

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง อำนาจในการออกประกาศกำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไข
ของการเป็นผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓^{*}

กรมพัฒนาธุรกิจการค้ามีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ พณ ๐๘๐๓/๘๐๘๙ ลงวันที่ ๒๒ เมษายน ๒๕๖๘ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า มาตรา ๗ (๖) แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ กำหนดให้อธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้ามีอำนาจประกาศ กำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชี โดยจะต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์ด้วย ซึ่งในปัจจุบันมีการออกประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชี พ.ศ. ๒๕๕๗ โดยข้อ ๔ แห่งประกาศดังกล่าว ได้กำหนดให้ผู้ทำบัญชีต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้ (๑) มีภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักร (๒) มีความรู้ ภาษาไทยเพียงพอที่จะทำหน้าที่เป็นผู้ทำบัญชีได้ (๓) มีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามที่จะประกอบ วิชาชีพเป็นผู้ทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี (๔) ไม่เคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เนื่องจากกระทำความผิดตามฐานความผิดหรือกฎหมายที่กำหนดในมาตรา ๓๙ (๓) แห่งพระราชบัญญัติ วิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๕๗ เว้นแต่ต้องคำพิพากษาหรือพ้นโทษมาแล้วไม่น้อยกว่าสามปี และ (๕) มีคุณวุฒิ การศึกษาตามที่กำหนด โดยคุณสมบัติที่กำหนดนี้เป็นไปตามหลักการที่กำหนดในมาตรา ๔๔ และมาตรา ๔๕ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีฯ ประกอบกับข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยสมาชิก พ.ศ. ๒๕๕๖

กรมพัฒนาธุรกิจการค้ามีความประสงค์จะแก้ไขประกาศฉบับดังกล่าวเพื่อเพิ่มคุณสมบัติ ของผู้ทำบัญชี โดยกำหนดว่า “ห้ามบุคคลที่ให้การช่วยเหลือ หรือสนับสนุน หรือร่วมประกอบธุรกิจ กับคนต่างด้าว หรือถือหุ้นแทนคนต่างด้าวในธุรกิจที่อยู่ในบัญชีท้าย อันเป็นการขัดต่อพระราชบัญญัติ การประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๔๒ เว้นแต่ต้องคำพิพากษาหรือพ้นคดีปรับเป็นพินัย ในฐานความผิดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามคุณสมบัติที่กำหนดตามมาตรา ๗ (๖) แห่งพระราชบัญญัติ การบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ มาแล้วไม่น้อยกว่า ๒ ปี เป็นผู้ทำบัญชี หรือให้ถ้อยคำ หรือแจ้งเบาะแส หรือข้อมูลอันเป็นสาระสำคัญจนสามารถใช้เป็นพยานหลักฐานดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดตาม มาตรา ๓๖ แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๔๒” เนื่องจากปรากฏ ข้อเท็จจริงว่ามีผู้ทำบัญชีที่ให้ความช่วยเหลือ สนับสนุน หรือร่วมประกอบธุรกิจกับคนต่างด้าว หรือถือหุ้น แทนคนต่างด้าว เพื่อให้คนต่างด้าวประกอบธุรกิจโดยไม่ต้องขออนุญาต ซึ่งการกระทำดังกล่าวเป็น ความผิดตามมาตรา ๓๖ แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวฯ หากไม่ดำเนินการ บังคับผู้ทำบัญชีอาจส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการไทยที่ประกอบธุรกิจในลักษณะเดียวกัน ที่ยังไม่พร้อมจะแข่งขันในการประกอบธุรกิจกับคนต่างด้าว อธิบดีจึงจะใช้อำนาจตามมาตรา ๗ (๖) แห่งพระราชบัญญัติการบัญชีฯ ออกประกาศแก้ไขเพิ่มเติมคุณสมบัติของผู้ทำบัญชีดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ได้มีความเห็นในข้อกฎหมายต่อการแก้ไขประกาศแตกต่างกันเป็นสองฝ่าย ดังนี้

^{*}ส่งพร้อมหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ นร ๐๙๐๕/๔๓ ลงวันที่ ๗ พฤษภาคม ๒๕๖๘ ซึ่งสำนักงาน คณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

ฝ่ายที่หนึ่ง เห็นว่า อธิบดีสามารถแก้ไขประกาศโดยเพิ่มคุณสมบัติของผู้ทำบัญชี ในกรณีดังกล่าวเป็นความใน (๖) ของข้อ ๔ ได้ เนื่องจากเป็นอำนาจของอธิบดีตามมาตรา ๗ (๖) แห่งพระราชบัญญัติการบัญชีฯ

ฝ่ายที่สอง เห็นว่า การเพิ่มคุณสมบัติของผู้ทำบัญชีดังกล่าวไม่สามารถทำได้ เนื่องจากเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลเกินความจำเป็นตามมาตรา ๒๖ และมาตรา ๔๐ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ประกอบกับการทำบัญชีเป็นการประกอบวิชาชีพบัญชีด้านหนึ่ง ตามที่กำหนดไว้ในบทนิยามคำว่า “วิชาชีพบัญชี” ตามมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีฯ และได้กำหนดบทนิยามคำว่า “ผู้ทำบัญชี” หมายความว่า ผู้ทำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชีไว้ด้วย นอกจากนี้ พระราชบัญญัตินี้ยังได้กำหนดบทบัญญัติที่ควบคุมการประกอบวิชาชีพด้านการทำบัญชีไว้ในมาตรา ๔๔ โดยกำหนดห้ามมิให้ผู้ใดประกอบวิชาชีพเป็นผู้ทำบัญชี เว้นแต่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีหรือขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี ทั้งนี้ คุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของบุคคลที่เป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชีจะเป็นไปตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี ว่าด้วยสมาชิกฯ ส่วนคุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของบุคคลที่จะขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชีจะเป็นไปตามที่กำหนดในมาตรา ๔๕ กล่าวคือ ต้องไม่เคยได้รับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุกในคดีตามประมวลกฎหมายอาญาเกี่ยวกับทรัพย์ ยกเว้นความผิดฐานทำให้เสียทรัพย์และความผิดฐานบุกรุกความผิดตามกฎหมายเกี่ยวกับการจัดทำ หรือรับรอง หรือแสดงความเห็นต่องบการเงินหรือบัญชีอื่นใด อันไม่ถูกต้อง หรือทำรายงานเท็จ ความผิดตามกฎหมายว่าด้วยการกักขังเงินที่เป็นการฉ้อโกงประชาชน กฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ กฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ กฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ กฎหมายว่าด้วยการพนัน กฎหมายเกี่ยวกับยาเสพติด และกฎหมายเกี่ยวกับการฟอกเงิน ซึ่งถือว่าเป็นคดีที่เป็นการประพฤติดิจรยาบรรณอันจะนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพตามมาตรา ๑๓ (๕) แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีฯ ดังนั้น กรณีที่จะแก้ไขเพิ่มเติมคุณสมบัติของผู้ทำบัญชีในประกาศดังกล่าว โดยกำหนดว่าไม่เป็นบุคคลที่ให้ความช่วยเหลือ หรือสนับสนุน หรือร่วมประกอบธุรกิจกับคนต่างด้าว หรือถือหุ้นแทนคนต่างด้าว เพื่อให้คนต่างด้าวประกอบธุรกิจโดยไม่ต้องขออนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว โดยที่คุณสมบัติดังกล่าวไม่ได้เป็นคุณสมบัติหรือลักษณะต้องห้ามของการเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีหรือการขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี จะส่งผลให้ผู้ทำบัญชีที่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีหรือที่ได้ขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีไม่สามารถเป็นผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัติการบัญชีฯ ได้ ซึ่งจะขัดกับพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีฯ ที่กำหนดคุณสมบัติไว้เป็นการเฉพาะ นอกจากนี้ การกำหนดข้อยกเว้นโดยให้ผู้ทำบัญชีสามารถทำบัญชีต่อไปได้เมื่อต้องคำพิพากษาหรือพ้นคดีปรับเป็นพินัยในฐานความผิดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามคุณสมบัติที่กำหนดตามมาตรา ๗ (๖) แห่งพระราชบัญญัติการบัญชีฯ มาแล้วไม่น้อยกว่า ๒ ปี นั้น มีข้อสังเกตว่าผู้ที่ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามประกาศที่ออกตามมาตรา ๗ (๖) จะมีความผิดทางพินัยต้องชำระค่าปรับเป็นพินัยตามมาตรา ๒๗ แห่งพระราชบัญญัติการบัญชีฯ ซึ่งเป็นบทลงโทษแก่ผู้ที่ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขเท่านั้น โดยไม่รวมถึงผู้ที่ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามคุณสมบัติด้วย

ในการนี้ หากกรมพัฒนาธุรกิจการค้าไม่อาจดำเนินการออกประกาศดังกล่าวได้ กรมพัฒนาธุรกิจการค้าขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาแนะนำมาตรการที่จะป้องปรามผู้ทำบัญชีที่จะไม่ให้ความช่วยเหลือ สนับสนุน หรือร่วมประกอบธุรกิจกับคนต่างด้าว หรือถือหุ้นแทนคนต่างด้าว

เพื่อให้คนต่างด้าวประกอบธุรกิจโดยไม่ต้องขออนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว เพื่อเป็นการปกป้องผลประโยชน์ของประเทศ และสร้างความเป็นธรรมในการประกอบธุรกิจ รวมถึงเป็นการสร้างสภาพแวดล้อมทางธุรกิจที่เป็นธรรมสำหรับผู้ประกอบการชาวไทย

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๖) ได้พิจารณาข้อหารือของกรมพัฒนาธุรกิจการค้า โดยมีผู้แทนกระทรวงพาณิชย์ (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า) และผู้แทนสภาวิชาชีพบัญชี เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว เห็นว่า ข้อหารือดังกล่าวมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่า อธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้า จะใช้อำนาจตามมาตรา ๗ (๖) แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ ในการแก้ไขเพิ่มเติมประกาศกรมพัฒนาธุรกิจการค้า เรื่อง กำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชี พ.ศ. ๒๕๕๗ เพื่อเพิ่มคุณสมบัติของผู้ทำบัญชี โดยกำหนดว่า “ห้ามบุคคลที่ให้การช่วยเหลือ หรือสนับสนุน หรือร่วมประกอบธุรกิจกับคนต่างด้าว หรือถือหุ้นแทนคนต่างด้าวในธุรกิจที่อยู่ในบัญชีท้าย อันเป็นการขัดต่อพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๔๒ เป็นผู้ทำบัญชี เว้นแต่ต้องคำพิพากษาหรือฟื้นคดีปรับเป็นพินัยในฐานความผิดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามคุณสมบัติที่กำหนดตามมาตรา ๗ (๖) แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ มาแล้วไม่น้อยกว่า ๒ ปี หรือให้ถ้อยคำ หรือแจ้งเบาะแส หรือข้อมูลอันเป็นสาระสำคัญจนสามารถใช้เป็นพยานหลักฐานดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดตามมาตรา ๓๖ แห่งพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว พ.ศ. ๒๕๔๒” ได้หรือไม่ เห็นว่า ต้องพิจารณากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำกับดูแลผู้ทำบัญชีสองฉบับประกอบกัน กล่าวคือ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๓ ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการกำกับดูแลการจัดทำบัญชีของผู้ทำบัญชีให้เป็นไปอย่างถูกต้อง โดยการกำหนดคุณสมบัติ หน้าที่ และวิธีปฏิบัติของผู้ทำบัญชีให้ต้องดำเนินการตามที่กฎหมายกำหนด โดยมาตรา ๗^๒ (๖) ให้อำนาจอธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้าประกาศกำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชี และมาตรา ๒๐^๓ กำหนดให้ผู้ทำบัญชีต้องจัดทำบัญชี โดยแสดงผลการดำเนินงานหรือฐานะการเงินตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี ในขณะที่พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ มีวัตถุประสงค์ในการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี

^๒มาตรา ๗ อธิบดีมีอำนาจประกาศในราชกิจจานุเบกษากำหนดในเรื่อง ดังต่อไปนี้

(๑) ชนิดของบัญชีที่ต้องจัดทำ

(๒) ข้อความและรายการที่ต้องมีในบัญชี

(๓) ระยะเวลาที่ต้องลงรายการในบัญชี

(๔) เอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี

(๕) กำหนดข้อยกเว้นให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือผู้ทำบัญชีไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี

ในเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือส่วนใดส่วนหนึ่ง

(๖) คุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชีตามพระราชบัญญัตินี้

ในการประกาศข้อกำหนดตามวรรคหนึ่ง ให้อธิบดีคำนึงถึงมาตรฐานการบัญชี และข้อคิดเห็นของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องและสถาบันวิชาชีพบัญชี

ข้อกำหนดตาม (๕) และ (๖) ต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐมนตรีด้วย

ฯลฯ

ฯลฯ

^๓มาตรา ๒๐ ผู้ทำบัญชีต้องจัดทำบัญชีเพื่อให้มีการแสดงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี โดยมีเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีให้ถูกต้องครบถ้วน

โดยการทำบัญชีเป็นวิชาชีพบัญชีตามที่กำหนดในพินัยกรรมคำว่า “วิชาชีพบัญชี” ตามมาตรา ๔^๕ และมาตรา ๖^๕ กำหนดให้มีสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งมีฐานะเป็นนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพบัญชี รวมทั้งมาตรา ๔๔^๖ กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพเป็นผู้ทำบัญชีจะต้องเป็นสมาชิกหรือต้องขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี โดยผู้ทำบัญชีจะต้องมีคุณสมบัติตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๑๓^๗ มาตรา ๑๔^๘ หรือมาตรา ๔๕^๙ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชีฯ

“มาตรา ๔ ในพระราชบัญญัตินี้

“วิชาชีพบัญชี” หมายความว่า วิชาชีพในการการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ฯลฯ

ฯลฯ

“มาตรา ๖ ให้มีสภาวิชาชีพบัญชี มีฐานะเป็นนิติบุคคล โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพบัญชี

“มาตรา ๔๔ ห้ามมิให้ผู้ใดประกอบวิชาชีพเป็นผู้ทำบัญชี เว้นแต่เป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีหรือขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี

หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการขึ้นทะเบียนตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

“มาตรา ๑๓ สมาชิกสามัญต้องเป็นผู้มีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้

(๑) มีอายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์

(๒) มีสัญชาติไทย

(๓) สำเร็จการศึกษาวិชาการบัญชีไม่ต่ำกว่าระดับปริญญาตรี หรือได้รับประกาศนียบัตรหรือวุฒิอื่นเทียบเท่าปริญญาตรีสาขาวิชาการบัญชีที่สภาวิชาชีพบัญชีรับรอง หรือสำเร็จการศึกษาด้านอื่นตามที่สภาวิชาชีพบัญชีกำหนด

(๔) ไม่เป็นผู้ประพฤติดิจรยาบรรณอันนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชีตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

(๕) ไม่เคยต้องโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุกในคดีที่เป็นการประพฤติดิจรยาบรรณอันจะนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

(๖) ไม่เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ หรือเป็นโรคตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

“มาตรา ๑๔ สมาชิกวิสามัญและสมาชิกสมทบต้องเป็นผู้มีสัญชาติไทย และต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

ความในวรรคหนึ่ง มิให้ใช้บังคับกับผู้ซึ่งไม่มีสัญชาติไทยแต่มีสัญชาติของประเทศ ซึ่งยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยประกอบอาชีพสอบบัญชีในประเทศนั้นได้ และประสงค์จะสมัครเข้าเป็นสมาชิกวิสามัญ แต่ผู้นั้นจะต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามมาตรา ๑๓ (๑) (๓) (๔) (๕) และ (๖)

“มาตรา ๔๕ ผู้ทำบัญชีที่จะขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชีต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้าม ดังต่อไปนี้

(๑) มีภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักร

(๒) มีความรู้ภาษาไทยเพียงพอที่จะทำบัญชีเป็นภาษาไทยได้

(๓) ไม่เคยต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เนื่องจากกระทำความผิดตามฐานความผิดหรือกฎหมายที่กำหนดในมาตรา ๓๙ (๓) เว้นแต่ต้องคำพิพากษาหรือพ้นโทษมาแล้วไม่น้อยกว่าสามปี

(๔) มีคุณวุฒิการศึกษาตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

(๕) ไม่มีลักษณะต้องห้ามอื่น ตามที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

เมื่อพิจารณากฎหมายทั้งสองฉบับข้างต้น แม้จะกำหนดคุณสมบัติของผู้ทำบัญชีไว้เช่นเดียวกัน แต่ก็มีวัตถุประสงค์ในการบังคับใช้ที่แตกต่างกัน โดยพระราชบัญญัติการบัญชีเป็นการกำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชีเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับหน้าที่ในการจัดทำบัญชีของผู้ทำบัญชีเท่านั้น สำหรับพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี เป็นการกำหนดคุณสมบัติวุฒิการศึกษา พฤติการณ์ หรือประวัติการกระทำความผิด เพื่อให้สอดคล้องกับการเป็นสมาชิกหรือการขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีที่จะต้องมีความน่าเชื่อถือในการทำหน้าที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ดังนั้น การกำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขตามมาตรา ๗ (๖)^{๑๐} แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี จึงสามารถกำหนดให้แตกต่างจากคุณสมบัติที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี ได้แต่จะต้องเป็นคุณสมบัติและเงื่อนไขเฉพาะของการเป็นผู้ทำบัญชีเพื่อประโยชน์ในการจัดทำบัญชีให้เป็นไปตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้ทำบัญชีตามมาตรา ๒๐^{๑๑} แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี ทั้งนี้ พระราชบัญญัติการบัญชี ได้ให้อำนาจในการกำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชีไว้แล้ว จึงเป็นกรณีที่มีกฎหมายให้อำนาจในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพในการประกอบอาชีพซึ่งไม่ขัดหรือแย้งกับมาตรา ๔๐^{๑๒} ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย แต่โดยที่การกำหนดห้ามผู้ทำบัญชีให้ความช่วยเหลือ สนับสนุน ร่วมประกอบธุรกิจกับคนต่างด้าวหรือถือหุ้นแทนคนต่างด้าวในธุรกิจที่อยู่ในบัญชีท้ายอันเป็นการขัดต่อพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว มิใช่การกำหนดคุณสมบัติของผู้ทำบัญชี แต่เป็นข้อห้ามหรือเงื่อนไขในการปฏิบัติของผู้ทำบัญชี กรณีจึงไม่สามารถกำหนดเรื่องดังกล่าวเป็นคุณสมบัติของผู้ทำบัญชีได้

อนึ่ง คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๖) มีข้อเสนอแนะว่า โดยที่พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี ได้ให้อำนาจในการกำหนดคุณสมบัติและลักษณะต้องห้ามของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือในการทำหน้าที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ดังนั้น หากสภาวิชาชีพบัญชีเห็นว่า ผู้ประกอบวิชาชีพที่เป็นผู้ทำบัญชีที่ได้กระทำความผิดตามมาตรา ๓๖^{๑๓} แห่งพระราชบัญญัติ

^{๑๐}โปรดดูเชิงอรรถที่ ๒, ข้างต้น

^{๑๑}โปรดดูเชิงอรรถที่ ๓, ข้างต้น

^{๑๒}มาตรา ๔๐ บุคคลย่อมมีเสรีภาพในการประกอบอาชีพ

การจำกัดเสรีภาพตามวรรคหนึ่งจะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อรักษาความมั่นคงหรือเศรษฐกิจของประเทศ การแข่งขันอย่างเป็นธรรม การป้องกันหรือขจัดการกีดกันหรือการผูกขาด การคุ้มครองผู้บริโภค การจัดระเบียบการประกอบอาชีพเพิกงาที่จำเป็นหรือเพื่อประโยชน์สาธารณะอย่างอื่น

การตรากฎหมายเพื่อจัดระเบียบการประกอบอาชีพตามวรรคสอง ต้องไม่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติหรือก้าวก่ายการจัดการศึกษาของสถาบันการศึกษา

^{๑๓}มาตรา ๓๖ ผู้มีสัญชาติไทยหรือนิติบุคคลที่มีใช้คนต่างด้าวตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ความช่วยเหลือหรือสนับสนุนหรือร่วมประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว อันเป็นธุรกิจที่กำหนดไว้ในบัญชีท้ายพระราชบัญญัตินี้ โดยคนต่างด้าวนั้นมิได้รับอนุญาตให้ประกอบธุรกิจดังกล่าว หรือร่วมประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวโดยแสดงออกว่าเป็นธุรกิจของตนแต่ผู้เดียวหรือถือหุ้นแทนคนต่างด้าวในห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทจำกัด หรือนิติบุคคลใด ๆ เพื่อให้คนต่างด้าวประกอบธุรกิจโดยหลักเสียงหรือฝ่าฝืนบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ รวมทั้งคนต่างด้าวซึ่งยินยอมให้ผู้มีสัญชาติไทยหรือนิติบุคคลที่มีใช้คนต่างด้าวตามพระราชบัญญัตินี้กระทำการดังกล่าว ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับตั้งแต่หนึ่งแสนบาทถึงหนึ่งล้านบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และให้ศาลสั่งให้เลิกการให้ความช่วยเหลือหรือสนับสนุน หรือสั่งให้เลิกการร่วมประกอบธุรกิจ หรือสั่งให้เลิกการถือหุ้น หรือการเป็นหุ้นส่วนนั้นเสียแล้วแต่กรณี หากฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามคำสั่งศาลต้องระวางโทษปรับวันละหนึ่งหมื่นบาทถึงห้าหมื่นบาทตลอดเวลาที่ยังฝ่าฝืนอยู่

การประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวฯ เป็นการกระทำที่นำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ ก็สมควรกำหนดเป็นลักษณะต้องห้ามไว้ในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยสมาชิก หรือกำหนดให้เป็น การประพฤติดิจจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพเป็นผู้ทำบัญชีในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วย จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ นอกจากนี้ สมควรที่กระทรวงพาณิชย์จะได้แก้ไขปรับปรุง กฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าวให้มีความชัดเจนเรื่องการห้ามถือหุ้นแทน จะเป็นการแก้ไขที่ต้นเหตุของปัญหาโดยตรง



(นายปรกรณ์ นิลประพันธ์)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
พฤษภาคม ๒๕๖๘