

เรื่อง พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ มาตรา ๔๒ วรรคสอง ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๔๓ หรือไม่

๑. ความเป็นมาและข้อเท็จจริงโดยสรุป

ศาลปกครองกลางส่งคำโต้แย้งของผู้ฟ้องคดีที่ ๑ (สมาคมสำนักงานบัญชีและกฎหมาย) กับพวก รวม ๑๘ คน ขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๑ สรุปได้ว่า ผู้ฟ้องคดีที่ ๑ กับพวก ยื่นฟ้องกรมพัฒนาธุรกิจการค้าโดยอธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ผู้ถูกฟ้องคดีที่ ๑ และกระทรวงพาณิชย์ โดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์ ผู้ถูกฟ้องคดีที่ ๒ ต่อศาลปกครองกลางว่า ผู้ฟ้องคดี เป็นผู้ทำบัญชีให้แก่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๘๕ ลงวันที่ ๒๔ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๑๕ จนกระทั่งในปี พ.ศ. ๒๕๔๓ ได้มีการตราพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ ขึ้นใช้บังคับโดยให้ยกเลิกประกาศของคณะปฏิวัติฉบับดังกล่าว และมีบทเฉพาะกาลตามมาตรา ๔๒ วรรคสอง บัญญัติให้ผู้ทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับไม่น้อยกว่า ห้าปี แต่ไม่มีคุณสมบัติของการเป็นผู้ทำบัญชีตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา ๗ (๖) หากประสงค์จะเป็น ผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้ต่อไป ให้แจ้งต่ออธิบดีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศ กำหนด ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ และเมื่อผู้นั้นเข้ารับการอบรมและสำเร็จ การอบรมตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่อธิบดีประกาศกำหนดแล้ว ให้ผู้นั้นเป็นผู้ทำบัญชีต่อไปได้ เป็นเวลาแปดปีนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ และได้แย้งว่า มาตรา ๔๒ วรรคสอง ขัดหรือแย้งต่อ รัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๔๓

๒. ประเด็นเบื้องต้น

ศาลรัฐธรรมนูญมีคำสั่งรับคำร้องไว้พิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๑๑ วรรคหนึ่ง ประกอบข้อกำหนดศาลรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธีพิจารณาและการทำคำวินิจฉัย พ.ศ. ๒๕๕๐ ข้อ ๑๗ (๑๓)

๓. ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ มาตรา ๔๒ วรรคสอง ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๙ และมาตรา ๔๓ หรือไม่

พิจารณาแล้วเห็นว่า พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ เป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อปรับปรุง กฎหมายว่าด้วยการบัญชีให้ทันสมัย สอดคล้องกับความก้าวหน้าทางการบัญชี การจัดทำบัญชี และ สถานการณ์ทางเศรษฐกิจการค้าที่เปลี่ยนแปลงไป โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัท จำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ ประกอบธุรกิจในประเทศไทย กิจกรรมร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีสามารถจัดทำ บัญชีให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป และให้ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถนำข้อมูลทางบัญชานั้นมา ใช้ในการบริหารธุรกิจ รวมทั้งเป็นพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของรัฐ พระราชบัญญัตินี้มีสาระสำคัญได้แก่ (๑) นิยามความหมาย คำว่า “มาตรฐานการบัญชี” หมายความว่า หลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการ บัญชีที่รับรองทั่วไปหรือมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น และนิยามความหมายของ

ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและผู้ทำบัญชีแยกไว้ชัดเจนในมาตรา ๔ ว่า “ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี” หมายความว่า ผู้มีหน้าที่จัดให้มีการทำบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้ และ “ผู้ทำบัญชี” หมายความว่า ผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ไม่ว่าจะได้กระทำในฐานะเป็นลูกจ้างของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือไม่ก็ตาม (๒) กำหนดคุณสมบัติของผู้ทำบัญชี โดยมาตรา ๗ (๖) วรรคสองและวรรคสาม ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศเรื่องคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชีโดยให้คำนึงถึงมาตรฐานการบัญชีและข้อคิดเห็นของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและสถาบันวิชาชีพบัญชีและประกาศนั้นต้องได้รับความเห็นชอบของรัฐมนตรี ซึ่งตามกฎหมายฉบับก่อน ๆ มิได้แบ่งแยกผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและผู้ทำบัญชี จึงไม่มีการกำหนดคุณสมบัติของผู้ทำบัญชีไว้ (๓) กำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้ทำบัญชี โดยมาตรา ๒๐ ให้ผู้ทำบัญชีต้องจัดทำบัญชีตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี และมาตรา ๑๙ ยังให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีมีหน้าที่ควบคุมดูแลผู้ทำบัญชีให้จัดทำบัญชีให้ตรงต่อความเป็นจริงและถูกต้องตามพระราชบัญญัตินี้ (๔) มีบทกำหนดโทษ สำหรับผู้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามประกาศของอธิบดีที่กำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชีตามมาตรา ๗ (๖) และกรณีผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีฝ่าฝืนไม่จัดให้มีผู้ทำบัญชีซึ่งมีคุณสมบัติตามที่อธิบดีประกาศกำหนดดังกล่าว เพื่อจัดทำบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้

เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ มาตรา ๔๒ วรรคสอง ที่บัญญัติว่า ผู้ใดเป็นผู้ทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับไม่น้อยกว่าห้าปี แต่ไม่มีคุณสมบัติของการเป็นผู้ทำบัญชีตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา ๗ (๖) หากประสงค์จะเป็นผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้ต่อไป ให้แจ้งต่ออธิบดีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ และเมื่อผู้นั้นเข้ารับการอบรมและสำเร็จการอบรมตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่อธิบดีประกาศกำหนดแล้ว ให้ผู้นั้นเป็นผู้ทำบัญชีต่อไปได้เป็นเวลาแปดปีนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับแล้ว เห็นว่า การที่พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ กำหนดให้ผู้ทำบัญชีต้องมีคุณสมบัติตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา ๗ (๖) ก็โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การทำบัญชีเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี การกำหนดคุณสมบัติของผู้ทำบัญชีจะเป็นองค์ประกอบที่สำคัญประการหนึ่งที่ทำให้การทำบัญชีมีคุณภาพเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี แม้ว่าการกำหนดหลักเกณฑ์ให้ผู้ทำบัญชีต้องมีคุณสมบัติตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา ๗ (๖) จะมีผลกระทบต่อผู้ทำบัญชี เพราะหากผู้ใดประกอบอาชีพการทำบัญชีโดยไม่มีคุณสมบัติดังกล่าว ย่อมเป็นความผิดและมีโทษตามที่กฎหมายกำหนด อันเป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่จำกัดเสรีภาพในการประกอบอาชีพอยู่บ้างก็ตาม แต่การกำหนดคุณสมบัติของผู้ทำบัญชีก็เพื่อให้ผู้ทำบัญชีมีความรู้ความสามารถเกี่ยวกับหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไป และเป็นผลให้บุคคลทั่วไปได้รับทราบข้อมูลทางการเงินของกิจการนั้นอย่างถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีอันเป็นวัตถุประสงค์ของกฎหมาย จึงเป็นการจัดระเบียบการประกอบอาชีพและการคุ้มครองผู้บริโภค ซึ่งรัฐธรรมนูญ มาตรา ๔๓ วรรคสอง ยกเว้นให้กระทำได้ ทั้งบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวได้คำนึงถึงการใช้บังคับกฎหมายเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่ถูกจำกัดสิทธิและเสรีภาพในการประกอบอาชีพแล้ว โดยชั่งน้ำหนักระหว่างเสรีภาพในการประกอบอาชีพที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้กับประโยชน์ของรัฐตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย จึงเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพเพียงเท่าที่จำเป็น มิได้กระทบกระเทือนต่อสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพ และมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปตามหลักเกณฑ์ของรัฐธรรมนูญ มาตรา ๒๙ สำหรับพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ มาตรา ๔๒ วรรคสอง เป็นบทบัญญัติให้ความคุ้มครองเสรีภาพในการประกอบอาชีพของผู้ทำบัญชีอยู่ก่อนวันที่กฎหมายใช้บังคับให้สามารถทำบัญชีได้ต่อไปภายในระยะเวลาแปดปี เพื่อมิให้มีความผิดและมีโทษตามกฎหมาย โดยมี

วัตถุประสงค์ให้บุคคลนั้นศึกษาต่อเพื่อให้มีคุณสมบัติตามที่อธิบดีกำหนด จึงเป็นบทบัญญัติที่ให้สิทธิผู้ไม่มีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด สามารถดำเนินการให้เป็นไปตามมาตรา ๗ (๖) แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ บทบัญญัติมาตรา ๔๒ วรรคสอง จึงมิใช่บทบัญญัติจำกัดสิทธิของบุคคล แต่เป็นบทเฉพาะกาลเพื่อให้สิทธิแก่ผู้ไม่มีคุณสมบัติตามมาตรา ๗ (๖) ให้มีโอกาสที่จะประกอบวิชาชีพต่อไปได้อีกแปดปี ซึ่งเป็นการผ่อนคลายเป็นผลจากคำสั่งใช้ของพระราชบัญญัติฉบับนี้ในส่วนที่เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้ทำบัญชีไว้อย่างเพียงพอแล้ว และมีใช่เป็นการใช้อำนาจโดยองค์กรของรัฐที่ล่วงละเมิดต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ และสิทธิและเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญนี้รับรองไว้แต่อย่างใด

๔. ผลคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ

ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ มาตรา ๔๒ วรรคสอง ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๕๐ มาตรา ๒๖ มาตรา ๒๗ มาตรา ๒๘ และมาตรา ๔๓

องค์คณะตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ นายวสันต์ สร้อยพิสุทธิ์ นายจรูญ ภัคดีธนากุล นายจรูญ อินทจาร นายเฉลิมพล เอกอรุ นายซัช ชลวร นายบุญส่ง กุลบุปผา นายนุรักษ์ มาประณีต นายสุพจน์ ไข่มุกด์ และนายอุดมศักดิ์ นิติมนตรี

หมายเหตุ ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ฉบับกฤษฎีกา เล่ม ๑๒๙ ตอนที่ ๗๗ ก วันที่ ๑๕ สิงหาคม ๒๕๕๕

.....

เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวน
นายกมล โสทธิโกคา ผู้เชี่ยวชาญฯ รกท. ผอ.สศ. ๒
นายพิมล ธรรมพิทักษ์พงษ์ ผู้เชี่ยวชาญฯ

ย่อโดย นายกมล โสทธิโกคา
ผู้เชี่ยวชาญฯ รกท. ผอ.สศ. ๒