

ร่าง

การปรับปรุงคู่มือประมวลจรรยาบรรณเกี่ยวกับ  
ความเที่ยงธรรมของผู้สอบทานคุณภาพงานและผู้สอบทานอื่นที่เหมาะสม

คณะกรรมการกำหนดจรรยาบรรณ

สภาวิชาชีพบัญชี

พ.ศ.2566

การปรับปรุงคู่มือประมวลจรรยาบรรณเกี่ยวกับความเที่ยงธรรมของผู้สอบทานคุณภาพงาน  
และผู้สอบทานอื่นที่เหมาะสม

สารบัญ	หน้า
หมวด 300 การนำกรอบแนวคิดไปใช้ – ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะ	3
หมวด 325 ความเที่ยงธรรมของผู้สอบทานคุณภาพงานและผู้สอบทานอื่นที่เหมาะสม	6
หมวด 540 ความสัมพันธ์อันยาวนานของบุคลากร (รวมถึงการหมุนเวียนหุ้นส่วน) กับลูกค้างานสอบ บัญชี	9
วันที่มีผลบังคับใช้	10

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## หมวด 300 การนำกรอบแนวคิดไปใช้ – ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ให้บริการสาธารณะ

### ข้อกำหนดและคำอธิบายการนำไปปฏิบัติ

#### การระบุอุปสรรค

300.6 A1 อุปสรรคต่อการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐาน อาจเกิดจากความหลากหลายของข้อเท็จจริงและเหตุการณ์แวดล้อมต่างๆ ประเภทของอุปสรรคได้อธิบายไว้ในย่อหน้า 120.6 A3 ต่อไปนี้คือตัวอย่างของข้อเท็จจริงและเหตุการณ์แวดล้อมในแต่ละประเภทของอุปสรรค ซึ่งอาจทำให้เกิดอุปสรรคต่อผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในการให้บริการทางวิชาชีพ

(ก) อุปสรรคจากผลประโยชน์ส่วนตน

- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีส่วนได้เสียทางการเงินโดยตรงกับลูกค้า
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีตกลงค่าธรรมเนียมที่ต่ำเพื่อให้ได้มาซึ่งงานใหม่ และค่าธรรมเนียมนั้นต่ำไปจนอาจเป็นการยากที่จะให้บริการทางวิชาชีพให้สอดคล้องกับมาตรฐานการปฏิบัติงานและมาตรฐานทางวิชาชีพที่บังคับใช้ด้วยราคานั้น
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีความสัมพันธ์ทางธุรกิจที่ใกล้ชิดกับลูกค้า
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีสามารถเข้าถึงข้อมูลที่เป็นความลับที่อาจถูกนำมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนบุคคล
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีพบข้อผิดพลาดที่มีนัยสำคัญเมื่อประเมินผลของบริการทางวิชาชีพก่อนหน้า ที่ปฏิบัติงานโดยสมาชิกของสำนักงานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

(ข) อุปสรรคจากการสอบทานผลงานตนเอง

- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีออกรายงานที่ให้ความเชื่อมั่นต่อความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติงานระบบทางการเงิน หลังจากที่ดินได้นำระบบนั้นมาใช้งาน
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจัดเตรียมข้อมูลต้นฉบับที่ใช้ในการบันทึกรายการ ซึ่งรายการนั้นเป็นเรื่องที่เป็นเนื้อหาของงานที่ให้ความเชื่อมั่น

(ค) อุปสรรคจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุน

- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีให้การสนับสนุนส่วนได้เสีย หรือหุ้นของลูกค้า
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติงานในลักษณะที่ เป็นผู้สนับสนุนในฐานะตัวแทนของลูกค้า ในการดำเนินคดีหรือข้อพิพาทกับบุคคลที่สาม

● ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีโน้มน้าว (lobby) เพื่อให้ลูกค้าได้รับผลประโยชน์ทางกฎหมายในนามของลูกค้า

(ง) อุปสรรคจากความคุ้นเคย

- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดหรือสมาชิกในครอบครัวที่ใกล้ชิดที่สุดเป็นกรรมการหรือเจ้าหน้าที่บริหารของลูกค้า
- กรรมการหรือเจ้าหน้าที่บริหารของลูกค้า หรือพนักงานในตำแหน่งที่ใช้อิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อเรื่องที่เป็นเนื้อหาของงาน เพิ่งได้รับแต่งตั้งให้เป็นหุ้นส่วนของงานนั้น

- สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีมีความสัมพันธ์อันยาวนานกับลูกค้างานสอบบัญชี
- บุคคลผู้ได้รับการพิจารณาให้ทำหน้าที่เป็นผู้สอบทานที่เหมาะสม เพื่อเป็นมาตรการป้องกันในการจัดการกับอุปสรรค มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับบุคคลผู้ปฏิบัติงาน

(จ) อุปสรรคจากการถูกข่มขู่

- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีถูกข่มขู่ว่าจะยกเลิกงานจากลูกค้า หรือสำนักงาน เนื่องจากความเห็นที่ไม่ตรงกันในเรื่องทางวิชาชีพ
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรู้สึกกดดันให้เห็นด้วยกับดุลยพินิจของลูกค้า เนื่องจากลูกค้ามีความชำนาญในเรื่องที่เป็นปัญหานั้นมากกว่าตน
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับแจ้งว่าจะไม่ได้รับการเลื่อนตำแหน่งตามแผน จนกว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีจะเห็นด้วยกับการปฏิบัติด้านบัญชีที่ไม่เหมาะสม
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีได้รับของขวัญที่มีนัยสำคัญจากลูกค้า และถูกข่มขู่ว่าการรับของขวัญนี้จะถูกเปิดเผยต่อสาธารณะ

#### การประเมินอุปสรรค

#### การจัดการอุปสรรค

- 300.8 A1 ย่อหน้าที่ R120.10 ถึง 120.10 A2 ระบุข้อกำหนดและคำอธิบายการนำไปปฏิบัติสำหรับการจัดการอุปสรรคที่ไม่อยู่ในระดับที่ยอมรับได้
- ตัวอย่างมาตรการป้องกัน*
- 300.8 A2 มาตรการป้องกันต่าง ๆ มีความหลากหลาย ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและเหตุการณ์แวดล้อม ตัวอย่างของการกระทำที่ในบางเหตุการณ์แวดล้อมอาจเป็นมาตรการป้องกันในการจัดการกับอุปสรรค รวมถึง
- การใช้เวลาเพิ่มเติมและมอบหมายบุคลากรที่มีคุณสมบัติเหมาะสมกับงานที่ตอบรับ เมื่องานนั้นอาจมีอุปสรรคจากผลประโยชน์ส่วนตน
  - การจัดให้มีผู้สอบทานที่เหมาะสมซึ่งไม่ใช่สมาชิกกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน สอบทานงานหรือให้คำปรึกษาที่จำเป็น อาจสามารถจัดการอุปสรรคจากการสอบทานผลงานตนเอง
  - การใช้หุ้นส่วนและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานอื่นที่ไม่อยู่ในสายการบังคับบัญชาเดียวกัน ในการให้บริการงานที่ไม่ให้ความเชื่อมั่นแก่ลูกค้างานที่ให้ความเชื่อมั่น อาจสามารถจัดการอุปสรรคจากการสอบทานผลงานตนเอง อุปสรรคจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุน หรืออุปสรรคจากความคุ้นเคย
  - การมอบหมายงานบางส่วนให้สำนักงานอื่น ปฏิบัติงานหรือปฏิบัติงานซ้ำ อาจสามารถจัดการอุปสรรคจากผลประโยชน์ส่วนตน อุปสรรคจากการสอบทานผลงานตนเอง อุปสรรคจากการเป็นผู้ให้การสนับสนุน อุปสรรคจากความคุ้นเคย หรืออุปสรรคจากการถูกข่มขู่
  - การเปิดเผยต่อลูกค้าเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมและค่านายหน้าที่ได้รับจากการแนะนำบริการหรือสินค้า อาจสามารถจัดการกับอุปสรรคจากผลประโยชน์ส่วนตน
  - การแยกกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน เมื่อจัดการเรื่องที่มีลักษณะเป็นความลับ อาจสามารถจัดการอุปสรรคจากผลประโยชน์ส่วนตน

300.8 A3 หมวดที่เหลือในส่วนที่ 3 และมาตรฐานระหว่างประเทศเรื่องความเป็นอิสระ ได้อธิบายถึงอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้น ระหว่างการปฏิบัติงานให้บริการวิชาชีพ และได้รวมตัวอย่างของการกระทำที่อาจสามารถจัดการกับอุปสรรค ดังกล่าว

ผู้สอบทานที่เหมาะสม

300.8 A4 ผู้สอบทานที่เหมาะสม คือผู้ประกอบการวิชาชีพที่มีความรู้ ทักษะ ประสบการณ์ ที่จำเป็น และมีอำนาจในการสอบ ทานงานที่ทำหรือการให้บริการที่เกี่ยวข้องอย่างเที่ยงธรรม ผู้สอบทานดังกล่าวอาจเป็นผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## หมวด 325 ความเที่ยงธรรมของผู้สอบทานคุณภาพงานและผู้สอบทานอื่นที่เหมาะสม

### คำนำ

- 325.1 ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานและใช้กรอบแนวคิดที่กำหนดไว้ในหมวด 120 เพื่อระบุ ประเมิน และจัดการอุปสรรค
- 325.2 การแต่งตั้งผู้สอบทานคุณภาพงาน ผู้ซึ่งเกี่ยวข้องกับงานที่กำลังได้รับการสอบทาน หรือมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับ ผู้รับผิดชอบในการปฏิบัติงานสอบทานนั้น อาจทำให้เกิดอุปสรรคต่อการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานเรื่องความ เที่ยงธรรม
- 325.3 หมวดนี้กำหนดคำอธิบายการนำไปปฏิบัติเฉพาะที่เกี่ยวกับการนำกรอบแนวคิดไปใช้เกี่ยวกับความเที่ยงธรรม ของผู้สอบทานคุณภาพงาน
- 325.4 ผู้สอบทานคุณภาพงานยังเป็นตัวอย่างของผู้สอบทานที่เหมาะสม ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้า 300.8 A4 ดังนั้น คำอธิบายการนำไปปฏิบัติในหมวดนี้อาจนำไปใช้ในเหตุการณ์แวดล้อมที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีแต่งตั้งผู้สอบ ทานที่เหมาะสม ให้สอบทานงานเพื่อเป็นมาตรการป้องกันเพื่อจัดการอุปสรรคที่ได้ระบุไว้

### คำอธิบายการนำไปปฏิบัติ

#### ทั่วไป

- 325.5 A1 งานที่มีคุณภาพจะได้มาด้วยการวางแผนและปฏิบัติงาน และรายงานให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพและตาม ความต้องการทางกฎหมายและข้อบังคับที่นำมาใช้ได้ TSQM1 กำหนดความรับผิดชอบของสำนักงานเกี่ยวกับ ระบบของการบริหารคุณภาพและต้องการให้สำนักงานออกแบบและนำการตอบสนองไปใช้ในการจัดการความ เสี่ยงทางคุณภาพที่เกี่ยวข้องกับผลของการปฏิบัติงานนั้น การตอบสนองดังกล่าวรวมถึงการกำหนดนโยบายหรือ วิธีปฏิบัติเพื่อจัดการการสอบทานคุณภาพงานให้เป็นไปตาม TSQM 2
- 325.5 A2 ผู้สอบทานคุณภาพงานเป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลอื่นใดในสำนักงาน หรือบุคคลภายนอก แต่งตั้งโดยสำนักงานเพื่อ ปฏิบัติงานสอบทานคุณภาพ

#### การระบุอุปสรรค

- 325.6 A1 ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของเหตุการณ์แวดล้อมที่อาจเป็นอุปสรรคต่อหลักการพื้นฐานเรื่องความเที่ยงธรรมของผู้ ประกอบวิชาชีพบัญชีที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นผู้สอบทานคุณภาพงาน
- (ก) อุปสรรคจากผลประโยชน์ส่วนตน
- ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสองท่าน แต่ละท่านทำหน้าที่เป็นผู้สอบทานคุณภาพงานให้แก่กันและกัน
- (ข) อุปสรรคจากการสอบทานผลงานตนเอง
- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทำหน้าที่เป็นผู้สอบทานคุณภาพงานในงานสอบบัญชี หลังจากที่ได้ทำหน้าที่ เป็นผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานนั้นมาก่อน

(ค) อุปสรรคจากความคุ้นเคย

- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทำหน้าที่เป็นผู้สอบทานคุณภาพงานมีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับ หรือ เป็นสมาชิกครอบครัวที่ใกล้ชิดที่สุดของ บุคคลอื่นซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้องในงานนั้น

(ง) อุปสรรคจากการถูกข่มขู่

- ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีทำหน้าที่เป็นผู้สอบทานคุณภาพงานมีสายการบังคับบัญชาในการรายงาน โดยตรงกับหุ้นส่วนที่รับผิดชอบงานนั้น

### การประเมินอุปสรรค

325.7 A1 ปัจจัยที่เกี่ยวกับการประเมินระดับของอุปสรรคต่อหลักการพื้นฐานเรื่องความเที่ยงธรรมของบุคคล ซึ่งได้รับแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบทานคุณภาพงาน รวมถึง

- บทบาทและความอาวุโสของบุคคลนั้น
- ลักษณะของความสัมพันธ์ของบุคคลนั้นกับผู้อื่นที่เกี่ยวข้องกับงานนั้น
- ระยะเวลาที่บุคคลนั้นมีส่วนเกี่ยวข้องกับงานที่ผ่านมา และบทบาทของบุคคลนั้น
- เมื่อบุคคลนั้นมีส่วนเกี่ยวข้องครั้งล่าสุดในงานก่อนที่จะได้รับแต่งตั้งเป็นผู้สอบทานคุณภาพงาน และการเปลี่ยนแปลงที่เกี่ยวข้องในภายหลังใดๆ ต่อเหตุการณ์แวดล้อมของงานนั้น
- ลักษณะและความซับซ้อนของประเด็นที่ต้องการใช้ดุลยพินิจที่สำคัญจากบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องใดๆ กับงานนั้นก่อนหน้านี้

### การจัดการอุปสรรค

325.8 A1 ตัวอย่างของการกระทำซึ่งอาจจัดอุปสรรคจากการถูกข่มขู่ คือการมอบหมายความรับผิดชอบใหม่ ในการรายงานภายในสำนักงาน

325.8 A2 ตัวอย่างของการกระทำซึ่งอาจเป็นมาตรการป้องกันเพื่อจัดการอุปสรรคจากการสอบทานผลงานตัวเอง คือ การให้มีช่วงเวลาที่พอเพียง (การเว้นระยะในการปฏิบัติงาน) ก่อนบุคคลผู้ซึ่งเคยปฏิบัติงานนั้น ได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบทานคุณภาพงาน

### การเว้นระยะในการปฏิบัติงาน

325.8 A3 TSQM 2 กำหนดให้สำนักงานกำหนดนโยบายหรือวิธีปฏิบัติที่ระบุ เพื่อเป็นเงื่อนไขในการทำให้ถูกต้องตามคุณสมบัติ เรื่อง การเว้นระยะในการปฏิบัติงาน เป็นช่วงเวลา 2 ปีก่อนที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสามารถรับหน้าที่เป็นผู้สอบทานคุณภาพงานได้ วิธีนี้ช่วยทำให้การปฏิบัติเป็นไปตามหลักการพื้นฐานเรื่องความเที่ยงธรรม และให้เกิดการปฏิบัติงานที่มีคุณภาพสม่ำเสมอ

325.8 A4 การเว้นระยะในการปฏิบัติงาน ตามที่กำหนดไว้ใน TSQM2 แตกต่างจาก และไม่ได้เป็นการเปลี่ยนแปลง  
ข้อกำหนดเรื่องการหมุนเวียนหุ้นส่วน ในหมวด 540 ซึ่งออกแบบเพื่อจัดการอุปสรรคต่อความเป็นอิสระซึ่งเกิด  
จากความสัมพันธ์อันยาวนานกับลูกจ้างสอบบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



## หมวด 540 ความสัมพันธ์อันยาวนานของบุคลากร (รวมถึงการหมุนเวียนหุ้นส่วน) กับลูกจ้างสอบบัญชี

ลูกจ้างสอบบัญชีซึ่งเป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ

**R540.5** ขึ้นอยู่กับย่อหน้า R540.7 ถึง R540.9 ในส่วนที่เกี่ยวกับการสอบบัญชีของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ บุคคลต้องไม่ปฏิบัติหน้าที่ในบทบาทใดต่อไปนี้ หรือเมื่อรวมกับบทบาทต่างๆ ดังกล่าว เป็นระยะเวลามากกว่า 7 ปีสะสม (“ช่วงเวลาในการปฏิบัติงาน”)

(ก) ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน

(ข) บุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งให้รับผิดชอบในการปฏิบัติงานสอบทานคุณภาพงาน หรือ

(ค) บทบาทใด ๆ ของผู้สอบบัญชีหลักอื่น

หลังจากช่วงเวลาในการปฏิบัติงาน บุคคลดังกล่าวต้องมีการเว้นระยะในการปฏิบัติงาน ตามข้อกำหนดในย่อหน้า R540.11 ถึง R540.19

**R540.6** ในการคำนวณช่วงเวลาในการปฏิบัติงาน การนับจำนวนปีต้องไม่เริ่มต้นใหม่ เว้นแต่บุคคลนั้นยุติบทบาทใด ๆ ในย่อหน้า R540.5 (ก) ถึง (ค) เป็นระยะเวลาขั้นต่ำ อันเป็นระยะเวลาต่อเนื่องกันอย่างน้อยเท่ากับการเว้นระยะในการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ในย่อหน้า R540.11 ถึง R540.13 เท่าที่นำมาใช้ได้กับบทบาทที่บุคคลได้ให้บริการในปีก่อนที่จะยุติการมีส่วนร่วมดังกล่าว

...

การเว้นระยะในการปฏิบัติงาน

**R540.11** ถ้าบุคคลทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานมาเป็นเวลาเจ็ดปีสะสม การเว้นระยะในการปฏิบัติงานต้องเป็นห้าปีต่อเนื่องกัน

**R540.12** ในกรณีที่บุคคลได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้รับผิดชอบในการสอบทานคุณภาพงาน และได้ปฏิบัติหน้าที่ในฐานะดังกล่าวเป็นเวลาเจ็ดปีสะสม การเว้นระยะในการปฏิบัติงานต้องเป็นสามปีต่อเนื่องกัน

**R540.13** ถ้าบุคคลทำหน้าที่เป็นผู้สอบบัญชีหลักนอกจากหน้าที่ที่กำหนดไว้ในย่อหน้า R540.11 และ R540.12 เป็นเวลาเจ็ดปีสะสม การเว้นระยะในการปฏิบัติงานต้องเป็นสองปีต่อเนื่องกัน

**540.13 A1** ข้อกำหนดเรื่อง การหมุนเวียนหุ้นส่วน ในหมวดนี้ แตกต่างจาก และไม่ได้เป็นการเปลี่ยนแปลง การเว้นระยะในการปฏิบัติงาน ที่กำหนดใน TSQM 2 เพื่อเป็นเงื่อนไขในการทำให้ถูกต้องตามคุณสมบัติก่อนที่ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงาน สามารถรับหน้าที่เป็นผู้สอบทานคุณภาพงาน (ดูย่อหน้า 325.8 A4)

## วันที่มีผลบังคับใช้

ประกาศฉบับนี้ให้มีผลบังคับใช้ ดังต่อไปนี้

- สำหรับส่วนที่ 4ก การตรวจสอบและการสอบทานงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่หรือหลังจากวันที่ 15 ธันวาคม 2566
- สำหรับส่วนที่ 4ข งานที่ให้ความเชื่อมั่นที่เริ่มตั้งแต่หรือหลังจากวันที่ 15 ธันวาคม 2566
- สำหรับงานอื่นทั้งหมดภายในขอบเขตของส่วนที่ 3 งานที่เริ่มตั้งแต่หรือหลังจากวันที่ 15 ธันวาคม 2566
- ทั้งนี้อนุญาตให้ถือปฏิบัติก่อนวันที่มีผลบังคับใช้

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์