



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)

การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์



ISA<sup>TM</sup> 250 (ปรับปรุง) - การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน  
ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนตุลาคม พ.ศ. 2559 โดย International Auditing and Assurance  
Standards Board (IAASB) ของ the International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็น  
ภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนกรกฎาคม พ.ศ. 2560 และ  
ทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ  
ได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายใน  
การแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่าง  
ประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA<sup>TM</sup> 250 (ปรับปรุง) - การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับ  
ในการตรวจสอบงบการเงิน © 2016 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants  
(IFAC)

ข้อความภาษาไทยของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) - การพิจารณากฎหมาย  
และข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน © 2018 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation  
of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : ISA<sup>TM</sup> 250 (Revised), *Consideration of Laws and Regulations in an Audit of  
Financial Statements* ISBN: 978-1-60815-313-8

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

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)

### การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2561)

#### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
ผลกระทบของกฎหมายและข้อบังคับ	2
ความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	3-9
วันที่ถือปฏิบัติ	10
วัตถุประสงค์	11
คำจำกัดความ	12
<b>ข้อกำหนด</b>	
การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	13-18
วิธีการตรวจสอบเมื่อพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	19-22
การสื่อสารและการรายงานการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	23-29
เอกสารหลักฐาน	30
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
ความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	ก1-ก8
คำจำกัดความ	ก9-ก10
การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	ก11-ก16
วิธีการตรวจสอบเมื่อพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	ก17-ก25
การสื่อสารและการรายงานการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	ก26-ก34
เอกสารหลักฐาน	ก35-ก36

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) ได้รับการอนุมัติจาก the Public Interest Oversight Board (PIOB) ซึ่งรวมถึงการติดตามกระบวนการจัดทำและพัฒนามาตรฐานและการสื่อสารต่อสาธารณะ

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## 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) บางกิจการอาจต้องปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจ โดยทั่วไปเท่านั้น (เช่น ข้อบังคับเกี่ยวกับความปลอดภัยและสุขภาพในการทำงาน และการได้รับโอกาสในการจ้างงานที่เท่าเทียมกัน เป็นต้น) การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและ ข้อบังคับอาจทำให้กิจการต้องชำระค่าปรับ ถูกฟ้องร้อง หรือเกิดผลกระทบอื่น ๆ ที่ตามมา ต่อกิจการซึ่งอาจมีผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน

### ความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก8)

3. ภายใต้การกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบให้เกิด ความมั่นใจว่าการดำเนินงานของกิจการเป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับ รวมถึงการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่กำหนดจำนวนเงินที่ต้องรายงาน และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของกิจการ

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

4. ข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ช่วยผู้สอบบัญชีให้ระบุการแสดงข้อมูลที่ ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ อย่างไรก็ดี ผู้สอบบัญชีไม่ได้มีความรับผิดชอบในการป้องกันการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และ ข้อบังคับ และไม่ได้ถูกคาดหวังให้ตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับทั้งหมด

5. ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบในการได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด<sup>1</sup> ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีพิจารณากรอบทางกฎหมายและข้อบังคับที่บังคับใช้กับกิจการ ด้วยข้อจำกัดสืบเนื่องจากการสอบบัญชี ทำให้มีความเสี่ยงที่ไม้อาจหลีกเลี่ยงได้จากการตรวจไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญบางประการในงบการเงินถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีได้มีการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างเหมาะสมตามมาตรฐานการสอบบัญชี<sup>2</sup> แล้วก็ตาม ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายและข้อบังคับต่อไปนี้ ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นของข้อจำกัดสืบเนื่องจากความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจะสูงขึ้น

- มีกฎหมายและข้อบังคับจำนวนมากที่ส่วนใหญ่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งโดยปกติไม่มีผลกระทบต่องบการเงิน และไม่สามารถตรวจพบได้โดยระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการ
- การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอาจเกี่ยวข้องกับการกระทำเพื่อเจตนาปกปิด การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับนั้น เช่น การฉ้อโกง การปลอมแปลงเอกสาร การเจตนาไม่บันทึกรายการ การที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม หรือการเจตนาแสดงข้อมูลที่เป็นเท็จต่อผู้สอบบัญชี
- การพิจารณาว่าการกระทำใดถือว่าเป็นการไม่ปฏิบัติตามเรื่องที่กำหนดหรือไม่นั้น ถูกกำหนดโดยศาลหรือองค์กรที่มีอำนาจวินิจฉัยอื่น

โดยทั่วไป หากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับไม่ได้เป็นเหตุการณ์หรือรายการซึ่งสะท้อนอยู่ในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีย่อมมีโอกาสน้อยลงที่จะทราบหรือล่วงรู้ถึงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับนั้น

6. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้แบ่งความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก6, ก12-ก13)

- (ก) ข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่ทราบโดยทั่วไปว่ามีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน เช่น กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับภาษี และเงินบำเหน็จบำนาญ (ดูย่อหน้าที่ 14) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก12) และ

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 5

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก53-ก54

- (ข) กฎหมายและข้อบังคับอื่นที่ไม่มีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน แต่การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับเหล่านี้อาจเป็นพื้นฐานในการดำเนินธุรกิจ เพื่อให้กิจการสามารถดำเนินธุรกิจได้อย่างต่อเนื่อง หรือเพื่อหลีกเลี่ยงค่าปรับที่มีสาระสำคัญ (ตัวอย่างเช่น การปฏิบัติตามเงื่อนไขการได้รับใบอนุญาตประกอบธุรกิจ การปฏิบัติตามข้อกำหนดในการจ่ายชำระหนี้ หรือการปฏิบัติตามข้อกำหนดทางด้านสิ่งแวดล้อม เป็นต้น) ดังนั้น การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าวอาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน (ดูย่อหน้าที่ 15) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก13)
7. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้มีข้อกำหนดเฉพาะที่แตกต่างกันสำหรับกฎหมายและข้อบังคับแต่ละประเภทที่กล่าวข้างต้น โดยกรณีที่กฎหมายและข้อบังคับเป็นประเภทที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 6(ก) ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบในการดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับนั้น ส่วนกฎหมายและข้อบังคับประเภทที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 6(ข) ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีจะถูกจำกัดเพียงการใช้วิธีการตรวจสอบเฉพาะ เพื่อช่วยให้สามารถพบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่อาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงินเท่านั้น
8. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องตระหนักอยู่เสมอว่ามีความเป็นไปได้ที่วิธีการตรวจสอบอื่นที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินอาจทำให้พบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่ผู้สอบบัญชีควรใส่ใจ เนื่องจากกฎหมายและข้อบังคับมีผลกระทบต่อกิจการอย่างมาก จึงเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้สอบบัญชีควรดำรงไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดระยะเวลาการปฏิบัติงานตรวจสอบตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200<sup>3</sup>
9. ผู้สอบบัญชีอาจมีความรับผิดชอบเพิ่มเติมภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องซึ่งเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของกิจการ ซึ่งอาจมีความแตกต่างหรือเกินกว่าที่แสดงไว้ในมาตรฐานฉบับนี้และฉบับอื่นๆ ตัวอย่างเช่น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก8)
- (ก) การตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย รวมถึงข้อกำหนดซึ่งเกี่ยวข้องกับการสื่อสารอย่างเฉพาะเจาะจงกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล การประเมินความเหมาะสมของการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตาม และการกำหนดว่ามีความจำเป็นที่ต้องดำเนินการอื่นได้อีกหรือไม่
- (ข) การสื่อสารการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อผู้สอบบัญชีอื่น (เช่น การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ) และ

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15

(ค) การจัดทำเอกสารหลักฐานเมื่อพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ การปฏิบัติตามความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นอาจทำให้ได้รับข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของผู้สอบบัญชีซึ่งเป็นไปตามมาตรฐานฉบับนี้และฉบับอื่น (เช่น ข้อมูลเกี่ยวข้องกับความซื่อสัตย์ของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม))

### วันถือปฏิบัติ

10. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2561

### วัตถุประสงค์

11. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ

- (ก) เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่ทราบโดยทั่วไปว่ามีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน
- (ข) เพื่อปฏิบัติงานโดยใช้วิธีการตรวจสอบที่ระบุ เพื่อช่วยให้พบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอื่นที่อาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน และ
- (ค) เพื่อตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยในระหว่างการปฏิบัติงานตรวจสอบ

### คำจำกัดความ

12. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้

การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ หมายถึง การละเว้นการกระทำหรือกระทำการใด ๆ โดยกิจการหรือโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล โดยผู้บริหารหรือบุคคลอื่นที่ปฏิบัติงานตามแนวทางของกิจการไม่ว่าจะโดยเจตนาหรือไม่ก็ตาม ซึ่งเป็นการขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับไม่รวมถึงกระทำผิดในลักษณะส่วนตัวโดยไม่เกี่ยวข้องับธุรกรรมของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก9-ก10)

### ข้อกำหนด

การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

13. ในการได้มาซึ่งความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)<sup>4</sup> ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งความเข้าใจในเรื่องทั่วไป ดังต่อไปนี้

<sup>4</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ” ย่อหน้าที่ 11



- (ก) กรอบของกฎหมายและข้อบังคับที่ใช้สำหรับกิจการและอุตสาหกรรมหรือภาคธุรกิจ  
ที่กิจการประกอบธุรกิจอยู่ และ
- (ข) วิธีการที่กิจการจะปฏิบัติตามกรอบของกฎหมายและข้อบังคับนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11)
14. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการปฏิบัติตาม  
ตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่ทราบโดยทั่วไปว่ามีผลกระทบโดยตรงต่อ  
การกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่  
ก12)
15. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบดังต่อไปนี้ เพื่อช่วยให้พบการไม่ปฏิบัติตาม  
กฎหมายและข้อบังคับอื่นที่อาจมีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน (อ้างถึง  
ย่อหน้าที่ ก13-ก14)
- (ก) การสอบถามผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ว่ากิจการ  
ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าวหรือไม่ และ
- (ข) การตรวจสอบหนังสือโต้ตอบกับหน่วยงานที่ออกใบอนุญาตหรือหน่วยงานกำกับดูแล  
ที่เกี่ยวข้อง(ถ้ามี)
16. ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องตระหนักอยู่เสมอถึงความเป็นไปได้ที่วิธีการตรวจสอบ  
อื่นที่ใช้ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับได้  
(อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15)
17. ผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ออก  
หนังสือรับรองว่าได้เปิดเผยข้อมูลที่ทราบให้กับผู้สอบบัญชีอย่างครบถ้วนแล้วถึงการไม่ปฏิบัติ  
ตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับทั้งหมด ซึ่งควรนำมาพิจารณา  
ถึงผลกระทบในการจัดทำงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)
18. ในกรณีที่ไม่มีพบหรือไม่มีข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชี  
ไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ  
ของกิจการ นอกเหนือจากที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13-17

#### วิธีการตรวจสอบเมื่อพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

19. กรณีที่ผู้สอบบัญชีพบข้อมูลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ หรือกรณี  
ที่มีข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่ง (อ้างถึง  
ย่อหน้าที่ ก17-ก18)
- (ก) ความเข้าใจถึงลักษณะและสถานการณ์ของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่  
เกิดขึ้น และ
- (ข) ข้อมูลเพิ่มเติม เพื่อประเมินผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19)

20. หากผู้สอบบัญชีสงสัยว่าอาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีต้องหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) หากไม่ขัดต่อกฎหมายและข้อบังคับ หากผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ให้ข้อมูลที่เพียงพอเพื่อสนับสนุนว่ากิจการได้ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ และผู้สอบบัญชีเห็นว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าวอาจมีผลกระทบอย่างเป็นทางการสำคัญต่อการเงิน ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในการขอคำแนะนำทางกฎหมาย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20-ก22)
21. หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถได้มาซึ่งข้อมูลที่เพียงพอเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่ผู้สอบบัญชีสงสัย ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชีจากการที่ไม่ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ
22. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยซึ่งมีต่องานสอบบัญชีในด้านอื่น ซึ่งรวมถึงการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและความเชื่อถือได้ของหนังสือรับรอง และดำเนินการอย่างเหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23-ก25)

**การสื่อสารและการรายงานการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ**

*การสื่อสารเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล*

23. ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่ผู้สอบบัญชีพบจากการตรวจสอบกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หากไม่ขัดต่อกฎหมายและข้อบังคับ เว้นแต่เรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องที่ไม่ใช่ผลกระทบอย่างเห็นได้ชัด หรือกรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกคนมีส่วนเกี่ยวข้องกับการบริหารกิจการจึงได้รับทราบถึงการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าวจากผู้สอบบัญชี<sup>5</sup> อยู่แล้ว
24. หากผู้สอบบัญชีได้ใช้ดุลยพินิจแล้วเชื่อว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 23 เป็นการกระทำที่เจตนาและมีสาระสำคัญ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยเร็วที่สุดเท่าที่จะทำได้ในทางปฏิบัติ
25. หากผู้สอบบัญชีสงสัยว่าผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีส่วนเกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้อำนาจระดับที่สูงกว่าในกิจการ (ถ้ามี) เช่น คณะกรรมการตรวจสอบ หรือคณะกรรมการกำกับดูแลกิจการ ในกรณีที่ไม่มีผู้อำนาจระดับสูงกว่า หรือหากผู้สอบบัญชีเชื่อว่าการสื่อสารเรื่องดังกล่าวไม่ส่งผลให้มีการดำเนินการใดๆ หรือไม่แน่ใจว่าจะรายงานผู้ใด ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในการขอคำแนะนำทางกฎหมาย

<sup>5</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 13

ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก26-ก27)

26. หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยมีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อการเงิน และการไม่ปฏิบัติตามนั้นไม่ได้แสดงหรือเปิดเผยในงบการเงินอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>6</sup>
27. หากผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อประเมินว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่อาจมีสาระสำคัญต่อการเงินได้เกิดขึ้นหรืออาจเกิดขึ้นหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็นต่อการเงิน เนื่องจากการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>7</sup>
28. หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถระบุได้ว่ามี การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับหรือไม่ เนื่องจากการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยสถานการณ์แทนที่จะถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อ การแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)

การรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม

29. หากผู้สอบบัญชีพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ากฎหมาย ข้อบังคับ และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องนั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก28-ก34)
  - (ก) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมหรือไม่
  - (ข) กำหนดความรับผิดชอบในการรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม ซึ่งอาจจำเป็นในสถานการณ์นั้นหรือไม่

### เอกสารหลักฐาน

30. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกในเอกสารหลักฐานการตรวจสอบ<sup>8</sup>ถึงการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก35-ก36)

<sup>6</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” ย่อหน้าที่ 7-8

<sup>7</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 7 และ 9

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

- (ก) วิธีการตรวจสอบที่ใช้ การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่สำคัญ และข้อสรุปในเรื่องดังกล่าว
- (ข) การปรึกษาหารือถึงเรื่องที่สำคัญเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกับผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และหน่วยงานอื่น รวมถึงวิธีการตอบสนองของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่อเรื่องดังกล่าว

### การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

#### ความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 3-9)

- ก1. ภายใต้การกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหารของกิจการมีความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานเพื่อให้แน่ใจว่าการดำเนินงานของกิจการเป็นไปตามกฎหมายและข้อบังคับ ทั้งนี้กฎหมายและข้อบังคับอาจมีผลกระทบต่อการเงินของกิจการในหลายด้าน ตัวอย่างของผลกระทบโดยตรงที่สุดเช่น ผลกระทบที่อาจมีต่อข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเป็นการเฉพาะในงบการเงินของกิจการ หรือผลกระทบที่เกิดจากข้อกำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น กฎหมายและข้อบังคับยังอาจระบุถึงสิทธิและภาระผูกพันทางกฎหมายบางเรื่องของกิจการ ซึ่งบางส่วนจะถูกรับรู้ในงบการเงินของกิจการ นอกจากนี้ กฎหมายและข้อบังคับอาจกำหนดบทลงโทษในกรณีที่กิจการไม่ปฏิบัติตาม กฎหมายและข้อบังคับด้วย
- ก2. ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นประเภทของนโยบายและวิธีปฏิบัติที่กิจการอาจนำไปปฏิบัติเพื่อช่วยในการป้องกันและตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ
- 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 การพิจารณาถึงความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือพนักงาน เป็นต้น
- ก4. การพิจารณาว่าการกระทำใดของกิจการเป็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับหรือไม่ นั้นกำหนดโดยศาลหรือองค์กรที่มีอำนาจวินิจฉัยอื่น ซึ่งโดยปกติแล้วอยู่นอกเหนือความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม การฝึกอบรม ประสบการณ์ และความเข้าใจในกิจการและอุตสาหกรรมหรือภาคธุรกิจของกิจการ อาจเป็นข้อมูลพื้นฐานให้แก่ผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าการกระทำใดที่อาจถือเป็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่ผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจ
- ก5. ข้อกำหนดของกฎหมายบางฉบับอาจมีข้อกำหนดโดยเฉพาะให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานว่า กิจการมีการปฏิบัติตามข้อกำหนดบางเรื่องของกฎหมายหรือข้อบังคับหรือไม่ โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบงบการเงินด้วย ซึ่งในกรณีนี้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>9</sup> หรือมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง)<sup>10</sup> ได้มีการกำหนดวิธีการระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีดังกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีแล้ว นอกจากนี้ ในกรณีที่มีข้อกำหนดทางกฎหมายโดยเฉพาะเกี่ยวกับการรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องวางแผนการตรวจสอบโดยรวมการทดสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับนั้นอย่างเหมาะสม

### ประเภทของกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6)

- ก6. ลักษณะและสถานการณ์ของกิจการอาจกระทบโดยกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องไม่ว่าเป็นประเภทของกฎหมายและข้อบังคับตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6(ก) หรือ 6(ข) หรือไม่ว่าอย่างกฎหมายและข้อบังคับที่อาจจัดอยู่ในประเภทตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6 รวมถึงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับ
- การทุจริต การคอร์รัปชัน และการติดสินบน
  - การฟอกเงิน การสนับสนุนทางการเงินแก่การก่อการร้ายและเงินที่ได้จากการก่ออาชญากรรม
  - ตลาดทุน และการซื้อขายหลักทรัพย์
  - การธนาคาร และผลิตภัณฑ์และบริการทางการเงินอื่น

<sup>9</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน” ย่อหน้าที่ 43

<sup>10</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง) “ข้อพิจารณาพิเศษ-การตรวจสอบงบการเงินที่จัดทำตามแม่บทเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ” ย่อหน้าที่ 11

- การป้องกันข้อมูล
- ภาษี เงินบำนาญค้ำจ่าย และการจ่ายเงินบำนาญ
- การป้องกันสภาพแวดล้อม
- สุขภาพและความปลอดภัยของประชาชน

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก7. สำหรับภาครัฐ ผู้สอบบัญชีอาจมีความรับผิดชอบในการตรวจสอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับการพิจารณา กฎหมายและข้อบังคับที่อาจเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินหรืออาจเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานด้านอื่นของกิจการ

ความรับผิดชอบเพิ่มเติมภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

ก8. กฎหมาย ข้อบังคับ และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชี ปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมและกระทำการใดๆ ที่เพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนด จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ระบุให้ผู้สอบบัญชีทำตามขั้นตอนเพื่อตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ที่พบหรือสงสัย และพิจารณาว่าต้องกระทำการใดๆ เพิ่มขึ้นหรือไม่ ขั้นตอนดังกล่าวอาจ รวมถึงการสื่อสารเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยกับผู้สอบบัญชี อื่นภายในกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม หรือผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานให้กับกิจการภายในกลุ่มเพื่อ วัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ<sup>11</sup>

คำจำกัดความ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

ก9. การกระทำที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับรวมถึงรายการต่างๆ ที่เกิดจากการกระทำ โดยกิจการเอง หรือการกระทำในนามของกิจการ โดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหาร หรือบุคคลอื่นที่ปฏิบัติงานตามแนวทางของกิจการ

ก10. การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับรวมถึงการกระทำผิดในลักษณะส่วนตัวที่เกี่ยวข้องกับ ธุรกรรมของกิจการ ตัวอย่างเช่น สถานการณ์ที่บุคคลในตำแหน่งผู้บริหารระดับสูงยอมรับ สินบนจากผู้ขายสินค้าของกิจการและใช้อำนาจส่วนตัวรับประกันการเลือกผู้ขายสินค้านั้น มาเป็นผู้ให้บริการหรือทำสัญญาเกี่ยวกับกิจการ

<sup>11</sup> อ้างย่อหน้าที่ 225.21-225.22 ของคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพที่กำหนดโดยสหพันธ์นักบัญชีระหว่าง ประเทศ (IESBA Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants - 2016) (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์กำลังดำเนินการแก้ไขปรับปรุงเรื่องนี้ในข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ดังนั้นเรื่องนี้จะมีย่อ ฉบับใช้เมื่อสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ประกาศใช้)

## การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

การทำความเข้าใจกรอบทางกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13)

ก11. การได้มาซึ่งความเข้าใจในเรื่องทั่วไปเกี่ยวกับกรอบของกฎหมายและข้อบังคับ และวิธีการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้เป็นไปตามกรอบของกฎหมายและข้อบังคับนั้น ผู้สอบบัญชีอาจดำเนินการตามตัวอย่างต่อไปนี้

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

กฎหมายและข้อบังคับทั่วไป ซึ่งมีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6, 14)

ก12. กฎหมายและข้อบังคับบางเรื่อง ซึ่งถูกกำหนดขึ้นอย่างเหมาะสม และเป็นที่น่าทราบโดยทั่วไปโดยกิจการหรือภายในอุตสาหกรรมหรือภาคธุรกิจนั้นและมีความเกี่ยวข้องกับงบการเงินของกิจการ (ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6(ก)) อาจรวมถึงกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับ

- รูปแบบและเนื้อหาของงบการเงิน
- ประเด็นการรายงานทางการเงินเฉพาะสำหรับอุตสาหกรรม
- การบัญชีสำหรับรายการภายใต้สัญญาของรัฐ หรือ
- เกณฑ์คงค้างหรือการรับรู้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือค่าใช้จ่ายบำเหน็จบำนาญ

ข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับบางประการอาจเกี่ยวข้องโดยตรงกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้โดยเฉพาะในงบการเงิน (ตัวอย่างเช่น ความครบถ้วนของสำรองภาษีเงินได้ เป็นต้น) ในขณะที่ข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับบางประการอาจเกี่ยวข้องโดยตรงกับงบการเงินโดยรวม (ตัวอย่างเช่น รายการที่ต้องแสดงในงบการเงินฉบับสมบูรณ์ เป็นต้น) ข้อกำหนดที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 14 มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้เป็นไปตามข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดอื่นของกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าว และการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอื่น ๆ อาจส่งผลให้กิจการต้องชำระค่าปรับ ถูกดำเนินคดี หรือเกิดผลอื่นตามมา

ต้นทุนที่เกิดขึ้นนี้อาจจำเป็นต้องเปิดเผยในงบการเงิน แต่ไม่ถือว่าเป็นผลกระทบโดยตรงต่อ งบการเงินตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6(ก)

วิธีปฏิบัติเพื่อให้พบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6, 15)

ก13. ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องให้ความสำคัญกับกฎหมายและข้อบังคับอื่นบางเรื่อง เนื่องจาก กฎหมายและข้อบังคับดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อพื้นฐานการดำเนินงานของกิจการ (ตามที่ ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6(ข)) การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่มีผลกระทบต่อ พื้นฐานการดำเนินงานของกิจการอาจเป็นเหตุให้กิจการต้องหยุดการดำเนินงาน หรือประสบ ปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ<sup>12</sup> ตัวอย่างเช่น การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดใน ใบอนุญาตหรือข้อกำหนดอื่นที่ให้สิทธิในการดำเนินงานสามารถทำให้กิจการได้รับผลกระทบ ดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น ธนาคารไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับทุนหรือการลงทุน) อย่างไรก็ตาม ยังมีกฎหมายและข้อบังคับจำนวนมากที่มีเนื้อหาหลักเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของ กิจการ ซึ่งโดยปกติไม่มีผลกระทบต่องบการเงิน และไม่สามารถพบได้โดยระบบสารสนเทศ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการ

ก14. ผลกระทบจากกฎหมายและข้อบังคับอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการรายงานทางการเงินจะแตกต่างกัน ไปตามการดำเนินธุรกิจของกิจการ วิธีการตรวจสอบที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 15 สามารถช่วยให้ ผู้สอบบัญชีเห็นถึงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่อาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญ ต่องบการเงินได้

การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่ผู้สอบบัญชีพบจากวิธีการตรวจสอบอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

ก15. วิธีการตรวจสอบที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินอาจทำให้ผู้สอบบัญชี ได้พบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบ ดังกล่าวอาจรวมถึง

- การอ่านรายงานการประชุม
- การสอบถามผู้บริหารของกิจการ และที่ปรึกษาทางกฎหมายภายในกิจการ หรือที่ปรึกษา ทางกฎหมายภายนอกกิจการเกี่ยวกับคดีความ ค่าความเสียหายที่กิจการถูกเรียกร้อง รวมถึงการประเมินค่าความเสียหายดังกล่าว และ
- การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการทดสอบรายละเอียดของประเภทรายการยอดคงเหลือ ทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูล

หนังสือรับรอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 17)

ก16. เนื่องจากกฎหมายและข้อบังคับอาจมีผลกระทบต่องบการเงินอย่างมาก หนังสือรับรองจึงเป็น หลักฐานการสอบบัญชีที่จำเป็นเกี่ยวกับความรู้ของผู้บริหารในเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย

<sup>12</sup> คู่มือมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 570 (ปรับปรุง) “การดำเนินงานต่อเนื่อง”



และข้อบังคับที่พบหรือสงสัย ซึ่งอาจมีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน อย่างไรก็ตาม หนังสือรับรองไม่ถือว่าเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยตัวเอง ดังนั้น หนังสือรับรองจึงไม่ส่งผลกระทบต่อลักษณะและขอบเขตของหลักฐานการสอบบัญชีอื่นที่ผู้สอบบัญชีต้องได้มา<sup>13</sup>

### วิธีการตรวจสอบเมื่อพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

ข้อบ่งชี้ถึงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก17. ผู้สอบบัญชีอาจพบข้อมูลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับนอกเหนือจากผลการตรวจสอบตามวิธีการในย่อหน้าที่ 13-17 (ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้สอบบัญชีรับทราบการไม่ปฏิบัติตามจากระบบการรับแจ้งเบาะแส)

ก18. เรื่องดังต่อไปนี้อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

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

ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการประเมินของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19 (ข))

ก19. ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการประเมินของผู้สอบบัญชีถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงิน รวมถึง

<sup>13</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง” ย่อหน้าที่ 4

- ผลกระทบทางการเงินที่มีต่อการเงินจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย ตัวอย่างเช่น ค่าปรับ ค่าสินไหมทดแทน ค่าเสียหาย การถูกบังคับให้ขายสินทรัพย์ การถูกบังคับให้เลิกกิจการ และการฟ้องร้อง
- การพิจารณาว่าจะต้องเปิดเผยผลกระทบทางการเงินที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่
- การพิจารณาผลกระทบทางการเงินที่อาจเกิดขึ้นว่ามีความร้ายแรง ซึ่งทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความถูกต้องตามควรของการเงินหรือทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลบิดเบือนไปจากข้อเท็จจริงหรือไม่

วิธีการตรวจสอบและการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย (อ้างอิงย่อหน้า 20)

- ก20. ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องหาหรือเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่สงสัยกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสม และกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เพราะอาจสามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมได้ เช่น ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) มีความเข้าใจเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดข้อสงสัยถึงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ เป็นต้น
- ก21. อย่างไรก็ตาม กฎหมายและข้อบังคับในบางประเทศอาจบังคับเกี่ยวกับการสื่อสารของผู้สอบบัญชีในเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล โดยอาจห้ามสื่อสารหรือกระทำการใดๆ เฉพาะเรื่องนี้อาจส่งผลเสียต่อการสืบสวนโดยผู้มีอำนาจที่เหมาะสม ทั้งเรื่องที่พบ ข้อสงสัย การกระทำที่ผิดกฎหมาย รวมถึงการแจ้งเตือนกิจการ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อผู้มีอำนาจที่เหมาะสมตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ในบางสถานการณ์ดังกล่าว ประเด็นที่พิจารณาโดยผู้สอบบัญชีอาจซับซ้อนและผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเหมาะสมที่จะขอคำปรึกษาทางกฎหมาย
- ก22. หากผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ไม่ได้ให้ข้อมูลที่เพียงพอแก่ผู้สอบบัญชีว่ากิจการได้ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเหมาะสมในการหารือกับที่ปรึกษาทางกฎหมายภายในกิจการหรือภายนอกกิจการเกี่ยวกับการใช้กฎหมายและข้อบังคับในสถานการณ์นั้น ซึ่งรวมถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดการทุจริตและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่อการเงิน ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าไม่เหมาะสมที่จะหารือกับที่ปรึกษาทางกฎหมายของกิจการหรือในกรณีที่ผู้สอบบัญชียังไม่พอใจกับความเห็นของที่ปรึกษาทางกฎหมายของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเหมาะสมในการหารือกับที่ปรึกษาทางกฎหมายบนเกณฑ์การรักษาความลับระหว่างบุคคลอื่นในสำนักงานเดียวกัน สำนักงานเครือข่าย องค์กรวิชาชีพ หรือที่ปรึกษาทางกฎหมายของผู้สอบบัญชีเองเพื่อประเมินว่า

- มีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับหรือไม่ รวมถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดการทุจริต ผลกระทบทางกฎหมายที่ตามมาซึ่งอาจเกิดขึ้น และการดำเนินการต่อไปของผู้สอบบัญชี (ถ้ามี) การประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย (อ้างถึงย่อหน้าที่ 22)
- ก23. ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 22 ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยซึ่งมีต่องานสอบบัญชีในด้านอื่น รวมถึงการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและความเชื่อถือได้ของหนังสือรับรอง การพิจารณาผลกระทบต่อการสอบบัญชีจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยจะขึ้นอยู่กับความเกี่ยวพันของการกระทำผิด และการปกปิดการกระทำผิด (ถ้ามี) ของกิจกรรม การควบคุมเฉพาะเรื่องและตำแหน่งของผู้บริหารหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องซึ่งปฏิบัติงานให้กิจการหรือปฏิบัติตามแนวทางของกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้มีอำนาจระดับสูงสุดของกิจการมีส่วนเกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับด้วย ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 9 การปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 22
- ก24. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อาจเป็นสาเหตุให้ผู้สอบบัญชีประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อความเชื่อถือได้ของหนังสือรับรองที่ได้รับจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) รวมถึง
- ผู้สอบบัญชีสงสัยหรือได้รับหลักฐานการมีส่วนร่วมหรือเจตนาเข้าไปมีส่วนร่วมของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับใดๆ
  - ผู้สอบบัญชีทราบว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) รับรู้ถึงการไม่ปฏิบัติตามดังกล่าว การขัดแย้งต่อกฎหมายและข้อกำหนดด้านกฎหมาย และไม่รายงานหรืออนุมัติการไม่รายงานเรื่องดังกล่าวต่อผู้มีอำนาจที่เหมาะสมภายในเวลาตามที่สมควร
- ก25. ในบางสถานการณ์ที่ได้รับอนุญาตโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีความจำเป็นต้องถอนตัวจากงานสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น หากผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ดำเนินการแก้ไขตามที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเหมาะสมในสถานการณ์นั้น หรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยนั้นทำให้เกิดคำถามเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล แม้ว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับนั้นจะไม่มีผลกระทบอย่างเป็นทางการเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความเหมาะสมในการได้มาซึ่งคำแนะนำทางกฎหมายเพื่อตัดสินใจว่าเหมาะสมที่จะถอนตัวจากงานสอบบัญชีหรือไม่ เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจว่าการถอนตัวจากงานสอบบัญชานั้นเหมาะสม การถอนตัวนั้นไม่ถือว่าทดแทนการปฏิบัติตามความรับผิดชอบอื่นภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ

หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องเพื่อตอบสนองการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย นอกจากนี้ ย่อหน้าที่ ก8ก ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220<sup>14</sup> ระบุว่าบางข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณกำหนดให้ผู้สอบบัญชีคนก่อนรับคำร้องขอจากผู้สอบบัญชีที่ได้รับการเสนอชื่อให้รับงานต่อ ในการจัดเตรียมข้อมูลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับให้กับผู้สอบบัญชีที่รับงานต่อ

**การสื่อสารและการรายงานการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ**

ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26-28)

ก26. การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยจะถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 26-28 ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยในรายงานของผู้สอบบัญชีในสถานการณ์อื่น เช่น

- เมื่อผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบต่อการรายงานอื่นนอกเหนือจากความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 43 ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)
- เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบและสื่อสารเรื่องนี้ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701<sup>15</sup> เว้นแต่ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานดังกล่าว หรือ
- ในบางกรณีที่สามารถทำได้ เมื่อผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ดำเนินการแก้ไขตามที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเหมาะสมในสถานการณ์นั้น และการถอนตัวจากงานสอบบัญชีนั้นเป็นไปได้ (ดูย่อหน้าที่ 25) ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงการบรรยายเรื่องการไม่ปฏิบัติตามที่พบหรือสงสัยในวรรคเรื่องอื่นตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง)<sup>16</sup>

ก27. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจจำกัดการเปิดเผยข้อมูลเฉพาะเรื่องต่อสาธารณะ ไม่ว่าโดยผู้บริหารผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น กฎหมายและข้อบังคับอาจห้ามติดต่อสื่อสารหรือกระทำการใด ๆ เฉพาะเรื่องที่อาจส่งผลเสียต่อการสืบสวนโดยผู้มีอำนาจที่เหมาะสม ทั้งเรื่องจริงที่พบหรือสงสัย การกระทำที่ผิดกฎหมาย รวมถึงการแจ้งเตือนกิจการเมื่อผู้สอบบัญชีตั้งใจสื่อสารเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยใน

<sup>14</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220 “การควบคุมคุณภาพการตรวจสอบงบการเงิน”

<sup>15</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 “การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

<sup>16</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง) “วรรคเน้นข้อมูลและเหตุการณ์และวรรคเรื่องอื่นในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต”

รายงานของผู้สอบบัญชีตามสถานการณ์ที่แสดงในย่อหน้าที่ ก26 หรืออีกนัยหนึ่ง ในบางสถานการณ์ กฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีในการอธิบายเรื่องนั้นหรือการออกรายงานของผู้สอบบัญชี ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาการได้มาซึ่งคำแนะนำทางกฎหมายเพื่อใช้ตัดสินใจดำเนินการอย่างเหมาะสม

การรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29)

ก28. รายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม อาจจำเป็นหรือเหมาะสมในสถานการณ์นั้น เพราะ

- กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรายงาน (ดูย่อหน้าที่ ก29)
- ผู้สอบบัญชีตัดสินใจว่าการรายงานเป็นการกระทำที่เหมาะสมเพื่อตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยตามที่กล่าวไว้ในข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (ดูย่อหน้าที่ ก30) หรือ
- กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องให้สิทธิผู้สอบบัญชีในการทำเช่นนั้น (ดูย่อหน้าที่ ก31)

ก29. ในบางประเทศ กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม ตัวอย่างเช่น ในบางประเทศ ข้อกำหนดตามกฎหมายที่มีอยู่กำหนดให้สำหรับผู้สอบบัญชีของสถาบันการเงินเพื่อให้รายงานถึงการเกิดขึ้นหรือสงสัยว่าเกิดขึ้นของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อคณะกรรมการกำกับดูแลกิจการ เช่นเดียวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับ ในบางประเทศ ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องรายงานการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงต่อผู้มีอำนาจที่เหมาะสมในกรณีที่ผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพิกเฉยต่อการแก้ไข

ก30. ในกรณีอื่น ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องตัดสินใจว่าการรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมเป็นการกระทำที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณกำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำตามขั้นตอนเพื่อตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย และพิจารณาว่าต้องกระทำการใด ๆ เพิ่มขึ้นหรือไม่ ซึ่งอาจรวมถึงการรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม<sup>17</sup> ข้อกำหนด

<sup>17</sup> อ้างย่อหน้าที่ 225.29 และ 225.33 – 225.36 ของคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพที่กำหนดโดยสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IESBA Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants – 2016) (สภาวิชาชีพบัญชี

ด้านจรรยาบรรณชี้แจงว่าการรายงานดังกล่าวไม่ถือเป็นการฝ่าฝืนหน้าที่การรักษาความลับของลูกค้ำตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ<sup>18</sup>

- ก31. แม้ว่ากฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องไม่รวมถึงข้อกำหนดซึ่งตอบสนองต่อการรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดนั้นอาจให้สิทธิผู้สอบบัญชีรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม ตัวอย่างเช่น ขณะที่ตรวจสอบงบการเงินของสถาบันการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจมีสิทธิตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่จะปรึกษาหรือเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยกับคณะกรรมการกำกับดูแลกิจการ
- ก32. ในสถานการณ์อื่น การรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมอาจถูกจำกัดโดยหน้าที่ในการรักษาความลับของลูกค้ำตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง
- ก33. การกำหนดตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 29 อาจเกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาที่ซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาขอคำปรึกษาจากภายใน (เช่น ภายในสำนักงานหรือสำนักงานเครือข่าย) หรือขอคำปรึกษาจากหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลหรือองค์กรวิชาชีพบนพื้นฐานการรักษาความลับ (ถ้าการกระทำดังกล่าวไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ หรือไม่ฝ่าฝืนหน้าที่ในการรักษาความลับของลูกค้ำ) ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาการได้มาซึ่งคำแนะนำทางกฎหมายเพื่อให้เข้าใจถึงทางเลือกของผู้สอบบัญชี และผลกระทบทางวิชาชีพและทางกฎหมายจากการดำเนินการที่เฉพาะเจาะจง
- ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ
- ก34. ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐมีหน้าที่รายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อคณะกรรมการกำกับดูแลหรือรายงานไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี

ในพระบรมราชูปถัมภ์กำลังดำเนินการแก้ไขปรับปรุงเรื่องนี้ในข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ดังนั้นเรื่องนี้จะมีผลบังคับใช้เมื่อสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ประกาศใช้)

<sup>18</sup> อányย่อหน้าที่ 140.7 และ 225.35 ของคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพที่กำหนดโดยสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IESBA Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants - 2016) (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์กำลังดำเนินการแก้ไขปรับปรุงเรื่องนี้ในข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ดังนั้นเรื่องนี้จะมีผลบังคับใช้เมื่อสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ประกาศใช้)

### เอกสารหลักฐาน (อ้างอิงย่อหน้า 30)

ก35. เอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยอาจรวมถึง

- สำเนาบันทึกหรือเอกสารหลักฐาน
- รายงานการประชุมเกี่ยวกับการปรึกษาหารือกับผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือบุคคลภายนอกกิจการ

ก36. กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดข้อกำหนดในเอกสารหลักฐานเพิ่มเติมเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย.<sup>19</sup>

<sup>19</sup> อ่านย่อหน้า 225.37 ของคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพที่กำหนดโดยสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IESBA Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants - 2016) (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ กำลังดำเนินการแก้ไขปรับปรุงเรื่องนี้ในข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ดังนั้นเรื่องนี้มีผลบังคับใช้เมื่อสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ประกาศใช้)