

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง การกำหนดที่มาและคุณสมบัติผู้สอบบัญชีของโรงเรียนเอกชนในระบบ
โดยคณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชน

สำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการ ได้มีหนังสือ ที่ ศธ ๐๒๑๑.๑/๓๐๗๙ ลงวันที่ ๑๙ สิงหาคม ๒๕๕๖ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า เมื่อวันที่ ๑๑ มิถุนายน ๒๕๕๖ คณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชนได้พิจารณาร่างระเบียบคณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชน ว่าด้วยการวางระบบและจัดทำบัญชีการเงินและบัญชีอื่นของโรงเรียนในระบบ พ.ศ. และร่างประกาศ คณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชน เรื่อง หลักเกณฑ์ และวิธีการตรวจสอบบัญชีของโรงเรียนในระบบ โดยทั้งร่างระเบียบฯ และร่างประกาศฯ ดังกล่าว มีความมุ่งหมายเพื่อเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ และรูปแบบในการจัดทำบัญชีการเงินและบัญชีอื่นของโรงเรียนในระบบตามที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยได้กำหนดวิธีการจัดวางระบบและจัดทำบัญชีการเงินและบัญชีอื่น การแต่งตั้งผู้ตรวจสอบบัญชี และการนำเสนอการเงินต่อผู้ตรวจสอบบัญชี ทั้งนี้ โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๔๖ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ. ๒๕๕๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๔ ที่บัญญัติว่า ให้ผู้จัดการเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดวางระบบและจัดทำบัญชีการเงินและบัญชีอื่นของโรงเรียนในระบบตามแบบและระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด ประกอบกับ มาตรา ๔๗ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ. ๒๕๕๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๔ บัญญัติว่า ให้คณะกรรมการบริหารดำเนินการ ให้มีการตรวจสอบบัญชีของโรงเรียนในระบบเพื่อตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงิน ของโรงเรียนในระบบภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสิ้นรอบปีบัญชี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการ ที่คณะกรรมการกำหนด โดยมติที่ประชุมเห็นว่า บทบัญญัติดังกล่าวมีความไม่ชัดเจนของข้อความ เนื่องจากในการแต่งตั้งผู้ตรวจสอบบัญชีโดยคณะกรรมการบริหารของโรงเรียน นั้น คณะกรรมการ ส่งเสริมการศึกษาเอกชนสามารถกำหนดคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบบัญชีตามที่เห็นสมควรซึ่งอาจ แตกต่างไปจากที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยการบัญชีได้หรือไม่ หรือจำเป็นต้องใช้ผู้ตรวจสอบบัญชี รับอนุญาตตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๕๓ จึงมีมติให้สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริม การศึกษาเอกชนหารือไปยังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาต่อไป

สำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการ พิจารณาแล้วมีความเห็นแตกต่างเป็นสองฝ่าย ดังนี้

ฝ่ายแรก เห็นว่า มาตรา ๓๑ (๘) แห่งพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ. ๒๕๕๐ บัญญัติให้คณะกรรมการบริหารของโรงเรียนในระบบมีอำนาจหน้าที่ให้ความเห็นชอบรายงานประจำปี งบการเงินประจำปี และการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี ประกอบกับมาตรา ๔๗ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติ โรงเรียนเอกชน พ.ศ. ๒๕๕๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๔ บัญญัติให้คณะกรรมการบริหารดำเนินการให้มีการตรวจสอบบัญชีของโรงเรียนในระบบ

เพื่อตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อการเงินของโรงเรียนในระบบภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวัน นับแต่วันสิ้นรอบปีบัญชี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด ซึ่งจะเห็นได้ว่า ตามเจตนารมณ์ของกฎหมายให้อำนาจคณะกรรมการบริหารของโรงเรียนในการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี ซึ่งคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีต้องเป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี เพื่อดำเนินการตรวจสอบบัญชี และแสดงความเห็นต่อการเงินของโรงเรียน แม้ว่าตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนจะให้อำนาจ คณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชนในการกำหนดรูปแบบ ระเบียบ และหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการ จัดวางระบบจัดทำบัญชีการเงินและบัญชีอื่นเพื่อตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อการเงิน ของโรงเรียนในระบบ แต่มิได้ให้อำนาจในการกำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีให้แตกต่างไปจากที่กฎหมาย กำหนดได้ ซึ่งมาตรา ๓๗ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ บัญญัติให้ในกรณีที่กฎหมาย บัญญัติให้มีการสอบบัญชี หรือให้เอกสารใดต้องมีผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองหรือแสดงความเห็น ห้ามมิให้ผู้ใดลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี รับรองเอกสารหรือแสดงความเห็นในฐานะผู้สอบบัญชี เว้นแต่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือเป็นการกระทำในอำนาจหน้าที่ทางราชการ ดังนั้น เมื่อกฎหมาย ว่าด้วยโรงเรียนเอกชนกำหนดให้ต้องมีการตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นต่อการเงินของโรงเรียน ผู้ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นต่อการเงินจึงต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือเป็นการกระทำ ในอำนาจหน้าที่ทางราชการ ซึ่งอาจเป็นเจ้าหน้าที่ที่มีคุณวุฒิและความสามารถด้านการบัญชี และหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวควรเป็นหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการบังคับใช้ กฎหมายว่าด้วยการบัญชีโดยตรง คณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชนจึงไม่สามารถกำหนด คุณสมบัติของผู้สอบบัญชีให้แตกต่างไปจากที่กฎหมายกำหนดได้

ฝ่ายที่สอง เห็นว่า เมื่อกฎหมายให้อำนาจคณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชน ในการกำหนดรูปแบบและระเบียบในการจัดทำบัญชีการเงินและบัญชีอื่นของโรงเรียน ตลอดจน กำหนดหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นต่อการเงินของโรงเรียน การแต่งตั้ง บุคคลเพื่อทำหน้าที่ผู้สอบบัญชีของโรงเรียนจึงเป็นส่วนหนึ่งของหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบบัญชี ของโรงเรียนเอกชน ซึ่งเป็นอำนาจตามกฎหมายของคณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชนที่จะกำหนด คุณสมบัติของผู้ปฏิบัติหน้าที่ผู้สอบบัญชีได้เองตามที่เห็นสมควร อีกทั้งกิจการโรงเรียนเอกชน เป็นกิจการซึ่งมีลักษณะเฉพาะตัว มิได้มุ่งแสวงหากำไรแต่เพียงประการเดียว แต่ยังมีหน้าที่ในการ จัดการศึกษาให้เป็นไปโดยมีคุณภาพและได้มาตรฐานตามที่กฎหมายกำหนด ดังนั้น ในการจัดระบบ หรือกำหนดหลักเกณฑ์ใด ๆ ที่เกี่ยวกับกิจการของโรงเรียนนั้น คณะกรรมการส่งเสริมการศึกษา เอกชนสามารถกำหนดได้ โดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ตามกฎหมาย ความสะดวก และความรวดเร็ว ในการปฏิบัติงาน โดยไม่สร้างขั้นตอนเกินความจำเป็น ตลอดจนประโยชน์อันจะพึงได้รับ ของผู้ที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินกิจการโรงเรียนเอกชนประกอบกัน

สำนักงานปลัดกระทรวงศึกษาธิการ จึงขอหารือว่า ตามมาตรา ๔๖ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ. ๒๕๕๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๔ บัญญัติให้อำนาจคณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชนในการกำหนด รูปแบบและระเบียบเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีการเงินและบัญชีอื่นของโรงเรียน ตลอดจนกำหนด หลักเกณฑ์ในการตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นต่อการเงินของโรงเรียนนั้น คณะกรรมการ ส่งเสริมการศึกษาเอกชนจะกำหนดที่มาและคุณสมบัติของผู้ตรวจสอบบัญชีของโรงเรียนได้เองตามที่ เห็นสมควร หรือต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ เพื่อทำหน้าที่ดังกล่าว

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๘) ได้พิจารณาข้อหารือของสำนักงานปลัดกระทรวง
กระทรวงศึกษาธิการ โดยมีผู้แทนกระทรวงศึกษาธิการ (สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชน)
และผู้แทนสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว เห็นว่า มาตรา ๔๖
วรรคหนึ่ง^๑ แห่งพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ. ๒๕๕๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ
โรงเรียนเอกชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๔ บัญญัติให้ผู้จัดการเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดวางระบบ
และจัดทำบัญชีการเงินและบัญชีอื่นของโรงเรียนในระบบตามแบบและระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด
และมาตรา ๔๗ วรรคหนึ่ง^๒ แห่งพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ. ๒๕๕๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม
โดยพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๔ บัญญัติให้คณะกรรมการบริหาร
ดำเนินการให้มีการตรวจสอบบัญชีของโรงเรียนในระบบเพื่อตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อ
งบการเงินของโรงเรียนในระบบภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสิ้นรอบปีบัญชี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์
และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด จากบทบัญญัติดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า การจัดทำบัญชีเป็นคุณละส่วน
กับการตรวจสอบบัญชี แม้ต่อมาเรื่องการจัดทำบัญชีได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา ๔๖ วรรคหนึ่ง
โดยพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๔ ก็เพื่อผ่อนปรนมาตรฐานการจัดทำบัญชี
ลงจากเดิมที่กำหนดให้จัดทำบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี
ซึ่งจะมีความละเอียดซับซ้อนและมีค่าใช้จ่ายในการจัดทำสูง โดยให้คณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชน
มีอำนาจกำหนดแบบและระเบียบเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีการเงินและบัญชีอื่นของโรงเรียนในระบบ
เพื่อให้เหมาะสมกับลักษณะการดำเนินงานของโรงเรียนในระบบได้ สำหรับเรื่องการตรวจสอบบัญชีนั้น
แม้จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา ๔๗ โดยพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๔
แต่ก็มิได้เป็นการแก้ไขเพื่อบัญญัติให้อำนาจคณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชนในการกำหนด
ที่มาและคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีแต่อย่างใด โดยบทบัญญัติดังกล่าวได้ให้อำนาจคณะกรรมการ
ส่งเสริมการศึกษาเอกชนเฉพาะแต่ในการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการตรวจสอบบัญชีเท่านั้น
เนื่องจากการตรวจสอบบัญชีเป็นเรื่องที่มีความสำคัญสามารถใช้เป็นกลไกตรวจสอบการดำเนินงาน
ของโรงเรียนในระบบได้ จึงจำเป็นต้องกระทำโดยผู้ที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญด้านการตรวจสอบบัญชีโดยตรง
นอกจากนี้ แม้ว่ามาตรา ๔๗ แห่งพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ. ๒๕๕๐ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม
โดยพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๕๔ จะไม่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าให้มี
การตรวจสอบบัญชีของโรงเรียนในระบบโดยผู้สอบบัญชี แต่เมื่อพิจารณาประกอบกับมาตรา ๓๑ (๘)^๓
แห่งพระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน พ.ศ. ๒๕๕๐ ที่บัญญัติให้อำนาจคณะกรรมการบริหารของ
โรงเรียนในระบบในการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีแล้ว จะเห็นได้ว่าการตรวจสอบบัญชีของโรงเรียนในระบบ

^๑มาตรา ๔๖ ให้ผู้จัดการเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดวางระบบและจัดทำบัญชีการเงินและบัญชีอื่น
ของโรงเรียนในระบบตามแบบและระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด

ฯลฯ

ฯลฯ

^๒มาตรา ๔๗ ให้คณะกรรมการบริหารดำเนินการให้มีการตรวจสอบบัญชีของโรงเรียนในระบบ
เพื่อตรวจสอบและแสดงความเห็นต่องบการเงินของโรงเรียนในระบบภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสิ้นรอบปีบัญชี
 ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำหนด

ฯลฯ

ฯลฯ

^๓มาตรา ๓๑ ให้คณะกรรมการบริหารของโรงเรียนในระบบมีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

(๘) ให้ความเห็นชอบรายงานประจำปี งบการเงินประจำปี และการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี

ฯลฯ

ฯลฯ

ต้องกระทำโดยผู้สอบบัญชีที่คณะกรรมการบริหารของโรงเรียนในระบบแต่งตั้งขึ้นเพื่อทำหน้าที่ตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อการเงินของโรงเรียนในระบบตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชนกำหนด กรณีตามข้อหานี้ เป็นกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้มีการตรวจสอบบัญชี ซึ่งมาตรา ๓๗^๕ แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ บัญญัติว่า ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้มีการสอบบัญชี หรือให้เอกสารใดต้องมีผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองหรือแสดงความเห็น ห้ามมิให้ผู้ใดลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี รับรองเอกสาร หรือแสดงความเห็นในฐานะผู้สอบบัญชี เว้นแต่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือเป็นการกระทำในอำนาจหน้าที่ทางราชการ และมาตรา ๓๘^๕ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ บัญญัติให้ผู้ที่จะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ดังนั้น ผู้ที่จะเป็นผู้สอบบัญชีของโรงเรียนในระบบได้จึงต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยวิชาชีพบัญชี และคณะกรรมการส่งเสริมการศึกษาเอกชนจะกำหนดที่มาและคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีของโรงเรียนในระบบให้แตกต่างไปจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวไม่ได้

(นายชูเกียรติ รัตนชัยชาญ)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
พฤษภาคม ๒๕๕๖

^๕มาตรา ๓๗ ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้มีการสอบบัญชี หรือให้เอกสารใดต้องมีผู้สอบบัญชีลงลายมือชื่อรับรองหรือแสดงความเห็น ห้ามมิให้ผู้ใดลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี รับรองเอกสาร หรือแสดงความเห็นในฐานะผู้สอบบัญชี เว้นแต่เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต หรือเป็นการกระทำในอำนาจหน้าที่ทางราชการ

^๕มาตรา ๓๘ ผู้ที่จะเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี การขอรับใบอนุญาต การอนุญาต และการออกใบอนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตให้เป็นไปตามแบบและหลักเกณฑ์ที่กำหนดในข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี

เมื่อได้รับใบอนุญาตแล้วและใบอนุญาตนั้นมีได้ถูกพักใช้หรือถูกเพิกถอนให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้รับยกเว้นไม่ต้องขออนุญาตต่ออธิบดีกรมสรรพากรในการตรวจสอบและรับรองบัญชีตามประมวลรัษฎากร