

# หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบการเงิน ตามกรอบมาตรฐานระหว่างประเทศของสถาบันตรวจสอบสูงสุด

**ดร.ประสิทธิ์ เอกบุตร**

ศาสตราจารย์สูงสุด ระดับ 11 (บำนาญ)

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

อดีตคณะกรรมการการศึกษาเพื่อพัฒนาการตรวจเงินแผ่นดินสู่ระดับสากล

สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดิน

## บทคัดย่อ

การตรวจสอบการเงินภาครัฐของไทยในปัจจุบันกำลังอยู่ในช่วงของการเปลี่ยนแปลงไปสู่การตรวจสอบแบบสากลตามมาตรฐานระหว่างประเทศของสถาบันตรวจสอบสูงสุด (ISSAI: International Standard of Supreme Audit Institution) ดังนั้น จึงมีความจำเป็นทั้งในทางกฎหมายและทางปฏิบัติที่ประเทศไทยในฐานะรัฐสมาชิกขององค์การระหว่างประเทศของสถาบันการตรวจสอบสูงสุด (INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions) จะต้องเร่งดำเนินการปรับปรุงระบบการตรวจสอบภาครัฐของประเทศให้ได้มาตรฐานสากล โดยจะต้องนำมาตรฐาน ISSAI มาเป็นแนวทางในการยกร่างหลักเกณฑ์มาตรฐานการตรวจสอบด้านการเงิน ด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย กฎ และเกณฑ์ที่กำหนด รวมทั้งด้านการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) ของหน่วยรับตรวจ

โดยที่ INTOSAI ก็กำลังอยู่ในช่วงของการปรับปรุงมาตรฐานระหว่างประเทศของสถาบันตรวจสอบสูงสุดใหม่ทั้งหมด โดยคาดว่าจะสามารถนำคำประกาศกรอบมาตรฐานวิชาชีพของ INTOSAI มาใช้แทนมาตรฐาน ISSAI ที่ใช้อยู่ในปัจจุบันได้อย่างเป็นทางการภายใน ค.ศ. 2019 ด้วยเหตุนี้ ผู้ตรวจสอบจึงควรมีความรู้และความเข้าใจในมาตรฐาน ISSAI ในทุกระดับทั้งที่เป็นอยู่ในปัจจุบันและในอนาคต

ยิ่งไปกว่านั้น ผู้ตรวจสอบการเงินควรตระหนักถึงความสำคัญของหลักการพื้นฐาน 8 ประการของการตรวจสอบภาครัฐที่เป็นส่วนหนึ่งที่ไม่อาจแยกออกจาก ISSAI 200 และ ISSAI 1000 ถึง ISSAI 2999 ซึ่งเป็นมาตรฐานเฉพาะด้านการตรวจสอบการเงิน กล่าวโดยย่อ จึงเป็นไปได้ที่จะตรวจสอบการเงิน โดยไม่คำนึงถึงหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบภาครัฐตามที่มีอยู่ใน ISSAI 100 ซึ่งจะต้องนำมาใช้ควบคู่กันไปด้วย

**คำสำคัญ:** การตรวจสอบการเงิน การตรวจสอบภาครัฐ มาตรฐานระหว่างประเทศของสถาบันตรวจสอบสูงสุด

# Financial Audit under the ISSAI Framework

**Dr.Prasit Ekkabut<sup>1</sup>**

*Distinguished Professor (C11),*

*Faculty of Law, Thammasat University.*

*Former of the International Audit Standardization Subcommittee nominated  
by State Audit Commission of THAILAND.*

## ABSTRACT

The Financial Audit in Thailand at present day is in the process of changing in order to meet the International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). Therefore, Thailand, as a member of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), needs to improve our audit system according to the ISSAI standards in different types of audit, namely Financial Audit (FA), Compliance Audit together with Propriety Audit (CA) and Performance Audit (PA).

Due to INTOSAI is also in the process of developing a new system of international audit standards in public sector, it is quite necessary for Thailand to develop and improve our government audit standards according to the ISSAI and the future INTOSAI Framework of Professional Pronouncement (IFPP) which will replace the existing ISSAI framework by 2019. Therefore, the auditors should improve their knowledge and skills of government audit under the ISSAI framework and INTOSAI Framework of Professional Pronouncement (IFPP).

It also should be noted that the auditors must be aware about the necessity to understand and follow the 8 basic principles of FA under ISSAI 100 which are an integral part of the general principles of financial audit standards under ISSAI 200 and specific financial audit under ISSAI 1000 – ISSAI 2999. In brief, it is impossible to perform financial audit without the said 8 basic principles.

**Keywords:** Financial Audit, Government Audit, International Standards of Supreme Audit Institutions

<sup>1</sup> **Disclaimer:** The above views are the sole responsibility of the author and not necessary to the International Audit Standardization Subcommittee, Office of the Auditor General or State Audit Commission of THAILAND.

## บทนำ

การตรวจเงินแผ่นดินของไทยมีประวัติความเป็นมา ยาวนานแล้ว หากจะนับแต่วันที่พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงโปรดตั้งออฟฟิศหลวงขึ้นมาตั้งแต่ จุลศักราช 1237 เป็นต้นมา การตรวจเงินแผ่นดินของ ประเทศก็ได้พัฒนาก้าวหน้าต่อเนื่องมาโดยตลอดจนถึง ปัจจุบัน โดยในปัจจุบันมีคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (คตง.) ควบคุมกำกับดูแลการบริหารงานของสำนักงาน การตรวจเงินแผ่นดิน (สตง.) ให้มีการทำงานที่ทันสมัย มากยิ่งขึ้น แต่การที่ชื่อของหน่วยงานตรวจสอบเน้นไปที่ การตรวจเงินแผ่นดิน จึงอาจทำให้เข้าใจว่าการตรวจสอบ ภาครัฐ (Government Audit) ของไทยเป็นเรื่องของ การตรวจสอบการเงินแต่เพียงอย่างเดียว ซึ่งอาจยังไม่ตรงกับความเป็นจริงในทางปฏิบัติของการตรวจสอบภาครัฐ สาทลที่นอกจากจะตรวจสอบการเงิน (Financial Audit) แล้ว ยังต้องตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย กฎระเบียบ เกณฑ์ความถูกต้องเหมาะสม (Compliance Audit and Propriety Audit) รวมทั้งการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) ของหน่วยรับตรวจอีกด้วยว่า เป็นการใช้จ่ายเงินแผ่นดินหรือบริหารเงินแผ่นดินไปอย่างมี ประสิทธิภาพและมีประสิทธิผล คู่มีค่ากับเงินกับเงินแผ่นดิน ที่รับไปบริหารราชการไม่น้อยเพียงใดหรือไม่

โดยเหตุนี้ การตรวจสอบภาครัฐของประเทศไทยใน ปัจจุบัน จึงกำลังอยู่ในช่วงของการพัฒนาและปรับตัวเข้าสู่ มาตรฐานสากลตามกรอบมาตรฐานวิชาชีพขององค์การ ระหว่างประเทศแห่งสถาบันตรวจสอบสูงสุด (INTOSAI: International Organisation of Supreme Audit

Institutions) ซึ่งในขณะนี้ INTOSAI กำลังทำการแก้ไข ปรับปรุงมาตรฐานการตรวจสอบภาครัฐที่เคยมีมาแต่เดิม ไปสู่การประกาศใช้กรอบมาตรฐานวิชาชีพที่แก้ไขใหม่ของ INTOSAI (The Revised INTOSAI Framework of Professional)<sup>2</sup> ที่จะนำมาใช้แทนของเดิม ซึ่งใช้กันมานาน แล้วและจำเป็นต้องแก้ไขปรับปรุงให้ดียิ่งขึ้น

กรอบมาตรฐานวิชาชีพใหม่ขององค์การระหว่าง ประเทศแห่งสถาบันตรวจสอบสูงสุด (IFPP: INTOSAI Framework of Professional Pronouncement) ที่จะประกาศใช้ในราวปี ค.ศ. 2019 นี้จะประกอบไปด้วย มาตรฐานวิชาชีพและแนวปฏิบัติของผู้ตรวจสอบภาครัฐที่มี ความเข้มข้นและทันสมัยมากยิ่งขึ้นกว่าแต่ก่อนค่อนข้างมาก กรอบมาตรฐานวิชาชีพใหม่นี้จะประกอบไปด้วย

1. หลักการพื้นฐานของ INTOSAI: INTOSAI Principles (INTOSAI-P) ซึ่งสำคัญที่สุดเปรียบเสมือน เป็นเสาหลักของมาตรฐานวิชาชีพตรวจสอบภาครัฐที่ ประเทศสมาชิก INTOSAI ควรยึดถือและนำไปใช้ และมี สถานะทางกฎหมายเป็นกฎเกณฑ์ทางมาตรฐานสูงสุดของ INTOSAI จึงจัดมาตรฐานพื้นฐานนี้เป็นมาตรฐานระดับ 1 (Level 1)

2. มาตรฐานระหว่างประเทศของสถาบันตรวจสอบ สูงสุด (International Standards of Supreme Audit Institutions หรือที่เรียกกันว่า “มาตรฐาน ISSAI”) ซึ่งเป็นรายละเอียดของมาตรฐานตรวจสอบภาครัฐด้านต่างๆ แบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ การตรวจสอบการเงิน (Financial Audit: FA) การตรวจสอบการปฏิบัติตาม กฎหมาย กฎระเบียบและเกณฑ์ความถูกต้องเหมาะสม

<sup>2</sup> INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP) are the formal and authoritative announcements or declarations of INTOSAI Community. They consist of INTOSAI Principles (INTOSAI-P), International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI), Competency Pronouncements (COMP), and INTOSAI Guidance (GUID). The said IFPP will replace the existing ISSAI framework by 2019, once the work of updating and migrating the current pronouncements is completed. See [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/services/faq-ifpp/](http://www.issai.org/en_us/site-issai/services/faq-ifpp/) retrieved date 19/08/2018.

ในการใช้หรือบริหารเงินแผ่นดิน (Compliance Audit: CA) และการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit: PA) รวมเรียกกลุ่มมาตรฐาน 3 ประเภทนี้ว่า “มาตรฐาน ISSAI” ซึ่งมาตรฐาน ISSAI ใหม่ที่จัดไว้เป็นมาตรฐานระดับที่ 2 (Level 2)

3. คำประกาศมาตรฐานในเรื่องความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภาครัฐ (Competency Pronouncement) ที่เน้นให้ผู้ตรวจสอบต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ ความสามารถในด้านการตรวจสอบภาครัฐอย่างแท้จริงโดยมีเกณฑ์มาตรฐานของผู้ตรวจสอบภาครัฐที่เป็นสากลเป็นตัวชี้วัด ดังนั้น ผู้ที่จะเป็นผู้ตรวจสอบภาครัฐในอนาคตจึงต้องมีความรู้ความสามารถสูงและมีการพัฒนาตนเองอย่างสม่ำเสมอตามเกณฑ์มาตรฐานนี้ อันจะทำให้การตรวจสอบภาครัฐมีความเข้มข้น เป็นมืออาชีพ เพราะผู้ตรวจสอบเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถในด้านการตรวจสอบภาครัฐโดยตรง INTOSAI จึงจัดทำคำประกาศในเรื่องความรู้ความสามารถของผู้ตรวจสอบภาครัฐไว้เป็นการเฉพาะ คำประกาศนี้จึงเปรียบเสมือนมาตรฐานวิชาชีพของผู้ตรวจสอบภาครัฐที่มีได้ทำหน้าที่แต่เพียงเป็นผู้สอบบัญชีของหน่วยรับตรวจแต่เพียงอย่างเดียว แต่ยังคงตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) และตรวจการปฏิบัติตามกฎหมาย กฎระเบียบ และความถูกต้องเหมาะสมในการใช้หรือบริหารเงินแผ่นดิน (Compliance Audit) อีกด้วย INTOSAI จึงจัดมาตรฐานกลุ่มนี้ไว้เป็นมาตรฐานระดับที่ 3 (Level 3)

4. แนวทางแนะนำของ INTOSAI (INTOSAI Guidance: GUID) มีลักษณะเป็นมาตรฐานของแนวทางปฏิบัติของ INTOSAI ที่กำหนดแนวทางในการดำเนินงานตรวจสอบภาครัฐไว้ในแนวทางเดียวกันเพื่อให้สถาบันตรวจสอบสูงสุด (SAI) และสมาชิกของ SAI ในแต่ละประเทศ นั่นก็คือผู้บริหารและผู้ตรวจสอบการเงินภาครัฐของสถาบันตรวจสอบสูงสุด (Supreme Audit Institution: SAI) ในแต่ละประเทศจะได้มีแนวปฏิบัติในการตรวจสอบตามกรอบมาตรฐานเดียวกัน เพื่อให้การใช้หรือการบริหารเงิน

ภาครัฐเป็นไปอย่างถูกต้อง สอดคล้องกับกฎหมาย กฎระเบียบ มีประสิทธิภาพ ประสิทธิผล คุ่มค่า และมีมาตรฐานสากลเป็นที่ยอมรับและน่าเชื่อถือ แนวทางแนะนำ (GUID) ของ INTOSAI จึงเป็นมาตรฐานวิธีปฏิบัติที่ SAI ของแต่ละประเทศจะนำไปใช้ในการตรวจสอบของตน มาตรฐานแนะนำวิธีปฏิบัติในการดำเนินงานตรวจสอบภาครัฐนี้ INTOSAI จัดไว้เป็นมาตรฐานระดับที่ 4 เนื่องจากต้องการให้ประเทศสมาชิกของ INTOSAI ทุกประเทศมีวิธีปฏิบัติในการตรวจสอบภาครัฐที่ได้มาตรฐานสากลได้จริง หากประเทศนั้นๆ นำมาตรฐานแนะนำนี้ไปใช้

ในระหว่างที่การปรับปรุงแก้ไขกรอบมาตรฐานการวิชาชีพของการตรวจสอบภาครัฐของ INTOSAI ตามที่กล่าวมานี้ยังไม่เสร็จสิ้น INTOSAI ยังคงส่งเสริมให้ประเทศสมาชิกรับเอามาตรฐาน ISSAI ที่มีอยู่ในปัจจุบันไปใช้ก่อนโดยไม่จำเป็นต้องรอให้มีการแก้ไขกรอบมาตรฐานวิชาชีพของการตรวจสอบภาครัฐเสร็จสิ้น เนื่องจากจะเป็นผลดีกับประเทศที่ยอมรับมาตรฐานดังกล่าวเอง ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น โดยเหตุนี้ ประเทศพัฒนาแล้วส่วนใหญ่จึงได้มีการนำมาตรฐานระหว่างประเทศของ INTOSAI มาใช้แล้ว ส่วนประเทศที่ยังไม่นำมาตรฐาน ISSAI มาประกาศใช้อย่างเป็นทางการ เช่น ประเทศไทย ได้เริ่มตระหนักถึงความจำเป็นในการมีมาตรฐานตรวจสอบที่ได้มาตรฐาน จึงเริ่มมีการศึกษาและดำเนินการนำมาตรฐานระหว่างประเทศของสถาบันตรวจสอบสูงสุด (ISSAI) มาใช้ในประเทศของตนบ้างแล้ว

## 1. การนำมาตรฐานสากลของ INTOSAI มาใช้ในประเทศไทย

การนำมาตรฐาน ISSAI ซึ่งเป็นมาตรฐานสากลของ INTOSAI มาใช้ นับว่าเป็นเรื่องที่สำคัญสำหรับประเทศไทย และเป็นเรื่องที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เนื่องจาก มาตรา 27 (2) และมาตรา 29 ของพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (คตง.) กำหนด

หลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินที่เป็นที่ยอมรับของสากล<sup>3</sup>

ดังนั้น ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดินจึงได้มีคำสั่งที่ 7/2561 เรื่อง แต่งตั้งคณะอนุกรรมการศึกษาเพื่อพัฒนาการตรวจเงินแผ่นดินสู่ระดับสากลขึ้น เมื่อวันที่ 24 กรกฎาคม พ.ศ. 2561 โดยกำหนดให้คณะอนุกรรมการดำเนินการศึกษาและจัดทำร่างหลักเกณฑ์มาตรฐานเกี่ยวกับการตรวจเงินแผ่นดินในแต่ละด้านให้สอดคล้องกับหลักการและมาตรฐานการตรวจเงินแผ่นดินซึ่งเป็นที่ยอมรับของสากลให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน โดยหากร่างหลักเกณฑ์มาตรฐานด้านใดดำเนินการเสร็จสิ้นแล้ว ให้เสนอร่างนั้นให้สำนักงานตรวจเงินแผ่นดินทำการสอบทานและจัดทำให้เป็นรูปแบบทางกฎหมายแล้วเสนอให้คณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน (คตง.) พิจารณา ก่อนการรับฟังความคิดเห็นของหน่วยรับตรวจและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องต่อไป

เนื่องจากงานยกร่างเป็นงานที่ต้องการความถูกต้องสอดคล้องกับมาตรฐานสากลและจำเป็นต้องใช้เวลามากกว่า 60 วัน คณะอนุกรรมการฯ จึงได้ยกร่างเสร็จสิ้นไปเพียงมาตรฐานเดียว คือ มาตรฐานการปฏิบัติตามกฎหมาย กฎ และเกณฑ์ที่กำหนด (Compliance Audit: CA) และกำลังอยู่ในระหว่างการยกร่างมาตรฐานตรวจสอบการเงิน (Financial Audit: FA) อยู่ในขณะที่ผู้เขียนกำลังเขียนบทความนี้ โดยคาดว่าจะแล้วเสร็จในเร็ววันนี้ หลังจากนั้นจึงจะยกร่างมาตรฐานตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit: PA) ต่อไป

ในส่วนของการยกร่างหลักเกณฑ์มาตรฐานการตรวจสอบการเงินนั้น คณะอนุกรรมการฯ ได้ทำการยกร่าง

หลักเกณฑ์มาตรฐานตามแนวทางของกรอบมาตรฐาน ISSAI Framework (Level 1 – Level 4) ที่ใช้กันอยู่ในปัจจุบันเป็นแนวทางในการยกร่าง กล่าวคือ ในส่วนของกรอบมาตรฐาน ISSAI Level 1<sup>4</sup> นั้นคือ หลักการพื้นฐานของ INTOSAI ตามที่ปรากฏอยู่ในปฏิญญาลิม่า (Lima Declaration) ค.ศ. 1997 โดยสถาบันตรวจสอบสูงสุด (Supreme Audit Institution: SAI) ของแต่ละประเทศที่เป็นสมาชิกของ INTOSAI จะต้องทำให้สถาบันตรวจสอบสูงสุดของตนมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการดำเนินงานตรวจสอบภาครัฐของตน โดยปฏิญญาลิม่านี้ได้กำหนดแนวทางแนะนำให้รัฐสมาชิกของ INTOSAI นำเอากฎเกณฑ์ของการตรวจสอบภาครัฐตามกรอบมาตรฐาน ISSAI มาใช้กำหนดเป็นมาตรฐานการตรวจสอบภาครัฐ

ส่วน ISSAI Level 2<sup>5</sup> นั้นจะเป็นเงื่อนไขบังคับก่อนเพื่อการดำเนินงานตรวจสอบที่เหมาะสมและมีมาตรฐานวิชาชีพของ SAI ได้แก่ การยึดหลักความเป็นอิสระ (Independence Principle) หลักความโปร่งใสและความรับผิดชอบ (Transparency and Accountability Principle) หลักจริยธรรม (Ethics) และหลักการควบคุมคุณภาพ (Quality Control) รวมทั้งการยึดหลักการดำเนินงานตรวจสอบไปตามอำนาจหน้าที่และวิธีปฏิบัติของ SAI อันรวมถึงการทำงานประจำวันตามปกติของผู้ตรวจสอบภาครัฐที่เป็นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบของ SAI ด้วย (ISSAI 10–99)

สำหรับ ISSAI Level 3 ซึ่งเป็นหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบภาครัฐ (Fundamental Auditing Principles) นั้น จะมุ่งเน้นให้การตรวจสอบภาครัฐของ

<sup>3</sup> Article 27 (2) State Audit Act 2018 disposes that the Audit Council Commission has the power to regulate the Government Audit Standard. In addition, Article 29 of the same Act provides that such standard must conform to the international standard generally accepted as a whole. That’s why the subcommittee decided to adopt ISSAI standard as the guideline for the draft work of financial audit, compliance audit and performance audit of the Office of the Auditor General (OAG).

<sup>4</sup> Level 1 Founding Principles (ISSAI 1–2)

<sup>5</sup> Level 2 Prerequisites for the Functioning of Supreme Audit Institutions (ISSAI 10–99)

ประเทศสมาชิกมีความสอดคล้องกับกรอบมาตรฐาน ISSAI ดังนั้น ประเทศสมาชิกของ INTOSAI จึงควรที่จะดำเนินการตรวจสอบทั้ง 3 ด้าน คือ ตรวจสอบการเงิน (Financial Audit) ตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและกฎระเบียบ Compliance Audit: CA) และตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit) ไปตามมาตรฐานพื้นฐานของการตรวจสอบภาครัฐ (ISSAI 100) โดยนำเอามาตรฐาน ISSAI เฉพาะในแต่ละด้านมาปรับใช้ด้วย ทั้งในด้านการตรวจสอบการเงินตาม ISSAI 200 การตรวจสอบการดำเนินงานตาม ISSAI 300 และการตรวจสอบด้านการปฏิบัติตามกฎหมาย กฎระเบียบและความถูกต้องเหมาะสมตาม ISSAI 400 มาใช้ด้วย

ในประการสุดท้าย ISSAI Level 4 แนวทางการตรวจสอบภาครัฐ (Auditing Guidelines: ISSAI 1000–4999) เป็นการนำมาตรฐานพื้นฐานมาทำให้เป็นมาตรฐานเฉพาะในการตรวจแต่ละด้าน โดยมีรายละเอียดที่มากขึ้นเพื่อใช้เป็นแนวทางปฏิบัติให้ผู้ตรวจสอบภาครัฐนำไปปฏิบัติงานได้จริง ตามกรอบมาตรฐานเฉพาะของแต่ละด้าน (ISSAI 1000–4999) รวมทั้งมีการนำเอาแนวปฏิบัติที่ดี ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันในระดับระหว่างประเทศเข้ามารวมอยู่ในมาตรฐานเฉพาะด้านดังกล่าวนี้ด้วย เช่น มาตรฐานการตรวจสอบการเงิน (Financial Audit: FA) ตามมาตรฐาน ISSAI 1000–2999 หรือมาตรฐานการตรวจสอบการดำเนินงาน (Performance Audit: PA) ตามมาตรฐาน ISSAI 3000 และมาตรฐานการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย กฎระเบียบ และความถูกต้องเหมาะสมของการใช้หรือบริหารเงินแผ่นดิน (Compliance Audit: CA) ตามมาตรฐาน ISSAI 4000 โดยมาตรฐานเหล่านี้แม้จะเป็นเพียงแนวทางแนะนำเพื่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ มิได้เป็นกฎที่จะต้องปฏิบัติตามก็ตาม แต่สถาบันตรวจสอบสูงสุดของหลายประเทศก็นำเอา ISSAI 1000–4999 นี้มากำหนดเป็นหลักเกณฑ์มาตรฐานการตรวจสอบภาครัฐด้วย จึงทำให้เกิดปัญหาว่ามาตรฐาน ISSAI เหล่านี้เมื่อนำมากำหนดเป็นหลักเกณฑ์มาตรฐานการตรวจสอบภาครัฐแล้วจะมีสถานะ

ทางกฎหมายเป็นกฎที่มีสภาพบังคับจะต้องปฏิบัติ หรือเป็นเพียงมาตรฐานแนะนำวิธีการดำเนินงานตรวจสอบกันแน่

ในทางกฎหมาย ตัวหลักเกณฑ์มาตรฐานนั้นจะมีค่าบังคับในทางกฎหมาย (Legal Value) เป็นกฎหรือไม่นั้น จำเป็นต้องพิจารณาจากผลบังคับผูกพันในทางกฎหมายว่า หากไม่ทำตามมาตรฐานแล้วจะเกิดผลทางกฎหมายตามมาหรือไม่ ถ้าไม่มีผลทางกฎหมายอะไรเกิดขึ้น หลักเกณฑ์ในมาตรฐานข้อนั้นก็มิใช่กฎหมายที่จะบังคับกันได้ เช่น ถ้ามาตรฐานกำหนดว่า ผู้ตรวจสอบควรมีและหมั่นฝึกฝนทักษะที่จำเป็นสำหรับการตรวจสอบ แต่ในทางปฏิบัติหากปรากฏว่ามีผู้ตรวจสอบบางรายไม่มีความรู้ความสามารถที่เพียงพอต่องานตรวจสอบ หรือไม่ยอมฝึกฝนพัฒนาความรู้ความสามารถของตนเองเช่นนี้ จะเอาผิดวินัยกับผู้ตรวจสอบตามมาตรา 107 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2561 มิได้ เพราะเมื่อใช้คำว่า “ควรจะ (Should)” ย่อมมีผลเป็นเพียงคำแนะนำเท่านั้น มิได้มีผลเป็นข้อผูกพันที่มีสภาพบังคับแต่ประการใด

โดยเหตุนี้ ในการยกร่างมาตรฐานการตรวจสอบ ผู้ร่างจึงควรคำนึงถึงความพร้อมในความเป็นจริงว่าจะสามารถกำหนดหลักเกณฑ์มาตรฐานในลักษณะบังคับเป็นกฎได้ทุกข้อหรือไม่ และสมควรที่จะใช้คำว่า “ควรจะ (should)” หรือใช้คำว่า “จะต้อง (Shall)” ทั้งนี้ แม้ว่า ISSAI Level 4 จะกำหนดให้ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติตามกรอบมาตรฐาน ISSAI Level 4 ไปหมดแล้วก็ตาม แต่ประเทศสมาชิกของ INTOSAI ที่ยังไม่พร้อมจะนำเอามาตรฐาน ISSAI Level 4 มาใช้ก็อาจนำเอามาตรฐาน ISSAI Level ที่ต่ำกว่า Level 4 มาใช้ได้ซึ่งยังคงเปิดช่องให้ตรวจสอบสามารถใช้ดุลพินิจที่จะทำตามมาตรฐาน ISSAI ในระดับที่ต่ำกว่าหรือไม่ก็ได้ เพราะในตัวมาตรฐาน ISSAI เหล่านี้ใช้คำว่า “ควรจะ” มิได้ใช้คำว่า “จะต้อง” แต่อย่างไร เช่นใน ISSAI 200 ข้อ 40 กำหนดว่า “ผู้ตรวจสอบควรที่จะปฏิบัติตามให้สอดคล้องกับข้อกำหนดจริยธรรมที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงความเป็นอิสระในการตรวจสอบการแสดงผลข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจด้วย” ดังนี้ ย่อมหมายความว่าผู้ตรวจสอบ



ควรที่จะปฏิบัติตนให้สอดคล้องกับมาตรฐานจริยธรรมตามกรอบมาตรฐาน ISSAI 30 ที่เป็นประมวลความประพฤติ (Code of Conduct) ในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบ แต่ไม่ถึงกับเป็นสภาพบังคับให้ต้องปฏิบัติแต่อย่างใด อันเป็นการแตกต่างไปจากการร่ำเอา ISSAI Level 4 มาใช้ ซึ่งได้เปลี่ยนถ้อยคำจากคำว่า “ควรจะ” เป็น “จะต้อง” ปฏิบัติไปหมดในทุกข้อของมาตรฐาน ISSAI Level 4 ไปแล้ว จึงอาจกล่าวได้ว่า ISSAI 1 Level 4 นั้นมีความเข้มงวดมากกว่า Level 1, Level 2 และ Level 3

## 2. หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบการเงิน

ดังได้กล่าวมาแล้วว่า ในปัจจุบัน INTOSAI กำลังแก้ไขปรับปรุงมาตรฐานการตรวจสอบภาครัฐที่เคยมีมาแต่เดิมไปสู่การประกาศใช้กรอบมาตรฐานวิชาชีพที่แก้ไขใหม่ขององค์การระหว่างประเทศแห่งสถาบันการตรวจสอบสูงสุด (The Revised INTOSAI Framework of Professional)<sup>6</sup> อันจะเป็นกรอบมาตรฐานใหม่ใช้แทนของเดิมที่มีการใช้กันมานั้น แต่ก็มิได้หมายความว่า การแก้ไขปรับปรุงใหม่นี้ จะยกเลิกมาตรฐานเก่าทั้งหมด ตรงกันข้ามกลับเป็นการเพิ่มเติมเสริมแต่งให้มีความเป็นระบบและสมบูรณ์แบบมากยิ่งขึ้น

ดังนั้น ในแง่ของหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบการเงินจึงยังคงเป็นไปตาม ISSAI 100 ซึ่งเป็น Level 3 ที่กำหนดหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบภาครัฐ (Fundamental of Public Sector Auditing) เอาไว้ให้ผู้บริหารของสถาบันตรวจสอบสูงสุดและสมาชิกของสถาบันนำไปปฏิบัติหากมีการอ้างว่าได้ทำการตามมาตรฐาน ISSAI โดยมาตรฐานของการตรวจสอบภาครัฐที่เป็นหลักการ

พื้นฐานนี้จะใช้กับการตรวจสอบหน่วยงานของรัฐทั้งหมดไม่ว่าหน่วยงานของรัฐนั้นจะมีรูปแบบใด เป็นราชการ กึ่งราชการ หรือเป็นเอกชน เช่น บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ที่มีรัฐเป็นผู้ถือหุ้นเกินกึ่งหนึ่งของจำนวนหุ้นทั้งหมด ก็ยังคงต้องถูกตรวจสอบตามมาตรฐาน ISSAI 100 นี้

ส่วน ISSAI 200 นั้น มีลักษณะเป็นการนำเอามาตรฐาน ISSAI 100 มาพัฒนาในรายละเอียดเป็นการเฉพาะของการตรวจสอบการเงินมากยิ่งขึ้น แต่ก็ยังไม่เข้มข้นเท่ากับมาตรฐาน ISSAI 1000–2999 ที่มีลักษณะเป็นแนวปฏิบัติทั่วไปในการตรวจสอบการเงิน ซึ่งมีรายละเอียดที่เข้มข้นมากยิ่งขึ้นไปอีกนับพันกว่าหน้า แต่ในส่วนที่เกี่ยวกับการตรวจสอบการเงินภาครัฐนั้นจะเป็น ISSAI 1000–1810 เรียกว่า “บันทึกวิธีปฏิบัติ” (Practice Note: PN) ของการตรวจสอบการเงินภาครัฐ ซึ่งมีหลักเกณฑ์มาตรฐานแนะนำวิธีปฏิบัติในการตรวจสอบการเงินภาครัฐโดยตรง

โดยเหตุนี้ ในการยกร่างหลักเกณฑ์มาตรฐานตรวจสอบการเงินของไทยจึงเป็นไปได้ที่จะนำเอามาตรฐานรายละเอียดเหล่านั้นทั้งหมดทุกข้อมาเขียนเป็นมาตรฐานตรวจสอบการเงิน ผู้ร่างจึงจำเป็นต้องคัดเลือกเอาแต่มาตรฐานที่สำคัญจริงๆ มากำหนดเป็นมาตรฐานตรวจเงินแผ่นดินด้านการเงิน โดยเริ่มจากการยกร่างหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบการเงินที่ยึดโยงอยู่กับ ISSAI 100 ที่เป็นมาตรฐานหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบภาครัฐ มาปรับให้สอดคล้องกับหลักการทั่วไปของ ISSAI 200 และ ISSAI 1000–1810 ซึ่งเป็นมาตรฐานในระดับของการเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบการเงินโดยตรงที่จำเป็นต้องนำมาพิจารณาประกอบการยกร่างมาตรฐาน<sup>7</sup>

<sup>6</sup> INTOSAI Framework of Professional (IFPP) is the complete and updated collection of professional standards and best practice guidelines for public sector auditors, officially authorized and endorsed by the INTOSAI. It was approved in 2016 and will be implemented until 2019. See [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai\\_ifpp/](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai_ifpp/) retrieved date 20/08/2018.

<sup>7</sup> IDI, *Financial Audit ISSAI Implementation Handbook, Exposure Draft-Version 0*, Date of exposure: 21 Feb. 2018, p. 11.

ในส่วนของหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบภาครัฐตามที่ปรากฏอยู่ใน ISSAI 100 นั้น มีหลักการพื้นฐานสำคัญอยู่ 8 หลักการ<sup>8</sup> ที่จำเป็นจะต้องนำมาใช้ปฏิบัติสำหรับการตรวจสอบในแต่ละด้านดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ได้แก่

1. หลักจริยธรรมและหลักความเป็นอิสระ (Ethics and Independence) หมายถึง ผู้ตรวจสอบจะต้องปฏิบัติหน้าที่ให้สอดคล้องกับหลักจริยธรรมและหลักความเป็นอิสระในการตรวจเงินแผ่นดิน<sup>9</sup>
2. หลักการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ หลักการใช้ดุลพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพและหลักการใช้ความระมัดระวังตามควรในวิสัยของผู้ตรวจสอบ (Professional Judgement, Due Care and Skepticism) ซึ่งผู้ตรวจสอบจะต้องใช้หลักการต่างๆ ที่กล่าวมานี้ในการตรวจสอบการเงินตามกรอบมาตรฐาน ISSAI<sup>10</sup>
3. หลักการควบคุมคุณภาพ (Quality Control) นับเป็นหลักการสำคัญอีกประการหนึ่งที่ผู้ตรวจสอบต้องปฏิบัติหน้าที่ให้สอดคล้องกับมาตรฐานวิชาชีพในการควบคุมคุณภาพของการตรวจสอบ<sup>11</sup>
4. หลักการบริหารจัดการที่ดีและการมีทักษะของทีมตรวจสอบ (Audit Team Management and Skills) เป็นหลักการสำคัญของผู้ตรวจสอบภาครัฐทุกคนที่จะต้องมียุทธศาสตร์การทำงานที่ดี มีความรู้และมีทักษะในการตรวจสอบภาครัฐเป็น

อย่างดี รวมทั้งต้องหมั่นแสวงหาความรู้และทักษะเพิ่มเติมอยู่อย่างสม่ำเสมอ<sup>12</sup>

5. หลักการบริหารความเสี่ยง (Audit Risk Management) เป็นหลักการที่ผู้ตรวจสอบจะต้องบริหารความเสี่ยงที่อาจส่งผลกระทบต่อการจัดทำรายงานการตรวจสอบของตนจนอาจเกิดความผิดพลาดหรือไม่เหมาะสม ดังนั้น ผู้ตรวจสอบจึงควรมีวิธีการบริหารความเสี่ยงในการตรวจสอบที่ดีเพื่อมิให้รายงานของผู้ตรวจสอบเกิดข้อผิดพลาดหรือเกิดน้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ตามหลักการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ<sup>13</sup>
6. หลักความมีสาระสำคัญ (Materiality) เป็นหลักการสำคัญที่ผู้ตรวจสอบภาครัฐควรจะต้องพิจารณาถึงความมีสาระสำคัญทั้งในเชิงปริมาณและในเชิงคุณภาพของการแสดงข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจว่ามีระดับมากน้อยเพียงใดและมีนัยสำคัญที่อาจส่งผลกระทบต่อราชการหรือไม่ รวมทั้งมีเหตุผลเพียงพอที่จะรับฟังได้หรือไม่<sup>14</sup>
7. หลักการดำเนินงานด้านเอกสาร (Documentation) เป็นหลักการสำคัญที่ผู้ตรวจสอบควรจะต้องเตรียมการจัดเก็บเอกสารแสดงรายละเอียดไว้อย่างเพียงพอในการปฏิบัติงานของตนและเก็บรวบรวมพยานหลักฐานที่จะนำมาใช้เป็นข้อสนับสนุนการทำความเข้าใจของตนในรายงานการตรวจสอบ<sup>15</sup>

<sup>8</sup> *Ibid*, p. 10.

<sup>9</sup> ISSAI 130, ISSAI 200:13, International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA Code), Ethic Code of the Audit Council of Thailand, Ethic Code of the Federation of Accounting Professions of Thailand.

<sup>10</sup> ISSAI 200, ISSAI 1200

<sup>11</sup> ISSAI 140, ISSAI 200, ISSAI 1200, ISSAI 1220

<sup>12</sup> ISSAI 200, ISSAI 1200, ISSAI 1220

<sup>13</sup> ISSAI 200, ISSAI 1000, ISSAI 1315

<sup>14</sup> ISSAI 200, ISSAI 1320

<sup>15</sup> ISSAI 200, ISSAI 1230, all ISSAI.



8. หลักการสื่อสารกับหน่วยรับตรวจ (Communication) เป็นหลักการที่ผู้ตรวจสอบควรสื่อสารกับตลอดทุกขั้นตอนของการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงและข้อมูลทางการเงิน รวมทั้งหลักฐานอย่างเพียงพอต่อการจัดทำรายงานการตรวจสอบของตนและควรที่จะต้องแลกเปลี่ยนความเห็นหรือให้คำแนะนำตามสมควรแก่หน่วยรับตรวจ เพื่อให้หน่วยรับตรวจดำเนินการแก้ไขข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นหรือทำการป้องกันหรือลดความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นกับราชการ<sup>16</sup>

การนำหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบภาครัฐตามที่มีอยู่ใน ISSAI 100 มาใช้กับการตรวจสอบการเงินนั้น จำเป็นจะต้องกระทำตลอดทุกขั้นตอนของการตรวจสอบการเงินเพื่อให้ผลการตรวจสอบไม่คลาดเคลื่อนและมีประสิทธิภาพตามมาตรฐาน ISSAI ได้อย่างแท้จริง ดังนั้นความเข้าใจที่ว่า ISSAI 100 เป็นมาตรฐานทั่วไปของการตรวจสอบภาครัฐแต่เพียงอย่างเดียวไม่เกี่ยวกับหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบการเงินนั้น จึงน่าจะไม่ต้องกังวล ทั้งนี้ แม้ ISSAI 200 จะมีชื่อทางการว่า “หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบการเงิน” (Fundamental Principles of Financial Auditing) ก็ตาม แต่หากพิจารณา ISSAI 200 ข้อ 40 ถึงข้อ 188 แล้ว จะเห็นได้ว่า ISSAI 200 ได้นำเอาหลักการทั้ง 8 ประการของ ISSAI 100 มาขยายความลงไปรายละเอียดมากยิ่งขึ้น โดยแบ่งหัวข้อหลักการพื้นฐานของการตรวจสอบการเงินเป็น 3 ส่วน คือ

1) หลักการพื้นฐานที่จะต้องมามีอยู่ก่อนการตรวจสอบการเงิน นั่นก็คือ หลักการด้านจรรยาบรรณและความเป็นอิสระของการตรวจสอบการเงิน หลักการควบคุมคุณภาพ หลักการบริหารจัดการที่ดีและการมีทักษะของทีมตรวจสอบ

2) หลักการพื้นฐานเกี่ยวกับข้อความคิดของการตรวจสอบ ซึ่งเป็นเรื่องและผู้ตรวจสอบต้องมีความรู้และความเข้าใจในการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบการเงิน เช่น จะต้องรู้วิธีบริหาร

ความเสี่ยงมิให้เกิดข้อผิดพลาดในการทำข้อสรุปและ ความเห็นของผู้ตรวจสอบในรายงานการตรวจสอบของตน รวมทั้งต้องมีหลักการสังเกตและสงสัยของผู้ประกอบวิชาชีพ หลักการใช้ดุลพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพและหลักการ ใช้ความระมัดระวังตามควรในวิสัยของผู้ตรวจสอบ รู้ถึงวิธีการในการพิจารณาความมีสาระสำคัญของเรื่องที่ตรวจสอบ และการแสดงข้อมูลทางการเงินว่าควรจะเป็นเช่นไรจึงจะทำให้ผลการตรวจสอบไม่ผิดพลาดหรือคลาดเคลื่อนไปจากความจริง ตลอดจนต้องมีการสื่อสารกับหน่วยรับตรวจ เพื่อทำความเข้าใจหน่วยรับตรวจและสามารถประเมินผลการตรวจสอบจากหลักฐานที่จัดเก็บมาในระหว่างการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบได้อย่างเพียงพอและมีประสิทธิภาพ

3) หลักการพื้นฐานเกี่ยวกับขั้นตอนต่างๆ ของการตรวจสอบการเงิน ตั้งแต่ขั้นตอนการทำความเข้าใจกับหน่วยรับตรวจในเรื่องของการตรวจสอบการเงิน การวางแผน การทำความเข้าใจหน่วยรับตรวจ การประเมินความเสี่ยง การพิจารณาเกี่ยวกับการฉ้อโกงในรายงานการแสดงผลข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจ การพิจารณาการปฏิบัติตามกฎหมาย กฎระเบียบต่างๆ ที่เกี่ยวกับการตรวจสอบการเงินของหน่วยรับตรวจ การเก็บรวบรวม หลักฐานต่างๆ เพื่อการพิจารณาความผิดพลาดในการแสดงผลข้อมูลทางการเงินของหน่วยรับตรวจ การทำความเข้าใจและการทำรายงานการตรวจสอบ รวมตลอดถึงข้อพิจารณาในการตรวจสอบรายงานการเงินรวมของรัฐบาล เพื่อให้การตรวจสอบการเงินได้มาตรฐานและมีประสิทธิภาพเป็นที่น่าเชื่อถือ

ยิ่งไปกว่านั้น ผู้ตรวจสอบการเงินควรนำเอาคู่มือปฏิบัติงานตรวจสอบ (Practice Note: PN) ตามที่ปรากฏอยู่ใน ISSAI 1000 ถึง ISSAI 2999 มาปรับใช้กับการปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบการเงินของตนด้วย แม้ว่าการยกเว้นหลักเกณฑ์มาตรฐานการตรวจสอบการเงินจะไม่สามารถนำเอารายละเอียดเหล่านี้มากำหนดเป็นเนื้อหา

<sup>16</sup> ISSAI 200, ISSAI 1200, ISSAI 1210, ISSAI 1240, ISSAI 1260, ISSAI 1265.

ของร่างมาตรฐานได้ก็ตาม เนื่องจากมีรายละเอียดนับพันหน้า แต่สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินก็ควรจัดทำคู่มือปฏิบัติงานตรวจสอบการเงินให้มีความทันสมัยสอดคล้องกับ ISSAI 1000 ถึง ISSAI 2999 ด้วย เพื่อให้ผู้ตรวจสอบมีแนวปฏิบัติที่ดีในการตรวจสอบการเงินตามมาตรฐาน ISSAI Level 4

กล่าวโดยสรุป หลักการพื้นฐานของการตรวจสอบการเงินมีความเกี่ยวโยงกันหมด เริ่มตั้งแต่ ISSAI 100, ISSAI 200 ไปจนถึง ISSAI 1000 ถึง 2999 ผู้ตรวจสอบการเงินภาครัฐจึงควรทำความเข้าใจมาตรฐานเหล่านี้ให้ดี เพื่อให้การปฏิบัติงานตรวจสอบของตนได้มาตรฐานและมีประสิทธิภาพอย่างแท้จริง อันจะเป็นประโยชน์ต่อการใช้และบริหารงบประมาณของรัฐไปอย่างถูกต้องเหมาะสม ไม่รั่วไหลหรือเกิดการทุจริตอย่างมากมายอีกต่อไป ผู้ตรวจสอบจึงควรทำหน้าที่เป็นหูเป็นตาแทนประชาชนในการใช้เงินภาษีราษฎรไปในการบริหารราชการแผ่นดินให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุด เป็นประโยชน์ต่อประเทศชาติ ลดปัญหาการทุจริตงบประมาณรัฐ และช่วยยกมาตรฐานการครองชีพของประชาชนให้ดียิ่งขึ้นต่อไป

## REFERENCES

- INTOSAI Development Initiative. (2018). *Financial Audit ISSAI Implementation Handbook*. Exposure Draft-Version 0, Date of exposure: 21 Feb. 2018, pp. 179.
- Public Forum, (2001). *Propriety and Audit in the Public Sector*, April 2001, pp. 56.
- The Institute of Internal Auditors. (2017). *Public Sector Internal Audit Standards, Applying the IIA International Standards to the UK Public Sector*, March 2017, pp. 39.
- The Office of the Auditor General. (2016). *Practice Note on Quality Control in Financial Audit of Public Sector*, 15 March 2016, pp. 26.

