



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550

บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 550 – บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 550 – บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 – บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* ISBN: 978-1-60815-052-6

ติดต่อ [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550

### บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
ลักษณะของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	2
ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี	3-7
วันที่ถือปฏิบัติ	8
วัตถุประสงค์	9
คำจำกัดความ	10
<b>ข้อกำหนด</b>	
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	11-17
การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	18-19
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	20-24
การประเมินวิธีบันทึกบัญชีและการเปิดเผยความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้	25
หนังสือรับรอง	26
การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล	27
เอกสารหลักฐาน	28
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี	ก1-ก3
คำจำกัดความของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	ก4-ก7
วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง	ก8-ก28

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	ก29-ก30
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน	ก31-ก45
การประเมินวิธีบันทึกบัญชีและการเปิดเผยความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้	ก46-ก47
หนังสือรับรอง	ก48-ก49
การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล	ก50

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” ควรอ่านร่วมกับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในการตรวจสอบงบการเงิน โดยเฉพาะได้อธิบายเพิ่มเติมถึงการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)<sup>1</sup> รหัส 330<sup>2</sup> และรหัส 240<sup>3</sup> มาใช้เกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

### ลักษณะของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

2. รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหลายรายการเป็นรายการที่เป็นปกติทางธุรกิจ ในสถานการณ์ดังกล่าว รายการเหล่านี้อาจมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินไม่สูงไปกว่ารายการที่คล้ายคลึงกัน แต่เกิดกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน อย่างไรก็ตาม ลักษณะของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ในบางสถานการณ์ทำให้ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินสูงกว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ตัวอย่างเช่น
  - การที่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจดำเนินงานผ่านความสัมพันธ์หรือโครงสร้างที่ซับซ้อน ทำให้รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันมีความซับซ้อนมากขึ้น
  - ระบบสารสนเทศอาจไม่มีประสิทธิภาพในการระบุหรือสรุปรายการและยอดคงเหลือระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
  - รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจไม่ได้กระทำภายใต้เงื่อนไขปกติทางการตลาด เช่น รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันบางรายการอาจไม่มีการคิดค่าตอบแทนระหว่างกัน

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

3. เนื่องจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันไม่ได้เป็นอิสระจากกัน แม้บทการรายงานทางการเงินจึงมักกำหนดวิธีการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับความสัมพันธ์ รายการ และยอดคงเหลือกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันโดยเฉพาะ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะของรายการและผลกระทบที่เกิดขึ้นหรืออาจเกิดขึ้นต่องบการเงิน เมื่อแม้บทการรายงานทางการเงินมีข้อกำหนดดังกล่าว ผู้สอบบัญชีจึงมีความรับผิดชอบในการใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อระบุ ประเมิน และตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกิดจาก

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ”

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน”

ความผิดพลาดของกิจการในการบันทึกบัญชี หรือเปิดเผยข้อมูลความสัมพันธ์ รายการและยอดคงเหลือกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอย่างเหมาะสมตามที่กำหนดไว้ในแม่บทดังกล่าว

4. แม้ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องจะมีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีข้อกำหนดเลย ผู้สอบบัญชียังคงต้องมีความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เพื่อให้สามารถสรุปได้ว่าการเงินได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเหล่านั้นเกี่ยวกับเรื่องดังต่อไปนี้หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)

- (ก) การแสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร (ตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร) หรือ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2)
- (ข) การไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด (ตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์) (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก3)

5. นอกจากนี้ การทำความเข้าใจถึงความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันยังเกี่ยวข้องกับการประเมินว่ามีปัจจัยเสี่ยงที่อาจทำให้เกิดการทุจริตหรือไม่ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240<sup>4</sup> เนื่องจากการทุจริตอาจเกิดขึ้นได้ง่ายขึ้นโดยผ่านบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

6. จากข้อจำกัดที่มีอยู่แล้วตามลักษณะงานสอบบัญชี ทำให้มีความเสี่ยงที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญบางประการในงบการเงินอาจไม่ถูกตรวจพบ แม้ว่า การสอบบัญชีนั้นจะได้มีการวางแผนและปฏิบัติงานอย่างเหมาะสม ตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีแล้วก็ตาม<sup>5</sup> ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากข้อจำกัดในการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีจะสูงขึ้นสำหรับเรื่องของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

- ผู้บริหารอาจไม่ตระหนักถึงการมีอยู่ของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทั้งหมด โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าแม่บทการรายงานทางการเงินไม่ได้มีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- ความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจแสดงถึงโอกาสที่มากขึ้นที่ผู้บริหารจะสมรู้ร่วมคิด ปกปิด หรือฉ้อฉล

7. การวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้วิจรณ์ญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>6</sup> นั้นมีความสำคัญมากในกรณีนี้เนื่องจากมีความเป็นไปได้ที่ความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันจะไม่ได้ถูกเปิดเผย ข้อกำหนด

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 25

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ ก56-ก57

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15

ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จะช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

### วันถือปฏิบัติ

8. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

### วัตถุประสงค์

9. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ
- (ก) เพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน อย่างเพียงพอ ไม่ว่าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องจะมีข้อกำหนดไว้หรือไม่ก็ตาม เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถ
    - (1) ระบุปัจจัยเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริต จากความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (ถ้ามี) ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต
    - (2) สรุปผลจากหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ ว่างบการเงินกรณีที่ได้รับผลกระทบจากความสัมพันธ์และรายการดังกล่าวนี้
      - ก. แสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ (ตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร) หรือ
      - ข. ไม่ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดหรือไม่ (ตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์)
  - (ข) เพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่าความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันได้ถูกระบุ บันทึกบัญชี และเปิดเผยในงบการเงินอย่างเหมาะสมตามที่กำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ในกรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินดังกล่าวมีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

### คำจำกัดความ

10. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) รายการที่เป็นไปตามปกติธุรกิจ คือ รายการที่มีเงื่อนไขทางการค้าระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกันแต่สมัครใจซื้อขายกัน และซื้อขายอย่างเป็นอิสระต่อกันเพื่อให้ตนเองได้ผลประโยชน์ที่ดีที่สุด
  - (ข) บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หมายถึง บุคคลหรือกิจการที่มีลักษณะตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4-ก7)

- (1) เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามนิยามที่กำหนดไว้ในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือ
- (2) กรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีข้อกำหนดเลย บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหมายถึง
  - ก. บุคคลหรือกิจการอื่นที่มีอำนาจควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญต่อการผู้เสนอรายงาน ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมผ่านคนกลางตั้งแต่หนึ่งรายขึ้นไป
  - ข. กิจการอื่นที่กิจการผู้เสนอรายงานมีอำนาจควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมผ่านคนกลางตั้งแต่หนึ่งรายขึ้นไป หรือ
  - ค. กิจการอื่นที่อยู่ภายใต้การควบคุมเดียวกันกับกิจการผู้เสนอรายงานผ่านทาง
    1. ผู้ถือหุ้นที่มีอำนาจควบคุมรายเดียวกัน
    2. ผู้เป็นเจ้าของทั้งสองกิจการเป็นบุคคลในครอบครัวที่ใกล้ชิดกัน หรือ
    3. ผู้บริหารที่สำคัญร่วมกัน
 อย่างไรก็ตาม กิจการทั้งหลายที่อยู่ภายใต้การควบคุมของรัฐเช่นเดียวกัน (ไม่ว่าในระดับประเทศ หรือท้องถิ่น) ไม่ถือว่ามีความเกี่ยวข้องกัน ถ้ากิจการเหล่านั้นไม่มีรายการค้าหรือการแบ่งปันทรัพยากรที่มีนัยสำคัญระหว่างกัน

## ข้อกำหนด

### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

11. จากวิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และ รหัส 240 ซึ่งกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องกระทำในระหว่างการตรวจสอบ<sup>7</sup> ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องตามที่กล่าวในย่อหน้าที่ 12-17 เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8)

### การทำความเข้าใจความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของกิจการ

12. การหารือร่วมกันระหว่างกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และรหัส 240<sup>8</sup> ต้องรวมถึงการพิจารณาผลกระทบต่อบการเงินที่

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 13 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 17

<sup>8</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 17 และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 16



อาจเกิดขึ้นจากข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาดโดยมีสาเหตุจากความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9-ก10)

13. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับ
- (ก) การระบубุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รวมทั้งการเปลี่ยนแปลงจากงวดบัญชีก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11-ก14)
  - (ข) ลักษณะของความสัมพันธ์ระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเหล่านี้
  - (ค) กิจการทำรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเหล่านี้ในระหว่างงวดบัญชีหรือไม่ ถ้าได้ทำประเภทและวัตถุประสงค์ของรายการนั้นคืออะไร
14. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นในกิจการ และใช้วิธีประเมินความเสี่ยงวิธีอื่นตามสมควร เพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมที่ผู้บริหารกำหนดไว้ (ถ้ามี) ในการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก20)
- (ก) ระบุ บันทึกบัญชี และเปิดเผยความสัมพันธ์และรายการระหว่างกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
  - (ข) มอบอำนาจและอนุมัติรายการและข้อตกลงที่มีนัยสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก21)
  - (ค) มอบอำนาจและอนุมัติรายการและข้อตกลงที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ

การรักษาไว้ซึ่งความระมัดระวังข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในระหว่างการสอบทานบันทึกหรือเอกสาร

15. ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องมีความระมัดระวังอยู่เสมอในการตรวจสอบบันทึกหรือเอกสารเกี่ยวกับข้อตกลงหรือข้อมูลอื่น ๆ ที่อาจแสดงให้เห็นถึงการมีอยู่ของความสัมพันธ์หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ผู้บริหารไม่ได้ระบุหรือเปิดเผยให้ผู้สอบบัญชีทราบมาก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก22-ก23)

โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเอกสารต่อไปนี้ เพื่อหาข้อบ่งชี้ถึงการมีอยู่ของความสัมพันธ์หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ผู้บริหารไม่ได้ระบุหรือเปิดเผยให้ผู้สอบบัญชีทราบมาก่อน

- (ก) หนังสือยืนยันยอดเงินฝากธนาคารและจดหมายยืนยันจากทนายความ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี
- (ข) รายงานการประชุมผู้ถือหุ้นและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- (ค) บันทึกหรือเอกสารต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับสถานการณ์ของกิจการ

16. ถ้าผู้สอบบัญชีพบรายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติทางธุรกิจของกิจการในระหว่าง การตรวจสอบตามวิธีการที่กำหนดในย่อหน้าที่ 15 หรือจากวิธีการตรวจสอบอื่น ผู้สอบบัญชีต้อง สอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24-ก25)
- (ก) ลักษณะของรายการดังกล่าว และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26)
- (ข) มีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเกี่ยวข้องกับหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27)

การแบ่งปันข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

17. ผู้สอบบัญชีต้องแบ่งปันข้อมูลที่ได้รับเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับสมาชิกอื่น ๆ ในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก28)

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้อง กับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

18. เพื่อปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ในการระบุและ ประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ<sup>9</sup> ผู้สอบบัญชีต้องระบุ และประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับ ความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และต้องพิจารณาว่าความเสี่ยง ดังกล่าวเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญหรือไม่ โดยในการพิจารณาดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องถือว่า รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติทางธุรกิจของกิจการที่ ระบุได้นั้นเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ
19. ถ้าผู้สอบบัญชีพบปัจจัยเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริต (รวมถึงสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการมีอยู่ของบุคคล หรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีอำนาจครอบงำกิจการ) ในระหว่างการปฏิบัติตามวิธีประเมิน ความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ผู้สอบบัญชีต้อง พิจารณาข้อมูลดังกล่าวในขณะที่ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริตตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก6 และ ก29-ก30)

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับ ความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

20. ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีตอบสนองต่อ ความเสี่ยงที่ประเมินได้<sup>10</sup> ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้หลักฐาน การสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน วิธีการตรวจสอบดังกล่าวรวมถึงข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 21-24 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก31-ก34)

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 32

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 5-6

การระบุบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญที่ยังไม่เคยได้รับการระบุหรือเปิดเผยมาก่อน

21. ถ้าผู้สอบบัญชีพบว่ามีข้อตกลงหรือข้อมูลที่แสดงให้เห็นถึงการมีอยู่ของความสัมพันธ์หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ผู้บริหารไม่เคยระบุหรือเปิดเผยต่อผู้สอบบัญชีมาก่อน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าสถานการณ์ดังกล่าวยืนยันถึงการมีอยู่ของความสัมพันธ์หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือไม่
22. ถ้าผู้สอบบัญชีพบว่ามีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือมีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญ ซึ่งผู้บริหารไม่เคยระบุหรือเปิดเผยต่อผู้สอบบัญชีมาก่อน ผู้สอบบัญชีต้อง
  - (ก) แจ้งให้สมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบรับทราบทันที (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก35)
  - (ข) กรณีที่แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
    - (1) ขอให้ผู้บริหารของกิจการระบุรายการทั้งหมดที่มีกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันรายใหม่ที่ระบุได้ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีใช้ในการประเมินต่อไป
    - (2) สอบถามผู้บริหารว่าเหตุใดการควบคุมของกิจการเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน จึงบกพร่องทำให้ไม่สามารถระบุหรือเปิดเผยความสัมพันธ์หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นได้
  - (ค) ใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เหมาะสมกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้ใหม่หรือรายการที่มีนัยสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก36)
  - (ง) พิจารณาอีกครั้งถึงความเสี่ยงต่อบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอื่น หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญอื่นที่อาจมีอยู่ โดยผู้บริหารไม่เคยระบุหรือเปิดเผยต่อผู้สอบบัญชีมาก่อน และใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามที่จำเป็น
  - (จ) ถ้าการไม่เปิดเผยของผู้บริหารมีลักษณะเป็นการจงใจ (ซึ่งบ่งชี้ถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต) ผู้สอบบัญชีควรประเมินผลกระทบต่อ การตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37)

รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญที่ระบุได้ ซึ่งไม่เป็นตามปกติธุรกิจของกิจการ

23. สำหรับรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญที่ระบุได้ ซึ่งไม่เป็นตามปกติทางธุรกิจของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้อง
  - (ก) ตรวจสอบสัญญาหรือข้อตกลงที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) และประเมินว่า
    - (1) เหตุผลทางธุรกิจของรายการ (หรือการขาดเหตุผลทางธุรกิจ) แสดงให้เห็นว่าการทำรายการดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการทุจริตในการจัดทำรายงานทางการเงินหรือปกปิดการใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสมหรือไม่<sup>11</sup> (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก38-ก39)

<sup>11</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 33(ค)

- (2) เงื่อนไขทางการค้าของรายการนั้นสอดคล้องกับคำอธิบายของผู้บริหารหรือไม่
- (3) รายการดังกล่าวได้ถูกบันทึกบัญชีและเปิดเผยในงบการเงินอย่างเหมาะสม และเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่
- (ข) ทำให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่แสดงว่ารายการดังกล่าวมีการมอบอำนาจและได้รับการอนุมัติอย่างเหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก40-ก41)

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันว่าเป็นรายการที่มีเงื่อนไขเช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นตามปกติธุรกิจ

24. เมื่อผู้บริหารได้ให้การรับรองงบการเงินในส่วนของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันว่าเป็นรายการที่มีเงื่อนไขเช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นตามปกติธุรกิจ ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอในเรื่องที่ให้คำรับรองดังกล่าว (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก42-ก45)

การประเมินวิธีบันทึกบัญชีและการเปิดเผยความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้

25. ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>12</sup> ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่า (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก46)
- (ก) การบันทึกบัญชีและเปิดเผยความสัมพันธ์หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในงบการเงิน เป็นไปอย่างเหมาะสมตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก47) และ
  - (ข) ผลกระทบของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
    - (1) ทำให้งบการเงินไม่ได้แสดงข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควรหรือไม่ (ตามแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร) หรือ
    - (2) ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดหรือไม่ (ตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์)

#### หนังสือรับรอง

26. ถ้าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีข้อกำหนดเกี่ยวกับรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหนังสือรับรองจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ (หากเหมาะสม) โดยระบุว่า (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก48-ก49)
- (ก) กิจการได้เปิดเผยต่อผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้ และความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทั้งหมดที่ทราบแล้ว และ
  - (ข) กิจการได้บันทึกบัญชีและเปิดเผยความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในงบการเงินอย่างเหมาะสมตามที่กำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินแล้ว

<sup>12</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 10-15

## การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

27. ยกเว้นในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการทุกคนมีส่วนร่วมในการบริหารกิจการอยู่แล้ว<sup>13</sup> ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเหตุการณ์สำคัญที่พบในระหว่างการตรวจสอบซึ่งเกี่ยวข้องกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก50)

## เอกสารหลักฐาน

28. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกรายชื่อและลักษณะของความสัมพันธ์ของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันไว้ในกระดาษทำการของผู้สอบบัญชีด้วย<sup>14</sup>

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

แม่บทการรายงานทางการเงินที่มีข้อกำหนดขั้นต่ำเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4)

- ก1. แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่มีข้อกำหนดขั้นต่ำเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ได้ให้คำจำกัดความของคำว่าบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันไว้ แต่คำจำกัดความดังกล่าวมีขอบเขตที่แคบกว่าคำจำกัดความที่ให้ไว้ในย่อหน้าที่ 10(ข)(2) ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้น ข้อกำหนดในแม่บทดังกล่าวเกี่ยวกับการเปิดเผยความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน จะนำมาถือปฏิบัติกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันได้น้อยกว่ามาก

แม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องปฏิบัติตามที่ควร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 4(ก))

- ก2. สำหรับแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องปฏิบัติตามที่ควร<sup>15</sup> ความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจทำให้งบการเงินไม่ได้แสดงข้อมูลที่ต้องปฏิบัติตามที่ควร เช่น ในกรณีที่ข้อเท็จจริงทางเศรษฐกิจของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันดังกล่าวไม่ได้แสดงอย่างเหมาะสมในงบการเงิน ตัวอย่างของการแสดงข้อมูลในงบการเงินที่อาจไม่ถูกต้องตามที่ควร เช่น ถ้ากิจการบันทึกการขายสินทรัพย์ของกิจการให้กับผู้ถือหุ้นที่มีอำนาจควบคุม ในราคาที่สูงหรือต่ำกว่ามูลค่าตลาด รวมอยู่ในกำไรหรือขาดทุนของกิจการ แม้ว่ารายการดังกล่าวอาจถือเป็นการลงทุนเพิ่มหรือการคืนทุน หรือการจ่ายเงินปันผล

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 13

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และย่อหน้าที่ ก6

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 13(ก) ให้ความหมายของแม่บทการนำเสนอข้อมูลที่ต้องปฏิบัติตามที่ควรและแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์

แม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 4(ข))

ก3. สำหรับแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ ความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิดตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) หรือไม่นั้น ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่เฉพาะเจาะจงของงานตรวจสอบ เช่น ถึงแม้ว่าการไม่เปิดเผยความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในงบการเงินจะเป็นไปตามแม่บทและกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง งบการเงินดังกล่าวอาจสร้างความเข้าใจผิดให้กับผู้ใช้งบการเงินได้ หากกิจการมีรายได้ส่วนใหญ่จากรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และข้อเท็จจริงดังกล่าวไม่ได้ถูกเปิดเผย อย่างไรก็ตาม เป็นการยากที่ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาว่างบการเงินที่ได้จัดทำและเปิดเผยตามแม่บทการปฏิบัติตามกฎเกณฑ์แล้วจะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจผิด หากผู้สอบบัญชีพิจารณาตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210<sup>16</sup> แล้วว่าแม่บทดังกล่าวสามารถยอมรับได้<sup>17</sup>

คำจำกัดความของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 10(ข))

- ก4. แม่บทการรายงานทางการเงินจำนวนมากกล่าวถึงหลักการของการควบคุมและการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ ถึงแม้ว่าจะกล่าวถึงหลักการเหล่านี้โดยใช้คำศัพท์ที่แตกต่างกันแต่อธิบายโดยทั่วไปได้ดังนี้
- (ก) การควบคุม หมายถึง อำนาจในการกำหนดนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการ เพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์จากกิจกรรมนั้น ๆ
  - (ข) อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ (ซึ่งอาจเกิดขึ้นผ่านทาง การถือหุ้น ตามข้อกำหนดของกฎหมาย หรือข้อตกลง) หมายถึง อำนาจในการมีส่วนร่วมในการตัดสินใจเกี่ยวกับนโยบายทางการเงินและการดำเนินงานของกิจการ แต่ไม่ได้ควบคุมนโยบายดังกล่าว
- ก5. การมีอยู่ของความสัมพันธ์ต่อไปนี้ อาจแสดงให้เห็นถึงการควบคุมหรืออิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญ
- (ก) การถือหุ้นทั้งทางตรงหรือทางอ้อม หรือการมีผลประโยชน์ทางการเงินอื่นในกิจการ
  - (ข) การถือหุ้นทั้งทางตรงหรือทางอ้อม หรือการมีผลประโยชน์ทางการเงินของกิจการในกิจการอื่น ๆ
  - (ค) การเป็นส่วนหนึ่งของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือผู้บริหารสำคัญ (เช่น เป็นผู้บริหารที่มีอำนาจและความรับผิดชอบในการวางแผน จัดการและควบคุมกิจกรรมต่าง ๆ ของกิจการ)
  - (ง) เป็นบุคคลในครอบครัวที่ใกล้ชิดกับบุคคลในข้อ (ค) ข้างต้น
  - (จ) มีความสัมพันธ์ทางธุรกิจที่มีนัยสำคัญกับบุคคลในข้อ (ค) ข้างต้น

<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการรับงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 6(ก)

<sup>17</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก17

### บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีอำนาจครอบงำ

ก6. บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่สามารถใช้การควบคุมหรืออิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญอาจอยู่ในฐานะที่สามารถใช้อำนาจครอบงำกิจการหรือผู้บริหารของกิจการได้ ซึ่งพฤติการณ์ดังกล่าว ควรนำมาพิจารณาเมื่อมีการระบุและประเมินความเสี่ยงจากข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต ที่ได้อธิบายเพิ่มเติมไว้ในย่อหน้าที่ ก29-ก30

### กิจการที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะที่เป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ก7. ในบางสถานการณ์ กิจการที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอาจเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกันของกิจการเนื่องจากโดยเนื้อหาแล้วกิจการอาจสามารถควบคุมกิจการที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะดังกล่าวได้ ถึงแม้ว่ากิจการจะถือหุ้นเพียงเล็กน้อยหรือไม่ได้ถือหุ้นในกิจการที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะนั้น

### วิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้อง

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)

### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก8. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน อาจได้รับผลกระทบจากข้อกำหนดเกี่ยวกับการตรวจสอบ หรือจากภาระของหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งเกิดจากข้อกฎหมาย ข้อบังคับหรือจากหน่วยงานอื่น ดังนั้น ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐ อาจไม่จำกัดแต่เพียงการระบุถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน แต่อาจรวมถึงความรับผิดชอบที่มากขึ้นในการระบุถึงความเสี่ยงจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ และหน่วยงานอื่นที่ควบคุมหน่วยงานภาครัฐ ซึ่งมีข้อกำหนดเฉพาะเกี่ยวกับการทำธุรกรรมกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจต้องคำนึงถึงข้อกำหนดในการรายงานทางการเงินของหน่วยงานภาครัฐ ที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่อาจแตกต่างจากข้อกำหนดในเรื่องดังกล่าวสำหรับภาคเอกชน

### การทำความเข้าใจเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

การหารือในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

ก9. เรื่องที่อาจกล่าวถึงในการหารือในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ รวมถึง

- ลักษณะและขอบเขตของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (เช่น การใช้ข้อมูลจากผู้สอบบัญชีบันทึกไว้เกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้ และปรับปรุงให้เป็นปัจจุบันหลังการตรวจสอบแต่ละครั้ง)

- การเน้นถึงความสำคัญของการรักษาไว้ซึ่งการใช้วิจารณญาณในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการตรวจสอบ เกี่ยวกับโอกาสที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
  - สถานการณ์หรือเงื่อนไขของกิจการที่อาจแสดงให้เห็นถึงการมีอยู่ของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ที่ผู้บริหารไม่เคยระบุหรือเปิดเผยต่อผู้สอบบัญชีมาก่อน (เช่น โครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อน การใช้กิจการที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในการบันทึกรายการนอกงบดุล หรือระบบสารสนเทศที่ไม่เพียงพอ)
  - บันทึกหรือเอกสารที่อาจแสดงถึงการมีอยู่ของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
  - การให้ความสำคัญของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่อการระบุ การบันทึกบัญชีที่เหมาะสม และการเปิดเผยข้อมูลความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (ถ้าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน) และความเสี่ยงที่ผู้บริหารจะไม่ปฏิบัติตามการควบคุม
- ก10. นอกจากนี้ การหารือเกี่ยวกับการทุจริตอาจรวมถึงข้อพิจารณาเป็นพิเศษเกี่ยวกับการที่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจมีส่วนเกี่ยวข้องกับการทุจริตได้อย่างไร เช่น
- กิจการที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะที่ควบคุมโดยผู้บริหาร อาจถูกใช้เพื่อการบริหารกำไรได้อย่างไร
  - รายการค้าระหว่างกิจการและหุ้นส่วนทางธุรกิจของผู้บริหารสำคัญของกิจการ อาจถูกทำขึ้นเพื่อสนับสนุนให้เกิดการใช้สินทรัพย์ของกิจการในทางมิชอบได้อย่างไร
- การระบุบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13(ก))
- ก11. ถ้าแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ผู้บริหารน่าจะมีข้อมูลเกี่ยวกับตัวตนของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอยู่แล้ว เนื่องจากระบบสารสนเทศของกิจการต้องมีการบันทึก ประมวลผล และสรุปเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เพื่อที่กิจการจะสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินในการบันทึกบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลได้ ดังนั้น ผู้บริหารควรมีรายชื่อของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและข้อมูลที่เปลี่ยนแปลงจากงวดบัญชีก่อนทั้งหมด สำหรับงานสอบบัญชี กิจการที่เป็นลูกค้านำเดิม การสอบถามจะช่วยในการเปรียบเทียบข้อมูลที่ได้รับจากผู้บริหารกับข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีบันทึกไว้เกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในการตรวจสอบบัญชีงวดก่อน
- ก12. อย่างไรก็ตาม ถ้าแม่บทการรายงานทางการเงินไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กิจการอาจไม่มีระบบสารสนเทศสำหรับเรื่องดังกล่าว ในสถานการณ์เช่นนี้ อาจเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะไม่ตระหนักถึงการมีอยู่ของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันทั้งหมด ถึงกระนั้น ผู้สอบบัญชียังคงต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดในการสอบถามข้อมูล ตามที่ระบุใน



ย่อหน้าที่ 13 เนื่องจากผู้บริหารอาจตระหนักถึงบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามความหมายที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อย่างไรก็ตาม ในกรณีดังกล่าวคำถามของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการระบุถึงบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของกิจการ ถือเป็นส่วนหนึ่งของวิธีการประเมินความเสี่ยงและกิจกรรมที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับโครงสร้างองค์กร ความเป็นเจ้าของกิจการ การกำกับดูแลและรูปแบบธุรกิจของกิจการ

สำหรับกรณีที่มีความสัมพันธ์ภายใต้การควบคุมเดียวกัน ผู้บริหารมักจะตระหนักถึงความสัมพันธ์ดังกล่าวหากความสัมพันธ์นั้นมีนัยสำคัญทางเศรษฐกิจต่อกิจการ การสอบถามของผู้สอบบัญชีจะมีประสิทธิภาพมากขึ้นถ้าเห็นว่าบุคคลหรือกิจการที่กิจการมีรายการค้าที่มีนัยสำคัญด้วย หรือมีการใช้ทรัพยากรร่วมกันอย่างมีนัยสำคัญ เป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือไม่

- ก13. ในเรื่องเกี่ยวกับการตรวจสอบกลุ่มกิจการ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 กำหนดให้ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบของกลุ่มกิจการให้รายชื่อบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ได้รับจากผู้บริหารของกลุ่มกิจการ หรือที่ตนทราบเพิ่มเติมแก่ผู้สอบบัญชีของแต่ละกิจการในกลุ่ม<sup>19</sup> ถ้ากิจการที่ตรวจสอบเป็นส่วนหนึ่งของกลุ่ม ข้อมูลดังกล่าวจะเป็นข้อมูลพื้นฐานที่มีประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับการระบุบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของกิจการนั้น
- ก14. ผู้สอบบัญชีอาจได้รับข้อมูลบางอย่างเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันจากการสอบถามผู้บริหารในระหว่างขั้นตอนการรับงานสอบบัญชีครั้งแรกหรือการรับงานสอบบัญชีในปีถัดไป

การควบคุมเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

- ก15. บุคคลอื่นในกิจการ อาจทราบเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และการควบคุมเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการดังกล่าวของกิจการ บุคคลเหล่านี้ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของฝ่ายบริหาร อาจรวมถึง
- ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
  - พนักงานซึ่งเป็นผู้สร้าง ประมวลผล หรือบันทึกรายการที่มีนัยสำคัญและไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ รวมถึงผู้ที่เป็นผู้ควบคุมดูแลการทำงานของพนักงานดังกล่าว
  - ผู้ตรวจสอบภายใน
  - ฝ่ายกฎหมายของกิจการ
  - ผู้ดูแลเรื่องจริยธรรมของกิจการหรือบุคคลที่เทียบเท่า
- ก16. การสอบบัญชีกระทำบนหลักการที่ว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ทราบและเข้าใจว่าตนเองมีความรับผิดชอบต่อการจัดทำงบการเงินให้เป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่

<sup>19</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีอื่น” ย่อหน้าที่ 40(จ)

เกี่ยวข้อง รวมถึงการแสดงผลข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร และการจัดให้มีการควบคุมภายในที่จำเป็น เพื่อให้สามารถจัดทำงบการเงินที่ปราศจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อันเนื่องมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด<sup>20</sup> ดังนั้น ถ้าแม่บทการรายงานทางการเงินมีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ผู้บริหารโดยการกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ต้องออกแบบ นำไปปฏิบัติ และรักษาไว้ซึ่งการควบคุมที่เพียงพอสำหรับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในการจัดทำงบการเงิน เพื่อที่รายการดังกล่าวจะได้ถูกระบุและบันทึกบัญชีอย่างเหมาะสม รวมทั้งเปิดเผยข้อมูลตามที่กำหนดไว้โดยแม่บทการรายงานทางการเงิน สำหรับหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้น ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องกำกับดูแลว่าผู้บริหารละเลยความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมดังกล่าวหรือไม่ หากแม่บทการรายงานทางการเงินไม่มีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน โดยหน้าที่แล้วผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจขอข้อมูลจากผู้บริหาร เพื่อทำความเข้าใจลักษณะและเหตุผลทางธุรกิจของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ก17. เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ในการทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมการควบคุม<sup>21</sup> ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาลักษณะของสภาพแวดล้อมการควบคุมที่เกี่ยวข้อง เพื่อขจัดความเสี่ยงจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เช่น

- จริยธรรมภายในองค์กรได้ถูกสื่อสารไปยังบุคลากรของกิจการและมีการบังคับใช้อย่างเหมาะสม ซึ่งครอบคลุมถึงสถานการณ์ที่กิจการอาจทำรายการที่มีลักษณะเฉพาะกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- นโยบายและวิธีการในการเปิดเผยผลประโยชน์ที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้รับจากรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอย่างต่อเนื่อง
- การมอบหมายความรับผิดชอบในกิจการในการระบุ บันทึก สรุปล และเปิดเผยรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- การเปิดเผยและการหารืออย่างทันต่อเวลาระหว่างผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เกี่ยวกับรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญ ซึ่งไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ รวมทั้งรายการที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลพยายามหาเหตุผลทางธุรกิจของรายการดังกล่าว (เช่น โดยการขอคำแนะนำจากที่ปรึกษาทางวิชาชีพจากภายนอก)
- แนวทางที่ชัดเจนในการอนุมัติรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่เกิดหรือสงสัยว่าจะเกิดความขัดแย้งทางผลประโยชน์ เช่น การอนุมัติโดยอนุกรรมการของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลซึ่งประกอบด้วยบุคคลที่เป็นอิสระจากผู้บริหาร
- การสอบทานรายการเป็นระยะโดยผู้ตรวจสอบภายใน (ถ้ามี)

<sup>20</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก4

<sup>21</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 21

- การมีบทบาทเชิงรุกของผู้บริหารในการแก้ไขประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง เช่น การขอคำแนะนำจากผู้สอบบัญชีหรือที่ปรึกษากฎหมายภายนอก
- การมีนโยบายและวิธีการแจ้งความผิดปกติในกิจการ

ก18. การควบคุมความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในบางกิจการอาจไม่เพียงพอหรือไม่อยู่เลย ขึ้นอยู่กับเหตุผลต่าง ๆ เช่น

- การที่ผู้บริหารให้ความสำคัญในระดับต่ำในการระบุและเปิดเผยความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- การขาดการกำกับดูแลที่เหมาะสมโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- การละเลยการควบคุมดังกล่าวโดยตั้งใจ เนื่องจากการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน อาจเป็นการเปิดเผยข้อมูลที่ผู้บริหารเห็นว่ามีประโยชน์ เช่น การมีรายการที่เกี่ยวข้องกับบุคคลในครอบครัวของผู้บริหาร
- การที่ผู้บริหารไม่มีความเข้าใจอย่างเพียงพอในข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- การไม่มีข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ในกรณีที่การควบคุมดังกล่าวไม่มีประสิทธิผลหรือไม่มีการควบคุมนั้นอยู่เลย ผู้สอบบัญชีอาจไม่สามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งในกรณีนี้ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาผลกระทบต่อ การตรวจสอบและความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>22</sup>

ก19. การทุจริตในการจัดทำรายงานทางการเงินมักจะเกี่ยวข้องกับการที่ผู้บริหารไม่ปฏิบัติตามการควบคุม ซึ่งอาจดูเหมือนว่าการควบคุมนั้นทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ<sup>23</sup> ความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารไม่ปฏิบัติตามการควบคุมจะสูงขึ้น ถ้าผู้บริหารมีความสัมพันธ์โดยมีอำนาจควบคุมหรือมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เป็นคู่ค้าทางธุรกิจ เนื่องจากความสัมพันธ์นี้อาจทำให้ผู้บริหารเห็นถึงสิ่งจูงใจที่สำคัญและโอกาสที่จะกระทำการทุจริต ตัวอย่างเช่น ผลประโยชน์ทางการเงินที่ผู้บริหารจะได้รับจากบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจจูงใจให้ผู้บริหารไม่ปฏิบัติตามการควบคุมโดย (ก) สั่งการให้กิจการทำรายการค้าที่เอื้อประโยชน์ต่อบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเหล่านั้น แม้ว่ากิจการของตนจะเสียประโยชน์ หรือ (ข) สมรู้ร่วมคิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือควบคุมกิจกรรมของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันดังกล่าว ตัวอย่างของการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น ได้แก่

- การสร้างเงื่อนไขปลอมในการทำรายการค้ากับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เพื่อบิดเบือนเหตุผลทางธุรกิจในการทำรายการดังกล่าว

<sup>22</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>23</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ย่อหน้าที่ 32 และ ก4

- การสร้างรายการโอนสินทรัพย์โดยการทุจริตจากหรือไปยังผู้บริหารหรือบุคคลอื่นในราคา  
ที่ต่ำหรือสูงกว่าราคาตลาดอย่างมีนัยสำคัญ
- การทำรายการค้าที่ซับซ้อนกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เช่น กิจการที่จัดตั้งขึ้นเพื่อ  
วัตถุประสงค์เฉพาะ ซึ่งจัดโครงสร้างไว้เพื่อบิดเบือนฐานะทางการเงินหรือผลการดำเนินงาน  
ของกิจการ

#### ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก20. การควบคุมของกิจการขนาดเล็กมักจะมีความเป็นทางการค่อนข้างน้อย และกิจการขนาดเล็กอาจไม่มีระบบ ซึ่งถูกบันทึกไว้เพื่อใช้จัดการความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการอาจจัดความเสี่ยงบางประการที่เกิดจากรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือโอกาสที่จะเพิ่มความเสี่ยงดังกล่าว โดยการเข้าไปมีส่วนร่วมเชิงรุกในทุกด้านที่สำคัญของรายการดังกล่าว สำหรับกิจการประเภทนี้ ผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันและการควบคุมที่อาจมีอยู่ โดยการสอบถามผู้บริหารร่วมกับการใช้วิธีการอื่น เช่น การสังเกตการณ์การกำกับดูแลและกิจกรรมการสอบทานต่าง ๆ ของผู้บริหาร และการตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้อง

#### การมอบอำนาจและการอนุมัติรายการและข้อตกลงที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14(ข))

ก21. การมอบอำนาจเกี่ยวข้องกับกรณีที่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่มีอำนาจในระดับที่เหมาะสม (อาจเป็นผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือผู้ถือหุ้นของกิจการ) อนุญาตให้กิจการทำรายการค้าบางอย่างตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ล่วงหน้า ไม่ว่าจะใช้ดุลยพินิจหรือไม่ก็ตามการอนุมัติเกี่ยวข้องกับกรณีที่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลดังกล่าวยอมรับการทำรายการค้าของกิจการ เนื่องจากรายการดังกล่าวเป็นไปตามเงื่อนไขที่กิจการได้รับมอบอำนาจไว้ ตัวอย่างของการควบคุมที่กิจการอาจจัดให้มีในการมอบอำนาจและการอนุมัติรายการค้าและข้อตกลงที่มีนัยสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือรายการค้าและข้อตกลงที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ รวมถึง

- การควบคุมโดยการติดตามเพื่อระบุรายการค้าและข้อตกลงดังกล่าวที่จะต้องมีการมอบอำนาจหรือการอนุมัติ
- การอนุมัติเงื่อนไขของรายการค้าและข้อตกลงโดยผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือผู้ถือหุ้นตามความเหมาะสม

การรักษาไว้ซึ่งความระมัดระวังข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในระหว่างการสอบทานบันทึกหรือเอกสาร

#### บันทึกหรือเอกสารที่ผู้สอบบัญชีอาจตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

ก22. ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจตรวจสอบบันทึกหรือเอกสารที่อาจให้ข้อมูลเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน เช่น

- คำยืนยันที่ผู้สอบบัญชีได้รับตอบกลับจากบุคคลภายนอก (นอกเหนือจากคำยืนยันจากธนาคารและทนายความของกิจการ)

- แบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของกิจการ
- ข้อมูลที่กิจการส่งให้กับหน่วยงานของรัฐ
- ทะเบียนผู้ถือหุ้น ซึ่งใช้ในการระบุผู้ถือหุ้นรายใหญ่
- การให้คำยืนยันจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับความขัดแย้งทางผลประโยชน์
- บันทึกเกี่ยวกับการลงทุนของกิจการและโครงการเงินบำนาญ
- สัญญาและข้อตกลงกับผู้บริหารสำคัญหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- สัญญาและข้อตกลงที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ
- ใบแจ้งหนี้และจดหมายโต้ตอบจากที่ปรึกษาของกิจการ
- ธรรมเนียมประกันชีวิตที่ทำโดยกิจการ
- สัญญาที่มีนัยสำคัญที่มีการเจรจาต่อรองใหม่โดยกิจการในระหว่างงวดบัญชี
- รายงานการตรวจสอบภายใน
- เอกสารเกี่ยวกับการขอจดทะเบียนหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ (เช่น หนังสือชี้ชวน)

ข้อตกลงที่อาจแสดงให้เห็นถึงการมีอยู่ของความสัมพันธ์หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่ได้ถูกระบุหรือเปิดเผยมาก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

- ก23. ข้อตกลงซึ่งรวมทั้งสัญญาที่เป็นทางการหรือไม่เป็นทางการระหว่างกิจการและกิจการอื่น สำหรับวัตถุประสงค์ต่อไปนี้
- เพื่อสร้างความสัมพันธ์ทางธุรกิจผ่านช่องทางหรือโครงสร้างที่เหมาะสม
  - เพื่อทำรายการบางประเภทภายใต้เงื่อนไขเฉพาะ
  - เพื่อให้บริการตามที่กำหนดหรือให้การสนับสนุนทางการเงิน

ตัวอย่างของข้อตกลงที่อาจแสดงให้เห็นถึงการมีอยู่ของความสัมพันธ์หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันซึ่งผู้บริหารไม่เคยระบุหรือเปิดเผยให้ผู้สอบบัญชีทราบมาก่อน รวมถึง

- การเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนที่ไม่ได้จดทะเบียนร่วมกับกิจการอื่น
- ข้อตกลงในการให้บริการแก่กิจการอื่นด้วยเงื่อนไขทางการค้าที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ
- การค้าประกันหรือได้รับการค้าประกัน

การระบุรายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

- ก24. การได้รับข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับรายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินว่ามีปัจจัยเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริตหรือไม่ และทำให้สามารถระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ในกรณีแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องมีข้อกำหนดเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ก25. ตัวอย่างรายการที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ อาจรวมถึง

- รายการเกี่ยวกับส่วนทุนที่ซับซ้อน เช่น การปรับโครงสร้างองค์กร หรือการซื้อกิจการ
- รายการที่ทำกับกิจการในต่างประเทศที่มีกฎหมายเกี่ยวกับนิติบุคคลไม่เข้มงวด
- การให้เช่าสินทรัพย์หรือให้บริการทางการบริหารโดยกิจการแก่กิจการอื่น โดยไม่ได้รับค่าตอบแทน
- รายการขายที่มีการให้ส่วนลดหรือมีการรับคืนเป็นจำนวนมากผิดปกติ
- รายการที่มีข้อตกลงในลักษณะที่ซับซ้อน เช่น การขายที่มีภาระผูกพันในการซื้อกลับคืน
- รายการภายใต้สัญญาที่มีการเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขก่อนสัญญาหมดอายุ

การทำความเข้าใจลักษณะของรายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ก))

ก26. การสอบถามเกี่ยวกับลักษณะของรายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ รวมถึงการทำความเข้าใจเหตุผลทางธุรกิจของรายการดังกล่าว และเงื่อนไขของการทำรายการนั้น

การสอบถามเพื่อให้ทราบว่าบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันมีส่วนเกี่ยวข้องหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16(ข))

ก27. บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจมีส่วนเกี่ยวข้องกับรายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ ไม่เพียงแต่โดยการมีอิทธิพลโดยตรงต่อรายการดังกล่าวผ่านการเป็นผู้ร่วมทำรายการนั้น แต่อาจโดยการมีอิทธิพลทางอ้อมผ่านคนกลาง ซึ่งการมีอิทธิพลดังกล่าวอาจแสดงให้เห็นถึงการมีปัจจัยเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริต

การใช้ข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันร่วมกันในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

ก28. ข้อมูลที่สำคัญเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอาจใช้ร่วมกันได้ เช่น

- การระบุบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- ลักษณะของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- ความสัมพันธ์หรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญหรือมีความซับซ้อนซึ่งอาจถูกกำหนดให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ โดยเฉพาะรายการที่ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีส่วนเกี่ยวข้องในทางการเงิน

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ปัจจัยเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีอำนาจครอบงำ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก29. การที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งมีอำนาจครอบงำฝ่ายบริหารทั้งหมดโดยไม่มี การควบคุมที่ทดแทนได้ ถือเป็นปัจจัยเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริต<sup>24</sup> ซึ่งข้อบ่งชี้ของการที่บุคคลหรือ กิจการที่เกี่ยวข้องกันมีอำนาจครอบงำฝ่ายบริหารทั้งหมดดังกล่าว รวมถึง

- การที่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันดังกล่าวใช้สิทธิยับยั้งการตัดสินใจทางธุรกิจที่มี นัยสำคัญของฝ่ายบริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- การที่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันดังกล่าวเป็นผู้อนุมัติขั้นสุดท้ายในการทำรายการ ที่มีนัยสำคัญต่าง ๆ
- การที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่มีการอภิปราย (หรือมีการอภิปราย เพียงเล็กน้อย) เกี่ยวกับข้อเสนอทางธุรกิจต่าง ๆ ที่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ดังกล่าวเป็นผู้เสนอ
- การที่รายการที่เกี่ยวข้องกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันดังกล่าว (หรือสมาชิกใน ครอบครัวที่ใกล้ชิดกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันดังกล่าว) มักไม่ได้รับการสอบทาน หรืออนุมัติอย่างเป็นอิสระ

อำนาจครอบงำอาจมีอยู่ในบางกรณีถ้าบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นผู้นำในการก่อตั้งกิจการ และยังคงมีบทบาทต่อมาในการเป็นผู้นำในการบริหารกิจการ

ก30. กรณีที่มีปัจจัยเสี่ยงอื่น ๆ การมีบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีอำนาจครอบงำอาจแสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อันเนื่องมาจากการทุจริต ตัวอย่างเช่น

- การเปลี่ยนผู้บริหารอาวุโสหรือที่ปรึกษาทางวิชาชีพในอัตราที่สูงผิดปกติ อาจแสดงให้เห็น ว่ามีวิธีการทางธุรกิจที่ทุจริตหรือไม่จริยธรรม ที่ตอบสนองต่อจุดมุ่งหมายของบุคคลหรือ กิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- การใช้คนกลางทางธุรกิจเพื่อทำรายการที่มีนัยสำคัญ ซึ่งเป็นรายการที่ไม่มีเหตุผลชัดเจน ในทางธุรกิจ อาจแสดงให้เห็นว่าบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจมีผลประโยชน์จากรายการ นั้น โดยผ่านการควบคุมคนกลางดังกล่าวเพื่อกระทำการทุจริต
- หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันมีส่วนร่วมอย่างเกินขอบเขต หรือให้ความสนใจอย่างมากในการเลือกใช้นโยบายการบัญชี หรือการกำหนดประมาณ การที่มีนัยสำคัญ อาจแสดงให้เห็นถึงความเป็นไปได้ของการทุจริตในการจัดทำรายงาน ทางการเงิน

<sup>24</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 ภาคผนวก 1

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 20)

- ก31. ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจเลือกใช้เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ประเมินได้จากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ขึ้นอยู่กับลักษณะของความเสี่ยงดังกล่าว และสถานการณ์ของกิจการนั้น<sup>25</sup>
- ก32. ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีอาจนำมาใช้เมื่อผู้สอบบัญชีประเมินพบว่ามีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่ผู้บริหารจะไม่ได้บันทึกบัญชีหรือเปิดเผยข้อมูลอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันบางรายการตามที่กำหนดในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (ไม่ว่าจะเนื่องจากการทุจริตหรือความผิดพลาด) รวมถึง
- การขอคำยืนยันหรือปรึกษาหารือในบางประเด็นเกี่ยวกับรายการดังกล่าวกับผู้ที่เป็นคนกลาง เช่น ธนาคาร สำนักงานกฎหมาย ผู้ค้าประกัน หรือนายหน้าตัวแทน ตามที่เหมาะสมในทางปฏิบัติและไม่มีข้อห้ามในทางกฎหมาย ข้อบังคับหรือจริยธรรม
  - การขอคำยืนยันเกี่ยวกับวัตถุประสงค์ เงื่อนไขบางประการ หรือจำนวนเงินของรายการดังกล่าวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้น (วิธีการตรวจสอบนี้อาจมีประสิทธิภาพน้อยหากผู้สอบบัญชีเห็นว่ากิจการมีแนวโน้มที่จะใช้อิทธิพลต่อบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นในการตอบการขอคำยืนยันของผู้สอบบัญชี)
  - การอ่านงบการเงินหรือข้อมูลทางการเงินอื่นที่เกี่ยวข้อง (ถ้ามี) ของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหากสามารถปฏิบัติได้ เพื่อเป็นหลักฐานการบันทึกบัญชีรายการดังกล่าวในสมุดบัญชีของกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้น
- ก33. ถ้าผู้สอบบัญชีประเมินว่ามีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต ซึ่งเป็นผลจากการที่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันมีอำนาจครอบงำกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการตรวจสอบอื่นดังตัวอย่างด้านล่างเพิ่มเติมจากข้อกำหนดทั่วไปในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 เพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับความสัมพันธ์ทางธุรกิจที่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันมีต่อกิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม และเพื่อพิจารณาความจำเป็นในการใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เหมาะสมเพิ่มเติม
- สอบถามและปรึกษาหารือกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
  - สอบถามบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
  - ตรวจสอบสัญญาเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญ
  - สืบรวจข้อมูลเบื้องต้นหลังตามความเหมาะสม เช่น ผ่านทางอินเทอร์เน็ต หรือฐานข้อมูลทางธุรกิจต่าง ๆ จากภายนอก

<sup>25</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดแนวทางเพิ่มเติมในการพิจารณา ลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 มีข้อกำหนดและให้แนวทางสำหรับการตอบสนองที่เหมาะสมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต



- สอบทานรายงานแจ้งความผิดปกติจากพนักงานหากมีการเก็บข้อมูลไว้
- ก34. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีโดยไม่ทดสอบการควบคุมของกิจการเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นเหมาะสมแล้ว ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับผลการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์อาจเป็นไปได้ที่จะได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน จากการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพียงอย่างเดียวอย่างเดี่ยวตัวอย่างเช่น ถ้ารายการระหว่างกิจการกับกิจการภายในกลุ่มกิจการมีจำนวนมาก และข้อมูลจำนวนมากที่เกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าว เกิดขึ้น บันทึกรับ ประมวลผล หรือรายงานผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ภายในระบบข้อมูลเดียวกัน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเป็นไปไม่ได้ที่จะออกแบบวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่มีประสิทธิภาพ ที่จะสามารถลดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ สำหรับสถานการณ์ดังกล่าว เพื่อให้เป็นไปตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ที่กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุม<sup>26</sup> ผู้สอบบัญชีต้องทดสอบการควบคุมของกิจการเกี่ยวกับความครบถ้วนและถูกต้องของการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

การระบุบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญที่ยังไม่เคยได้รับการระบุหรือเปิดเผยมาก่อน

การแจ้งให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบรับทราบถึงข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้ใหม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22(ก))

- ก35. การแจ้งให้สมาชิกอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบรับทราบถึงข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้ใหม่ในทันที จะช่วยสมาชิกในกลุ่มในการพิจารณาว่าข้อมูลดังกล่าวมีผลกระทบต่อผลและข้อสรุปจากวิธีประเมินความเสี่ยงที่ได้ปฏิบัติแล้วหรือไม่ และจำเป็นจะต้องประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอีกครั้งหรือไม่

วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้ใหม่หรือรายการที่มีนัยสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22(ค))

- ก36. ตัวอย่างวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีอาจใช้ในการตรวจสอบบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้ใหม่หรือรายการที่มีนัยสำคัญกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้น รวมถึง
- การสอบถามเกี่ยวกับลักษณะความสัมพันธ์ของกิจการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้ใหม่นั้น รวมถึง (ตามความเหมาะสม และไม่ผิดกฎหมาย ข้อบังคับหรือจริยธรรม) การสอบถามบุคคลภายนอกที่คาดว่าทราบข้อมูลที่สำคัญเกี่ยวกับกิจการและ

<sup>26</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 8(ข)

ธุรกิจของกิจการ เช่น ที่ปรึกษากฎหมาย นายหน้า ตัวแทนที่สำคัญ ที่ปรึกษา ผู้ค้าประกัน และหุ้นส่วนทางธุรกิจที่ใกล้ชิดอื่น ๆ

- การวิเคราะห์รายการบัญชีสำหรับรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้ใหม่ การวิเคราะห์ดังกล่าวอาจใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์
- การตรวจสอบเงื่อนไขทางการค้าของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้ใหม่ และประเมินว่ารายการดังกล่าวถูกบันทึกบัญชีและเปิดเผยอย่างเหมาะสมตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

การจงใจไม่เปิดเผยข้อมูลของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22(จ))

ก37. ข้อกำหนดและแนวทางของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 เกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน มีความสำคัญในสถานการณ์ที่แสดงให้เห็นว่าผู้บริหารจงใจไม่เปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญแก่ผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าจำเป็นหรือไม่ที่จะต้องประเมินความน่าเชื่อถือของคำตอบของผู้บริหารที่ให้แกผู้สอบบัญชี และคำรับรองของผู้บริหารใหม่

รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญที่ระบุได้ ซึ่งไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ การประเมินเหตุผลทางธุรกิจของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)

ก38. ในการประเมินเหตุผลทางธุรกิจของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญ ซึ่งไม่เป็นตามปกติธุรกิจของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงเรื่องต่อไปนี้

- รายการดังกล่าวมีลักษณะดังนี้หรือไม่
  - มีความซับซ้อนมาก (เช่น เป็นรายการที่เกี่ยวข้องกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับหลายฝ่ายภายในกลุ่มของกิจการ)
  - มีเงื่อนไขทางการค้าที่ผิดปกติ เช่น ราคา อัตราดอกเบี้ย การค้าประกัน และเงื่อนไขการจ่ายชำระที่ผิดปกติ
  - เป็นรายการที่เกิดขึ้นโดยไม่มีเหตุผลทางธุรกิจที่ชัดเจนและสมเหตุสมผล
  - เกี่ยวข้องกับกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่เคยได้รับการระบุมาก่อน
  - มีการประมวลผลรายการในลักษณะที่ผิดปกติ
- ผู้บริหารได้ปรึกษาหารือเกี่ยวกับลักษณะและวิธีการบันทึกบัญชีรายการดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหรือไม่
- ผู้บริหารเน้นถึงวิธีการบันทึกบัญชีวิธีใดวิธีหนึ่งที่เฉพาะเจาะจง มากกว่าจะคำนึงถึงเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของรายการดังกล่าวหรือไม่

- ถ้าคำอธิบายของผู้บริหารไม่สอดคล้องกับเงื่อนไขทางการค้าของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นอย่างมีสาระสำคัญ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500<sup>27</sup> ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงความน่าเชื่อถือของคำอธิบายและคำรับรองของผู้บริหารในเรื่องที่สำคัญอื่น ๆ ด้วย

ก39. ผู้สอบบัญชีอาจพยายามทำความเข้าใจถึงเหตุผลทางธุรกิจของรายการจากมุมมองของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจเนื้อหาในเชิงเศรษฐกิจที่แท้จริงของรายการดังกล่าวและสาเหตุในการทำรายการดังกล่าวมากขึ้น เหตุผลทางธุรกิจจากมุมมองของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่สอดคล้องกับลักษณะทางธุรกิจของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันดังกล่าวอาจแสดงให้เห็นถึงปัจจัยเสี่ยงที่จะเกิดการทุจริต

การมอบอำนาจและการอนุมัติรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23(ข))

ก40. การมอบอำนาจและการอนุมัติรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญ ซึ่งไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ โดยผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือผู้ถือหุ้น อาจถือเป็นหลักฐานการสอบบัญชีว่าได้มีการพิจารณารายการเหล่านี้ในระดับที่เหมาะสมในกิจการ และเงื่อนไขทางการค้าของรายการดังกล่าวได้สะท้อนในงบการเงินอย่างเหมาะสม หากมีรายการในลักษณะเช่นนี้ที่ไม่ต้องมีการมอบอำนาจและไม่ต้องได้รับการอนุมัติ โดยไม่มีคำอธิบายที่สมเหตุสมผลจากผู้บริหาร หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล อาจแสดงถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจต้องระมัดระวังรายการอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายกันด้วย อย่างไรก็ตาม การมอบอำนาจและการอนุมัติอาจไม่เพียงพอที่จะสรุปได้ว่าไม่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการทุจริต เนื่องจากการมอบอำนาจและการอนุมัติอาจไม่มีประสิทธิภาพถ้ามีการสมรู้ร่วมคิดระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือถ้ากิจการอยู่ภายใต้อำนาจครอบงำของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก41. กิจการขนาดเล็กอาจไม่มีการควบคุมโดยการมอบอำนาจ และการอนุมัติในระดับต่าง ๆ ซึ่งเป็นการควบคุมที่พบในกิจการขนาดใหญ่ ดังนั้น ในการตรวจสอบกิจการขนาดเล็ก ผู้สอบบัญชีอาจถือว่าการมอบอำนาจและการอนุมัติ เป็นหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการมีอยู่จริงของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญ ซึ่งไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการได้ในระดับที่ต่ำกว่า ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาใช้วิธีตรวจสอบอื่นทดแทน เช่น การตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้อง การขอคำยืนยันลักษณะของรายการกับผู้เกี่ยวข้อง หรือการสังเกตการณ์การเข้ามาเกี่ยวข้องกับรายการดังกล่าวของผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการ

<sup>27</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 11

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันว่าเป็นรายการที่มีเงื่อนไขเช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นตามปกติธุรกิจ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 24)

- ก42. ถึงแม้ว่าจะมีหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับการเปรียบเทียบราคาของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กับรายการที่คล้ายกันที่เป็นรายการตามปกติธุรกิจ แต่โดยทั่วไปเป็นการยากในทางปฏิบัติที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถได้รับหลักฐานการสอบบัญชีว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันนั้นมีลักษณะในด้านอื่น ๆ ทั้งหมดเช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นตามปกติธุรกิจ ตัวอย่างเช่น ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจสามารถยืนยันได้ว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันใช้ราคาตลาด แต่ก็อาจไม่สามารถยืนยันได้ว่าเงื่อนไขอื่น ๆ ของรายการดังกล่าว (เช่น เงื่อนไขการชำระเงิน เหตุการณ์ที่อาจเกิดขึ้น และค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บ) เป็นเช่นเดียวกับรายการที่กระทำโดยปกติกับกิจการที่เป็นอิสระต่อกัน ดังนั้น อาจมีความเสี่ยงที่สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันว่าเป็นรายการที่มีเงื่อนไขเช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นตามปกติธุรกิจ อาจขัดต่อข้อเท็จจริงอย่างมีสาระสำคัญ
- ก43. ในการจัดทำงบการเงิน กำหนดให้ผู้บริหารพิสูจน์สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันว่ามีเงื่อนไขเช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นตามปกติธุรกิจ สิ่งที่ผู้บริหารต้องจัดทำเพื่อสนับสนุนการรับรองดังกล่าว อาจรวมถึง
- การเปรียบเทียบเงื่อนไขของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันกับเงื่อนไขของรายการที่เหมือนหรือคล้ายกันซึ่งทำกับบุคคลหรือกิจการที่ไม่เกี่ยวข้องกัน
  - การให้ผู้เชี่ยวชาญภายนอกเป็นผู้กำหนดราคาตลาด และยืนยันเงื่อนไขต่าง ๆ ในตลาดของรายการดังกล่าว
  - การเปรียบเทียบเงื่อนไขของรายการดังกล่าวกับเงื่อนไขของรายการต่าง ๆ ที่คล้ายกันที่ทำกันในตลาดเปิด
- ก44. การประเมินสิ่งที่ผู้บริหารได้จัดทำเพื่อสนับสนุนการรับรองดังกล่าว อาจทำได้ดังนี้
- พิจารณาความเหมาะสมของขั้นตอนที่ผู้บริหารกระทำในการสนับสนุนสิ่งที่ได้ให้การรับรองไว้ดังกล่าว
  - ตรวจสอบแหล่งที่มาของข้อมูลภายในหรือภายนอกที่สนับสนุนสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ดังกล่าว และทดสอบความถูกต้อง ครบถ้วน และความเกี่ยวข้องของข้อมูลดังกล่าว
  - ประเมินความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่สำคัญที่เป็นพื้นฐานของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ดังกล่าว
- ก45. แม้บทการรายงานทางการเงินอาจกำหนดให้เปิดเผยรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีเงื่อนไขต่างจากรายการที่เกิดขึ้นตามปกติธุรกิจ ในสถานการณ์ดังกล่าว ถ้าผู้บริหารไม่ได้เปิดเผยรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันในงบการเงิน อาจเป็นการแสดงว่ารายการดังกล่าวมีเงื่อนไขเช่นเดียวกับรายการที่เกิดขึ้นตามปกติธุรกิจ

## การประเมินวิธีบันทึกบัญชีและการเปิดเผยความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ระบุได้

ข้อพิจารณาที่สำคัญในการประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25)

ก46. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาทั้งขนาดและลักษณะของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง และสถานการณ์ที่เฉพาะเจาะจงที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกิดขึ้น ในการประเมินว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นมีสาระสำคัญหรือไม่<sup>28</sup> ความสำคัญของรายการที่มีต่อผู้ใช้งบการเงินอาจไม่ได้ขึ้นอยู่กับจำนวนเงินที่บันทึกบัญชีเพียงอย่างเดียว แต่ขึ้นอยู่กับปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้องด้วย เช่น ลักษณะของความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

การประเมินการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25(ก))

ก47. การประเมินการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หมายถึงการพิจารณาว่าข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของความสัมพันธ์และรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน มีการสรุปและแสดงรายการอย่างเหมาะสมเพื่อให้การเปิดเผยข้อมูลสามารถเข้าใจได้ การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันอาจไม่สามารถเข้าใจได้ ถ้า

- (ก) เหตุผลทางธุรกิจและผลกระทบของรายการดังกล่าวต่องบการเงินไม่ชัดเจน หรือขัดต่อข้อเท็จจริง หรือ
- (ข) เงื่อนไขสำคัญ หรือเนื้อหาสำคัญอื่น ๆ ของรายการดังกล่าวที่จำเป็นต่อการทำความเข้าใจ ไม่ได้ถูกเปิดเผยอย่างเหมาะสม

หนังสือรับรอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26)

- ก48. สถานการณ์ที่อาจเหมาะสมที่จะต้องได้รับหนังสือรับรองจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รวมถึง
- เมื่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอนุมัติรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ (ก) มีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน หรือ (ข) เกี่ยวข้องกับผู้บริหาร
  - เมื่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลให้คำรับรองด้วยวาจาต่อผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายละเอียดของรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
  - เมื่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีผลประโยชน์ทางการเงินหรือผลประโยชน์อื่นในกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
- ก49. ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะขอหนังสือรับรองเฉพาะเรื่องเกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ เช่น คำรับรองว่ารายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ไม่มีข้อตกลงที่ไม่ได้รับการเปิดเผย

<sup>28</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 11(ก) และในย่อหน้าที่ ก21 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 ได้กำหนดแนวทางสำหรับสถานการณ์ ที่อาจกระทบต่อการประเมินการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 27)

ก50. การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลในเรื่องที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่พบในระหว่างการตรวจสอบ<sup>29</sup> จะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสร้างความเข้าใจร่วมกันกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลเกี่ยวกับลักษณะและการแก้ไขปัญหาในเรื่องดังกล่าว ตัวอย่างของเรื่องที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน อาจรวมถึง

- การที่ผู้บริหารไม่ได้เปิดเผย (ไม่ว่าโดยเจตนาหรือไม่) ต่อผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันหรือรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญ ซึ่งอาจทำให้ผู้มีส่วนได้ส่วนเสียตระหนักถึงความสัมพันธ์และรายการเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญ ซึ่งไม่เคยทราบมาก่อน
- การระบุถึงรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญ ที่ไม่เคยมีการมอบอำนาจหรืออนุมัติอย่างเหมาะสม ซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริต
- การมีความเห็นไม่ตรงกันกับผู้บริหารเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีและเปิดเผยรายการเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีนัยสำคัญตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ที่ห้ามทำหรือจำกัดการทำรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันบางประเภท
- ความยากลำบากในการระบุผู้ที่มีอำนาจควบคุมสูงสุดของกิจการ

<sup>29</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ ก8 กำหนดแนวทางเพิ่มเติมเกี่ยวกับลักษณะของเรื่องที่มีนัยสำคัญที่พบในระหว่างการตรวจสอบ