



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250

การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้
จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว

มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 250 – การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย – นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 250 – การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 – การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

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

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250

การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
ผลกระทบของกฎหมายและข้อบังคับ	2
ความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	3-8
วันถือปฏิบัติ	9
วัตถุประสงค์	10
คำจำกัดความ	11
ข้อกำหนด	
การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	12-17
วิธีการตรวจสอบเมื่อพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	18-21
การรายงานการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	22-28
เอกสารหลักฐาน	29
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
ความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	ก1-ก6
การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	ก7-ก12
วิธีการตรวจสอบเมื่อพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	ก13-ก18
การรายงานการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	ก19-ก20
เอกสารหลักฐาน	ก21

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการพิจารณา กฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ใช้กับ งานให้ความเชื่อมั่นอื่นซึ่งผู้สอบบัญชีได้รับแต่งตั้งเป็นการเฉพาะให้ทดสอบและออกรายงาน แยกต่างหากเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับเฉพาะเรื่อง

ผลกระทบของกฎหมายและข้อบังคับ

2. กฎหมายและข้อบังคับมีผลกระทบต่องบการเงินหลายด้าน กฎหมายและข้อบังคับที่มีผลบังคับ ใช้กับกิจการจะเป็นตัวกำหนดกรอบของกฎหมายและข้อบังคับนั้น ข้อกำหนดของกฎหมาย หรือข้อบังคับบางประเภทมีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินที่ต้องรายงานและ การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของกิจการ ขณะเดียวกันกฎหมายหรือข้อบังคับอื่นเป็นเพียง การกำหนดให้ผู้บริหารปฏิบัติตามหรือเป็นเพียงข้อกำหนดเพื่อให้กิจการสามารถดำเนินธุรกิจ ได้ แต่ไม่ได้มีผลกระทบโดยตรงต่องบการเงินของกิจการ บางกิจการดำเนินงานในอุตสาหกรรม ที่มีกฎข้อบังคับเข้มงวด (เช่น ธนาคาร และบริษัทที่ประกอบธุรกิจเคมีภัณฑ์ เป็นต้น) บาง กิจการอาจต้องปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจโดยทั่วไป เท่านั้น (เช่น ข้อบังคับเกี่ยวกับความปลอดภัยและสุขภาพในการทำงาน และการได้รับโอกาส ในการจ้างงานที่เท่าเทียมกัน เป็นต้น) การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอาจทำให้ กิจการต้องชำระค่าปรับ ถูกฟ้องร้อง หรือเกิดผลกระทบอื่น ๆ ที่ตามมาต่อกิจการซึ่งอาจมี ผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน

ความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก6)

3. ภายใต้การสอดส่องดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบให้เกิด ความมั่นใจว่าการดำเนินงานของกิจการเป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับ รวมถึงการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่กำหนดจำนวนเงินที่ต้องรายงาน และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของกิจการ

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

4. ข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ช่วยผู้สอบบัญชีให้ระบุนการแสดงข้อมูลที่ ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ อย่างไรก็ดี ผู้สอบบัญชีไม่ได้มีความรับผิดชอบในการป้องกันการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และ ข้อบังคับ และไม่ได้ถูกคาดหวังให้ตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับทั้งหมด

5. ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบในการได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริต หรือข้อผิดพลาด¹ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีพิจารณากรอบทางกฎหมายและข้อบังคับที่บังคับใช้กับกิจการ ด้วยข้อจำกัดสืบเนื่องจากการสอบบัญชี ทำให้มีความเสี่ยงที่ไม้อาจหลีกเลี่ยงได้จากการตรวจไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญบางประการในงบการเงินถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีได้มีการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างเหมาะสมตามมาตรฐานการสอบบัญชี² แล้วก็ตาม ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายและข้อบังคับต่อไปนี้ ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นของข้อจำกัดสืบเนื่องจากความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจะสูงขึ้น
- มีกฎหมายและข้อบังคับจำนวนมากที่ส่วนใหญ่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งโดยปกติไม่มีผลกระทบต่องบการเงิน และไม่สามารถตรวจพบได้โดยระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการ
 - การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอาจเกี่ยวข้องกับการกระทำเพื่อเจตนาปกปิด การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับนั้น เช่น การฉ้อโกง การปลอมแปลงเอกสาร การเจตนาไม่บันทึกรายการ การที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม หรือการเจตนาแสดงข้อมูลที่เป็นเท็จต่อผู้สอบบัญชี
 - การพิจารณาว่าการกระทำใดถือว่าเป็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ เป็นประเด็นทางกฎหมายซึ่งจะต้องตัดสินโดยศาล

โดยทั่วไป หากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับไม่ได้เป็นเหตุการณ์หรือรายการซึ่งสะท้อนอยู่ในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีย่อมมีโอกาสน้อยลงที่จะทราบหรือล่วงรู้ถึงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับนั้น

6. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้แบ่งความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้
- (ก) ข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่ทราบโดยทั่วไปว่ามีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน เช่น กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับภาษี และเงินบำเหน็จบำนาญ (ดูย่อหน้าที่ 13) และ
 - (ข) กฎหมายและข้อบังคับอื่นที่ไม่มีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน แต่การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับเหล่านี้อาจเป็นพื้นฐานในการดำเนินธุรกิจ เพื่อให้กิจการสามารถดำเนินธุรกิจได้อย่างต่อเนื่อง หรือเพื่อหลีกเลี่ยงค่าปรับที่มีสาระสำคัญ (ตัวอย่างเช่น การปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับใบอนุญาต

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 5

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก51-ก52

ประกอบธุรกิจ การปฏิบัติตามข้อกำหนดในการจ่ายชำระหนี้ หรือการปฏิบัติตามข้อกำหนดทางด้านสิ่งแวดล้อม เป็นต้น) ดังนั้น การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าวอาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน (ดูย่อหน้าที่ 14)

7. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีข้อกำหนดเฉพาะที่แตกต่างกันสำหรับกฎหมายและข้อบังคับแต่ละประเภทที่กล่าวข้างต้น โดยกรณีที่กฎหมายและข้อบังคับเป็นประเภทที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 6(ก) ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับนั้น ส่วนกฎหมายและข้อบังคับประเภทที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 6(ข) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีจะถูกจำกัดเพียงการใช้วิธีการตรวจสอบเฉพาะ เพื่อช่วยให้สามารถพบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่อาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงินเท่านั้น
8. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องตระหนักอยู่เสมอว่ามีความเป็นไปได้ที่วิธีการตรวจสอบอื่นที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินอาจทำให้ผู้สอบบัญชีพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ เนื่องจากกฎหมายและข้อบังคับมีผลกระทบต่อกิจการอย่างมาก จึงเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้สอบบัญชีควรดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดระยะเวลาการปฏิบัติงานตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200³

วันถือปฏิบัติ

9. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15

วัตถุประสงค์

10. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ
- (ก) เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่ตราโดยทั่วไปว่ามีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน
 - (ข) เพื่อปฏิบัติงานโดยใช้วิธีการตรวจสอบเฉพาะ เพื่อช่วยให้พบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอื่นที่อาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และ
 - (ค) เพื่อตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่ผู้สอบบัญชีพบหรือสงสัยในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบอย่างเหมาะสม

คำจำกัดความ

11. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้ การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ หมายถึง การที่กิจการละเว้นการกระทำหรือกระทำการใด ๆ ไม่ว่าจะโดยเจตนาหรือไม่ก็ตาม ซึ่งเป็นการขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ การกระทำดังกล่าวรวมถึงรายการต่าง ๆ ที่เกิดจากการกระทำโดยกิจการเอง หรือการกระทำในนามของกิจการ หรือการกระทำแทนกิจการโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหาร หรือพนักงาน การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับไม่รวมถึงการที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหาร หรือพนักงานของกิจการกระทำผิดในลักษณะส่วนตัวโดยไม่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมของกิจการ

ข้อกำหนด

การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

12. ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315⁴ ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในเรื่องทั่วไป ดังต่อไปนี้
- (ก) กรอบของกฎหมายและข้อบังคับที่ใช้สำหรับกิจการและอุตสาหกรรมหรือภาคธุรกิจที่กิจการประกอบธุรกิจอยู่ และ
 - (ข) วิธีการที่กิจการจะปฏิบัติตามกรอบของกฎหมายและข้อบังคับนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก7)
13. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่ตราโดยทั่วไปว่ามีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8)

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ย่อหน้าที่ 11

14. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบดังต่อไปนี้ เพื่อช่วยให้พบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอื่นที่อาจมีผลกระทบอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9-ก10)
 - (ก) การสอบถามผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ว่ากิจการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าวหรือไม่ และ
 - (ข) การตรวจสอบหนังสือโต้ตอบกับหน่วยงานที่ออกใบอนุญาตหรือหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง(ถ้ามี)
15. ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องตระหนักอยู่เสมอถึงความเป็นไปได้ที่วิธีการตรวจสอบอื่นที่ใช้ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 11)
16. ผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ออกหนังสือรับรองว่าได้เปิดเผยข้อมูลที่ทราบให้กับผู้สอบบัญชีอย่างครบถ้วนแล้วถึงการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับทั้งหมด ซึ่งควรนำมาพิจารณาถึงผลกระทบในการจัดทำงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12)
17. ในกรณีที่ไม่มีพบหรือไม่มีข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของกิจการ นอกเหนือจากที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 12-16

วิธีการตรวจสอบเมื่อพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

18. กรณีที่ผู้สอบบัญชีพบข้อมูลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ หรือกรณีที่มีข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่ง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13)
 - (ก) ความเข้าใจถึงลักษณะและสถานการณ์ของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกิดขึ้น และ
 - (ข) ข้อมูลเพิ่มเติม เพื่อประเมินผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก 14)
19. หากผู้สอบบัญชีสงสัยว่าอาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีต้องหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) หากผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ให้ข้อมูลที่เพียงพอเพื่อสนับสนุนว่ากิจการได้ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ และผู้สอบบัญชีเห็นว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าวอาจมีผลกระทบอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในการขอคำแนะนำทางกฎหมาย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก16)

20. หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งข้อมูลที่เพียงพอเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อบังคับที่ผู้สอบบัญชีสงสัย ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีจากการที่ไม่ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
21. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อ งานสอบบัญชีในด้านอื่น ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและความเชื่อถือได้ของหนังสือรับรอง และดำเนินการอย่างเหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก17-ก18)

การรายงานการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ
การรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

22. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่ผู้สอบบัญชีพบจากการตรวจสอบกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เว้นแต่เรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องที่ไม่มีผลกระทบอย่างเห็นได้ชัด หรือกรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกคนมีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการจึงได้รับทราบถึงการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าวจากผู้สอบบัญชี⁵ อยู่แล้ว
23. หากผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลยพินิจแล้วเชื่อว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 22 เป็นการกระทำที่เจตนาและมีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะทำได้ในทางปฏิบัติ
24. หากผู้สอบบัญชีสงสัยว่าผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีส่วนเกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้ที่มีอำนาจระดับที่สูงกว่าในกิจการ (ถ้ามี) เช่น คณะกรรมการตรวจสอบ หรือคณะกรรมการกำกับดูแลกิจการ ในกรณีที่ไม่มีผู้มีอำนาจระดับสูงกว่า หรือหากผู้สอบบัญชีเชื่อว่าการสื่อสารเรื่องดังกล่าวไม่ส่งผลให้มีการดำเนินการใด ๆ หรือไม่แน่ใจว่าควรจะรายงานผู้ใด ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในการขอคำแนะนำทางกฎหมาย

การรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับในรายงานของผู้สอบบัญชีต่องบการเงิน

25. หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับมีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน และการไม่ปฏิบัติตามนั้นไม่ได้สะท้อนในงบการเงินอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705⁶

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 13

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 7-8

26. หากผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อประเมินว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่อาจมีสาระสำคัญต่องบการเงินได้เกิดขึ้นหรืออาจเกิดขึ้นหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็นต่องบการเงิน เนื่องจากการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705
27. หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถระบุได้ว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับหรือไม่ เนื่องจากการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยสถานการณ์แทนที่จะถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อ การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705

การรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อหน่วยงานราชการและหน่วยงานกำกับดูแล

28. หากผู้สอบบัญชีพบหรือสงสัยว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีต้อง พิจารณาว่าผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการรายงานการไม่ปฏิบัติตามและข้อสงสัยว่า มี การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อหน่วยงานภายนอกกิจการหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19-ก20)

เอกสารหลักฐาน

29. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกในเอกสารหลักฐานการตรวจสอบถึงการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่า มีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ รวมถึงผลจากการปรึกษาหารือกับผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) และหน่วยงานอื่นภายนอกกิจการ⁷ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก 21)

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และย่อหน้าที่ ก6

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างอิงย่อหน้า 3-8)

ก1. ภายใต้การดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหารของกิจการมีความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานเพื่อให้แน่ใจว่าการดำเนินงานของกิจการเป็นไปตามกฎหมายและข้อบังคับ ทั้งนี้กฎหมายและข้อบังคับอาจมีผลกระทบต่อการเงินของกิจการในหลายด้าน ตัวอย่างของผลกระทบโดยตรงที่สุดเช่น ผลกระทบที่อาจมีต่อข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเป็นการเฉพาะในงบการเงินของกิจการ หรือผลกระทบที่เกิดจากข้อกำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น กฎหมายและข้อบังคับยังอาจระบุถึงสิทธิและภาระผูกพันทางกฎหมายบางเรื่องของกิจการ ซึ่งบางส่วนจะถูกรับรู้ในงบการเงินของกิจการ นอกจากนี้ กฎหมายและข้อบังคับอาจกำหนดบทลงโทษในกรณีที่กิจการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับด้วย

ก2. ตัวอย่างต่อไปนี้นี้เป็นประเภทของนโยบายและวิธีปฏิบัติที่กิจการอาจนำไปปฏิบัติเพื่อช่วยในการป้องกันและตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

- การติดตามข้อกำหนดทางกฎหมายและการดำเนินการเพื่อให้แน่ใจได้มีการกำหนดวิธีปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับข้อกำหนดดังกล่าว
- การจัดให้มีและการดำเนินการเกี่ยวกับระบบควบคุมภายในอย่างเหมาะสม
- การพัฒนา การเผยแพร่ และการปฏิบัติตามข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณของกิจการ
- การดำเนินการเพื่อให้มั่นใจว่าพนักงานได้รับการฝึกอบรมอย่างเหมาะสมและมีความเข้าใจเกี่ยวกับข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณของกิจการ
- การติดตามผลการปฏิบัติตามข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณของกิจการ และการดำเนินการที่เหมาะสมต่อพนักงานที่ไม่ปฏิบัติตามข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณของกิจการ
- การจ้างที่ปรึกษาทางกฎหมาย เพื่อช่วยในการติดตามข้อกำหนดทางกฎหมายต่าง ๆ
- การจัดให้มีทะเบียนกฎหมายและข้อบังคับที่สำคัญซึ่งกิจการต้องปฏิบัติตามสำหรับอุตสาหกรรมนั้น ๆ และเอกสารบันทึกข้อร้องเรียนต่าง ๆ และปรับปรุงให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ

ในกิจการขนาดใหญ่ นโยบายและวิธีปฏิบัติข้างต้นอาจมอบหมายให้อยู่ในความรับผิดชอบของ

- หน่วยงานตรวจสอบภายใน
- คณะกรรมการตรวจสอบ
- หน่วยงานที่รับผิดชอบในการดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

- ก3. การที่กิจการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ อาจส่งผลให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม การตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่แม้ว่าจะไม่มีสาระสำคัญ แต่อาจมีผลกระทบต่อ การสอบบัญชีในด้านอื่นได้ ตัวอย่างเช่น การพิจารณาถึงความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหารหรือพนักงาน เป็นต้น
- ก4. การตัดสินใจการกระทำใดของกิจการเป็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับหรือไม่นั้น เป็นข้อพิจารณาทางกฎหมาย ซึ่งโดยปกติแล้วอยู่นอกเหนือความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม การฝึกอบรม ประสบการณ์ และความเข้าใจในกิจการและอุตสาหกรรมหรือภาคธุรกิจของกิจการ อาจเป็นข้อมูลพื้นฐานให้แก่ผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าการกระทำใดที่อาจถือเป็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่ผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจ
- ก5. ข้อกำหนดของกฎหมายบางฉบับอาจมีข้อกำหนดโดยเฉพาะให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานว่า กิจการมีการปฏิบัติตามข้อกำหนดบางเรื่องของกฎหมายหรือข้อบังคับหรือไม่ โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบงบการเงินด้วย ซึ่งในกรณีนี้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700⁸ หรือมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800⁹ ได้มีการกำหนดวิธีการระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ดังกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีแล้ว นอกจากนี้ ในกรณีที่มีข้อกำหนดทางกฎหมาย โดยเฉพาะเกี่ยวกับการรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องวางแผนการตรวจสอบ โดยรวมการทดสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับนั้นอย่างเหมาะสม

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก6. สำหรับภาครัฐ ผู้สอบบัญชีอาจมีความรับผิดชอบในการตรวจสอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับการพิจารณา กฎหมายและข้อบังคับที่อาจเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินหรืออาจเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานด้านอื่นของกิจการ

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 38

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 “ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ” ย่อหน้าที่ 11

การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

การทำความเข้าใจกรอบทางกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

ก7. การได้มาซึ่งความเข้าใจในเรื่องทั่วไปเกี่ยวกับกรอบของกฎหมายและข้อบังคับ และวิธีการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้เป็นไปตามกรอบของกฎหมายและข้อบังคับนั้น ผู้สอบบัญชีอาจดำเนินการตามตัวอย่างต่อไปนี้

- ใช้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีอยู่เกี่ยวกับอุตสาหกรรมที่กิจการนั้นดำเนินธุรกิจอยู่ กฎระเบียบ และปัจจัยภายนอกอื่น
- ทำความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและข้อบังคับที่มีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินที่ต้องรายงานและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ
- สอบถามผู้บริหารถึงกฎหมายหรือข้อบังคับอื่น ซึ่งอาจมีผลกระทบที่สำคัญต่อการดำเนินงานของกิจการ
- สอบถามผู้บริหารถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติของกิจการในส่วนที่เกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ และ
- สอบถามผู้บริหารถึงนโยบายและวิธีปฏิบัติที่ใช้ในการระบุ การประเมิน และการบันทึกบัญชีสำหรับค่าความเสียหายที่กิจการถูกฟ้องร้อง

กฎหมายและข้อบังคับทั่วไปซึ่งมีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13)

ก8. กฎหมายและข้อบังคับบางเรื่องซึ่งถูกกำหนดขึ้นอย่างเหมาะสม และเป็นที่ทราบโดยทั่วไปโดยกิจการหรือภายในอุตสาหกรรมหรือภาคธุรกิจนั้นและมีความเกี่ยวข้องกับงบการเงินของกิจการ (ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6(ก)) อาจรวมถึงกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับ

- รูปแบบและเนื้อหาของงบการเงิน
- ประเด็นการรายงานทางการเงินเฉพาะสำหรับอุตสาหกรรม
- การบัญชีสำหรับรายการภายใต้สัญญาของรัฐ หรือ
- โทรมที่คงค้างหรือการรับรู้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือค่าใช้จ่ายบำเหน็จบำนาญ

ข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับบางประการอาจเกี่ยวข้องโดยตรงกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้กรรับรองไว้โดยเฉพาะในงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น ความครบถ้วนของสำรองภาษีเงินได้ เป็นต้น)

ในขณะที่ข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับบางประการอาจเกี่ยวข้องโดยตรงกับงบการเงินโดยรวม (ตัวอย่างเช่น รายการที่ต้องแสดงในงบการเงินฉบับสมบูรณ์ เป็นต้น) ข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 13 มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดอื่นของกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าว และการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอื่น ๆ อาจส่งผลให้กิจการต้องชำระค่าปรับ ถูกดำเนินคดี หรือเกิดผลอื่นตามมา ต้นทุนที่เกิดขึ้นนี้อาจจำเป็นต้องเปิดเผยในงบการเงิน แต่ไม่ถือว่าเป็นผลกระทบโดยตรงต่องบการเงินตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6(ก)

วิธีปฏิบัติเพื่อให้พบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

- ก9. ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องให้ความสำคัญกับกฎหมายและข้อบังคับอื่นบางเรื่อง เนื่องจากกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อพื้นฐานการดำเนินงานของกิจการ (ตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6(ข)) การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่มีผลกระทบต่อพื้นฐานการดำเนินงานของกิจการอาจเป็นเหตุให้กิจการต้องหยุดการดำเนินงาน หรือมีปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ ตัวอย่างเช่น การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในใบอนุญาตหรือข้อกำหนดอื่นที่ให้สิทธิในการดำเนินงานสามารถทำให้กิจการได้รับผลกระทบดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น ธนาคารไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับทุนหรือการลงทุน) อย่างไรก็ตาม ยังมีกฎหมายและข้อบังคับจำนวนมากที่มีเนื้อหาหลักเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งโดยปกติไม่มีผลกระทบต่องบการเงิน และไม่สามารถพบได้โดยระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการ
- ก10. ผลกระทบจากกฎหมายและข้อบังคับอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการรายงานทางการเงินจะแตกต่างกันไปตามการดำเนินธุรกิจของกิจการ วิธีการตรวจสอบที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 14 สามารถช่วยให้ผู้สอบบัญชีเห็นถึงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่อาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงินได้

การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่ผู้สอบบัญชีพบจากวิธีการตรวจสอบอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

- ก11. วิธีการตรวจสอบที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้พบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบดังกล่าวอาจรวมถึง
- การอ่านรายงานการประชุม
 - การสอบถามผู้บริหารของกิจการ และที่ปรึกษาทางกฎหมายภายในกิจการ หรือที่ปรึกษาทางกฎหมายภายนอกกิจการเกี่ยวกับคดีความ ค่าความเสียหายที่กิจการถูกเรียกร้อง รวมถึงการประเมินค่าความเสียหายดังกล่าว และ
 - การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการทดสอบรายละเอียดของประเภทรายการยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูล

หนังสือรับรอง (อ้างอิงย่อหน้า 16)

ก12. เนื่องจากกฎหมายและข้อบังคับอาจมีผลกระทบต่อการเงินอย่างมาก หนังสือรับรองจึงเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่จำเป็นเกี่ยวกับความรู้ของผู้บริหารในเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อบังคับที่พบหรือสงสัยซึ่งอาจมีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อการเงิน อย่างไรก็ตาม หนังสือรับรองไม่ถือว่าเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยตัวเอง ดังนั้น หนังสือรับรองจึงไม่ส่งผลกระทบต่อลักษณะและขอบเขตของหลักฐานการสอบบัญชีอื่นที่ผู้สอบบัญชีต้องได้มา¹⁰

วิธีการตรวจสอบเมื่อพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ข้อบังคับเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างอิงย่อหน้า 18)

ก13. หากผู้สอบบัญชีทราบหรือมีข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องดังต่อไปนี้อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

- การถูกตรวจสอบโดยหน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานของรัฐ หรือการจ่ายค่าปรับหรือค่าสินไหมทดแทน
- รายจ่ายสำหรับค่าบริการที่ระบุไม่ได้ หรือเงินให้กู้ยืมแก่ที่ปรึกษา บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน พนักงาน หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ
- ค่าหน้าจากรายการขายหรือค่าบริการที่จ่ายให้ตัวแทนในจำนวนเงินที่สูงเกินไปเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนเงินที่กิจการจ่ายโดยปกติหรือที่จ่ายกันโดยทั่วไปในอุตสาหกรรม หรือเมื่อเปรียบเทียบกับบริการที่ได้รับจริง
- การซื้อสินค้าในราคาสูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดอย่างมีนัยสำคัญ
- การจ่ายเงินสดที่ผิดปกติ การซื้อโดยชำระเงินในรูปแบบของเช็คเช็คประเภทไม่ระบุชื่อผู้รับ หรือการโอนเงินไปยังบัญชีธนาคารที่ระบุเลขที่ไว้
- รายการผิดปกติที่ทำกับบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศที่ไม่มีข้อกำหนดทางด้านภาษี
- การจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการไปยังประเทศที่ไม่ได้เป็นแหล่งผลิตสินค้าหรือให้บริการ
- การจ่ายเงินโดยไม่มีเอกสารควบคุมการจ่ายเงินที่เหมาะสม
- ระบบสารสนเทศที่ไม่ให้ร่องรอยการตรวจสอบที่เหมาะสม หรือไม่ให้หลักฐานที่เพียงพอ ไม่ว่าจะโดยจงใจหรือไม่ก็ตาม
- รายการที่ไม่ผ่านการอนุมัติ หรือรายการที่บันทึกอย่างไม่เหมาะสม
- การวิพากษ์วิจารณ์ของสื่อมวลชนในเชิงลบ

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง” ย่อหน้าที่ 4

ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการประเมินของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18 (ข))

ก14. ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการประเมินของผู้สอบบัญชีถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงินรวมถึง

- ผลกระทบทางการเงินที่มีต่องบการเงินจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ตัวอย่างเช่น ค่าปรับ ค่าสินไหมทดแทน ค่าเสียหาย การถูกบังคับให้ขายสินทรัพย์ การถูกบังคับให้เลิกกิจการ และการฟ้องร้อง
- การพิจารณาว่าจะต้องเปิดเผยผลกระทบทางการเงินที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่
- การพิจารณาผลกระทบทางการเงินที่อาจเกิดขึ้นว่ามีความร้ายแรง ซึ่งทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความถูกต้องตามควรของงบการเงินหรือทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลบิดเบือนไปจากข้อเท็จจริงหรือไม่

วิธีการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก15. ผู้สอบบัญชีอาจหาหรือสิ่งที่พบจากการตรวจสอบกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ซึ่งผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจสามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมได้ เช่น ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความเข้าใจเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือเหตุการณ์ที่ทำให้กิจการมีโอกาที่จะไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ เป็นต้น

ก16. หากผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ไม่ได้ให้ข้อมูลที่เพียงพอแก่ผู้สอบบัญชีว่ากิจการได้ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเหมาะสมในการหารือกับที่ปรึกษาทางกฎหมายภายในกิจการหรือที่ปรึกษาทางกฎหมายภายนอกกิจการเกี่ยวกับการใช้กฎหมายและข้อบังคับในสถานการณ์นั้น ซึ่งรวมถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดการทุจริตและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงิน ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าไม่เหมาะสมที่จะหารือกับที่ปรึกษาทางกฎหมายของกิจการหรือในกรณีที่ผู้สอบบัญชียังไม่พอใจกับความเห็นของที่ปรึกษาทางกฎหมายของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเหมาะสมในการหารือกับที่ปรึกษาทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีเองเพื่อประเมินว่ามี การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับหรือไม่และพิจารณาผลกระทบทางกฎหมายที่ตามมาซึ่งอาจเกิดขึ้น รวมถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดการทุจริต และการดำเนินการต่อไปของผู้สอบบัญชี (ถ้ามี)

การประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 21)

- ก17. ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 21 ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่มีต่องานสอบบัญชีในด้านอื่น รวมถึงการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและความเชื่อถือได้ของหนังสือรับรอง การพิจารณาผลกระทบต่อการสอบบัญชีในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับจะขึ้นอยู่กับความเกี่ยวข้องของการกระทำผิด และการปกปิดการกระทำผิด (ถ้ามี) ของกิจกรรมการควบคุมเฉพาะเรื่อง และตำแหน่งของผู้บริหารหรือพนักงานที่เกี่ยวข้อง โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้มีอำนาจระดับสูงสุดของกิจการมีส่วนเกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับด้วย
- ก18. ในบางกรณีที่สามารถทำได้โดยไม่ขัดกับกฎหมายหรือข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีความจำเป็นต้องถอนตัวจากงานสอบบัญชี หากผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ดำเนินการแก้ไขตามที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเหมาะสมในสถานการณ์นั้น แม้ว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับนั้นจะไม่มีผลกระทบอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินในการตัดสินใจว่าผู้สอบบัญชีมีความจำเป็นต้องถอนตัวจากงานสอบบัญชีหรือไม่นั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาขอคำแนะนำทางกฎหมาย แต่หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถถอนตัวจากงานสอบบัญชีได้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาดำเนินการอื่น ซึ่งรวมทั้งการอธิบายถึงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับในวรรคอธิบายในรายงานของผู้สอบบัญชี¹¹

การรายงานการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

การรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อหน่วยงานราชการและหน่วยงานกำกับดูแล (อ้างอิงย่อหน้าที่ 28)

- ก19. หน้าที่ของผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี คือ ต้องรักษาความลับของลูกค้า ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงอาจไม่สามารถรายงานเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อบุคคลภายนอกกิจการได้ อย่างไรก็ตาม ความรับผิดชอบตามกฎหมายของผู้สอบบัญชีจะแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับกฎหมายของแต่ละประเทศ ในบางสถานการณ์หน้าที่ในการรักษาความลับอาจได้รับการยกเว้นโดยข้อบังคับทางกฎหมาย หรือคำสั่งศาล ในบางประเทศผู้สอบบัญชีของสถาบันการเงินมีหน้าที่ตามกฎหมายในการรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกิดขึ้นหรือสงสัยว่าเกิดขึ้นต่อหน่วยงานกำกับดูแล นอกจากนี้ในบางประเทศผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ในการรายงานการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่อหน่วยงานกำกับดูแล ในกรณีที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ถ้ามี) ไม่สามารถดำเนินการแก้ไขการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าวได้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเหมาะสมที่จะขอคำแนะนำทางกฎหมายเพื่อใช้ในการตัดสินใจดำเนินการที่เหมาะสมต่อไป

¹¹ มาตรฐานการบัญชี รหัส 706 “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 8

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก20. ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐมีหน้าที่รายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อคณะกรรมการกำกับดูแลหรือรายงานไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี

เอกสารหลักฐาน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 29)

ก21. เอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยอาจรวมถึง

- สำเนาบันทึกหรือเอกสารหลักฐาน
- รายงานการประชุมเกี่ยวกับการปรึกษาหารือกับผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือบุคคลภายนอกกิจการ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์