

ความเห็นในการวินิจฉัยคดีส่วนตน
ของ นายอุดมศักดิ์ นิติมนตรี ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยที่ ๕๐/๒๕๕๔

เรื่องพิจารณาที่ ๒๓/๒๕๕๒

วันที่ ๒๘ ธันวาคม พุทธศักราช ๒๕๕๔

ประเด็นวินิจฉัย

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ มาตรา ๔๒ วรรคสอง ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ แห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๘ และมาตรา ๔๓ หรือไม่

ความเห็น

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ และมาตรา ๒๘ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย ส่วนที่ ๑ บททั่วไป โดยมาตรา ๒๖ เป็นบทบัญญัติให้การใช้อำนาจโดยองค์กรของรัฐทุกองค์กร ต้องคำนึงถึงศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิ และเสรีภาพ ตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้ มาตรา ๒๗ เป็นบทบัญญัติที่รับรองสิทธิและเสรีภาพ ที่รัฐธรรมนูญนี้รับรองไว้โดยชัดแจ้ง โดยปริยาย หรือโดยคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ ย่อมได้รับความคุ้มครอง และผูกพันรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล รวมทั้งองค์กรตามรัฐธรรมนูญ และหน่วยงานของรัฐโดยตรง ในการตรากฎหมาย การใช้อำนาจกฎหมาย และการตีความกฎหมายทั้งปวง และมาตรา ๒๘ เป็นบทบัญญัติ ที่ประกันความมั่นคงแห่งสิทธิ การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลจะกระทำมิได้ภายใต้หลักเกณฑ์ ที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้ คือ ต้องอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญกำหนด และต้องกระทำเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพมิได้

มาตรา ๔๓ เป็นบทบัญญัติในหมวด ๓ ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย ส่วนที่ ๖ ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพในการประกอบอาชีพ โดยมาตรา ๔๓ เป็นบทบัญญัติรับรองเสรีภาพของบุคคล ในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพและการแข่งขันโดยเสรีอย่างเป็นธรรม การจำกัดเสรีภาพดังกล่าว จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อประโยชน์ในการรักษาความมั่นคง

ของรัฐหรือเศรษฐกิจของประเทศ การคุ้มครองประชาชนในด้านสาธารณสุข โภค การรักษาความสงบเรียบร้อย หรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การจัดระเบียบ การประกอบอาชีพ การคุ้มครองผู้บริโภค การผังเมือง การรักษาทรัพยากรธรรมชาติหรือสิ่งแวดล้อม สวัสดิภาพของประชาชน หรือเพื่อป้องกันการผูกขาด หรือขจัดความไม่เป็นธรรมในการแข่งขัน

ในส่วนของรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๗ ศาลรัฐธรรมนูญเคยมีคำวินิจฉัยที่ ๘/๒๕๕๓ ลงวันที่ ๙ มิถุนายน พุทธศักราช ๒๕๕๓ วินิจฉัยไว้ว่า รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๗ เป็นบทบัญญัติรับรองถึงหลักประกัน ความมีผลผูกพันโดยตรงของสิทธิและเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ โดยไม่มีข้อความใดรับรองสิทธิและเสรีภาพ ในเรื่องใดเรื่องหนึ่งโดยเฉพาะ เนื่องจากสิทธิและเสรีภาพที่เป็นเรื่องเฉพาะมีบัญญัติอยู่ในมาตราอื่นของรัฐธรรมนูญ จึงมิใช่บทบัญญัติที่ให้สิทธิแก่บุคคลที่จะโต้แย้งหรือกล่าวอ้างว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดขัดหรือแย้ง ต่อรัฐธรรมนูญมาตรานี้ได้

ดังนั้น จึงมีประเด็นวินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ มาตรา ๔๒ วรรคสอง ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๔๓ หรือไม่

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ เป็นกฎหมายที่ออกมาโดยมีวัตถุประสงค์สำคัญ ที่ต้องการจะกำหนดมาตรฐานการบัญชีและการจัดระเบียบการประกอบอาชีพในการทำบัญชีให้มีความทันสมัย สอดคล้องและก้าวทันต่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจการค้าที่เปลี่ยนแปลงไป เพื่อใช้แทนประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๘๕ ลงวันที่ ๒๔ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๑๕ ที่ได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว และมีวัตถุประสงค์ สำคัญที่ต้องการคุ้มครองบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนหรือเป็นผู้ถือหุ้นในกิจการห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท รวมทั้ง บุคคลทั่วไปที่จะได้รับทราบข้อมูลทางการเงินของกิจการนั้นอย่างถูกต้องตรงตามมาตรฐานการบัญชี อันเป็นที่รับรองกันโดยทั่วไปหรือตามมาตรฐานที่กฎหมายกำหนดไว้ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ มาตรา ๘ จึงได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ที่จัดตั้งขึ้น ตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย และกิจการร่วมค้า ตามประมวลรัษฎากรเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี และต้องจัดให้มีการทำบัญชีสำหรับการประกอบธุรกิจของตน โดยมีรายละเอียด หลักเกณฑ์ และวิธีการตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้ และมาตรา ๑๙ ยังกำหนดให้กิจการดังกล่าวแล้วนั้น จะต้องจัดให้มีผู้ทำบัญชีซึ่งเป็นผู้มีคุณสมบัติตามที่อธิบดีกำหนด

ตามมาตรา ๗ (๖) เพื่อจัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้ และมีหน้าที่ควบคุมดูแลผู้ทำบัญชีให้จัดทำบัญชีให้ตรงต่อความเป็นจริงและถูกต้อง โดยผู้ทำบัญชีมีหน้าที่ตามมาตรา ๒๐ ที่จะต้องจัดทำบัญชีเพื่อให้มีการแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี โดยต้องจัดให้มีและจัดเก็บเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีให้ถูกต้องครบถ้วนด้วย ฉะนั้น คุณสมบัติของผู้ทำบัญชีจึงเป็นเรื่องสำคัญที่รัฐจำเป็นต้องกำหนดเพื่อประโยชน์ในอันที่จะคุ้มครองผู้เกี่ยวข้องและเพื่อการดำเนินการตามที่พระราชบัญญัตินี้ได้บัญญัติไว้

ภายหลังเมื่อพระราชบัญญัตินี้มีผลบังคับใช้แล้ว อธิบดีกรมทะเบียนการค้าในขณะนั้น (ปัจจุบันคืออธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้า) อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗ (๖) แห่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ออกประกาศกำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ ลงวันที่ ๓ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๔๓ มีสาระสำคัญ คือ ผู้ทำบัญชีสำหรับกิจการที่มีทุนจดทะเบียนไม่เกินห้าล้านบาท มีสินทรัพย์รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท และมีรายได้รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท จะต้องมีความรู้ไม่ต่ำกว่าอนุปริญญาหรือประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) ทางการบัญชีหรือเทียบเท่า และหากเป็นกิจการที่มีทุนจดทะเบียน สินทรัพย์รวมและรายได้รวมรายการใดรายการหนึ่งมากกว่าที่กล่าวแล้ว ต้องมีความรู้ไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีทางการบัญชีหรือเทียบเท่า และแม้จะมีคุณสมบัติครบเป็นผู้ทำบัญชีแล้วก็ตาม ผู้ทำบัญชียังต้องมีการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาตามที่อธิบดีกำหนดอีกด้วย

การกำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชียังกล่าว อาจเป็นการจำกัดสิทธิและก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้ทำบัญชีที่ไม่มีคุณสมบัติตามประกาศดังกล่าว แต่เพื่อเป็นการผ่อนคลายนผลกระทบดังกล่าว พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ ได้กำหนดระยะเวลาให้ผู้ทำบัญชีที่มีคุณสมบัติไม่ครบตามประกาศดังกล่าวสามารถเข้าศึกษาในสถาบันการศึกษาเพื่อให้มีคุณสมบัติตามที่กำหนดโดยมาตรา ๔๒ วรรคสอง บัญญัติให้ผู้ใดเป็นผู้ทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับไม่น้อยกว่าห้าปี แต่ไม่มีคุณสมบัติของการเป็นผู้ทำบัญชีตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา ๗ (๖) หากประสงค์จะเป็นผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้ต่อไป ให้แจ้งต่ออธิบดีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ทั้งนี้เพื่อที่บุคคลดังกล่าวจะได้สามารถศึกษาต่อเพื่อได้รับอนุปริญญาหรือปริญญาตรีทางการบัญชีตามกำหนดไว้ในคุณสมบัติของผู้ทำบัญชีต่อไป

เห็นว่า พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ มาตรา ๔๒ วรรคสอง เป็นบทบัญญัติที่มีเจตนารมณ์ให้การจัดทำบัญชีของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนและบริษัทจำกัดที่เป็นนิติบุคคลให้เป็นไปตามมาตรฐานการทำบัญชี และจำเป็นต่อการจัดระเบียบการประกอบอาชีพในการทำบัญชีให้มีความทันสมัย สอดคล้องและก้าวทันต่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจการค้าที่เปลี่ยนแปลงไป ถึงแม้จะเป็นบทบัญญัติที่จำกัดเสรีภาพในการประกอบอาชีพการทำบัญชี แต่การจำกัดเสรีภาพดังกล่าว เพื่อประโยชน์ในการคุ้มครองบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนหรือเป็นผู้ถือหุ้นในกิจการห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท รวมทั้งบุคคลทั่วไปที่จะได้รับทราบข้อมูลทางการเงินของกิจการนั้นอย่างถูกต้องตรงตามมาตรฐานการบัญชี และเป็นการจัดระเบียบการประกอบอาชีพในการทำบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ให้เป็นที่ยอมรับของนานาชาติอารยประเทศ ซึ่งรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ วรรคสอง บัญญัติให้กระทำได้เท่าที่จำเป็น ไม่กระทบกระเทือนสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพ และมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป และได้บัญญัติถึงการผ่อนคลายและการเยียวยา ผลการบังคับใช้ของพระราชบัญญัติการบัญชีฉบับนี้ ในส่วนที่เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้ทำบัญชีดังกล่าวไว้อย่างพอเพียงแล้ว และมีใช่เป็นการใช้อำนาจโดยองค์กรของรัฐที่ล่วงละเมิดต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ และสิทธิเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญนี้รับรองไว้แต่อย่างใด

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงเห็นว่าพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ มาตรา ๔๒ วรรคสอง ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๔๓

นายอุดมศักดิ์ นิติมนตรี

ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ