คู่มือประมวลจรรยาบรรณ

สำหรับ

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

(Handbook of the Code of Ethics

for Professional Accountants)

2012 Edition

International Ethics Standards

Board for Accountants

คำนำ

คณะกรรมการมาตรฐานจรรยาบรรณนานาชาติสำหรับนักบัญชี (IESBA) อาศัยอำนาจของคณะกรรมการ ได้พัฒนาและออกคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับนักบัญชี เพื่อใช้สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทั่วโลก

องค์กรที่เป็นสมาชิกของ IFAC หรือสำนักงานบัญชีจะต้องไม่ประยุกต์ใช้มาตรฐานจรรยาบรรณในลักษณะที่มีความเข้มงวดน้อยกว่าที่ได้กำหนดไว้ในประมวลนี้ อย่างไรก็ดี ถ้าองค์กรสมาชิก หรือสำนักงานบัญชีใดมีข้อห้ามตามกฎหมาย หรือข้อบังคับในการปฏิบัติตามส่วนใดส่วนหนึ่งของประมวลจรรยาบรรณนี้ องค์กรสมาชิก หรือสำนักงานบัญชียังจะต้องปฏิบัติตามประมวลจรรยาบรรณในส่วนอื่น ๆ

เนื่องจากขอบเขตอำนาจของศาลและกฎหมายที่ควบคุมไปถึง ในบางกรณีอาจมีข้อบัญญัติและแนวทางซึ่งต่างจากที่กำหนดในประมวลจรรยาบรรณนี้ ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีภายใต้ขอบเขตอำนาจของศาลและกฎหมายดังกล่าวจะต้องพึงตระหนักถึงข้อแตกต่างดังกล่าว และให้ถือปฏิบัติตามข้อบัญญัติ หรือประมวล และแนวทางที่มีความเข้มงวดมากกว่า เว้นแต่จะมีข้อห้ามตามกฎหมายหรือข้อบังคับว่าด้วยเรื่องนั้น

คู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (2012 Edition)
จัดทำขึ้นโดย คณะอนุกรรมการกำหนดจรรยาบรรณ
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว

คู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (2012 Edition) – เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2556 โดย International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนตุลาคม พ.ศ. 2556 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม *"แถลงการณ์นโยบาย-นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย* IFAC" ข้อความของมาตรฐานจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ คู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี - 2012 Edition © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ คู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี – 2012 Edition © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2012 Edition* ISBN: 978-1-60815-124-0

คู่มือประมวลจรรยาบรรณ
สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
โดย The International Ethics Standards Board for Accountants
สารบัญ

		หน้า
คำนำ		
ส่วน ก. การประยุกต์ใช้ทั่วไปสำหรับประมวลจรรยาบรรณของ IESBA		
หมวด ๑๐๐	คำนำและหลักการพื้นฐาน	๖
หมวด ๑๑๐	ความซื่อสัตย์สุจริต	๑๒
หมวด ๑๒๐	ความเที่ยงธรรม	๑๓
หมวด ๑๓๐	ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ	๑๔
หมวด ๑๔๐	การรักษาความลับ	๑๕
หมวด ๑๕๐	พฤติกรรมทางวิชาชีพ	๑๗
ส่วน ข. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ		
หมวด ๒๐๐	คำนำ	๑๙
หมวด ๒๑๐	การแต่งตั้งผู้ให้บริหารทางวิชาชีพ	๒๕
หมวด ๒๒๐	ความขัดแย้งทางผลประโยชน์	๒๙
หมวด ๒๓๐	การให้ความเห็นที่สองในทางวิชาชีพ	๓๑
หมวด ๒๔๐	ค่าธรรมเนียมและค่าตอบแทนลักษณะอื่น ๆ	๓๒
หมวด ๒๕๐	การนำการตลาดมาใช้ในการให้บริการทางวิชาชีพ	๓๕
หมวด ๒๖๐	ของขวัญและของกำนัล	๓๖
หมวด ๒๗๐	การดูแลรักษาทรัพย์สินของลูกค้า	๓๗
หมวด ๒๘๐	ความเที่ยงธรรมในการให้บริการทุกประเภท	๓๘
หมวด ๒๙๐	ความเป็นอิสระสำหรับงานที่เกี่ยวข้องกับการสอบบัญชีและการสอบทาน	๓๙
หมวด ๒๙๑	ความเป็นอิสระสำหรับงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการให้ความเชื่อมั่น	๙๒
การตีความ ๒๐๐๕-๐๑		๑๑๘
ส่วน ค. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ		
หมวด ๓๐๐	บทนำ	๑๒๓
หมวด ๓๑๐	ความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้น	๑๒๖
หมวด ๓๒๐	การจัดทำรายงานข้อมูลสารสนเทศ	๑๒๗
หมวด ๓๓๐	การปฏิบัติงานด้วยความรู้และความชำนาญ	๑๒๘
หมวด ๓๔๐	ส่วนได้เสียทางการเงิน	๑๒๙
หมวด ๓๕๐	การชักจูงด้วยผลประโยชน์	๑๓๑
คำจำกัดความ		
วันที่ใช้บังคับ		

ส่วน ก. การประยุกต์ใช้ทั่วไปสำหรับประมวลจรรยาบรรณของคณะกรรมการมาตรฐานจรรยาบรรณนานาชาติสำหรับนักบัญชี (IESBA)

หมวด ๑๐๐ คำนำและหลักการพื้นฐาน

หมวด ๑๑๐ ความซื่อสัตย์สุจริต

หมวด ๑๒๐ ความเที่ยงธรรม

หมวด ๑๓๐ ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ และความระมัดระวังรอบคอบ

หมวด ๑๔๐ การรักษาความลับ

หมวด ๑๕๐ พฤติกรรมทางวิชาชีพ

หมวด ๑๐๐

คำนำ และหลักการพื้นฐาน

๑๐๐.๑ สิ่งที่เป็นจุดเด่นของวิชาชีพบัญชี คือ การเป็นที่ยอมรับในเรื่องความรับผิดชอบในการปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์ของสาธารณะ ดังนั้น ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจึงไม่สามารถที่จะแยกออกได้ว่าเป็นไปเพื่อสนองความประสงค์ของลูกค้าหรือนายจ้างเพียงคนใดคนหนึ่ง ในการปฏิบัติเพื่อประโยชน์ของสาธารณะ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องติดตามและปฏิบัติตามประมวลจรรยาบรรณนี้ ในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีข้อห้ามในทางกฎหมายหรือข้อบังคับในการปฏิบัติให้เป็นไปตามส่วนใดส่วนหนึ่งของประมวลจรรยาบรรณนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีความจำเป็นต้องปฏิบัติตามในส่วนอื่น ๆ ของประมวลจรรยาบรรณนี้

๑๐๐.๒ ในประมวลจรรยาบรรณนี้มีเนื้อหาแบ่งออกเป็น ๓ ส่วน ส่วน ก. กำหนดหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณวิชาชีพสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และให้กรอบแนวคิดเพื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะได้นำไปประยุกต์ใช้ดังนี้ คือ

ก. ระบุปัญหาและอุปสรรคที่ทำให้การปฏิบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไม่เป็นไปตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณว่าเกี่ยวข้องกับเรื่องใด

ข. ประเมินความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่ได้ระบุในข้อ ก

ค. ประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันในกรณีที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

๑๐๐.๓ เนื้อหาของ ส่วน ข. และ ส่วน ค. ของประมวลจรรยาบรรณนี้จะอธิบายถึงการนำกรอบแนวคิดไปประยุกต์ใช้ในสถานการณ์ต่าง ๆ โดยอธิบายตัวอย่างของมาตรการป้องกันซึ่งอาจถือว่าเหมาะสมต่อสถานการณ์ เพื่อให้การปฏิบัติของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นไปตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ นอกจากนี้ ยังได้อธิบายถึงสถานการณ์ในกรณีที่ไม่สามารถจัดหามาตรการป้องกันเพื่อแก้ไขปัญหาและอุปสรรค ซึ่งในสภาพแวดล้อมและความสัมพันธ์ที่ทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคในกรณีดังกล่าวผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรหลีกเลี่ยง สำหรับเนื้อหาของ ส่วน ข. ของประมวลจรรยาบรรณนี้ สามารถประยุกต์ใช้กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพในสถานการณ์ต่าง ๆ อย่างไรก็ดี เนื้อหาของ ส่วน ค. อาจมีความเกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพในบางสถานการณ์ได้ด้วย

๑๐๐.๔ การใช้คำว่าต้อง (shall) ในประมวลจรรยาบรรณนี้ถือว่าเป็นการบังคับสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือสำนักงานที่ต้องปฏิบัติตามสำหรับประมวลใดก็ตามที่มีการใช้คำดังกล่าว เว้นแต่จะมีข้อยกเว้นในประมวลจรรยาบรรณนี้

หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ (Fundamental Principles)

๑๐๐.๕ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน ดังต่อไปนี้

ก. ความซื่อสัตย์สุจริต (Integrity)

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติงานอย่างตรงไปตรงมาและซื่อตรงต่อความสัมพันธ์ใด ๆ ทั้งในทางวิชาชีพและทางธุรกิจ

ข. ความเที่ยงธรรม (Objectivity)

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพหรือทางธุรกิจโดยปราศจากความมีอคติ ความขัดแย้งในผลประโยชน์ หรืออิทธิพลอย่างไม่เหมาะสมจากบุคคลอื่น

ค. ความรู้ความสามารถ และความระมัดระวังรอบคอบ (Professional Competence and Due Care)

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องดำรงไว้ซึ่งความรู้ทางวิชาชีพและมีทักษะในระดับที่สามารถให้ความมั่นใจแก่ลูกค้าหรือนายจ้างว่าจะได้รับบริการทางวิชาชีพตามวิธีปฏิบัติที่ได้พัฒนาการในปัจจุบัน ตามกฎหมายและวิชาการ ด้วยความขยันหมั่นเพียร และเป็นไปตามมาตรฐานวิชาการและวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง

ง. การรักษาความลับ (Confidentiality)

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องรักษาความลับของข้อมูลที่ได้มาอันเป็นผลจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพและทางธุรกิจ และจะต้องไม่เปิดเผยข้อมูลใด ๆ ดังกล่าวต่อบุคคลที่สามโดยไม่ได้รับอนุญาตอย่างเหมาะสมและเจาะจงจากผู้มีอำนาจ เว้นแต่เป็นการเปิดเผยที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีสิทธิตามกฎหมาย หรือสิทธิทางวิชาชีพ หรือเป็นหน้าที่ที่ต้องเปิดเผย หรือไม่นำข้อมูลที่ได้มาไปใช้เพื่อประโยชน์ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือบุคคลที่สาม

จ. พฤติกรรมทางวิชาชีพ (Professional Behavior)

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และละเว้นการกระทำที่ทำให้เสื่อมเสียความน่าเชื่อถือต่อวิชาชีพ

หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณแต่ละหัวข้อจะได้กล่าวถึงในรายละเอียด ในหมวด ๑๑๐ - ๑๕๐

แนวทางการใช้กรอบแนวคิด (Conceptual Framework Approach)

๑๐๐.๖ ในการปฏิบัติงานของ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ อาจจะมีปัญหาและอุปสรรคที่ทำให้การปฏิบัติไม่เป็นไปตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่จะกล่าวถึงทุกสถานการณ์ที่ทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานและการปฏิบัติที่เหมาะสม ทั้งนี้ เนื่องจากลักษณะของงานให้บริการและงานที่ได้รับมอบหมายมีความแตกต่างกัน เป็นผลให้ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นตลอดจนมาตรการป้องกันที่เกี่ยวข้องมีความแตกต่างกันด้วย ด้วยเหตุนี้ คู่มือประมวลจรรยาบรรณนี้สามารถใช้เป็นกรอบแนวคิดซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะได้นำไปใช้เพื่อระบุ ประเมิน และชี้ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ แนวทางการใช้กรอบแนวคิดนี้ช่วยให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติให้เป็นไปตามประมวลจรรยาบรรณในคู่มือเล่มนี้ และบรรลุความรับผิดชอบในการปฏิบัติเพื่อประโยชน์สาธารณะ แนวทางตามวิธีที่กล่าวนี้รองรับสถานการณ์ต่าง ๆ ที่มีความแตกต่างกันที่ทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ และช่วยป้องกันผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการสรุปที่ไม่ถูกต้องว่าเรื่องใดที่ไม่ได้กำหนดเป็นข้อห้ามในประมวลจรรยาบรรณเท่านั้น ให้ถือว่าสามารถปฏิบัติในเรื่องนั้นได้

๑๐๐.๗ เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีระบุถึงปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน และจากการประเมิน พบว่าปัญหาและอุปสรรคไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องพิจารณาว่ามาตรการป้องกันที่เหมาะสมมีอยู่หรือไม่ และมาตรการป้องกันนั้น สามารถนำมาประยุกต์ใช้เพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือไม่ ในการพิจารณาดังกล่าวผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยพิจารณาถึงบุคคลที่สามที่มีเหตุผลและได้รับรู้ข้อมูลว่าเมื่อบุคคลที่สามนั้นไตร่ตรองถึงข้อมูลความเป็นจริงที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับภายใต้สถานการณ์ที่เป็นอยู่จะได้ข้อสรุปว่ามาตรการป้องกันที่ผู้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีนำมาประยุกต์ใช้สามารถขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือไม่โดยไม่ขัดต่อหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณแต่อย่างใด

๑๐๐.๘ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี จะต้องประเมินถึงปัญหาและอุปสรรคใด ๆ ที่อาจเกิดขึ้นในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานจรรยาบรรณ เมื่อได้ทราบถึงหรือมีเหตุบ่งชี้ว่าทราบถึงสถานการณ์หรือความสัมพันธ์ใด ๆ ที่อาจทำให้มีผลกระทบต่อการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ

๑๐๐.๙ ในการประเมินถึงระดับความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรค จำเป็นต้องพิจารณาถึงปัจจัยทั้งในเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ อย่างไรก็ดี เมื่อได้นำกรอบแนวคิดเกี่ยวกับจรรยาบรรณมาประยุกต์ใช้แล้วพบว่าปัญหาและอุปสรรคยังมีนัยสำคัญในระดับสูงมาก หรือมาตรการป้องกันที่มีอยู่ไม่เหมาะสมหรือไม่สามารถนำมาประยุกต์ใช้ เป็นผลทำให้ไม่สามารถขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ในกรณีดังกล่าวนี้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรปฏิเสธ หรือยุติการให้บริการวิชาชีพหรือในกรณีที่จำเป็นขอลาออกจากงานที่ให้บริการ (ในกรณีที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ) หรือลาออกจากองค์กรผู้ว่าจ้าง(ในกรณีที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ)

๑๐๐.๑๐ ในบางกรณีอาจมีความเป็นไปได้ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีการปฏิบัติที่ถือว่าฝ่าฝืนหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณโดยไม่เจตนา เมื่อมีเหตุการณ์เช่นนั้นเกิดขึ้น การพิจารณาว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้มีการปฏิบัติขัดต่อหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณหรือไม่ จะต้องพิจารณาจากลักษณะและความมีนัยสำคัญของเรื่องดังกล่าว และอาจถือว่าไม่ขัดต่อหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณได้ ถ้ามีหลักฐานว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีผู้นั้น เมื่อพบว่ามีการฝ่าฝืนเกิดขึ้นแล้วได้รีบดำเนินการแก้ไขทันที และได้มีการนำมาตรการป้องกันที่จำเป็นมาประยุกต์ใช้ในเหตุการณ์ดังกล่าว

๑๐๐.๑๑ สำหรับหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณที่มีอยู่ทั้งหมดนั้น ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่ปกติการนำประมวลที่เจาะจงในบางประเด็นไปประยุกต์ใช้โดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจมีผลทำให้มีผลกระทบที่ไม่สมเหตุผลต่อผลลัพธ์ที่พึงประสงค์ หรือผลประโยชน์ต่อสาธารณะได้ เมื่อมีเหตุการณ์ดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรขอคำปรึกษาจากสภาวิชาชีพบัญชีหรือองค์กรอื่นที่กำกับดูแล หรือมีความเกี่ยวข้อง

ปัญหาและอุปสรรค และมาตรการป้องกัน (Threats and Safeguard)

๑๐๐.๑๒ ปัญหาและอุปสรรคอาจเกิดจากความสัมพันธ์และสถานการณ์ประเภทต่าง ๆ เมื่อมีความสัมพันธ์และสถานการณ์ที่ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรค ปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวจะทำให้ หรือก่อให้เกิดความเข้าใจแก่บุคคลอื่นว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีการฝ่าฝืนหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ สถานการณ์และความสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นอาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคมากกว่าหนึ่งประเภท และเป็นผลทำให้

การปฏิบัติไม่เป็นไปตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณมากกว่าหนึ่งหลักการด้วย ปัญหาและอุปสรรคสามารถจำแนกเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ ดังนี้

ก. ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตน (Self interest threat)

คือ ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ทางด้านการเงินหรือผลประโยชน์อื่นที่มีอิทธิพลในทางที่ไม่เหมาะสมต่อการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพหรือพฤติกรรมไปในทางที่ไม่เหมาะสม

ข. ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการสอบทานผลงานตนเอง (Self – reviews threat)

คือ ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการประเมินผลงานอย่างไม่เหมาะสมในผลของงานในอดีตที่เกิดจากการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพหรือปฏิบัติงานให้บริการโดยตนเอง หรือบุคคลอื่นที่อยู่ในสำนักงานหรือองค์กรเดียวกัน โดยผลจากการประเมินดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องอาศัยในการใช้ดุลยพินิจ เพื่อเป็นส่วนหนึ่งของงานให้บริการในปัจจุบัน

ค. ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุน (Advocacy threats)

คือ ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสนับสนุนลูกค้าหรือนายจ้างรายใดรายหนึ่งจนไม่สามารถอยู่ในฐานะที่สามารถปฏิบัติงานด้วยความเที่ยงธรรม

ง. ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากความคุ้นเคยสนิทสนม (Familiarity threat)
คือ ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากความสัมพันธ์ที่ยาวนานหรือใกล้ชิดจนทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเกิดความเห็นอกเห็นใจในผลประโยชน์หรือง่ายต่อการยอมรับในผลงานของบุคคลที่ตนมีความใกล้ชิดสนิทสนม

จ. ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการถูกข่มขู่คุกคาม (Intimidation threat)
คือ ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีถูกกีดขวางในการปฏิบัติงานอย่างเที่ยงธรรม เนื่องจากความกดดันไม่ว่าจะเกิดขึ้นจริง หรือเป็นที่เข้าใจด้วยตนเอง รวมถึงการใช้ความพยายามต่าง ๆ ที่เกินควร เพื่อให้มีอิทธิพลต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ส่วน ก. และส่วน ข. ของตัวอย่างประมวลจรรยาบรรณนี้เป็นการอธิบายถึงปัญหาและอุปสรรคแต่ละประเภทที่เกิดขึ้นต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ หรือ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจตามลำดับ สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพนั้นอาจนำเนื้อหาของส่วน ค. ไปใช้ได้กับบางสถานการณ์ของตนเองได้ด้วย

๑๐๐.๑๓ มาตรการป้องกัน คือการปฏิบัติหรือมาตรการอื่นใดที่อาจสามารถขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ มาตรการดังกล่าวสามารถบ่างออกได้เป็น ๒ ประเภท

๑. มาตรการป้องกันที่เกิดจากองค์กรวิชาชีพ กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

๒. มาตรการป้องกันที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี จัดให้มีขึ้นในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงาน

๑๐๐.๑๔ มาตรการป้องกันที่เกิดจากองค์กรวิชาชีพ กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ประกอบด้วยตัวอย่างดังต่อไปนี้

- ประมวลเกี่ยวกับการศึกษา การฝึกฝนและประสบการณ์ในการเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- ประมวลเกี่ยวกับการพัฒนาความรู้อย่างต่อเนื่องทางวิชาชีพสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

- ระเบียบ ข้อบังคับเกี่ยวกับหลักธรรมาภิบาล
- มาตรฐานวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง
- ระเบียบ ข้อบังคับที่เกี่ยวกับวิธีการควบคุมดูแลเพื่อรักษาวินัยของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
- การสอบทานรายงานและเอกสารข้อมูลอื่นที่จัดทำโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโดยหน่วยงานที่ เป็นบุคคลที่สามและมีอำนาจตามกฎหมาย

๑๐๐.๑๕ ส่วน ก. และ ส่วน ข. ของคู่มือประมวลจรรยาบรรณนี้จะอธิบายมาตรการป้องกันที่จัดให้มีขึ้นในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงานสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ และผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจตามลำดับ

๑๐๐.๑๖ มาตรการป้องกันบางลักษณะจะช่วยเพิ่มโอกาสในการระบุและขัดขวางปัญหาและอุปสรรคที่ทำให้เกิดพฤติกรรมที่ขัดต่อจรรยาบรรณได้ มาตรการป้องกันดังกล่าวซึ่งอาจเกิดจากองค์กรวิชาชีพบัญชี กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ และองค์กรผู้ว่าจ้าง ประกอบด้วย

- การมีระบบการรับเรื่องร้องเรียนที่มีการประชาสัมพันธ์อย่างทั่วถึงและมีประสิทธิภาพซึ่งจัดขึ้นโดยองค์กรผู้ว่าจ้าง องค์กรวิชาชีพ หรือหน่วยงานทางกฎหมาย เพื่อให้เพื่อนร่วมงาน นายจ้าง และบุคคลทั่วไปให้ความสนใจต่อพฤติกรรมที่ไม่เป็นไปตามวิชาชีพ หรือไร้จรรยาบรรณ
- การกำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบที่ชัดเจนในเรื่องการรายงานเกี่ยวกับการละเมิดประมวลจรรยาบรรณ

ข้อขัดแย้งเกี่ยวกับจรรยาบรรณและการหาข้อยุติ (Ethical Conflict Resolution)

๑๐๐.๑๗ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจจำเป็นต้องหาข้อยุติเมื่อมีข้อขัดแย้งในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ

๑๐๐.๑๘ เมื่อมีการริเริ่มหาข้อยุติเกี่ยวกับข้อขัดแย้ง ไม่ว่าจะเป็นแบบทางการหรือไม่เป็นทางการก็ตาม กระบวนการในการหาข้อยุติ จะต้องพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องต่อไปนี้ ไม่ว่าจะเป็นปัจจัยข้อใดข้อหนึ่ง หรือพิจารณามากกว่าหนึ่งปัจจัยร่วมกัน

ก. ข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องทั้งหมด
ข. ประเด็นปัญหาทางด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง
ค. หลักการพื้นฐานที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาทางจรรยาบรรณดังกล่าว
ง. แนวทางปฏิบัติที่กำหนดขึ้นภายในองค์กรของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
จ. ทางเลือกปฏิบัติอื่น ๆ ในกรณีที่จำเป็น

หลังจากที่พิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องตัดสินใจเกี่ยวกับการปฏิบัติที่เหมาะสม โดยให้น้ำหนักถึงผลลัพธ์ที่จะเกิดตามมาจากการปฏิบัติในแต่ละทางเลือกที่เป็นไปได้ ถ้ายังมีประเด็นที่ยังไม่สามารถหาข้อยุติ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจประสงค์ที่จะขอคำปรึกษาจากบุคคลที่มีความเหมาะสมได้ ไม่ว่าจะเป็นบุคคลในสำนักงานเดียวกัน หรือในองค์กรผู้ว่าจ้างก็ตาม เพื่อให้ได้ความช่วยเหลือในการหาข้อยุติดังกล่าว

๑๐๐.๑๙ ในกรณีของเรื่องที่มีปัญหานั้น เป็นข้อขัดแย้งกับองค์กรหรือข้อขัดแย้งภายในองค์กร ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรตัดสินใจว่าสมควรหรือไม่ที่จะขอคำปรึกษาจากบุคคลที่ทำหน้าที่ดูแลเกี่ยวกับธรรมาภิบาลขององค์กร เช่น คณะกรรมการองค์กร หรือกรรมการตรวจสอบขององค์กร เป็นต้น

๑๐๐.๒๐ เพื่อเป็นการรักษาผลประโยชน์ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรจัดทำเอกสารเพื่อเป็นหลักฐานประกอบเกี่ยวกับประเด็นที่เป็นปัญหา โดยให้มีเนื้อหาเกี่ยวกับรายละเอียดการสนทนา และการตัดสินใจที่เกี่ยวข้องกับประเด็นดังกล่าว

๑๐๐.๒๑ ในกรณีที่ไม่สามารถหาข้อยุติเกี่ยวกับข้อขัดแย้งที่มีนัยสำคัญ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจพิจารณาขอคำปรึกษาทางวิชาชีพจากองค์กรวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง หรือที่ปรึกษาทางกฎหมายในการขอรับข้อเสนอแนะทางด้านจรรยาบรรณดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถขอรับคำปรึกษาหารือโดยไม่ถือว่าฝ่าฝืนหลักการพื้นฐานเรื่องการรักษาความลับ ถ้าการปรึกษาหารือดังกล่าวกับองค์กรวิชาชีพกระทำในลักษณะที่ไม่เปิดเผยชื่อ หรือในกรณีที่ปรึกษาหารือกับที่ปรึกษากฎหมายได้กระทำภายใต้สิทธิการคุ้มครองตามกฎหมาย สำหรับในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจพิจารณาขอรับคำปรึกษาทางกฎหมายอาจมีที่มาแตกต่างกันไป ตัวอย่าง เช่น เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีพบเห็นการทุจริต การรายงานในเรื่องดังกล่าวอาจทำให้เกิดการฝ่าฝืนความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในเรื่องการรักษาความลับ ในกรณีเช่นนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจพิจารณาขอรับคำปรึกษาทางกฎหมายเพื่อตัดสินใจว่ามีประมวลที่จะต้องรายงานเรื่องดังกล่าวหรือไม่

๑๐๐.๒๒ ถ้าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ดำเนินการทุกแนวทางที่เกี่ยวข้องที่เป็นไปได้แล้ว และยังไม่สามารถแก้ไขปัญหาข้อขัดแย้งได้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีถ้าเป็นไปได้ควรปฏิเสธที่จะเกี่ยวข้องกับสิ่งที่ก่อให้เกิดปัญหาความขัดแย้งต่อไปโดยตัดสินใจว่าสมควรที่จะถอนตัวจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน หรืองานที่ได้รับมอบหมาย หรือลาออกจากงานที่ได้รับมอบหมายให้บริการ สำนักงาน หรือองค์กรผู้ว่าจ้าง

หมวด ๑๑๐

ความซื่อสัตย์สุจริต

๑๑๐.๑ หลักการพื้นฐานเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตได้กำหนดให้เป็นหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทุกคนที่จะต้องมีความตรงไปตรงมา และซื่อตรงในความสัมพันธ์ใด ๆ ไม่ว่าจะเป็นความสัมพันธ์ทางวิชาชีพ และทางธุรกิจ ความซื่อสัตย์สุจริต ยังรวมถึงการติดต่อคบค้าระหว่างกันที่เป็นไปด้วยความยุติธรรมและจริงใจ

๑๑๐.๒ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องไม่เกี่ยวข้อง หรือเป็นที่ทราบได้ว่าเกี่ยวข้องกับรายงาน แบบแสดงรายการภาษี การสื่อสาร หรือข้อมูลอื่น โดยที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเชื่อว่าข้อมูลเหล่านั้น

ก. เป็นข้อมูลที่ผิดจากความจริงอย่างเป็นสาระสำคัญ หรือ ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด

ข. เป็นรายงานหรือข้อมูลที่จัดทำขึ้นโดยไม่ไตร่ตรองอย่างรอบคอบ

ค. ได้ละเว้นหรือปิดบังข้อมูลที่จำเป็นต้องมีอยู่ในรายงาน ซึ่งการละเว้นหรือปิดบังนี้ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด

เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรู้ว่า ตนเกี่ยวข้องกับข้อมูลเหล่านั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องดำเนินการเพื่อ

ยุติการเกี่ยวข้องนั้น

๑๑๐.๓ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจพ้นจากการถูกกล่าวหา ตามที่กล่าวในวรรคข้างต้นได้ ถ้าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้จัดทำรายงานตามความเป็นจริงที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลดังกล่าว

หมวด ๑๒๐

ความเที่ยงธรรม

๑๒๐.๑ หลักการพื้นฐานเรื่องความเที่ยงธรรมกำหนดให้เป็นหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทุกคนที่จะต้องใช้ดุลยพินิจในทางวิชาชีพและทางธุรกิจโดยปราศจากความลำเอียง ความขัดแย้งในผลประโยชน์ และอิทธิพลที่ไม่เหมาะสมของบุคคลอื่น

๑๒๐.๒ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี อาจประสบกับเหตุการณ์ที่จะทำให้ขาดความเที่ยงธรรม การที่จะแจกแจงทุกเหตุการณ์ดังกล่าวให้ชัดเจนย่อมเป็นไปไม่ได้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องไม่ให้บริการวิชาชีพ หากพบว่ามีเหตุการณ์หรือความสัมพันธ์ที่ก่อให้เกิดความลำเอียง หรือมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อการตัดสินใจทางวิชาชีพบัญชีในกรณีดังกล่าว

หมวด ๑๓๐

ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ

๑๓๐.๑ หลักการพื้นฐานเรื่องความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ กำหนดให้เป็นหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทุกคนในเรื่องดังต่อไปนี้

๑. มีความรู้และทักษะทางวิชาชีพให้อยู่ในระดับที่สามารถให้ความมั่นใจแก่ผู้รับบริการ หรือ ผู้ว่าจ้างว่าจะได้รับบริการทางวิชาชีพบัญชีตามความรู้ความสามารถที่ต้องการตามที่กำหนดโดยวิชาชีพบัญชี

๒. ปฏิบัติงานด้วยความมุ่งมั่น ขยันหมั่นเพียร และระมัดระวังรอบคอบ ตามวิธีปฏิบัติและมาตรฐานแห่งวิชาชีพในการให้บริการทางวิชาชีพบัญชี

๑๓๐.๒ การบริการทางวิชาชีพบัญชีโดยใช้ความรู้ความสามารถต้องใช้ดุลยพินิจที่ดีในการประยุกต์ใช้ความรู้และทักษะในการให้บริการ ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพบัญชี แยกเป็น ๒ ส่วนได้ ดังนี้

๑. การบรรลุถึงระดับ ความรู้ความสามารถ ตามที่กำหนดโดยองค์กรวิชาชีพบัญชี

๒. การรักษาระดับ ความรู้ความสามารถ ตามที่กำหนดโดยองค์กรวิชาชีพบัญชี

๑๓๐.๓ การรักษา ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพจำเป็นต้องมี การรับรู้และมีความเข้าใจในวิธีปฏิบัติ การพัฒนาของวิชาชีพบัญชี และการพัฒนาทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องอย่างต่อเนื่อง การพัฒนาทางวิชาชีพบัญชีอย่างต่อเนื่อง ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องพัฒนาและรักษาความรู้ความสามารถในการให้บริการที่ตรงตามต้องการในสภาพแวดล้อมของวิชาชีพ

๑๓๐.๔ การปฏิบัติงานด้วยความขยันหมั่นเพียร หมายถึง การปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายอย่างระมัดระวังรอบคอบ ครบถ้วน และทันต่อเวลา

๑๓๐.๕ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องดำเนินการตามขั้นตอนที่สมเหตุผลเพื่อให้ความมั่นใจว่า ผู้ช่วยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของตน ได้รับการฝึกอบรมและการกำกับดูแลที่เพียงพอ

๑๓๐.๖ ในโอกาสที่เหมาะสม ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องเปิดเผยข้อจำกัดในการปฏิบัติงานให้บริการทางวิชาชีพบัญชีให้ลูกค้า นายจ้าง หรือ บุคคลอื่นที่เป็นผู้รับบริการทางวิชาชีพเพื่อรับทราบ

หมวด ๑๔๐

การรักษาความลับ

๑๔๐.๑ หลักการพื้นฐานเรื่องการรักษาความลับ ได้กำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีว่าต้องไม่ดำเนินการในเรื่องต่อไปนี้

ก. เปิดเผยข้อมูลใด ๆที่เป็นความลับของลูกค้า นอกสำนักงาน หรือนอกองค์กรที่ว่าจ้าง โดยเป็นข้อมูลที่ตนได้มาจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพบัญชี หรือทางธุรกิจ โดยไม่ได้รับการอนุมัติอย่างเหมาะสม หรือ จากผู้มีอำนาจให้การอนุมัติได้ เว้นแต่ เป็นการเปิดเผยที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีสิทธิตามกฎหมาย หรือสิทธิทางวิชาชีพบัญชี หรือ เป็นหน้าที่ที่ต้องเปิดเผย และ

ข. ใช้ข้อมูลที่เป็นความลับ ซึ่งได้มาจากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพบัญชี หรือทางธุรกิจเพื่อประโยชน์ส่วนตน หรือ บุคคลอื่น

๑๔๐.๒ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องรักษาความลับโดยระวังไม่ให้พลั้งเผลอ ในทุกสภาวะแวดล้อมทางสังคม โดยเฉพาะอย่างยิ่งต่อบุคคลที่เป็นผู้ร่วมงานทางธุรกิจที่ใกล้ชิด หรือต่อผู้ใกล้ชิด หรือ สมาชิกในครอบครัวหรือสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิด

๑๔๐.๓ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องรักษาความลับของข้อมูลที่ได้รับจากการเปิดเผยโดยผู้ที่มีโอกาสเป็นผู้รับบริการ หรือผู้ว่าจ้าง

๑๔๐.๔ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องรักษาความลับของข้อมูลภายในสำนักงาน หรือองค์กรของผู้ว่าจ้าง

๑๔๐.๕ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องดำเนินการให้มั่นใจว่า ผู้ช่วยที่อยู่ภายใต้การควบคุมดูแล รวมทั้งบุคคลที่ตนได้ขอคำแนะนำและช่วยเหลือทางวิชาชีพได้มีการปฏิบัติตามหลักการรักษาความลับ

๑๔๐.๖ การปฏิบัติตามหลักการรักษาความลับ ยังคงต้องถือปฏิบัติแม้ว่าความสัมพันธ์ระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และลูกค้า หรือ ผู้ว่าจ้างได้สิ้นสุดลงแล้วก็ตาม เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้เปลี่ยนการจ้างงานหรือได้รับลูกค้ารายใหม่ แม้ว่าจะสามารถนำประสบการณ์ไปประยุกต์ใช้ได้ แต่ต้องไม่ใช้หรือเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับซึ่งได้จากความสัมพันธ์ทางวิชาชีพบัญชี หรือ ทางธุรกิจนั้น

๑๔๐.๗ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี อาจต้องเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับ หรือ ถือว่าการเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวเป็นการเหมาะสมในกรณีดังต่อไปนี้

ก. การเปิดเผยเป็นสิ่งที่กฎหมายอนุญาต และได้รับการอนุมัติจากลูกค้า หรือ ผู้ว่าจ้าง

ข. การเปิดเผยเป็นสิ่งที่กฎหมายกำหนดให้กระทำได้ ตัวอย่าง เช่น

(๑) การผลิตเอกสาร หรือ การจัดหาหลักฐานในการดำเนินการทางกฎหมาย หรือ

(๒) การเปิดเผยต่อหน่วยราชการที่เหมาะสม เพื่อความกระจ่างเกี่ยวกับการละเมิดกฎหมาย และ

ค. เป็นหน้าที่ หรือ สิทธิทางวิชาชีพ ที่กฎหมายไม่มีข้อห้ามในกรณีต่อไปนี้

(๑) เพื่อให้เป็นไปตามกระบวนการสอบทานคุณภาพ ของสมาชิกองค์กร หรือ สถาบันทางวิชาชีพ

(๒) เพื่อสนองตอบการสอบถาม หรือ การไต่สวนโดยองค์กรในฐานะเป็นสมาชิกองค์กรนั้น หรือ โดยหน่วยกำกับดูแล

(๓) เพื่อปกป้องผลประโยชน์ของวิชาชีพ หรือ ผู้ประกอบวิชาชีพในกระบวนการทางกฎหมาย หรือ

(๔) เพื่อเป็นการปฏิบัติตาม มาตรฐานวิชาการ และ ประมวลจรรยาบรรณ

๑๔๐.๘ สำหรับปัจจัยสำคัญเพื่อการพิจารณาตัดสินใจในการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับ ประกอบด้วย

- ถึงแม้ว่าลูกค้า หรือ ผู้ว่าจ้าง ยินยอมให้เปิดเผยข้อมูลแล้วก็ตาม ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องคำนึงว่าผลประโยชน์ของทุกฝ่ายซึ่งรวมทั้ง บุคคลที่สามที่อาจได้รับผลกระทบ มีผลเสียหายหรือไม่
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะต้องพิจารณาว่า มีข้อมูลที่เกี่ยวข้องอย่างครบถ้วน และสามารถแสดงหลักฐานพิสูจน์ได้หรือไม่ ในกรณีที่อยู่ในสถานการณ์ซึ่งไม่สามารถมีหลักฐานที่เป็นจริง สนับสนุน หรือ ข้อมูลไม่สมบูรณ์ หรือ ข้อสรุปที่ไม่สามารถแสดงหลักฐานสนับสนุนได้ ควรใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพในการตัดสินใจว่า จะใช้การเปิดเผย ประเภทใดจึงจะเหมาะสม
- การสื่อสารที่คาดหวังควรเป็นประเภทใด และควรสื่อสารถึงใคร
- บุคคลผู้รับข้อมูลการสื่อสารเป็นบุคคลที่เหมาะสมหรือไม่

หมวด ๑๕๐

พฤติกรรมทางวิชาชีพ

๑๕๐.๑ หลักการพื้นฐานเรื่อง พฤติกรรมทางวิชาชีพ ได้กำหนดหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทุกคนจะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย และระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง และละเว้นการกระทำที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รู้ หรือควรจะรู้ว่าจะทำให้เกิดการเสื่อมเสียความน่าเชื่อถือต่อวิชาชีพ การกระทำที่ควรละเว้นนี้รวมถึงการกระทำใด ๆ ที่บุคคลที่สามผู้ซึ่งเป็นบุคคลที่มีเหตุมีผลใช้ดุลยพินิจ โดยให้น้ำหนักความจริง ทุก ๆ เรื่องภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถหาข้อมูลได้ในเวลานั้น น่าจะสรุปว่ามีผลกระทบในทางลบต่อชื่อเสียงของวิชาชีพบัญชี

๑๕๐.๒ ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการนำการตลาดมาใช้ เพื่อส่งเสริมตนเอง และงานวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพ

บัญชี ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องคำนึงว่าการดำเนินการดังกล่าวต้องไม่ทำให้วิชาชีพบัญชีเสื่อมเสียชื่อเสียง และจะต้องเป็นไปด้วยความซื่อสัตย์ และยึดถือความเป็นจริงโดยไม่กระทำการ ดังต่อไปนี้

๑. การโอ้อวดเกินความเป็นจริง สำหรับบริการทางวิชาชีพบัญชีที่ตนได้ปฏิบัติ รวมถึงคุณสมบัติของตนเอง หรือ ประสบการณ์ที่ตนมี หรือ
๒. การอ้างอิงโดยใช้ถ้อยคำดูหมิ่น หรือ แสดงการเปรียบเทียบงานของตนเหนือผู้อื่น

ส่วน ข. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ (Professional Accountants in Public Practice)

หมวด ๒๐๐ คำนำ (Introduction)

หมวด ๒๑๐ การแต่งตั้งผู้ให้บริการวิชาชีพบัญชี (Professional Appointment)

หมวด ๒๒๐ ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ (Conflicts of Interest)

หมวด ๒๓๐ การให้ความเห็นที่สองทางวิชาชีพ (Second Opinions)

หมวด ๒๔๐ ค่าธรรมเนียมและค่าตอบแทนอื่น (Fees and Other Types of Remuneration)

หมวด ๒๕๐ การนำการตลาดมาใช้ในการให้บริการวิชาชีพ (Marketing Professional Services)

หมวด ๒๖๐ ของขวัญและของกำนัล (Gifts and Hospitality)

หมวด ๒๗๐ การดูแลรักษาทรัพย์สินของลูกค้า (Custody of Client Assets)

หมวด ๒๘๐ ความเที่ยงธรรมในการให้บริการทุกประเภท (Objectivity – All Services)

หมวด ๒๙๐ ความเป็นอิสระ สำหรับงานที่เกี่ยวกับการตรวจสอบและการสอบทาน (Independent – Audit and Review Engagements)

หมวด ๒๙๑ ความเป็นอิสระสำหรับงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการให้ความเชื่อมั่น (Independent – Other Assurance Engagements)

การตีความ ๒๐๐๕ – ๐๑

หมวด ๒๐๐

คำนำ

๒๐๐.๑ เนื้อหาในหมวด ๒๐๐ นี้ เป็นการอธิบายถึงการนำกรอบแนวคิดที่ได้กล่าวไว้ใน ส่วน ก.มาประยุกต์ใช้ในบางสถานการณ์สำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ ซึ่งไม่ครอบคลุมทุกสถานการณ์และความสัมพันธ์ที่ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักการพื้นฐานซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ ต้องเผชิญในการให้บริการทางวิชาชีพ ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ จึงควรที่จะต้องเตรียมตนให้พร้อมที่จะรับมือกับสถานการณ์และความสัมพันธ์ต่าง ๆ ที่จะเกิดขึ้น

๒๐๐.๒ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ จะต้องไม่ไปเกี่ยวข้องกับธุรกิจ อาชีพ หรือกิจกรรมที่ทราบได้ว่าทำให้เกิดผลเสียต่อ ความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม และเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพซึ่งเป็นผลทำให้การปฏิบัติหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพไม่เป็นไปตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณวิชาชีพ

ปัญหาและอุปสรรคและมาตรการป้องกัน

๒๐๐.๓ ในการปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ อาจพบปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากสถานการณ์และความสัมพันธ์ต่าง ๆ ลักษณะและนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคอาจแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับกรณีต่าง ๆ เช่น ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นมีความสัมพันธ์กับเงื่อนไขการให้บริการสำหรับลูกค้าที่ให้บริการสอบบัญชีหรือไม่ หรือลูกค้าที่ให้บริการสอบบัญชีเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะหรือไม่ หรืองานที่ให้บริการแก่ลูกค้าจัดเป็นงานบริการที่ให้ความเชื่อมั่นหรือไม่ได้ให้ความเชื่อมั่น เป็นต้น

ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นสามารถจำแนกเป็นประเภทใดประเภทหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งประเภทดังต่อไปนี้

ก. ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตน

ข. ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการสอบทานผลงานตนเอง

ค. ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุน

ง. ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากความคุ้นเคยสนิทสนม

จ. ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการถูกข่มขู่คุกคาม

ปัญหาและอุปสรรคข้างต้นได้มีการอธิบายถึงในส่วน ก. ของคู่มือประมวลจรรยาบรรณนี้แล้ว

๒๐๐.๔ ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรค ซึ่งเกิดจากผลประโยชน์ส่วนตน ประกอบด้วย

- การมีสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นมีผลประโยชน์โดยตรงในทางการเงินในกิจการของลูกค้าที่ให้บริการความเชื่อมั่น
- สำนักงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ มีรายได้ค่าบริการส่วนใหญ่ขึ้นอยู่กับรายได้ค่าบริการทั้งหมดจากลูกค้ารายใดรายหนึ่ง

- การมีสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นมีความสัมพันธ์ทางธุรกิจที่ใกล้ชิดอย่างมีนัยสำคัญกับลูกค้ารายใดรายหนึ่งที่ให้บริการความเชื่อมั่น
- สำนักงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ มีความวิตกกังวลที่จะสูญเสียลูกค้าที่สำคัญรายใดรายหนึ่ง
- การมีสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานด้านการสอบบัญชีอยู่ระหว่างการเจรจากับลูกค้าที่ให้บริการสอบบัญชีเพื่อเป็นลูกจ้างของลูกค้าดังกล่าว
- สำนักงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ กำหนดค่าธรรมเนียมสำหรับงานให้บริการความเชื่อมั่นโดยถือเอาผลลัพธ์หรือผลของรายการที่เกิดขึ้นเป็นเกณฑ์
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ ค้นพบข้อผิดพลาดที่มีนัยสำคัญจากการประเมินผลงานบริการวิชาชีพในอดีตที่ปฏิบัติโดยสมาชิกที่อยู่ร่วมสำนักงานเดียวกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

๒๐๐.๕ ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคซึ่งเกิดจากการสอบทานผลงานของตนเองประกอบด้วย

- สำนักงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ ออกรายงานการให้ความเชื่อมั่นในประสิทธิผลการดำเนินงานเกี่ยวกับระบบทางการเงิน ภายหลังจากที่ได้จัดวางระบบทางการเงินและลูกค้าได้นำระบบที่วางไว้ไปใช้ปฏิบัติ
- สำนักงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ เป็นผู้จัดเตรียมข้อมูลซึ่งข้อมูลดังกล่าวใช้ในการจัดทำบันทึกและรายงานที่เกี่ยวกับเนื้อหาของการให้บริการความเชื่อมั่น
- การมีสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้บริการความเชื่อมั่นมีตำแหน่งหรือเพิ่งได้รับตำแหน่งเป็นกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ของกิจการของลูกค้า
- การมีสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้บริการความเชื่อมั่นได้รับว่าจ้างหรือเพิ่งได้รับว่าจ้างจากลูกค้าในตำแหน่งที่มีอำนาจในการตัดสินใจอย่างเป็นสาระสำคัญในเนื้อหาของงานที่เกี่ยวข้องกับการให้บริการวิชาชีพ
- สำนักงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ ให้บริการอื่นแก่ลูกค้าซึ่งบริการดังกล่าวมีผลกระทบโดยตรงต่อเนื้อหาของงานให้บริการความเชื่อมั่น

๒๐๐.๖ ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคซึ่งเกิดจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุนประกอบด้วย

- สำนักงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ ให้การสนับสนุนหุ้นของลูกค้างานสอบบัญชี
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานในลักษณะที่เป็นผู้สนับสนุนในฐานะตัวแทนของลูกค้างานสอบบัญชี ในการดำเนินคดีหรือข้อพิพาทกับบุคคลที่สาม

๒๐๐.๗ ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคซึ่งเกิดจากกับความคุ้นเคยสนิทสนม

- สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานมีสมาชิกในครอบครัวหรือสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิดที่ดำรงตำแหน่งเป็นกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ของลูกค้า
- สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานมีสมาชิกในครอบครัวหรือสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิดที่เป็นลูกจ้างซึ่งอยู่ในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อเนื้อหาของงานให้บริการ
- การมีกรรมการ หรือเจ้าหน้าที่ หรือลูกจ้างของกิจการที่รับบริการวิชาชีพซึ่งอยู่ในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสาระสำคัญเกี่ยวกับเนื้อหาของงานบริการวิชาชีพ เพิ่งได้รับแต่งตั้งให้เป็นหุ้นส่วนของสำนักงานบัญชี
- การรับของขวัญหรือรับการปฏิบัติที่เกินสมควรจากลูกค้า ยกเว้น มูลค่าของสิ่งที่ได้รับมีมูลค่าต่ำและไม่มีผลต่อเนื่อง
- การมีเจ้าหน้าที่อาวุโสของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีความสัมพันธ์อันยาวนานกับลูกค้าที่ให้บริการความเชื่อมั่น

๒๐๐.๘ ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคซึ่งเกิดจากการถูกข่มขู่คุกคาม ประกอบด้วย

- สำนักงานบัญชีถูกข่มขู่จากลูกค้าที่ให้บริการวิชาชีพในการยกเลิกงานบริการวิชาชีพ
- ลูกค้างานสอบบัญชีบ่งชี้ให้เห็นว่าจะไม่ใช้บริการที่ไม่เกี่ยวข้องกับงานให้บริการความเชื่อมั่นจากสำนักงานบัญชีตามที่เคยตกลงไว้ ถ้าสำนักงานบัญชียังมีความเห็นที่ขัดแย้งกับลูกค้าเกี่ยวกับการปฏิบัติทางบัญชีของลูกค้าในรายการใดรายการหนึ่ง
- สำนักงานบัญชีถูกข่มขู่เกี่ยวกับคดีฟ้องร้องทางกฎหมายจากลูกค้า
- สำนักงานบัญชีถูกกดดันจากลูกค้าให้ลดขอบเขตการปฏิบัติงานอย่างไม่เหมาะสมเพื่อลดค่าบริการทางวิชาชีพ
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีความรู้สึกกดดันในการให้ความเห็นที่สอดคล้องกับดุลพินิจกับเจ้าหน้าที่ของลูกค้า เนื่องจากเจ้าหน้าที่ของลูกค้ามีความรู้ ความชำนาญ ที่เหนือกว่าตนในเรื่องที่กำลังพิจารณา
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับแจ้งจากหุ้นส่วนของสำนักงานบัญชีเกี่ยวกับการเลื่อนตำแหน่งว่าจะไม่ได้รับตามที่เคยตกลง เว้นแต่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเห็นชอบด้วยกับการปฏิบัติด้านบัญชีที่ไม่เหมาะสมของลูกค้างานสอบบัญชี

๒๐๐.๙ มาตรการป้องกันที่อาจขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้ แบ่งออกเป็น ๒ ประเภท ดังนี้

ก. มาตรการป้องกันที่เกิดจากองค์กรวิชาชีพ กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ข. มาตรการป้องกันที่จัดให้มีขึ้นในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

ตัวอย่างของมาตรการป้องกันที่เกิดจากองค์กรวิชาชีพกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องได้อธิบายในย่อหน้า ๑๐๐.๑๔ ของ ส่วน ก. ของคู่มือประมวลจรรยาบรรณนี้แล้ว

๒๐๐.๑๐ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ ควรใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจว่าจะปฏิบัติให้ดีที่สุดอย่างไรเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคซึ่งมีผลกระทบในระดับที่ไม่สามารถยอมรับได้ ไม่ว่าจะใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ หรือยุติ หรือปฏิเสธการให้บริการที่เกี่ยวข้อง ในการใช้ดุลยพินิจข้างต้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพควรพิจารณาถึงบุคคลที่สามที่มีเหตุผลและได้รับรู้ข้อมูลว่าเมื่อบุคคลที่สามนั้นไตร่ตรองถึงข้อมูลความเป็นจริงที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับภายใต้สถานการณ์ที่เป็นอยู่ในเวลานั้นจะได้ข้อสรุปว่ามาตรการป้องกันที่นำมาประยุกต์ใช้จะสามารถขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือไม่ โดยไม่ขัดต่อการปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักการพื้นฐาน อย่างไรก็ดี สิ่งที่ถือว่ามีผลกระทบต่อการพิจารณาของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีประกอบด้วยตัวอย่าง เช่น ความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรค ลักษณะของงานที่ให้บริการและโครงสร้างของสำนักงานบัญชีของผู้ประกอบวิชาชีพ เป็นต้น

๒๐๐.๑๑ มาตรการป้องกันที่จัดให้มีขึ้นในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงานมีความแตกต่างกันไปตามสถานการณ์ โดยมาตรการป้องกันดังกล่าวประกอบด้วย มาตรการป้องกันที่จัดให้มีขึ้นเพื่อใช้สำหรับสำนักงานโดยรวมและที่จัดให้มีขึ้นเพื่อใช้สำหรับแต่ละงาน

๒๐๐.๑๒ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันที่จัดให้มีขึ้นในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงานเพื่อไว้สำหรับสำนักงานโดยรวม ประกอบด้วย

- การมีผู้นำของสำนักงานบัญชีที่เน้นความสำคัญเกี่ยวกับการปฏิบัติให้สอดคล้องกับหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณทางวิชาชีพ
- การมีผู้นำของสำนักงานบัญชีที่มีความคาดหวังที่จะให้สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้บริการความเชื่อมั่นจะปฏิบัติตนเพื่อประโยชน์ต่อสาธารณะ
- การมีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่มีบังคับใช้และควบคุมดูแลในเรื่องการควบคุมคุณภาพของงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ
- การมีนโยบายที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติในเรื่องต่าง ๆ เช่น การระบุปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ การประเมินระดับระดับความมีนัยสำคัญ และการประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ การปฏิบัติในกรณีที่ปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวพิจารณาแล้วเห็นว่าอยู่ในระดับที่มีนัยสำคัญ และไม่สามารถประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันที่เหมาะสม การยุติและปฏิเสธการให้บริการที่เกี่ยวข้อง
- การมีนโยบายและวิธีปฏิบัติภายในสำนักงานบัญชีที่ประสงค์ให้มีการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ
- การมีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ช่วยให้สามารถระบุผลประโยชน์และความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงานบัญชี สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีและลูกค้า
- การมีนโยบายและวิธีปฏิบัติในการกำกับดูแล และในกรณีที่จำเป็นรวมถึงการบริหารจัดการเกี่ยวกับกรณีที่มีการพึ่งรายได้จากลูกค้ารายใดรายหนึ่งเป็นพิเศษ

- การใช้หุ้นส่วนและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานอื่นของสำนักงานเดียวกันที่มีสายการรายงานแยกจากกันในการให้บริการที่ไม่เกี่ยวข้องกับงานให้บริการความเชื่อมั่น สำหรับลูกค้าที่ให้บริการความเชื่อมั่น
- การมีนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ห้ามบุคคลอื่นที่ไม่ใช่สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้บริการแก่ลูกค้า ชักจูงโน้มน้าวสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับผลลัพธ์ของงานที่ให้บริการ
- การปฏิบัติที่รวดเร็วทันเวลาในการติดต่อสื่อสารเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติรวมถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น ไปยังหุ้นส่วนและเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานวิชาชีพทั้งหมดของสำนักงานบัญชีตลอดจนการอบรมฝึกฝนเกี่ยวกับนโยบายและวิธีปฏิบัติดังกล่าว
- การมอบหมายให้สมาชิกของผู้บริหารในระดับอาวุโสของสำนักงานบัญชีรับผิดชอบในการควบคุมดูแลการดำเนินงานของสำนักงานให้เป็นไปตามระบบการควบคุมคุณภาพอย่างเพียงพอ
- การให้คำปรึกษาแก่หุ้นส่วน เจ้าหน้าที่ของสำนักงานบัญชีที่ให้บริการความเชื่อมั่นแก่ลูกค้าหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ที่มีประมวลจรรยาบรรณในเรื่องความเป็นอิสระ
- การมีมาตรการทางด้านวินัยเพื่อส่งเสริมให้มีการปฏิบัติที่สอดคล้องกับนโยบายและวิธีปฏิบัติที่กำหนดไว้
- การจัดพิมพ์นโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อส่งเสริมและให้อำนาจบุคลากรในการติดต่อสื่อสารกับบุคลากรระดับอาวุโสของสำนักงานบัญชีในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณของบุคลากรต่าง ๆ ดังกล่าว

๒๐๐.๑๓ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันที่จัดให้มีขึ้นในสภาพแวดล้อมการปฏิบัติงานเพื่อใช้สำหรับแต่ละงานประกอบด้วย

- การกำหนดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรายอื่นในสำนักงานที่ไม่เกี่ยวข้องกับงานบริการที่ไม่ได้ให้ความเชื่อมั่น ทำหน้าที่ในการสอบทานงานบริการที่ไม่ได้ให้บริการความเชื่อมั่น หรือทำหน้าที่ให้คำปรึกษาการปฏิบัติงานตามความจำเป็น
- การกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ไม่ใช่สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้บริการความเชื่อมั่นสอบทานการปฏิบัติด้านการให้ความเชื่อมั่น หรือทำหน้าที่ให้คำปรึกษาตามความจำเป็น
- การขอคำปรึกษาด้านจรรยาบรรณจากบุคคลที่สามที่มีความเป็นอิสระ เช่น คณะกรรมการภายนอกองค์กรที่มีความเป็นอิสระ องค์กรวิชาชีพ หรือผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรายอื่น
- การหารือประเด็นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องจรรยาบรรณกับบุคคลที่ทำหน้าที่ดูแลเรื่องธรรมาภิบาลของลูกค้าที่ตนให้บริการวิชาชีพ

- การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะงานที่ตนให้บริการวิชาชีพและขอบเขตการคิดค่าบริการวิชาชีพต่อบุคคลที่ทำหน้าที่ควบคุมดูแลเรื่องธรรมาภิบาลของลูกค้าที่รับบริการวิชาชีพ
- การมอบหมายงานของงานบริการวิชาชีพบางส่วนให้สำนักงานบัญชีอื่นเป็นผู้ปฏิบัติหรือปฏิบัติซ้ำกับงานที่ตนเองได้ปฏิบัติ
- การผลัดเปลี่ยนหมุนเวียนเจ้าหน้าที่อาวุโสของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานผู้ให้บริการความเชื่อมั่น

๒๐๐.๑๔ ขึ้นอยู่กับลักษณะของงานที่ให้บริการ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ อาจจะนำมาตรการป้องกันที่ลูกค้าได้จัดวางขึ้นในองค์กรของลูกค้าเองมาใช้ให้เกิดประโยชน์ได้ แต่ไม่ควรอาศัยมาตรการป้องกันที่ลูกค้าจัดให้มีขึ้นเพียงลำพัง ในการลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

๒๐๐.๑๕ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันที่เกิดจากลูกค้าเป็นผู้จัดวางระบบและวิธีการเพื่อใช้ในองค์กรประกอบด้วย

- การจัดให้บุคคลอื่นนอกเหนือจากฝ่ายบริหารของลูกค้าเป็นผู้ให้ความเห็นชอบหรืออนุมัติการว่าจ้างสำนักงานบัญชีให้บริการทางวิชาชีพ
- การตัดสินใจทางด้านบริหารของลูกค้า กระทำโดยลูกจ้างที่มีความรู้ ความสามารถ ประสบการณ์ และอาวุโสที่เหมาะสม
- การจัดวาง วิธีปฏิบัติภายในองค์กรของลูกค้าที่มั่นใจได้ในการพิจารณาทางเลือกอย่างเที่ยงธรรมเกี่ยวกับการว่าจ้างงานบริการที่ไม่ได้ให้ความเชื่อมั่น
- การจัดวางโครงสร้างของระบบธรรมาภิบาลของลูกค้าที่สามารถควบคุม ดูแล และติดต่องานบริการจากสำนักงานบัญชี

หมวด ๒๑๐

การแต่งตั้งผู้ให้บริการวิชาชีพ

การตอบรับลูกค้า

๒๑๐.๑ ก่อนการตอบรับในการติดต่อหรือมีความสัมพันธ์กับลูกค้ารายใหม่ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพควรตัดสินใจว่าการตอบรับดังกล่าวทำให้มีปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณหรือไม่ ปัญหาและอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นนั้นมักจะมีผลกระทบหลักการพื้นฐานในเรื่องความซื่อสัตย์สุจริตหรือพฤติกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ตัวอย่าง เช่น ในประเด็นที่อาจมีการตั้งคำถามในเรื่องความเกี่ยวข้องระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกับลูกค้า (เช่น ประเด็นการเป็นเจ้าของกิจการ การบริหารและกิจกรรมต่าง ๆ ของลูกค้า เป็นต้น)

๒๑๐.๒ ในประเด็นปัญหาที่เกี่ยวกับลูกค้าต่อไปนี้ถ้าได้รับทราบถือว่าอาจทำให้มีปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณได้ ตัวอย่าง เช่น ลูกค้าที่มีส่วนเกี่ยวข้องในกิจกรรมที่ผิดกฎหมาย (เช่น การฟอกเงิน) มีความไม่ซื่อสัตย์สุจริต หรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องในเรื่องการรายงานทางการเงิน เป็นต้น

๒๑๐.๓ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพควรประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันในกรณีที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดให้อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกัน รวมถึง

- จัดหาข้อมูลความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับลูกค้า ผู้เป็นเจ้าของ ผู้จัดการ และบุคคลที่รับผิดชอบในเรื่องธรรมาภิบาลและกิจกรรมทางธุรกิจของลูกค้า
- ดำเนินการให้เกิดความมั่นใจว่า ลูกค้ามีภาระหน้าที่ที่จะต้องปรับปรุงในเรื่องการปฏิบัติเกี่ยวกับธรรมาภิบาลและการควบคุมภายใน

๒๑๐.๔ ในกรณีที่พบว่าไม่สามารถลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพควรปฏิเสธที่จะมีความสัมพันธ์กับลูกค้าดังกล่าว

๒๑๐.๕ ในการตอบรับให้บริการแก่ลูกค้าที่ให้บริการอย่างต่อเนื่อง ให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพควรมีการสอบทานอย่างสม่ำเสมอในเรื่องการตัดสินใจรับให้บริการดังกล่าว

การรับให้บริการงานวิชาชีพ

๒๑๐.๖ หลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณในเรื่องความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบกำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพมีภาระหน้าที่ที่จะต้องให้บริการเฉพาะงานที่ตนเองมีความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงาน ดังนั้นก่อนจะตอบรับให้บริการอย่างใดอย่างหนึ่ง ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพจะต้องตัดสินใจว่าการตอบรับให้บริการดังกล่าวทำให้มีปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณหรือไม่ ตัวอย่างเช่น พนักงานในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานไม่มีหรือไม่สามารถสรรหาความรู้ความสามารถที่จำเป็นและเหมาะสม ในการปฏิบัติงานที่ให้บริการ ในกรณีนี้ถือว่าทำให้มีปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตน ซึ่งมี

ผลกระทบต่อหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณในเรื่องการใช้ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ และความระมัดระวังรอบคอบ

๒๑๐.๗ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ปฏิบัติงานเกี่ยวข้องกับสาธารณะควรประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรค และประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันในกรณีที่จำเป็น เพื่อขจัดหรือลดให้อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกัน เช่น

- การดำเนินการให้มีความเข้าใจอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับลักษณะธุรกิจของลูกค้า ความซับซ้อนในการดำเนินงาน ความต้องการเฉพาะเรื่องใดเรื่องหนึ่งของงานให้บริการและวัตถุประสงค์ ลักษณะและขอบเขตงานที่ต้องปฏิบัติเพื่อให้บริการ
- การดำเนินการให้มีความรู้เกี่ยวกับอุตสาหกรรมและประเด็นของเนื้อหาหลักของงานให้บริการ
- การดำเนินการให้มีประสบการณ์ในเรื่องกฎหมายและประมวลในเรื่องการรายงานที่มีความเกี่ยวข้อง
- การมอบหมายพนักงานที่มีความรู้ความสามารถที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานในจำนวนที่เพียงพอ
- อาศัยผู้เชี่ยวชาญในกรณีที่มีความจำเป็น
- การกำหนดกรอบเวลาที่มีความเป็นไปได้ในการปฏิบัติงานที่ให้บริการ
- การดำเนินการให้สอดคล้องกับนโยบายการควบคุมคุณภาพและแนวปฏิบัติที่ออกแบบเพื่อให้เกิดหลักประกันที่สมเหตุสมผลว่า การรับงานให้บริการในเรื่องนั้นได้กระทำต่อเมื่อสามารถที่จะปฏิบัติงานด้วยความรู้ความสามารถเท่านั้น

๒๑๐.๘ เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพมีความประสงค์จะอาศัยคำแนะนำหรืองานของผู้เชี่ยวชาญ จะต้องมีการตัดสินใจว่าการใช้วิธีการดังกล่าวมีหลักประกันเกี่ยวกับผลงานที่นำมาใช้หรือไม่ ปัจจัยที่จำเป็นต้องนำมาพิจารณาเรื่องนี้ประกอบด้วย ชื่อเสียง ความชำนาญ ทรัพยากรที่มีอยู่ มาตรฐานทางวิชาชีพและจรรยาบรรณที่ต้องประยุกต์ใช้ โดยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับปัจจัยดังกล่าวสามารถหาได้จาก การติดต่อกับผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวที่เคยมีมาก่อน หรือการขอคำปรึกษาจากบุคคลอื่น

การเปลี่ยนแปลงการแต่งตั้งผู้ให้บริการวิชาชีพ

๒๑๐.๙ เมื่อได้รับการร้องขอให้เป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพแทนผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพรายอื่น หรือในระหว่างพิจารณาเสนอตนเพื่อให้บริการทางวิชาชีพแก่ลูกค้า ซึ่งในปัจจุบันมีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพรายอื่นเป็นผู้ให้บริการอยู่แล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพจะต้องตัดสินใจว่ามีเหตุผลทางวิชาชีพหรือเหตุผลอื่นใดที่ทำให้ไม่ควรตอบรับการให้บริการวิชาชีพ เช่น มีสถานการณ์ที่ทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณที่ไม่สามารถขจัดหรือลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้โดยการประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันหรือไม่ ตัวอย่าง เช่น ปัญหาและอุปสรรคที่อาจมีผลกระทบต่อการใช้ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบอาจเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพมีการตอบรับงานก่อนรับรู้ความเป็นจริงที่มีอยู่ทั้งหมด

๒๑๐.๑๐ ในการประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ จำเป็นต้องพิจารณาถึงลักษณะงานบริการนั้น ในกรณีดังกล่าวนี้ทำให้อาจจำเป็นต้องมีการติดต่อโดยตรงกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพในปัจจุบันของลูกค้า เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เป็นจริง และสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการเสนอให้มีการเปลี่ยนแปลงผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ เพื่อตัดสินใจว่าการตอบรับให้บริการดังกล่าวมีความเหมาะสมหรือไม่ ตัวอย่าง สถานการณ์ที่อาจทำให้มีผลกระทบต่อการตัดสินตอบรับงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ เช่น เหตุผลที่แสดงเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงอาจไม่ได้สะท้อนความเป็นจริงทั้งหมดและมีความไม่สอดคล้องกับข้อมูลจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันของลูกค้า เป็นต้น

๒๑๐.๑๑ การใช้มาตรการป้องกันในกรณีที่จำเป็น เพื่อขจัดและลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ประกอบด้วยตัวอย่างดังต่อไปนี้

- ในการตอบคำร้องขอให้เสนอตนเพื่อรับให้บริการ ควรที่จะระบุในข้อเสนอก่อนการตอบรับงานว่า จะขอติดต่อกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันของลูกค้า เพื่อสอบถามว่ามีเหตุผลทางวิชาชีพหรือเหตุผลอื่นใดหรือไม่ที่ทำให้ไม่ควรตอบรับการให้บริการ
- สอบถามผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันของลูกค้า เกี่ยวกับข้อมูลความจริงและสถานการณ์ใด ๆ ซึ่งตามความเห็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันของลูกค้า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำลังเสนอตนเพื่อพิจารณารับงาน พึงจะต้องตระหนักก่อนที่จะตัดสินใจว่าจะตอบรับงานหรือไม่
- จัดหาข้อมูลที่จำเป็นจากแหล่งอื่น ๆ

ในกรณีที่ไม่สามารถลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้จากการประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพควรปฏิเสธที่จะให้บริการดังกล่าว เว้นแต่ในกรณีที่ได้รับข้อมูลความเป็นจริงที่จำเป็น จากวิธีการอื่น ๆ จนเป็นที่พอใจ

๒๑๐.๑๒ ในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพได้รับการร้องขอจากลูกค้าให้ปฏิบัติงานในส่วนที่เป็นการเสริมหรือเพิ่มเติมจากงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีของลูกค้าดังกล่าวให้บริการ ในสถานการณ์ดังกล่าวนี้อาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคที่มีผลกระทบต่อหลักการพื้นฐานในเรื่องการใช้ความรู้ความสามารถและความระมัดระวังรอบคอบได้ ตัวอย่าง เช่น ในกรณีที่มีการรับให้บริการโดยขาดข้อมูลที่ครบถ้วนสมบูรณ์ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพควรประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันในกรณีที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดให้อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกัน เช่น การแจ้งให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันของลูกค้าได้ทราบถึงงานที่ตนได้รับเสนอ ซึ่งการปฏิบัติดังกล่าวจะทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันของลูกค้าดังกล่าวมีโอกาสให้ข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำเป็นต้องทราบเพื่อให้การปฏิบัติงานที่ได้รับให้เสนอเป็นไปอย่างเหมาะสม

๒๑๐.๑๓ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันของลูกค้ามีความรับผิดชอบที่จะต้องรักษาความลับของลูกค้า อย่างไรก็ดีการพิจารณาว่าจะได้รับอนุญาตหรือจำเป็นต้องให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจการของลูกค้าแก่ผู้ประกอบ

วิชาชีพบัญชีที่ได้รับเสนอให้เป็นผู้บริการทางวิชาชีพหรือไม่ ขึ้นอยู่กับลักษณะของงานให้บริการและข้อพิจารณาอื่นดังนี้

ก. ได้รับอนุญาตจากลูกค้าในเรื่องดังกล่าวหรือไม่

ข. มีกฎหมายหรือประมวลจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกับการติดต่อและเปิดเผยให้ทำได้ ซึ่งอาจมีความแตกต่างกันไปตามขอบเขตอำนาจของศาลและกฎหมาย

สำหรับสถานการณ์ใดบ้างที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจำเป็นหรืออาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลที่เป็นความลับหรือการเปิดเผยจะถือว่าเหมาะสมหรือไม่ ได้อธิบายไว้ในหมวด ๑๔๐ ของ ส่วน ก. ของประมวลจรรยาบรรณนี้แล้ว

๒๑๐.๑๔ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพมีความจำเป็นต้องได้รับอนุญาตจากลูกค้า ซึ่งนิยมทำเป็นลายลักษณ์อักษร ก่อนการติดต่อกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันของลูกค้า เมื่อได้รับอนุญาตจากลูกค้าแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันของลูกค้าจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอื่นที่เกี่ยวข้องกับการร้องขอข้อมูล ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันของลูกค้าจะต้องให้ข้อมูลด้วยความซื่อสัตย์สุจริต ไม่คลุมเครือ อย่างไรก็ดีในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ได้รับการเสนอให้เป็นผู้บริการวิชาชีพไม่สามารถติดต่อกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพในปัจจุบันของลูกค้า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ได้รับเสนอให้เป็นผู้บริการวิชาชีพจะต้องดำเนินตามขั้นตอนอย่างมีเหตุผล เพื่อทำให้ตนได้รับข้อมูลเกี่ยวกับปัญหาและอุปสรรคที่มีความเป็นไปได้ด้วยวิธีการอื่น ๆ เช่น การสอบถามจากบุคคลที่สาม หรือทำการสืบสวนข้อมูลภูมิหลังของผู้บริหารระดับสูงของกิจการ หรือสอบถามจากบุคคลที่ทำหน้าที่ในเรื่องธรรมาภิบาลของลูกค้า เป็นต้น

หมวด ๒๒๐

ความขัดแย้งทางผลประโยชน์

๒๒๐.๑ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพควรดำเนินตามขั้นตอนอย่างมีเหตุผลในการระบุถึงสถานการณ์ที่ทำให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ เนื่องจากสถานการณ์ดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณในประเด็นต่าง ๆ ได้ เช่น ปัญหาและอุปสรรคที่มีผลกระทบต่อหลักการพื้นฐานในเรื่องความเที่ยงธรรมเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพมีการแข่งขันโดยตรงกับลูกค้าของตนเอง หรือมีการทำกิจการร่วมค้าหรือกระทำการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกับกิจการร่วมค้ากับบุคคลที่เป็นคู่แข่งรายสำคัญของลูกค้า ปัญหาและอุปสรรคที่มีผลกระทบต่อหลักการพื้นฐานในเรื่องความเที่ยงธรรมและการรักษาความลับอาจเกิดขึ้นเมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพให้บริการแก่ลูกค้าโดยลูกค้าแต่ละรายมีผลประโยชน์ที่ขัดแย้งกัน หรือลูกค้าที่ให้บริการนั้นต่างมีความขัดแย้งซึ่งกันและกันในเรื่องหรือรายการอย่างใดอย่างหนึ่งที่เป็นปัญหา

๒๒๐.๒ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากความขัดแย้งทางผลประโยชน์ และประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันในกรณีที่จำเป็น เพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพจะต้องประเมินถึงความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ในทางธุรกิจหรือความสัมพันธ์กับลูกค้าและบุคคลที่สาม ก่อนตอบรับการให้บริการวิชาชีพ หรือคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์ที่ต่อเนื่องกับลูกค้า หรือมีความสัมพันธ์กับลูกค้าเฉพาะงานใดงานหนึ่ง

๒๒๐.๓ ในการประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันเมื่อมีปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากความขัดแย้งทางผลประโยชน์จำเป็นต้องพิจารณาถึงสถานการณ์ที่ทำให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ มาตรการป้องกันดังกล่าวประกอบด้วย

ก. การแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงผลประโยชน์ในทางธุรกิจหรือกิจกรรมต่าง ๆ ของสำนักงานบัญชีที่อาจทำให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์กับลูกค้า และขอความยินยอมจากลูกค้าในการดำเนินธุรกิจและกิจกรรมดังกล่าว

ข. การแจ้งให้บุคคลทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพพึงทราบเกี่ยวกับการให้บริการทางวิชาชีพแก่ลูกค้าจำนวนสองรายหรือมากกว่าสองรายขึ้นไปเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาของงาน ซึ่งมีผลประโยชน์ที่มีความขัดแย้งกัน รวมถึงการขอความยินยอมจากลูกค้าในการให้บริการดังกล่าว

ค. การแจ้งให้ลูกค้าของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพได้ทราบว่าตนไม่ได้ให้บริการต่อลูกค้ารายใดรายหนึ่งเป็นกรณีพิเศษในบริการวิชาชีพที่ตนเองเสนอ (เช่น การให้บริการโดยเน้นในบางกลุ่มของตลาดสินค้าหรือบริการมากเป็นพิเศษในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง) รวมถึงการขอความยินยอมจากลูกค้าในการให้บริการดังกล่าว

๒๒๐.๔ มาตรการป้องกันนอกจากที่กล่าวมาแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพควรตัดสินใจว่าจำเป็นต้องประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันอื่น อย่างใดอย่างหนึ่งหรือมากกว่า ดังต่อไปนี้

ก. การแยกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้บริการลูกค้าแต่ละรายออกจากกัน

ข. การกำหนดวิธีปฏิบัติเพื่อป้องกันการเข้าถึงข้อมูล (ตัวอย่างเช่น การแยกสถานที่ทำงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน การปฏิบัติในการรักษาความลับและการเก็บแฟ้มข้อมูลของลูกค้า)

ค. การจัดทำแนวปฏิบัติที่ชัดเจนสำหรับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานในประเด็นเกี่ยวกับความปลอดภัยของข้อมูล
และการรักษาความลับ

ง. การให้พนักงานและผู้เป็นหุ้นส่วนของสำนักงานบัญชีลงนามทำสัญญาในเรื่องการรักษาความลับ

จ. การสอบทานการประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันอย่างสม่ำเสมอ โดยบุคลากรที่มีอาวุโสในสำนักงานที่
ไม่มีส่วนร่วมกับการให้บริการลูกค้าที่เกี่ยวข้อง

๒๒๐.๕ เมื่อมีปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากความขัดแย้งทางผลประโยชน์ ซึ่งมีผลกระทบต่อหลักการพื้นฐานในเรื่องความเที่ยงธรรม การรักษาความลับหรือพฤติกรรมทางวิชาชีพ โดยปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวไม่สามารถขจัดหรือลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้แม้ว่าจะได้ประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันแล้วก็ตาม ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพไม่ควรรับงานให้บริการ หรือควรถอนตัวจากงานให้บริการงานใดงานหนึ่งนั้นหรือรวมถึงงานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

๒๒๐.๖ ในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพได้ขอความยินยอมจากลูกค้าในการทำหน้าที่แทนบุคคลอื่น (ซึ่งอาจเป็นลูกค้าอยู่แล้วหรือยังไม่ได้เป็นลูกค้า) ซึ่งเนื้อหาของงานอาจมีผลต่อความขัดแย้งทางผลประโยชน์และได้รับการปฏิเสธในการให้ความยินยอมจากลูกค้า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพควรยุติการปฏิบัติหน้าที่ให้ลูกค้าฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งในเรื่องที่ก่อให้เกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์นั้น

หมวด ๒๓๐

การให้ความเห็นที่สองในทางวิชาชีพ

๒๓๐.๑ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพอาจอยู่ในสถานการณ์ที่ได้รับการร้องขอจากบริษัทหรือกิจการหรือตัวแทนของบริษัทหรือกิจการซึ่งไม่ได้เป็นลูกค้าของตนในขณะนั้น ให้แสดงความเห็นที่สองเกี่ยวกับการประยุกต์ใช้ด้านการบัญชี การสอบบัญชี การรายงานหรือมาตรฐานหรือหลักการอื่นภายใต้สถานการณ์หรือรายการอย่างใดอย่างหนึ่ง การให้ความเห็นที่สองดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณในเรื่องการใช้ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบ ในกรณีที่การให้ความเห็นที่สองไม่ได้กระทำบนพื้นฐานความจริงชุดเดียวกับที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันของลูกค้ามีอยู่ในขณะนั้น หรือในกรณีที่การให้ความเห็นที่สองอาศัยพื้นฐานของข้อเท็จจริงที่ไม่ครบถ้วนสมบูรณ์ ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นและความมีนัยสำคัญจากการให้ความเห็นที่สองขึ้นอยู่กับสถานการณ์ในขณะที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพได้รับการร้องขอและข้อมูลความจริงที่มีอยู่ทั้งหมด รวมถึงข้อสมมุติฐานที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจทางวิชาชีพของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ

๒๓๐.๒ เมื่อได้รับการร้องขอให้แสดงความเห็นที่สอง ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพควรประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้น และถ้าจำเป็นควรประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันในการขจัดหรือลดความสาระสำคัญให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง การขออนุญาตจากลูกค้าในการติดต่อผู้ให้บริการวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันของลูกค้า การอธิบายถึงข้อจำกัดในการติดต่อกับลูกค้าที่มีผลต่อการให้ความเห็น และการให้สำเนาความเห็นของตนไปยังผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในปัจจุบันของลูกค้า

๒๓๐.๓ ในกรณีที่บริษัทหรือกิจการที่ร้องขอการแสดงความเห็นที่สองไม่อนุญาตให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพติดต่อกับผู้ให้บริการวิชาชีพในปัจจุบันของลูกค้า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพต้องพิจารณาถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ทั้งหมดที่อยู่ว่ามีความสมควรที่จะแสดงความเห็นที่สองตามที่ได้รับร้องการร้องขอหรือไม่

หมวด ๒๔๐

ค่าธรรมเนียมและค่าตอบแทนอื่น

๒๔๐.๑ ในการเจรจาเพื่อให้บริการสอบบัญชี ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพอาจเสนอค่าธรรมเนียมตามที่ตนพิจารณาว่ามีความเหมาะสม อย่างไรก็ดีการเสนอค่าธรรมเนียมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพที่ต่ำกว่าค่าธรรมเนียมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพรายอื่นนั้นไม่ถือว่าขัดต่อจรรยาบรรณของวิชาชีพ แต่ในกรณีดังกล่าวนี้อาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณได้ ตัวอย่าง เช่น อาจทำให้มีปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตน ซึ่งมีผลต่อหลักการพื้นฐานในเรื่องการใช้ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพบัญชีและความระมัดระวังรอบคอบได้ โดยเฉพาะในกรณีที่ค่าธรรมเนียมที่เสนอไปนั้นมีจำนวนที่ต่ำมากจนยากที่จะปฏิบัติทางวิชาชีพให้เป็นไปตามเทคนิคและมาตรฐานทางวิชาชีพที่ต้องนำมาประยุกต์ใช้จากจำนวนค่าธรรมเนียมที่ได้เสนอนั้น

๒๔๐.๒ การเกิดปัญหาและอุปสรรคแลความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น ระดับของค่าธรรมเนียมที่ได้เสนอ และการให้บริการที่เกี่ยวข้องกับค่าธรรมเนียมที่ได้เสนอ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพต้องประเมินถึงความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้น และประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันในกรณีพิจารณาเห็นว่ามีความจำเป็น เพื่อจะได้ขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของมาตรการป้องกัน ซึ่งประกอบด้วย

- การให้ลูกค้าได้ตระหนักถึงเงื่อนไขของงานบริการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการเสนอค่าธรรมเนียม และบริการที่ครอบคลุมจากค่าธรรมเนียมที่ได้เสนอ
- การมอบหมายให้บุคลากรของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพที่มีคุณสมบัติเพียงพอและมีเวลาในการปฏิบัติงานอย่างเหมาะสม

๒๔๐.๓ การเสนอค่าธรรมเนียมวิชาชีพในลักษณะที่ค่าธรรมเนียมดังกล่าวขึ้นอยู่กับเกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่ง สำหรับงานบริการที่ไม่ได้ให้ความเชื่อมั่น ในปัจจุบันได้มีการนำมาใช้อย่างแพร่หลาย อย่างไรก็ดี วิธีการดังกล่าวในบางสถานการณ์อาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณได้ เนื่องจากทำให้มีปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตน ที่มีผลกระทบต่อหลักการพื้นฐานในเรื่องความเที่ยงธรรม โดยที่มาและความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ประกอบด้วย

- ลักษณะของงานให้บริการ
- ช่วงของค่าธรรมเนียมที่มีความเป็นไปได้
- หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาค่าธรรมเนียม
- การสอบทานในผลลัพธ์หรือผลของรายการโดยบุคคลที่สามที่มีความเป็นอิสระมีหรือไม่

๒๔๐.๔ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพควรประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ ที่เกิดจากค่าธรรมเนียมและค่าตอบแทนอื่นในการให้บริการวิชาชีพและในกรณีที่จำเป็นประยุกต์ใช้

มาตรการป้องกันในการขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคดังกล่าว ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึงวิธีการดังนี้

- การจัดทำข้อตกลงที่เป็นลายลักษณ์อักษรกับลูกค้าเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคิดค่าตอบแทนในการให้บริการ เป็นการล่วงหน้า
- การเปิดเผยให้ผู้ที่ใช้ผลงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพเกี่ยวกับงานที่ได้ปฏิบัติและหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคิดค่าตอบแทนการให้บริการ
- การกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพงานให้บริการ
- การจัดให้มีการสอบทานการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพโดยบุคคลที่สามที่มีความเป็นอิสระ

๒๔๐.๕ ในบางสถานการณ์ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพอาจได้รับค่าตอบแทนจากการอ้างอิงหรือค่านายหน้าที่เกี่ยวข้องจากลูกค้า เช่น ในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพไม่ได้ให้บริการบางประเภทและจากการให้คำแนะนำต่อลูกค้าปัจจุบันของตน เกี่ยวกับการให้บริการเฉพาะเรื่องโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพหรือผู้เชี่ยวชาญรายอื่น ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพได้ค่าธรรมเนียมเนื่องจากการให้คำแนะนำดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพอาจได้รับค่านายหน้าจากบุคคลที่สาม (ตัวอย่าง เช่น ผู้ขายอุปกรณ์ซอฟต์แวร์) ที่มีผลสืบเนื่องจากขายสินค้าหรือบริการให้แก่ลูกค้าของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ การรับค่าตอบแทนจากการอ้างอิงหรือค่านายหน้าดังกล่าวทำให้มีปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตน ซึ่งมีผลกระทบต่อหลักการพื้นฐานในเรื่องความเที่ยงธรรม ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบได้

๒๔๐.๖ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพอาจมีการจ่ายค่าตอบแทนจากการอ้างอิงแก่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพรายอื่น ที่ทำให้มีลูกค้ามาใช้บริการของตนในขณะที่ลูกค้าดังกล่าวยังคงเป็นลูกค้าของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพรายอื่นต่อไปแต่มีความต้องการใช้บริการที่ต้องอาศัยความเชี่ยวชาญพิเศษซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพรายอื่นนั้นไม่ได้ให้บริการ การจ่ายค่าตอบแทนจากการได้รับคำอ้างอิงทำให้มีปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตนซึ่งมีผลกระทบต่อหลักการพื้นฐานในเรื่องความเที่ยงธรรม ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพและความระมัดระวังรอบคอบได้

๒๔๐.๗ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการรับและจ่ายค่าตอบแทนจากการอ้างอิง การประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันในกรณีที่จำเป็นเพื่อขจัดและลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ มาตรการป้องกันรวมถึงวิธีต่อไปนี้

- การเปิดเผยให้ลูกค้าทราบถึงการจ่ายค่าตอบแทนใด ๆ ที่ให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรายอื่นจากการให้คำอ้างอิงเกี่ยวกับงานที่ตนได้รับ
- การเปิดเผยให้ลูกค้าทราบถึงการรับค่าตอบแทนจากการให้คำอ้างอิงลูกค้าต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพรายอื่น

- การจัดทำข้อตกลงเป็นการล่วงหน้ากับลูกค้าเกี่ยวกับการรับค่านายหน้าที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือบริการโดยบุคคลที่สามให้แก่ลูกค้าดังกล่าว

๒๔๐.๘ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพอาจมีการซื้อสำนักงานบัญชีทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน โดยมีข้อตกลงการชำระเงินให้แต่ละบุคคลที่เคยเป็นเจ้าของสำนักงานหรือทายาทหรือกองมรดก ของบุคคลดังกล่าว การชำระเงินดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นการจ่ายค่านายหน้าหรือค่าแนะนำอ้างอิงตามความหมายในย่อหน้า ๒๔๐.๕ – ๒๔๐.๗

หมวด ๒๕๐

การนำการตลาดมาใช้ในการให้บริการวิชาชีพ

๒๕๐.๑ ปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณอาจเกิดขึ้นได้ เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพเสนอให้บริการวิชาชีพบัญชีแก่ลูกค้ารายใหม่ด้วยการโฆษณา หรือวิธีการอื่นทางการตลาด ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นเกิดจากการมีผลประโยชน์ส่วนตนและทำให้มีผลกระทบต่อหลักการพื้นฐานในเรื่องพฤติกรรมทางวิชาชีพ ซึ่งมักจะเกิดขึ้นเมื่อมีการนำการตลาดมาใช้เกี่ยวกับการให้บริการและ ผลสำเร็จของงานบริการของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพในลักษณะที่ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพไม่สามารถปฏิบัติตนตามหลักการพื้นฐานในเรื่องพฤติกรรมทางวิชาชีพได้อย่างเหมาะสม

๒๕๐.๒ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพไม่ควรทำให้วิชาชีพบัญชีเสื่อมเสียชื่อเสียงอันเป็นผลมาจากการนำการตลาดมาใช้ในการให้บริการวิชาชีพ โดยจะต้องมีความซื่อสัตย์ จริงใจ และไม่ปฏิบัติในสิ่งต่อไปนี้

ก) การแอบอ้างให้ข้อมูลเกี่ยวกับบริการที่ตนเสนอ คุณสมบัติของตน และประสบการณ์ของตนที่เกินความเป็นจริง

ข) การอ้างอิงหรือเปรียบเทียบงานบริการของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพรายอื่นในลักษณะดูหมิ่นเหยียดหยามหรือไม่มีหลักฐานสนับสนุน

ในกรณีที่มีข้อสงสัยว่าการนำเสนอด้วยการโฆษณา และวิธีทางการตลาดของตนมีความเหมาะสมหรือไม่ ผู้ประกอบวิชาชีพที่ให้บริการทางวิชาชีพสอบบัญชีควรพิจารณาขอคำปรึกษาในเรื่องดังกล่าวจากองค์กรวิชาชีพที่ตนเองเกี่ยวข้อง

หมวด ๒๖๐

ของขวัญและของกำนัล

๒๖๐.๑ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพหรือผู้ที่เป็นสมาชิกในครอบครัว หรือสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิดของตนอาจได้รับของขวัญหรือสิ่งตอบแทนจากลูกค้าของตน การรับสิ่งของดังกล่าวอาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณได้ ตัวอย่างเช่น ทำให้มีปัญหาและอุปสรรคที่เกิดผลประโยชน์ส่วนตนและที่เกิดจากความสนิทสนมคุ้นเคย ซึ่งมีผลกระทบต่อหลักการพื้นฐานในเรื่องความเที่ยงธรรม หรือทำให้มีปัญหาและอุปสรรคเกิดจากการถูกข่มขู่คุกคาม และทำให้เกิดผลกระทบต่อหลักการพื้นฐานในเรื่องความเที่ยงธรรมเมื่อมีความเป็นไปได้ที่การรับของขวัญดังกล่าวจะถูกเปิดเผยต่อสาธารณะ

๒๖๐.๒ ที่มาและความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานจรรยาบรรณขึ้นอยู่กับลักษณะ มูลค่า และความตั้งใจในการให้ของขวัญและของกำนัล ในกรณีที่ของขวัญและของกำนัลที่มอบให้นั้นสำหรับบุคคลที่สามที่มีเหตุผลและเป็นผู้ที่รับรู้ข้อมูล พิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นเรื่องเล็กน้อยและไม่มีผลสืบเนื่อง ก็ถือได้ว่าการรับของขวัญและของกำนัลนั้นเป็นเรื่องปกติทางธุรกิจ ปราศจากการโน้มน้าวการตัดสินใจหรือเพื่อรับรู้ข้อมูลบางประการจากผู้ให้ เมื่อเป็นเช่นนี้สามารถสรุปได้ว่าปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

๒๖๐.๓ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพควรประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณ และประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันในกรณีที่จำเป็นเพื่อขจัดและลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ในกรณีที่พบว่าไม่สามารถขจัดหรือปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ จากการประยุกต์ใช้มาตรการป้องกัน ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพไม่ควรรับของขวัญและของกำนัลดังกล่าว

หมวด ๒๗๐

การดูแลรักษาทรัพย์สินของลูกค้า

๒๗๐.๑ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพไม่ควรทำหน้าที่เป็นผู้ดูแลรักษาเงินและทรัพย์สินอื่นของลูกค้า ยกเว้นในกรณีที่มีกฎหมายอนุญาตให้กระทำได้ แต่ก็จะต้องปฏิบัติให้สอดคล้องและเป็นไปตามหน้าที่เพิ่มเติมอื่นตามที่กฎหมายกำหนด

๒๗๐.๒ การถือครองทรัพย์สินของลูกค้าทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานจรรยาบรรณได้ ตัวอย่างเช่น ทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคจากผลประโยชน์ส่วนตน ซึ่งก่อให้เกิดผลกระทบต่อหลักการพื้นฐานในเรื่องพฤติกรรมทางวิชาชีพและความเที่ยงธรรม เป็นต้น ดังนั้น เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพทำหน้าที่เป็นผู้ดูแลรักษาทรัพย์สินอื่นของลูกค้า ควรปฏิบัติดังนี้

ก. แยกทรัพย์สินที่ตนดูแลรักษาออกจากทรัพย์สินของตนเองหรือของสำนักงานบัญชี

ข. การนำทรัพย์สินที่ดูแลรักษาไปใช้ ให้กระทำได้ตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้เท่านั้น

ค. ตลอดเวลาที่ทำหน้าที่จะต้องรับผิดชอบต่อทรัพย์สิน รายได้ เงินปันผลและกำไรที่เกิดจากทรัพย์สิน ตลอดจนบุคคลที่มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น

ง. ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการถือครองและความรับผิดชอบในทรัพย์สินนั้น

๒๗๐.๓ ในกรณีที่มีส่วนของงานให้บริการของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพได้รวมถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการถือครองทรัพย์สินของลูกค้า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพจะต้องสอบถามให้เหมาะสมเกี่ยวกับแหล่งที่มาของทรัพย์สินและพิจารณาถึงภาระผูกพันทางกฎหมาย และข้อบังคับต่าง ๆ ถ้าทรัพย์สินนั้นได้มาจากกิจกรรมที่ผิดกฎหมาย เช่น การฟอกเงิน ก็จะทำให้เกิดปัญหาอุปสรรคต่อการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานจรรยาบรรณได้ ในกรณีดังกล่าวนี้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพอาจพิจารณาขอคำปรึกษาทางกฎหมาย

หมวด ๒๘๐

ความเที่ยงธรรมสำหรับบริการทุกประเภท

๒๘๐.๑ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพควรตัดสินใจในระหว่างการให้บริการทางวิชาชีพว่ามีปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณทางวิชาชีพในเรื่องความเที่ยงธรรม อันเป็นผลมาจากการมีผลประโยชน์หรือมีความสัมพันธ์กับลูกค้า กรรมการ เจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างของลูกค้าหรือไม่ ตัวอย่าง เช่น ความสนิทสนมคุ้นเคยซึ่งเป็นผลมาจากการเป็นสมาชิกในครอบครัวหรือ ความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิดในทางส่วนตัวหรือทางธุรกิจ ทำให้มีผลกระทบต่อหลักการพื้นฐานในเรื่องความเที่ยงธรรมได้

๒๘๐.๒ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพที่ให้บริการความเชื่อมั่น ควรมีความเป็นอิสระจากลูกค้าที่ให้บริการความเชื่อมั่น ซึ่งรวมถึงความเป็นอิสระทางด้านจิตใจและในเชิงประจักษ์ เพื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพจะสามารถให้ข้อสรุป และแสดงให้ผู้อื่นเห็นว่าตนให้ข้อสรุปต่าง ๆ โดยปราศจากความลำเอียง ความขัดแย้งทางผลประโยชน์ หรือภายใต้อิทธิพลของบุคคลอื่น สำหรับแนวทางปฏิบัติในเรื่องความเป็นอิสระเมื่อให้บริการให้ความเชื่อมั่นได้อธิบายไว้ในหมวด ๒๙๐ และ ๒๙๑ ของประมวลจรรยาบรรณนี้

๒๘๐.๓ การเกิดปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานเรื่องความเที่ยงธรรมในการให้บริการวิชาชีพบัญชีขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของงานให้บริการและลักษณะของงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพให้บริการ

๒๘๐.๔ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและประยุกต์ใช้มาตรการป้องกันในกรณีจำเป็น เพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกัน เช่น

- การถอนตัวจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้บริการ
- การให้คำปรึกษาเกี่ยวกับวิธีการที่เหมาะสม
- การยกเลิกความสัมพันธ์ด้านการเงินและธุรกิจที่ทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรค
- การหารือประเด็นปัญหากับผู้บริหารในระดับที่สูงกว่าตนในสำนักงานบัญชีที่ตนสังกัด
- การหารือประเด็นปัญหากับผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับเรื่องธรรมาภิบาลของลูกค้า

ถ้ามาตรการป้องกันข้างต้นไม่สามารถขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพควรปฏิเสธและยุติการให้บริการดังกล่าว

หมวด ๒๙๐

ความเป็นอิสระสำหรับงานสอบบัญชีและงานสอบทานงบการเงิน

๒๙๐.๑ เนื้อหาในหมวดนี้กล่าวถึงข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระสำหรับงานสอบบัญชีและงานสอบทานงบการเงิน ซึ่งเป็นงานให้ความเชื่อมั่นที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพจะแสดงข้อสรุปต่องบการเงิน งานดังกล่าวประกอบด้วย งานสอบบัญชีและงานสอบทานงบการเงินเพื่อรายงานต่องบการเงินที่สมบูรณ์ชุดหนึ่งและงบการเงินงบใดงบหนึ่ง ข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระสำหรับงานให้ความเชื่อมั่นซึ่งไม่ใช่งานสอบบัญชีหรืองานสอบทานงบการเงินได้กล่าวไว้หมวด ๒๙๑

๒๙๐.๒ ในบางสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีซึ่งรายงานการสอบบัญชีมีข้อจำกัดในการนำไปใช้และเผยแพร่ รวมถึงกรณีซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด ข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระในหมวดนี้อาจเปลี่ยนแปลงไปตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๒๙๐.๕๐๐ ถึง ๒๙๐.๕๑๔ การเปลี่ยนแปลงในข้อกำหนดดังกล่าวไม่ให้นำไปใช้ในกรณีของการสอบบัญชีของงบการเงินซึ่งเป็นไปตามประมวลของกฎหมายหรือข้อบังคับ

๒๙๐.๓ ในหมวดนี้ได้ให้ความหมายของคำต่อไปนี้คือ

(ก) “การสอบบัญชี” “กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี” “งานสอบบัญชี” “ลูกค้างานสอบบัญชี” และ “รายงานการสอบบัญชี” รวมถึง “งานสอบทาน” “กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทาน” “งานสอบทานงบการเงิน” “ลูกค้างานสอบทาน” และ “รายงานการสอบทาน” และ

(ข) “สำนักงาน” รวมถึง “สำนักงานเครือข่าย” เว้นแต่จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

แนวทางของกรอบแนวคิดในเรื่องความเป็นอิสระ

๒๙๐.๔ ในกรณีของงานสอบบัญชีซึ่งเกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของสาธารณะ สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี สำนักงานและสำนักงานเครือข่ายต้องดำรงความเป็นอิสระจากลูกค้างานสอบบัญชีภายใต้ประมวลจรรยาบรรณนี้

๒๙๐.๕ วัตถุประสงค์ของหมวดนี้คือ เพื่อเป็นแนวทางสำหรับสำนักงานและสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีในการถือปฏิบัติตามแนวทางของกรอบแนวคิดตามที่จะอธิบายต่อไปเพื่อให้บรรลุผลและคงไว้ซึ่งความเป็นอิสระ

๒๙๐.๖ ความเป็นอิสระ ประกอบด้วย

(ก) ความเป็นอิสระด้านจิตใจ (Independence of mind)
ภาวะทางจิตใจซึ่งกล้าที่จะแสดงความเห็น โดยไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ ซึ่งมีผลกระทบต่อการใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ความเป็นอิสระด้านจิตใจนี้จะส่งผลให้บุคคลใด ๆ สามารถปฏิบัติงานได้ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรมและสามารถใช้ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพได้

(ข) ความเป็นอิสระอันเป็นที่ประจักษ์ (Independence of Appearance)
การหลีกเลี่ยงข้อเท็จจริงและการตกอยู่ในสถานการณ์ต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญซึ่งอาจทำให้บุคคลที่สามซึ่งได้ใช้วิจารณญาณเยี่ยงวิญญูชนและได้รับทราบข้อเท็จจริงต่าง ๆ และสถานการณ์

ดังกล่าวแล้วอาจเชื่อได้ว่า สำนักงานหรือสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีขาดความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรมหรือขาดการใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

๒๙๐.๗ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องนำแนวทางของกรอบแนวคิดไปใช้ในเรื่องต่อไปนี้

(ก) การระบุถึงปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ

(ข) การประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่ได้ระบุไว้ และ

(ค) การใช้มาตรการป้องกันเมื่อจำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเห็นว่าไม่มีมาตรการป้องกันใด ๆ ที่เหมาะสมหรือไม่สามารถนำมาตรการป้องกันที่มีอยู่มาใช้เพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องขจัดสถานการณ์หรือความสัมพันธ์ที่ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรค หรือลด หรือยุติงานสอบบัญชีนั้น

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการถือปฏิบัติตามกรอบแนวคิดนี้

๒๙๐.๘ ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันหรือหลาย ๆ สถานการณ์รวมกันอาจมีความเกี่ยวข้องในการประเมินปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ ดังนั้น จึงเป็นไปไม่ได้ที่จะกำหนดสถานการณ์ทุกสถานการณ์ที่ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระและการระบุถึงมาตรการที่เหมาะสม ดังนั้น ประมวลจรรยาบรรณนี้จึงได้กำหนดกรอบแนวคิดซึ่งกำหนดให้สำนักงานและสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีต้องระบุและประเมินปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระดังกล่าว แนวทางของกรอบแนวคิดจะช่วยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในทางปฏิบัติในการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดของจรรยาบรรณนี้ ซึ่งทำให้เหมาะสำหรับความหลากหลายในสถานการณ์ต่าง ๆ อันก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระและป้องกันผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจากการสรุปว่า สถานการณ์ที่เกิดขึ้นไม่กระทบต่อความเป็นอิสระหากไม่มีข้อห้ามที่ชัดเจนเท่านั้น

๒๙๐.๙ ตั้งแต่ย่อหน้าที่ ๒๙๐.๑๐๐ เป็นต้นไป จะอธิบายถึงวิธีการในการนำแนวทางของกรอบแนวคิดในเรื่องความเป็นอิสระไปถือปฏิบัติ ย่อหน้าดังกล่าวไม่ได้กล่าวถึงสถานการณ์ทุกสถานการณ์และความสัมพันธ์ทุกความสัมพันธ์ที่ก่อให้เกิดหรืออาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระได้

๒๙๐.๑๐ ในการตัดสินใจว่าจะรับงานสอบบัญชีหรือยังคงรับงานสอบบัญชีต่อไปหรือไม่ หรือในการตัดสินใจว่าจะให้บุคคลใดเข้าร่วมเป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือไม่ สำนักงานต้องระบุและประเมินปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ ถ้าปัญหาและอุปสรรคไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้และในการตัดสินใจว่าจะรับงานสอบบัญชีหรือไม่ หรือจะให้บุคคลใดเข้าร่วมในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือไม่นั้น สำนักงานต้องพิจารณาว่า มีมาตรการป้องกันใดหรือไม่ที่จะช่วยขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ หากเป็นการตัดสินใจว่าจะยังคงรับงานสอบบัญชีต่อไปหรือไม่ สำนักงานต้องพิจารณาว่า มาตรการป้องกันที่มีอยู่ยังคงมีประสิทธิผลในการขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือไม่ หรือจำเป็นต้องใช้มาตรการป้องกันอื่น ๆ หรือไม่ หรือจำเป็นต้องยุติการรับงานสอบบัญชีหรือไม่ เมื่อใดก็ตามที่สำนักงานได้รับข้อมูลใหม่เกี่ยวกับปัญหาและ

อุปสรรคต่อความเป็นอิสระในระหว่างการรับงาน สำนักงานต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวตามที่กำหนดในแนวทางของกรอบแนวคิด

๒๙๐.๑๑ เนื้อหาในหมวดนี้เกี่ยวข้องกับความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ ในการประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวต้องพิจารณาทั้งปัจจัยเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณประกอบกัน

๒๙๐.๑๒ เนื้อหาส่วนใหญ่ในหมวดนี้ไม่ได้กำหนดความรับผิดชอบเฉพาะของแต่ละบุคคลในสำนักงานสำหรับการดำเนินการที่เกี่ยวข้องกับความเป็นอิสระ เนื่องจากความรับผิดชอบอาจแตกต่างกันขึ้นอยู่กับขนาดโครงสร้างและการจัดองค์กรของสำนักงาน มาตรฐานการควบคุมคุณภาพระหว่างประเทศกำหนดให้สำนักงานจัดทำนโยบายและกระบวนการการทำงานที่ออกแบบเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า มีการคงไว้ซึ่งความเป็นอิสระตามที่กำหนดโดยข้อกำหนดของจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้กำหนดให้หุ้นส่วนผู้รับผิดชอบในงานให้ข้อสรุปเกี่ยวกับการปฏิบัติตามประมวลในเรื่องความเป็นอิสระที่ได้นำมาปฏิบัติในการรับงาน

เครือข่ายและสำนักงานเครือข่าย

๒๙๐.๑๓ ในกรณีที่สำนักงานมีลักษณะเป็นสำนักงานเครือข่าย สำนักงานต้องเป็นอิสระจากลูกค้างานสอบบัญชีของสำนักงานอื่น ๆ ภายในเครือข่ายด้วย (เว้นแต่จะกำหนดเป็นอย่างอื่นไว้ในประมวลจรรยาบรรณนี้) ประมวลจรรยาบรรณในเรื่องความเป็นอิสระในหมวดนี้ที่ใช้กับสำนักงานเครือข่าย ให้นำไปใช้กับกิจการใด ๆ เช่น กิจการที่ให้บริการคำปรึกษาหรือให้บริการวิชาชีพกฎหมาย ซึ่งเข้าเงื่อนไขตามคำนิยามของสำนักงานเครือข่าย โดยไม่ต้องคำนึงว่า กิจการดังกล่าวเข้าเงื่อนไขตามคำนิยามของสำนักงานหรือไม่

๒๙๐.๑๔ เพื่อเป็นการเพิ่มขีดความสามารถของสำนักงานในการให้บริการทางวิชาชีพ สำนักงานต่าง ๆ มักจะจัดโครงสร้างให้ใหญ่ขึ้นโดยร่วมกับสำนักงานและกิจการอื่น ๆ การมีโครงสร้างที่ใหญ่ขึ้นดังกล่าวเป็นการสร้างเครือข่ายหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เฉพาะเจาะจง และไม่ได้ขึ้นอยู่กับว่าสำนักงานและกิจการต่าง ๆ นั้นเป็นคนละนิติบุคคลหรือเป็นนิติบุคคลเดียวกันหรือไม่ ตัวอย่างเช่น โครงสร้างขนาดใหญ่อาจมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่ออำนวยความสะดวกในการส่งต่องานให้กัน ซึ่งไม่เข้าเงื่อนไขที่จำเป็นในการตั้งขึ้นเป็นเครือข่าย ในอีกกรณีหนึ่งโครงสร้างขนาดใหญ่อาจมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความร่วมมือระหว่างกันและสำนักงานมีการใช้ชื่อทางการค้าร่วมกัน การใช้ระบบการควบคุมคุณภาพร่วมกันหรือการใช้ทรัพยากรทางวิชาชีพที่สำคัญร่วมกันซึ่งสิ่งเหล่านี้ถือว่าเป็นเครือข่าย

๒๙๐.๑๕ ในการพิจารณาว่าโครงสร้างขนาดใหญ่ถือเป็นเครือข่ายหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาโดยคำนึงถึงมุมมองของบุคคลที่สามซึ่งได้ใช้วิจารณญาณเยี่ยงวิญญูชนและได้รับทราบข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เฉพาะเจาะจงทั้งหมด ซึ่งกิจการต่าง ๆ เหล่านั้นมีความเกี่ยวข้องกันในลักษณะของการเป็นเครือข่ายที่ปรากฏอยู่หรือไม่ การพิจารณาดังกล่าวต้องนำไปใช้อย่างสม่ำเสมอกับทั้งเครือข่าย

๒๙๐.๑๖ ในกรณีที่โครงสร้างขนาดใหญ่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความร่วมมือระหว่างกันและมีวัตถุประสงค์อย่างชัดเจนในการปันส่วนกำไรหรือต้นทุนระหว่างกิจการต่าง ๆ ที่อยู่ภายในโครงสร้างเดียวกันจะถือว่าเป็นเครือข่าย อย่างไรก็ตาม การปันส่วนต้นทุนที่ไม่มีนัยสำคัญจะไม่ถือว่าก่อให้เกิดเครือข่าย นอกจากนี้หากการปันส่วนต้นทุนจำกัดเฉพาะต้นทุนต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาวิธีการสอบบัญชี คู่มือการ

สอบบัญชี หรือหลักสูตรฝึกอบรม จะไม่ถือว่าก่อให้เกิดเครือข่าย นอกจากนี้การร่วมมือระหว่างสำนักงานและกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกันในการให้บริการหรือพัฒนาผลิตภัณฑ์จะไม่ถือว่าก่อให้เกิดเครือข่ายด้วย

๒๙๐.๑๗ ในกรณีที่โครงสร้างขนาดใหญ่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความร่วมมือระหว่างกันและกิจการต่าง ๆ ภายในโครงสร้างมีการใช้ความเป็นเจ้าของ การควบคุมหรือการบริหารงานร่วมกันจะถือว่าเป็นเครือข่าย กรณีดังกล่าวอาจดำเนินการโดยมีการทำสัญญาหรือรูปแบบอื่นใดก็ได้

๒๙๐.๑๘ ในกรณีที่โครงสร้างขนาดใหญ่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความร่วมมือระหว่างกันและกิจการต่าง ๆ ภายในโครงสร้างมีการใช้นโยบายและกระบวนการของการควบคุมคุณภาพร่วมกันจะถือว่าเป็นเครือข่าย สำหรับวัตถุประสงค์นี้ นโยบายและกระบวนการของการควบคุมคุณภาพร่วมกัน หมายถึง นโยบายและกระบวนการที่ถูกออกแบบ นำไปใช้และติดตามผลทั่วทั้งโครงสร้างขนาดใหญ่นั้น

๒๙๐.๑๙ ในกรณีที่โครงสร้างขนาดใหญ่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความร่วมมือระหว่างกันและกิจการต่าง ๆ ภายในโครงสร้างมีการใช้กลยุทธ์ทางธุรกิจร่วมกันจะถือว่าเป็นเครือข่าย การใช้กลยุทธ์ทางธุรกิจร่วมกันเกี่ยวข้องกับการมีข้อตกลงโดยกิจการที่จะบรรลุวัตถุประสงค์เชิงกลยุทธ์เดียวกัน ทั้งนี้กิจการไม่ถือว่าเป็นสำนักงานเครือข่ายเพียงด้วยเหตุผลที่ว่าสำนักงานร่วมกับกิจการอื่นเสนอของการให้บริการทางวิชาชีพ

๒๙๐.๒๐ ในกรณีที่โครงสร้างขนาดใหญ่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความร่วมมือระหว่างกันและกิจการต่าง ๆ ภายในโครงสร้างมีการใช้ชื่อทางการค้าร่วมกันจะถือว่าเป็นเครือข่าย การใช้ชื่อทางการค้าร่วมกัน หมายความรวมถึง การใช้ตัวย่อหรือชื่อร่วมกัน จะถือว่าใช้ชื่อทางการค้าร่วมกันกับกิจการอื่น เมื่อหุ้นส่วนของสำนักงานลงลายมือชื่อในรายงานการสอบบัญชีโดยมีชื่อทางการค้าเป็นส่วนหนึ่งของชื่อสำนักงานหรือใช้ควบคู่กับชื่อของสำนักงาน

๒๙๐.๒๑ แม้ว่าสำนักงานหนึ่งจะไม่อยู่ในเครือข่ายและไม่ได้ใช้ชื่อทางการค้าเป็นส่วนหนึ่งของชื่อสำนักงาน แต่อาจมีเหตุการณ์เป็นที่ปรากฏว่าสำนักงานอยู่ในเครือข่าย หากสำนักงานมีการอ้างอิงชื่อทางการค้าไว้ในอุปกรณ์เครื่องเขียนหรือเอกสารโฆษณา ประชาสัมพันธ์ต่าง ๆ ว่าตนเองเป็นสมาชิกของกลุ่มของสำนักงาน ดังนั้น หากสำนักงานไม่มีการชี้แจงถึงการอ้างความเป็นสมาชิกดังกล่าว อาจทำให้ถูกมองได้ว่าสำนักงานเป็นส่วนหนึ่งของเครือข่าย

๒๙๐.๒๒ ถ้าสำนักงานหนึ่งมีการขายส่วนหนึ่งของการปฏิบัติงานออกไปซึ่งในบางกรณีอาจมีการกำหนดในสัญญาขาย โดยให้ส่วนงานดังกล่าวจะยังคงใช้ชื่อหรือส่วนใดส่วนหนึ่งของชื่อของสำนักงานไปอีกระยะเวลาหนึ่งที่กำหนดไว้ แม้ว่าส่วนงานนั้นจะไม่เกี่ยวข้องกับสำนักงานอีกต่อไปแล้ว ในสถานการณ์ดังกล่าวแม้ว่าทั้งสองกิจการจะปฏิบัติงานภายใต้ชื่อร่วมกัน แต่ข้อเท็จจริงมีอยู่ว่าทั้งสองกิจการไม่ได้อยู่ภายใต้โครงสร้างขนาดใหญ่ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความร่วมมือระหว่างกันอีกต่อไป ดังนั้น จึงไม่เป็นสำนักงานเครือข่ายกัน กิจการทั้งสองดังกล่าวต้องพิจารณาว่าควรเปิดเผยข้อเท็จจริงที่ว่ากิจการไม่เป็นสำนักงานเครือข่ายกันแล้วอย่างไรเพื่อให้เป็นที่ประจักษ์ต่อบุคคลภายนอก

๒๙๐.๒๓ ในกรณีที่โครงสร้างขนาดใหญ่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ความร่วมมือระหว่างกันและกิจการต่าง ๆ ภายในโครงสร้างมีการใช้ทรัพยากรทางวิชาชีพที่สำคัญร่วมกันจะถือว่าเป็นเครือข่าย ทรัพยากรทางวิชาชีพดังกล่าวรวมถึง

- การใช้ระบบในการปฏิบัติงานร่วมกันซึ่งทำให้สำนักงานสามารถแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกันได้ เช่น ข้อมูลของลูกค้า ข้อมูลค่าบริการและบันทึกเวลาทำงาน
- หุ้นส่วนและพนักงาน
- ฝ่ายงานด้านวิชาการซึ่งให้คำปรึกษาในประเด็นต่าง ๆ ด้านวิชาการหรือลักษณะอุตสาหกรรมเป็นการเฉพาะ รายการหรือเหตุการณ์ต่าง ๆ สำหรับงานให้ความเชื่อมั่น
- วิธีการสอบบัญชีหรือคู่มือการสอบบัญชี และ
- หลักสูตรและสิ่งอำนวยความสะดวกในการฝึกอบรม

๒๙๐.๒๔ ในการพิจารณาว่าการใช้ทรัพยากรทางวิชาชีพร่วมกันมีนัยสำคัญและทำให้สำนักงานนั้นเป็นสำนักงานเครือข่ายหรือไม่ ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงและสถานการณ์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ในกรณีที่ทรัพยากรที่ใช้ร่วมกันถูกจำกัดเป็นเพียงการใช้วิธีการสอบบัญชีหรือคู่มือการสอบบัญชีร่วมกัน โดยไม่มีการแลกเปลี่ยนบุคลากรหรือลูกค้าหรือข้อมูลทางการตลาด ยังอาจถือไม่ได้ว่าการใช้ทรัพยากรร่วมกันนั้นมีนัยสำคัญ การพิจารณาความมีนัยสำคัญของการใช้ทรัพยากรทางวิชาชีพร่วมกันดังกล่าวให้นำไปถือปฏิบัติกับกรณีของการฝึกอบรมร่วมกันด้วย อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่การใช้ทรัพยากรร่วมกันเกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนบุคลากรหรือข้อมูล เช่น กรณีที่ใช้พนักงานปฏิบัติงานที่จัดไว้ร่วมกัน (shared pool) หรือกรณีร่วมกันจัดตั้งฝ่ายงานด้านวิชาการขึ้นภายในโครงสร้างขนาดใหญ่เพื่อให้คำแนะนำด้านวิชาการซึ่งสำนักงานต่าง ๆ ที่ร่วมกันจัดตั้งจะต้องปฏิบัติตาม กรณีดังกล่าวเป็นกรณีที่บุคคลที่สามซึ่งได้ใช้วิจารณญาณเยี่ยงวิญญูชนสรุปว่าการใช้ทรัพยากรร่วมกันเช่นนั้นมีนัยสำคัญ

กิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

๒๙๐.๒๕ เนื้อหาในหมวด ๒๙๐ มีกำหนดเพิ่มเติมที่สะท้อนถึงขอบเขตของผลประโยชน์ของสาธารณะและเพื่อวัตถุประสงค์ของหมวดนี้ คำว่ากิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ หมายถึง

(ก) กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ทั้งหมด และ

(ข) กิจการใด ๆ ซึ่ง

(๑) ถูกนิยามโดยกฎเกณฑ์หรือข้อกฎหมายให้เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ หรือ

(๒) ถูกกำหนดโดยกฎเกณฑ์หรือข้อกฎหมายให้มีการสอบบัญชีซึ่งต้องปฏิบัติในเรื่องข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระเช่นเดียวกับการถือปฏิบัติในการสอบบัญชีของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ กฎเกณฑ์ดังกล่าวอาจถูกกำหนดขึ้นโดยหน่วยงานกำกับดูแลใด ๆ ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงหน่วยงานกำกับดูแลงานสอบบัญชี

๒๙๐.๒๖ สำนักงานและองค์กรที่สำนักงานเป็นสมาชิกอยู่ควรที่จะพิจารณาว่าจะปฏิบัติต่อกิจการใดหรือกิจการประเภทใดเช่นเดียวกับกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะหรือไม่ หากกิจการนั้นมีผู้มีส่วนได้เสียจำนวนมากและหลากหลายกลุ่ม ปัจจัยต่าง ๆ ที่ควรนำมาพิจารณาให้รวมถึง

- ลักษณะของธุรกิจ เช่น การถือครองทรัพย์สินในลักษณะของการดูแลทรัพย์สินสำหรับผู้มีส่วนได้เสียจำนวนมาก ตัวอย่างอาจรวมถึงสถาบันการเงิน เช่น ธนาคาร และบริษัทประกัน และกองทุนบำเหน็จบำนาญ
- ขนาดของกิจการ และ
- จำนวนพนักงาน

กิจการที่เกี่ยวข้องกัน

๒๙๐.๒๗ ในกรณีของลูกค้างานสอบบัญชีซึ่งเป็นกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ การกล่าวถึงลูกค้างานสอบบัญชีในหมวดนี้ให้หมายความรวมถึง กิจการที่เกี่ยวข้องกันของลูกค้าด้วย (เว้นแต่จะกำหนดเป็นอย่างอื่น) สำหรับกรณีของลูกค้างานสอบบัญชีอื่น ๆ ทั้งหมด การกล่าวถึงลูกค้างานสอบบัญชีในหมวดนี้ให้หมายความรวมถึง กิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งลูกค้ามีอำนาจควบคุมทางตรงหรือทางอ้อม เมื่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีทราบหรือมีเหตุที่จะเชื่อได้ว่าความสัมพันธ์หรือสถานการณ์หนึ่งซึ่งเกี่ยวกับกิจการที่เกี่ยวข้องกันอีกแห่งหนึ่งของลูกค้ามีความเกี่ยวข้องกับการประเมินความเป็นอิสระจากลูกค้าของสำนักงานดังกล่าว กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีต้องพิจารณากิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นด้วยในการระบุและประเมินปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระและหามาตรการป้องกันที่เหมาะสมมาใช้

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

๒๙๐.๒๘ แม้ว่าจะไม่มีการกำหนดไว้ในประมวลจรรยาบรรณ มาตรฐานการสอบบัญชีที่บังคับใช้ กฎหมายหรือกฎเกณฑ์ใด ๆ แต่การสื่อสารกันอย่างสม่ำเสมอระหว่างสำนักงานและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของลูกค้างานสอบบัญชีเกี่ยวกับความสัมพันธ์และประเด็นอื่นใดที่สำนักงานเห็นว่าอาจมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระถือเป็นสิ่งที่ควรปฏิบัติ การสื่อสารดังกล่าวจะช่วยให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการสามารถที่จะ

(ก) พิจารณาการใช้ดุลยพินิจของสำนักงานในการระบุและประเมินปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ

(ข) พิจารณาความเหมาะสมของมาตรการป้องกันที่นำมาใช้เพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ และ

(ค) เลือกการดำเนินการที่เหมาะสม

แนวทางดังกล่าวจะเป็นประโยชน์อย่างมากในกรณีของปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการถูกข่มขู่คุกคามและความคุ้นเคยสนิทสนม

เอกสารหลักฐาน

๒๙๐.๒๙ เอกสารหลักฐานถือเป็นหลักฐานประกอบการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการให้ข้อสรุปเกี่ยวกับการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระ การขาดเอกสารอ้างอิงไม่ใช่สิ่งชี้ว่าสำนักงานได้พิจารณาเรื่องใดเรื่องหนึ่งแล้วหรือไม่ หรือไม่ใช่สิ่งชี้ว่าสำนักงานมีความเป็นอิสระหรือไม่

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องจัดทำเอกสารสรุปเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระ รวมทั้งสาระของการหารือใด ๆ ที่เกี่ยวข้องซึ่งจะช่วยสนับสนุนข้อสรุปดังกล่าว ดังนั้น

(ก) ในกรณีที่มาตรการป้องกันมีความจำเป็นเพื่อลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องจัดทำเอกสารเกี่ยวกับลักษณะของปัญหาและอุปสรรคและมาตรการป้องกันที่มีอยู่หรือที่นำมาใช้เพื่อลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ และ

(ข) ในกรณีของปัญหาและอุปสรรคซึ่งจำเป็นต้องทำการวิเคราะห์อย่างมีนัยสำคัญเพื่อตัดสินใจว่าจำเป็นต้องมีมาตรการป้องกันหรือไม่และผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสรุปว่าไม่มีความจำเป็น เนื่องจากปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นอยู่ในระดับที่ยอมรับได้อยู่แล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องจัดทำเอกสารเกี่ยวกับลักษณะของปัญหาและอุปสรรคและเหตุผลประกอบข้อสรุปดังกล่าว

ช่วงระยะเวลาในการรับงาน

๒๙๐.๓๐ ความเป็นอิสระจากลูกค้างานสอบบัญชีเป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องมีทั้งในระหว่างช่วงระยะเวลาในการรับงานและครอบคลุมถึงช่วงระยะเวลาของงบการเงิน ช่วงระยะเวลาในการรับงานจะเริ่มขึ้นเมื่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเริ่มต้นให้บริการงานสอบบัญชีและสิ้นสุดเมื่อมีการออกรายงานการสอบบัญชี ในกรณีที่การรับงานมีลักษณะเกิดขึ้นใหม่เป็นรอบ ๆ จะถือว่าสิ้นสุดระยะเวลาในการรับงานเมื่อมีการแจ้งจากฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งของคู่สัญญาถึงการสิ้นสุดความสัมพันธ์ทางวิชาชีพ หรือเมื่อมีการออกรายงานการสอบบัญชีฉบับสุดท้าย แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้นทีหลัง

๒๙๐.๓๑ ในกรณีที่กิจการใดกิจการหนึ่งกลายเป็นลูกค้างานสอบบัญชีในระหว่างหรือหลังจากช่วงระยะเวลาของงบการเงินซึ่งสำนักงานจะต้องแสดงความเห็น สำนักงานต้องพิจารณาว่ามีผลกระทบต่อความเป็นอิสระเกิดขึ้นจากสิ่งต่อไปนี้หรือไม่

(ก) ความสัมพันธ์ทางการเงินหรือทางธุรกิจกับลูกค้างานสอบบัญชีที่เกิดขึ้นระหว่างหรือหลังจากช่วงระยะเวลาของงบการเงินแต่ก่อนการตอบรับงานสอบบัญชี หรือ

(ข) การให้บริการในอดีตที่ได้ให้บริการแก่ลูกค้างานสอบบัญชี

๒๙๐.๓๒ หากสำนักงานได้เคยให้บริการที่ไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานสอบบัญชีในระหว่างหรือหลังจากช่วงระยะเวลาของงบการเงินแต่ก่อนวันที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบจะเริ่มต้นให้บริการงานสอบบัญชีและการให้บริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้ในระหว่างช่วงที่รับงานสอบบัญชี สำนักงานต้องประเมินว่ามีผลกระทบใด ๆ ต่อความเป็นอิสระที่เกิดขึ้นจากการให้บริการดังกล่าวหรือไม่ หากผลกระทบที่เกิดขึ้นไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ การรับงานตรวจสอบจะเกิดขึ้นได้เฉพาะในกรณีที่มีการใช้มาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อขจัดหรือลดผลกระทบที่เกิดขึ้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้เท่านั้น ตัวอย่างของมาตรการป้องกันดังกล่าวรวมถึง

- ไม่นำบุคลากรที่ได้ให้บริการในงานที่ไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่นดังกล่าว มาเป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

- จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่นเข้าสอบทานงานตรวจสอบและงานที่ไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่นตามความเหมาะสม หรือ
- มอบหมายให้สำนักงานอื่นเข้าประเมินผลของงานให้บริการที่ไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่น หรือ ให้สำนักงานอื่นปฏิบัติงานให้บริการที่ไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่นนั้นอีกครั้งหนึ่งภายใต้ ขอบเขตที่จำเป็นเพื่อให้สำนักงานอื่นนั้นเป็นผู้รับผิดชอบในงานให้บริการดังกล่าว

การควบรวมกิจการและการซื้อกิจการ

๒๙๐.๓๓ เมื่อกิจการหนึ่งกลายเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินอันเป็นผลมาจากการควบรวมกิจการหรือการซื้อกิจการ สำนักงานต้องระบุและประเมินส่วนได้เสียและความสัมพันธ์ในอดีตและปัจจุบันกับกิจการที่เกี่ยวข้องนั้นที่จะกระทบความเป็นอิสระและความสามารถในการรับงานตรวจสอบงบการเงินต่อไปภายหลังการควบรวมกิจการหรือการซื้อกิจการมีผลโดยพิจารณามาตรการป้องกันที่สำนักงานมีอยู่

๒๙๐.๓๔ สำนักงานต้องใช้ขั้นตอนที่จำเป็นเพื่อยุติการมีส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์ในปัจจุบันต่าง ๆ ที่ไม่ได้รับอนุญาตตามประมวลจรรยาบรรณนี้ตั้งแต่วันที่การควบรวมกิจการหรือการซื้อกิจการมีผล อย่างไรก็ตามถ้าส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์ในปัจจุบันไม่สามารถยุติได้อย่างสมเหตุผลในวันที่การควบรวมกิจการหรือการซื้อกิจการมีผล ตัวอย่างเช่น กิจการที่เกี่ยวข้องไม่สามารถจัดให้มีผู้อื่นให้บริการอื่นที่เป็นบริการนอกเหนือจากงานตรวจสอบงบการเงินแทนสำนักงานในช่วงเปลี่ยนแปลงอย่างเป็นขั้นตอนตั้งแต่วันที่ควบรวมกิจการหรือการซื้อกิจการมีผล สำนักงานต้องประเมินปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์นั้น ความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคยิ่งมีมากขึ้นเท่าใด ความเที่ยงธรรมของสำนักงานยิ่งอาจถูกกระทบและจะไม่สามารถเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีของกิจการได้ ความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคจะขึ้นกับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ลักษณะและความมีนัยสำคัญของส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์
- ลักษณะและความมีนัยสำคัญของความสัมพันธ์ของกิจการที่เกี่ยวข้อง (เช่น เป็นบริษัทย่อย หรือ บริษัทใหญ่) และ
- ระยะเวลาจนกว่าส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์จะสามารถยุติได้อย่างสมเหตุผล

สำนักงานต้องปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงเหตุผลที่ส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์ไม่สามารถยุติได้อย่างสมเหตุผลในวันที่การควบรวมกิจการหรือการซื้อกิจการมีผลและการประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคนั้น

๒๙๐.๓๕ ถ้าผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลร้องขอให้สำนักงานเป็นผู้สอบบัญชีต่อไป สำนักงานจะทำได้ต่อเมื่อ

(ก) ส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์จะยุติโดยเร็วอย่างสมเหตุผลภายในหกเดือนนับแต่วันที่การควบรวมกิจการหรือการซื้อกิจการมีผล

(ข) บุคคลใด ๆ ซึ่งมีส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์ รวมถึงบุคคลที่รับงานให้บริการอื่นที่ไม่ได้รับอนุญาตตามประมวลจรรยาบรรณนี้จะต้องไม่เป็นสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินหรือไม่ได้รับผิดชอบต่อการสอบทานการควบคุมคุณภาพ และ

(ค) ใช้มาตรการดำเนินการในช่วงของการเปลี่ยนแปลงตามจำเป็นและปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างเช่น

- มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่นสอบทานงานตรวจสอบหรืองานให้บริการอื่น
- มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่นซึ่งไม่ได้เป็นสมาชิกของสำนักงานที่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เป็นผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน หรือ
- ให้สำนักงานอื่นประเมินผลของงานให้บริการอื่นหรือให้สำนักงานอื่นปฏิบัติงานให้บริการอื่นอีกครั้งหนึ่ง ตามขอบเขตที่จำเป็น เพื่อให้สามารถรับผิดชอบต่อบริการดังกล่าวได้

๒๙๐.๓๖ สำนักงานอาจปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีนัยสำคัญแล้วเสร็จก่อนวันที่การควบรวมกิจการหรือการซื้อกิจการมีผลและอาจปฏิบัติงานตรวจสอบที่เหลือจนแล้วเสร็จในเวลาอันสั้น ในสถานการณ์เช่นนั้น ถ้าผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลร้องขอให้สำนักงานปฏิบัติงานตรวจสอบให้แล้วเสร็จในขณะที่ส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์ที่ระบุตามย่อหน้า ๒๙๐.๓๓ ยังคงมีอยู่ สำนักงานจะทำได้ต่อเมื่อ

(ก) ได้ประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นจากส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์และได้ปรึกษาหารือถึงผลการประเมินกับบุคคลที่มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการของลูกค้าแล้ว

(ข) ปฏิบัติตามที่กำหนดในย่อหน้า ๒๙๐.๓๕ (ข) – (ค) และ

(ค) หยุดการปฏิบัติหน้าที่ผู้สอบบัญชีไม่ช้ากว่าวันที่ออกรายงานการตรวจสอบ

๒๙๐.๓๗ ในการพิจารณาส่วนได้เสียและความสัมพันธ์ในอดีตและปัจจุบันตามย่อหน้า ๒๙๐.๓๓ ถึง ๒๙๐.๓๖ สำนักงานต้องพิจารณาว่าส่วนได้เสียและความสัมพันธ์ต่าง ๆ ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคที่มีนัยสำคัญ จนกระทบต่อความเที่ยงธรรมแม้ว่าจะปฏิบัติตามที่กำหนดทั้งหมดแล้วหรือไม่ ถ้ามีสำนักงานต้องหยุดปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี

๒๙๐.๓๘ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์ตามย่อหน้า ๒๙๐.๓๔ และ ๒๙๐.๓๖ ที่จะไม่ยุติในวันที่การควบรวมกิจการและการซื้อกิจการมีผล พร้อมทั้งเหตุผล มาตรการดำเนินการในช่วงการเปลี่ยนแปลงผลการปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและหลักการของการที่ส่วนได้เสียและความสัมพันธ์ในอดีตและปัจจุบันไม่ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคอย่างมีนัยสำคัญจนกระทบความเที่ยงธรรม

ข้อควรพิจารณาอื่น

๒๙๐.๓๙ อาจมีกรณีของการฝ่าฝืนข้อกำหนดในหมวดนี้เกิดขึ้นโดยไม่เจตนา หากมีการฝ่าฝืนที่เกิดขึ้นโดยไม่เจตนา โดยปกติแล้วจะไม่ถือว่าเป็นประเด็นในเรื่องความเป็นอิสระ หาก สำนักงานจัดให้มีนโยบายและกระบวนการของการควบคุมคุณภาพที่เหมาะสมอย่างน้อยให้เทียบเท่ากับที่กำหนดโดยมาตรฐานการควบคุมคุณภาพระหว่างประเทศ (International Standards On Quality Control – ISQCs) เพื่อคงไว้ซึ่งความเป็นอิสระ และทันทีที่มีการพบการฝ่าฝืนจะต้องมีการแก้ไขอย่างทันท่วงที และต้องมีการนำ

มาตรการป้องกันใด ๆ ที่จำเป็นมาใช้เพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ สำนักงานต้องพิจารณาว่าจะหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือไม่

แนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับความเป็นอิสระ

๒๙๐.๑๐๐ ย่อหน้าที่ ๒๙๐.๑๐๒ ถึง ๒๙๐.๒๓๑ แสดงให้เห็นถึงสถานการณ์และความสัมพันธ์บางลักษณะที่มีปัญหาและอุปสรรคหรืออาจมีปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระได้ โดยจะชี้ให้เห็นถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นและประเภทของมาตรการป้องกันที่เหมาะสมซึ่งสามารถขจัดหรือลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้และจะแสดงให้เห็นถึงบางสถานการณ์ที่อาจไม่มีมาตรการป้องกันที่สามารถลดผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ทั้งนี้อาจมิได้แสดงให้เห็นถึงทุกสถานการณ์และความสัมพันธ์ซึ่งทำให้มีผลกระทบหรืออาจมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระ สำนักงานและสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีต้องประเมินลักษณะความเหมือนหรือความแตกต่างของสถานการณ์และความสัมพันธ์นั้น ๆ และพิจารณาว่ามาตรการป้องกันต่าง ๆ (ทั้งนี้รวมถึงมาตรการป้องกันที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ ๒๐๐.๑๒ ถึง ๒๐๐.๑๕)สามารถนำมาใช้ตามสมควรในการขจัดผลกระทบต่อความเป็นอิสระหรือลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือไม่

๒๙๐.๑๐๑ ย่อหน้าที่ ๒๙๐.๑๐๒ ถึง ๒๙๐.๑๒๖ อ้างอิงถึงความเป็นสาระสำคัญของการมีส่วนได้เสียทางการเงิน การกู้ยืมและการให้กู้ยืมเงินหรือการค้ำประกันและการรับการค้ำประกันเงินกู้ยืมหรือระดับของความสัมพันธ์ทางธุรกิจ ทั้งนี้ในการพิจารณาว่าการมีส่วนได้เสียเป็นสาระสำคัญสำหรับแต่ละบุคคลหรือไม่นั้นจะต้องพิจารณาโดยรวมทั้งเครือข่ายของแต่ละบุคคล คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของแต่ละบุคคลนั้นด้วย

การมีส่วนได้เสียทางการเงิน

๒๙๐.๑๐๒ การมีส่วนได้เสียทางการเงินในลูกค้างานสอบบัญชีอาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรค เรื่องผลประโยชน์ส่วนตนขึ้นได้ ทั้งนี้การเกิดขึ้นและระดับของผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจะขึ้นอยู่กับ

(ก) บทบาทของผู้ที่มีส่วนได้เสียทางการเงิน

(ข) ส่วนได้เสียทางการเงินนั้นเป็นแบบทางตรงหรือทางอ้อม และ

(ค) ความเป็นสาระสำคัญของส่วนได้เสียทางการเงิน

๒๙๐.๑๐๓ การมีส่วนได้เสียทางการเงินในลูกค้างานสอบบัญชีอาจเป็นการผ่านตัวแทน (เช่น เครื่องมือหรือสื่อในการลงทุน ทรัพย์สินหรือกองทุน) การพิจารณาว่าส่วนได้เสียทางการเงินเป็นทางตรงหรือทางอ้อมขึ้นอยู่กับ ผู้ได้รับผลประโยชน์นั้นมีอำนาจควบคุมเครื่องมือหรือสื่อในการลงทุนหรือสามารถมีอิทธิพลในการตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุนได้หรือไม่ ถ้ามีอำนาจควบคุมเครื่องมือหรือสื่อในการลงทุนหรือสามารถมีอิทธิพลในการตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุนจะถือว่าส่วนได้เสียทางการเงินเป็นแบบทางตรง ในทางกลับกันถ้าผู้ที่ได้รับผลประโยชน์ไม่มีอำนาจควบคุมเครื่องมือหรือสื่อในการลงทุนหรือไม่สามารถมีอิทธิพลในการตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุนจะถือว่าส่วนได้เสียทางการเงินนี้เป็นแบบทางอ้อม

๒๙๐.๑๐๔ หากสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้นหรือสำนักงานมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรง หรือมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมอย่างเป็นสาระสำคัญในลูกค้างานสอบบัญชีแล้ว ปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนที่เกิดขึ้นอาจมีนัยสำคัญมากจนส่งผลให้ไม่มีมาตรการป้องกันที่สามารถขจัดหรือลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นบุคคลดังต่อไปนี้ไม่ให้มีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรงหรือ มีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมอย่างเป็นสาระสำคัญในลูกค้างานสอบบัญชี ซึ่งได้แก่สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้น หรือสำนักงาน

๒๙๐.๑๐๕ หากสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีบิดา มารดา บุตรและพี่น้องที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การอุปการะซึ่งสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้นทราบว่ามีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรงหรือส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมอย่างเป็นสาระสำคัญในลูกค้างานสอบบัญชี อาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนขึ้นได้ ซึ่งระดับความมีนัยสำคัญของผลกระทบนั้นจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีกับบิดา มารดา บุตรและพี่น้องที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การอุปการะของสมาชิกผู้นั้น และ
- ความเป็นสาระสำคัญของส่วนได้เสียทางการเงินกับบิดา มารดา บุตรและพี่น้องที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การอุปการะของสมาชิกผู้นั้น

ทั้งนี้ต้องมีการประเมินระดับความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและพิจารณาถึงมาตรการป้องกันที่จะนำมาใช้เพื่อขจัดหรือลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างมาตรการป้องกันเหล่านั้นรวมถึง

- การให้บิดา มารดา บุตรและพี่น้องที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การอุปการะ จำหน่ายส่วนได้เสียทางการเงินทั้งหมดหรือบางส่วนในจำนวนที่เพียงพอโดยเร็วที่สุดเท่าที่ปฏิบัติได้เพื่อให้ส่วนได้เสียที่เหลือไม่เป็นสาระสำคัญอีกต่อไป
- การมอบหมายให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคนอื่นทำการสอบทานงานที่ทำโดยสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้น หรือ
- การโยกย้ายสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้นออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

๒๙๐.๑๐๖ หากสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้น หรือสำนักงานมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรงหรือมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมอย่างเป็นสาระสำคัญในกิจการซึ่งมีส่วนได้เสียในการควบคุมลูกค้างานสอบบัญชีนั้นและลูกค้างานสอบบัญชีดังกล่าวเป็นสาระสำคัญต่อกิจการนั้น อาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนขึ้นอย่างมีนัยสำคัญจนส่งผลให้ไม่มีมาตรการป้องกันที่สามารถลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น บุคคลดังต่อไปนี้ไม่ให้มีส่วนได้เสียทางการเงิน ซึ่งได้แก่ สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้นและสำนักงาน

๒๙๐.๑๐๗ หากโครงการผลประโยชน์พนักงานหลังเกษียณของสำนักงานมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรงหรือมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมอย่างเป็นสาระสำคัญในลูกค้างานสอบบัญชี อาจทำให้เกิดผลกระทบเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนขึ้น ทั้งนี้ต้องมีการประเมินระดับของผลกระทบและพิจารณาถึงมาตรการป้องกันที่จะนำมาใช้ตามสมควรเพื่อขจัดหรือลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

๒๙๐.๑๐๘ หากหุ้นส่วนอื่นใดในสำนักงานซึ่งหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานตรวจสอบบัญชีปฏิบัติงานอยู่ หรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของหุ้นส่วนดังกล่าว มีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรงหรือส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมอย่างเป็นสาระสำคัญในลูกค้างานสอบบัญชีนั้น อาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนอย่างเป็นสาระสำคัญมากจนส่งผลให้ไม่มีมาตรการป้องกันใดที่สามารถลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นทั้งหุ้นส่วนหรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะดังกล่าวจึงไม่ต้องมีส่วนได้เสียทางการเงินใด ๆ ในลูกค้างานสอบบัญชีนั้น

๒๙๐.๑๐๙ สำนักงานสาขาที่หุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานสอบบัญชีปฏิบัติงานอยู่ไม่จำเป็นต้องเป็นสำนักงานสาขาเดียวกับที่หุ้นส่วนนั้นสังกัดอยู่ ดังนั้นหากหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานสอบบัญชีสังกัดอยู่ในสำนักงานสาขาต่างกับสมาชิกคนอื่น ๆ ของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี ควรใช้วิจารณญาณทางวิชาชีพในการพิจารณาว่าสำนักงานสาขาใดควรเป็นสำนักงานที่ต้องรับผิดชอบดำเนินงานสอบบัญชี

๒๙๐.๑๑๐ หากหุ้นส่วนอื่นและพนักงานระดับบริหารที่ให้บริการงานที่มิใช่งานสอบบัญชี (ยกเว้นมีส่วนเกี่ยวข้องกับงานนั้นเป็นส่วนน้อย) หรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลดังกล่าว มีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมอย่างเป็นสาระสำคัญในลูกค้างานสอบบัญชี อาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนอย่างมีนัยสำคัญมาก จนส่งผลให้ไม่มีมาตรการป้องกันใดที่สามารถลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นทั้งบุคคลหรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะดังกล่าวต้องไม่มีส่วนได้เสียทางการเงินใด ๆ ในลูกค้างานสอบบัญชีนั้น

๒๙๐.๑๑๑ จากย่อหน้าที่ ๒๙๐.๑๐๘ ถึง ๒๙๐.๑๑๐ การมีส่วนได้เสียทางการเงินในลูกค้างานสอบบัญชียังหมายรวมถึงคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลต่อไปนี้

(ก) หุ้นส่วนที่อยู่ในสำนักงานสาขาเดียวกับหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานสอบบัญชีดำเนินการตรวจสอบอยู่ หรือ

(ข) หุ้นส่วนหรือพนักงานระดับบริหารที่ให้บริการงานที่มิใช่งานสอบบัญชี ซึ่งอาจพิจารณาได้ว่ามิได้ขาดความเป็นอิสระหากส่วนได้เสียทางการเงินนั้นได้มาจากสิทธิที่ได้จากการจ้างงานของคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะดังกล่าวนั้น (เช่น บำนาญหรือโครงการผลประโยชน์ในการถือหุ้น) และควรนำมาตรการป้องกันมาใช้ตามสมควรเพื่อขจัดหรือลดผลกระทบต่อความเป็นอิสระดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

อย่างไรก็ตาม หากคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะมีสิทธิหรือได้รับสิทธิในการจำหน่ายส่วนได้เสียทางการเงินหรือสิทธิในการถือหุ้นหรือการใช้สิทธิในทางเลือกต่าง ๆ ดังนั้นจึงให้มีการจำหน่ายส่วนได้เสียทางการเงินนั้นโดยเร็วที่สุดเท่าที่ปฏิบัติได้

๒๙๐.๑๑๒ ปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนอาจเกิดขึ้นได้ หากสำนักงานหรือสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้นมีส่วนได้เสียในกิจการและลูกค้างานสอบบัญชีนั้นก็มีส่วนได้เสียทางการเงินในกิจการนั้นเช่นกัน อย่างไรก็ตาม อาจพิจารณาได้ว่ามิได้ขาดความเป็นอิสระหากส่วนได้เสียนั้นไม่เป็นสาระสำคัญและลูกค้างานสอบบัญชีไม่สามารถมีอิทธิพลเหนือกิจการดังกล่าว ถ้าส่วนได้เสียทางการเงินดังกล่าวเป็นสาระสำคัญต่อฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดและลูกค้างานสอบบัญชีสามารถมีอิทธิพลเหนือกิจการดังกล่าวได้ อาจไม่มีมาตรการป้องกันที่สามารถลดผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นสำนักงาน จึงไม่ให้มีส่วนได้เสียและบุคคลผู้ซึ่งมีส่วนได้เสียควรปฏิบัติข้อหนึ่งข้อใดดังต่อไปนี้ก่อนมาเป็นสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

(ก) จำหน่ายส่วนได้เสีย หรือ

(ข) จำหน่ายส่วนได้เสียในจำนวนที่เพียงพอเพื่อให้ส่วนได้เสียที่เหลือไม่เป็นสาระสำคัญอีกต่อไป

๒๙๐.๑๑๓ ปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตน ความคุ้นเคยหรือความใกล้ชิดสนิทสนมอาจเกิดขึ้นได้ หากสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือสำนักงานมีส่วนได้เสียทางการเงินในกิจการโดยที่กรรมการ เจ้าหน้าที่หรือเจ้าของผู้มีอำนาจควบคุมลูกค้างานสอบบัญชีนั้นมีส่วนได้เสียทางการเงินในกิจการดังกล่าวด้วย ทั้งนี้การเกิดขึ้นและระดับของผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- บทบาทความเป็นวิชาชีพของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี
- ความเป็นเจ้าของในกิจการดังกล่าวเป็นไปอย่างใกล้ชิดและกว้างขวางหรือไม่
- ส่วนได้เสียนั้นทำให้ผู้ลงทุนสามารถควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในกิจการได้หรือไม่ และ
- ความเป็นสาระสำคัญของส่วนได้เสียทางการเงิน

ทั้งนี้ต้องมีการประเมินระดับความมีนัยสำคัญของผลกระทบและพิจารณาถึงมาตรการป้องกันที่จะนำมาใช้ตามสมควรเพื่อขจัดหรือลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างมาตรการการป้องกันเหล่านี้อาจรวมถึง

- การโยกย้ายสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีซึ่งมีส่วนได้เสียทางการเงินออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือ
- การมอบหมายให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคนอื่นทำการสอบทานงานที่ทำโดยสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้น

๒๙๐.๑๑๔ หากสำนักงานหรือสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรงหรือมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมอย่างเป็นสาระสำคัญในลูกค้างานสอบบัญชีในฐานะเป็นผู้ดูแลผลประโยชน์กองทุนอาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนขึ้น ทั้งนี้ผลกระทบเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนอาจเกิดขึ้นสำหรับ

(ก) หุ้นส่วนที่อยู่ในสำนักงานสาขาเดียวกันกับหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานสอบบัญชีที่ดำเนินการตรวจสอบอยู่

(ข) หุ้นส่วนอื่นหรือพนักงานระดับบริหารที่ให้บริการที่มิใช่งานสอบบัญชีให้กับลูกค้างานสอบบัญชียกเว้นผู้ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับงานเป็นส่วนน้อย หรือ

(ค) คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีซึ่งมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยตรงหรือมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมอย่างเป็นสาระสำคัญในลูกค้างานสอบบัญชีในฐานะผู้ดูแลผลประโยชน์กองทุน

ทั้งนี้ ไม่ควรมีส่วนได้เสียถ้าไม่ใช่กรณีดังต่อไปนี้

(ก) ทั้งผู้ดูแลผลประโยชน์กองทุนและคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของผู้ดูแลผลประโยชน์กองทุนและสำนักงานมิได้เป็นผู้ได้รับผลประโยชน์จากกองทุนนั้น

(ข) ส่วนได้เสียในลูกค้างานสอบบัญชีซึ่งถือโดยกองทุนมิได้เป็นสาระสำคัญสำหรับกองทุน

(ค) กองทุนนั้นไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญเหนือลูกค้างานสอบบัญชี และ

(ง) ผู้ดูแลผลประโยชน์กองทุน คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของผู้ดูแลผลประโยชน์กองทุนหรือสำนักงานไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญต่อการตัดสินใจในการลงทุนที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียทางการเงินในลูกค้างานสอบบัญชี

๒๙๐.๑๑๕ สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่จากส่วนได้เสียทางการเงินในลูกค้างานสอบบัญชีที่ถือโดยบุคคลอื่นซึ่งรวมถึง

(ก) หุ้นส่วนและพนักงานผู้ประกอบวิชาชีพของสำนักงานนอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น หรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะ และ

(ข) บุคคลอื่นใดที่มีความสัมพันธ์ส่วนตัวใกล้ชิดกับสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

การพิจารณาว่าส่วนได้เสียที่มีโดยบุคคลอื่นในลักษณะนี้อาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- การจัดโครงสร้างองค์กร โครงสร้างการปฏิบัติงานและการรายงานของสำนักงาน และ
- ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลอื่นและสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้น

ทั้งนี้ต้องมีการประเมินระดับความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นและพิจารณาถึงมาตรการป้องกันที่จะนำมาใช้ตามสมควรเพื่อขจัดหรือลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ตัวอย่างมาตรการป้องกันเหล่านี้อาจรวมถึง

- การโยกย้ายสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีซึ่งมีความสัมพันธ์ส่วนบุคคลออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี
- การมิให้สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้นมีส่วนร่วมในการตัดสินใจที่สำคัญที่เกี่ยวกับงานสอบบัญชี หรือ
- การมอบหมายให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคนอื่นทำการสอบทานงานที่ทำโดยสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้น

๒๙๐.๑๑๖ กรณีที่สำนักงาน หรือหุ้นส่วน หรือพนักงานของสำนักงาน หรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้นได้รับส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรงหรือส่วนได้เสียทางการเงินโดย

ทางอ้อมที่เป็นสาระสำคัญในลูกค้างานสอบบัญชี เช่น โดยการได้รับมรดก การได้รับของกำนัล หรือโดยเป็นผลจากการควบรวมกิจการซึ่งภายใต้หมวดนี้จะไม่สามารถมีส่วนได้เสียดังกล่าวนี้ได้ ดังนั้น

(ก) ถ้าสำนักงานมีส่วนได้เสีย ให้มีการจำหน่ายส่วนได้เสียทางการเงินนั้นทันที หรือจำหน่ายส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมนี้ในจำนวนที่เพียงพอเพื่อให้ส่วนได้เสียที่เหลือไม่เป็นสาระสำคัญอีกต่อไป

(ข) ถ้าสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะหรือบุคคลอื่นใดมีส่วนได้เสีย ให้มีการจำหน่ายส่วนได้เสียทางการเงินนั้นทันที หรือจำหน่ายส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมนี้ในจำนวนที่เพียงพอเพื่อให้ส่วนได้เสียที่เหลือไม่เป็นสาระสำคัญอีกต่อไป หรือ

(ค) ถ้าบุคคลอื่นใดซึ่งไม่ได้เป็นสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลอื่นนั้นมีส่วนได้เสียให้มีการจำหน่ายส่วนได้เสียทางการเงินนั้นโดยเร็วที่สุด หรือจำหน่ายส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมนี้ในจำนวนที่เพียงพอ เพื่อให้ส่วนได้เสียที่เหลือไม่เป็นสาระสำคัญอีกต่อไป ทั้งนี้ส่วนได้เสียที่ยังคงค้างในการจำหน่ายให้มีการพิจารณาว่าการกำหนดมาตรการป้องกันมีความจำเป็นหรือไม่

๒๙๐.๑๑๗ กรณีที่มีการฝ่าฝืนในหมวดที่เกี่ยวกับการมีส่วนได้เสียทางการเงินในลูกค้างานสอบบัญชี อาจพิจารณาได้ว่ามิได้ขาดความเป็นอิสระ ถ้า

(ก) สำนักงานได้มีการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติให้มีการแจ้งให้สำนักงานทราบโดยเร็วที่สุดถึงการกระทำที่เป็นการฝ่าฝืนใด ๆ อันเกิดจากการซื้อ การได้รับมรดกหรือการได้มาด้วยวิธีการอื่นใดในส่วนได้เสียทางการเงินในลูกค้างานสอบบัญชี

(ข) ให้มีการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๒๙๐.๑๑๖ (ก) ถึง (ค) แล้วแต่กรณี และ

(ค) สำนักงานได้มีการนำมาตรการป้องกันอื่นมาใช้เพื่อลดผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างมาตรการป้องกันเหล่านี้อาจรวมถึง

- การมอบหมายให้ผู้ประกอบการวิชาชีพคนอื่นทำการสอบทานงานที่ทำโดยสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้น
- การมิให้บุคคลนั้นมีส่วนร่วมในการตัดสินใจที่สำคัญที่เกี่ยวกับงานสอบบัญชี

สำนักงาน ต้องพิจารณาว่าจะต้องมีการปรึกษาเรื่องดังกล่าวกับผู้ที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการกำกับดูแลหรือไม่

การกู้ยืมและให้กู้ยืมเงินและการค้ำประกันและการรับการค้ำประกันเงินกู้ยืม

๒๙๐.๑๑๘ การที่สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้น หรือ สำนักงานได้รับเงินกู้ยืมและให้กู้ยืมเงินหรือการค้ำประกันและการรับการค้ำประกันเงินกู้ยืมจากลูกค้างานสอบบัญชีที่เป็นธนาคารหรือเป็นสถาบันในลักษณะคล้ายคลึงกันอาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ ถ้าการกู้ยืมและให้กู้ยืมเงินหรือการค้ำประกันและการรับการค้ำประกันเงินกู้ยืมนั้นไม่ได้กระทำขึ้นภายใต้กระบวนการกู้ยืมเงินและเงื่อนไขตามปกติซึ่งอาจทำให้

เกิดปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนอาจเป็นสาระสำคัญมากจนส่งผลให้ไม่มีมาตรการป้องกันที่สามารถนำมาใช้เพื่อลดผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะและสำนักงานไม่ให้มีรับการกู้ยืมเงินและให้กู้ยืมเงินหรือการค้ำประกันและการรับการค้ำประกันดังกล่าว

๒๙๐.๑๑๙ กรณีที่สำนักงานได้รับเงินกู้ยืมจากลูกค้างานสอบบัญชีที่เป็นธนาคารหรือสถาบันในลักษณะคล้ายคลึงกันภายใต้กระบวนการกู้ยืมเงิน ประมวลและเงื่อนไขตามปกติและเป็นสาระสำคัญสำหรับลูกค้างานสอบบัญชี หรือสำหรับสำนักงานที่รับเงินกู้ยืมนั้น ทั้งนี้อาจมีความเป็นไปได้ในการนำมาตรการป้องกันมาใช้ในการลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างการใช้มาตรการป้องกันได้แก่ การมอบหมายให้ผู้ประกอบวิชาชีพจากสำนักงานอื่นในเครือข่ายซึ่งไม่มีส่วนเกี่ยวข้องทั้งการสอบบัญชีหรือการรับเงินกู้ยืมทำการสอบทานงานดังกล่าว

๒๙๐.๑๒๐ การที่สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้นได้รับเงินกู้ยืมและให้กู้ยืมเงินหรือการค้ำประกันและการรับการค้ำประกันจากลูกค้างานสอบบัญชีที่เป็นธนาคารหรือเป็นสถาบันในลักษณะคล้ายคลึงกันอาจไม่ทำให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระ ถ้าการกู้ยืมและให้กู้ยืมเงินหรือการค้ำประกันและการรับการค้ำประกันนั้นกระทำขึ้นภายใต้กระบวนการกู้ยืมเงิน และเงื่อนไขตามปกติ ตัวอย่างของเงินกู้ยืมในลักษณะนี้รวมถึง เงินกู้ยืมเพื่อที่อยู่อาศัยซึ่งมีหลักทรัพย์ค้ำประกัน เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร เงินกู้ยืมเพื่อซื้อรถยนต์และยอดคงค้างของบัตรเครดิต

๒๙๐.๑๒๑ หากสำนักงานหรือสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้น ยอมรับเงินกู้ยืมหรือได้รับการค้ำประกันเงินกู้ยืมจากลูกค้างานสอบบัญชีที่มิได้เป็นธนาคารหรือสถาบันในลักษณะคล้ายคลึงกัน อาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคในเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนอย่างเป็นสาระสำคัญมากจนส่งผลให้ไม่มีมาตรการป้องกันสามารถช่วยลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เว้นแต่ในกรณีที่เงินกู้ยืมหรือการค้ำประกันเงินกู้ยืมนั้นมิได้เป็นสาระสำคัญต่อทั้ง (ก)สำนักงานหรือสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้นและ (ข) ลูกค้างานสอบบัญชีนั้น

๒๙๐.๑๒๒ ในลักษณะคล้ายคลึงกัน หากสำนักงานหรือสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้นให้กู้ยืมเงินหรือให้การค้ำประกันเงินกู้ยืมแก่ลูกค้างานสอบบัญชี อาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคในเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนอย่างมีนัยสำคัญจนส่งผลให้ไม่มีมาตรการป้องกันที่สามารถช่วยลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เว้นแต่ในกรณีที่เงินให้กู้ยืมหรือการให้การค้ำประกันเงินกู้ยืมนั้นมิได้เป็นสาระสำคัญต่อทั้ง (ก) สำนักงานหรือสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้นและ (ข) ลูกค้างานสอบบัญชีนั้น

๒๙๐.๑๒๓ หากสำนักงานหรือสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้นมีเงินฝากหรือบัญชีการซื้อขายหลักทรัพย์กับลูกค้างานสอบบัญชีที่เป็นธนาคาร ตัวแทนซื้อขายหลักทรัพย์หรือสถาบันในลักษณะคล้ายคลึงกันอาจไม่ทำให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระถ้าการมีเงินฝากหรือบัญชีนั้นกระทำภายใต้เงื่อนไขเชิงพาณิชย์กิจปกติ

ความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ

๒๙๐.๑๒๔ ความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดในทางธุรกิจระหว่างสำนักงาน บุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือสมาชิกของบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีกับผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชีหรือผู้บริหารซึ่งมีความสัมพันธ์ทางการค้าหรือส่วนได้เสียทางการเงินร่วมกัน อาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระ ตัวอย่างความสัมพันธ์ใกล้ชิดดังกล่าวรวมถึง

- การมีส่วนได้เสียทางการเงินในกิจการร่วมค้ากับผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชี หรือเจ้าของกิจการ กรรมการ เจ้าหน้าที่หรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งซึ่งมีหน้าที่ในระดับบริหาร
- การมีข้อตกลงที่จะร่วมทำสินค้าหรือบริการบางอย่างของสำนักงานสอบบัญชีกับสินค้าหรือบริการของผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชีร่วมกันโดยมีการอ้างอิงถึงหน่วยงานทั้งสอง
- การมีข้อตกลงทางการทำการตลาดหรือการจัดจำหน่ายร่วมกัน โดยสำนักงานสอบบัญชีทำหน้าที่เป็นผู้จัดจำหน่ายหรือทำการตลาดให้กับสินค้าหรือบริการของผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชี หรือผู้รับบริการทำหน้าที่เป็นผู้จัดจำหน่ายหรือทำการตลาดให้กับสินค้าหรือบริการของสำนักงานสอบบัญชี

ถ้าส่วนได้เสียทางการเงินและความสัมพันธ์ในทางธุรกิจมีสาระสำคัญอย่างชัดเจนต่อสำนักงานสอบบัญชี ผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชีและผู้บริหาร จะไม่มีมาตรการป้องกันใดที่เหมาะสมในการลดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นถ้าส่วนได้เสียทางการเงินและความสัมพันธ์ในทางธุรกิจมีสาระสำคัญ อย่างชัดเจน สำนักงานจะต้องยุติความสัมพันธ์ในทางธุรกิจดังกล่าว หรือลดระดับความเสี่ยงของความสัมพันธ์ลงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ถ้าบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีส่วนได้เสียทางการเงินและมีความสัมพันธ์โดยมีสาระสำคัญอย่างชัดเจน บุคคลดังกล่าวควรถอนตัวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

ถ้าหากมีความสัมพันธ์ในทางธุรกิจระหว่างสมาชิกของบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีกับผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชีหรือผู้บริหาร จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระและหามาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อยุติหรือลดปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

๒๙๐.๑๒๕ ความสัมพันธ์ในทางธุรกิจที่สำนักงานสอบบัญชีหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีซึ่งมีส่วนได้เสียในองค์กรแห่งหนึ่งซึ่งผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชีและกรรมการหรือเจ้าหน้าที่หรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งก็มีส่วนได้เสียในองค์กรนั้นด้วยจะไม่ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับความเป็นอิสระ ถ้า

- ความสัมพันธ์ทางธุรกิจที่มีต่อกันไม่มีสาระสำคัญอย่างชัดเจนต่อสำนักงานสอบบัญชี บุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีและผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชี
- ส่วนได้เสียทางการเงินไม่มีสาระสำคัญต่อผู้ลงทุนหรือกลุ่มของผู้ลงทุน
- ส่วนได้เสียทางการเงินไม่มีผลกระทบต่อความสามารถในการควบคุมองค์กรของผู้ลงทุนหรือ

กลุ่มผู้ลงทุน

๒๙๐.๑๒๖ โดยทั่วไปการที่สำนักงานสอบบัญชีหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีซื้อสินค้าและบริการจากผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชีนั้น ไม่มีปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ ถ้าการติดต่อค้าขายนั้นอยู่ภายใต้เงื่อนไขการค้าเป็นไปตามปกติของการดำเนินธุรกิจ อย่างไรก็ตามถ้ารายการซื้อสินค้าและบริการดังกล่าวมีสาระสำคัญอย่างชัดเจนต่อผลประโยชน์ส่วนตัว จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและหามาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อยุติหรือลดระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การยุติหรือลดปริมาณรายการทางการค้าดังกล่าวลง
- การให้บุคคลที่เกี่ยวข้องถอนตัวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

ความสัมพันธ์ส่วนตัวและครอบครัว

๒๙๐.๑๒๗ ความสัมพันธ์ส่วนตัวและครอบครัวระหว่างบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีกับกรรมการหรือเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้าง (ขึ้นอยู่กับบทบาทและหน้าที่) ของผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชี อาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระด้านผลประโยชน์ส่วนตัวความคุ้นเคยและการคุกคามโดยตรงจากผู้รับบริการได้ สาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ รวมถึงความรับผิดชอบของพนักงานในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี บทบาทและหน้าที่ของสมาชิกในครอบครัวที่ดำรงอยู่ในผู้รับบริการและลักษณะของความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิด

๒๙๐.๑๒๘ กรณีที่สมาชิกของบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็น

(ก) กรรมการหรือเจ้าหน้าที่ในบริษัทของผู้รับบริการสอบบัญชี หรือ

(ข) พนักงานซึ่งอยู่ในตำแหน่งที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในการจัดทำบัญชีและงบการเงินซึ่งสำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นหรือดำรงตำแหน่งนั้น ๆ ในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งในระหว่างการตรวจสอบ แนวทางปฏิบัติที่จะลดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ คือการให้บุคคลที่มีความสัมพันธ์ดังกล่าวถอนตัวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีจะไม่มีมาตรการใด ๆ ที่จะลดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้หากเกิดความสัมพันธ์ใกล้ชิดดังกล่าวขึ้น ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีต้องไม่มอบหมายให้บุคคลซึ่งมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดในลักษณะดังกล่าวอยู่ในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

๒๙๐.๑๒๙ กรณีที่สมาชิกของบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นลูกจ้างในผู้รับบริการซึ่งอยู่ในตำแหน่งที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญต่อเรื่องเกี่ยวกับฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ตำแหน่งของสมาชิกของบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ดำรงอยู่ในผู้รับบริการ

และ

- บทบาทและหน้าที่ของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระและหามาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อยุติหรือลดระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การให้พนักงานที่เกี่ยวข้องถอนตัวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี
- การจัดโครงสร้างหน้าที่ความรับผิดชอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อหลีกเลี่ยงมิให้บุคคลดังกล่าวไปมีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับหน้าที่และความรับผิดชอบของสมาชิกของบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

๒๙๐.๑๓๐ ปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับความเป็นอิสระอาจจะเกิดขึ้นเมื่อสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็น

(ก) กรรมการหรือเจ้าหน้าที่ในบริษัทของผู้รับบริการสอบบัญชี หรือ

(ข) พนักงานซึ่งอยู่ในตำแหน่งที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในการจัดทำบัญชีและงบการเงินซึ่งสำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นอันอาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระ โดยสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีและสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิด
- ตำแหน่งและหน้าที่ของสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิดที่ดำรงอยู่ในผู้รับบริการ
- บทบาทหน้าที่ของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวและต้องหามาตรการป้องกันเพื่อยุติหรือลดระดับปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- ให้บุคคลที่เกี่ยวข้องถอนตัวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี
- จัดโครงสร้างหน้าที่ความรับผิดชอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อหลีกเลี่ยงมิให้บุคคลดังกล่าวไปมีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับหน้าที่และความรับผิดชอบของสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิด

๒๙๐.๑๓๑ ปัญหาด้านความเป็นอิสระอาจเกิดขึ้น ถ้าบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับบุคคลใดบุคคลหนึ่งในลูกค้า นอกเหนือจากสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิดของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี โดยดำรงตำแหน่งกรรมการหรือเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญในส่วนของการจัดทำบัญชีและงบการเงินซึ่งสำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็น ทั้งนี้บุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่มีความสัมพันธ์ดังกล่าวจะต้องมีการขอคำปรึกษาเพื่อปฏิบัติให้เป็นไปตามนโยบายและแนวทางของสำนักงานสอบบัญชี สาระสำคัญของปัญหาดังกล่าวขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ รวมถึง

- ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลดังกล่าวในลูกค้ากับบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี
- ตำแหน่งของบุคคลดังกล่าวที่ดำรงอยู่ในบริษัทผู้รับบริการ และ
- บทบาทหน้าที่ของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวและต้องหามาตรการป้องกันเพื่อยุติหรือลดระดับปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การให้บุคคลดังกล่าวถอนตัวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี
- การจัดโครงสร้างหน้าที่ความรับผิดชอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เหมาะสมเพื่อหลีกเลี่ยงมิให้บุคคลดังกล่าวไปมีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับหน้าที่และความรับผิดชอบของบุคคลที่มีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดในผู้รับบริการ

๒๙๐.๑๓๒ ปัญหาและอุปสรรคความด้านเป็นอิสระเรื่องผลประโยชน์ส่วนตัว ความคุ้นเคยและการคุกคามโดยตรงจากผู้รับบริการอาจจะเกิดขึ้นในลักษณะความสัมพันธ์ส่วนตัวหรือครอบครัว ระหว่าง (ก) หุ้นส่วนหรือพนักงานคนใดคนหนึ่งในสำนักงานสอบบัญชีซึ่งมิได้เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีกับ (ข) กรรมการหรือเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในการจัดทำบัญชีและงบการเงินซึ่งสำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็น ดังนั้นหุ้นส่วนและพนักงานดังกล่าวถือว่ามีความรับผิดชอบในการขอคำปรึกษาเพื่อปฏิบัติให้เป็นไปตามนโยบายและแนวทางของสำนักงาน ความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ รวมถึง

- ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างหุ้นส่วนหรือพนักงานของสำนักงานกับกรรมการ เจ้าหน้าที่หรือพนักงานของผู้รับบริการสอบบัญชี
- ความสัมพันธ์ระหว่างหุ้นส่วนหรือพนักงานดังกล่าวกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี
- ตำแหน่งของหุ้นส่วนหรือพนักงานดังกล่าวในสำนักงานสอบบัญชี และ
- ตำแหน่งของบุคคลดังกล่าวที่ดำรงอยู่ในผู้รับบริการ

จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าว และต้องหามาตรการป้องกันเพื่อยุติหรือลดระดับปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การจัดโครงสร้างความรับผิดชอบของหุ้นส่วนหรือพนักงานเพื่อที่จะลดอิทธิพลใด ๆ ที่คาดว่าจะมีต่องานตรวจสอบบัญชี
- การจัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคนอื่นซึ่งไม่มีส่วนในงานตรวจสอบบัญชีสอบทานงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

๒๙๐.๑๓๓ การฝ่าฝืนข้อบังคับในหมวดที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์ส่วนตัวและครอบครัวโดยมิได้มีความตั้งใจ ถือว่าไม่มีผลกระทบต่อความเป็นอิสระ ถ้า

(ก) สำนักงานมีนโยบายและขั้นตอนการทำงานที่พนักงานต้องรายงานให้ทราบทันทีที่พบว่ามีการเปลี่ยนแปลงตำแหน่งหน้าที่งานของสมาชิกและสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิดของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีหรือความสัมพันธ์ส่วนตัวอื่นที่อาจมีปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระ

(ข) การที่สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีจะไปดำรงตำแหน่งกรรมการหรือเจ้าหน้าที่หรือพนักงานที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในการจัดทำบัญชีและงบการเงินซึ่งสำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นและมีการถอนตัวบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องดังกล่าวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีและ

(ค) สำนักงานสอบบัญชีมีการนำมาตรการป้องกันที่จำเป็นต่าง ๆ มาใช้เพื่อลดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

(๑) การจัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคนอื่นซึ่งไม่มีส่วนร่วมในงานตรวจสอบบัญชีสอบทานงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

(๒) การไม่ให้พนักงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีส่วนร่วมในการตัดสินใจที่สำคัญเกี่ยวกับงานตรวจสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชีควรพิจารณาความจำเป็นในการนำประเด็นที่อาจจะก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระต่าง ๆ มาปรึกษาหารือกับผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการของบบริการหรือไม่ผู้รั

การเข้าทำงานกับบริษัทของผู้รับบริการตรวจสอบบัญชี

๒๙๐.๑๓๔ อาจมีปัญหาและอุปสรรคเรื่องความคุ้นเคยและการคุกคามโดยตรงจากผู้รับบริการเกิดขึ้นได้ ถ้ากรรมการหรือเจ้าหน้าที่หรือพนักงานที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในการจัดทำบัญชีและงบการเงินซึ่งสำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีและความแสดงความเห็นเคยเป็นบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือหุ้นส่วนของสำนักงานสอบบัญชี

๒๙๐.๑๓๕ ถ้าอดีตบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือหุ้นส่วนของสำนักงานสอบบัญชีได้เข้าทำงานกับบริษัทผู้รับบริการในตำแหน่งใดตำแหน่งหนึ่งและยังมีการติดต่อและเกี่ยวข้องกับสำนักงานสอบบัญชีอย่างมีสาระสำคัญ ปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวมีสาระสำคัญและไม่มีมาตรการใดที่จะนำมาป้องกันและลดปัญหาและอุปสรรคนั้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นถ้าอดีตบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือหุ้นส่วนของสำนักงานสอบบัญชีดำรงตำแหน่งเป็นกรรมการหรือเจ้าหน้าที่หรือพนักงานที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในการจัดทำบัญชีและงบการเงินซึ่งสำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระอาจจะยอมรับได้ ถ้า

(ก) บุคคลที่เกี่ยวข้องดังกล่าวต้องไม่ได้รับผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนพิเศษใด ๆ ที่มีสาระสำคัญจากสำนักงานสอบบัญชีนอกเหนือจากผลตอบแทนที่กำหนดไว้ก่อนหน้าอย่างคงที่และจำนวนที่ต้องจ่ายไม่เป็นสาระสำคัญต่อสำนักงานสอบบัญชี

(ข) บุคคลดังกล่าวต้องไม่เข้าร่วมหรือปรากฏว่ามีส่วนร่วมในการดำเนินธุรกิจหรือกิจกรรมใด ๆ ที่เกี่ยวกับวิชาชีพในสำนักงานสอบบัญชีโดยต่อเนื่อง

๒๙๐.๑๓๖ ในกรณีที่อดีตบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือหุ้นส่วนของสำนักงานสอบบัญชีเข้าไปทำงานกับผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชีในตำแหน่งใดตำแหน่งหนึ่ง โดยไม่มีการติดต่อหรือเกี่ยวข้องที่มีสาระสำคัญระหว่างสำนักงานสอบบัญชีและบุคคลดังกล่าว สาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระเรื่องความคุ้นเคยและการคุกคามโดยตรงจากผู้รับบริการขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ตำแหน่งของบุคคลดังกล่าวที่ดำรงอยู่ในผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชี
- ความเกี่ยวข้องในงานที่บุคคลดังกล่าวปฏิบัติในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี
- ช่วงเวลาที่บุคคลดังกล่าวพ้นจากการเป็นพนักงานหรือหุ้นส่วนในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานหรือสำนักงานสอบบัญชี ก่อนที่จะเข้าไปร่วมงานกับผู้รับบริการ และ
- ตำแหน่งของบุคคลดังกล่าวในขณะที่เป็นพนักงานในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือในสำนักงานตรวจสอบบัญชี เช่น พิจารณาว่าบุคคลดังกล่าวมีความรับผิดชอบในการติดต่อกับผู้บริหารของผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชีและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการอย่างสม่ำเสมอหรือไม่

จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวและต้องหามาตรการป้องกันเพื่อยุติหรือลดระดับความมีสาระสำคัญให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การปรับเปลี่ยนแผนงานการตรวจสอบบัญชีให้เกิดความเหมาะสมมากยิ่งขึ้น
- การมอบหมายให้บุคคลที่มีประสบการณ์มากเพียงพอกับผู้ซึ่งเป็นอดีตบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือหุ้นส่วนของสำนักงานที่ได้เข้าไปร่วมงานกับผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชีเข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือ
- การจัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคนอื่นซึ่งมิได้เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีสอบทานงานของอดีตบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรืออดีตหุ้นส่วนดังกล่าวที่ได้เคยทำ

๒๙๐.๑๓๗ ในกรณีที่อดีตหุ้นส่วนของสำนักงานสอบบัญชีเคยร่วมงานในตำแหน่งใดตำแหน่งหนึ่งในองค์กรแห่งหนึ่งและต่อมาองค์กรดังกล่าวกลายเป็นผู้รับบริการของสำนักงานสอบบัญชีจะต้องมีการประเมินความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระและหามาตรการป้องกันเพื่อยุติหรือลดระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

๒๙๐.๑๓๘ ปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระเรื่องผลประโยชน์ส่วนตัวอาจเกิดขึ้นได้ ถ้าบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีเหตุผลที่เชื่อได้แน่ว่าจะไปร่วมงานกับผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชีในอนาคต สำนักงานสอบบัญชีจะต้องมีนโยบายและแนวทางให้บุคคลดังกล่าวชี้แจงถึงการเจรจาและต่อรองในการจ้างงานนั้น โดยสำนักงานจะต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่อาจจะเกิดขึ้น และหามาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อยุติหรือลดระดับความมี

สาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคนั้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกัน รวมถึง

- การให้พนักงานที่เกี่ยวข้องดังกล่าวถอนตัวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี
- การสอบทานดุลยพินิจที่สำคัญ ๆ ของบุคคลดังกล่าว ในขณะที่ปฏิบัติงานเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

ผู้รับบริการตรวจสอบบัญชีที่เป็นบริษัทมหาชน

๒๙๐.๑๓๙ อาจมีปัญหาและอุปสรรคในเรื่องความคุ้นเคยและการคุกคามโดยตรงจากผู้รับบริการได้ ถ้าผู้สอบบัญชีหลักเข้าทำงานในบริษัทผู้รับบริการที่เป็นบริษัทมหาชนซึ่งมีบุคคลที่มีส่วนได้เสียเป็นจำนวนมาก โดย

(ก) ดำรงตำแหน่งกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ระดับบริหารของผู้รับบริการ หรือ

(ข) ดำรงตำแหน่งพนักงานที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในการจัดทำบัญชีและงบการเงินซึ่งสำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็น

ประเด็นด้านความเป็นอิสระอาจจะยอมรับได้ ถ้าผู้สอบบัญชีหลักดังกล่าวหยุดการเป็นผู้สอบบัญชีหลักในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีและออกงบการเงินในบริษัทดังกล่าวเกินกว่า ๑๒ เดือน มาแล้วและผู้สอบบัญชีหลักดังกล่าวไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ตรวจสอบบริษัทมหาชนดังกล่าว

๒๙๐.๑๔๐ ปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระเรื่องการคุกคามโดยตรงจากผู้รับบริการอาจเกิดขึ้นได้ ถ้าอดีตหุ้นส่วนอาวุโสหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของสำนักงานสอบบัญชีเข้าทำงานในบริษัทผู้รับบริการที่เป็นบริษัทมหาชนซึ่งมีบุคคลที่มีส่วนได้เสียเป็นจำนวนมาก โดยดำรงตำแหน่งดังนี้

(ก) พนักงานที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในการจัดทำบัญชีและงบการเงินซึ่งสำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็น

(ข) กรรมการหรือเจ้าหน้าที่ระดับบริหารของผู้รับบริการ

ทั้งนี้ปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระอาจจะยอมรับได้ ถ้าอดีตหุ้นส่วนอาวุโสหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของสำนักงานสอบบัญชีไม่ได้อยู่ในตำแหน่งดังกล่าวในสำนักงานสอบบัญชีมากกว่า ๑๒ เดือน มาแล้ว

๒๙๐.๑๔๑ ทั้งนี้ปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระสามารถยอมรับได้ ถ้าอดีตผู้สอบบัญชีหลักหรืออดีตหุ้นส่วนอาวุโสหรือหุ้นส่วนผู้จัดการดำรงตำแหน่งตามข้อ ๒๙๐.๑๓๙ และ ๒๙๐.๑๔๐ ซึ่งการดำรงตำแหน่งดังกล่าวเกิดจากการรวมตัวทางธุรกิจ และ

(ก) ตำแหน่งดังกล่าวไม่ได้เกี่ยวข้องโดยตรงกับการรวมธุรกิจ

(ข) บุคคลดังกล่าวได้รับประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ไม่มีสาระสำคัญจากสำนักงานเป็นจำนวนที่ได้จ่ายเต็มไปแล้ว นอกจากผลตอบแทนที่กำหนดไว้ก่อนหน้าอย่างคงที่อีกและมีจำนวนที่ต้องจ่ายไม่เป็นสาระสำคัญต่อสำนักงานสอบบัญชี

(ค) บุคคลดังกล่าวต้องไม่เข้าร่วมหรือปรากฏว่ามีส่วนร่วมในการดำเนินธุรกิจหรือกิจกรรมใด ๆ ที่เกี่ยวกับวิชาชีพในสำนักงานโดยต่อเนื่อง และ

(ง) มีการปรึกษากับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการถึงการดำรงตำแหน่งของอดีตหุ้นส่วนในบริษัทผู้รับบริการ

การให้ยืมตัวพนักงานของสำนักงานสอบบัญชี

๒๙๐.๑๔๒ การให้ยืมตัวพนักงานของสำนักงานสอบบัญชีกับผู้รับบริการอาจจะเกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระเกี่ยวกับการสอบทานผลงานของตนเองได้แต่อาจทำได้ในช่วงระยะเวลาสั้น ๆ โดยบุคคลดังกล่าวจะต้องไม่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังต่อไปนี้

(ก) การให้บริการงานอื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวกับการตรวจสอบบัญชีซึ่งขัดกับข้อบังคับตามหมวดหัวข้อนี้

(ข) มีหน้าที่กระทำการแทนผู้บริหารของผู้รับบริการ

ในทุกสถานการณ์ ผู้รับบริการจะต้องมีความรับผิดชอบในการควบคุม ดูแลการปฏิบัติงานของพนักงานที่ถูกยืมตัวไป จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญและหามาตรการป้องกันเพื่อยุติหรือลดระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าว ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การสอบทานงานซึ่งพนักงานที่ถูกยืมตัวเป็นผู้ปฏิบัติ
- การกำหนดว่าพนักงานที่ถูกยืมตัวจะต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องและรับผิดชอบในหน้าที่หรือกิจกรรมใด ๆ ในส่วนของงานตรวจสอบบัญชีในช่วงที่ถูกยืมตัวไป หรือ
- การกำหนดว่าพนักงานที่ถูกยืมตัวจะต้องไม่เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

การให้บริการตรวจสอบบัญชี

๒๙๐.๑๔๓ ปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระเรื่องผลประโยชน์ส่วนตัว การสอบทานงานของตนเองและความคุ้นเคยอาจเกิดขึ้นได้ถ้าบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเพิ่งเคยดำรงตำแหน่งเป็นกรรมการ หรือเจ้าหน้าที่ หรือพนักงานของผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชี ยกตัวอย่างเช่น บุคคลคนดังกล่าวจะต้องประเมินรายละเอียดในงบการเงินซึ่งตนเองมีส่วนจัดเตรียมการบันทึกบัญชีต่าง ๆ ในขณะที่อยู่ในผู้รับบริการ

๒๙๐.๑๔๔ ในช่วงรอบเวลาของรายงานการตรวจสอบบัญชี หากมีบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเคยเป็นกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ หรือพนักงานในบริษัทผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชีที่สามารถสั่งการ และมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในการจัดทำบัญชีและงบการเงินซึ่งสำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นจะทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระโดยมีสาระสำคัญเป็นอย่างมาก จนไม่มีมาตรการใดที่จะป้องกันและลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นสำนักงานจะต้องไม่มอบหมายให้บุคคลดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

๒๙๐.๑๔๕ ปัญหาและอุปสรรคความเป็นอิสระด้านผลประโยชน์ส่วนตัว การสอบทานผลงานของตนเองและความคุ้นเคยอาจเกิดขึ้นได้ หากมีบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเคยเป็นกรรมการ หรือเจ้าหน้าที่ หรือพนักงานที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในการ

จัดทำบัญชีและงบการเงินซึ่งสำนักงานเป็นผู้ตรวจสอบบัญชีและแสดงความเห็นในช่วงก่อนรอบเวลารายงานของงานตรวจสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น บุคคลดังกล่าวดำรงตำแหน่งในบริษัทของผู้รับบริการและมีส่วนในการตัดสินใจหรือทำงานในช่วงเวลาก่อนหน้านี้และได้นำข้อมูลเหล่านั้นมาใช้เป็นส่วนหนึ่งในงานปัจจุบัน สาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ตำแหน่งหน้าที่ของบุคคลดังกล่าวที่ดำรงอยู่ในผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชี
- ช่วงเวลาที่บุคคลดังกล่าวได้ลาออกจากบริษัทผู้รับบริการก่อนที่จะเข้าร่วมเป็นบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี
- บทบาทของบุคคลดังกล่าวในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

ถ้าปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวมีสาระสำคัญอย่างชัดเจน ควรหามาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อลดระดับของปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันคือ การจัดให้มีการสอบทานงานซึ่งทำโดยบุคคลดังกล่าวซึ่งอยู่ในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

การเป็นกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ในบริษัทผู้รับบริการตรวจสอบบัญชี

๒๙๐.๑๔๖ ในกรณีที่หุ้นส่วนหรือพนักงานคนใดคนหนึ่งในสำนักงานสอบบัญชีเป็นกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ในบริษัทผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชีจะก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระเกี่ยวกับผลประโยชน์ส่วนตัวและการสอบทานงานของตนเองอย่างมีสาระสำคัญมากจนไม่สามารถหาทางป้องกันและลดระดับปัญหาและอุปสรรคนั้นให้เป็นที่ยอมรับได้ ดังนั้น หุ้นส่วนหรือพนักงานในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีจะต้องไม่ดำรงตำแหน่งกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ในบริษัทผู้รับบริการตรวจสอบบัญชี

๒๙๐.๑๔๗ ตำแหน่งเลขานุการบริษัทมีความหมายที่แตกต่างกันไปในแต่ละองค์กร เลขานุการบริษัทมีหน้าที่ดูแลงานในหลาย ๆ ส่วนโดยรวมถึงหน้าที่ในการบริหารจัดการ เช่น การบริหารงานบุคลากร การดูแลรักษาบันทึกข้อมูลหรือทะเบียนต่าง ๆ ของบริษัท การควบคุมดูแลให้บริษัทอยู่ภายใต้กฎระเบียบต่าง ๆ ให้คำแนะนำเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการ ดังนั้นโดยทั่วไปแล้วตำแหน่งเลขานุการบริษัทนี้ถือว่าเป็นตำแหน่งที่มีความเกี่ยวข้องกับองค์กรอย่างใกล้ชิด

๒๙๐.๑๔๘ ในกรณีที่หุ้นส่วนหรือพนักงานของสำนักงานสอบบัญชีได้กระทำหน้าที่เสมือนเป็นเลขานุการบริษัทของผู้รับบริการตรวจสอบบัญชี อาจเกิดปัญหาและอุปสรรคความเป็นอิสระด้านการสอบทานงานของตนเองและด้านการใช้ดุลยพินิจในสิ่งที่ตนเองเป็นผู้สนับสนุนที่มีสาระสำคัญเป็นอย่างมาก จนไม่มีมาตรการใดที่จะลดระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ อย่างไรก็ตามถึงมีการกำหนดในย่อหน้า ๒๙๐.๑๔๖ แต่ถ้ากฎหมาย ระเบียบหรือแนวทางปฏิบัติตามวิชาชีพท้องถิ่นอนุญาตให้กระทำได้ หน้าที่และความรับผิดชอบในตำแหน่งดังกล่าวควรถูกจำกัดอยู่เพียงขอบเขตของงานที่ทำเป็นประจำวันและงานด้านการบริหาร เช่น การจัดทำรายงานการประชุมและดูแลการยื่นงบการเงิน ในสถานการณ์ดังกล่าวจะต้องมีการประเมินถึงปัญหาด้านความเป็นอิสระและหามาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อยุติหรือลดระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

๒๙๐.๑๔๙ การสนับสนุนและให้คำแนะนำในส่วนงานเลขานุการขององค์กรนั้น โดยทั่วไปไม่ถือว่าขาดความเป็นอิสระ ถ้าตราบใดผู้บริหารขององค์กรมีการตัดสินใจที่เหมาะสม

ระยะเวลาในการให้บริการของพนักงานอาวุโส (รวมถึงการหมุนเวียนผู้สอบบัญชีแก่ผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชี)

ข้อบังคับทั่วไป

๒๙๐.๑๕๐ การใช้พนักงานอาวุโสคนเดียวกันในงานตรวจสอบบัญชีเป็นระยะเวลานานอาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความสนิทสนมและผลประโยชน์ส่วนตัวที่ไม่เหมาะสม สาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ระยะเวลาที่เคยเป็นส่วนหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีของบุคคลดังกล่าว
- บทบาทหน้าที่ของบุคคลดังกล่าวในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี
- โครงสร้างของสำนักงานสอบบัญชี
- ลักษณะของงาน
- มีการเปลี่ยนแปลงในผู้บริหารของผู้รับบริการตรวจสอบบัญชีหรือไม่ และ
- มีการเปลี่ยนแปลงในลักษณะและความซับซ้อนของรายการบัญชีและประเด็นการรายงานของผู้รับบริการหรือไม่

จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าว และต้องหามาตรการป้องกันเพื่อยุติหรือลดระดับปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การหมุนเวียนพนักงานอาวุโสในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี
- การจัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคนอื่นซึ่งมิได้เป็นส่วนหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีสอบทานงานซึ่งพนักงานอาวุโสดังกล่าวเป็นผู้ปฏิบัติ
- การจัดให้มีการสอบทานคุณภาพของงานอย่างสม่ำเสมอโดยผู้ที่มีความเป็นอิสระทั้งจากภายนอกหรือภายในสำนักงานสอบบัญชี

ผู้รับบริการซึ่งเป็นบริษัทมหาชน

๒๙๐.๑๕๑ ในกรณีที่ผู้รับบริการที่เป็นบริษัทมหาชนซึ่งมีบุคคลที่มีส่วนได้เสียเป็นจำนวนมาก ผู้ที่เป็นผู้สอบบัญชีหลักจะดำรงตำแหน่งได้ไม่เกิน ๗ ปี และสามารถกลับมาเป็นผู้สอบบัญชีได้อีกครั้ง หลังจาก ๒ ปี หลังจากระยะเวลา ๗ ปีแรก โดยในระหว่าง ๒ ปีดังกล่าว จะต้องไม่มีส่วนร่วมในงานตรวจสอบบัญชี การควบคุมคุณภาพงาน การให้คำปรึกษาด้านเทคนิคและประเด็นต่าง ๆ ซึ่งจะมีผลกระทบโดยตรงกับผลของการตรวจสอบบัญชีในผู้รับบริการรายนี้

๒๙๐.๑๕๒ นอกเหนือจากย่อหน้า ๒๙๐.๑๕๑ หากมีสถานการณ์ที่ไม่คาดคิดซึ่งอยู่เหนือการควบคุมของสำนักงานสอบบัญชีเกิดขึ้นและเพื่อให้งานตรวจสอบบัญชีเป็นไปอย่างมีคุณภาพ อนุโลมให้ผู้สอบบัญชีหลักทำหน้าที่ต่อไปได้อีก ๑ ปี ถ้ามีมาตรการในการยุติหรือลดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระให้

อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เช่น ผู้สอบบัญชีหลักสามารถต่ออายุออกไปได้อีก ๑ ปี เนื่องจากการหมุนเวียนไม่สามารถทำได้เนื่องจากมีเหตุการณ์ไม่คาดคิด เช่น ในกรณีผู้ที่จะได้รับมอบหมายเป็นผู้สอบบัญชีคนต่อไปป่วยอย่างรุนแรงจนไม่สามารถทำงานได้

๒๙๐.๑๕๓ ความสัมพันธ์ที่ยาวนานของผู้สอบบัญชีท่านอื่นกับผู้รับบริการซึ่งเป็นบริษัทมหาชนซึ่งมีบุคคลที่มีส่วนได้เสียเป็นจำนวนมากอาจจะก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคความเป็นอิสระเรื่องความคุ้นเคยและผลประโยชน์ส่วนตัว สาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ระยะเวลาที่ผู้สอบบัญชีดังกล่าวให้บริการแก่ผู้รับบริการ
- บทบาทหน้าที่ของผู้สอบบัญชีดังกล่าวในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี และ
- ลักษณะเนื้อหาและความถี่ของผู้สอบบัญชีดังกล่าวที่มีต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการของผู้รับบริการ

จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวและต้องหามาตรการป้องกันเพื่อยุติหรือลดระดับปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การจัดให้มีการหมุนเวียนของผู้สอบบัญชีท่านอื่น หรือไม่เช่นนั้นก็ห้ามไม่ให้ผู้สอบบัญชีท่านนั้นมีส่วนเกี่ยวข้องกับผู้รับบริการงานตรวจสอบบัญชี
- การจัดให้มีการสอบทานคุณภาพของงานอย่างสม่ำเสมอโดยผู้ที่มีความเป็นอิสระทั้งจากภายนอกหรือภายในสำนักงานสอบบัญชี

๒๙๐.๑๕๔ เมื่อลูกค้างานตรวจสอบบัญชีจะเปลี่ยนฐานะเป็นบริษัทมหาชนซึ่งมีบุคคลที่มีส่วนได้เสียเป็นจำนวนมาก จะต้องมีการพิจารณาระยะเวลาการหมุนเวียนของผู้สอบบัญชีหลักในลูกค้าดังกล่าว ถ้ามีการให้บริการมาแล้ว ๕ ปีหรือน้อยกว่า ผู้สอบบัญชีคนดังกล่าวสามารถจะให้บริการได้อีกเป็นจำนวนปีส่วนต่างของ ๗ ปีหักจากระยะเวลาที่ให้บริการมาแล้ว ถ้าให้บริการมาแล้ว ๖ ปีหรือมากกว่า ก่อนที่ลูกค้าจะเปลี่ยนเป็นบริษัทมหาชนผู้สอบบัญชีหลักสามารถที่จะให้บริการได้อีก ๒ ปี ก่อนที่จะมีการหมุนเวียน

๒๙๐.๑๕๕ ถ้าสำนักงานสอบบัญชีมีบุคคลากรที่มีความรู้และประสบการณ์จำกัด ในการที่จะปฏิบัติหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีหลักให้กับผู้รับบริการที่เป็นบริษัทมหาชนซึ่งมีบุคคลที่มีส่วนได้เสียเป็นจำนวนมาก การหมุนเวียนผู้สอบบัญชีหลักอาจจะไม่ใช่มาตรการที่เหมาะสม และถ้าหน่วยงานกำกับดูแลก็ให้ข้อยกเว้นกับสถานการณ์เช่นนั้น ในกรณีนี้ผู้สอบบัญชีหลักอาจจะให้บริการผู้รับบริการรายหนึ่ง ๆ มากกว่า ๗ ปี โดยยังไม่มีการหมุนเวียนได้ โดยเป็นแนวทางเลือกที่ระบุโดยหน่วยงานกำกับดูแลเช่น การให้มีการสอบทานงานจากบุคคลภายนอกที่มีความเป็นอิสระ

การให้บริการที่ไม่ใช่การให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานสอบบัญชีของสำนักงาน

๒๙๐.๑๕๖ โดยธรรมเนียมปฏิบัติสำนักงานมักจะให้บริการประเภทที่ไม่ใช่การให้ความเชื่อมั่นต่าง ๆ แก่ลูกค้างานสอบบัญชีตามความชำนาญและความรู้ความสามารถของตน อย่างไรก็ตามการให้บริการที่ไม่ใช่การให้ความเชื่อมั่นอาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระของสำนักงานหรือสมาชิกใน

กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นส่วนมากเกิดจากการสอบทานผลงานของตนเอง การมีผลประโยชน์ส่วนตนและการเป็นผู้ให้การสนับสนุน (advocacy threats)

๒๙๐.๑๕๗ การพัฒนาของธุรกิจใหม่ การวิวัฒนาการของตลาดการเงินและการเปลี่ยนแปลงทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ทำให้เป็นไปได้ยากที่จะสามารถระบุประเภทการให้บริการที่ไม่ใช่การให้ความเชื่อมั่นที่สำนักงานอาจให้บริการแก่ลูกค้าสอบบัญชีได้ครบทุกประเภท ในกรณีที่ไม่มีแนวปฏิบัติเป็นการเฉพาะสำหรับการ ให้บริการที่ไม่ใช่การให้ความเชื่อมั่นประเภทใดประเภทหนึ่งเป็นการเฉพาะในประมวลนี้ ให้นำหลักการกรอบแนวคิด (Conceptual framework) มาประยุกต์ใช้ในการพิจารณาเป็นแต่ละกรณีไป

๒๙๐.๑๕๘ ก่อนที่สำนักงานจะรับงานบริการที่ไม่ใช่การให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานสอบบัญชี สำนักงานควรพิจารณาว่าการให้บริการดังกล่าวจะก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระหรือไม่ ในการประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคใด ๆ ที่เกิดจากการให้บริการงานที่ไม่ใช่การให้ความเชื่อมั่นงานใดงานหนึ่ง สำนักงานควรพิจารณาถึงผลกระทบต่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีถ้ามีเหตุผลเชื่อว่าอาจเกิดขึ้นจากการให้บริการที่ไม่ใช่การให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้าด้วย หากปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นไม่สามารถทำให้ลดลงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้โดยการใช้มาตรการป้องกันใด ๆ ได้ สำนักงานไม่ควรให้บริการงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นนั้น

๒๙๐.๑๕๙ การให้บริการที่ไม่ใช่การให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานสอบบัญชีอาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระอย่างมีนัยสำคัญจนกระทั่งไม่มีมาตรการป้องกันใดที่จะขจัดหรือลดผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ อย่างไรก็ตามการให้บริการโดยไม่เจตนาดังกล่าวแก่กิจการที่เกี่ยวข้องกัน ส่วนงานย่อย หรือรายการเฉพาะในงบการเงินของลูกค้าที่กระทบต่อความเป็นอิสระอาจสามารถทำได้ หากปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระได้ลดลงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้โดยการดำเนินการให้มีผู้สอบบัญชีอื่นตรวจสอบบัญชีกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ส่วนงานย่อยหรือรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะในงบการเงินนั้น หรือเมื่อสำนักงานอื่นให้บริการที่ไม่ใช่การให้ความเชื่อมั่นซ้ำในลักษณะที่ทำให้สำนักงานอื่นนั้นเป็นผู้รับผิดชอบต่องานของตน

๒๙๐.๑๖๐ สำนักงานอาจให้บริการงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นที่ไม่อนุญาตให้ทำภายใต้ข้อกำหนดนี้แก่กิจการที่เกี่ยวข้องกันของลูกค้างานสอบบัญชีดังต่อไปนี้

(ก) กิจการที่ไม่ใช่ลูกค้างานสอบบัญชีที่มีอำนาจควบคุมทางตรงหรือทางอ้อมต่อลูกค้างานสอบบัญชี

(ข) กิจการที่ไม่ใช่ลูกค้างานสอบบัญชีที่มีผลประโยชน์ทางการเงินโดยตรงในลูกค้างานสอบบัญชี หากกิจการนั้นมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อลูกค้างานสอบบัญชีและผลประโยชน์ในลูกค้างานสอบบัญชีมีสาระสำคัญต่อกิจการ หรือ

(ค) กิจการที่ไม่ใช่ลูกค้างานสอบบัญชีที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันกับลูกค้างานสอบบัญชี

หากสรุปได้อย่างสมเหตุสมผลว่า (ก) การให้บริการที่ให้นั้นไม่ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคจากการสอบทานงานของตนเอง เพราะว่าผลลัพธ์จากบริการนั้นไม่ได้เกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบบัญชี และ (ข) ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการให้บริการดังกล่าวได้ถูกขจัดหรือทำให้ลดลงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้โดยมาตรการป้องกันที่นำมาใช้

๒๙๐.๑๖๑ การให้บริการที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานสอบบัญชีที่เปลี่ยนสถานภาพเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ (Public interest entity) ไม่ถือว่าขัดต่อความเป็นอิสระของสำนักงานในกรณีดังต่อไปนี้

(ก) การให้บริการที่ไม่ใช่การให้ความเชื่อมั่นที่เคยให้บริการในอดีตเป็นไปตามข้อกำหนดเกี่ยวกับลูกค้างานสอบบัญชีที่ไม่ใช่กิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

(ข) การให้บริการที่อนุญาตในหมวดนี้สำหรับลูกค้างานสอบบัญชีที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะได้สิ้นสุดลงก่อนหรือทันทีที่ลูกค้าได้เปลี่ยนสถานภาพเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ และ

(ค) สำนักงานได้ใช้มาตรการป้องกันในกรณีที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระจากการให้บริการให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร

๒๙๐.๑๖๒ ฝ่ายบริหารของกิจการมีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ในกิจการเพื่อประโยชน์สูงสุดของผู้มีส่วนได้เสียของกิจการ ดังนั้นจึงเป็นไปได้ยากที่จะระบุทุก ๆ กิจกรรมที่เป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารได้ อย่างไรก็ตามความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารเกี่ยวข้องกับการชี้นำและกำหนดทิศทางของกิจการ ทั้งนี้รวมถึงการตัดสินใจที่สำคัญ ๆ เกี่ยวกับการจัดหา การใช้และการควบคุมทรัพยากรบุคคล ทรัพยากรทางการเงิน ทรัพยากรทางกายภาพและทรัพยากรที่ไม่มีตัวตนของกิจการ

๒๙๐.๑๖๓ การที่จะระบุว่ากิจกรรมใดเป็นหน้าที่ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารหรือไม่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์และต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณา ตัวอย่างของกิจกรรมที่โดยปกติจะถือเป็นหน้าที่ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารมีดังนี้

- การกำหนดนโยบายและทิศทางเชิงกลยุทธ์
- การชี้นำและการรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานของพนักงาน
- การอนุมัติรายการต่าง ๆ
- การตัดสินใจว่าจะปฏิบัติตามข้อเสนอแนะใดของสำนักงานหรือบุคคลที่สาม
- การรับผิดชอบในการจัดเตรียมและการนำเสนองบการเงินที่เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่ใช้อยู่ และ
- การรับผิดชอบในการออกแบบ การนำไปใช้และดำรงไว้ซึ่งการควบคุมภายใน

๒๙๐.๑๖๔ กิจกรรมที่เป็นงานประจำวันหรืองานบริหารทั่วไปหรือเกี่ยวกับเรื่องที่ไม่สำคัญ โดยทั่วไปจะไม่ถือว่าเป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร ตัวอย่างเช่น การบันทึกรายการที่ไม่สำคัญที่ได้รับการอนุมัติจากฝ่ายบริหารแล้ว หรือการติดตามให้มีการยื่นภาษีให้ทันเวลาและการแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงวันที่ดังกล่าวไม่ถือเป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร นอกจากนี้การให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะเพื่อช่วยฝ่ายบริหารในการลดความรับผิดชอบของตนไม่ถือว่าเป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร

๒๙๐.๑๖๕ หากสำนักงานต้องรับผิดชอบงานบริหารให้กับลูกค้างานสอบบัญชี ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นอาจมีนัยสำคัญจนไม่มีมาตรการป้องกันใดที่จะลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างเช่น การตัดสินใจเลือกดำเนินการตามคำแนะนำของสำนักงานทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรค

จากการสอบทานผลงานของตนเองและการมีผลประโยชน์ส่วนตน นอกจากนี้การรับผิดชอบงานบริหารจะก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคจากความคุ้นเคยเนื่องจากสำนักงานเริ่มมีความคุ้นเคยกับทัศนะและผลประโยชน์ของผู้บริหาร ดังนั้นสำนักงานไม่ควรรับผิดชอบงานบริหารให้กับลูกค้างานสอบบัญชี

๒๙๐.๑๖๖ เพื่อหลีกเลี่ยงความเสี่ยงจากการรับผิดชอบในฐานะฝ่ายบริหาร เมื่อสำนักงานให้บริการงานที่ไม่ใช่การให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานสอบบัญชี สำนักงานควรมั่นใจว่ามีสมาชิกของฝ่ายบริหารอย่างน้อยหนึ่งท่านรับผิดชอบในการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจที่สำคัญซึ่งเป็นความรับผิดชอบอันเหมาะสมของฝ่ายบริหาร รวมถึงการประเมินผลงานจากการให้บริการและรับผิดชอบในการให้ดำเนินการตามผลงานของงานบริการเหล่านี้จะลดความเสี่ยงของสำนักงานจากการใช้ดุลยพินิจหรือการตัดสินใจที่สำคัญแทนผู้บริหารโดยไม่ตั้งใจ ความเสี่ยงจะสามารถลดลงได้อีกหากสำนักงานให้โอกาสลูกค้าในการใช้ดุลยพินิจหรือตัดสินใจโดยตั้งอยู่บนวัตถุประสงค์และการวิเคราะห์อย่างโปร่งใสและการนำเสนอประเด็นปัญหา

การบันทึกรายการบัญชีและการจัดทำงบการเงิน
เรื่องทั่วไป

๒๙๐.๑๖๗ ฝ่ายบริหารมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำและการนำเสนองบการเงินให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่นำมาปฏิบัติ ความรับผิดชอบดังกล่าวรวมถึง

- การจัดทำหรือเปลี่ยนแปลงการบันทึกรายการเบื้องต้นหรือการจัดประเภทรายการของธุรกรรมต่าง ๆ และ
- จัดเตรียมหรือเปลี่ยนแปลงเอกสารหรือข้อมูลเบื้องต้น ในรูปแบบอีเลคโทรนิคหรือรูปแบบอื่น จัดหาหลักฐานประกอบรายการที่เกิดขึ้น (เช่น คำสั่งซื้อ บันทึกเวลาการทำงานของพนักงาน และคำสั่งซื้อสินค้าของลูกค้า)

๒๙๐.๑๖๘ การให้บริการจัดทำบัญชีแก่ลูกค้างานสอบบัญชี เช่น การจัดทำบัญชีและการจัดทำงบการเงินก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อการสอบทานผลงานของตนเอง หากในเวลาต่อมาสำนักงานเป็นผู้สอบบัญชีของลูกค้ารายนั้น

๒๙๐.๑๖๙ ในการตรวจสอบบัญชีสำนักงานจำเป็นที่ต้องมีการปรึกษาหารือระหว่างสำนักงานกับฝ่ายบริหารของลูกค้าซึ่งอาจเกี่ยวข้องกับ

- การประยุกต์ใช้มาตรฐานการบัญชีหรือนโยบายการบัญชีและประมวลการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน
- ความเหมาะสมของการควบคุมทางการเงินและบัญชีและวิธีที่ใช้ในการกำหนดจำนวนเงินของสินทรัพย์และหนี้สิน หรือ
- การเสนอรายการปรับปรุงรายการบัญชี

กิจกรรมเหล่านี้ถือเป็นปกติในกระบวนการตรวจสอบบัญชีและไม่ถือเป็นปัญหาและอุปสรรคต่อความ

เป็นอิสระ

๒๙๐.๑๗๐ ในทำนองเดียวกันลูกค้าอาจขอความช่วยเหลือทางวิชาการจากสำนักงานในประเด็นต่าง ๆ เช่น ปัญหาการกระทบยอดรายการบัญชีหรือการวิเคราะห์และการรวบรวมข้อมูลเพื่อรายงานต่อหน่วยงานทางราชการ นอกจากนี้ลูกค้าอาจขอคำแนะนำทางวิชาการเกี่ยวกับปัญหาทางบัญชี เช่น การปรับปรุงงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทการรายงานทางการเงินหนึ่งให้เป็นไปตามแม่บทฯ อื่น (ตัวอย่างเช่น เพื่อให้เป็นไปตามนโยบายบัญชีของกลุ่มกิจการ หรือเพื่อปรับปรุงให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการอื่น เช่น มาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ) การให้บริการดังกล่าวโดยทั่วไปไม่ถือว่ากระทบต่อความเป็นอิสระหากสำนักงานไม่ได้ทำหน้าที่รับผิดชอบในฐานะฝ่ายบริหารของลูกค้า

ลูกค้างานสอบบัญชีที่ไม่ใช่กิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

๒๙๐.๑๗๑ สำนักงานอาจให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำบัญชีและงบการเงินแก่ลูกค้างานสอบบัญชีที่ไม่ใช่กิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ เมื่อบริการนั้นเป็นไปในลักษณะงานประจำวันหรืองานทางวิชาการ หากปัญหาและอุปสรรคต่อการสอบทานผลงานของตนเองที่เกิดขึ้นลดลงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของงานบริการดังกล่าว ได้แก่

- การให้บริการเกี่ยวกับเงินเดือนพนักงานจากฐานข้อมูลของลูกค้า
- การบันทึกรายการที่ลูกค้าได้ตัดสินใจหรือได้อนุมัติการจัดประเภทรายการบัญชีที่เหมาะสม
- การผ่านรายการที่ลูกค้าได้กำหนดรหัสไว้ไปยังบัญชีแยกประเภท
- การผ่านรายการที่ได้รับอนุมัติจากลูกค้าไปยังงบทดลอง และ
- การจัดทำงบการเงินจากข้อมูลในงบทดลอง

ในทุกกรณี สำนักงานควรประเมินถึงความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นและควรหามาตรการป้องกันที่จำเป็นมาใช้เพื่อขจัดหรือลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันมีดังนี้

- การดำเนินการให้บุคคลที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นผู้ให้บริการดังกล่าว
- หากบุคคลที่เป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นผู้ให้บริการดังกล่าว สำนักงานควรจัดให้หุ้นส่วนหรือพนักงานอาวุโสที่มีประสบการณ์ที่เหมาะสมที่ไม่ได้ร่วมอยู่ในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีสอบทานงานนั้น

ลูกค้างานสอบบัญชีที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

๒๙๐.๑๗๒ ยกเว้นในสถานการณ์ฉุกเฉิน สำนักงานไม่ควรให้บริการจัดทำบัญชีรวมถึงบริการเกี่ยวกับเงินเดือนพนักงาน หรือจัดทำงบการเงินแก่ลูกค้าสอบบัญชีซึ่งสำนักงานเป็นผู้แสดงความเห็นต่องบการเงินนั้นหรือข้อมูลทางการเงินที่นำมาใช้จัดทำงบการเงิน

๒๙๐.๑๗๓ แม้ว่าได้กำหนดไว้ในย่อหน้า ๒๙๐.๑๗๒ แล้วก็ตาม สำนักงานอาจให้บริการจัดทำบัญชีรวมถึงบริการเกี่ยวกับเงินเดือนพนักงานและการจัดทำงบการเงินหรือข้อมูลทางการเงินอื่นซึ่งเป็นงานที่มี

ลักษณะเป็นงานประจำวันหรืองานทางวิชาการแก่ส่วนงานหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับลูกค้างานสอบบัญชีที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ หากบุคคลที่ให้บริการดังกล่าวไม่ได้เป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี และ

(ก) หน่วยงานหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นเป็นหน่วยงานหรือกิจการที่ไม่ใช่ส่วนงานที่มีนัยสำคัญในงบการเงินที่ตนแสดงความเห็น หรือ

(ข) การบริการที่เกี่ยวกับประเด็นที่ไม่มีนัยสำคัญต่องบการเงินของหน่วยงานหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

สถานการณ์ฉุกเฉิน

๒๙๐.๑๗๔ สำนักงานอาจให้บริการจัดทำบัญชีแก่ลูกค้างานสอบบัญชีที่ไม่อนุญาตให้กระทำได้ภายใต้ข้อกำหนดนี้ ในกรณีฉุกเฉินหรือในสถานการณ์ที่ไม่ปกติเมื่อลูกค้างานสอบบัญชีไม่สามารถดำเนินการอื่นได้ กรณีนี้อาจเกิดขึ้นเมื่อ (ก) สำนักงานเท่านั้นที่มีทรัพยากรและความรู้เกี่ยวกับระบบและการทำงานของลูกค้าที่จะสามารถช่วยจัดทำบัญชีและงบการเงินให้เสร็จทันเวลา และ (ข) การจำกัดการให้บริการของสำนักงานเป็นผลให้เกิดความยุ่งยากที่สำคัญแก่ลูกค้า (ตัวอย่างเช่น อาจทำให้ลูกค้าไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในการรายงานของหน่วยราชการได้) ในสถานการณ์ดังกล่าวต้องปฏิบัติตามเงื่อนไข ดังนี้

(ก) บุคคลที่ให้บริการดังกล่าวต้องไม่เป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

(ข) การให้บริการดังกล่าวเป็นการให้บริการในช่วงระยะเวลาสั้น ๆ และไม่ได้คาดว่าจะต้องให้บริการต่อเนื่อง และ

(ค) ได้หารือสถานการณ์ดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการแล้ว

การให้บริการประเมินมูลค่า (Valuation Services)

ประมวลทั่วไป

๒๙๐.๑๗๕ การประเมินมูลค่าประกอบด้วยการตั้งสมมติฐานอันเกี่ยวเนื่องกับการพัฒนาในอนาคต การประยุกต์ใช้วิธีการและเทคนิคที่เหมาะสมและการผสมผสานทั้งสองประการในการคำนวณมูลค่าหรือช่วงของมูลค่าของสินทรัพย์ หนี้สิน หรือของกิจการโดยรวม

๒๙๐.๑๗๖ การให้บริการประเมินมูลค่าแก่ลูกค้างานสอบบัญชีอาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคจากการสอบทานผลงานของตนเอง ความมีอยู่จริงและความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ได้แก่

- การประเมินมูลค่านั้นมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่องบการเงินหรือไม่
- ระดับความมีส่วนร่วมของลูกค้าในการตัดสินใจและการอนุมัติวิธีการประเมินมูลค่าและเรื่องที่มีนัยสำคัญที่ต้องใช้ดุลยพินิจ
- วิธีการประเมินมูลค่าและแนวปฏิบัติของผู้เชี่ยวชาญที่สามารถนำมาประยุกต์ใช้
- สำหรับการประเมินมูลค่าที่เกี่ยวกับวิธีการที่เป็นมาตรฐานหรือที่มีกำหนดไว้ต้องพิจารณาระดับการใช้ดุลยพินิจ (subjectivity) เกี่ยวกับรายการที่เกี่ยวข้อง
- ความน่าเชื่อถือและความครอบคลุมของข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

- ระดับการพึ่งพาเหตุการณ์ในอนาคตซึ่งมีลักษณะที่อาจก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญต่อมูลค่าที่ประเมิน
- เนื้อหาและความชัดเจนของการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

สำนักงานควรประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ และดำเนินมาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การจัดให้มีผู้เชี่ยวชาญที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับการให้บริการประเมินมูลค่าสอบทานงานสอบบัญชีหรือการประเมินมูลค่า หรือ
- การดำเนินการไม่ให้ผู้ที่ให้บริการประเมินมูลค่ามีส่วนร่วมในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

๒๙๐.๑๗๗ การประเมินมูลค่าบางรายการไม่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจในระดับที่มีนัยสำคัญ กรณีนี้เกิดขึ้นเมื่อข้อสมมติฐานกำหนดโดยข้อกฎหมายหรือกฎระเบียบหรือเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป และเทคนิคและวิธีการที่ใช้เป็นไปตามมาตรฐานที่ยอมรับทั่วไปหรือตามข้อกฎหมายหรือกฎระเบียบในสถานการณ์ดังกล่าว ผลที่ได้จากการประเมินมูลค่าโดยผู้ประเมินสองรายหรือมากกว่าไม่น่าจะมีความแตกต่างอย่างเป็นนัยสำคัญ

๒๙๐.๑๗๘ หากสำนักงานได้รับการร้องขอให้ให้บริการประเมินมูลค่าเพื่อเป็นการช่วยลูกค้างานสอบบัญชีตามประมวลในการรายงานทางภาษีหรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนภาษีและผลการประเมินมูลค่านี้ ไม่ก่อให้เกิดผลกระทบโดยตรงต่องบการเงิน ให้นำประมวลในย่อหน้า ๒๙๐.๑๙๑ มาถือปฏิบัติ

ลูกค้างานสอบบัญชีที่ไม่ใช่กิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

๒๙๐.๑๗๙ ในกรณีที่ลูกค้างานสอบบัญชีไม่ใช่กิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ หากมีการให้บริการประเมินมูลค่าที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่องบการเงินที่สำนักงานเป็นผู้แสดงความเห็นและการประเมินมูลค่านั้นเกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจในระดับที่มีนัยสำคัญ ไม่มีมาตรการป้องกันใดที่สามารถจะลดปัญหาและอุปสรรคต่อการสอบทานผลงานของตนเองให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นสำนักงานไม่ควรให้บริการการประเมินมูลค่าดังกล่าวแก่ลูกค้างานสอบบัญชี

ลูกค้างานสอบบัญชีที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

๒๙๐.๑๘๐ สำนักงานไม่ควรให้บริการงานประเมินมูลค่าแก่ลูกค้างานสอบบัญชีที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ หากการประเมินมูลค่านั้นมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อรายการใดรายการหนึ่งหรือโดยรวมต่องบการเงินที่สำนักงานเป็นผู้แสดงความเห็น

การให้บริการด้านภาษีอากร

๒๙๐.๑๘๑ การให้บริการด้านภาษีอากรประกอบด้วยการให้บริการประเภทต่าง ๆ รวมถึงบริการดังต่อไปนี้

- การจัดเตรียมแบบยื่นแสดงรายการเพื่อเสียภาษี
- การคำนวณภาษีเพื่อวัตถุประสงค์ในการบันทึกรายการบัญชี
- การวางแผนภาษีและการให้คำปรึกษาทางภาษีอื่น ๆ และ
- การให้ความช่วยเหลือกรณีมีข้อพิพาททางภาษี

บริการด้านภาษีอากรแก่ลูกค้างานสอบบัญชีแต่ละด้านที่กล่าวไว้ข้างต้นสามารถแยกการให้บริการออกจากกันได้ อย่างไรก็ดี ในทางปฏิบัติการให้บริการเหล่านี้มีความเกี่ยวข้องกัน

๒๙๐.๑๘๒ การให้บริการด้านภาษีอากรก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อการสอบทานผลงานของตนเองและการเป็นผู้ให้การสนับสนุน การดำรงอยู่และความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ได้แก่

- ระบบการประเมินภาษีและการตรวจสอบภาษีโดยเจ้าหน้าที่และบทบาทของสำนักงานในกระบวนการดังกล่าว
- ความซับซ้อนของบทบัญญัติภาษีที่เกี่ยวข้องและระดับการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณา
- ลักษณะเฉพาะของแต่ละงาน
- ระดับความชำนาญด้านภาษีของพนักงานของลูกค้า

การจัดเตรียมแบบยื่นแสดงรายการภาษี

๒๙๐.๑๘๓ การให้บริการจัดเตรียมแบบยื่นแสดงรายการภาษีเกี่ยวข้องกับการช่วยเหลือลูกค้าในการปฏิบัติตามกฎระเบียบในการรายงานทางภาษีโดยการร่างและกรอกข้อมูล รวมถึงจำนวนภาษีที่ต้องเสีย (โดยปกติเป็นรูปแบบมาตรฐาน) เพื่อนำยื่นต่อหน่วยงานทางภาษีที่เกี่ยวข้อง การให้บริการดังกล่าวรวมถึงการให้คำแนะนำในการกรอกแบบสำหรับรายการในอดีตและการตอบคำถามเจ้าหน้าที่ในนามของลูกค้าเพื่อให้ข้อมูลและการวิเคราะห์เพิ่มเติม (รวมถึงการอธิบายและการให้ความสนับสนุนทางเทคนิคสำหรับวิธีการที่ใช้) การให้บริการจัดเตรียมแบบยื่นแสดงรายการภาษีโดยทั่วไปมาจากข้อมูลในอดีตและส่วนใหญ่เกี่ยวข้องกับการวิเคราะห์และการนำเสนอข้อมูลในอดีตภายใต้กฎหมายที่บังคับใช้อยู่รวมถึงแนวปฏิบัติต่าง ๆ นอกจากนี้การยื่นแบบแสดงรายการภาษีขึ้นอยู่กับการสอบทานหรือกระบวนการอนุมัติของเจ้าหน้าที่สรรพากรที่เห็นสมควร ดังนั้นการให้บริการดังกล่าวโดยทั่วไปไม่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระหากผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบต่อการยื่นเสียภาษีรวมถึงการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญ ๆ

การคำนวณภาษีเพื่อวัตถุประสงค์ในการบันทึกรายการบัญชี
ลูกค้างานสอบบัญชีที่ไม่ใช่กิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

๒๙๐.๑๘๔ การคำนวณภาษีเงินได้และหนี้สิน (สินทรัพย์) ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีสำหรับลูกค้างานสอบบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์ในการบันทึกรายการบัญชีซึ่งในภายหลังต้องถูกตรวจสอบโดยสำนักงานก่อให้เกิดผลกระทบในการสอบทานผลงานของตนเอง ความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นอยู่กับ

(ก) ความซับซ้อนของกฎหมายและกฎระเบียบทางภาษีที่เกี่ยวข้องและระดับความมีนัยสำคัญของการใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจ
(ข) ระดับของความชำนาญทางภาษีของบุคลากรของลูกค้า และ
(ค) ความมีสาระสำคัญของจำนวนเงินที่มีต่องบการเงิน

สำนักงานควรดำเนินมาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การใช้ผู้เชี่ยวชาญที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีในการให้บริการดังกล่าว
- หากสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นผู้ให้บริการดังกล่าว สำนักงานควรดำเนินการให้หุ้นส่วนหรือพนักงานระดับอาวุโสที่มีประสบการณ์ที่เหมาะสม ที่ไม่ได้ร่วมอยู่ในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีสอบทานงานนั้น
- การขอคำแนะนำในการให้บริการดังกล่าวจากผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีภายนอก

ลูกค้างานสอบบัญชีที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

๒๙๐.๑๘๕ ยกเว้นในสถานการณ์ฉุกเฉิน ในกรณีที่ลูกค้างานสอบบัญชีเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ สำนักงานไม่ควรคำนวณภาษีที่ต้องเสียและหนี้สิน (สินทรัพย์) ภาษีเงินได้รอตัดเพื่อวัตถุประสงค์ในการบันทึกรายการบัญชีที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินที่สำนักงานแสดงความเห็น

๒๙๐.๑๘๖ สำนักงานอาจให้บริการคำนวณภาษีเงินได้ที่ต้องเสียและหนี้สิน (สินทรัพย์) ภาษีเงินได้รอตัดแก่ลูกค้างานสอบบัญชีที่ไม่อนุญาตให้กระทำได้ภายใต้ประมวลนี้ในกรณีฉุกเฉินหรือในสถานการณ์ที่ไม่ปกติเมื่อลูกค้างานสอบบัญชีไม่สามารถดำเนินการอื่นได้ กรณีนี้อาจเกิดขึ้นเมื่อ (ก) สำนักงานเท่านั้นที่มีทรัพยากรและความรู้ที่จำเป็นเกี่ยวกับธุรกิจของลูกค้าที่จะสามารถช่วยลูกค้าในการคำนวณภาษีเงินได้ที่ต้องเสียและหนี้สิน (สินทรัพย์) ภาษีเงินได้รอตัดบัญชีให้เสร็จทันเวลา และ (ข) การจำกัดการให้บริการของสำนักงานเป็นผลให้เกิดความยุ่งยากที่สำคัญแก่ลูกค้า (ตัวอย่างเช่น อาจทำให้ลูกค้าไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในการรายงานต่อหน่วยงานราชการได้) ในสถานการณ์ดังกล่าวต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) บุคคลที่ให้บริการดังกล่าวต้องไม่เป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

(ข) การให้บริการดังกล่าวเป็นการให้บริการในช่วงระยะเวลาสั้น ๆ และไม่ได้คาดว่าจะต้องให้บริการต่อเนื่อง และ

(ค) ได้หารือสถานการณ์ดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการแล้ว

การวางแผนภาษีและการให้คำปรึกษาทางภาษีอื่น ๆ

๒๙๐.๑๘๗ การให้บริการวางแผนภาษีและการให้คำปรึกษาทางภาษีอื่น ๆ ประกอบด้วย การให้บริการประเภทต่าง ๆ ได้แก่ การให้คำแนะนำแก่ลูกค้าในการจัดโครงสร้างการดำเนินกิจการต่าง ๆ เพื่อให้มีประสิทธิภาพด้านภาษี หรือการให้คำแนะนำในการประยุกต์ใช้กฎหมายภาษีและกฎระเบียบทางภาษีใหม่ ๆ

๒๙๐.๑๘๘ ปัญหาและอุปสรรคต่อการสอบทานผลงานของตนเองอาจเกิดขึ้นเมื่อคำแนะนำนั้นมีผลกระทบต่อเรื่องที่สะท้อนอยู่ในงบการเงิน ความมีอยู่จริง ความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ระดับการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาวิธีการที่เหมาะสมในการให้คำปรึกษาทางภาษีใน งบการเงิน
- ระดับของผลลัพธ์จากคำปรึกษาทางภาษีที่จะมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน

- ประสิทธิผลของคำปรึกษาทางภาษีขึ้นอยู่กับการปฏิบัติทางบัญชีหรือการนำเสนอรายการในงบการเงินและมีข้อสงสัยในความเหมาะสมของการปฏิบัติทางบัญชีหรือการนำเสนอภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- ระดับของความชำนาญด้านภาษีอากรของพนักงานของลูกค้า
- คำปรึกษานั้นได้รับการสนับสนุนโดยกฎหมายภาษีหรือกฎระเบียบทางภาษีที่เกี่ยวข้องหรือคำวินิจฉัยที่มีอยู่เพียงใด และ
- การดำเนินการทางภาษีนั้นได้รับการสนับสนุนโดยแนวปฏิบัติเฉพาะเรื่องนั้น ๆ หรือได้รับความกระจ่างจากหน่วยงานกำกับดูแลด้านภาษีอากรก่อนการจัดทำงบการเงินหรือไม่

ตัวอย่างเช่น คำแนะนำในการวางแผนภาษีและการให้คำปรึกษาทางภาษีอื่น ๆ ที่ได้รับการสนับสนุนอย่างชัดเจนจากหน่วยงานกำกับดูแลด้านภาษีอากรหรือจากแนวปฏิบัติที่มีอยู่หรือมีหลักการที่มีกฎหมายภาษีรองรับ โดยทั่วไปจะไม่ถือว่ามีปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ

๒๙๐.๑๘๙ สำนักงานควรประเมินถึงความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นและควรหามาตรการป้องกันที่จำเป็นมาใช้เพื่อขจัดหรือลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันดังกล่าวรวมถึง

- การดำเนินการให้ผู้เชี่ยวชาญที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็น ผู้ให้บริการดังกล่าว
- การจัดหาผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับการให้บริการให้คำปรึกษาด้านภาษีอากรแก่ลูกค้ามาให้คำปรึกษาแก่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ให้บริการแก่ลูกค้าและสอบทานการดำเนินการในงบการเงิน
- การขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรภายนอกในการให้บริการดังกล่าว
- การขอคำหารือหรือคำปรึกษาจากหน่วยงานกำกับดูแลด้านภาษีอากร

๒๙๐.๑๙๐ ในกรณีที่ประสิทธิผลของคำปรึกษาด้านภาษีขึ้นอยู่กับข้อปฏิบัติทางบัญชีหรือการนำเสนอรายการภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และ

(ก) กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีข้อสงสัยที่สมเหตุสมผลเกี่ยวกับความเหมาะสมของข้อปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวข้องหรือการนำเสนอรายการภายใต้แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

(ข) ผลลัพธ์หรือผลที่ได้จากคำปรึกษาด้านภาษีจะมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่องบการเงินซึ่งสำนักงานเป็นผู้แสดงความเห็น

หากปัญหาและอุปสรรคต่อการสอบทานผลงานของตนเองมีนัยสำคัญจนกระทั่งไม่มีมาตรการป้องกันใด ๆ ที่สามารถลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ สำนักงานไม่ควรให้บริการให้คำปรึกษาด้านภาษีอากรแก่ลูกค้างานสอบบัญชี

๒๙๐.๑๙๑ ในการให้บริการให้คำปรึกษาด้านภาษีอากรแก่ลูกค้างานสอบบัญชี สำนักงานอาจถูกร้องขอให้ทำการประเมินมูลค่าเพื่อช่วยลูกค้าในการปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับการรายงานทางภาษีหรือเพื่อวัตถุประสงค์ในการวางแผนภาษี ในกรณีที่มูลค่าที่ประเมินมีผลกระทบโดยตรงต่องบการเงิน ให้สำนักงานถือปฏิบัติเช่นเดียวกับการให้บริการประเมินมูลค่าที่กล่าวไว้ในประมวล ๒๙๐.๑๗๕ และ

๒๙๐.๑๘๐ ในกรณีที่การประเมินมูลค่าเป็นการประเมินเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีเท่านั้นและมูลค่าที่ประเมินไม่มีผลกระทบโดยตรงต่องบการเงิน (หมายถึง งบการเงินจะได้รับผลกระทบต่อเมื่อมีการบันทึกบัญชีที่เกี่ยวข้องกับภาษี) กรณีนี้โดยทั่วไปจะไม่ถือว่ามีผลกระทบต่อความเป็นอิสระ หากผลกระทบที่มีต่องบการเงินไม่มีสาระสำคัญ หรือการประเมินมูลค่านั้นต้องได้รับการสอบทานจากหน่วยงานกำกับดูแลด้านภาษีหรือหน่วยงานที่คล้ายคลึงกันซึ่งเป็นบุคคลภายนอก หากการประเมินมูลค่าไม่ต้องได้รับการสอบทานจากบุคคลภายนอกดังกล่าวข้างต้นและมีผลกระทบต่องบการเงินอย่างมีสาระสำคัญ ความมีอยู่และความมีนัยสำคัญของผลกระทบขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- วิธีการประเมินมูลค่าที่ใช้ได้รับการสนับสนุนโดยข้อกฎหมายหรือกฎระเบียบทางภาษี แนวปฏิบัติที่มีอยู่แล้วและระดับของดุลยพินิจที่ใช้ในการประเมินมูลค่า
- ความน่าเชื่อถือและความครอบคลุมของข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

สำนักงานควรประเมินถึงความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นและควรหามาตรการป้องกันที่จำเป็นมาใช้เพื่อขจัดหรือลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันดังกล่าวรวมถึง

- การดำเนินการให้ผู้เชี่ยวชาญที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นผู้ให้บริการดังกล่าว
- จัดให้มีผู้เชี่ยวชาญสอบทานงานสอบบัญชีหรือผลงานการให้บริการด้านภาษีอากร หรือ
- ขอคำหารือหรือคำปรึกษาจากหน่วยงานกำกับดูแลด้านภาษี

การให้ความช่วยเหลือกรณีมีข้อพิพาทด้านภาษี

๒๙๐.๑๙๒ ปัญหาและอุปสรรคจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุนและจากการสอบทานผลงานของตนเองอาจเกิดขึ้นได้ เมื่อสำนักงานเป็นตัวแทนลูกค้างานสอบบัญชีในการชี้แจงเพื่อแก้ข้อพิพาทด้านภาษีต่อหน่วยงานกำกับดูแลด้านภาษี ซึ่งหน่วยงานดังกล่าวได้ปฏิเสธข้อโต้แย้งของลูกค้าในประเด็นนั้น ๆ และหน่วยงานกำกับดูแลภาษีหรือลูกค้าได้พิจารณาดำเนินการอย่างเป็นทางการ ตัวอย่างเช่น นำกรณีเข้าสู่การพิจารณาของอนุญาโตตุลาการหรือศาล ขอบเขตและความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- สำนักงานเป็นผู้ให้คำปรึกษาด้านภาษีที่เป็นข้อพิพาททางภาษีหรือไม่
- ขอบเขตของผลลัพธ์จากข้อพิพาทจะมีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินที่สำนักงานจะแสดงความเห็นเพียงใด
- ประเด็นที่เป็นปัญหามีข้อกฎหมายหรือกฎระเบียบทางภาษีหรือแนวปฏิบัติที่มีอยู่สนับสนุนหรือไม่
- กระบวนการต่าง ๆ ได้ดำเนินการอย่างเปิดเผยต่อสาธารณะหรือไม่ และ
- บทบาทของฝ่ายบริหารในการแก้ข้อพิพาท

สำนักงานควรประเมินถึงความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นและควรหามาตรการป้องกันที่จำเป็นมาใช้เพื่อขจัดหรือลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันดังกล่าวรวมถึง

- การดำเนินการให้ผู้เชี่ยวชาญที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นผู้ให้บริการดังกล่าว
- การจัดหาผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับการให้บริการให้คำปรึกษาด้านภาษีอากรแก่ลูกค้าให้คำปรึกษาแก่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ให้คำปรึกษาแก่ลูกค้าและสอบทานการดำเนินการในงบการเงิน หรือ
- การขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีภายนอกในการให้บริการดังกล่าว

๒๙๐.๑๙๓ ในกรณีที่การให้บริการด้านภาษีเกี่ยวข้องกับการเป็นตัวแทนแก้ต่างให้ลูกค้างานสอบบัญชีในคณะอนุญาโตตุลาการหรือศาลในข้อขัดแย้งทางภาษี และจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องมีสาระสำคัญต่องบการเงิน ที่สำนักงานจะต้องแสดงความเห็น ปัญหาและอุปสรรคจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุนมีสาระสำคัญอย่างมากจนไม่มีมาตรการป้องกันใดที่จะขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น สำนักงานไม่ควรให้บริการประเภทนี้แก่ลูกค้างานสอบบัญชี ในการพิจารณาว่าการดำเนินการแก้ข้อพิพาทจะกระทำในคณะอนุญาโตตุลาการหรือศาลใดเป็นไปตามกฎหมายของแต่ละประเทศนั้น ๆ

๒๙๐.๑๙๔ อย่างไรก็ตามสำนักงานสามารถมีบทบาทในการให้คำปรึกษาแก่ลูกค้างานสอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง (ตัวอย่างเช่น การให้ข้อมูลเมื่อถูกร้องขอเป็นการเฉพาะ การให้ข้อมูลหรือเป็นพยานในศาลเกี่ยวกับงานที่ทำหรือช่วยเหลือลูกค้าในการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาทางภาษี) แก่ลูกค้างานสอบบัญชีในประเด็นที่เป็นข้อพิพาทในคณะอนุญาโตตุลาการหรือศาล

การให้บริการตรวจสอบภายใน
ข้อกำหนดทั่วไป

๒๙๐.๑๙๕ ขอบเขตและวัตถุประสงค์ของกิจกรรมการตรวจสอบภายในมีความแตกต่างกันไปและขึ้นอยู่กับขนาดและโครงสร้างของกิจการและความต้องการของฝ่ายบริหารและผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการ กิจกรรมการตรวจสอบภายในอาจรวมถึง

- การติดตามการควบคุมภายใน – การสอบทานการควบคุม การติดตามการปฏิบัติงานและให้คำแนะนำในการปรับปรุงแก้ไขการควบคุม
- การตรวจสอบข้อมูลทางการเงินและการปฏิบัติงาน – สอบทานวิธีการที่ใช้ในการระบุการวัดมูลค่าการจัดประเภทรายการและการรายงานข้อมูลทางการเงินและการปฏิบัติงานและสอบถามเกี่ยวกับรายการใดรายการหนึ่งโดยเฉพาะ รวมถึงการทดสอบรายการยอดคงเหลือและขั้นตอนการบันทึกบัญชีโดยละเอียด
- การสอบทานความคุ้มค่า ความมีประสิทธิภาพและความมีประสิทธิผลของกิจกรรมการดำเนินงานต่าง ๆ รวมถึงกิจกรรมที่ไม่เกี่ยวกับการเงินของกิจการ และ
- การสอบทานการปฏิบัติตามข้อกฎหมาย กฎระเบียบและข้อกำหนดของหน่วยงานภายนอกและนโยบายและทิศทางการบริหารและประมวลอื่น ๆ ภายในกิจการ

๒๙๐.๑๙๖ การให้บริการตรวจสอบภายในเกี่ยวข้องกับการช่วยเหลือในการดำเนินกิจกรรมตรวจสอบภายในแก่ลูกค้างานสอบบัญชี การให้บริการตรวจสอบภายในแก่ลูกค้างานสอบบัญชีนี้ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อการสอบทานผลงานของตนเองซึ่งกระทบต่อความเป็นอิสระหากสำนักงานได้นำผลงานการตรวจสอบภายในไปใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบภายนอกของตน การปฏิบัติงานตรวจสอบภายในกิจกรรมที่มีนัยสำคัญโดยบุคคลากรของสำนักงานทำให้มีความเป็นไปได้สูงขึ้นที่ผู้ให้บริการตรวจสอบภายในนั้นจะทำหน้าที่รับผิดชอบอย่างผู้บริหาร ถ้าบุคคลากรของสำนักงานทำหน้าที่รับผิดชอบในฐานะฝ่ายบริหารในขณะที่ปฏิบัติงานตรวจสอบภายในแก่ลูกค้างานสอบบัญชีจะก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคที่มีนัยสำคัญจนกระทั่งไม่มีมาตรการป้องกันใดที่จะลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น บุคคลากรของสำนักงานไม่ควรที่จะทำหน้าที่รับผิดชอบอย่างผู้บริหารในขณะที่ปฏิบัติงานตรวจสอบภายใน

๒๙๐.๑๙๗ ตัวอย่างบริการตรวจสอบภายในที่เกี่ยวข้องกับงานที่มีความรับผิดชอบในฐานะฝ่ายบริหารรวมถึง

- การกำหนดนโยบายการตรวจสอบภายในหรือทิศทางเชิงกลยุทธ์ของกิจกรรมตรวจสอบภายใน
- การชี้นำหรือการรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบภายในโดยพนักงานของกิจการ
- การตัดสินใจเลือกว่าจะนำข้อเสนอแนะของผลที่ได้รับจากกิจกรรมตรวจสอบภายในใดไปปฏิบัติ
- การรายงานผลของกิจกรรมการตรวจสอบภายในต่อผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการแทนผู้บริหาร
- การปฏิบัติงานในขั้นตอนที่เป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายใน เช่น การสอบทานหรือการอนุมัติการเปลี่ยนแปลงสิทธิในการเข้าถึงข้อมูลของพนักงาน
- การรับผิดชอบในการออกแบบนำไปปฏิบัติและการดูแลการควบคุมภายใน และ
- การให้บริการงานตรวจสอบภายในซึ่งเป็นการปฏิบัติหน้าที่ทั้งหมดหรือส่วนใหญ่ของงานตรวจสอบภายใน โดยสำนักงานเป็นผู้รับผิดชอบในการพิจารณาขอบเขตของงานตรวจสอบภายในและอาจมีความรับผิดชอบต่อเรื่องใดเรื่องหนึ่งหรือมากกว่าในขอบเขตที่กล่าวไว้ในข้อก่อน ๆ

๒๙๐.๑๙๘ เพื่อหลีกเลี่ยงการที่ต้องมีความรับผิดชอบในฐานะฝ่ายบริหาร สำนักงานควรที่จะให้บริการงานตรวจสอบภายในแก่ลูกค้างานสอบบัญชีที่ตนพอใจว่า

(ก) ลูกค้าเป็นผู้กำหนดบุคคลที่เป็นผู้บริหารอาวุโสที่เหมาะสมและมีความรู้ความสามารถเพื่อรับผิดชอบเกี่ยวกับกิจกรรมการตรวจสอบภายในตลอดเวลาและเพื่อรับทราบถึงความรับผิดชอบในการออกแบบ การนำไปปฏิบัติและการรักษาไว้ซึ่งการควบคุมภายใน

(ข) ฝ่ายบริหารหรือผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการได้ประเมินและอนุมัติขอบเขตความเสี่ยงและความถี่ในการให้บริการตรวจสอบภายใน

(ค) ฝ่ายบริหารของลูกค้าได้ประเมินความเพียงพอของการให้บริการตรวจสอบภายในและรายงานจากการปฏิบัติงาน

(ง) ฝ่ายบริหารของลูกค้าเป็นผู้ประเมินและพิจารณาว่าจะนำข้อเสนอแนะของผลจากกิจกรรมตรวจสอบภายในใดไปปฏิบัติและเป็นผู้ติดตามควบคุมกระบวนการนำไปปฏิบัตินั้น และ

(จ) ฝ่ายบริหารเป็นผู้รายงานประเด็นที่พบและข้อเสนอแนะจากบริการงานตรวจสอบภายในต่อผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการ

๒๙๐.๑๙๙ ในกรณีสำนักงานใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน มาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ต้องทำการประเมินความเพียงพอของผลงานนั้น ในกรณีที่สำนักงานยอมรับที่จะให้บริการงานตรวจสอบภายในแก่ลูกค้างานสอบบัญชี และจะนำผลงานการตรวจสอบภายในไปใช้ในการตรวจสอบบัญชีภายนอกจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อการสอบทานผลงานของตนเองเนื่องจากมีความเป็นไปได้ที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีจะนำผลงานของการให้บริการตรวจสอบภายในไปใช้โดยมิได้มีการประเมินอย่างเหมาะสมหรือมิได้ใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในระดับเดียวกับที่ใช้กับงานตรวจสอบภายในที่ไม่ได้ปฏิบัติโดยบุคคลที่ไม่ใช่สมาชิกของสำนักงาน ความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นอยู่กับปัจจัย เช่น

- ความมีสาระสำคัญของจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องในงบการเงิน
- ความเสี่ยงที่อาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อการให้คำรับรองของผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงินในงบการเงิน และ
- ระดับของความน่าเชื่อถือของบริการงานตรวจสอบภายใน

สำนักงานควรประเมินถึงความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นและควรหามาตรการป้องกันที่จำเป็นมาใช้เพื่อขจัดหรือลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันดังกล่าวได้แก่ การใช้ผู้เชี่ยวชาญที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีเป็นผู้ให้บริการงานตรวจสอบภายใน

ลูกค้างานสอบบัญชีที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

๒๙๐.๒๐๐ ในกรณีที่ลูกค้างานตรวจสอบบัญชีเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ สำนักงานต้องไม่ให้บริการงานตรวจสอบภายในที่เกี่ยวกับ

(ก) ส่วนงานที่สำคัญของการควบคุมภายในเกี่ยวกับการรายงานทางการเงิน

(ข) ระบบบัญชีการเงินที่ประมวลข้อมูลสารสนเทศที่มีนัยสำคัญต่อการบันทึกบัญชีหรือการจัดทำงบการเงินที่สำนักงานจะแสดงความเห็นไม่ว่ารายการหนึ่งรายการเดียวหรือหลายรายการรวมกัน

(ค) จำนวนเงินหรือการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญต่องบการเงินที่สำนักงานจะแสดงความเห็นไม่ว่ารายการหนึ่งรายการเดียวหรือหลายรายการรวมกัน

การให้บริการเกี่ยวกับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศประมวลทั่วไป

๒๙๐.๒๐๑ การให้บริการที่เกี่ยวข้องกับระบบเทคโนโลยีสนเทศรวมถึงการออกแบบหรือการดำเนินการเกี่ยวกับการนำระบบซอฟแวร์หรือฮาร์ดแวร์ไปปฏิบัติ ระบบต่าง ๆ ดังกล่าวอาจเป็นระบบที่รวบรวมข้อมูลเบื้องต้นอันเป็นส่วนหนึ่งของการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงินหรือประมวลข้อมูลสารสนเทศที่กระทบต่อการบันทึกบัญชีหรือการจัดทำงบการเงินหรือเป็นระบบที่ไม่เกี่ยวข้องกับการบันทึกบัญชี การควบคุมภายในของการรายงานทางการเงินหรืองบการเงินของลูกค้างานสอบบัญชีก็ได้ การให้บริการเกี่ยวกับระบบดังกล่าวอาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อการสอบทานผลงานของตนเอง ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะของการให้บริการและระบบเทคโนโลยีสารสนเทศนั้น ๆ

๒๙๐.๒๐๒ การให้บริการเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศดังต่อไปนี้ไม่ถือว่ากระทบต่อความเป็นอิสระ ตราบเท่าที่พนักงานของสำนักงานต้องไม่รับหน้าที่รับผิดชอบในฐานะฝ่ายบริหาร

(ก) การออกแบบหรือดำเนินการเกี่ยวกับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่ไม่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในของการรายงานทางการเงิน

(ข) การออกแบบหรือดำเนินการเกี่ยวกับระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่ไม่ได้ใช้ในการประมวลข้อมูลอันเป็นส่วนหนึ่งของรายการบัญชีหรืองบการเงิน

(ค) การดำเนินการนำระบบซอฟแวร์ทางบัญชีหรือรายงานทางการเงินซึ่งไม่ใช่ระบบที่จำหน่ายทั่วไป (off-the-shelf) ที่ไม่ได้พัฒนาขึ้นโดยสำนักงานมาใช้ หากการปรับระบบโดยสำนักงานเพื่อให้เป็นไปตามความจำเป็นของกิจการไม่มีนัยสำคัญ

(ง) การประเมินและการให้ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับระบบที่ออกแบบ หรือการดำเนินการโดยผู้ให้บริการรายอื่นหรือลูกค้าเอง

ลูกค้างานสอบบัญชีที่ไม่ใช่กิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

๒๙๐.๒๐๓ การให้บริการที่เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศแก่ลูกค้างานสอบบัญชีที่ไม่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะอาจมีปัญหาและอุปสรรคต่อการสอบทานผลงานของตนเองเมื่อเป็นงานที่เกี่ยวกับการออกแบบหรือการนำระบบเทคโนโลยีสารสนเทศไปปฏิบัติที่มีลักษณะ (ก) ถือเป็นส่วนที่มีนัยสำคัญต่อการควบคุมภายในการรายงานทางการเงินหรือ (ข) การประมวลข้อมูลที่นัยสำคัญต่อรายการบัญชีหรืองบการเงินของลูกค้าที่สำนักงานจะเป็นผู้แสดงความเห็นถ้าเป็นการให้บริการ

๒๙๐.๒๐๔ ปัญหาและอุปสรรคต่อการสอบทานผลงานของตนเองมีนัยสำคัญเกินกว่าที่จะอนุญาตให้สำนักงานให้บริการในลักษณะดังกล่าวได้ เว้นเสียแต่ว่าได้มีการนำมาตรการป้องกันที่เหมาะสมมาใช้เพื่อให้มั่นใจว่า

(ก) ลูกค้าตระหนักถึงความรับผิดชอบของตนในการจัดให้มีและดำเนินการควบคุมและติดตามผลระบบการควบคุมภายใน

(ข) ลูกค้าได้มอบหมายความรับผิดชอบในการตัดสินใจด้านการบริหารเกี่ยวกับการออกแบบและการดำเนินการเกี่ยวกับระบบซอฟแวร์หรือฮาร์ดแวร์แก่พนักงานระดับอาวุโสของลูกค้าที่มีความรู้ความสามารถ

(ค) ลูกค้าเป็นผู้ตัดสินใจด้านการบริหารในกระบวนการออกแบบและดำเนินการ

(ง) ลูกค้าเป็นผู้ประเมินความเพียงพอและผลงานการออกแบบและการดำเนินการเกี่ยวกับระบบ และ

(จ) ลูกค้าเป็นผู้รับผิดชอบต่อการดำเนินการของระบบ (ฮาร์ดแวร์หรือซอฟแวร์) และข้อมูลที่ใช้ในการประมวลผล

๒๙๐.๒๐๕ การพิจารณาว่าควรจะให้บริการที่ไม่ใช่การให้ความเชื่อมั่นนี้โดยบุคคลากรที่ไม่อยู่ในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีและเป็นผู้ที่อยู่ในสายการบังคับบัญชาอื่นในสำนักงานหรือไม่ ขึ้นอยู่กับระดับ

ของความไว้วางใจที่มีต่อระบบเทคโนโลยีสารสนเทศอันเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบบัญชี ควรมีการประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่ยังคงมีอยู่และควรนำมาตรการป้องกันที่จำเป็นมาใช้เพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันได้แก่การจัดให้มีผู้เชี่ยวชาญด้านการบัญชีสอบทานงานสอบบัญชีหรืองานที่ไม่ใช่การให้ความเชื่อมั่น

ลูกค้างานสอบบัญชีที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

๒๙๐.๒๐๖ ในกรณีที่ลูกค้างานสอบบัญชีเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ สำนักงานต้องไม่ให้บริการที่เกี่ยวข้องกับการออกแบบหรือการดำเนินการที่เกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

(ก) เป็นส่วนสำคัญของการควบคุมภายในของการรายงานทางการเงิน หรือ

(ข) ประมวลข้อมูลที่มีนัยสำคัญต่อรายการบัญชีหรืองบการเงินของลูกค้าที่สำนักงานจะเป็นผู้แสดงความเห็น

การให้บริการด้านคดีความ

๒๙๐.๒๐๗ การให้บริการด้านคดีความอาจรวมถึงกิจกรรมต่าง ๆ ได้แก่ การเป็นพยานในฐานะผู้เชี่ยวชาญ การคำนวณประมาณค่าความเสียหายหรือมูลค่าอื่นใดที่จะได้รับหรือจะต้องชำระอันเป็นผลจากการฟ้องร้องดำเนินคดีหรือการมีข้อพิพาททางกฎหมายรวมถึงการช่วยเตรียมเอกสารเกี่ยวกับข้อพิพาทหรือการดำเนินคดี การให้บริการดังกล่าวอาจเกิดปัญหาและอุปสรรคจากการสอบทานผลงานของตนเองหรือปัญหาและอุปสรรคจากการสนับสนุนงานตนเอง

๒๙๐.๒๐๘ หากสำนักงานให้บริการด้านคดีความแก่ลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินและบริการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการประมาณค่าความเสียหายหรือมูลค่าอื่นใด ที่มีผลกระทบต่องบการเงินที่สำนักงานแสดงความเห็นสำนักงานจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดการให้บริการประเมินมูลค่าในย่อหน้า ๒๙๐.๑๗๕ ถึง ๒๙๐.๑๘๐ ในกรณีที่มีการให้บริการด้านคดีความอื่น สำนักงานต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและมีมาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคนั้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

การให้บริการด้านกฎหมาย

๒๙๐.๒๐๙ ตามวัตถุประสงค์ของหัวข้อนี้ การให้บริการด้านกฎหมาย หมายถึงบริการที่ผู้ให้บริการจำต้องได้รับอนุญาตให้ปฏิบัติหน้าที่หรือให้บริการงานด้านกฎหมายก่อนที่ศาลจะมีคำพิพากษา การให้บริการด้านกฎหมายมีขอบเขตงานที่กว้างและหลากหลาย ซึ่งรวมถึงการให้บริการด้านธุรกิจและการค้าแก่ลูกค้า เช่น การร่างสัญญา การฟ้องร้องดำเนินคดี การให้คำปรึกษาแนะนำเกี่ยวกับการซื้อและควบรวมกิจการและการให้การสนับสนุนและความช่วยเหลือแก่หน่วยงานฝ่ายกฎหมายของลูกค้า การที่สำนักงานให้บริการด้านกฎหมายแก่ลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินอาจเกิดปัญหาและอุปสรรคจากการสอบทานผลงานของตนเองและจากการสนับสนุนงานตนเอง

๒๙๐.๒๑๐ การให้บริการด้านกฎหมายแก่ลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินในการทำรายการ (เช่น การร่างสัญญา , การให้คำแนะนำทางกฎหมาย, การตรวจสอบความถูกต้องเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมาย (legal due diligence) และการปรับโครงสร้าง) อาจเกิดปัญหาและอุปสรรคจากการสอบทานผลงานของตนเอง ความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นกับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ลักษณะของการให้บริการ
- สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินเป็นผู้ดำเนินการให้บริการดังกล่าวหรือไม่
- ความมีสาระสำคัญของเรื่องใด ๆ ที่เกี่ยวกับงบการเงินของกิจการ

สำนักงานต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและมีมาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคนั้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันดังกล่าวรวมถึง

- การใช้บริการจากผู้ประกอบวิชาชีพอื่นซึ่งไม่ได้เป็นสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน หรือ
- การจัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพอื่นที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการให้บริการด้านกฎหมายเพื่อให้คำแนะนำแก่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินในงานให้บริการและสอบทานวิธีปฏิบัติในงบการเงิน

๒๙๐.๒๑๑ การกระทำการในบทบาทสนับสนุนลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินในการยุติข้อพิพาทหรือคดีความในสถานการณ์ที่จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องมีสาระสำคัญต่องบการเงินของลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินที่สำนักงานแสดงความเห็นอาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคจากการสนับสนุนงานตนเองและปัญหาและอุปสรรคจากการสอบทานผลงานตนเองที่มีนัยสำคัญและไม่มีมาตรการป้องกันใดที่สามารถลดปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นสำนักงานไม่ควรให้บริการประเภทนี้กับลูกค้างานตรวจสอบงบการเงิน

๒๙๐.๒๑๒ เมื่อสำนักงานถูกร้องขอให้กระทำการในบทบาทสนับสนุนลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินในการยุติข้อพิพาทหรือคดีความในสถานการณ์ที่จำนวนเงินที่เกี่ยวข้องไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินที่สำนักงานแสดงความเห็น สำนักงานควรประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคจากการสนับสนุนงานตนเองและปัญหาและอุปสรรคจากการสอบทานผลงานตนเองและใช้มาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคนั้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ มาตรการป้องกันดังกล่าวรวมถึง

- การใช้บริการจากผู้ประกอบวิชาชีพอื่นซึ่งไม่ได้เป็นสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน หรือ
- การจัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพอื่นที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการให้บริการด้านกฎหมาย เพื่อให้คำแนะนำแก่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงินในงานให้บริการและสอบทานวิธีปฏิบัติในงบการเงิน

๒๙๐.๒๑๓ การแต่งตั้งหุ้นส่วนหรือพนักงานของสำนักงานเป็นที่ปรึกษาด้านกฎหมายของลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินอาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคจากการสอบทานผลงานตนเองและปัญหาและอุปสรรคจากการสนับสนุนงานตนเองซึ่งมีนัยสำคัญและไม่มีมาตรการป้องกันใดที่สามารถลดปัญหาและ

อุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ โดยทั่วไปตำแหน่งที่ปรึกษาจะเป็นผู้บริหารระดับสูงที่มีขอบเขตความรับผิดชอบกว้างขวางต่อธุรกรรมด้านกฎหมายของบริษัท ดังนั้นไม่ควรมีสมาชิกในสำนักงานรับตำแหน่งดังกล่าวจากลูกค้างานตรวจสอบงบการเงิน

การให้บริการสรรหาบุคคลากร

ข้อกำหนดทั่วไป

๒๙๐.๒๑๔ การให้บริการสรรหาบุคลากรแก่ลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินอาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคจากส่วนได้เสียส่วนตัว ปัญหาและอุปสรรคจากความคุ้นเคยและปัญหาและอุปสรรคจากการถูกข่มขู่ การดำรงอยู่และความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ลักษณะของการให้บริการที่ถูกร้องขอ
- หน้าที่ของบุคลากรที่สรรหา

สำนักงานต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและใช้มาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคนั้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ สำนักงานต้องไม่มีความรับผิดชอบเชิงการบริหารของลูกค้ารวมถึงการกระทำการเป็นผู้เจรจาในนามของลูกค้าและให้ลูกค้าเป็นผู้ตัดสินใจในการจ้างงาน

สำนักงานอาจให้บริการเกี่ยวกับการสอบทานคุณสมบัติทางวิชาชีพของผู้สมัครงานและให้คำแนะนำเกี่ยวกับความเหมาะสม นอกจากนี้สำนักงานอาจทำการสัมภาษณ์ผู้สมัครและให้คำแนะนำแก่ลูกค้าเกี่ยวกับความสามารถของผู้สมัครในตำแหน่งทางด้านบัญชีการเงิน ด้านการจัดการและด้านการควบคุม

ลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

๒๙๐.๒๑๕ สำนักงานต้องไม่ให้บริการสรรหาบุคคลากรแก่ลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะคือบุคลากรในตำแหน่งกรรมการ หรือเจ้าหน้าที่ของกิจการ หรือเจ้าหน้าที่บริหารระดับสูง ซึ่งอยู่ในตำแหน่งที่มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญในการจัดเตรียมรายการทางบัญชีของลูกค้าหรืองบการเงินที่สำนักงานแสดงความเห็นในกรณีเป็นบริการ ต่อไปนี้

- การสรรหาผู้สมัครในตำแหน่งดังกล่าว
- การดำเนินการตรวจสอบการอ้างอิงของผู้สมัครที่คาดหวังในตำแหน่งดังกล่าว

การให้บริการเกี่ยวกับกิจกรรมด้านการเงิน

๒๙๐.๒๑๖ การให้บริการเกี่ยวกับกิจกรรมด้านการเงิน เช่น

- บริการที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดกลยุทธ์องค์กรให้แก่ลูกค้าที่สำนักงานตรวจสอบบัญชี
- บริการที่เกี่ยวข้องกับการระบุบริษัทที่เป็นเป้าหมายเพื่อการซื้อกิจการให้แก่ลูกค้าที่สำนักงานตรวจสอบบัญชี
- บริการให้คำแนะนำเกี่ยวกับรายการขายธุรกิจให้แก่ลูกค้าที่สำนักงานตรวจสอบบัญชี
- บริการที่เกี่ยวกับการจัดหาและระดมเงินทุนให้แก่ลูกค้าที่สำนักงานตรวจสอบบัญชี
- ให้คำแนะนำเกี่ยวกับการปรับโครงสร้างกิจการแก่ลูกค้าที่สำนักงานตรวจสอบบัญชี

อาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคความเป็นอิสระในส่วนของการกระทำที่ถือเป็นตัวแทนแก้ต่างและการสอบทานผลงานของตัวเองได้ จะต้องมีการประเมินปัญหาและอุปสรรคที่มีนัยสำคัญและหามาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาด้านความเป็นอิสระรวมถึง

- การใช้บุคลากรผู้เชี่ยวชาญในการให้บริการแยกต่างหากจากบุคคลากรที่ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี
- บุคลากรผู้เชี่ยวชาญที่ให้บริการเกี่ยวกับกิจกรรมด้านการเงินต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการให้คำแนะนำในการตรวจสอบบัญชีและการสอบทานการปฏิบัติทางการบัญชีและการจัดทำงบการเงิน

๒๙๐.๒๑๗ การให้บริการที่เกี่ยวกับกิจกรรมด้านการเงิน เช่น ให้คำแนะนำเกี่ยวกับการจัดโครงสร้างของกิจกรรมด้านการเงินหรือการจัดการทางการเงินซึ่งมีผลกระทบโดยตรงต่อรายการในงบการเงินที่สำนักงานจะต้องตรวจสอบและให้ความเห็นอาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับความเป็นอิสระในเรื่องการสอบทานผลงานของตนเองได้ ปัจจัยที่จะนำมาพิจารณาถึงปัญหาและอุปสรรคที่มีนัยสำคัญดังกล่าว เช่น

- ระดับการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวกับการปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสมของรายการทางการเงิน ซึ่งรายการทางการเงินดังกล่าวเป็นผลมาจากการให้คำปรึกษาหรือบริการทางด้านกิจกรรมทางด้านการเงิน
- คำแนะนำซึ่งเกิดจากบริการที่เกี่ยวกับกิจกรรมด้านการเงินจะส่งผลกระทบโดยตรงต่อจำนวนเงินของรายการในงบการเงินอย่างเป็นสาระสำคัญ
- ประสิทธิผลของการให้คำแนะนำของบริการที่เกี่ยวกับกิจกรรมด้านการเงินขึ้นอยู่กับการปฏิบัติทางการบัญชีและการแสดงรายการในงบการเงินซึ่งปฏิบัติเป็นการเฉพาะเจาะจงและการปฏิบัติดังกล่าวก่อให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความเหมาะสมของการปฏิบัติและการรายงานทางการเงินจะต้องมีการประเมินความมีนัยสำคัญของผลกระทบและขจัดหรือลดผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

  ตัวอย่างของมาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระรวมถึง

  - การใช้บุคคลากรผู้เชี่ยวชาญในการให้บริการแยกต่างหากจากบุคคลากรที่ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี
  - บุคคลากรผู้เชี่ยวชาญที่ให้บริการเกี่ยวกับกิจกรรมด้านการเงินต้องไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการให้คำแนะนำในการตรวจสอบบัญชีและการสอบทานการปฏิบัติทางการบัญชีและการจัดทำงบการเงิน

๒๙๐.๒๑๘ ในกรณีที่ประสิทธิผลของการให้คำแนะนำของบริการที่เกี่ยวกับกิจกรรมด้านการเงินขึ้นอยู่กับการถือปฏิบัติทางการบัญชีและการแสดงรายการในงบการเงินซึ่งปฏิบัติเป็นการเฉพาะเจาะจง และ

(ก) กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบซึ่งปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีให้แก่ลูกค้ารายนั้นมีข้อสงสัยต่อความเหมาะสมในการถือปฏิบัติทางการบัญชีหรือการแสดงรายการในงบการเงินที่เกี่ยวข้อง และ

(ข) ผลจากคำแนะนำในการให้บริการที่เกี่ยวกับกิจกรรมทางด้านการเงินจะกระทบต่องบการเงินที่สำนักงานต้องให้ความเห็นอย่างเป็นสาระสำคัญ

สำนักงานจะต้องไม่ให้บริการที่เกี่ยวกับกิจกรรมทางด้านการเงินแก่ลูกค้าที่สำนักงานตรวจสอบบัญชี หากไม่สามารถหามาตรการป้องกันเพื่อลดปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับความเป็นอิสระให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

๒๙๐.๒๑๙ สำนักงานจะต้องไม่ให้บริการที่เกี่ยวกับกิจกรรมทางด้านการเงินแก่ลูกค้าที่สำนักงานตรวจสอบบัญชีหากการให้บริการนั้นเกี่ยวข้องกับการส่งเสริม ชี้ชวน การจำหน่าย หรือการรับประกันการจำหน่ายหุ้นของลูกค้าที่สำนักงานตรวจสอบบัญชี ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคความเป็นอิสระในระดับที่มีนัยสำคัญมากจนไม่สามารถหามาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวได้

ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ – คิดตามสัดส่วนของงาน

๒๙๐.๒๒๐ เมื่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพโดยรวมที่ได้รับจากลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินรายหนึ่งรายใด เป็นสัดส่วนที่สูงเมื่อเทียบกับค่าธรรมเนียมทั้งหมดของงานของสำนักงานที่แสดงความเห็นในการตรวจสอบ การพึ่งพิงลูกค้ารายดังกล่าวและความวิตกกังวลที่จะสูญเสียลูกค้าทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับผลประโยชน์ส่วนตนหรือความคุ้นเคยสนิทสนม ความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นกับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- โครงสร้างการดำเนินงานของสำนักงาน
- สำนักงานจัดตั้งเป็นเวลานานหรือเพิ่งจัดตั้ง และ
- ความมีนัยสำคัญของลูกค้าทั้งในเชิงคุณภาพและ/หรือเชิงปริมาณต่อสำนักงาน

ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและใช้มาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันได้แก่

- การลดความพึ่งพิงต่อลูกค้ารายนั้น
- การสอบทานการควบคุมคุณภาพโดยบุคคลภายนอก หรือ
- การปรึกษาบุคคลที่สาม เช่น องค์กรกำกับดูแลวิชาชีพ หรือผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่นเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบที่สำคัญ

๒๙๐.๒๒๑ ปัญหาและอุปสรรคที่เกี่ยวกับผลประโยชน์ส่วนตนหรือความคุ้นเคยสนิทสนมเกิดขึ้นได้เมื่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ได้รับจากลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินรายใดรายหนึ่งเป็นสัดส่วนสูงเมื่อเทียบกับรายได้จากลูกค้าของหุ้นส่วนรายใดรายหนึ่ง หรือเป็นสัดส่วนสูงเมื่อเทียบกับรายได้ของหน่วยงานทางธุรกิจหน่วยใดหน่วยหนึ่งของสำนักงาน ความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นกับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ความมีนัยสำคัญของลูกค้าทั้งในเชิงคุณภาพและ/หรือปริมาณต่อหุ้นส่วนหรือสำนักงาน และ
- ระดับความพึ่งพิงของค่าตอบแทนของหุ้นส่วนหรือหุ้นส่วนในสำนักงานที่มีต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ได้รับจากลูกค้านั้น

ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและใช้มาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกัน ได้แก่

- การลดความพึ่งพิงต่อลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินนั้น
- การสอบทานงานหรือคำแนะนำที่จำเป็นโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่น หรือ
- การสอบทานคุณภาพของงานตรวจสอบงบการเงินโดยบุคคลภายในหรือบุคคลภายนอกที่เป็นอิสระอย่างสม่ำเสมอ

ลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

๒๙๐.๒๒๒ เมื่อลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะและค่าธรรมเนียมการตรวจสอบงบการเงินรวม ๒ ปี ติดต่อกันจากลูกค้ารายดังกล่าวและกิจการที่เกี่ยวข้องกันขึ้นอยู่กับการพิจารณาในย่อหน้า ๒๙๐.๒๗ เป็นสัดส่วนมากกว่าร้อยละ ๑๕ ของค่าธรรมเนียมวิชาชีพรวมของสำนักงาน (งานที่แสดงความเห็นต่องบการเงินของลูกค้า) สำนักงานต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการว่าค่าธรรมเนียมวิชาชีพรวมดังกล่าวเป็นสัดส่วนมากกว่าร้อยละ ๑๕ ของค่าธรรมเนียมวิชาชีพรวมที่สำนักงานได้รับและปรึกษาหารือเกี่ยวกับมาตรการป้องกันดังต่อไปนี้ เพื่อที่จะใช้ลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้และปฏิบัติตามมาตรการป้องกันนั้น

- ก่อนที่จะออกรายงานความเห็นต่องบการเงินในปีที่ ๒ ให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งไม่ได้เป็นสมาชิกของสำนักงานที่แสดงความเห็นต่องบการเงิน หรือองค์กรกำกับดูแลวิชาชีพทำการสอบทานการควบคุมคุณภาพงานก่อนออกรายงาน (pre-issuance review) หรือ
- ภายหลังจากออกรายงานความเห็นต่องบการเงินในปีที่ ๒ และก่อนออกรายงานความเห็นต่องบการเงินในปีที่ ๓ ให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีซึ่งไม่ได้เป็นสมาชิกของสำนักงานที่แสดงความเห็นต่องบการเงินหรือองค์กรกำกับดูแลวิชาชีพสอบทานการควบคุมคุณภาพภายหลังจากออกรายงาน (post-issuance review) ของการตรวจสอบงบการเงินในปีที่ ๒

เมื่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพรวมเกินร้อยละ ๑๕ อย่างมีนัยสำคัญ สำนักงานต้องพิจารณาความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคว่าการสอบทานการควบคุมคุณภาพภายหลังจากออกรายงานจะไม่ลดปัญหาและอุปสรรคไปสู่ระดับที่ยอมรับได้และจำเป็นต้องทำการสอบทานการควบคุมคุณภาพก่อนออกรายงานหรือไม่ในสถานการณ์เช่นนั้น สำนักงานจะต้องทำการสอบทานการควบคุมคุณภาพก่อนออกรายงาน

หลังจากนั้น เมื่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพยังคงมีสัดส่วนเกินร้อยละ ๑๕ ในแต่ละปี สำนักงานยังคงต้องเปิดเผยข้อเท็จจริงและปรึกษาหารือกับบุคคลผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและใช้มาตรการป้องกันอย่างใดอย่างหนึ่งข้างต้น ถ้าค่าธรรมเนียมวิชาชีพเกินร้อยละ ๑๕ อย่างมีนัยสำคัญ สำนักงานต้องพิจารณาความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการสอบทานการควบคุมคุณภาพภายหลังจากออกรายงานอาจไม่สามารถลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ในสถานการณ์เช่นนั้น สำนักงานจะต้องทำการสอบทานการควบคุมคุณภาพก่อนออกรายงาน

ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ – การค้างชำระ

๒๙๐.๒๒๓ ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตนอาจเกิดขึ้น ถ้าค่าธรรมเนียมวิชาชีพจากลูกค้างานสอบบัญชีค้างชำระเป็นเวลานาน โดยเฉพาะถ้าค่าธรรมเนียมส่วนที่มีนัยสำคัญยังไม่ได้ชำระก่อน

ออกรายงานการสอบบัญชีสำหรับปีต่อไป โดยทั่วไปสำนักงานคาดหวังว่าลูกค้าต้องชำระค่าธรรมเนียมวิชาชีพก่อนออกรายงานการตรวจสอบ ถ้าค่าธรรมเนียมยังคงค้างชำระภายหลังจากออกรายงานแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประเมินความมีอยู่และนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและใช้มาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันหนึ่ง คือการให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอีกรายซึ่งไม่ได้มีส่วนในงานสอบบัญชีเป็นผู้ให้คำแนะนำหรือสอบทานงาน สำนักงานต้องพิจารณาว่าค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ค้างชำระถือเป็นเงินให้กู้ยืมแก่ลูกค้าหรือไม่ และยังคงเหมาะสมหรือไม่ที่สำนักงานจะรับงานสอบบัญชีต่อไป ถ้าค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ค้างชำระมีนัยสำคัญ

ค่าธรรมเนียมที่ขึ้นอยู่กับผลงาน

๒๙๐.๒๒๔ ค่าธรรมเนียมที่ขึ้นอยู่กับผลงานคือค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่คำนวณตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดล่วงหน้าโดยสัมพันธ์กับผลลัพธ์ของรายการหรือผลของบริการที่สำนักงานต้องปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ของหมวดนี้ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่กำหนดโดยศาลหรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นของรัฐไม่ถือว่าเป็นค่าธรรมเนียมที่ขึ้นอยู่กับผลงาน

๒๙๐.๒๒๕ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ขึ้นอยู่กับผลของงานที่สำนักงานเรียกเก็บทางตรงหรือทางอ้อม เช่น การผ่านตัวกลางในการรับงานสอบบัญชีทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตน ซึ่งมีนัยสำคัญจนไม่มีมาตรการป้องกันใดสามารถลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นสำนักงานต้องไม่กำหนดค่าธรรมเนียมในลักษณะดังกล่าว

๒๙๐.๒๒๖ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ขึ้นอยู่กับผลงานที่สำนักงานเรียกเก็บทางตรงหรือทางอ้อม เช่น ผ่านตัวกลางในการรับงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานสอบบัญชีอาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตนได้ ปัญหาและอุปสรรคอาจมีนัยสำคัญจนไม่มีมาตรการป้องกันใดสามารถลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ถ้า

(ก) ค่าธรรมเนียมวิชาชีพเรียกเก็บโดยสำนักงานที่แสดงความเห็นต่องบการเงินและค่าธรรมเนียมนั้นมีสาระสำคัญหรือคาดว่าจะมีสาระสำคัญต่อสำนักงาน

(ข) ค่าธรรมเนียมวิชาชีพเรียกเก็บโดยสำนักงานเครือข่ายซึ่งมีส่วนร่วมสำคัญในการสอบบัญชีและค่าธรรมเนียมนั้นมีสาระสำคัญต่อสำนักงานหรือคาดว่าจะมีสาระสำคัญต่อสำนักงาน

(ค) ผลของงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นและจำนวนค่าธรรมเนียมวิชาชีพขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบจำนวนที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน

ดังนั้น สำนักงานต้องไม่กำหนดค่าธรรมเนียมในลักษณะดังกล่าว

๒๙๐.๒๒๗ สำหรับค่าธรรมเนียมที่ขึ้นอยู่กับผลงานในลักษณะอื่น ๆ ที่เรียกเก็บโดยสำนักงานเพื่องานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานสอบบัญชี ความมีอยู่และความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นกับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ช่วงของจำนวนค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่เป็นไปได้
- มีผู้มีอำนาจรับผิดชอบพิจารณาผลของเรื่องที่เกี่ยวกับค่าธรรมเนียมที่ขึ้นอยู่กับผลงานหรือไม่

- ลักษณะของงานบริการ และ
- ผลกระทบของเหตุการณ์หรือรายการในงบการเงิน

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ และใช้มาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกัน ได้แก่

- การมีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่นสอบทานงานตรวจสอบที่เกี่ยวข้องหรือให้คำแนะนำอื่นที่จำเป็น หรือ
- การให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่นซึ่งไม่ได้เป็นสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี ปฏิบัติงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่น

นโยบายการจ่ายค่าตอบแทนและการประเมินผลงาน

๒๙๐.๒๒๘ ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตนเกิดขึ้นเมื่อสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีถูกประเมินผลงานหรือได้รับค่าตอบแทนจากการขายงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานสอบบัญชี ความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคจะขึ้นกับ

- สัดส่วนค่าตอบแทนของบุคคลนั้นหรือผลการประเมินผลงานที่อยู่บนพื้นฐานของการขายงานการให้บริการดังกล่าว
- บทบาทของบุคคลนั้นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีและ
- การตัดสินใจเลื่อนตำแหน่งได้รับอิทธิพลจากการขายงานการให้บริการดังกล่าวหรือไม่

สำนักงานต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและถ้าปัญหาและอุปสรรคไม่ได้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ สำนักงานต้องทบทวนแผนการจ่ายค่าตอบแทนหรือกระบวนการประเมินสำหรับบุคคลนั้น หรือใช้มาตรการป้องกันเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันได้แก่

- การย้ายสมาชิกนั้นออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือ
- การจัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่นสอบทานงานของสมาชิกนั้น

๒๙๐.๒๒๙ หุ้นส่วนหลักของสำนักงานต้องไม่ถูกประเมินผลงานหรือได้รับค่าตอบแทนบนพื้นฐานของความสำเร็จในการขายงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานสอบบัญชี ทั้งนี้ไม่เป็นการห้ามการจัดการเกี่ยวกับการแบ่งผลกำไรตามปกติระหว่างหุ้นส่วนของสำนักงาน

ของขวัญหรือการรับรอง

๒๙๐.๒๓๐ การรับของขวัญหรือการรับรองจากลูกค้างานสอบบัญชี อาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากประโยชน์ส่วนตน ถ้าสำนักงานหรือสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี รับของขวัญหรือการรับรอง ปัญหาและอุปสรรคอาจมีนัยสำคัญจนไม่มีมาตรการป้องกันใดสามารถลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น สำนักงานหรือสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี ต้องไม่รับของขวัญหรือการรับรองดังกล่าว เว้นแต่ของขวัญหรือการรับรองนั้นมีมูลค่าเล็กน้อย

คดีความฟ้องร้องหรือการถูกข่มขู่ในคดีความฟ้องร้อง

๒๙๐.๒๓๑ เมื่อมีคดีความเกิดขึ้นหรืออาจจะมีคดีความระหว่างสำนักงานหรือสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี กับลูกค้างานสอบบัญชี ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตนและการข่มขู่จะเกิดขึ้น ความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารของลูกค้าและสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี จะต้องเป็นลักษณะตรงไปตรงมาและต้องมีการเปิดเผยอย่างครบถ้วนในทุกด้านของการดำเนินธุรกิจของลูกค้า เมื่อสำนักงานและผู้บริหารของลูกค้าอยู่ในฐานะตรงข้ามกันจากการมีคดีความฟ้องร้องก็จะกระทบต่อความเต็มใจของผู้บริหารที่จะเปิดเผยข้อมูลให้ครบถ้วน ทำให้ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตนและการข่มขู่เกิดขึ้น ความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวขึ้นกับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- สาระสำคัญของคดีความฟ้องร้อง และ
- คดีความฟ้องร้องเกี่ยวข้องกับการรับงานสอบบัญชี ครั้งก่อนหรือไม่

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและใช้มาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันได้แก่

- การย้ายสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี ถ้าคดีความฟ้องร้องเกี่ยวข้องกับสมาชิกนั้น
- การจัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่นสอบทานงาน

ถ้ามาตรการป้องกันดังกล่าวไม่ลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ การดำเนินการที่เหมาะสมเพียงอย่างเดียวคือถอนตัวหรือไม่รับงานสอบบัญชี

๒๙๐.๒๓๒ ถึง ๒๙๐.๔๙๙ (IFAC เว้นว่างเพื่อเพิ่มเติมเนื้อหาที่เกี่ยวข้องในอนาคต)

รายงานที่มีข้อจำกัดการใช้ผลงานและการเผยแพร่

บทนำ

๒๙๐.๕๐๐ ข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระที่ระบุไว้ในหมวด ๒๙๐ มีผลบังคับใช้ต่องานสอบบัญชีทั้งหลาย อย่างไรก็ตามข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระในหมวดนี้อาจมีการเปลี่ยนแปลงได้ตามที่ระบุไว้ในย่อหน้า ๒๙๐.๕๐๕-๒๙๐.๕๑๔ หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในย่อหน้า ๒๙๐.๕๐๑-๒๙๐.๕๐๒ สำหรับบางสถานการณ์ซึ่งเกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชี ซึ่งกำหนดข้อจำกัดการใช้ผลงานและการเผยแพร่รายงานการสอบบัญชี ทั้งนี้ข้อกำหนดเหล่านี้จะใช้ได้กับงานตรวจสอบงบการเงินที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ ดังนี้ (ก) รายงานทั้งที่ให้ข้อสรุปในรูปแบบที่เป็นการแสดงความเห็นว่างบการเงินแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานโดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่และ (ข) รายงานการสอบบัญชีที่มีข้อจำกัดในการใช้ผลงานและการเผยแพร่ซึ่งเป็นผลให้ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำรายงานการสอบบัญชีที่เปลี่ยนแปลงไปจากรายงานที่เป็นรายงานตามมาตรฐานซึ่งต้องไม่เป็นการสอบบัญชีที่กำหนดขึ้นและเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมาย

๒๙๐.๕๐๑ การเปลี่ยนแปลงประมวลภายใต้หมวด ๒๙๐ กระทำได้ หากผู้ประสงค์จะใช้รายงาน(ก) ทราบถึงวัตถุประสงค์และข้อจำกัดในการใช้รายงานและ (ข) ยินยอมต่อการปรับเปลี่ยนข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระนั้น การที่ผู้ประสงค์จะใช้รายงานจะทราบถึงวัตถุประสงค์และข้อจำกัดของรายงานอาจมาจากการเข้ามามีส่วนร่วมทั้งทางตรงและทางอ้อมโดยผ่านทางตัวแทนผู้มีอำนาจในการกำหนดลักษณะและขอบเขตของงานนั้น โดยการเข้ามามีส่วนร่วมดังกล่าว สำนักงานจะต้องสื่อสารกับผู้ประสงค์จะใช้รายงานให้ทราบถึงข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระซึ่งรวมถึงสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระและมาตรการป้องกันที่จำเป็นในการนำมาใช้เพื่อขจัดหรือลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้ รวมถึงการขอความเห็นชอบในการปรับเปลี่ยนข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระที่จะนำมาใช้ในรายงาน

๒๙๐.๕๐๒ สำนักงานจะต้องสื่อสารให้ผู้ประสงค์จะใช้รายงานทราบถึงข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระในการรับงานสอบบัญชี เช่น ระบุข้อกำหนดดังกล่าวไว้ในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี ในกรณีที่มีผู้ประสงค์จะใช้รายงานหลายฝ่าย (เช่น ผู้ให้กู้ยืมตามสัญญากู้ร่วม) และไม่ได้มีการระบุชื่อผู้ใช้งานไว้ในข้อตกลงในการรับงานให้ถือว่าผู้ประสงค์จะใช้รายงานนั้นได้รับทราบและยินยอมตามข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระแล้ว โดยผ่านทางตัวแทนของผู้ประสงค์จะใช้รายงาน (เช่น ตัวแทนที่ระบุไว้ในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี)

๒๙๐.๕๐๓ ในกรณีที่สำนักงานออกรายงานการสอบบัญชีซึ่งไม่มีข้อจำกัดการใช้ผลงานและการเผยแพร่ให้แก่ลูกค้ารายเดิม ข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในย่อหน้า ๒๙๐.๕๐๐ ถึง ๒๙๐.๕๑๔ ไม่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดที่บังคับใช้กับงานสอบบัญชีตามที่ได้ระบุไว้ในย่อหน้า ๒๙๐.๑ ถึง ๒๙๐.๒๓๒

๒๙๐.๕๐๔ การอนุโลมให้มีการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดในหมวด ๒๙๐ ตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้นนั้น สามารถกระทำได้ตามที่ได้บรรยายไว้ในย่อหน้า ๒๙๐.๕๐๕ ถึง ๒๙๐.๕๑๔ ซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดในหมวด ๒๙๐ ทุกประการ

กิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ

๒๙๐.๕๐๕ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้า ๒๙๐.๕๐๐ – ๒๙๐.๕๐๒ สำนักงานไม่จำเป็นต้องนำข้อกำหนดเพิ่มเติมที่กำหนดในย่อหน้า ๒๙๐.๑๐๐ – ๒๙๐.๒๓๒ ซึ่งเป็นข้อกำหนดสำหรับงานสอบบัญชีสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะมาถือปฏิบัติอีก

กิจการที่เกี่ยวข้องกัน

๒๙๐.๕๐๖ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้า ๒๙๐.๕๐๐ – ๒๙๐.๕๐๒ การอ้างอิงถึงลูกค้างานสอบบัญชีจะไม่รวมถึงกิจการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้า อย่างไรก็ตามหากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีได้รู้หรือมีเหตุอันเชื่อได้ว่ามีความสัมพันธ์หรือมีสถานการณ์ที่เกี่ยวกับกิจการที่เกี่ยวข้องกันของลูกค้า ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการประเมินความเป็นอิสระของกิจการของลูกค้า กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีจะต้องคำนึงถึงกิจการที่เกี่ยวข้องกันของลูกค้าดังกล่าว ในการระบุและประเมินผลกระทบต่อความเป็นอิสระและนำมาตรการป้องกันที่เหมาะสมมาถือปฏิบัติด้วย

เครือข่ายและสำนักงานเครือข่าย

๒๙๐.๕๐๗ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้า ๒๙๐.๕๐๐ – ๒๙๐.๕๐๒ การอ้างอิงถึงสำนักงานจะไม่รวมถึงสำนักงานเครือข่าย อย่างไรก็ตามเมื่อสำนักงานได้รู้หรือมีเหตุอันเชื่อได้ว่าปัญหาและอุปสรรคอาจเกิดขึ้นจากส่วนได้เสียและความสัมพันธ์ใด ๆ ของสำนักงานเครือข่าย ความสัมพันธ์หรือส่วนได้เสียใด ๆ ดังกล่าวต้องถูกนำมารวมในการประเมิน ผลกระทบต่อความเป็นอิสระ

ส่วนได้เสียทางการเงิน การให้สินเชื่อและการค้ำประกัน ความสัมพันธ์ใกล้ชิดทางธุรกิจ และความสัมพันธ์ส่วนตัวและความสัมพันธ์ในครอบครัว

๒๙๐.๕๐๘ เมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในย่อหน้า ๒๙๐.๕๐๐ – ๒๙๐.๕๐๒ ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องที่กำหนดไว้ในย่อหน้า ๒๙๐.๑๐๒ -๒๙๐.๑๔๕ ให้นำไปถือปฏิบัติเฉพาะกับสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี ครอบครัวปัจจุบันของสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีและครอบครัวที่ใกล้ชิดของสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี

๒๙๐.๕๐๙ นอกจากนี้ สำนักงานต้องพิจารณาตามข้อกำหนดในย่อหน้า ๒๙๐.๑๐๒ – ๒๙๐.๑๔๕ ว่าผลกระทบต่อความเป็นอิสระเกิดขึ้นจากส่วนได้เสียและความสัมพันธ์ใด ๆ ระหว่างลูกค้างานสอบบัญชีและสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีต่อไปนี้หรือไม่

(ก) บุคคลที่ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับประเด็นธุรกรรมหรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องเฉพาะด้านทางอุตสาหกรรมและทางวิชาการ และ

(ข) บุคคลที่ดูแลด้านการควบคุณคุณภาพของงานรวมถึงบุคคลที่ทำหน้าที่ตรวจทานงานควบคุมคุณภาพของงาน

การประเมินปัญหาและอุปสรรคจะทำเฉพาะผลกระทบที่มีนัยสำคัญซึ่งกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีเหตุอันเชื่อได้ว่าเกิดขึ้นจากส่วนได้เสียและความสัมพันธ์ใด ๆ ระหว่างลูกค้างานสอบบัญชีและบุคคลอื่นภายในสำนักงานซึ่งมีอิทธิพลโดยตรงต่อผลงานของงานสอบบัญชี รวมถึงผู้ที่สามารถกำหนดผลตอบแทนหรือผู้ซึ่งมีอำนาจในการควบคุมโดยตรง ผู้บริหารหรือผู้กำกับดูแลหุ้นส่วนที่ดูแลงานสอบ

บัญชี รวมถึงบุคคลที่อยู่ในระดับอาวุโสถัดมาซึ่งมีตำแหน่งสูงกว่าหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงาน (Engagement partner) ไปจนถึงแต่ละคนในระดับ หุ้นส่วนอาวุโส (Chief Executive or equivalent)

๒๙๐.๕๑๐ การประเมินผลกระทบจะทำเฉพาะปัญหาและอุปสรรคที่มีนัยสำคัญซึ่งกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีเหตุอันเชื่อได้ว่าเกิดขึ้นจากส่วนได้เสียทางการเงินที่มีต่อลูกค้างานสอบบัญชีซึ่งเกิดจากบุคคลแต่ละคนตามที่กำหนดในย่อหน้า ๒๙๐.๑๐๘ – ๒๙๐.๑๑๑ และย่อหน้า ๒๙๐.๑๑๓ – ๒๙๐.๑๑๕

๒๙๐.๕๑๑ ในกรณีที่ผลกระทบต่อความเป็นอิสระไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ สำนักงานจะต้องใช้มาตรการป้องกันต่าง ๆ เพื่อขจัดปัญหาและอุปสรรคหรือลดปัญหาและอุปสรรคลงไปสู่ระดับที่ยอมรับได้

๒๙๐.๕๑๒ ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้า ๒๙๐.๑๐๖ และ ๒๙๐.๑๑๕ เกี่ยวกับส่วนได้เสียของสำนักงานนั้น หากสำนักงานมีส่วนได้เสียทางการเงินที่มีสาระสำคัญในลูกค้างานสอบบัญชี ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อมจะทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตนได้ ซึ่งอาจมีนัยสำคัญจนกระทั่งไม่สามารถหามาตรการป้องกันที่จะลดปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นสำนักงานจะต้องไม่มีส่วนได้เสียทางการเงินดังกล่าว

การรับงานจากลูกค้างานสอบบัญชี

๒๙๐.๕๑๓ การประเมินปัญหาและอุปสรรคจะทำเฉพาะผลกระทบที่มีนัยสำคัญที่เกิดจากความสัมพันธ์ในการจ้างงานตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้า ๒๙๐.๑๓๔ – ๒๙๐.๑๓๘ นั้น ในกรณีที่มีปัญหาและอุปสรรคเกิดขึ้นซึ่งอยู่ในระดับที่ไม่สามารถยอมรับได้ สำนักงานจะต้องใช้มาตรการป้องกันต่าง ๆ เพื่อขจัดปัญหาและอุปสรรคหรือลดปัญหาและอุปสรรคลงไปสู่ระดับที่ยอมรับได้ ทั้งนี้ได้แสดงตัวอย่างของมาตรการป้องกันที่อาจเหมาะสมไว้ในย่อหน้า ๒๙๐.๑๓๖

การให้บริการงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่น

๒๙๐.๕๑๔ หากสำนักงานปฏิบัติงานอื่นซึ่งมีการออกรายงานที่มีข้อจำกัดในการใช้และการเผยแพร่ให้แก่ลูกค้างานสอบบัญชี และให้บริการงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานสอบบัญชี สำนักงานต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้า ๒๙๐.๑๕๖ – ๒๙๐.๒๓๒ ตามที่ย่อหน้า ๒๙๐.๕๐๔ – ๒๙๐.๕๐๗ กำหนด

หมวด ๒๙๑

ความเป็นอิสระสำหรับงานให้ความเชื่อมั่นอื่น ๆ

๒๙๑.๑ เนื้อหาในหมวดนี้กล่าวถึงข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระสำหรับงานให้ความเชื่อมั่น ซึ่งไม่ใช่งานสอบบัญชีหรืองานสอบทานงบการเงิน ข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระสำหรับงานสอบบัญชีและงานสอบทานงบการเงินได้กล่าวไว้ในหมวด ๒๙๐ ในกรณีที่ลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นดังกล่าวเป็นลูกค้างานสอบบัญชีหรือลูกค้างานสอบทานด้วย ให้นำข้อกำหนดในหมวด ๒๙๐ มาถือปฏิบัติกับสำนักงาน สำนักงานเครือข่าย และสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีหรือกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทานด้วย ในบางสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับงานให้ความเชื่อมั่น ซึ่งรายงานการให้ความเชื่อมั่นมีข้อจำกัดในการนำไปใช้และเผยแพร่ รวมถึงกรณีซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด ข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระในหมวดนี้อาจเปลี่ยนแปลงไปตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ ๒๙๑.๒๑ ถึง ๒๙๑.๒๗

๒๙๑.๒ งานให้ความเชื่อมั่นเป็นงานที่ช่วยเพิ่มความมั่นใจให้แก่ผู้ที่คาดว่าจะใช้รายงานเกี่ยวกับผลที่ได้จากการประเมินหรือวัดมูลค่าเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นเมื่อเทียบกับเงื่อนไขที่กำหนด กรอบสากลสำหรับงานให้ความเชื่อมั่น (กรอบงานให้ความเชื่อมั่น) ที่ออกโดย International Auditing and Assurance Standards Board ได้อธิบายถึงองค์ประกอบและวัตถุประสงค์ของงานให้ความเชื่อมั่น และระบุถึงงานต่าง ๆ ที่ต้องนำมาตรฐานระหว่างประเทศสำหรับงานให้ความเชื่อมั่นมาใช้ ทั้งนี้ คำอธิบายเกี่ยวกับองค์ประกอบและวัตถุประสงค์ของงานให้ความเชื่อมั่นให้อ้างอิงจากกรอบงานให้ความเชื่อมั่น

๒๙๑.๓ การปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของความเที่ยงธรรมจำเป็นต้องมีความเป็นอิสระจากลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น ในกรณีของงานให้ความเชื่อมั่นที่กระทบต่อผลประโยชน์ของสาธารณะ ดังนั้น ภายใต้ประมวลจรรยาบรรณนี้จึงกำหนดให้สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและสำนักงานต้องมีความเป็นอิสระจากลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น และจะต้องมีการประเมินว่ามีปัญหาและอุปสรรคใด ๆ ต่อความเป็นอิสระที่สำนักงานมีเหตุให้เชื่อว่าเกิดขึ้นจากผลประโยชน์และความสัมพันธ์ต่าง ๆ ของสำนักงานเครือข่าย นอกจากนี้ เมื่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นทราบหรือมีเหตุที่จะเชื่อได้ว่าความสัมพันธ์หรือสถานการณ์หนึ่งซึ่งเกี่ยวกับกิจการที่เกี่ยวข้องกันอีกแห่งหนึ่งของลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นมีความเกี่ยวข้องกับการประเมินความเป็นอิสระจากลูกค้าของสำนักงานดังกล่าว กลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นต้องพิจารณากิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นด้วยในการระบุและประเมินปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระและหามาตรการป้องกันที่เหมาะสมมาใช้

แนวทางของกรอบแนวคิดในเรื่องความเป็นอิสระ

๒๙๑.๔ วัตถุประสงค์ของหมวดนี้คือ เพื่อเป็นแนวทางสำหรับสำนักงานและสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นในการถือปฏิบัติตามแนวทางของกรอบแนวคิดตามที่จะอธิบายต่อไปเพื่อให้บรรลุผลและคงไว้ซึ่งความเป็นอิสระ

๒๙๑.๕ ความเป็นอิสระ ประกอบด้วย

(ก) ความเป็นอิสระด้านจิตใจ (Independence of Mind)
ภาวะทางจิตใจซึ่งกล้าที่จะแสดงความเห็น โดยไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ ซึ่งมีผลกระทบต่อการใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ความเป็นอิสระด้านจิตใจนี้จะส่งผลให้บุคคลใด ๆ

สามารถปฏิบัติงานได้ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม และสามารถใช้ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพได้

(ข) ความเป็นอิสระอันเป็นที่ประจักษ์ (Independence of Appearance)
การหลีกเลี่ยงข้อเท็จจริงและการตกอยู่ในสถานการณ์ต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญซึ่งอาจทำให้บุคคลที่สาม ซึ่งได้ใช้วิจารณญาณเยี่ยงวิญญูชนและได้รับทราบข้อเท็จจริงต่าง ๆ และสถานการณ์ดังกล่าวแล้วอาจเชื่อได้ว่า สำนักงานหรือสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นขาดความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม หรือขาดการใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

๒๙๑.๖ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องนำแนวทางของกรอบแนวคิดไปใช้ในเรื่องต่อไปนี้

(ก) การระบุถึงปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ

(ข) การประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่ได้ระบุไว้ และ

(ค) การใช้มาตรการป้องกันเมื่อจำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเห็นว่าไม่มีมาตรการป้องกันใด ๆ ที่เหมาะสมหรือไม่สามารถนำมาตรการป้องกันที่มีอยู่มาใช้เพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องขจัดสถานการณ์หรือความสัมพันธ์ที่ก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรค หรือลด หรือยุติงานให้ความเชื่อมั่นนั้น

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการถือปฏิบัติตามกรอบแนวคิดนี้

๒๙๑.๗ ในการประเมินปัญหาและอุปสรรคที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระนั้นอาจพิจารณาในหลาย ๆ สถานการณ์ที่แตกต่างกัน หรือ การรวมหลาย ๆ สถานการณ์ที่สัมพันธ์กัน ทั้งนี้มิอาจเป็นไปได้ที่จะระบุทุกสถานการณ์ ที่อาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคและกำหนดวิธีการปฏิบัติที่เหมาะสม ดังนั้น ข้อกำหนดนี้จึงกำหนดให้มีกรอบแนวคิดที่ให้สำนักงานและสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นทำการประเมินและระบุผลกระทบต่อความเป็นอิสระ แนวทางกรอบแนวคิดนี้จะช่วยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการปฏิบัติตามจรรยาบรรณตามข้อบังคับนี้ ซึ่งจะแสดงให้เห็นถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระและสามารถช่วยป้องกันผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการสรุปสถานการณ์ที่สามารถกระทำได้ ในกรณีที่มิได้มีการระบุเฉพาะว่าห้ามกระทำ

๒๙๑.๘ ในย่อหน้า ๒๙๑.๑๐๐ เป็นต้นไป จะอธิบายวิธีการในการปฏิบัติตามแนวทางกรอบแนวคิดที่เกี่ยวกับความเป็นอิสระ ย่อหน้าเหล่านี้มิได้ระบุสถานการณ์และความสัมพันธ์ทุกกรณีที่ทำให้เกิดหรืออาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ

๒๙๑.๙ ในการตัดสินใจว่าจะรับงานใหม่หรือจะรับงานต่อเนื่องหรือไม่ หรือการกำหนดว่าบุคคลใดจะเป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นได้หรือไม่นั้น สำนักงานต้องประเมินผลกระทบต่อความเป็นอิสระ ในกรณีที่ผลกระทบไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ การตัดสินใจว่าจะรับงานหรือระบุสมาชิกเฉพาะในงานให้ความเชื่อมั่นนั้น สำนักงานต้องพิจารณาว่ามีมาตรการป้องกันที่จะสามารถขจัดหรือลดผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ในการตัดสินใจว่าจะรับงานต่อเนื่อง สำนักงานควรพิจารณาว่ามาตรการป้องกันที่มีอยู่ยังมีประสิทธิภาพในการขจัดหรือลดผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

หรือไม่ หรือมีมาตรการป้องกันอื่นใดที่ควรนำมาปฏิบัติหรือไม่ หรือควรยกเลิกงานให้ความเชื่อมั่นนั้นไปหรือไม่ เมื่อใดก็ตามที่มีข้อมูลใหม่เกี่ยวกับผลกระทบต่อความเป็นอิสระในระหว่างการให้บริการความเชื่อมั่นนั้น สำนักงานต้องมีการประเมินความมีนัยสำคัญของผลกระทบตามแนวทางของกรอบแม่บท

๒๙๑.๑๐ ในหมวดนี้ได้มีการอ้างอิงความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ ในการประเมินความมีนัยสำคัญของผลกระทบต้องมีการพิจารณาปัจจัยทั้งเชิงคุณภาพและปริมาณ

๒๙๑.๑๑ ในหมวดนี้ ในกรณีต่าง ๆ ส่วนใหญ่มิได้ระบุถึงความรับผิดชอบเฉพาะเจาะจงของแต่ละบุคคลในสำนักงานสำหรับการปฏิบัติที่เกี่ยวกับความอิสระ เนื่องจากความรับผิดชอบอาจแตกต่างกันไป ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับขนาดและโครงสร้างและการจัดองค์กรของสำนักงาน มาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานระหว่างประเทศ (International Standards On Quality Control – ISQCs) ได้ระบุให้สำนักงานกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติเพื่อให้เกิดความเชื่อมั่นที่สมเหตุสมผลเกี่ยวกับการมีความเป็นอิสระตามที่กำหนดโดยมาตรฐานจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง

งานให้ความเชื่อมั่น

๒๙๑.๑๒ ตามที่ได้อธิบายในแนวทางปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น สำหรับงานให้ความเชื่อมั่น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรายงานข้อสรุปโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ใช้งาน(นอกเหนือจากฝ่ายที่รับผิดชอบ) เกี่ยวกับผลจากการประเมินหรือการวัดเรื่องดังกล่าวเมื่อเทียบกับเกณฑ์ที่กำหนด

๒๙๑.๑๓ ผลจากการประเมินหรือการวัดเรื่องดังกล่าวเป็นข้อมูลซึ่งเป็นผลจากการใช้เกณฑ์ที่กำหนดเรื่องดังกล่าวนั้น คำว่า “ข้อมูลเรื่องดังกล่าว” ได้ใช้ในการให้ความหมายผลของการประเมินหรือการวัด
เรื่องดังกล่าว ตัวอย่างเช่น กรอบแนวคิดกล่าวถึง ความมีประสิทธิภาพในการควบคุมภายใน (ข้อมูลเรื่องดังกล่าว) เป็นผลจากการนำกรอบแนวคิดมาใช้ในการประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในตัวอย่างเช่น COSO หรือ CoCo (เกณฑ์) ในการควบคุมภายใน, กระบวนการ (เรื่องดังกล่าว)

๒๙๑.๑๔ งานให้ความเชื่อมั่น อาจเป็นงานที่เกี่ยวกับงานให้ความเชื่อมั่นในคำรับรองในข้อมูลที่เกี่ยวข้องหรือการรายงานให้ความเชื่อมั่นโดยตรงของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ไม่ว่าจะเป็นงานลักษณะใดก็ตามจะเกี่ยวข้องกับบุคคลสามฝ่าย ซึ่งประกอบด้วยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ฝ่ายที่รับผิดชอบ และบุคคลที่ประสงค์จะใช้ผลงาน

๒๙๑.๑๕ งานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องกับคำรับรอง ฝ่ายที่รับผิดชอบมีหน้าที่ในการประเมิน หรือการวัดเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นดังกล่าว โดยจัดเตรียมข้อมูลของเรื่องดังกล่าว ให้อยู่ในรูปแบบคำรับรอง พร้อมสำหรับบุคคลที่ประสงค์จะใช้ผลงาน

๒๙๑.๑๖ ในการรายงานให้ความเชื่อมั่นโดยตรงของผู้ประกอบวิชาชีพ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องดำเนินการประเมินหรือการวัดเรื่องดังกล่าวได้โดยตรง หรือได้รับคำรับรองจากฝ่ายที่รับผิดชอบ ซึ่งได้มีการประเมินหรือการวัด แต่ไม่ได้นำเสนอต่อบุคคลที่ประสงค์จะใช้ผลงานให้ความเชื่อมั่น ข้อมูลเรื่องดังกล่าวจะถูกนำเสนอแก่บุคคลที่ประสงค์จะใช้ผลงานให้ความเชื่อมั่นในรายงานให้ความเชื่อมั่นนั้น

งานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวกับคำรับรอง

๒๙๑.๑๗ ในการรับงานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวกับคำรับรอง สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและสำนักงานต้องเป็นอิสระจากลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น (ผู้รับผิดชอบข้อมูลของเรื่องดังกล่าวและอาจเป็นผู้รับผิดชอบเรื่องนั้น ๆ) การรักษาความเป็นอิสระทำได้โดยการที่สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นมีข้อห้ามไม่ให้มีความสัมพันธ์ในบางลักษณะกับบุคคลดังต่อไปนี้

(ก) กรรมการหรือพนักงาน และ

(ข) บุคคลใด ๆ ของลูกค้าซึ่งอยู่ในตำแหน่งที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อข้อมูลของเรื่องดังกล่าว

นอกจากนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องพิจารณาว่าความสัมพันธ์กับบุคคลใด ๆ ของลูกค้าซึ่งอยู่ในตำแหน่งที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อเรื่องดังกล่าวที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ปฏิบัติจะทำให้เกิด ผลกระทบต่อความเป็นอิสระหรือไม่ นอกจากนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์และความสัมพันธ์ต่าง ๆ ของสำนักงานเครือข่ายที่สำนักงานมีเหตุผลเชื่อว่าจะเกิดขึ้นได้

๒๙๑.๑๘ ในการรับงานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวกับคำรับรองโดยส่วนใหญ่ ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบจะรับผิดชอบทั้งข้อมูลของเรื่องและเรื่องที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติ อย่างไรก็ตามในงานบางประเภท ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบอาจไม่ได้เป็นผู้รับผิดชอบต่อเรื่องที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติ ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพได้รับการว่าจ้างให้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นซึ่งเกี่ยวกับรายงานการปฏิบัติงานเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคมของกิจการเพื่อการเผยแพร่แก่บุคคลที่ประสงค์จะใช้ผลงาน ซึ่งที่ปรึกษาด้านสิ่งแวดล้อมได้จัดทำขึ้น กรณีนี้ที่ปรึกษาด้านสิ่งแวดล้อมเป็นผู้รับผิดชอบต่อข้อมูลของเรื่อง แต่กิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อเรื่องที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติ (การปฏิบัติงานเกี่ยวกับความรับผิดชอบต่อสังคมของกิจการ)

๒๙๑.๑๙ ในการรับงานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวกับคำรับรองซึ่งผู้มีหน้าที่รับผิดชอบเป็นผู้รับผิดชอบข้อมูลของเรื่องแต่ไม่ได้รับผิดชอบเรื่องที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ปฏิบัติ สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นและสำนักงานต้องเป็นอิสระจากผู้มีหน้าที่รับผิดชอบต่อข้อมูลของเรื่อง (ลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น) นอกจากนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประเมินปัญหาและอุปสรรคใด ๆ ที่เกิดจากผลประโยชน์และความสัมพันธ์ระหว่างสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น สำนักงาน สำนักงานเครือข่าย และผู้มีหน้าที่รับผิดชอบต่อเรื่องที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติ ที่สำนักงานมีเหตุผลที่เชื่อว่าจะเกิดขึ้นได้

การรับงานให้ความเชื่อมั่นที่เป็นการรายงานโดยตรง

๒๙๑.๒๐ ในการรับงานให้ความเชื่อมั่นที่เป็นการรายงานโดยตรง สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและสำนักงานต้องเป็นอิสระจากลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น (ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบต่อเรื่องที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติ) ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประเมินปัญหาและอุปสรรคใด ๆ ที่เกิดจากผลประโยชน์และความสัมพันธ์ของสำนักงานเครือข่ายที่สำนักงานมีเหตุผลเชื่อว่าจะเกิดขึ้นได้

รายงานที่มีข้อจำกัดในการใช้และเผยแพร่

๒๙๑.๒๑ ในบางสถานการณ์ที่รายงานเกี่ยวกับการให้ความเชื่อมั่นมีข้อจำกัดในการใช้และเผยแพร่ และหากเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้านี้และย่อหน้าที่ ๒๙๑.๒๒ อาจมีการปรับเปลี่ยนข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระได้

ซึ่งการแก้ไขข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระในหมวดที่ ๒๙๑ นั้น อนุโลมให้กระทำได้หากบุคคลที่ประสงค์จะใช้ผลงาน (ก) มีความรู้ถึงวัตถุประสงค์ ข้อมูลของเรื่อง และ ข้อจำกัดของรายงาน และ (ข) ยินยอมอย่างชัดแจ้งต่อการปรับเปลี่ยนข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระนั้น การที่บุคคลที่ประสงค์จะใช้ผลงานจะทราบถึงวัตถุประสงค์ ข้อมูลของเรื่อง และข้อจำกัดของรายงาน อาจมาจากการเข้ามามีส่วนร่วมทั้งทางตรงและทางอ้อมโดยผ่านทางตัวแทนผู้มีอำนาจในการกำหนดลักษณะและขอบเขตของงานนั้น โดยการเข้ามามีส่วนร่วมดังกล่าว จะช่วยส่งเสริมให้สำนักงานสื่อสารกับบุคคลที่ประสงค์จะใช้ผลงาน ให้ทราบถึงข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระซึ่งรวมถึงสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระและมาตรการป้องกันที่จำเป็นในการนำมาใช้เพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ รวมถึงการขอความเห็นชอบในการปรับเปลี่ยนประมวลด้านความเป็นอิสระที่จะนำมาใช้ในการปฏิบัติงาน

๒๙๑.๒๒ สำนักงานจะต้องสื่อสารให้บุคคลที่ประสงค์จะใช้รายงานทราบถึงข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระในการรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น (เช่น ระบุข้อกำหนดดังกล่าวไว้ในหนังสือตอบรับงาน) ในกรณีที่มีบุคคลที่ประสงค์จะใช้รายงานหลายฝ่าย (เช่น ผู้ให้กู้ยืมตามสัญญากู้ร่วม) และไม่ได้มีการระบุชื่อบุคคลที่ประสงค์จะใช้รายงานไว้ในหนังสือตอบรับงานให้ความเชื่อมั่น ตัวแทนของกลุ่มบุคคลที่ประสงค์จะใช้รายงานต้องแจ้งให้บุคคลที่ประสงค์จะใช้รายงานทั้งหมดได้รับทราบในภายหลังถึงความยินยอมตามข้อกำหนดด้านความเป็นอิสระที่ตกลงกัน (เช่น โดยการที่ตัวแทนจัดเตรียมหนังสือตอบรับงานให้พร้อมสำหรับบุคคลที่ประสงค์จะใช้รายงานทั้งหมด)

๒๙๑.๒๓ ในกรณีที่สำนักงานเสนอรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นซึ่งไม่มีข้อจำกัดการใช้ผลงานและการเผยแพร่ข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในย่อหน้า ๒๙๑.๒๕ ถึง ๒๙๑.๒๗ ไม่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดที่บังคับใช้กับงานที่ให้ความเชื่อมั่นตามที่ได้ระบุไว้ในย่อหน้า ๒๙๑.๑ ถึง ๒๙๑.๑๕๙ และในกรณีที่สำนักงานเสนอรายงานการตรวจสอบบัญชีด้วย โดยไม่ว่ามีข้อจำกัดการใช้ผลงานและการเผยแพร่หรือไม่ก็ตาม ข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในหมวด ๒๙๐ ยังคงนำมาใช้ในงานบริการตรวจสอบบัญชีนั้น

๒๙๑.๒๔ การปรับเปลี่ยนข้อกำหนดในหมวด ๒๙๑ อนุญาตให้ทำได้ในสถานการณ์ที่ระบุไว้ข้างต้น ซึ่งได้อธิบายไว้ในย่อหน้า ๒๙๑.๒๕ ถึง ๒๙๑.๒๗ แต่ยังคงต้องปฏิบัติตามประมวลอื่น ๆ ในหมวด ๒๙๑ ทุกประการ

๒๙๑.๒๕ หากเป็นไปตามเงื่อนไขในย่อหน้า ๒๙๑.๒๑ และ ๒๙๑.๒๒ ข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องของย่อหน้า ๒๙๑.๑๐๔ ถึง ๒๙๑.๑๓๔ จะมีผลบังคับใช้กับสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นทุกคน รวมไปถึงคู่สมรสหรือบุคคลผู้อยู่ใต้การอุปการะ และสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดกัน นอกจากนี้จะต้องพิจารณาว่าปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระเกิดขึ้นจากผลประโยชน์ และ ความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่น กับสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นอื่นต่อไปนี้หรือไม่

(ก) บุคลากรผู้มีหน้าที่ให้คำปรึกษาทางด้านวิชาการ หรือประเด็นเฉพาะของอุตสาหกรรมและรายการหรือเหตุการณ์ต่างๆ และ

(ข) บุคลากรผู้มีหน้าที่ควบคุมคุณภาพของงาน รวมถึงผู้ที่สอบทานการควบคุมคุณภาพงาน

ตามข้อกำหนดย่อหน้า ๒๙๑.๑๐๔ ถึง ๒๙๑.๑๓๔ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นควรมีการประเมินถึงปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์และความสัมพันธ์ระหว่างลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นกับบุคคลอื่นในสำนักงานซึ่งมีอิทธิพลโดยตรงต่อผลงานที่ให้ความเชื่อมั่น รวมถึง บุคคลที่กำหนดค่าตอบแทนหรือผู้ที่เป็นผู้บังคับบัญชาโดยตรง ผู้บริหาร หรือผู้กำกับดูแลหุ้นส่วนผู้รับผิดชอบงานให้ความเชื่อมั่นนั้น

๒๙๑.๒๖ ถึงแม้ว่าจะเป็นไปตามเงื่อนไขตามย่อหน้า ๒๙๑.๒๑ ถึง ๒๙๑.๒๒ หากสำนักงานมีผลประโยชน์ทางการเงินอย่างมีสาระสำคัญ ไม่ว่าจะโดยทางตรงหรือทางอ้อม ในลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตัวอาจมีสาระสำคัญมากจนไม่สามารถหามาตรการป้องกันเพื่อลดระดับผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ สำนักงานต้องไม่มีผลประโยชน์ทางการเงินดังกล่าว นอกจากนี้สำนักงานจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดอื่นๆ ที่กำหนดไว้ในย่อหน้า ๒๙๑.๑๑๓ ถึง ๒๙๑.๑๕๙

๒๙๑.๒๗ สำนักงานต้องประเมินปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์และความสัมพันธ์ของสำนักงานเครือข่ายที่สำนักงานมีเหตุผลที่เชื่อว่าจะเกิดขึ้นได้

ผู้มีส่วนรับผิดชอบหลายฝ่าย

๒๙๑.๒๘ ในงานที่ให้ความเชื่อมั่นบางประเภท ไม่ว่าจะเป็นงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องกับคำรับรองหรืองานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เป็นการรายงานโดยตรง อาจมีผู้รับผิดชอบหลายฝ่าย ในการพิจารณาว่าจำเป็นต้องใช้ข้อกำหนดในหมวดนี้กับแต่ละฝ่ายที่รับผิดชอบในงานให้ความเชื่อมั่นดังกล่าวหรือไม่ สำนักงานจะต้องคำนึงว่า ผลประโยชน์หรือความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงาน หรือ สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น กับฝ่ายที่ต้องรับผิดชอบนั้นๆ จะก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระที่มีสาระสำคัญในเรื่องที่เกี่ยวกับข้อมูลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น ตัวอย่างปัจจัยที่สำนักงานต้องคำนึงถึงมีดังนี้

- ความมีสาระสำคัญของข้อมูลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น(หรือเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น)ที่แต่ละฝ่ายที่รับผิดชอบต้องรับผิดชอบ และ
- ระดับของส่วนได้เสียต่อสาธารณะที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น

ถ้าสำนักงานเห็นว่าปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระที่เกิดขึ้นจากการมีผลประโยชน์ หรือความสัมพันธ์กับฝ่ายที่รับผิดชอบนั้นๆ ไม่มีสาระสำคัญ ก็อาจจะไม่จำเป็นต้องใช้ข้อกำหนดในหมวดนี้ทุกข้อกับฝ่ายที่รับผิดชอบ

เอกสารหลักฐาน

๒๙๑.๒๙ เอกสารหลักฐานถือเป็นหลักฐานประกอบการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการให้ข้อสรุปเกี่ยวกับการถือปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระ การขาดเอกสารอ้างอิงไม่ใช่สิ่งชี้

ว่าสำนักงานได้พิจารณาเรื่องใดเรื่องหนึ่งแล้วหรือไม่ หรือไม่ใช่สิ่งชี้ว่าสำนักงานมีความเป็นอิสระหรือไม่

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องจัดทำเอกสารสรุปเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องความเป็นอิสระ รวมทั้งสาระของการหารือใด ๆ ที่เกี่ยวข้องซึ่งจะช่วยสนับสนุนข้อสรุปดังกล่าว ดังนั้น

(ก) ในกรณีที่มาตรการป้องกันมีความจำเป็นเพื่อลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องจัดทำเอกสารเกี่ยวกับลักษณะของปัญหาและอุปสรรค และมาตรการป้องกันที่มีอยู่หรือที่นำมาใช้เพื่อลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ และ

(ข) ในกรณีของปัญหาและอุปสรรคซึ่งจำเป็นต้องทำการวิเคราะห์อย่างมีนัยสำคัญเพื่อตัดสินใจว่าจำเป็นต้องมีมาตรการป้องกันหรือไม่และผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสรุปว่าไม่มีความจำเป็น เนื่องจากปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นอยู่ในระดับที่ยอมรับได้อยู่แล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องจัดทำเอกสารเกี่ยวกับลักษณะของปัญหาและอุปสรรคและเหตุผลประกอบข้อสรุปดังกล่าว

ช่วงระยะเวลาในการรับงาน

๒๙๑.๓๐ ความเป็นอิสระจากลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นเป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องมีทั้งในระหว่างช่วงระยะเวลาในการรับงานและครอบคลุมถึงช่วงระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น ช่วงระยะเวลาในการรับงานจะเริ่มขึ้นเมื่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเริ่มต้นให้บริการงานให้ความเชื่อมั่นสำหรับงานใดงานหนึ่งและสิ้นสุดลงเมื่อมีการออกรายงานการให้ความเชื่อมั่น ในกรณีที่การรับงานมีลักษณะเกิดขึ้นใหม่เป็นรอบ ๆ จะถือว่าสิ้นสุดระยะเวลาในการรับงานเมื่อมีการแจ้งจากฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งของคู่สัญญาถึงการสิ้นสุดความสัมพันธ์ทางวิชาชีพ หรือเมื่อมีการออกรายงานการให้ความเชื่อมั่นฉบับสุดท้าย แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้นทีหลัง

๒๙๑.๓๑ ในกรณีที่กิจการกลายเป็นลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นในระหว่างหรือหลังจากช่วงระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น ซึ่งสำนักงานจะต้องแสดงข้อสรุปเกี่ยวกับข้อมูลดังกล่าว สำนักงานต้องพิจารณาว่ามีปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระเกิดขึ้นจากสิ่งต่อไปนี้หรือไม่

(ก) ความสัมพันธ์ทางการเงินหรือทางธุรกิจกับลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นที่เกิดขึ้นระหว่างหรือหลังจากช่วงระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น แต่ก่อนการตอบรับงานให้ความเชื่อมั่น หรือ

(ข) การให้บริการในอดีตที่ได้ให้บริการแก่ลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น

๒๙๑.๓๒ หากมีการให้บริการงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นในระหว่างหรือหลังจากช่วงระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น แต่ก่อนวันที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นจะเริ่มต้นให้บริการงานให้ความเชื่อมั่น และการให้บริการดังกล่าวไม่สามารถกระทำได้ในระหว่างช่วงที่รับงานให้ความเชื่อมั่น สำนักงานต้องประเมินปัญหาและอุปสรรคใด ๆ ต่อความเป็นอิสระที่เกิดขึ้นจากการให้บริการดังกล่าว หากปัญหาและอุปสรรคใด ๆ ที่เกิดขึ้นไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ การรับงานให้ความ

เชื่อมั่นต้องเกิดขึ้นเฉพาะในกรณีที่มีการนำมาตรการป้องกันมาใช้เพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้เท่านั้น ตัวอย่างของมาตรการป้องกันดังกล่าวรวมถึง

- การไม่นำบุคลากรที่ได้ให้บริการงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นดังกล่าวมาเป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- การจัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสอบทานงานให้ความเชื่อมั่นและงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นตามความเหมาะสม หรือ
- การมอบหมายให้สำนักงานอื่นประเมินผลของงานให้บริการที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นหรือให้สำนักงานอื่นปฏิบัติงานให้บริการที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นนั้นอีกครั้งหนึ่งภายใต้ขอบเขตที่จำเป็น เพื่อให้สำนักงานอื่นนั้นเป็นผู้รับผิดชอบในงานให้บริการดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม หากการให้บริการงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นดังกล่าวยังไม่เสร็จสมบูรณ์ และเป็นไปไม่ได้ในทางปฏิบัติที่จะให้บริการดังกล่าวจนเสร็จสมบูรณ์หรือจะยุติการให้บริการดังกล่าวก่อนที่จะเริ่มต้นการให้บริการในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพที่เกี่ยวข้องกับงานให้ความเชื่อมั่น สำนักงานต้องตอบรับงานให้ความเชื่อมั่นดังกล่าวเฉพาะเมื่อเป็นที่พอใจว่า

(ก) การให้บริการงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นดังกล่าวจะเสร็จสมบูรณ์ภายในระยะเวลาอันสั้น หรือ

(ข) ลูกค้ามีการเตรียมการที่จะส่งมอบงานบริการดังกล่าวให้แก่ผู้ให้บริการรายอื่นภายในระยะเวลาอันสั้น

ในระหว่างช่วงระยะเวลาที่ให้บริการ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องใช้มาตรการป้องกันเมื่อจำเป็น นอกจากนี้ต้องหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลด้วย

ข้อควรพิจารณาอื่น

๒๙๑.๓๓ อาจมีกรณีของการฝ่าฝืนที่กำหนดในหมวดนี้เกิดขึ้นโดยไม่เจตนา หากมีการฝ่าฝืนที่เกิดขึ้นโดยไม่เจตนา โดยปกติแล้วจะไม่ถือว่าเป็นประเด็นในเรื่องความเป็นอิสระ หากสำนักงานจัดให้มีนโยบายและกระบวนการของการควบคุมคุณภาพที่เหมาะสมเทียบเท่ากับที่กำหนดโดยมาตรฐานการควบคุมคุณภาพงานระหว่างประเทศ (International Standards On Quality Control – ISQCs) เพื่อคงไว้ซึ่งความเป็นอิสระ และทันทีที่มีการพบการฝ่าฝืนจะต้องมีการแก้ไขอย่างทันท่วงที และต้องมีการนำมาตรการป้องกันใด ๆ ที่จำเป็นมาใช้เพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ สำนักงานต้องพิจารณาว่าจะหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือไม่

๒๙๑.๓๔ ถึง ๒๙๑.๙๙ IFAC เว้นว่างเพื่อเพิ่มเติมเนื้อหาที่เกี่ยวข้องในอนาคต

แนวทางในการปฏิบัติเกี่ยวกับความเป็นอิสระ

๒๙๑.๑๐๐ ย่อหน้าที่ ๒๙๐.๑๐๔ ถึง ๒๙๐.๑๕๙ แสดงให้เห็นถึงสถานการณ์และความสัมพันธ์บางลักษณะที่มีปัญหาและอุปสรรคหรืออาจมีปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระได้ โดยจะชี้ให้เห็นถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นและประเภทของมาตรการป้องกันที่เหมาะสมซึ่งสามารถขจัดหรือลด

ผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้และจะแสดงให้เห็นถึงบางสถานการณ์ที่อาจไม่มีมาตรการป้องกันที่สามารถลดผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ทั้งนี้อาจมิได้แสดงให้เห็นถึงทุกสถานการณ์และความสัมพันธ์ซึ่งทำให้มีผลกระทบหรืออาจมีผลกระทบต่อความเป็นอิสระ สำนักงานและสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นต้องประเมินลักษณะความเหมือนหรือความแตกต่างของสถานการณ์และความสัมพันธ์นั้น ๆ และพิจารณาว่ามาตรการป้องกันต่าง ๆ (ทั้งนี้รวมถึงมาตรการป้องกันที่ระบุไว้ตั้งแต่ย่อหน้าที่ ๒๐๐.๑๑ ถึง ๒๐๐.๑๔) สามารถนำมาใช้ตามสมควรในการขจัดผลกระทบต่อความเป็นอิสระหรือลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือไม่

๒๙๑.๑๐๑ ย่อหน้านี้แสดงให้เห็นถึงแนวทางในการปฏิบัติสำหรับงานให้ความเชื่อมั่นและควรอ่านควบคู่กับย่อหน้า ๒๙๑.๒๘ ซึ่งได้อธิบายว่างานให้ความเชื่อมั่นส่วนใหญ่จะมีฝ่ายที่รับผิดชอบเพียงฝ่ายเดียว ซึ่งได้แก่ลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นนั้น อย่างไรก็ตาม ในบางงานให้ความเชื่อมั่นอาจมีฝ่ายที่ต้องรับผิดชอบ ๒ ฝ่ายหรือมากกว่านั้น ซึ่งในสถานการณ์ดังกล่าวต้องทำการประเมินปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ ซึ่งอาจเกิดจากส่วนได้เสียและความสัมพันธ์ระหว่างสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น สำนักงาน เครือข่ายสำนักงาน และหน่วยงานฝ่ายที่รับผิดชอบในเรื่องดังกล่าว สำหรับรายงานให้ความเชื่อมั่นซึ่งมีข้อจำกัดในการนำไปใช้และการเผยแพร่ ควรอ่านย่อหน้า ๒๙๑.๒๑ ถึง ๒๙๑.๒๗

๒๙๑.๑๐๒ การตีความ ๒๐๐๕-๐๑ ได้ให้แนวทางในการปฏิบัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับความเป็นอิสระในงานให้ความเชื่อมั่นตามที่กำหนดในหมวดนี้

๒๙๑.๑๐๓ ย่อหน้าที่ ๒๙๑.๑๐๔ ถึง ๒๙๑.๑๒๐ อ้างอิงถึงความเป็นสาระสำคัญของการมีส่วนได้เสียทางการเงิน การกู้ยืมและการให้กู้ยืมเงินหรือการค้ำประกันและการรับการค้ำประกันเงินกู้ยืมหรือระดับของความสัมพันธ์ทางธุรกิจ ทั้งนี้ในการพิจารณาว่าการมีส่วนได้เสียว่าเป็นสาระสำคัญสำหรับแต่ละบุคคลหรือไม่นั้นจะต้องพิจารณาโดยรวมเครือข่ายของแต่ละบุคคล คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของแต่ละบุคคลนั้นด้วย

การมีส่วนได้เสียทางการเงิน

๒๙๑.๑๐๔ การมีส่วนได้เสียทางการเงินในลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นอาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนขึ้นได้ ทั้งนี้การเกิดขึ้นและระดับความสำคัญของผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจะขึ้นอยู่กับ

(ก) บทบาทของผู้ที่มีส่วนได้เสียทางการเงิน
(ข) ส่วนได้เสียทางการเงินนั้นเป็นแบบทางตรงหรือทางอ้อม และ
(ค) ความเป็นสาระสำคัญของส่วนได้เสียทางการเงิน

๒๙๑.๑๐๕ การมีส่วนได้เสียทางการเงินอาจเป็นการผ่านตัวแทน (เช่น เครื่องมือหรือสื่อในการลงทุน ทรัพย์สินหรือกองทุน) การพิจารณาว่าส่วนได้เสียทางการเงินเป็นทางตรงหรือทางอ้อมขึ้นอยู่กับผู้ได้รับผลประโยชน์นั้นมีอำนาจควบคุมเครื่องมือหรือสื่อในการลงทุนหรือสามารถมีอิทธิพลในการตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุนได้หรือไม่ ถ้ามีอำนาจควบคุมเครื่องมือหรือสื่อในการลงทุนหรือสามารถ

มีอิทธิพลในการตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุนจะถือว่าส่วนได้เสียทางการเงินเป็นแบบทางตรง ในทางกลับกันถ้าผู้ที่ได้รับผลประโยชน์ไม่มีอำนาจควบคุมเครื่องมือหรือสื่อในการลงทุนหรือไม่สามารถมีอิทธิพลในการตัดสินใจเกี่ยวกับการลงทุนจะถือว่าส่วนได้เสียทางการเงินนี้เป็นแบบทางอ้อม

๒๙๑.๑๐๖ หากสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นนั้นหรือสำนักงานมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรง หรือมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมอย่างเป็นสาระสำคัญในลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นแล้ว ปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนที่เกิดขึ้นอาจมีนัยสำคัญมากจนส่งผลให้ไม่มีมาตรการป้องกันที่สามารถขจัดหรือลดผลกระทบดังกล่าวอยู่ให้ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น บุคคลดังต่อไปนี้ไม่ให้มีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรง หรือ มีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมอย่างเป็นสาระสำคัญในลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น ซึ่งได้แก่สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นนั้น หรือสำนักงาน

๒๙๑.๑๐๗ หากสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นมีบิดา มารดา บุตรและพี่น้องที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การอุปการะซึ่งสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นนั้นทราบว่ามีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรงหรือส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมอย่างเป็นสาระสำคัญในลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น อาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนขึ้นได้ ซึ่งระดับความมีนัยสำคัญของผลกระทบนั้นจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นกับบิดา มารดา บุตรและพี่น้องที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การอุปการะของสมาชิกผู้นั้น และ
- ความเป็นสาระสำคัญของส่วนได้เสียทางการเงินกับบิดา มารดา บุตรและพี่น้องที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การอุปการะของสมาชิกผู้นั้น

ทั้งนี้ต้องมีการประเมินระดับความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและพิจารณาถึงมาตรการป้องกันที่จะนำมาใช้ตามสมควรเพื่อขจัดหรือลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างมาตรการป้องกันเหล่านั้นรวมถึง

- การให้บิดา มารดา บุตรและพี่น้องที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การอุปการะจำหน่ายส่วนได้เสียทางการเงินทั้งหมดหรือบางส่วนในจำนวนที่เพียงพอโดยเร็วที่สุดเท่าที่ปฏิบัติได้เพื่อให้ส่วนได้เสียที่เหลือไม่เป็นสาระสำคัญอีกต่อไป
- การมอบหมายให้ผู้ประกอบวิชาชีพคนอื่นทำการสอบทานงานที่ทำโดยสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นนั้น หรือ
- การโยกย้ายสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นนั้นออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

๒๙๑.๑๐๘ หากสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นนั้น หรือสำนักงานมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรงหรือมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมอย่างเป็นสาระสำคัญในกิจการซึ่งมีส่วนได้เสียในการควบคุมลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นนั้นและลูกค้าดังกล่าวเป็นสาระสำคัญต่อกิจการนั้น อาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรค

เรื่องผลประโยชน์ส่วนตนขึ้นอย่างมีนัยสำคัญจนส่งผลให้ไม่มีมาตรการป้องกันที่สามารถลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น บุคคลดังต่อไปนี้ต้องไม่มีส่วนได้เสียทางการเงิน ซึ่งได้แก่ สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นนั้นและสำนักงาน

๒๙๑.๑๐๙ หากสำนักงานหรือสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรงหรือมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมอย่างเป็นสาระสำคัญในลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นในฐานะเป็นผู้ดูแลผลประโยชน์กองทุนอาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนขึ้น
ทั้งนี้ ต้องไม่มีส่วนได้เสียถ้าไม่ใช่กรณีดังต่อไปนี้

(ก) ทั้งผู้ดูแลผลประโยชน์กองทุนและคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของผู้ดูแลผลประโยชน์กองทุนและสำนักงานมิได้เป็นผู้ได้รับผลประโยชน์จากกองทุนนั้น

(ข) ส่วนได้เสียในลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นซึ่งถือโดยกองทุนมิได้เป็นสาระสำคัญสำหรับกองทุน

(ค) กองทุนนั้นไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญเหนือลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น และ

(ง) ผู้ดูแลผลประโยชน์กองทุน คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของผู้ดูแลผลประโยชน์กองทุนหรือสำนักงานไม่สามารถมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญต่อการตัดสินใจในการลงทุนที่เกี่ยวข้องกับส่วนได้เสียทางการเงินในลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น

๒๙๑.๑๑๐ สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นต้องพิจารณาว่ามีปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนที่อาจเกิดขึ้นจากส่วนได้เสียทางการเงินในลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นที่ถือโดยบุคคลอื่นซึ่งรวมถึง

- หุ้นส่วนและพนักงานผู้ประกอบวิชาชีพของสำนักงาน นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น หรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะ และ
- บุคคลอื่นใดที่มีความสัมพันธ์ส่วนตัวใกล้ชิดกับสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

การพิจารณาว่าส่วนได้เสียที่มีโดยบุคคลอื่นในลักษณะนี้อาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคเรื่องผลประโยชน์ส่วนตนหรือไม่นั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- การจัดโครงสร้างองค์กร โครงสร้างการปฏิบัติงานและการรายงานของสำนักงานและ
- ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลอื่นและสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานนั้น

ทั้งนี้ต้องมีการประเมินระดับความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นและพิจารณาถึงมาตรการป้องกันที่จะนำมาใช้เพื่อขจัดหรือลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างมาตรการป้องกันเหล่านี้อาจรวมถึง

- การโยกย้ายสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นซึ่งมีความสัมพันธ์ส่วนบุคคลออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- การมิให้สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นนั้นมีส่วนร่วมในการตัดสินใจที่สำคัญที่เกี่ยวกับงานให้ความเชื่อมั่น หรือ

- การมอบหมายให้ผู้ประกอบวิชาชีพคนอื่นทำการสอบทานงานที่ทำโดยสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นนั้น

๒๙๑.๑๑๑ กรณีที่สำนักงาน สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น หรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้นได้รับส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรงหรือส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมที่เป็นสาระสำคัญในลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น เช่น โดยการได้รับมรดก การได้รับของกำนัล หรือโดยเป็นผลจากการควบรวมกิจการ ซึ่งภายใต้หมวดนี้จะไม่สามารถมีส่วนได้เสียดังกล่าวนี้ได้ ดังนั้น

(ก) ถ้าสำนักงานมีส่วนได้เสีย ให้มีการจำหน่ายส่วนได้เสียทางการเงินนั้นทันที หรือจำหน่ายส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมนี้ในจำนวนที่เพียงพอเพื่อให้ส่วนได้เสียที่เหลือไม่เป็นสาระสำคัญอีกต่อไป หรือ

(ข) ถ้าสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะหรือบุคคลอื่นใดมีส่วนได้เสีย ให้มีการจำหน่ายส่วนได้เสียทางการเงินนั้นทันทีหรือจำหน่ายส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางอ้อมนี้ในจำนวนที่เพียงพอเพื่อให้ส่วนได้เสียที่เหลือไม่เป็นสาระสำคัญอีกต่อไป

๒๙๑.๑๑๒ กรณีที่มีการฝ่าฝืนในหมวดนี้ที่เกี่ยวกับ การมีส่วนได้เสียทางการเงินในลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น อาจพิจารณาได้ว่า มิได้ขาดความเป็นอิสระ ถ้า

(ก) สำนักงานได้มีการกำหนดนโยบายและวิธีปฏิบัติให้มีการแจ้งให้สำนักงานทราบโดยเร็วที่สุดถึงการกระทำที่เป็นการฝ่าฝืนใด ๆ อันเกิดจากการซื้อ การได้รับมรดก หรือการได้มาด้วยวิธีการอื่นใดในส่วนได้เสียทางการเงินในลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น

(ข) สำนักงานได้มีการปฏิบัติตามย่อหน้าที่ ๒๙๑.๑๑๑ (ก) ถึง (ข) แล้วแต่กรณี และ

(ค) สำนักงานได้มีการนำมาตรการป้องกันอื่นมาใช้ตามสมควรเพื่อลดผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างมาตรการป้องกันเหล่านี้อาจรวมถึง

- การมอบหมายให้ผู้ประกอบการวิชาชีพคนอื่นทำการสอบทานงานที่ทำโดยสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นนั้น
- การมิให้บุคคลนั้นมีส่วนร่วมในการตัดสินใจที่สำคัญที่เกี่ยวกับงานให้ความเชื่อมั่น

สำนักงาน ต้องพิจารณาว่าจะต้องมีการปรึกษาเรื่องดังกล่าวกับผู้ที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการกำกับดูแลหรือไม่

๒๙๑.๑๑๓ การที่สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่น หรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้น หรือ สำนักงานที่ให้ความเชื่อมั่นได้รับเงินกู้ยืมหรือการค้ำประกันเงินกู้ยืมจากลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เป็นธนาคารหรือเป็นสถาบันในลักษณะคล้ายคลึงกันอาจทำให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระ ถ้าการกู้ยืมหรือการค้ำประกันเงินกู้ยืมนั้นไม่ได้กระทำขึ้นภายใต้กระบวนการกู้ยืมเงิน ประมวลและเงื่อนไขตามปกติซึ่งอาจทำให้เกิดผลกระทบเรื่องการหาผลประโยชน์ให้กับตนเองอาจเป็นสาระสำคัญมากจนส่งผลให้ไม่มีมาตรการป้องกันที่สามารถนำมาใช้เพื่อลดผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความ

เชื่อมั่น คู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะและสำนักงานมิควรรับเงินกู้ยืมหรือการค้ำประกันดังกล่าว

๒๙๑.๑๑๔ กรณีที่สำนักงานได้รับเงินกู้ยืมจากลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เป็นธนาคารหรือสถาบันในลักษณะคลายคลึงกันภายใต้กระบวนการกู้ยืมเงิน ประมวลและเงื่อนไขตามปกติ ซึ่งเป็นสาระสำคัญสำหรับลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น หรือสำหรับสำนักงานที่รับเงินกู้ยืมนั้น ทั้งนี้อาจมีความเป็นไปได้ในการนำมาตรการป้องกันมาใช้ในการลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างการใช้มาตรการป้องกันได้แก่ การมอบหมายให้ผู้ประกอบวิชาชีพจากสำนักงานในเครือข่ายซึ่งไม่มีส่วนเกี่ยวข้องทั้งการให้ความเชื่อมั่นหรือการรับเงินกู้ยืมทำการสอบทานงานดังกล่าว

๒๙๑.๑๑๕ การที่สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่น หรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้นได้รับเงินกู้ยืมหรือการค้ำประกันเงินกู้ยืมจากลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เป็นธนาคารหรือเป็นสถาบันในลักษณะคล้ายคลึงกันอาจไม่ทำให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระ ถ้าการกู้ยืมหรือการค้ำประกันเงินกู้ยืมนั้นกระทำขึ้นภายใต้กระบวนการกู้ยืมเงิน ประมวลและเงื่อนไขตามปกติ ตัวอย่างของเงินกู้ยืมในลักษณะนี้รวมถึง เงินกู้ยืมเพื่อที่อยู่อาศัยซึ่งมีหลักทรัพย์ค้ำประกัน เงินเบิกเกินบัญชีธนาคาร เงินกู้ยืมเพื่อซื้อรถยนต์และ ยอดคงค้างของบัตรเครดิต

๒๙๑.๑๑๖ หากสำนักงานหรือสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่น หรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้น ยอมรับเงินกู้ยืมหรือได้รับการค้ำประกันเงินกู้ยืมจากลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่นที่มิได้เป็นธนาคารหรือสถาบันในลักษณะคล้ายคลึงกัน อาจทำให้เกิดผลกระทบในเรื่องการหาผลประโยชน์ให้กับตนเองอย่างเป็นสาระสำคัญมากจนส่งผลให้ไม่มีมาตรการป้องกันสามารถช่วยลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เว้นแต่ในกรณีที่เงินกู้ยืมหรือการค้ำประกันเงินกู้ยืมนั้นมิได้เป็นสาระสำคัญต่อทั้ง สำนักงานหรือสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่น หรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้นและลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่นนั้น

๒๙๑.๑๑๗ ในลักษณะคล้ายคลึงกันหากสำนักงานหรือสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้นให้กู้ยืมเงินหรือให้การค้ำประกันเงินกู้ยืมแก่ลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่น อาจทำให้เกิดผลกระทบในเรื่องการหาผลประโยชน์ให้กับตนเองอย่างมีนัยสำคัญจนส่งผลให้ไม่มีมาตรการป้องกันที่สามารถช่วยลดผลกระทบดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ เว้นแต่ในกรณีที่เงินให้กู้ยืมหรือการให้การค้ำประกันเงินกู้ยืมนั้นมิได้เป็นสาระสำคัญต่อทั้งสำนักงานหรือสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้นและ ลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่นนั้น

๒๙๑.๑๑๘ หากสำนักงานหรือสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่น หรือคู่สมรสและบุคคลที่อยู่ภายใต้การอุปการะของบุคคลนั้นมีเงินฝากหรือบัญชีการซื้อขายหลักทรัพย์กับลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เป็นธนาคาร ตัวแทนซื้อขายหลักทรัพย์หรือสถาบันในลักษณะคล้ายคลึงกันอาจไม่ทำให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระถ้าการมีเงินฝากหรือบัญชีนั้นกระทำภายใต้เงื่อนไขเชิงพาณิชย์กิจการดำเนินธุรกิจตามปกติ

ความสัมพันธ์ในทางธุรกิจ

๒๙๑.๑๑๙ ความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดในทางธุรกิจระหว่างสำนักงาน บุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรือสมาชิกของบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นกับลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น หรือผู้บริหาร ซึ่งมีความสัมพันธ์ทางการค้าหรือส่วนได้เสียทางการเงินร่วมกัน อาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระ ตัวอย่างความสัมพันธ์ใกล้ชิดดังกล่าวรวมถึง

- การมีส่วนได้เสียทางการเงินในกิจการร่วมค้ากับลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น หรือเจ้าของกิจการ กรรมการ เจ้าหน้าที่หรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งซึ่งมีหน้าที่ในระดับบริหาร
- การมีข้อตกลงที่จะร่วมทำสินค้าหรือบริการบางอย่างของสำนักงานกับสินค้าหรือบริการของผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่นร่วมกันโดยมีการอ้างอิงถึงหน่วยงานทั้งสอง
- การมีข้อตกลงทางการทำการตลาดหรือการจัดจำหน่ายร่วมกัน โดยสำนักงานทำหน้าที่เป็นผู้จัดจำหน่ายหรือทำการตลาดให้กับสินค้าหรือบริการของลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น หรือลูกค้าทำหน้าที่เป็นผู้จัดจำหน่ายหรือทำการตลาดให้กับสินค้าหรือบริการของสำนักงาน

ถ้าส่วนได้เสียทางการเงินและความสัมพันธ์ในทางธุรกิจมีสาระสำคัญอย่างชัดเจนต่อสำนักงาน ผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่นและผู้บริหาร จะไม่มีมาตรการป้องกันใดที่เหมาะสมในการลดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นถ้าส่วนได้เสียทางการเงินและความสัมพันธ์ในทางธุรกิจมีสาระสำคัญอย่างชัดเจน สำนักงานจะต้องยุติความสัมพันธ์ในทางธุรกิจดังกล่าว หรือลดระดับความเสี่ยงของความสัมพันธ์ลงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

ถ้าบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นมีส่วนได้เสียทางการเงินและมีความสัมพันธ์โดยมีสาระสำคัญอย่างชัดเจน บุคคลดังกล่าวควรถอนตัวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

ถ้าหากมีความสัมพันธ์ในทางธุรกิจระหว่างสมาชิกของบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นกับผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่นหรือผู้บริหาร จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระและหามาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อยุติหรือลดปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

๒๙๑.๑๒๐ โดยทั่วไป การที่สำนักงานหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรือสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น ซื้อสินค้าและบริการจากผู้รับบริการงานที่ให้ความเชื่อมั่นนั้นไม่มีปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระ ถ้าการติดต่อค้าขายนั้นอยู่ภายใต้เงื่อนไขการค้าเป็นไปตามปกติของการดำเนินธุรกิจ อย่างไรก็ตามถ้ารายการซื้อสินค้าและบริการดังกล่าวมีสาระสำคัญอย่างชัดเจนต่อผลประโยชน์ส่วนตัว จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรค และหามาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อยุติหรือลดระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การยุติหรือลดปริมาณรายการทางการค้าดังกล่าวลง
- การให้บุคคลที่เกี่ยวข้องถอนตัวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

ความสัมพันธ์ส่วนตัวและครอบครัว

๒๙๑.๑๒๑ ความสัมพันธ์ส่วนตัวและครอบครัวระหว่างบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นกับกรรมการหรือเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้าง (ขึ้นอยู่กับบทบาทและหน้าที่) กับผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่น อาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระด้านผลประโยชน์ส่วนตัว ความคุ้นเคย และการคุกคามโดยตรงจากผู้รับบริการได้ สาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ รวมถึงความรับผิดชอบของพนักงานในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น บทบาทและหน้าที่ของสมาชิกในครอบครัวที่ดำรงอยู่ในผู้รับบริการและลักษณะของความสัมพันธ์ที่ใกล้ชิด

๒๙๑.๑๒๒ กรณีที่สมาชิกบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเป็น

(ก) กรรมการหรือเจ้าหน้าที่ในบริษัทของผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่น หรือ

(ข) พนักงานซึ่งอยู่ในตำแหน่งที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในเนื้อหาของข้อมูลต่าง ๆ หรือดำรงตำแหน่งนั้น ๆในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่งในระหว่างการปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น แนวทางปฏิบัติที่จะลดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้คือการให้บุคคลที่มีความสัมพันธ์ดังกล่าวถอนตัวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น จะไม่มีมาตรการใด ๆ ที่จะลดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ หากเกิดความสัมพันธ์ใกล้ชิดดังกล่าวขึ้น ดังนั้นสำนักงานต้องไม่มอบหมายให้บุคคลซึ่งมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดในลักษณะดังกล่าวอยู่ในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

๒๙๑.๑๒๓ กรณีที่สมาชิกบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเป็นลูกจ้างในผู้รับบริการซึ่งอยู่ในตำแหน่งที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในเนื้อหาของข้อมูลต่าง ๆ สาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ตำแหน่งของสมาชิกของบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นที่ดำรงอยู่ในผู้รับบริการ และ
- บทบาทและหน้าที่ของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระและหามาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อยุติหรือลดระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การให้พนักงานที่เกี่ยวข้องถอนตัวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- จัดโครงสร้างหน้าที่ความรับผิดชอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเพื่อหลีกเลี่ยงมิให้บุคคลดังกล่าวไปมีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับหน้าที่และความรับผิดชอบของสมาชิกของบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

๒๙๑.๑๒๔ ปัญหาและอุปสรรคเกี่ยวกับความเป็นอิสระอาจจะเกิดขึ้นเมื่อสมาชิกในครอบครัวใกล้ชิดของบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเป็น

(ก) กรรมการหรือเจ้าหน้าที่ในบริษัทของผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่น หรือ

(ข) พนักงานซึ่งอยู่ในตำแหน่งที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในเนื้อหาของข้อมูลต่าง ๆ ในงานให้ความเชื่อมั่น

สาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิด
- ตำแหน่งและหน้าที่ของสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิดที่ดำรงอยู่ในผู้รับบริการ
- บทบาทหน้าที่ของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

จะต้องประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าว และต้องหามาตรการป้องกันเพื่อยุติหรือลดระดับปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- ให้บุคคลที่เกี่ยวข้องถอนตัวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- การจัดโครงสร้างหน้าที่ความรับผิดชอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเพื่อหลีกเลี่ยงมิให้บุคคลดังกล่าวไปมีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับหน้าที่และความรับผิดชอบของสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิด

๒๙๑.๑๒๕ ปัญหาด้านความเป็นอิสระอาจเกิดขึ้น ถ้าบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นมีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดกับบุคคลใดบุคคลหนึ่งในผู้รับบริการ นอกเหนือจากสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรือสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิดของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น โดยดำรงตำแหน่งกรรมการหรือเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญในเนื้อหาข้อมูลต่าง ๆ ทั้งนี้บุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นที่มีความสัมพันธ์ดังกล่าวจะต้องมีการขอคำปรึกษาเพื่อปฏิบัติให้เป็นไปตามนโยบายและแนวทางของสำนักงาน สาระสำคัญของปัญหาดังกล่าวขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ รวมถึง

- ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลดังกล่าวในผู้รับบริการกับบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- ตำแหน่งของบุคคลดังกล่าวที่ดำรงอยู่ในผู้รับบริการและ
- บทบาทหน้าที่ของบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าว และต้องหามาตรการป้องกันเพื่อยุติหรือลดระดับปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การให้บุคคลดังกล่าวถอนตัวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- การจัดโครงสร้างหน้าที่ความรับผิดชอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นให้เหมาะสมเพื่อหลีกเลี่ยงมิให้บุคคลดังกล่าวไปมีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับหน้าที่และความรับผิดชอบของบุคคลที่มีความสัมพันธ์อย่างใกล้ชิดในผู้รับบริการ

๒๙๑.๑๒๖ ปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระเรื่องผลประโยชน์ส่วนตัว ความคุ้นเคยและการคุกคามโดยตรงจากผู้รับบริการอาจจะเกิดขึ้นในลักษณะความสัมพันธ์ส่วนตัวหรือครอบครัว ระหว่าง (ก) หุ้นส่วนหรือพนักงานคนใดคนหนึ่งในสำนักงาน ซึ่งมิได้เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น กับ (ข) กรรมการหรือเจ้าหน้าที่หรือลูกจ้างที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในเนื้อหาของข้อมูลต่าง ๆ ดังนั้นหุ้นส่วนและพนักงานดังกล่าวถือว่ามีความรับผิดชอบในการขอคำปรึกษาเพื่อ

ปฏิบัติให้เป็นไปตามนโยบายและแนวทางของสำนักงาน ความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ รวมถึง

- ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างหุ้นส่วนหรือพนักงานของสำนักงานกับกรรมการ เจ้าหน้าที่หรือพนักงานของผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่น
- ความสัมพันธ์ระหว่างหุ้นส่วนหรือพนักงานดังกล่าวกับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- ตำแหน่งของหุ้นส่วนหรือพนักงานดังกล่าวในสำนักงาน และ
- หน้าที่ของบุคคลดังกล่าวในผู้รับบริการ

จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าว และต้องหามาตรการป้องกันเพื่อยุติหรือลดระดับปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การจัดโครงสร้างความรับผิดชอบของหุ้นส่วนหรือพนักงานเพื่อที่จะลดอิทธิพลใด ๆ ที่คาดว่าจะมีต่องานให้ความเชื่อมั่น
- การจัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคนอื่น ซึ่งไม่มีส่วนในงานให้ความเชื่อมั่นสอบทานงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

๒๙๑.๑๒๗ การฝ่าฝืนข้อบังคับในหมวดที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์ส่วนตัวและครอบครัวโดยมิได้มีความตั้งใจ ถือว่าไม่มีผลกระทบต่อความเป็นอิสระ ถ้า

(ก) สำนักงานมีนโยบายและขั้นตอนการทำงานที่พนักงานต้องรายงานให้ทราบทันทีที่พบว่ามีการเปลี่ยนแปลงตำแหน่งหน้าที่งานของสมาชิกและสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิดของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรือความสัมพันธ์ส่วนตัวอื่นที่อาจมีปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระ

(ข) การที่สมาชิกในครอบครัวของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นโดยบังเอิญได้ไปดำรงตำแหน่งกรรมการหรือเจ้าหน้าที่หรือพนักงานที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในเนื้อหาของข้อมูลต่าง ๆ และมีการถอนตัวบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องดังกล่าวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น และ

(ค) สำนักงานมีการนำมาตรการป้องกันที่จำเป็นต่าง ๆ มาใช้เพื่อลดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกัน รวมถึง

- การจัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคนอื่น ซึ่งไม่มีส่วนร่วมในงานให้ความเชื่อมั่นสอบทานงานของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- การไม่ให้พนักงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นมีส่วนร่วมในการตัดสินใจที่สำคัญเกี่ยวกับงานให้ความเชื่อมั่น

สำนักงานควรพิจารณาความจำเป็นในการนำประเด็นที่อาจจะก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระต่าง ๆ มาปรึกษาหารือกับผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการของผู้รับบริการหรือไม่

การเข้าทำงานกับบริษัทของผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่น

๒๙๑.๑๒๘ อาจมีปัญหาและอุปสรรคเรื่องความคุ้นเคยและการคุกคามโดยตรงจากผู้รับบริการเกิดขึ้นได้ ถ้ากรรมการหรือเจ้าหน้าที่ หรือพนักงานที่สามารถสั่งการและมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในเนื้อหาของข้อมูลต่าง ๆ เคยเป็นบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรือหุ้นส่วนของสำนักงาน

๒๙๑.๑๒๙ ในกรณีที่อดีตบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรือหุ้นส่วนของสำนักงานเข้าไปทำงานกับผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่นในตำแหน่งใดตำแหน่งหนึ่ง สาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระเรื่องความคุ้นเคยและการคุกคามโดยตรงจากผู้รับบริการ ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ตำแหน่งของบุคคลดังกล่าวที่ดำรงอยู่ในผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่น
- ความเกี่ยวข้องในงานที่บุคคลดังกล่าวปฏิบัติในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- ช่วงเวลาที่บุคคลดังกล่าวพ้นจากการเป็นพนักงานหรือหุ้นส่วนในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น หรือสำนักงาน ก่อนที่จะเข้าไปร่วมงานกับผู้รับบริการ และ
- ตำแหน่งของบุคคลดังกล่าวในขณะที่เป็นพนักงานในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรือในสำนักงาน เช่น พิจารณาว่าบุคคลดังกล่าวมีความรับผิดชอบในการติดต่อกับผู้บริหารของผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่น และผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการอย่างสม่ำเสมอหรือไม่

ทั้งนี้บุคคลดังกล่าวจะต้องไม่มีส่วนเข้าร่วมในการทำธุรกิจหรือกิจกรรมทางด้านวิชาชีพของสำนักงานในทุกกรณี

จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าว และต้องหามาตรการป้องกันเพื่อยุติหรือลดระดับความมีสาระสำคัญให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- บุคคลที่เกี่ยวข้องดังกล่าวจะต้องไม่ได้รับผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนพิเศษใด ๆ นอกเหนือจากผลตอบแทนประจำจากสำนักงาน
- สำนักงานเป็นหนี้ต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องดังกล่าวในจำนวนที่ไม่มีสาระสำคัญ
- การปรับเปลี่ยนแผนงานให้ความเชื่อมั่นให้เกิดความเหมาะสมมากยิ่งขึ้น
- การมอบหมายให้บุคคลที่มีประสบการณ์มากเพียงพอกับผู้ซึ่งเป็นอดีตบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น หรือหุ้นส่วนของสำนักงานที่ได้เข้าไปร่วมงานกับผู้รับบริการงานที่ให้ความเชื่อมั่นเข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น หรือ
- จัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคนอื่น ซึ่งมิได้เป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นสอบทานงานของอดีตบุคคลในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นหรืออดีตหุ้นส่วนดังกล่าวที่ได้เคยทำ

๒๙๑.๑๓๐ ในกรณีที่อดีตหุ้นส่วนของสำนักงานเคยร่วมงานในตำแหน่งใดตำแหน่งหนึ่งในองค์กรแห่งหนึ่งและต่อมาองค์กรดังกล่าวกลายเป็นผู้รับบริการของสำนักงาน จะต้องมีการประเมินความมีสาระสำคัญ

ของปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระและหามาตรการป้องกันเพื่อยุติหรือลดระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

๒๙๑.๑๓๑ ปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระเรื่องผลประโยชน์ส่วนตัวอาจเกิดขึ้นได้ ถ้าสมาชิกคนใดคนหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นมีเหตุผลที่เชื่อได้แน่ว่าจะไปร่วมงานกับผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่นในอนาคต สำนักงานจะต้องมีนโยบายและแนวทางให้บุคคลดังกล่าวชี้แจงถึงการเจรจาและต่อรองในการจ้างงานนั้น โดยสำนักงานจะต้องประเมินสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่อาจจะเกิดขึ้น และหามาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อยุติหรือลดระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคนั้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การให้พนักงานที่เกี่ยวข้องดังกล่าวถอนตัวออกจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- การสอบทานดุลยพินิจที่สำคัญ ๆของบุคคลดังกล่าว ในขณะที่ปฏิบัติงานเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

การให้บริการในผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่น

๒๙๑.๑๓๒ ปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระเรื่องผลประโยชน์ส่วนตัว การสอบทานงานของตนเองและความคุ้นเคยอาจเกิดขึ้นได้ถ้าบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเพิ่งเคยดำรงตำแหน่งเป็นกรรมการ หรือเจ้าหน้าที่ หรือพนักงานของผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่น ยกตัวอย่างเช่น บุคคลดังกล่าวจะต้องประเมินรายละเอียดในเนื้อหาของข้อมูลต่าง ๆ ซึ่งตนเองมีส่วนจัดเตรียมในขณะที่อยู่ในตำแหน่งที่ผู้รับบริการ

๒๙๑.๑๓๓ ในช่วงรอบระยะเวลาของรายงานงานให้ความเชื่อมั่น หากมีบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเคยเป็นกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ หรือ พนักงานในบริษัทผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่นที่สามารถสั่งการ และมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในเนื้อหาของข้อมูลต่าง ๆ จะทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระโดยมีสาระสำคัญเป็นอย่างมาก จนไม่มีมาตรการใดที่จะป้องกันและลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นสำนักงานจะต้องไม่มอบหมายให้บุคคลดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

๒๙๑.๑๓๔ ปัญหาและอุปสรรคความเป็นอิสระด้านผลประโยชน์ส่วนตัว การสอบทานผลงานของตนเองและความคุ้นเคยอาจเกิดขึ้นได้ หากมีบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นเคยเป็นกรรมการ หรือเจ้าหน้าที่ หรือพนักงานที่สามารถสั่งการ และมีอิทธิพลอย่างมีสาระสำคัญในเนื้อหาของข้อมูลต่าง ๆ ในช่วงก่อนรอบเวลารายงานของงานให้ความเชื่อมั่น ตัวอย่างเช่น บุคคลดังกล่าวดำรงตำแหน่งในผู้รับบริการและมีส่วนในการตัดสินใจหรือทำงานในช่วงเวลาก่อนหน้านี้ และได้นำข้อมูลเหล่านั้นมาใช้เป็นส่วนหนึ่งในงานในปัจจุบัน สาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคจะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ตำแหน่งหน้าที่ของบุคคลดังกล่าวที่ดำรงอยู่ในผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่น
- ช่วงเวลาที่บุคคลดังกล่าวได้ลาออกจากผู้รับบริการ ก่อนที่จะเข้าร่วมเป็นบุคคลใดบุคคลหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- บทบาทของบุคคลดังกล่าวในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

ถ้าปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวมีสาระสำคัญอย่างชัดเจน ควรหามาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อลดระดับของปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันคือ การจัดให้มีการสอบทานงานซึ่งทำโดยบุคคลดังกล่าวซึ่งอยู่ในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

การเป็นกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ในบริษัทผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่น

๒๙๑.๑๓๕ ในกรณีที่หุ้นส่วนหรือพนักงานคนใดคนหนึ่งในสำนักงานเป็นกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ในบริษัทผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่น จะก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความเป็นอิสระเกี่ยวกับผลประโยชน์ส่วนตัวและการสอบทานงานของตนเองอย่างมีสาระสำคัญมากจนไม่สามารถหาทางป้องกันและลดระดับปัญหาและอุปสรรคนั้นให้เป็นที่ยอมรับได้ ดังนั้น หุ้นส่วนหรือพนักงานในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นจะต้องไม่ดำรงตำแหน่งกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ในบริษัทผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่น

๒๙๑.๑๓๖ ตำแหน่งเลขานุการบริษัทมีความหมายที่แตกต่างกันไปในแต่ละองค์กร เลขานุการบริษัทมีหน้าที่ดูแลงานในหลาย ๆ ส่วนโดยรวมถึง หน้าที่ในการบริหารจัดการ เช่น การบริหารงานบุคลากร การดูแลรักษาบันทึกข้อมูลหรือทะเบียนต่าง ๆ ของบริษัท การควบคุมดูแลให้บริษัทอยู่ภายใต้กฎระเบียบต่าง ๆ ให้คำแนะนำเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการ ดังนั้นโดยทั่วไปแล้วตำแหน่งเลขานุการบริษัทนี้ถือว่าเป็นตำแหน่งที่มีความเกี่ยวข้องกับองค์กรอย่างใกล้ชิด

๒๙๑.๑๓๗ ในกรณีที่หุ้นส่วนหรือพนักงานของสำนักงานได้กระทำหน้าที่เสมือนเป็นเลขานุการของผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่น อาจเกิดปัญหาและอุปสรรคความเป็นอิสระด้านการสอบทานงานของตนเองและด้านการใช้ดุลยพินิจในสิ่งที่ตนเองเป็นผู้สนับสนุนที่มีสาระสำคัญเป็นอย่างมาก จนไม่มีมาตรการใดที่จะลดระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ อย่างไรก็ตามถึงจะมีข้อบังคับที่ ๒๙๑.๑๓๕ แต่ถ้ากฎหมาย ระเบียบหรือแนวทางปฏิบัติตามวิชาชีพท้องถิ่นอนุญาตให้กระทำได้ หน้าที่และความรับผิดชอบในตำแหน่งดังกล่าวควรถูกจำกัดอยู่เพียงขอบเขตของงานที่ทำเป็นประจำวันและงานด้านการบริหาร เช่น การจัดทำรายงานการประชุม และดูแลการยื่นงบการเงิน ในสถานการณ์ดังกล่าวจะต้องมีการประเมินถึงปัญหาด้านความเป็นอิสระและหามาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อยุติหรือลดระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคอยู่ในระดับที่ยอมรับได้

๒๙๑.๑๓๘ การสนับสนุนและให้คำแนะนำในส่วนงานเลขานุการขององค์กรนั้น โดยทั่วไปไม่ถือว่าขาดความเป็นอิสระ ถ้าตราบใดผู้บริหารขององค์กรมีการตัดสินใจที่เหมาะสม

ระยะเวลาในการให้บริการของพนักงานอาวุโส แก่ผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่น

๒๙๑.๑๓๙ การใช้พนักงานอาวุโสคนเดียวกันในงานให้ความเชื่อมั่นเป็นระยะเวลานานอาจทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคด้านความสนิทสนมและผลประโยชน์ส่วนตัวที่ไม่เหมาะสม สาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ระยะเวลาที่เคยเป็นส่วนหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นของบุคคลดังกล่าว
- บทบาทหน้าที่ของบุคคลดังกล่าวในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น

- โครงสร้างของสำนักงาน
- ลักษณะของงาน
- มีการเปลี่ยนแปลงในผู้บริหารของผู้รับบริการงานให้ความเชื่อมั่นหรือไม่และ
- มีการเปลี่ยนแปลงในลักษณะและความซับซ้อนของเนื้อหาข้อมูลต่าง ๆ หรือไม่

จะต้องมีการประเมินระดับความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าว และต้องหามาตรการป้องกันเพื่อยุติหรือลดระดับปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันรวมถึง

- การหมุนเวียนพนักงานอาวุโสในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น
- การจัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีคนอื่นซึ่งมิได้เป็นส่วนหนึ่งในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นสอบทานงานซึ่งพนักงานอาวุโสดังกล่าวเป็นผู้ปฏิบัติ
- การจัดให้มีการสอบทานคุณภาพของงานอย่างสม่ำเสมอโดยผู้ที่มีความเป็นอิสระทั้งจากภายนอกหรือภายในสำนักงาน

๒๙๑.๑๔๐ โดยธรรมเนียมปฏิบัติสำนักงานมักจะให้บริการประเภทที่ไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่นต่าง ๆแก่ลูกค้างานสอบบัญชีตามความชำนาญและความรู้ความสามารถของตน อย่างไรก็ตาม การให้บริการที่ไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่นอาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระของสำนักงานหรือสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นส่วนมากเกิดจากการสอบทานผลงานของตนเอง การมีผลประโยชน์ส่วนตน และการเป็นผู้ให้การสนับสนุน (advocacy threats)

๒๙๑.๑๔๑ ในกรณีที่ไม่มีแนวปฏิบัติสำหรับการให้บริการที่ไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่นประเภทใดประเภทหนึ่งเป็นการเฉพาะในประมวลนี้ ให้นำกรอบแนวคิด (conceptual framework) มาประยุกต์ใช้ในการพิจารณาเป็นแต่ละกรณีไป

๒๙๑.๑๔๒ ก่อนที่สำนักงานจะรับงานบริการที่ไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานสอบบัญชี สำนักงานควรพิจารณาว่าการให้บริการดังกล่าวจะก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระหรือไม่ ในการประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคใด ๆที่เกิดจากการให้บริการงานที่ไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่นงานใดงานหนึ่ง สำนักงานควรพิจารณาถึงผลกระทบที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีเหตุผลเชื่อว่าอาจเกิดขึ้นจากการให้บริการที่ไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้าด้วย หากผลกระทบที่เกิดขึ้นไม่สามารถทำให้ลดลงอยู่ในระดับที่ยอมรับได้โดยการใช้มาตรการป้องกันใด ๆ สำนักงานไม่ควรให้บริการงานที่ไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่นนั้น

ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร

๒๙๑.๑๔๓ ฝ่ายบริหารของกิจการมีหน้าที่รับผิดชอบในการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆในกิจการเพื่อประโยชน์สูงสุดของผู้มีส่วนได้เสียของกิจการ ดังนั้นจึงเป็นไปได้ยากที่จะระบุทุก ๆกิจกรรมที่เป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารได้ อย่างไรก็ตามความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารเกี่ยวข้องกับการชี้นำและกำหนดทิศทางของกิจการ ทั้งนี้รวมถึงการตัดสินใจที่สำคัญ ๆเกี่ยวกับการจัดหา การใช้ และการควบคุมทรัพยากรบุคคล ทรัพยากรทางการเงิน ทรัพยากรทางกายภาพและทรัพยากรที่ไม่มีตัวตนของกิจการ

๒๙๑.๑๔๔ การที่จะระบุว่ากิจกรรมใดเป็นหน้าที่ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารหรือไม่ขึ้นอยู่กับสถานการณ์และต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณา ตัวอย่างของกิจกรรมที่โดยปกติจะถือเป็นหน้าที่ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารมีดังนี้

- การกำหนดนโยบายและทิศทางเชิงกลยุทธ์
- การชี้นำและการรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงานของพนักงาน
- การอนุมัติรายการต่าง ๆ
- การตัดสินใจว่าจะปฏิบัติตามข้อเสนอแนะใดของสำนักงานหรือบุคคลที่สาม และ
- การรับผิดชอบในการออกแบบการนำไปใช้ และดำรงไว้ซึ่งการควบคุมภายใน

๒๙๑.๑๔๕ กิจกรรมที่เป็นงานประจำวันหรืองานบริหารทั่วไป หรือเกี่ยวกับเรื่องที่ไม่สำคัญ โดยทั่วไปจะไม่ถือว่าเป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร ตัวอย่างเช่น การบันทึกรายการที่ไม่สำคัญที่ได้รับการอนุมัติจากฝ่ายบริหารแล้ว หรือการติดตามให้มีการยื่นภาษีให้ทันเวลาและการแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงวันที่ดังกล่าวไม่ถือเป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร นอกจากนี้การให้คำแนะนำหรือข้อเสนอแนะเพื่อช่วยฝ่ายบริหารในการลดความรับผิดชอบของตนไม่ถือว่าเป็นความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร

๒๑๙.๑๔๖ ในการรับผิดชอบงานบริหารให้กับลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่นอาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระหากการรับผิดชอบงานบริหารเป็นส่วนหนึ่งของงานที่ให้ความเชื่อมั่นที่สำนักงานให้บริการกับลูกค้า ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้นอาจมีนัยสำคัญจนไม่มีมาตรการป้องกันใดที่จะลดผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นในการให้บริการงานที่ให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่น สำนักงานไม่ควรรับทำงานในหน้าที่ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารให้กับลูกค้า หากสำนักงานรับทำงานในหน้าที่ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหาร สำนักงานต้องมั่นใจว่าความรับผิดชอบนั้นไม่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่สำนักงานต้องให้ความเชื่อมั่นและข้อมูลของเรื่องที่ต้องให้ความเชื่อมั่น

๒๙๑.๑๔๗ เพื่อหลีกเลี่ยงความเสี่ยงจากการรับผิดชอบในฐานะฝ่ายบริหาร เมื่อสำนักงานให้บริการงานที่ไม่ใช่งานที่ให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานสอบบัญชี สำนักงานควรมั่นใจว่ามีสมาชิกของฝ่ายบริหารอย่างน้อยหนึ่งท่านรับผิดชอบในการใช้ดุลยพินิจและการตัดสินใจที่สำคัญซึ่งเป็นความรับผิดชอบอันเหมาะสมของฝ่ายบริหาร รวมถึงการประเมินผลงานจากการให้บริการ และรับผิดชอบในการให้ดำเนินการตามผลงานของงานบริการแนวทางเหล่านี้จะลดความเสี่ยงของสำนักงานจากการใช้ดุลยพินิจหรือการตัดสินใจที่สำคัญแทนผู้บริหารโดยไม่ตั้งใจ ความเสี่ยงจะสามารถลดลงได้อีกหากสำนักงานให้โอกาสลูกค้าในการใช้ดุลยพินิจหรือตัดสินใจโดยตั้งอยู่บนวัตถุประสงค์และการวิเคราะห์อย่างโปร่งใส และการนำเสนอประเด็นปัญหา

ข้อควรพิจารณาอื่น

๒๙๑.๑๔๘ ปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระอาจเกิดขึ้นเมื่อสำนักงานให้บริการงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นของงานให้ความเชื่อมั่น ในกรณีดังกล่าวจะต้องประเมินความมีนัยสำคัญของการมีส่วนร่วมของสำนักงานในข้อมูลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นและต้องพิจารณาว่าปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการสอบทานผลงานตนเองซึ่งอยู่ในระดับที่ไม่

สามารถยอมรับได้จะสามารถลดลงมาสู่ระดับที่ยอมรับได้โดยการใช้มาตรการป้องกันที่เหมาะสมหรือไม่

๒๙๑.๑๔๙ ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการสอบทานผลงานตนเองอาจเกิดขึ้นเมื่อสำนักงานเข้าไปเกี่ยวข้องในการจัดทำข้อมูลเรื่องใดเรื่องหนึ่งซึ่งในเวลาต่อมากลายเป็นข้อมูลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นของงานให้ความเชื่อมั่น ตัวอย่างเช่น ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการสอบทานผลงานตนเองอาจเกิดขึ้นเมื่อสำนักงานเป็นผู้พัฒนาและจัดทำประมาณการข้อมูลทางการเงิน และต่อมาได้ให้บริการงานให้ความเชื่อมั่นต่อข้อมูลนี้ ดังนั้น สำนักงานต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการสอบทานผลงานตนเองที่อาจเกิดขึ้นจากการให้บริการดังกล่าว และใช้มาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคนั้นให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

๒๙๑.๑๕๐ ในกรณีที่สำนักงานปฏิบัติงานประเมินมูลค่าซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของข้อมูลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นของงานให้ความเชื่อมั่น สำนักงานต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากการสอบทานผลงานตนเอง และใช้มาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคนั้นให้อยู่ในระดับที่ ยอมรับได้

ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ – คิดตามสัดส่วนของงาน

๒๙๑.๑๕๑ เมื่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพโดยรวมที่ได้รับจากลูกค้างานตรวจสอบงบการเงินรายใดรายหนึ่ง เป็นสัดส่วนที่สูงเมื่อเทียบกับค่าธรรมเนียมทั้งหมดของงานของสำนักงานที่แสดงความเห็นในการตรวจสอบ การพึ่งพิงลูกค้ารายดังกล่าวและความวิตกกังวลที่จะสูญเสียลูกค้าทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตนหรือความคุ้นเคยสนิทสนม ความมีสาระสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นกับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- โครงสร้างการดำเนินงานของสำนักงาน
- สำนักงานจัดตั้งมาอย่างยาวนานหรือเพิ่งจัดตั้ง และ
- ความมีนัยสำคัญของลูกค้าทั้งในเชิงคุณภาพและ/หรือเชิงปริมาณต่อสำนักงาน

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและใช้มาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันได้แก่

- การลดความพึ่งพิงต่อลูกค้ารายนั้น
- การสอบทานการควบคุมคุณภาพโดยบุคคลภายนอก หรือ
- การปรึกษาบุคคลที่สาม เช่น องค์กรกำกับดูแลวิชาชีพ หรือผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่นเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจในการตรวจสอบที่สำคัญ

๒๙๑.๑๕๒ ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตนหรือความคุ้นเคยสนิทสนมเกิดขึ้นได้เมื่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ได้รับจากลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่นรายใดรายหนึ่งเป็นสัดส่วนสูงเมื่อเทียบกับรายได้จากลูกค้าทั้งหมดของหุ้นส่วนรายใดรายหนึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคต่อความเป็นอิสระและใช้มาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดผลกระทบให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกัน ได้แก่ การจัดให้มีผู้

ประกอบวิชาชีพบัญชีอีกท่านที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นสอบทานงานนั้น ๆ หรือให้คำปรึกษาเมื่อจำเป็น

ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ – การค้างชำระ

๒๙๑.๑๕๓ ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตนอาจเกิดขึ้น ถ้าค่าธรรมเนียมวิชาชีพจากลูกค้างานให้ความเชื่อมั่นค้างชำระเป็นเวลานาน โดยเฉพาะถ้าค่าธรรมเนียมส่วนที่มีนัยสำคัญยังไม่ได้ชำระก่อนออกรายงานให้ความเชื่อมั่นสำหรับงวดต่อไป โดยทั่วไปสำนักงานคาดหวังว่าลูกค้าต้องชำระค่าธรรมเนียมวิชาชีพก่อนออกรายงานดังกล่าว ถ้าค่าธรรมเนียมยังคงค้างชำระภายหลังจากออกรายงานแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประเมินความมีอยู่และความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและใช้มาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันหนึ่งคือการให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอีกรายซึ่งไม่ได้มีส่วนในงานให้ความเชื่อมั่นเป็นผู้ให้คำแนะนำหรือสอบทานงาน สำนักงานต้องพิจารณาว่าค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ค้างชำระถือเป็นเงินให้กู้ยืมแก่ลูกค้าหรือไม่ และยังคงเหมาะสมหรือไม่ที่สำนักงานจะรับงานให้ความเชื่อมั่นต่อไป ถ้าค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ค้างชำระมีนัยสำคัญ

ค่าธรรมเนียมที่ขึ้นอยู่กับผลงาน

๒๙๑.๑๕๔ ค่าธรรมเนียมที่ขึ้นอยู่กับผลงานคือค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่คำนวณตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดล่วงหน้าโดยสัมพันธ์กับผลลัพธ์ของรายการหรือผลของบริการที่สำนักงานให้ตามวัตถุประสงค์ของหมวดนี้ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่กำหนดโดยศาลหรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นของรัฐไม่ถือว่าเป็นค่าธรรมเนียมที่ขึ้นอยู่กับผลงาน

๒๙๑.๑๕๕ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ขึ้นอยู่กับผลของงานที่สำนักงานเรียกเก็บทางตรงหรือทางอ้อม เช่น การผ่านตัวกลางในการรับงานให้ความเชื่อมั่นทำให้เกิดปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตน ซึ่งมีนัยสำคัญจนไม่มีมาตรการป้องกันใดสามารถลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นสำนักงานต้องไม่กำหนดค่าธรรมเนียมในลักษณะดังกล่าว

๒๙๑.๑๕๖ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ขึ้นอยู่กับผลงานที่สำนักงานเรียกเก็บทางตรงหรือทางอ้อม เช่น ผ่านตัวกลางในการรับงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น อาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตนได้ ถ้าผลของงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นและจำนวนค่าธรรมเนียมวิชาชีพขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่มีสาระสำคัญต่อข้อมูลของงานให้ความเชื่อมั่น ก็จะไม่มีมาตรการป้องกันใดสามารถลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้นสำนักงานต้องไม่ยอมรับการกำหนดค่าธรรมเนียมดังกล่าว

๒๙๑.๑๕๗ สำหรับค่าธรรมเนียมที่ขึ้นอยู่กับผลงานในลักษณะอื่น ๆ ที่เรียกเก็บโดยสำนักงานเพื่องานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น ความมีอยู่และความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคขึ้นกับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- ช่วงของจำนวนค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่เป็นไปได้

- มีผู้มีอำนาจรับผิดชอบพิจารณาผลของเรื่องที่เกี่ยวกับค่าธรรมเนียมที่ขึ้นอยู่กับผลงานหรือไม่
- ลักษณะของงานบริการ และ
- ผลกระทบของเหตุการณ์หรือข้อมูลของงานให้ความเชื่อมั่น

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคต่าง ๆ และใช้มาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันได้แก่

- การมีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่นสอบทานงานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องหรือให้คำแนะนำอื่นที่จำเป็น หรือ
- การมีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่นซึ่งไม่ได้เป็นสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นปฏิบัติงานที่ไม่ใช่งานให้ความเชื่อมั่น

ของขวัญหรือการรับรอง

๒๙๑.๑๕๘ การรับของขวัญหรือการรับรองจากลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น อาจก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตน ถ้าสำนักงานหรือสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นรับของขวัญหรือการรับรอง ปัญหาและอุปสรรคอาจมีนัยสำคัญจนไม่มีมาตรการป้องกันใดสามารถลดให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ดังนั้น สำนักงานหรือสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นต้องไม่รับของขวัญหรือการรับรองดังกล่าว เว้นแต่ของขวัญหรือการรับรองนั้นมีมูลค่าเล็กน้อย

คดีความฟ้องร้องหรือการถูกข่มขู่ในคดีความฟ้องร้อง

๒๙๑.๑๕๙ เมื่อมีคดีความเกิดขึ้นหรืออาจจะมีคดีความระหว่างสำนักงานหรือสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นกับลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตนและการข่มขู่จะเกิดขึ้น ความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารของลูกค้าและสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นจะต้องเป็นลักษณะตรงไปตรงมาและต้องมีการเปิดเผยอย่างครบถ้วนในทุกด้านของการดำเนินธุรกิจของลูกค้า เมื่อสำนักงานและผู้บริหารของลูกค้าอยู่ในฐานะตรงข้ามกันจากการมีคดีความฟ้องร้องก็จะกระทบต่อความเต็มใจของผู้บริหารที่จะเปิดเผยข้อมูลให้ครบถ้วน ทำให้ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดจากผลประโยชน์ส่วนตนและการข่มขู่เกิดขึ้น ความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวขึ้นกับปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- สาระสำคัญของคดีความฟ้องร้อง และ
- คดีความฟ้องร้องเกี่ยวข้องกับการรับงานให้ความเชื่อมั่นครั้งก่อนหรือไม่

ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประเมินความมีนัยสำคัญของปัญหาและอุปสรรคและใช้มาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อขจัดหรือลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างของมาตรการป้องกันได้แก่

- การย้ายสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น ถ้าคดีความฟ้องร้องเกี่ยวข้องกับสมาชิกนั้น

- การจัดให้มีผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอื่นสอบทานงาน

ถ้ามาตรการป้องกันดังกล่าวไม่ลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ การดำเนินการที่เหมาะสมเพียงอย่างเดียวคือถอนตัวหรือไม่รับงานให้ความเชื่อมั่น

การตีความ ๒๐๐๕-๐๑

การประยุกต์ใช้หมวด ๒๙๑ กับงานให้ความเชื่อมั่นซึ่งไม่ใช่งานตรวจสอบงบการเงิน

การตีความนี้กำหนดแนวทางการประยุกต์ใช้ข้อบังคับด้านความเป็นอิสระที่อยู่ในหมวด ๒๙๑ กับงานให้ความเชื่อมั่นซึ่งไม่ใช่งานตรวจสอบงบการเงิน

การตีความนี้เน้นประเด็นการประยุกต์ใช้เฉพาะงานให้ความเชื่อมั่นซึ่งไม่ใช่งานตรวจสอบงบการเงิน มีเรื่องอื่น ๆ ที่กำหนดในหมวด ๒๙๑ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการพิจารณาข้อบังคับด้านความเป็นอิสระสำหรับงานให้ความเชื่อมั่นทั้งหมด ตัวอย่างเช่น ย่อหน้า ๒๙๑.๓ ระบุว่าจะต้องมีการประเมินว่ามีปัญหาและอุปสรรคใด ๆ ต่อความเป็นอิสระที่สำนักงานมีเหตุให้เชื่อว่าเกิดขึ้นจากส่วนได้เสียและความสัมพันธ์ต่าง ๆ ของสำนักงานเครือข่าย นอกจากนี้ เมื่อกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้บริการงานที่ให้ความเชื่อมั่นมีเหตุที่จะเชื่อได้ว่ากิจการที่เกี่ยวข้องกันแห่งหนึ่งของลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่นมีความเกี่ยวข้องกับการประเมินความเป็นอิสระจากลูกค้าดังกล่าว กลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้บริการงานที่ให้ความเชื่อมั่นจะต้องพิจารณากิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นในการประเมินผลกระทบต่อความเป็นอิสระและการหามาตรการป้องกันที่เหมาะสมมาใช้ เรื่องเหล่านี้ไม่ได้กล่าวถึงในการตีความนี้

สำหรับงานให้ความเชื่อมั่น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพจะรายงานข้อสรุปโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ประสงค์จะใช้งานนอกเหนือจากฝ่ายที่รับผิดชอบ เกี่ยวกับผลจากการประเมินหรือการวัดเรื่องดังกล่าวเมื่อเทียบกับเกณฑ์มาตรฐาน

งานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวกับคำรับรอง

ในงานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องกับคำรับรอง ผู้รับผิดชอบมีหน้าที่ในการประเมิน หรือวัดมูลค่าในเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น โดยจัดเตรียม<u>ข้อมูล</u>ของเรื่องดังกล่าวให้อยู่ในรูปแบบคำรับรอง พร้อมสำหรับบุคคลที่ประสงค์จะใช้งาน

ในงานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องกับคำรับรอง ฝ่ายที่รับผิดชอบต้องมีความเป็นอิสระ โดยบุคคลดังกล่าวเป็นผู้รับผิดชอบ<u>ข้อมูล</u>เรื่องดังกล่าวและอาจเป็นผู้รับผิดชอบ<u>เรื่อง</u>ดังกล่าวด้วย

ในงานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องกับคำรับรองซึ่งฝ่ายที่รับผิดชอบเป็นผู้รับผิดชอบ<u>ข้อมูล</u>เรื่องดังกล่าวแต่ไม่ได้รับผิดชอบ<u>เรื่อง</u>ดังกล่าว ฝ่ายที่รับผิดชอบต้องมีความเป็นอิสระ นอกจากนี้ จะต้องมีการประเมินปัญหาและอุปสรรคใด ๆ ที่เกิดจากส่วนได้เสียและความสัมพันธ์ระหว่างสมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่น สำนักงาน สำนักงานเครือข่าย และฝ่ายที่รับผิดชอบต่อ<u>เรื่อง</u>ดังกล่าว

การรับงานให้ความเชื่อมั่นที่เป็นการรายงานโดยตรง

ในการรับงานให้ความเชื่อมั่นที่เป็นการรายงานโดยตรง ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพต้องดำเนินการประเมินหรือวัดมูลค่าเรื่องดังกล่าวได้โดยตรง หรือได้รับคำรับรองจากฝ่ายที่รับผิดชอบ ซึ่งได้มีการประเมินหรือวัดมูลค่า แต่ไม่ได้เสนอต่อบุคคลที่ประสงค์จะใช้ผลงานที่ให้ความเชื่อมั่น <u>ข้อมูล</u>เรื่องดังกล่าวจะถูกนำเสนอแก่บุคคลที่ประสงค์จะใช้ผลงานในรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นนั้น

ในการรับงานให้ความเชื่อมั่นที่เป็นการรายงานโดยตรง ฝ่ายที่รับผิดชอบต่อเรื่องดังกล่าวต้องมีความเป็นอิสระ

ผู้มีส่วนรับผิดชอบหลายฝ่าย

ทั้งงานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องกับคำรับรอง และการรับงานให้ความเชื่อมั่นที่เป็นการรายงานโดยตรง อาจมีผู้รับผิดชอบหลายฝ่าย ตัวอย่างเช่นผู้ประกอบวิชาชีพที่ปฏิบัติงานเกี่ยวข้องกับสาธารณะอาจถูกขอให้จัดทำคำรับรองต่อค่าสถิติจำนวนพิมพ์ของหนังสือพิมพ์ที่เป็นของสำนักพิมพ์อิสระ การให้บริการงานอาจเป็นงานให้ความเชื่อมั่นที่เกี่ยวข้องกับคำรับรองซึ่งหนังสือพิมพ์แต่ละฉบับวัดมูลค่าจำนวนพิมพ์เองและแสดงค่าสถิติในแบบการยืนยันต่อผู้ประสงค์จะใช้งานนั้น ในอีกทางหนึ่ง การให้บริการงานอาจเป็นงานให้ความเชื่อมั่นที่เป็นการรายงานโดยตรง ซึ่งไม่มีการให้คำรับรองและอาจมีหรือไม่มีคำรับรองจากหนังสือพิมพ์

ในการรับงานเช่นนั้น เมื่อจะพิจารณาว่าจำเป็นต้องใช้ข้อกำหนดในหมวด ๒๙๑ กับแต่ละฝ่ายที่รับผิดชอบหรือไม่ สำนักงานจะต้องคำนึงว่าส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์ระหว่างสำนักงาน หรือสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่น กับฝ่ายที่ต้องรับผิดชอบนั้น ๆ จะก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระที่มีสาระสำคัญในเรื่องที่เกี่ยวกับข้อมูลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นหรือไม่ ปัจจัยที่ต้องคำนึงมีดังนี้

(ก) ความมีสาระสำคัญของข้อมูลของเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น (หรือเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น) ที่แต่ละฝ่ายที่รับผิดชอบต้องรับผิดชอบ และ

(ข) ระดับของส่วนได้เสียต่อสาธารณะที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้ความเชื่อมั่น

ถ้าสำนักงานเห็นว่าผลกระทบต่อความเป็นอิสระที่เกิดขึ้นจากการมีความสัมพันธ์กับฝ่ายที่รับผิดชอบนั้น ๆ ไม่มีสาระสำคัญ ก็อาจจะไม่จำเป็นต้องใช้ข้อกำหนดในหมวดนี้ทุกข้อกับฝ่ายที่รับผิดชอบ

ตัวอย่าง

ตัวอย่างต่อไปนี้แสดงการประยุกต์ใช้หมวด ๒๙๑ โดยสมมุติว่าลูกค้าไม่ได้เป็นลูกค้างานสอบบัญชีงบการเงินของสำนักงาน หรือของสำนักงานเครือข่าย

สำนักงานแห่งหนึ่งรับงานให้ความเชื่อมั่นต่อปริมาณสำรองน้ำมันที่พิสูจน์แล้วของบริษัทต่าง ๆ ที่เป็นอิสระ ๑๐ แห่ง แต่ละบริษัทดำเนินการสำรวจทางภูมิศาสตร์และวิศวกรรมเพื่อประเมินปริมาณสำรอง (เรื่องที่ให้ความเชื่อมั่น) มีการกำหนดเกณฑ์ เพื่อประเมินว่าเมื่อไรที่ปริมาณสำรองอาจพิจารณาว่าเป็นปริมาณสำรองที่พิสูจน์แล้ว ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพจะพิจารณาว่าเป็นเกณฑ์ที่เหมาะสมสำหรับการให้บริการ ปริมาณสำรองที่พิสูจน์แล้วสำหรับบริษัทแต่ละแห่ง ณ ๓๑ ธันวาคม ๒๐xx เป็นดังนี้

ปริมาณสำรองน้ำมันที่พิสูจน์แล้ว (พันบาเรล)	
บริษัท ๑	๕,๒๐๐
บริษัท ๒	๗๒๕
บริษัท ๓	๓,๒๖๐
บริษัท ๔	๑๕,๐๐๐

บริษัท ๕	๖,๗๐๐
บริษัท ๖	๓๙,๑๒๖
บริษัท ๗	๓๔๕
บริษัท ๘	๑๗๕
บริษัท ๙	๒๔,๑๓๕
บริษัท ๑๐	๙,๖๓๕
รวม	**๑๐๔,๓๐๑**

การให้บริการอาจดำเนินการได้ในหลายรูปแบบ

งานบริการที่ให้คำรับรอง

A๑ บริษัทแต่ละแห่งวัดปริมาณสำรองและให้คำรับรองต่อสำนักงานและผู้ประสงค์จะใช้ข้อมูล

A๒ กิจการแห่งหนึ่งซึ่งไม่ใช่บริษัทเหล่านี้เป็นผู้วัดปริมาณสำรองและให้คำรับรองต่อสำนักงานและผู้ประสงค์จะใช้ข้อมูล

งานบริการที่เป็นการรายงานโดยตรง

D๑ บริษัทแต่ละแห่งวัดปริมาณสำรองและให้คำรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรต่อสำนักงานว่าวัดปริมาณสำรองตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้สำหรับการวัดปริมาณสำรองที่พิสูจน์แล้ว คำรับรองดังกล่าวไม่ได้มีไว้สำหรับผู้ประสงค์จะใช้ข้อมูล

D๒ สำนักงานวัดปริมาณสำรองของบริษัทบางแห่งโดยตรง

การประยุกต์ใช้แนวทาง

A๑ บริษัทแต่ละแห่งวัดปริมาณสำรองและให้คำรับรองต่อสำนักงานและผู้ประสงค์จะใช้ข้อมูล

มีผู้รับผิดชอบหลายฝ่ายในการให้บริการนี้ (บริษัท ๑ – ๑๐) เมื่อจะประเมินว่าจำเป็นหรือไม่ที่จะประยุกต์ใช้ข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระต่อบริษัททุกแห่ง สำนักงานอาจต้องคำนึงว่าส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์กับบริษัทใดบริษัทหนึ่งจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระซึ่งไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ โดยมีปัจจัยดังนี้

- ความมีสาระสำคัญของปริมาณสำรองที่พิสูจน์แล้วต่อปริมาณสำรองทั้งหมดที่รายงาน และ
- ระดับของส่วนได้เสียต่อสาธารณะที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้บริการ (ย่อหน้า ๒๙๑.๒๘)

ตัวอย่างเช่น บริษัท ๘ มีปริมาณสำรองที่พิสูจน์แล้ว ๐.๑๗% ของปริมาณสำรองรวม ดังนั้นความสัมพันธ์ทางธุรกิจหรือส่วนได้เสียกับบริษัท ๘ จะก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคน้อยกว่าความสัมพันธ์ในลักษณะเดียวกันกับบริษัท ๖ ซึ่งมีประมาณ ๓๗.๕% ของปริมาณสำรองรวม

เมื่อได้ประเมินการประยุกต์ใช้ข้อบังคับด้านความเป็นอิสระกับบริษัทเหล่านั้นแล้ว สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและสำนักงานต้องมีความเป็นอิสระจากผู้ที่รับผิดชอบซึ่งเป็นลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น (ย่อหน้า ๒๙๑.๒๘)

A๒ กิจการแห่งหนึ่งซึ่งไม่ใช่บริษัทเหล่านี้เป็นผู้วัดปริมาณสำรองและให้คำรับรองต่อสำนักงานและผู้ประสงค์จะใช้ข้อมูล

สำนักงานต้องมีความเป็นอิสระจากกิจการซึ่งเป็นผู้วัดปริมาณสำรองและให้คำรับรองต่อสำนักงานและผู้ประสงค์จะใช้ข้อมูล (ย่อหน้า ๒๙๑.๑๙) กิจการแห่งนั้นไม่ได้เป็นผู้รับผิดชอบต่อเรื่องดังกล่าวและดังนั้นสำนักงานจะต้องประเมินว่ามีปัญหาและอุปสรรคใด ๆ ที่จะเกิดจากส่วนได้เสีย/ความสัมพันธ์กับผู้ที่รับผิดชอบต่อเรื่องดังกล่าวซึ่งสำนักงานมีเหตุจะเชื่อว่าจะเกิดขึ้นได้ (ย่อหน้า ๒๙๑.๑๙) ในการให้บริการนี้ มีผู้มีส่วนรับผิดชอบหลายฝ่าย (บริษัท ๑ – ๑๐) ตามที่ได้กล่าวในตัวอย่าง A๑ ข้างต้น สำนักงานอาจต้องคำนึงว่าส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์กับบริษัทใดบริษัทหนึ่งจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระซึ่งไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้

D๑ บริษัทแต่ละแห่งวัดปริมาณสำรองและให้คำรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรต่อสำนักงานว่าวัดปริมาณสำรองตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้สำหรับการวัดปริมาณสำรองที่พิสูจน์แล้ว คำรับรองดังกล่าวไม่ได้มีไว้สำหรับผู้ประสงค์จะใช้ข้อมูล

มีผู้รับผิดชอบหลายฝ่ายในการให้บริการนี้ (บริษัท ๑ – ๑๐) เมื่อจะประเมินว่าจำเป็นหรือไม่ที่จะประยุกต์ใช้ข้อกำหนดเรื่องความเป็นอิสระต่อบริษัททุกแห่ง สำนักงานอาจต้องคำนึงว่าส่วนได้เสียหรือความสัมพันธ์กับบริษัทใดบริษัทหนึ่งจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อความเป็นอิสระซึ่งไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ โดยมีปัจจัยดังนี้

- ความมีสาระสำคัญของปริมาณสำรองที่พิสูจน์แล้วต่อปริมาณสำรองทั้งหมดที่รายงาน และ
- ระดับของส่วนได้เสียต่อสาธารณะที่เกี่ยวข้องกับงานที่ให้บริการ (ย่อหน้า ๒๙๑.๒๘)

ตัวอย่างเช่น บริษัท ๘ มีปริมาณสำรองที่พิสูจน์แล้ว ๐.๑๗% ของปริมาณสำรองรวม ดังนั้นความสัมพันธ์ทางธุรกิจหรือส่วนได้เสียกับบริษัท ๘ จะก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคน้อยกว่าความสัมพันธ์ในลักษณะเดียวกันกับบริษัท ๖ ซึ่งมีประมาณ ๓๗.๕% ของปริมาณสำรองรวม

เมื่อได้ประเมินการประยุกต์ใช้ข้อบังคับด้านความเป็นอิสระกับบริษัทเหล่านั้นแล้ว สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นและสำนักงานต้องมีความเป็นอิสระจากผู้ที่รับผิดชอบซึ่งเป็นลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น (ย่อหน้า ๒๙๑.๒๘)

D๒ สำนักงานวัดปริมาณสำรองของบริษัทบางแห่งโดยตรง

การประยุกต์ใช้เป็นเช่นเดียวกับตัวอย่าง D๑

ส่วน ค. ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ

หมวด ๓๐๐ บทนำ

หมวด ๓๑๐ ความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้น

หมวด ๓๒๐ การจัดทำรายงานข้อมูลสารสนเทศ

หมวด ๓๓๐ การปฏิบัติงานด้วยความรู้และความชำนาญ

หมวด ๓๔๐ ส่วนได้เสียทางการเงิน

หมวด ๓๕๐ การชักจูงด้วยผลประโยชน์

หมวด 300

คำนำ

๓๐๐.๑ จรรยาบรรณในส่วนนี้ จะอธิบายให้เห็นถึงการนำกรอบแนวความคิดในประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ในส่วนที่ ๑(Part A) มาประยุกต์ใช้กับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กร ในส่วนนี้ไม่ได้อธิบายถึงเหตุการณ์ทั้งหมด ซึ่งเป็น หรืออาจจะเป็นสาเหตุให้เป็นประเด็นปัญหา และทำให้เกิดการฝ่าฝืนประมวลจรรยาบรรณ ในการปฏิบัติงานตามหลักการพื้นฐานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กรธุรกิจผู้ทำบัญชีในธุรกิจควรจะต้องตระหนักถึงเหตุการณ์และความสัมพันธ์ดังกล่าวข้างต้น

๓๐๐.๒ นักลงทุน ผู้ให้กู้ยืม นายจ้าง และในภาคธุรกิจอื่น ๆรวมทั้งหน่วยงานของรัฐและธุรกิจมหาชนบุคคลที่กล่าวมาข้างต้น อาจจะใช้ผลการปฏิบัติงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กรธุรกิจ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กรธุรกิจอาจจะต้องรับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียวหรือร่วมกันรับผิดชอบในการจัดทำและรายงานทางการเงินและข้อมูลด้านอื่น ๆ ซึ่งทั้งองค์กรที่ว่าจ้าง และบุคคลที่สามที่อาจจะให้ความเชื่อถือในเรื่องดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชียังคงต้องรับผิดชอบต่อผลการจัดการทางการเงินให้มีประสิทธิภาพ และมีความสามารถในการให้คำแนะนำในเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจด้วย

๓๐๐.๓ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ อาจจะเป็นพนักงานที่รับเงินเดือน หุ้นส่วน กรรมการ (ไม่ว่าจะเป็นผู้บริหารหรือไม่ก็ตาม) ผู้จัดการที่เป็นเจ้าของกิจการ อาสาสมัครที่ทำงานอยู่ในองค์กร หรือบุคคลที่ทำงานให้กับองค์กรเดียวหรือหลายองค์กรทั้งนี้รูปแบบความสัมพันธ์ที่มีอยู่กับองค์กรผู้ว่าจ้างจะต้องไม่ขัดต่อข้อกำหนดของกฎหมายและหลักจริยธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจนั้น ๆ

๓๐๐.๔ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี มีหน้าที่รับผิดชอบในฐานะพนักงานบัญชีขององค์กรธุรกิจ ซึ่งต้องปฏิบัติหน้าที่ให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ต่อข้อกฎหมายขององค์กรธุรกิจ ซึ่งประมวลจรรยาบรรณนี้ จะไม่ขัดแย้งต่อหน้าที่ความรับผิดชอบดังกล่าว แต่อย่างไรก็ตาม สถานการณ์บางอย่างอาจจะทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องเผชิญกับอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการขั้นพื้นฐานได้

๓๐๐.๕ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี อาจได้รับตำแหน่งผู้อาวุโสในองค์กรธุรกิจ ซึ่งตำแหน่งดังกล่าวอาจเกิดผลกระทบต่อกิจกรรมและทัศนคติในการปฏิบัติงาน ดังนั้น องค์กรธุรกิจทั้งหลายจึงควรเน้นด้านจริยธรรมของผู้บริหารในระดับสูงเป็นสำคัญ

๓๐๐.๖ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ต้องไม่กระทำการใด ๆไม่ว่าจะเป็นการมีส่วนร่วมในธุรกิจ การปฏิบัติหน้าที่หรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่ขัดต่อหลักการพื้นฐาน และส่งผลกระทบต่อชื่อเสียงและการดำเนินการขององค์กรธุรกิจที่ตนสังกัด

๓๐๐.๗ การปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน อาจส่งผลกระทบต่อสถานการณ์บางอย่างรวมถึงความสัมพันธ์อันเกิดจากสถานการณ์ต่าง ๆ ซึ่งอาจจัดประเภทได้ดังนี้

(ก) การมีส่วนได้เสียกับลูกค้า

(ข) การตรวจสอบหรือสอบทานงานที่ตนเองมีส่วนร่วม

(ค) การเป็นผู้ให้การสนับสนุนลูกค้า

(ง) ความคุ้นเคยกับลูกค้า

(จ) การถูกข่มขู่จากลูกค้า

ปัญหาและอุปสรรคข้างต้นได้กล่าวไว้แล้วในส่วนที่ ๑ (Part A)

๓๐๐.๘ ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีประสบกับปัญหาและอุปสรรคอันเกิดจากการมีส่วนได้เสียกับลูกค้า ได้แก่

- การได้รับสิทธิประโยชน์พิเศษทางด้านการเงิน เช่น เงินกู้ หรือ การค้ำประกันจากลูกค้า
- การมีส่วนร่วมในค่าตอบแทนพิเศษ (ค่านายหน้า) ที่ได้รับจากทางลูกค้า
- การนำทรัพย์สินของบริษัทมาใช้ในทางที่ไม่เหมาะสม เช่น นำไปใช้ส่วนตัว
- การประกันการจ้างงาน
- ความกดดันในเชิงพาณิชย์จากภายนอกองค์กร

๓๐๐.๙ ตัวอย่างของสถานการณ์ “การตรวจสอบ หรือสอบทานงาน ที่ตนเองมีส่วนร่วม” ที่อาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กรธุรกิจพบกับอุปสรรคต่อการปฏิบัติงานตามหลักการพื้นฐาน ได้แก่ แนวปฏิบัติทางการบัญชีที่เหมาะสมในกรณีของการ รวมธุรกิจ หลังจากที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ศึกษาความเป็นไปได้ที่ได้รับการสนับสนุนในการตัดสินใจซื้อธุรกิจนั้น ๆ

๓๐๐.๑๐ นอกเหนือจากการปฏิบัติที่ถูกต้องตามกฎหมาย และวัตถุประสงค์ขององค์กรธุรกิจแล้ว การกระทำที่อาจจะก่อให้เกิดปัญหา และอุปสรรค ในด้านการเป็นผู้มีส่วนสนับสนุนกับลูกค้า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจมีแรงจูงใจให้นำเสนอข้อมูลที่ผิดพลาดหรือทำให้ผู้ใช้ข้อมูลเข้าใจผิด เพื่อให้ตนเองได้รับการสนับสนุนทางด้านตำแหน่งจากองค์กรธุรกิจ

๓๐๐.๑๑ ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีประสบกับปัญหาและอุปสรรค อันเกิดจากสถานการณ์ที่คุ้นเคย ได้แก่

- การมีส่วนร่วมในการรับผิดชอบต่อการจัดทำรายงานทางการเงินขององค์กรธุรกิจจากบุคคลใกล้ชิดที่อยู่ในองค์กรธุรกิจเดียวกัน เช่น บุคคลในครอบครัวของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี มีผลต่อการตัดสินใจของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการ
- มีความสัมพันธ์กับองค์กรธุรกิจเป็นระยะเวลานาน ทำให้มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจทางธุรกิจ
- การรับของขวัญ หรือการได้รับสิทธิพิเศษต่าง ๆยกเว้นของที่ได้รับตามธรรมเนียมปฏิบัติหรือของที่มีมูลค่าเล็กน้อย

๓๐๐.๑๒ ตัวอย่างของสถานการณ์การถูกคุกคามและข่มขู่ที่อาจทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ประสบกับปัญหาและอุปสรรค ได้แก่

- การข่มขู่ว่าจะเลิกจ้าง มีการเปลี่ยนผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือเกิดจากผู้ใกล้ชิดที่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี เช่น บุคคลในครอบครัว ไม่เห็นด้วยกับการใช้หลักการทางการบัญชี หรือวิธีการที่ใช้รายงานข้อมูลทางการเงิน

- สถานการณ์สำคัญอื่น ๆที่อาจมีผลกระทบต่อการตัดสินใจ เช่น การที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับประโยชน์จากการทำสัญญาหรือการประยุกต์เลือกใช้หลักการทางบัญชี

๓๐๐.๑๓ มาตรการป้องกันที่อาจจะช่วยลดปัญหา และอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ สามารถแบ่งออกเป็นสองประเภทใหญ่ ๆ ดังนี้

(ก) มาตรการป้องกันที่จัดทำตามข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับต่าง ๆ ที่ทำขึ้นโดยผู้เชี่ยวชาญ

(ข) มาตรการป้องกันตามสภาพแวดล้อมการทำงาน

ตัวอย่างของมาตรการป้องกันที่จัดทำขึ้นโดยผู้เชี่ยวชาญตาม ข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับได้แสดงรายละเอียดไว้ในวรรค ๑๐๐.๑๔ ในส่วนที่ ๑ (Part A) ของประมวลจรรยาบรรณนี้

๓๐๐.๑๔ มาตรการป้องกันในสภาพแวดล้อมการทำงาน ได้แก่

- โครงสร้างและระบบการกำกับดูแลขององค์กร
- จริยธรรม และวิธีการปฏิบัติงานขององค์กร
- ขั้นตอนการรับสมัครงานในองค์กรที่เน้นการจ้างบุคลากรที่มีศักยภาพสูง
- ระบบการควบคุมภายในที่ดี
- กระบวนการทางวินัยที่เหมาะสม
- ผู้บริหารองค์กรต้องเป็นผู้นำที่มีพฤติกรรมที่ดีทางด้านจริยธรรม และสร้างวัฒนธรรมที่ดีให้กับองค์กรเพื่อเป็นตัวอย่างให้พนักงานปฏิบัติตาม
- นโยบาย, และขั้นตอนการปฏิบัติ, รวมถึงการตรวจสอบคุณภาพ ในการทำงานของพนักงาน
- การสื่อสารที่รวดเร็วและทันต่อเวลา ไม่ว่าจะเป็นนโยบาย หรือขั้นตอนการจ้างงานในองค์กร รวมถึงการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับพนักงาน นอกจากนั้นยังมีการฝึกอบรมและการให้ความรู้ที่เหมาะสม เกี่ยวกับนโยบายและขั้นตอนในการปฏิบัติงาน
- นโยบาย และขั้นตอนในการกระตุ้นและส่งเสริมให้พนักงาน กล้าที่จะสื่อสารกับผู้บริหารในระดับสูงขององค์กร เกี่ยวกับประเด็นด้านจริยธรรมที่เกี่ยวข้องกับพวกเขา โดยที่ไม่ต้องหวาดกลัวต่อการถูกลงโทษ
- การมีปฏิสัมพันธ์ที่ดีกับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีท่านอื่น ๆ

๓๐๐.๑๕ ในสถานการณ์ที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเชื่อว่ามีพฤติกรรมที่ผิดจริยธรรมหรือการกระทำที่ผิดกฎหมายเกิดขึ้นภายในองค์กรธุรกิจผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจพิจารณาขอคำแนะนำด้านกฎหมายสำหรับสถานการณ์ดังกล่าวจากหน่วยกำกับดูแลของรัฐ แต่หากเกิดสถานการณ์ที่รุนแรงเกินกว่าที่จะจัดการปัญหาและอุปสรรคดังกล่าวให้อยู่ในระดับที่สามารถยอมรับได้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีอาจพิจารณาดำเนินการตามความเหมาะสมหรือลาออกจากองค์กรธุรกิจนั้น

หมวด ๓๑๐

ความขัดแย้งที่อาจเกิดขึ้น

๓๑๐.๑ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจจะต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน อย่างไรก็ตามบางครั้งอาจเกิดความขัดแย้งระหว่างหน้าที่การเป็นผู้ทำบัญชีในองค์กรที่จ้างกับภาระทางวิชาชีพที่จะต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน ผู้ประกอบวิชาชีพในหน่วยงานธุรกิจต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายและจริยธรรมขององค์กรซึ่งกำหนดโดยนายจ้างแล้ว ยังต้องปฏิบัติตามกฎ และกระบวนการ ขั้นตอนเพื่อตอบสนองต่อการปฏิบัติตามจริยธรรมขององค์กรด้วย อย่างไรก็ตามความขัดแย้งดังกล่าวอาจจะเป็นเหตุให้เกิดปัญหา และอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน ฉะนั้นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจควรนำกรอบแนวคิดซึ่งกล่าวไว้ใน ประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ส่วนที่ 1 มาประยุกต์ใช้ เพื่อรับมือกับปัญหาและอุปสรรคที่จะเกิดขึ้น

๓๑๐.๒ ด้วยผลจากความรับผิดชอบต่อองค์กรที่ว่าจ้าง ผู้ประกอบวิชาชีพในหน่วยงานธุรกิจอาจตกอยู่ภายใต้ความกดดันในการปฏิบัติงานซึ่งเป็นปัญหาหรืออุปสรรคต่อการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน ความกดดันดังกล่าวอาจชัดเจนหรือแสดงเป็นนัย ทั้งนี้อาจมาจากหัวหน้างาน ผู้จัดการ กรรมการ หรือบุคคลอื่นในองค์กรที่ว่าจ้าง ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจอาจเผชิญแรงกดดันจาก

- การกระทำที่ขัดต่อกฎหมายหรือระเบียบ
- การกระทำที่ขัดต่อมาตรฐานทางวิชาชีพหรือทางเทคนิค
- กลยุทธ์ทางการจัดการซึ่งขัดต่อจริยธรรม และกฎหมาย
- การบิดเบือนข้อมูล หรือ การเจตนาทำให้ผู้อื่นเข้าใจผิด (รวมถึงการสร้างความเข้าใจผิดโดยการปิดบัง) โดยเฉพาะอย่างยิ่งต่อ
    - ผู้สอบบัญชีขององค์กรที่จ้าง หรือ
    - ผู้กำกับดูแล
- การออกหรือเข้าไปเกี่ยวข้องกับรายงาน ไม่ว่าจะเกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน หรือไม่เกี่ยวข้องกับรายงานทางการเงิน ซึ่งได้แสดงขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ ส่วนใหญ่จะมีความเกี่ยวข้องกับ
    - งบการเงิน
    - การเสียภาษี
    - การปฏิบัติทางกฎหมาย หรือ
    - รายงานต่าง ๆ ที่ผู้กำกับดูแลหลักทรัพย์เป็นผู้กำหนด

๓๑๐.๓ ปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญ ซึ่งเกิดขึ้นจากแรงกดดัน เช่น ปัญหาจากการข่มขู่ ซึ่งควรหามาตรการป้องกันในกรณีจำเป็นเพื่อลดปัญหาและอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ตัวอย่างมาตรการป้องกันปัญหา และอุปสรรค มีดังนี้

- การรับคำแนะนำอย่างเหมาะสม จาก ในองค์กรที่จ้าง ที่ปรึกษาอิสระมืออาชีพ หรือองค์กรวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง
- การใช้กระบวนการโต้แย้งอย่างเป็นทางการภายในองค์กรที่จ้าง
- หาคำแนะนำด้านกฎหมาย

หมวด ๓๒๐

การจัดทำรายงานข้อมูลสารสนเทศ

๓๒๐.๑ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กร มักจะมีส่วนร่วมในการจัดทำและรายงานข้อมูลที่อาจจะเปิดเผยต่อสาธารณะ หรือถูกใช้โดยบุคคลอื่น ทั้งภายในและภายนอกองค์กรบางข้อมูลอาจรวมถึงข้อมูลทางการเงินหรือข้อมูลด้านการจัดการตัวอย่างเช่น การประมาณการและงบประมาณ งบการเงิน การวิเคราะห์และอภิปรายการบริหาร และจดหมายของคณะผู้บริหารส่งให้ผู้ตรวจสอบบัญชีขององค์กร ทั้งนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กร ต้องจัดทำและนำเสนอข้อมูลดังกล่าวอย่างเป็นธรรม และตรงไปตรงมา ตามมาตรฐานวิชาชีพบัญชี เพื่อให้ข้อมูลได้รับความเข้าใจในบริบท

๓๒๐.๒ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กร ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดทำ หรือการอนุมัติงบการเงินให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ขององค์กร ทั้งนี้งบการเงินดังกล่าวต้องเป็นไปตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

๓๒๐.๓ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กร จะต้องใช้เหตุผลลำดับความสำคัญของข้อมูลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กรเป็นผู้รับผิดชอบตามลักษณะดังนี้

(ก) อธิบายอย่างชัดเจนถึงลักษณะของรายการทางการบัญชีสินทรัพย์หรือหนี้สิน

(ข) การจัดประเภทและบันทึกข้อมูลในเวลาที่เหมาะสมและถูกต้อง และ

(ค) แสดงข้อเท็จจริงอย่างถูกต้องและครบถ้วนในสาระสำคัญ

๓๒๐.๔ ในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน เช่น การมีส่วนได้ส่วนเสียกับลูกค้า หรือ การข่มขู่อาจก่อให้เกิดอุปสรรคปัญหาในเรื่องความเที่ยงธรรม ความรู้ความสามารถ และความระมัดระวังรอบคอบ ซึ่งทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเกิดความกดดัน (ทั้งภายนอก และอาจจะเป็นผลประโยชน์ที่ตนได้รับ) และเป็นเหตุให้กระทำการบิดเบือนข้อมูล หรือการใช้ผู้อื่นในการทำให้แสดงข้อมูลที่ผิดจากความเป็นจริง

๓๒๐.๕ ปัญหาและอุปสรรคที่สำคัญ จะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น ความกดดันและระดับที่ข้อมูลเป็นจริงหรืออาจมีการบิดเบือนปัญหา และอุปสรรค ควรได้รับการประเมินและป้องกันเมื่อจำเป็นเพื่อให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้หรือระดับที่ลดลงบางมาตรการป้องกัน รวมถึงการปรึกษาหารือกับผู้บังคับบัญชาภายในองค์กรคณะกรรมการตรวจสอบ หรือผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการหรือกับองค์กรวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง

๓๒๐.๖ ในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กร ไม่สามารถลดปัญหาอุปสรรคให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้แล้วผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กรควรจะปฏิเสธความเกี่ยวข้องกับข้อมูลที่พิจารณาแล้วว่าอาจทำให้เกิดการเข้าใจผิด ซึ่งในการป้องกันเพื่อไม่ให้เกี่ยวข้องกับข้อมูลดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กรควรทำตามขั้นตอนเพื่อไม่ให้เกี่ยวข้องกับข้อมูลดังกล่าว โดยพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่จะต้องรายงาน หรืออาจพิจารณาว่าจะรับคำแนะนำด้านกฎหมายหรือไม่ นอกจากนี้ผู้ทำบัญชีอาจพิจารณาดำเนินการตามความเหมาะสมและความจำเป็นของแต่ละกรณี

หมวด ๓๓๐

การปฏิบัติงานด้วยความรู้และความชำนาญ

๓๓๐.๑ หลักการพื้นฐาน ด้านความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ และความระมัดระวังรอบคอบ ระบุว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กร เพียงปฏิบัติงานโดยใช้ความรู้ ความสามารถทางวิชาชีพในธุรกิจได้ ทั้งนี้ ควรได้รับการฝึกอบรมเฉพาะเจาะจง และมีประสบการณ์ในธุรกิจนั้นอย่างเพียงพอ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กร จะต้องไม่ทำให้นายจ้างเข้าใจผิดโดยเจตนา ว่ามีความเชี่ยวชาญ และประสบการณ์โดยไม่ขอรับคำแนะนำที่เหมาะสมจากผู้เชี่ยวชาญ และรับความช่วยเหลือเมื่อจำเป็น

๓๓๐.๒ เหตุการณ์ที่เป็นปัญหาและอุปสรรคต่อการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กร ตามหลักการพื้นฐานด้านความรู้ความสามารถทางวิชาชีพ และความระมัดระวังรอบคอบ เนื่องจาก

- เวลาไม่เพียงพอในการดำเนินการ หรือทำให้เสร็จสิ้นในการปฏิบัติหน้าที่
- ความไม่สมบูรณ์, การจำกัดขอบเขต, และความไม่เพียงพอของข้อมูล ในการนำมาปฏิบัติหน้าที่อย่างเหมาะสม
- ความไม่เพียงพอของ ประสบการณ์, การฝึกอบรม และ/หรือ การศึกษา
- ความไม่เพียงพอของทรัพยากรในการนำมาปฏิบัติหน้าที่อย่างเหมาะสม

๓๓๐.๒.๑ ความสำคัญของปัญหา และอุปสรรค ในการปฏิบัติหน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กร ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ เช่น ขอบเขตในการทำงาน ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กรต้องทำงานร่วมกับผู้อื่น ๆ ญาติ ผู้มีอาวุโสในทางธุรกิจ และบุคลากรในระดับบริหาร(กำกับดูแล และตรวจสอบ) เข้ามาควบคุมดูแลการทำงาน ซึ่งการประเมินความสำคัญของอุปสรรคปัญหา ควรพิจารณาหามาตรการป้องกัน และทำการป้องกัน เพื่อขจัด หรือลดอุปสรรคปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้
ตัวอย่าง มาตรการป้องกันปัญหาและอุปสรรค มีดังนี้

- การขอรับคำแนะนำเพิ่มเติม และการฝึกอบรม
- ต้องมั่นใจว่ามีเวลาในการปฏิบัติหน้าที่ที่เกี่ยวข้องอย่างเพียงพอ
- การรับความช่วยเหลือจากผู้เชี่ยวชาญที่จำเป็น
- การรับคำปรึกษาอย่างเหมาะสม กับ
  - บุคคลผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการของลูกค้า
  - ผู้เชี่ยวชาญอิสระ
  - องค์กรวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง

๓๓๐.๓ หากไม่สามารถหามาตรการป้องกัน และทำการป้องกัน เพื่อลดอุปสรรคปัญหาให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้แล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในองค์กร ควรตระหนักว่า จะปฏิเสธการรับงานนั้นหรือไม่ ซึ่งถ้าเล็งเห็นแล้วว่าควรปฏิเสธการรับงานนั้น สาเหตุของการกระทำดังกล่าวควรมีการสื่อสารอย่างชัดเจน

หมวด ๓๔๐

ส่วนได้เสียทางการเงิน

๓๔๐.๑ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจอาจจะมีส่วนได้เสียทางการเงินหรืออาจจะรู้ถึงส่วนได้เสียทางการเงิน คู่สามีภรรยาหรือสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิด ซึ่งในบางสถานการณ์อาจก่อนให้เกิดปัญหาอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน ตัวอย่างเช่น วัตถุประสงค์ของส่วนได้เสียส่วนตัวหรือการเป็นความลับ อาจจะก่อให้เกิดแรงจูงใจหรือโอกาสที่จะจัดการนำความอ่อนไหวด้านราคา ทำให้เกิดส่วนได้เสียทางการเงินได้ ตัวอย่างของสถานการณ์ที่จะก่อให้เกิดปัญหาอุปสรรคของส่วนได้เสียส่วนตัวของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ รวมทั้งคู่สามีภรรยาหรือสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิด ได้แก่

- การลงทุนโดยตรงหรือโดยอ้อมในองค์กรที่ว่าจ้างและมูลค่าของส่วนเสียดังกล่าว สามารถมีผลกระทบโดยตรงต่อการตัดสินใจของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ
- การได้รับสิทธิในเงินรางวัลที่เกี่ยวกับผลกำไรและมูลค่าเงินรางวัลนั้น สามารถมีผลกระทบโดยตรงต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ
- การซื้อสิทธิโดยตรงหรือโดยอ้อมในการถือหุ้นในองค์กรที่ว่าจ้างมีมูลค่า ซึ่งมีผลกระทบโดยตรงต่อการตัดสินใจของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหน่วยงานธุรกิจ
- การซื้อสิทธิโดยตรงหรือโดยอ้อมในการถือหุ้นในองค์กรที่ว่าจ้างซึ่งในไม่ช้าก็จะได้สิทธิ์ในการแปลงหุ้น หรือ
- มีคุณสมบัติที่ได้รับการถือหุ้นในองค์กรที่ว่าจ้าง หรือ ผลการปฏิบัติงานที่มีผลต่อเงินรางวัล ถ้าบรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้

๓๔๐.๒ ควรมีการประเมินปัญหาอุปสรรคที่มีนัยสำคัญ และกำหนดมาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อตัดหรือลดปัญหาอุปสรรค ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ในการประเมินปัญหาอุปสรรคที่มีนัยสำคัญ เมื่อมีความจำเป็นจะต้องพิจารณามาตรการป้องกันที่เหมาะสมเพื่อตัดหรือลดปัญหาอุปสรรค ให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจควรจะประเมินลักษณะของส่วนได้เสียทางการเงิน รวมทั้งประเมินความเป็นนัยสำคัญของส่วนได้เสียทางการเงิน และพิจารณาว่าเป็นโดยตรงหรือโดยอ้อม ความมีนัยสำคัญหรือมูลค่าของส่วนได้เสียในองค์กรจะแปรผันไปตามแต่ละบุคคล หรือขึ้นกับสถานการณ์ส่วนตัว ตัวอย่างมาตรการป้องกัน รวมถึง

- นโยบายและวิธีการสำหรับคณะกรรมการที่เป็นอิสระจากฝ่ายบริหารที่จะพิจารณาระดับหรือรูปแบบของผลตอบแทนของฝ่ายบริหารอาวุโส
- เปิดเผยส่วนได้เสียที่เกี่ยวข้องทั้งหมด และแผนใด ๆ ที่จะแลกเปลี่ยนหุ้นให้แก่ผู้ซึ่งปกครองในองค์กรที่ว่าจ้าง ซึ่งสอดคล้องกับนโยบายภายใน
- การปรึกษาอย่างเหมาะสมกับผู้รับผิดชอบในการปกครองขององค์กรที่ว่าจ้างหรือองค์กรวิชาชีพที่เกี่ยวกับวิธีการตรวจสอบภายใน และภายนอก
- การให้ความรู้อย่างทันกาลในเรื่องจริยธรรม และข้อจำกัดทางกฎหมายและกฎข้อบังคับอื่นที่มีผลต่อการค้าหุ้นที่ใช้ข้อมูลภายใน

๓๔๐.๓ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจจะต้องไม่จัดการนำข้อมูลหรือใช้ข้อมูลที่เป็นความลับเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัว

หมวด ๓๕๐

การชักจูงด้วยผลประโยชน์

การได้รับข้อเสนอ

๓๕๐.๑ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจหรือคู่สามีภรรยา หรือสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิดอาจจะได้รับการชักจูงด้วยผลประโยชน์ในรูปแบบต่าง ๆ รวมทั้งการให้ของขวัญ การเอื้อเฟื้อเผื่อแผ่ การให้บุริมสิทธิ์ และการให้ที่ไม่เหมาะสมในสถานะของการเป็นเพื่อนหรือความซื่อสัตย์

๓๕๐.๒ ข้อเสนอในการชักจูงด้วยผลประโยชน์อาจก่อให้เกิดปัญหาอุปสรรคกับการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจหรือคู่สามีภรรยา หรือสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิด ได้รับข้อเสนอในการชักจูงด้วยผลประโยชน์ ในสถานการณ์เช่นนี้ควรจะมีการประเมินในการที่จะรับข้อเสนอนั้น วัตถุประสงค์ของส่วนได้เสียส่วนตัวหรือการเป็นความลับจะก่อให้เกิดปัญหาอุปสรรค เมื่อข้อเสนอนั้นเป็นความพยายามที่จะมีอิทธิพลต่อการกระทำหรือการตัดสินใจอย่างไม่เหมาะสม ก่อให้เกิดการกระทำที่ผิดกฎหมายหรือพฤติกรรมทุจริต หรือการได้มาซึ่งข้อมูลที่เป็นความลับ การยอมรับข้อเสนอจะเป็นเหตุให้ถูกข่มขู่ว่าจะมีการเผยแพร่สู่สาธารณะ และนำให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจหรือคู่สามีภรรยาหรือสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิดเสื่อมเสียชื่อเสียง

๓๕๐.๓ การมีอยู่ของปัญหาอุปสรรคและความเป็นสาระสำคัญขึ้นอยู่กับลักษณะ มูลค่าและความตั้งใจที่อยู่เบื้องหลังในการให้ข้อเสนอนั้น ถ้ามีเหตุผลและได้แจ้งต่อบุคคลที่สามถ่วงน้ำหนักด้วยข้อเท็จจริงเฉพาะทั้งหมด และสถานการณ์ที่เกิดขึ้น ควรจะพิจารณาได้ว่าข้อเสนอชักจูงด้วยผลประโยชน์ไม่เป็นสาระสำคัญในการทำให้เกิดความตั้งใจที่จะให้เกิดพฤติกรรมที่ไม่มีจริยธรรม ดังนั้นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจอาจจะสรุปได้ว่าข้อเสนอดังกล่าวนั้นกระทำตามประเพณีธุรกิจปกติ และอาจจะสรุปโดยทั่วไปว่าไม่เป็นสาระสำคัญในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน

๓๕๐.๔ ปัญหาอุปสรรคที่จะเป็นสาระสำคัญควรจะมีการประเมินและมีมาตรการป้องกันที่จำเป็นเพื่อจะตัดหรือลดลงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ แต่เมื่อปัญหาอุปสรรคไม่สามารถจะตัดหรือลดลงให้อยู่ในระดับที่ยอมรับได้ด้วยมาตรการป้องกัน ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจก็ไม่ควรที่จะรับข้อเสนอนั้น ในขณะที่ความเป็นจริงและเห็นได้ชัดว่าปัญหาอุปสรรคนั้นจะต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน ไม่เพียงแต่ในเรื่องการยอมรับข้อเสนอ ชักจูงด้วยผลประโยชน์เท่านั้น แต่บางครั้งเพียงแต่มีข้อเท็จจริงว่าจะมีการให้ข้อเสนอ มาตรการเพิ่มเติมจะต้องนำมาใช้ด้วยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจควรประเมินปัญหาอุปสรรคใดของข้อเสนอนั้น และพิจารณาที่จะนำหนึ่งในมาตรการป้องกัน หรือมากกว่านั้น ดังต่อไปนี้มาใช้ประโยชน์ด้วย

(ก) แจ้งผู้บริหารระดับสูงกว่าหรือผู้รับผิดชอบในการปกครองขององค์กรที่ว่าจ้างในทันทีเมื่อได้รับข้อเสนอ

(ข) แจ้งบุคคลที่สามถึงข้อเสนอนั้น ตัวอย่างเช่น แจ้งองค์กรวิชาชีพหรือผู้ว่าจ้างของบุคคลที่ให้ข้อเสนอนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ อาจพิจารณาหาคำแนะนำทางกฎหมายก่อนที่จะดำเนินการในขั้นต่อไป และ

(ค) แนะนำคู่สามีภรรยา หรือสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิดถึงปัญหาอุปสรรคที่เกี่ยวข้องกับปัญหาอุปสรรคและมาตรการป้องกัน ซึ่งเป็นไปได้ว่าเขาอยู่ในสถานการณ์ที่จะได้รับผลจากข้อเสนอชักจูงด้วยผลประโยชน์ด้วย ตัวอย่างเช่น จะมีผลต่อสถานการว่าจ้างของเขา

(ง) แจ้งผู้บริหารระดับสูงกว่าหรือผู้รับผิดชอบในการปกครององค์กรผู้ว่าจ้างเมื่อคู่สามีภรรยาหรือสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิดได้รับการจ้างงานจากคู่แข่งขัน หรือผู้คาดว่าจะเป็นผู้ขายขององค์กรนั้น

การให้ข้อเสนอ

๓๕๐.๕ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ อาจจะอยู่ในสถานการณ์ที่ถูกคาดหวังหรือภายใต้ความกดดันอื่นที่จะให้ข้อเสนอการชักจูงด้วยผลประโยชน์กับผู้ที่มีอิทธิพลกับการพิจารณาตัดสิน หรือกระบวนการตัดสินใจของบุคคล หรือองค์กรหรือการได้มาซึ่งข้อมูลลับ

๓๕๐.๖ ความกดดันดังกล่าวอาจจะมาจากองค์กรที่ว่าจ้าง ตัวอย่างเช่น มาจากผู้ร่วมงานหรือผู้บังคับบัญชา หรือมาจากบุคคลหรือองค์กรภายนอก ให้คำแนะนำหรือการตัดสินใจทางธุรกิจซึ่งจะเป็นผลดีต่อองค์กรที่ว่าจ้าง ซึ่งเป็นไปได้ที่จะมีอิทธิพลต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจอย่างไม่เหมาะสม

๓๕๐.๗ ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ ไม่ควรให้ข้อเสนอชักจูงด้วยผลประโยชน์ไปมีอิทธิพลที่ไม่เหมาะสมกับการพิจารณาตัดสินอย่างมืออาชีพของบุคคลที่สาม

๓๕๐.๘ เมื่อมีความกดดันที่จะต้องให้ข้อเสนอการชักจูงด้วยผลประโยชน์ที่ไม่ถูกจริยธรรม ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีควรปฏิบัติตามหลักการและคำแนะนำเกี่ยวกับมติในเรื่องการขัดแย้งทางจริยธรรมที่กำหนดไว้ในส่วน A แล้ว

อภิธานศัพท์

๑. คำนำ

คำว่า “อภิธาน” พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๔๒ ได้อธิบายว่า หมายถึง หนังสืออธิบายคำศัพท์เฉพาะเรื่อง เช่น อภิธานประวัติศาสตร์ไทย

อภิธานศัพท์ ในส่วนนี้ประกอบด้วย

(๑) คำศัพท์ที่นิยามใน พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๔๒

(๒) คำศัพท์ที่นิยามใน ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ ๑๙)

(๓) คำศัพท์ ตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

(๔) คำศัพท์ที่นิยามใน คู่มือจรรยาบรรณของ สหพันธ์นักบัญชีนานาชาติ (IFAC)

๒. คำศัพท์ที่นิยามใน พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๔๒

“คุณธรรม”	หมายถึง	สภาพคุณงามความดี
“จริยธรรม”	หมายถึง	ธรรมที่เป็นข้อประพฤติปฏิบัติ , ศีลธรรม, กฎศีลธรรม
“จรรยาบรรณ”	หมายถึง	ประมวลความประพฤติที่ผู้ประกอบอาชีพการงานแต่ละอย่างกำหนดขึ้น
	เพื่อ	รักษาและส่งเสริมเกียรติคุณ ชื่อเสียง และฐานะสมาชิก อาจเขียนเป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ก็ได้
“ธรรม”	หมายถึง	คุณความดี, ความจริง, ความยุติธรรม, ความถูกต้อง, กฎ, กฎเกณฑ์
“ศีลธรรม”	หมายถึง	ความประพฤติที่ดีที่ชอบ

๓. คำศัพท์ที่นิยามใน ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชี (ฉบับที่ ๑๙)

“การรักษาความลับ”	หมายความว่า	การไม่นำข้อมูลใด ๆ ที่โดยปกติองค์กรไม่ได้เปิดเผยต่อสาธารณชนไปเปิดเผย หรือใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนหรือบุคคลอื่น เว้นแต่ในกรณีที่เป็นการเปิดเผยตามสิทธิหรือหน้าที่ที่กำหนดไว้ในกฎหมายหรือในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
“กรอบวิชาชีพบัญชี”	หมายความว่า	หลักการ มาตรฐาน และแนวปฏิบัติของวิชาชีพบัญชี
“ความซื่อสัตย์สุจริต”	หมายความว่า	การประพฤติอย่างตรงไปตรงมา จริงใจ ซื่อตรงต่อวิชาชีพ ไม่คดโกง ไม่หลอกลวง ปฏิบัติงานบนหลักฐานที่เป็นจริงและเชื่อถือได้ ไม่อ้างหรือยินยอมให้บุคคลอื่นอ้างว่าได้ปฏิบัติงานถ้าไม่ได้ปฏิบัติงานจริง
“ความเที่ยงธรรม”	หมายความว่า	การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยปราศจากความลำเอียง อคติ ความขัดแย้งทางผลประโยชน์และอิทธิพลของบุคคลอื่น
“ความรู้ความสามารถ”	หมายความว่า	การใช้ความรู้ความสามารถ ความชำนาญในการปฏิบัติวิชาชีพบัญชีด้วยความเอาใจใส่อย่างเต็มความสามารถ ความเพียรพยายาม และความระมัดระวังรอบคอบเพื่อที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล และมั่นใจได้ว่ามีผลงานทางวิชาชีพที่อยู่บนพื้นฐานของกฎเกณฑ์ มาตรฐานในการปฏิบัติงาน และ

วิชาการที่เกี่ยวข้อง

“ความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี”	หมายความว่า	(๑) การกระทำการใด ๆ ที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องได้รับโทษการประพฤติผิดจรรยาบรรณ ตามมาตรา ๔๙ โดยมีลักษณะการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ (ก) การลงลายมือชื่อแสดงความเห็นในการสอบบัญชีโดยมิได้ปฏิบัติงานตรวจสอบใด ๆ หรือควบคุมการสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี (ข) การมีพฤติกรรมรับจ้างลงลายมือชื่อ หรือยอมให้ใช้ชื่อ ทั้งที่ไม่ได้มีการปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีหรือมาตรฐานการบัญชี (ค) การแสดงความเห็นต่องบการเงินที่นำส่งหน่วยราชการหลายแห่ง โดยงบการเงินแต่ละชุดแสดงข้อมูลต่างกันโดยไม่มีเหตุผลสมควร (ง) การแจ้งข้อความหรือจัดทำรวมถึงการใช้พยานหลักฐานอันเป็นเท็จ หรือรู้อยู่ว่าเป็นพยานหลักฐานอันเป็นเท็จไม่ว่าจะจัดทำโดยบุคคลใดก็ตามในการประกอบวิชาชีพบัญชี (จ) การแนะนำให้ผู้รับบริการเสียภาษีอากรไม่ถูกต้องตามกฎหมายโดยทุจริตหรือมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร (ฉ) การมีพฤติกรรมอื่น ๆ ตามที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีกำหนดว่าเป็นพฤติกรรมอันนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี (๒) การเคยถูกเพิกถอนใบอนุญาตในการประกอบวิชาชีพบัญชี จากหน่วยงานราชการหรือสถาบันวิชาชีพอื่นที่ควบคุมและหรือกำกับดูแลเนื่องจากการประพฤติผิดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสาระสำคัญ

๔. คำศัพท์ตามมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

“การควบคุม”	หมายถึง	อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการเชิงเศรษฐกิจเพื่อให้ได้รับประโยชน์จากกิจกรรมนั้น (มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๒๗, ๔๔ และ ๔๖)
“บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง”	หมายถึง	บุคคลหรือกิจการที่มีลักษณะดังต่อไปนี้ (ก) มีความสัมพันธ์กับกิจการไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อม โดยผ่านกิจการอื่นแห่งหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งแห่งโดยบุคคลหรือกิจการนั้น (๑) มีอำนาจควบคุมกิจการหรือถูกควบคุม โดยกิจการหรืออยู่ ภายใต้การควบคุมเดียวกันกับกิจการ (ในที่นี้หมายความรวมถึง บริษัทใหญ่ บริษัทย่อย และบริษัทย่อยในเครือเดียวกัน) (๒) มีส่วนได้เสียในกิจการซึ่งทำให้มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการ

นั้น หรือ

(๓) มีอำนาจควบคุมร่วมในกิจการ

(ข) เป็นบริษัทร่วมของกิจการ (ดูคำนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๕ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่อง เงินลงทุนในบริษัทร่วม)

(ค) เป็นการร่วมค้าที่กิจการเป็นผู้ร่วมค้า (ดูคำนิยามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ ๔๖ (ปรับปรุง ๒๕๕๐) เรื่องส่วนได้เสียในการร่วมค้า))

(ง) เป็นผู้บริหารสำคัญของกิจการหรือของบริษัทใหญ่ของกิจการ

(จ) เป็นสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดของบุคคลตามข้อ (ก) หรือ (ง)

(ฉ) เป็นกิจการที่บุคคลตามข้อ (ง) หรือ (จ) มีอำนาจควบคุม หรือ ควบคุมร่วม หรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ หรือมีอำนาจในการออกเสียงอย่างมีนัยสำคัญในกิจการนั้น ๆ ทั้งนี้ไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม หรือเป็นโครงการผลประโยชน์ตอบแทนหลังการจ้างงาน สำหรับผลประโยชน์ของพนักงานของกิจการหรือของกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๒๔และ ๔๗)

“อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ”	หมายถึง	อำนาจในการเข้าไปมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการ แต่ไม่ถึงระดับที่จะควบคุมนโยบายดังกล่าว การมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญอาจได้มาจากการเป็นผู้ถือหุ้นจากข้อกำหนดของกฎหมาย หรือจากข้อตกลงในสัญญา(มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ ๒๔, ๔๕ และ ๔๖)

๕. คำศัพท์ที่นิยามในคู่มือจรรยาบรรณของสหพันธ์นักบัญชีนานาชาติ (IFAC)

Acceptable level – ระดับที่ยอมรับได้	หมายถึง	ระดับที่บุคคลที่สาม ที่มีความรอบรู้และมีความสมเหตุสมผล เมื่อได้พิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ทั้งหมดที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับและทราบในขณะนั้นแล้ว น่าจะสรุปได้ว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้ปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานโดยไม่อาจผ่อนปรนได้แล้ว
Advertising – การโฆษณา	หมายถึง	การสื่อสารข้อมูลสารสนเทศต่อสาธารณะเกี่ยวกับงานหรือความชำนาญที่ให้บริการโดยผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพเพื่อให้ได้มาซึ่งงานบริการทางวิชาชีพ
Assurance client – ลูกค้างานให้ความเชื่อมั่น	หมายถึง	บุคคลหรือกลุ่มบุคคลดังต่อไปนี้ (ก) ผู้ที่รับผิดชอบต่อเรื่องที่จะตรวจสอบ สำหรับงานที่เป็นการรายงานโดยตรง หรือ (ข) ผู้ที่รับผิดชอบต่อข้อมูลของเรื่องนั้น ๆ และอาจรับผิดชอบต่อเรื่องที่ให้ความเชื่อมั่นสำหรับงานที่เกี่ยวข้องกับคำรับรอง
Assurance engagement – งานให้ความเชื่อมั่น	หมายถึง	หมายถึง งานที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพให้ความเห็นโดยสรุปซึ่งกำหนดขึ้นมาเพื่อเพิ่มระดับความเชื่อมั่นของผู้ที่ประสงค์ใช้รายงานนอกเหนือจากผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบต่อผลของการประเมินหรือการวัดค่าของเรื่องที่ตรวจสอบตามหลักเกณฑ์ (สำหรับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับงานให้ความเชื่อมั่นให้ดูแม่บทงานให้ความเชื่อมั่นที่ออกโดยสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งอธิบายถึงองค์ประกอบและวัตถุประสงค์ของงานให้

		ความเชื่อมั่นและกำหนดว่างานใด ถือเป็นงานที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี (TSAs) มาตรฐานงานสอบทาน (TSREs)และมาตรฐานการปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่น (TSAEs))
Assurance team – กลุ่มผู้ปฏิบัติ งานให้ความเชื่อมั่น	หมายถึง	(ก) สมาชิกทุกคนของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น (ข) สมาชิกอื่นทุกคนของสำนักงานที่มีอิทธิพลโดยตรงต่อผลของการปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่น หมายรวมถึง (๑) ผู้ที่เป็นผู้กำหนดผลตอบแทน หรือให้คำปรึกษา บริหารจัดการโดยตรงหรือผู้ที่กำกับดูแลการปฏิบัติงานให้ความเชื่อมั่นของหุ้นส่วนที่รับผิดชอบงานให้ความเชื่อมั่น (๒)ผู้ที่ให้คำปรึกษาด้านเทคนิคหรือเกี่ยวกับประเด็นปัญหาเฉพาะของอุตสาหกรรม รายการหรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวกับงานให้ความเชื่อมั่นนั้น และ (๓)ผู้ที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมคุณภาพสำหรับงานบริการที่ให้ความเชื่อมั่น รวมถึงผู้ที่สอบทานการควบคุมคุณภาพงานให้ความเชื่อมั่น
Audit client – ลูกค้างานสอบบัญชี	หมายถึง	กิจการที่สำนักงานปฏิบัติงานสอบบัญชีให้ ในกรณีที่ลูกค้าเป็นบริษัทจดทะเบียน ลูกค้างานสอบบัญชีจะรวมถึงกิจการที่เกี่ยวข้อง ถ้าในกรณีที่ลูกค้าไม่ใช่บริษัทจดทะเบียน ลูกค้างานสอบบัญชีรวมถึงกิจการที่เกี่ยวข้องที่ลูกค้ามีการควบคุมทางตรงหรือทางอ้อม ** ข้อสังเกต (คณะอนุกรรมการฯ กลุ่มย่อยผู้สอบบัญชี เห็นว่า ให้ใช้ข้อความว่า “กิจการที่สำนักงานปฏิบัติงานสอบบัญชีให้” เพราะข้อความส่วนที่เหลืออาจไม่เหมาะสมกับสภาพแวดล้อมในประเทศไทย เนื่องจากมาตรฐานการสอบบัญชีไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีหลักต้องตรวจสอบบริษัทย่อย บริษัทร่วม และบริษัทที่เกี่ยวข้องในกลุ่ม **หมายเหตุ : กรณีของประเทศไทย หมายถึง เฉพาะกิจการที่สำนักงานปฏิบัติงานสอบบัญชีให้เท่านั้น เนื่องจากกฎหมายไม่ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีหลักต้องตรวจสอบบริษัทย่อย บริษัทร่วม และบริษัทที่เกี่ยวข้องในกลุ่ม**
Audit engagement – งานสอบบัญชี	หมายถึง	งานที่ให้ความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นว่า งบการเงินจัดทำขึ้นตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่รับรองทั่วไป งานสอบบัญชีนี้ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ ทั้งนี้รวมถึงการตรวจสอบงบการเงินที่กำหนดโดยกฎหมาย
Audit team – กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี	หมายถึง	(ก) สมาชิกทุกคนของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชี (ข) สมาชิกอื่นทุกคนของสำนักงานที่มีอิทธิพลโดยตรงต่อผลงานของงานสอบบัญชี รวมถึง (๑)ผู้ที่เป็นผู้กำหนดผลตอบแทนหรือให้คำปรึกษาบริหารจัดการโดยตรงหรือผู้ที่กำกับดูแลหุ้นส่วนที่รับผิดชอบงานตรวจสอบบัญชีนั้น ๆ รวมถึงผู้ที่มีตำแหน่งสูงกว่าหุ้นส่วนที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีซึ่งเป็นหุ้นส่วนอาวุโส หรือกรรมการผู้อำนวยการ (ผู้บริหารสูงสุดหรือเทียบเท่า)

		(๒)ผู้ที่ให้คำปรึกษาด้านวิชาการหรือเกี่ยวกับประเด็นปัญหาเฉพาะอุตสาหกรรม รายการหรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวกับงานสอบบัญชี และ (๓)ผู้ที่รับผิดชอบการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชีในระดับงาน รวมถึงผู้ที่ปฏิบัติงานสอบทานการควบคุมคุณภาพงานสอบบัญชี และ (ค) ผู้ที่อยู่ในสำนักงานเครือข่ายซึ่งมีอิทธิพลโดยตรงต่อผลของงานสอบบัญชี
Close family **-สมาชิกครอบ ครัวที่ใกล้ชิด**	หมายถึง	บิดา มารดา บุตร หรือ พี่น้อง ซึ่งไม่ใช่สมาชิกในครอบครัว
Contingent fee - ค่าธรรมเนียม ที่ขึ้นอยู่กับผลงาน	หมายถึง	ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่คำนวณตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดล่วงหน้า โดยสัมพันธ์กับผลลัพธ์ของรายการหรือผลของบริการที่สำนักงานให้ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่กำหนดโดยศาลหรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่นของรัฐไม่ถือว่าเป็นค่าธรรมเนียมที่ขึ้นอยู่กับผลงาน
Direct financial interest **- ส่วนได้เสีย ทางการเงินโดยทางตรง**	หมายถึง	ส่วนได้เสียทางการเงินที่ (ก) บุคคลหรือกิจการเป็นเจ้าของโดยตรงและควบคุมได้**ส่วนได้เสีย**ทางการเงินที่บริหารโดยบุคคลอื่นที่มีอำนาจตัดสินใจ) หรือ (ข) บุคคลหรือกิจการควบคุมอยู่หรือสามารถมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจในการลงทุนเพื่อรับผลประโยชน์จากเครื่องมือหรือสื่อในการลงทุน ทรัพย์สิน กองทุน หรือประโยชน์อื่นใด
Director or officer **- กรรมการหรือเจ้าหน้าที่**	หมายถึง	ผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการกำกับดูแลกิจการ หรือผู้ที่ปฏิบัติภาระหน้าที่เดียวกัน โดยไม่คำนึงถึงตำแหน่งซึ่งอาจแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ
Engagement partner **- หุ้นส่วนผู้รับ ผิดชอบในงาน**	หมายถึง	หุ้นส่วนหรือบุคคลอื่นในสำนักงานผู้ที่มีความรับผิดชอบต่องานและผลการปฏิบัติงาน และรับผิดชอบต่อรายงานที่เผยแพร่ในนามของสำนักงาน (และเป็นบุคคลที่มีอำนาจตามที่สภาวิชาชีพบัญชีหรือกฎหมาย หรือหน่วยงานทางการกำหนดให้มี)
Engagement quality control review **- การสอบทานการควบคุมคุณภาพ**	หมายถึง	กระบวนการที่ออกแบบเพื่อให้ได้การประเมินผลที่เที่ยงธรรม ก่อนหรือ ณ วันที่เสนอรายงาน ต่อการตัดสินใจที่มีสาระสำคัญของกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน และผลสรุปที่เสนอรายงาน
Engagement team **- กลุ่มผู้ ปฏิบัติงาน**	หมายถึง	หุ้นส่วนและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานทุกคนที่ปฏิบัติงาน และบุคคลที่ได้รับว่าจ้างโดยสำนักงาน หรือสำนักงานเครือข่าย เพื่อปฏิบัติงานตามขั้นตอนการทำงานให้ความเชื่อมั่น ทั้งนี้ไม่รวมถึงผู้เชี่ยวชาญภายนอกที่ได้รับว่าจ้างโดยสำนักงาน หรือสำนักงานเครือข่าย

Existing accountant – ผู้ประกอบ วิชาชีพบัญชีในขณะนั้น	หมายถึง	ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ได้รับการแต่งตั้งให้ปฏิบัติงาน บัญชี หรือให้บริการด้านการทำบัญชี ภาษีอากร ให้คำปรึกษา หรือให้บริการอย่างอื่นที่คล้ายคลึงกันแก่ลูกค้าในขณะนั้น
External expert – ผู้เชี่ยวชาญภายนอก	หมายถึง	บุคคล (ผู้ที่ไม่ใช่หุ้นส่วน หรือสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานทางวิชาชีพ รวมถึงพนักงานชั่วคราวของสำนักงาน หรือสำนักงานเครือข่าย) หรือองค์กรที่มีทักษะ ความรู้ ความชำนาญและประสบการณ์ในสาขาอื่นนอกจากสาขาการบัญชี หรือการตรวจสอบบัญชี ซึ่งงานของบุคคลเหล่านั้นช่วยประกอบวิชาชีพบัญชีในการได้มาซึ่งหลักฐานที่เหมาะสมเพียงพอ
Financial interest – ส่วนได้เสียทางการเงิน	หมายถึง	ส่วนได้เสียในส่วนของผู้ถือหุ้น หรือหลักทรัพย์อื่น, หุ้นกู้, เงินกู้ หรือ ตราสารหนี้ของกิจการ รวมถึงตราสารสิทธิและภาระผูกพันในการได้มาซึ่งส่วนได้เสีย และตราสารอนุพันธ์ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับส่วนได้เสียนั้น
Financial statements – งบการเงิน	หมายถึง	การนำเสนอข้อมูลทางการเงินในอดีตอย่างเป็นระบบ รวมถึงหมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีจุดมุ่งหมายเพื่อสื่อสารทรัพยากรทางเศรษฐกิจหรือภาระผูกพันของกิจการ ณ เวลาหนึ่ง หรือการเปลี่ยนแปลงในเรื่องนั้นสำหรับช่วงระยะเวลาหนึ่งตามแม่บทการรายงานทางการเงิน หมายเหตุประกอบงบการเงินที่เกี่ยวข้องโดยทั่วไปประกอบด้วยการสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ และข้อมูลอธิบายอื่น ๆ คำศัพท์นี้สามารถเชื่อมโยงถึงงบการเงินฉบับสมบูรณ์ แต่ก็สามารถอ้างถึงงบการเงินแยกเฉพาะ เช่น งบแสดงฐานะทางการเงิน หรือ งบกำไรขาดทุน และหมายเหตุประกอบงบที่เกี่ยวข้อง
Financial statements on which the firm will express an opinion – งบการเงินที่ผู้สอบบัญชี (สำนักงาน) จะแสดงความเห็น	หมายถึง	ในกรณีหน่วยงานเดียวจะแสดงเป็นงบการเงินเฉพาะกิจการ ในกรณีงบการเงินรวมจะแสดงรวมถึงงบการเงินของกลุ่มกิจการ เป็นงบการเงินรวม
Firm – สำนักงาน	หมายถึง	(ก) กิจการเจ้าของคนเดียว ห้างหุ้นส่วน หรือ บริษัทของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี (ข) กิจการที่ควบคุมกิจการข้างต้นตามข้อ (ก) ผ่านการเป็นเจ้าของ การจัดการ หรือโดยวิธีอื่น และ (ค) กิจการที่ถูกควบคุมโดยกิจการข้างต้นตามข้อ(ก) ผ่านการเป็นเจ้าของ การจัดการ หรือโดยวิธีอื่น
Immediate family – สมาชิกใน	หมายถึง	สามี/ภรรยา(หรือบุคคลที่มีความสัมพันธ์ในลักษณะคู่สมรส) หรือบุคคลผู้อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของบุคคลทั้งสอง

ครอบครัว

Independence **- ความเป็นอิสระ**	หมายถึง	ความเป็นอิสระ คือ **(ก) ความเป็นอิสระด้านจิตใจ** ภาวะทางจิตใจซึ่งกล้าที่จะแสดงความเห็น โดยไม่ตกอยู่ภายใต้อิทธิพลใด ๆ ซึ่งมีผลกระทบต่อการใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ความเป็นอิสระด้านจิตใจนี้จะส่งผลให้บุคคลใด ๆ สามารถปฏิบัติงานได้ด้วยความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม และสามารถใช้ความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพได้ **(ข)ความเป็นอิสระอันเป็นที่ประจักษ์** การหลีกเลี่ยงข้อเท็จจริงและการตกอยู่ในสถานการณ์ต่าง ๆ ที่มีนัยสำคัญซึ่งอาจทำให้บุคคลที่สามซึ่งได้ใช้วิจารณญาณเยี่ยงวิญญูชนและได้รับทราบข้อเท็จจริงต่าง ๆ และสถานการณ์ดังกล่าวแล้วอาจเชื่อได้ว่าสำนักงานหรือสมาชิกในทีมงานสอบบัญชีหรือทีมงานให้ความเชื่อมั่นขาดความซื่อสัตย์สุจริต ความเที่ยงธรรม หรือขาดการใช้วิจารณญาณเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ
Indirect financial interest **- ส่วนได้เสียทางการเงินโดยอ้อม**	หมายถึง	ส่วนได้เสียทางการเงินที่ได้รับจากการลงทุนเองหรือโดยผ่านตัวกลาง ซึ่งบุคคลหรือกิจการผู้ลงทุนไม่มีอำนาจในการควบคุมหรือไม่มีอิทธิพลต่อการตัดสินใจในการลงทุนนั้น
Key audit partner **- ผู้สอบบัญชีหลัก**	หมายถึง	หุ้นส่วนผู้รับผิดชอบในงานบุคคลผู้รับผิดชอบการสอบทานการควบคุมคุณภาพ และหุ้นส่วนการสอบบัญชีอื่น(ถ้ามี)ในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน โดยเป็นผู้ใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจ เรื่องสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินที่สำนักงานต้องแสดงความเห็นในรายงานการสอบบัญชี หุ้นส่วนการสอบบัญชีรายอื่นในที่นี้อาจรวมถึงหุ้นส่วนการสอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีในบริษัทย่อยหรือส่วนงานที่มีสาระสำคัญ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสถานการณ์และบทบาทหน้าที่ของบุคคลผู้นั้นในการปฏิบัติงานสอบบัญชี
Listed entity **- กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์**	หมายถึง	กิจการที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนหรือตราสารหนี้เสนอขายอยู่ในตลาดหลักทรัพย์หรือมีการซื้อขายภายใต้การกำกับดูแลของ ตลาดหลักทรัพย์หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น
Network **- เครือข่าย**	หมายถึง	โครงสร้างที่ใหญ่ขึ้นซึ่ง (ก) มีจุดมุ่งหมายเพื่อสร้างความร่วมมือ และ (ข) มีจุดมุ่งหมายที่ชัดเจนเพื่อแบ่งปันกำไรและต้นทุน แบ่งส่วนความเป็นเจ้าของ การควบคุม หรือการบริหารจัดการ นโยบายการควบคุมคุณภาพร่วมกัน กลยุทธ์ทางธุรกิจร่วมกัน การใช้ชื่อร่วมกันหรือ การใช้ทรัพยากรผู้ประกอบวิชาชีพส่วนที่สำคัญร่วมกัน
Network firm **- สำนักงาน**	หมายถึง	สำนักงานหรือกิจการที่อยู่ในเครือเดียวกันกับสำนักงานสอบบัญชี

เครือข่าย

Office **– สำนักงานที่ทำงาน**	หมายถึง	สำนักงานที่ทำงานย่อยที่แบ่งโดยใช้เกณฑ์การจัดตั้งอย่างชัดเจน ไม่ว่าจะเป็นเกณฑ์ทางภูมิศาสตร์หรือทางสายปฏิบัติงาน
Professional accountant **– ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี**	หมายถึง	บุคคลผู้เป็นสมาชิกของสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชีบริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านอื่นตามที่กฎกระทรวงกำหนดให้เป็นวิชาชีพบัญชี รวมทั้งผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี และให้หมายรวมถึง หัวหน้าคณะบุคคลหรือหัวหน้าสำนักงานหรือผู้มีอำนาจกระทำการแทนนิติบุคคลตามมาตรา ๑๑ ด้วย
Professional accountant in business **– ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในหน่วยงานธุรกิจ**	หมายถึง	ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ปฏิบัติงานทั้งในฐานะที่เป็นผู้บริหารหรือไม่ใช่ผู้บริหารก็ตามในหน่วยงานภาคการพาณิชย์ ภาคอุตสาหกรรม การบริการ ภาครัฐ ภาคการศึกษา ในองค์กรไม่แสวงกำไรหน่วยงานกำกับดูแล หน่วยงานทางวิชาชีพ หรือผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่มีสัญญารับงานกับหน่วยงานดังกล่าวข้างต้น
Professional accountant in public practice – ประกอบวิชา ชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพ	หมายถึง	ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในสำนักงานที่ให้บริการทางวิชาชีพ โดยไม่คำนึงว่าเป็นการปฏิบัติงานประเภทใด (ตัวอย่างเช่น ไม่ว่าจะเป็น งานสอบบัญชี งานด้านภาษีอากร หรืองานให้คำปรึกษา) คำนิยามนี้สามารถนำไปใช้อ้างถึง สำนักงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการทางวิชาชีพปฏิบัติงานด้วย
Professional services **– บริการทางวิชาชีพ**	หมายถึง	งานบริการด้านการบัญชีหรือสาขาความเชี่ยวชาญที่เกี่ยวข้อง ซึ่งต้องให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเป็นผู้ปฏิบัติงาน รวมถึงบริการด้านการทำบัญชี การสอบบัญชี ภาษีอากร การให้คำปรึกษาด้านการบริหารจัดการ และ การบริหารจัดการทางการเงิน
Public interest entity **– กิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ**	หมายถึง	กิจการที่มีส่วนได้เสียต่อสาธารณะ (ก) กิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ และ (ข) กิจการที่ (1) กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดว่ากิจการนั้นมีส่วนได้เสียต่อสาธารณะหรือ (2) กฎหมายหรือข้อบังคับกำหนดให้มีการตรวจสอบบัญชี เพื่อให้เป็นไปตามข้อบังคับด้านความเป็นอิสระซึ่งใช้กับกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ โดยข้อบังคับดังกล่าวอาจกำหนดขึ้นโดยหน่วยงานที่มีอำนาจควบคุมที่เกี่ยวข้อง รวมถึงหน่วยงานที่มีอำนาจควบคุมด้านการตรวจสอบบัญชี
Related entity **–กิจการที่เกี่ยว ข้องกัน**	หมายถึง	กิจการใด ๆ ที่มีความสัมพันธ์กับลูกค้าในลักษณะต่อไปนี้: (ก) กิจการใด ๆ ที่มีอำนาจควบคุมลูกค้าทั้งทางตรงและทางอ้อม ถ้าลูกค้านั้นมีสาระสำคัญต่อกิจการ (ข) กิจการใด ๆ ซึ่งมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยทางตรงต่อลูกค้า ถ้ากิจการนั้นมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญอย่างมากต่อลูกค้าและส่วนได้เสียในลูกค้านั้นมี

สาระสำคัญต่อกิจการ

(ค) กิจการใด ๆ ที่ลูกค้ามีอำนาจควบคุมทั้งทางตรงและทางอ้อม

(ง) กิจการใด ๆ ที่ ลูกค้าหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าตาม (ค) มีส่วนได้เสียทางการเงินทางตรงที่ทำให้มีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อกิจการนั้นและส่วนได้เสียดังกล่าวมีสาระสำคัญต่อลูกค้าและกิจการที่เกี่ยวข้องกับลูกค้าตาม (ค) และ

(จ) กิจการใด ๆ ซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันกับลูกค้า โดยที่ทั้งกิจการนั้นและลูกค้ามีสาระสำคัญต่อกิจการที่ควบคุม

Review client **- ลูกค้างานสอบทาน**	หมายถึง	กิจการใด ๆ ที่สำนักงานปฏิบัติหน้าที่ในการสอบทานงบการเงินให้
Review engagement **- งานสอบทานงบการเงิน**	หมายถึง	งานประเภทที่ให้ความเชื่อมั่นที่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบทานหรือเทียบเท่า ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะแสดงความเห็นต่อข้อสรุปต่องบการเงินว่าไม่พบสิ่งที่เป็นเหตุให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเชื่อว่างบการเงินไม่ได้จัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องในส่วนที่มีสาระสำคัญหรือไม่ โดยอาศัยวิธีการซึ่งไม่สามารถได้หลักฐานทั้งหมดตามที่กำหนดในการตรวจสอบ
Review team **-กลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบทาน**	หมายถึง	(ก)สมาชิกทุกคนของ**กลุ่ม**ผู้ปฏิบัติงานสอบทานงบการเงิน และ (ข)สมาชิกอื่นทุกคนของสำนักงานที่มีอิทธิพลโดยตรงต่อผลของงานสอบทาน รวมถึง (๑) ผู้ที่กำหนดผลตอบแทนหรือผู้ซึ่งมีอำนาจในการควบคุมโดยตรงผู้บริหารหรือผู้ที่กำกับดูแลหุ้นส่วนที่ดูแลงานสอบทาน รวมถึงบุคคลที่อยู่ในระดับอาวุโสถัดมาซึ่งมีตำแหน่งสูงกว่าหุ้นส่วนที่ดูแลงานสอบทานไปจนถึงแต่ละคนในระดับหุ้นส่วนอาวุโสหรือกรรมการผู้อำนวยการ (๒) ผู้ที่ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับประเด็นธุรกรรมหรือเหตุการณ์ที่เกี่ยวข้องเฉพาะด้านทางอุตสาหกรรมและทางเทคนิค และ (๓) ผู้ที่ดูแลด้านการควบคุมคุณภาพงานสอบทานรวมถึงบุคคลที่ทำหน้าที่สอบทานการควบคุมคุณภาพงานสอบทาน และ (ค)ทุกคนที่อยู่ในเครือข่ายสำนักงานที่มีอิทธิพลโดยตรงต่อผลของงานสอบทาน
Special purpose financial statements **- งบการเงินที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ**	หมายถึง	งบการเงินที่จัดทำขึ้นตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินที่กำหนดขึ้นเพื่อให้ข้อมูลทางการเงินแก่ผู้ใช้ที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ
Those charged with governance - ผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการ	หมายถึง	บุคคลที่มีความรับผิดชอบในการกำกับดูแลทิศทางเชิงกลยุทธ์ของกิจการและภาระผูกพันในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่ความรับผิดชอบของกิจการ ซึ่งรวมถึงการกำกับดูแลกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน