

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 ผู้ฟ้องคดีเป็นผู้ทำบัญชีให้แก่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๘๕ ลงวันที่ ๒๔ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๑๕ จนกระทั่งในปี พ.ศ. ๒๕๔๓ ได้มีการตราพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ ขึ้นใช้บังคับโดยให้ยกเลิกประกาศของคณะปฏิวัติฉบับดังกล่าว และมีบทเฉพาะกาลตามมาตรา ๔๒ วรรคสอง บัญญัติให้ผู้ทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับไม่น้อยกว่าห้าปี แต่ไม่มีคุณสมบัติของการเป็นผู้ทำบัญชีตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา ๗ (๖) หากประสงค์จะเป็นผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้ต่อไป ให้แจ้งต่ออธิบดีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ และเมื่อผู้นั้นเข้ารับการอบรมและสำเร็จการอบรมตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่อธิบดีประกาศกำหนดแล้ว ให้ผู้นั้นเป็นผู้ทำบัญชีต่อไปได้เป็นเวลาแปดปีนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ และได้แย้งว่า มาตรา ๔๒ วรรคสอง ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ 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 เป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยการบัญชีให้ทันสมัย สอดคล้องกับความก้าวหน้าทางการบัญชี การจัดทำบัญชี และสถานการณ์ทางเศรษฐกิจการค้าที่เปลี่ยนแปลงไป โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย กิจกรรมร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีสามารถจัดทำบัญชีให้ถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป และให้ผู้ที่เกี่ยวข้องสามารถนำข้อมูลทางบัญชีนั้นมาใช้ในการบริหารธุรกิจ รวมทั้งเป็นพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของรัฐ พระราชบัญญัตินี้มีสาระสำคัญได้แก่ (๑) นิยามความหมาย คำว่า “มาตรฐานการบัญชี” หมายความว่า หลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการ

บัญชีที่รับรองทั่วไปหรือมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น และนิยามความหมายของ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและผู้ทำบัญชีแยกไว้ชัดเจนในมาตรา ๔ ว่า “ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี” หมายความว่า ผู้มีหน้าที่จัดทำให้มีการทำบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้ และ “ผู้ทำบัญชี” หมายความว่า ผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ไม่ว่าจะได้กระทำในฐานะเป็นลูกจ้างของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือไม่ก็ตาม (๒) กำหนดคุณสมบัติของผู้ทำบัญชี โดยมาตรา ๗ (๖) วรรคสองและวรรคสาม ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศเรื่อง คุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชีโดยให้คำนึงถึงมาตรฐานการบัญชีและข้อคิดเห็นของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและสถาบันวิชาชีพบัญชีและประกาศนั้นต้องได้รับความเห็นชอบของรัฐมนตรี 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 เป็นบทบัญญัติให้ความคุ้มครองเสรีภาพในการประกอบอาชีพของผู้ทำบัญชีอยู่ก่อนวันที่กฎหมาย

ใช้บังคับให้สามารถทำบัญชีได้ต่อไปภายในระยะเวลาแปดปี เพื่อมิให้มีความผิดและมีโทษตามกฎหมาย โดยมีวัตถุประสงค์ให้บุคคลนั้นศึกษาต่อเพื่อให้มีคุณสมบัติตามที่อธิบดีกำหนด จึงเป็นบทบัญญัติที่ให้สิทธิผู้ไม่มีคุณสมบัติตามที่กฎหมายกำหนด สามารถดำเนินการให้เป็นไปตามมาตรา ๗ (๖) แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ บทบัญญัติมาตรา ๔๒ วรรคสอง จึงมิใช่บทบัญญัติจำกัดสิทธิของบุคคล แต่เป็นบทเฉพาะกาลเพื่อให้สิทธิแก่ผู้ไม่มีคุณสมบัติตามมาตรา ๗ (๖) ให้มีโอกาที่จะประกอบวิชาชีพต่อไปได้อีกแปดปี ซึ่งเป็นการผ่อนคลายเป็นและเยียวยาผลการบังคับใช้ของพระราชบัญญัติฉบับนี้ในส่วนที่เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้ทำบัญชีไว้อย่างเพียงพอแล้ว และมีใช่เป็นการใช้อำนาจโดยองค์กรของรัฐที่ล่วงละเมิดต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ และสิทธิและเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญนี้รับรองไว้แต่อย่างใด

๔. ผลคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ

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

.....

ย่อโดย นายกมล โสทธิโกคา
ผู้เชี่ยวชาญด้านคดีและวิชาการ รักษาการแทน
ผู้อำนวยการสำนักคดี ๒

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