

นับแต่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ประกอบกับ กฎกระทรวง ว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2544 มาใช้แทนกฎหมายการบัญชีเดิม คือ ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 (ปว. 285) มีผลให้งบการเงินของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ขนาดเล็ก สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2545 เป็นต้นไป ไม่จำเป็นต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ในขณะที่บทบัญญัติตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ มาตรา 66 และมาตรา 67 เกี่ยวกับรายรับ รายจ่าย กำไรสุทธิ และรายการอื่น ๆ ต่อเจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมด้วยบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายที่มีบุคคลตามมาตรา 3 สัตต ตรวจสอบและรับรองในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว แล้วแต่กรณี ซึ่งแต่เดิมก็คือผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชี เป็นผู้ลงลายมือชื่อ

รับรองงบการเงิน และเมื่อพระราชบัญญัติการบัญชีและกฎกระทรวงดังกล่าวข้างต้นมีผลบังคับใช้ จึงเกิดความไม่สอดคล้องกันของกฎหมายบัญชีและกฎหมายภาษีอากร ดังนั้น กรมสรรพากรจึงได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 12 มีนาคม พ.ศ. 2544 ขึ้น เพื่อจัดให้มีผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี ซึ่งเป็นบุคคลที่ทำหน้าที่ตรวจสอบและรับรองบัญชี ตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าว ได้มีการบัญญัติคำว่า “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” เกิดขึ้นครั้งแรกในประเทศไทย

จากข้อเท็จจริงดังกล่าว เมื่อมีผู้สอบบัญชีภาษีอากรเกิดขึ้น ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรก็เกิดขึ้นมาทันที อันเนื่องมาจากการตีความกฎหมายของคำว่า “ผู้สอบบัญชี” จากหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับการสอบบัญชี ได้แก่ กรมพัฒนาธุรกิจการค้า กรมสรรพากร สภาวิชาชีพบัญชี และหน่วยงานอื่น ๆ นอกจากนี้ยังพบปัญหาความไม่เป็นธรรมในการกำหนดคุณสมบัติของ ผู้มีสิทธิสอบเป็นผู้ช่วยผู้พิพากษา (สนามเล็ก) ในส่วนของ ผู้ประกอบวิชาชีพทางบัญชี โดยแยกประเด็นปัญหาได้ดังต่อไปนี้

- 1) ปัญหาผู้มีสิทธิและหน้าที่ตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กที่เลิกกิจการ
- 2) ปัญหาความรับผิดทางอาญา
 - (1) กรณีผู้สอบบัญชีภาษีอากรเปิดเผยความลับของลูกค้า
 - (2) กรณีผู้สอบบัญชีภาษีอากรรับรองงบดุลหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้องหรือทำรายงานเท็จ
- 3) ปัญหาคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีภาษีอากรที่ต้องการสอบเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต กรณีผู้สอบบัญชีภาษีอากรดังกล่าวมีพฤติการณ์นำความลับของลูกค้าไปเปิดเผยในประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือรับรองงบดุลหรือบัญชีอื่นใดอันไม่ถูกต้องหรือทำรายงานเท็จ
- 4) ปัญหาการนับชั่วโมงฝึกหัดงานสอบบัญชีในกรณีผู้สอบบัญชีภาษีอากรต้องการสอบเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

5) ปัญหาความไม่ยุติธรรมในการกำหนดคุณสมบัติของผู้มีสิทธิสอบเป็นผู้ช่วยผู้พิพากษา (สนามเล็ก) ในส่วนของผู้ประกอบการวิชาชีพทางบัญชีโดยให้สิทธิเฉพาะ “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” เท่านั้น

ด้วยประเด็นปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนจึงได้นำเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาโดยให้สิทธิทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและผู้สอบบัญชีภาษีอากรตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขนาดเล็กที่เลิกกิจการ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ปรับปรุงตามข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องที่มีผลใช้บังคับจนถึงวันที่ 29 สิงหาคม 2551

In view of the promulgation of the Accounting Act B.E. 2543 (C.E. 2000) and in view of ministerial regulations on exemptions from having to provide financial statements, the expression of the opinions of certified public accountants in 2001 in regard to replacing existing accounting law, and relevant proclamations of the post-coup d'état government (Vol. 285 [Por Wor. 285]), it is no longer necessary to have the financial statements of small juristic partnerships audited from the accounting period ending on or after December 31, 2002.

A provision of Section 69 of the Revenue Code stipulates that a company or juristic partnership must file a list of items necessary for the calculation of taxes in accordance with Sections 65, 65 Bis, 66 and 67 concerning income, expenses, net profits, and other financial statements with tax assessment officials in the form prescribed by the Director-General of the Revenue Department within 150 days of the last day of the accounting period. In addition, as the case may be, a balance sheet, a statement of

operating costs and profits and losses, a statement of income and expenditures, or a gross income statement must be examined and certified by such persons as specified under Section 3 Septem for the said accounting period and thereupon filed.

Previously, in accordance with the legal regulations pertaining to auditing, certified public accountants signed and certified financial statements. However, since the said Accounting Act and ministerial regulations were put into effect, incompatibilities with the accounting law and the tax law have been revealed. Therefore, the Revenue Department issued a pronouncement of the Revenue Director-General dated March 12, 2001 in regard to the examination and certification of accounts as required under the stipulations of Section 3 Septem of the Revenue Code. This requires putative account examiners and certifiers to follow 3 Septem of the Revenue Code in regard to the requirements stipulated for those who would perform the functions of examiners and certifiers. For the first time in Thailand, the Revenue Director-General's announcement used the term "tax auditor."

Accordingly, as a consequence of the emergence of the new category of tax auditors, legal problems regarding certified public accountants and tax auditors have arisen due to varying legal interpretations of the term "auditor" by agencies concerned with the enforcement of the law in respect to auditing, namely, the Department of Business Development, the Department of Revenue, the Federation of Accounting Professions, and other agencies. In addition, problems are found in regard to unfairness in stipulating qualification requirements for those who shall have the right to take an examination to become assistant judges (with a correspondingly small pool of examinees) as another channel for becoming accounting professionals.

In the light of this, then, problematic issues are classified as follows:

- 1) The problem of those having the rights and duties of those who examine and certify the accounts of dissolved small juristic partnerships.
- 2) The problem of criminal liability.
 - (1) Cases in which tax auditors disclose customer secrets.
 - (2) Cases in which tax auditors incorrectly certify or falsely report the contents of balance sheets or other accounts.
- 3) The problem of the qualifications of tax auditors who want to take an examination to become certified public accountants when such tax auditors have disclosed the secrets of customers in a manner causing damages to others or who have incorrectly certified or falsely reported on balance sheets or other accounts as records of financial transactions.
- 4) The problem of tabulating auditing training hours in cases in which tax auditors are desirous of taking the examination required for those who wish to become certified public accountants.
- 5) The problem of unfairness in the stipulations of the qualifications of those having the right to take an examination to become assistant judges (with a corresponding small pool of examinees) and thus accounting professionals while concomitantly restricting this right to those who are “certified public accountants.”

The researcher has proposed ways to solve such problems by giving the right to take the qualifying examination to both certified public accountants and tax auditors who examine and certify the accounts of small juristic partnerships which have been dissolved.

Finally, this thesis has been augmented and updated by reference to relevant laws as of August 29, 2008.