



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 (ปรับปรุง)

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริต
ในการตรวจสอบงบการเงิน

ร่างมาตรฐานการสอบบัญชี

ISA™ 240 (ปรับปรุง) – ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2568 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือน.... พ.ศ. 2569 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “Policy Statement – Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants” ข้อความที่ได้รับอนุมัติในมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ เป็นข้อความที่เผยแพร่โดย IFAC เป็นภาษาอังกฤษ IFAC ไม่รับผิดชอบต่อความถูกต้องและครบถ้วนของการแปลหรือต่อการกระทำใดๆ ที่อาจตามมาจากผลดังกล่าว

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 240 (ปรับปรุง)– ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน © 2025 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 (ปรับปรุง) – ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน © 2026 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *ISA 240 (Revised), The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements, July 2025, ISBN: xxx-x-xxxxx-xxx-x*

ติดต่อ Permissions@ifac.org เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 (ปรับปรุง)

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริต

ในการตรวจสอบงบการเงิน

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2570)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ผู้บริหาร และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	2-3
แนวคิดที่สำคัญในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	4-14
ความสัมพันธ์กับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น	15
วันถือปฏิบัติ	16
วัตถุประสงค์	17
คำจำกัดความ	18
ข้อกำหนด	
การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ	19-22
ทรัพยากรของงานตรวจสอบ	23
การปฏิบัติงานตรวจสอบ	24
ลักษณะของการสื่อสารอย่างต่อเนื่องกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	25
วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง	26-30
การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ	31-37
การประเมินปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต	38
การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต	39-41

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้	42-53
การประเมินวิธีการตรวจสอบที่ใช้โดยรวม	54
การทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต	55-58
ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบต่อ	59
รายงานของผู้สอบบัญชี	60-62
หนังสือรับรอง	63
การสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	64-66
การรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม	67
การจัดทำเอกสารหลักฐาน	68
คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ผู้บริหาร และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	ก1
แนวคิดที่สำคัญในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	ก2-ก17
ความสัมพันธ์กับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น	ก18
คำจำกัดความ	ก19-ก26
การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	ก27-ก37
ทรัพยากรของงานตรวจสอบ	ก38-ก42
การปฏิบัติงานตรวจสอบ	ก43
ลักษณะของการสื่อสารอย่างต่อเนื่องกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	ก44-ก48
วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง	ก49-ก60
การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้บทการรายงานทางการเงิน ที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ	ก61-ก109
การประเมินปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต	ก110-ก112
การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต	ก113-ก125

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้	ก126-ก155
การทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต	ก156-ก172
ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบต่อ	ก173-ก176
รายงานของผู้สอบบัญชี	ก177-ก192
หนังสือรับรอง	ก193-ก194
การสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	ก195-ก200
การรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม	ก201-ก205
การจัดทำเอกสารหลักฐาน	ก206
ภาคผนวก 1 ตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต	
ภาคผนวก 2 ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้	
ภาคผนวก 3 ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อาจบ่งชี้ถึงการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต	
ภาคผนวก 4 ข้อพิจารณาเพิ่มเติมที่อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการเลือกรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่นๆ เพื่อทำการทดสอบ	
ภาคผนวก 5 มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่ครอบคลุมประเด็นเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 (ปรับปรุง) “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ครอบคลุมถึงหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงินและผลกระทบต่อรายงานของผู้สอบบัญชีข้อกำหนดและแนวปฏิบัติในมาตรฐานฉบับนี้อ้างถึงหรือขยายความการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁴ และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701⁵ ดังนั้น มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อนำไปใช้ร่วมกับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ผู้บริหาร และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

2. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวข้องกับการทุจริตเมื่อปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)
 - (1) วางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ ความรับผิดชอบเหล่านี้รวมถึงการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และการออกแบบและการนำการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ไปปฏิบัติ
 - (2) สื่อสารและรายงานเกี่ยวกับเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต

ความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

3. ความรับผิดชอบหลักในการป้องกันและการตรวจพบการทุจริตเป็นหน้าที่ที่สำคัญของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ สิ่งสำคัญอย่างยิ่ง คือ ผู้บริหารภายใต้การกำกับดูแลของ

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) “การบริหารคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน”

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ”

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องให้ความสำคัญอย่างมากในการป้องกันการทุจริต (ซึ่งอาจช่วยลดโอกาสที่จะเกิดการทุจริตและช่วยขัดขวางการกระทำการทุจริต) ซึ่งสามารถชักจูงให้บุคคลต่างๆ ไม่กระทำการทุจริต เนื่องจากมีความเป็นไปได้ที่จะถูกตรวจพบและถูกลงโทษ เรื่องดังกล่าวทำได้โดยการที่ผู้บริหารต้องยึดมั่นที่จะสร้างและรักษาไว้ซึ่งวัฒนธรรมองค์กรในเรื่องความซื่อสัตย์และพฤติกรรมที่มีจริยธรรม ซึ่งสามารถได้รับการเน้นย้ำโดยการกำกับดูแลอยู่เสมอโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ทั้งนี้ การกำกับดูแลโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้น รวมถึงการพิจารณาถึงความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม หรือใช้สิทธิพลอื่นที่ไม่เหมาะสมต่อกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน เช่น ความพยายามของผู้บริหารที่จะตกแต่งผลกำไร เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนเกี่ยวกับผลประกอบการของกิจการ

แนวคิดที่สำคัญในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

ลักษณะของการทุจริต

4. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินสามารถเกิดขึ้นได้จากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งการจำแนกระหว่างการทุจริตและข้อผิดพลาดนั้น สามารถพิจารณาได้จากพื้นฐานของการกระทำที่ส่งผลต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินว่า เป็นการกระทำโดยเจตนาหรือไม่
5. ประเภทของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยเจตนาที่ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงมีอยู่ 2 ประเภท คือ การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต และการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก2-ก6)

การทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต

6. แม้ว่าการทุจริตตามคำนิยามในทางกฎหมายมีขอบเขตที่กว้าง แต่สำหรับมาตรฐานการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีให้ความสนใจกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต แม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจจะบ่งชี้หรือสงสัยว่าเกิดการทุจริตตามที่นิยามในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นผู้มีหน้าที่ทางกฎหมายในการหาข้อสรุปว่ามีการทุจริตเกิดขึ้นจริงหรือไม่
7. ผู้สอบบัญชีอาจพบการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต เมื่อปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น ข้อสงสัยการทุจริตรวมถึงข้อกล่าวหาเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีได้รับทราบในระหว่างการตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก7-ก10 และ ก28)
8. การกำหนดของผู้สอบบัญชีว่าการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตมีสาระสำคัญต่องบการเงินหรือไม่ เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ สำหรับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ระบุได้ การกำหนดดังกล่าวรวมถึงการพิจารณา

ลักษณะของสถานการณ์ที่ก่อให้เกิดการทุจริต การตัดสินใจเกี่ยวกับความมีสาระสำคัญเกี่ยวข้องกับการพิจารณาทั้งในเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก11)

ข้อจำกัดสืบเนื่อง

9. ในขณะที่ความเสี่ยงจากการที่ไม่สามารถตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตได้นั้นย่อมมีสูงกว่าความเสี่ยงที่ไม่สามารถตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากข้อผิดพลาด แต่เรื่องดังกล่าวไม่ได้ลดทอนความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ ความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลเป็นความเชื่อมั่นในระดับสูง แต่ไม่ใช่ความเชื่อมั่นในระดับสูงสุด⁶
10. เนื่องจากความมีนัยสำคัญของข้อจำกัดสืบเนื่องในการสอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต จึงทำให้มีความเสี่ยงที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญบางประการในงบการเงินอาจไม่ถูกตรวจพบ แม้ว่าการตรวจสอบได้วางแผนและปฏิบัติงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีอย่างเหมาะสมแล้วก็ตาม⁷ อย่างไรก็ตาม ข้อจำกัดสืบเนื่องของการสอบบัญชีไม่ใช่ข้ออ้างของผู้สอบบัญชีในการยอมรับหลักฐานการสอบบัญชีที่ไม่น่าเชื่อถือ⁸ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก12)
11. นอกจากนี้ ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตของผู้บริหารนั้นมีมากกว่าความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตของพนักงาน เนื่องจากโดยทั่วไปแล้ว ผู้บริหารอยู่ในตำแหน่งที่สามารถบิดเบือนรายการบันทึกบัญชีทั้งทางตรงและทางอ้อม นำเสนอข้อมูลทางการเงินอันเป็นเท็จ หรือเข้าแทรกแซงการควบคุมที่ถูกออกแบบมาเพื่อป้องกันการทำทุจริตของพนักงานทั่วไป

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

12. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200⁹ ผู้สอบบัญชีต้องวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบโดยใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีถูกกำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ยังคงตื่นตัวถึงความเป็นไปได้ที่วิธีการตรวจสอบอื่นอาจทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงข้อมูลเกี่ยวกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตได้

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 5

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก56-ก57

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก57

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15-16

ดังนั้น จึงเป็นเรื่องสำคัญที่ผู้สอบบัญชีต้องคงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ตลอดจนการปฏิบัติงานตรวจสอบ พิจารณาถึงความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม และพึงตระหนักถึงข้อเท็จจริงที่ว่าวิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพในการตรวจพบข้อผิดพลาดอาจ ไม่มีประสิทธิภาพในการตรวจพบการทุจริต

13. ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพใช้ในการตัดสินใจอย่างรอบรู้เพื่อให้สามารถดำเนินการอย่างเหมาะสมตามสถานการณ์ ซึ่งรวมถึงเมื่อผู้สอบบัญชีพบการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพช่วยส่งเสริมคุณภาพของดุลยพินิจของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และ ด้วยดุลยพินิจเหล่านี้ ช่วยส่งเสริมประสิทธิภาพโดยรวมของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในการบรรลุคุณภาพในระดับงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13-ก14)

การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

14. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่เกี่ยวข้อง การทุจริตโดยปกติถือเป็นกรณีของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับด้วย ดังนั้น หากผู้สอบบัญชีพบการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ความรับผิดชอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)¹⁰ ด้วยเช่นกัน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก17)

ความสัมพันธ์กับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น

15. มาตรฐานการสอบบัญชีบางฉบับที่ครอบคลุมหัวข้อเฉพาะเรื่องต่างๆ จะมีข้อกำหนดและแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ด้วย ในสถานการณ์เช่นนี้ มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นเหล่านั้นจะกล่าวเพิ่มเติมเกี่ยวกับวิธีการนำมาตรฐานฉบับนี้ไปปฏิบัติ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก18)

วันถือปฏิบัติ

16. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2570

วัตถุประสงค์

17. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ
- (ก) เพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน”

- (ข) เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ โดยการออกแบบและดำเนินการตอบสนองที่เหมาะสม
- (ค) เพื่อตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่พบระหว่างการตรวจสอบ และ
- (ง) เพื่อรายงานตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

คำจำกัดความ

18. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) การทุจริต หมายถึง การกระทำอันตั้งใจโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคล ซึ่งรวมถึงผู้บริหารของกิจการ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล พนักงาน หรือบุคคลที่สาม ที่มีพฤติกรรมหลอกลวงเพื่อให้ได้มาซึ่งความได้เปรียบที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ยุติธรรม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19-ก23)
 - (ข) ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต หมายถึง เหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ระบุถึงสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่จะกระทำการทุจริต หรือโอกาสที่เชื่อว่ามีอยู่สำหรับการกระทำการทุจริต หรือทัศนคติหรือการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการกระทำทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24-ก26)

ข้อกำหนด

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

19. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200¹¹ ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องดำรงไว้ซึ่งการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพตลอดการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยต้องตระหนักถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก27)
20. ผู้สอบบัญชีต้องคงไว้ซึ่งความตื่นตัวตลอดการปฏิบัติงานตรวจสอบสำหรับข้อมูลที่บ่งชี้ถึงการมีอยู่ของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตปัจจัยหนึ่งหรือมากกว่า และสถานการณ์ที่อาจบ่งชี้ถึงการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก28-ก32)

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15

21. เมื่อคำตอบที่ได้รับจากการสอบถามผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้ปฏิบัติงานในหน่วยงาน ตรวจสอบภายใน หรือบุคคลอื่นภายในกิจการ ไม่สอดคล้องกัน ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบประเด็นที่ไม่สอดคล้องกันดังกล่าวเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก33)
22. หากมีการระบุสถานการณ์ใดในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบที่ทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าบันทึกหรือเอกสาร อาจไม่ได้เป็นบันทึกหรือเอกสารที่แท้จริง หรือเงื่อนไขที่ระบุในเอกสารได้มีการดัดแปลง โดยไม่ได้มีการแจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบ ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก34-ก37)

ทรัพยากรของงานตรวจสอบ

23. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)¹² ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพิจารณาว่าสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยรวมแล้วมีความรู้ความสามารถและขีดความสามารถที่เหมาะสมหรือไม่ ซึ่งรวมถึงมีเวลาที่เพียงพอและมีทักษะหรือความรู้เฉพาะทางที่เหมาะสม เพื่อที่จะปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยง ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น หรือประเมินหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก38-ก42)

การปฏิบัติงานตรวจสอบ

24. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)¹³ ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพิจารณาว่าลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานงาน มีความสอดคล้องกับลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบ โดยคำนึงถึงเรื่องต่างๆ ที่พบในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งรวมถึง :
 - (ก) ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต
 - (ข) การทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต
 - (ค) ขอบกพร่องของการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและการตรวจพบการทุจริต

ลักษณะของการสื่อสารอย่างต่อเนื่องกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

25. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต ในเวลาที่เหมาะสมตลอดการปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก44-ก48)

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 25-28

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 30(ข)

วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง

26. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)¹⁴ ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 27-38 ในการปฏิบัติดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตใด ๆ หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก49)

ข้อมูลจากแหล่งอื่น

27. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)¹⁵ ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าข้อมูลจากแหล่งอื่นที่ผู้สอบบัญชีได้รับ บ่งชี้ว่ามีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตใด ๆ หรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก50-ก51)

การสอบทานย้อนหลังสำหรับผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชีในงวดก่อน

28. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)¹⁶ ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องสอบทานย้อนหลังถึงการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารและข้อสมมติต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชีในงวดก่อน หรือการแก้ไขการประมาณใหม่สำหรับประมาณการทางบัญชีของงวดก่อนที่ถูกประมาณขึ้นใหม่ในงวดต่อมา (ถ้ามี) เพื่อช่วยในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในงวดปัจจุบัน ในการนี้ ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงคุณลักษณะของประมาณการทางบัญชีในการกำหนดลักษณะและขอบเขตของการสอบทานนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก52)

การปรึกษาหารือภายในในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

29. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)¹⁷ ไปปฏิบัติ เมื่อมีการประชุมของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบและสมาชิกที่สำคัญในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องปรึกษาหารือร่วมกันโดยมุ่งเน้นไปยังประเด็นที่ว่างบการเงินของกิจการอาจมีโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอย่างไรและในส่วนตัว ซึ่งรวมถึงว่าการทุจริตอาจเกิดขึ้นได้อย่างไร ในการนี้ การปรึกษาหารือภายในในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบต้องรวมถึง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก43, ก53-ก54 และ ก59)

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 13-27

¹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 15-16

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ 14

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 17 และ ก42-ก43

- (ก) การแลกเปลี่ยนความคิดเห็นเกี่ยวกับ
- (1) วัฒนธรรมองค์กร ความมุ่งมั่นของผู้บริหารต่อความซื่อสัตย์สุจริตและค่านิยมด้านจริยธรรม และการกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก55)
 - (2) ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต ซึ่งรวมถึง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก56-ก57)
 - ก. สิ่งจูงใจหรือแรงกดดันให้เกิดการทุจริตต่อผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือพนักงาน
 - ข. บุคคลในกลุ่มผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือพนักงาน สามารถกระทำการและปกปิดการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตได้อย่างไรบ้าง และ
 - ค. สินทรัพย์ของกิจการสามารถถูกนำไปใช้อย่างไม่เหมาะสมโดยผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล พนักงาน หรือบุคคลที่สามได้อย่างไรบ้าง
 - (3) ประเภทของรายได้ รายการต่าง ๆ ของรายได้ หรือสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องที่อาจก่อให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ และ
 - (4) วิธีการที่ผู้บริหารของกิจการอาจใช้ในการแทรกแซงการควบคุม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก58)
- (ข) การพิจารณาถึงการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตใดๆ ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมและแผนการสอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการทุจริตที่ได้เกิดขึ้นในปีปัจจุบันหรือปีก่อน ๆ

การวิเคราะห์เปรียบเทียบและการระบุความสัมพันธ์ที่ผิดปกติหรือที่ไม่เป็นไปตามที่คาดการณ์ไว้

30. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าความสัมพันธ์ที่ผิดปกติหรือที่ไม่เป็นไปตามที่คาดการณ์ไว้ที่พบในระหว่างการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ซึ่งรวมถึงความสัมพันธ์ประเภทดังกล่าวที่เกี่ยวข้องกับบัญชีรายได้ อาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก60)

การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ

การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

31. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)¹⁸ ไปปฏิบัติ จากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และนโยบายการบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจเรื่องที่น่าจะนำไปสู่การเพิ่มขึ้นของโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก61-ก70)

การทำความเข้าใจองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ

สภาพแวดล้อมการควบคุม

32. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)¹⁹ ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้อง

(ก) ทำความเข้าใจเกี่ยวกับ

- (1) วิธีการที่ผู้บริหารใช้ในการบรรลุความรับผิดชอบในการกำกับดูแล เช่น วัฒนธรรมองค์กรและความมุ่งมั่นของผู้บริหารต่อความซื่อสัตย์สุจริตและค่านิยมด้านจริยธรรม ซึ่งรวมถึงวิธีที่ผู้บริหารใช้สื่อสารกับพนักงาน มุมมองในการประกอบธุรกิจและพฤติกรรมที่มีจริยธรรมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและตรวจพบการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก71-ก72)
- (2) ระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริตของกิจการ หรือระบบอื่นเพื่อรายงานการทุจริต (หากกิจการมีระบบดังกล่าว) ซึ่งรวมถึงวิธีที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) จัดการกับข้อกล่าวหาการทุจริตที่ได้รับผ่านระบบนั้น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก73-ก75)
- (3) วิธีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทำหน้าที่กำกับดูแลกระบวนการของผู้บริหารในการระบุและการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตของกิจการ รวมทั้งการควบคุมที่ผู้บริหารของกิจการได้กำหนดขึ้นเพื่อตอบสนองกับความเสี่ยงเหล่านี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก76-ก79)

¹⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 19

¹⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 21

- (ข) สอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับการสื่อสารระหว่างผู้บริหารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับกระบวนการของผู้บริหารในการระบุและการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตในกิจการ
- (ค) สอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก80-ก82)
- (1) ว่าผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบถึงการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต ซึ่งรวมถึงข้อกล่าวหาการทุจริต (รวมทั้งข้อกล่าวหาที่ได้รับจากการแจ้งเบาะแสหรือข้อร้องเรียน) ที่ส่งผลกระทบต่อกิจการหรือไม่ และหากมี ได้ตอบสนองต่อเรื่องดังกล่าวอย่างไร
 - (2) เกี่ยวกับมุมมองของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลว่างบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ อย่างไร ซึ่งรวมถึงมุมมองของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับประเด็นที่มีโอกาสที่จะมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือการทุจริตของผู้บริหาร และ
 - (3) ว่าผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบถึงข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและการตรวจพบการทุจริต และความพยายามในการแก้ไขเพื่อจัดการกับข้อบกพร่องดังกล่าวหรือไม่

กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ

33. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)²⁰ ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) ทำความเข้าใจวิธีการที่กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก83-ก91 และ ก107)
- (1) ระบุความเสี่ยงจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม และการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต ซึ่งรวมถึงประเภทของรายการยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งมีความเสี่ยงจากการทุจริต
 - (2) ประเมินความมีนัยสำคัญของความเสี่ยงจากการทุจริตที่ระบุได้ ซึ่งรวมถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความเสี่ยงเหล่านั้น และ
 - (3) ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้
- (ข) สอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นภายในกิจการที่เหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก92-ก95)

²⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 22

- (1) ว่าบุคคลเหล่านั้นทราบข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต (ซึ่งรวมถึงข้อกล่าวหาการทุจริต) ที่อาจส่งผลกระทบต่อกิจการหรือไม่ และ
- (2) มุมมองของบุคคลเหล่านั้นเกี่ยวกับการพิจารณาว่างบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ อย่างไร

กระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ

34. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)²¹ ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้อง

- (ก) ทำความเข้าใจเกี่ยวกับ
 - (1) แก่มุมของกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ ซึ่งจัดการกับการประเมินผลอย่างต่อเนื่องและการประเมินผลแยกต่างหากเพื่อติดตามความมีประสิทธิภาพของการควบคุมเพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต รวมทั้งการระบุและการแก้ไขข้อบกพร่องของการควบคุมที่พบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก96)
 - (2) สำหรับกิจการที่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน วัตถุประสงค์ของหน่วยงานตรวจสอบภายในในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการติดตามการควบคุมสำหรับความเสี่ยงในการทุจริต
- (ข) สำหรับกิจการที่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน สอบถามบุคคลที่เหมาะสมในหน่วยงานตรวจสอบภายในว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก97-ก98)
 - (1) หน่วยงานตรวจสอบภายในได้ปฏิบัติงานตามวิธีการใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการติดตามผลการควบคุมสำหรับความเสี่ยงในการทุจริตในระหว่างงวดหรือไม่
 - (2) หน่วยงานตรวจสอบภายในมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต (รวมถึงข้อกล่าวหาการทุจริต) ที่มีผลกระทบต่อกิจการหรือไม่ และขอทราบความเห็นของหน่วยงานตรวจสอบภายในเกี่ยวกับความเสี่ยงในการทุจริต และ
 - (3) หน่วยงานตรวจสอบภายในตระหนักถึงข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและการตรวจพบการทุจริตหรือไม่

ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร

35. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)²² ไปปฏิบัติ การทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับระบบสารสนเทศและการสื่อสารของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน

²¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 24

²² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 25

ต้องรวมถึงการทำความเข้าใจว่ารายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงถูกทำให้เกิดขึ้น
ประมวลผล บันทึก และแก้ไขตามความจำเป็นอย่างไร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก99-ก101)

กิจกรรมการควบคุม

36. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)²³ ไปปฏิบัติ การทำความเข้าใจ
ของผู้สอบบัญชีในกิจกรรมการควบคุมของกิจการ ต้องรวมถึงการระบุการควบคุมที่ตอบสนองต่อ
ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตใน
ระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ซึ่งรวมถึงการควบคุมสำหรับรายการบันทึกบัญชี
และรายการปรับปรุงอื่นๆ ซึ่งออกแบบมาเพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่
ก102-ก107)

ข้อบกพร่องของการควบคุมที่เกิดขึ้นภายในระบบการควบคุมภายในของกิจการ

37. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)²⁴ ไปปฏิบัติ จากการประเมินของ
ผู้สอบบัญชีสำหรับแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้อง
พิจารณาว่าพบข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและการตรวจพบ
การทุจริตหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก108-ก109)

การประเมินปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต

38. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าหลักฐานการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีรวบรวมได้จากวิธีการประเมิน
ความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องบ่งชี้ว่ามีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตใดหรือไม่ (อ้างถึง
ย่อหน้าที่ ก24-ก26 และ ก110-ก112)

การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็น ผลมาจากการทุจริต

39. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)²⁵ ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) ระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และพิจารณาว่าความเสี่ยงดังกล่าวมีอยู่ในระดับของงบการเงิน
หรือในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับประเภทของรายการ
ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล โดยคำนึงถึงปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต
(อ้างถึงย่อหน้าที่ ก113-ก114 และ ก116)

²³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26

²⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 27

²⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 28-34

- (ข) ถือว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องระบุนโยบายการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญดังกล่าว ประเมินว่าการควบคุมนั้นได้รับการออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือได้รับการออกแบบอย่างมีประสิทธิภาพเพื่อสนับสนุนการดำเนินงานของการควบคุมอื่นๆ และพิจารณาว่าการควบคุมเหล่านั้นถูกนำไปปฏิบัติหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก115)

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร

40. เนื่องจากการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารนั้นไม่สามารถที่จะคาดการณ์ได้ และโดยไม่คำนึงถึงการประเมินความเสี่ยงของการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) ถือว่าความเสี่ยงของการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารเป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับของงบการเงิน และ
- (ข) พิจารณาว่าความเสี่ยงดังกล่าวส่งผลกระทบต่อผลการประเมินความเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้หรือไม่

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในการรับรู้รายได้

41. ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องตั้งข้อสันนิษฐานในเบื้องต้นว่ามีความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ และต้องพิจารณาว่ารายได้ประเภทใด รายการใดของบัญชีรายได้ หรือสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่เกี่ยวข้องใด ทำให้เกิดความเสี่ยงดังกล่าว โดยคำนึงถึงปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก119-ก125)

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้

การออกแบบและการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบโดยปราศจากความลำเอียง

42. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้โดยไม่มี ความลำเอียงที่จะหาเพียงหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจสอดคล้องกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ หรือที่จะไม่รวมหลักฐานการสอบบัญชีที่อาจขัดแย้งกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เหล่านั้น

องค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในการเลือกวิธีการตรวจสอบ

43. ในการพิจารณาการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ ผู้สอบบัญชีต้องจัดให้มืองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในการเลือกลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก126-ก127)

การตอบสนองโดยรวม

44. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330²⁶ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาการตอบสนองโดยรวมเพื่อจัดการกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ในระดับของงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก128)
45. ในการพิจารณาการตอบสนองโดยรวมเพื่อจัดการกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ในระดับของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าทางเลือกและการนำนโยบายการบัญชีของกิจการไปปฏิบัติ โดยเฉพาะนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าที่มีการใช้ความเห็นส่วนบุคคลเข้ามาเกี่ยวข้องและรายการที่มีความซับซ้อนมาก อาจแสดงถึงการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตหรือไม่

วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

46. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330²⁷ ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติม โดยกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก129-ก135)

วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร

47. โดยไม่คำนึงถึงผลการประเมินความเสี่ยงของการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบตามย่อหน้าที่ 48-52 และพิจารณาว่ามีวิธีการตรวจสอบอื่นใดที่จำเป็นนอกเหนือจากที่กำหนดตามย่อหน้าที่ 48-52 หรือไม่ เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม

²⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 5

²⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 6

รายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ

48. ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพื่อทดสอบความเหมาะสมของรายการบันทึกบัญชีที่บันทึกในบัญชีแยกประเภททั่วไปและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ทำขึ้นเพื่อการจัดทำงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก136-ก139)
49. ในการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบตามย่อหน้าที่ 48 ผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก99)
- (ก) สอบถามบุคคลที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินว่าทราบเกี่ยวกับกิจกรรมที่ไม่เหมาะสมหรือไม่เกิดขึ้นเป็นประจำซึ่งเกี่ยวข้องกับการประมวลผลรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ หรือไม่
 - (ข) ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความครบถ้วนของประชากรของรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่จัดทำขึ้นตลอดงวดบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก140 และ ก147)
 - (ค) เลือกรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่จัดทำขึ้นในช่วงสิ้นงวดบัญชี และ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก141-ก143, ก144 และ ก146-ก147)
 - (ง) พิจารณาถึงความจำเป็นในการทดสอบรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่จัดทำขึ้นตลอดงวดบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก142-ก143 และ ก145-ก146)

ประมาณการทางบัญชี

50. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)²⁸ ไปปฏิบัติ หากพบข้อบ่งชี้ของความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าข้อบ่งชี้ดังกล่าวอาจเป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก148-ก150)
51. ในการทำการประเมินตามย่อหน้าที่ 50 ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) พิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากการสอบทานย้อนหลังตามย่อหน้าที่ 28 และ
 - (ข) ประเมินรายการประมาณการทางบัญชีทั้งหมดของกิจการในภาพรวมอีกครั้ง หากพบข้อบ่งชี้ของความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก150-ก152)

²⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 32

รายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจหรือที่มีลักษณะผิดปกติอื่น ๆ

52. สำหรับรายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ หรือมีลักษณะผิดปกติอื่น ๆ เมื่อเทียบกับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการและจากข้อมูลจากแหล่งข้อมูลอื่นที่ได้รับระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าเหตุผลทางธุรกิจ (หรือการขาดเหตุผลทางธุรกิจ) ของรายการดังกล่าวชี้ให้เห็นว่ารายการดังกล่าวทำขึ้นเพื่อการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต หรือเพื่อการปกปิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก153)

การวิเคราะห์เปรียบเทียบในขั้นตอนสุดท้ายของการตรวจสอบเพื่อสรุปผลตรวจสอบโดยรวม

53. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520²⁹ ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าผลของการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ดำเนินการในช่วงที่การตรวจสอบใกล้จะแล้วเสร็จ เพื่อสรุปผลโดยรวมว่างบการเงินของกิจการนั้นสอดคล้องกับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อกิจการนั้นหรือไม่ แสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ไม่ได้คำนึงถึงมาก่อนหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก154-ก155)

การประเมินโดยรวมจากวิธีการตรวจสอบที่ใช้

54. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330³⁰ ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินจากวิธีการตรวจสอบที่ใช้และหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับว่า
- (ก) การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตยังคงมีความเหมาะสมหรือไม่ และ
 - (ข) ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้หรือไม่

การทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก7-ก11, ก28 และ ก156-ก172)

55. หากผู้สอบบัญชีพบการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจเรื่องดังกล่าวเพื่อพิจารณาผลกระทบต่องานตรวจสอบ ในกรณีนี้ ผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก158-ก162)
- (ก) สอบถามเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสม และสอบถามกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตามที่เหมาะสมกับสถานการณ์

²⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 “การวิเคราะห์เปรียบเทียบ” ย่อหน้าที่ 6

³⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 25-26 และ ก62-ก64

- (ข) หากกิจการมีกระบวนการสืบสวนเรื่องดังกล่าว ประเมินว่ากระบวนการนั้นเหมาะสมกับสถานการณ์หรือไม่ และ
- (ค) หากกิจการได้ดำเนินการแก้ไขเพื่อตอบสนองต่อเรื่องดังกล่าว ประเมินว่าการดำเนินการนั้นเหมาะสมกับสถานการณ์หรือไม่
56. ยกเว้นกรณีที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วว่าการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตนั้นมีผลกระทบไม่สำคัญอย่างชัดเจน จากการปฏิบัติงานตามย่อหน้าที่ 55 ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก163-ก165)
- (ก) พิจารณาว่า
- (1) ต้องปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงเพิ่มเติมเพื่อให้ได้เกณฑ์ที่เหมาะสมในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) หรือไม่
 - (2) ต้องออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 หรือไม่
 - (3) มีความรับผิดชอบเพิ่มเติมของผู้สอบบัญชีภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับโดยกิจการ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) หรือไม่
- (ข) พิจารณาผลกระทบที่มีต่อการตรวจสอบงวดก่อน ๆ (ถ้ามี)
57. หากผู้สอบบัญชีพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้อง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก166-ก172)
- (ก) พิจารณาว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้พบมีสาระสำคัญหรือไม่ โดยพิจารณา ลักษณะเชิงคุณภาพหรือเชิงปริมาณของสถานการณ์ที่ก่อให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้น
- (ข) พิจารณาว่ามีข้อบกพร่องในการควบคุม (รวมถึงข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญในการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและการตรวจพบการทุจริต) ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่พบหรือไม่
- (ค) พิจารณาผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในแง่มุมอื่น ๆ ของการตรวจสอบ ซึ่งรวมถึงเมื่อผู้สอบบัญชีมีเหตุผลให้เชื่อว่าผู้บริหารมีส่วนเกี่ยวข้องด้วย และ

(ง) พิจารณาอีกครั้งเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของคำรับรองของผู้บริหารและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับมาแล้วก่อนหน้านี้ ซึ่งรวมถึงเมื่อเหตุการณ์แวดล้อมหรือสถานการณ์ต่าง ๆ ที่ทำให้เกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะมีการสมรู้ร่วมคิดที่เกี่ยวข้องกับพนักงาน ผู้บริหาร หรือบุคคลที่สาม

58. หากผู้สอบบัญชีพิจารณาว่างบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต หรือผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสรุปได้ว่างบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้อง

(ก) พิจารณาผลกระทบต่อการตรวจสอบและการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีต่อบทการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)³¹ และ

(ข) ขอคำแนะนำจากที่ปรึกษากฎหมาย (ในกรณีที่เหมาะสม)

ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบต่อ

59. หากเนื่องมาจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต ทำให้ผู้สอบบัญชีอยู่ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่ปกติ ซึ่งกระทบต่อความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบต่อไป ผู้สอบบัญชีต้อง

(ก) พิจารณาถึงความรับผิดชอบทางวิชาชีพและทางกฎหมายภายใต้สถานการณ์นั้น ๆ ซึ่งรวมถึงการพิจารณาว่ามีข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีต้องรายงานให้แก่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่แต่งตั้งผู้สอบบัญชี หรือ ในบางกรณี ต่อหน่วยงานกำกับดูแลหรือไม่

(ข) พิจารณาถึงความเหมาะสมที่จะถอนตัวจากการเป็นผู้สอบบัญชี ในกรณีที่การถอนตัวนั้นเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

(ค) หากผู้สอบบัญชีถอนตัว ดำเนินการดังนี้

(1) ปรึกษาหารือกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการถอนตัวของผู้สอบบัญชีจากงานตรวจสอบนั้น และเหตุผลของการถอนตัว และ

(2) พิจารณาว่ามีข้อกำหนดของวิชาชีพหรือข้อกำหนดตามกฎหมายที่กำหนดให้ต้องรายงานต่อบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่แต่งตั้งผู้สอบบัญชี หรือในบางกรณี ต่อหน่วยงานกำกับดูแล ให้ทราบถึงการถอนตัวของผู้สอบบัญชีจากงานตรวจสอบนั้น และเหตุผลของการถอนตัวหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก173-ก176)

³¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

- (ง) ในกรณีที่กฎหมายหรือข้อบังคับห้ามผู้สอบบัญชีถอนตัวจากงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าสถานการณ์ที่ไม่ปกติดังกล่าวจะส่งผลให้เกิดการไม่แสดงความเห็นต่องบการเงินหรือไม่

รายงานของผู้สอบบัญชี

การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต

60. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701³² ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องกำหนด (จากเรื่องต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตที่ได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล) เรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ในการกำหนดดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงเรื่องต่อไปนี้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก177-ก183)
- (ก) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้รับระบุและประเมินไว้
 - (ข) การพบการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต และ
 - (ค) การพบข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและการตรวจพบการทุจริต

61. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701³³ ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดว่าเรื่องใดที่กำหนดไว้ตามย่อหน้าที่ 60 เป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบันและถือว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก184-ก186)

การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต

62. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701³⁴ ไปปฏิบัติ ในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องใช้หัวข้อย่อยที่เหมาะสม ซึ่งอธิบายอย่างชัดเจนว่าเรื่องดังกล่าวเกี่ยวข้องกับการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก187-ก192)

หนังสือรับรอง

63. ผู้สอบบัญชีต้องได้หนังสือรับรองจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ที่ระบุว่า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก193-ก194)

³² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ 9

³³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ 10

³⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ 11

- (ก) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลรับทราบถึงความรับผิดชอบในการออกแบบการนำไปปฏิบัติ และการคงไว้ซึ่งการควบคุมภายในที่จะใช้ป้องกันหรือตรวจพบการทุจริต และได้ปฏิบัติตามความรับผิดชอบเหล่านั้นอย่างเหมาะสมแล้ว
- (ข) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้เปิดเผยข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับความเสี่ยงที่งบการเงินอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
- (ค) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้เปิดเผยข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่ทราบ (รวมถึงข้อกล่าวหาการทุจริต) ที่กระทบกับกิจการซึ่งเกี่ยวข้องกับ
- (1) ผู้บริหาร
 - (2) พนักงานผู้ที่มีหน้าที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับการควบคุมภายใน หรือ
 - (3) บุคคลอื่น ในกรณีที่มีการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับบุคคลอื่นนั้นอาจส่งผลกระทบต่องบการเงิน
- (ง) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้เปิดเผยข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อสงสัยการทุจริต (รวมถึงข้อกล่าวหาการทุจริต) ที่ทราบ ซึ่งกระทบกับงบการเงินของกิจการที่ได้รับจากพนักงาน อดีตพนักงาน นักวิเคราะห์ หน่วยงานกำกับดูแล หรือบุคคลอื่น ๆ

การสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

การสื่อสารกับผู้บริหาร

64. หากผู้สอบบัญชีพบการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมอย่างทันที่ หากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ เพื่อแจ้งให้ผู้บริหารที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบหลักในการป้องกันและการตรวจพบการทุจริตทราบถึงเรื่องต่างๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารเหล่านั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก195-ก196)

การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

65. ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ได้ทำหน้าที่ในการบริหารงานของกิจการ หากผู้สอบบัญชีได้พบการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับ
- (ก) ผู้บริหาร
 - (ข) พนักงานผู้ที่มีหน้าที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับการควบคุมภายใน หรือ
 - (ค) บุคคลอื่น (ยกเว้นเรื่องที่มีผลกระทบไม่สำคัญอย่างชัดเจน)

ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างทันทั่วทั้งที่ และหากผู้สอบบัญชีพบข้อสงสัยการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารข้อสงสัยการทุจริตนั้นกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับลักษณะช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นในการปฏิบัติงานตรวจสอบให้แล้วเสร็จ ผู้สอบบัญชีต้องจัดการให้มีการสื่อสารดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หากการสื่อสารนั้นไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก195 และ ก197-ก199)

66. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเกี่ยวข้องกับหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก195 และ ก200)

การรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม

67. หากผู้สอบบัญชีพบการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ากฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก201-ก205)
- (ก) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมหรือไม่
 - (ข) กำหนดความรับผิดชอบหรือสิทธิซึ่งทำให้การรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมอาจมีความเหมาะสมในสถานการณ์ดังกล่าวหรือไม่

การจัดทำเอกสารหลักฐาน

68. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230³⁵ ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีต้องรวมเอกสารต่อไปนี้เป็นเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก206)
- (ก) เรื่องที่หารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเกี่ยวกับโอกาสที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตตามย่อหน้าที่ 29
 - (ข) เนื้อหาหลักของความเข้าใจของผู้สอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 31-36 แหล่งที่มาของข้อมูลที่ใช้ในการทำความเข้าใจของผู้สอบบัญชี และวิธีการประเมินความเสี่ยงที่ใช้
 - (ค) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ระบุและประเมินไว้ ในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และเหตุผลสนับสนุนการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญในเรื่องดังกล่าว

³⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 ก6-ก7 และภาคผนวก

- (ง) หากผู้สอบบัญชีได้สรุปว่าข้อสันนิษฐานในเบื้องต้นที่ว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้นั้น ไม่เหมาะสมในสถานการณ์ของงานตรวจสอบนั้น ผู้สอบบัญชีต้องให้เหตุผลสนับสนุนข้อสรุปดังกล่าว
- (จ) ผลลัพธ์ของวิธีการตรวจสอบที่ใช้เพื่อจัดการกับความเสี่ยงที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพที่มีนัยสำคัญ และข้อสรุปที่ได้
- (ฉ) การทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่พบ ผลลัพธ์ของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ การใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพที่มีนัยสำคัญ และข้อสรุปที่ได้
- (ช) เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตซึ่งได้สื่อสารกับผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หน่วยงานกำกับดูแลและบังคับใช้กฎหมาย และอื่นๆ ซึ่งรวมถึงวิธีการที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ตอบสนองต่อเรื่องดังกล่าว

คำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ผู้บริหาร และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 2)

ข้อพิจารณาโดยเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก1. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต อาจเป็นผลมาจากกฎหมาย ข้อบังคับ หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานภาครัฐ หรือบางครั้งกำหนดไว้แยกต่างหากในอำนาจหน้าที่ของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจจะไม่จำกัดอยู่เพียงการพิจารณาความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน แต่รวมถึงความรับผิดชอบที่กว้างขึ้นเกี่ยวกับการพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการทุจริตด้วย

แนวคิดที่สำคัญในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

ลักษณะของการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5)

- ก2. การทุจริต ไม่ว่าจะเป็นการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตหรือการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมเกี่ยวข้องกับสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่จะกระทำการทุจริต โอกาสที่เชื่อว่ามีอยู่สำหรับการกระทำการทุจริต และการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการทำทุจริตบางประการ

ตัวอย่าง

- สิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่ผลักดันให้มีการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตอาจเกิดขึ้นเมื่อผู้บริหารอยู่ภายใต้แรงกดดันจากภายในหรือภายนอกกิจการที่ต้องดำเนินการให้บรรลุเป้าหมายกำไรหรือผลประกอบการทางการเงินที่ได้ถูกคาดหวังไว้ (ซึ่งบางครั้งอาจไม่น่าเป็นไปได้) โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่จะมีผลกระทบอย่างมากต่อผู้บริหาร หากผลประกอบการไม่บรรลุเป้าหมายอย่างมีนัยสำคัญ ในทำนองเดียวกัน บุคคลอาจมีสิ่งจูงใจในการใช้สินทรัพย์ของกิจการในทางที่ไม่เหมาะสม เนื่องจากบุคคลดังกล่าวดำเนินชีวิตในรูปแบบที่เกินกว่าความสามารถในการหารายได้ของตนเอง เป็นต้น
- โอกาสที่เชื่อว่ามีอยู่สำหรับการกระทำการทุจริตเกิดขึ้นเมื่อบุคคลเชื่อว่าการควบคุมภายในสามารถถูกแทรกแซงได้ เนื่องจากบุคคลดังกล่าวอยู่ในตำแหน่งที่ได้รับความไว้วางใจหรือทราบถึงข้อบกพร่องของการควบคุมบางด้าน เป็นต้น
- บุคคลอาจหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการกระทำการทุจริตเนื่องจากบุคคลเหล่านั้นอาจมีทัศนคติ บุคลิก หรือค่านิยมด้านจริยธรรม ที่ทำให้บุคคลเหล่านั้นกระทำการที่ไม่ซื่อสัตย์โดยตั้งใจและตั้งใจ อย่างไรก็ตาม แม้แต่บุคคลที่มีความซื่อสัตย์ก็สามารถที่จะกระทำการทุจริตได้ในสภาพแวดล้อมที่บีบบังคับมากพอ

ก3. การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตเกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยตั้งใจ ซึ่งรวมถึงการละเลยการแสดงจำนวนเงินหรือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เพื่อที่จะหลอกลวงผู้ใช้งบการเงิน ทั้งนี้ อาจมีสาเหตุมาจากความพยายามของผู้บริหารที่จะตกแต่งกำไรเพื่อที่จะทำให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนเกี่ยวกับผลประกอบการและความสามารถในการทำกำไรของกิจการ การตกแต่งกำไรของกิจการดังกล่าวอาจเริ่มต้นมาจากการกระทำเรื่องเล็กน้อยหรือการเปลี่ยนข้อสมมติ และการเปลี่ยนแปลงดุลยพินิจบางอย่างของผู้บริหาร ทั้งนี้ แรงกดดันและสิ่งจูงใจต่าง ๆ อาจนำไปสู่การกระทำเรื่องต่าง ๆ ที่เพิ่มมากขึ้นจนขยายไปสู่การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตที่มีสาระสำคัญ

ตัวอย่าง

- ผู้บริหารจงใจเลือกแนวทางที่นำไปสู่การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตโดยแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากแรงกดดันในการตอบสนองต่อความคาดหวังของตลาด หรือความต้องการที่จะได้รับผลตอบแทนสูงสุดจากผลการดำเนินงาน
- ผู้บริหารลดกำไรลงอย่างมีสาระสำคัญเพื่อลดภาษี
- ผู้บริหารสร้างตัวเลขกำไรให้สูงขึ้นเพื่อขอลินเชื่อจากธนาคาร

- สำหรับหน่วยงานภาครัฐ การรายงานรายได้ที่ไม่ถูกต้องหรือการรายงานค่าใช้จ่ายต่ำกว่าความเป็นจริง โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อค่าใช้จ่ายเหล่านั้นมีการกำหนดจำนวนสูงสุดที่ใช้ได้ตามกฎหมาย

ก4. การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตอาจเกิดจากกรณีดังต่อไปนี้

- การบิดเบือน การทำรายการเท็จ (รวมถึงการปลอมแปลง) หรือการแก้ไขบันทึกบัญชีหรือเอกสารสนับสนุนที่ใช้ในการจัดทำงบการเงิน
- การแสดงข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง หรือการละเว้นโดยเจตนา เกี่ยวกับเหตุการณ์ รายการ หรือข้อมูลที่มีนัยสำคัญอื่น ๆ ที่ส่งผลกระทบต่องบการเงิน
- การนำแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไปปฏิบัติอย่างไม่เหมาะสมโดยตั้งใจ สำหรับรายการที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงิน การจัดประเภท วิธีการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

ก5. การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตมักเกี่ยวข้องกับการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมของกิจการ ซึ่งมีเช่นนั้นแล้วอาจดูเหมือนว่าการควบคุมนั้นมีการดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพ การทุจริตโดยการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารสามารถเกิดจากการใช้วิธีการต่าง ๆ เช่น การตั้งใจที่จะ

- จัดทำรายการบันทึกบัญชีที่ไม่เป็นจริง เพื่อบิดเบือนผลการดำเนินงานหรือเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์อื่น ๆ
- เปลี่ยนแปลงข้อสมมติและเปลี่ยนแปลงดุลยพินิจที่ใช้ในการประมาณการยอดคงเหลืออย่างไม่เหมาะสม
- ละเลย รับรู้ล่วงหน้า หรือรับรู้ล่าช้าสำหรับเหตุการณ์และรายการต่าง ๆ ในงบการเงินที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดบัญชี
- เปิดเผยข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (ซึ่งรวมถึงการละเลยและการปิดบังเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูล) ตามที่กำหนดโดยแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุการนำเสนอข้อมูลที่ต้องการตามที่ควร
- ปกปิดข้อเท็จจริงที่สามารถส่งผลกระทบต่อจำนวนเงินที่บันทึกในงบการเงิน
- ทำรายการที่ซับซ้อนที่จัดทำขึ้นเพื่อให้แสดงฐานะทางการเงินหรือผลการดำเนินงานที่ไม่เป็นจริงของกิจการ
- แก้ไขบันทึกทางบัญชีและเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับรายการ

- แก้ไขรายงานที่สามารถเน้นให้เห็นถึงกิจกรรมหรือรายการที่ไม่เหมาะสม
 - ใช้ประโยชน์จากการควบคุมการประมวลผลข้อมูลที่ไม่เพียงพอในระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งรวมถึงการควบคุมและการสอบทานบันทึกเหตุการณ์ (ล็อก) ของระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ไม่เพียงพอ (เช่น การแก้ไขตรรกะของระบบงาน หรือในกรณีที่ผู้ใช้สามารถเข้าถึงฐานข้อมูลโดยการแฮกส์ผู้ใช้งานที่เข้าร่วมกัน หรือการแก้ไขสิทธิการเข้าถึงเพื่อปกปิดการกระทำ)
- ก6. การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมเกี่ยวข้องกับการยกยอกสินทรัพย์ของกิจการ และบ่อยครั้งเป็นการกระทำโดยพนักงานในจำนวนเงินที่เล็กน้อยและไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกี่ยวข้องกับผู้บริหาร ซึ่งอยู่ในสถานะที่จะปลอมแปลงหรือปกปิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมได้ดีกว่า และเป็นการยากที่จะตรวจพบ นอกจากนี้ การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมสามารถเกี่ยวข้องกับบุคคลที่สามซึ่งสามารถแสวงหาประโยชน์จากสินทรัพย์ของกิจการเพื่อผลประโยชน์ที่ไม่เป็นธรรมหรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ทั้งนี้ การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกิดขึ้นได้หลายวิธี และมักเกิดขึ้นร่วมกับบันทึกทางบัญชีหรือเอกสารที่ไม่เป็นจริงหรือที่ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด เพื่อปกปิดข้อเท็จจริงที่สินทรัพย์นั้นสูญหายหรือนำไปค้ำประกันโดยไม่ได้รับอนุญาตอย่างเหมาะสม

ตัวอย่าง

- การทุจริตเกี่ยวกับการรับเงิน (ตัวอย่างเช่น การยกยอกการรับชำระหนี้จากลูกหนี้การค้าหรือการนำเงินที่ได้รับจากลูกหนี้ที่เคยตัดหนี้สูญไปแล้วไปเข้าบัญชีธนาคารส่วนตัว)
- การขโมยสินทรัพย์ (ตัวอย่างเช่น การขโมยสินค้าเพื่อไปใช้ส่วนตัว การขโมยเศษซากเพื่อนำไปขาย การขโมยสินทรัพย์ดิจิทัลโดยการใช้กุญแจส่วนตัว (Private keys) ในทางที่ไม่เหมาะสมซึ่งทำให้ผู้กระทำความผิดสามารถควบคุมเงินของกิจการได้ หรือการขโมยสินทรัพย์ทางปัญญาโดยร่วมมือกับคู่แข่งทางการค้าโดยการเปิดเผยข้อมูลทางเทคนิคเพื่อให้ได้รับประโยชน์เป็นการตอบแทน)
- การทำให้กิจการจ่ายค่าสินค้าและบริการโดยที่ไม่ได้รับจริง (ตัวอย่างเช่น การจ่ายเงินให้กับผู้ขายปลอม การที่ผู้ขายจ่ายเงินกลับให้แก่ตัวแทนจัดซื้อของกิจการเพื่อแลกเปลี่ยนกับการขายสินค้าในราคาที่สูงขึ้น หรือการจ่ายเงินให้กับพนักงานที่ไม่มีตัวตน)
- การใช้สินทรัพย์ของกิจการเพื่อประโยชน์ส่วนตัว (ตัวอย่างเช่น การใช้สินทรัพย์ของกิจการในการค้ำประกันเงินกู้ยืมส่วนตัว หรือเงินกู้ยืมแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน)

การทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต (อ้างอิงย่อหน้าที่ 7, 8 และ 55-58)

- ก7. หลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับเมื่อปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยงและวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อาจบ่งชี้ว่ามีการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต

ตัวอย่าง

- เมื่อได้ทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริตของกิจการ ผู้สอบบัญชีได้พบเบาะแสที่ถูกส่งเข้ามาอย่างสายนานรายการการทุจริต ซึ่งกล่าวหาว่าผู้บริหารได้สร้างกำไรให้สูงขึ้นด้วยการทำธุรกรรมกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันโดยไม่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ
- เมื่อผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับสินค้าคงเหลือ ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่บ่งชี้ว่าอาจมีความเป็นไปได้ที่พนักงานจะยกยอกสินค้าออกไปจากคลังสินค้าของกิจการ

- ก8. วิธีการตรวจสอบที่ใช้เพื่อปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นๆ อาจทำให้ทราบถึงการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต ซึ่งรวมถึงการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบตามที่กำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง)³⁶ เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้ในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม
- ก9. ผู้สอบบัญชีอาจใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติในการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นผลมาจากการทุจริต หรือเมื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ การใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติดังกล่าวยังอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีประเมินข้อมูลในปริมาณมากได้ง่ายขึ้นเพื่อให้ได้ข้อมูลเชิงลึกมากขึ้นหรือเพื่อระบุแนวโน้มที่ผิดปกติ เป็นต้น ซึ่งจะช่วยเพิ่มความสามารถของผู้สอบบัญชีในการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ และพิสูจน์สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติใน

³⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการรวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม” ย่อหน้าที่ 38(ง)

การปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการทดสอบรายการบันทึกบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิภาพมากขึ้น อย่างไรก็ตาม การใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติไม่สามารถทดแทนความจำเป็นในการคงไว้ซึ่งการใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ และการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการปฏิบัติงานตรวจสอบได้

- ก10. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีจะถือว่า ข้อกล่าวหาเรื่องการทุจริตจากบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการเป็นข้อสงสัยการทุจริตทันทีที่ผู้สอบบัญชีได้รับทราบข้อกล่าวหา นั้น (เช่น ทราบจากการที่ผู้สอบบัญชีสอบถามผู้บริหาร หรือจากการทำความเข้าใจระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริตของกิจการ (หรือระบบอื่นที่ใช้รายงานเกี่ยวกับการทุจริต)) ผู้กล่าวหาอาจเป็นบุคคลภายในหรือภายนอกกิจการก็ได้ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติวิธีการตรวจสอบตามย่อหน้าที่ 55-58 เพื่อจัดการกับข้อสงสัยการทุจริตดังกล่าว
- ก11. แม้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ระบุได้ไม่มีสาระสำคัญในเชิงปริมาณ แต่ก็อาจมีสาระสำคัญในเชิงคุณภาพได้ ขึ้นอยู่กับ
- (ก) ใครเป็นผู้กระทำการทุจริต - การทุจริตที่ไม่มีนัยสำคัญที่กระทำโดยผู้บริหารระดับสูง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ มักถูกพิจารณาว่ามีสาระสำคัญในเชิงคุณภาพ ไม่ว่าจำนวนเงินที่เกี่ยวข้องจะเท่ากับเท่าใด การกระทำดังกล่าวอาจทำให้เกิดความกังวลเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารที่รับผิดชอบระบบการควบคุมภายในของกิจการ
 - (ข) ทำไมจึงเกิดการทุจริต - การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งไม่มีสาระสำคัญในเชิงปริมาณ ไม่ว่าแต่ละรายการหรือโดยรวม อาจเกิดจากความตั้งใจของผู้บริหารที่จะ “จัดการ” ดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานที่สำคัญ เพื่อวัตถุประสงค์บางอย่าง เช่น เพื่อตอบสนองความคาดหวังของตลาด เพื่อเพิ่มค่าตอบแทนที่อิงกับผลงานให้ได้สูงที่สุด หรือเพื่อให้เป็นไปตามเงื่อนไขของข้อตกลงการกู้ยืมเงิน ในหน่วยงานภาครัฐ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดจากความตั้งใจของผู้บริหารที่จะแสดงผลการดำเนินงานให้เป็นกำไร เมื่อการรายงานการขาดทุนเป็นเรื่องที่ผิดกฎหมาย หรือเพื่อรายงานค่าใช้จ่ายที่ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อหลีกเลี่ยงการใช้จ่ายเกินจำนวนที่กฎหมายกำหนด

ข้อจำกัดสืบเนื่อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10)

- ก12. ความเสี่ยงจากการที่ไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นผลมาจากการทุจริตได้นั้นเกิดขึ้นเนื่องจากการทุจริตนั้นอาจเกี่ยวข้องกับการดำเนินการที่ซับซ้อนซึ่งได้วางแผนไว้อย่างระมัดระวังเพื่อการปิดบังการทุจริตนั้น เช่น การปลอมแปลงเอกสารต่างๆ การตั้งใจที่จะไม่บันทึกรายการบัญชี หรือการบิดเบือนข้อเท็จจริงกับผู้สอบบัญชีอย่างตั้งใจ ความพยายามต่างๆ ที่จะปกปิดข้อเท็จจริงดังกล่าวอาจทำให้การตรวจพบมีความยากลำบากมากยิ่งขึ้น หากมีการสมรู้ร่วมคิดกับบุคคลอื่นด้วย การสมรู้ร่วมคิดอาจทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าหลักฐานการ

สอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือ แต่ในความเป็นจริงแล้วหลักฐานดังกล่าวเป็นเท็จ ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจพบการทุจริตนั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ เช่น ความชำนาญของผู้กระทำผิด ความถี่และขอบเขตของการปกปิด จำนวนของผู้สมรู้ร่วมคิดที่เกี่ยวข้อง จำนวนเงินที่มีการปกปิดแต่ละครั้ง รวมทั้งระดับความอาวุโสของบุคคลที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น แม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจสามารถระบุโอกาสที่เป็นไปได้ที่จะเกิดการทุจริตขึ้น แต่เป็นการยากสำหรับผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของรายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจ (เช่น ประมาณการทางบัญชี) เป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพและการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

ก13. มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1³⁷ กำหนดให้สำนักงานมีหน้าที่ในการออกแบบ นำไปปฏิบัติ และดำเนินการระบบการบริหารคุณภาพในการตรวจสอบงบการเงิน ความมุ่งมั่นของสำนักงานที่มีต่อระบบการบริหารคุณภาพที่มีประสิทธิผลเป็นพื้นฐานสำหรับข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเมื่อปฏิบัติวิธีการตรวจสอบ ความมุ่งมั่นนี้ได้ถูกรับรู้และเสริมสร้างความสำคัญในองค์ประกอบของการกำกับดูแลและผู้นำ ซึ่งรวมถึง

- (ก) ความมุ่งมั่นต่อคุณภาพโดยผู้นำของสำนักงาน เช่น ท่าทีของผู้นำมีส่วนช่วยให้เกิดวัฒนธรรมของสำนักงาน ซึ่งจะสนับสนุนและส่งเสริมให้ผู้สอบบัญชีมุ่งมั่นไปที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน
- (ข) การตระหนักว่าความต้องการทรัพยากรควรมีการเตรียมการไว้ล่วงหน้า และทรัพยากรควรได้รับการจัดหา จัดสรร หรือมอบหมายในลักษณะที่สอดคล้องกับความมุ่งมั่นของสำนักงานที่มีต่อคุณภาพ เช่น ทรัพยากรที่มีความรู้และทักษะเฉพาะทางที่เหมาะสมซึ่งอาจจำเป็นเมื่อปฏิบัติวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน

ก14. มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1³⁸ อธิบายว่าคุณภาพของการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพโดยสำนักงานน่าจะเพิ่มขึ้นเมื่อบุคคลที่ใช้ดุลยพินิจดังกล่าวแสดงทัศนคติความช่างสงสัย

การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

ก15. การที่ผู้สอบบัญชีพบการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่ส่งผลกระทบต่อกิจการซึ่งกระทำโดยบุคคลที่สาม (ดูย่อหน้าที่ 18(ก) และ ก22) อาจก่อให้เกิดความรับผิดชอบเพิ่มเติมสำหรับผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)

³⁷ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 “การบริหารคุณภาพสำหรับสำนักงานที่ให้บริการด้านการตรวจสอบ หรือการสอบทานงบการเงิน หรืองานให้ความเชื่อมั่นอื่นตลอดจนบริการเกี่ยวเนื่อง”

³⁸ มาตรฐานการบริหารคุณภาพ ฉบับที่ 1 ย่อหน้าที่ ก31

ตัวอย่าง

- ในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการ ผู้สอบบัญชีได้ทราบถึงการละเมิดความปลอดภัยทางไซเบอร์ที่เกี่ยวข้องกับการเข้าถึง ข้อมูลลูกค้าและข้อมูลธนาคารที่เป็นความลับของกิจการโดยไม่ได้รับอนุญาตโดยบุคคลที่สาม หลังจากการทำความเข้าใจเกี่ยวกับข้อสงสัยการทุจริตนั้นแล้ว ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบพิจารณาว่าการละเมิดความปลอดภัยทางไซเบอร์ดังกล่าว น่าจะเป็นการละเมิดกฎหมายคุ้มครองข้อมูลส่วนบุคคล

ก16. การปฏิบัติตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้อาจถือเป็นการปฏิบัติตามข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องบางข้อในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)

ตัวอย่าง

- ในการทดสอบรายละเอียดของพอร์ตสินเชื่อเงินให้กู้ยืมของธนาคาร ผู้สอบบัญชีพบสินเชื่อหลายรายการที่ให้กับกิจการที่จัดตั้งขึ้นใหม่ซึ่งเชื่อมโยงกับผู้บริหารระดับสูง และการให้สินเชื่อเหล่านั้นขาดการจัดทำเอกสารที่เหมาะสม ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าสถานการณ์ดังกล่าวบ่งชี้ถึงการอนุมัติสินเชื่อที่เป็นการทุจริตโดยผู้บริหารระดับสูงให้กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ภายหลังจากทำความเข้าใจข้อสงสัยการทุจริตดังกล่าวตามย่อหน้าที่ 55 ผู้สอบบัญชีสรุปว่าความเข้าใจดังกล่าวเพียงพอที่จะเป็นไปตามข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 19(ก) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) ผู้สอบบัญชีได้ประเมินผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงินจากค่าปรับสำหรับข้อสงสัยการละเมิดข้อบังคับด้านการธนาคารเกี่ยวกับการให้สินเชื่อแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันตามย่อหน้าที่ 19(ข) ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)

ก17. กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมและกระทำการใดๆ ที่เพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น *ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี* รวมถึง *มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ* ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) กำหนดขั้นตอนสำหรับผู้สอบบัญชีเพื่อตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ³⁹

³⁹ ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หมวดที่ 360

ความสัมพันธ์กับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)

ก18. ภาคผนวก 5 ระบุมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่ครอบคลุมประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต หรือข้อสงสัยการทุจริต

คำจำกัดความ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18)

ความสัมพันธ์ของการทุจริตกับการคอร์รัปชัน การติดสินบน และการฟอกเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18(ก))

ก19. ขึ้นอยู่กับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องบางข้อที่เกี่ยวข้องกับการคอร์รัปชัน การติดสินบน หรือการฟอกเงิน อาจเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)⁴⁰

ก20. การคอร์รัปชัน การติดสินบน และการฟอกเงิน เป็นรูปแบบของการกระทำที่ผิดกฎหมายหรือผิดจรรยาบรรณ ทั้งนี้ การคอร์รัปชัน การติดสินบน และการฟอกเงินอาจมีแนวคิดที่แตกต่างกันในทางกฎหมายหรือข้อบังคับ อย่างไรก็ตาม อาจเป็นการกระทำการทุจริต หรืออาจเป็นการดำเนินการเพื่ออำนวยความสะดวกในการทุจริต หรือปกปิดการทุจริต

ตัวอย่าง

- การคอร์รัปชันที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต - ผู้บริหารสมคบคิดกับคู่แข่งรายอื่นเพื่อเพิ่มราคาหรือลดคุณภาพของสินค้าหรือบริการสำหรับผู้ซื้อที่ต้องการซื้อสินค้าหรือบริการผ่านกระบวนการประมูล (นั่นคือ การสมยอมราคา) การสมยอมราคารวมถึงการจ่ายเงินจากผู้ชนะการประมูลให้กับคู่กรณีที่สมคบคิดกัน โดยใช้สัญญาที่ปรึกษาที่ไม่มีการทำงานจริงเกิดขึ้น
- การติดสินบนเพื่อปกปิดการทุจริต - ผู้บริหารเสนอสิ่งจูงใจให้กับพนักงานเพื่อปกปิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมโดยผู้บริหาร
- การฟอกเงินเพื่ออำนวยความสะดวกในการทุจริต - พนักงานทำการฟอกเงินเข้าบัญชีธนาคารในต่างประเทศ ซึ่งเงินดังกล่าวได้มาอย่างผิดกฎหมายจากการเบิกจ่ายเงินสำหรับการซื้อสินค้าคงเหลือที่ไม่มีอยู่จริง โดยการสร้างใบสั่งซื้อปลอม ใบส่งสินค้าปลอม และใบแจ้งหนี้ปลอม

⁴⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 6 และ ก6

ก21. ในขณะที่ผู้สอบบัญชีอาจจะระบุหรือสงสัยว่ามีการคอร์รัปชัน การติดสินบน หรือการฟอกเงิน แต่เช่นเดียวกับในกรณีของการทุจริต ผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ตัดสินทางกฎหมายว่า การกระทำการดังกล่าวเกิดขึ้นจริงหรือไม่

การทุจริตโดยบุคคลที่สาม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18(ก))

ก22. การทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่กระทำต่อกิจการโดยบุคคลภายนอก โดยทั่วไปจะเรียกว่าเป็น “การทุจริตโดยบุคคลที่สาม” การทุจริตตามที่ระบุในย่อหน้าที่ 18(ก) สามารถรวมถึงการกระทำ โดยเจตนาของบุคคลที่สาม และด้วยเหตุนี้ หากมีการระบุหรือสงสัยว่ามีการกระทำโดยเจตนาโดย บุคคลที่สามซึ่งอาจส่งผลให้เกิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมของกิจการหรือการจัดทำ รายงานทางการเงินที่ทุจริตโดยกิจการ ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบตามแนวทางที่กำหนดไว้ ในย่อหน้าที่ 55-58

ก23. บุคคลภายนอกกิจการที่อาจกระทำการทุจริตโดยบุคคลที่สาม อาจรวมถึง

- บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งอาจทำให้มีโอกาสในการสมรู้ร่วมคิดกับผู้บริหาร การทำ รายการที่ซับซ้อนมากเกินไป หรืออคติในการออกแบบโครงสร้างรายการ ตามที่ได้อธิบาย ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550⁴¹
- บุคคลที่สามที่กิจการมีความสัมพันธ์ด้วยเพื่อสนับสนุนรูปแบบการดำเนินธุรกิจ เช่น ลูกค้า ผู้ขาย ผู้ให้บริการ หรือบุคคลภายนอกอื่น ๆ ที่กิจการรู้จัก ความสัมพันธ์เหล่านี้อาจนำมา ซึ่งความเสี่ยงในการสมรู้ร่วมคิดกับพนักงานหรือบุคคลอื่น ๆ ในกิจการ เช่น การสร้าง รายการค้าปลอมเพื่อปิดเบี่ยงผลประกอบการทางการเงิน
- บุคคลที่สามที่กิจการไม่รู้จัก เช่น อาจพยายามเข้าถึงสภาพแวดล้อมด้านเทคโนโลยี สารสนเทศของกิจการโดยไม่ได้รับอนุญาต ซึ่งส่งผลกระทบต่อกรรายงานทางการเงิน หรือทรัพย์สิน หรือขัดขวางการดำเนินธุรกิจหรือกระบวนการในการจัดทำรายงาน ทางการเงินของกิจการ

ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18(ข) และ 38)

ก24. การมีอยู่ของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอาจส่งผลกระทบต่อประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องหรือ ความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชี ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอาจ

- เป็นปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง (หากปัจจัยดังกล่าวมีผลกระทบต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง) และอาจเป็นผลมาจากความลำเอียงของผู้บริหาร ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอาจเกิดจาก ปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นที่ระบุได้ (เช่น ความซับซ้อนหรือความไม่แน่นอนอาจสร้าง

⁴¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน”

โอกาสในการทุจริต ซึ่งนำไปสู่โอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลจากการทุจริต) เมื่อปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตเป็นปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงสืบเนื่องจะถูกประเมินก่อนพิจารณาการควบคุม

- เกี่ยวข้องกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่อาจมีอยู่ในระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ให้ออกโอกาสในการกระทำการทุจริตและมีความเกี่ยวข้องกับการพิจารณาการควบคุมของกิจการ (นั่นคือ ความเสี่ยงจากการควบคุมที่เกี่ยวข้อง) และอาจเป็นตัวบ่งชี้ว่ามีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น ๆ อยู่

ก25. แม้ว่าปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอาจไม่จำเป็นต้องบ่งชี้ถึงการมีอยู่ของการทุจริต แต่ในหลาย ๆ ครั้ง ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตมักจะปรากฏในสถานการณ์ที่เกิดการทุจริตขึ้น ดังนั้น ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตจึงอาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ก26. ตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตและการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมได้แสดงไว้ในภาคผนวก 1 ซึ่งปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่แสดงเป็นตัวอย่างเหล่านั้นถูกจัดประเภทเป็น 3 ด้าน ซึ่งโดยทั่วไปมักจะปรากฏเมื่อมีการทุจริตเกิดขึ้น ไม่ว่าจะด้านเดียวหรือหลายด้าน :

- สิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่จะกระทำการทุจริต
- โอกาสที่เชื่อว่ามีความเสี่ยงสำหรับการกระทำการทุจริต
- ทักษะหรือการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการกระทำทุจริต

ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่สะท้อนถึงทัศนคติที่ทำให้เกิดการหาเหตุผลอันสมควรเพื่อสนับสนุนการกระทำทุจริตนั้นอาจไม่สามารถสังเกตได้โดยผู้สอบบัญชี แต่กระนั้น ผู้สอบบัญชีอาจทราบถึงการมีอยู่ของข้อมูลปัจจัยเสี่ยงดังกล่าวจากการปฏิบัติงานต่าง ๆ เช่น การทำความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการที่กำหนดโดยมาตรฐานการสอบบัญชี⁴² แม้ว่าปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่กล่าวถึงในภาคผนวก 1 นั้นจะครอบคลุมถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีอาจตรวจพบหลายประเภท แต่ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตเหล่านั้นเป็นเพียงตัวอย่างเท่านั้น ซึ่งในความเป็นจริงแล้วอาจมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่น ๆ เพิ่มเติม

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7, 19-22 และ 55-58)

ก27. การคงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดการปฏิบัติงานตรวจสอบนั้นเกี่ยวข้องกับการตั้งคำถามอย่างต่อเนื่องว่าข้อมูลหรือหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รวบรวมไว้นั้น

⁴² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 21

แสดงให้เห็นถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ การคงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ รวมถึง การพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ตั้งใจจะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี และการควบคุมที่ระบุได้จากองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุม (ถ้ามี) สำหรับการจัดทำและการบำรุงรักษาข้อมูลที่ตั้งใจจะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีเหล่านั้น เนื่องจากลักษณะเฉพาะของการทุจริต การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพของผู้สอบบัญชีจึงมีความสำคัญเป็นพิเศษในการพิจารณาเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

- ก28. ผู้สอบบัญชีสามารถทราบถึงสถานการณ์ที่อาจบ่งชี้ถึงการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจการได้ในหลากหลายลักษณะที่แตกต่างกัน

ตัวอย่าง

แหล่งข้อมูลที่เป็นไปได้ที่อาจให้ข้อมูลเกี่ยวกับสถานการณ์ที่อาจบ่งชี้ถึงการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตซึ่งส่งผลกระทบต่อกิจการ รวมถึง

- ผู้สอบบัญชี (เช่น เมื่อปฏิบัติวิธีการตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 ผู้สอบบัญชีได้ทราบถึงการมีอยู่ของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ผู้บริหารจงใจไม่เปิดเผยแก่ผู้สอบบัญชี)
- ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (เช่น เมื่อกรรมการตรวจสอบทำการสืบสวนที่เป็นอิสระเกี่ยวกับรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่นๆ ที่ผิดปกติ)
- ผู้บริหาร (เช่น เมื่อมีการประเมินผลของกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ)
- บุคคลภายในหน่วยงานตรวจสอบภายใน (เช่น เมื่อบุคคลเหล่านั้นตรวจสอบการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ทำเป็นประจำทุกปี)
- พนักงาน (เช่น โดยการแจ้งเบาะแสด้านระบบการแจ้งเบาะแสดการทุจริตของกิจการ)
- อดีตพนักงาน (เช่น โดยการส่งเรื่องร้องเรียนทางอีเมลถึงหน่วยตรวจสอบภายใน)

- ก29. การคงไว้ซึ่งความตื่นตัวต่อสถานการณ์ที่อาจบ่งชี้ถึงการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตตลอดการปฏิบัติงานตรวจสอบเป็นเรื่องที่มีความสำคัญ ซึ่งรวมถึงเมื่อปฏิบัติวิธีการตรวจสอบในช่วงใกล้เสร็จสิ้นงานตรวจสอบซึ่งอาจมีแรงกดดันด้านเวลาเพื่อให้งานตรวจสอบเสร็จสมบูรณ์ ตัวอย่างเช่น อาจได้รับหลักฐานการสอบบัญชีในช่วงเวลาที่ใกล้สิ้นสุดงานตรวจสอบซึ่งอาจทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีอื่นๆ ที่ได้รับมาก่อนหน้า หรือทำให้สงสัยในความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ภาคผนวก 3 ให้ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อาจบ่งชี้ถึงการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต

ก30. ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁴³ สถานการณ์ที่เกิดขึ้นในงานตรวจสอบบางงานสามารถสร้างแรงกดดันให้กับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ จนเป็นอุปสรรคต่อการให้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพอย่างเหมาะสมในระหว่างการออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบและในการประเมินหลักฐานการสอบบัญชี ย่อหน้าที่ ก35-ก37 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ระบุตัวอย่างของอุปสรรคต่อการให้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในระดับงานตรวจสอบ ความลำเอียงทั้งที่รู้สึกตัวและไม่รู้สึกตัวที่อาจส่งผลกระทบต่อการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และการดำเนินการที่อาจกระทำเพื่อบรรเทาอุปสรรคต่อการให้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ตัวอย่าง

- การไม่ได้รับความร่วมมือหรือการได้รับแรงกดดันด้านเวลาที่เกินควรจากผู้บริหารอาจส่งผลกระทบต่อความสามารถของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในการตัดสินใจในเรื่องที่ซับซ้อนหรือที่มีข้อโต้แย้ง จากการให้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ สถานการณ์เหล่านี้บ่งชี้ว่าอาจมีความพยายามจากผู้บริหารที่จะปกปิดการทุจริต ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบจึงใช้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีประสบการณ์มากขึ้น เพื่อติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารที่จัดการได้ยาก และสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับลักษณะของสถานการณ์ที่น่ากังวลเหล่านั้น ซึ่งรวมถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นกับการตรวจสอบ
- อุปสรรคที่ผู้บริหารสร้างขึ้นทำให้กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีความยากลำบากในการเข้าถึงบันทึก สถานที่ พนักงานบางคน ลูกค้า ผู้ชาย หรือบุคคลอื่น จากการให้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบ สถานการณ์เหล่านี้บ่งชี้ว่ามีความพยายามจากผู้บริหารที่จะปกปิดการทุจริต ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบจึงเน้นย้ำให้กลุ่มของผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบให้ไม่ยอมรับหลักฐานการสอบบัญชีที่เชื่อถือได้น้อยในการตอบสนองกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ และสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับลักษณะของสถานการณ์ที่น่ากังวลเหล่านั้น ซึ่งรวมถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นกับการตรวจสอบ

ก31. อาจมีการพบสถานการณ์ที่อาจก่อให้เกิดอุปสรรคต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁴⁴ อธิบายว่าข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ

⁴³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก34

⁴⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก44

ที่เกี่ยวข้อง (เช่น จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) อาจมีข้อกำหนดเกี่ยวกับการระบุและการประเมินอุปสรรคและวิธีการจัดการกับอุปสรรคนั้น⁴⁵

- ก32. ผู้สอบบัญชีอาจจัดการอุปสรรคต่อการปฏิบัติตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง เช่น หลักการพื้นฐานเรื่องความซื่อสัตย์สุจริต โดยการสื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแลอย่างทันท่วงทีเกี่ยวกับสถานการณ์ที่ก่อให้เกิดอุปสรรค การสื่อสารนี้อาจรวมถึงการปรึกษาหารือเกี่ยวกับความไม่สอดคล้องกันของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับซึ่งผู้บริหารให้คำอธิบายที่น่าพอใจไม่ได้

คำตอบที่ไม่สอดคล้องกัน

- ก33. คำตอบที่ไม่สอดคล้องกันจากการสอบถามอาจรวมถึงความไม่สอดคล้องกันทั้งระหว่างกลุ่มบุคคลที่แตกต่างกันตามย่อหน้าที่ 21 (นั่นคือ ผู้บริหาร ผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล ผู้ปฏิบัติงานในหน่วยงานตรวจสอบภายใน หรือบุคคลอื่นภายในกิจการ) และระหว่างบุคคลในกลุ่มเดียวกัน ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจระบุคำตอบที่ไม่สอดคล้องกันของผู้บริหารแต่ละคน

สถานการณ์ต่าง ๆ ที่ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าบันทึกหรือเอกสารอาจไม่เป็นบันทึกหรือเอกสารที่แท้จริงหรือเงื่อนไขในเอกสารได้มีการดัดแปลง

- ก34. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500⁴⁶ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ตั้งใจจะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีเมื่อออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบต่าง ๆ ความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ตั้งใจจะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวข้องกับระดับที่ผู้สอบบัญชีอาจต้องพึ่งพาข้อมูลดังกล่าว ความแท้จริงเป็นคุณลักษณะหนึ่งของความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา ในการพิจารณาความแท้จริงของหลักฐานนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าแหล่งข้อมูลนั้นผลิตหรือให้ข้อมูลนั้นจริงหรือไม่และได้รับอนุญาตให้ทำเช่นนั้นหรือไม่ และข้อมูลนั้นไม่ได้ถูกแก้ไขอย่างไม่เหมาะสม

- ก35. วิธีการตรวจสอบที่ใช้ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้หรือมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่น หรือข้อมูลจากแหล่งอื่น อาจทำให้ผู้สอบบัญชีรับทราบสถานการณ์ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าบันทึกหรือเอกสารอาจจะไม่เป็นบันทึกหรือเอกสารที่แท้จริง หรือเงื่อนไข

⁴⁵ ย่อหน้าที่ R111.1 และ R113.1 ของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีต้องประพฤติตนอย่างตรงไปตรงมาและการปฏิบัติงานอย่างมุ่งมั่นขยันหมั่นเพียร เมื่อปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานเรื่องความซื่อสัตย์สุจริต และความรู้ความสามารถ และความเอาใจใส่ทางวิชาชีพ ตามลำดับ ย่อหน้าที่ R111.1 A1 ของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี กล่าวถึงความซื่อสัตย์สุจริตเกี่ยวข้องกับกรณีลักษณะนิสัยที่เข้มแข็งในการกระทำที่เหมาะสม แม้เมื่อเผชิญกับแรงกดดันให้ปฏิบัติเป็นอย่างอื่น ย่อหน้าที่ R113.1 A3 ของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี อธิบายว่าการปฏิบัติงานอย่างมุ่งมั่นขยันหมั่นเพียรยังครอบคลุมถึงการปฏิบัติงานที่ได้รับมอบหมายอย่างระมัดระวังรอบคอบ และครบถ้วนให้เป็นไปตามมาตรฐาน การปฏิบัติงานและมาตรฐานทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง ความรับผิดชอบด้านจรรยาบรรณเหล่านี้เป็นสิ่งจำเป็นที่ต้องปฏิบัติตาม โดยไม่คำนึงถึงแรงกดดันจากผู้บริหาร ไม่ว่าจะโดยชัดเจนหรือโดยนัย

⁴⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 7

ในเอกสารได้มีการดัดแปลงแต่ไม่ได้แจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีตรวจสอบที่ออกแบบมาโดยเฉพาะเพื่อระบุสถานการณ์ที่บ่งชี้ว่าบันทึกหรือเอกสารอาจจะไม่ได้เป็นบันทึกหรือเอกสารที่แท้จริงหรือเงื่อนไขในเอกสารได้มีการดัดแปลง ย่อหน้าที่ 22 ใช้สำหรับกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบสถานการณ์ดังกล่าวในระหว่างการตรวจสอบ

ตัวอย่าง

สถานการณ์ต่าง ๆ ที่หากถูกพบอาจส่งผลให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าบันทึกหรือเอกสารอาจจะไม่ได้เป็นบันทึกหรือเอกสารที่แท้จริง หรือเงื่อนไขในเอกสารได้มีการดัดแปลงโดยไม่ได้แจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบ รวมถึง

- การเปลี่ยนแปลงเอกสารที่ได้รับจากแหล่งภายนอกโดยไม่มีคำอธิบาย
- เลขที่เอกสารที่ใช้ไม่เป็นไปตามลำดับหรือซ้ำกัน
- ที่อยู่และโลโก้ไม่เป็นไปตามที่คาดหวังไว้
- รูปแบบเอกสารแตกต่างจากเอกสารประเภทเดียวกันจากแหล่งเดียวกัน (เช่น การเปลี่ยนแปลงแบบตัวอักษรและการจัดรูปแบบ)
- ข้อมูลที่คาดว่าจะรวมอยู่แต่กลับขาดหายไป
- การอ้างอิงหรือคำอธิบายในใบแจ้งหนี้แตกต่างจากใบแจ้งหนี้อื่น ๆ ที่ได้รับจากกิจการนั้น
- เงื่อนไขทางการค้าที่ผิดปกติ เช่น ราคา อัตราดอกเบี้ย การค้าประกัน และเงื่อนไขการชำระคืนที่ผิดปกติ (เช่น ต้นทุนค่าสินค้าที่ไม่สมเหตุสมผลสำหรับสินค้าหรือบริการนั้น ๆ)
- ข้อมูลที่ดูไม่น่าเชื่อถือหรือไม่สอดคล้องกับความเข้าใจและความรู้ของผู้สอบบัญชี
- การเปลี่ยนแปลงผู้มีอำนาจลงนาม
- เอกสารอิเล็กทรอนิกส์ที่มีวันที่แก้ไขครั้งสุดท้ายเป็นวันที่หลังจากวันที่ที่เอกสารนั้นถือว่าเป็นเสร็จสมบูรณ์แล้ว

ก36. เมื่อมีการระบุสถานการณ์ที่ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าบันทึกหรือเอกสารอาจจะไม่ได้เป็นบันทึกหรือเอกสารที่แท้จริง หรือเงื่อนไขในเอกสารได้มีการแก้ไขโดยไม่ได้แจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบ วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมที่เป็นไปได้ที่ใช้เพื่อสืบสวนต่อไป รวมถึง

- การสอบถามผู้บริหารหรือบุคคลอื่น ๆ ภายในกิจการ
- การขอคำยืนยันกับบุคคลที่สามโดยตรง
- การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญเพื่อประเมินความแท้จริงของเอกสาร

- การใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ เช่น เทคโนโลยีที่พิสูจน์ความแท้จริง (authenticity) ของเอกสาร หรือความบูรณภาพ (Integrity) ของข้อมูล เพื่อประเมินความแท้จริงของบันทึกหรือเอกสาร

ก37. เมื่อผลของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมบ่งชี้ว่าบันทึกหรือเอกสารไม่ได้เป็นบันทึกหรือเอกสารที่แท้จริง หรือเงื่อนไขในเอกสารได้มีการแก้ไขโดยไม่ได้แจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าสถานการณ์ดังกล่าวบ่งชี้ถึงการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต และจึงควรปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบตามย่อหน้าที่ 55-58

ทรัพยากรของงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 23)

- ก38. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁴⁷ อธิบายว่าการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบว่าต้องการทรัพยากรในระดับงานตรวจสอบเพิ่มเติมให้กับกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือไม่ เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ และได้รับอิทธิพลจากลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบ โดยคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในระหว่างการตรวจสอบ
- ก39. ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของการมีส่วนร่วมของแต่ละบุคคลที่มีทักษะและความรู้เฉพาะทาง เช่น ผู้เชี่ยวชาญด้านนิติวิทยาศาสตร์ หรือผู้เชี่ยวชาญอื่น ๆ เมื่อพิจารณาว่าจำเป็นหรือการมีส่วนร่วมของบุคคลที่มีประสบการณ์ อาจแตกต่างกันไปตามลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบ

ตัวอย่าง

- กิจการกำลังสืบสวนการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตซึ่งอาจมีผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญต่อการเงิน (เช่น เมื่อเกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูง) บุคคลที่มีทักษะด้านนิติวิทยาศาสตร์อาจช่วยในการวางแผนและการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบเฉพาะเรื่องที่มีการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต
- กิจการกำลังอยู่ระหว่างการสืบสวนโดยหน่วยงานที่มีอำนาจภายนอกกิจการในเรื่องการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต หรือการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (เช่น การจัดทำประมาณการหนี้สินภาษีที่ผิดพลาดอย่างเป็นสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการหลีกเลี่ยงภาษี และรายได้ที่ผิดพลาดอย่างเป็นสาระสำคัญเนื่องจากรายได้ดังกล่าวเกิดจากกิจกรรมที่ผิดกฎหมายโดยผ่านการฟอกเงิน) ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีและการต่อต้านการฟอกเงินอาจช่วยในการระบุมุมมองของการทุจริตจากการไม่ปฏิบัติ

⁴⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก77

ตามหรือข้อสงสัยของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับซึ่งอาจมีผลกระทบต่องบการเงิน

- ความซับซ้อนของโครงสร้างองค์กรของกิจการและความสัมพันธ์กับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งรวมถึงการสร้างหรือการมีอยู่ของกิจการที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ อาจเปิดโอกาสให้ผู้บริหารแสดงฐานะทางการเงินหรือผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการอย่างผิด ๆ ตัวอย่างเช่น ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีอาจช่วยในการทำความเข้าใจวัตถุประสงค์และกิจกรรมทางธุรกิจ หรือหน่วยธุรกิจภายในองค์กรที่ซับซ้อน ซึ่งรวมถึงว่าโครงสร้างขององค์กรซึ่งจัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีอาจแตกต่างจากโครงสร้างการดำเนินงานปกติอย่างไร
- ความซับซ้อนของสภาพแวดล้อมทางอุตสาหกรรมหรือสภาพแวดล้อมด้านกฎระเบียบที่กิจการดำเนินงานอยู่ อาจเปิดโอกาสหรือสร้างแรงกดดันให้ผู้บริหารเข้าไปเกี่ยวข้องกับจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต ตัวอย่างเช่น บุคคลที่มีความเชี่ยวชาญในแผนการทุจริตในตลาดเกิดใหม่บางแห่งอาจช่วยระบุดังกล่าวซึ่งเสี่ยงของการทุจริตหรือระบุว่าการใดในงบการเงินมีโอกาสที่จะมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
- การใช้เครื่องมือทางการเงินที่ซับซ้อนหรือการจัดการหาเงินทุนที่ซับซ้อนอื่น ๆ อาจเปิดโอกาสในการเปิดเผยความเสี่ยงและลักษณะของผลิตภัณฑ์ที่มีอนุพันธ์แฝงอย่างไม่เพียงพอ ตัวอย่างเช่น ผู้เชี่ยวชาญด้านการประเมินราคาอาจช่วยในการทำความเข้าใจโครงสร้างของผลิตภัณฑ์ วัตถุประสงค์ สินทรัพย์อ้างอิง และสภาพตลาด ซึ่งอาจชี้ให้เห็นถึงปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต เช่น ความแตกต่างระหว่างสภาพตลาดและการประเมินราคาของอนุพันธ์แฝง

ก40. ทักษะด้านนิติวิทยาศาสตร์ในบริบทของการตรวจสอบงบการเงิน อาจรวมทักษะการบัญชี การตรวจสอบ และการสืบสวนเข้าด้วยกัน ทักษะดังกล่าวอาจนำไปใช้ในการปฏิบัติวิธีการตรวจสอบหรือในการสืบสวนและประเมินบันทึกทางบัญชีของกิจการเพื่อหาหลักฐานที่เป็นไปได้ของการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตหรือการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม การใช้ทักษะด้านนิติวิทยาศาสตร์ยังอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินว่ามีการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารหรือความลำเอียงของผู้บริหารโดยเจตนาในการรายงานทางการเงินหรือไม่

ตัวอย่าง

ทักษะด้านนิติวิทยาศาสตร์อาจรวมถึงทักษะหรือความรู้เฉพาะทางเกี่ยวกับ

- การระบุและการประเมินปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต
- การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
- การประเมินประสิทธิผลของการควบคุมที่ผู้บริหารนำมาใช้เพื่อป้องกันหรือตรวจพบการทุจริต
- การประเมินความแท้จริงของข้อมูลที่ตั้งใจจะใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี
- การรวบรวม การวิเคราะห์ และการประเมินสารสนเทศหรือข้อมูลโดยใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเพื่อระบุความเชื่อมโยง รูปแบบ หรือแนวโน้มที่อาจบ่งชี้ถึงการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต
- การประยุกต์ความรู้เกี่ยวกับรูปแบบการทุจริตต่างๆ (และเทคนิคสำหรับการสัมภาษณ์ การรวบรวมข้อมูล และการวิเคราะห์ข้อมูล) ในการตรวจหาการทุจริต
- เทคนิคการสัมภาษณ์ที่ใช้ในการพูดคุยเรื่องที่ละเอียดอ่อนกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- การวิเคราะห์ข้อมูลทางการเงินหรือข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงินโดยใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเพื่อค้นหาความไม่สอดคล้อง แบบแผนที่ผิดปกติ หรือความผิดปกติที่อาจบ่งชี้ถึงความลำเอียงของผู้บริหารโดยเจตนา หรือที่อาจเป็นผลมาจากการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร

- ก41. ในการพิจารณาว่า กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีความรู้ความสามารถและขีดความสามารถที่เหมาะสมหรือไม่ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบอาจพิจารณาเรื่องต่างๆ เช่น ความเชี่ยวชาญในระบบเทคโนโลยีสารสนเทศหรือระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่กิจการใช้ หรือเครื่องมือหรือเทคนิคอัตโนมัติ ที่จะใช้โดยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบ (เช่น เมื่อทดสอบรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่นๆ ที่มีปริมาณมาก เมื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร)
- ก42. ในการพิจารณาว่า สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบมีความรู้ความสามารถและขีดความสามารถโดยรวมที่เหมาะสมหรือไม่สำหรับการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ระบุได้ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบอาจพิจารณาตัวอย่างของวิธีการต่อไปนี้
- การมอบหมายบุคคลที่มีทักษะหรือความรู้เฉพาะทางเพิ่มเติม เช่น ผู้เชี่ยวชาญด้านนิติวิทยาศาสตร์และผู้เชี่ยวชาญอื่น

- การเปลี่ยนองค์ประกอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบให้รวมบุคคลที่มีประสบการณ์สูงมากขึ้น หรือ
- การมอบหมายให้สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีประสบการณ์เฉพาะทางมากขึ้น ไปปฏิบัติวิธีการตรวจสอบบางวิธีสำหรับการตรวจสอบบางเรื่องที่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ซึ่งรวมถึงการสอบถามจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เกี่ยวกับเรื่องเฉพาะเหล่านั้น

การปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24 และ 29)

ก43. วิธีการในการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบอาจรวมถึงการเพิ่มขอบเขตและความถี่ของการปรึกษาหารือของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับลักษณะและสถานการณ์ของงานตรวจสอบ การจัดประชุมหรือเพิ่มเติมของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอาจเป็นประโยชน์หากเกิดเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่ส่งผลกระทบต่อกิจการ ซึ่งการประชุมดังกล่าวอาจระบุปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตปัจจัยใหม่ หรือให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่มีอยู่ (ตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตแสดงไว้ในภาคผนวก 1)

ตัวอย่าง

- การเปลี่ยนแปลงอย่างกะทันหันในกิจกรรมหรือกระบวนการทางธุรกิจ (เช่น การลดลงของกระแสเงินสดจากการดำเนินงานของกิจการที่เกิดจากภาวะเศรษฐกิจที่ส่งผลให้เกิดแรงกดดันภายในจากผู้บริหารเพิ่มขึ้นเพื่อบรรลุเป้าหมายกำไรที่ได้เปิดเผยต่อสาธารณะไว้แล้ว)
- การเปลี่ยนแปลงที่ไม่คาดคิดในผู้บริหารระดับสูงของกิจการ (เช่น ประธานเจ้าหน้าที่ฝ่ายการเงินลาออกโดยไม่มีคำอธิบายสำหรับการลาออกอย่างกะทันหัน ซึ่งเป็นการเปิดโอกาสให้พนักงานคนอื่น ๆ ในแผนกการเงินกระทำการทุจริตเนื่องจากขาดการกำกับดูแลจากผู้บริหารระดับสูง)

ลักษณะของการสื่อสารอย่างต่อเนื่องกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25)

- ก44. การสื่อสารแบบสองทางอย่างมีประสิทธิภาพระหว่างผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกับผู้สอบบัญชี ช่วยในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
- ก45. ขอบเขตของการสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตของกิจการนั้น ตลอดจนความคืบหน้าและผลลัพธ์ของวิธีการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตที่ใช้ในงานตรวจสอบนั้น

ก46. ช่วงเวลาที่เหมาะสมในการสื่อสารอาจแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับความมีนัยสำคัญและลักษณะของเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต และการดำเนินการที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ตัวอย่าง

- การสอบถามผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 32(ข)–32(ค) และ 33(ข) ควรทำโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ เช่น รวมเป็นส่วนหนึ่งของเรื่องที่คุณสอบบัญชีต้องสื่อสารเกี่ยวกับการวางแผนการตรวจสอบ
- เมื่อมีการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ไปปฏิบัติ ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารความเห็นเบื้องต้นเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตเมื่อมีการหารือเกี่ยวกับขอบเขตและช่วงเวลาของการสอบบัญชีที่ได้วางแผนไว้
- มีการหารือเป็นการเฉพาะกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เมื่อได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการประเมินของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับองค์ประกอบแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการและที่เกี่ยวข้องกับการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต การหารือเหล่านี้อาจเป็นส่วนหนึ่งของการสื่อสารในประเด็นที่ตรวจพบที่มีนัยสำคัญจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี
- การสื่อสารในเวลาที่เหมาะสมเกี่ยวกับข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญของระบบควบคุมภายใน (รวมถึงข้อบกพร่องที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันหรือการตรวจพบการทุจริต) กับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265⁴⁸ อาจช่วยให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสามารถดำเนินการแก้ไขที่จำเป็นในเวลาที่เหมาะสมได้

การมอบหมายสมาชิกภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่เหมาะสมให้รับผิดชอบการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ก47. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁴⁹ กล่าวถึงความรับผิดชอบโดยรวมของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบเกี่ยวกับทรัพยากรของงานตรวจสอบและการปฏิบัติงานตรวจสอบเนื่องจากลักษณะและความอ่อนไหวของการทุจริต โดยเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูง

⁴⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 “การสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ”

⁴⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 25–34

การมอบหมายงานหรือการปฏิบัติงานให้กับสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีประสบการณ์หรือความชำนาญที่เหมาะสม และการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานในระดับที่เหมาะสม จึงเป็นเรื่องสำคัญเช่นกันที่ต้องมีการสื่อสารตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ทั้งนี้ รวมถึงการให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีประสบการณ์หรือความชำนาญที่เหมาะสมเข้ามามีส่วนร่วมในการสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

- ก48. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁵⁰ กล่าวถึงความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบในการทำให้สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบตระหนักถึงข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีกำหนดให้ต้องปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานเรื่องความซื่อสัตย์สุจริต ซึ่งเกี่ยวข้องกับการยื่นหยัดเมื่อเผชิญกับปัญหาและสถานการณ์ที่ยากลำบาก หรือการทำนายผู้อื่นในสถานการณ์ที่ควรต้องทำทนายในลักษณะที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นๆ ทั้งนี้ เป็นเรื่องสำคัญ (โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่จะสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต) ที่จะพิจารณาเนื้อหาของการสื่อสารและวิธีการที่จะสื่อสาร

วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26)

- ก49. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)⁵¹ อธิบายว่า การทำความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ เป็นกระบวนการรวบรวมข้อมูล ทำข้อมูลให้เป็นปัจจุบันและวิเคราะห์ข้อมูลที่ทำการสอบ การปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยกระบวนการดังกล่าวสามารถเกิดขึ้นอย่างต่อเนื่องและเปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา ดังนั้น ความคาดหวังของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอาจเปลี่ยนแปลงได้เมื่อได้รับข้อมูลใหม่

ข้อมูลจากแหล่งอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 27)

- ก50. ข้อมูลที่ได้มาจากแหล่งอื่นตามย่อหน้าที่ 15-16 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) อาจเกี่ยวข้องกับการระบุปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต โดยให้ข้อมูลและความเข้าใจเชิงลึกเกี่ยวกับ

- กิจการและอุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินการอยู่และความเสี่ยงทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องของกิจการ ซึ่งอาจสร้างแรงกดดันต่อกิจการในการบรรลุเป้าหมายการดำเนินงาน

⁵⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 17

⁵¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ ก48

- ความมุ่งมั่นของผู้บริหารต่อความซื่อสัตย์สุจริตและค่านิยมด้านจริยธรรม
- ความมุ่งมั่นของผู้บริหารต่อการแก้ไขข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญในเวลาที่เหมาะสม
- ความซับซ้อนในการนำแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องไปปฏิบัติอันเนื่องมาจากลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ ซึ่งอาจสร้างโอกาสให้ผู้บริหารกระทำการทุจริตและปกปิดกิจกรรมทางการเงินที่เป็นการทุจริต

ก51. ในการตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรกตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510⁵² ในบางสถานการณ์ ขึ้นอยู่กับกฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีที่เสนอตัวเป็นผู้สอบบัญชีคนใหม่อาจร้องขอผู้สอบบัญชีคนก่อนเพื่อให้ข้อมูลเกี่ยวกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต ข้อมูลดังกล่าวอาจให้ข้อบ่งชี้ถึงการมีอยู่ของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตหรืออาจให้ข้อบ่งชี้ถึงการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต

การสอบทานย้อนหลังสำหรับผลลัพธ์ของประมาณการทางบัญชีในงวดก่อน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28)

ก52. วัตถุประสงค์ของการสอบทานย้อนหลังเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารและข้อสมมติต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีที่แสดงในงบการเงินของงวดก่อนหน้า คือ เพื่อที่จะประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ในความลำเอียงของผู้บริหารหรือไม่ แต่ไม่ได้มีเจตนาที่จะตั้งข้อสงสัยเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับประมาณการทางบัญชีในงวดก่อน ซึ่งได้จัดทำขึ้นอย่างเหมาะสมแล้วโดยอิงตามข้อมูลที่ได้รับในขณะนั้น

การปรึกษาหารือภายในในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29)

ก53. ตามที่ได้อธิบายไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁵³ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องรับผิดชอบในการสร้างสภาพแวดล้อมที่เน้นความสำคัญของการสื่อสารที่เปิดเผยและมีประสิทธิภาพภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ การปรึกษาหารือของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบช่วยให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้แบ่งปันข้อมูลเชิงลึกในเวลาที่เหมาะสม โดยอ้างอิงจากทักษะ ความรู้ และประสบการณ์ของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเกี่ยวกับวิธีการและรายการในงบการเงินของกิจการที่อาจมีโอกาที่จะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ก54. บุคคลผู้มีทักษะหรือความรู้เฉพาะทาง เช่น ผู้เชี่ยวชาญด้านนิติวิทยาศาสตร์และผู้เชี่ยวชาญด้านอื่น ๆ อาจได้รับเชิญให้เข้าร่วมในการปรึกษาหารือของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบดังกล่าว เพื่อให้ข้อมูลเชิงลึกที่ลึกยิ่งขึ้นเกี่ยวกับโอกาสที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ

⁵² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 510 “การตรวจสอบยอดยกมาในการสอบบัญชีครั้งแรก”

⁵³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 14

ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต การมีส่วนร่วมและสนับสนุนของบุคคลที่มีทักษะหรือความรู้เฉพาะทางอาจยกระดับคุณภาพของการปรึกษาหารือที่เกิดขึ้นได้

ก55. การแลกเปลี่ยนความคิดเห็นอาจช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถรับทราบมุมมองเบื้องต้นเกี่ยวกับท่าทีของผู้บริหารระดับสูงได้ การสนทนาอาจรวมถึงการปรึกษาหารือเกี่ยวกับการกระทำและพฤติกรรมของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งรวมถึงการพิจารณาว่ามีการกระทำและการสื่อสารที่ชัดเจนและสม่ำเสมอเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตและพฤติกรรมที่มีจริยธรรมในทุกระดับภายในกิจการหรือไม่

ก56. แนวทางต่อไปนี้อาจเป็นประโยชน์ในการส่งเสริมการแลกเปลี่ยนความคิดเห็น

- “สถานการณ์สมมติ” (What-if scenarios) – วิธีนี้อาจเป็นประโยชน์ในการปรึกษาหารือว่าเหตุการณ์หรือสถานการณ์บางอย่างสร้างสภาพแวดล้อมในกิจการที่บุคคลหนึ่งหรือหลายคนในกลุ่มผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือพนักงาน มีสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่จะกระทำการทุจริต โอกาสที่เชื่อว่ามีอยู่สำหรับการกระทำการทุจริต และการหาเหตุผลเข้าข้างตัวเองเพื่อสนับสนุนการกระทำนั้นหรือไม่ และถ้าเป็นเช่นนั้น การทุจริตอาจเกิดขึ้นได้อย่างไร
- เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ – วิธีนี้อาจใช้เพื่อสนับสนุนการปรึกษาหารือเกี่ยวกับโอกาสที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ตัวอย่างเช่น อาจใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเพื่อสนับสนุนการระบุปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต ซึ่งรวมถึงเทคนิคที่ช่วยให้เข้าใจสิ่งจูงใจและแรงกดดันได้ดียิ่งขึ้น เช่น การเปรียบเทียบกับอัตราส่วนทางการเงินของอุตสาหกรรม หรือของภาคส่วนความสัมพันธ์ที่ผิดปกติของข้อมูลของกิจการในงวดปัจจุบัน (เช่น ข้อมูลทางการเงินและข้อมูลผลการดำเนินงาน) อาจบ่งชี้ถึงอัตราส่วนหรือแนวโน้มที่ไม่พึงประสงค์เมื่อเทียบกับคู่แข่งหรือผลการดำเนินงานในอดีตของกิจการ

ก57. การแลกเปลี่ยนความคิดเห็นอาจรวมถึงเรื่องต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น

- จากการสังเกตของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ การปฏิสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหาร (เช่น ระหว่างประธานเจ้าหน้าที่บริหารและประธานเจ้าหน้าที่ฝ่ายการเงิน) หรือระหว่างผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล อาจบ่งชี้ถึงการขาดความร่วมมือหรือความเคารพซึ่งกันและกันระหว่างฝ่ายต่าง ๆ หรือไม่ สถานการณ์นี้อาจเป็นเครื่องบ่งชี้ถึงสภาพแวดล้อมที่เอื้อต่อการเกิดการทุจริต

- การเปลี่ยนแปลงที่ไม่ปกติหรือไม่สามารถอธิบายได้ในพฤติกรรมหรือรูปแบบการดำรงชีวิตของผู้บริหารหรือพนักงานในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทราบ อาจบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ของกิจกรรมการทุจริตหรือไม่
- ข้อมูลที่ทราบ (เช่น ที่ได้รับการอ่านวารสารการค้า หรือการเข้าถึงรายงานที่ออกโดยหน่วยงานกำกับดูแล) เกี่ยวกับการทุจริตในกิจการอื่น ๆ ที่ส่งผลให้งบการเงินของกิจการเหล่านั้นมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (เช่น กิจการในอุตสาหกรรมหรือภูมิภาคเดียวกัน) ที่อาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตของกิจการที่กำลังถูกตรวจสอบหรือไม่
- การเปิดเผยข้อมูลหรือการไม่เปิดเผยข้อมูล อาจถูกผู้บริหารใช้เพื่อบดบังการทำ ความเข้าใจที่เหมาะสมเกี่ยวกับงบการเงินของกิจการ (เช่น การให้ข้อมูลที่ไม่มีสาระสำคัญมากเกินไป การใช้ภาษาที่ไม่ชัดเจนหรือคลุมเครือ หรือการไม่เปิดเผยข้อมูล เช่น การเปิดเผยที่เกี่ยวข้องกับการจัดหาเงินทุนนอกงบดุลหรือการทำสัญญาเช่า) หรือไม่
- มีเหตุการณ์หรือสถานการณ์ซึ่งอาจเป็นเหตุให้เกิดข้อสงสัยอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ (เช่น สิทธิบัตรขายของกิจการในอุตสาหกรรมยาได้หมดอายุลง ซึ่งนำไปสู่รายได้ที่ลดลง) หรือไม่ ในสถานการณ์เช่นนี้ อาจมีสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันให้ผู้บริหารกระทำการทุจริตเพื่อปกปิดความไม่แน่นอนที่มี สาระสำคัญเกี่ยวกับความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ
- กิจการมีความสัมพันธ์และรายการที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง กัน (เช่น กิจการมีโครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อนซึ่งรวมถึงกิจการที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะ หลายแห่งที่ควบคุมโดยผู้บริหาร) หรือไม่ สถานการณ์เหล่านี้ อาจเปิดโอกาสให้ผู้บริหาร กระทำการทุจริต เช่น การตกแต่งกำไรให้เพิ่มขึ้น หรือการปกปิดหนี้สิน
- กิจการมีความสัมพันธ์กับบุคคลที่สามที่ก่อให้เกิดปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต หรือ ความเสี่ยงจากการทุจริตโดยบุคคลที่สาม หรือไม่

ตัวอย่าง

- จากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจกรรมการประมวลผลสารสนเทศของกิจการ ผู้สอบบัญชีได้ระบุปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต (นั่นคือ โอกาสในการกระทำการทุจริต) ซึ่งเป็นผลมาจากการขาดการกำกับดูแลโดยผู้บริหารในกระบวนการทางธุรกิจที่มี นัยสำคัญซึ่งดำเนินการโดยว่าจ้างผู้ให้บริการภายนอก
- จากความเข้าใจในกิจการของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการควบคุมการเข้าถึงทางกายภาพ ของกิจการ ผู้สอบบัญชีได้ระบุปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต (นั่นคือ โอกาสในการกระทำ

การทุจริต) ซึ่งเป็นผลมาจากการที่กิจการขาดการรักษาความปลอดภัยที่เพียงพอ ในสถานที่ที่มีทรัพย์สินขนาดเล็ก น้ำหนักเบา และมีมูลค่าสูง แต่มีมูลค่ารวมที่มี สาระสำคัญ

- จากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับสัญญารายได้ ผู้สอบบัญชีตระหนักว่ากิจการใช้ สัญญาฝากขาย ซึ่งบุคคลที่สามขายสินค้าในนามของกิจการ และกิจการได้รับรายได้จาก การขายเหล่านี้ ผู้สอบบัญชีระบุดังกล่าวเสี่ยงของการทุจริต (นั่นคือ สิ่งจูงใจในการกระทำ การทุจริต) ซึ่งเป็นผลมาจากสิ่งจูงใจของบุคคลที่สามในการรายงานยอดขายจาก การฝากขายของกิจการต่ำกว่าความเป็นจริง เพื่อให้บุคคลที่สามนั้นสามารถบรรลุ เป้าหมายการขายของตนเอง

- ก58. กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบอาจพิจารณาวิธีอื่น ๆ ที่ผู้บริหารอาจแทรกแซงการควบคุม นอกเหนือจากการใช้รายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ประมวลการที่มีนัยสำคัญ หรือรายการคำที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ

ตัวอย่าง

- การสร้างบันทึกของพนักงานหรือผู้ขายปลอมเพื่อพยายามโยกย้ายเงินสดไปยังบัญชี ส่วนตัว
- การแก้ไขช่วงเวลาของรายการที่ถูกต้องตามกฎหมายเพื่อบิดเบือนบันทึกทางการเงิน

- ก59. ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบและสมาชิกที่สำคัญในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่เข้าร่วม ในการปรึกษาหารือของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ อาจใช้การปรึกษาหารือนี้เป็นโอกาสใน การดำเนินการดังต่อไปนี้ตามที่เหมาะสม

- เน้นความสำคัญของการคงไว้ซึ่งความรู้สึกนึกคิดในการตั้งข้อสงสัยเกี่ยวกับการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น ตลอดการปฏิบัติงานตรวจสอบ
- ย้ำเตือนให้สมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบตระหนักถึงบทบาทของตนในการ ให้บริการเพื่อประโยชน์สาธารณะโดยการปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีคุณภาพ และตระหนักถึง ความสำคัญของสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบในการคงไว้ซึ่งความเที่ยงธรรม เพื่อสนับสนุนการประเมินอย่างรอบคอบสำหรับหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับจากบุคคล ภายในหรือภายนอกฝ่ายที่จัดทำรายงานทางการเงินหรือฝ่ายบัญชี หรือภายนอกกิจการ
- พิจารณาวิธีการตรวจสอบที่อาจถูกเลือกเพื่อตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อโอกาสที่ งบการเงินของกิจการอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ



ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ซึ่งรวมถึงการพิจารณาว่าวิธีการตรวจสอบบางประเภทอาจมีประสิทธิผลมากกว่าบางประเภทหรือไม่ และจะรวมองค์ประกอบของความไม่สามารถคาดเดาได้ให้เป็นส่วนหนึ่งของลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ อย่างไรก็ตาม ภาคผนวก 2 ได้รวมตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบที่รวมองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้

การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ใช้และความสัมพันธ์ที่ผิดปกติหรือที่ไม่เป็นไปตามที่คาดการณ์ไว้ที่ระบุได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30)

ก60. ผู้สอบบัญชีอาจระบุความผันผวนหรือความสัมพันธ์ต่างๆ เมื่อทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)⁵⁴ ซึ่งไม่สอดคล้องกับข้อมูลอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องหรือแตกต่างกันไปจากจำนวนที่คาดการณ์ไว้อย่างมีนัยสำคัญ

ตัวอย่าง	
การวิเคราะห์เปรียบเทียบ	ผลจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ไม่ได้คาดการณ์ไว้หรือไม่สอดคล้องกัน
การเปรียบเทียบปริมาณการขายที่บันทึกของกิจการกับกำลังการผลิตของกิจการ	ปริมาณการขายที่เกินกำลังการผลิตอาจบ่งชี้ถึงการบันทึกยอดขายปลอมหรือการบันทึกยอดขายก่อนเข้าเงื่อนไขการรับรู้รายได้
การวิเคราะห์แนวโน้มของรายได้ต่อเดือนเปรียบเทียบกับการรับคืนสินค้าต่อเดือน ซึ่งรวมถึงในช่วงสิ้นงวดและหลังจากสิ้นงวดไม่นาน	การเพิ่มขึ้นของการรับคืนสินค้าหลังจากสิ้นงวดไม่นานเมื่อเทียบกับการรับคืนสินค้าในระหว่างเดือนอาจบ่งชี้ถึงการมีอยู่ของข้อตกลงนอกสัญญาหลักกับลูกค้าเกี่ยวกับการรับคืนสินค้า ซึ่งหากได้ทราบถึงข้อตกลงดังกล่าว จะทำให้ไม่สามารถรับรู้รายได้นั้นได้

การทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและระบบการควบคุมภายในของกิจการ

กิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 31)

⁵⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 14(ข)

โครงสร้างองค์กร ความเป็นเจ้าของ การกำกับดูแล วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ และการกระจายตัวทางภูมิศาสตร์ของกิจการ

- ก61. การทำความเข้าใจโครงสร้างองค์กรและความเป็นเจ้าของ ช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต โครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อนมากเกินไปซึ่งเกี่ยวข้องกับนิติบุคคลที่ไม่ปกติ หรือโครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อนหรือไม่ปกติเกินความจำเป็นเมื่อเทียบกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน อาจบ่งชี้ว่ามีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอยู่

ตัวอย่าง

- การมีรายการระหว่างกันที่ซับซ้อนอาจเพิ่มโอกาสในการบิดเบือนยอดคงเหลือหรือสร้างรายการปลอม

- ก62. การทำความเข้าใจลักษณะของกลไกการกำกับดูแลของกิจการช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตได้ ตัวอย่างเช่น กลไกการกำกับดูแลหรือความรับผิดชอบต่อผลการปฏิบัติงานที่ไม่เหมาะสมอาจทำให้การกำกับดูแลอ่อนแอลงและเพิ่มโอกาสในการทุจริต (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก71-ก82) อย่างไรก็ตาม กิจการบางแห่งอาจมอบหมายความรับผิดชอบในการกำกับดูแลกระบวนการระบุและตอบสนองต่อการทุจริตในกิจการให้กับสมาชิกของผู้บริหารระดับสูงหรือบุคคลที่ได้รับมอบหมายความรับผิดชอบเป็นการเฉพาะ

ตัวอย่าง

- หากกิจการกำลังอยู่ระหว่างการดำเนินการเปลี่ยนผ่านสู่ระบบดิจิทัลในระดับที่มีนัยสำคัญ กลไกการกำกับดูแลที่ไม่ดีเมื่อมีการนำเทคโนโลยีใหม่มาใช้ซึ่งส่งผลกระทบต่อระบบสารสนเทศของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน อาจเพิ่มโอกาสในการทุจริต

- ก63. การทำความเข้าใจวัตถุประสงค์และกลยุทธ์ของกิจการช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต วัตถุประสงค์และกลยุทธ์ส่งผลกระทบต่อความคาดหวังทั้งภายในและภายนอก และอาจสร้างแรงกดดันต่อกิจการในการบรรลุเป้าหมายผลการดำเนินงานทางการเงิน

ตัวอย่าง

กลยุทธ์การเติบโตเชิงรุกอย่างมากของกิจการอาจสร้างแรงกดดันต่อบุคลากรในกิจการให้กระทำการทุจริตเพื่อบรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้

- ก64. การทำความเข้าใจการกระจายตัวทางภูมิศาสตร์ของกิจการช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต กิจการอาจมีการดำเนินงานในสถานที่ที่ง่ายต่อการทุจริตหรือการกระทำที่ผิด

กฎหมายอื่น ๆ หรือผิดจริยธรรม ที่ทำเพื่ออำนวยความสะดวกหรือปกปิดการทุจริต ผู้สอบบัญชีอาจได้รับข้อมูลเกี่ยวกับสถานที่เหล่านี้จากแหล่งข้อมูลภายในและภายนอกหลายแหล่งซึ่งรวมถึงการค้นหามาจากฐานข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

ตัวอย่าง

- กรอบของกฎหมายและข้อบังคับที่ไม่เข้มงวดซึ่งสร้างสภาพแวดล้อมที่เอื้อให้มีการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตโดยไม่ต้องรับบทลงโทษที่มีนัยสำคัญ
- ศูนย์กลางทางการเงินนอกประเทศที่ข้อกำหนดทางกฎหมายเข้มงวดน้อยกว่าและมีสิ่งจูงใจทางภาษีที่อาจเอื้อต่อการทุจริตโดยการฟอกเงิน
- บรรทัดฐานทางวัฒนธรรมที่ยอมรับว่า การติดสินบนเป็นแนวทางปฏิบัติทางธุรกิจที่ยอมรับได้ ซึ่งอาจนำไปสู่การใช้การติดสินบนเพื่ออำนวยความสะดวกหรือปกปิดการทุจริต

สภาพแวดล้อมของอุตสาหกรรมและสภาพแวดล้อมของข้อกำหนดทางกฎหมาย

ก65. การทำความเข้าใจสภาพแวดล้อมของอุตสาหกรรมและสภาพแวดล้อมของข้อกำหนดทางกฎหมายที่กิจการดำเนินงานอยู่ ช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต กิจการอาจดำเนินงานในอุตสาหกรรมที่อาจง่ายต่อการทุจริตหรือการกระทำที่ผิดกฎหมายอื่น ๆ หรือผิดจริยธรรมที่อาจดำเนินการเพื่ออำนวยความสะดวกหรือปกปิดการทุจริต ผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจว่า กิจการดำเนินงานใน

- อุตสาหกรรมที่มีโอกาสในการกระทำการทุจริตได้มากกว่าหรือไม่ (เช่น ในอุตสาหกรรมก่อสร้าง นโยบายการรับรู้รายได้ อาจซับซ้อนและขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งอาจสร้างโอกาสในการกระทำการทุจริต)
- อุตสาหกรรมที่อยู่ภายใต้แรงกดดันหรือไม่ (เช่น การแข่งขันระดับสูงหรือความอึดตัวของตลาด ประกอบกับอัตรากำไรที่ลดลงในกลุ่มอุตสาหกรรมนั้น) ลักษณะดังกล่าวอาจสร้างแรงจูงใจในการกระทำการทุจริต เนื่องจากการบรรลุเป้าหมายผลการดำเนินงานทางการเงิน อาจทำได้ยากขึ้น
- อุตสาหกรรมที่มีความเสี่ยงต่อการฟอกเงินหรือไม่ (เช่น อุตสาหกรรมธนาคารหรือเกมและการพนัน อาจมีความเสี่ยงต่อการฟอกเงินเป็นพิเศษ ซึ่งอาจเอื้อให้เกิดการทุจริต)
- สภาพแวดล้อมของข้อกำหนดทางกฎหมายที่อาจสร้างสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันให้กระทำการทุจริตหรือไม่ (เช่น โครงการช่วยเหลือจากรัฐบาลอาจกำหนดเกณฑ์ที่ต้องบรรลุ เพื่อให้ได้รับความช่วยเหลือ)

ตัวชี้วัดผลการดำเนินงาน (ไม่ว่าภายในหรือภายนอก)

ก66. ตัวชี้วัดผลการดำเนินงาน (ไม่ว่าภายในหรือภายนอก) อาจสร้างแรงกดดันต่อกิจการ แรงกดดันเหล่านี้อาจส่งผลในการโน้มน้าวให้ผู้บริหารหรือพนักงานดำเนินการเพื่อเพิ่มผลการดำเนินงานทางธุรกิจอย่างไม่เหมาะสม หรือแสดงข้อมูลในงบการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานภายในอาจรวมถึงตัวชี้วัดผลการดำเนินงานของพนักงานและนโยบายการจ่ายค่าตอบแทนที่จูงใจ ตัวชี้วัดผลการดำเนินงานภายนอกอาจรวมถึงความคาดหวังจากผู้ถือหุ้น นักวิเคราะห์ หรือผู้ใช้รายอื่น

ตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีอาจใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ เช่น การวิเคราะห์ข้อมูลที่มีการแยกส่วน (เช่น แยกตามส่วนงานทางธุรกิจหรือกลุ่มผลิตภัณฑ์) เพื่อระบุความไม่สอดคล้องกันหรือความผิดปกติในข้อมูลที่ใช้ในตัวชี้วัดผลการดำเนินงาน

ก67. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณารับฟังการประชุมหรือผลประกอบการของกิจการกับนักวิเคราะห์หรือการอ่านรายงานการวิจัยของนักวิเคราะห์ สิ่งนี้อาจให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีว่านักวิเคราะห์มีความคาดหวังที่สูงมาก หรือความคาดหวังที่เกินจริงเกี่ยวกับผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการหรือไม่ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจเรียนรู้เกี่ยวกับทัศนคติของผู้บริหารเกี่ยวกับความคาดหวังเหล่านั้นจากวิธีที่ผู้บริหารมีปฏิสัมพันธ์กับนักวิเคราะห์ ความคาดหวังที่สูงมากของนักวิเคราะห์ที่ได้รับการตอบสนองด้วยความมุ่งมั่นของผู้บริหารที่จะบรรลุความคาดหวังเหล่านั้น อาจเป็นเครื่องบ่งชี้ถึงแรงกดดันและการหาเหตุผลรองรับสำหรับผู้บริหารในการบิดเบือนดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานที่สำคัญ

ก68. เรื่องอื่นๆ ที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา ได้แก่

- แพ้คเงาค่าตอบแทนของผู้บริหาร เมื่อสัดส่วนที่มีนัยสำคัญของแพ้คเงาค่าตอบแทนของผู้บริหารขึ้นอยู่กับบรรลุเป้าหมายทางการเงิน ผู้บริหารอาจมีสิ่งจูงใจในการบิดเบือนผลการดำเนินงาน
- ข่าวเชิงลบจากสื่อ รายงานการขายชอร์ต หรือรายงานเชิงลบจากนักวิเคราะห์ เมื่อผู้บริหารอยู่ภายใต้แรงกดดันหรือการตรวจสอบอย่างเข้มงวดเพื่อตอบสนองต่อเรื่องเหล่านี้ ผู้บริหารอาจมีสิ่งจูงใจในการบิดเบือนผลการดำเนินงานทางการเงิน

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก69. ในกรณีของหน่วยงานภาครัฐ หน่วยงานที่ออกกฎหมายและหน่วยงานกำกับดูแลมักจะเป็นผู้ใช้งบการเงินหลัก ดังนั้นอาจมีความคาดหวังที่เกี่ยวข้องกับตัวชี้วัดผลการดำเนินงานภายนอก

ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาลักษณะและขอบเขตของการตรวจสอบจากภายนอกโดยบุคคลอื่นหรือประชาชน เนื่องจากผู้บริหารของหน่วยงานภาครัฐอาจมีสิ่งจูงใจในการบิดเบือนผลประกอบการทางการเงินเมื่ออยู่ภายใต้แรงกดดันหรือการตรวจสอบจากสาธารณชนอย่างเข้มงวด

การทำความเข้าใจแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและนโยบายการบัญชีของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 31)

ก70. เรื่องที่เกี่ยวข้องกับแม่บทการรายงานทางการเงินที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาเมื่อทำความเข้าใจว่าอาจมีความเสี่ยงที่เพิ่มขึ้นจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเนื่องจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่นที่ส่วนใดของงบการเงิน รวมถึง

- เรื่องที่แม่บทการรายงานทางการเงินกำหนดให้
 - ใช้เกณฑ์ในการวัดมูลค่าที่ส่งผลให้ต้องใช้วิธีที่ซับซ้อนที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชี
 - ผู้บริหารใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญ เช่น ประมาณการทางบัญชีที่มีความไม่แน่นอนในการประมาณการสูง หรือในกรณีที่ยังไม่มีการกำหนดวิธีการบัญชีสำหรับผลิตภัณฑ์ทางการเงินใหม่หรือรูปแบบใหม่ที่มีพัฒนาการอย่างต่อเนื่องอยู่ (เช่น ประเภทต่าง ๆ ของสินทรัพย์ดิจิทัล)
 - ใช้ความเชี่ยวชาญในสาขาอื่นที่ไม่ใช่การบัญชี เช่น การคำนวณโดยอาศัยคณิตศาสตร์ประกันภัย การประเมินมูลค่า หรือข้อมูลทางวิศวกรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้บริหารสามารถมีอิทธิพลและสั่งการงานที่ทำ รวมทั้งข้อสรุปที่ได้รับจากผู้เชี่ยวชาญของผู้บริหาร
- การเปลี่ยนแปลงในแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารอาจจงใจนำข้อกำหนดการบัญชีใหม่ที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงิน การจัดประเภท การนำเสนอ หรือการเปิดเผยข้อมูล ไปปฏิบัติอย่างไม่ถูกต้อง
- การเลือกและการนำนโยบายการบัญชีไปปฏิบัติโดยผู้บริหาร ตัวอย่างเช่น การเลือกนโยบายการบัญชีของผู้บริหารไม่สอดคล้องกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน
- จำนวนเงินของประมาณการทางบัญชีที่ผู้บริหารเลือกสำหรับการรับรู้หรือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

ตัวอย่าง

- ผู้บริหารอาจมีแนวโน้มเอียงไปทางค่าสูงสุดหรือต่ำสุดของค่าประมาณแบบช่วงของผลลัพธ์ที่สมเหตุสมผล ซึ่งส่งผลต่อรายงานทางการเงินในลักษณะที่เป็นประโยชน์สำหรับผู้บริหาร
- ผู้บริหารอาจใช้แบบจำลองที่ประยุกต์วิธีการประมาณที่ยังไม่เป็นที่ยอมรับหรือไม่ได้ใช้โดยทั่วไปในอุตสาหกรรมหรือในสถานการณ์แวดล้อมนั้นๆ

การทำความเข้าใจองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ

สภาพแวดล้อมการควบคุม

วัฒนธรรมองค์กรและความมุ่งมั่นของผู้บริหารต่อความซื่อสัตย์สุจริตและค่านิยมด้านจริยธรรม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 32(ก)(1))

ก71. การทำความเข้าใจแง่มุมต่างๆ ของสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการที่จัดการกับวัฒนธรรมองค์กร และการทำความเข้าใจความมุ่งมั่นของผู้บริหารต่อความซื่อสัตย์สุจริตและค่านิยมด้านจริยธรรม ช่วยผู้สอบบัญชีในการตัดสินใจเกี่ยวกับทัศนคติและท่าทีของผู้บริหารระดับสูงเกี่ยวกับการป้องกันและการตรวจพบการทุจริต

ก72. ในการพิจารณาระดับของการแสดงความมุ่งมั่นในพฤติกรรมที่มีจริยธรรมของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจได้มาซึ่งความเข้าใจโดยการสอบถามผู้บริหารและพนักงาน และการพิจารณาข้อมูลจากแหล่งภายนอก เกี่ยวกับ

- ความมุ่งมั่นต่อความซื่อสัตย์สุจริตและค่านิยมด้านจริยธรรมของผู้บริหารผ่านการกระทำของผู้บริหารเอง โดยพนักงานอาจมีแนวโน้มที่จะประพฤติตนอย่างมีจริยธรรมมากขึ้นเมื่อผู้บริหารมุ่งมั่นต่อความซื่อสัตย์สุจริตและพฤติกรรมที่มีจริยธรรม
- การสื่อสารที่เกี่ยวข้องกับความซื่อสัตย์สุจริตและค่านิยมด้านจริยธรรม ตัวอย่างเช่น กิจการอาจมีพันธกิจ ประมวลจริยธรรม หรือนโยบายด้านการทุจริตที่กำหนดความคาดหวังของบุคลากรในกิจการเกี่ยวกับความมุ่งมั่นของบุคลากรต่อความซื่อสัตย์สุจริตและค่านิยมด้านจริยธรรมเกี่ยวกับการบริหารความเสี่ยงจากการทุจริต นอกจากนี้ ในกิจการขนาดใหญ่หรือซับซ้อน ผู้บริหารอาจกำหนดกระบวนการให้พนักงานต้องยืนยันการปฏิบัติตามประมวลจริยธรรมของกิจการเป็นประจำทุกปี
- ว่ากิจการได้พัฒนาการฝึกอบรมให้ตระหนักถึงการทุจริตหรือไม่ ตัวอย่างเช่น กิจการอาจกำหนดให้พนักงานต้องเข้ารับการฝึกอบรมด้านจริยธรรมและประมวลจริยธรรมซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของโปรแกรมการอบรมต่อเนื่องหรือเมื่อปฐมนิเทศ ในกิจการขนาดใหญ่หรือ

ซับซ้อน อาจมีการฝึกอบรมเฉพาะสำหรับผู้ที่มีบทบาทในการป้องกันและการตรวจพบการทุจริต (เช่น หน่วยงานตรวจสอบภายใน)

- การตอบสนองของผู้บริหารต่อกิจกรรมการทุจริต ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่มีการละเลยการประพฤติปฏิบัติที่ผิดจริยธรรมเล็กน้อย (เช่น การขโมยเล็กน้อย การทุจริตการเบิกค่าใช้จ่าย) สิ่งนี้อาจบ่งชี้ว่าการทุจริตที่มีนัยสำคัญกว่าที่กระทำโดยพนักงานคนสำคัญอาจได้รับการปฏิบัติในลักษณะที่ผ่อนปรนเช่นกัน

ระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริตของกิจการ (หรือระบบอื่นเพื่อรายงานการทุจริต) (อ้างอิงย่อหน้าที่ 32(ก)(2))

ก73. บ่อยครั้งที่การทุจริตถูกพบผ่านการแจ้งเบาะแสหรือข้อร้องเรียนที่ส่งผ่านระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริตของกิจการ ระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริต (ซึ่งบางกิจการอาจเรียกด้วยชื่ออื่น ๆ เช่น สายด่วนรายงานการทุจริต) ถูกออกแบบมาเพื่อรวบรวมข้อมูลจากพนักงาน ลูกค้า และผู้มีส่วนได้เสียอื่น ๆ เกี่ยวกับข้อกล่าวหาการทุจริตที่ส่งผลกระทบต่อกิจการ ระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริตมักเป็นองค์ประกอบสำคัญในการบริหารความเสี่ยงจากการทุจริตของกิจการ

ก74. การออกแบบของระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริตจะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับลักษณะและความซับซ้อนของกิจการ ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงต่อการทุจริตที่กิจการเผชิญอยู่ ตัวอย่างเช่น ระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริตที่เป็นทางการ อาจรวมถึงอีเมล เว็บไซต์ หรือการรายงานทางโทรศัพท์ที่จัดทำขึ้นเป็นการเฉพาะ การฝึกอบรมอย่างเป็นทางการสำหรับพนักงานทุกคน การรายงานเป็นระยะ ๆ ต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสำหรับเรื่องที่รายงานผ่านระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริต หรือการจัดการระบบดังกล่าวโดยบุคคลที่สาม ในอีกทางเลือกหนึ่ง ระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริตอาจประกอบด้วยกระบวนการที่มีรูปแบบไม่เป็นการทางการมากนัก ซึ่งอาจรวมถึงการสื่อสารด้วยวาจาว่ามีระบบดังกล่าวอยู่หรือการสื่อสารผ่านเว็บไซต์ของกิจการที่สามารถรับการแจ้งเบาะแสหรือข้อร้องเรียนได้ รวมทั้งการติดตามดูแลระบบที่ดำเนินการโดยบุคลากรฝ่ายทรัพยากรบุคคลของกิจการหรือบุคคลอื่นที่มีความเป็นอิสระ เช่น ที่ปรึกษาภายนอก

ก75. ในการทำความเข้าใจในระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริตของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจ

- ทำความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการที่กิจการได้รับการแจ้งเบาะแสหรือข้อร้องเรียน ความเที่ยงธรรมและความรู้ความสามารถของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการบริหารระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริต ความเหมาะสมของกระบวนการของกิจการในการจัดการเรื่องที่เกิดขึ้น ซึ่งรวมถึงกระบวนการสืบสวนและแก้ไข และการคุ้มครองที่สามารถให้แก่ผู้แจ้งเบาะแสได้ในกิจการขนาดใหญ่หรือซับซ้อน การขาดระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริตหรือการมีระบบที่ไม่มีประสิทธิผล อาจบ่งชี้ถึงข้อบกพร่องในสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการ

- ตรวจสอบเพิ่มข้อมูลจากระบบการแจ้งเตือนแสการทุจริตเพื่อหาการแจ้งเตือนแสหรือข้อร้องเรียนที่อาจมีการกล่าวหาเรื่องการทุจริตที่กิจการไม่ได้สืบสวน หรือเพื่อหาข้อมูลที่อาจก่อให้เกิดคำถามเกี่ยวกับความมุ่งมั่นของผู้บริหารในการสร้างและรักษาวัฒนธรรมองค์กรในเรื่องความซื่อสัตย์และพฤติกรรมที่มีจริยธรรม
- ใช้วิธีการอื่นเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับข้อกล่าวหาการเรื่องทุจริตที่อยู่ระหว่างการสืบสวนโดยกิจการ ตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 55-58

การทำหน้าที่กำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 32(ก)(3))

- ก76. ในหลายประเทศ แนวปฏิบัติของการกำกับดูแลกิจการได้รับการพัฒนาและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีบทบาทที่แข็งขันในการกำกับดูแลการประเมินความเสี่ยงของกิจการ ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริตและการควบคุมที่จัดการความเสี่ยงดังกล่าว เนื่องจากความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารอาจแตกต่างกันไปในแต่กิจการและประเทศ จึงเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้สอบบัญชีต้องเข้าใจความรับผิดชอบของแต่ละฝ่ายเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถทำความเข้าใจการกำกับดูแลที่ใช้โดยบุคคลที่เหมาะสมที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและการตรวจพบการทุจริต⁵⁵
- ก77. การทำความเข้าใจต่อการทำหน้าที่กำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจให้ข้อมูลเชิงลึกเกี่ยวกับโอกาสที่กิจการจะเกิดการทุจริตของผู้บริหาร และความเพียงพอของการควบคุมที่ป้องกันและตรวจพบการทุจริต รวมทั้งความรู้ความสามารถและความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจได้ในหลายวิธี เช่น การเข้าร่วมประชุมที่มีการหารือเรื่องดังกล่าว การอ่านรายงานการประชุมจากการประชุมดังกล่าว หรือการสอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- ก78. ประสิทธิภาพของการกำกับดูแลโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ได้รับอิทธิพลจากการที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความเที่ยงธรรมและความคุ้นเคยกับกระบวนการและการควบคุมที่ผู้บริหารได้กำหนดขึ้นเพื่อป้องกันหรือตรวจพบการทุจริต ตัวอย่างเช่น การกำกับดูแลโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับความมีประสิทธิภาพของการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันหรือตรวจพบการทุจริตเป็นส่วนสำคัญของบทบาทในการกำกับดูแล และความเที่ยงธรรมของการประเมินดังกล่าวได้รับอิทธิพลจากความเป็นอิสระจากผู้บริหารของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

การปรับให้เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 32(ก)(3))

- ก79. ในบางกรณี ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีส่วนร่วมในการบริหารกิจการด้วย โดยเฉพาะในกิจการที่มีขนาดเล็กหรือไม่ซับซ้อนที่มีเจ้าของเพียงคนเดียวบริหารกิจการนั้นและไม่มีบุคคลอื่นที่ทำหน้าที่

⁵⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ ก1-ก8 ให้คำแนะนำเกี่ยวกับบุคคลที่ผู้สอบบัญชีควรสื่อสารด้วย รวมถึงในกรณีที่โครงสร้างการกำกับดูแลของกิจการไม่ได้ถูกกำหนดไว้อย่างชัดเจน

ในการกำกับดูแล ในกรณีดังกล่าว โดยปกติผู้สอบบัญชีไม่ต้องดำเนินการใด ๆ เกี่ยวกับการทำความเข้าใจเรื่องการกำกับดูแลเนื่องจากการกำกับดูแลไม่ได้ถูกแยกออกจากการบริหาร

การสอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 32(ค))

- ก80. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับวิธีการที่กิจการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตและการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันหรือตรวจพบการทุจริต และวัฒนธรรมองค์กรและความมุ่งมั่นของผู้บริหารต่อความซื่อสัตย์สุจริตและค่านิยมด้านจริยธรรม
- ก81. การสอบถามเป็นการเฉพาะสำหรับรายการในงบการเงินที่มีโอกาสที่จะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือการทุจริตของผู้บริหารอาจเกี่ยวข้องกับทั้งความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม การสอบถามเป็นการเฉพาะอาจรวมถึงการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารเกี่ยวกับการบันทึกบัญชีสำหรับประมาณการทางบัญชีที่ซับซ้อน รายการที่ไม่ปกติหรือซับซ้อน ซึ่งรวมถึงรายการที่เป็นประเด็นถกเถียงหรือเป็นเรื่องเกิดใหม่ที่มีพัฒนาการอย่างต่อเนื่องอยู่ ซึ่งอาจมีความเสี่ยงต่อการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต
- ก82. การสอบถามว่าผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลตระหนักถึงข้อบกพร่องของการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและการตรวจพบการทุจริตหรือไม่ อาจให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีสำหรับการประเมินองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ การสอบถามดังกล่าวอาจทำให้ทราบสถานะในระบบการควบคุมภายในของกิจการที่เปิดโอกาสในการกระทำการทุจริตหรือที่อาจมีผลกระทบต่อทัศนคติหรือความสามารถของผู้บริหารในการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการกระทำทุจริต ตัวอย่างเช่น การทำความเข้าใจสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันต่อผู้บริหารที่อาจส่งผลให้เกิดความลำเอียงของผู้บริหารโดยเจตนาหรือไม่เจตนาอาจให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการและการทำความเข้าใจความเสี่ยงทางธุรกิจ ข้อมูลดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลกระทบต่อความสมเหตุสมผลของข้อสมมติที่มีนัยสำคัญที่กำหนดโดยผู้บริหาร หรือความสมเหตุสมผลของความคาดหวังของผู้บริหาร

กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ

กระบวนการระบุ ประเมิน และตอบสนองความเสี่ยงจากการทุจริตของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33(ก))

- ก83. ผู้บริหารอาจให้ความสำคัญอย่างมากในการป้องกันการทุจริต โดยการใช้ระบบการจัดการความเสี่ยงจากการทุจริต การออกแบบระบบการจัดการความเสี่ยงจากการทุจริตอาจได้รับผลกระทบจากลักษณะและความซับซ้อนของกิจการ และอาจรวมถึงองค์ประกอบดังต่อไปนี้
- การกำหนดนโยบายการกำกับดูแลความเสี่ยงจากการทุจริต
 - การประเมินความเสี่ยงจากการทุจริต

- การออกแบบและนำกิจกรรมการควบคุมเพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริตมาใช้
- การดำเนินการสืบสวน
- การติดตามและประเมินผลระบบการจัดการความเสี่ยงจากการทุจริตโดยรวม

การระบุความเสี่ยงจากการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33(ก)(1))

- ก84. กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ อาจรวมถึงการประเมินสิ่งจูงใจ แรงกดดัน และโอกาสในการกระทำการทุจริต หรือการประเมินว่ากิจการอาจมีความเสี่ยงต่อการทุจริตโดยบุคคลที่สามได้อย่างไร นอกจากนี้ กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการอาจพิจารณาถึงความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม รวมทั้งจุดที่มีข้อบกพร่องของการควบคุม ซึ่งรวมถึงการไม่แบ่งแยกหน้าที่การทำงาน
- ก85. เมื่อกฎหมายหรือข้อบังคับมีผลบังคับใช้ ผู้บริหารอาจพิจารณาความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมหรือการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับของกิจการ ตัวอย่างเช่น ความเสี่ยงจากการทุจริตอาจรวมถึงการจัดทำข้อมูลที่ไม่ถูกต้องเพื่อยื่นต่อหน่วยงานกำกับดูแลเพื่อปรับปรุงภาพลักษณ์ของผลการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งจะทำให้สามารถหลีกเลี่ยงการตรวจสอบโดยหน่วยงานกำกับดูแลหรือการลงโทษ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก86. ในหน่วยงานภาครัฐ ผู้บริหารอาจต้องพิจารณาความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับแรงกดดันทางการเมือง เพื่อให้บรรลุผลลัพธ์ที่เฉพาะเจาะจงบางเรื่อง และแรงกดดันในการทำให้ได้ตามหรือไม่เกินงบประมาณที่ได้รับอนุมัติ ซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายที่มีการกำหนดจำนวนสูงสุดที่ใช้ได้ตามกฎหมาย

การประเมินความมีนัยสำคัญของความเสี่ยงจากการทุจริตที่ระบุได้และการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตที่ประเมินได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33(ก)(2)-(3))

- ก87. ผู้บริหารอาจใช้วิธีการหลายวิธีในการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริต และวิธีการดังกล่าวอาจแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ กิจการอาจประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตโดยใช้รูปแบบต่างๆ เช่น การใช้เมทริกซ์การให้คะแนนความเสี่ยงที่มีความซับซ้อน หรือการบรรยายเชิงพรรณนาแบบง่าย
- ก88. ในการพิจารณาความเป็นไปได้ของการเกิดการทุจริต ผู้บริหารอาจพิจารณาทั้งความน่าจะเป็นและความถี่ (นั่นคือ จำนวนเหตุการณ์การทุจริตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น) ปัจจัยอื่นๆ ที่ผู้บริหารอาจพิจารณาในการกำหนดความเป็นไปได้ดังกล่าวอาจรวมถึงปริมาณของรายการหรือผลประโยชน์เชิงปริมาณที่ผู้กระทำความผิดจะได้รับ

- ก89. ผู้บริหารอาจจัดการกับความเป็นไปได้ของความเสี่ยงจากการทุจริตโดยการดำเนินการภายในองค์กรประกอบอื่น ๆ ของระบบการควบคุมภายในของกิจการ หรือโดยการเปลี่ยนแปลงบางแง่มุมของกิจการหรือสภาพแวดล้อมของกิจการ เพื่อจัดการกับความเสี่ยงจากการทุจริต กิจการอาจเลือกที่จะหยุดดำเนินธุรกิจในพื้นที่ จัดสรรอำนาจหน้าที่ใหม่ให้กับบุคลากรสำคัญ หรือเปลี่ยนแปลงแง่มุมต่าง ๆ ของรูปแบบธุรกิจของกิจการ

ตัวอย่าง

ในการประเมินความเสี่ยงเกี่ยวกับการทุจริตโดยบุคคลที่สาม ผู้บริหารได้พบความผิดปกติของการเบิกจ่ายเงินให้แก่ผู้ขายซึ่งเป็นรายใหม่ที่เพิ่งจะเพิ่มรายชื่อเข้าในฐานข้อมูลผู้ขายที่ได้รับอนุมัติของกิจการ เมื่อได้ตรวจสอบเรื่องดังกล่าว ผู้บริหารพบว่าบุคลากรฝ่ายจัดซื้อได้สมรู้ร่วมคิดกับผู้ขายเมื่อทำการเพิ่มรายชื่อผู้ขายเหล่านั้นลงในฐานข้อมูล ผู้บริหารจึงได้ออกแบบและนำการควบคุมมาใช้เพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้ขายที่อาจเกิดขึ้นซ้ำอีก

- ก90. หากผู้สอบบัญชีระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ซึ่งผู้บริหารไม่ได้ระบุไว้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าความเสี่ยงดังกล่าวเป็นความเสี่ยงประเภทที่ผู้สอบบัญชีคาดการณ์ว่ากิจการควรระบุได้จากกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการหรือไม่ หากเป็นเช่นนั้น ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจถึงสาเหตุที่กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการไม่สามารถระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญนั้นได้⁵⁶

การปรับให้เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33(ก))

- ก91. ในกิจการขนาดเล็กและซับซ้อนน้อย โดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการที่เจ้าของเป็นผู้บริหารเอง วิธีการออกแบบ การนำไปใช้ และการคงไว้ซึ่งกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการอาจแตกต่างกันไปตามขนาดและความซับซ้อนของกิจการ ในกรณีที่ไม่มีกระบวนการที่เป็นทางการหรือไม่มี การจัดทำนโยบายหรือขั้นตอนการปฏิบัติงานที่เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างเป็นทางการ ผู้สอบบัญชี ยังคงต้องทำความเข้าใจว่าผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ระบุ ความเสี่ยงจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมและการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต ประเมินระดับความมีนัยสำคัญของความเสี่ยงจากการทุจริตที่ระบุได้ และจัดการกับความเสี่ยงที่ประเมินได้อย่างไร

⁵⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 23

การสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นภายในกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33(ข))

- ก92. ผู้บริหารมีความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายในและการจัดทำงบการเงินของกิจการ ดังนั้นจึงเป็นเรื่องที่เหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับกระบวนการของผู้บริหารเองในการระบุและตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตของกิจการ ลักษณะ ขอบเขต และความถี่ของกระบวนการประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารอาจแตกต่างกันไปตามแต่ละกิจการ ในกิจการบางแห่งกระบวนการของผู้บริหารอาจจัดให้มีขึ้นปีละครั้ง หรืออาจดำเนินการเป็นส่วนหนึ่งของการติดตามดูแลอย่างต่อเนื่อง แต่สำหรับบางกิจการ การประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารอาจเป็นแบบไม่เป็นทางการและมีความถี่ที่น้อยกว่า ลักษณะ ขอบเขต และความถี่ในกระบวนการประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารมีความเกี่ยวข้องกับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการ ตัวอย่างเช่น ข้อเท็จจริงที่ผู้บริหารไม่มีกระบวนการประเมินความเสี่ยงหรือเมื่อกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการไม่มีการจัดการกับความเสี่ยงจากการทุจริตที่ระบุได้ อาจแสดงให้เห็นว่าผู้บริหารไม่ได้ให้ความสำคัญต่อการควบคุมภายในของกิจการ
- ก93. การสอบถามผู้บริหารอาจให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตของพนักงาน อย่างไรก็ตาม การสอบถามดังกล่าวไม่น่าจะให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์เกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตโดยผู้บริหาร การสอบถามบุคคลอื่นภายในกิจการอาจให้ข้อมูลเชิงลึกเพิ่มเติมเกี่ยวกับการควบคุมเพื่อป้องกันการทุจริต ทำที่ของผู้บริหารระดับสูงและวัฒนธรรมองค์กร คำตอบจากการสอบถามเหล่านี้อาจใช้เพื่อยืนยันคำตอบที่ได้รับจากผู้บริหารหรือให้ข้อมูลเกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะไม่แทรกแซงการควบคุม

ตัวอย่าง

บุคคลอื่น ๆ ภายในกิจการที่ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามเกี่ยวกับการทุจริตที่เกิดขึ้นหรือข้อสงสัยการทุจริต รวมถึง

- บุคลากรระดับปฏิบัติการที่ไม่ได้เกี่ยวข้องโดยตรงกับกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน
- พนักงานในระดับที่มีอำนาจหน้าที่ต่าง ๆ กัน
- พนักงานที่เกี่ยวข้องกับการเริ่มทำรายการ การประมวลผล หรือการบันทึกรายการที่มีความซับซ้อนหรือรายการที่ไม่เป็นปกติ รวมทั้งบุคคลที่กำกับดูแลหรือควบคุมดูแลพนักงานเหล่านั้น
- ที่ปรึกษากฎหมายภายในของกิจการ

- ผู้บริหารระดับสูงด้านจรรยาบรรณหรือผู้บริหารระดับสูงด้านการปฏิบัติตามระเบียบหรือบุคคลที่ทำหน้าที่คล้ายกัน
- บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่รับผิดชอบในการจัดการกับข้อกล่าวหาของการทุจริต

ก94. โดยปกติ ผู้บริหารอยู่ในตำแหน่งที่ดีที่สุดที่จะกระทำการทุจริต ดังนั้น ในการประเมินคำตอบที่ได้รับจากการสอบถาม ด้วยทัศนคติของการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจว่าจำเป็นต้องใช้ข้อมูลจากแหล่งอื่นเพื่อสนับสนุนคำตอบของผู้บริหารด้วย

ก95. การสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นในกิจการอาจมีประสิทธิผลสูงสุดเมื่อมีการปรึกษาหารือร่วมด้วย และดำเนินการโดยสมาชิกอาวุโสในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งช่วยให้มีการสนทนาแบบสองทางกับผู้ให้สัมภาษณ์และให้โอกาสผู้สอบบัญชีในการถามคำถามที่เจาะลึกและเพิ่มความชัดเจน

กระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ

การประเมินผลอย่างต่อเนื่องและการประเมินผลแยกต่างหากเพื่อติดตามความมีประสิทธิภาพของการควบคุมเพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 34(ก))

ก96. เรื่องที่อาจเกี่ยวข้องสำหรับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีเมื่อทำความเข้าใจแง่มุมต่าง ๆ ของกระบวนการที่จัดการกับการประเมินผลอย่างต่อเนื่องและการประเมินผลแยกต่างหากเพื่อติดตามความมีประสิทธิภาพของการควบคุมเพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต รวมทั้งการระบุและการแก้ไขข้อบกพร่องของการควบคุมที่เกี่ยวข้อง อาจรวมถึง

- ผู้บริหารได้ระบุสถานที่ปฏิบัติงานหรือส่วนงานทางธุรกิจที่น่าจะมีความเสี่ยงจากการทุจริตมากกว่าหรือไม่ และผู้บริหารได้นำแนวทางที่แตกต่างกันมาใช้เพื่อติดตามสถานที่ปฏิบัติงานหรือส่วนงานทางธุรกิจเหล่านั้นหรือไม่
- กิจการติดตามผลการควบคุมที่จัดการกับความเสี่ยงจากการทุจริตในแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ (ซึ่งรวมถึงประสิทธิผลในการปฏิบัติตามการควบคุมเพื่อป้องกันการทุจริต และการแก้ไขข้อบกพร่องของการควบคุมตามความจำเป็น) อย่างไร

การสอบถามหน่วยงานตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 34(ข))

ก97. หน่วยงานตรวจสอบภายในของกิจการอาจปฏิบัติงานที่ให้ความเชื่อมั่นและบริการให้คำปรึกษาที่ออกแบบมาเพื่อประเมินและปรับปรุงประสิทธิผลของการกำกับดูแล การบริหารความเสี่ยง และกระบวนการควบคุมภายในของกิจการ ในส่วนของงานดังกล่าว หน่วยงานตรวจสอบภายในอาจระบุการทุจริตหรือมีส่วนร่วมตลอดกระบวนการสืบสวนการทุจริต การสอบถามบุคคล

ที่เหมาะสมในหน่วยงานตรวจสอบภายในจึงอาจให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเหตุการณ์การทุจริต ข้อสงสัยการทุจริตหรือข้อกล่าวหาการทุจริต และความเสี่ยงจากการทุจริต

ก98. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) มีข้อกำหนดและให้แนวทางในการตรวจสอบกิจการที่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน⁵⁷

ตัวอย่าง

ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) ไปปฏิบัติในบริบทของการทุจริตนั้น ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามเกี่ยวกับเรื่องต่างๆ เช่น

- กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการจัดการกับความเสี่ยงจากการทุจริตอย่างไร
- กระบวนการของกิจการและการควบคุมเพื่อป้องกันหรือตรวจพบการทุจริต
- วัฒนธรรมองค์กรและความมุ่งมั่นของผู้บริหารต่อความซื่อสัตย์สุจริตและค่านิยมด้านจริยธรรม
- หน่วยงานตรวจสอบภายในทราบถึงกรณีที่ผู้บริหารแทรกแซงการควบคุมหรือไม่
- วิธีการตรวจสอบที่ใช้ (หากมี) ของหน่วยตรวจสอบภายในระหว่างปีเกี่ยวกับการทุจริต และผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้ตอบสนองต่อประเด็นที่ตรวจพบซึ่งเป็นผลมาจากวิธีการตรวจสอบเหล่านั้นอย่างน่าพอใจหรือไม่
- วิธีการตรวจสอบที่ใช้ (หากมี) ของหน่วยตรวจสอบภายในในการสืบสวนการทุจริตและข้อสงสัยการละเมิดประมวลจริยธรรมและค่านิยมของกิจการ และผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้ตอบสนองต่อประเด็นที่ตรวจพบซึ่งเป็นผลมาจากวิธีการตรวจสอบเหล่านั้นอย่างน่าพอใจหรือไม่
- รายงานเกี่ยวกับการทุจริต (ถ้ามี) หรือการสื่อสารที่จัดทำโดยหน่วยงานตรวจสอบภายใน และผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้ตอบสนองต่อประเด็นที่ตรวจพบซึ่งเป็นผลมาจากวิธีการตรวจสอบเหล่านั้นอย่างน่าพอใจหรือไม่
- ข้อบกพร่องของการควบคุมที่หน่วยงานตรวจสอบภายในตรวจพบ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการป้องกันและการตรวจพบการทุจริต และผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้ตอบสนองต่อประเด็นที่ตรวจพบซึ่งเป็นผลมาจากวิธีการตรวจสอบเหล่านั้นอย่างน่าพอใจหรือไม่

⁵⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 14(ก) และ 24(ก)(2) และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน”

ระบบสารสนเทศและการสื่อสาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 35 และ 49)

ก99. การทำความเข้าใจระบบสารสนเทศและการสื่อสารของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน รวมถึงลักษณะที่กิจการนำข้อมูลที่ประมวลผลแล้วเข้าสู่บัญชีแยกประเภททั่วไป ซึ่งโดยปกติ จะทำผ่านรายการบันทึกบัญชี (แบบที่ได้กำหนดไว้เป็นมาตรฐานหรือที่ไม่ได้กำหนดไว้เป็น มาตรฐาน) หรือเป็นการบันทึกรายการแบบอัตโนมัติหรือบันทึกโดยคน ความเข้าใจนี้ช่วย ผู้สอบบัญชีในการระบุประชากรของรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่นๆ ที่จำเป็นต้อง ได้รับการทดสอบตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 49(ข) การทำความเข้าใจประชากรดังกล่าวให้ ข้อมูลเชิงลึกแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่นๆ ที่อาจมี ความเสี่ยงต่อการถูกแทรกแซงหรือบิดเบือนโดยไม่ได้รับอนุญาตหรือไม่เหมาะสม ซึ่งอาจช่วยให้ ผู้สอบบัญชีสามารถออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบสำหรับรายการบันทึกบัญชีและรายการ ปรับปรุงอื่นๆ ตามย่อหน้าที่ 49(ค) และ 49(ง)

ก100. ภาคผนวก 4 ให้ข้อพิจารณาเพิ่มเติมเมื่อเลือกรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่นๆ เพื่อทำการทดสอบ ซึ่งรวมถึงเรื่องที่ได้รับทราบจากการทำความเข้าใจตามที่กำหนดใน ช่วงการประเมินความเสี่ยง

ก101. เมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาการเปลี่ยนแปลงใน สภาพแวดล้อมของเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการอันเนื่องมาจากการนำระบบงานเทคโนโลยี สารสนเทศใหม่มาใช้หรือการปรับปรุงโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งอาจส่งผลให้ กิจการมีความเสี่ยงจากการทุจริตมากขึ้นหรือก่อให้เกิดจุดอ่อนในสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยี สารสนเทศ (เช่น การเปลี่ยนแปลงฐานข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประมวลผลหรือการจัดเก็บ รายการ) นอกจากนี้ ยังอาจมีความเสี่ยงที่เพิ่มขึ้นของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญอันเนื่องมาจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอื่นๆ เมื่อมี การใช้ระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อนที่ใช้ในการเริ่มทำหรือประมวลผลรายการหรือข้อมูล เช่น การใช้ปัญญาประดิษฐ์หรืออัลกอริทึมการเรียนรู้ของเครื่อง (machine learning algorithms) เพื่อคำนวณและทำการบันทึกบัญชี ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจมอบหมายบุคคลที่มี ทักษะและความรู้เฉพาะทาง (เช่น ผู้เชี่ยวชาญด้านนิติวิทยาศาสตร์และผู้เชี่ยวชาญด้านเทคโนโลยี สารสนเทศ หรือบุคคลที่มีประสบการณ์มากขึ้น) ให้กับงานตรวจสอบนั้น

กิจกรรมการควบคุม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 33 และ 36)

ก102. ผู้บริหารอาจตัดสินใจเกี่ยวกับลักษณะและขอบเขตของการควบคุมที่เลือกนำไปปฏิบัติ และ ลักษณะและขอบเขตของความเสี่ยงที่จะยอมรับโดยพิจารณาจากลักษณะและสถานการณ์ ของกิจการ ในการตัดสินใจว่าการควบคุมใดควรที่จะนำมาปฏิบัติเพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต

ผู้บริหารพิจารณาถึงความเสี่ยงที่งบการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

- ก103. การควบคุมที่ถูกรออกแบบมาเพื่อป้องกันหรือตรวจพบการทุจริต โดยทั่วไปแล้วจำแนกเป็นการควบคุมเชิงป้องกัน (ออกแบบมาเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดเหตุการณ์หรือรายการที่เป็นการทุจริตเกิดขึ้น) หรือเชิงตรวจพบ (ออกแบบมาเพื่อค้นหาเหตุการณ์หรือรายการที่เป็นการทุจริตภายหลังจากการทุจริตได้เกิดขึ้นแล้ว) การจัดการความเสี่ยงจากการทุจริตอาจเกี่ยวข้องกับการใช้ทั้งการควบคุมเพื่อป้องกันและเพื่อตรวจพบการทุจริต (ทั้งการควบคุมที่ทำโดยคนและแบบอัตโนมัติ) ที่ทำให้กิจการสามารถติดตามตัวบ่งชี้การทุจริตภายในขอบเขตของความเสี่ยงที่ยอมรับได้ของกิจการ

ตัวอย่าง

การควบคุมเชิงป้องกัน

- การกำหนดและการจัดทำเอกสารอย่างชัดเจนเกี่ยวกับผู้มีอำนาจตัดสินใจโดยใช้การมอบอำนาจ การอนุญาต และคำสั่งประเภทอื่นๆ
- การควบคุมการเข้าถึง ซึ่งรวมถึงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความปลอดภัยของสินทรัพย์จากการเข้าถึง การได้มา การใช้งาน หรือการจำหน่ายโดยไม่ได้รับอนุญาต และการควบคุมที่ป้องกันการเข้าถึงสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศและข้อมูลของกิจการโดยไม่ได้รับอนุญาต เช่น เทคโนโลยีการพิสูจน์ตัวตน
- การควบคุมสำหรับกระบวนการในการออกแบบ การพัฒนาโค้ด การทดสอบและการโอนย้ายส่วนที่เปลี่ยนแปลงไปยังระบบงานเทคโนโลยีสารสนเทศจริง
- การตรวจสอบข้อมูลเพื่อคัดกรอง การกำหนดระยะเวลาการทดลองงาน การตรวจสอบประวัติบุคคลเพื่อความน่าเชื่อถือ หรือการประเมินความเหมาะสม เพื่อประเมินความซื่อสัตย์สุจริตของพนักงานใหม่ ผู้รับเหมา หรือบุคคลที่สาม
- ข้อมูลที่ละเอียดอ่อนหรือเป็นความลับไม่สามารถนำออกจากสภาพแวดล้อมทางเทคโนโลยีสารสนเทศของกิจการได้โดยไม่ได้รับอนุญาตหรือไม่ถูกตรวจพบ

การควบคุมเชิงตรวจพบ

- รายงานเกี่ยวกับสิ่งผิดปกติที่ระบุกิจกรรมที่ผิดปกติหรือไม่เป็นไปตามธุรกิจปกติสำหรับการสืบสวนเพิ่มเติม
- กลไกสำหรับพนักงานของกิจการและบุคคลที่สาม ในการสื่อสารข้อมูลเกี่ยวกับการพบการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตไปยังบุคคลที่เหมาะสมภายในกิจการโดยไม่ระบุตัวตนหรือเป็นไปในทางลับ

- ซอฟต์แวร์เพื่อการตรวจจับการทุจริตที่รวมอยู่ในโครงสร้างพื้นฐานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งวิเคราะห์ข้อมูลรายการโดยอัตโนมัติ หรือช่วยในการติดตามและการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อตรวจพบสิ่งที่แตกต่างจากมาตรฐาน จากปกติ หรือจากที่คาดหวังไว้ ซึ่งอาจบ่งชี้ถึงการทุจริตได้

- ก104. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)⁵⁸ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจการควบคุมสำหรับรายการบันทึกบัญชี รวมทั้งประเมินการออกแบบการควบคุมดังกล่าวและพิจารณาว่ามีการนำการควบคุมนั้นไปปฏิบัติหรือไม่ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการทำความเข้าใจระบบการควบคุมภายในของกิจการ การทำความเข้าใจนี้มุ่งเน้นไปที่การควบคุมสำหรับรายการบันทึกบัญชี ซึ่งจัดการกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ย่อหน้าที่ 48-49 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีออกแบบและปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพื่อทดสอบความเหมาะสมของรายการบันทึกบัญชี และมุ่งเน้นเป็นการเฉพาะไปที่ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต (ดูภาคผนวก 4 สำหรับข้อพิจารณาเพิ่มเติมเมื่อทดสอบรายการบันทึกบัญชี)
- ก105. ข้อมูลจากการควบคุมสำหรับรายการบันทึกบัญชีที่ออกแบบมาเพื่อป้องกันหรือตรวจพบการทุจริตหรือการขาดการควบคุมดังกล่าว อาจเป็นประโยชน์ในการระบุปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่อาจส่งผลกระทบต่อประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
- ก106. ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของการควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งอาจตอบสนองต่อความเสี่ยงที่เกิดขึ้นจากการใช้เทคโนโลยีสารสนเทศ และอาจเกี่ยวข้องกับการป้องกันหรือการตรวจพบการทุจริตด้วย

ตัวอย่าง

- การควบคุมที่แยกการเข้าถึงเพื่อทำการเปลี่ยนแปลงระบบงานต่าง ๆ ที่ใช้งานจริง (นั่นคือ สภาพแวดล้อมของผู้ใช้ระบบ)
- การควบคุมการเข้าถึงเพื่อจัดการ
 - การเข้าถึงแบบมีสิทธิ์พิเศษ - เช่น การควบคุมเกี่ยวกับการเข้าถึงสิทธิ์ในการบริหารจัดการระบบหรือการเข้าถึงของผู้ใช้งานพิเศษที่มีอำนาจสูง

⁵⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ก)(2) และ 26(ง)

- การจัดสรรสิทธิ์ - เช่น การควบคุมเกี่ยวกับการแก้ไขสิทธิ์การเข้าถึงของผู้ใช้งานปัจจุบัน ซึ่งรวมถึงบัญชีที่ไม่ใช่บัญชีที่ใช้สำหรับบุคคลใดเป็นการเฉพาะ หรือบัญชีที่ใช้ร่วมกันที่ไม่ผูกกับบุคคลใดภายในองค์กรเป็นการเฉพาะ
- สอบทานบันทึกเหตุการณ์ (ล็อก) ของระบบที่ติดตามการเข้าถึงระบบสารสนเทศ ซึ่งทำให้สามารถติดตามกิจกรรมของผู้ใช้และรายงานการละเมิดความปลอดภัยไปยังผู้บริหารได้

การปรับให้เหมาะสม

ก107. สำหรับบางกิจการที่มีลักษณะและสถานการณ์ที่ซับซ้อนมากกว่า เช่น กิจการที่ดำเนินงานในอุตสาหกรรมประกันภัยหรือการธนาคาร อาจมีการควบคุมเชิงป้องกันและเชิงตรวจพบที่ซับซ้อนมากขึ้น การควบคุมเหล่านี้อาจมีผลกระทบต่อระดับที่จำเป็นต้องใช้ทักษะเฉพาะทางเพื่อช่วยผู้สอบบัญชีในการทำความเข้าใจกระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ

ข้อบกพร่องของการควบคุมที่เกิดขึ้นภายในระบบการควบคุมภายในของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 37)

ก108. ในการประเมินองค์ประกอบแต่ละองค์ประกอบของระบบการควบคุมภายในของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจว่านโยบายบางด้านของกิจการในองค์ประกอบหนึ่งไม่เหมาะสมกับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ การตัดสินใจดังกล่าวอาจเป็นข้อบ่งชี้ที่ช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันหรือการตรวจพบการทุจริต หากผู้สอบบัญชีพบข้อบกพร่องของการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันหรือการตรวจพบการทุจริต ไม่ว่าจะข้อเดียวหรือหลายข้อ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาผลกระทบของข้อบกพร่องของการควบคุมเหล่านั้นในการออกแบบวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330

ก109. ย่อหน้าที่ 60(ค) ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265⁵⁹ ครอบคลุมข้อกำหนดอื่น ๆ เกี่ยวกับข้อบกพร่องในระบบการควบคุมภายในที่ระบุได้

การประเมินปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 38)

ก110. ความมีนัยสำคัญของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตมีความแตกต่างกันได้อย่างมาก ปัจจัยเสี่ยงบางปัจจัยจะปรากฏอยู่ในบางกิจการแต่สถานการณ์แวดล้อมของกิจการนั้นอาจไม่มีลักษณะที่ทำให้เกิดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตสำหรับกิจการนั้น ดังนั้น การพิจารณาว่าปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตแต่ละปัจจัยหรือหลายปัจจัยรวมกันแสดงให้เห็นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่นั้นเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

⁵⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 ย่อหน้าที่ 8

ก111. ขนาด ความซับซ้อน และลักษณะความเป็นเจ้าของของกิจการมีอิทธิพลอย่างมีนัยสำคัญต่อการพิจารณาปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต ตัวอย่างเช่น อาจจะมีปัจจัยต่างๆ ที่จำกัดการประพฤติปฏิบัติที่ไม่เหมาะสมของผู้บริหาร (ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะและสถานการณ์ของกิจการ) เช่น

- การกำกับดูแลที่มีประสิทธิผลโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- หน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิผล
- การมีและการบังคับใช้ประมวลจริยธรรม
- การมีระบบการรับแจ้งเบาะแสการทุจริตที่มีประสิทธิผล (หรือระบบอื่นที่ใช้สำหรับการรายงานการทุจริต)

นอกจากนี้ ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่พิจารณาในระดับของการปฏิบัติงานในแต่ละส่วนอาจให้ข้อมูลเชิงลึกที่แตกต่างกันเมื่อเปรียบเทียบกับข้อมูลเชิงลึกที่ได้เมื่อพิจารณาปัจจัยเสี่ยงในระดับของกิจการโดยรวม

การปรับให้เหมาะสม

ก112. ในกรณีของกิจการที่มีขนาดเล็กหรือมีความซับซ้อนน้อย การพิจารณาดังกล่าวอาจไม่เกี่ยวข้องหรือเกี่ยวข้องน้อย ตัวอย่างเช่น กิจการที่มีขนาดเล็กหรือมีความซับซ้อนน้อยอาจไม่มีประมวลจริยธรรม แต่อาจได้พัฒนาวัฒนธรรมที่มุ่งเน้นถึงความสำคัญของความซื่อสัตย์สุจริตและพฤติกรรมที่มีจริยธรรมผ่านการสื่อสารทางวาจาและการปฏิบัติตนเป็นตัวอย่างของผู้บริหาร การครอบงำการบริหารงานโดยบุคคลเพียงคนเดียวในกิจการที่มีขนาดเล็กหรือมีความซับซ้อนน้อยไม่ได้เป็นการแสดงถึงความล้มเหลวของผู้บริหารในการแสดงออกและการสื่อสารทัศนคติที่เหมาะสมที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในและกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน ในบางกิจการ การกำหนดให้มีการอนุมัติโดยผู้บริหารอาจสามารถชดเชยการควบคุมที่บกพร่องได้ และลดความเสี่ยงจากการทุจริตของพนักงานได้ อย่างไรก็ตาม การครอบงำการบริหารงานโดยบุคคลเพียงคนเดียวก็สร้างสภาพแวดล้อมที่ก่อให้เกิดการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารได้

การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 39)

ก113. ในการกำหนดว่าปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต ไม่ว่าจะแต่ละปัจจัยหรือหลายปัจจัยรวมกัน ชี้ให้เห็นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา

- ความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบของการทุจริตซึ่งเป็นผลมาจากปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตมีอิทธิพลต่อการประเมินของผู้สอบบัญชี

เกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่จะเกิดและขนาดของผลกระทบจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต การพิจารณาระดับที่ปัจจัยความเสี่ยงของการทุจริตมีผลต่อโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ได้อย่างเหมาะสม

- จำนวนของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลเดียวกัน เมื่อปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตหลายปัจจัยเกี่ยวข้องกับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลเดียวกัน อาจเป็นการบ่งชี้ว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ก114. การกำหนดว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตมีอยู่ในระดับของงบการเงิน หรือในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการกำหนดการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้

ตัวอย่าง

สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องซึ่งอาจมีโอกาสนในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต รวมถึง

- ความถูกต้องหรือการแสดงผลค่าของรายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า - รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าอาจมีความเสี่ยงที่จะเกิดการประมาณการที่ไม่เหมาะสมสำหรับมูลค่าสิ่งตอบแทนที่กิจการคาดว่าจะได้รับ เพื่อแลกเปลี่ยนกับการโอนสินค้าหรือบริการตามที่สัญญาไว้ให้กับลูกค้า
- การเกิดขึ้นจริงหรือการจัดประเภทรายการค่าใช้จ่าย - ค่าใช้จ่ายอาจมีความเสี่ยงจากการรวมค่าใช้จ่ายปลอมหรือค่าใช้จ่ายส่วนตัวเพื่อลดภาระภาษีหรือภาระผูกพันตามกฎหมายอื่นๆ
- ความมีอยู่จริงของเงินสดคงเหลือ - เงินสดคงเหลืออาจมีความเสี่ยงจากการปลอมแปลงหรือแก้ไขค้ายืนยันจากบุคคลภายนอกหรือใบแจ้งยอดธนาคาร

- การแสดงมูลค่าของยอดคงเหลือในบัญชีที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีที่ซับซ้อน – ยอดคงเหลือในบัญชีที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีที่ซับซ้อน (เช่น ค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น ๆ การด้อยค่าของสินค้าคงเหลือ ผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น หนี้สินจากสัญญาประกันภัย หนี้สินผลประโยชน์พนักงานหลังออกจากงาน หนี้สินด้านสิ่งแวดล้อม หรือประมาณการหนี้สินสำหรับการฟื้นฟูสิ่งแวดล้อม) อาจมีความเสี่ยงจากการประมาณการที่มีความไม่แน่นอนสูง การใช้เหตุผลส่วนบุคคลและความลำเอียงของผู้บริหารอย่างมีนัยสำคัญในการตัดสินใจเกี่ยวกับเหตุการณ์หรือสถานการณ์ในอนาคต
- การจัดประเภทรายการ – รายได้หรือค่าใช้จ่ายบางประเภทอาจมีความเสี่ยงที่จะถูกจัดประเภทไม่ถูกต้องในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ เพื่อบิดเบือนดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานที่สำคัญ เป็นต้น
- การแสดงรายการของการเปิดเผยข้อมูล – การเปิดเผยข้อมูลอาจมีความเสี่ยงเกี่ยวกับการละเว้น หรือการแสดงรายการที่ไม่ครบถ้วนหรือไม่ถูกต้อง เช่น การเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้น รายการนอกงบดุล การค้าประกันทางการเงิน หรือข้อกำหนดเงื่อนไขการกู้ยืมเงิน

ก115. การประเมินการออกแบบการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ หรือสนับสนุนการทำงานของการควบคุมอื่นที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าการควบคุมนั้น ไม่ว่าจะเป็นการควบคุมเดียวหรือรวมกับการควบคุมอื่น สามารถป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตได้อย่างมีประสิทธิภาพ (นั่นคือ วัตถุประสงค์ของการควบคุม) หรือไม่ ผู้สอบบัญชีกำหนดว่าการควบคุมที่ระบุไว้ได้นำไปปฏิบัติหรือไม่โดยการยืนยันว่าการควบคุมนั้นอยู่จริงและกิจการปฏิบัติตามการควบคุมนั้นอยู่ การควบคุมที่ปรากฏในสภาพแวดล้อมการควบคุม กระบวนการประเมินความเสี่ยงของกิจการ และกระบวนการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ เป็นการควบคุมทางอ้อม ตัวอย่างเช่น ระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริต (หรือระบบอื่นในการรายงานการทุจริต) อาจเป็นการควบคุมทางอ้อมภายในสภาพแวดล้อมการควบคุม การควบคุมทางอ้อมอาจไม่เพียงพอที่จะป้องกัน ตรวจพบ หรือแก้ไขได้อย่างแม่นยำสำหรับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ แต่สนับสนุนการควบคุมอื่น ๆ และจึงอาจมีผลกระทบทางอ้อมต่อความเป็นไปได้ที่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะได้รับการป้องกันหรือตรวจพบได้อย่างทันท่วงที อย่างไรก็ตาม การควบคุมบางอย่างภายในองค์ประกอบเหล่านี้ก็อาจเป็นการควบคุมโดยตรงได้เช่นกัน

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก116. ในหน่วยงานภาครัฐ การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม (ซึ่งรวมถึงการใช้เงินสาธารณะในทางที่ผิดเพื่อผลประโยชน์ส่วนตัว) อาจเป็นการทุจริตประเภทที่พบบ่อยกว่าเมื่อเทียบกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต นอกจากนี้ อาจมีโอกาสมากขึ้นที่บุคคลที่สามจะกระทำการทุจริตผ่านเงินอุดหนุน สัญญา และโครงการสวัสดิการสังคมหรือสิทธิประโยชน์

ตัวอย่าง

- ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอาจมีอยู่เมื่อบุคคลที่มีบทบาทที่มีนัยสำคัญในหน่วยงานภาครัฐมีอำนาจแต่เพียงผู้เดียวในการผูกพันหน่วยงานภาครัฐเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่ละเอียดอ่อน ซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายในการเดินทาง ค่าที่พัก หรือค่าใช้จ่ายด้านความบันเทิง และค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้ผลประโยชน์ส่วนตัวแก่บุคคลนั้น

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 40)

ก117. ผู้บริหารอยู่ในตำแหน่งที่สามารถกระทำการทุจริตได้ เนื่องจากผู้บริหารมีความสามารถที่จะบิดเบือนรายการบันทึกทางบัญชีและจัดท่างการเงินอันเป็นเท็จ โดยการเข้าแทรกแซงการควบคุมซึ่งตามปกติแล้วมีการนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ แม้ว่าระดับความเสี่ยงของการเข้าแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารจะแตกต่างกันในแต่ละกิจการ แต่ความเสี่ยงดังกล่าวก็ปรากฏอยู่ในทุกกิจการ ดูเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 47-52

ก118. ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจได้ว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารกระทบต่อสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง ในกรณีดังกล่าว นอกเหนือจากข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 48-52 ผู้สอบบัญชีจะระบุความเสี่ยงในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อจัดการกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ตามย่อหน้าที่ 46

ตัวอย่าง

- จากการปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีพบว่ามีการวัดผลการปฏิบัติงานที่เป็นเชิงรุกในแพ็คเกจคำตอบแทนของผู้บริหาร ซึ่งเกี่ยวข้องกับงบกำไรขาดทุนของกิจการ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงตัดสินใจว่ามีความเสี่ยงที่ผู้บริหารแทรกแซงการควบคุม

ในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ผู้สอบบัญชีตัดสินว่าความเสี่ยงนั้นเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงของค่าใช้จ่าย เนื่องจาก การคำนวณมาตรการวัดผลการปฏิบัติงานอาจมีความเสี่ยงที่จะถูกบิดเบือนจากผู้บริหาร ผ่านรายการปรับปรุงในบัญชีค่าใช้จ่าย นอกเหนือจากวิธีการตรวจสอบที่ใช้ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 48-52 ผู้สอบบัญชีได้ออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญนี้ด้วย

- จากการปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีพบว่ามีความเสี่ยงที่ผู้บริหารต้องทำอัตราส่วนทางการเงินให้ได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดในสัญญาการกู้เงินของกิจการ เพื่อหลีกเลี่ยงการล้มละลาย ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ผู้สอบบัญชีตัดสินว่าความเสี่ยงนี้เกี่ยวข้องกับการแสดงมูลค่าของสินค้าคงเหลือและความครบถ้วนของหนี้สิน เนื่องจากวิธีการประเมินมูลค่าอาจถูกปรับปรุงแก้ไขโดยผู้บริหารอย่างไม่เหมาะสม หรืออาจมีการบิดเบือนบันทึกเพื่อแสดงหนี้สินสุทธิต่ำกว่าความเป็นจริง นอกจากนี้วิธีการตรวจสอบที่ใช้ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 48-52 แล้ว ผู้สอบบัญชีได้ออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อตอบสนองกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญนี้ด้วย

ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 41)

- ก119. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญเนื่องจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตในเรื่องการรับรู้รายได้มักเกิดจากการแสดงรายได้ที่สูงเกินจริง เช่น การรับรู้รายได้ก่อนเข้าเกณฑ์หรือการบันทึกรายได้อันเป็นเท็จ นอกจากนี้ ยังอาจเกิดจากการแสดงรายได้ที่ต่ำกว่าความเป็นจริง เช่น การเลื่อนการรับรู้รายได้อย่างไม่เหมาะสมไปยังงวดบัญชีถัดไป
- ก120. ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ อาจมีมากในบางกิจการ ตัวอย่างเช่น มีแรงกดดันหรือสิ่งจูงใจต่อผู้บริหารในการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตโดยการรับรู้รายได้อย่างไม่เหมาะสมในกรณีของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เมื่อผลการดำเนินงานถูกประเมินในมุมมองของการเติบโตของรายได้หรือกำไรปีต่อปี เป็นต้น ในทำนองเดียวกัน ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในการรับรู้รายได้มีมากขึ้นในกิจการที่มีรายได้ส่วนใหญ่จากการขายเงินสดซึ่งก่อให้เกิดโอกาสในการยกยอก หรือในกิจการที่มีกลไก

การรับรู้รายได้ที่ซับซ้อน (เช่น การให้สิทธิการใช้ทรัพย์สินทางปัญญาหรือขั้นความสำเร็จของงาน) ที่มีความเสี่ยงต่อความลำเอียงของผู้บริหารเมื่อกำหนดขั้นความสำเร็จของงานในการรับรู้รายได้ เป็นต้น

- ก121. การทำความเข้าใจธุรกิจและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม้มบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการช่วยให้ผู้สอบบัญชีเข้าใจลักษณะของรายการรายได้ เกณฑ์การรับรู้รายได้ที่เกี่ยวข้อง และแนวปฏิบัติในอุตสาหกรรมที่เหมาะสมเกี่ยวกับรายได้ ความเข้าใจนี้อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุเหตุการณ์หรือสถานการณ์ (ดูตัวอย่างด้านล่าง) ที่เกี่ยวข้องกับประเภทของรายได้ รายการบัญชีของรายได้ หรือสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ที่เกี่ยวข้อง ที่สามารถก่อให้เกิดปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต

ตัวอย่าง

- เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในแม้มบทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องสำหรับการรับรู้รายได้ ซึ่งอาจเป็นโอกาสให้ผู้บริหารจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต หรือทำให้เห็นถึงการขาดการควบคุม (หรือข้อบกพร่องของการควบคุมที่มีนัยสำคัญ) สำหรับการจัดการกับการเปลี่ยนแปลงในแม้มบทการรายงานทางการเงิน
- เมื่อหลักการบัญชีของกิจการสำหรับการรับรู้รายได้มีลักษณะเชิงรุกมากกว่า หรือไม่สอดคล้องกับ กิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน
- เมื่อกิจการดำเนินงานในอุตสาหกรรมที่กำลังเติบโต
- เมื่อการรับรู้รายได้เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีที่ซับซ้อน
- เมื่อการรับรู้รายได้ขึ้นอยู่กับข้อตกลงตามสัญญาที่ซับซ้อนซึ่งมีความไม่แน่นอนในการประมาณการสูง เช่น สัญญาประเภทการก่อสร้างหรือการผลิต (เช่น ข้อตกลงการจ้างแปรรูป) และข้อตกลงที่มีหลายองค์ประกอบ
- เมื่อได้รับหลักฐานที่ขัดแย้งกันจากการปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยง
- เมื่อกิจการมีประวัติการปรับปรุงที่มีนัยสำคัญของการรับรู้รายได้ที่ไม่เหมาะสม (เช่น การรับรู้รายได้ก่อนเข้าเกณฑ์)
- เมื่อสถานการณ์บ่งชี้ถึงการบันทึกรายได้อันเป็นเท็จ
- เมื่อสถานการณ์บ่งชี้ถึงการละเว้นการเปิดเผยข้อมูลที่มาตรฐานการบัญชีกำหนดไว้ หรือการนำเสนอการเปิดเผยข้อมูลที่ไม่ครบถ้วนหรือไม่ถูกต้องเกี่ยวกับรายได้ ตัวอย่างเช่น การบิดเบือนผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการเนื่องจากแรงกดดันในการทำให้ได้

ตามความคาดหวังของนักลงทุน/ตลาด หรือเนื่องจากสิ่งจูงใจให้ผู้บริหารเพิ่มค่าตอบแทนของตนเองที่เชื่อมโยงกับผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการให้ได้จำนวนสูงสุด

- เมื่อกิจการเป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างที่ซับซ้อนโดยไม่จำเป็นซึ่งเพิ่มความเสี่ยงในการไม่เปิดเผยรายการของบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ก122. หากมีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตในการรับรู้รายได้ การตัดสินใจว่าปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตดังกล่าวบ่งชี้ถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ความมีนัยสำคัญของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต (ดูย่อหน้าที่ ก110-ก112) ที่เกี่ยวกับการรับรู้รายได้ ไม่ว่าจะปัจจัยเดียวหรือหลายปัจจัยรวมกัน โดยปกติแล้วจะทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถโต้แย้งข้อสันนิษฐานในเบื้องต้นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในการรับรู้รายได้

ก123. อาจมีสถานการณ์ที่ไม่มากนักที่เหมาะสมที่จะโต้แย้งข้อสันนิษฐานในเบื้องต้นว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ ผู้สอบบัญชีอาจสรุปได้ว่าไม่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ในกรณีที่ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตไม่มีนัยสำคัญ

ตัวอย่าง

- รายได้ค่าเช่าจากการให้เช่าหนึ่งหน่วยของอสังหาริมทรัพย์แห่งหนึ่งหรือการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์หลายแห่ง โดยมีผู้เช่าเพียงรายเดียว จากการปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ารายได้ค่าเช่าไม่ใช่ดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานที่สำคัญสำหรับผู้ให้เช่าเนื่องจากรายได้นั้นสามารถคาดการณ์ได้และมีจำนวนคงที่ ดังนั้น จึงไม่มีสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับรายได้ค่าเช่า นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าการบันทึกบัญชีจัดทำโดยการจัดจ้างบริษัทจัดการสินทรัพย์ที่มีความเป็นอิสระ จึงไม่มีโอกาสที่มีนัยสำคัญที่ผู้บริหารจะบิดเบือนรายได้ค่าเช่าดังกล่าว
- แหล่งรายได้อื่นที่ตรงไปตรงมา ซึ่งกำหนดโดยอัตราคงที่หรืออัตราที่เผยแพร่โดยบุคคลภายนอก (เช่น รายได้ดอกเบี้ยหรือเงินปันผลจากการลงทุนที่มีข้อมูลระดับ 1) จากการปฏิบัติวิธีการประเมินความเสี่ยง ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานที่สำคัญของผู้บริหารไม่เกี่ยวข้องกับรายได้ดอกเบี้ยหรือเงินปันผลจากการลงทุน จึงไม่มีสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับรายได้ดอกเบี้ยหรือเงินปันผลจากการลงทุน นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ารายการถูกบันทึกในระบบอัตโนมัติโดย

ไม่มีโอกาสที่มีนัยสำคัญให้ผู้บริหารสามารถบิดเบือนรายได้ดอกเบี้ยหรือเงินปันผลจากการลงทุนได้

ก124. ย่อหน้าที่ 68 (ง) ระบุการจัดทำเอกสารหลักฐานที่กำหนดไว้เมื่อผู้สอบบัญชีสรุปว่าข้อสันนิษฐานในเบื้องต้นนั้นไม่เกี่ยวข้องในสถานการณ์ของงานตรวจสอบนั้น และจึงไม่ได้รับรู้ว่าการรับรู้รายได้เป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก125. ในหน่วยงานภาครัฐ อาจมีสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันน้อยกว่าในการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต โดยเจตนาแสดงรายได้สูงเกินจริงหรือต่ำเกินจริง แต่ก็อาจมีความเสี่ยงจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับค่าใช้จ่าย โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อค่าใช้จ่ายดังกล่าวมีการกำหนดจำนวนสูงสุดที่ใช้ได้ตามกฎหมาย

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้

องค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในเลือกวิธีการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 43)

ก126. การจัดให้มีองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในการเลือกลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบนั้นมีความสำคัญมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อบุคคลในกิจการที่มีความคุ้นเคยกับวิธีการตรวจสอบที่ใช้เป็นปกติในงานตรวจสอบ อาจอยู่ในสถานะที่ดีที่จะปกปิดการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตได้และใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม ดังนั้น จึงเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้สอบบัญชีต้องเปิดใจรับแนวคิดใหม่ ๆ หรือมุมมองที่แตกต่างเมื่อเลือกวิธีการตรวจสอบที่จะใช้เพื่อจัดการกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ตัวอย่าง

- การปฏิบัติงานวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมโดยการเลือกประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลซึ่งไม่ได้เป็นสาระสำคัญ
- การทำการทดสอบรายละเอียดสำหรับเรื่องที่ผู้สอบบัญชีใช้การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบในการตรวจสอบครั้งก่อน
- การปรับช่วงเวลาของวิธีการตรวจสอบจากที่คาดว่าจะทำตามปกติ
- การใช้วิธีการเลือกตัวอย่างที่แตกต่างไป หรือใช้วิธีการในการแบ่งกลุ่มประชากรที่แตกต่างไป



- การปฏิบัติวิธีการตรวจสอบในสถานที่ที่แตกต่างไปหรือในสถานที่ที่ไม่แจ้งล่วงหน้า
- การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบในระดับที่ละเอียดมากขึ้น หรือการลดจำนวนผลต่างที่ยอมรับได้ระหว่างจำนวนที่บันทึกกับจำนวนที่คาดหมายไว้ เมื่อทำการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบเพื่อสอบสวนเพิ่มเติมสำหรับความสัมพันธ์ที่ผิดปกติหรือไม่คาดหมาย
- การใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ เช่น การตรวจจับความผิดปกติหรือวิธีการทางสถิติ กับประชากรทั้งหมดเพื่อระบุรายการสำหรับการสอบสวนเพิ่มเติม

ก127. ขอบเขตที่ผู้สอบบัญชีเลือกที่จะจัดให้มีองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในการเลือกลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ เป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ในการการนำองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในการเลือกลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของ วิธีการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจอ้างอิงภาคผนวก 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้สำหรับ ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบที่อาจใช้ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้

การตอบสนองโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 44)

ก128. ตามย่อหน้าที่ 39(ข) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้ในระดับงบการเงิน ถูกกำหนดให้เป็นความเสี่ยงที่มี นัยสำคัญ ซึ่งสิ่งนี้ส่งผลต่อแนวทางการตรวจสอบโดยรวมของผู้สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ และจึงมีผลต่อ การตอบสนองโดยรวมของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงดังกล่าว

- ตัวอย่าง
- การเพิ่มความระมัดระวังในการเลือกลักษณะและขอบเขตของเอกสารหลักฐานที่จะ ตรวจสอบเพื่อสนับสนุนรายการที่มีสาระสำคัญ
 - การเพิ่มการรับรู้ถึงความจำเป็นที่จะหาหลักฐานมาสนับสนุนคำอธิบายหรือคำรับรองของ ผู้บริหารในเรื่องที่มีนัยสำคัญ
 - การเพิ่มการมีส่วนร่วมของผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเพื่อช่วยกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ในเรื่องที่ซับซ้อนหรือที่ใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการตรวจสอบนั้น
 - การเปลี่ยนแปลงองค์ประกอบของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ เช่น โดยการขอให้ มีพนักงานที่มีประสบการณ์มากขึ้นซึ่งมีทักษะหรือความรู้หรือความเชี่ยวชาญเฉพาะ ที่มากขึ้นเข้ามามีส่วนร่วมในการตรวจสอบนั้น

- การเพิ่มขอบเขตและความถี่ของการกำหนดแนวทางและการควบคุมดูแลสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบและมีการสอบทานงานของสมาชิกเหล่านั้นที่ในรายละเอียดมากขึ้น
- การใช้วิธีการหรือเทคโนโลยีการสกัดข้อมูลโดยตรงเมื่อรับข้อมูลจากระบบสารสนเทศของกิจการสำหรับใช้กับเครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเพื่อจัดการกับความเสี่ยงของการบิดเบือนข้อมูล
- เพิ่มการทดสอบรายละเอียด

วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้ประเมินไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 46)

ก129. ตามย่อหน้าที่ 39(ข) ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ ถูกกำหนดให้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้น เมื่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีปรากฏว่าความเสี่ยงอยู่ในระดับที่สูงขึ้น ในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่มีความน่าเชื่อถือมากขึ้นเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ ผู้สอบบัญชีอาจเพิ่มปริมาณของหลักฐาน หรือได้รับหลักฐานที่มีความเกี่ยวข้องและเชื่อถือได้มากขึ้น เช่น โดยการเน้นการใช้หลักฐานจากบุคคลภายนอกหรือการได้รับหลักฐานจากแหล่งที่มีความอิสระหลายแหล่ง

ตัวอย่างเช่น

ลักษณะ

- หากผู้สอบบัญชีเห็นว่าผู้บริหารอยู่ภายใต้แรงกดดันที่จะต้องทำกำไรให้ได้ตามที่ถูกคาดหวัง จึงอาจมีความเสี่ยงที่ผู้บริหารจะทำให้ยอดขายเพิ่มมากขึ้นโดยการทำสัญญาขายที่มีเงื่อนไขในการรับรู้รายได้ล่วงหน้าหรือโดยบันทึกยอดขายตามใบแจ้งหนี้ก่อนที่จะมีการส่งสินค้าจริง ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจนำวิธีการเหล่านี้มาใช้ เช่น การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกซึ่งอาจไม่เป็นเพียงการยืนยันยอดคงเหลือเท่านั้น แต่เป็นการยืนยันในรายละเอียดของสัญญาขาย ซึ่งรวมถึงวันที่ สิทธิในการคืนสินค้า และเงื่อนไขในการส่งสินค้า นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพบว่ามึประสิทธิผลมากหาก

สนับสนุนคำยืนยันจากบุคคลภายนอกนั้นด้วยการสอบถามบุคลากรที่ไม่ใช่ฝ่ายการเงิน ในกิจการเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงใดๆ ในสัญญาขายและเงื่อนไขการส่งสินค้า

ช่วงเวลา

- ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าการทดสอบเนื้อหาสาระในวันสิ้นงวดหรือวันที่ใกล้เคียงวันสิ้นงวดนั้น จะจัดการกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตได้ดีกว่า ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าเมื่อพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยเจตนาหรือการบิดเบือนที่ประเมินไว้แล้ว การใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อขยายผลการตรวจสอบจากวันที่ตรวจสอบระหว่างปีถึงวันสิ้นงวดบัญชีนั้นอาจจะไม่มีประสิทธิผล แต่ในทางตรงกันข้าม เนื่องจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยเจตนา (เช่น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้อย่างไม่เหมาะสม) อาจเริ่มเกิดขึ้นในระหว่างงวดบัญชี ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจเลือกที่จะใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับรายการที่เกิดขึ้นก่อนหรือตลอดทั้งงวดบัญชี

ขอบเขต

- ผู้สอบบัญชีอาจใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเพื่อทำการทดสอบข้อมูลดิจิทัลอย่างครอบคลุมมากขึ้น เทคนิคอัตโนมัติอาจใช้เพื่อทดสอบรายการทั้งหมดในประชากรเลือกรายการสำหรับการทดสอบเฉพาะรายการที่น่าจะเกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต หรือเลือกรายการสำหรับการทดสอบเมื่อใช้วิธี “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี” ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจจัดประเภทของประชากรตามลักษณะเฉพาะเพื่อให้ได้รับหลักฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องมากขึ้นเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก

ก130. ในการนำมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁶⁰ ไปปฏิบัติ วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก ถูกพิจารณาว่ามีประโยชน์เมื่อต้องการหลักฐานการสอบบัญชีที่ไม่ลำเอียงไปทางสนับสนุนหรือหักล้างกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ในงบการเงิน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตได้รับการระบุว่าจะเกี่ยวข้องับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล

⁶⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 19



ก131. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505⁶¹ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการควบคุมในการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก และต้องประเมินผลกระทบถ้าผู้บริหารไม่ยินยอมให้ผู้สอบบัญชีส่งคำขอยืนยัน ถ้าผู้สอบบัญชีไม่สามารถควบคุมการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก หรือได้รับคำตอบที่ไม่น่าพอใจเกี่ยวกับเหตุผลที่ผู้บริหารไม่ยินยอมให้ผู้สอบบัญชีส่งคำขอยืนยัน สิ่งนี้อาจเป็นข้อบ่งชี้ของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต

ก132. การใช้วิธีการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอกอาจมีประสิทธิผลมากขึ้นหรือให้หลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือมากขึ้นเกี่ยวกับข้อกำหนดและเงื่อนไขของข้อตกลงตามสัญญา

ตัวอย่าง

- ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันเงื่อนไขตามสัญญาสำหรับประเภทของรายการรายได้บางประเภท เช่น การกำหนดราคา เงื่อนไขการชำระเงินและส่วนลด การค้าประกันที่เกี่ยวข้อง และการมีหรือไม่มีข้อตกลงนอกสัญญาหลัก

ก133. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505⁶² ได้กล่าวถึงปัจจัยที่อาจแสดงให้เห็นถึงข้อสงสัยในความน่าเชื่อถือของคำตอบกลับที่ได้รับจากการขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก เนื่องจากคำตอบกลับทุกคำตอบย่อมมีความเสี่ยงในระดับหนึ่งเกี่ยวกับการดักการรับส่ง การแก้ไขเปลี่ยนแปลง หรือการทุจริตเรื่องดังกล่าวอาจเกิดขึ้นเมื่อมีคำตอบกลับจากการขอคำยืนยัน

- ถูกส่งมาจากอีเมลที่ไม่รู้จัก
- ไม่มีอีเมลต้นฉบับที่ส่งไปขอคำยืนยันแนบมาด้วยหรือไม่มีข้อมูลอื่นใดที่บ่งชี้ว่าผู้ให้คำยืนยันกำลังตอบคำขอการยืนยันของผู้สอบบัญชีที่ส่งไป
- มีข้อจำกัดหรือคำปฏิเสธความรับผิดชอบที่ผิดปกติ

ก134. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505⁶³ ได้กล่าวถึงแนวทางสำหรับผู้สอบบัญชีเมื่อคำตอบกลับคำขอยืนยันแสดงผลต่างระหว่างข้อมูลที่ขอยืนยันหรือข้อมูลที่กิจการบันทึก กับข้อมูลที่ได้รับตอบกลับจากผู้ให้คำยืนยัน

ตัวอย่าง

- คำตอบกลับคำขอยืนยันจากธนาคารบ่งชี้ว่าบัญชีเงินฝากธนาคาร (ในนามของบริษัทย่อย) ที่กิจการถือหุ้นทั้งหมดซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งที่ศูนย์กลางการเงินนอกอาณาเขตนั้น)

⁶¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก” ย่อหน้าที่ 7-8
⁶² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 ย่อหน้าที่ ก11
⁶³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 ย่อหน้าที่ 14 และ ก21-ก22

ไม่มีอยู่จริง เมื่อตรวจสอบเรื่องดังกล่าวแล้ว ผู้สอบบัญชีได้ตัดสินใจการได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินโดยการแสดงยอดคงเหลือเงินฝากธนาคารสูงเกินจริง

ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมอื่น

ก135. ภาคผนวก 2 ได้นำเสนอตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบที่อาจใช้ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้ ภาคผนวกดังกล่าวมีตัวอย่างของการตอบสนองต่อผลการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเกิดจากทั้งการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต (ซึ่งรวมถึงการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตซึ่งเป็นผลมาจากการรับรู้รายได้) และการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร

รายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 48-49)

เหตุผลในการทดสอบรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ

ก136. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต มักเกี่ยวข้องกับการบิดเบือนในกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินโดยการบันทึกรายการบัญชีที่ไม่เหมาะสมหรือไม่ผ่านการอนุมัติในบัญชีแยกประเภททั่วไปและบันทึกรายการปรับปรุงอื่น ๆ ซึ่งอาจเกิดขึ้นตลอดงวดบัญชีหรือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี หรือทำการปรับปรุงแก้ไขจำนวนเงินที่รายงานในงบการเงินโดยไม่มีการบันทึกในรายการบันทึกบัญชีปกติ เช่น การปรับปรุงรายการหรือการจัดประเภทรายการใหม่ในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม

ก137. ทดสอบความเหมาะสมของรายการบันทึกบัญชีในบัญชีแยกประเภททั่วไปและรายการปรับปรุงอื่น ๆ (เช่น รายการที่ทำโดยตรงกับงบการเงิน เช่น การตัดรายการระหว่างกัน กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง และยอดคงเหลือในบัญชีระหว่างกลุ่มบริษัท) อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่เป็นการทุจริตได้

ก138. การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องมาจากการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกรายการบัญชีต่าง ๆ⁶⁴ มีความสำคัญ เนื่องจากกระบวนการและการควบคุมแบบอัตโนมัติอาจลดความเสี่ยงจากการผิดพลาดที่ไม่ได้ตั้งใจได้ แต่ไม่สามารถป้องกันความเสี่ยงที่ผู้บริหารแทรกแซงกระบวนการและการควบคุมแบบอัตโนมัติอย่างไม่เหมาะสมได้ เช่น โดยการเปลี่ยนแปลงจำนวนเงิน

⁶⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ก)(2)

ซึ่งจะถูกบันทึกโดยอัตโนมัติในบัญชีแยกประเภททั่วไปหรือในระบบรายงานทางการเงิน นอกจากนี้
ในกรณีที่ใช้เทคโนโลยีสารสนเทศในการโอนย้ายข้อมูลแบบอัตโนมัติ อาจไม่มีหลักฐานที่มองเห็น
ได้หรือมีหลักฐานที่มองเห็นได้เพียงเล็กน้อยเกี่ยวกับการเข้าแทรกแซงระบบสารสนเทศดังกล่าว

ก139. ในการวางแผนการตรวจสอบ⁶⁵ การอาศัยประสบการณ์และข้อมูลเชิงลึกของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบ
งานตรวจสอบหรือสมาชิกหลักอื่นของกลุ่มปฏิบัติงานตรวจสอบอาจเป็นประโยชน์ในการออกแบบ
วิธีการตรวจสอบเพื่อทดสอบความเหมาะสมของรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ
(เช่น เพื่อจัดการความเสี่ยงจากการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร) ซึ่งรวมถึงการวางแผน
สำหรับทรัพยากรที่เหมาะสม นอกจากนี้ อาจเป็นประโยชน์ในการกำหนดลักษณะ ช่วงเวลา และ
ขอบเขตของการกำหนดแนวทาง การควบคุมดูแล และการสอบทานงานที่เกี่ยวข้อง

การได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความครบถ้วนของประชากรของรายการบันทึกบัญชีและ
รายการปรับปรุงอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 49(ข))

ก140. ประชากรของรายการบันทึกบัญชีอาจรวมถึงการปรับปรุงที่บันทึกด้วยมือ หรือการปรับปรุงอื่น ๆ
ที่ปรับปรุงโดยตรงกับจำนวนเงินที่รายงานในงบการเงิน การไม่ได้รับหลักฐานการสอบบัญชี
เกี่ยวกับความครบถ้วนของประชากรอาจจำกัดความมีประสิทธิภาพของวิธีการตรวจสอบ
ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารที่เกี่ยวข้องกับ
รายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่เป็นเท็จ

การเลือกรายการบันทึกบัญชีหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 49(ค) และ 49(ง))

ก141. ก่อนที่จะเลือกรายการที่จะทดสอบ ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องพิจารณาว่า บุรณภาพของประชากร
รายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ได้รับการรักษาไว้ตลอดทุกขั้นตอนของการประมวลผล
ข้อมูลหรือไม่ โดยอ้างอิงจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีและการประเมินระบบสารสนเทศและ
กิจกรรมการควบคุม (เช่น การควบคุมทั่วไปของเทคโนโลยีสารสนเทศที่ใช้ในการปกป้องและ
รักษาบุรณภาพของข้อมูลทางการเงิน) ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315
(ปรับปรุง 2564)⁶⁶

ก142. ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงาน
ทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการ อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการเลือก
รายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ เพื่อการทดสอบ

⁶⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 “การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ 5, 9 และ 12

⁶⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 25-26

ตัวอย่าง

กระบวนการในการเลือกรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ เพื่อการทดสอบอาจดีขึ้น หากผู้สอบบัญชีใช้ประโยชน์จากข้อมูลเชิงลึกที่ได้จากความเข้าใจของผู้สอบบัญชี

- วางบการเงิน (ซึ่งรวมถึงเหตุการณ์และรายการต่าง ๆ) ของกิจการอาจมีโอกาที่จะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตได้อย่างไร โดยเฉพาะในรายการที่มีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต
- เกี่ยวกับการประยุกต์หลักการและวิธีการทางบัญชีที่อาจมีโอกาที่จะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจากความลำเอียงของผู้บริหาร
- เกี่ยวกับข้อบกพร่องของการควบคุมภายในซึ่งเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลผู้บริหาร หรือบุคคลอื่นภายในกิจการกระทำการทุจริต

ก143. ภาคผนวก 4 ให้ข้อพิจารณาเพิ่มเติมที่ผู้สอบบัญชีอาจใช้ในการเลือกรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ เพื่อการทดสอบ

ช่วงเวลาของการทดสอบรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 49(ค) และ 49(ง))

ก144. รายการบันทึกบัญชีหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ทุจริตมักถูกจัดทำขึ้น ณ สิ้นงวดบัญชี ดังนั้นย่อหน้าที่ 49(ค) จึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีเลือกรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่จัดทำขึ้นในเวลาดังกล่าว

ตัวอย่าง

- ในบรรดารางรายการบันทึกบัญชีหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่มีความเสี่ยงสูงที่สุดที่ผู้บริหารจะเข้าแทรกแซงการควบคุม คือ รายการบันทึกบัญชีหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่จัดทำด้วยมือและปรับปรุงโดยตรงเข้างบการเงินซึ่งจัดทำหลังจากสิ้นสุดรอบระยะเวลาการรายงานทางการเงินและมีการคำอธิบายสนับสนุนข้อมูลเพียงเล็กน้อยหรือไม่มีเลย

ก145. ย่อหน้าที่ 49(ง) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความจำเป็นต้องทดสอบรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ตลอดงวดบัญชีหรือไม่ เนื่องจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตสามารถเกิดขึ้นได้ตลอดงวดบัญชี และอาจเกี่ยวข้องกับ ความพยายามอย่างมากที่จะปกปิดการทำทุจริต

ตัวอย่าง

- ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่เชื่อมโยงอย่างมากกับแผนการทุจริตที่สามารถเกิดขึ้นเป็นเวลานาน (เช่น โครงสร้างรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ซับซ้อน ซึ่งอาจบดบังเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของรายการ)
- รายการบันทึกบัญชีที่ผิดปกติหรือที่มีลักษณะที่ต่างไปจากกลุ่ม (outliers) ที่เกิดขึ้นตลอดทั้งงวดบัญชี ซึ่งอาจถูกตรวจพบจากการใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

การตรวจสอบเอกสารประกอบสำหรับรายการบันทึกบัญชีหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ถูกเลือก (อ้างถึงย่อหน้าที่ 49(ค) และ 49(ง))

ก146. ในการทดสอบความเหมาะสมของรายการบันทึกบัญชีหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องได้มาซึ่งและตรวจสอบเอกสารประกอบ เพื่อพิจารณาเหตุผลทางธุรกิจในการบันทึกรายการเหล่านั้น ซึ่งรวมถึงการพิจารณาว่าการบันทึกกรายนั้น ๆ สะท้อนเนื้อหาที่แท้จริงของรายการและเป็นไปตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องหรือไม่

การพิจารณาการใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเมื่อทดสอบรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 49(ค) และ 49(ง))

ก147. ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาการใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเมื่อทดสอบรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ (เช่น การกำหนดความครบถ้วนของประชากรหรือการเลือกรายการเพื่อทดสอบ) การพิจารณาดังกล่าวอาจได้รับผลกระทบจากการที่กิจการใช้เทคโนโลยีในการประมวลผลรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ

ประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 50-51)

เหตุผลในการสอบทานประมาณการทางบัญชีเพื่อพิจารณาความลำเอียงของผู้บริหาร

ก148. การจัดทำงบการเงินทำให้ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจหรือกำหนดข้อสมมติต่าง ๆ จำนวนมากที่มีผลต่อประมาณการทางบัญชี และต้องพิจารณาความสมเหตุสมผลของประมาณการดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตมักเกิดขึ้นจากการแสดงข้อมูลประมาณการทางบัญชีที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยเจตนา ตัวอย่างของการทำให้การทุจริตด้วยวิธีดังกล่าวสำเร็จคือ การแสดงรายการประมาณการหนี้สินหรือสำรองต่าง ๆ ต่ำกว่าหรือสูงกว่าความเป็นจริง โดยมีเจตนาเพื่อก่อให้เกิดความสม่ำเสมอของผลกำไรสำหรับสองรอบระยะเวลาบัญชีหรือมากกว่า หรือเพื่อให้ได้ผลกำไรอยู่ในระดับที่ต้องการเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและความสามารถในการทำกำไรของกิจการ



ก149. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ให้แนวทางว่าความลำเอียงของผู้บริหาร บ่อยครั้งเกี่ยวข้องกับเงื่อนไขบางอย่างซึ่งทำให้มีความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารไม่สามารถรักษา ความเป็นกลางในการใช้ดุลยพินิจ (นั่นคือ ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ในการเกิดความลำเอียงของ ผู้บริหาร) ซึ่งอาจนำไปสู่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของข้อมูล ซึ่งจะถือว่าเป็นการทุจริตหากเกิดโดยความตั้งใจของผู้บริหาร⁶⁷

ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร

ก150. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)⁶⁸ มีข้อกำหนดและคำอธิบายการนำไปปฏิบัติ ที่จัดการข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร

ตัวอย่าง

ข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหาร ในวิธีการที่ผู้บริหารจัดทำประมาณ การทางบัญชีซึ่งมีความเสี่ยงจากการการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต รวมถึง

- การเปลี่ยนแปลงในวิธีการประมาณ ข้อสมมติที่มีนัยสำคัญ แหล่งที่มา หรือรายการของ ข้อมูลที่เลือกซึ่งไม่ได้มีพื้นฐานมาจากสถานการณ์ใหม่หรือข้อมูลใหม่ ซึ่งอาจไม่สมเหตุสมผล ในสถานการณ์นั้น ๆ และไม่เป็นการปฏิบัติตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง
- การปรับปรุงผลลัพธ์ที่ได้จากแบบจำลอง ซึ่งไม่เหมาะสมตามสถานการณ์เมื่อพิจารณา ถึงข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

ก151. ผู้สอบบัญชีอาจใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเพื่อสอบทานประมาณการทางบัญชีสำหรับ ความลำเอียงของผู้บริหาร

ตัวอย่าง

- การวิเคราะห์กิจกรรมในบัญชีประมาณการที่เกิดขึ้นในระหว่างปีและเปรียบเทียบกับ ประมาณการงวดปัจจุบันและงวดก่อน
- การเปรียบเทียบข้อสมมติที่ใช้สำหรับการประมาณการ โดยใช้การแสดงผลข้อมูลด้วยภาพ เพื่อทำความเข้าใจว่าประมาณการแบบจุดตกอยู่ในช่วงของผลลัพธ์ที่ยอมรับได้หรือไม่
- การใช้ศาสตร์การวิเคราะห์เชิงคาดการณ์เพื่อระบุความเป็นไปได้ของผลลัพธ์ในอนาคต โดยอาศัยข้อมูลในอดีต

⁶⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 2 ของภาคผนวก 2

⁶⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 32 และ ก133-ก136

ก152. หากมีข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารโดยเจตนา ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเหมาะสมที่จะให้บุคคลที่มีทักษะด้านนิติวิทยาศาสตร์เข้ามามีส่วนร่วมในการสอบทาน ประเมินการทางบัญชีต่างๆ เพื่อพิจารณาความลำเอียงของผู้บริหารตามย่อหน้าที่ 50-51 การใช้ทักษะด้านนิติวิทยาศาสตร์ผ่านการวิเคราะห์บันทึกการบัญชี การสัมภาษณ์ การสอบทานการสื่อสาร ภายในและภายนอก การสืบสวนรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือการสอบทาน การควบคุมภายในที่อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินว่าข้อบ่งชี้ถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดความลำเอียงของผู้บริหารเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่

รายการที่มีนัยสำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจหรือที่มีลักษณะผิดปกติอื่นๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 52)

ก153. ข้อบ่งชี้ที่อาจแสดงว่ารายการที่มีนัยสำคัญต่างๆ ที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ หรือมีลักษณะผิดปกติอื่นๆ อาจเกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต หรือเพื่อปกปิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม รวมถึง

- รูปแบบของรายการที่ดูเหมือนมีความซับซ้อนเกินไป (เช่น รายการนั้นเกี่ยวข้องกับกิจการหลายๆ แห่งภายในกลุ่มกิจการที่จัดทำงบการเงินรวม หรือบุคคลหรือกิจการอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการจำนวนมาก)
- ผู้บริหารไม่ได้หารือถึงลักษณะและวิธีการทางบัญชีของรายการเหล่านั้นกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ และมีเอกสารประกอบที่ไม่เพียงพอ
- ผู้บริหารให้ความสำคัญกับวิธีการปฏิบัติทางบัญชีวิธีใดวิธีหนึ่งเป็นการเฉพาะมากกว่าที่จะให้ความสำคัญกับพื้นฐานทางด้านเศรษฐกิจของรายการนั้นๆ
- รายการที่ทำกับกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่ได้มีการจัดทำงบการเงินรวม (ซึ่งรวมถึงกิจการที่ตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ) ไม่ได้ถูกสอบทานหรือได้รับการอนุมัติอย่างเหมาะสมจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ
- กิจกรรมต่างๆ ที่ไม่ปกติและไม่มีเหตุผลทางธุรกิจที่สมเหตุสมผล
- รายการดังกล่าวเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่ได้ระบุไว้ก่อนหน้าว่าเป็นบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือเกี่ยวข้องกับกิจการที่ไม่มีสาระทางเศรษฐกิจหรือความมั่นคงทางการเงินที่ดีพอที่จะรองรับการทำรายการดังกล่าวหากไม่ได้รับความช่วยเหลือจากกิจการที่ถูกตรวจสอบอยู่

การวิเคราะห์เปรียบเทียบในขั้นตอนสุดท้ายของการตรวจสอบเพื่อสรุปผลตรวจสอบโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 53)

ก154. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 อธิบายว่าการวิเคราะห์เปรียบเทียบในขั้นตอนสุดท้ายของการตรวจสอบเพื่อสรุปผลตรวจสอบโดยรวม มีจุดมุ่งหมายเพื่อที่จะสนับสนุนข้อสรุปที่ได้จากการตรวจสอบในแต่ละองค์ประกอบหรือรายการในงบการเงิน⁶⁹ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบในระดับที่ละเอียดมากขึ้นสำหรับบางประเภทของรายการ ยอดคงเหลือในบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลเพื่อพิจารณาว่าแนวโน้มหรือความสัมพันธ์บางอย่างอาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ไม่เคยได้ระบุก่อนหน้านี้หรือไม่ การพิจารณาว่าแนวโน้มหรือความสัมพันธ์ใดอาจแสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตนั้นต้องใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ โดยความสัมพันธ์ที่ผิดปกติที่เกี่ยวข้องกับรายได้และผลกำไรในช่วงสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีมีความเกี่ยวข้องเป็นอย่างยิ่ง

ตัวอย่าง

- การรายงานรายได้จำนวนมากอย่างผิดปกติในช่วง 2-3 สัปดาห์ก่อนที่จะสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี
- รายการที่ผิดปกติ
- รายได้หรือค่าใช้จ่ายไม่สอดคล้องตามแนวโน้มของกระแสเงินสดจากการดำเนินงาน :
 - รายได้หรือค่าใช้จ่ายจำนวนต่ำผิดปกติในช่วงต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป
 - การคืนเงินหรือใบลดหนี้ที่สูงผิดปกติในช่วงต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

ก155. ผู้สอบบัญชีอาจใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเพื่อระบุรูปแบบการบันทึกการที่รายการที่ผิดปกติหรือไม่สม่ำเสมอเพื่อพิจารณาว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ไม่เคยทราบมาก่อนหรือไม่

การทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 55-58)

ก156. ถ้าผู้สอบบัญชีพบการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต นโยบายหรือวิธีปฏิบัติของสำนักงานอาจรวมถึงการดำเนินการสำหรับผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบที่จะต้องปฏิบัติ ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของงานตรวจสอบและลักษณะของการทุจริต

⁶⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 520 ย่อหน้าที่ ก17-ก19

ตัวอย่าง

- การปรึกษากับบุคคลอื่นในสำนักงาน
- การขอคำแนะนำทางกฎหมายจากที่ปรึกษาภายนอกเพื่อทำความเข้าใจทางเลือกของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบและผลกระทบทางวิชาชีพหรือกฎหมายในการดำเนินการใด ๆ
- การปรึกษาอย่างเป็นความลับกับหน่วยงานกำกับดูแลหรือหน่วยงานวิชาชีพ (เว้นแต่มีข้อห้ามโดยกฎหมายหรือข้อบังคับหรือเป็นการละเมิดหน้าที่ในการรักษาความลับ)

ก157. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁷⁰ ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องรับผิดชอบต่อการทำให้อุปกรณ์ปฏิบัติงานตรวจสอบตระหนักถึงนโยบายหรือขั้นตอนการปฏิบัติงานของสำนักงานเกี่ยวข้องกับข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงความรับผิดชอบของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเมื่อทราบว่ากิจการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ซึ่งรวมถึงกรณีการทุจริต

การทำความเข้าใจเกี่ยวกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต

ก158. การตัดสินใจว่าผู้บริหารระดับใดเป็นระดับที่เหมาะสมนั้นขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี และต้องพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ เช่น ความน่าจะเป็นที่มีการสมรู้ร่วมคิดกัน รวมทั้งลักษณะและขนาดของผลกระทบของข้อสงสัยการทุจริตนั้น ๆ โดยทั่วไปแล้ว ระดับของผู้บริหารที่เหมาะสมคือระดับที่สูงกว่าบุคคลที่ดูเหมือนจะเกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตนั้นอย่างน้อยหนึ่งระดับ

ก159. เมื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีดังต่อไปนี้วิธีใดวิธีหนึ่งหรือมากกว่า ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของงานตรวจสอบและลักษณะของการทุจริต

- ให้ผู้เชี่ยวชาญของผู้สอบบัญชีเข้ามามีส่วนร่วม เช่น บุคคลที่มีทักษะด้านนิติวิทยาศาสตร์
- ตรวจสอบเพิ่มของระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริตของกิจการเพื่อหาข้อมูลเพิ่มเติม
- สอบถามบุคคลต่อไปนี้เพิ่มเติม
 - ที่ปรึกษากฎหมายภายในหรือที่ปรึกษากฎหมายภายนอกของกิจการ
 - เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานตรวจสอบภายใน (หากมีหน่วยงานดังกล่าว)

⁷⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 17(ค)

การประเมินกระบวนการของกิจการในการสืบสวนและการแก้ไขการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต

ก160. ลักษณะและขอบเขตของกระบวนการของกิจการในการสืบสวนและการแก้ไขการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่ดำเนินการโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจแตกต่างกันไปตามสถานการณ์ และอาจได้รับอิทธิพลจากการประเมินของกิจการเกี่ยวกับนัยสำคัญของความเสี่ยงจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น ระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริตของกิจการ (หรือระบบอื่นเพื่อรายงานการทุจริต) อาจกำหนดนโยบายหรือวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการสืบสวนและการแก้ไขเรื่องต่าง ๆ ซึ่งรวมถึงการกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับการดำเนินการเพิ่มเติม

ตัวอย่าง

- อติตพนักงานซึ่งมีความไม่พอใจต่อกิจการได้ยื่นข้อกล่าวหาเรื่องการทุจริต ผู้บริหารได้ปฏิบัติตามนโยบายและวิธีปฏิบัติที่มีอยู่ในกิจการ และส่งเรื่องไปยังฝ่ายกฎหมายและฝ่ายทรัพยากรบุคคล เนื่องจากมีการปฏิบัติตามนโยบายและวิธีปฏิบัติของกิจการแล้ว และการกล่าวหาครั้งก่อนมีข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่คล้ายคลึงกัน และได้ถูกสืบสวนแล้วว่าไม่มีมูลความจริง ผู้บริหารจึงตัดสินใจว่าไม่จำเป็นต้องดำเนินการใด ๆ เพิ่มเติม
- ข้อสงสัยการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูงถูกรายงานไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ด้วยเหตุนี้ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลจึงดำเนินการตามนโยบายและวิธีปฏิบัติที่มีอยู่ในกิจการ ซึ่งรวมถึงการว่าจ้างผู้ตรวจสอบการทุจริตที่ได้รับการรับรองให้มาดำเนินการสืบสวนทางนิติวิทยาศาสตร์อย่างเป็นทางการเป็นอิสระ

ก161. เมื่อประเมินความเหมาะสมของกระบวนการสืบสวนและการดำเนินการแก้ไขที่ใช้เพื่อตอบสนองต่อการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตตามย่อหน้าที่ 55(ข) และ 55(ค) ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณา

- ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการของกิจการในการสืบสวนการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต :
 - ความเที่ยงธรรมและความรู้ความสามารถของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการของกิจการในการสอบสวนการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต
 - ลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการในการสอบสวนการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต ซึ่งรวมถึงกสรระบุสาเหตุที่แท้จริง (ถ้ามี)
- ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการแก้ไขการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตของกิจการ :
 - การดำเนินการแก้ไขนั้นจัดการกับสาเหตุที่แท้จริงหรือไม่

- การดำเนินการแก้ไขนั้นได้สัดส่วนที่เหมาะสมกับความรุนแรงและการแผ่กระจายของการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตหรือไม่ และเหมาะสมกับความเร่งด่วนที่ต้องดำเนินการแก้ไขปัญหาดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งรวมถึงว่าผู้บริหาร
 - ตอบสนองต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ระบุอย่างไร (เช่น ความทันท่วงทีในการแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญที่ระบุได้โดยผู้บริหาร)
 - ตอบสนองต่อการทุจริตอย่างไร (เช่น การลงโทษทางวินัยหรือทางกฎหมายต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการกระทำการทุจริต)
 - จัดการกับข้อบกพร่องของการควบคุมที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันหรือการตรวจพบการทุจริตอย่างไร

ก162. ผู้สอบบัญชีอาจใช้ข้อมูลที่ได้มาจากการทำความเข้าใจระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริตตามย่อหน้าที่ 32(ก)(2) ซึ่งรวมถึงกระบวนการของกิจการในการสืบสวนและแก้ไขข้อกล่าวหาการทุจริตที่มาจากระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริต เพื่อตัดสินว่าการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตนั้นมีผลกระทบไม่สำคัญอย่างชัดเจนหรือไม่

ตัวอย่าง

- จากความเข้าใจเกี่ยวกับข้อสงสัยการทุจริตซึ่งได้มาจากการทำความเข้าใจระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริต ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบตัดสินว่าข้อสงสัยการทุจริตมีผลกระทบไม่สำคัญอย่างชัดเจนเนื่องจากการทุจริตจำกัดอยู่เพียงการยกยอกสินทรัพย์ที่ไม่สำคัญโดยพนักงาน

ผลกระทบต่อกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวม

ก163. ความเข้าใจที่ได้รับเกี่ยวกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตส่งผลกระทบต่อตัดสินของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบว่าจำเป็นต้องปรับกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมหรือไม่ และปรับอย่างไร ซึ่งรวมถึงการตัดสินว่าจำเป็นต้องปฏิบัติตามวิธีการประเมินความเสี่ยงเพิ่มเติมหรือวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมหรือไม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในสถานการณ์ที่ข้อมูลของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบได้รับแตกต่างจากข้อมูลที่ใช้ในการกำหนดกลยุทธ์การสอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญ⁷¹

⁷¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ย่อหน้าที่ 10 และ ก18

- ก164. ตามที่อธิบายในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง)⁷² ในการปฏิบัติตามข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 56 ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบอาจหาข้อมูลจากสมาชิกคนอื่นในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (เช่น ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม)
- ก165. จากความเข้าใจที่ได้รับเกี่ยวกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตและผลกระทบต่อกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวม ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบอาจตัดสินใจว่าจำเป็นต้องหารือเกี่ยวกับการขยายกำหนดเวลาในการรายงานผลการสอบบัญชีกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่สามารถกระทำได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง) หากไม่สามารถขยายกำหนดเวลาได้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) กล่าวถึงผลกระทบต่อความเห็นของผู้สอบบัญชีสำหรับงบการเงินนั้น

ตัวอย่าง

- จากความเข้าใจเกี่ยวกับข้อสงสัยการทุจริต ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบเชื่อว่ากับความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารเป็นที่น่าสงสัย เมื่อพิจารณาจากความมีนัยสำคัญและการแพร่กระจายของเรื่องดังกล่าว ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบจึงตัดสินใจจะไม่มีการดำเนินการใดๆ เพิ่มเติมในงานตรวจสอบทั้งหมดจนกว่าเรื่องดังกล่าวจะได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสม

ผู้สอบบัญชีพบการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

- ก166. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450⁷³ และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)⁷⁴ มีข้อกำหนดและให้แนวทางในการประเมินของการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง และผลกระทบต่อความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี
- ก167. ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของสถานการณ์เชิงปริมาณหรือเชิงคุณภาพเกี่ยวข้องกับการตัดสินใจความเสี่ยงจากการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต มีสาระสำคัญหรือไม่

ตัวอย่าง

สถานการณ์เชิงคุณภาพรวมถึงข้อเท็จจริงที่ว่าผลการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

⁷² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 9

⁷³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ”

⁷⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน”

- เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหาร บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือบุคคลที่สาม ที่ทำให้เกิดข้อสงสัยในความซื่อสัตย์สุจริตหรือความรู้ความสามารถของบุคคลเหล่านั้นหรือไม่
- มีผลกระทบต่อการปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการศึกษาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือพนักงานด้วยหรือไม่
- มีผลกระทบต่อการปฏิบัติตามเงื่อนไขของเงินกู้ยืมหรือข้อกำหนดตามสัญญาอื่น ๆ ซึ่งอาจทำให้ผู้สอบบัญชีสงสัยเกี่ยวกับแรงกดดันที่มีต่อผู้บริหารในการทำกำไรให้เป็นไปตามที่ผูกคாதหวังหรือไม่

สถานการณ์เชิงปริมาณรวมถึงข้อเท็จจริงที่ว่า การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

- มีผลกระทบต่อดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานที่สำคัญ เช่น กำไรต่อหุ้น กำไรสุทธิ และเงินทุนหมุนเวียน ซึ่งอาจมีผลกระทบต่อการคำนวณค่าตอบแทนสำหรับผู้บริหารระดับสูงในกิจการหรือไม่
- มีผลกระทบต่อวงการรายงานหลายงวดหรือไม่ เช่น เมื่อข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันมีผลกระทบที่ไม่มีสาระสำคัญต่องบการเงินของงวดปัจจุบัน แต่มีแนวโน้มที่จะมีผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงินในอนาคต

ก168. ผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่พบต่อความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ตั้งใจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีขึ้นอยู่กับสถานการณ์นั้น ๆ ตัวอย่างเช่น การทุจริตที่ไม่ได้มีนัยสำคัญอาจมีนัยสำคัญหากการทุจริตนั้นเกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูง ในสถานการณ์ดังกล่าว ความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ได้รับมาก่อนหน้าและตั้งใจใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชีอาจเป็นที่น่าสงสัย เนื่องจากอาจมีข้อสงสัยต่อความครบถ้วนและความเป็นจริงของคำรับรองที่ให้มา และต่อความแท้จริงของบันทึกทางบัญชีและเอกสารประกอบนั้น ๆ

ก169. เนื่องจากการทุจริตเกี่ยวข้องกับสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่จะกระทำการทุจริต โอกาสที่เชื่อว่ามีอยู่สำหรับการกระทำการทุจริต หรือการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการกระทำการทุจริต นอกจากนี้ เหตุการณ์การทุจริตที่พบไม่น่าจะเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นครั้งเดียว การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหลาย ๆ รายการในหน่วยธุรกิจหรือสถานที่ตั้งเดียว แม้ว่าโดยรวมแล้วผลกระทบจะไม่มีสาระสำคัญ อาจชี้ให้เห็นถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตได้

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก170. สำหรับหน่วยงานภาครัฐ ตัวอย่างของสถานการณ์ทั้งเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณ รวมถึงว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงส่งผลกระทบต่อข้อกำหนดจำนวนส่วนเกินหรือจำนวนส่วนขาดทุนที่รายงานในงวดนั้นหรือไม่ หรือหน่วยงานภาครัฐทำได้ตามหรือเกินงบประมาณที่ได้รับอนุมัติหรือไม่ ซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายของหน่วยงานภาครัฐนั้นอยู่ในจำนวนสูงสุดที่ใช้ได้ตามกฎหมายหรือไม่

การพิจารณาว่ามีข้อบกพร่องของการควบคุมหรือไม่

ก171. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265⁷⁵ ระบุข้อกำหนดและแนวทางเกี่ยวกับการสื่อสารของผู้สอบบัญชีสำหรับข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญที่ระบุได้ในระหว่างการตรวจสอบไปยังผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ตัวอย่างประเด็นที่ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาในการกำหนดว่าข้อบกพร่องใดข้อบกพร่องหนึ่งหรือข้อบกพร่องหลายข้อของการควบคุมภายในรวมกัน ถือเป็นข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญหรือไม่ ประกอบด้วย

- โอกาสที่จะเกิดความเสียหายจากการทุจริตสำหรับสินทรัพย์หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง
- ความสำคัญของการควบคุมนั้นต่อกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน (เช่น การควบคุมสำหรับการป้องกันและตรวจพบทุจริต)

ก172. ตัวอย่างข้อบ่งชี้ของข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ รวมถึง

- หลักฐานที่แสดงให้เห็นว่าสภาพแวดล้อมการควบคุมไม่มีประสิทธิผล เช่น การพบการทุจริตของผู้บริหารที่ไม่ได้ถูกป้องกันโดยการควบคุมภายในของกิจการ ไม่ว่าจะการทุจริตนั้นจะมีสาระสำคัญหรือไม่ก็ตาม
- การขาดกระบวนการในการสืบสวนการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต หรือการมีกระบวนการในการสืบสวนการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่ไม่เหมาะสมกับสถานการณ์
- การขาดมาตรการการแก้ไข หรือมาตรการการแก้ไขที่ไม่มีประสิทธิผล ที่ผู้บริหารนำมาใช้เพื่อป้องกันหรือค้นพบการเกิดขึ้นซ้ำของการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต

ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานตรวจสอบต่อ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 59)

ก173. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ไม่ปกติที่อาจเกิดขึ้นและอาจทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความสามารถของผู้สอบบัญชีที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบต่อ ได้แก่

⁷⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 ย่อหน้าที่ 8 และ ก6-ก7

- กิจการไม่ได้ดำเนินการอย่างเหมาะสมเกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความจำเป็นภายใต้สถานการณ์นั้น แม้ว่าการทุจริตนั้นไม่ได้มีสาระสำคัญต่องบการเงินก็ตาม
- การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต หรือผลของวิธีการตรวจสอบที่ใช้บ่งชี้ถึงการทุจริตที่มีสาระสำคัญและแผ่กระจาย หรือ
- ผู้สอบบัญชีมีความกังวลที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับความรู้ความสามารถและความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ก174. เนื่องจากความหลากหลายของสถานการณ์ต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้น จึงเป็นไปได้ที่จะอธิบายได้อย่างชัดเจนว่าเมื่อใดการถอนตัวจากงานสอบบัญชีจึงมีความเหมาะสม ปัจจัยต่าง ๆ ที่กระทบกับข้อสรุปของผู้สอบบัญชีรวมถึง ผลกระทบต่าง ๆ ของการมีส่วนร่วมของสมาชิกของฝ่ายบริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ซึ่งอาจส่งผลถึงความน่าเชื่อถือของคำรับรองต่าง ๆ จากผู้บริหาร) และผลกระทบต่อผู้สอบบัญชีในการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับกิจการนั้นต่อไป

ก175. ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ความรับผิดชอบทางด้านวิชาชีพและทางด้านกฎหมายภายใต้สถานการณ์ดังกล่าว และหน้าที่ความรับผิดชอบเหล่านั้นแตกต่างกันในแต่ละประเทศ ในบางประเทศผู้สอบบัญชีอาจมีสิทธิหรือถูกกำหนดให้จัดทำหนังสือหรือรายงานต่อบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่แต่งตั้งผู้สอบบัญชี หรือ ในบางกรณี ให้รายงานต่อหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลด้วย เนื่องจากสถานการณ์ที่ไม่ปกติและความจำเป็นในการพิจารณาตามข้อกำหนดของกฎหมาย ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเหมาะสมในการหาคำแนะนำทางกฎหมายเมื่อตัดสินใจว่าจะถอนตัวจากงานตรวจสอบ และเพื่อกำหนดการดำเนินการที่เหมาะสม ซึ่งรวมถึงความเป็นไปได้ในการรายงานให้ผู้ถือหุ้น หน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลหรือหน่วยงานอื่น ๆ ทราบ⁷⁶

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก176. ในหลายกรณีของหน่วยงานภาครัฐ ผู้สอบบัญชีอาจไม่มีสิทธิในการถอนตัวจากการเป็นผู้สอบบัญชีเนื่องจากลักษณะของข้อบังคับทางกฎหมายของหน่วยงานภาครัฐเหล่านั้น ซึ่งพิจารณาจากผลประโยชน์สาธารณะ

⁷⁶ ประมวลจริยธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ย่อหน้าที่ 320.5 A1-R320.8 ให้ข้อกำหนดและคำอธิบายการนำไปปฏิบัติเกี่ยวกับการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีปัจจุบันหรือคนก่อน หรือผู้ประกอบวิชาชีพที่จะเสนองาน

รายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ 60-62)

การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต

- ก177. ผู้ใช้งบการเงินให้ความสนใจในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตซึ่งผู้สอบบัญชีได้สนทนหาหรือเรื่องนั้นอย่างมีประสิทธิภาพกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล การพิจารณาในย่อหน้าที่ 60 มุ่งเน้นไปที่ลักษณะของเรื่องที่ได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลซึ่งมีเจตนาที่จะสะท้อนเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตที่อาจเป็นที่สนใจเป็นพิเศษสำหรับผู้ใช้งบการเงิน
- ก178. นอกเหนือจากเรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 60 ยังอาจมีเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตที่ได้สื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลซึ่งผู้สอบบัญชีต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษ และจึงอาจถูกกำหนดให้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตามย่อหน้าที่ 61
- ก179. เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตมักเป็นเรื่องที่ต้องได้รับความสนใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น การระบุว่ามีการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตอาจทำให้ต้องมีการปรับเปลี่ยนที่มีนัยสำคัญในผลการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและการประเมินวิธีการตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้ใหม่อีกครั้ง (นั่นคือ การเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญในแนวทางการตรวจสอบ)
- ก180. การกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเกี่ยวข้องกับการตัดสินเกี่ยวกับระดับความสำคัญของเรื่องที่ต้องการความสนใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ดังนั้น อาจเป็นการยากที่ผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบงบการเงินฉบับสมบูรณ์เพื่อวัตถุประสงค์ทั่วไปของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์จะไม่กำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตอย่างน้อยหนึ่งเรื่อง อย่างไรก็ตาม ในบางสถานการณ์ที่จำกัด ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินว่าไม่มีเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตตามย่อหน้าที่ 61
- ก181. ประมวลการทางบัญชีมักเป็นเรื่องที่ซับซ้อนที่สุดในงบการเงินเนื่องจากประมวลการเหล่านั้นมักขึ้นอยู่กับการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษตามย่อหน้าที่ 60(ก) เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ที่เกี่ยวข้องกับการประมวลการทางบัญชีที่อาศัยการใช้ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหาร ดุลยพินิจที่มีนัยสำคัญของผู้บริหารมักถูกใช้เมื่อประมวลการทางบัญชีขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนในการประมวลการและการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในระดับสูง

ตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีกำหนดว่าต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับประมวลการของกิจการเกี่ยวกับผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ผู้บริหารใช้แบบจำลองที่ต้องใช้ชุด

ของข้อสมมติที่ซับซ้อนเกี่ยวกับสถานการณ์ของกิจการที่จะพัฒนาต่อไปในอนาคตที่หลากหลาย และยากต่อการคาดการณ์ จากที่ผู้สอบบัญชีพบว่าความคาดหวังของนักวิเคราะห์การลงทุนเกี่ยวกับความสามารถในการทำกำไรมีสูงมาก ผู้สอบบัญชีระบุว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอันเนื่องมาจากการใช้ความเห็นส่วนบุคคลในการจัดทำประมาณการผลขาดทุนด้านเครดิตที่คาดว่าจะเกิดขึ้นและจากสิ่งจูงใจที่เรื่องดังกล่าวทำให้เกิดความลำเอียงของผู้บริหารโดยเจตนา

- ก182. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 265 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและการตรวจพบการทุจริตต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญอาจมีอยู่แม้ว่าผู้สอบบัญชีไม่ได้พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในระหว่างการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น การไม่มีระบบการแจ้งเบาะแสการทุจริต (หรือระบบอื่นเพื่อรายงานการทุจริต) อาจบ่งชี้ถึงข้อบกพร่องในสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการ แต่ก็อาจไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตใด นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารข้อบกพร่องเหล่านี้กับผู้บริหารด้วย
- ก183. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้การแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารเป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 40) และให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่ามีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 41) ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตเนื่องจากความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตมักเป็นเรื่องที่ต้องได้รับความสนใจอย่างมีนัยสำคัญจากผู้สอบบัญชีและมีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้กำหนดเรื่องดังกล่าวให้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทุกกรณี ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตบางเรื่องอาจไม่ต้องการความใส่ใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี ดังนั้น ความเสี่ยงเหล่านั้นอาจไม่ถูกพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีตามย่อหน้าที่ 60
- ก184. ตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701⁷⁷ กระบวนการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีในการกำหนดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ อาศัยการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีว่าเรื่องใดมีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน ความมีนัยสำคัญสามารถพิจารณาได้ในบริบทของปัจจัยเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ เช่น ความมีสาระสำคัญต่อ

⁷⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ 10

งบการเงิน ลักษณะและผลกระทบของเรื่องนั้น หรือความสนใจที่ผู้ใช้งบการเงินหรือผู้รับแสดงออกมา⁷⁸ เป็นต้น

- ก185. หนึ่งในข้อพิจารณาที่อาจเกี่ยวข้องในการกำหนดความที่มีนัยสำคัญของเรื่องที่ต้องได้รับความสนใจอย่างมีนัยสำคัญจากผู้สอบบัญชีและการพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหรือไม่ คือความสำคัญของเรื่องดังกล่าวต่อความเข้าใจของผู้ใช้งบการเงินโดยรวม⁷⁹ เนื่องจากผู้ใช้งบการเงินมีความสนใจในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตเรื่องหนึ่งหรือหลายเรื่องซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งกำหนดตามย่อหน้าที่ 60 โดยปกติแล้วจะเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบันและดังนั้นจึงพิจารณาเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
- ก186. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701⁸⁰ ได้รวมข้อพิจารณาอื่น ๆ ที่อาจเกี่ยวข้องกับการกำหนดว่าเรื่องใดที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตที่ต้องการความสนใจเป็นพิเศษจากผู้สอบบัญชี มีนัยสำคัญที่สุดในงวดปัจจุบัน และดังนั้นจึงเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต

- ก187. หากเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตเรื่องหนึ่งถูกกำหนดให้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและมีประเด็นอื่นหลายประเด็นที่เกี่ยวข้องกันซึ่งมีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารเรื่องดังกล่าวพร้อมกันในรายงานของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น สัญญาระยะยาวอาจต้องอาศัยความสนใจจากผู้สอบบัญชีอย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับการรับรู้รายได้ และการรับรู้รายได้ อาจถูกระบุว่าเป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตด้วย ในสถานการณ์ดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจรวมประเด็นเหล่านั้นในเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเดียวกันในรายงานของผู้สอบบัญชีโดยระบุว่าเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ และใช้หัวข้อย่อยที่เหมาะสมที่อธิบายเรื่องต่างๆ อย่างชัดเจน ซึ่งรวมถึงการอธิบายว่าเรื่องนั้นเกี่ยวกับการทุจริต
- ก188. การเชื่อมโยงเรื่องเข้ากับสถานการณ์เฉพาะของกิจการโดยตรงอาจช่วยลดโอกาสที่คำอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบกลายเป็นการอธิบายที่มีรูปแบบเป็นมาตรฐานเกินไปและมีประโยชน์น้อยลงเมื่อเวลาผ่านไป ในการอธิบายสาเหตุที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวเป็นหนึ่งในเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจเน้นประเด็นต่างๆ ที่เฉพาะเจาะจงกับกิจการ (เช่น สถานการณ์ที่ส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจที่เกิดขึ้นในงบการเงินงวดปัจจุบัน) เพื่อช่วยให้คำอธิบายดังกล่าวเกี่ยวข้องกับผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น การบรรยายเช่นนี้อาจมีความสำคัญเป็น

⁷⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ ก1

⁷⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ ก29

⁸⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ ก29

อย่างยิ่งในการอธิบายเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่ทำซ้ำอีกในหลายงวดบัญชี ในทำนองเดียวกัน ในการอธิบายว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตได้รับการจัดการในการตรวจสอบอย่างไร ผู้สอบบัญชีอาจเน้นเรื่องที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับสถานการณ์เฉพาะของกิจการ และหลีกเลี่ยงการอธิบายกว้าง ๆ หรือใช้ภาษาที่เป็นมาตรฐานที่ไม่เฉพาะเจาะจงกับกิจการนั้น ๆ

- ก189. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701⁸¹ ให้ข้อพิจารณาและแนวทางเกี่ยวกับข้อมูลดั้งเดิม (ข้อมูลเกี่ยวกับกิจการที่ยังไม่ได้เผยแพร่ต่อสาธารณะ) ที่อาจเกี่ยวข้องอย่างมากในบริบทของการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต
- ก190. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701⁸² อธิบายว่าผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจตัดสินใจให้มีการเปิดเผยข้อมูลใหม่หรือการเปิดเผยเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไว้ในงบการเงินหรือส่วนอื่นใดในรายงานประจำปี เพื่อให้ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่จะสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีนั้น การเปิดเผยข้อมูลใหม่หรือการเปิดเผยเพิ่มเติมดังกล่าวอาจถูกรวมไว้เพื่อให้ข้อมูลที่ครอบคลุมมากขึ้นเกี่ยวกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตนั้น หรือข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่พบซึ่งเกี่ยวข้องกับการป้องกันและการตรวจพบการทุจริต เป็นต้น

สถานการณ์ที่เรื่องที่ถูกกำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี

- ก191. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ 14(ข) ระบุว่า เป็นไปได้ยากมากที่จะไม่สื่อสารเรื่องที่ถูกกำหนดให้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี และให้แนวทางเกี่ยวกับสถานการณ์ที่เรื่องที่ถูกกำหนดว่าเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบไม่ถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น
- กฎหมายหรือข้อบังคับอาจขัดขวางการเปิดเผยต่อสาธารณะโดยผู้บริหารหรือผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องเฉพาะบางเรื่องที่ถูกพิจารณาให้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
 - มีข้อสันนิษฐานที่ว่าจะเกิดประโยชน์ต่อสาธารณะในการให้ความโปร่งใสมากขึ้นเกี่ยวกับการตรวจสอบต่อผู้ใช้งบการเงิน ดังนั้น การตัดสินใจว่าจะไม่สื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบจะเหมาะสมก็ต่อเมื่อผลกระทบเชิงลบต่อกิจการหรือสาธารณะซึ่งเป็นผลจากการสื่อสารถูกมองว่ามีนัยสำคัญมากจนกระทั่งคาดการณ์ได้อย่างสมเหตุสมผลว่าผลกระทบเชิงลบนั้นจะมีมากกว่าประโยชน์สาธารณะที่ได้จากการสื่อสารเรื่องดังกล่าว⁸³

⁸¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ ก34-ก36

⁸² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ ก37

⁸³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ย่อหน้าที่ ก53-ก54

ก192. นอกจากนี้ อาจเป็นเรื่องจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาผลกระทบของการสื่อสารเรื่องที่ถูกกำหนดให้เป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยพิจารณาข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง⁸⁴ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจถูกกำหนดโดยกฎหมายหรือข้อบังคับให้สื่อสารกับหน่วยงานกำกับดูแล หน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมาย หรือหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว โดยไม่คำนึงว่าเรื่องดังกล่าวจะถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่

หนังสือรับรอง (อ้างถึงย่อหน้า 63)

ก193. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580⁸⁵ ระบุข้อกำหนดและให้แนวทางในการได้มาซึ่งหนังสือรับรองจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) สำหรับการสอบบัญชี ถึงแม้หนังสือรับรองจะให้หลักฐานการสอบบัญชีที่สำคัญ แต่หนังสือรับรองโดยลำพังยังมีได้ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมในเรื่องที่หนังสือดังกล่าวถึง นอกจากนี้ เนื่องจากผู้บริหารอยู่ในตำแหน่งที่สามารถจะกระทำการทุจริตได้ จึงเป็นเรื่องสำคัญสำหรับผู้สอบบัญชีที่จะพิจารณาหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับทั้งหมด ซึ่งรวมถึงหลักฐานการสอบบัญชีที่สอดคล้องหรือไม่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่นในการได้มาซึ่งข้อสรุปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330⁸⁶

ก194. นอกจากนี้ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580⁸⁷ กล่าวถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีสงสัยในความน่าเชื่อถือของหนังสือรับรอง ซึ่งรวมถึงกรณีที่หนังสือรับรองไม่สอดคล้องกับหลักฐานการสอบบัญชีอื่น ข้อสงสัยในความน่าเชื่อถือของข้อมูลจากผู้บริหารอาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

การสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้า 64-66)

ก195. กฎหมายหรือข้อบังคับในบางประเทศอาจจำกัดการสื่อสารของผู้สอบบัญชีในบางเรื่องต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล โดยอาจห้ามสื่อสารหรือกระทำการใดๆ ที่อาจส่งผลเสียต่อการสืบสวนโดยผู้มีอำนาจที่เหมาะสมเกี่ยวกับการกระทำที่ผิดกฎหมายที่เกิดขึ้นจริงหรือที่สงสัย ซึ่งรวมถึงการห้ามแจ้งเตือนกิจการ เช่น เมื่อผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องรายงานการทุจริตต่อผู้มีอำนาจที่เหมาะสมตามกฎหมายการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ในสถานการณ์เหล่านี้ ประเด็น

⁸⁴ ตัวอย่างเช่น ย่อหน้าที่ R114.2 ของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ไม่อนุญาตให้ใช้หรือเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหน้าที่ของการรักษาความลับยกเว้นบางสถานการณ์ที่ระบุไว้ ตัวอย่างของข้อยกเว้นเหล่านั้น ได้แก่ ย่อหน้าที่ R114.3 ของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งอนุญาตให้ผู้ประกอบวิชาชีพเปิดเผยหรือใช้ข้อมูลที่เป็นความลับเมื่อมีหน้าที่ตามกฎหมายหรือวิชาชีพหรือสิทธิที่จะทำเช่นนั้น ย่อหน้าที่ 114.3 A1(ข)(4) ของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี อธิบายว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ทางวิชาชีพหรือสิทธิที่จะเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวเพื่อเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาการและมาตรฐานวิชาชีพ

⁸⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง”

⁸⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 26

⁸⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 ย่อหน้าที่ 16-18

ที่พิจารณาโดยผู้สอบบัญชีอาจซับซ้อนและผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเหมาะสมที่จะขอคำปรึกษาทางกฎหมาย

การสื่อสารกับผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 64)

ก196. เมื่อผู้สอบบัญชีพบการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต ถือว่าเป็นเรื่องสำคัญที่ต้องถูกราชงานให้ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะทำได้ในทางปฏิบัติ แม้ว่าเรื่องดังกล่าวอาจเป็นเรื่องที่มีผลกระทบที่ไม่สำคัญอย่างชัดเจน (เช่น การยกยอกสินทรัพย์ของกิจการเพียงเล็กน้อยโดยพนักงานระดับล่างของกิจการ)

การสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 65)

ก197. การสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลอาจจะเป็นทางวาจาหรือลายลักษณ์อักษร มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ระบุถึงปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาในการกำหนดว่าจะสื่อสารทางวาจาหรือทางลายลักษณ์อักษร⁸⁸ เนื่องจากลักษณะและความละเอียดอ่อนของเรื่องการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูง หรือการทุจริตที่ส่งผลให้มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีจึงรายงานเรื่องดังกล่าวในเวลาที่เหมาะสมและอาจพิจารณาว่าจำเป็นที่จะรายงานเรื่องดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษร

ก198. ในบางกรณี ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเป็นการเหมาะสมที่จะสื่อสารกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลเกี่ยวกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับบุคคลอื่น (ที่ไม่ใช่ผู้บริหารระดับสูง) ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเรื่องดังกล่าวมีผลกระทบที่ไม่สำคัญอย่างชัดเจน ในทำนองเดียวกันผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลอาจมีความประสงค์ที่จะรับทราบสถานการณ์ดังกล่าว กระบวนการในการติดต่อสื่อสารดังกล่าวอาจดำเนินการไปได้ด้วยดีขึ้นหากผู้สอบบัญชีและผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลตกลงกันในช่วงเริ่มแรกของงานตรวจสอบเกี่ยวกับลักษณะและขอบเขตของการสื่อสารของผู้สอบบัญชีในเรื่องดังกล่าว

ก199. ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่ปกติที่ผู้สอบบัญชีมีความสงสัยเกี่ยวกับความ ความซื่อสัตย์สุจริตและความเที่ยงตรงของผู้บริหารหรือผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าเหมาะสมที่จะหาคำแนะนำทางกฎหมายเพื่อช่วยในการกำหนดแนวทางในการดำเนินการอย่างเหมาะสม

เรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 66)

ก200. ตัวอย่างของเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตที่จะหารือกับผู้มีส่วนได้ส่วนเสียในการกำกับดูแลของกิจการอาจรวมถึง

⁸⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก38

- ข้อสงสัยเกี่ยวกับลักษณะ ขอบเขต และความถี่ในการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับการควบคุมที่มีอยู่เพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต รวมทั้งการประเมินความเสี่ยงที่งบการเงินอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง
- ความล้มเหลวของผู้บริหารในการจัดการอย่างเหมาะสมต่อข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญของระบบการควบคุมภายในที่ระบุได้ หรือการตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อการทุจริตที่พบ
- การประเมินของผู้สอบบัญชีถึงสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการ ซึ่งรวมถึงข้อสงสัยเกี่ยวกับความรู้ความสามารถและความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร
- การดำเนินการของผู้บริหารที่อาจชี้ให้เห็นถึงการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต เช่น การเลือกและการใช้นโยบายการบัญชีของผู้บริหารที่อาจแสดงให้เห็นถึงความพยายามของผู้บริหารในการตกแต่งผลกำไรเพื่อหลอกลวงผู้ใช้งบการเงินโดยการทำให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจผิดเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและความสามารถในการทำกำไรของกิจการ
- ข้อสงสัยเกี่ยวกับความเพียงพอและความครบถ้วนของการอนุมัติรายการที่ดูเหมือนจะไม่เป็นไปตามธุรกิจปกติ

การรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 67)

- ก201. การรายงานดังกล่าวอาจเป็นการรายงานไปยังหน่วยงานกำกับดูแล หน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมาย หน่วยงานควบคุมดูแล หรือหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกอื่นที่เหมาะสม
- ก202. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)⁸⁹ ให้แนวทางเพิ่มเติมเกี่ยวกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าการรายงานการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมมีความจำเป็นหรือมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้น ๆ หรือไม่ ซึ่งรวมถึงการพิจารณาหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการรักษาความลับของลูกค้า⁹⁰
- ก203. ปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีอาจนำมาพิจารณาในการตัดสินใจว่าเหมาะสมหรือไม่ที่จะรายงานเรื่องดังกล่าวต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม (เมื่อไม่มีข้อห้ามในทางกฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง) อาจรวมถึง

⁸⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก28-ก34

⁹⁰ ตัวอย่างเช่น ย่อหน้าที่ R114.3 ของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี อนุญาตให้ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีเปิดเผย หรือใช้ข้อมูลที่เป็นความลับเมื่อมีสิทธิตามกฎหมายหรือวิชาชีพที่จะทำเช่นนั้น ย่อหน้าที่ 114.3 A1(ข)(4) ของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี อธิบายว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ทางวิชาชีพหรือสิทธิที่จะเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวเพื่อเป็นการปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาการและมาตรฐานวิชาชีพ

- มุมมองใด ๆ ที่แสดงโดยหน่วยงานกำกับดูแล หน่วยงานบังคับใช้กฎหมาย หน่วยงานควบคุมดูแลกฎหมาย หรือหน่วยงานภายนอกอื่นที่เหมาะสม
- การพิจารณาว่าการรายงานเรื่องดังกล่าวเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์สาธารณะหรือไม่

ก204. การรายงานเรื่องการทุจริตต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม อาจเกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาที่ซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ในสถานการณ์เหล่านั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาขอคำปรึกษาภายใน (เช่น ภายในสำนักงานหรือสำนักงานเครือข่าย) หรือขอคำปรึกษาจากหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลหรือองค์กรวิชาชีพบนพื้นฐานของการรักษาความลับ (ถ้าการกระทำดังกล่าวไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ หรือไม่ฝ่าฝืนหน้าที่ในการรักษาความลับของลูกค้า) ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาการขอคำแนะนำทางกฎหมายเพื่อให้เข้าใจถึงทางเลือกของผู้สอบบัญชี และผลกระทบทางวิชาชีพหรือทางกฎหมายจากการดำเนินการใดๆ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก205. ในภาครัฐ ข้อกำหนดสำหรับการรายงานการทุจริต ไม่ว่าจะเป็นการพบโดยกระบวนการในการตรวจสอบหรือไม่ อาจขึ้นอยู่กับข้อกำหนดเฉพาะที่เกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบหรือข้อกำหนดทางกฎหมาย ข้อบังคับ หรืออำนาจในการสั่งการอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

การจัดทำเอกสารหลักฐาน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 68)

ก206. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230⁹¹ กล่าวถึงสถานการณ์ที่ผู้สอบบัญชีพบข้อมูลที่ไม่สอดคล้องกับข้อสรุปขั้นสุดท้ายของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับเรื่องที่มีนัยสำคัญ และกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกว่าผู้สอบบัญชีได้ดำเนินการอย่างไรกับความไม่สอดคล้องดังกล่าว

⁹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 ย่อหน้าที่ 11 และ ก15

ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก26 และ ก43)

ตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต

ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่ระบุในภาคผนวกนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงดังกล่าวที่ผู้สอบบัญชีอาจพบในสถานการณ์ต่าง ๆ มากมาย ภาคผนวกนี้จะแสดงตัวอย่างต่าง ๆ ของการทุจริต 2 ประเภทที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชี นั่นคือ การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต และการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม ในแต่ละประเภทของการทุจริตเหล่านั้น ปัจจัยเสี่ยงจะถูกจัดประเภทเป็น 3 ด้าน ซึ่งโดยทั่วไปจะปรากฏเมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ได้แก่ ก) สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน ข) โอกาส และ ค) ทักษะ/การหาเหตุผลอันสมควร แม้ว่าปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตเหล่านี้ครอบคลุมได้หลากหลายสถานการณ์ แต่ก็ยังเป็นเพียงแคตัวอย่างเท่านั้น ดังนั้นผู้สอบบัญชีอาจพบปัจจัยเสี่ยงอื่นเพิ่มเติมหรือที่แตกต่างไป ตัวอย่างเหล่านี้อาจไม่เกี่ยวข้องในบางสถานการณ์ และตัวอย่างบางตัวอย่างอาจมีนัยสำคัญมากหรือน้อยแตกต่างกันในกิจการที่มีขนาด ลักษณะ ความเป็นเจ้าของ หรือเหตุการณ์แวดล้อมที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ การจัดลำดับของตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงตามที่ปรากฏนี้ไม่ได้มีเจตนาที่จะแสดงถึงลำดับของความสำคัญหรือความถี่ของการเกิดขึ้น

ปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต

ตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงต่อไปนี้เกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต

สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน

ความมั่นคงทางการเงินหรือความสามารถในการทำกำไรได้รับผลกระทบจากสภาพ/สภาวะของเศรษฐกิจอุตสาหกรรม ภูมิรัฐศาสตร์ หรือเงื่อนไขในการดำเนินธุรกิจของกิจการ เช่น

- ระดับการแข่งขันที่สูงหรือการอิ่มตัวของตลาด ประกอบกับการมีผลกำไรที่ลดลง
- ความอ่อนไหวสูงต่อการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว เช่น การเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี การล่าสมัยของสินค้าหรือการเปลี่ยนแปลงในอัตราดอกเบี้ย
- ความผันผวนในตลาดการเงินและตลาดสินค้าโภคภัณฑ์ที่มีความรุนแรงมากขึ้น เนื่องจากอัตราดอกเบี้ยมีการเปลี่ยนแปลงและมีแนวโน้มภาวะเงินเฟ้อสูงขึ้น
- ความต้องการของลูกค้าลดลงอย่างมีนัยสำคัญ และความล้มเหลวของธุรกิจที่เพิ่มขึ้นในอุตสาหกรรมนั้น ๆ หรือในสภาพเศรษฐกิจโดยรวม
- ผลขาดทุนจากการดำเนินงานจนมีความเสี่ยงที่ชัดเจนขึ้นในการล้มละลาย การปิดกิจการ หรือถูกซื้อกิจการแบบไม่เป็นมิตร

- การมีกระแสเงินสดจากการดำเนินงานติดลบอย่างต่อเนื่อง หรือการไม่สามารถสร้างกระแสเงินสดจากการดำเนินงานได้ แต่รายงานว่ามีผลกำไรและมีการเติบโตของกำไร
- ความสามารถในการทำกำไรเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วหรืออย่างผิดปกติ โดยเฉพาะเมื่อเปรียบเทียบกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน
- การมีหลักการบัญชี กฎหมายหรือข้อบังคับทางกฎหมายใหม่
- การระบอบครั้งใหญ่หรือสงครามที่ก่อให้เกิดการหยุดชะงักครั้งใหญ่ในการดำเนินงานของกิจการ ภาวะวิกฤตทางการเงิน และการขาดแคลนกระแสเงินสดอย่างรุนแรง
- มาตรการคว่ำบาตรทางเศรษฐกิจที่กำหนดโดยรัฐบาลและองค์การระหว่างประเทศต่อประเทศใดประเทศหนึ่ง ซึ่งรวมถึงบริษัทและผลิตภัณฑ์ของประเทศนั้น ๆ ด้วย

ผู้บริหารได้รับแรงกดดันมากเกินไปที่จะต้องตอบสนองต่อความต้องการหรือความคาดหวังของบุคคลที่สาม อันเนื่องมาจากเหตุผลดังต่อไปนี้

- ความคาดหวังในความสามารถในการทำกำไรหรือแนวโน้มกำไร (โดยเฉพาะอย่างยิ่งความคาดหวังที่สูงเกินไปหรือที่เป็นไปไม่ได้) ของนักวิเคราะห์การลงทุน ผู้ลงทุนที่เป็นสถาบัน เจ้าหนี้รายใหญ่ หรือบุคคลภายนอกอื่น ซึ่งรวมถึงความคาดหวังของผู้บริหารเอง ตัวอย่างเช่น การออกข่าวต่อสาธารณชนหรือข้อความในรายงานประจำปีในเชิงบวกเกินไป
- ความจำเป็นในการจัดหาเงินทุนเพิ่มเติมโดยการก่อหนี้หรือเพิ่มทุน หรือมีสิทธิได้รับความช่วยเหลือหรือสิ่งจูงใจจากรัฐบาล เพื่อหลีกเลี่ยงการล้มละลายหรือการยึดทรัพย์ หรือเพื่อเสริมสร้างความสามารถในการแข่งขัน (ซึ่งรวมถึงการจัดหาเงินทุนจำนวนมากเพื่อใช้ในการวิจัยและพัฒนาหรือรายจ่ายฝ่ายทุน)
- ความสามารถที่จำกัดในการปฏิบัติตามข้อบังคับในการจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ หรือในการจ่ายชำระหนี้หรือรักษาข้อผูกพันตามสัญญาเงินกู้
- ผลกระทบในทางลบที่เกิดขึ้นจริงหรือเชื่อว่าเกิดขึ้นจากการรายงานผลการดำเนินงานที่ไม่ดี ในขณะที่อยู่ระหว่างการทำธุรกรรมที่มีนัยสำคัญที่ยังไม่แล้วเสร็จ เช่น อยู่ระหว่างการเสนอขายหุ้นใหม่แก่ประชาชนทั่วไปเป็นครั้งแรก การควบรวมกิจการและซื้อกิจการ การรวมธุรกิจหรือการดำเนินงานตามสัญญา
- ผู้บริหารเข้าทำธุรกรรมที่มีนัยสำคัญ ซึ่งทำให้เกิดความมุ่งมั่นมากเกินไปต่อการบรรลุดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานที่สำคัญ ที่เสนอให้กับผู้มีส่วนได้เสีย (เช่น การบรรลุประมาณการกำไรต่อหุ้น หรือการรักษาราคาหุ้น)
- กระแสข่าวด้านลบจากสื่อมวลชนเกี่ยวกับกิจการหรือสมาชิกหลักในกลุ่มผู้บริหาร

ข้อมูลที่มีอยู่แสดงให้เห็นว่าสถานการณ์ทางการเงินส่วนบุคคลของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ได้รับผลกระทบโดยตรงจากผลการดำเนินงานทางการเงินของกิจการ ซึ่งเกิดจาก

- การมีส่วนได้เสียทางการเงินอย่างมีนัยสำคัญในกิจการ
- ผลตอบแทนที่จะได้รับของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีสัดส่วนที่มีนัยสำคัญ (เช่น โบนัส สิทธิในการซื้อหุ้น และผลตอบแทนอื่น ๆ) ขึ้นอยู่กับการบรรลุเป้าหมายที่ทำทายนด้านราคาหุ้น ผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน กระแสเงินสด หรือดัชนีชี้วัดผลการดำเนินงานที่สำคัญอื่น⁹²
- การค้ำประกันส่วนบุคคลในหนี้สินของกิจการ

ผู้บริหารหรือบุคลากรที่ปฏิบัติงานได้รับแรงกดดันอย่างมากเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางการเงินที่ถูกกำหนดขึ้นโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เช่น เป้าหมายของผลตอบแทนที่กำหนดจากยอดขายหรือความสามารถในการทำกำไรของกิจการ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- หน่วยงานภาครัฐที่อยู่ภายใต้ข้อกำหนดเกี่ยวกับจำนวนสูงสุดที่ใช้ได้ตามกฎหมาย อาจส่งผลให้เกิดการรายงานค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นอย่างไม่ถูกต้อง

โอกาส

ลักษณะของอุตสาหกรรมหรือการดำเนินธุรกิจของกิจการเปิดโอกาสให้มีการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต โดยสามารถเกิดจาก

- การทำรายการที่มีนัยสำคัญระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจหรือการทำรายการกับกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่ได้ตรวจสอบงบการเงินหรือถูกตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น
- สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้ หรือค่าใช้จ่ายที่กำหนดขึ้นจากการประมาณการทางบัญชีที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจหรือความไม่แน่นอนต่าง ๆ ซึ่งยากต่อการหาหลักฐานมายืนยันสนับสนุน
- ธุรกรรมที่มีนัยสำคัญ ไม่เป็นปกติ หรือซับซ้อนมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่ง รายการที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาใกล้กับสิ้นงวดบัญชี ซึ่งก่อให้เกิดคำถามที่ยากต่อการพิจารณาตามหลักการที่ว่า “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ”

⁹² แผนการให้ผลตอบแทนแก่ผู้บริหารอาจขึ้นอยู่กับการบรรลุเป้าหมายที่เกี่ยวข้องกับบัญชีใดบัญชีหนึ่งหรือกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งของกิจการ แม้ว่าบัญชีหรือกิจกรรมนั้นอาจไม่ได้สาระสำคัญต่อกิจการโดยรวม

- การดำเนินงานที่มีนัยสำคัญของกิจการมีที่ตั้งหรือมีการดำเนินงานในหลายประเทศที่มีสภาพแวดล้อมทางธุรกิจและวัฒนธรรมที่แตกต่างกัน
- การทำธุรกิจผ่านตัวกลางโดยที่ไม่มีเหตุผลทางธุรกิจที่ชัดเจน
- การแก้ไข ยกเลิก หรือเปลี่ยนแปลงสัญญารายได้ โดยใช้ข้อตกลงนอกสัญญาหลักซึ่งโดยทั่วไปมักดำเนินการนอกกระบวนการทางธุรกิจและช่องทางการรายงานที่เป็นที่ทางการ
- มีบัญชีเงินฝากธนาคารที่มีนัยสำคัญหรือการดำเนินงานที่มีนัยสำคัญของบริษัทลูกหรือสาขาอยู่ในประเทศที่มีภาษีต่ำมากหรือไม่มีภาษี โดยไม่มีเหตุผลทางธุรกิจที่ชัดเจน
- การเข้าสู่ตลาดทุนในรูปแบบที่ไม่ปกติของกิจการ เช่น การเข้าซื้อกิจการหรือการควบรวมกิจการกับบริษัทที่จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในการเข้าซื้อกิจการ
- การส่งเสริมการขายหุ้นของกิจการในเชิงรุกผ่านการแถลงข่าว จดหมายข่าวเพื่อการลงทุน การเผยแพร่บนเว็บไซต์ การโฆษณาออนไลน์ อีเมล หรือจดหมายที่ส่งโดยตรง

การติดตามดูแลการดำเนินงานของกิจการโดยผู้บริหารไม่มีประสิทธิผล ซึ่งเป็นผลมาจาก

- การครอบงำการบริหารโดยบุคคลคนเดียวหรือกลุ่มบุคคลจำนวนน้อยราย (ในกิจการที่ไม่ได้บริหารโดยเจ้าของ) โดยที่ไม่มีการควบคุมทดแทน
- การกำกับดูแลโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลที่เกี่ยวกับกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินและการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิผล
- สภาพแวดล้อมการควบคุมอ่อนแอ เนื่องจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเปลี่ยนไปจัดการกับความจำเป็นทางธุรกิจที่เร่งด่วนมากกว่า เช่น เรื่องทางการเงินและการดำเนินงาน

โครงสร้างองค์กรที่มีความซับซ้อนหรือไม่แน่นอน ซึ่งเห็นได้จากประเด็นดังนี้

- มีความยากในการระบุงค์กรหรือบุคคลที่มีอำนาจควบคุมส่วนได้เสียของกิจการ
- มีโครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อนเกินไป ซึ่งเกี่ยวข้องกับนิติบุคคลหรือสายงานการบริหารงานที่ไม่เป็นปกติ
- สภาพแวดล้อมด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่ซับซ้อนเกินไปเมื่อเทียบกับลักษณะธุรกิจของกิจการ ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศเดิมที่ได้มาจากการซื้อกิจการซึ่งไม่เคยถูกรวมเข้ากับระบบการรายงานทางการเงินของกิจการ หรือการควบคุมทั่วไปด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่ไม่มีประสิทธิผล
- มีการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารระดับสูง ที่ปรึกษาทางกฎหมาย หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบ่อย

ข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน ซึ่งเป็นผลมาจาก

- กระบวนการที่ไม่เพียงพอในการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ ซึ่งรวมถึงระบบการควบคุมอัตโนมัติ และการควบคุมสำหรับการจัดทำรายงานทางการเงินระหว่างกาล (ในกรณีที่ ต้องมีการรายงานต่อบุคคลภายนอก)
- ระบบบริหารความเสี่ยงจากการทุจริตที่ไม่เพียงพอ ซึ่งรวมถึงการขาดระบบการแจ้งเตือน การทุจริต
- การควบคุมที่ไม่เพียงพอเนื่องจากการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมในปัจจุบัน เช่น ความเสี่ยงด้านความปลอดภัยของข้อมูลที่เพิ่มขึ้นจากการใช้เครือข่ายที่ไม่ปลอดภัย ซึ่งทำให้ข้อมูลและสารสนเทศของกิจการมีความเสี่ยงต่ออาชญากรรมไซเบอร์ได้ง่ายขึ้น
- มีอัตราการหมุนเวียนพนักงานสูง และการจ้างงานพนักงานบัญชี พนักงานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือผู้ตรวจสอบภายใน ที่ไม่มีประสิทธิภาพ
- ระบบบัญชีและสารสนเทศที่ไม่มีประสิทธิภาพ ซึ่งรวมถึงสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับข้อบกพร่องในการควบคุมภายในที่มีนัยสำคัญ

ทัศนคติ/การหาเหตุผลอันสมควร

- ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ได้สร้างวัฒนธรรมเรื่องความซื่อสัตย์และพฤติกรรมที่มีจริยธรรม ตัวอย่างเช่น การสื่อสาร การนำไปปฏิบัติ การสนับสนุน หรือการบังคับใช้ค่านิยมของกิจการหรือมาตรฐานจริยธรรมโดยผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ไม่มีประสิทธิภาพ หรือมีการสื่อสารเกี่ยวกับค่านิยมหรือมาตรฐานจริยธรรมอย่างไม่เหมาะสม
- การที่ผู้บริหารที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเงินเข้าไปมีส่วนร่วมมากเกินไป (หรือครอบงำมากเกินไป) ในการเลือกนโยบายการบัญชี หรือการกำหนดประมาณการที่มีนัยสำคัญ
- มีประวัติที่เป็นที่ทราบกันเกี่ยวกับการละเมิดกฎหมายหลักทรัพย์ หรือกฎหมายและข้อบังคับอื่น ๆ หรือมีการกล่าวหากิจการ ผู้บริหารระดับสูง หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เกี่ยวกับการทุจริตหรือการฝ่าฝืนกฎหมายและข้อบังคับต่าง ๆ ซึ่งรวมถึงกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการคอร์รัปชัน การติดสินบน และการฟอกเงิน
- ผู้บริหารให้ความสนใจเป็นพิเศษในการรักษาระดับหรือเพิ่มราคาหุ้น หรือแนวโน้มการทำกำไรของกิจการ
- แนวปฏิบัติของผู้บริหารในการให้คำมั่นกับนักวิเคราะห์ เจ้าหนี้ และบุคคลภายนอกอื่น ๆ ที่จะบรรลุการคาดการณ์ที่สูงเกินไปหรือไม่สมเหตุสมผล

- ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลแสดงให้เห็นความเพิกเฉยต่อความเสี่ยงในระดับสูงผิดปกติ หรือมีการใช้ชีวิตที่ทรูหราผิดปกติ มีรูปแบบของปัญหาทางการเงินส่วนบุคคลที่มีนัยสำคัญ หรือมักมีส่วนร่วมในกิจกรรมที่มีความเสี่ยงสูง
- ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีการให้ข้อมูลเท็จหรือทำให้เข้าใจผิดอย่างมีสาระสำคัญในข้อมูลอื่นซึ่งรวมอยู่ในรายงานประจำปีของกิจการ (เช่น ประเด็นสำคัญของธุรกิจ ผลิตภัณฑ์ หรือเทคโนโลยีของกิจการ)
- ผู้บริหารไม่สามารถแก้ไขข้อบกพร่องที่มีนัยสำคัญของการควบคุมภายในได้ในเวลาที่เหมาะสม
- ผู้บริหารมีความสนใจที่จะใช้วิธีการปฏิบัติที่ไม่เหมาะสมในการลดกำไรทางบัญชี เพื่อผลประโยชน์ทางภาษี
- การใช้ข้อสมมติในแง่ดีเกินไปในการประเมินมูลค่าสำหรับการรวบรวมและการเข้าซื้อกิจการเพื่อสนับสนุนราคาซื้อที่สูงหรือประเมินราคาของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนสูงเกินไป
- การหาเหตุผลรองรับการใช้ข้อสมมติที่ไม่สมเหตุสมผลซึ่งส่งผลกระทบต่อช่วงเวลาและจำนวนเงินในการรับรู้รายได้ เช่น เพื่อพยายามบรรเทาผลกระทบเชิงลบจากภาวะเศรษฐกิจตกต่ำรุนแรง
- การหาเหตุผลรองรับการใช้ข้อสมมติที่ไม่สมเหตุสมผลในการประมาณการตัวเลขที่จะใช้ในเรื่องการด้อยค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตน เช่น เพื่อหลีกเลี่ยงการรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่มีนัยสำคัญ
- ผู้บริหารระดับสูงมีขวัญและกำลังใจน้อย
- ผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการไม่มีการแยกแยะระหว่างรายการส่วนตัวและรายการทางธุรกิจ
- ความขัดแย้งระหว่างผู้ถือหุ้นในกิจการที่มีการถือหุ้นไม่กี่คน
- ความพยายามของผู้บริหารอย่างต่อเนื่องในการบันทึกบัญชีที่หมิ่นเหม่หรือไม่เหมาะสม โดยอ้างว่าไม่มีสาระสำคัญ
- ความสัมพันธ์ที่ตึงเครียดระหว่างผู้บริหารและผู้สอบบัญชีคนปัจจุบันหรือผู้สอบบัญชีคนก่อน ซึ่งอาจแสดงให้เห็นได้จาก
 - การขัดแย้งกันบ่อย ๆ กับผู้สอบบัญชีคนปัจจุบันหรือผู้สอบบัญชีคนก่อนในประเด็นด้านการบัญชี การสอบบัญชีและการรายงาน
 - การเรียกร้องอย่างไม่สมเหตุสมผลกับผู้สอบบัญชี เช่น การกำหนดเวลาที่ไม่สมเหตุสมผลในการตรวจสอบให้แล้วเสร็จหรือในการออกรายงานของผู้สอบบัญชี

- การกำหนดข้อจำกัดอย่างไม่เหมาะสมต่อผู้สอบบัญชีในการเข้าถึงบุคคลหรือข้อมูล หรือความสามารถของผู้สอบบัญชีในการสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพกับผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกำกับดูแล
- พฤติกรรมการใช้อิทธิพลเชิงครอบงำของผู้บริหารในการติดต่อหรือปฏิบัติงานกับผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะความพยายามที่จะมีอิทธิพลต่อขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี หรือแทรกแซงการเลือกหรือการคงไว้ซึ่งบุคลากรที่ถูกมอบหมายให้ปฏิบัติงานตรวจสอบ หรือเป็นที่ปรึกษาให้งานตรวจสอบ

ปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

ปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมสามารถจัดได้เป็นประเภทเป็น 3 ด้านที่โดยทั่วไปมักจะปรากฏเมื่อมีการทุจริต ดังนี้ ก) สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน ข) โอกาส ค) ทศนคติ/การหาเหตุผลอันสมควร ปัจจัยเสี่ยงบางปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเกิดจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตอาจถูกพบได้เมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเกิดจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมเกิดขึ้นด้วย ตัวอย่างเช่น การติดตามผลโดยผู้บริหารเกี่ยวกับการควบคุมภายในของกิจการที่ไม่มีประสิทธิภาพและข้อบกพร่องอื่นในการควบคุมภายในของกิจการ อาจถูกพบเมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตหรือการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมก็ได้ ตัวอย่างที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน

ภาระทางการเงินส่วนบุคคลอาจสร้างแรงกดดันให้ผู้บริหารหรือพนักงานที่สามารถเข้าถึงเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นที่ง่ายต่อการยกยอก นำสินทรัพย์ดังกล่าวไปใช้อย่างไม่เหมาะสม

นอกจากนี้ ความสัมพันธ์ที่ไม่ราบรื่นระหว่างกิจการและพนักงานที่สามารถเข้าถึงเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นที่ง่ายต่อการยกยอก อาจจูงใจให้พนักงานเหล่านั้นใช้สินทรัพย์ของกิจการอย่างไม่เหมาะสม ตัวอย่างของความสัมพันธ์ที่ไม่ราบรื่นนี้อาจเกิดจาก

- การให้พนักงานออกที่ประกาศมาแล้วหรือคาดว่าจะประกาศในอนาคต
- การเปลี่ยนแปลงผลตอบแทนของพนักงานหรือผลประโยชน์อื่นที่เพิ่งเกิดขึ้นหรือที่คาดว่าจะเกิดขึ้น

- การเลื่อนตำแหน่ง การให้ผลตอบแทน หรือรางวัลอื่น ๆ ที่ไม่สอดคล้องกับความคาดหวังของพนักงาน

โอกาส

ลักษณะหรือสถานการณ์บางอย่างอาจก่อให้เกิดการใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสมได้โดยง่าย ตัวอย่างเช่น โอกาสที่จะใช้สินทรัพย์ไปในทางที่ไม่เหมาะสมจะมากขึ้นเมื่อ

- มีเงินสดในมือจำนวนมากหรือทำธุรกรรมที่ใช้เงินสดจำนวนมาก
- สินค้าคงเหลือมีขนาดเล็กแต่มีมูลค่าสูงหรือเป็นที่ต้องการอย่างมาก
- สินทรัพย์ที่เปลี่ยนมือได้ง่าย เช่น หุ้นกู้ที่ไม่ระบุชื่อผู้ถือ เพชร หรือชิปคอมพิวเตอร์
- สินทรัพย์ถาวรที่มีขนาดเล็ก มีตลาดรองรับ หรือไม่ได้มีการระบุความเป็นเจ้าของที่สามารถสังเกตเห็นได้ง่าย

การควบคุมของสินทรัพย์ต่าง ๆ ที่ไม่เพียงพอ อาจเพิ่มโอกาสให้การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมมากขึ้น ตัวอย่างเช่น การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกิดขึ้นเนื่องจาก

- การแบ่งแยกหน้าที่หรือการตรวจสอบที่เป็นอิสระไม่เพียงพอ
- การกำกับดูแลรายจ่ายของผู้บริหารระดับสูงที่ไม่เพียงพอ เช่น การเบิกค่าเดินทางและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ
- การกำกับดูแลของผู้บริหารต่อพนักงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่เพียงพอ เช่น การควบคุมดูแลหรือการติดตามดูแลสถานที่ตั้งที่อยู่ห่างไกลที่ไม่เพียงพอ
- การคัดกรองพนักงานที่ไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอสำหรับตำแหน่งงานที่สามารถเข้าถึงสินทรัพย์
- การบันทึกรายการสินทรัพย์ที่ไม่เพียงพอ
- ระบบการให้อำนาจและอนุมัติรายการ (เช่น ในการจัดซื้อ) ที่ไม่เพียงพอ
- การเก็บรักษาเงินสด เงินลงทุน สินค้าคงเหลือ หรือสินทรัพย์ถาวรที่ไม่เหมาะสม
- ขาดกระบวนการกระหายอดสินทรัพย์อย่างครบถ้วนในเวลาที่เหมาะสม
- ขาดการจัดทำเอกสารของรายการที่เกิดขึ้นอย่างเหมาะสมในเวลาที่เหมาะสม (เช่น การลดหนี้จากการรับคืนสินค้า)
- ไม่มีการบังคับให้ลาพักร้อนสำหรับพนักงานที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับการควบคุมที่สำคัญ
- ความเข้าใจของผู้บริหารที่ไม่มากพอเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งทำให้พนักงานในฝ่ายเทคโนโลยีสารสนเทศสามารถใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสมได้

- การควบคุมการเข้าถึงรายการที่ถูกบันทึกโดยระบบอัตโนมัติไม่เพียงพอ ซึ่งรวมถึงการควบคุมและการสอบทานบันทึกเหตุการณ์ (ล็อก) ของระบบคอมพิวเตอร์ที่ไม่เพียงพอ
- การควบคุมการบริหารจัดการผู้ขายที่ไม่เพียงพอ ซึ่งรวมถึงการเปลี่ยนแปลงในห่วงโซ่อุปทาน ซึ่งอาจทำให้กิจการเผชิญกับผู้ขายปลอมหรือผู้ขายที่ไม่ผ่านการตรวจสอบประวัติเพื่อความน่าเชื่อถือ ซึ่งมีการจ่ายสินบนหรือมีส่วนร่วมในกิจกรรมทุจริตหรือกิจกรรมที่ผิดกฎหมายอื่น ๆ
- การขาดการกำกับดูแลโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเกี่ยวกับเรื่องที่ว่าผู้บริหารนำความช่วยเหลือทางการเงินจากรัฐบาลและหน่วยงานท้องถิ่นไปใช้ประโยชน์อย่างไร (เช่น การให้ความช่วยเหลือทางการเงินในช่วงการระบาดครั้งใหญ่ สงคราม หรือวิกฤตของอุตสาหกรรมที่กำลังจะเกิดขึ้น)

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- กองทุนทรัสต์ภายใต้การบริหารจัดการ – หน่วยงานภาครัฐมักบริหารจัดการสินทรัพย์ในนามของผู้อื่น ซึ่งรวมถึงกลุ่มบุคคลที่เปราะบาง ซึ่งอาจเกิดความเสี่ยงต่อการนำไปใช้ในทางที่ผิด
- ลักษณะของรายการรายได้บางประเภท (เช่น ภาษีและเงินอุดหนุน) อาจเปิดโอกาสให้มีการบิดเบือนช่วงเวลาหรือจำนวนเงินของรายได้ที่รับรู้ในงวดปัจจุบัน

ทัศนคติ/การหาเหตุผลอันสมควรถ

- ไม่ให้ความสำคัญกับความจำเป็นในการติดตามผลหรือลดความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสม
- ไม่ให้ความสำคัญกับการควบคุมที่ใช้ป้องกันการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมโดยการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมที่มีอยู่หรือไม่ได้ดำเนินการแก้ไขอย่างเหมาะสมต่อข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่พบ
- พฤติกรรมของพนักงานที่แสดงให้เห็นถึงความไม่ประทับใจหรือไม่พึงพอใจต่อกิจการ หรือการปฏิบัติต่อพนักงาน
- การเปลี่ยนแปลงในพฤติกรรมหรือวิถีการดำเนินชีวิต ซึ่งอาจบ่งชี้ว่าสินทรัพย์ได้ถูกนำไปใช้อย่างไม่เหมาะสม
- การเพิกเฉยต่อการยกยอกจำนวนเล็กน้อย
- การหาเหตุผลเข้าข้างตนเองสำหรับการยกยอกทรัพย์สินที่เกิดขึ้นในช่วงเศรษฐกิจตกต่ำอย่างรุนแรง โดยตั้งใจว่าจะชดเชยคืนให้กับกิจการเมื่อสถานการณ์กลับสู่ภาวะปกติ

ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก59 ก127 และ ก135)

ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นวิธีการตรวจสอบที่ใช้ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอันมีผลมาจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตและการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม แม้ว่าวิธีการตรวจสอบเหล่านี้จะครอบคลุมสถานการณ์ต่าง ๆ ที่หลากหลาย แต่ก็ยังเป็นเพียงตัวอย่างเท่านั้น ดังนั้น จึงอาจไม่ใช่วิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมที่สุดหรือจำเป็นในแต่ละสถานการณ์ นอกจากนี้ ลำดับของวิธีการตรวจสอบที่เป็นตัวอย่างนี้ไม่มีเจตนาที่จะแสดงถึงความสำคัญของวิธีการตรวจสอบ

การพิจารณาในระดับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

การตอบสนองเป็นการเฉพาะต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตจะต่างกันไปตามประเภทหรือหลายประเภทของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตหรือสถานการณ์ที่พบ รวมทั้งประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี การเปิดเผยข้อมูล และสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ได้รับผลกระทบจากปัจจัยหรือสถานการณ์ดังกล่าว

ตัวอย่างของการตอบสนองเป็นการเฉพาะมีดังต่อไปนี้

- การตรวจเยี่ยมสถานที่หรือทำการทดสอบบางด้านโดยไม่ให้มีการตั้งตัวหรือไม่แจ้งให้ทราบล่วงหน้า ตัวอย่างเช่น การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือในสถานที่ที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้แจ้งไว้ล่วงหน้าหรือการตรวจนับเงินสด ณ วันใดวันหนึ่งโดยไม่แจ้งล่วงหน้า
- การขอให้มีการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด หรือวันที่ใกล้เคียงวันสิ้นงวดบัญชี เพื่อที่จะลดความเสี่ยงในการบิดเบือนยอดคงเหลือในช่วงเวลาระหว่างวันที่มีการตรวจนับและวันสิ้นงวดบัญชี
- การเปลี่ยนแปลงแนวทางการตรวจสอบในปีปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น การติดต่อกับลูกค้ารายใหญ่ และเจ้าหน้าที่รายใหญ่ทางวาจาซึ่งเพิ่มเติมจากการส่งหนังสือคำขอยืนยันยอดเป็นลายลักษณ์อักษร การส่งหนังสือยืนยันแก่บุคคลบางคนภายในกิจการเป็นการเฉพาะ หรือการหาข้อมูลเพิ่มเติมหรือข้อมูลที่แตกต่างกัน
- สอบทานอย่างละเอียดสำหรับรายการปรับปรุงสิ้นไตรมาสหรือสิ้นงวดบัญชี และตรวจสอบรายการที่มีลักษณะหรือจำนวนเงินที่ผิดปกติ

- ในกรณีที่มีรายการที่มีนัยสำคัญหรือผิดปกติ โดยเฉพาะอย่างยิ่งที่เกิดขึ้นในช่วงใกล้หรือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ตรวจสอบความเป็นไปได้ที่รายการดังกล่าวเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และตรวจสอบแหล่งของเงินทุนที่สนับสนุนการทำรายการนั้น ๆ
- การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบโดยใช้ข้อมูลแบบแยกย่อย เช่น การเปรียบเทียบยอดขายและต้นทุนขายตามสถานที่ตั้ง ตามสายงานธุรกิจ หรือเป็นรายเดือนกับยอดที่คาดหมายโดยผู้สอบบัญชี
- สัมภาษณ์บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเป็นผลจากการทุจริตตามที่ได้ระบุไว้ เพื่อได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างถ่องแท้เกี่ยวกับความเสี่ยง และทำความเข้าใจว่ามีการควบคุมที่ช่วยจัดการความเสี่ยงดังกล่าวหรือไม่ และจัดการอย่างไร (ถ้ามี)
- สัมภาษณ์บุคลากรภายนอกหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดทำรายงานทางการเงิน เช่น บุคลากรฝ่ายขาย และฝ่ายการตลาด
- เมื่อมีผู้สอบบัญชีอิสระรายอื่นกำลังตรวจสอบงบการเงินของบริษัทย่อย แขนง หรือสาขา ผู้สอบบัญชีควรมีการปรึกษากับผู้สอบบัญชีรายอื่นนั้นถึงขอบเขตของงานที่จำเป็นต้องปฏิบัติเพื่อตอบสนองกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลจากการทุจริตที่ประเมินไว้ ซึ่งเกิดจากรายการและกิจกรรมระหว่างกิจการหรือกับส่วนงานเหล่านี้
- หากผลงานของผู้เชี่ยวชาญอื่นมีนัยสำคัญต่อรายการในงบการเงินซึ่งมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลจากการทุจริตที่ประเมินไว้อยู่ในระดับที่สูง ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเกี่ยวกับข้อสมมติบางส่วนหรือทั้งหมดที่ผู้เชี่ยวชาญใช้ รวมทั้งวิธีการและผลลัพธ์ที่ได้ เพื่อประเมินว่าผลลัพธ์ที่ได้นั้นมีความสมเหตุสมผลหรือไม่ หรืออาจจ้างผู้เชี่ยวชาญรายอื่นเพื่อประเมินความสมเหตุสมผลของผลงานของผู้เชี่ยวชาญดังกล่าว
- การปฏิบัติวิธีการตรวจสอบเพื่อวิเคราะห์ยอดขายของบัญชีบางบัญชีในงบฐานะการเงินของงวดบัญชีก่อนที่ได้ผ่านการตรวจสอบแล้ว เพื่อประเมินว่าประเด็นต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับประมาณการทางบัญชีและการใช้ดุลยพินิจทางบัญชี (เช่น ค่าเผื่อการรับคืนสินค้า) จบลงอย่างไรในช่วงเวลาต่อมา
- การปฏิบัติวิธีการตรวจสอบสำหรับการกระทบยอดบัญชีหรือการกระทบยอดอื่น ๆ ซึ่งทำโดยกิจการ ซึ่งรวมถึงการพิจารณาการกระทบยอดที่ทำในระหว่างงวดบัญชี
- การใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ เช่น การทำเหมืองข้อมูล (data mining) เพื่อทดสอบหาความผิดปกติในประชากร ตัวอย่างเช่น การใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติเพื่อระบุตัวเลขที่ถูก

ใช้บ่อยครั้ง เนื่องจากผู้บริหารหรือพนักงานอาจมีความลำเอียงโดยไม่รู้ตัวในการใช้ตัวเลขเดิมซ้ำ ๆ เมื่อทำการบันทึกรายการบันทึกบัญชีหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการทุจริต

- การทดสอบบูรณภาพของการบันทึกและรายการที่จัดทำโดยคอมพิวเตอร์
- การหาหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมจากแหล่งข้อมูลภายนอกกิจการ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- การทดสอบว่าเงินอุดหนุนหรือเงินกู้ยืมที่มอบให้แก่บุคคลที่สามได้เป็นไปตามเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง และหน่วยงานภาครัฐได้มีการอนุมัติและบันทึกบัญชีอย่างเหมาะสมแล้วหรือไม่
- การทดสอบว่าการตัดจำหน่ายหนี้สูญและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ของยอดคงเหลือลูกหนี้ภาษีและค่าธรรมเนียม หรือเงินให้กู้ยืมได้รับการอนุมัติอย่างเหมาะสมแล้วหรือไม่

การตอบสนองเป็นการเฉพาะต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเนื่องจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต

ตัวอย่างของการตอบสนองต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตมีดังต่อไปนี้

การรับรู้รายได้

- การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบสำหรับยอดรายได้โดยใช้ข้อมูลแบบแยกย่อย เช่น การเปรียบเทียบรายได้แยกรายเดือน หรือแยกตามสายการผลิตหรือตามส่วนงานธุรกิจในระหว่างงวดปัจจุบันและเทียบกับงวดก่อน โดยอาจนำเครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติมาช่วยในการระบุความสัมพันธ์หรือรายการของรายได้ที่ผิดปกติหรือที่ไม่ได้คาดหมายว่าจะเกิดขึ้น
- การขอยืนยันยอดกับลูกค้าเกี่ยวกับเงื่อนไขของสัญญาบางข้อและการขอยืนยันว่าไม่มีข้อตกลงนอกสัญญาหลัก เนื่องจากวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมในหลายๆ ครั้งนั้นขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือข้อตกลงดังกล่าวและเกณฑ์การให้ส่วนลดหรือระยะเวลาการให้ส่วนลด ซึ่งบ่อยครั้งไม่มีการจัดทำเอกสารอย่างเพียงพอ ตัวอย่างเช่น หลักเกณฑ์การยอมรับสินค้า เงื่อนไขการส่งและการชำระเงิน การปลดภาระของผู้ขายที่ต้องมีต่อเนื่องหรือภาระในอนาคต สิทธิในการคืนสินค้า การรับประกันจำนวนสินค้าที่จะขายต่อ และเงื่อนไขในการยกเลิกหรือการคืนเงิน มักเกี่ยวข้องในสถานการณ์ดังกล่าว
- การสอบถามบุคลากรจากฝ่ายการขายและฝ่ายการตลาดของกิจการ หรือที่ปรึกษากฎหมายภายในกิจการ เกี่ยวกับการขายหรือการส่งสินค้าใกล้สิ้นงวดบัญชี และการสอบถามว่าทราบถึงเงื่อนไขหรือข้อตกลงที่ผิดปกติที่เกี่ยวข้องกับรายการเหล่านี้หรือไม่

- การตรวจเยี่ยมสถานที่ใดสถานที่หนึ่งหรือหลายที่ ณ วันสิ้นงวดบัญชี เพื่อเข้าสังเกตการณ์สินค้าที่กำลังจัดส่งหรือเตรียมจัดส่ง (หรือ สินค้ารับคืนที่รอดำเนินการอยู่) และการใช้วิธีการตรวจตัดยอดขายและยอดสินค้าคงเหลือที่เหมาะสม
- การทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นว่ารายการรายได้ที่ถูกบันทึกเกิดขึ้นจริงและมีการบันทึกอย่างเหมาะสมหรือไม่ สำหรับสถานการณ์ที่รายการรายได้ถูกสร้างขึ้น ประมวลผลและบันทึกโดยระบบอิเล็กทรอนิกส์
- การตรวจสอบแฟ้มติดต่อสื่อสารกับลูกค้าของกิจการเพื่อหาเงื่อนไขหรือข้อกำหนดที่ผิดปกติใดๆ ที่ก่อให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความเหมาะสมของการรับรู้รายได้
- การวิเคราะห์เหตุผลสำหรับการรับคืนสินค้าที่ในเวลาสั้นๆ หลังจากวันสิ้นรอบปีบัญชี (เช่น ไม่ได้ถูกสั่งซื้อสินค้า กิจการส่งสินค้ามากกว่าจำนวนที่สั่งซื้อ)
- การพิจารณาว่ารายการรายได้ถูกบันทึกตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องและนโยบายการบัญชีของกิจการหรือไม่ ตัวอย่างเช่น สินค้าที่จัดส่งแล้วไม่ควรถูกบันทึกเป็นยอดขาย เว้นแต่จะมีการโอนกรรมสิทธิ์ทางกฎหมายตามเงื่อนไขการขนส่ง โดยเฉพาะในสถานการณ์ที่กิจการใช้ผู้รับจัดการขนส่งสินค้า หรือคลังสินค้าหรือศูนย์กระจายสินค้าของบุคคลที่สาม

ปริมาณสินค้าคงเหลือ

- การตรวจสอบบันทึกของสินค้าคงเหลือของกิจการ เพื่อระบุถึงสถานที่หรือรายการสินค้าที่ต้องให้ความสนใจเป็นพิเศษในระหว่างหรือภายหลังการตรวจนับสินค้าคงเหลือ
- การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ สถานที่ตั้งบางแห่ง โดยไม่ได้มีการแจ้งล่วงหน้าหรือตรวจนับสินค้าคงเหลือทุกสถานที่ตั้งในวันเดียวกัน
- การตรวจนับสินค้าคงเหลือในวันที่ใกล้ หรือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี เพื่อลดความเสี่ยงจากการบิดเบือนข้อมูลที่ไม่เหมาะสมระหว่างวันที่นับสินค้าคงเหลือและวันสิ้นงวดบัญชีให้ต่ำที่สุด
- การใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มในระหว่างการสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ เช่น การตรวจสอบอย่างเข้มงวดถึงสิ่งที่บรรจุในกล่อง ลักษณะการวางกองสินค้า (เช่น ภายในกองสินค้าเป็นโพง ไม่มีสินค้าอยู่จริง) หรือลักษณะการติดฉลากสินค้า และคุณภาพ (นั่นคือ ความบริสุทธิ์ เกรดหรือความเข้มข้น) ของสินค้าที่มีลักษณะเป็นของเหลว เช่น น้ำหอม หรือสารเคมีเฉพาะทางการพิจารณาใช้งานของผู้เชี่ยวชาญอาจเป็นประโยชน์ในการสังเกตการณ์การตรวจนับประเภทนี้
- การเปรียบเทียบปริมาณในงวดบัญชีปัจจุบันกับงวดบัญชีก่อน โดยแบ่งตามประเภทสินค้า สถานที่ตั้ง หรือใช้เกณฑ์อย่างอื่น หรือการเปรียบเทียบกับปริมาณที่นับได้กับปริมาณที่บันทึก

- การใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ เพื่อทดสอบการรวบรวมจำนวนสินค้าคงเหลือที่นับได้ เช่น การจัดเรียงลำดับโดยใช้เลขที่ป้ายสินค้าเพื่อทดสอบการควบคุมป้ายสินค้า หรือการจัดลำดับโดยใช้เลขที่ลำดับประจำตัวสินค้าเพื่อทดสอบความเป็นไปได้ที่รายการสินค้าจะขาดหายไปหรือซ้ำซ้อน
- การตรวจสอบการตั้งค่าของเครื่องมือที่ใช้ในการบันทึก การวัด หรือการชั่งน้ำหนักสินค้าคงเหลือ เช่น เครื่องชั่ง อุปกรณ์วัด หรืออุปกรณ์ที่ใช้สแกน
- การใช้ผู้เชี่ยวชาญเพื่อยืนยันลักษณะของปริมาณสินค้าคงเหลือสำหรับผลิตภัณฑ์ที่สั่งทำเฉพาะ เช่น น้ำหนักของอัญมณีอาจสามารถกำหนดได้แต่ผู้เชี่ยวชาญอาจช่วยในการพิจารณารูปทรง การเจียรไน สี และความบริสุทธิ์ของอัญมณีเหล่านั้น

ประมาณการของผู้บริหาร

- การใช้ผู้เชี่ยวชาญในการจัดทำประมาณการอย่างอิสระ เพื่อใช้เปรียบเทียบกับประมาณการของผู้บริหาร
- การขยายขอบเขตการสอบถามไปยังบุคคลอื่นนอกเหนือจากผู้บริหารและฝ่ายบัญชี เพื่อหาหลักฐานสนับสนุนความสามารถและความตั้งใจของผู้บริหารในการดำเนินการตามแผนงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการ

การตอบสนองเป็นการเฉพาะต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

สถานการณ์ที่แตกต่างกันย่อมมีการตอบสนองที่แตกต่างกัน โดยปกติแล้ว การตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอันเนื่องมาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมจะมุ่งไปยังยอดคงเหลือทางบัญชีและประเภทของรายการบางบัญชีหรือบางรายการ แม้ว่าการตรวจสอบบางอย่างที่อธิบายไว้เป็น 2 ประเภทข้างต้นนี้อาจนำมาประยุกต์ใช้ได้ ในบางสถานการณ์ แต่ขอบเขตของงานจะเชื่อมโยงกับข้อมูลเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงของใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสมที่พบ

ตัวอย่างของการตอบสนองต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม มีดังนี้

- การตรวจนับเงินสดหรือหลักทรัพย์ในเวลาใกล้สิ้นปี หรือ ณ สิ้นปี
- การขอยืนยันโดยตรงกับลูกค้าเกี่ยวกับรายการต่างๆ ในบัญชี (ซึ่งรวมถึงการลดหนี้ รายการคืนสินค้า และวันที่มีการจ่ายเงิน) สำหรับทั้งงวดเวลาที่ตรวจสอบ
- การวิเคราะห์การได้รับคืนสำหรับบัญชีที่มีการตัดจำหน่ายไปแล้ว
- การวิเคราะห์สินค้าคงเหลือที่ขาดหายโดยจำแนกตามสถานที่หรือตามประเภทของสินค้า

- การเปรียบเทียบอัตราส่วนที่สำคัญของสินค้าคงเหลือ กับเกณฑ์ทั่วไปของอุตสาหกรรม
- การสอบทานเอกสารประกอบสำหรับการปรับลดของสินค้าคงเหลือที่บันทึกในบัญชีย่อยสินค้าคงเหลือ
- การใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการจับคู่ระหว่างข้อมูลผู้ขายสินค้ากับข้อมูลพนักงาน เพื่อระบุที่อยู่หรือหมายเลขโทรศัพท์ที่ตรงกัน
- การใช้คอมพิวเตอร์ในการค้นหารายการในรายงานเงินเดือน เพื่อระบุที่อยู่ บัตรประจำตัวพนักงาน เลขที่ประจำตัวผู้เสียภาษี หรือเลขที่บัญชีธนาคารที่ซ้ำกัน
- การสอบทานแฟ้มบุคลากรโดยเน้นรายการที่ไม่ค่อยมีข้อมูลหรือหลักฐานการทำงาน เช่น ไม่มีเอกสารการประเมินผลงาน
- การวิเคราะห์ส่วนลดการค้าและการรับคืนสินค้าเพื่อหารูปแบบหรือแนวโน้มที่ผิดปกติ
- การขอคำยืนยันกับบุคคลภายนอกเกี่ยวกับเงื่อนไขในสัญญาบางข้อที่เลือก
- การหาหลักฐานที่แสดงว่าได้มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขของสัญญา
- การสอบทานความเหมาะสมของค่าใช้จ่ายที่เป็นจำนวนเงินที่สูงและไม่ปกติ
- การสอบทานการอนุมัติและมูลค่าตามบัญชีของเงินให้กู้ยืมแก่ผู้บริหารระดับสูง และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง
- การสอบทานจำนวนและความเหมาะสมของรายงานค่าใช้จ่ายที่ผู้บริหารระดับสูงส่งมาเบิก

ภาคผนวก 3

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก29)

ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อาจบ่งชี้ถึงการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต

ตัวอย่างของสถานการณ์ดังต่อไปนี้อาจบ่งชี้ว่างบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ความไม่สอดคล้องที่พบในบันทึกทางบัญชีต่างๆ ซึ่งรวมถึง

- รายการที่ไม่ได้บันทึกอย่างครบถ้วนหรือในเวลาที่เหมาะสม หรือบันทึกอย่างไม่เหมาะสมในด้านจำนวนเงิน งวดบัญชี การจัดประเภท หรือนโยบายของกิจการ
- ยอดคงเหลือหรือรายการที่ไม่มีหลักฐานสนับสนุนหรือไม่ได้รับการอนุมัติ
- รายการปรับปรุงในนาที่สุดท้ายที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อผลการดำเนินงานทางการเงิน (เช่น การปรับปรุงสินค้าคงเหลือ)

หลักฐานที่ขัดแย้งกันหรือสูญหาย ซึ่งรวมถึง

- เอกสารสูญหาย
- การขาดลายเซ็นอนุมัติหรืออนุญาต
- ความแตกต่างของลายเซ็นหรือลายมือเขียน และลายเซ็นอิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่ถูกต้อง
- เอกสารที่ดูเหมือนมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไข
- การไม่มีเอกสารอื่นนอกเหนือจากสำเนาเอกสารหรือเอกสารที่ส่งมาทางอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งที่เอกสารต้นฉบับควรจะมีอยู่
- รายการกระทบยอดที่มีนัยสำคัญซึ่งที่ไม่สามารถอธิบายได้
- การเปลี่ยนแปลงที่ผิดปกติในงบฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงในแนวโน้มหรือความสัมพันธ์หรืออัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ ตัวอย่างเช่น ยอดลูกหนี้เพิ่มขึ้นเร็วกว่ายอดรายได้ที่เพิ่ม
- คำตอบจากผู้บริหารหรือพนักงานที่ได้จากการสอบถามหรือการวิเคราะห์เปรียบเทียบไม่สม่ำเสมอคลุมเครือ หรือไม่น่าเชื่อถือ
- ผลแตกต่างที่ผิดปกติระหว่างจำนวนที่กิจการบันทึกไว้กับหนังสือยืนยันยอดที่ได้รับกลับมา
- มีรายการด้านเครดิตและรายการปรับปรุงอื่นเป็นจำนวนมากในบัญชีลูกหนี้
- บัญชีแยกประเภทย่อยไม่สามารถกระทบยอดได้กับบัญชีคุมยอด

- ความแตกต่างที่ไม่สามารถอธิบายได้หรืออธิบายอย่างไม่เพียงพอระหว่างบัญชีคุมของลูกหนี้และบัญชีแยกประเภทย่อยของลูกหนี้ หรือระหว่างใบแจ้งยอดจากลูกค้าและบัญชีแยกประเภทย่อยของลูกหนี้
- การเพิ่มขึ้นหรือลดลงที่ไม่สามารถอธิบายได้ในยอดบัญชีสินค้าคงเหลือ ผลต่างของสินค้าคงเหลือและอัตราการหมุนเวียนของสินค้าคงเหลือ
- สินค้าคงเหลือหรือสินทรัพย์ที่มีตัวตนสูญหายเป็นจำนวนที่มีนัยสำคัญ
- การขาดหายไปหรือการไม่มีอยู่ของหลักฐานทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งไม่สอดคล้องกับนโยบายหรือแนวปฏิบัติในการเก็บรักษาบันทึกการของกิจการ
- การมีจำนวนการตอบของคำขอยืนยันยอดน้อยกว่าหรือมากกว่าจำนวนที่คาดการณ์ไว้
- การไม่สามารถให้หลักฐานสำหรับการพัฒนาระบบที่สำคัญและหลักฐานประกอบการทดสอบการเปลี่ยนแปลงโปรแกรมและการนำโปรแกรมที่สำคัญมาใช้สำหรับปีปัจจุบัน
- ข้อมูลเกี่ยวกับการคาดการณ์ในแง่ดีเกินไป ซึ่งได้มาจากการฟังการประชุมเกี่ยวกับการรายงานผลประกอบการของกิจการกับนักวิเคราะห์ หรือจากการอ่านรายงานการวิจัยของนักวิเคราะห์ ซึ่งขัดแย้งกับข้อมูลที่น่าเสนอในการคาดการณ์ภายในของกิจการที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดทำงบประมาณ

ความสัมพันธ์ที่มีปัญหาหรือไม่ปกติระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร ซึ่งรวมถึง

- การปฏิเสธที่จะให้ผู้สอบบัญชีเข้าถึงบันทึกทางบัญชี สถานที่ พนักงานบางคน ลูกค้า ผู้ขาย หรือบุคคลอื่นที่อาจให้หลักฐานการสอบบัญชีได้
- การปฏิเสธที่จะให้ผู้สอบบัญชีเข้าถึงสถานที่ตั้งและบุคลากรด้านเทคโนโลยีสารสนเทศที่สำคัญ ซึ่งรวมถึง บุคลากรด้านการดูแลความปลอดภัย การปฏิบัติงาน และการพัฒนาระบบ
- ผู้บริหารกดดันผู้สอบบัญชีให้แก้ไขประเด็นที่ซับซ้อนหรือที่เป็นที่ถกเถียงกันภายในเวลาที่จำกัดเกินไป
- ผู้บริหารแสดงความข้องใจเกี่ยวกับการปฏิบัติงานสอบบัญชี หรือคุกคามกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ โดยเฉพาะในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการประเมินอย่างรอบคอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับหลักฐานการสอบบัญชี หรือในเรื่องการแก้ไขประเด็นที่อาจไม่เห็นด้วยกับผู้บริหาร
- กิจการให้ข้อมูลกับผู้สอบบัญชีขอล่าช้าผิดปกติ
- ความไม่เต็มใจที่จะอำนวยความสะดวกให้ผู้สอบบัญชีในการเข้าถึงแฟ้มข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่สำคัญเพื่อนำมาทดสอบโดยใช้เครื่องมือและเทคนิคอัตโนมัติ

- ความไม่เต็มใจที่จะให้มีการหารือระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้เชี่ยวชาญภายนอกของผู้บริหาร (เช่น ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีอากร)
- ความไม่เต็มใจของผู้บริหารที่จะอนุญาตให้ผู้สอบบัญชีเข้าพบผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเป็นการส่วนตัว
- ความไม่เต็มใจที่จะแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน หรือในข้อมูลอื่น ที่รวมอยู่ในรายงานประจำปีของกิจการ
- ความไม่เต็มใจที่จะเพิ่มหรือแก้ไขการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้ครบถ้วนและเข้าใจได้มากขึ้น
- ความไม่เต็มใจที่จะแก้ไขข้อบกพร่องที่พบในการควบคุมภายในเวลาที่เหมาะสม
- ความไม่เต็มใจที่จะอนุญาตให้ผู้สอบบัญชีส่งคำขอยืนยัน
- ความไม่เต็มใจที่จะให้หนังสือรับรองตามที่ร้องขอ

ประเด็นอื่น ๆ ซึ่งรวมถึง

- การใช้บัญชีปกอย่างกว้างขวาง
- นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากที่ยอมรับกันในอุตสาหกรรม
- การเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีบ่อยครั้งซึ่งดูเหมือนว่าไม่ได้มีสาเหตุจากสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป
- การเพิกเฉยต่อการละเมิดประมวลจริยธรรมของกิจการ
- ความไม่สอดคล้องกันระหว่างรายได้และรูปแบบการดำเนินชีวิต
- พฤติกรรมที่ผิดปกติ ไร้เหตุผล หรือไม่สม่ำเสมอ
- ข้อกล่าวหาเรื่องการทุจริตผ่านอีเมล จดหมาย โทรศัพท์ การแจ้งเบาะแสหรือข้อร้องเรียนที่ไม่ระบุตัวตนที่ผู้สอบบัญชีอาจได้รับทราบมา
- หลักฐานการเข้าถึงระบบและบันทึกของพนักงานไม่สอดคล้องกันกับความจำเป็นในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย
- การปิดบันทึก (ล็อก) ของระบบคอมพิวเตอร์ที่เกี่ยวกับการควบคุมหรือการตรวจสอบ

ภาคผนวก 4

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก100, ก104 และ ก143)

ข้อพิจารณาเพิ่มเติมที่อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการเลือกรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ เพื่อทำการทดสอบ

ข้อพิจารณาต่อไปนี้อาจเกี่ยวข้องข้องในการเลือกรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ เพื่อทำการทดสอบ

- ความเข้าใจในระบบสารสนเทศและการสื่อสารของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงิน⁹³ (ดูเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 35 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้) การได้มาซึ่งความเข้าใจที่ถูกกำหนดไว้นี้ทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับความรู้เกี่ยวกับ
 - นโยบายและวิธีปฏิบัติของกิจการ (ซึ่งรวมถึงบุคคลภายในกิจการที่รับผิดชอบ) เกี่ยวกับวิธีการที่รายการถูกทำให้เกิดขึ้น บันทึก ประมวลผล แก้ไข (ในกรณีที่เป็น) ผ่านไปยังบัญชีแยกประเภททั่วไป และรายงานในงบการเงิน
 - ประเภทของรายการบันทึกบัญชี (ไม่ว่าจะเป็นรายการมาตรฐานหรือไม่เป็นมาตรฐาน) ที่รวมอยู่ในบัญชีแยกประเภททั่วไปและรายงานในงบการเงิน ซึ่งรวมถึงการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ทำโดยตรงกับงบการเงิน
 - กระบวนการที่รายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ถูกบันทึกหรือทำขึ้น (ไม่ว่าจะแบบอัตโนมัติหรือที่ปฏิบัติด้วยมือ) รวมทั้งเอกสารประกอบที่ต้องมีตามนโยบายและวิธีปฏิบัติของกิจการ
 - กระบวนการในการปิดงบการเงินของกิจการ
- ความเข้าใจในกิจกรรมการควบคุมที่ออกแบบมาเพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริตสำหรับรายการบันทึกบัญชี⁹⁴ (ดูเพิ่มเติมย่อหน้าที่ 36 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้) กระบวนการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำของกิจการหลายๆ แห่ง จะมีการควบคุมที่จัดทำโดยบุคคลและการควบคุมแบบอัตโนมัติ ในทำนองเดียวกัน กระบวนการประมวลผลของรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ อาจมีทั้งการควบคุมที่จัดทำโดยบุคคลและการควบคุมแบบอัตโนมัติในระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ เมื่อมีการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในกระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงิน รายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ อาจอยู่ในรูปแบบของอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น

⁹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 25

⁹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26

- ประเภทของการควบคุมที่ออกแบบมาเพื่อป้องกันหรือตรวจพบการทุจริตที่เกี่ยวกับรายการบันทึกบัญชี อาจรวมถึง การอนุญาตและการอนุมัติ การกระหายอด การพิสูจน์รายการ (เช่น การตรวจสอบความถูกต้องและความสมเหตุสมผลของข้อมูลนำเข้า หรือการคำนวณโดยอัตโนมัติ) การแบ่งแยกหน้าที่ และการควบคุมทางกายภาพหรือทางตรรกะ
- ข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 36 ครอบคลุมการควบคุมสำหรับรายการบันทึกบัญชีที่จัดการกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้ และที่อาจมีความเสี่ยงต่อการถูกแทรกแซงหรือบิดเบือนโดยไม่ได้รับอนุญาตหรือไม่เหมาะสม การควบคุมเหล่านี้รวมถึง
 - การควบคุมสำหรับรายการบันทึกบัญชีที่ไม่เป็นมาตรฐาน – สำหรับรายการบันทึกบัญชีที่เป็นแบบอัตโนมัติหรือที่ปฏิบัติด้วยมือและใช้ในการบันทึกรายการค่าหรือการปรับปรุงที่ไม่เกิดขึ้นซ้ำและไม่ปกติ
 - การควบคุมสำหรับรายการบันทึกบัญชีที่เป็นมาตรฐาน – สำหรับรายการบันทึกบัญชีที่เป็นแบบอัตโนมัติหรือที่ปฏิบัติด้วยมือ และมีความเสี่ยงต่อการถูกแทรกแซงหรือบิดเบือนโดยไม่ได้รับอนุญาตหรือไม่เหมาะสม
- ความมีประสิทธิภาพของการควบคุมที่นำไปใช้กับรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ – การควบคุมที่มีประสิทธิภาพสำหรับการจัดทำและการบันทึกรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ อาจช่วยลดขอบเขตในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ หากผู้สอบบัญชีได้ทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมแล้ว
- การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต – การประเมินข้อมูลที่ได้รับจากวิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง (ซึ่งรวมถึงการพิจารณาข้อมูลที่ได้รับจากแหล่งอื่น) สามารถบ่งชี้ถึงการมีอยู่ของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตดังกล่าว โดยเฉพาะเหตุการณ์หรือสถานการณ์ที่บ่งชี้ถึงสิ่งจูงใจและแรงกดดันให้ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม โอกาสในการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหาร และทัศนคติหรือการหาเหตุผลอันสมควรที่ผู้บริหารใช้อำนาจในการเข้าแทรกแซงการควบคุม อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุประเภทเฉพาะของรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ เพื่อการทดสอบ ซึ่งอาจรวมถึงรายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่อาจมีความเสี่ยงต่อการถูกแทรกแซงหรือบิดเบือนโดยไม่ได้รับอนุญาตหรือไม่เหมาะสม อันเป็นผลมาจาก

- แรกกดดันหรือสิ่งจูงใจในการบรรลุหรือทำให้เกินกว่าเกณฑ์การวัดผลการดำเนินงานที่ใช้ทั้งภายในและภายนอก (เช่น รายการกลับรายการอัตโนมัติสำหรับรายการบันทึกบัญชีที่เพิ่มขึ้น ณ สิ้นปี)
- แรกกดดันหรือสิ่งจูงใจในการลดหรือหลีกเลี่ยงภาษี (เช่น รายการบันทึกบัญชีที่ไม่เหมาะสมเพื่อรับรู้รายได้หรือค่าใช้จ่ายก่อนหรือล่าช้ากว่าที่ควรจะเป็น)
- แรกกดดันในการปฏิบัติตามข้อกำหนดการจ่ายชำระหนี้หรือเงื่อนไขการกู้ยืมอื่น ๆ (เช่น การหักกลบสินทรัพย์และหนี้สินในงบฐานะการเงินอย่างไม่เหมาะสมโดยการปรับปรุงในงบการเงินโดยตรงเพื่อให้สามารถบรรลุเงื่อนไขในการกู้ยืมเกี่ยวกับอัตราหนี้สินต่อส่วนของผู้ถือหุ้นของกิจการ แม้ว่าจะไม่เข้าเงื่อนไขการหักกลบ)
- โอกาสที่เกิดจากการแบ่งแยกหน้าที่ที่ไม่เหมาะสม สำหรับบุคคลใด ๆ ในกิจการที่จะปกปิดหรือกระทำการทุจริตในระหว่างการปฏิบัติหน้าที่ปกติของบุคคลนั้น (เช่น รายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายการที่มีผลกระทบต่อสินทรัพย์ซึ่งบุคคลนั้นรับผิดชอบในการ (ก) ดูแลรักษาทรัพย์สิน หรือ (ข) อนุญาตและอนุมัติในรายการที่มีผลกระทบต่อสินทรัพย์เหล่านั้น และ (ค) บันทึกหรือรายงานรายการที่เกี่ยวข้อง)
- โอกาสที่เกิดขึ้นจากข้อบกพร่องของการควบคุม (เช่น รายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการชำระเงินค่าซื้อสินค้าไปยังผู้ขายที่ไม่ได้รับอนุญาต หรือทำโดยพนักงานที่ถูกเลิกจ้างหรือโอนย้ายไปแล้ว)
- โอกาสที่เกิดขึ้นจากการเข้าถึงแบบมีสิทธิ์พิเศษที่มอบให้กับบุคคลที่เกี่ยวข้องในกระบวนการในการปิดงบการเงิน (เช่น รายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ทำโดยบุคคลที่มีสิทธิ์การเข้าถึงการบริหารจัดการระบบหรือสิทธิ์การเข้าถึงของผู้ใช้งานพิเศษที่มีอำนาจสูง)
- โอกาสที่เกิดขึ้นจากการคำนวณที่ใช้เครื่องมือคอมพิวเตอร์ที่พัฒนาโดยผู้ใช้ ซึ่งสนับสนุนการประมาณการทางบัญชีที่เสี่ยงต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเนื่องจากความลำเอียงของผู้บริหารหรือการทุจริต (เช่น รายการบันทึกบัญชีและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ใช้ผลการคำนวณการตัดค่าของค่าความนิยมและสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น ๆ โดยใช้ซอฟต์แวร์กระดาษคำนวณอิเล็กทรอนิกส์)
- ลักษณะของรายการบันทึกบัญชีหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการทุจริต – รายการบันทึกบัญชีหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ไม่เหมาะสมมักจะมีลักษณะเฉพาะที่โดดเด่น ซึ่งลักษณะดังกล่าวอาจรวมถึงรายการบันทึกบัญชีที่
 - จัดทำกับบัญชีที่ไม่เกี่ยวข้อง ผิดปกติหรือไม่ค่อยได้ใช้

- จัดทำโดยบุคคลที่โดยปกติไม่ได้บันทึกรายการบันทึกบัญชี
- ถูกบันทึกเมื่อสิ้นงวดบัญชีหรือบันทึกในช่วงการปิดงวดบัญชี ซึ่งไม่มีรายละเอียดอธิบาย หรือมีเพียงเล็กน้อย
- จัดทำก่อนหรือระหว่างการจัดทำงบการเงิน ซึ่งไม่มีหมายเลขบัญชี
- ที่เป็นตัวเลขกลม ๆ หรือตัวเลขที่ลงท้ายซ้ำ ๆ กัน

ผู้สอบบัญชีอาจใช้ข้อมูลล่าสุด เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับการทุจริตที่เกิดขึ้นจริง หรือรายงานเกี่ยวกับแนวโน้มการทุจริตในการทำงาน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีทราบเกี่ยวกับลักษณะพิเศษของรายการบันทึกบัญชีที่ทุจริต

- ลักษณะและความซับซ้อนของบัญชี – รายการบันทึกบัญชีหรือรายการปรับปรุงอื่นๆ ที่ไม่เหมาะสม อาจนำมาใช้กับบัญชีที่
 - มีรายการที่ซับซ้อนหรือมีลักษณะผิดปกติ
 - มีการประมาณการทางบัญชีที่มีนัยสำคัญและมีการปรับปรุงรายการเมื่อสิ้นงวดบัญชี
 - มักมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในอดีต
 - ไม่มีการกระทบยอดในเวลาที่เหมาะสมหรือมีจำนวนที่ไม่สามารถกระทบยอดได้
 - มีรายการระหว่างกันในกลุ่มบริษัท หรือรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน
 - มีลักษณะอื่นที่นอกเหนือไปจากความเสี่ยงจากแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่กล่าวถึงข้างต้น
- รายการบันทึกบัญชีหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่จัดทำไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ – รายการบันทึกบัญชีที่ไม่เป็นมาตรฐานอาจไม่ขึ้นอยู่กับลักษณะและขอบเขตของการควบคุมที่ใช้ปฏิบัติกับรายการบันทึกบัญชีที่ใช้เป็นประจำเพื่อบันทึกรายการ เช่น รายการขาย รายการซื้อ และรายการจ่ายเงินที่เกิดขึ้นเป็นประจำทุกเดือน

ภาคผนวก 5

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก18)

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่ครอบคลุมประเด็นเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต

ภาคผนวกนี้ระบุมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่มีข้อกำหนดเฉพาะที่อ้างถึงการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต รายการด้านล่างนี้ไม่รวมมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับอื่นที่มีข้อกำหนดที่อ้างถึงการทุจริตหรือข้อผิดพลาดเป็นการทั่วไป (เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210⁹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)) รายการด้านล่างนี้ไม่ได้ใช้แทนความจำเป็นในการพิจารณาข้อกำหนดและคำอธิบายการนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่นที่เกี่ยวข้องในมาตรฐานการสอบบัญชีต่างๆ

- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 402 “ข้อพิจารณาในกรณีที่เกิดการใช้บริการขององค์กรอื่น” – ย่อหน้าที่ 19
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 505 “การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก” – ย่อหน้าที่ 8(ข) และ 11
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” – ย่อหน้าที่ 32
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 550 “บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน” – ย่อหน้าที่ 22(จ) และ 23(ก)(1)
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 600 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ – การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ รวมถึงงานของผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม” – ย่อหน้าที่ 38(ง), 44ก, 45(ช), 55, 57(ง) และ 59(ช)(1)
- มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่อกรรมการเงิน” – ย่อหน้าที่ 40(ก)

⁹⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 210 “ข้อตกลงในการตอบรับงาน”