

บทที่ 4 กฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี

กฎหมายเกี่ยวกับการบัญชีฉบับปัจจุบันคือประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 เรื่อง การบัญชี มีจำนวน 32 ข้อ โดยแบ่งการศึกษาออกดังนี้ คือ

1. ประวัติความเป็นมา

เมื่อมีการประกาศใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ในปี พ.ศ.2472 ได้กำหนดให้ธุรกิจการค้าในรูปบริษัท จำกัด ต้องจัดทำบัญชีโดยกรรมการเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำ ดังที่ปรากฏในมาตรา 1168 ความว่า

“ในอันที่จะประกอบกิจการของบริษัทนั้น กรรมการต้องใช้ความเอื้อเพื่อ สอดส่องอย่างบุคคลค้าขายผู้ประกอบด้วยความระมัดระวัง

ว่าโดยเฉพาะกรรมการต้องรับผิดชอบร่วมกันในประการต่างๆ ดังจะกล่าวต่อไปนี้เป็นคือ

- (1) การใช้จ่ายเงินค่าหุ้นนั้น ได้ใช้กันจริง
- (2) จัดให้มีและรักษาไว้ให้เรียบร้อย ซึ่งบรรดาสมุดบัญชีและเอกสารที่กฎหมายกำหนดไว้”

อย่างไรก็ตาม กฎหมายมาตรานี้ไม่ได้บัญญัติถึงรายละเอียดว่าต้องจัดทำบัญชีอะไรบ้าง นอกจากนี้ธุรกิจในรูปแบบห้างหุ้นส่วน หรือการค้าของบุคคลธรรมดาที่ไม่ปรากฏว่ามีกฎหมายบังคับ ให้จัดทำบัญชีเหมือนอย่างบริษัทจำกัด ดังนั้น บุคคลธรรมดา หรือห้างหุ้นส่วนอาจไม่ทำบัญชีก็ได้ หรือถ้าทำก็ไม่ได้มาตรฐาน

ต่อมาจึงได้มีการออกกฎหมายฉบับแรก เกี่ยวกับการจัดทำบัญชี คือพระราชบัญญัติ การบัญชี พ.ศ.2482 โดยมีเหตุผลและความมุ่งหมายสำคัญ 3 ประการ คือ

- (1) เพื่อให้การทำบัญชีของผู้ประกอบธุรกิจการค้าและอาชีพต่างๆ เป็นระเบียบอันดี อันจะเป็นประโยชน์แก่ผู้ประกอบการค้าเอง และประโยชน์ในการติดต่อ ธุรกิจและการเงิน เช่น ทราบผลการดำเนินงานและฐานะการเงิน โดยถูกต้อง สะดวกต่อการติดต่อการค้า การให้เครดิตและการลงทุน

- (2) เพื่อคุ้มครองส่วนได้เสียของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจการค้าอื่นๆ เช่น ผู้ถือหุ้น และเจ้าหนี้
- (3) เพื่อความสะดวกและเป็นธรรมในการเสียภาษีอากร ทั้งนี้ เพราะการเก็บภาษีอากรต้องอาศัยหลักฐานการบัญชีด้วย เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากนี้ ถ้ามีการทำบัญชีตามความจริงแล้ว ผู้ประกอบธุรกิจการค้าจะได้รับความเป็นธรรมในการเสียภาษี เพราะผู้มีรายได้น้อยก็จะเสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยก็เสียภาษีน้อย ความไม่เป็นธรรมต่อสังคมย่อมจะไม่เกิดขึ้น

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2482 ได้กำหนดให้บุคคลธรรมดา และห้างหุ้นส่วน รวมทั้งบริษัทจำกัด ต้องจัดทำบัญชี แต่ปรากฏว่ากฎหมายฉบับนี้มีข้อบกพร่องบางประการ จึงได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยการออกกฎหมายการบัญชี ฉบับที่ 2 คือ พระราชบัญญัติการบัญชี (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2496

ครั้นต่อมาในปี พ.ศ. 2515 ได้มีการยึดอำนาจ โดยประกาศคณะปฏิวัติซึ่งมีจอมพล ถนอม กิตติขจร เป็นหัวหน้าคณะปฏิวัติ และได้มีการออกกฎหมายการบัญชีใหม่ โดยยกเลิกกฎหมายการบัญชีเก่าทั้งสองฉบับ คือ ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 30 พฤศจิกายน พ.ศ.2515 มีเนื้อหา 32 ข้อ โดยที่ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ ได้ออกมายกเลิกพระราชบัญญัติทั้งสองฉบับดังกล่าว ฐานะของกฎหมายนี้จึงมีค่าเท่ากับพระราชบัญญัตินั้นเอง เหตุผลของการออกประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้มีว่า

“โดยที่คณะปฏิวัติพิจารณาเห็นว่า ปัจจุบันนี้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจและการค้าของประเทศ และระบบการบัญชีได้พัฒนาการไปอย่างรวดเร็ว แต่กฎหมายว่าด้วยการบัญชีได้ประกาศใช้มาตั้งแต่ พ.ศ.2482 บทบัญญัติต่างๆ ไม่รัดกุม และเหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน สมควรแก้ไขปรับปรุงเสียใหม่ให้เหมาะสม เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาเศรษฐกิจการค้า และเพื่อให้สอดคล้องกับระบบการภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน”

2. สาระสำคัญของประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 มีดังนี้คือ

2.1 หน่วยงานที่ควบคุม

ให้มีสำนักงานกลางบัญชีในกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์ เพื่อปฏิบัติการ

ตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ (ข้อ 4) เมื่อกฎหมายฉบับนี้บังคับให้มีการจัดทำบัญชี แล้วมีผู้ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามก็ต้องมีหน่วยงานที่คอยควบคุม และตรวจสอบ หน่วยงานนั้นคือ สำนักงานบัญชีกลาง และตามข้อ 4 วรรคสอง ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์ตั้ง สำนักงานบัญชีในท้องที่ หรือต่างจังหวัด โดยสำนักงานบัญชีทุกแห่ง ขึ้นต่อสำนักงานกลาง บัญชี กรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์

สำหรับในท้องที่กรุงเทพมหานคร รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์ ได้ออกประกาศ กระทรวงพาณิชย์ ฉบับที่ 20 (พ.ศ.2538) กำหนดให้กองควบคุมบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า เป็นสำนักงานบัญชี และในท้องที่ทุกจังหวัด กำหนดให้สำนักงานทะเบียนการค้าจังหวัด เป็นสำนักงานบัญชี หากจังหวัดใดไม่มีสำนักงานทะเบียนการค้าจังหวัด ให้สำนักงานพาณิชย์จังหวัดเป็นสำนักงานบัญชี เพื่อปฏิบัติการตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 ในเขตท้องที่ที่อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักงานพาณิชย์จังหวัดนั้นๆ

2.2 ธุรกิจที่ต้องจัดทำบัญชี

ข้อ 5 ป.ว. 285 กำหนดธุรกิจที่ต้องทำบัญชีไว้ 15 ประเภท คือ

- (1) ขายสินค้า
- (2) ซื้อขายที่ดิน
- (3) ขายทอดตลาด
- (4) โรงแรม หรือภัตตาคาร
- (5) นายหน้า หรือตัวแทน
- (6) รับขนโดยใช้ยานพาหนะซึ่งเดินด้วยกำลังเครื่องจักร หรือรับขนทางทะเล
- (7) ธนาคาร รับแลกเปลี่ยนเงินตรา ซื้อขายตัวเงิน ให้กู้ยืม เปรียดฟองซิเอร์ โปยก๊วย หรือโรงรับจำนำ (คำว่า โปยก๊วย หมายความว่า เอกสารที่เกี่ยวข้องกับการส่งเงินทางจดหมายไปเมืองจีน หรือโรงรับจำนำ)
- (8) ประกันภัย
- (9) เก็บของในคลังสินค้า
- (10) การไฟฟ้า หรือการประปา

- (11) การแสดง การเล่น การกีฬา หรือการประกวดที่จัดขึ้นเพื่อเก็บเงินจากผู้เข้าดู ผู้เข้าฟัง หรือจากผู้มีส่วนเข้าร่วมในการนั้น
- (12) ให้เช่าทรัพย์สิน หรือให้เช่าชื่อ
- (13) รับจ้างทำของ
- (14) สถานบริการตามกฎหมายว่าด้วยสถานบริการ
- (15) ธุรกิจอื่นตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

2.3 ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

ข้อ 6 ป.ว. 285 กำหนดผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีไว้ ดังนี้คือ

1. บุคคลธรรมดา
2. ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน
3. บริษัทจำกัด
4. นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

บุคคลทั้ง 4 ประเภท เป็นผู้ซึ่งประกอบธุรกิจ 15 อย่าง ตาม ป.ว. 285 ข้อ 5

ในกรณีที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ ที่มีได้จดทะเบียนให้ผู้จัดการเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีมีสำนักงานสาขา ให้ผู้มีหน้าที่จัดการสำนักงานสาขานั้น เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

2.4 ประเภทบัญชีที่ต้องจัดทำ

ข้อ 7 ป.ว. 285 ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี จัดทำบัญชีเงินสด แต่ในกรณีที่รัฐมนตรีเห็นสมควรจะกำหนดให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต่อไปนี้ทุกประเภทหรือบางประเภทเพิ่มขึ้นก็ได้

- (1) บัญชีรายวัน
- (2) บัญชีแยกประเภท
- (3) บัญชีสินค้าซึ่งอยู่ในครอบครอง

บทบัญญัติข้อ 7 นี้ ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่ทำบัญชีต้องจัดทำบัญชีเงินสด แต่ในกรณีที่รัฐมนตรีเห็นสมควร จะกำหนดให้ทำบัญชีอีก 3 ประเภทก็ได้ โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา และระบุนวันเริ่มทำบัญชีไม่น้อยกว่าหกสิบวัน นับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ต่อมา รัฐมนตรีฯ ได้อาศัยอำนาจตามข้อ 7 ป.ว. 285 ออกประกาศกระทรวงพาณิชย์ ฉบับที่ 6 (พ.ศ.2517) ดังนี้

ข้อ 1 ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีที่เป็นห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน บริษัทจำกัด และนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ จัดทำบัญชีดังต่อไปนี้เพิ่มขึ้น

- (1) บัญชีรายวัน
- (2) บัญชีแยกประเภท
- (3) บัญชีสินค้าซึ่งอยู่ในครอบครอง

ข้อ 2 ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีที่เป็นบุคคลธรรมดา และประกอบธุรกิจขายสินค้า โดยเป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือผู้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร จัดทำบัญชีสินค้า ซึ่งอยู่ในครอบครองเพิ่มขึ้น

นอกจากนี้ รัฐมนตรีฯ ยังได้ออกประกาศกระทรวงพาณิชย์ ฉบับที่ 16 (พ.ศ.2536) ความว่า ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีที่เป็นบุคคลธรรมดา และประกอบธุรกิจขายสินค้า โดยเป็นผู้ผลิต ผู้จำหน่าย หรือมีไว้เพื่อจำหน่ายซึ่งสินค้าประเภทเทปเพลง วีดีโอเทป และแผ่นซีดี จัดทำบัญชีสินค้าซึ่งอยู่ในครอบครองด้วย

กล่าวโดยสรุป การพิจารณาว่าผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีจะต้องจัดทำบัญชีประเภทใดบ้าง ตามที่กฎหมายกำหนด ต้องพิจารณาจากหลักเกณฑ์ 2 ประการคือ

1. ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล
2. ธุรกิจที่ประกอบการเป็นธุรกิจประเภทใด

กรณีที่ 1 เป็นบุคคลธรรมดา หรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียน

- 1.1 ประกอบธุรกิจขายสินค้าโดยไม่ได้เป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออก และประกอบธุรกิจอื่นตามประกาศกระทรวงพาณิชย์ ฉบับที่ 17 (พ.ศ.2536) ให้จัดทำบัญชีเงินสด

- 1.2 ประกอบธุรกิจขายสินค้าโดยเป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออก ให้จัดทำบัญชีสินค้าซึ่งอยู่ในครอบครองเพิ่มขึ้น
- 1.3 ประกอบธุรกิจขายสินค้าโดยเป็นผู้ผลิต ผู้จำหน่าย หรือมีไว้เพื่อจำหน่าย ซึ่งสินค้าประเภทเทพเพลง วีดีโอเทป และแผ่นซีดี ให้จัดทำบัญชีสินค้าซึ่งอยู่ในครอบครองเพิ่มขึ้น

กรณีที่ 2 เป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด และนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

- 2.1 ประกอบธุรกิจขายสินค้า หรือขายที่ดิน ให้จัดทำบัญชีเงินสด บัญชีรายวัน ชื่อ-ขาย บัญชีแยกประเภทรายได้-รายจ่าย บัญชีแยกประเภททรัพย์สิน บัญชีรายวัน และบัญชีแยกประเภทอื่นตามความจำเป็นในการบันทึกการของธุรกิจให้ครบถ้วน และถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และบัญชีสินค้าซึ่งอยู่ในครอบครอง
- 2.2 ประกอบธุรกิจอื่นตามประกาศของกระทรวงพาณิชย์ ฉบับที่ 17 (พ.ศ.2536) ข้อ 2(3) ถึง (15) ให้จัดทำบัญชีเงินสด บัญชีแยกประเภททรัพย์สิน บัญชีรายวัน และบัญชีแยกประเภทอื่นตามความจำเป็นในการบันทึกการของธุรกิจ ให้ครบถ้วนและถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และบัญชีสินค้าซึ่งอยู่ในครอบครอง

ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีใดไม่ปฏิบัติตามข้อ 7 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท และปรับอีกไม่เกินวันละสองร้อยบาท จนกว่าจะปฏิบัติให้ถูกต้อง

2.5 วันเริ่มจัดทำบัญชี

ในประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 ไม่มีข้อใดบัญญัติกำหนดวันเริ่มจัดทำบัญชีไว้ แต่ได้มีประกาศกระทรวงพาณิชย์ ฉบับที่ 17 (พ.ศ.2536) ข้อ 3 และข้อ 4 ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี มีหน้าที่ต้องเริ่มจัดทำบัญชีสำหรับธุรกิจประเภทต่าง ๆ ดังนี้

- 5.1 บุคคลธรรมดา หรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียน ให้เริ่มทำบัญชีนับแต่วันที่บุคคลธรรมดา หรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนนั้น ได้เริ่มประกอบธุรกิจ

เว้นแต่ประกอบธุรกิจประเภท 1, 4, 5, 11, 12, 13 และ 14 ให้เริ่มทำบัญชีนับแต่วันที่บุคคลธรรมดา หรือห้างหุ้นส่วนสามัญ มิได้จดทะเบียนนั้น มีรายได้ในปีใดเกินหกแสนบาท หรือมีรายได้ในเดือนใดเดือนหนึ่งเกินห้าหมื่นบาท

- 5.2 ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน และบริษัทจำกัด ให้เริ่มทำบัญชีนับแต่วันที่ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน หรือ บริษัทจำกัดนั้นได้รับการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย
- 5.3 นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ให้เริ่มทำบัญชีนับแต่วันที่นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศนั้น ได้เริ่มต้นประกอบธุรกิจในประเทศ
- 5.4 สำนักงานสาขาของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นคนธรรมดา หรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด และนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ให้เริ่มทำบัญชีตั้งแต่วันที่ได้รับการจดทะเบียนเป็นสำนักงานสาขากฎหมาย

เว้นแต่สำนักงานสาขาของบุคคลธรรมดา หรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียน ซึ่งประกอบธุรกิจประเภท 1, 4, 5, 11, 12, 13 และ 14 ให้เริ่มทำบัญชีนับแต่วันที่สำนักงานสาขานั้นมีรายได้ในปีใดเกินหกแสนบาท หรือมีรายได้ในเดือนใดเดือนหนึ่งเกินห้าหมื่นบาท

2.6 ข้อความและรายการที่ต้องมีในบัญชี

ข้อ 8 (3) ของ ป.ว. 285 ได้บัญญัติให้เป็นอำนาจของอธิบดีกรมทะเบียนการค้า มีอำนาจประกาศในราชกิจจานุเบกษา กำหนดข้อความและรายการที่ต้องมีในบัญชี ปัจจุบันได้มีประกาศกรมทะเบียนการค้า ฉบับที่ 16 (พ.ศ.2532)

ข้อ 4 บัญชีทุกประเภท และทุกชนิด

- 4.1 ปกด้านหน้าของสมุดบัญชี หรือใบปะหน้าของบัญชี กรณีที่บัญชีเป็นแผ่นปลิวหรือแผ่นบัตร ต้องมีข้อความดังต่อไปนี้

- (1) ชื่อนิติบุคคล หรือชื่อทางการค้าของบุคคลซึ่งมีหน้าที่จัดทำบัญชี หรือชื่อบุคคลซึ่งมีหน้าที่จัดทำบัญชีในกรณีที่ไม่มีชื่อทางการค้า
- (2) ประเภทหรือชนิดของบัญชี
- (3) ตัวเลขไทย หรืออารบิก หรืออักษรไทย ลำดับเล่มบัญชีแต่ละประเภทหรือชนิด ถ้ามีมากกว่าหนึ่งเล่ม ต้องเรียงลำดับเล่มต่อเนื่องกัน

ข้อ 5 บัญชีทุกประเภทและทุกชนิด ต้องมีข้อความและรายการในบัญชีดังต่อไปนี้

- 5.1 บัญชีเงินสด ให้มี วัน เดือน ปี เลขที่ใบสำคัญ รายละเอียดแสดงการ ได้มาหรือจ่ายไปซึ่งเงินสด เงินฝากธนาคารและจำนวนเงินนั้น แต่ถ้ามีรายละเอียดดังกล่าวในใบสำคัญหรือบัญชีรายวันชนิดหนึ่งชนิดใดแล้ว จะลงรายการรับหรือจ่ายเงินประเภทเดียวกันเป็นยอดรวมก็ได้
- 5.2 บัญชีรายวันซื้อ หรือบัญชีรายวันขาย ให้มี วัน เดือน ปี เลขที่ใบสำคัญและรายการแสดงรายละเอียด ชนิด ประเภท จำนวน และราคาของสินค้าที่ซื้อขาย แต่ถ้ามีรายละเอียดดังกล่าวในใบสำคัญหรือสมุดทะเบียนใดแล้ว จะลงรายการซื้อหรือขายสินค้านั้นเป็นยอดรวมก็ได้
- 5.3 บัญชีรายวันชนิดอื่นๆ หรือบัญชีรายวัน ให้มี วัน เดือน ปี รายการบัญชี และจำนวนเงินแต่ละรายการ ในกรณีที่ เป็นบัญชีรายวันทั่วไป ให้มีคำอธิบายรายการบัญชีด้วย
- 5.4 บัญชีแยกประเภทลูกหนี้ หรือเจ้าหนี้ ให้มีชื่อลูกหนี้ หรือเจ้าหนี้ วัน เดือน ปี และรายการแสดงการก่อหนี้ หรือระงับหนี้และจำนวนเงินนั้น การลงรายการดังกล่าวจะอ้างบัญชีและหน้าของบัญชีเงินสดหรือบัญชีรายวันก็ได้
- 5.5 บัญชีแยกประเภททรัพย์สิน ให้มีชื่อบัญชี วัน เดือน ปี รายการแสดงการได้มาหรือจำหน่ายไปซึ่งทรัพย์สิน จำนวนและหน่วยนับของทรัพย์สินแต่ละชนิด และจำนวนเงินนั้น การลงรายการดังกล่าวจะอ้างบัญชีและหน้าของบัญชีเงินสด หรือบัญชีรายวันก็ได้

- 5.6 บัญชีแยกประเภทรายได้รายจ่าย ให้มีชื่อบัญชี วัน เดือน ปี รายการ แสดงที่มาแห่งรายได้หรือรายจ่าย และจำนวนเงินนั้น การลงรายการ ดังกล่าวจะอ้างบัญชีและหน้าของบัญชีเงินสดหรือบัญชีรายวันก็ได้
- 5.7 บัญชีสินค้าซึ่งอยู่ในครอบครอง ให้มีชื่อ ชนิดและหน่วยนับของสินค้า วัน เดือน ปี และรายการแสดงการได้มาหรือจำหน่ายไปยังสินค้า และจำนวนสินค้านั้น

ข้อ 6 รายการในบัญชีที่เป็นจำนวนเงินตามข้อ 5 ต้องเป็นหน่วยเงินตราไทย ผู้ซึ่งไม่ปฏิบัติตามประกาศของอธิบดีคือ ไม่มีข้อความและรายการที่กำหนด ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท และปรับอีกไม่เกินวันละห้าสิบบาท จนกว่าจะปฏิบัติให้ถูกต้อง (ข้อ 22)

2.7 ระยะเวลาลงรายการในบัญชี

ข้อ 8 (4) ของ ป.ว. 285 เป็นอำนาจของอธิบดีฯ เช่นเดียวกับข้อ 8 (3) ซึ่งได้กำหนดรายละเอียดในเรื่องระยะเวลาลงรายการในบัญชีไว้ในประกาศกรมทะเบียนการค้าฉบับที่ 16 ดังนี้

ข้อ 7 การลงรายการในบัญชี ต้องลงรายการให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลา ดังต่อไปนี้

- 7.1 บัญชีเงินสดและบัญชีรายวันทุกชนิด ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่รายการนั้นเกิดขึ้น
- ในกรณีลงบัญชีเงินสดและบัญชีรายวันด้วยเครื่องจักรทำบัญชี ภายในสิบห้าวัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่รายการนั้นเกิดขึ้น
- 7.2 บัญชีสินค้าซึ่งอยู่ในครอบครอง ภายในสิบห้าวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่รายการนั้นเกิดขึ้น
- 7.3 บัญชีแยกประเภท ต้องผ่านรายการจากบัญชีเงินสดและบัญชีรายวันทุกชนิด ภายในสิบห้าวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่รายการนั้นเกิดขึ้น

ข้อ 8 การลงรายการยอดคงเหลือในบัญชีเงินสด บัญชีแยกประเภททุกชนิด และ บัญชีสินค้าซึ่งอยู่ในครอบครอง ณ วันปิดบัญชีแต่ละงวด ต้องลงให้แล้วเสร็จภายในหกสิบ วัน นับแต่วันปิดบัญชี

ผู้ซึ่งไม่ลงรายการตามระยะเวลาที่กำหนด ต้องระวางโทษเช่นเดียวกับข้อ 22

2.8 ข้อปฏิบัติในการลงรายการในบัญชี

ข้อ 9 ป.ว. 285 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ต้องลงรายการในบัญชี ดังนี้

- (1) ลงเป็นภาษาไทยหรือภาษาต่างประเทศก็ได้ แต่ต้องมีภาษาไทยกำกับด้วย หรือจะลงเป็นรหัสด้วยเครื่องจักรทำบัญชีก็ได้ แต่ต้องส่งมอบคำแปลรหัสที่เป็นภาษาไทยต่อสำนักงานกลางบัญชี

นอกจากข้อ 9 ดังกล่าวแล้ว ได้มีประกาศกรมทะเบียนการค้า ลงวันที่ 23 มิถุนายน พ.ศ.2532 กำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติในเรื่องการส่งคำแปลรหัส ที่ใช้ลงรายการในบัญชีด้วยเครื่องจักร ทำบัญชีเป็นภาษาไทยไว้ว่า

ข้อ 2 ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีที่ลงรายการในบัญชีเป็นรหัสด้วยเครื่องจักรทำบัญชี ต้องส่งคำแปลรหัส เป็นภาษาไทยก่อนที่จะเริ่มใช้เครื่องจักรลงรายการในบัญชีโดยเอกสารที่จัดส่งให้ระบุชื่อธุรกิจ จำนวนแผ่น และให้หุ้นส่วนผู้จัดการ กรรมการ ผู้จัดการ หรือเจ้าของร้านค้า แล้วแต่กรณี อย่างน้อยหนึ่งคนลงลายมือชื่อรับรองเอกสารนั้นด้วย

กรณีมีการเปลี่ยนแปลง เพิ่มเติม รหัสบัญชีจากที่เคยส่งไว้แล้ว ให้ส่งคำแปลรหัสส่วนที่เปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมนั้น โดยเอกสารที่จัดส่งให้ปฏิบัติตามความในวรรคแรก

ข้อ 3 การส่งคำแปลรหัสตาม ข้อ 2 ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีปฏิบัติดังนี้

- 3.1 กรณีที่มีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้ส่งต่อกองควบคุมบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า
- 3.2 กรณีที่มีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ในเขตจังหวัดที่เป็นที่ตั้งศูนย์ทะเบียนการค้าเขต ให้ส่งต่อศูนย์ทะเบียนการค้าเขตนั้น

กรณีที่มีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ในเขตจังหวัดที่เป็นที่ตั้งสำนักงานพาณิชย์จังหวัด ให้ส่งต่อสำนักงานพาณิชย์จังหวัด เว้นแต่จังหวัดที่เป็นที่ตั้งศูนย์ทะเบียนการค้าเขต ก็ให้ส่งต่อศูนย์ทะเบียนการค้าเขตนั้น

การส่งคำแปลรหัสดังกล่าวข้างต้น ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีจะต้องส่งต่อสำนักงานกลางบัญชี ที่กองควบคุมบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้าก็ได้

2.9 การปิดบัญชี

ข้อ 10 ป.ว. 285 บัญญัติว่า ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีปิดบัญชีครั้งแรก ภายในสิบสองเดือน นับแต่วันที่มิหน้าที่จัดทำบัญชีตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับนี้ และปิดบัญชีครั้งหนึ่งในรอบสิบสองเดือน นับแต่วันปิดบัญชีครั้งก่อน เว้นแต่ในกรณีที่ประสงค์จะเปลี่ยนรอบปีบัญชี และได้รับอนุญาตจากสารวัตรใหญ่บัญชี หรือสารวัตรบัญชีแล้ว จะปิดบัญชีก่อนครบรอบสิบสองเดือนก็ได้

ข้อสังเกต การปิดบัญชีครั้งแรก จะปิดเมื่อใดก็ได้ภายในเวลาดังกล่าว โดยไม่ต้องรอให้ครบสิบสองเดือนก็ได้ แต่การปิดบัญชีครั้งต่อไปนั้น ต้องปิดให้ตรงรอบสิบสองเดือน นับแต่วันปิดบัญชีครั้งแรก

ในกรณีผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องการจะเปลี่ยนรอบปีบัญชี ให้แตกต่างจากรอบสิบสองเดือน ก็ต้องขออนุญาตต่อสารวัตรใหญ่บัญชี หรือสารวัตรบัญชี การขออนุญาตเปลี่ยนรอบระยะเวลาบัญชีต้องแสดงเหตุผลด้วย เพราะมิฉะนั้นจะไม่ได้รับอนุญาต ก่อนที่สารวัตรใหญ่บัญชี หรือสารวัตรบัญชี จะอนุญาต ต้องให้กรมสรรพากรให้ความเห็นชอบด้วย เหตุผลก็เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นั้นเอง

การปิดบัญชีตามข้อ 10 นี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อทราบผลการดำเนินงาน และฐานะการเงินของกิจการ โดยจัดทำงบดุล และบัญชีกำไรขาดทุน ตามที่ถือปฏิบัติกันในทางบัญชี แต่ถ้าผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเป็นบุคคลธรรมดา ก็ไม่ต้องจัดทำงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุน เพราะกฎหมายไม่ได้กำหนดให้จัดทำบัญชีแยกประเภททรัพย์สิน และรายได้รายจ่ายไว้ คงปิดบัญชีเพื่อหายอดคงเหลือในบัญชีที่จัดทำเท่านั้น

ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีใดไม่ปฏิบัติตามข้อ 10 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท (ข้อ 24)

2.10 การจัดทำงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุน

ตามข้อ 11 ประกาศคณะปฏิวัติให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีที่เป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน และนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ จัดทำงบดุล และบัญชีกำไรขาด

ทุนยื่นต่อสำนักงานกลาง บัญชีและสำนักงานบัญชีภายในห้าเดือนนับแต่วันปิดบัญชีตามข้อ
10

งบดุลและบัญชีกำไรขาดทุน ต้องมีรายการย่อตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง
งบดุลต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบ

งบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน และนิติบุคคลที่ตั้งขึ้น
ตามกฎหมายของต่างประเทศ จะจัดทำขึ้นอย่างไรก็ได้เพื่อแสดงให้เห็นผลการดำเนินงาน
และฐานะการเงินของกิจการ โดยถูกต้องตามความเป็นจริงและตามหลักการบัญชี

นอกจาก ป.ว. 285 ข้อ 11 แล้ว ได้มีประกาศกรมทะเบียนการค้า ลงวันที่ 23
มิถุนายน พ.ศ.2532 ข้อ 4 กำหนดสอดคล้องกันว่า ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน และนิติบุคคลที่
ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ต้องส่งงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนต่อสำนักงานบัญชี
ตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 ข้อ 11 ภายใน 5 เดือน นับแต่วันปิดบัญชี

ตามวรรคสอง ข้อ 11 นี้ บัญญัติให้งบดุลและบัญชีกำไรขาดทุนต้องมีรายการย่อ
ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ปัจจุบันกระทรวงพาณิชย์ได้ออกกฎกระทรวงกำหนดรายการ
ย่อของงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุน คือกฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ.2519) ลงวันที่ 7
ธันวาคม พ.ศ.2519วรรคสาม ข้อ 11 บัญญัติให้งบดุลที่จัดทำขึ้นเพื่อยื่นต่อสำนักงานกลาง
บัญชี และสำนักงานบัญชานั้น จะต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบด้วย

ข้อสังเกต ข้อ 11 วรรคแรกไม่ได้บัญญัติถึงกรณีที่มีผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีที่เป็น
บริษัทจำกัดไว้ แต่ได้นำไปบัญญัติอยู่ใน ข้อ 12 ว่า ให้นำข้อ 11 วรรคสอง มาใช้บังคับแก่
กรณีที่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเป็นบริษัทจำกัด ทำงบดุลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
(ป.พ.พ.) ด้วย

ตาม ป.พ.พ. มาตรา 1199 วรรคสอง บัญญัติให้กรรมการบริษัท ส่งสำเนางบดุล
ไปยังนายทะเบียนไม่ช้ากว่าเดือนหนึ่ง นับแต่วันซึ่งงบดุลนั้นได้รับอนุมัติในที่ประชุมใหญ่
และมาตรา 1139 วรรคสอง ให้กรรมการบริษัท ส่งสำเนาบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น ไปยังนาย
ทะเบียนมิให้ช้ากว่าวันที่สิบสี่ นับแต่การประชุมสามัญ ซึ่งประกาศกรมทะเบียนการค้า ลงวัน
ที่ 23 มิถุนายน พ.ศ.2532 ก็ได้กำหนดไว้ทำนองเดียวกัน และในประกาศกรมทะเบียนการค้า
ฉบับนี้ ยังได้ระบุเอกสารที่กำหนดให้นำส่ง รวมทั้งรายละเอียดต่างๆ ไว้

ผู้ซึ่งไม่จัดทำบัญชี และบัญชีกำไรขาดทุนคือไม่ปฏิบัติตามข้อ 11 วรรคแรก ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท (ข้อ 23)

2.11 การเก็บรักษาสัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี

ข้อ 13 ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเก็บรักษาสัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่ประกอบธุรกิจนั้น แต่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีจะขออนุญาตจากสารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชี เพื่อเก็บรักษาสัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่อื่นก็ได้

การขออนุญาตและการอนุญาต ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ตามข้อ 13 นี้ อธิบดีกรมทะเบียนการค้าได้ออกประกาศ กรมทะเบียนการค้าฉบับที่ 16 (พ.ศ.2532) ไว้ในหมวด 4

ข้อ 9 ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องเก็บรักษาสัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่ประกอบธุรกิจ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากสารวัตรบัญชี หรือสารวัตรใหญ่บัญชี ให้เก็บรักษาสัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่อื่นแล้ว

สถานที่ประกอบธุรกิจ หมายถึง สถานที่ซึ่งผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีใช้ประกอบธุรกิจเป็นประจำ และให้หมายความรวมถึงสถานที่ซึ่งใช้เป็นที่ทำการผลิต หรือเก็บสินค้าเป็นประจำด้วย

ข้อ 10 การขออนุญาตเก็บรักษาสัญชี และเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้นอกสถานที่ประกอบธุรกิจ ให้ยื่นคำขอตามแบบที่อธิบดีกำหนด ต่อสำนักงานบัญชีที่สถานที่ประกอบธุรกิจนั้นตั้งอยู่ หรือต่อสำนักงานกลางบัญชีที่กองควบคุมบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า ก็ได้

ข้อ 11 ในกรณีที่สารวัตรบัญชี หรือสารวัตรใหญ่บัญชีไม่อนุญาตตามคำขอ ให้แจ้งปฏิเสธการอนุญาตไปยังผู้ขอพร้อมเหตุผล

ข้อ 12 การเปลี่ยนแปลงข้อความหรือรายการใดๆ ที่ได้แจ้งไว้แล้ว ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชียื่นคำขอตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อสารวัตรบัญชี หรือสารวัตรใหญ่บัญชี ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลงข้อความหรือรายการนั้นๆ

ข้อ 13 สำหรับผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีได้รับอนุญาตให้เก็บรักษาบัญชี และเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้นอกสถานที่ประกอบธุรกิจ หากมีพฤติการณ์เป็นที่ปรากฏว่าผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีไม่ปฏิบัติตามข้อความหรือรายการที่ได้แจ้งไว้ ให้สารวัตรใหญ่บัญชี หรือ สารวัตรบัญชีเพิกถอนการอนุญาตดังกล่าวได้

ในเรื่องการเก็บรักษาบัญชีและเอกสาร มีบัญญัติไว้ในประกาศคณะปฏิวัติ 285 อีกข้อ คือข้อ 14

ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่าสิบปี นับแต่วันปิดบัญชี หรือจนกว่าจะมีการส่งมอบตามข้อ 16 แต่เมื่อได้เก็บรักษาไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่า ห้าปี แล้ว ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีจะขออนุญาตต่อสารวัตรใหญ่บัญชี หรือสารวัตรบัญชี ไม่เก็บรักษาต่อไปก็ได้

การขออนุญาตและการอนุญาตให้เป็น ไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัฐมนตรีกำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

คำว่า “สารวัตรบัญชี” หมายความว่า ผู้ซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งให้ปฏิบัติการตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ และหมายความรวมถึงผู้ทำการแทนด้วย

ส่วน “สารวัตรใหญ่บัญชี” หมายความว่า ผู้ซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งให้ปฏิบัติการตามประกาศของคณะปฏิวัติฉบับนี้ และหมายความรวมถึงผู้ทำการแทนด้วย

ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีใดไม่ปฏิบัติตาม ข้อ 14 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีที่เป็นนิติบุคคลผู้ใดกระทำความผิดเพราะไม่ปฏิบัติตาม ข้อ 14 กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือบุคคลซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินการของนิติบุคคล ต้องระวางโทษเช่นเดียวกับโทษที่กำหนดไว้ สำหรับนิติบุคคลนั้น เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่ามิได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้นด้วย (ข้อ 28)

2.12 การแจ้งบัญชีหรือเอกสารประกอบการลงบัญชีสูญหายหรือเสียหาย

ข้อ 15 ป.ว. 285 ถ้าบัญชีหรือเอกสารประกอบการลงบัญชีสูญหายหรือเสียหาย ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีแจ้งต่อสำนักงานกลางบัญชี หรือสำนักงานบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในสิบห้าวัน นับแต่วันที่ทราบ หรือควรทราบถึงการสูญหาย หรือเสียหายนั้น

นอกจาก ข้อ 15 ป.ว. 285 ได้มีประกาศกรมทะเบียนการค้า ลงวันที่ 23 มิถุนายน พ.ศ.2532 ข้อ 15 ว่า การแจ้งบัญชี หรือเอกสารจัดทำบัญชีสูญหาย หรือเสียหาย ให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีแจ้งต่อสำนักงานบัญชีภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ทราบ หรือควรทราบถึงการสูญหาย หรือเสียหายนั้น ดังนี้

15.1 กรณีที่มีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้แจ้งต่อกองควบคุมบัญชีธุรกิจ กรมทะเบียนการค้า

15.2 กรณีที่มีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ในเขตจังหวัดที่เป็นที่ตั้งศูนย์ทะเบียนการค้า ก็ให้แจ้งต่อศูนย์ทะเบียนการค้าเขตนั้น

กรณีที่มีสำนักงานแห่งใหญ่ตั้งอยู่ในเขตจังหวัดที่เป็นที่ตั้งสำนักงานพาณิชย์จังหวัด ให้แจ้งต่อสำนักงานพาณิชย์จังหวัด เว้นแต่จังหวัดที่เป็นที่ตั้งศูนย์ทะเบียนการค้าเขตก็ให้แจ้งต่อศูนย์ทะเบียนการค้าเขตนั้น

ข้อ 16 การแจ้งตามข้อ 15 ให้ใช้แบบที่สำนักงานกลางบัญชีกำหนด และให้ยื่นเอกสารประกอบดังนี้

- (1) สำเนาหลักฐานการแจ้งความต่อพนักงานสอบสวน ว่าบัญชีหรือเอกสารประกอบการลงบัญชีสูญหาย หรือเสียหาย
- (2) สำเนาหนังสือรับรองรายการจดทะเบียนนิติบุคคล ในกรณีที่ เป็นนิติบุคคล หรือสำเนาทะเบียนพาณิชย์ หรือสำเนาทะเบียนการค้า ในกรณีที่ เป็นบุคคลธรรมดา
- (3) สำเนาหลักฐานการแจ้งเลิกกิจการ (ถ้ามี)

ผู้ซึ่งไม่ปฏิบัติตามข้อ 15 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท (ข้อ 23)

2.13 การเลิกประกอบธุรกิจและการส่งมอบบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี

ข้อ 16 ป.ว. 285 เมื่อผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเลิกประกอบธุรกิจ โดยเหตุอื่นนอกจากเหตุล้มละลาย ให้ส่งมอบบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีแก่สารวัตรใหญ่บัญชี หรือสารวัตรบัญชี ภายในเก้าสิบวัน นับแต่วันเลิกประกอบธุรกิจ และให้สารวัตรใหญ่บัญชี หรือสารวัตรบัญชีเก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีดังกล่าวไว้ห้าปี หรือจนกว่าจะครบกำหนดเวลา ตามข้อ 14 สุดแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่ากัน

เมื่อผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีร้องขอ ให้สารวัตรใหญ่บัญชี หรือสารวัตรบัญชี มีอำนาจขยายกำหนดเวลาเก้าสิบวันตามวรรคหนึ่งได้ตามสมควร

ความในข้อนี้มีให้ใช้บังคับแก่ห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียน และบริษัทจำกัด ซึ่งเลิกประกอบธุรกิจโดยมีการชำระบัญชี

ตามวรรคแรก สารวัตรใหญ่บัญชี หรือสารวัตรบัญชี มีหน้าที่เก็บรักษาบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชีไว้เป็นเวลา 5 ปี หรือจนกว่าจะครบกำหนดเวลา 10 ปี ทั้งนี้สุดแต่ระยะเวลาใดจะสั้นกว่า เช่น เก็บไว้อีก 3 ปีจะครบ 10 ปี เช่นนี้ก็เก็บไว้อีกเพียง 3 ปี ไม่ต้องเก็บไว้ถึง 5 ปี

ผู้ซึ่งไม่ปฏิบัติตาม ข้อ 16 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท ตาม (23)