



ข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

Copyright© by Chiang Mai University

All rights reserved

**ข้อบังคับด้านจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชีของสมาพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ**

**จรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (The Code of Ethics for Professional Accountants : IESBA Code) ประกอบด้วย**

**ส่วนที่ 1 การปฏิบัติตามจรรยาบรรณ (General Application of the IESBA Code)**

**1.1 บทนำและหลักการขั้นพื้นฐาน (Introduction and Fundamental Principles)**

จุดเด่นของวิชาชีพบัญชี คือ ความรับผิดชอบการกระทำต่อสาธารณชน ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ข้อบังคับหรือกฎหมายที่กำหนดไว้

จรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีแบ่งเป็น 3 ส่วน ประกอบด้วย ส่วนที่ 1 หลักการขั้นพื้นฐานและกรอบแนวคิดในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน

ส่วนที่ 2 และ 3 อธิบายกรอบแนวคิดของหลักการขั้นพื้นฐานเพื่อใช้ในสถานการณ์ต่าง ๆ ตัวอย่างของมาตรการป้องกัน (Safeguards) ที่เหมาะสมกับปัญหา (Threats) สถานการณ์ที่ไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหา และการหลีกเลี่ยงพฤติกรรมหรือความสัมพันธ์ที่ทำให้เกิดปัญหา

**(ก) หลักการขั้นพื้นฐาน (Fundamental Principles)**

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐานดังต่อไปนี้

(1) ความซื่อสัตย์สุจริต (Integrity) คือ ความตรงไปตรงมา และจริงจังต่อความสัมพันธ์ทางวิชาชีพและธุรกิจที่เกี่ยวข้อง

(2) ความเที่ยงธรรม (Objectivity) คือ การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ หรือการตัดสินใจทางธุรกิจโดยปราศจากอคติ ความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ และอิทธิพลอื่น ๆ

(3) ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ (Professional Competence and Due Care) คือ การรักษาความรู้และทักษะทางวิชาชีพให้อยู่ในระดับที่ต้องการ เพื่อให้แน่ใจว่าลูกค้าหรือผู้ว่าจ้างได้รับการบริการบนพื้นฐานของหลักปฏิบัติ ข้อกฎหมายและเทคนิคที่พัฒนาขึ้นในปัจจุบัน ตลอดจนปฏิบัติหน้าที่อย่างเข้มงวดตามมาตรฐานทางเทคนิคและวิชาชีพ

(4) การรักษาความลับ (Confidentiality) คือ การรักษาความลับของข้อมูลที่ได้รับจากการให้บริการทางวิชาชีพ ดังนั้น ต้องไม่เปิดเผยข้อมูลใด ๆ แก่บุคคลอื่นโดยปราศจากอำนาจและความเหมาะสม เว้นแต่เป็นการเปิดเผยตามกฎหมาย สิทธิทางวิชาชีพ หรือโดยหน้าที่ และไม่ใช้ข้อมูลนั้นเพื่อประโยชน์ส่วนตัวหรือบุคคลอื่น

(5) การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Behavior) คือ การปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และหลีกเลี่ยงการกระทำที่สร้างความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ

### (๗) กรอบแนวคิด (Conceptual Framework Approach)

จรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกำหนดกรอบแนวคิดเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน ดังนี้

- (1) ระบุปัญหาในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน
- (2) ประเมินสาระสำคัญของปัญหา
- (3) การใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ระดับที่เหมาะสม

กรอบแนวคิดช่วยให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ และมีความรับผิดชอบต่อการกระทำที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์ของสาธารณชน เมื่อสามารถระบุปัญหาในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐานได้แล้ว ต้องพิจารณามาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อขจัดหรือลดปัญหาเหล่านั้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ หากไม่สามารถขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ต้องลดหรือยุติการปฏิบัติงานในกรณีให้บริการทางวิชาชีพที่เจาะจงงานใดงานหนึ่ง หรือถอนตัวจากการปฏิบัติงานในกรณีเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ (Professional Accountant in Public Practice) และลาออกจางองค์กรที่จ้างงานในกรณีเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจ (Professional Accountant in Business)

### (ค) ปัญหาและมาตรการป้องกัน (Threats and Safeguards)

ปัญหาในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐานแบ่งเป็น 5 ประเภท ได้แก่

- (1) ปัญหาการมีส่วนได้เสีย (Self-Interest Threat)

การได้รับประโยชน์ทางการเงินหรือประโยชน์อื่นจะทำให้มีอิทธิพลอย่างไม่เหมาะสมต่อการใช้อุดลยพินิจหรือพฤติกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

- (2) ปัญหาการสอบทานตนเอง (Self-Review Threat)

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีจะประเมินอย่างไม่เหมาะสมเกี่ยวกับผลลัพธ์ที่เกิดจากการใช้ดุลยพินิจหรือการให้บริการโดยบุคลากรภายในสำนักงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือองค์กรที่จ้างงาน และใช้ดุลยพินิจนั้นเป็นส่วนหนึ่งของการให้บริการในปัจจุบันด้วยความไว้วางใจ

(3) ปัญหาการเป็นผู้สนับสนุน (Advocacy Threat)

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีจะส่งเสริมลูกค้าหรือผู้ว่าจ้างดำรงตำแหน่งที่ทำให้เกิดผลกระทบต่อความเที่ยงธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

(4) ปัญหาความคุ้นเคย (Familiarity Threat)

การทำหน้าที่อันยาวนาน หรือความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิดกับลูกค้าหรือผู้ว่าจ้าง ทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีเห็นแก่ผลประโยชน์และยอมรับเกี่ยวกับงานของลูกค้าหรือผู้ว่าจ้างมากเกินไป

(5) ปัญหาการข่มขู่ (Intimidation Threat)

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีจะถูกข่มขู่การทำหน้าที่อย่างเปิดเผยเนื่องจากแรงกดดันที่เกิดขึ้นหรือจากการได้รับรู้เรื่องราวรวมทั้งบุคคลอื่นพยายามมีอิทธิพลเกินควรต่อผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

มาตรการป้องกัน (Safeguards) คือ การกระทำหรือการประเมินว่าจะขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ แบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่

(1) มาตรการป้องกันที่เกิดจากวิชาชีพ กฎหมาย หรือข้อบังคับ ได้แก่

- ให้การศึกษา อบรม และฝึกประสบการณ์ที่จำเป็นในการประกอบวิชาชีพ
- การพัฒนาวิชาชีพอย่างต่อเนื่อง
- การออกมาตรฐานทางวิชาชีพ
- การตรวจติดตามหรือการกำกับดูแลขององค์กรวิชาชีพ และส่งเสริม

กระบวนการทางวินัย

- การสอบทานจากบุคคลภายนอกที่มีหน้าที่สอบทานเกี่ยวกับการออกรายงานผลตอบแทน การสื่อสาร หรือสารสนเทศที่จัดทำขึ้น โดยผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

(2) มาตรการป้องกันในสภาพแวดล้อมการทำงานรายละเอียดกล่าวในส่วนที่ 2 และ 3

(3) การยุติความขัดแย้งทางด้านจรรยาบรรณ (Ethical Conflict Resolution)

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีอาจกำหนดให้แก้ไขข้อขัดแย้งเกี่ยวกับการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐานอย่างเป็นทางการและไม่เป็นทางการ ซึ่งมีบุคคลหรือกลุ่มบุคคลและปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการแก้ไขปัญหา ได้แก่ ข้อเท็จจริง จรรยาบรรณ หลักการขั้นพื้นฐานที่เกี่ยวข้อง



กระบวนการภายใน และทางเลือกในการปฏิบัติ หากไม่สามารถแก้ไขปัญหาคความขัดแย้งได้ ควรหารือกับผู้ที่มีความเหมาะสมในสำนักงานหรือองค์กรที่จ้างงานเพื่อช่วยแก้ไขปัญหาดังกล่าว

กรณีที่เป็นความขัดแย้งภายในองค์กรหรือที่เกี่ยวข้องกับองค์กร ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรหารือกับผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลในองค์กร เช่น กรรมการบริษัทหรือกรรมการตรวจสอบ หากไม่สามารถแก้ไขปัญหาคความขัดแย้งที่มีสาระสำคัญได้ควรขอคำแนะนำจากที่ปรึกษาด้านกฎหมายหรือสถาบันวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง หากความขัดแย้งทางจรรยาบรรณยังคงเหลืออยู่ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิเสธหรือถอนตัวจากการทำหน้าที่ตรวจสอบนั้น

### 1.2 ความซื่อสัตย์สุจริต (Integrity)

หลักการของความซื่อสัตย์สุจริตกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่อย่างตรงไปตรงมา มีความจริงใจต่อวิชาชีพและธุรกิจที่เกี่ยวข้อง มีความยุติธรรมและไว้วางใจได้

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่มีเจตนาเกี่ยวข้องกับรายงาน ผลตอบแทน การสื่อสารหรือสารสนเทศอื่นที่มีสาระสำคัญอันเป็นเท็จ ทำให้เข้าใจรายการผิดพลาด ตกแต่งรายการหรือสารสนเทศ รวมถึงการละเว้นหรือปกปิดข้อมูลที่จำเป็น

### 1.3 ความเที่ยงธรรม (Objectivity)

หลักการของความเที่ยงธรรมกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีใช้ดุลยพินิจอย่างเที่ยง ผู้ประกอบวิชาชีพหรือตัดสินใจทางธุรกิจโดยปราศจากอคติ ความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรืออิทธิพลเกินควรของบุคคลอื่น หากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีพบกับสถานการณ์ที่ทำให้หย่อนความเที่ยงธรรมต้องไม่ให้บริการทางวิชาชีพนั้น

### 1.4 ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ (Professional Competence and Due Care)

หลักการของความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรักษาระดับความรู้และทักษะเพื่อให้แน่ใจว่าลูกค้าหรือผู้ว่าจ้างได้รับบริการตามความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ และเพื่อปฏิบัติหน้าที่อย่างขยันขันแข็ง (Diligence) ตามมาตรฐานทางเทคนิคและวิชาชีพ

การให้บริการด้วยความรู้ความสามารถทางวิชาชีพต้องใช้วิจารณญาณ (ดุลยพินิจ) ที่ดี โดยใช้ความรู้และทักษะทางวิชาชีพ ซึ่งความรู้ความสามารถทางวิชาชีพอาจแบ่งเป็น 2 ประเภท ได้แก่ การได้มาซึ่งความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ และการรักษาความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ ซึ่งการรักษาความรู้ความสามารถทางวิชาชีพต้องตระหนักและเข้าใจเกี่ยวกับเทคนิค รวมทั้งพัฒนาวิชาชีพและธุรกิจที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องให้เหตุผลเพื่อให้แน่ใจว่าได้ปฏิบัติงานภายใต้การอบรม และการควบคุมดูแลที่เหมาะสมของหน่วยงานกำกับดูแลผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี และให้ลูกค้า ผู้ว่าจ้าง หรือผู้ใช้บริการทางวิชาชีพทราบเกี่ยวกับข้อจำกัดโดยแท้ในการให้บริการ

### 1.5 การรักษาความลับ (Confidentiality)

หลักการของการรักษาความลับกำหนดให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีละเว้นจาก

(1) การเปิดเผยเกี่ยวกับข้อมูลความลับของลูกค้าอันเป็นผลมาจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพและธุรกิจแก่บุคคลภายนอกโดยปราศจากอำนาจ เว้นแต่เป็นการเปิดเผยตามกฎหมาย สิทธิทางวิชาชีพ หรืออำนาจหน้าที่

(2) การใช้ข้อมูลความลับที่ได้มาจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพและธุรกิจ เพื่อประโยชน์ส่วนตัวหรือบุคคลอื่น

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องรักษาความลับ รวมทั้งในสภาพแวดล้อมทางสังคม ต้องระมัดระวังการเปิดเผยข้อมูลโดยไม่ตั้งใจ โดยเฉพาะกับภาคีทางธุรกิจที่ใกล้ชิด บุคคลใกล้ชิด กับครอบครัว (Close Family) หรือบุคคลในครอบครัว (Immediate Family)

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีต้องรักษาความลับของข้อมูลที่ลูกค้าหรือผู้ว่าจ้างได้เปิดเผย ให้ทราบในระหว่างการปฏิบัติหน้าที่ และข้อมูลภายในสำนักงานหรือองค์กรที่จ้างงาน รวมทั้ง ดำเนินการตามสมควรเพื่อให้แน่ใจว่าบุคลากรที่อยู่ภายใต้การควบคุมดูแลและบุคคลที่ได้รับ มอบหมายให้ทำหน้าที่แก่ลูกค้า ได้รักษาความลับของข้อมูลที่ได้รับการเปิดเผยจากลูกค้าอันเป็น ผลมาจากการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าว

การรักษาความลับของลูกค้าต้องกระทำอย่างต่อเนื่องแม้ภายหลังสิ้นสุด ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีกับลูกค้าหรือผู้ว่าจ้าง เมื่อผู้ประกอบการวิชาชีพ บัญชีเปลี่ยนแปลงการจ้างงานหรือได้รับลูกค้าใหม่ ต้องไม่ใช่หรือเปิดเผยข้อมูลความลับที่ได้มาอันเป็น ผลมาจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพหรือทางธุรกิจ

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีสามารถเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับในกรณีดังนี้

- (1) กฎหมายอนุญาต และได้รับมอบอำนาจจากลูกค้าหรือผู้ว่าจ้างให้เปิดเผยข้อมูลได้
- (2) การเปิดเผยตามข้อกำหนดของกฎหมาย เช่น
  - การจัดทำเอกสารหรือจัดหาหลักฐานอื่นในกระบวนการทางกฎหมาย
  - การเปิดเผยต่อหน่วยงานของรัฐเมื่อมีการละเมิดกฎหมาย
- (3) การเปิดเผยตามสิทธิและอำนาจหน้าที่ เช่น
  - ปฏิบัติตามการสอบทานคุณภาพของสถาบันวิชาชีพ

- ตอบข้อสอบถามหรือการสอบสวนของสถาบันวิชาชีพหรือหน่วยงานกำกับ

ดูแล

- ปกป้องผลประโยชน์ทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในกระบวนการทางกฎหมาย

- ปฏิบัติตามมาตรฐานทางเทคนิคและข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ

ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาเปิดเผยข้อมูลความลับ ได้แก่

- (1) เป็นผลประโยชน์ของทุกฝ่ายหรือไม่ รวมถึงบุคคลอื่นที่มีผลประโยชน์และอาจได้รับผลเสียหายจากการเปิดเผยข้อมูลนั้น
- (2) เมื่อเกิดสถานการณ์ที่ข้อเท็จจริงไม่สามารถพิสูจน์ได้ ข้อมูลไม่สมบูรณ์หรือข้อสรุปไม่สามารถพิสูจน์ได้ ต้องใช้ดุลพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาประเภทของการเปิดเผยข้อมูลที่จะกระทำ

(3) ประเภทของการสื่อสารที่คาดไว้และผู้ที่เกี่ยวข้อง

(4) ผู้ที่เกี่ยวข้องในการติดต่อสื่อสารเป็นผู้รับที่เหมาะสมหรือไม่

#### 1.6 การปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Behavior)

หลักการของการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนหลีกเลี่ยงการกระทำใดๆ ที่ทราบหรือควรทราบว่าอาจทำให้เสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องไม่นำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพเกี่ยวกับการขาดและการโฆษณาตนเองหรืองานที่รับผิดชอบ มีความจริงใจและสุจริต ไม่เรียกร้องเกินจริงสำหรับบริการที่เสนอตามคุณสมบัติหรือประสบการณ์ที่มี ไม่อ้างอิงและเปรียบเทียบการทำงานของผู้อื่นในทางเสื่อมเสียหรือไม่เป็นความจริง

### ส่วนที่ 2 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ (Professional Accountants in Public Practice)

#### 2.1 บทนำ (Introduction)

ส่วนที่ 2 ของจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอธิบายถึงกรอบแนวคิดที่อยู่ในส่วนที่ 1 เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ ใช้กับสถานการณ์ที่ไม่มีกรอบอธิบายไว้ ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพต้องไม่มีเจตนาปฏิบัติงานตรวจสอบในทางธุรกิจ อาชีพ หรือกิจกรรมใดๆ ที่ทำให้หย่อนความซื่อสัตย์สุจริตและความเที่ยงธรรม หรือเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ และขัดแย้งกับหลักการขั้นพื้นฐาน

### ปัญหาและมาตรการป้องกัน (Threats and Safeguards)

ประเภทของปัญหา ได้แก่

- (1) ปัญหาการมีส่วนได้เสีย (Self-Interest Threat)
- (2) ปัญหาการสอบทานตนเอง (Self-Review Threat)
- (3) ปัญหาการเป็นผู้สนับสนุน (Advocacy Threat)
- (4) ปัญหาความคุ้นเคย (Familiarity Threat)
- (5) ปัญหาการข่มขู่ (Intimidation Threat)

ตัวอย่างสถานการณ์ที่ทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย (Self-Interest Threat) ได้แก่

- (1) บุคลากรในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นมีผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรงในลูกค้ำที่ให้ความเชื่อมั่น
  - (2) สำนักงานพึ่งพาค่าธรรมเนียมการตรวจสอบจากลูกค้ำรายใดรายหนึ่ง
  - (3) บุคลากรในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดทางธุรกิจกับลูกค้ำที่ให้บริการอย่างมีสาระสำคัญ
  - (4) สำนักงานมีความกังวลที่จะสูญเสียลูกค้ำ
  - (5) ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเจรจาต่อรองการจ้างงานกับลูกค้ำที่ตรวจสอบ
  - (6) สำนักงานมีข้อตกลงค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้น (Contingent Fee) สัมพันธ์กับงานให้ความเชื่อมั่น
  - (7) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีพบข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญเมื่อมีการประเมินผลงานให้บริการทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงาน
- ตัวอย่างสถานการณ์ที่ทำให้เกิดปัญหาการสอบทานตนเอง (Self-Review Threat) ได้แก่

- (1) สำนักงานออกรายงานการให้ความเชื่อมั่นเกี่ยวกับประสิทธิผลของการดำเนินงานของระบบการเงินภายหลังการออกแบบหรือการนำระบบไปปฏิบัติ
- (2) สำนักงานจัดเตรียมข้อมูลเดิมเพื่อใช้บันทึกข้อมูลที่มีสาระสำคัญในงานให้ความเชื่อมั่น
- (3) บุคลากรในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเป็นหรือเคยเป็นกรรมการหรือพนักงานของลูกค้ำ
- (4) บุคลากรในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเป็นหรือเคยเป็นลูกจ้างของลูกค้ำในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อเนื้อหาของงานตรวจสอบ

(5) สำนักงานบริการให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้าที่มีผลกระทบโดยตรงต่อข้อมูลในเรื่องงานที่ให้ความเชื่อมั่น

ตัวอย่างสถานการณ์ที่ทำให้เกิดปัญหาการเป็นผู้สนับสนุน (Advocacy) ได้แก่

- (1) สำนักงานให้การสนับสนุนและมีส่วนร่วมกับลูกค้าที่ตรวจสอบ
- (2) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกระทำการอันเป็นการสนับสนุนในฐานะตัวแทนลูกค้าที่ตรวจสอบในคดีความหรือข้อพิพาทกับบุคคลอื่น

ตัวอย่างสถานการณ์ที่ทำให้เกิดปัญหาความคุ้นเคย (Familiarity) ได้แก่

- (1) ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัวหรือบุคคลในครอบครัวเป็นกรรมการหรือพนักงานของลูกค้า
- (2) ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัวหรือบุคคลในครอบครัวเป็นลูกจ้างของลูกค้า ซึ่งดำรงตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในเรื่องที่ตรวจสอบ
- (3) ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบเป็นกรรมการหรือพนักงานของลูกค้าหรือลูกจ้างซึ่งดำรงตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในเรื่องที่ตรวจสอบ
- (4) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรับของขวัญหรือการปฏิบัติเป็นพิเศษจากลูกค้า เว้นแต่มูลค่ามีเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีสาระสำคัญ

(5) บุคลากรอาวุโสมีความสัมพันธ์อันยาวนานกับลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่น

ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ทำให้เกิดปัญหาการข่มขู่ (Intimidation) ได้แก่

- (1) สำนักงานถูกคุกคามจากลูกค้าที่ตรวจสอบด้วยการถอดถอนจากการทำหน้าที่
- (2) ลูกค้าที่ตรวจสอบข่มขู่ว่าจะเปลี่ยนกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น หากสำนักงานไม่เห็นด้วยกับความเห็นในเรื่องหลักการบัญชีของลูกค้า
- (3) สำนักงานถูกข่มขู่จากลูกค้าว่าจะฟ้องร้อง
- (4) สำนักงานถูกกดดันให้ลดความเหมาะสมของขอบเขตการดำเนินงานตรวจสอบเพื่อให้ลดค่าธรรมเนียมสอบบัญชี

(5) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรู้สึกถูกกดดันให้เห็นด้วยกับดุลยพินิจของลูกค้า เนื่องจากลูกจ้างมีความเชี่ยวชาญในเรื่องที่ตรวจสอบ

(6) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับแจ้งจากหุ้นส่วนของสำนักงานว่าแผนการสนับสนุนจะไม่เกิดขึ้น หากผู้สอบบัญชีไม่เห็นด้วยกับหลักการบัญชีของลูกค้า

มาตรการป้องกันในสภาพแวดล้อมการทำงาน ประกอบด้วย มาตรการป้องกันทั่วไปภายในสำนักงาน (Firm-Wide Safeguards) และมาตรการป้องกันเฉพาะงานบางประเภท (Engagement-Specific Safeguards)



ตัวอย่างมาตรการป้องกันทั่วไปภายในสำนักงาน (Firm-Wide Safeguards) ได้แก่

- (1) ผู้นำของสำนักงานเน้นย้ำความสำคัญของการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน
- (2) ผู้นำของสำนักงานคาดหวังว่าบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นจะทำงานเพื่อประโยชน์ของสาธารณชน
- (3) จัดทำนโยบายและกระบวนการตรวจติดตามการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ
- (4) จัดทำนโยบายเกี่ยวกับวิธีการระบุปัญหาในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน ประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ หากไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อป้องกันปัญหา ต้องปฏิเสธหรือยุติการปฏิบัติงาน ตรวจสอบที่เกี่ยวข้องนั้น
- (5) จัดทำนโยบายและกระบวนการดำเนินงานภายในให้สอดคล้องกับหลักการขั้นพื้นฐาน
- (6) จัดทำนโยบายและกระบวนการดำเนินงานที่สามารถระบุผลประโยชน์หรือความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานหรือผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและลูกค้าได้
- (7) จัดทำนโยบายและกระบวนการดำเนินงานเพื่อตรวจสอบว่ารายได้สำคัญของสำนักงานขึ้นอยู่กับลูกค้ารายใดหรือไม่
- (8) ให้หุ้นส่วนและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในสายงานที่แยกต่างหากเป็นผู้ดูแลงานบริการไม่ให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้า
- (9) จัดทำนโยบายและกระบวนการดำเนินงานเพื่อป้องกันไม่ให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีอิทธิพลอย่างไม่เหมาะสมต่องานที่ตรวจสอบ
- (10) มีการแจ้งเกี่ยวกับนโยบายและกระบวนการดำเนินงานของสำนักงาน รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นแก่หุ้นส่วนและพนักงานทุกคนโดยเร็ว ตลอดจนให้การศึกษาและอบรมเกี่ยวกับนโยบายและกระบวนการดำเนินงานที่เกี่ยวข้อง
- (11) เลือกบุคลากรอาวุโสเป็นผู้รับผิดชอบในการกำกับดูแลระบบการควบคุมคุณภาพในสำนักงาน
- (12) แนะนำตักเตือนหุ้นส่วนและพนักงานให้ทำหน้าที่อย่างมีอิสระจากลูกค้าและกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- (13) มีกลไกเกี่ยวกับการลงโทษทางวินัย เพื่อส่งเสริมให้มีการปฏิบัติตามนโยบายและกระบวนการดำเนินงานที่กำหนดไว้
- (14) เผยแพร่ นโยบายและกระบวนการดำเนินงานให้แก่บุคลากรเพื่อแจ้งเกี่ยวกับการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐานให้บุคลากรระดับสูงภายในสำนักงาน



ตัวอย่างมาตรการป้องกันเฉพาะงานบางประเภท (Engagement-Specific Safeguards) ในสภาพแวดล้อมการทำงาน ได้แก่

- (1) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ไม่เกี่ยวข้องกับบริการไม่ให้ความเชื่อมั่นสอบทานการปฏิบัติงานไม่ให้ความเชื่อมั่นหรือการให้คำแนะนำอื่นตามความจำเป็น
- (2) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีบุคลิกกรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น สอบทานการปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรือการให้คำแนะนำอื่นตามความจำเป็น
- (3) หารือกับบุคคลอื่นที่มีความเป็นอิสระ เช่น คณะกรรมการอิสระ สถาบันวิชาชีพ หรือผู้ประกอบวิชาชีพอื่น
- (4) หารือเกี่ยวกับจรรยาบรรณกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของลูกค้า
- (5) เปิดเผยให้ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของลูกค้าทราบเกี่ยวกับลักษณะของการให้บริการและการคิดค่าธรรมเนียมของสำนักงาน
- (6) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจากสำนักงานอื่นตรวจสอบงานทั้งหมดหรือบางส่วนอีกครั้งหนึ่ง
- (7) หมุนเวียนบุคลากรอาวุโสของกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจใช้มาตรการป้องกันเดียวกันกับลูกค้าได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของงานที่ตรวจสอบ

ตัวอย่างมาตรการป้องกันที่เกิดจากระบบและกระบวนการภายในกิจการของลูกค้า ได้แก่

- (1) ลูกค้ากำหนดให้บุคคลอื่นที่มีฝ่ายบริหารเป็นผู้อนุมัติหรือให้ความเห็นชอบการแต่งตั้งสำนักงานเป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (2) ลูกค้ามีลูกจ้างที่มีความรู้ความสามารถ ประสบการณ์ และมีความอาวุโสในการตัดสินใจด้านการบริหาร
- (3) ลูกค้ามีกระบวนการภายในสำหรับเลือกใช้บริการไม่ให้ความเชื่อมั่น
- (4) ลูกค้ามีโครงสร้างการกำกับดูแลกิจการเพื่อกำกับดูแลและสื่อสารเกี่ยวกับการใช้บริการของสำนักงาน

## 2.2 การแต่งตั้งให้ทำหน้าที่ทางวิชาชีพ (Professional Appointment)

### (ก) การรับลูกค้า (Client Acceptance)

ก่อนที่จะมีความสัมพันธ์กับลูกค้าใหม่ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพต้องพิจารณาว่าการรับงานจะสร้างปัญหาใด ๆ ในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐานหรือไม่ ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาต่อความซื่อสัตย์สุจริตหรือการปฏิบัติตนเชิงผู้ประกอบ

วิชาชีพ เช่น ประเด็นที่น่าสงสัยเกี่ยวกับการมีส่วนร่วมกับลูกค้า (ความเป็นเจ้าของ การบริหารจัดการ หรือการทำกิจกรรมต่าง ๆ) หากลูกค้าுகคามการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน เช่น ลูกค้ามีส่วนเกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่ผิดกฎหมาย (เช่น การฟอกเงิน) การคอร์รัปชัน หรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) หาความรู้และทำความเข้าใจเกี่ยวกับลูกค้า เจ้าของ ผู้บริหาร และผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการและการดำเนินธุรกิจ

(2) การรักษาความตั้งใจของลูกค้าในเรื่องการปรับปรุงเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการ หรือการควบคุมภายใน

หากไม่สามารถลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพต้องปฏิเสธลูกค้ารายนั้น นอกจากนี้ควรทบทวนเกี่ยวกับการตัดสินใจรับงานลูกค้าเป็นประจำ

#### (๗) การตกลงรับงาน (Engagement Acceptance)

หลักการขั้นพื้นฐานของความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีให้บริการที่ตนมีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติเท่านั้น

ก่อนการรับงานที่เจาะจงงานใดงานหนึ่งจากลูกค้า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรพิจารณาว่าการรับงานจะสร้างปัญหาในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐานหรือไม่ ตัวอย่างเช่น หากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบไม่มีความรู้ความสามารถในการปฏิบัติหน้าที่อย่างเหมาะสมจะทำให้เกิดปัญหาความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบประเภทปัญหาการมีส่วนได้เสีย

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพควรประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเมื่อจำเป็นในการจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) ทำความเข้าใจลักษณะธุรกิจ ความซับซ้อนของการดำเนินงาน ข้อกำหนดเฉพาะของงานตรวจสอบ วัตถุประสงค์ของลูกค้า รวมถึงลักษณะและขอบเขตของการปฏิบัติงานแก่ลูกค้า

(2) มีความรู้เกี่ยวกับอุตสาหกรรมหรือเรื่อง that ให้บริการ

(3) มีประสบการณ์เกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อบังคับหรือข้อกำหนดด้านการรายงาน

(4) มีพนักงานที่มีความรู้ความสามารถอย่างเพียงพอ

- (5) ใช้ผู้เชี่ยวชาญเมื่อจำเป็น
- (6) กำหนดกรอบเวลาในการปฏิบัติงานจริงแก่ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (7) ปฏิบัติตามนโยบายและกระบวนการควบคุมคุณภาพที่ออกแบบเพื่อให้ความเชื่อมั่นซึ่งจะยอมรับได้เฉพาะงานที่ปฏิบัติงานด้วยความรู้ความสามารถเท่านั้น

ในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีแนวโน้มเชื่อถือคำแนะนำหรือผลงานของผู้เชี่ยวชาญ ควรพิจารณาปัจจัยต่างๆ ที่ใช้ประเมินความน่าเชื่อถือ เช่น ชื่อเสียง ความเชี่ยวชาญ ทักษะที่มี และข้อปฏิบัติเกี่ยวกับมาตรฐานทางวิชาชีพและจรรยาบรรณ ซึ่งอาจได้มาจากผู้เชี่ยวชาญหรือการปรึกษาคณะอื่น

### (ค) การเปลี่ยนแปลงการแต่งตั้งผู้สอบบัญชี (Changes in a Professional Appointment)

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ ได้รับการทาบทามให้ทำหน้าที่แทนผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเดิม ต้องพิจารณาว่ามีเหตุผลทางวิชาชีพหรือเหตุผลอื่นที่ไม่ควรรับงานตรวจสอบหรือไม่ เช่น หากรับงานก่อนทราบข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องทั้งหมดจะทำให้ไม่สามารถปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหา ซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะของงานที่ตรวจสอบ อาจมีการสื่อสารโดยตรงกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคนปัจจุบันเพื่อพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลง เพื่อตัดสินใจได้ว่ามีความเหมาะสมที่จะรับงานตรวจสอบนั้นหรือไม่ และต้องใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) ติดต่อกับผู้ประกอบวิชาชีพคนปัจจุบัน เพื่อสอบถามเหตุผลทางวิชาชีพหรือเหตุผลอื่นที่ไม่ควรรับงานตรวจสอบ

- (2) สอบถามผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคนปัจจุบันเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่ทราบเพื่อประกอบการตัดสินใจรับงานตรวจสอบ

- (3) หาข้อมูลที่เป็นจากแหล่งอื่น

หากไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ควรลดงานตรวจสอบนั้น เว้นแต่จะมีความพึงพอใจในส่วนของข้อเท็จจริงที่จำเป็น โดยวิธีการอื่น

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคนปัจจุบันจำเป็นต้องรักษาความลับของลูกค้าและต้องหารือกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ได้รับการทาบทาม ซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะของงานตรวจสอบ ไม่ว่าจะได้รับอนุญาตจากลูกค้า ข้อกำหนดทางด้านจรรยาบรรณ หรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องหรือไม่

การอนุญาตของลูกค้าต้องกระทำเป็นลายลักษณ์อักษร นอกจากนี้ต้องปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอื่นที่เกี่ยวข้องและเสนอข้อมูลอย่างตรงไปตรงมาโดยปราศจากความน่าสงสัย หากผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีไม่สามารถสื่อสารระหว่างกันได้ต้องดำเนินการตามสมควรเพื่อหาข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาโดยวิธีการอื่น เช่น สอบถามข้อมูลจากบุคคลอื่น ตรวจสอบประวัติผู้บริหารระดับสูงหรือผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลลูกค้า

### 2.3 ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflicts of Interest)

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพต้องระบุนสถานการณ์ที่อาจทำให้เกิดปัญหาความขัดแย้งทางผลประโยชน์ ที่อาจทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน เช่น

(1) ในกรณีผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพเป็นคู่แข่งหรือลงทุน (ร่วมทุน) กับคู่แข่งที่สำคัญของลูกค้า หรือให้บริการกับคู่แข่งที่สำคัญอาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเที่ยงธรรม

(2) เมื่อให้บริการแก่ลูกค้าที่มีผลประโยชน์ขัดแย้งกันหรือลูกค้ามีเรื่องและรายการที่มีข้อโต้แย้งกันอาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเที่ยงธรรมหรือการรักษาความลับ

ก่อนรับลูกค้าใหม่ งานต่อเนื่อง หรืองานที่เจาะจงอย่างใดอย่างหนึ่งต้องพิจารณาว่าได้รับผลประโยชน์ในทางธุรกิจจากความสัมพันธ์กับลูกค้าหรือบุคคลอื่นซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาหรือไม่ ซึ่งต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) แจ้งให้ลูกค้าทราบเกี่ยวกับผลประโยชน์ทางธุรกิจหรือกิจกรรมของสำนักงานที่อาจเป็นความขัดแย้งทางผลประโยชน์ และต้องได้รับการยินยอมจากลูกค้า

(2) แจ้งให้บุคคลที่เกี่ยวข้องทราบว่าผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่แก่บุคคลมากกว่าสองรายขึ้นไป ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับความขัดแย้งทางผลประโยชน์ และต้องได้รับความยินยอมจากบุคคลเหล่านั้น

(3) แจ้งให้ลูกค้าทราบว่าผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพมิได้ทำหน้าที่เป็นพิเศษสำหรับลูกค้ารายใด (เช่น เจาะจงด้านการตลาด หรือบริการพิเศษ) และต้องได้รับความยินยอมจากลูกค้า

มาตรการป้องกันเพิ่มเติม ได้แก่

(1) แยกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

(2) กำหนดวิธีปฏิบัติเพื่อป้องกันการเข้าถึงข้อมูลสารสนเทศ

(3) ให้แนวทางที่ชัดเจนสำหรับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในประเด็นความปลอดภัย และการรักษาความลับ

(4) ให้ลูกจ้างและหุ้นส่วนของสำนักงานลงนามในสัญญาการรักษาความลับของ ลูกค้า

(5) สอบทานการปฏิบัติตามมาตรการป้องกันโดยบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกับการงานของ ลูกค้า

ในกรณีที่เกิดปัญหาเรื่องความขัดแย้งทางผลประโยชน์ของหลักการขั้นพื้นฐาน อัน ได้แก่ ความเที่ยงธรรม การรักษาความลับ หรือการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ที่ไม่สามารถ ขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ต้องไม่รับหรือถอนตัวจากงานตรวจสอบนั้น

ในกรณีที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพขอความ ยินยอมจากลูกค้าเพื่อทำหน้าที่ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับความขัดแย้งทางผลประโยชน์แก่บุคคลอื่นและ ถูกปฏิเสธ ต้องไม่ทำหน้าที่ให้บริการแก่บุคคลนั้นต่อไป

#### 2.4 การให้ความเห็นในสิ่งที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีคนอื่นได้ให้ไว้แล้ว (Second Opinions)

ในกรณีที่ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพให้บริการ แสดงความเห็นในเรื่องการใช้หลักการบัญชี การสอบบัญชี การรายงาน หรือมาตรฐานอื่น ใน สถานการณ์หรือรายการของกิจการที่มีใช้ลูกค้า อาจทำให้เกิดปัญหาต่อการปฏิบัติตามหลักการขั้น พื้นฐาน เช่น ปัญหาต่อความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ เพราะ ข้อมูลที่ได้รับอาจไม่เพียงพอหรือเป็นข้อมูลที่แตกต่างกัน ต้องประเมินปัญหาและใช้มาตรการ ป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) ขออนุญาตจากลูกค้าเพื่อติดต่อผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีคนปัจจุบัน

(2) อธิบายให้ลูกค้าทราบเกี่ยวกับข้อจำกัดในส่วนของความเห็น

(3) ส่งสำเนาความเห็นให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีคนปัจจุบัน

#### 2.5 ค่าธรรมเนียมและผลตอบแทนในรูปแบบอื่น ๆ (Fees and Other Types of Remuneration)

ในการเจรจาต่อรองเกี่ยวกับการให้บริการทางวิชาชีพ ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีใน สำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพต้องแจ้งค่าธรรมเนียมตามที่เห็นสมควร ซึ่งในความเป็นจริงอาจ แจ้งค่าธรรมเนียมต่ำกว่าที่อื่นมาก จนถือว่าขาดจรรยาบรรณและอาจทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติ ตามหลักการขั้นพื้นฐาน เช่น หากค่าธรรมเนียมที่แจ้งต่ำมากอาจทำให้เกิดปัญหาความรู้ ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ เนื่องจากไม่สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบ



ตามเทคนิคและมาตรฐานทางวิชาชีพในค่าธรรมเนียมที่ต่ำเช่นนั้น ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) แจ้งให้ลูกค้ารับทราบเงื่อนไขของงานตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งค่าธรรมเนียมของบริการแต่ละชนิด

(2) มอบหมายงานให้พนักงานที่มีคุณภาพและกำหนดเวลาอย่างเหมาะสมสำหรับงานนั้น ๆ

ค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้น (Contingent fees) อาจทำให้เกิดปัญหาการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐานในบางสถานการณ์ โดยเฉพาะเรื่องความเที่ยงธรรม ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาเหล่านั้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) ทำข้อตกลงกับลูกค้าไว้ล่วงหน้าเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อกำหนดเกี่ยวกับค่าตอบแทน

(2) เปิดเผยเกี่ยวกับการปฏิบัติงานและค่าตอบแทนของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพต่อผู้ใช้ข้อมูล (Intended Users)

(3) กำหนดนโยบายและกระบวนการดำเนินงานด้านการควบคุมคุณภาพ

(4) สอบทานงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพโดยบุคคลอื่นที่มีความเป็นอิสระ

ในบางสถานการณ์ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพอาจได้รับค่านายหน้าจากบุคคลอื่น เช่น ผู้จำหน่ายซอฟต์แวร์ให้ลูกค้า ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาเรื่องความเที่ยงธรรม และความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ ในทางกลับกันถ้ามีการจ่ายค่าธรรมเนียมเพื่อให้ได้ลูกค้า เช่น ลูกค้านั้นเป็นลูกค้าของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรายอื่น แต่มีความต้องการบริการงานพิเศษซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพคนปัจจุบันมิได้ให้บริการ เมื่อมีการจ่ายค่าธรรมเนียมดังกล่าว อาจทำให้เกิดปัญหาเรื่องความเที่ยงธรรม และความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเมื่อจำเป็นในการจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) เปิดเผยให้ลูกค้าทราบเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมที่ต้องจ่ายให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรายอื่นสำหรับงานที่หาให้



(2) เปิดเผยให้ลูกค้าทราบเกี่ยวกับการรับค่าธรรมเนียมสำหรับงานที่หาให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรายอื่น

(3) การจัดทำข้อตกลงล่วงหน้ากับลูกค้าเกี่ยวกับค่านายหน้าจากการขายสินค้าหรือบริการของบุคคลที่หาให้กับลูกค้า

## 2.6 การตลาดบริการวิชาชีพ (Marketing Professional Services)

หากได้รับงานผ่านบริการโฆษณาหรือการตลาดที่ไม่สอดคล้องกับหลักการพื้นฐานอาจทำให้เกิดปัญหาการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐานเรื่องการปฏิบัติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ เมื่อมีการตลาดบริการวิชาชีพต้องกระทำด้วยความสุจริตตามความจริง และต้องละเว้นจากการกระทำดังนี้

(1) บรรยายเกินความจริงเกี่ยวกับการบริการ คุณสมบัติ หรือประสบการณ์

(2) การดูถูก หรือเปรียบเทียบการทำงานของบุคคลอื่นว่ามีคุณภาพต่ำ

หากสงสัยว่าวิธีการโฆษณาที่จะกระทำมีความเหมาะสมหรือไม่ ควรปรึกษากับสถาบันวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง

## 2.7 ของกำนัลและการรับรอง (Gifts and Hospitality)

ลูกค้าอาจเสนอของขวัญหรือให้การรับรองแก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพและบุคคลใกล้ชิดหรือบุคคลในครอบครัว การเสนอดังกล่าวอาจทำให้เกิดปัญหาการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน เช่น ปัญหาในเรื่องความเที่ยงธรรม

หากมีการให้ของขวัญหรือการรับรองแล้ว ปัญหาในเรื่องความเที่ยงธรรมจะยิ่งทวีความรุนแรง เนื่องจากกลัวสาธารณชนจะรับรู้เรื่องดังกล่าว ซึ่งความมีอยู่จริงและสาระสำคัญของปัญหาจะขึ้นอยู่กับลักษณะของงาน มูลค่า และเจตนาของการเสนอให้ ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ หากไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ต้องไม่รับข้อเสนอดังกล่าว

หากสิ่งที่เสนอให้เป็นไปตามเหตุผลอันสมควรและบอกกล่าวแก่บุคคลอื่น ก็ย่อมสรุปได้ว่าการเสนอให้ดังกล่าวเป็นปกติในทางธุรกิจ โดยมีเจตนาที่จะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจหรือเพื่อให้ได้ข้อมูลใด ๆ ซึ่งในกรณีดังกล่าวทำให้สรุปได้ว่าปัญหาต่อการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐานอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

## 2.8 การดูแลทรัพย์สินของลูกค้า (Custody of Clients Assets)

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพต้องไม่ถือเอาเงินหรือทรัพย์สินอื่น ๆ ของลูกค้า เว้นแต่มีกฎหมายอนุญาต หรือเป็นการปฏิบัติตามหน้าที่ทางกฎหมาย

การเข้าดูแลทรัพย์สินของลูกค้าทำให้เกิดปัญหาต่อการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน เช่น เกิดปัญหาในเรื่องการประพฤติตนเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและความเที่ยงธรรม

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) เก็บรักษาทรัพย์สินของลูกค้าแยกจากทรัพย์สินส่วนตัวหรือของสำนักงาน
- (2) ใช้ทรัพย์สินดังกล่าวตามวัตถุประสงค์ที่ได้แสดงเจตนากรรมไว้เท่านั้น
- (3) ต้องดูแลรับผิดชอบเกี่ยวกับสินทรัพย์และรายได้ เงินปันผล กำไรจากการ

ดำเนินงานของบุคคลที่มีสิทธิตลอดเวลา

(4) ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการถือครองทรัพย์สินและการบัญชีสำหรับทรัพย์สินดังกล่าว

ต้องสอบถามเกี่ยวกับแหล่งที่มาของทรัพย์สินของลูกค้าและพิจารณาภาระผูกพันตามกฎหมายและข้อบังคับอย่างเหมาะสม เช่น หากทรัพย์สินได้มาจากกิจกรรมที่ผิดกฎหมาย เช่น การฟอกเงิน ทำให้เกิดปัญหาต่อการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน ซึ่งในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจขอคำแนะนำทางด้านกฎหมาย

## 2.9 ความเที่ยงธรรม-บริการทุกชนิด (Objectivity-All Services)

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพต้องพิจารณาว่าเมื่อให้บริการทางวิชาชีพจะทำให้มีปัญหต่อการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐานในเรื่องความเที่ยงธรรมอันเกิดจากการมีส่วนร่วมได้เสียและความสัมพันธ์กับลูกค้า กรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของลูกค้าหรือไม่ เช่น ความคุ้นเคยกับบุคคลเหล่านี้ทำให้เกิดปัญหาต่อความเที่ยงธรรมอันเกิดจากความสัมพันธ์ทางครอบครัว บุคคลใกล้ชิด หรือทางธุรกิจ

เมื่อบริการให้ความเชื่อมั่นต้องมีความเป็นอิสระจากลูกค้า ซึ่งประกอบด้วย ความเป็นอิสระของความคิด (Independence of Mind) และความเป็นอิสระตามที่ปรากฏ (Independence in Appearance) เพื่อสามารถแสดงผลสรุปโดยปราศจากความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรือการอยู่ใต้อิทธิพลของบุคคลอื่น ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) ถอนตัวจากงานตรวจสอบนั้น
- (2) กำหนดกระบวนการกำกับดูแล
- (3) ยุติความสัมพันธ์ทางการเงินหรือทางธุรกิจที่ก่อให้เกิดปัญหา
- (4) หารือกับผู้บริหารระดับสูงในสำนักงาน
- (5) หารือกับผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลของลูกค้า

หากไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ต้องลดหรือยุติการงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง

## 2.10 ความเป็นอิสระ-งานตรวจสอบและสอบทาน (Independence-Audit and Review Engagements)

### (ก) กรอบแนวคิดเรื่องความเป็นอิสระ (Conceptual Framework Approach to Independence)

ความเป็นอิสระ ประกอบด้วย

#### (1) ความเป็นอิสระของความคิด (Independence of Mind)

เป็นการแสดงความคิดในการสรุปความเห็น โดยปราศจากอิทธิพลที่มีผลต่อการใช้ดุลพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ (Professional Judgment) ทำให้สามารถปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์สุจริตและเที่ยงธรรม และใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

#### (2) ความเป็นอิสระตามที่ปรากฏ (Independence in Appearance)

หากมีการหลีกเลี่ยงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่มีสาระสำคัญซึ่งอาจสรุปได้อย่างมีเหตุผลแก่บุคคลอื่นจะทำให้เกิดผลกระทบต่อความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม หรือ วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของกิจการหรือผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีใช้กรอบแนวคิดเพื่อ

#### (1) ระบุปัญหาต่อความเป็นอิสระ

#### (2) ประเมินสาระสำคัญของปัญหา

#### (3) ใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

หากไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ต้องยุติความสัมพันธ์ สถานการณ์ หรืองานตรวจสอบที่ทำให้เกิดปัญหานั้น

### (ข) เครือข่ายและสำนักงานเครือข่าย (Networks and Network Firms)

หากสำนักงานเป็นสำนักงานเครือข่ายต้องมีความเป็นอิสระจากลูกค้าของสำนักงานอื่นภายในเครือข่ายเดียวกัน (ยกเว้นกรณีที่ระบุไว้เป็นอย่างอื่น)

เครือข่าย หมายถึง โครงสร้างขนาดใหญ่ที่

#### (1) มีวัตถุประสงค์ให้ความช่วยเหลือซึ่งกันและกัน

(2) มีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนในการทำกำไรหรือการปันส่วนค่าใช้จ่าย หรือมีการถือหุ้น การควบคุมหรือการบริหาร นโยบายและกระบวนการดำเนินงานควบคุมคุณภาพ กลยุทธ์ทางธุรกิจ การใช้ชื่อทางการค้าหรือมีทรัพยากรทางวิชาชีพที่เป็นส่วนสำคัญร่วมกัน

ทรัพยากรทางวิชาชีพ ได้แก่

(1) ระบบที่ใช้ร่วมกันเพื่อให้สำนักงานสามารถแลกเปลี่ยนสารสนเทศ เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับลูกค้า การเรียกเก็บเงิน และการบันทึกเวลา

#### (2) หุ่นส่วนและพนักงาน

(3) แผนกทางเทคนิคที่ให้คำปรึกษาทางด้านเทคนิคหรือประเด็นเฉพาะด้านอุตสาหกรรม รายการหรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวกับงานให้ความเชื่อมั่น

(4) วิธีการตรวจสอบ หรือคู่มือการตรวจสอบ

(5) หลักสูตรการฝึกอบรม และสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ

การกำหนดว่าทรัพยากรทางวิชาชีพที่ใช้ร่วมกันมีสาระสำคัญหรือไม่ ต้องเป็นไปตามข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้อง

**(ค) กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะ (Public Interest Entities)**

กิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะ ได้แก่

(1) บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ทั้งหมด

(2) กิจกรรมที่ถูกกำหนดให้เป็นกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะตามข้อบังคับหรือกฎหมาย

(3) การตรวจสอบที่ถูกกำหนดโดยข้อบังคับหรือกฎหมายให้ดำเนินการตรวจสอบตามข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระเช่นเดียวกับที่ใช้กับบริษัทจดทะเบียน เช่น ประกาศของหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง รวมถึงหน่วยงานกำกับดูแลด้านการตรวจสอบ

สำนักงานและสถาบันวิชาชีพควรกำหนดการปฏิบัติเพิ่มเติมสำหรับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะบางประเภท เนื่องจากมีผู้ถือหุ้นกว้างขวางและจำนวนมาก

ปัจจัยในการพิจารณาว่าเป็นหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะหรือไม่ ได้แก่ ลักษณะของธุรกิจ ขนาด และจำนวนลูกจ้าง

**(ง) กิจกรรมที่มีความเกี่ยวข้องกัน (Related Entities)**

ในกรณีลูกค้าที่ตรวจสอบเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ จะหมายความรวมถึงกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าด้วย สำหรับลูกค้าที่ตรวจสอบอื่นๆ จะรวมถึงกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีการควบคุมลูกค้าทั้งทางตรงและทางอ้อม

เมื่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทราบหรือมีเหตุผลที่น่าเชื่อได้ว่าความสัมพันธ์และสถานการณ์นั้นมีความเกี่ยวข้องกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า ต้องประเมินความเป็นอิสระของสำนักงานกับลูกค้า รวมทั้งระบุและประเมินปัญหาต่อความเป็นอิสระเพื่อใช้มาตรการป้องกันปัญหาเหล่านั้นกับกิจกรรมที่เกี่ยวข้องนั้นด้วย

**(จ) ผู้มีหน้าที่กำกับดูแล (Those Charged with Governance)**

สำนักงานต้องมีความเป็นอิสระจากผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของลูกค้า แม้ไม่มีข้อกำหนดในจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่สามารถปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบบัญชี กฎหมาย หรือข้อบังคับอื่นได้

การสื่อสารอย่างสม่ำเสมอเป็นการสนับสนุนระหว่างสำนักงานและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของลูกค้าให้สามารถแสดงความเห็นได้อย่างมีเหตุผลและอิสระ

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของลูกค้า ได้แก่

(1) พิจารณาเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจของสำนักงานในการระบุและประเมินปัญหาต่อความเป็นอิสระ

(2) พิจารณาเกี่ยวกับการใช้มาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

(3) ดำเนินการเกี่ยวกับปัญหาการข่มขู่และความคุ้มครองตามความเหมาะสม

#### (จ) เอกสาร หลักฐาน (Documentation)

เอกสาร หลักฐาน ให้หลักฐานเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในรูปแบบของผลสรุปเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระ การขาดเอกสารประกอบไม่ได้เป็นตัวกำหนดว่าสำนักงานได้พิจารณาในเรื่องที่เฉพาะเจาะจงหรือไม่มีความเป็นอิสระหรือไม่

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีเอกสารสรุปผลเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระ และเนื้อหาของกรหาหรือที่เกี่ยวข้อง เพื่อสนับสนุนผลสรุปเหล่านั้น

(1) เมื่อมีการกำหนดมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ต้องสนับสนุนด้วยเอกสารถึงลักษณะของปัญหาและมาตรการป้องกันที่ใช้จัดหรือลดปัญหานั้น

(2) เมื่อมีการกำหนดให้วิเคราะห์สาระสำคัญของปัญหาเพื่อพิจารณาว่ามาตรการป้องกันมีความจำเป็นและผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสรุปว่าไม่จำเป็นเนื่องจากปัญหาอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ต้องสนับสนุนด้วยเอกสารถึงลักษณะของปัญหาและเหตุผลสำหรับข้อสรุปนั้น

#### (ข) ระยะเวลาปฏิบัติงานตรวจสอบ (Engagement Period)

กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องดำรงความเป็นอิสระจากลูกค้าตลอดระยะเวลาของงานตรวจสอบ ตั้งแต่เริ่มปฏิบัติงานตรวจสอบจนถึงวันที่ออกรายงานการตรวจสอบ เมื่อใดที่งานตรวจสอบเป็นลักษณะงานที่รับต่อเนื่อง การดำรงความเป็นอิสระจะสิ้นสุดในวันที่ความสัมพันธ์ทางวิชาชีพยุติลงหรือวันสุดท้ายของการออกรายงานฉบับสุดท้ายแล้วแต่วันใดจะช้ากว่า

หากบริการไม่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างหรือหลังระยะเวลาตรวจสอบต้องประเมินปัญหาต่อความเป็นอิสระ ซึ่งจะรับงานตรวจสอบได้ต่อเมื่อปัญหาถูกจัดหรือลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ หากปัญหาไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ต้องใช้มาตรการป้องกัน เช่น

(1) ไม่ให้บุคลากรที่ทำหน้าที่บริการไม่ให้ความเชื่อมั่นเป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ



(2) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสอบทานงานตรวจสอบและบริการ ไม่ให้ความเชื่อมั่นอย่างเหมาะสม

(3) จัดให้มีสำนักงานอื่นประเมินผลของบริการ ไม่ให้ความเชื่อมั่นหรือปฏิบัติงาน ไม่ให้ความเชื่อมั่นอีกครั้ง

### (ซ) การควบรวมและการซื้อกิจการ (Mergers and Acquisitions)

เมื่อกิจการกลายเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าอันเป็นผลมาจากการควบรวมและการซื้อกิจการ ต้องระบุและประเมินผลประโยชน์ตลอดจนความสัมพันธ์ก่อนหน้าและปัจจุบันของกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้น เพื่อป้องกันการเข้าถึงบัญชีที่อาจกระทบต่อความเป็นอิสระ และสามารถปฏิบัติงานตรวจสอบได้ต่อเนื่องภายหลังจากวันที่การควบรวมหรือซื้อกิจการมีผลบังคับ

สำนักงานต้องยุติการให้บริการหากผลประโยชน์และความสัมพันธ์ไม่เป็นไปตามข้อกำหนดในจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หากเห็นว่าไม่สมควรยุติผลประโยชน์หรือความสัมพันธ์ดังกล่าว ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาที่กระทบต่อความเที่ยงธรรมที่ทำให้ไม่สามารถเป็นผู้สอบบัญชีได้อีกต่อไป

สาระสำคัญของปัญหาขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้

- (1) ลักษณะและสาระสำคัญของผลประโยชน์หรือความสัมพันธ์
- (2) ลักษณะและสาระสำคัญของความสัมพันธ์ของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- (3) ช่วงระยะเวลาที่ผลประโยชน์หรือความสัมพันธ์สามารถยุติได้อย่างมีเหตุผล

สำนักงานต้องหารือกับผู้หน้าที่กำกับดูแลเกี่ยวกับเหตุผลที่ไม่ยุติผลประโยชน์และความสัมพันธ์ตามวันที่การควบรวมและการซื้อกิจการมีผลบังคับ และต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหา หากผู้หน้าที่กำกับดูแลต้องการให้สำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีต่อไป ต้องกระทำดังนี้เท่านั้น

(1) ยุติผลประโยชน์หรือความสัมพันธ์ทันทีที่มีเหตุผลอันควรทุกกรณีภายใน 6 เดือน นับจากวันที่การควบรวมและการซื้อกิจการมีผลบังคับ

(2) ไม่ให้บุคคลที่มีผลประโยชน์และความสัมพันธ์ที่เกิดจากการปฏิบัติงาน ไม่ให้ความเชื่อมั่นเป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือรับผิดชอบการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานตรวจสอบ

(3) ใช้มาตรการวัตถุประสงค์ที่เหมาะสมและหารือกับผู้หน้าที่กำกับดูแล

ตัวอย่างมาตรการวัตถุประสงค์ (Measures) ได้แก่

(1) ให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นผู้สอบทานงานสอบบัญชีหรืองาน ไม่ให้ความเชื่อมั่น



(2) ให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีใบอนุญาตของสำนักงานที่จะแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินเป็นผู้สอบทานงานที่เทียบเท่ากับงานสอบทานการควบคุมคุณภาพ

(3) ให้สำนักงานอื่นทำหน้าที่ประเมินผลของบริการไม่ให้ความเชื่อมั่น หรือปฏิบัติงานไม่ให้ความเชื่อมั่นอีกครั้ง

#### (ณ) ข้อพิจารณาอื่น ๆ (Other Considerations)

เมื่อเกิดกรณีละเมิดข้อกำหนดโดยไม่ได้ตั้งใจ ต้องพิสูจน์และแก้ไขเกี่ยวกับการละเมิดนั้นโดยเร็ว รวมทั้งใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ และพิจารณาว่าควรหารือกับผู้หน้าที่กำกับดูแลหรือไม่ หากสำนักงานมีนโยบายการควบคุมคุณภาพและกระบวนการดำเนินงานที่เหมาะสมหรือเทียบเท่ากับข้อกำหนดของ ISQCs (International Standard on Quality Control) จะไม่ทำให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระ

#### (ญ) ผลประโยชน์ทางการเงิน (Financial Interests)

การมีผลประโยชน์ทางการเงินในลูกค้าที่ตรวจสอบ อาจทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย ซึ่งความมีอยู่จริงและสาระสำคัญของปัญหาจะขึ้นอยู่กับหน้าที่ของบุคคลที่มีผลประโยชน์ทางการเงิน ผลประโยชน์นั้นเป็นผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรงหรือโดยอ้อม และความมีสาระสำคัญ

ผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรง (Direct Financial Interest) คือ ผลประโยชน์ทางการเงินที่มีกรรมสิทธิ์ผ่านหน่วยงานที่สะสมเงินลงทุน (Collective Investment Vehicle) กองมรดก (Estate) ตัวแทนดูแลรักษาทรัพย์สิน (Trust) หรือหน่วยงานกลาง (Intermediary) อื่น ซึ่งบุคคลหรือกิจการที่เป็นผู้ถือผลประโยชน์ทางการเงินนั้นมีสิทธิควบคุม หรือสามารถมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ

ผลประโยชน์ทางการเงินโดยอ้อม (Indirect Financial Interest) คือ ผลประโยชน์ทางการเงินที่มีกรรมสิทธิ์ผ่านหน่วยงานที่สะสมเงินลงทุน (Collective Investment Vehicle) กองมรดก (Estate) ตัวแทนดูแลรักษาทรัพย์สิน (Trust) หรือหน่วยงานกลาง (Intermediary) อื่น แต่บุคคลหรือกิจการที่ถือผลประโยชน์ทางการเงินนั้นไม่มีสิทธิควบคุมหรือมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ

ในกรณีที่บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ บุคคลใกล้ชิดกับครอบครัว หรือสำนักงานมีผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรงหรือโดยอ้อมอย่างมีสาระสำคัญในลูกค้าที่ตรวจสอบ จะทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสียอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น ต้องไม่มีผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรงหรือโดยอ้อมอย่างมีสาระสำคัญในลูกค้าที่ตรวจสอบนั้น

สาระสำคัญของปัญหาขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้

(1) ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัว (Close Family Member)

(2) สาระสำคัญของผลประโยชน์ทางการเงินต่อบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัว ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) บุคคลใกล้ชิดกับครอบครัวต้องจัดผลประโยชน์ทางการเงินทั้งหมดในทันทีที่ทำได้ หรือจัดผลประโยชน์ทางการเงินโดยอ้อมอย่างเพียงพอ เพื่อให้ผลประโยชน์ที่เหลืออยู่ไม่มีสาระสำคัญ

(2) ให้ผู้ประกอบวิชาชีพสอบทานการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

(3) ย้ายบุคลากรที่มีผลประโยชน์ออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

หากบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ บุคคลในครอบครัว หรือสำนักงานมีผลประโยชน์โดยตรงหรือโดยอ้อมอย่างมีสาระสำคัญในกิจการของลูกค้าที่ตรวจสอบ โดยการควบคุมผลประโยชน์และลูกค้านั้นมีความสำคัญต่อกิจการจะทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสียอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ บุคคลในครอบครัว และสำนักงานต้องไม่มีผลประโยชน์ทางการเงิน

ในกรณีที่หุ้นส่วนอื่นในสำนักงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบมีความเกี่ยวข้องกับงานตรวจสอบ หรือบุคคลในครอบครัวของบุคคลเหล่านั้นมีผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรงหรือโดยอ้อมอย่างมีสาระสำคัญในลูกค้าที่ตรวจสอบ จะทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสียอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น ทั้งหุ้นส่วนและบุคคลในครอบครัวต้องไม่มีผลประโยชน์ทางการเงินในลูกค้าที่ตรวจสอบ

ในกรณีที่สำนักงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบมีความเกี่ยวข้องกับงานที่ตรวจสอบ (มิใช่สำนักงานที่ได้รับมอบหมายงาน) ต้องใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพพิจารณาความเกี่ยวข้องกันของสำนักงานที่หุ้นส่วนปฏิบัติงานกับงานที่ตรวจสอบ

ในกรณีที่หุ้นส่วนและลูกจ้างที่ทำหน้าที่บริหารงาน รวมทั้งบุคคลในครอบครัวซึ่งไม่มีหน้าที่ให้บริการตรวจสอบแก่ลูกค้า แต่มีผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรงหรือโดยอ้อมอย่างมีสาระสำคัญในลูกค้าจะทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสียอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น บุคลากรและบุคคลในครอบครัวต้องไม่มีผลประโยชน์ทางการเงินในลูกค้าที่ตรวจสอบ เว้นแต่เป็นความเกี่ยวข้องเพียงเล็กน้อย

เมื่อบุคคลในครอบครัวมีหรือได้รับสิทธิเกี่ยวกับผลประโยชน์ทางการเงิน เช่น สิทธิเลือกซื้อหุ้น (Stock Option) จะต้องรับสิทธิทันทีที่สามารถทำได้

ในกรณีที่สำนักงานหรือผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือบุคคลในครอบครัวมีผลประโยชน์ทางการเงินในกิจการและลูกค้ำที่ตรวจสอบก็มีผลประโยชน์ทางการเงินในกิจการนั้นด้วยเช่นกันจะทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย หากผลประโยชน์ไม่มีสาระสำคัญและลูกค้ำที่ตรวจสอบไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อกิจการ จะไม่ทำให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระ

ในกรณีที่ผลประโยชน์มีสาระสำคัญต่อฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง และลูกค้ำสามารถมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อกิจการอื่น และไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ สำนักงานต้องไม่มีผลประโยชน์กับฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) ย้ายสมาชิกที่มีผลประโยชน์ทางการเงินออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (2) ให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสอบทานการปฏิบัติงานของบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

กรณีที่สำนักงาน ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือบุคคลในครอบครัวมีผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรงหรือโดยอ้อมอย่างมีสาระสำคัญในลูกค้ำจะทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสียจากการเป็นผู้ดูแลรักษาทรัพย์สิน (Trustee)

ปัญหาการมีส่วนได้เสียเกิดขึ้นเมื่อ

- (1) หุ้นส่วนในสำนักงานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบมีความเกี่ยวข้องกับตรวจสอบ
- (2) หุ้นส่วนหรือลูกจ้างที่ทำหน้าที่บริหารงาน ทำหน้าที่บริการไม่ให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้ำที่ตรวจสอบด้วย เว้นแต่เป็นความเกี่ยวข้องเพียงเล็กน้อย
- (3) บุคคลในครอบครัวมีผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรงหรือโดยอ้อมอย่างมีสาระสำคัญจากการเป็นผู้ดูแลรักษาทรัพย์สินของลูกค้ำ

ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องพิจารณาว่าปัญหาการมีส่วนได้เสียเกิดจากบุคคลอื่นที่มีผลประโยชน์ทางการเงินในลูกค้ำเนื่องจากความรู้จักกันหรือไม่ เช่น

- (1) หุ้นส่วน และลูกจ้างของสำนักงาน หรือบุคคลในครอบครัว
- (2) บุคคลที่ใกล้ชิดกับบุคลากรมีความสัมพันธ์กับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

ปัจจัยที่ทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย ได้แก่

- (1) รูปแบบองค์กร โครงสร้างการดำเนินงานและการรายงานของสำนักงาน
- (2) ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลนั้นกับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ  
ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหา  
ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) ย้ายบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกับบุคลากรที่มีความสัมพันธ์กัน  
ออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (2) ไม่ให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีส่วนร่วมในการตัดสินใจที่มีสาระสำคัญในงาน  
ตรวจสอบนั้น

- (3) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสอบทานการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

#### (ก) การให้กู้ยืมเงินและการค้ำประกัน (Loans and Guarantees)

การให้กู้ยืมเงิน หรือการค้ำประกันแก่บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ  
บุคคลในครอบครัว และสำนักงานของลูกค้าที่เป็นสถาบันการเงินหรือสถาบันอื่นที่ประกอบธุรกิจ  
คล้ายคลึงกัน อาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการมีส่วนได้เสียอย่างมีสาระสำคัญ  
ซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้หากธุรกรรมนั้นไม่เป็นไปตาม  
กระบวนการ เงื่อนไข และความต้องการตามปกติธุรกิจ ดังนั้น ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องไม่รับ  
เงินกู้ยืมหรือการค้ำประกันดังกล่าว

หากสำนักงานกู้ยืมเงิน หรือรับการค้ำประกันจากลูกค้าที่เป็นสถาบันการเงินหรือ  
สถาบันอื่นที่ประกอบธุรกิจคล้ายคลึงกันเป็นไปตามกระบวนการ เงื่อนไข และความต้องการ  
ตามปกติธุรกิจ และเงินกู้ยืมหรือการค้ำประกันนั้นไม่มีสาระสำคัญต่อสำนักงานและลูกค้า อาจใช้  
มาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาการมีส่วนได้เสียให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น ให้ผู้ประกอบ  
วิชาชีพบัญชีที่ไม่เกี่ยวข้องกับการให้ความเชื่อมั่นและการรับเงินกู้ยืมสอบทานงานของสำนักงาน  
เครือข่าย เป็นต้น

ในกรณีที่ธุรกรรมนั้นเป็นไปตามกระบวนการ เงื่อนไข และความต้องการตามปกติ  
ธุรกิจ และเงินกู้ยืมไม่มีสาระสำคัญต่อสำนักงานและลูกค้า จะไม่ทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็น  
อิสระ เช่น การกู้เงินโดยจำนองบ้านเป็นหลักประกัน (Home Mortgages) การเปิดบัญชีเงิน  
เบิกเกินธนาคาร (Bank Overdrafts) การกู้ยืมเงินเพื่อซื้อรถยนต์ (Car Loans) และหนี้สินตาม  
บัตรเครดิต (Credit Card Balances)

ในกรณีที่สำนักงาน บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือบุคคลในครอบครัวกู้ยืมเงินหรือรับการค้ำประกันจากลูกค้าที่มีโฆษณาหรือสถาบันการเงินที่คล้ายคลึงกัน จะทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสียอย่างมีสาระสำคัญซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เว้นแต่เงินกู้ยืมและการค้ำประกันนั้น ไม่มีสาระสำคัญต่อสำนักงาน บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ บุคคลในครอบครัว และลูกค้า

เช่นเดียวกับเงื่อนไขข้างต้น หากสำนักงาน บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือบุคคลในครอบครัวเป็นผู้ค้ำประกันเงินกู้ยืมแก่ลูกค้า จะทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสียอย่างมีสาระสำคัญที่ไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เว้นแต่เงินให้กู้ยืม และการค้ำประกันนั้น ไม่มีสาระสำคัญต่อสำนักงาน บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ บุคคลในครอบครัว และลูกค้า

หากสำนักงาน บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ บุคคลในครอบครัวมีการฝากเงินหรือเปิดบัญชีนายหน้าซื้อขายเงินลงทุนกับลูกค้าที่เป็นสถาบันการเงิน นายหน้าซื้อขาย หรือสถาบันที่ประกอบธุรกิจคล้ายคลึงกัน จะไม่ทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระหากธุรกรรมนั้นเป็นไปตามกระบวนการ เงื่อนไข และความต้องการตามปกติธุรกิจ

#### **(ก) ความสัมพันธ์ทางธุรกิจ (Business Relationships)**

ความสัมพันธ์ทางธุรกิจที่ใกล้ชิดระหว่างสำนักงาน ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือ บุคคลในครอบครัวกับลูกค้าที่ตรวจสอบหรือผู้บริหารของลูกค้า โดยการมีความสัมพันธ์ทางการค้าหรือผลประโยชน์ทางการเงินร่วมกัน อาจทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสียหรือการข่มขู่ ซึ่ง ตัวอย่างของความสัมพันธ์ดังกล่าว ได้แก่

(1) มีผลประโยชน์ทางการเงินในกิจการร่วมค้ากับลูกค้า ผู้ถือหุ้นมีอำนาจควบคุมกิจการ กรรมการ พนักงาน หรือเจ้าหน้าที่ระดับสูงที่ทำหน้าที่บริหารในกิจการของลูกค้า

(2) การรวมผลิตภัณฑ์หรือบริการตั้งแต่หนึ่งประเภทขึ้นไปของสำนักงานกับลูกค้า และทำการตลาดร่วมกันและอ้างอิงชื่อของทั้งสองฝ่ายร่วมกัน

(3) การจัดจำหน่ายและทำการตลาดโดยสำนักงานทำหน้าที่เป็นผู้จัดจำหน่ายและทำการตลาดผลิตภัณฑ์หรือบริการของลูกค้า หรือในทางกลับกัน

เว้นแต่ผลประโยชน์ทางการเงินและความสัมพันธ์ทางธุรกิจไม่มีสาระสำคัญต่อสำนักงาน ลูกค้าหรือผู้บริหารของลูกค้า

ในกรณีที่บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีผลประโยชน์ทางการเงินและความสัมพันธ์ที่มีสาระสำคัญต้องย้ายบุคคลนั้นจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ



ในกรณีที่มีความสัมพันธ์ทางธุรกิจระหว่างบุคคลในครอบครัวของบุคลากรในกลุ่ม ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกับลูกค้าหรือผู้บริหารของลูกค้า ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

การซื้อขายสินค้าหรือบริการจากลูกค้าที่ตรวจสอบ ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือบุคคลในครอบครัวจะไม่ทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระ หากรายการที่เกิดขึ้นเป็นปกติในทางธุรกิจ และปฏิบัติเช่นเดียวกับรายการที่มีกับผู้ที่มิใช่ลูกค้า หากรายการดังกล่าวมีสาระสำคัญอาจทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) การจัดหรือลดความสำคัญ (Magnitude) ของรายการ
- (2) ย้ายบุคลากรออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (๓) **ความสัมพันธ์ทางครอบครัวและส่วนตัว (Family and Personal Relationships)**

หากผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกับกรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้าง (ขึ้นอยู่กับหน้าที่) ของลูกค้าที่ตรวจสอบมีความสัมพันธ์ทางครอบครัวและส่วนตัวอาจทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย ความคุ้นเคย หรือการข่มขู่ ซึ่งความมีอยู่จริงและสาระสำคัญของปัญหานั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ความรับผิดชอบของบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หน้าที่ของบุคคลในครอบครัว หรือบุคคลอื่นภายในกิจการของลูกค้า และความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิด (Closeness of Relationship) ซึ่งความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิดนั้น ไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น ต้องไม่มีบุคคลที่มีความสัมพันธ์ดังกล่าวเป็นบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

เมื่อบุคคลในครอบครัวของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นลูกจ้างในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อผู้ดำรงตำแหน่งทางการเงินของลูกค้าอาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระ ซึ่งสาระสำคัญของปัญหาจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- (1) ตำแหน่งที่ดำรงโดยบุคคลในครอบครัว
- (2) หน้าที่ทางวิชาชีพของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) ย้ายบุคคลนั้นออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ



(2) จัดโครงสร้างความรับผิดชอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ เพื่อไม่ให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีส่วนจัดการในเรื่องที่เป็นความรับผิดชอบของบุคคลในครอบครัว

หากบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัวของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นกรรมการหรือพนักงานของลูกค้าที่ตรวจสอบ หรือเป็นลูกจ้างในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อการบันทึกข้อมูลบัญชีหรืองบการเงินของลูกค้าที่สำนักงานจะแสดงความเห็น อาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระ

สาระสำคัญของปัญหาจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

(1) ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัว

(2) ตำแหน่งที่ดำรงโดยบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัว

(3) หน้าที่ทางวิชาชีพของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันดังกล่าว ได้แก่

(1) ย้ายบุคคลนั้นออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

(2) จัดโครงสร้างความรับผิดชอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพไม่มีส่วนจัดการกับเรื่องที่อยู่ในความรับผิดชอบของบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัว

หากบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับกรรมการพนักงาน หรือลูกจ้างในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อการบันทึกข้อมูลทางบัญชีหรืองบการเงินของลูกค้าที่สำนักงานจะแสดงความเห็นจะทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระ ดังนั้นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีความสัมพันธ์ดังกล่าวต้องหาวิธีในเรื่องนโยบายและกระบวนการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับสำนักงาน

สาระสำคัญของปัญหาจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

(1) ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลและผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

(2) ตำแหน่งที่บุคคลนั้นดำรงอยู่กับลูกค้า

(3) หน้าที่ทางวิชาชีพของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) ย้ายบุคคลนั้นจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

(2) จัดให้มีโครงสร้างความรับผิดชอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อไม่ให้มีส่วนจัดการกับเรื่องที่เป็นความรับผิดชอบของบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิด

ปัญหาการมีส่วนได้เสีย ความคุ้นเคย หรือการข่มขู่ อาจเกิดจากบุคลากรหรือความสัมพันธ์ทางครอบครัวระหว่างหุ้นส่วนหรือลูกจ้างของสำนักงานซึ่งมิใช่ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ กรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของลูกค้าในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อการบันทึกข้อมูลทางบัญชีหรือจัดทำงบการเงินของลูกค้าที่สำนักงานจะแสดงความเห็น

หุ้นส่วนและลูกจ้างของสำนักงานที่ทราบถึงความสัมพันธ์ดังกล่าวต้องหารือในเรื่องนโยบายและกระบวนการดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับสำนักงาน ซึ่งความมีอยู่จริงและสาระสำคัญของปัญหาจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

(1) ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างหุ้นส่วนกับลูกจ้างของสำนักงาน และกรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของลูกค้า

(2) การมีปฏิสัมพันธ์ (Interaction) ของหุ้นส่วนหรือลูกจ้างของสำนักงานกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

(3) ตำแหน่งของหุ้นส่วนหรือลูกจ้างภายในสำนักงาน

(4) ตำแหน่งที่บุคคลนั้นดำรงในกิจการของลูกค้า

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) จัดให้มีโครงสร้างความรับผิดชอบของหุ้นส่วนหรือลูกจ้างเพื่อลดอิทธิพลที่ยังมีต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ

(2) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทำหน้าที่สอบทานการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้อง

(๓) การจ้างงานโดยลูกค้าที่ตรวจสอบ (Employment with an Audit Client)

หากกรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของลูกค้าในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อการบันทึกบัญชีหรือจัดทำงบการเงินที่สำนักงานจะแสดงความเห็นเป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือหุ้นส่วนของสำนักงานอาจทำให้เกิดปัญหาความคุ้นเคยหรือการข่มขู่

ในกรณีที่อดีตผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือหุ้นส่วนของสำนักงานมีลูกค้าที่ตรวจสอบร่วมกันในตำแหน่งดังกล่าว และมีความเกี่ยวข้องอย่างมีสาระสำคัญ จะทำให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระ ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) ปรับปรุงแผนการตรวจสอบ
- (2) กำหนดตัวบุคคลที่มีประสบการณ์เป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (3) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสอบทานการปฏิบัติงานของผู้ปฏิบัติงาน

ตรวจสอบ

ในกรณีที่อดีตหุ้นส่วนของสำนักงานทำงานร่วมกันในตำแหน่งดังกล่าวในกิจการอยู่ก่อนแล้ว ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาต่อความเป็นอิสระและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

สำนักงานต้องกำหนดนโยบายให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบแจ้งต่อสำนักงานเมื่อมีการเจรจาเกี่ยวกับการจ้างงานกับลูกค้า จากนั้นประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) ย้ายบุคคลนั้นออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (2) สอบทานการใช้ดุลยพินิจของบุคคลนั้นในขณะที่ปฏิบัติงานตรวจสอบในส่วน

ที่มีสาระสำคัญ

ในกรณีที่ลูกค้าเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะ เมื่อผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ หุ้นส่วน หรือผู้บริหารระดับสูงของสำนักงาน (ประธานบริหารหรือเทียบเท่า) มีลูกค้าเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะ เช่น กรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของลูกค้าในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในการบันทึกบัญชีหรือจัดทำงบการเงินที่สำนักงานจะแสดงความเห็นอาจทำให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระในเรื่องปัญหาความคืบหน้าหรือการข่มขู่

(ค) การให้ยืมพนักงานเป็นการชั่วคราว (Temporary Staff Assignments)

การให้ลูกค้ายืมพนักงานเป็นการชั่วคราวอาจทำให้เกิดปัญหาการสอบทานตนเอง และลูกค้าที่ตรวจสอบต้องเป็นผู้ทำหน้าที่รับผิดชอบให้คำแนะนำและกำกับดูแลกิจกรรมของพนักงานที่ให้ยืมเป็นการชั่วคราว

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) สอบทานการปฏิบัติงานของพนักงานที่ให้ลูกค้ายืมเป็นการชั่วคราวเพิ่มเติม
- (2) ไม่ให้รับผิดชอบหน้าที่หรือกิจกรรมในระหว่างการให้ยืม

(3) ไม่ให้เป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

**(ณ) การเพิ่งพ้นหน้าที่ให้บริการแก่ลูกค้าที่ตรวจสอบ (Recent Service with an Audit Client)**

ในกรณีที่ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเพิ่งพ้นหน้าที่ให้บริการเป็นกรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของลูกค้าอาจทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย การสอบทานตนเอง หรือความคุ้นเคย หรือกรณีอยู่ระหว่างการรายงานการตรวจสอบหากบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเคยให้บริการเป็นกรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของลูกค้าในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อการบันทึกบัญชีหรืองบการเงินที่จะแสดงความเห็นจะทำให้เกิดปัญหาอย่างมีสาระสำคัญซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น ต้องไม่มอบหมายให้บุคคลดังกล่าวเป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และในกรณีที่บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเคยให้บริการเป็นกรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของลูกค้าในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในการบันทึกบัญชีหรืองบการเงินที่จะแสดงความเห็นในช่วงก่อนการรายงานการตรวจสอบอาจทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย การสอบทานตนเอง หรือความคุ้นเคยที่มีสาระสำคัญ ซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ความมีอยู่จริงและสาระสำคัญของปัญหาจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- (1) ตำแหน่งที่ดำรงในกิจการของลูกค้า
- (2) ช่วงเวลานับตั้งแต่พ้นจากหน้าที่ในกิจการของลูกค้า
- (3) หน้าที่ทางวิชาชีพของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

**(ด) การให้บริการเป็นกรรมการ หรือพนักงานของลูกค้าที่ตรวจสอบ (Serving as a Director or Officer of an Audit Client)**

ในกรณีที่หุ้นส่วนหรือลูกจ้างของสำนักงานให้บริการ (ดำรงตำแหน่ง) เป็นกรรมการหรือพนักงานของลูกค้า จะทำให้เกิดปัญหาการสอบทานตนเองและการมีส่วนได้เสียอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น ต้องไม่มีหุ้นส่วนหรือลูกจ้างให้บริการเป็นกรรมการหรือพนักงานของลูกค้า

ในกรณีที่หุ้นส่วนหรือลูกจ้างของสำนักงานให้บริการเป็นเลขานุการบริษัทแก่ลูกค้าที่ตรวจสอบ จะทำให้เกิดปัญหาการสอบทานตนเองและการเป็นผู้สนับสนุนอย่างมีสาระสำคัญซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

การให้บริการสนับสนุนผู้ทำหน้าที่เลขานุการบริษัท หรืองานที่ปรึกษาในเรื่องเกี่ยวกับเลขานุการบริษัทเพื่อบริหารงานที่มีไข่เรื่องทั่วไปและทำการตัดสินใจในเรื่องที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในกิจการของลูกค้าจะทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระ

**(ต) ความสัมพันธ์อันยาวนานของบุคลากรอาวุโสกับลูกค้าที่ตรวจสอบและการ  
หมุนเวียนบุคลากร (Long Association of Senior Personnel (Including Partner Rotation)  
with an Audit Client)**

การให้บุคลากรอาวุโสคนเดียวกันปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นเวลานานจะทำให้เกิด  
ปัญหาความคุ้นเคยและการมีส่วนร่วมได้เสีย

สาระสำคัญของปัญหาจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- (1) ระยะเวลาที่บุคคลดังกล่าวเคยเป็นผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (2) หน้าที่ของบุคคลดังกล่าวในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (3) โครงสร้างของสำนักงาน
- (4) ลักษณะของงานที่ตรวจสอบ
- (5) กลุ่มผู้บริหารงานในกิจการของลูกค้ามีการเปลี่ยนแปลงหรือไม่
- (6) ลักษณะหรือความซับซ้อนทางด้านบัญชีและการรายงานของลูกค้าที่มีการเปลี่ยนแปลง

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหา  
ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) การหมุนเวียนบุคลากรอาวุโสออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (2) ให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มิใช่ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทำหน้าที่สอบทานการ  
ปฏิบัติงานของบุคลากรอาวุโส
- (3) สอบทานเกี่ยวกับความเป็นอิสระทั้งภายนอกและภายใน

สาระสำคัญของปัญหาความคุ้นเคยและการตรวจสอบหรือการสอบทานตนเองจะ  
ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- (1) นานเพียงใดที่หุ้นส่วนดังกล่าวมีความเกี่ยวข้องกับลูกค้าที่ตรวจสอบ
- (2) หน้าที่ของบุคคลนั้นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (3) ลักษณะ ความถี่ และขอบเขตของการปฏิสัมพันธ์ระหว่างบุคคลนั้นกับ

ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของลูกค้า

ในกรณีลูกค้าเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะ หากให้หุ้นส่วน  
รับผิดชอบงานลูกค้าเป็นเวลานานอาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทปัญหา  
ความคุ้นเคยและการมีส่วนร่วมได้เสีย ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อ  
ขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้



ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) หมุนเวียนการทำหน้าที่ไม่เกิน 7 ปี
- (2) เว้นว่างภายหลังการหมุนเวียนทำหน้าที่ 2 ปี
- (3) การหมุนเวียนหุ้นส่วนออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือสิ้นสุด

ความสัมพันธ์อื่น ๆ ของหุ้นส่วนกับลูกค้าที่ตรวจสอบ

(4) สอบทานเกี่ยวกับความเป็นอิสระทั้งภายในและภายนอก

(๕) บทบัญญัติของบริการไม่ให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้า (Provision of Non-Assurance Services to Audit Clients)

หากสำนักงานบริการไม่ให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้าอาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระของสำนักงานหรือผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ประเภทปัญหาการสอบทานตนเอง การมีส่วนได้เสีย และการเป็นผู้สนับสนุน ซึ่งต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) ทำข้อตกลงให้สำนักงานอื่นเป็นผู้ตรวจสอบ
- (2) ให้สำนักงานอื่นปฏิบัติงานไม่ให้ความเชื่อมั่นอีกครั้ง

หากไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ต้องปฏิเสธงานไม่ให้ความเชื่อมั่นนั้น

- การรับผิดชอบหน้าที่บริหาร (Management Responsibilities)

เป็นการทำหน้าที่ผู้นำ กำกับดูแลกิจการ ตัดสินใจในเรื่องที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการซื้อกิจการ การใช้งานและการควบคุมทรัพยากรอันได้แก่ บุคคล การเงิน ทรัพยากรที่มีตัวตนและไม่มีตัวตน

กิจกรรมที่เป็นหน้าที่ทางบริหาร ได้แก่

- (1) กำหนดนโยบายและกลยุทธ์
- (2) กำกับดูแลและรับผิดชอบการกระทำลูกจ้างของกิจการ
- (3) เป็นผู้อนุมัติรายการ
- (4) การตัดสินใจนำข้อเสนอแนะของสำนักงานหรือบุคคลอื่นไปปฏิบัติ
- (5) รับผิดชอบนำเสนองบการเงินตามแม่บทในการรายงานทางการเงิน
- (6) รับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

กิจกรรมที่เกิดขึ้นเป็นประจำ กิจกรรมด้านการบริหาร และเรื่องที่มีสาระสำคัญ

ถือเป็นหน้าที่ทางบริหารด้วย

### - การบันทึกบัญชีและจัดทำงบการเงิน (Preparing Accounting Records and Financial Statements)

การช่วยเหลือลูกค้าบันทึกบัญชีและจัดทำงบการเงินจะทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการสอบทานตนเอง เมื่อสำนักงานเป็นผู้ทำหน้าที่ตรวจสอบงบการเงินดังกล่าว และตัดสินใจในฐานะผู้บริหาร เช่น พิจารณาการเปลี่ยนรายการบันทึกประจำวัน การย้ายรายการบัญชี หรือรายการบันทึกบัญชีด้วยตนเองโดยไม่ต้องผ่านการอนุมัติจากผู้บริหาร การอนุมัติรายการ และการจัดเตรียมข้อมูล รวมทั้งตัดสินใจเกี่ยวกับข้อสมมติฐานในการตีราคา หรือการเปลี่ยนแปลงเอกสารหลักฐานหรือข้อมูล สำหรับการให้คำแนะนำระหว่างการตรวจสอบบัญชี เช่น แนะนำเกี่ยวกับเทคนิค หลักการบัญชี ไม่ถือว่าทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระ

### - บริการตีราคา (Valuation Services)

การตีราคาประกอบด้วยการกำหนดข้อสมมติฐานเกี่ยวกับสิ่งที่จะพัฒนาขึ้นในอนาคตและเทคนิควิธีการ แล้วรวมสองส่วนเข้าด้วยกันเพื่อกำหนดหามูลค่าหรือช่วงของมูลค่าสำหรับสินทรัพย์ หนี้สิน หรือทั้งธุรกิจ

หากมีการนำข้อมูลจากการตีราคาไปใช้เป็นส่วนหนึ่งในงบการเงินของลูกค้า ซึ่งผลของการตีราคามีมุมมองที่แตกต่างกันและมีสาระสำคัญมากจะไม่มีมาตรการป้องกันผลกระทบต่อความเป็นอิสระได้ทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการสอบทานตนเอง ดังนั้น จึงไม่ควรรับงานดังกล่าว

### - บริการด้านภาษีอากร (Taxation Services)

บริการด้านภาษีอากรมีขอบเขตกว้าง ซึ่งจะรวมถึงการตรวจสอบว่ามีการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร การวางแผน การให้ความเห็นเกี่ยวกับภาษีอากร และการช่วยแก้ปัญหากรณีมีข้อขัดแย้งทางภาษีอากร การบริการดังกล่าวไม่ก่อให้เกิดประเด็นที่กระทบต่อความเป็นอิสระของสำนักงานและบุคลากรของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

### - บริการตรวจสอบภายใน (Internal Audit Services)

การให้บริการตรวจสอบภายในแก่ลูกค้าอาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการสอบทานตนเอง จึงควรหลีกเลี่ยงความรับผิดชอบเกี่ยวกับการบริหารและสำนักงานควรให้บริการลูกค้าต่อเมื่อลูกค้าได้ดำเนินการ ดังนี้

(1) ลูกค้าแต่งตั้งผู้มีความรู้ความสามารถ ความอาวุโส และเป็นผู้บริหารระดับสูงรับผิดชอบงานตรวจสอบภายใน

(2) ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลในกิจการของลูกค้าสอบทานเกี่ยวกับการประเมินและการอนุมัติขอบเขต ความเสี่ยง และความถี่ของบริการตรวจสอบภายใน

(3) ผู้บริหารของลูกค้าประเมินความเพียงพอของการตรวจสอบภายในและสิ่งที่พบจากผลการปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

(4) ผู้บริหารของลูกค้ารับผิดชอบต่อการประเมินและตัดสินใจว่าควรนำสิ่งที่สำนักงานแนะนำไปปฏิบัติหรือไม่

(5) ผู้บริหารของลูกค้าเป็นผู้รายงานข้อแนะนำและสิ่งที่ค้นพบซึ่งมีสาระสำคัญอันเป็นผลมาจากบริการตรวจสอบภายใน

**- บริการด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ (IT Systems Services)**

หากกิจการให้บริการออกแบบ สอนการใช้งานระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเกี่ยวกับข้อมูลทางการเงิน ที่ประกอบเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงินจะทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการสอบทานตนเองซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะของการให้บริการและระบบสารสนเทศนั้น และสำนักงานสามารถป้องกันปัญหาต่อความเป็นอิสระได้ ดังนี้

(1) ให้ลูกค้าเป็นผู้รับผิดชอบการติดตั้งและตรวจติดตามดูแลระบบการควบคุมภายใน

(2) ลูกค้าแต่งตั้งลูกจ้างที่มีความรู้ความสามารถและความอาวุโส เป็นผู้ตัดสินใจเกี่ยวกับการออกแบบและการใช้งานระบบ

(3) ลูกค้าเป็นผู้ตัดสินใจเกี่ยวกับกระบวนการการออกแบบและใช้งานระบบ

(4) ลูกค้าเป็นผู้ประเมินความเพียงพอของกระบวนการออกแบบและการใช้งานระบบ

(5) ลูกค้าเป็นผู้รับผิดชอบต่อการดำเนินงานของระบบและข้อมูลที่ใช้หรือการประมวลผล

**- บริการให้การสนับสนุนทางด้านคดีความ (Litigation Support Services)**

หากสำนักงานให้บริการสนับสนุนทางด้านคดีความ เช่น เป็นพยานในฐานะผู้เชี่ยวชาญ การคำนวณค่าเสียหายแก่ลูกค้า จะทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการสอบทานตนเองหรือการเป็นผู้สนับสนุน ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

**- บริการด้านคดีความ (Legal Services)**

การให้บริการประเภทด้านคดีความอาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทปัญหาการเป็นผู้สนับสนุน และการสอบทานตนเอง จึงไม่ควรให้บุคลากรของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีส่วนร่วมให้บริการดังกล่าว

### - บริการสรรหาบุคลากร (Recruiting Services)

การให้บริการประเภทนี้ทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการมีส่วนได้เสีย ความคุ้นเคย และการข่มขู่จากลูกค้า ซึ่งความมีอยู่จริงและสาระสำคัญของปัญหาขึ้นอยู่กับลักษณะของบริการที่จัดหาและหน้าที่ของบุคคลที่ต้องการสรรหา

การให้บริการของสำนักงานควรเป็นลักษณะการสอบทานคุณสมบัติของผู้สมัคร และให้คำแนะนำเกี่ยวกับความเหมาะสมต่อตำแหน่งบุคลากรที่ต้องการ นอกจากนี้อาจคัดกรองบุคคลจำนวนหนึ่งตามคุณสมบัติที่ลูกค้าต้องการ

สำนักงานต้องไม่ให้บริการสรรหาบุคลากรแก่ลูกค้าที่เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะในส่วนที่เกี่ยวกับกรรมการ หรือพนักงาน หรือผู้บริหารระดับสูงในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อการบันทึกข้อมูลบัญชีของกิจการหรืองบการเงินที่สำนักงานจะแสดงความเห็น

### - บริการให้คำปรึกษาทางการเงิน (Corporate Finance Services) ได้แก่

- (1) ให้ความช่วยเหลือเกี่ยวกับการพัฒนากลยุทธ์ในการดำเนินงาน
- (2) กำหนดเป้าหมายให้แก่ลูกค้า
- (3) ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการทำธุรกรรมต่าง ๆ
- (4) ให้ความช่วยเหลือเกี่ยวกับการทำธุรกรรมทางการเงิน

บริการประเภทนี้อาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการเป็นผู้สนับสนุน และการสอบทานตนเอง ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพที่มีใบอนุญาตในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นผู้ให้บริการ

ผู้ให้บริการ

- (2) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพที่ไม่เกี่ยวข้องกับบริการที่ปรึกษาทางการเงินให้

คำปรึกษาแก่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและสอบทานการปฏิบัติตามหลักการบัญชีและงบการเงิน หากไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ต้องไม่รับงานบริการดังกล่าว

### (ท) ค่าธรรมเนียม (Fees)

#### - ค่าธรรมเนียมตามสัดส่วนของบริการ (Fees-Relative Size)

เมื่อรายได้จากลูกค้ารายใดมีสัดส่วนสูงต่อรายได้รวมของสำนักงานจะทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการมีส่วนได้เสียเนื่องจากการพึ่งพาลูกค้าและมีความกังวลในเรื่องการสูญเสียลูกค้า

สาระสำคัญของผลกระทบดังกล่าวขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้

- (1) โครงสร้างการดำเนินงานของสำนักงาน
- (2) สำนักงานมีความมั่นคงหรือเพิ่งก่อตั้ง
- (3) สาระสำคัญของลูกค้ามีเชิงคุณภาพหรือเชิงปริมาณต่อสำนักงาน

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) ลดการพึ่งพาลูกค้า
- (2) จัดให้มีผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพจากบุคคลภายนอก
- (3) ทหารือกับบุคคลอื่น เช่น สถาบันวิชาชีพ หรือผู้ประกอบการวิชาชีพ

ปัญหาการมีส่วนได้เสียหรือการข่มขู่อาจเกิดขึ้นกับหุ้นส่วนหรือผู้ดำรงตำแหน่งเทียบเท่า หากรายได้ของลูกค้ารายใดที่ดูแลอยู่นั้นมีสัดส่วนที่เป็นสาระสำคัญต่อรายได้ของหุ้นส่วนดังกล่าว

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น ให้ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่มีใบอนุญาตกรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทำการสอบทานงานเพิ่มเติม หรือให้คำแนะนำอื่นตามความจำเป็น

#### - ค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บล่าช้า (Fees-Overdue)

ในกรณีที่ลูกค้าค้างชำระค่าธรรมเนียมเป็นเวลานานจะทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการมีส่วนได้เสีย โดยเฉพาะค่าธรรมเนียมในส่วนที่ค้างค้างก่อนการออกรายงานการตรวจสอบที่มีสาระสำคัญ ซึ่งโดยปกติการจ่ายค่าธรรมเนียมแก่สำนักงานต้องจ่ายก่อนการออกรายงานการตรวจสอบ หากมีกรณีค้างชำระหลังจากที่ออกรายงานแล้วต้องประเมินความมีอยู่จริงและสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น ทหารือเกี่ยวกับระดับความสำคัญของค่าธรรมเนียมค้างจ่ายกับคณะกรรมการตรวจสอบหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และจัดให้มีผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีที่มีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นผู้ให้คำแนะนำ หรือสอบทานการปฏิบัติงาน เป็นต้น



สำนักงานต้องพิจารณาว่าค่าธรรมเนียมที่ล่าช้านั้นอาจเข้าลักษณะเงินให้กู้ยืมหรือไม่ ซึ่งทำให้ขาดความเป็นอิสระเนื่องจากสาระสำคัญของค่าธรรมเนียมมีผลต่อการพิจารณาว่าควรรับงานการตรวจสอบลูกค้ายานั้นต่อไปหรือไม่

#### - ค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้น (Contingent Fees)

ค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้นเป็นค่าธรรมเนียมที่กำหนดจากผลของธุรกรรมหรือการให้บริการ

ค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้นอาจเรียกเก็บทางตรงหรือทางอ้อม เช่น สำนักงานให้บริการไม่ให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้าโดยผ่านคนกลาง ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสียที่ไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ในกรณีนี้

(1) ค่าธรรมเนียมถูกเรียกเก็บโดยสำนักงานที่ให้ความเห็นเกี่ยวกับงบการเงิน และค่าธรรมเนียมนั้นมีสาระสำคัญหรือคาดว่าเป็นสาระสำคัญต่อสำนักงาน

(2) ค่าธรรมเนียมถูกเรียกเก็บโดยสำนักงานเครือข่ายที่มีส่วนร่วมในส่วนสำคัญของการตรวจสอบ และค่าธรรมเนียมนี้มีสาระสำคัญหรือคาดว่าเป็นสาระสำคัญต่อสำนักงาน

(3) ผลของบริการไม่ให้ความเชื่อมั่นและจำนวนค่าธรรมเนียมขึ้นอยู่กับ การตัดสินใจในอนาคตหรือในสมัยที่ให้บริการซึ่งเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบของจำนวนเงินที่เป็นสาระสำคัญในงบการเงิน

ดังนั้น สำนักงานต้องไม่ทำสัญญาเก็บค่าธรรมเนียมประเภทดังกล่าว

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น

(1) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสอบทานการปฏิบัติงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องหรือให้คำแนะนำอื่นเมื่อจำเป็น

(2) ใช้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งมิใช่สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในการปฏิบัติงานบริการไม่ให้ความเชื่อมั่น

#### (ข) นโยบายเกี่ยวกับค่าตอบแทนและการประเมินผล (Compensation and Evaluation Policies)

เมื่อบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นผู้ประเมินผลงานและค่าตอบแทนสำหรับบริการที่ให้ลูกค้าจะทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย ซึ่งสาระสำคัญของปัญหาขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้

(1) สัดส่วนของค่าตอบแทนหรือผลการปฏิบัติงานที่ขึ้นอยู่กับบริการ

(2) หน้าที่ของบุคคลนั้นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

(3) การให้บริการดังกล่าวมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจหรือไม่

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหา หากปัญหาไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ต้องปรับปรุงแผนการจ่ายค่าตอบแทน กระบวนการประเมินผล หรือใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) ย้ายบุคลากรจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (2) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสอบทานงานของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

#### (น) ของกำนัลและการรับรอง (Gifts and Hospitality)

กรณีที่สำนักงานหรือบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบรับของกำนัลและการรับรองจากลูกค้าอาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการมีส่วนได้เสียและความคุ้นเคยอย่างมีสาระสำคัญซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เว้นแต่มูลค่านั้นมีเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีสาระสำคัญ ดังนั้น สำนักงานและบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องไม่รับของขวัญหรือการรับรองจากลูกค้า

#### (บ) คดีความที่เกิดขึ้นแล้วหรือการข่มขู่ว่าจะดำเนินคดี (Actual or Threatened Litigation)

เมื่อมีความเป็นไปได้ว่าจะเกิดคดีความระหว่างลูกค้ากับสำนักงานหรือบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบของสำนักงาน ทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการมีส่วนได้เสียและการข่มขู่

สาระสำคัญของปัญหาขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้

- (1) ความมีสาระสำคัญของคดีความ
- (2) ความเกี่ยวข้องกันระหว่างคดีความกับงานตรวจสอบครั้งก่อน

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) หากเกี่ยวข้องโดยตรงกับบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบให้ย้ายบุคลากรดังกล่าวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ
- (2) จัดให้มีผู้สอบบัญชีที่มีไม่บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นผู้สอบทานการปฏิบัติงานตามความจำเป็น

หากมาตรการป้องกันข้างต้นไม่สามารถลดปัญหาต่อความความเป็นอิสระได้ ต้องถอนตัวหรือลดงานตรวจสอบของลูกค้ารายดังกล่าว

## 2.11 ความเป็นอิสระ-งานให้ความเชื่อมั่นอื่น (Independence-Other Assurance Engagements)

งานให้ความเชื่อมั่นเป็นงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องแสดงข้อสรุปซึ่งออกแบบไว้เพื่อเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้ข้อมูลนอกเหนือไปจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการประเมินหรือการวัดผลงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ปฏิบัติเทียบกับหลักเกณฑ์

### (ก) งานให้ความเชื่อมั่น (Assurance Engagements)

งานให้ความเชื่อมั่นอาจเป็นแบบงานที่เกี่ยวข้องกับคำรับรอง (Assertion-based) หรือแบบรายงานโดยตรง (Direct Reporting) ซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคคล 3 ฝ่าย ได้แก่

- (1) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ
- (2) ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น
- (3) ผู้ใช้ข้อมูล

งานให้ความเชื่อมั่นแบบที่เกี่ยวข้องกับคำรับรอง เป็นการประเมินและวัดผลงานที่ปฏิบัติโดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น และข้อมูลเป็นรูปแบบของการให้คำรับรองของผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นนั้น เพื่อเสนอต่อผู้ใช้ข้อมูล

งานให้ความเชื่อมั่นแบบรายงานโดยตรง เป็นการรายงานโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพเกี่ยวกับการประเมินและวัดผลงานที่ปฏิบัติด้วยตนเอง หรือขอคำรับรองจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบประเมินหรือวัดผลซึ่งมิได้เปิดเผยต่อผู้ใช้ข้อมูล ซึ่งข้อมูลของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติจะนำเสนอต่อผู้ใช้ข้อมูลในรายงานให้ความเชื่อมั่น

### (ข) งานให้ความเชื่อมั่นแบบที่เกี่ยวข้องกับคำรับรอง (Assertion-Based Assurance Engagements)

บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและสำนักงานต้องมีความเป็นอิสระจากลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่น ซึ่งข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระห้ามมิให้มีความสัมพันธ์กับบุคคลที่เป็นกรรมการหรือพนักงานและบุคคลที่ดำรงตำแหน่งในกิจการของลูกค้าซึ่งมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น ซึ่งการพิจารณาว่าทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระหรือไม่นั้น ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาที่เกิดจากสำนักงานเครือข่าย ผลประโยชน์ และความสัมพันธ์เหล่านั้น

งานให้ความเชื่อมั่นแบบที่เกี่ยวข้องกับคำรับรอง ส่วนใหญ่ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบมีความรับผิดชอบทั้งในข้อมูลของงานและงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพได้ปฏิบัติ เช่น เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพได้รับการว่าจ้างให้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นในรายงานที่ที่ปรึกษาด้านสิ่งแวดล้อมจัดทำเกี่ยวกับการปฏิบัติงานด้านความยั่งยืนของกิจการเพื่อเผยแพร่แก่ผู้ใช้ข้อมูล ดังนั้นที่ปรึกษาด้าน

สิ่งแวดลอมจึงเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับข้อมูลของงานที่ให้ความเชื่อมั่น แต่กิจการเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบงานให้ความเชื่อมั่นที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติ

ต้องประเมินปัญหาที่เกิดจากผลประโยชน์และความสัมพันธ์ระหว่างบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ สำนักงาน เครือข่ายสำนักงาน และบุคคลผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น

**(ค) งานให้ความเชื่อมั่นแบบรายงานโดยตรง (Direct Reporting Assurance Engagements)**

บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและสำนักงานต้องมีความเป็นอิสระจากลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่น (บุคคลที่รับผิดชอบในเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น) และต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาที่เกิดจากสำนักงานเครือข่าย ผลประโยชน์ และความสัมพันธ์เหล่านั้น

**(ง) กระดาษทำการ (Documentation)**

เป็นหลักฐานเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในรูปแบบของผลสรุปเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระ

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องมีเอกสารสรุปผลเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระและเนื้อหาของกรหาหรือที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนผลสรุปเหล่านั้น

**(จ) ระยะเวลาปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น (Engagement Period)**

กลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นต้องดำรงความเป็นอิสระจากลูกค้าตลอดระยะเวลาของงานให้ความเชื่อมั่น ตั้งแต่เริ่มปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นจนถึงวันที่ออกรายงานการให้ความเชื่อมั่น

เมื่อใดที่งานให้ความเชื่อมั่นเป็นลักษณะงานที่รับต่อเนื่อง การดำรงความเป็นอิสระจะสิ้นสุดในวันที่ความสัมพันธ์ทางวิชาชีพยุติลงหรือวันสุดท้ายของการออกรายงานฉบับสุดท้ายแล้วแต่วันใดจะช้ากว่า

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) ไม่ให้บุคลากรที่ทำหน้าที่บริการไม่ให้ความเชื่อมั่นเป็นบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- (2) ให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสอบทานงานให้ความเชื่อมั่นและบริการไม่ให้ความเชื่อมั่นอย่างเหมาะสม
- (3) ให้สำนักงานอื่นประเมินผลของบริการไม่ให้ความเชื่อมั่นหรือปฏิบัติงานไม่ให้ความเชื่อมั่นอีกครั้ง

ตลอดเวลาของการให้บริการต้องใช้มาตรการป้องกันและหารือเกี่ยวกับงานที่ให้ ความเชื่อมั่นกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลเมื่อจำเป็น

#### (จ) ข้อพิจารณาอื่น ๆ (Other Considerations)

เมื่อเกิดกรณีละเมิดข้อกำหนดโดยไม่ได้ตั้งใจ อาจต้องพิสูจน์และแก้ไขเกี่ยวกับการ ละเมิดนั้น โดยเร็ว รวมทั้งใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ และพิจารณาว่าควรหารือกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือไม่ หากสำนักงานมีนโยบายการควบคุม คุณภาพและกระบวนการดำเนินงานที่เหมาะสมหรือเทียบเท่ากับข้อกำหนดของ ISQCs (International Standard on Quality Control) จะไม่ทำให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระ

#### (ข) ผลประโยชน์ทางการเงิน (Financial Interests)

การมีผลประโยชน์ทางการเงินในลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่น อาจทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย ซึ่งความมีอยู่จริงและสาระสำคัญของปัญหาขึ้นอยู่กับหน้าที่ของบุคคลที่มีผลประโยชน์ทางการเงิน ผลประโยชน์นั้นเป็นผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรงหรือโดยอ้อมหรือไม่ และ ความมีสาระสำคัญของผลประโยชน์ทางการเงิน

ผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรง (Direct Financial Interest) คือ ผลประโยชน์ทางการเงินที่มีกรรมสิทธิ์ผ่านหน่วยงานที่สะสมเงินลงทุน (Collective Investment Vehicle) กองมรดก (Estate) ตัวแทนดูแลรักษาทรัพย์สิน (Trust) หรือหน่วยงานกลาง (Intermediary) อื่น ๆ ซึ่งบุคคลหรือกิจการที่เป็นผู้ถือผลประโยชน์ทางการเงินนั้นมีสิทธิควบคุม หรือสามารถมี อิทธิพลต่อการตัดสินใจ

ผลประโยชน์ทางการเงินโดยอ้อม (Indirect Financial Interest) คือ ผลประโยชน์ทางการเงินที่มีกรรมสิทธิ์ผ่านหน่วยงานที่สะสมเงินลงทุน (Collective Investment Vehicle) กองมรดก (Estate) ตัวแทนดูแลรักษาทรัพย์สิน (Trust) หรือหน่วยงานกลาง (Intermediary) อื่น ๆ แต่บุคคลหรือกิจการที่ถือผลประโยชน์ทางการเงินนั้นไม่มีสิทธิควบคุมหรือมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ

ในกรณีที่บุคลากรในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น บุคคลใน ครอบครัว หรือสำนักงานมีผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรงหรือโดยอ้อมอย่างมีสาระสำคัญใน ลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่นจะทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสียอย่างมีสาระสำคัญซึ่งไม่มีมาตรการ ป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น ต้องไม่มีผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรง หรือโดยอ้อมอย่างมีสาระสำคัญในลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่นนั้น

สาระสำคัญของปัญหาขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้



(1) ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัว

(2) สารสำคัญของผลประโยชน์ทางการเงินต่อบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัว  
ต้องประเมินสารสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) บุคคลใกล้ชิดกับครอบครัวต้องจัดผลประโยชน์ทางการเงินทั้งหมดในทันทีที่ทำได้ หรือจัดผลประโยชน์ทางการเงินโดยอ้อมอย่างเพียงพอเพื่อให้ผลประโยชน์ที่เหลืออยู่ไม่มีสาระสำคัญ

(2) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสอบทานการปฏิบัติงานของบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

(3) ย้ายบุคลากรที่มีผลประโยชน์ออกจากกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

หากบุคลากรในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น บุคคลในครอบครัว หรือสำนักงานมีผลประโยชน์โดยตรงหรือโดยอ้อมอย่างมีสาระสำคัญในกิจการของลูกค้าโดยการควบคุมผลประโยชน์ซึ่งลูกค้ามีความสำคัญต่อกิจการ จะทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสียอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น บุคคลในครอบครัว และสำนักงานต้องไม่มีผลประโยชน์ทางการเงิน

ในกรณีที่สำนักงาน บุคลากรในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น หรือบุคคลในครอบครัวมีผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรงหรือโดยอ้อมอย่างมีสาระสำคัญโดยการเป็นผู้ดูแลทรัพย์สิน (Trustee) จะทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย เว้นแต่

(1) บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและบุคคลในครอบครัวไม่เป็นผู้ดูแลทรัพย์สิน (Trustee) หรือสำนักงานไม่มีกรรมสิทธิ์ในผลประโยชน์จากตัวแทนดูแลทรัพย์สิน (Trust)

(2) ผลประโยชน์จากการเป็นตัวแทนดูแลทรัพย์สิน (Trust) ในลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่นไม่มีสาระสำคัญ

(3) ตัวแทนทรัพย์สินไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่น

(4) ผู้ดูแลรักษาทรัพย์สินและบุคคลในครอบครัวไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อการตัดสินใจเกี่ยวกับผลประโยชน์ทางการเงินในลูกค้ำที่ให้ความเชื่อมั่น

บุคลากรในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นต้องพิจารณาว่าปัญหาการมีส่วนร่วมได้เสียชีวิตขึ้นโดยทราบว่าบุคคลอื่นมีผลประโยชน์ทางการเงินในลูกค้ำที่ให้ความเชื่อมั่นหรือไม่

ปัจจัยที่ทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนร่วมได้เสียชีวิต ได้แก่

- (1) รูปแบบองค์กรของสำนักงาน โครงสร้างการดำเนินงานและการรายงาน
- (2) ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลนั้นกับบุคลากรในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) ย้ายบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นกับบุคลากรที่มีความสัมพันธ์กันออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- (2) ไม่ให้บุคคลนั้นมีส่วนร่วมในการตัดสินใจที่มีสาระสำคัญในงานที่ให้ความเชื่อมั่น
- (3) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสอบทานการปฏิบัติงานของบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

**(ข) การให้กู้ยืมเงินและการค้ำประกัน (Loans and Guarantees)**

การให้กู้ยืมเงิน หรือการค้ำประกันแก่บุคลากรในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น บุคคลในครอบครัว และสำนักงานของลูกค้ำที่เป็นสถาบันการเงินหรือสถาบันอื่นที่ประกอบธุรกิจคล้ายคลึงกัน อาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการมีส่วนร่วมได้เสียชีวิตอย่างมีสาระสำคัญซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้หากธุรกรรมนั้นไม่เป็นไปตามกระบวนการ เงื่อนไข และความต้องการตามปกติธุรกิจ ดังนั้น บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นต้องไม่รับเงินกู้ยืมหรือการค้ำประกันดังกล่าว

ในกรณีที่สำนักงานกู้ยืมเงิน หรือรับการค้ำประกันจากลูกค้ำที่เป็นสถาบันการเงินหรือสถาบันอื่นที่ประกอบธุรกิจคล้ายคลึงกันเป็นไปตามกระบวนการ เงื่อนไข และความต้องการตามปกติธุรกิจ และเงินกู้ยืมหรือการค้ำประกันนั้นไม่มีสาระสำคัญต่อสำนักงานและลูกค้ำ อาจใช้มาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาการมีส่วนร่วมได้เสียชีวิตให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น ให้ผู้ประกอบ

วิชาชีพบัญชีที่ไม่เกี่ยวข้องกับการให้ความเชื่อมั่นและการรับเงินกู้ยืมสอบทานงานของสำนักงาน  
เครือข่าย เป็นต้น

ในกรณีที่ธุรกรรมนั้นเป็นไปตามกระบวนการ เงื่อนไข และความต้องการ  
ตามปกติธุรกิจ และเงินกู้ยืมไม่มีสาระสำคัญต่อสำนักงานและลูกค้า ไม่ถือว่าเป็นปัญหาต่อความ  
เป็นอิสระ เช่น การกู้เงินโดยจำนองบ้านเป็นหลักประกัน (Home Mortgages) การเปิดบัญชีเงิน  
เบิกเกินธนาคาร (Bank Overdrafts) การกู้เงินเพื่อซื้อรถยนต์ (Car Loans) และหนี้สินตาม  
บัตรเครดิต (Credit Card Balances)

หากสำนักงาน บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น หรือบุคคลใน  
ครอบครัวกู้ยืมเงินหรือรับการค้ำประกันจากลูกค้าที่มีใช้ธนาคารหรือสถาบันการเงินที่คล้ายคลึงกัน  
จะทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสียอย่างมีสาระสำคัญที่ไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่  
ในระดับที่ยอมรับได้ เว้นแต่เงินกู้ยืมและการค้ำประกันนั้นไม่มีสาระสำคัญต่อสำนักงาน บุคลากร  
ในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น บุคคลในครอบครัว และลูกค้า

เช่นเดียวกับเงื่อนไขข้างต้น หากสำนักงาน บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความ  
เชื่อมั่น หรือบุคคลในครอบครัวเป็นผู้ค้ำประกันเงินกู้ยืมให้แก่ลูกค้า จะทำให้เกิดปัญหาการมีส่วน  
ได้เสียอย่างมีสาระสำคัญซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เว้นแต่  
เงินกู้ยืมและการค้ำประกันนั้นไม่มีสาระสำคัญต่อสำนักงาน บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความ  
เชื่อมั่น บุคคลในครอบครัว และลูกค้า

ในกรณีที่สำนักงาน บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น บุคคลใน  
ครอบครัวมีการฝากเงินหรือเปิดบัญชีนายหน้าซื้อขายเงินลงทุนกับลูกค้าที่เป็นสถาบันการเงิน  
นายหน้าซื้อขาย หรือสถาบันที่ประกอบธุรกิจคล้ายคลึงกัน จะไม่ทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็น  
อิสระหากธุรกรรมนั้นเป็นไปตามกระบวนการ เงื่อนไข และความต้องการตามปกติธุรกิจ

### (ฅ) ความสัมพันธ์ทางธุรกิจ (Business Relationships)

ความสัมพันธ์ทางธุรกิจที่ใกล้ชิดระหว่างสำนักงาน บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้  
ความเชื่อมั่น หรือบุคคลในครอบครัวกับลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่นหรือการบริหารในกิจการของ  
ลูกค้า เกิดขึ้นจากความสัมพันธ์ทางการค้าหรือมีผลประโยชน์ทางการเงินร่วมกัน อาจทำให้เกิด  
ปัญหาการมีส่วนได้เสียหรือการข่มขู่ ซึ่งตัวอย่างของความสัมพันธ์ดังกล่าว ได้แก่

(1) มีผลประโยชน์ทางการเงินในกิจการร่วมค้ากับลูกค้า ผู้ถือหุ้นมีอำนาจควบคุม  
กิจการ กรรมการ พนักงานของลูกค้า หรือเจ้าหน้าที่ระดับสูงที่ทำหน้าที่บริหารในกิจการของ  
ลูกค้า

(2) การรวมผลิตภัณฑ์หรือบริการตั้งแต่หนึ่งประเภทขึ้นไปของสำนักงานกับลูกค้า และทำการตลาดร่วมกันและอ้างอิงชื่อของทั้งสองฝ่ายร่วมกัน

(3) การจัดจำหน่ายและทำการตลาด โดยสำนักงานทำหน้าที่เป็นผู้จัดจำหน่ายและทำการตลาดผลิตภัณฑ์หรือบริการของลูกค้า หรือในทางกลับกัน

เว้นแต่ผลประโยชน์ทางการเงินและความสัมพันธ์ทางธุรกิจไม่มีสาระสำคัญต่อสำนักงาน ลูกค้า หรือผู้บริหารของลูกค้า

ในกรณีของบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นมีผลประโยชน์ทางการเงินและความสัมพันธ์ที่มีสาระสำคัญต้องย้ายบุคคลนั้นออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

ในกรณีที่ความสัมพันธ์ทางธุรกิจระหว่างบุคคลในครอบครัวของบุคลากรในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นกับลูกค้าหรือผู้บริหารของลูกค้า ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

การซื้อสินค้าหรือบริการจากลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่น บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น หรือบุคคลในครอบครัวจะไม่ทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระหากรายการที่เกิดขึ้นเป็นปกติในทางธุรกิจและปฏิบัติเช่นเดียวกับรายการที่มีกับผู้ที่มิใช่ลูกค้า หากรายการดังกล่าวมีสาระสำคัญอาจทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างของมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) การจัดหรือลดความสำคัญ (Magnitude) ของรายการ
- (2) ย้ายบุคคลนั้นออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

**(ญ) ความสัมพันธ์ทางครอบครัวและส่วนตัว (Family and Personal**

**Relationships)**

หากบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นกับกรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้าง (ขึ้นอยู่กับหน้าที่) ของลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่นมีความสัมพันธ์ทางครอบครัวและส่วนตัว อาจทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย ความคุ้นเคย หรือการข่มขู่ ซึ่งความมีอยู่จริงและสาระสำคัญของปัญหาขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ ความรับผิดชอบของบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น หน้าที่ของบุคคลในครอบครัว หรือบุคคลอื่นภายในกิจการของลูกค้า และความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิด (Closeness of Relationship)

บุคคลในครอบครัวของบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น ได้แก่

- (1) กรรมการหรือพนักงานของลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่น

(2) ลูกจ้างในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อข้อมูลของงานที่ให้ความเชื่อมั่น

ความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิดนั้นไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น ต้องไม่มีบุคคลที่มีความสัมพันธ์ดังกล่าวเป็นบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

ปัญหาต่อความเป็นอิสระเกิดขึ้นเมื่อบุคคลในครอบครัวของบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเป็นลูกจ้างในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่องานที่ให้ความเชื่อมั่น สาระสำคัญของปัญหาจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

(1) ตำแหน่งที่ดำรงโดยบุคคลในครอบครัว

(2) หน้าที่ทางวิชาชีพของกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) ย้ายบุคคลนั้นออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

(2) จัดโครงสร้างความรับผิดชอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น เพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพมีส่วนจัดการในเรื่องที่เป็นความรับผิดชอบของบุคคลในครอบครัว

หากบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัวของผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเป็นกรรมการพนักงาน หรือลูกจ้างของลูกค้ำในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อข้อมูลของงานที่ให้ความเชื่อมั่นอาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระ

สาระสำคัญของปัญหาจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

(1) ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัว

(2) ตำแหน่งที่ดำรงโดยบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัว

(3) หน้าที่ทางวิชาชีพของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) ย้ายบุคคลนั้นออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

(2) จัดโครงสร้างความรับผิดชอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเพื่อให้ผู้ประกอบวิชาชีพไม่มีส่วนจัดการกับเรื่องที่อยู่ในความรับผิดชอบของบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัว



หากบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับ  
กรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อข้อมูลในงานที่ใ้  
ความเชื่อมั่นอาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระ จึงต้องหาหรือเกี่ยวกับนโยบายและกระบวนการ  
ดำเนินงานที่เกี่ยวข้องกับสำนักงาน

สาระสำคัญของปัญหาจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

(1) ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลนั้นกับบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานใ้  
ความเชื่อมั่น

(2) ตำแหน่งที่ดำรงในกิจการของลูกค้า

(3) หน้าที่ทางวิชาชีพของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานใ้ความเชื่อมั่น

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหา  
ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) ย้ายบุคคลนั้นออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานใ้ความเชื่อมั่น

(2) จัดให้มีโครงสร้างความรับผิดชอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานใ้ความเชื่อมั่นเพื่อ  
ไม่ให้มีส่วนจัดการในเรื่องที่อยู่ในความรับผิดชอบของบุคคลที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิด

ปัญหาการมีส่วนได้เสีย ความคุ้นเคย หรือการข่มขู่ อาจเกิดจากความสัมพันธ์  
ส่วนตัวหรือครอบครัวระหว่างหุ้นส่วนหรือลูกจ้างของสำนักงานซึ่งมิใช่บุคลากรในกลุ่ม  
ผู้ปฏิบัติงานใ้ความเชื่อมั่นกับกรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของลูกค้าในตำแหน่งที่มีอิทธิพล  
อย่างมีสาระสำคัญต่อข้อมูลของงานที่ใ้ความเชื่อมั่น

ความมีอยู่จริงและสาระสำคัญของปัญหาจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

(1) ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างหุ้นส่วนกับลูกจ้างของสำนักงาน และ  
กรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของลูกค้า

(2) การปฏิสัมพันธ์ (Interaction) ของหุ้นส่วนหรือลูกจ้างของสำนักงานกับกลุ่ม  
ผู้ปฏิบัติงานใ้ความเชื่อมั่น

(3) ตำแหน่งของหุ้นส่วนหรือลูกจ้างภายในสำนักงาน

(4) หน้าที่ของบุคคลนั้นในกิจการของลูกค้า

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหา  
ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) จัดให้มีโครงสร้างความรับผิดชอบของหุ้นส่วนหรือลูกจ้างเพื่อลดอิทธิพลที่ยังมี  
ต่อการปฏิบัติงานใ้ความเชื่อมั่น

(2) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทำหน้าที่สอบทานการปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้อง

สำนักงานต้องพิจารณาว่าควรหรือเกี่ยวกับงานที่ให้ความเชื่อมั่นกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลหรือไม่

**(ก) การจ้างงานโดยลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่น (Employment with Assurance Clients)**

หากกรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของลูกค้าในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อข้อมูลของงานที่ให้ความเชื่อมั่นเคยเป็นบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรือหุ้นส่วนของสำนักงานอาจทำให้เกิดปัญหาความคุ้นเคยหรือการข่มขู่

ในกรณีที่ดีบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรือหุ้นส่วนของสำนักงานมีลูกค้ำร่วมกันในตำแหน่งดังกล่าว ความมีอยู่จริงและสาระสำคัญของปัญหาจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- (1) ตำแหน่งที่ดำรงในกิจการของลูกค้า
- (2) ความเกี่ยวข้องของบุคคลนั้นที่จะมีกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- (3) ระยะเวลาตั้งแต่บุคคลนั้นเคยเป็นบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรือหุ้นส่วนของสำนักงาน
- (4) ตำแหน่งในอดีตของบุคคลนั้นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรือสำนักงาน เช่น เคยเป็นบุคคลที่มีหน้าที่ติดต่อกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลของกิจการเป็นปกติหรือไม่

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) ทำข้อตกลงเพื่อไม่ให้บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับผลประโยชน์หรือการจ่ายเงินจากสำนักงาน เว้นแต่เป็นการกระทำตามข้อกำหนดที่ตกลงไว้ล่วงหน้า
- (2) ทำข้อตกลงเพื่อให้จำนวนเงินที่ค้างชำระแก่บุคคลนั้นไม่มีสาระสำคัญต่อสำนักงาน
- (3) ปรับปรุงแผนงานให้ความเชื่อมั่น
- (4) กำหนดบุคคลที่มีประสบการณ์เกี่ยวกับการทำงานร่วมกับลูกค้าอย่างเพียงพอเป็นบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

(5) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสอบทานการปฏิบัติงานของกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

ในกรณีที่อดีตหุ้นส่วนของสำนักงานทำงานร่วมกันในตำแหน่งดังกล่าวในกิจการอยู่ก่อนแล้ว ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาต่อความเป็นอิสระและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

สำนักงานต้องกำหนดนโยบายให้บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นแจ้งต่อสำนักงานเมื่อมีการเจรจาเกี่ยวกับการจ้างงานกับลูกค้า จากนั้นประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) ย้ายบุคคลนั้นออกจากกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- (2) สอบทานการใช้ดุลยพินิจของบุคคลนั้นในขณะที่ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นในส่วนที่มีสาระสำคัญ

**(ก) การเพิ่งพินหน้าที่ให้บริการแก่ลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่น (Recent Service with an Assurance Client)**

หากบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเพิ่งพินหน้าที่ให้บริการเป็นกรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างของลูกค้าอาจทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย การสอบทานตนเอง หรือความคุ้นเคย

หากช่วงเวลาครอบคลุมการรายงานการให้ความเชื่อมั่น บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเคยให้บริการเป็นกรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อข้อมูลของงานให้ความเชื่อมั่น จะทำให้เกิดปัญหาอย่างมีสาระสำคัญซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น ต้องไม่มอบหมายบุคคลดังกล่าวเป็นบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

ในกรณีที่บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเคยให้บริการเป็นกรรมการ พนักงาน หรือลูกจ้างในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อข้อมูลของงานให้ความเชื่อมั่น ช่วงก่อนเวลาครอบคลุมการรายงานการให้ความเชื่อมั่น อาจทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย การสอบทานตนเอง หรือความคุ้นเคย ซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ความมีอยู่จริงและสาระสำคัญของปัญหาจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- (1) ตำแหน่งที่ดำรงในกิจการของลูกค้า
- (2) ช่วงเวลานับตั้งแต่พ้นจากหน้าที่ในกิจการของลูกค้า
- (3) หน้าที่ทางวิชาชีพของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น สอบทานการปฏิบัติงานของบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

**(จ) การให้บริการเป็นกรรมการ หรือพนักงานของลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่น  
(Serving as a Director or Officer of an Assurance Client)**

หากหุ้นส่วนหรือลูกจ้างของสำนักงานให้บริการ (ดำรงตำแหน่ง) เป็นกรรมการหรือพนักงานของลูกค้า จะทำให้เกิดปัญหาการสอบทานตนเองและการมีส่วนร่วมได้เสียอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น หุ้นส่วนหรือลูกจ้างต้องไม่ให้บริการเป็นกรรมการหรือพนักงานของลูกค้า

ในกรณีที่หุ้นส่วนหรือลูกจ้างของสำนักงานให้บริการเป็นเลขานุการบริษัทสำหรับลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่น จะทำให้เกิดปัญหาการสอบทานตนเองและการเป็นผู้สนับสนุนอย่างมีสาระสำคัญซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

การให้บริการสนับสนุนผู้ทำหน้าที่เลขานุการบริษัท หรืองานที่ปรึกษาในเรื่องเกี่ยวกับเลขานุการบริษัทเพื่อบริหารงานที่มีไข่เรื่องทั่วไป และตัดสินใจในเรื่องที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในกิจการของลูกค้าจะไม่ทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระ

**(ข) ความสัมพันธ์อันยาวนานของบุคลากรอาวุโสกับลูกค้าที่ให้ความเชื่อมั่น  
(Long Association of Senior Personnel with Assurance Clients)**

การให้บุคลากรอาวุโสคนเดียวกันปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเป็นเวลานาน จะทำให้เกิดปัญหาความคุ้นเคยและการมีส่วนร่วมได้เสีย

สาระสำคัญของปัญหาจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- (1) ระยะเวลาที่บุคคลดังกล่าวเคยเป็นบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- (2) หน้าที่ของบุคคลดังกล่าวในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- (3) โครงสร้างของสำนักงาน
- (4) ลักษณะของงานที่ให้ความเชื่อมั่น
- (5) กลุ่มผู้บริหารงานในกิจการของลูกค้ามีการเปลี่ยนแปลงหรือไม่
- (6) ลักษณะหรือความซับซ้อนของข้อมูลในเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นมีการ

เปลี่ยนแปลงหรือไม่

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) หมุนเวียนบุคลากรอาวุโสในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

(2) จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีชื่อบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นสอบทานการปฏิบัติงานของบุคลากรอาวุโส

(3) สอบทานเกี่ยวกับความเป็นอิสระทั้งภายนอกและภายใน

**(๓) ข้อปฏิบัติของบริการไม่ให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้า (Provision of Non-assurance Services to Assurance Clients)**

เมื่อสำนักงานบริการไม่ให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้าอาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระของสำนักงานหรือบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นประเภทปัญหาการสอบทานตนเอง การมีส่วนได้เสีย และการเป็นผู้สนับสนุน

ก่อนการรับงานต้องพิจารณาว่าจะทำให้เป็นปัญหาต่อความเป็นอิสระหรือไม่ ในกรณีที่ปัญหาเกิดขึ้นและไม่สามารถลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับต้องปฏิเสธบริการไม่ให้ความเชื่อมั่นนั้น

**- การรับผิดชอบหน้าที่บริหาร (Management Responsibilities)**

เป็นการทำหน้าที่ผู้นำ กำกับดูแลกิจการ ตัดสินใจในเรื่องที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับการซื้อกิจการ การใช้งานและการควบคุมทรัพยากร อันได้แก่ บุคคล การเงิน ทรัพยากรที่มีตัวตนและไม่มีตัวตน

กิจกรรมที่เป็นหน้าที่ทางบริหาร ได้แก่

- (1) กำหนดนโยบายและกลยุทธ์
- (2) กำกับดูแลและรับผิดชอบการกระทำลูกจ้างของกิจการ
- (3) เป็นผู้อนุมัติรายการ
- (4) ตัดสินใจเกี่ยวกับการนำข้อเสนอแนะของสำนักงานหรือบุคคลอื่นไปปฏิบัติ
- (5) รับผิดชอบการนำเสนองบการเงินตามแม่บทในการรายงานทางการเงิน
- (6) รับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

กิจกรรมที่เกิดขึ้นเป็นประจำ กิจกรรมด้านการบริหาร และเรื่องที่มีสาระสำคัญถือเป็นหน้าที่ทางบริหาร

**- ข้อพิจารณาอื่น ๆ (Other Considerations)**

ปัญหาต่อความเป็นอิสระอาจเกิดขึ้นหากสำนักงานบริการไม่ให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องให้ความเชื่อมั่น ต้องประเมินสาระสำคัญและพิจารณาใช้มาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาการสอบทานตนเองให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้



หากสำนักงานมีความเกี่ยวข้องกับการจัดทำข้อมูลในเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นและใช้ข้อมูลนั้นในงานที่ให้ความเชื่อมั่น เช่น สำนักงานจัดทำข้อมูลทางการเงินและต่อมาบริการให้ความเชื่อมั่นกับข้อมูลนั้น อาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการสอบทานตนเอง

สำนักงานต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาการสอบทานตนเองที่เกิดขึ้นจากข้อกำหนดของการให้บริการและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

### (ณ) ค่าธรรมเนียม (Fees)

#### - ค่าธรรมเนียมตามสัดส่วนของบริการ (Fees-Relative Size)

เมื่อรายได้จากลูกค้ารายใดมีสัดส่วนสูงต่อรายได้รวมของสำนักงานทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการมีส่วนได้เสีย เนื่องจากการพึ่งพาลูกค้าและมีความกังวลในเรื่องการสูญเสียลูกค้า

สาระสำคัญของผลกระทบดังกล่าวขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้

- (1) โครงสร้างการดำเนินงานของสำนักงาน
- (2) สำนักงานมีความมั่นคงหรือพึ่งก่อตั้ง
- (3) สาระสำคัญของลูกค้ามีเชิงคุณภาพหรือเชิงปริมาณต่อสำนักงาน

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) ลดการพึ่งพาลูกค้า
- (2) จัดให้มีผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงานจากบุคคลภายนอก
- (3) หารือกับบุคคลอื่น เช่น สถาบันวิชาชีพ หรือผู้ประกอบวิชาชีพ

ปัญหาการมีส่วนได้เสียหรือการข่มขู่อาจเกิดขึ้นกับหุ้นส่วนหรือผู้ดำรงตำแหน่งเทียบเท่า หากรายได้ของลูกค้ารายที่ดูแลอยู่นั้นมีสัดส่วนที่เป็นสาระสำคัญต่อรายได้ของหุ้นส่วนดังกล่าว ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น ให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีใบอนุญาตในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นสอบทานการปฏิบัติงานเพิ่มเติมหรือให้คำแนะนำอื่นตามความจำเป็น

#### - ค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บล่าช้า (Fees-Overdue)

ในกรณีที่ลูกค้าค้างชำระค่าธรรมเนียมเป็นเวลานาน โดยเฉพาะค่าธรรมเนียมที่ค้างก่อนการออกรายงานการให้ความเชื่อมั่นซึ่งมีสาระสำคัญ อาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการมีส่วนได้เสีย ซึ่งโดยปกติการจ่ายค่าธรรมเนียมแก่สำนักงานต้องจ่ายก่อนการออกรายงานการให้ความเชื่อมั่น

หากมีกรณีค้างชำระหลังจากที่ออกรายงานแล้วต้องประเมินความมีอยู่จริงและสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น หากเกี่ยวข้องกับระดับความสำคัญของค่าธรรมเนียมค้างจ่ายกับคณะกรรมการตรวจสอบหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแล และจัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีได้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเป็นผู้ให้คำแนะนำหรือสอบทานการปฏิบัติงาน

สำนักงานต้องพิจารณาว่าค่าธรรมเนียมที่ล่าช้านั้นอาจเข้าลักษณะเงินให้กู้ยืมหรือไม่ ซึ่งทำให้ขาดความเป็นอิสระเนื่องจากสาระสำคัญของค่าธรรมเนียมมีผลต่อการพิจารณาว่าควรจะได้รับงานให้ความเชื่อมั่นลูกค้ารายนี้ต่อไปหรือไม่

#### - ค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้น (Contingent Fees)

ค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้นเป็นค่าธรรมเนียมที่กำหนดจากผลของธุรกรรมหรือการให้บริการ

ค่าธรรมเนียมที่อาจเกิดขึ้นอาจเรียกเก็บทางตรงหรือทางอ้อม เช่น สำนักงานเป็นผ่านตัวกลางบริการไม่ให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้า ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสียซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น สำนักงานต้องไม่ทำสัญญาเก็บค่าธรรมเนียมประเภทที่จำนวนการเรียกเก็บขึ้นกับการบรรลุวัตถุประสงค์ของลูกค้าจากการใช้ผลงานของบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น และสำนักงานต้องไม่ทำสัญญาเก็บค่าธรรมเนียมประเภทดังกล่าวสำหรับบริการไม่ให้ความเชื่อมั่นหากบริการนั้นใช้ผลของงานที่ให้ความเชื่อมั่นเนื่องจากจะทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระ

#### (ค) ของกำนัลและการรับรอง (Gifts and Hospitality)

กรณีที่สำนักงานหรือบุคลากรในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นรับของกำนัลและการรับรองจากลูกค้าอาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการมีส่วนได้เสียและความคุ้นเคยอย่างมีสาระสำคัญซึ่งไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น ต้องไม่รับของขวัญหรือการรับรองจากลูกค้า เว้นแต่มูลค่านั้นมีเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีสาระสำคัญ

#### (ค) คดีความที่เกิดขึ้นแล้วหรือการข่มขู่ว่าจะดำเนินคดี (Actual or Threatened Litigation)

เมื่อมีความเป็นไปได้ว่าจะเกิดคดีความระหว่างลูกค้ากับสำนักงานหรือบุคลากรในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นจะทำให้เกิดปัญหาต่อความเป็นอิสระประเภทการมีส่วนได้เสียและการข่มขู่

สาระสำคัญของปัญหาขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ดังนี้

(1) ความมีสาระสำคัญของคดีความ  
 (2) ความเกี่ยวข้องกันระหว่างคดีความกับงานให้ความเชื่อมั่นครั้งก่อน  
 ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหา  
 ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) หากเกี่ยวข้องโดยตรงกับบุคลากรในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความ  
 เชื่อมมั่นให้ย้ายบุคลากรดังกล่าวออกจากกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น  
 (2) จัดให้มีผู้สอบบัญชีที่มีใช้บุคลากรในกลุ่มบุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความ  
 เชื่อมมั่นสอบทานการปฏิบัติงานตามความจำเป็น

หากมาตรการข้างต้นไม่สามารถลดปัญหาต่อความความเป็นอิสระได้ ต้องถอนตัว  
 หรือลดงานให้ความเชื่อมั่นของลูกค้ารายดังกล่าว

### ส่วนที่ 3 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจ (Professional Accountants in Business)

#### 3.1 บทนำ (Introduction)

ส่วนนี้อธิบายกรอบแนวคิดที่กล่าวไว้ในส่วนที่ 1 เพื่อประยุกต์ใช้กับสถานการณ์  
 และความสัมพันธ์ที่ทำให้เกิดปัญหาต่อการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน

นักลงทุน เจ้าหนี้ ผู้ว่าจ้าง ภาคธุรกิจ รัฐบาล และสาธารณชนต่างให้ความ  
 ไว้วางใจต่อการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจ ซึ่งเป็นผู้ทำหน้าที่  
 จัดทำและรายงานทางการเงิน ตลอดจนข้อมูลอื่น ๆ รวมทั้งรับผิดชอบเกี่ยวกับประสิทธิภาพของ  
 การบริหารทางการเงินและให้คำแนะนำหลากหลายเรื่องในทางธุรกิจ

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจอาจเป็นลูกจ้างที่รับค่าจ้างเป็นราย  
 เดือน หุ้นส่วน กรรมการ หุ้นส่วนผู้จัดการ อาสาสมัครทำงาน หรือบุคคลที่ทำงานในองค์กรที่  
 จ้างงานอื่น ๆ ซึ่งการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐานอาจทำให้เกิดการคุกคามได้หลากหลายรูปแบบ

ตัวอย่างสถานการณ์ที่ทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย ได้แก่

- (1) การมีผลประโยชน์หรือรับเงินกู้ยืมหรือการค้ำประกันจากองค์กรที่จ้างงาน
- (2) การมีส่วนร่วมทำข้อตกลงเกี่ยวกับค่าตอบแทนกับองค์กรที่จ้างงาน
- (3) การใช้ทรัพย์สินขององค์กรอย่างไม่เหมาะสม
- (4) ความกังวลเกินกว่าการสนับสนุนการจ้างงานปกติ
- (5) ความกดดันด้านการค้าจากภายนอกองค์กรที่จ้างงาน

ตัวอย่างสถานการณ์ที่ทำให้เกิดปัญหาการสอบทานตนเอง เช่น การพิจารณาใช้หลักการบัญชีที่เหมาะสมสำหรับการรวมธุรกิจหลังจากศึกษาความเป็นได้สนับสนุนการตัดสินใจซื้อกิจการนั้น

ตัวอย่างสถานการณ์ที่ทำให้เกิดปัญหาความคุ้นเคย ได้แก่

(1) การเป็นผู้รับผิดชอบรายงานทางการเงินขององค์กรที่จ้างงาน โดยกิจการนั้นได้ว่าจ้างบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัวหรือบุคคลในครอบครัวตัดสินใจในเรื่องที่มีผลต่อการรายงานทางการเงินดังกล่าว

(2) ความสัมพันธ์อันยาวนานจากการติดต่อทางธุรกิจที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ

(3) การรับของขวัญหรือการปฏิบัติเป็นพิเศษ เว้นแต่มูลค่านั้นมีเพียงเล็กน้อย หรือไม่มีสาระสำคัญ

ตัวอย่างสถานการณ์ที่ทำให้เกิดปัญหาการข่มขู่ ได้แก่

(1) ปัญหาการเลิกจ้างหรือเปลี่ยนผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจและบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัวหรือบุคคลในครอบครัว หากไม่เห็นด้วยกับหลักการบัญชีหรือวิธีการรายงานข้อมูลทางการเงินของกิจการ

(2) ความพยายามมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจ เช่น พยายามเกี่ยวข้องกับการทำสัญญาหรือการใช้หลักการบัญชี

มาตรการป้องกันในสภาพแวดล้อมการทำงาน ได้แก่

(1) มีระบบหรือโครงสร้างการกำกับดูแลขององค์กรที่จ้างงาน

(2) มีแผนดำเนินงานเกี่ยวกับจริยธรรมหรือจรรยาบรรณขององค์กรที่จ้างงาน

(3) มีกระบวนการสรรหาบุคลากรขององค์กรที่จ้างงาน ซึ่งเน้นความสำคัญเกี่ยวกับ

ความสามารถของพนักงาน

(4) มีการควบคุมภายในที่เข้มแข็ง

(5) มีกระบวนการทางวินัยมีความเหมาะสม

(6) การเป็นผู้นำที่เน้นความสำคัญของพฤติกรรมที่มีจริยธรรมและความคาดหวังว่าพนักงานจะปฏิบัติหน้าที่อย่างมีจริยธรรม

(7) กำหนดนโยบายและกระบวนการดำเนินงานรวมทั้งตรวจสอบคุณภาพการปฏิบัติงานของลูกจ้าง

(8) กำหนดนโยบายและกระบวนการสื่อสารขององค์กรที่จ้างงานให้ทันเวลารวมทั้งแจ้งเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น ให้การอบรม และการศึกษาเกี่ยวกับนโยบายและกระบวนการดังกล่าวด้วย

(9) กำหนดนโยบายและกระบวนการดำเนินงานเพื่อให้อำนาจและส่งเสริมพนักงานแจ้งต่อบุคลากรอาวุโสภายในองค์กรที่จ้างงานในประเด็นด้านจริยธรรมโดยไม่กลัวการลงโทษ

(10) การปรึกษากับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่นตามความเหมาะสม

ในสถานการณ์ที่เชื่อได้ว่าเกิดพฤติกรรมหรือการกระทำที่ผิดจรรยาบรรณโดยบุคคลอื่นและยังคงเกิดขึ้นในองค์กรที่จ้างงานนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจต้องขอคำแนะนำด้านกฎหมาย หากสถานการณ์เหล่านั้นมีความรุนแรงและไม่มีมาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ควรลาออกจากองค์กรที่จ้างงานนั้น

### 3.2 ความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้น (Potential Conflicts)

เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจมีหน้าที่รับผิดชอบต่อองค์กรที่จ้างงานและต้องปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐานซึ่งอาจอยู่ในความขัดแย้ง สถานการณ์ดังกล่าวควรสนับสนุนข้อกำหนดของนายจ้างเฉพาะวัตถุประสงค์ หลักเกณฑ์ วิธีการที่มีจริยธรรมและถูกต้องตามกฎหมายเท่านั้น

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจอาจถูกกดดันให้กระทำหรือประพฤตินในสิ่งที่ทำให้เกิดปัญหาต่อการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐาน ซึ่งแรงกดดันดังกล่าวอาจชัดเจนหรือไม่ชัดเจนและอาจมาจากหัวหน้างาน ผู้จัดการ กรรมการ หรือบุคคลอื่นภายในองค์กรที่จ้างงาน

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจอาจเผชิญกับแรงกดดันต่าง ๆ เช่น

- (1) การกระทำที่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ
- (2) การกระทำที่ขัดต่อมาตรฐานทางเทคนิคหรือวิชาชีพ
- (3) การอำนวยความสะดวกในสิ่งที่ผิดจรรยาบรรณหรือผิดกฎหมาย
- (4) โกหกหรือจงใจให้ผู้อื่นเข้าใจผิด (รวมถึงการนิ่งเงียบไว้) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง

บุคคลที่เป็นผู้สอบบัญชีและหน่วยงานกำกับดูแลขององค์กรที่จ้างงาน

(5) ปัญหาหรือความเกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงินและรายงานอื่นที่มีใช้รายงานทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันมีสาระสำคัญ รวมถึงความเกี่ยวข้องกับงบการเงิน การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร กฎหมายอื่น และข้อกำหนดเกี่ยวกับการรายงานโดยหน่วยงานกำกับดูแลหลักทรัพย์

สาระสำคัญของปัญหาขึ้นอยู่กับแรงกดดันข้างต้น เช่น ปัญหาการข่มขู่ ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้



ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

- (1) การได้มาซึ่งคำแนะนำที่เหมาะสมจากที่ปรึกษาหรือสถาบันวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง
- (2) ใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทอย่างเป็นทางการ
- (3) มองหาที่ปรึกษาด้านกฎหมาย

### 3.3 การจัดทำและการรายงานข้อสารสนเทศ (Preparation and Reporting of Information)

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจมักมีความเกี่ยวข้องในการจัดทำและการรายงานข้อสารสนเทศแก่สาธารณชน บุคคลภายนอกและภายในองค์กรที่จ้างงาน

สารสนเทศดังกล่าวอาจเป็นข้อมูลทางการเงินหรือการบริหาร เช่น การพยากรณ์และงบประมาณ งบการเงิน การวิเคราะห์และอภิปรายของผู้บริหาร และหนังสือรับรองของผู้บริหารถึงผู้ตรวจสอบบัญชีระหว่างการตรวจสอบงบการเงินของกิจการ

ต้องจัดทำหรือนำเสนอข้อมูลอย่างสุจริต ถูกต้องตามควร เป็นไปตามมาตรฐานทางวิชาชีพและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ต้องเก็บรักษาข้อมูลที่ได้รับผิดชอบในลักษณะ ดังนี้

(1) อธิบายลักษณะของรายการทางธุรกิจที่เป็นจริงอย่างชัดเจน เช่น สินทรัพย์หนี้สิน

(2) จัดประเภทและบันทึกข้อมูลให้ทันเวลาและในลักษณะที่เหมาะสม

(3) แสดงข้อเท็จจริงอย่างถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญที่เกี่ยวข้อง

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจอาจถูกกดดันให้เกี่ยวข้องกับการทำให้เข้าใจข้อมูลผิดพลาดหรือการกระทำในลักษณะดังกล่าวโดยบุคคลอื่น ซึ่งทำให้เกิดปัญหาต่อความเที่ยงธรรมหรือความรู้ความสามารถทางวิชาชีพประเภทปัญหาการมีส่วนร่วมได้เสียหรือการข่มขู่

สาระสำคัญของปัญหาขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น แหล่งที่มาของแรงกดดันและระดับที่ทำให้หรืออาจทำให้เข้าใจข้อมูลผิดพลาด ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น การหารือกับคณะกรรมการตรวจสอบหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลขององค์กรหรือสถาบันวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง หากไม่สามารถลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ต้องปฏิเสธที่จะเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่ทำให้เข้าใจผิดพลาดนั้น หากถูกทำให้เกี่ยวข้องโดยไม่รู้ตัวจะต้องกำหนดขั้นตอนของการยุติความเกี่ยวข้องข้อมูลนั้น รวมทั้งหารือกับที่ปรึกษาด้านกฎหมาย หรือพิจารณาว่าควรลาออกหรือไม่

### 3.4 การปฏิบัติงานด้วยความรู้และความชำนาญ (Acting with Sufficient

#### Expertise)

ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจต้องไม่จงใจให้นายจ้างเข้าใจระดับความรู้และความชำนาญผิดพลาด หรือไม่ทำให้การแสวงหาผู้ชำนาญการหรือผู้ช่วยเหลือ

สถานการณ์ที่ทำให้เกิดปัญหาต่อการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจและระดับความรู้ความสามารถทางวิชาชีพที่เหมาะสม ได้แก่

(1) เวลาไม่เพียงพอสำหรับการดำเนินการที่ถูกต้อง หรือหน้าที่ที่เกี่ยวข้องเสร็จสิ้นแล้ว

(2) ความไม่ครบถ้วน การมีข้อจำกัด หรือข้อมูลอื่นไม่เพียงพอสำหรับการปฏิบัติหน้าที่อย่างถูกต้อง

(3) ประสบการณ์ การอบรม หรือการศึกษาไม่เพียงพอ

(4) ทรัพยากรสำหรับการปฏิบัติหน้าที่ไม่เพียงพอ

สาระสำคัญของปัญหาขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น ความเกี่ยวข้องกับบุคลากรอาวุโสในธุรกิจ ระดับของการกำกับดูแลและการสอบทานที่ใช้ในการปฏิบัติงาน

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) ให้คำปรึกษาหรืออบรมเพิ่มเติม

(2) สร้างความมั่นใจว่ามีเวลาเพียงพอสำหรับปฏิบัติหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง

(3) ขอความช่วยเหลือจากผู้เชี่ยวชาญตามความจำเป็น

(4) ปรึกษากับบุคคลต่าง ๆ ดังนี้ (เมื่อจำเป็น)

- ผู้บังคับบัญชาภายในองค์กรที่จ้างงาน

- ผู้เชี่ยวชาญอิสระ

- สถาบันวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง

หากไม่สามารถขจัดหรือลดปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ต้องพิจารณาว่าควรปฏิเสธการทำหน้าที่ดังกล่าวหรือไม่ และต้องแจ้งเหตุผลในการปฏิเสธดังกล่าวให้ทราบอย่างชัดเจน

### 3.5 ผลประโยชน์ทางการเงิน (Financial Interests)

ในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจหรือบุคคลใกล้ชิดหรือใกล้ โดยตรงในครอบครัวมีผลประโยชน์ทางการเงินอาจทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติตามหลักการขั้น พื้นฐาน เช่น ปัญหาต่อความเที่ยงธรรมหรือการรักษาความลับประเภทการมีส่วนได้เสีย

ตัวอย่างสถานการณ์ที่ทำให้เกิดปัญหาการมีส่วนได้เสีย เช่น

(1) มีผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรงและโดยอ้อมในองค์กรที่จ้างงานและมูลค่า ของผลประโยชน์ทางการเงินนั้นมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทาง ธุรกิจ

(2) โบนัสที่มีสิทธิได้รับเกี่ยวข้องกับผลกำไรและมูลค่าของโบนัสมีอิทธิพลต่อการ ตัดสินใจของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจ

(3) การได้รับสิทธิเลือกซื้อหุ้นขององค์กรที่จ้างงานทางตรงหรือทางอ้อม และ มูลค่ามีผลต่อการตัดสินใจของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจ

(4) การได้รับสิทธิเลือกซื้อหุ้นในองค์กรที่จ้างงาน หรือการปฏิบัติงานมีความ เกี่ยวข้องกับโบนัสเพื่อให้บรรลุเป้าหมายบางอย่าง

ต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและใช้มาตรการป้องกันเพื่อจัดหรือลดปัญหา ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ โดยประเมินลักษณะของผลประโยชน์ทางการเงินและพิจารณาว่าเป็น ผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรงหรือโดยอ้อม

ตัวอย่างมาตรการป้องกัน ได้แก่

(1) กำหนดนโยบายและกระบวนการดำเนินงานของคณะกรรมการอิสระ เพื่อ พิจารณาระดับหรือรูปแบบค่าตอบแทนของผู้บริหารระดับสูง

(2) เปิดเผยเกี่ยวกับผลประโยชน์ของแผนการค่าที่เกี่ยวข้องกับผู้ถือหุ้นแก่ผู้มีหน้าที่ กำกับดูแลขององค์กรที่จ้างงานตามนโยบายการควบคุมภายใน

(3) การหารือกับผู้บังคับบัญชาภายในองค์กรที่จ้างงาน (เมื่อจำเป็น)

(4) การหารือกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลขององค์กรที่จ้างงาน (เมื่อจำเป็น)

(5) มีกระบวนการตรวจสอบทั้งภายนอกและภายใน

(6) ให้การศึกษาที่ทันสมัยเกี่ยวกับจรรยาบรรณ ข้อจำกัดด้านกฎหมาย และ ข้อบังคับอื่น

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจไม่ควรยกย่ายถ่ายเทข้อมูลหรือใช้ ข้อมูลความลับเพื่อประโยชน์ส่วนตัว

### 3.6 การชักจูง (Inducements)

#### (ก) การรับข้อเสนอ (Receiving Offers)

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจหรือบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัวหรือบุคคลในครอบครัวอาจถูกชักจูงด้วยของขวัญ การรับรอง และการปฏิบัติเป็นกรณีพิเศษ อาจทำให้เกิดปัญหาต่อความเที่ยงธรรมหรือการรักษาความลับประเภทการมีส่วนร่วมได้เสียหากการชักจูงเป็นความพยายามที่จะมีอิทธิพลต่อการกระทำหรือการตัดสินใจเกินควร ส่งเสริมการกระทำผิดกฎหมายหรือพฤติกรรมที่ไม่สุจริต และการได้รับข้อมูลที่เป็นความลับ นอกจากนี้ยังอาจทำให้เกิดปัญหาการข่มขู่หากยอมรับการชักจูงดังกล่าว ซึ่งสร้างความเสียหายแก่สาธารณชนและชื่อเสียงของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัวหรือบุคคลในครอบครัว ซึ่งความมีอยู่จริงและสาระสำคัญของปัญหาขึ้นอยู่กับลักษณะ มูลค่า และเจตนาของข้อเสนอดังกล่าว

ต้องประเมินปัญหาที่เกิดจากข้อเสนอชักจูงดังกล่าวและพิจารณาว่าทำให้เกิดการกระทำลักษณะใดดังต่อไปนี้

- (1) แจกแก่ผู้บริหารระดับสูงหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลขององค์กรที่จ้างงานในทันที
- (2) แจกสถาบันวิชาชีพหรือผู้ว่าจ้างของบุคคลที่เสนอ หรือปรึกษาด้านกฎหมาย ก่อนการแจ้งดังกล่าว
- (3) ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับปัญหาและมาตรการป้องกันที่เกี่ยวข้องแก่บุคคลใกล้ชิดกับครอบครัวหรือบุคคลในครอบครัว
- (4) แจกผู้บริหารระดับสูงหรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลขององค์กรที่จ้างงาน หากบุคคลใกล้ชิดกับครอบครัวหรือบุคคลในครอบครัวได้รับการว่าจ้างจากคู่แข่ง

#### (ข) การให้ข้อเสนอ (Making Offers)

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจอาจถูกกดดันให้กระทำข้อเสนอชักจูงเพื่อมีอิทธิพลต่อการใช้ดุลยพินิจและกระบวนการตัดสินใจของบุคคลหรือองค์กร หรือเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่เป็นความลับ ความกดดันดังกล่าวอาจมาจากภายในองค์กรที่จ้างงาน เช่น จากเพื่อนร่วมงานหรือผู้บังคับบัญชา บุคคลภายนอก หรือองค์กรที่ให้คำแนะนำเกี่ยวกับการกระทำหรือการตัดสินใจทางธุรกิจ ซึ่งทำให้มีอิทธิพลอย่างไม่เหมาะสมต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานทางธุรกิจได้ ดังนั้น ต้องไม่ชักจูงบุคคลอื่นใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในทางที่ไม่เหมาะสม

## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ - สกุล	นางนิตย์ ศรีมงคล
วัน เดือน ปีเกิด	16 พฤษภาคม 2523
ประวัติการศึกษา	บริหารธุรกิจ (การบัญชี) มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช พ.ศ. 2547
ประวัติการทำงาน	พ.ศ. 2549 - ปัจจุบัน นักวิชาการเงินและบัญชี เทศบาลตำบลแม่แจ่ม จังหวัดเชียงใหม่

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่  
Copyright© by Chiang Mai University  
All rights reserved