non-Audit Products กับมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

เมื่อพิจารณาจากความหมายและลักษณะของ Non-Audit Products ที่ผู้เขียนได้อธิบายไว้ข้างต้นแล้ว เปรียบเทียบกับหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ตามมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 จะพบว่าทั้งสองกรณีมีความคล้ายคลึงกัน ดังนี้

- (1) มีลักษณะเป็นการให้คำปรึกษา แนะนำ เช่นเดียวกัน
- (2) โดยสภาพและตามเจตนารมณ์แล้ว ล้วนมีลักษณะเป็นการใช้ทักษะในฐานะผู้เชี่ยวชาญด้านการเงินการคลัง และผู้มีดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ทั้งสิ้น
- (3) อยู่ภายใต้หลักความเป็นอิสระ และมีการคำนึงถึงจุดยืนเช่นเดียวกัน
- (4) มีจุดมุ่งหมายเพื่อเป็นการสร้างมูลค่าเพิ่ม (เป็นการสร้างประโยชน์แก่สาธารณะเพิ่มขึ้นกว่าเดิม) ให้แก่การตรวจสอบ เช่นเดียวกัน

²⁶ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 27 บัญญัติว่า ให้คณะกรรมการมีหน้าที่และอำนาจ ดังต่อไปนี้ ...

(4) ให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ รวมทั้งการให้คำแนะนำแก่หน่วยงานของรัฐในการแก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน.

²⁷ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มาตรา 57 บัญญัติว่า ในกรณีที่หน่วยรับตรวจสอบถามเกี่ยวกับการปฏิบัติให้ถูกต้องตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญนี้ กฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ หรือในเรื่องที่อยู่ในอำนาจการตรวจสอบของผู้การ ให้ผู้ว่าการหรือเจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายตอบข้อสอบถามเป็นหนังสือโดยเร็ว ซึ่งต้องไม่ช้ากว่าสามสิบวันนับแต่วันได้รับการสอบถาม

(5) ไม่มีผลบังคับในทางกฎหมายให้ต้องปฏิบัติตาม (มีลักษณะเป็นปฏิบัติการทางปกครอง) เช่นเดียวกัน

(6) สามารถดำเนินการได้ทั้งในเชิงรุก (active) และเชิงรับ (passive) กล่าวคือสามารถให้คำปรึกษาหรือแนะนำได้โดยไม่ต้องมีการร้องขอ หรืออาจให้คำปรึกษาหรือแนะนำตามที่มีการร้องขอมาก็ย่อมได้

5.3.2 ข้อแตกต่างของ Non-Audit Products กับมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

ตามที่คณะของผู้เขียน เห็นว่า Non-Audit Products เมื่อเปรียบเทียบกับหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ตามมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 แล้ว พบว่ามีความแตกต่างกันบางประการ ดังนี้

(1) Non-Audit Products ต้องมีพื้นฐานมาจากการตรวจสอบหรือข้อเท็จจริงที่ได้มีการรวบรวมไว้ ในขณะที่มาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มิได้บัญญัติบังคับไว้เช่นนั้น

(2) Non-Audit Products มีเจตนารมณ์ให้สามารถให้คำแนะนำแก่รัฐบาล รวมตลอดถึงรัฐสภา ได้โดยตรง ในขณะที่มาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มิได้บัญญัติถึงกรณีของรัฐบาล ซึ่งในที่นี้หมายถึงคณะรัฐมนตรี และรัฐสภา ไว้อย่างชัดเจน หากแต่บัญญัติไว้ชัดเจนเพียงแค่หน่วยงานของรัฐเท่านั้น ซึ่งคำว่าหน่วยงานของรัฐนั้นมิได้หมายความว่ารวมถึงคณะรัฐมนตรี และรัฐสภาด้วยแต่อย่างใด ทำให้เกิดปัญหาในทางกฎหมายว่า บทบัญญัติมาตราดังกล่าวสามารถให้คำแนะนำแก่รัฐสภา และคณะรัฐมนตรีได้หรือไม่^{28 29}

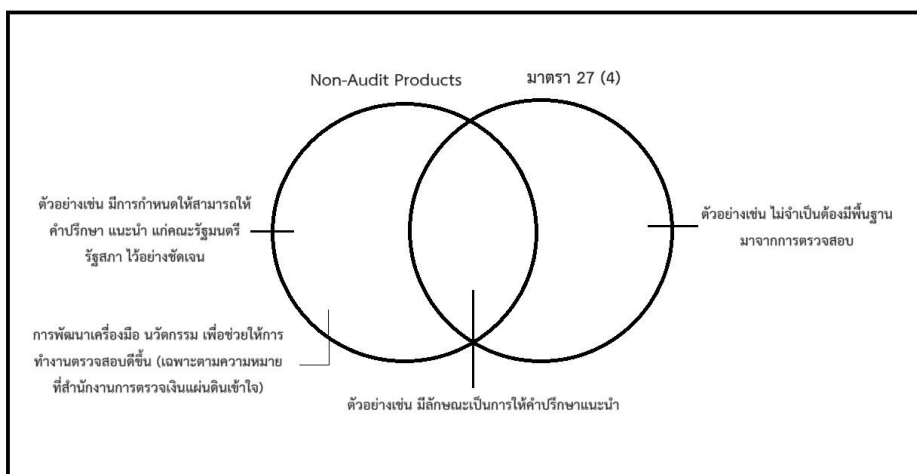
²⁸ กรณีนี้เป็นปัญหาในทางปฏิบัติเนื่องจากการตีความว่าพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการเสนอเรื่องและการประชุมคณะรัฐมนตรี พ.ศ. 2548 มาตรา 4 ที่กำหนดว่า การเสนอเรื่องต่อคณะรัฐมนตรีให้เสนอได้ เฉพาะเรื่องดังต่อไปนี้ ... (1) เรื่องที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของคณะรัฐมนตรีหรือให้ต้องเสนอคณะรัฐมนตรี ซึ่งในทางปฏิบัติมีการตีความมาตรา 4 (1) ไว้อย่างจำกัด โดยจำกัดเฉพาะเรื่องที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษรว่าสามารถเสนอคณะรัฐมนตรีได้เท่านั้น จึงจะเข้ามาตรา 4 (1) นี้.

²⁹ อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่ามาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ควรตีความรวมถึงคณะรัฐมนตรีด้วย โดยหากพิจารณาจากถ้อยคำของบทบัญญัติมาตราดังกล่าวแล้ว จะพบว่าบทบัญญัติดังกล่าวมีเนื้อหาแบ่งได้เป็นสองส่วน คือ ส่วนแรกคือการให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และส่วนที่สองคือการให้คำแนะนำแก่หน่วยงานของรัฐในการแก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน จะเห็นได้ว่าในส่วนแรกมิได้ระบุกรรมของประโยชน์ไว้ กล่าวคือ กฎหมายมิได้ระบุว่าคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจะต้องให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐแก่องค์กรใด ดังนั้นจึงควรต้องตีความว่าองค์กรใดมีหน้าที่และอำนาจที่จะต้อง

(3) Non-Audit Products มุ่งเน้นในการให้คำแนะนำในเรื่องที่เกี่ยวข้องโดยคำนึงถึงการเงินการคลังของประเทศในภาพรวม มิได้จำกัดไว้เฉพาะเรื่องการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน หรือเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายฉบับใดฉบับหนึ่ง เหมือนเช่นในมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ที่จำกัดการให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะเฉพาะในเรื่องของการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน และเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายวินัยการเงินการคลังของรัฐ (เฉพาะในส่วนต้นของมาตรา) เท่านั้น

อนึ่ง กรณีนี้ผู้เขียนมิได้หมายความว่ารวมถึง Non-Audit Products ตามความเข้าใจของสำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน ในประเภทที่เป็นการพัฒนาเครื่องมือ นวัตกรรม เพื่อช่วยให้การทำงานตรวจสอบดีขึ้น เพราะ Non-Audit Products ประเภทนี้ ไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

จากที่กล่าวมาข้างต้น ทำให้สามารถสรุปความสัมพันธ์ระหว่าง Non-Audit Products กับหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตามมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้ดังภาพ



ภาพ ความสัมพันธ์ระหว่าง Non-Audits Products และมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561

ปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินก็มีหน้าที่และอำนาจตามมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ที่จะสามารถให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะ แก่องค์กรเหล่านั้นได้ ซึ่ง “คณะรัฐมนตรี” ก็อยู่ในบังคับที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐด้วย (โปรดดู มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติวินัยการเงินการคลังของรัฐ พ.ศ. 2561) คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน จึงสามารถให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะ แก่คณะรัฐมนตรีได้ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญดังกล่าว.

จากภาพจะเห็นได้ว่า Non-Audit Product และหน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตามมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 นั้น ยังไม่ใช่สิ่งเดียวกัน หากแต่ยังมีส่วนที่ซ้อนทับกันอยู่ ซึ่งอาจกล่าวได้ว่ามีความใกล้เคียงกันอย่างมาก ในบางกรณีหน้าที่และอำนาจตามมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มีความยืดหยุ่นมากกว่า Non-Audit Products เสียด้วยซ้ำ ส่งผลให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินสามารถใช้หน้าที่และอำนาจตามมาตรานี้ในการสร้างประโยชน์ให้แก่ประเทศชาติและประชาชนได้มากยิ่งขึ้น

5.4 ข้อจำกัดของมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 เมื่อเปรียบเทียบกับ Non-Audit Products

เมื่อได้พิจารณาหน้าที่และอำนาจตามมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติมาตราดังกล่าวยังคงมีข้อจำกัดอันเป็นอุปสรรคสำคัญอยู่สองประการ เมื่อเปรียบเทียบกับ Non-Audit Products ได้แก่

ประการแรก การจำกัดให้หน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตามมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 จำกัดอยู่เพียงเฉพาะในเรื่องของการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน และเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายวินัยการเงินการคลังของรัฐเท่านั้น ตามนัยความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ 33/2562³⁰ ในขณะที่ Non-Audit Products มุ่งเน้นในเรื่องของการเงินการคลังทั้งหมด ซึ่งหมายความรวมถึง รายได้สาธารณะ และหนี้สาธารณะด้วย อันสอดคล้องกับแนวทางการตรวจสอบที่พัฒนามาจนถึงปัจจุบัน ที่มุ่งเน้นไปที่การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการดำเนินการ ตามทัศนะของผู้เขียนเห็นว่า Non-Audit Products มีเจตารมณ์ที่จะมุ่งเน้นให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินสูงสุดของแต่ละประเทศสามารถให้คำปรึกษาแนะนำแก่รัฐบาลและรัฐสภา ในการบริหารการเงินการคลังอย่างชาญฉลาด เป็นไปด้วย

³⁰ ความเห็นคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ 33/2562 การตีความใน (1) (2) และ (3) (หมายถึงมาตรา 27) ใช้ถ้อยคำว่า “การตรวจเงินแผ่นดิน” ซึ่งแตกต่างจากที่บัญญัติไว้ใน (4) ซึ่งใช้ถ้อยคำว่า “การใช้จ่ายเงินแผ่นดิน” ทั้ง ๆ ที่อยู่ในมาตราเดียวกัน ย่อมเห็นได้ว่ากฎหมายมีความมุ่งหมายที่จะให้มีความหมายแตกต่างกันอย่างชัดเจน ... ดังนั้น คำว่า “การใช้จ่ายเงินแผ่นดิน” ในมาตรา 27 (4) และในมาตรา 7 จึงหมายความถึงเฉพาะ “การใช้จ่าย” เงินแผ่นดินของหน่วยรับตรวจ โดยไม่รวมถึงการจัดเก็บรายได้หรือหนี้สินอันเป็นการ “ตรวจเงินแผ่นดิน” อย่างหนึ่ง ซึ่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยและมาตรา 53 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 บัญญัติให้เป็นหน้าที่และอำนาจของผู้ว่าการตรวจเงินแผ่นดินในการตรวจเงินแผ่นดินตามหน้าที่และอำนาจของตนอยู่แล้วตามปกติ.

ความรอบคอบและประหยัด เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ประชาชนและประเทศชาติโดยรวม (Helping the nation spend wisely)

ประการที่สอง ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นเรื่องสำคัญมากนั้นคือการที่มาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ไม่ได้ให้หน้าที่และอำนาจแก่คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินในการให้คำปรึกษาแนะนำแก่คณะรัฐมนตรี และรัฐสภา ไว้อย่างชัดเจน คงบัญญัติไว้เพียงเฉพาะคำว่าหน่วยงานของรัฐเท่านั้น จึงทำให้นักกฎหมายบางส่วนเกิดการตีความบทบัญญัติมาตราดังกล่าวในทำนองว่าคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินไม่มีอำนาจให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะ แก่คณะรัฐมนตรีได้เอง โดยกรณีนี้เป็นปัญหาในทางปฏิบัติเนื่องจากมีการตีความว่าพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการเสนอเรื่องและการประชุมคณะรัฐมนตรี พ.ศ. 2548 มาตรา 4 ที่กำหนดว่า การเสนอเรื่องต่อคณะรัฐมนตรีให้เสนอได้ เฉพาะเรื่องดังต่อไปนี้ ... (1) เรื่องที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของคณะรัฐมนตรีหรือให้ต้องเสนอคณะรัฐมนตรี ซึ่งในทางปฏิบัติมีการตีความมาตรา 4 (1) ไว้อย่างจำกัด โดยจำกัดเฉพาะเรื่องที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษรว่าสามารถเสนอคณะรัฐมนตรีได้เท่านั้น จึงจะเข้ามาตรา 4 (1) นี้ การที่บทบัญญัติมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ไม่ได้บัญญัติถึงคำว่า “คณะรัฐมนตรี” ไว้อย่างชัดเจน จึงไม่สามารถที่จะเสนอเรื่องดังกล่าวเข้าสู่การประชุมคณะรัฐมนตรีได้ ซึ่งตามทัศนะของผู้เขียน การที่จะแนะนำการบริหารการเงินการคลังให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่ประชาชนและประเทศได้นั้น ควรให้คำปรึกษาแนะนำไปที่คณะรัฐมนตรี หรือรัฐบาล ซึ่งทำหน้าที่ในการบริหารประเทศในภาพรวม ที่จะสามารถเข้าถึงปัญหาในภาพรวมได้มากกว่า การให้คำแนะนำแก่หน่วยงานของรัฐ ซึ่งเป็นเพียงองคาพยพหนึ่งเท่านั้น ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดคือปัญหาที่เกิดจากการใช้งบประมาณรายจ่ายแบบบูรณาการที่มีหน่วยงานของรัฐเกี่ยวข้องหลายหน่วยงาน และแต่ละหน่วยงานไม่มีอำนาจที่จะสามารถตัดสินใจได้โดยลำพัง ในกรณีนี้ Non-Audit Products จึงเป็นแนวทางที่สามารถแก้ไขปัญหามีประสิทธิภาพมากกว่าหน้าที่และอำนาจตามมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ที่ยังคงมีปัญหาในปัจจุบันด้วยเพียงเพราะการที่มีได้บัญญัติถ้อยคำไว้อย่างชัดเจนเพียงเท่านั้น

จากปัญหาที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ได้บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 โดยไม่ครอบคลุมลักษณะเด่นของ Non-Audit Products ในบางประการ ทำให้ไม่สามารถนำแนวคิดดังกล่าวไปใช้อย่างเต็มประสิทธิภาพเพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดได้ ด้วยเหตุนี้ตามทัศนะของผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าแนวทางการแก้ไขปัญหาคควรเริ่มต้นจากการแก้ไขบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งอาจ

ดำเนินการโดยการแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 จากเดิมที่บัญญัติว่า “ให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ รวมทั้งการให้คำแนะนำแก่หน่วยงานของรัฐในการแก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน” เป็น “ให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะเกี่ยวกับการบริหารการเงินการคลังแก่คณะรัฐมนตรี รัฐสภา และหน่วยงานของรัฐให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเกิดผลสัมฤทธิ์ และเกิดประโยชน์อย่างสูงสุด รวมทั้งให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะเพื่อให้การบริหารการเงินการคลังเป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ และกฎหมายอื่น”

อย่างไรก็ตาม หน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินตามมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้รับการรองรับไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 240³¹ ซึ่งหากจะมีการแก้ไขมาตรา 27 (4) แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ย่อมต้องดำเนินการแก้ไขรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 240 ควบคู่กันไปด้วย

6. บทสรุป

สถาบันการตรวจสอบสูงสุดได้พยายามพัฒนาบทบาทและหน้าที่ของตนเพื่อให้สอดคล้องกับความต้องการสาธารณะที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน โดยได้พัฒนานวัตกรรมใหม่ที่เรียกว่า Non-Audit Products เพื่อทำหน้าที่ในการให้คำปรึกษาแนะนำแก่รัฐบาล และรัฐสภา ในการบริหารการเงินการคลังของประเทศ เพื่อเป็นการป้องกันมิให้เกิดความเสียหายต่อสถานะทางการคลังของประเทศ รวมถึงเพื่อช่วยให้การบริหารการเงินการคลังเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเกิดประโยชน์สูงสุด เนื่องจากลำพังเพียงการตรวจสอบแต่อย่างเดียวนั้นไม่ตอบสนองต่อความต้องการสาธารณะในส่วนนี้เท่าที่ควร ด้วยเหตุนี้จึงเกิดเป็นรายละเอียดหนึ่งที่เป็นเป้าหมายร่วมกันในการพัฒนาการตรวจสอบของสถาบันการตรวจสอบสูงสุดแต่ละประเทศ ที่เห็นชอบร่วมกันโดยปรากฏผ่านทางปฏิญญามอสโก (Moscow Declaration) ในปี 2019

สำหรับประเทศไทยนั้นได้มีการพัฒนาการตรวจเงินแผ่นดินมาโดยตลอด โดยก่อนที่จะมีปฏิญญามอสโก (Moscow Declaration) เพียง 1 ปี ประเทศไทยได้มีการตราพระราชบัญญัติประกอบ

³¹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 240 คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินมีหน้าที่และอำนาจ ดังต่อไปนี้ ...

(4) ให้คำปรึกษา แนะนำ หรือเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดินให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวินัยการเงินการคลังของรัฐ รวมทั้งการให้คำแนะนำแก่หน่วยงานของรัฐในการแก้ไขข้อบกพร่องเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน.

รัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ที่ให้การตรวจเงินแผ่นดินครอบคลุมไปถึง การตรวจสอบผลสัมฤทธิ์และประสิทธิภาพในการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน และยังได้กำหนดหน้าที่และอำนาจ ในการให้คำปรึกษาแนะนำด้วย ซึ่งสอดคล้องกับแนวความคิดเรื่อง Non-Audit Products ของสถาบัน การตรวจสอบสูงสุดทั่วโลก

อย่างไรก็ตามหน้าที่และอำนาจตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงิน แผ่นดิน พ.ศ. 2561 ยังคงมีข้อจำกัดบางประการเมื่อเปรียบเทียบกับแนวความคิดเรื่อง Non-Audit Products โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องของการจำกัดไว้เฉพาะเรื่องของการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน และเพื่อ ให้เป็นไปตามกฎหมายวินัยการเงินการคลังของรัฐเท่านั้น อีกทั้งยังไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจในการ ให้คำปรึกษาแนะนำแก่คณะรัฐมนตรี และรัฐสภาด้วย

จะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มีหลักการที่ดี ที่จะให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินสามารถให้คำปรึกษาแนะนำแก่ฝ่ายบริหารได้ ในฐานะที่ เป็นผู้เชี่ยวชาญด้านการเงินการคลังและมีดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ แต่บทบัญญัติใน พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญดังกล่าวยังมีข้อจำกัดบางประการที่ทำให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดิน ไม่สามารถทำหน้าที่ที่ได้รับให้บรรลุประโยชน์สูงสุดได้เท่าที่ควร ทั้งในเรื่องของข้อจำกัดที่จำกัดเฉพาะ การให้คำปรึกษาแนะนำในเรื่องของการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน และเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมายวินัยการเงิน การคลังของรัฐเท่านั้น รวมถึงการไม่บัญญัติให้อำนาจในการให้คำปรึกษาแนะนำแก่คณะรัฐมนตรี และรัฐสภาไว้อย่างชัดเจนด้วย ทำให้องค์กรตรวจเงินแผ่นดินของประเทศไทยสามารถทำหน้าที่ ในลักษณะของ Non-Audit Products ได้ แต่จะเกิดประโยชน์ต่อประชาชนและประเทศได้อย่างไร ไม่เต็มที่เท่าที่ควรจะเป็น

อาจกล่าวได้ว่าการนำแนวความคิดเรื่อง Non-Audit Products ของสถาบันการตรวจสอบสูงสุด ในต่างประเทศมาเป็นต้นแบบในการแก้ไขบทบัญญัติแห่งกฎหมายตามที่กล่าวมาข้างต้น ย่อมทำให้ สามารถนำแนวความคิดเรื่อง Non-Audit Products มาปรับใช้และพัฒนาการตรวจเงินแผ่นดิน ในประเทศต่อไปได้ อันจะทำให้การบริหารการเงินการคลังของประเทศไทยเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเกิดผลสัมฤทธิ์ เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่สาธารณะต่อไป