



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทูลกระตุก
ในการตรวจสอบงบการเงิน

ฉบับภาษาไทย



ISA™ 240 – ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน 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 และทำขึ้นโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และ การแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แหล่งการสนับสนุนนโยบาย – นโยบายในการแปลและทำข้ามมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 240 – ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 – ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

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

ติดต่อ Permissions@ifac.org !เพื่อขออนุญาตทำข้าม ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

เนื่องจาก IFAC ได้เผยแพร่ *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2018 Edition* เมื่อวันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ. 2562 ซึ่งมีการปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)

ดังนั้น สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ จึงปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 – ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน (แปลจาก ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in and Audit of Financial Statements) โดยปรับปรุงเนื้อหาและถ้อยคำบางส่วนให้สอดคล้องกับการปรับปรุงข้างต้น (**ดังแสดงในส่วนที่แรเงา**) สำหรับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2561 แต่เนื่องด้วยข้อกำหนดที่สำคัญของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่เปลี่ยนแปลง ดังนั้น วันถือปฏิบัติของมาตรฐานการสอบบัญชีนี้จึงเป็นวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นไปเช่นเดิม ซึ่งสอดคล้องกับวันถือปฏิบัติที่ระบุไว้ใน *Handbook 2018 Edition* ของ IFAC



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริต ในการตรวจสอบงบการเงิน

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

สารบัญ

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ 1

ลักษณะของการทุจริต 2-3

ความรับผิดชอบในการป้องกันและการตรวจสอบการทุจริต 4-9

วันถือปฏิบัติ 10

วัตถุประสงค์ 11

คำจำกัดความ 12

ข้อกำหนด

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ 13-15

การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ 16

วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง 17-25

การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง 26-28

อันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต 29-34

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ 35-38

ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ 39

การประเมินหลักฐานการสอบบัญชี 40

ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานต่อ 41-43

หนังสือรับรอง 44

การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล 45-48

การติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมาย

ย่อหน้าที่

1

2-3

4-9

10

11

12

13-15

16

17-25

26-28

29-34

35-38

39

40

41-43

44

45-48



การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ลักษณะของการทุจริต

ก1-ก5

ความรับผิดชอบในการป้องกันและตรวจสอบการทุจริต

ก6-ก7

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

ก8-ก10

การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

ก11-ก12

วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง

ก13-ก28

การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

อันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ก29-ก33

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้

ก34-ก49

การประเมินหลักฐานการสอบบัญชี

ก50-ก54

ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานต่อ

ก55-ก58

หนังสือรับรอง

ก59-ก60

การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ก61-ก66

การติดต่อสื่อสารกับหน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานที่บังคับใช้กฎหมาย

ก67-ก69

ภาคผนวก 1 ตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต

ภาคผนวก 2 ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ตอบสนองต่อความเสี่ยง

จากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้

ภาคผนวก 3 ตัวอย่างของสถานการณ์ที่แสดงถึงความเป็นไปได้ในการทุจริต

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 “ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”



คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

- มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ครอบคลุมถึงหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน รวมถึงมีขอบเขตครอบคลุมถึงการประยุกต์มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)¹ และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330² ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ลักษณะของการทุจริต

- การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินสามารถเกิดขึ้นได้จากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งการจำแนกระหว่างการทุจริตและข้อผิดพลาดนั้น สามารถพิจารณาได้จากพื้นฐานของการกระทำที่ส่งผลต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินว่า เป็นการกระทำโดยเจตนาหรือไม่
- แม้ว่าการทุจริตตามคำนิยามในทางกฎหมายมีขอบเขตที่กว้าง แต่สำหรับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงการทุจริตที่เป็นสาเหตุให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งประเภทของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยเจตนาที่ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงมีอยู่ 2 ประเภท คือ 1) การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต และ 2) การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม แม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจสงสัยถึงการทำทุจริตหรืออาจจะบุเหตุการณ์ของ การทุจริต ซึ่งเป็นกรณีที่ยากจะเกิดขึ้น แต่ผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ทางกฎหมายในการหาข้อสรุปว่ามีการทำทุจริตที่เกิดขึ้นจริงหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก7)

ความรับผิดชอบในการป้องกันและการตรวจพบการทุจริต

- ความรับผิดชอบหลักในการป้องกันและการตรวจพบการทุจริตเป็นหน้าที่ที่สำคัญของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ สิ่งสำคัญอย่างยิ่ง คือ ผู้บริหารภายใต้การกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องให้ความสำคัญอย่างมากในการป้องกันการทุจริต ซึ่งจะช่วยลดโอกาสที่จะเกิดการทุจริตและช่วยยับยั้งการทำทุจริต โดยจะส่งผลให้บุคลากรไม่กล้ากระทำการทุจริต เนื่องจากมีความเป็นไปได้ที่จะถูกตรวจสอบและถูกลงโทษ นอกจากนี้ ผู้บริหารต้องสร้างวัฒนธรรมองค์กรในเรื่องความซื่อสัตย์สุจริตและการมีจริยธรรม ซึ่งต้องได้รับการส่งเสริมและสนับสนุนอย่างเต็มที่จากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ทั้งนี้ การกำกับดูแลโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้นต้องพิจารณาถึงความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม หรือใช้อิทธิพลอื่นที่ไม่เหมาะสมต่อกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น ความพยายามของผู้บริหารที่จะตอกแต่งผลกำไร เพื่อให้นักวิเคราะห์มีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนเกี่ยวกับผลประกอบการและความสามารถในการทำกำไรของกิจการ

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”



ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

5. ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีมีหน้าที่ความรับผิดชอบที่จะให้ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมนั้นไม่ได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด แต่เนื่องจากว่า การตรวจสอบบัญชีนั้นยังคงมีข้อจำกัดสืบเนื่อง จึงทำให้การตรวจสอบบัญชีนั้นยังคงมีความเสี่ยงที่ไม่สามารถที่จะหลีกเลี่ยงได้ นั่นคือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินที่ไม่ได้ถูกตรวจสอบ แม้ว่า การปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้นได้มีการวางแผนและมีการปฏิบัติงานอย่างเหมาะสมตามมาตรฐานการสอบบัญชี³ แล้วก็ตาม
6. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200⁴ ระบุว่าผลกระทบที่เป็นไปได้จากการมีข้อจำกัดสืบเนื่องในงานสอบบัญชีนั้นมีความสำคัญเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ความเสี่ยงจากการที่ไม่สามารถตรวจสอบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นผลมาจากการทุจริตได้นั้นย่อมมีมากกว่าความเสี่ยงที่ไม่สามารถตรวจสอบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันนั้น เป็นผลมาจากการทุจริตได้ ด้วยเหตุว่าการทุจริตนั้นอาจเกี่ยวข้องกับการดำเนินการที่ซับซ้อนและมีความระมัดระวังอย่างมากในการดำเนินการเพื่อการปิดบัง ตัวอย่างเช่น การปลอมแปลงเอกสารต่าง ๆ การจงใจที่จะไม่บันทึกรายการบัญชี หรือความตั้งใจที่จะแสดงข้อมูลที่ขัดกับข้อเท็จจริงแก่ผู้สอบบัญชี ซึ่งความพยายามต่าง ๆ ที่จะปกปิดข้อเท็จจริงนั้นจะทำให้การตรวจสอบมีความยากลำบากมากยิ่งขึ้น อีกหากมีการสมรู้ร่วมคิดกันหลายคนฝ่าย การสมรู้ร่วมคิดนั้นอาจทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือ แต่ในความเป็นจริงแล้วหลักฐานดังกล่าวเป็นเท็จ ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบการทุจริตนั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยหลาย ๆ อย่าง เช่น ความชำนาญของผู้จัดทำ ความตั้งใจและขอบเขตของการปกปิด จำนวนของผู้สมรู้ร่วมคิด ขนาดและจำนวนที่มีการปกปิด รวมถึงระดับหรือตำแหน่งของผู้ที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น แม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจสามารถระบุได้ถึงโอกาสหรือแนวโน้มที่จะเกิดการทำทุจริตขึ้น แต่จะเป็นการยากมากที่ผู้สอบบัญชีจะระบุได้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของรายการที่ต้องใช้ดุลยพินิจเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ตัวอย่างเช่น ประมาณการทางบัญชี
7. ความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีที่ไม่สามารถตรวจสอบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตของผู้บริหารนั้นมีมากกว่าความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจสอบ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตของพนักงาน เนื่องจากโดยทั่วไปแล้ว ผู้บริหารอยู่ในตำแหน่งที่สามารถบิดเบือนรายการบันทึกทางบัญชีทั้งทางตรงและทางอ้อม อีกทั้งแสดงข้อมูลทางการเงินอันเป็นเท็จ หรือเข้าแทรกแซงการควบคุมที่ถูกออกแบบมาเพื่อป้องกันการทำทุจริตของพนักงานทั่วไป

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ ก53-ก54

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก53



8. การปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อให้ได้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผล ผู้สอบบัญชีต้องใช้การลังเกตและสังสัยเมื่อยังผู้ประกอบวิชาชีพตลอดเวลาที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งต้องพิจารณาถึงความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะไม่ปฏิบัติตามการควบคุม และพึงทราบนักถึงข้อเท็จจริงที่ว่าวิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิผลในการตรวจพบทุกข้อผิดพลาดอาจไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้ในการตรวจพบทุจริต มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เป็นแนวทางที่จะช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และการออกแบบวิธีการปฏิบัติงาน เพื่อใช้ในการตรวจพการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

9. ผู้สอบบัญชีอาจมีความรับผิดชอบเพิ่มเติมภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ ที่เกี่ยวข้องซึ่งเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของกิจการ รวมถึงการทุจริต ซึ่งอาจมีความแตกต่างหรือเกินขอบเขตที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และฉบับอื่น ๆ ด้วยอย่างเช่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก๖)

(ก) การตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือลงสัย รวมถึงข้อกำหนดซึ่งเกี่ยวข้องกับการติดต่อสื่อสารอย่างเฉพาะเจาะจงกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล การประเมินความเหมาะสมของการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตาม และการพิจารณาว่า มีความจำเป็นที่ต้องดำเนินการอื่นใดอีกหรือไม่

(ข) การติดต่อสื่อสารการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือลงสัยต่อผู้สอบบัญชีอื่น (เช่น การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ)

(ค) การจัดทำเอกสารหลักฐานเมื่อพบหรือลงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ การปฏิบัติตามความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นอื่นใดก็ตามอาจทำให้ได้รับข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และฉบับอื่น (เช่น ความชื่อสัตย์ของผู้บริหาร หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม))

วันถือปฏิบัติ

10. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มใน หรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

วัตถุประสงค์

11. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ

- (ก) เพื่อรับและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
- (ข) เพื่อร่วมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ โดยมีการออกแบบและดำเนินการต่อการตอบสนองที่เหมาะสม
- (ค) เพื่อตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่ตรวจพบระหว่างตรวจสอบ



คำจำกัดความ

12. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) การทุจริต หมายถึง การกระทำอันตั้งใจโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคล ซึ่งรวมถึง ผู้บริหารของ กิจการ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล พนักงาน หรือบุคคลที่สาม ที่มีพฤติกรรมหลอกลวง เพื่อให้มาซึ่งความได้เปรียบที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ยุติธรรม
 - (ข) ปัจจัยเลี้ยงของการทุจริต หมายถึง เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ระบุถึงแรงจูงใจหรือแรงกดดันให้เกิดการทุจริตหรือเปิดโอกาสให้มีการทุจริต

ข้อกำหนด

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ

13. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200⁵ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดช่วงการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยต้องตระหนักว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตมีความเป็นไปได้เสมอ แม้ผู้สอบบัญชีจะ มีประสบการณ์ในอดีตเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของ กิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8-ก9)
14. ผู้สอบบัญชีอาจยอมรับว่ารายการบัญชีและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ นั้น เป็นเอกสารที่แท้จริงหาก ผู้สอบบัญชีไม่ได้มีเหตุผลให้เชื่อเป็นอย่างอื่น หากมีเงื่อนไขหรือเหตุผลใดในระหว่างการปฏิบัติงาน สอบบัญชีที่ทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเอกสารต่าง ๆ อาจไม่ได้เป็นเอกสารจริง หรือเงื่อนไขที่ระบุ ในเอกสารได้มีการแก้ไขโดยไม่ได้มีการแจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบ ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10)
15. เมื่อผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการมีการตอบข้อสอบถาม หรือมีการปฏิบัติต่อ คำร้องขอของผู้สอบบัญชีโดยขัดแย้งกัน ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเรื่องดังกล่าวเพิ่มเติม

การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

16. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) กำหนดให้มีการปรึกษาหารือกันภายในกลุ่ม ผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพิจารณาเรื่องต่าง ๆ ที่จะ มีการสื่อสารกับสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่ไม่ได้เข้าร่วมในการปรึกษาหารือ⁶ ในการ ปรึกษาหารือต้องมุ่งเน้นถึงความเป็นไปได้ที่รายการได้ในงบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัด ต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ซึ่งรวมถึงวิธีการทุจริตที่อาจเกิดขึ้น ด้วย โดยการปรึกษาหารือนั้นต้องดำเนินการโดยปราศจากความเชื่อที่ว่าผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และผู้บริหารของกิจการนั้นมีความซื่อสัตย์และสุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11-ก12)

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 10

วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง

17. เมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตามวิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในของกิจการตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)⁷ ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามแนวทางที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 18-25 ของมาตรฐานด้วย เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อการระบุถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ผู้บริหารและบุคคลอื่นภายในกิจการ

18. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามกับผู้บริหารของกิจการเกี่ยวกับ

- (ก) การประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินที่อาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต รวมถึงลักษณะ ขอบเขตและความถี่ของการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13-ก14)
- (ข) กระบวนการของผู้บริหารในการระบุและการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตของกิจการ ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริตที่ผู้บริหารได้ระบุหรือรับทราบ หรือการจัดประtega รายการบัญชี ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งความเสี่ยงของการทุจริตมีโอกาสจะเกิดขึ้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15)
- (ค) การติดต่อสื่อสารระหว่างผู้บริหารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หกมี) ในการระบุและการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตของกิจการ
- (ง) การติดต่อสื่อสารระหว่างผู้บริหารกับพนักงาน (หกมี) เกี่ยวกับแรงมุนของแนวปฏิบัติทางธุรกิจและพฤติกรรมทางจริยธรรม

19. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นภายในกิจการตามความเหมาะสม เพื่อพิจารณาว่าบุคคลเหล่านั้นทราบหรือมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต หรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการทำทุจริตที่อาจส่งผลกระทบต่อกิจการหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16-ก18)

20. สำหรับกิจการที่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามบุคลากรในหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อพิจารณาว่าผู้ตรวจสอบภายในทราบ หรือมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทำทุจริต หรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการทำทุจริตที่อาจส่งผลกระทบต่อกิจการหรือไม่ รวมทั้งเพื่อให้ได้มาซึ่งมุมมองของหน่วยงานตรวจสอบภายในเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19)

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

21. หากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกรายไม่ได้มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการบริหารของกิจการ⁸ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจถึงวิธีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกำกับดูแลและการปฏิบัติงานของผู้บริหารในส่วนที่

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 5-24

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 13



เกี่ยวข้องกับการระบุและการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตของกิจการ รวมถึงการควบคุมภายในที่ผู้บริหารของกิจการได้กำหนดขึ้นเพื่อลดความเสี่ยงจากการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20-ก22)

22. หากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกรายไม่ได้มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการบริหารของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อพิจารณาว่า ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบหรือมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทำทุจริต หรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการทำทุจริตที่อาจส่งผลกระทบต่อกิจการ หรือไม่ การสอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้นถือเป็นส่วนหนึ่งที่จะช่วยยืนยันการตอบคำถามของผู้บริหารต่อข้อสอบถามของผู้สอบบัญชี

ความสัมพันธ์ที่ผิดปกติหรือไม่ได้คาดหมายที่ระบุได้

23. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินถึงความสัมพันธ์ที่ผิดปกติหรือไม่ได้คาดหมายที่ระบุได้ในระหว่างการปฏิบัติงานวิเคราะห์เปรียบเทียบ รวมถึงรายการต่าง ๆ ที่มีความสัมพันธ์กับบัญชีรายได้ ซึ่งอาจแสดงถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ข้อมูลอื่น ๆ

24. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีข้อมูลอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้รวบรวมไว้ที่อาจแสดงถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23)

การประเมินปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต

25. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินข้อมูลต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้รวบรวมไว้จากวิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องว่า มีปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตหรือไม่ แม้ว่าปัจจัยเสี่ยงอาจไม่ได้เป็นตัวบ่งชี้ถึงการทำทุจริตเสมอ แต่ในหลาย ๆ ครั้งที่ปัจจัยเสี่ยงแสดงถึงสถานการณ์ที่มีทุจริตเกิดขึ้น ดังนั้น ปัจจัยเสี่ยงอาจบ่งชี้ถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก24-ก28)

การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

26. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ผู้สอบบัญชีต้องระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ว่าของประเภทของรายการยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล⁹
27. ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่ารายได้ประเภทใด หรือรายการที่ก่อให้เกิดรายได้รายการใด หรือสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินเรื่องใดทำให้เกิดความเสี่ยง

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 25



ดังกล่าวบนข้อสันนิษฐานว่ามีความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ ย่อหน้าที่ 48 กำหนดว่า ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานสนับสนุนข้อสรุป ถ้าข้อสันนิษฐานดังกล่าวใช้ไม่ได้กับ สถานการณ์ของงานตรวจสอบนั้น ดังนั้น จึงไม่ระบุว่าการรับรู้รายได้เป็นความเสี่ยงจากการแสดง ข้อมูลที่ขัดกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29-ก31)

28. ผู้สอบบัญชีต้องถือปฏิบัติว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่ง เป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้นั้นเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องทำ ความเข้าใจถึงการควบคุมที่เกี่ยวข้องของกิจการ รวมถึงกิจกรรมการควบคุมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับ ความเสี่ยงเหล่านั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32-ก33)

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผล มาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้

การตอบสนองโดยรวม

29. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงการตอบสนองโดยรวมต่อ ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ ประเมินไว้ในระดับของงบการเงิน¹⁰ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก34)
30. ในการพิจารณาการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ในระดับของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) มอบหมายและติดตามดูแลบุคลากรผู้ซึ่งมีความรู้ ความชำนาญ และความสามารถในการ รับภาระหน้าที่ความรับผิดชอบต่องานตรวจสอบที่สำคัญ รวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการ แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตสำหรับ งานนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก35-ก36)
 - (ข) ประเมินถึงทางเลือกและการใช้นโยบายการบัญชีของกิจการ โดยเฉพาะนโยบายบัญชี ที่เกี่ยวข้องกับวัสดุคงคลังที่มีการใช้วิธีการณ์ฐานเข้ามาเกี่ยวข้องและรายการที่มีความซับซ้อนมาก ซึ่งอาจแสดงถึงการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตสำหรับ ผู้บริหารที่จะตกแต่งกำไรของกิจการ
 - (ค) จัดให้มีองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในกระบวนการคัดเลือกลักษณะ ระยะเวลา และ ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37)

วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่ง เป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้

31. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติงานตรวจสอบเพิ่มเติม โดยกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจาก

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 5



การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้¹¹ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก38-ก41)

วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม

32. ผู้บริหารอยู่ในตำแหน่งที่สามารถจะทำการทุจริตได้ เนื่องจากผู้บริหารมีความสามารถที่จะบิดเบือนรายการบันทึกทางบัญชีและจัดทำงบการเงินอันเป็นเท็จ โดยการเข้าแทรกแซงการควบคุมซึ่งตามปกติแล้วมีการนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิผล แม้ว่าระดับความเสี่ยงของการเข้าแทรกแซงการควบคุมของผู้บริหารจะแตกต่างกันในแต่ละกิจการ แต่ความเสี่ยงดังกล่าวจะปรากฏอยู่ในทุกกิจการ นอกจากนี้เนื่องจากการแทรกแซงการควบคุมของผู้บริหารนั้นไม่สามารถที่จะคาดการณ์ได้ ดังนั้น ความเสี่ยงนี้ เป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ
33. โดยไม่คำนึงถึงการประเมินความเสี่ยงของการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารของกิจการ ผู้สอบบัญชี ต้องออกแบบและปฏิบัติงานตรวจสอบเพื่อที่จะ
- (ก) ทดสอบความเหมาะสมสมของรายการในสมุดรายวันที่บันทึกในบัญชียแยกประเภทและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ทำขึ้นเพื่อการจัดทำงบการเงิน โดยในการออกแบบและการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อการทดสอบรายการดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้อง
 - (1) สอนถามพนักงานที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการรายการการจัดทำรายงานทางการเงินเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการจัดทำรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ไม่เหมาะสม หรือไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ
 - (2) เลือกรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่จัดทำขึ้นในช่วงสิ้นงวดบัญชี
 - (3) พิจารณาถึงความจำเป็นที่จะทดสอบรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ตลอดงวดบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก42-ก45)
 - (ข) สอนทานการประมาณการทางบัญชีเพื่อหาความมีอคติและประเมินถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดความมีอคติ (ถ้ามี) ซึ่งเป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต โดยในการสอนทานนั้นผู้สอบบัญชีต้อง
 - (1) ประเมินว่าวิเคราะห์และตัดสินใจของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชี ที่อยู่ในงบการเงิน มีข้อบ่งชี้ถึงความมีอคติของฝ่ายบริหารของกิจการที่อาจส่งผลต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ แม้ว่าการประมาณการทางบัญชีในแต่ละรายการอาจพิจารณาแล้วเห็นว่ามีความสมเหตุสมผลก็ตาม ซึ่งหากมีข้อบ่งชี้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินรายการประมาณการทางบัญชีของกิจการทั้งหมดอีกครั้ง

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 6



- (2) ทำการสอบทานย้อนหลังเกี่ยวกับวิจารณญาณของผู้บริหารและข้อสมมติต่าง ๆ ที่ใช้ในการประมาณการทางบัญชีที่สำคัญที่แสดงในงบการเงินของปีก่อนหน้า (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก46-ก48)
- (ค) สำหรับรายการที่สำคัญ ซึ่งไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ หรือรายการที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าไม่ปฎิตามสภาพแวดล้อมของกิจการและตามข้อมูลอื่น ๆ ที่ได้รับระหว่างงานตรวจสอบผู้สอบบัญชีต้องประเมินถึงเหตุผลทางธุรกิจ (หรือไม่มีเหตุผลทางธุรกิจ) ว่ารายการดังกล่าวทำขึ้นเพื่อการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต หรือเพื่อการปกปิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก49)
34. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าจำเป็นต้องปฏิบัติงานตรวจสอบด้วยวิธีการตรวจสอบอื่น ๆ เพิ่มเติมจากที่กล่าวมาข้างต้นหรือไม่ เพื่อเป็นการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมของกิจการที่ผู้สอบบัญชีได้ระบุไว้ (นั่นคือ เมื่อมีความเสี่ยงเฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมของกิจการเพิ่มขึ้นแต่วิธีการตรวจสอบที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 33 ยังไม่ครอบคลุม)
- การประเมินหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก50)**
35. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ทำในช่วงที่การตรวจสอบใกล้จะแล้วเสร็จเพื่อสรุปผลโดยรวมว่างบการเงินของกิจการนั้นสอดคล้องและเป็นไปตามความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อกิจการนั้น แสดงถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ไม่ได้คำนึงถึงมาก่อนหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก51)
36. หากผู้สอบบัญชีได้ระบุว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นแสดงให้เห็นถึงการทุจริตหรือไม่ หากมีข้อบ่งชี้ถึงการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องประเมินถึงผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในแง่มุมต่าง ๆ ของการตรวจสอบโดยเฉพาะอย่างยิ่ง ความไม่เชื่อถือของคำรับรองของผู้บริหาร รวมทั้งทราบว่าเหตุการณ์การทุจริตที่ตรวจพบไม่น่าจะเป็นเหตุการณ์เดียวที่เกิดขึ้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก52)
37. หากผู้สอบบัญชีระบุว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงไม่ว่าจะมีสาระสำคัญหรือไม่ และผู้สอบบัญชีมีเหตุผลที่จะเชื่อได้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นเกิดจากการทุจริตและผู้บริหารของกิจการมีส่วนเกี่ยวข้องด้วย ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอีกรึ รวมถึงพิจารณาผลกระทบต่อลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ เพื่อที่จะตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าสถานการณ์หรือเงื่อนไขต่าง ๆ นั้นแสดงถึงความเป็นไปได้ที่จะมีการสมรู้ร่วมคิดของพนักงาน ผู้บริหารหรือบุคคลที่สามหรือไม่มีการพิจารณาความไม่เชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รวบรวมไว้แล้ว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก53)

38. หากผู้สอบบัญชียืนยันหรือไม่สามารถสรุปได้ว่างการเงินมีการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่องาน ตรวจสอบด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก54)

ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานต่อ

39. หากผู้สอบบัญชีอยู่ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่ปกติ ซึ่งกระทบต่อความสามารถในการปฏิบัติงาน ตรวจสอบต่อ ทั้งนี้ เป็นผลมาจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผล มาจากการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) พิจารณาถึงความรับผิดชอบทางวิชาชีพและทางกฎหมายภายใต้สถานการณ์นั้น ๆ รวมถึง พิจารณาถึงข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีต้องรายงานให้แก่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่แต่งตั้ง ผู้สอบบัญชี หรือในบางกรณีรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแล
- (ข) พิจารณาถึงความเหมาะสมที่จะถอนตัวจากการเป็นผู้สอบบัญชี ในกรณีที่การถอนตัวนั้น เป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
- (ค) หากผู้สอบบัญชีถอนตัว ให้ดำเนินการดังนี้
- (1) ปรึกษาหารือกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงการถอน ตัวของผู้สอบบัญชีจากการสอบบัญชี และเหตุผลของการถอนตัวจากการสอบบัญชี
- (2) พิจารณาว่ามีข้อกำหนดของวิชาชีพหรือข้อกำหนดตามกฎหมายที่กำหนดให้ต้องรายงาน ต่อบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่แต่งตั้งผู้สอบบัญชี หรือในบางกรณีรายงานต่อ หน่วยงานกำกับดูแลให้ทราบถึงการถอนตัวของผู้สอบบัญชีจากการสอบบัญชี และ เหตุผลของการถอนตัวจากการสอบบัญชีด้วยหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก55-ก58)

หนังสือรับรอง

40. ผู้สอบบัญชีต้องได้หนังสือรับรองจากผู้บริหาร และหากเหมาะสมจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เพื่อแสดงว่า
- (ก) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลรับทราบถึงความรับผิดชอบในการออกแบบการนำไป ปฏิบัติและการคงไว้ซึ่งการควบคุมภายในที่จะใช้ป้องกันและตรวจสอบการทุจริต
- (ข) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้เปิดเผยข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลการประเมิน ความเสี่ยงที่engบการเงินอาจจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
- (ค) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้เปิดเผยข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการทุจริต หรือข้อสงสัยการทุจริตที่กระทบกับกิจการซึ่งเกี่ยวข้องกับ
- (1) ผู้บริหาร
- (2) พนักงานผู้ที่มีหน้าที่สำคัญเกี่ยวกับการควบคุมภายใน
- (3) บุคคลอื่น ๆ ที่ทำทุจริตแล้วส่งผลอย่างมีสาระสำคัญต่องานการเงิน



- (ก) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้เปิดเผยข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อกล่าวหาต่าง ๆ หรือข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริตที่กระบวนการเงินของกิจการที่ได้รับทราบจาก การสื่อสารโดยพนักงาน อตีตพนักงาน นักวิเคราะห์ หน่วยงานกำกับดูแลหรือบุคคลอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก59-ก60)

การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

41. หากผู้สอบบัญชีตรวจพบการทุจริตหรือได้รับข้อมูลที่แสดงถึงการทำทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมอย่างทันท่วงที่ หากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับเพื่อแจ้งให้ผู้บริหารที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบโดยตรงในการป้องกันและตรวจพบการทุจริตทราบถึงเรื่องต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารเหล่านั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก61-ก62)
42. ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ได้ทำหน้าที่ในการบริหารงานของกิจการ หากผู้สอบบัญชีได้ตรวจพบหรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริตที่มีล้วนเกี่ยวข้องกับ
- (ก) ผู้บริหาร
 - (ข) พนักงานผู้ที่มีหน้าที่สำคัญเกี่ยวกับการควบคุมภายใน
 - (ค) บุคคลอื่น ๆ ที่ทำทุจริตแล้วส่งผลอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน
- ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างทันท่วงที่ และหากผู้สอบบัญชีสงสัยว่าการทุจริตนั้นเกี่ยวข้องกับผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารประเด็นข้อสงสัยดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และปรึกษาหารือเกี่ยวกับลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของ วิธีการตรวจสอบที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบให้แล้วเสร็จ การสื่อสารดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเมื่อความจำเป็น หากการสื่อสารนั้นไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้า ก61 และ ก63-ก65)
43. ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในเรื่องการทุจริตต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาเห็นว่าเกี่ยวข้องกับหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก61 และ ก66)

การรายงานการทุจริตต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม

44. หากผู้สอบบัญชีตรวจพบหรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ากฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก67-ก69)
- (ก) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมหรือไม่
 - (ข) กำหนดความรับผิดชอบในการรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมซึ่งอาจ เป็นในสถานการณ์ดังกล่าว

การจัดทำเอกสารหลักฐาน

45. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ¹² เพื่อแสดงถึงความเข้าใจในกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ และการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง)¹³ ดังต่อไปนี้
- (ก) การตัดสินใจที่สำคัญในช่วงของการปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
- (ข) การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวกับลิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน
46. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ เพื่อแสดงถึงการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330¹⁴ ดังต่อไปนี้
- (ก) การตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับของงบการเงิน รวมถึงลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ และการเข้มข้นของวิธีการตรวจสอบดังกล่าวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวกับลิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินที่ได้ประเมินไว้
- (ข) ผลของวิธีการตรวจสอบ รวมถึงวิธีการต่าง ๆ ที่ถูกออกแบบมาเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม
47. ผู้สอบบัญชีต้องจัดเก็บเอกสารหลักฐานของการติดต่อสื่อสารกับผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานอื่น ๆ ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต
48. หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าข้อสันนิษฐานที่ว่า “ความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้” ใช้ไม่ได้กับสถานการณ์ของงานตรวจสอบนั้น ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานการตรวจสอบเพื่อให้เหตุผลสนับสนุนข้อสรุปดังกล่าว

¹² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 230 “เอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ” ย่อหน้าที่ 8-11 และย่อหน้าที่ ก6

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 32

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 28



การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ลักษณะของการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 3)

ก1. การทุจริตไม่ว่าจะเป็นการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตหรือการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม จะเกี่ยวข้องกับแรงจูงใจหรือแรงกดดันที่ก่อให้เกิดการทุจริต การสนับสนุนการทำทุจริต และการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการทำทุจริต ตัวอย่างเช่น

- แรงจูงใจหรือแรงกดดันที่ผลักดันให้มีการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตอาจเกิดขึ้นเมื่อผู้บริหารของกรอบอุปภัยได้แรงกดดันทั้งจากภายในหรือภายนอกที่ต้องดำเนินการให้บรรลุเป้าหมายกำไรหรือผลประกอบการที่ได้ถูกคาดหวังไว้ (ซึ่งบางครั้งอาจไม่สมเหตุสมผล) โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่จะมีผลกระทบอย่างมากต่อผู้บริหารหากผลประกอบการไม่เป็นไปตามเป้าหมาย ซึ่งคล้ายคลึงกับการที่บุคคลอาจมีสิ่งจูงใจในการยกยอกสินทรัพย์ของกิจการเนื่องจากมีการดำรงชีวิตที่สูงกว่ามาตรฐานของตนเอง เป็นต้น
- การสนับสนุนในการทำการทุจริตเกิดขึ้นเมื่อบุคคลเชื่อว่าการควบคุมภายในสามารถที่จะเข้าแทรกแซงได้ เนื่องจากเป็นบุคคลที่อยู่ในตำแหน่งที่ได้รับความไว้วางใจหรือมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับข้อบกพร่องเฉพาะของกระบวนการควบคุมภายใน
- บุคคลอาจสามารถหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการทำทุจริต โดยบางคนอาจมีทัศนคติ บุคคลิกหรือค่านิยมต่าง ๆ ที่ส่งเสริมให้เจ้าและตั้งใจที่จะกระทำการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย อย่างไรก็ตาม บุคคลที่มีความชื่อสัตย์สุจริตก็สามารถที่จะทำการทุจริตได้ในสถานการณ์ที่บีบบังคับมากพอ

ก2. การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยตั้งใจ รวมถึงการละเลยการแสดงจำนวนเงินหรือการเบิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เพื่อที่จะปิดบังผู้ใช้งบการเงินอาจมีสาเหตุมาจากการความพยายามของผู้บริหารที่จะแก้ไขตัวเลขผลกำไร เพื่อที่จะบิดเบือนให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนเกี่ยวกับผลประกอบการและความสามารถในการทำกำไรของกิจการ โดยการสร้างตัวเลขผลกำไรของกิจการให้เพิ่มขึ้น ซึ่งอาจเริ่มนั่นจากการกระทำเรื่องเล็กน้อยหรือการแก้ไขข้อมูลติ่งที่ไม่เหมาะสม และการเปลี่ยนแปลงดุลยพินิจบางอย่างของผู้บริหาร เป็นต้น ทั้งนี้ แรงกดดันและแรงจูงใจต่าง ๆ อาจนำไปสู่การกระทำเรื่องต่าง ๆ ที่เพิ่มมากขึ้นจนขยายขอบเขตไปสู่การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต ซึ่งสถานการณ์ดังกล่าวอาจเกิดจากผู้บริหารของกิจการ มีความตั้งใจที่จะจัดทำการรายงานทางการเงินที่ทุจริตโดยแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากผู้บริหารนั้นอยู่ภัยใต้แรงกดดันที่จะต้องทำให้ผลการดำเนินงานของกิจการเป็นไปตามเป้าหมายที่ตลาดคาดหวังไว้ หรือมีความปรารถนาที่จะได้รับผลตอบแทนให้ได้มากที่สุด ซึ่งขึ้นอยู่กับผลประกอบการของกิจการ แต่ในกิจการบางแห่งผู้บริหารอาจถูกกระตุ้นให้ลดผลกำไรลงอย่างมีสาระสำคัญเพื่อให้มีการเลี้ยงภาษีที่น้อยที่สุด หรือให้เพิ่มผลกำไรเพื่อให้ได้รับการกู้เงินจากสถาบันการเงิน



ก3. การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตอาจเกิดจากกรณีดังต่อไปนี้

- การตกแต่งตัวเลข การบิดเบือนรายการ (รวมถึงการทำรายการเท็จ) หรือการเปลี่ยนแปลงรายการบันทึกบัญชีหรือเอกสารสนับสนุนเพื่อการจัดทำงบการเงิน
- การบิดเบือนหรือความตั้งใจที่จะละเลยต่อเหตุการณ์ รายการ หรือข้อมูลที่มีความสำคัญอื่น ๆ ที่ส่งผลต่องบการเงิน
- การประยุกต์ใช้นโยบายบัญชีที่ไม่เหมาะสมสมควรรายการที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงิน การแยกประเภท วิธีการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล

ก4. โดยทั่วไปแล้ว การจัดทำรายงานการเงินที่ทุจริตจะเกี่ยวข้องกับการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซง การควบคุมของกิจการ ซึ่งตามปกติแล้วมีการนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิผล การทุจริตจาก การแทรกแซงการควบคุมของผู้บริหารเกิดจากการใช้วิธีการต่าง ๆ อย่างตั้งใจ ดังนี้

- การจัดทำรายการในสมุดรายวันที่ไม่เป็นจริง โดยเฉพาะในวันใกล้สิ้นงวดบัญชี เพื่อบิดเบือน ผลการดำเนินงานหรือเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์อื่น ๆ
- การเปลี่ยนแปลงข้อมูลสมมติและการเปลี่ยนแปลงดุลยพินิจที่ใช้ในการประมาณการยอดคงเหลือ อย่างไม่เหมาะสม
- การละเลยการรับรู้รายการ การรับรู้รายการล่วงหน้า หรือการรับรู้รายการล่าช้าของเหตุการณ์ และรายการต่าง ๆ ในงบการเงินที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดระยะเวลาบัญชี
- การละเลย การบิดเบอง หรือแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลตาม ข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็น เพื่อให้บรรลุการนำเสนอข้อมูลที่ถูกต้องตามที่ควร
- การปกปิดข้อเท็จจริงที่กระทบต่อจำนวนเงินที่บันทึกในงบการเงิน
- การทำรายการที่ซ้ำซ้อนที่จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แสดงฐานะทางการเงินหรือ ผลการดำเนินงานที่ไม่เป็นจริงของกิจการ
- การแก้ไขรายการบัญชีและเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับรายการที่สำคัญและที่ไม่เป็นปกติ

ก5. การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกี่ยวข้องกับการยักยอกสินทรัพย์ของกิจการ และบอยครั้ง เป็นการกระทำโดยพนักงานในจำนวนเงินที่เล็กน้อยและไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม การใช้ สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกี่ยวข้องกับผู้บริหาร ซึ่งโดยทั่วไปสามารถที่จะปลอมแปลงหรือ ปกปิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมได้มากกว่า และเป็นการยากที่จะตรวจสอบ ทั้งนี้ การใช้ สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกิดขึ้นได้หลายวิธี รวมถึง

- การทุจริตเกี่ยวกับการรับเงิน (ตัวอย่างเช่น การยักยอกการรับชำระหนี้จากลูกหนี้การค้า หรือ การนำเงินที่ได้รับจากลูกหนี้ที่เคยตัดหนี้สูญไปแล้วไปเข้าบัญชีธนาคารส่วนบุคคล)
- การโอนยสินทรัพย์หรือทรัพย์สินทางบัญญาของกิจการ (ตัวอย่างเช่น การขอโอนค้าเพื่อไป ใช้ส่วนตัวหรือเพื่อขาย การขอโอนค้าเลื่อมสภาพหรือเศษชากเพื่อนำไปขาย หรือร่วมมือกับ คู่แข่งทางการค้าโดยการเปิดเผยข้อมูลทางเทคนิคเพื่อให้ได้รับประโยชน์เป็นการตอบแทน)



- การจ่ายค่าสินค้าและบริการโดยที่ไม่ได้รับจริง (ตัวอย่างเช่น การจ่ายเงินให้กับผู้ขายปลอม การที่ผู้ขายจ่ายเงินกลับให้แก่ตัวแทนจัดซื้อของกิจการเพื่อแลกเปลี่ยนกับการขายสินค้าในราคาที่สูงขึ้น การจ่ายเงินให้กับพนักงานที่ไม่มีตัวตน)
- การใช้สินทรัพย์ของกิจการเพื่อประโยชน์ส่วนตัว (ตัวอย่างเช่น การใช้สินทรัพย์ของกิจการในการค้าประกันเงินกู้ยืมส่วนตัวหรือเงินกู้ยืมแก่บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน)

การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมมักเกิดขึ้นร่วมกับรายการบัญชีหรือเอกสารที่ไม่เป็นจริง หรือที่ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด เพื่อปกปิดข้อเท็จจริงที่สินทรัพย์นั้นสูญหายหรือนำไปค้าประกันโดยไม่ได้รับอนุญาตอย่างเหมาะสม

ความรับผิดชอบในการป้องกันและตรวจสอบการทุจริต

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

ก6. กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมและกระทำการใด ๆ ที่เพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสาขาวิชาพับลิช ในพระบรมราชูปถัมภ์ ระบุให้ผู้สอบบัญชีกระทำการตามขั้นตอนเพื่อตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบทหรือลงสัญ และพิจารณาว่าต้องกระทำการใด ๆ เพิ่มขึ้นหรือไม่ ขั้นตอนดังกล่าวอาจรวมถึงการลีอฟาร์เรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบทหรือลงสัญกับผู้สอบบัญชีอื่นภายในกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกุลุ่มกิจการ ผู้สอบบัญชีของกิจการภายในกลุ่ม หรือผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานให้กับกิจการภายในกลุ่มเพื่อวัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ¹⁵

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก7. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต อาจมีผลมาจากการด้านกฎหมาย ข้อบังคับ หรือหน่วยงานกำหนดดูแลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานภาครัฐ หรือบางครั้งกำหนดไว้แยกต่างหากในข้อบังคับของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจจะไม่จำกัดอยู่เพียงการพิจารณาความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลทางการเงิน ที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน แต่รวมถึงความรับผิดชอบโดยทั่วไปที่จะต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการทุจริตด้วย

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13-15)

ก8. การรักษาไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้น ผู้สอบบัญชีต้องตั้งค่าตามอย่างต่อเนื่องว่าข้อมูลหรือหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รวบรวมไว้นั้นอาจก่อให้เกิดการแสดงผลข้อมูล

¹⁵ อ่านย่อหน้าที่ 225.21-225.22 ของคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพที่กำหนดโดยสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IESBA Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants – 2016) (สาขาวิชาพับลิช ในพระบรมราชูปถัมภ์ กำลังดำเนินการแก้ไขปรับปรุงเรื่องนี้ในข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ดังนั้นเรื่องนี้จะมีผลบังคับใช้เมื่อสาขาวิชาพับลิช ในพระบรมราชูปถัมภ์ประกาศใช้)



ที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ ซึ่งรวมถึง การพิจารณาความนำเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี และการควบคุมของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจัดเตรียมและการจัดทำข้อมูล เนื่องจากลักษณะเฉพาะที่หลากหลายของการทุจริต ฉะนั้น การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีจะมีความสำคัญเป็นอย่างมาก ในการพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ก9. แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะไม่ได้ถูกคาดว่าให้เพิกเฉยหรือละเลยต่อประสบการณ์ในอดีตเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และความสุจริตของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ แต่กรณีนี้ การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญเป็นอย่างมาก ในการพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต เนื่องจากสถานการณ์ต่าง ๆ อาจมีการเปลี่ยนแปลงไป

ก10. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งโดยปกติแล้วแทนจะไม่เกี่ยวข้องกับการพิสูจน์หลักฐานหรือตรวจสอบว่าเอกสารนั้นเป็นจริง อีกทั้งผู้สอบบัญชีไม่ได้รับการฝึกอบรมเพื่อเป็นผู้เชี่ยวชาญในการพิสูจน์หลักฐาน¹⁶ อย่างไรก็ตาม เมื่อผู้สอบบัญชีสามารถระบุได้ถึงเงื่อนไขต่าง ๆ ที่ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อว่าเอกสารอาจจะไม่ได้เป็นเอกสารที่แท้จริง หรือข้อกำหนดต่าง ๆ ในเอกสารนั้นได้มีการดัดแปลงแต่ไม่ได้มีการแจ้งแก่ผู้สอบบัญชีทราบ ผู้สอบบัญชีอาจต้องทำการสืบสวนด้วยวิธีการอื่น ๆ เพิ่มเติม ซึ่งรวมถึง

- การยืนยันยอดกับบุคคลที่สามโดยตรง
- การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญในการพิสูจน์เอกสารที่แท้จริง

การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

ก11. การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบถึงความเป็นไปได้ที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

- เปิดโอกาสให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีประสบการณ์ได้แลกเปลี่ยนความคิดเห็นเกี่ยวกับวิธีการและรายการในงบการเงินส่วนใดที่มีความเป็นไปได้ที่อาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
- ช่วยให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงการตอบสนองที่เหมาะสมสมต่อความเป็นไปได้ที่งบการเงินอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และช่วยในการพิจารณาว่าสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบคนใดจะปฏิบัติวิธีการตรวจสอบนั้น
- เปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงผลของวิธีการตรวจสอบที่ได้ร่วมกันในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และพิจารณาถึงวิธีการดำเนินการกับข้อกล่าวหาต่าง ๆ เกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีรับทราบ

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก49



ก12. การปรึกษาหารือกันอาจรวมถึงประเด็นดังต่อไปนี้

- การแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกันระหว่างสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบถึงวิธีการและความเป็นไปได้ที่งบการเงิน (ครอบคลุมถึงแต่ละงบและการเปิดเผยข้อมูล) ของกิจการส่วนใดที่อาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และวิธีการที่ผู้บริหารกระทำหรือปกปิดการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต และวิธีการที่สินทรัพย์ของกิจการถูกใช้ไปอย่างไม่เหมาะสม
- การพิจารณาถึงสถานการณ์ที่อาจแสดงถึงการบิดเบือนผลกำไร และวิธีการดำเนินการของผู้บริหารในบิดเบือนผลกำไร ซึ่งเป็นการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต
- การพิจารณาถึงความเสี่ยงที่ผู้บริหารอาจพยายามที่จะแสดงการเปิดเผยข้อมูลในลักษณะที่อาจปิดบังความเข้าใจที่เหมาะสมในเรื่องที่เปิดเผย ยกตัวอย่างเช่น การให้ข้อมูลที่ไม่มีสาระสำคัญมากจนเกินไป หรือการใช้ภาษาที่ไม่ชัดเจนหรือคลุมเครื่อ
- การพิจารณาถึงปัจจัยภายในและภายนอกที่มีผลกระทบต่อกิจการที่อาจก่อให้เกิดสิ่งจูงใจ หรือแรงกดดันให้ผู้บริหารหรือบุคคลากรที่เกี่ยวข้องทำการทุจริต หรือเปิดโอกาสให้เกิดการทำทุจริต หรือแสดงให้เห็นถึงวัฒนธรรมหรือสภาพแวดล้อมที่ส่งเสริมให้ผู้บริหารหรือบุคคลากรอื่น ๆ สามารถหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการทำทุจริต
- การพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องของผู้บริหารในการกำกับดูแลนักงานที่ทำงานใกล้ชิดกับเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น ๆ ซึ่งอาจถูกนำไปใช้ในทางที่ไม่เหมาะสม
- การพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงที่ไม่เป็นปกติหรือไม่สามารถอธิบายได้ของพฤติกรรม หรือการดำรงชีวิตของผู้บริหารหรือพนักงานที่กลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทราบ
- การให้ความสำคัญกับการคงไว้ซึ่งแนวความคิดที่ว่าอาจจะมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตตลอดช่วงเวลาการปฏิบัติงานตรวจสอบ
- การพิจารณาถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่อาจแสดงถึงความเป็นไปได้ของการทุจริต
- การพิจารณาถึงการจัดให้มีองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ รวมอยู่ในลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ
- การพิจารณาถึงวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเป็นไปได้ที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และพิจารณาถึงวิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้อยู่ว่ามีประสิทธิผลกว่าวิธีการตรวจสอบอื่น ๆ หรือไม่
- การพิจารณาถึงข้อกล่าวหาต่าง ๆ เกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีรับทราบ
- การพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมของกิจการ



วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง

การสอบถามผู้บริหาร

การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตของผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18(ก))

ก13. ผู้บริหารมีความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายในและการจัดทำงบการเงินของกิจการ ดังนั้น จึงเป็นเรื่องที่เหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตและการควบคุมภายในที่มีอยู่ เพื่อป้องกันและตรวจสอบการทุจริต ซึ่งมีลักษณะ ขอบเขต และความถี่ของการประเมินความเสี่ยงและการควบคุมดังกล่าวที่แตกต่างกันไปตามแต่ละกิจการ ในกิจการบางแห่ง ผู้บริหารอาจประเมินความเสี่ยงโดยละเอียดอย่างสม่ำเสมอเป็นประจำทุกปี หรือ กำหนดให้เป็นส่วนหนึ่งของการติดตามดูแลอย่างต่อเนื่อง แต่สำหรับบางกิจการ การประเมินความเสี่ยง ของผู้บริหารอาจเป็นแบบไม่เป็นทางการและมีความถี่ที่น้อยกว่า ซึ่งลักษณะ ขอบเขต และความถี่ ในการประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารจะส่งผลเกี่ยวนেื่องกับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อ สภาพแวดล้อม การควบคุมของกิจการ ตัวอย่างเช่น ข้อเท็จจริงที่ผู้บริหารไม่ได้ประเมินความเสี่ยง จากการทุจริต อาจเป็นสถานการณ์ที่แสดงให้เห็นว่าผู้บริหารไม่ได้ให้ความสำคัญต่อการควบคุม ภายในของกิจการ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก14. สำหรับกิจการบางแห่งที่มีขนาดเล็ก การประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารอาจมุ่งเน้นให้ความสำคัญ กับความเสี่ยงจากการทุจริตโดยพนักงาน หรือการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

กระบวนการของผู้บริหารในการระบุและตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 18(ข))

ก15. ในการนักกิจการที่มีทำเลที่ตั้งหลายแห่ง กระบวนการของผู้บริหารในการติดตามดูแลและการปฏิบัติงาน อาจมีระดับที่แตกต่างกันตามสถานที่หรือส่วนงานทางธุรกิจแต่ละแห่ง ทั้งนี้ ผู้บริหารอาจกำหนดให้ บางสถานที่หรือบางส่วนทางธุรกิจมีความเสี่ยงจากการทุจริตมากกว่าอีกแห่งก็ได้

การสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นภายในกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19)

ก16. ในการสอบถามผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตของ พนักงาน อย่างไรก็ตาม การสอบถามผู้บริหารอาจไม่ได้ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตโดยผู้บริหาร ดังนั้น การสอบถามบุคคลอื่นภายในกิจการอาจเป็นการเปิดโอกาสให้บุคคลอื่น ๆ สามารถให้ข้อมูลแก่ ผู้สอบบัญชีได้ ซึ่งโดยปกติแล้วอาจไม่ได้ทำการติดต่อสื่อสารกัน

ก17. ตัวอย่างของบุคคลอื่น ๆ ภายในกิจการที่ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามโดยตรง ในประเด็นที่เกี่ยวกับ การทุจริตที่เกิดขึ้นหรือข้อสงสัยการทุจริต

- บุคลากรระดับปฏิบัติการที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน



- พนักงานในระดับที่มีอำนาจหน้าที่ต่าง ๆ กัน
- พนักงานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการ การจัดทำ หรือการบันทึกรายการที่มีความซับซ้อนหรือรายการที่ไม่เป็นปกติ รวมถึงบุคคลที่ควบคุมดูแลพนักงานเหล่านั้น
- ที่ปรึกษากฎหมายภายในของกิจการ
- ผู้บริหารระดับสูงด้านจรรยาบรรณหรือบุคคลในระดับเดียวกัน
- บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่รับผิดชอบในการดำเนินการกับข้อก่อล่าวหาต่าง ๆ ของการทุจริต

ก18. โดยปกติ ผู้บริหารอยู่ในตำแหน่งที่สามารถทำการทุจริตได้โดยง่าย ดังนั้น เมื่อทำการประเมินผลการตอบคำถามของผู้บริหารต่อข้อซักถามของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณและการสังเกตและสงสัยเมื่อผู้ประกอบวิชาชีพด้วย ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจถึงความจำเป็นที่ต้องใช้ข้อมูลอื่น ๆ เพื่อเป็นหลักฐานสนับสนุนการตอบคำถามของผู้บริหารด้วย

การสอบถามหน่วยงานตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)

ก19. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) และรหัส 610 (ปรับปรุง) มีข้อกำหนดและจัดให้มีแนวทางในการตรวจสอบกิจการที่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน¹⁷ โดยการดำเนินตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตนั้น ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามถึงการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ซึ่งรวมถึง

- วิธีการตรวจสอบ (หากมี) ของผู้ตรวจสอบภายในระหว่างปีเพื่อตรวจพบการทุจริต
- ผู้บริหารมีการดำเนินการอย่างน่าพอใจต่อเรื่องที่ตรวจพบจากวิธีการตรวจสอบหรือไม่

การทำความเข้าใจต่อการทำหน้าที่กำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 21)

ก20. ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการต้องกำกับดูและระบบการติดตามดูแลความเสี่ยงการควบคุมทางด้านการเงินและการปฏิบัติตามกฎหมายของกิจการในหลาย ๆ ประเทศ แนวทางปฏิบัติแบบบรรษัทภิบาลได้มีการพัฒนาขึ้นมาเป็นอย่างดี และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้ปฏิบัติหน้าที่อย่างต่อเนื่องในการกำกับดูแลการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริต ซึ่งรวมถึงการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องของกิจการ เนื่องจากหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการอาจแตกต่างกันไปตามแต่ละกิจการและตามแต่ละประเทศ ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องทำความเข้าใจหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละบุคคล เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถทำความเข้าใจต่อการทำหน้าที่กำกับดูแลโดยบุคคลกรที่เหมาะสม¹⁸

ก21. การทำความเข้าใจต่อการทำหน้าที่กำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจทำให้ผู้สอบบัญชีทราบอย่างถี่ถ้วนถึงจุดอ่อนของกิจการต่อการทุจริตของผู้บริหาร และความเพียงพอของระบบการควบคุมภายในต่อความเสี่ยงจากการทุจริต รวมถึงความสามารถและความซื่อสัตย์สุจริตของ

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ 6 และ 23 และรหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน”

¹⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก1-ก8 การปรึกษาหารือของผู้สอบบัญชีกับบุคคลที่กิจการมีโครงสร้างการทำกับดูแลที่ไม่ชัดเจน



ผู้บริหารด้วย ผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจได้ในหลาย ๆ วิธีการ เช่น การเข้าร่วมประชุมหารือ การอ่านรายงานการประชุม หรือการสอบถามจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจกรรมนัดเล็ก

ก22. ในบางกรณี ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทำหน้าที่เป็นผู้บริหารของกิจการด้วย โดยเฉพาะกิจการที่มีขนาดเล็กที่มีผู้จัดการเพียงคนเดียวและไม่มีบุคคลที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแล ในกรณีดังกล่าว โดยทั่วไป ผู้สอบบัญชีไม่ต้องดำเนินการใด ๆ เกี่ยวกับการทำความเข้าใจเรื่องการกำกับดูแลเนื่องจาก การกำกับดูแลไม่ได้ถูกแยกจากการบริหารงาน

การพิจารณาข้อมูลอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)

ก23. นอกเหนือจากข้อมูลที่ได้รับจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบแล้ว ยังมีข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับ กิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการที่สามารถช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตได้ ซึ่งรวมถึงการหารือ ภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งอาจช่วยให้ได้ข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อใช้ในการระบุความเสี่ยง ดังกล่าว นอกจากนี้ ข้อมูลอื่น ๆ ที่ได้มาจากการบวนการตอบรับงานและคงไว้ซึ่งงานสอบบัญชี และ ประสบการณ์ที่ได้จากการปฏิบัติงานด้านอื่น ๆ ให้แก่กิจการ เช่น งานสอบทานข้อมูลทางการเงิน ระหว่างกาล อาจเกี่ยวข้องกับการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

การประเมินปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25)

ก24. โดยปกติการทุจริตถูกปกปิดเพื่อยกต่อการตรวจพน แต่กระนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพบเหตุการณ์หรือ เงื่อนไขบางอย่างที่แสดงถึงสิ่งจุใจหรือแรงกดดันที่ก่อให้เกิดการทุจริต หรือเปิดโอกาสให้ทำการ ทุจริตได้ (ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต) ตัวอย่างเช่น

- ความจำเป็นที่ต้องบรรลุความคาดหวังของบุคคลภายนอกโดยการระดมเงินทุนเพิ่มเติมอาจ สร้างแรงกดดันให้ทำการทุจริต
- การพิจารณาจ่ายผลตอบแทนจำนวนมากหากสามารถทำกำไรได้ตามเป้าหมาย ซึ่งกำหนดไว้ สูงเกินกว่าความเป็นจริงอาจเป็นสิ่งจุใจให้เกิดการทุจริต
- สภาพแวดล้อมการควบคุมที่ไม่มีประสิทธิผลอาจเป็นการเปิดโอกาสให้มีการทุจริต

ก25. ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอาจไม่สามารถจัดลำดับตามความสำคัญได้โดยง่าย และความสำคัญของ ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตแต่ละปัจจัยก็มีความแตกต่างกันอย่างมาก ปัจจัยเสี่ยงบางปัจจัยที่ปรากฏ อยู่ในกิจการภายใต้สถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งอาจไม่ได้แสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงจากการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับกิจการนั้น ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจ เยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาว่าปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตมีอยู่หรือไม่ และปัจจัยดังกล่าวได้ ถูกพิจารณาในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญใน งบการเงินซึ่งมีผลต่อการทุจริตหรือไม่

ก26. ตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตและการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมได้แสดงไว้ในภาคผนวก 1 ซึ่งเป็นการแสดงตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงแยกตามเงื่อนไข 3 ประการเมื่อมีการทำทุจริต

- สิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่จะทำการทุจริต
- โอกาสที่จะทำการทุจริต
- ความสามารถในการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการกระทำการทุจริต

ปัจจัยเสี่ยงที่สะท้อนถึงทัศนคติที่ทำให้เหตุผลอันสมควรสนับสนุนในการทำการทุจริตนั้นอาจเป็นปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่ยกต่อการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี แต่กระบวนการนี้ ผู้สอบบัญชีควรตระหนักรถึงความมือญจริงของข้อมูลปัจจัยเสี่ยงดังกล่าว แม้ว่าปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่จะกล่าวในภาคผนวก 1 นั้น จะครอบคลุมถึงสถานการณ์ต่าง ๆ อย่างกว้าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีอาจตรวจพบได้ แต่ปัจจัยเสี่ยงที่กล่าวนี้เป็นเพียงตัวอย่างเท่านั้น ซึ่งในความเป็นจริงแล้วอาจมีปัจจัยเสี่ยงอื่น ๆ เพิ่มเติม

ก27. ขนาด ความซับซ้อน และลักษณะความเป็นเจ้าของของกิจการมีอิทธิพลที่สำคัญต่อการพิจารณาปัจจัยเสี่ยงต่าง ๆ ของการทุจริตที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ในกรณีกิจการขนาดใหญ่ อาจจะมีปัจจัยต่าง ๆ ที่จำกัดการปฏิบัติงานอย่างไม่เหมาะสมของผู้บริหาร เช่น

- การกำกับดูแลที่มีประสิทธิผลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- หน่วยงานตรวจสอบภายในที่มีประสิทธิผล
- การมีและบังคับใช้ข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณ

นอกจากนี้ ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่พิจารณาในระดับของการปฏิบัติงานในแต่ละส่วนงานอาจแตกต่างกันกับเมื่อพิจารณาปัจจัยเสี่ยงในระดับของกิจการโดยรวม

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการที่มีขนาดเล็ก

ก28. ในกรณีของกิจการขนาดเล็ก การพิจารณาในประเด็นดังกล่าวอาจไม่เกี่ยวข้องหรือเกี่ยวข้องน้อย ตัวอย่างเช่น กิจการขนาดเล็กอาจไม่มีข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณ แต่อาจพัฒนาวัฒนธรรมที่มุ่งเน้นถึงความสำคัญของความซื่อสัตย์สุจริตและจริยธรรม โดยการติดต่อสื่อสารทางวิชาและ การปฏิบัติเป็นตัวอย่างของผู้บริหาร การบริหารงานโดยบุคคลเพียงคนเดียวในกิจการขนาดเล็กไม่ได้เป็นการแสดงถึงความล้มเหลวของผู้บริหารในการแสดงออกและการสื่อสารทัศนคติที่เหมาะสมที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในและกระบวนการรายงานทางการเงิน ในบางกิจการ การกำหนดให้มีการอนุมัติโดยผู้บริหารอาจสามารถลดเชยการควบคุมที่มีข้อบกพร่องและลดความเสี่ยงจากการทุจริตของพนักงานได้อย่างไรก็ตาม การบริหารงานโดยบุคคลเพียงคนเดียวที่อาจเป็นข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน เพราะมีโอกาสที่ผู้บริหารจะเข้าแทรกแซงการควบคุม

ความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 27)

ก29. การแสดงข้อมูลที่ชัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตที่เกี่ยวกับการรับรู้รายได้ โดยส่วนใหญ่เป็นผลมาจากการรับรู้รายได้สูงกว่าความเป็นจริง ตัวอย่างเช่น การบันทึกรายได้ก่อนถึงเวลาที่ควร หรือการบันทึกรายได้ที่ไม่เกิดขึ้นจริง แต่บางครั้ง



อาจเป็นผลมาจากการรับรู้รายได้ต่ำกว่าความเป็นจริง ตัวอย่างเช่น การเลื่อนระยะเวลาการรับรู้รายได้ไปรับรู้ในวันสอบบัญชีถัดไป

ก30. ความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้สำหรับกิจกรรมบางกิจการอาจมีมากกว่ากิจการอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น การมีแรงกดดันหรือแรงจูงใจให้ผู้บริหารต้องจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต โดยการรับรู้รายได้ที่ไม่เหมาะสมสมสำหรับกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากผลการดำเนินงานของกิจการจะถูกประเมินจากผลการเติบโตของรายได้และผลกำไรแบบปีต่อปี ในทำนองเดียวกับกิจการที่มีรายได้ส่วนใหญ่มาจากการขายเป็นเงินสด ก็อาจมีความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ที่มากขึ้น

ก31. ข้อสันนิษฐานที่ว่า “มีความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้” อาจจะถูกโต้แย้ง ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าไม่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ สำหรับกรณีที่มีรายได้ประเภทเดียว ซึ่งเป็นรายการรายได้ที่ไม่ซับซ้อน เช่น รายได้ที่เกิดจากการให้เช่าสิทธิในที่ดินผืนเดียว

การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตและการทำความเข้าใจการควบคุมที่เกี่ยวข้องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28)

ก32. ผู้บริหารของกิจการอาจตัดสินใจตามลักษณะและขอบเขตของการควบคุมที่เลือกมาเพื่อนำไปปฏิบัติ และตามลักษณะและขอบเขตของความเสี่ยงที่ผู้บริหารได้คาดการณ์ไว้¹⁹ ในการพิจารณาว่า การควบคุมใดควรที่จะนำมาปฏิบัติเพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต ผู้บริหารต้องพิจารณาถึง ความเสี่ยงที่engบการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต โดยในการตัดสินใจดังกล่าว ผู้บริหารอาจสรุปว่าไม่มีความคุ้มค่าที่จะนำการควบคุมเฉพาะไปปฏิบัติและคงไว้ เพื่อลดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ก33. ดังนั้นจึงสำคัญสำหรับผู้สอบบัญชีที่จะต้องทำความเข้าใจถึงการควบคุมที่ผู้บริหารได้ออกแบบ นำไปปฏิบัติ ใช้ และคงไว้ซึ่งการควบคุมดังกล่าวเพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต ในการดำเนินการ เพื่อให้มาซึ่งความเข้าใจนั้น ผู้สอบบัญชีอาจได้รับรู้ถึงประเด็นต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารเลือกที่จะยอมรับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่การทำงาน โดยข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้รับมาจากการทำความเข้าใจอาจเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการระบุถึงปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต ซึ่งมีผลกระทบต่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีว่างบการเงินอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

¹⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง) ย่อหน้าที่ ก56



การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้

การตอบสนองโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29)

ก34. การพิจารณาการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ในนั้น โดยทั่วไปแล้วจะรวมถึง การพิจารณาถึงวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยรวมที่สะท้อนถึงการเพิ่มขึ้นของระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ตัวอย่างเช่น

- การเพิ่มความระมัดระวังในการเลือกลักษณะ และขอบเขตของเอกสารหลักฐานที่จะตรวจสอบเพื่อสนับสนุนรายการที่มีสาระสำคัญ
- การตระหนักถึงความจำเป็นที่จะหาหลักฐานมายืนยันสนับสนุนคำอธิบายหรือคำรับรองของผู้บริหารในเรื่องที่มีสาระสำคัญ

นอกจากนั้นยังรวมถึงการพิจารณาเรื่องทั่วไปมากขึ้นนอกเหนือไปจากวิธีการตรวจสอบเฉพาะที่ได้วางแผนไว้ โดยการพิจารณาให้รวมถึงวิธีการต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 30 โดยมีคำอธิบายเพิ่มเติมตามย่อหน้าต่อไป

การมอบหมายและการควบคุมดูแลบุคลากร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30(ก))

ก35. ผู้สอบบัญชีอาจตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ระบุไว้ เช่น การมอบหมายให้มีบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านและความรู้เฉพาะทาง เช่น ผู้เชี่ยวชาญทางด้านการสืบสวนและผู้เชี่ยวชาญทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือการมอบหมายบุคลากรที่มีประสบการณ์เข้ามาร่วมงานตรวจสอบมากขึ้น

ก36. ขอบเขตของการควบคุมดูแลจะสะท้อนถึงผลของการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และความรู้ความสามารถสามารถของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่กำลังปฏิบัติงานตรวจสอบ

องค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในกระบวนการเลือกลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30(ค))

ก37. การจัดให้มีองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในกระบวนการเลือกลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบนั้นมีความสำคัญมาก เนื่องจากบุคลากรของกิจการที่มีความคุ้นเคยกับวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในระหว่างการตรวจสอบตามปกติ อาจทำเกิดการปกปิดการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตได้ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจดำเนินการดังต่อไปนี้ เช่น

- การดำเนินการตรวจสอบเนื้อหาสารของยอดคงเหลือในบัญชีและสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ไม่เคยได้รับการตรวจสอบมาก่อน เนื่องจากความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงของรายการนั้น ๆ
- การปรับปรุงช่วงเวลาของการตรวจสอบจากช่วงเวลาปกติที่สามารถคาดเดาได้
- การใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างวิธีอื่น ๆ
- การปฏิบัติงานสอบบัญชีในสถานที่ที่แตกต่างจากไปหรือในสถานที่ที่ไม่ได้แจ้งไว้ล่วงหน้า



วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ (อ้างถึง ย่อหน้าที่ 31)

ก38. การตอบสนองของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ อาจรวมถึง การเปลี่ยนแปลงลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบดังต่อไปนี้

- ลักษณะของวิธีการตรวจสอบที่ใช้อาจจำเป็นต้องมีการเปลี่ยนแปลง เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐาน การสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องมากยิ่งขึ้น หรือเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลสนับสนุนเพิ่มเติม ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจส่งผลต่อประเภทของวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ และการใช้วิธีการต่าง ๆ ประกอบกัน เช่น
 - การให้ความสำคัญกับการสังเกตทางกายภาพหรือการตรวจสอบลิ้นทรัพย์บางรายการให้มากขึ้น หรือผู้สอบบัญชีอาจเลือกที่จะใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์เข้ามาช่วยเพื่อรวบรวมหลักฐานที่อยู่ในบัญชีที่สำคัญหรือเพิ่มรายการข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ได้มากขึ้น
 - ผู้สอบบัญชีอาจออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้ข้อมูลเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น หากผู้สอบบัญชีเห็นว่าผู้บริหารอยู่ภายใต้แรงกดดันที่จะต้องทำกำไรให้เป็นไปตามที่ถูกคาดหวัง ก็อาจมีความเสี่ยงที่ผู้บริหารจะทำให้ยอดขายเพิ่มมากขึ้นโดยการทำสัญญาขายที่มีเงื่อนไขในการรับรู้รายได้ล่วงหน้าหรือโดยบันทึกยอดขายตามใบแจ้งหนี้ก่อนที่จะมีการส่งสินค้าจริง ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจนำวิธีการเหล่านี้มาใช้ เช่น การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก ซึ่งอาจไม่เป็นเพียงการยืนยันยอดคงเหลือเท่านั้น แต่เป็นการยืนยันในรายละเอียดของสัญญาขาย ซึ่งรวมถึงวันที่ลิขิตในการคืนสินค้าและเงื่อนไขในการส่งสินค้า เป็นต้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพบว่าเป็นวิธีที่มีประสิทธิผลมากหากทำการสอบถามบุคลากรที่ไม่ใช่ฝ่ายการเงินในกิจการ เพื่อสนับสนุนคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในสัญญาขายและเงื่อนไขการส่งสินค้า
- ช่วงเวลาของการตรวจสอบเนื้อหาสาระอาจจำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยน ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่า การทดสอบเนื้อหาสาระในวันล็อตงวดหรือวันที่ใกล้กับวันล็อตงวดนั้นจะลดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งมีผลมาจากการทุจริตได้ดี อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยเจตนาหรือการบิดเบือนที่ประเมินไว้แน่น อาจทำให้การใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อขยายผลการตรวจสอบจากวันที่ตรวจสอบระหว่างปีถึงวันล็อตงวดบัญชีนั้นจะไม่มีประสิทธิผล แต่ในทางตรงกันข้าม เนื่องจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยเจตนาจะเริ่มเกิดขึ้นระหว่างงวดบัญชี เช่น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้อย่างไม่เหมาะสม ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจเลือกที่จะทำการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับรายการที่เกิดขึ้นก่อนหรือระหว่างงวดระยะเวลาบัญชี



- ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ควรคำนึงถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ตัวอย่างเช่น การเพิ่มจำนวน ตัวอย่างหรือการใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ละเอียดมากขึ้นอาจมีความเหมาะสมรวมทั้ง การนำเทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์มาใช้อาจช่วยให้มีการทดสอบรายการทางอิเล็กทรอนิกส์และแฟ้มข้อมูลบัญชีได้ครอบคลุมมากขึ้น เทคนิคดังกล่าวสามารถช่วยในการเลือกรายการตัวอย่างจากแฟ้มข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่สำคัญ โดยการแยกประเภทรายการที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจงหรือเพื่อการทดสอบประชากรทั้งหมดแทนการสุ่มตัวอย่าง

ก39. หากผู้สอบบัญชีได้ระบุว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลจากการทุจริตส่งผลกระทบต่อปริมาณสินค้าคงเหลือ การตรวจสอบการบันทึกรายการสินค้าคงเหลือของกิจการอาจช่วยระบุถึงสถานที่เก็บสินค้าหรือรายการสินค้าที่ควรให้ความสนใจเป็นพิเศษในช่วงระหว่างหรือหลังการตรวจนับสินค้าคงเหลือ การสอบทานดังกล่าวอาจนำไปสู่การตัดสินใจที่จะเข้าสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าในสถานที่ได้เป็นการเฉพาะ โดยไม่มีการแจ้งล่วงหน้า หรือนำไปสู่การตรวจนับสินค้าคงเหลือในทุกสถานที่ในวันเดียวกัน

ก40. ผู้สอบบัญชีอาจระบุว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอาจส่งผลกระทบต่อรายการบัญชีต่าง ๆ และสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ซึ่งรวมถึงการตีราคาสินทรัพย์ การประมาณการทางบัญชีที่สัมพันธ์กับรายการได้รายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ (เช่น การซื้อกิจการ การปรับโครงสร้าง หรือการจำหน่ายส่วนงานทางธุรกิจ) และหนี้สินอื่น ๆ ที่สำคัญ (เช่น เงินบำนาญและข้อผูกพันประโยชน์หลังจากการเลิกจ้างอื่น ๆ หรือหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรักษาสภาพแวดล้อม) ความเสี่ยงดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญในข้อมูลที่เกี่ยวกับการประมาณการทางบัญชีที่เกิดขึ้นเป็นประจำ ซึ่งข้อมูลต่าง ๆ ที่รวบรวมขึ้นในระหว่างการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความสมเหตุสมผลของการประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร รวมถึงการใช้ดุลยพินิจและการตั้งข้อสมมติ การสอบทานย้อนหลังเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจและข้อสมมติของผู้บริหารที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันในวงดบัญชีก่อนหน้า อาจทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจที่ดีขึ้นเกี่ยวกับความสมเหตุสมผลในการใช้ดุลยพินิจและข้อสมมติในการประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร

ก41. ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้ รวมทั้งตัวอย่างการจัดให้มีองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้แสดงไว้ในภาคผนวกที่ 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ภาคผนวกดังกล่าวได้รวบรวมตัวอย่างของการตอบสนองต่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี สำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเกิดจากทั้งการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต ซึ่งรวมถึงการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต ซึ่งเป็นผลมาจากการรับรู้รายได้ และการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม



วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม

รายการในสมุดรายวันและการปรับปรุงอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33(ก))

- ก42. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตมักเกี่ยวข้องกับการบิดเบือนในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน โดยการบันทึกรายการในสมุดรายวันอย่างไม่เหมาะสมหรือไม่ผ่านการอนุมัติ ซึ่งอาจเกิดขึ้นในระหว่างงวดบัญชีหรือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี หรือทำการปรับปรุงแก้ไขจำนวนเงินที่รายงานไว้ในงบการเงิน โดยไม่ผ่านรายการในสมุดรายวัน เช่น การปรับปรุงรายการหรือการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่ในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม
- ก43. นอกจากนั้น การพิจารณาของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อันเนื่องมาจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกรายการในสมุดรายวันนั้นมีความสำคัญ เพราะระบบการประมวลผลอัตโนมัติและการควบคุมอาจลดความเสี่ยงจากการผิดพลาดที่ไม่ได้ตั้งใจได้ แต่ไม่สามารถป้องกันไม่ให้บุคคลเข้าแทรกแซงระบบอัตโนมัติอย่างไม่เหมาะสมได้ ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงจำนวนเงิน ซึ่งจะถูกบันทึกในบัญชีแยกประเภทหรือในระบบรายงานทางการเงินแบบอัตโนมัติ นอกจากนี้ในกรณีใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศในการโอนย้ายข้อมูลแบบอัตโนมัติ อาจไม่มีหรือมีหลักฐานที่เห็นได้เพียงเล็กน้อยเกี่ยวกับการเข้าแทรกแซงระบบสารสนเทศ
- ก44. เมื่อมีการระบุหรือเลือกรายการในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ เพื่อการทดสอบ และกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมที่ใช้ในการตรวจสอบเนื้อหาด้วยรายการที่ได้เลือกไว้ ประเด็นพิจารณาที่เกี่ยวข้องมีดังต่อไปนี้
- การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต – ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตและข้อมูลอื่นที่ได้รับระหว่างการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีได้ประเมินไว้ อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุถึงประเภทเฉพาะของรายการในสมุดรายวันและการปรับปรุงอื่น ๆ เพื่อการทดสอบ
 - การควบคุมที่นำมาปฏิบัติใช้กับการบันทึกรายการในสมุดรายวันและการปรับปรุงอื่น ๆ – การควบคุมการจัดทำและการบันทึกรายการในสมุดรายวันและการปรับปรุงอื่น ๆ ที่มีประสิทธิผล อาจช่วยลดขอบเขตของการตรวจสอบในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยให้ผู้สอบบัญชีทดสอบความมีประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุม
 - กระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการและลักษณะเฉพาะของหลักฐานที่ได้รับมา – ในกระบวนการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำของกิจการหลาย ๆ แห่ง โดยส่วนใหญ่จะมีทั้งขั้นตอนและวิธีการปฏิบัติที่จัดทำโดยบุคคลและจัดทำด้วยระบบอัตโนมัติ ในทำนองเดียวกัน กระบวนการบันทึกรายการในสมุดรายวันและการปรับปรุงอื่น ๆ อาจมีทั้งวิธีการปฏิบัติและการควบคุมที่จัดทำโดยบุคคลและการจัดทำด้วยระบบอัตโนมัติเช่นกัน



ซึ่งเมื่อมีการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน การบันทึกรายการในสมุดรายวันและการปรับปรุงอื่น ๆ อาจอยู่ในรูปแบบของอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น

- ลักษณะของการในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการทุจริต – รายการในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ไม่เหมาะสมมักจะมีลักษณะเฉพาะ ซึ่งลักษณะดังกล่าวอาจรวมถึงรายการที่ (ก) จัดทำกับบัญชีที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ผิดปกติหรือ ไม่ค่อยได้ใช้ (ข) จัดทำโดยบุคลากรที่ไม่ได้มีหน้าที่ในการบันทึกรายการในสมุดรายวัน (ค) บันทึกรายการเมื่อสิ้นงวดบัญชีหรือบันทึกหลังการปิดงวดบัญชี ซึ่งไม่มีรายละเอียดอธิบายหรือมีเพียงเล็กน้อย (ง) จัดทำทั้งก่อนหรือระหว่างการจัดทำงบการเงิน ซึ่งไม่มีหมายเหตุบัญชี หรือ (จ) ปัดเป็นตัวเลขกลมหรือตัวเลขที่ลงท้ายตรงกัน
- ลักษณะและความซับซ้อนของการบัญชี – รายการในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ไม่เหมาะสมอาจนำมาใช้กับบัญชีที่ (ก) มีลักษณะรายการที่ซับซ้อนหรือผิดปกติ (ข) มีการประมาณการทางบัญชีที่สำคัญและมีการปรับปรุงรายการเมื่อสิ้นงวดบัญชี (ค) เป็นรายการที่ปกปิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในอดีต (ง) ไม่มีการทำรายการระบบทบยอดอย่างสม่ำเสมอหรือมีความแตกต่างจากการระบบทบยอด (จ) มีรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือ (ฉ) เกี่ยวนেื่องกับความเสี่ยงที่ระบุว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต เป็นต้น ในการตรวจสอบกิจการที่มีหลายสถานที่ตั้งหรือหลายล่วนงานนั้น ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความจำเป็นในการเลือกรายการในสมุดรายวันจากหลาย ๆ สถานที่ตั้งด้วย
- รายการในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่จัดทำไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ – รายการในสมุดรายวันที่ไม่เป็นมาตรฐานอาจไม่เข้าอยู่กับการควบคุมภายในที่ใช้ปฏิบัติกับรายการในสมุดรายวันที่ใช้เป็นประจำเพื่อบันทึกรายการ เช่น ยอดขาย ยอดซื้อ และการเบิกจ่ายเงินสดประจำเดือน

ก45. ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการทดสอบรายการในสมุดรายวันและการปรับปรุงอื่น ๆ เนื่องจากรายการในสมุดรายวัน และรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ทุจริตมักถูกจัดทำขึ้น ณ สิ้นงวดบัญชี ในย่อหน้าที่ 33(ก)(2) จึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเลือกรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่จัดทำขึ้น ในช่วงเวลาดังกล่าว นอกจากนี้ เนื่องจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ในการเงิน ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตสามารถเกิดขึ้นได้ตลอดในระหว่างงวดบัญชี และอาจเกี่ยวข้องกับความพยายามที่จะปกปิดการทำทุจริต ฉะนั้นในย่อหน้าที่ 33(ก)(3) จึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงความจำเป็นว่าต้องทดสอบรายการในสมุดรายวันและการปรับปรุงอื่น ๆ ตลอดงวดบัญชีหรือไม่

การประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33(ข))

ก46. ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจหรือกำหนดข้อสมมติต่าง ๆ ที่มีผลต่อรายการประมาณการทางบัญชีที่มีสาระสำคัญ และมีหน้าที่สอบทานความสมเหตุสมผลของประมาณการ



ดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตมักเกิดขึ้นจากประมวลการทำบัญชีที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยเจตนา ซึ่งสามารถกระทำได้โดยการแสดงรายการค่าเพื่อหรือสำรองต่าง ๆ ต่ำกว่าหรือสูงกว่าความเป็นจริง โดยมีเจตนาเพื่อก่อให้เกิดความสม่ำเสมอของผลกำไรตั้งแต่สองรอบระยะเวลาบัญชีขึ้นไป หรือเพื่อให้ได้ผลกำไรอยู่ในระดับที่ต้องการเพื่อบิดเบือนงบการเงิน โดยทำให้เกิดความเข้าใจคลาดเคลื่อนของผลการดำเนินงานและความสามารถในการทำกำไรของกิจการ

ก47. วัตถุประสงค์ของการสอบทานย้อนหลังสำหรับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารและข้อสมมติต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับประมวลการทำบัญชีที่สำคัญที่แสดงในงบการเงินของปีก่อนหน้า คือ เพื่อที่จะประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ถึงความมีอุดติของผู้บริหารหรือไม่ แต่ไม่ได้มีเจตนาที่จะตั้งข้อสงสัยเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในปีก่อนหน้า ซึ่งอิงบนพื้นฐานของข้อมูลที่ได้รับในขณะนั้น

ก48. การสอบทานย้อนหลังถูกกำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540²⁰ ซึ่งการสอบทานย้อนหลังนี้เป็นขั้นตอนในการประเมินความเสี่ยง เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความมีประสิทธิผลของผู้บริหารในการจัดทำประมวลการทำบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีปีก่อนหน้า รวมทั้งหลักฐานการตรวจสอบบัญชีที่ถูกประมวลขึ้นใหม่ภายหลังจากวันที่ในงบการเงิน ซึ่งเกี่ยวเนื่องกับประมวลการทำบัญชีของงวดบัญชีปัจจุบัน รวมถึงหลักฐานการสอบบัญชีในประเด็นอื่น ๆ เช่น ความไม่แน่นอนของรายการประมวลการทำบัญชีที่ต้องเบิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยในทางปฏิบัตินั้น การสอบทานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับดุลยพินิจและข้อสมมติของผู้บริหารเพื่อหาความมีอุดติที่อาจแสดงถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อาจจะดำเนินการไปพร้อมกับการสอบทานตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 กำหนดไว้

เหตุผลทางธุรกิจสำหรับรายการที่สำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33(ค))

ก49. ข้อบ่งชี้ที่อาจแสดงถึงรายการต่าง ๆ ที่สำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ หรือเป็นรายการที่ไม่ปกติ อาจเกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต หรือการปกปิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม รวมถึงลักษณะดังนี้

- รูปแบบของรายการที่มีความซับซ้อนเกินความเป็นจริง (ตัวอย่างเช่น รายการที่เกี่ยวข้องกับกิจการหลาย ๆ แห่งภายในกลุ่มธุรกิจที่จัดทำงบการเงินรวม หรือรายการกับกิจการหลาย ๆ แห่งที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการ)
- ผู้บริหารไม่ได้หารือถึงลักษณะหรือวิธีการทำบัญชีของบางรายการที่สำคัญกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ และมีเอกสารหลักฐานที่ไม่เพียงพอ

²⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 “การตรวจสอบประมวลการทำบัญชีรวมถึงประมวลการทำบัญชีเกี่ยวกับมูลค่าสุทธิธรรมและการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ 9

- ผู้บริหารให้ความสำคัญกับวิธีการปฏิบัติทางบัญชีหรือที่นิ่งเป็นการเฉพาะมากกว่าที่จะให้ความสำคัญกับพื้นฐานทางด้านเศรษฐกิจของรายการนั้น ๆ
- รายการที่ทำกับกิจการที่เกี่ยวข้องกันแต่ไม่ได้มีการจัดทำงบการเงินรวม รวมถึงกิจการที่ตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะที่ไม่ได้ถูกสอบทานอย่างเหมาะสม หรือไม่ได้รับอนุมัติจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการ
- รายการที่ทำกับกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่ได้ระบุไว้ก่อนหน้าว่าเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือรายการกับกิจการที่ไม่มีความมั่นคงหรือฐานะทางการเงินที่ดีพอเพื่อทำการดังกล่าว หากไม่ได้รับความช่วยเหลือจากการที่ถูกตรวจสอบอยู่

การประเมินหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35-38)

ก50. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองว่าซึ่งมีความเหมาะสมหรือไม่²¹ โดยพิจารณาจากการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับมา การประเมินนี้เป็นการประเมินเชิงคุณภาพที่ต้องใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี โดยการประเมินดังกล่าวอาจให้ข้อมูลเพิ่มขึ้นเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และความจำเป็นที่ต้องตรวจสอบเพิ่มเติมหรือกำหนดวิธีการตรวจสอบด้วยวิธีการที่แตกต่าง ภาคผนวก 3 จะอธิบายถึงตัวอย่างของสถานการณ์ต่าง ๆ ที่อาจแสดงให้เห็นถึงความเป็นไปได้ในการทุจริต

การวิเคราะห์เปรียบเทียบในขั้นตอนสุดท้ายของการตรวจสอบเพื่อสรุปผลตรวจสอบโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35)

ก51. การระบุถึงแนวโน้มหรือความสัมพันธ์ใด ๆ ที่อาจแสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตนั้นต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ โดยความสัมพันธ์ที่ผิดปกติระหว่างรายได้และผลกำไรในช่วงสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งอาจรวมถึง ตัวอย่างเช่น การรายงานผลกำไรจำนวนมากอย่างผิดปกติในช่วงสัปดาห์ก่อนที่จะสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี หรือรายการที่ผิดปกติ หรือผลกำไรไม่เป็นไปตามกระแสเงินสดที่เกิดจากการดำเนินงานปกติ

การพิจารณาถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้ระบุไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 36-38)

ก52. เนื่องจากการทุจริตเกี่ยวข้องกับแรงจูงใจหรือแรงกดดันให้เกิดการทำทุจริต การสอบโอกาสที่จะทำการทุจริต หรือการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการทำทุจริต อีกทั้งเหตุการณ์การทุจริตที่ตรวจพบไม่น่าจะเป็นเหตุการณ์เดียวที่เกิดขึ้น ดังนั้น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่น การแสดงจำนวนเงินที่ผิดพลาดในหลาย ๆ รายการที่เกิดขึ้นที่สถานที่เดียว แม้ว่าโดยรวมแล้วผลกระทบจะไม่มีสาระสำคัญ อาจเป็นการแสดงถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

²¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 25



ก53. ผลกระทบของการทุจริตที่ตรวจพบนั้นขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น การทุจริตที่ไม่ได้มีนัยสำคัญอาจมีนัยสำคัญหากการทุจริตนั้นมีส่วนเกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูงในกรณีดังกล่าว ความน่าเชื่อถือของหลักฐานที่ได้รับมาก่อนหน้านั้นอาจเป็นที่น่าสงสัย เพราะมีข้อสงสัยต่อ ความครบถ้วนและข้อเท็จจริงของการแสดงรายการ และความมีอยู่จริงของรายการบัญชีและเอกสารหลักฐานนั้น ๆ รวมถึง ยังอาจมีความเป็นไปได้ที่มีการร่วมมือระหว่างพนักงาน ผู้บริหารหรือบุคคลภายนอก

ก54. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450²² และรหัส 700 (ปรับปรุง)²³ มีข้อกำหนดและให้แนวทางในการประเมินและแก้ไขข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง รวมถึงผลกระทบต่อความเห็นของผู้สอบบัญชีในรายงานของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานต่อ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 39)

ก55. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ไม่ปกติที่อาจเกิดขึ้นและอาจนำไปสู่ประเด็นเกี่ยวกับความสามารถของผู้สอบบัญชีที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบต่อ ได้แก่

- กิจการไม่ได้ดำเนินการอย่างเหมาะสมต่อการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความสำคัญภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ แม้ว่าการทุจริตนั้นไม่ได้มีสาระสำคัญต่องานของกิจการ
- การพิจารณาของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงยังเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และผลของการตรวจสอบที่แสดงถึงความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญของการทุจริตและแฝงกระจาย
- ผู้สอบบัญชีมีความกังวลเกี่ยวกับความสามารถและความซื่อสัตย์ของผู้บริหาร หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ก56. เนื่องจากความหลากหลายของสถานการณ์ต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้น จึงเป็นไปไม่ได้ที่จะอธิบายได้อย่างชัดเจนว่าเมื่อได้การถอนตัวจากงานสอบบัญชีซึ่งมีความเหมาะสม ปัจจัยต่าง ๆ ที่กระทบกับข้อสรุปของผู้สอบบัญชี รวมถึงผลกระทบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับบุคคลที่เป็นผู้บริหารหรือผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ซึ่งอาจส่งผลถึงความน่าเชื่อถือของคำรับรองต่าง ๆ จากผู้บริหาร) และผลกระทบต่อผู้สอบบัญชีในการดำเนินการใด ๆ ต่อกับกิจการนั้น

ก57. ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ความรับผิดชอบทางด้านวิชาชีพและทางด้านกฎหมายภายใต้สถานการณ์หนึ่ง ๆ ซึ่งหน้าที่ความรับผิดชอบเหล่านั้นแตกต่างกันในแต่ละประเทศ ในบางประเทศผู้สอบบัญชีอาจมีสิทธิหรืออุปกรณ์หน้าที่จัดทำหนังสือหรือต้องรายงานต่อบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่แต่งตั้งผู้สอบบัญชี หรือในบางกรณีรายงานต่อหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลด้วย ภายใต้สถานการณ์บางสถานการณ์ ที่ไม่ปกติและในบางกรณีที่มีความจำเป็นต้องพิจารณาตามข้อกำหนดของกฎหมาย ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความเหมาะสมในการหาคำแนะนำทางกฎหมายเมื่อต้องทำการตัดสินใจถอนตัวจาก

²² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พ捧ะระหว่างการตรวจสอบ”

²³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่องานเงิน”



งานตรวจสอบและเพื่อการดำเนินการตามแนวทางที่เหมาะสม รวมถึงความเป็นไปได้ในการรายงานให้ผู้ถือหุ้น หน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลหรือหน่วยงานอื่น ๆ ทราบ²⁴

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก58. สำหรับหลายกรณีในหน่วยงานภาครัฐ ผู้สอบบัญชีอาจไม่มีสิทธิในการถอนตัวจากการเป็นผู้สอบบัญชี เนื่องจากเป็นข้อบังคับหรือเป็นข้อพิจารณาเกี่ยวกับส่วนได้เสียสาธารณะ

หนังสือรับรอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 40)

ก59. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580²⁵ ให้ข้อกำหนดและแนวทางในการได้มาซึ่งหนังสือรับรองที่เหมาะสมสำหรับการตรวจสอบจากผู้บริหารและในกรณีที่เหมาะสมจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ทั้งนี้ เพื่อแสดงว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการรับรองและปฏิบัติตามหน้าที่ ความรับผิดชอบต่อกระบวนการจัดทำงบการเงินของกิจการแล้ว รวมทั้งเรื่องสำคัญที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม) ทั้งกิจการขนาดใหญ่ หรือเล็กต้องรับรองถึงหน้าที่ ความรับผิดชอบต่อการออกแบบ การนำไปปฏิบัติใช้ และการคงไว้ซึ่งการควบคุมภายในเพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต

ก60. เนื่องจากการทุจริตมีลักษณะที่เฉพาะและมีความยากสำหรับผู้สอบบัญชีในการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ดังนั้น จึงมีความสำคัญที่ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหนังสือรับรองจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม) เพื่อยืนยันถึงการเปิดเผยเรื่องเดิมต่อไปนี้ให้แก่ผู้สอบบัญชี

- (ก) ผลของการประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารต่องบการเงินที่อาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
- (ข) การรับรู้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทำทุจริต ข้อสงสัยหรือข้อกล่าวหาเกี่ยวกับการทำทุจริตที่อาจส่งผลกระทบต่อกิจการ

การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 41-43)

ก61. กฎหมายหรือข้อบังคับในบางประเทศอาจจำกัดการสื่อสารของผู้สอบบัญชีในบางเรื่องต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล โดยอาจห้ามสื่อสารหรือกระทำการใด ๆ เฉพาะเรื่องที่อาจส่งผลเสียต่อการสืบสวนโดยผู้มีอำนาจที่เหมาะสม ทั้งเรื่องที่พบ ข้อสงสัย การกระทำที่ผิดกฎหมาย รวมถึงการแจ้งเตือนกิจการ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องรายงานการทุจริตต่อผู้มีอำนาจที่เหมาะสม ตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ในสถานการณ์ดังกล่าว ประเด็นที่พิจารณาโดยผู้สอบบัญชีอาจซับซ้อนและผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเหมาะสมที่จะขอคำปรึกษาทางกฎหมาย

²⁴ จรรยาบรรณของวิชาชีพบัญชี กำหนดแนวทางเกี่ยวกับการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีที่มาหน้าที่แทนผู้สอบบัญชีเดิม

²⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง”



การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 41)

ก62. เมื่อผู้สอบบัญชีได้มาซึ่งหลักฐานว่ามีการทุจริตหรืออาจมีการทุจริต ถือว่าเป็นเรื่องสำคัญที่ต้องถูกรายงานให้ผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมตามที่กระทำได้ทันที แม้ว่าเรื่องดังกล่าวอาจเป็นเรื่องที่ไม่ได้มีผลกระทบมากนัก (ตัวอย่างเช่น การยกยอกสินทรัพย์ของกิจการเพียงเล็กน้อยโดยพนักงานในระดับล่างในกิจการ) การระบุว่าผู้บริหารระดับใดเป็นระดับที่เหมาะสมต่อการรายงานการทุจริตนั้นขึ้นอยู่กับการพิจารณาเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี และต้องพิจารณาถึงปัจจัยต่าง ๆ เช่นความน่าจะเป็นที่มีการสมรู้ร่วมคิดกัน รวมถึงลักษณะและขนาดของผลกระทบของข้อสงสัยการทุจริตนั้น ๆ โดยทั่วไปแล้ว ระดับของผู้บริหารที่เหมาะสมต่อการรายงานการทุจริตอย่างน้อยควรเป็นระดับที่สูงกว่าบุคคลที่เกี่ยวข้องกับข้อสงสัยการทุจริตนั้นอย่างน้อยหนึ่งระดับ

การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 42)

ก63. การติดต่อสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจะเป็นทางว่าจารือทางลายลักษณ์อักษร มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ระบุถึงปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาในการกำหนดว่าจะสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทางว่าจารือทางลายลักษณ์อักษร²⁶ เนื่องจากลักษณะและความซับซ้อนของการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูง หรือการทุจริตที่ส่งผลต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องรายงานเรื่องดังกล่าวต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างทันที และอาจต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในการรายงานเรื่องดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษร

ก64. ในบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความเหมาะสมที่จะสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เมื่อผู้สอบบัญชีทราบว่าการทุจริตนั้นเกี่ยวข้องกับพนักงานที่ไม่ใช่ผู้บริหาร ซึ่งอาจไม่ส่งผลกระทบต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือพิจารณาถึงการที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจมีความประسึงศักดิ์ที่จะรับทราบการทุจริตดังกล่าว ฉะนั้นกระบวนการในการติดต่อสื่อสารอาจดำเนินการไปได้ด้วยดีหากผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสามารถตกลงกันได้ในช่วงเริ่มแรกของการตรวจสอบถึงลักษณะและขอบเขตของการติดต่อสื่อสารของผู้สอบบัญชีในเรื่องต่าง ๆ

ก65. ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่ปกติที่ผู้สอบบัญชีมีความสงสัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือหรือความซื่อสัตย์ของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาหาคำแนะนำทางกฎหมายที่เหมาะสมเพื่อช่วยเหลือในการกำหนดแนวทางในการดำเนินการอย่างเหมาะสม

ประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 43)

ก66. ประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตที่จะต้องหารือกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการ อาจรวมถึงตัวอย่างเช่น

- ข้อสงสัยเกี่ยวกับลักษณะ ขอบเขตและความถี่ในการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับการควบคุมที่มีอยู่เพื่อป้องกันและตรวจสอบการทุจริต รวมถึงความเสี่ยงที่บการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

²⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 ย่อหน้าที่ ก38



- ความล้มเหลวของผู้บริหารในการดำเนินการอย่างเหมาะสมสมต่อข้อบกพร่องที่สำคัญของระบบการควบคุมภายในที่ระบุไว้ หรือการตอบสนองอย่างเหมาะสมสมต่อการทุจริตที่ได้ตรวจสอบ
- การประเมินของผู้สอบบัญชีถึงสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการ รวมถึงประเด็นสงสัยเกี่ยวกับความสามารถและความซื่อสัตย์ของผู้บริหาร
- การดำเนินการของผู้บริหารที่อาจนำไปสู่การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต เช่น การเลือกหรือการใช้นโยบายการบัญชีของผู้บริหารที่อาจแสดงให้เห็นถึงความพยายามของผู้บริหารในการสร้างผลกำไรเพื่อปิดบังผู้ใช้งานการเงินโดยการทำให้เกิดความเข้าใจผิดเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและความสามารถในการทำกำไร
- ข้อสงสัยเกี่ยวกับความเพียงพอและความครบถ้วนของการอนุมัติในการทำรายการที่ปรากฏว่าไม่เป็นไปตามธุรกิจปกติ

การรายงานการทุจริตต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม (อ้างอิงย่อหน้าที่ 44)

ก67. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)²⁷ ให้แนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าการรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เพ布หรือลงสัญต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมมีความจำเป็นหรือมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้นหรือไม่ รวมไปถึงการพิจารณาหน้าที่ในการรักษาความลับของลูกค้า

ก68. ข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 44 อาจเกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาที่ซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ ดังนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาขอคำปรึกษาภายนอก (เช่น ภายในสำนักงานหรือสำนักงานเครือข่าย) หรือขอคำปรึกษาจากหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลหรือองค์กรวิชาชีพนั้นฐานของการรักษาความลับ (ถ้าการกระทำการดังกล่าวไม่ชัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับหรือไม่ฝืนหน้าที่ในการรักษาความลับของลูกค้า) ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาการได้มาซึ่งคำแนะนำทางกฎหมายเพื่อให้เข้าใจถึงทางเลือกของผู้สอบบัญชี และผลกระทบทางวิชาชีพหรือนัยทางกฎหมายจากการดำเนินการที่เฉพาะเจาะจง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก69. ในภาครัฐ ข้อกำหนดสำหรับการรายงานการทุจริตนี้ ไม่ว่าจะเป็นการตรวจสอบโดยกระบวนการในการตรวจสอบหรือไม่ อาจขึ้นอยู่กับข้อกำหนดเฉพาะที่เกี่ยวกับการตรวจสอบบัญชี หรือข้อกำหนดทางกฎหมาย หลักเกณฑ์ หรือการกำกับดูแลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

²⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบการเงิน” ย่อหน้าที่ ก28-ก34



ภาคผนวก 1

(อ้างถึงย่อหน้าที่ ก26)

ตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต

ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่แสดงในภาคผนวกนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีอาจพบในสถานการณ์ต่าง ๆ ภาคผนวกนี้จะแสดงถึงตัวอย่างของการทุจริต 2 ประเภทที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชี ได้แก่ การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต และการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม โดยในแต่ละประเภทของการทุจริตนั้น ปัจจัยเสี่ยงต่าง ๆ จะถูกจัดประเภทตามเงื่อนไข 3 ประการ ซึ่งโดยทั่วไปแล้วมักเกิดขึ้นเมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ได้แก่ ก) สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน ข) โอกาส ค) ทัศนคติ/การทำให้เหตุผลอันสมควร แม้ว่าปัจจัยเสี่ยงที่แสดงนี้จะครอบคลุมได้หลากหลายสถานการณ์ แต่เป็นเพียงแค่ตัวอย่างเท่านั้น ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงปัจจัยเสี่ยงอื่นเพิ่มเติมหรือที่แตกต่างไป ตัวอย่างทั้งหมดนี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงสถานการณ์ทุกสถานการณ์ และตัวอย่างบางตัวอย่างอาจมีความสำคัญที่แตกต่างกัน ในกิจการที่มีขนาด ลักษณะ ความเป็นเจ้าของ หรือสถานการณ์ที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ การจัดลำดับของตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงดังต่อไปนี้ไม่ได้มีเจตนาที่จะแสดงถึงความสำคัญหรือความถี่ของการเกิดขึ้น

ปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต

สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน

ความมั่นคงทางการเงินหรือความสามารถในการทำกำไรที่มีผลกระทบจากเศรษฐกิจ อุตสาหกรรมหรือเงื่อนไขในการดำเนินธุรกิจของกิจการ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

- ระดับการแข่งขันที่สูงหรือการอิ่มตัวของตลาด ซึ่งมีผลทำให้กำไรลดลง
- ความเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว เช่น การเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี ลินค้าที่ล้าสมัยหรือการเปลี่ยนแปลงในอัตราดอกเบี้ย
- ความต้องการของลูกค้าลดลงอย่างมาก และความล้มเหลวในการดำเนินธุรกิจที่เพิ่มขึ้นทั้งในอุตสาหกรรมนั้น ๆ หรือในสภาพเศรษฐกิจโดยรวม
- ผลขาดทุนจากการดำเนินงานที่เพิ่มขึ้นจนอาจเป็นเหตุให้เกิดการล้มละลาย ปิดกิจการหรือ ถูกซื้อกิจการ
- การมีกระแสเงินสดจากการดำเนินงานติดลบอย่างต่อเนื่อง หรือไม่สามารถสร้างกระแสเงินสดจากการดำเนินงานได้ ในขณะที่มีการรายงานผลกำไรและอัตราการเติบโตของกำไร
- การเติบโตอย่างรวดเร็วหรือความสามารถในการทำกำไรเพิ่มขึ้นอย่างผิดปกติ โดยเฉพาะ เมื่อเปรียบเทียบกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน
- การใช้หลักการบัญชี กฎเกณฑ์หรือข้อบังคับทางกฎหมายใหม่



ผู้บริหารมีแรงกดดันอย่างมากที่จะตอบสนองต่อความต้องการหรือความคาดหวังของบุคคลอื่น อันเนื่องมาจากเหตุผลดังต่อไปนี้

- ความคาดหวังในความสามารถในการทำกำไรหรือแนวโน้มกำไร (โดยเฉพาะอย่างยิ่งความคาดหวังที่สูงเกินไปหรือที่เป็นไปไม่ได้) ของนักวิเคราะห์การลงทุน ผู้ลงทุนที่เป็นสถาบัน เจ้าหนี้รายใหญ่ หรือบุคคลภายนอกอื่น รวมทั้ง ความคาดหวังของผู้บริหารเอง ตัวอย่างเช่น การออกข่าวต่อสาธารณะ หรือข้อความในรายงานประจำปีในเชิงบวกที่เกินจริง
- ความจำเป็นในการจัดหาเงินทุนเพิ่มเติมโดยการก่อหนี้หรือเพิ่มทุน เพื่อเสริมสร้างความสามารถในการแข่งขัน รวมถึงการจัดหาเงินทุนเพื่อใช้ในการวิจัยและพัฒนาหรือรายจ่ายฝ่ายทุน
- ความสามารถที่จำกัดที่จะปฏิบัติตามข้อบังคับของตลาดหลักทรัพย์ หรือจ่ายชำระหนี้หรือรักษาข้อผูกพันตามสัญญาเงินกู้
- การรับรู้หรือผลกระทบในทางลบจากการรายงานผลการดำเนินงานที่ไม่ดี ซึ่งมีผลมาจากการที่สำคัญที่ยังไม่สามารถหาข้อสรุปได้ เช่น การรวมธุรกิจหรือการได้งานตามสัญญา

ข้อมูลที่มีอยู่แสดงให้เห็นว่าผลการดำเนินงานของกิจการมีผลกระทบโดยตรงต่อสถานะทางการเงิน ส่วนบุคคลของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล จากเรื่องดังต่อไปนี้

- การมีส่วนได้ส่วนเสียอย่างมีสาระสำคัญในกิจการ
- ผลตอบแทนที่จะได้รับอยู่ในอัตราที่สูง (ตัวอย่างเช่น โบนัส การให้สิทธิ์ซื้อหุ้นและผลตอบแทนอื่น ๆ) ขึ้นอยู่กับการบรรลุเป้าหมายที่ท้าทายทางด้านราคาหุ้น ผลการดำเนินงาน ฐานะการเงินหรือกระแสเงินสด¹
- การคำประกันส่วนบุคคลในหนี้สินของกิจการ

ผู้บริหารหรือบุคลากรที่ปฏิบัติงานมีแรงกดดันอย่างมากเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางการเงินที่ถูกกำหนดขึ้น โดยผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รวมถึงเป้าหมายของผลตอบแทนกำหนดจากยอดขายหรือความสามารถในการทำกำไรของกิจการ

โอกาส

ลักษณะของอุตสาหกรรมหรือการดำเนินธุรกิจของกิจการอาจทำให้มีการจัดทำรายงานทางเงินที่ทุจริต โดยสามารถเกิดขึ้นได้จากประเด็นดังต่อไปนี้

- การทำรายการที่สำคัญระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ หรือการทำรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่ได้มีการตรวจสอบหรือถูกตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น
- ความมั่นคงทางการเงินหรือความสามารถในการซื้อกลุ่มอุตสาหกรรม จนทำให้กิจการนั้นมีอิทธิพลเหนือผู้ขายหรือลูกค้าในการกำหนดเงื่อนไขหรือสถานการณ์ทางการค้า ซึ่งอาจส่งผลให้มีรายการค้าที่ไม่เหมาะสมหรือไม่เป็นไปตามธุรกิจปกติ

¹ แผนการให้ผลตอบแทนแก่ผู้บริหารอาจขึ้นอยู่กับเป้าหมายที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีได้รายการหนึ่งหรือกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง แม้ว่ารายการบัญชีหรือกิจกรรมนั้นอาจไม่ได้มีความสำคัญต่อองค์กรโดยรวม



- สินทรัพย์ หนึ่งสิน รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่กำหนดขึ้นจากการประมาณการทางบัญชีที่มีสาระสำคัญ ที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจหรือความไม่แน่นอนต่าง ๆ ซึ่งยกต่อการหาหลักฐานมายืนยัน สนับสนุน
- รายการที่สำคัญ รายการที่ไม่เป็นปกติ หรือรายการที่มีความซับซ้อนมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่ง รายการ ที่เกิดขึ้นในเวลาที่ใกล้กับสิ้นงวดบัญชี ซึ่งก่อให้เกิดคำถกที่ยกต่อการพิจารณาตามหลักการที่ว่า “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ”
- ส่วนงานที่สำคัญของกิจกรรมที่ตั้งหรือมีการดำเนินงานในประเทศที่มีสภาพแวดล้อมทางธุรกิจและ วัฒนธรรมที่แตกต่างกัน
- การทำธุรกิจผ่านตัวกลางโดยที่ไม่มีเหตุผลทางธุรกิจที่ชัดเจน
- มีบัญชีเงินฝากธนาคารที่สำคัญหรือมีกิจการย่อยหรือสาขาดำเนินงานอยู่ในเขตปลอดภาษี โดยไม่มี เหตุผลทางธุรกิจที่ชัดเจน

ความไม่มีประสิทธิผลของผู้บริหารในการติดตามดูแลการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจากการ

- บุคคลคนเดียวหรือกลุ่มบุคคลจำนวนน้อยราย (ในกิจการที่ไม่ได้บริหารโดยเจ้าของ) มีอำนาจ ในการบริหารงานโดยที่ไม่มีการควบคุมที่ใช้กดแทน
- การกำกับดูแลโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการรายงานทางการเงิน และการควบคุมภายในที่ไม่มีประสิทธิผล

โครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อนหรือไม่แน่นอน ตามหลักฐาน เช่น

- มีความยากในการกำหนดโครงสร้างองค์กรหรือบุคคลที่มีอำนาจควบคุมส่วนได้เสียของกิจการ
- มีโครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อนเกินไป ซึ่งรวมถึงหน่วยงานทางกฎหมายหรือมีสายงานที่มีอำนาจ ในการบริหารงานที่ไม่เป็นปกติ
- มีการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารระดับสูง ที่ปรึกษาทางกฎหมาย หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบ่อย

องค์ประกอบการควบคุมภายในมีความบกพร่อง ซึ่งอาจมีผลมาจากการเหตุการณ์ดังต่อไปนี้

- การติดตามการควบคุม รวมถึงระบบการควบคุมอัตโนมัติ และการควบคุมการจัดทำรายงาน ทางการเงินระหว่างกาลไม่เพียงพอ (ในกรณีที่ต้องมีการรายงานต่อบุคคลภายนอก)
- มีอัตราการเปลี่ยนแปลงและการจ้างงานสำหรับพนักงานบัญชี ผู้ตรวจสอบภายในหรือพนักงาน ด้านเทคโนโลยีสารสนเทศบอยซึ่งไม่มีประสิทธิผล
- ระบบบัญชีหรือระบบสารสนเทศที่ไม่มีประสิทธิผล รวมถึงมีข้อบกพร่องที่สำคัญในการควบคุม ภายใน

ทัศนคติ/การหาเหตุผลอันสมควร

- การติดต่อสื่อสาร การนำไปปฏิบัติ การสนับสนุน หรือการบังคับใช้ค่านิยมหรือข้อกำหนด ด้านจรรยาบรรณของกิจการโดยผู้บริหารไม่มีประสิทธิผล หรือมีการติดต่อสื่อสารเกี่ยวกับค่านิยม หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณอย่างไม่เหมาะสม



- ผู้บริหารที่ไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการเงินเข้ามามีส่วนร่วม หรือมีอิทธิพลมากเกินไปในการเลือกนโยบายการบัญชี หรือการกำหนดประมาณการที่สำคัญ
- มีประวัติการกระทำผิดกฎหมายหลักทรัพย์ หรือกฎหมายและข้อบังคับอื่น หรือมีการฟ้องร้องกิจการ หรือผู้บริหารระดับสูงหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีส่วนเกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือการฝ่าฝืนกฎหมายและหลักเกณฑ์ต่าง ๆ
- ผู้บริหารให้ความสนใจเป็นพิเศษในการรักษาหรือเพิ่มราคากลุ่มของกิจการ หรือแนวโน้มของกำไร
- ผู้บริหารมักให้สัญญาแก่บุคคลภายนอกอื่น ที่จะบริหารงานเพื่อบรรลุผลตามประมาณการ ซึ่งสูงเกินไปหรือไม่สมเหตุสมผล
- ผู้บริหารไม่สามารถแก้ไขข้อกพร่องที่สำคัญของการควบคุมภายในได้ทันเวลา
- ผู้บริหารมีความสนใจที่จะใช้วิธีการปฏิบัติที่ไม่เหมาะสมในการลดกำไรงานบัญชี เพื่อผลประโยชน์ทางภาษี
- ผู้บริหารระดับสูงมีข่าวลือและกำลังใจน้อย
- ผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการไม่มีการแยกแยะระหว่างรายการส่วนตัวและรายการทางธุรกิจ
- ความขัดแย้งระหว่างผู้ถือหุ้นใหญ่ในบริษัท
- ความพยายามของผู้บริหารอย่างต่อเนื่องในการใช้วิธีการบัญชีที่晦ิมเหเมหรือไม่เหมาะสม โดยใช้เกณฑ์ความมีสาระสำคัญเป็นเหตุผลสนับสนุน
- ความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารและผู้สอบบัญชีคนบัญชีบันหรือผู้สอบบัญชีคนก่อนที่ตึงเครียด ซึ่งอาจแสดงจากเหตุกรณ์ดังต่อไปนี้
 - การโต้เตียงบ่อย ๆ กับผู้สอบบัญชีคนบัญชีบันหรือผู้สอบบัญชีคนก่อนในประเด็นบัญชี การสอบบัญชีและการรายงาน
 - การเรียกร้องอย่างไม่สมเหตุสมผลกับผู้สอบบัญชี เช่น การจำกัดเวลาในการตรวจสอบให้เสร็จสมบูรณ์หรือการอกรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่สมเหตุสมผล
 - การกำหนดข้อจำกัดที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการต่อผู้สอบบัญชี ในการเข้าถึงบุคคลหรือข้อมูล หรือความสามารถของผู้สอบบัญชีในการติดต่อสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
 - พฤติกรรมการใช้อิทธิพลของผู้บริหารในการติดต่อกับผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะความพยายามที่จะมีอิทธิพลต่อการกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี หรือการเลือกห้องที่ซึ่งบุคลากรที่เคยถูกอบรมหมายให้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือ เป็นที่ปรึกษางานตรวจสอบ

ปัจจัยเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงช้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

ปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการแสดงช้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม สามารถจัดได้เป็น 3 ประเภทตามสถานการณ์ทั่วไปของธุรกิจ ดังนี้ ก) สิ่งจุงใจ/แรงกดดัน ข) โอกาส ค) ทัศนคติ/การหาเหตุผลอันสมควร ปัจจัยเสี่ยงบางปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการแสดงช้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง



ซึ่งเกิดจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตอาจถูกพบได้เมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเกิดจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมเกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น การติดตามดูแลการดำเนินงานของ กิจการที่ขาดประสิทธิผลของผู้บริหารและข้อบกพร่องอื่นในการควบคุมภายในของกิจการ อาจทำให้มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการ ทั้งการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตหรือมีการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม ตัวอย่างที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

สิ่งจุใจ/แรงกดดัน

ภาระทางการเงินส่วนบุคคลอาจกดดันให้ผู้บริหารหรือพนักงานที่สามารถเข้าถึงเงินสด หรือสินทรัพย์อื่น โดยง่ายกระทำการยกอกหรือนำสินทรัพย์ดังกล่าวไปใช้อย่างไม่เหมาะสม

นอกจากนี้ ความสัมพันธ์ที่ไม่ราบรื่นระหว่างกิจการและพนักงานที่สามารถเข้าถึงเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นที่ง่ายต่อการยกอก อาจจุงใจให้พนักงานเหล่านั้นใช้สินทรัพย์ของกิจการอย่างไม่เหมาะสม ตัวอย่างของความสัมพันธ์ที่ไม่ราบรื่นนั้น อาจเกิดจากเหตุการณ์ดังต่อไปนี้

- การให้พนักงานออกหรือคาดว่าจะให้ออกในอนาคต
- การเปลี่ยนแปลงหรือคาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงผลตอบแทนของพนักงานหรือผลประโยชน์อื่น
- การเลื่อนตำแหน่ง การให้ผลตอบแทนหรือรางวัลอื่น ๆ ที่ไม่สอดคล้องกับความคาดหวังของพนักงาน

โอกาส

ลักษณะหรือสถานการณ์บางอย่างที่อาจก่อให้เกิดการใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสมได้โดยง่าย ตัวอย่างของโอกาสที่ก่อให้เกิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมจะมากขึ้นเมื่อมีเหตุการณ์ดังต่อไปนี้

- มีเงินสดในมือจำนวนมากหรือใช้เงินสดในการดำเนินงานจำนวนมาก
- สินค้าคงเหลือมีขนาดเล็กแต่มูลค่าสูงและเป็นที่ต้องการอย่างมาก
- สินทรัพย์ที่เปลี่ยนมือได้ง่าย เช่น หุ้นกู้ที่ไม่ระบุชื่อผู้ถือ เพชร หรือชิ้นส่วนของเครื่องคอมพิวเตอร์ สินทรัพย์ควรที่มีขนาดเล็ก มีตลาดรองรับ หรือไม่ได้มีการระบุความเป็นเจ้าของที่สามารถสังเกตเห็นได้ง่าย

ระบบการควบคุมภายในของสินทรัพย์ต่าง ๆ ที่ไม่เพียงพอ อาจเพิ่มโอกาสให้การใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสมมากขึ้น ตัวอย่างเช่น การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ดังต่อไปนี้

- การเบ่งแยกหน้าที่หรือการตรวจสอบที่ไม่เป็นอิสระอย่างเพียงพอ
- การกำกับดูแลรายจ่ายของผู้บริหารระดับสูงที่ไม่เพียงพอ ตัวอย่างเช่น ค่าเดินทาง และการเบิกจ่ายค่าใช้จ่ายอื่น
- การกำกับดูแลของผู้บริหารต่อพนักงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่เพียงพอ ตัวอย่างเช่น การควบคุมดูแลหรือการติดตามดูแลสถานที่ตั้งที่ห่างไกลที่ไม่เพียงพอ
- กระบวนการในการคัดเลือกพนักงานที่ไม่มีประสิทธิผลเพียงพอสำหรับตำแหน่งงานที่สามารถเข้าถึงสินทรัพย์



- การบันทึกรายการการเก็บรักษาลินทรัพย์ที่ไม่เพียงพอ
- ระบบการบันทึกรายรับที่ไม่เพียงพอ ตัวอย่างเช่น การจัดซื้อ
- การเก็บรักษาเงินสด เงินลงทุน สินค้าคงเหลือ หรือสินทรัพย์สาธารณะที่ไม่เหมาะสม
- ขาดกระบวนการตรวจสอบสินทรัพย์อย่างครบถ้วนและทันเวลา
- ขาดการจัดทำเอกสารหลักฐานที่เหมาะสมและทันเวลา ตัวอย่างเช่น การบันทึกบันคืนลินค้า
- ไม่มีการบังคับให้ลาพักร้อนสำหรับพนักงานที่ทำหน้าที่ในการควบคุมดูแลที่สำคัญ
- ผู้บริหารไม่มีความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งทำให้พนักงานในฝ่ายเทคโนโลยีสารสนเทศกระทำการอย่างไม่เหมาะสม
- การควบคุมการเข้าถึงรายการที่ถูกบันทึกโดยระบบอัตโนมัติ รวมถึงการควบคุมและการสอบทานบันทึกเหตุการณ์ของระบบคอมพิวเตอร์ที่ไม่เพียงพอ

ทัศนคติ/การหาเหตุผลอันสมควร

- ไม่ให้ความสำคัญกับความจำเป็นในการติดตามดูแลหรือลดความเสี่ยงในการใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสม
- ไม่ให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในที่ใช้ป้องกันการนำสินทรัพย์ไปใช้อย่างไม่เหมาะสม โดยการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมที่มีอยู่หรือละเลยที่จะแก้ไขข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่ตรวจพบ
- พฤติกรรมของพนักงานที่แสดงให้เห็นถึงความไม่ประทับใจหรือไม่พึงพอใจในการทำงาน
- การเปลี่ยนแปลงในพฤติกรรมหรือวิถีการดำเนินชีวิต ซึ่งอาจแสดงว่าสินทรัพย์ถูกนำไปใช้อย่างไม่เหมาะสม
- การเพิกเฉยต่อการยกยอกจำนวนเล็กน้อย



ภาคผนวก 2

(อ้างถึงย่อหน้าที่ ก41)

ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นวิธีการตรวจสอบที่ใช้กับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต อันมีผลมาจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตและการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม แม้ว่าวิธีการตรวจสอบเหล่านี้จะครอบคลุมสถานการณ์ต่าง ๆ แต่ก็เป็นเพียงตัวอย่างเท่านั้น ดังนั้น จึงอาจไม่ใช่วิธีการที่เหมาะสมหรือจำเป็นที่สุดในแต่ละสถานการณ์ นอกเหนือจากนี้ การจัดลำดับของวิธีการตรวจสอบที่เป็นตัวอย่างนี้ไม่มีเจตนาที่จะแสดงถึงความสำคัญของวิธีการตรวจสอบ การพิจารณาในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

การตอบสนองเป็นการเฉพาะของผู้สอบบัญชีต่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตมีความหลากหลาย ขึ้นอยู่กับประเภทหรือองค์ประกอบของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตหรือสถานการณ์ที่ตรวจพบ รวมถึงยอดคงเหลือทางบัญชี ประเภทของรายการ และสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ตัวอย่างของการตอบสนองเป็นการเฉพาะมีดังต่อไปนี้

- การตรวจเชี่ยมสถานที่หรือทำการทดสอบโดยไม่ให้มีการตั้งตัวหรือไม่แจ้งให้ทราบล่วงหน้า ตัวอย่างเช่น การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือในสถานที่ที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้แจ้งไว้ล่วงหน้า หรือการตรวจนับเงินสด ณ วันใดวันหนึ่งโดยไม่แจ้งล่วงหน้า
- การขอให้มีการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันล็ินงวด หรือวันที่ต่อไปล็ินงวดบัญชี เพื่อที่จะลดความเสี่ยงในการบิดเบือนยอดคงเหลือในช่วงเวลาระหว่างวันที่มีการตรวจนับและวันล็ินงวดบัญชี
- การเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบในปีปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น การติดต่อกับลูกค้ารายใหญ่และเจ้าหนี้รายใหญ่ทางวัว นอกเหนือจากที่เคยล็งหนังสือยืนยันยอดเป็นลายลักษณ์อักษร การล็งหนังสือยืนยันแก่บุคคลหรือหน่วยงานภายใต้กิจการเป็นการเฉพาะ หรือการหาข้อมูลเพิ่มเติมหรือข้อมูลที่แตกต่างกัน
- สอนทานรายละเอียดรายการปรับปรุงสิ้นไตรมาสหรือล็ินงวดบัญชี และตรวจสอบรายการที่มีลักษณะหรือจำนวนเงินที่ผิดปกติ
- ในกรณีที่มีรายการที่สำคัญหรือผิดปกติที่เกิดขึ้นในช่วงใกล้หรือ ณ วันล็ินงวดบัญชี ต้องตรวจสอบความเป็นไปได้ที่รายการดังกล่าวเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และแหล่งของเงินทุนที่สนับสนุนการทำรายการนั้น ๆ
- การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ใช้ข้อมูลแบบแยกย่อย เช่น การเปรียบเทียบยอดขายและต้นทุนขายตามสถานที่ตั้ง หรือสายงานธุรกิจหรือเป็นรายเดือน กับยอดที่คาดหมายโดยผู้สอบบัญชี



- สัมภาษณ์บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับส่วนงานที่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเป็นผลจากการทุจริตตามที่ได้ระบุไว้ เพื่อได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างถ่องแท้เกี่ยวกับความเสี่ยง และพิจารณาถึงการควบคุมที่ช่วยลดความเสี่ยงดังกล่าว
- เมื่อมีผู้สอบบัญชีรายอื่นเป็นผู้ตรวจสอบการเงินของกิจการย่อย แผนก หรือสาขา ผู้สอบบัญชีควรมีการปรึกษาหารือกับผู้สอบบัญชีรายอื่นนั้นถึงขอบเขตของงานที่จำเป็นต้องทำ เพื่อตอบสนอง กับความเสี่ยงที่ประเมินไว้จากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลจาก การทุจริตที่เกิดจากรายการและกิจกรรมระหว่างกิจการหรือกับส่วนงานเหล่านี้
- หากผลงานของผู้เชี่ยวชาญอื่นเป็นสิ่งจำเป็นและสำคัญต่อรายการใดในงบการเงิน เนื่องจาก มีความเสี่ยง จากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเป็นผลจากการทุจริตของรายการดังกล่าวอยู่ในระดับที่สูง ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อมูลต่างๆ หรือทั้งหมดที่ผู้เชี่ยวชาญใช้ รวมถึงวิธีการและประเด็นที่ตรวจพบ เพื่อประเมินว่าประเด็นที่ตรวจพบมีความสมเหตุสมผลหรือไม่ หรือต้องว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญรายอื่น เพื่อประเมินความสมเหตุสมผลของผลงานของผู้เชี่ยวชาญดังกล่าว
- การใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อวิเคราะห์ยอดยกมาของบัญชีบางบัญชีในงบแสดงฐานะการเงินของงวดบัญชี ก่อนที่ได้ผ่านการตรวจสอบแล้ว เพื่อประเมินถึงประเด็นต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายการประมาณการ ทางบัญชีและการใช้ดุลยพินิจทางบัญชีที่มีการแก้ไขในภายหลัง ตัวอย่างเช่น ค่าเผื่อการรับคืนลินค้า
- การใช้วิธีการตรวจสอบรายการบัญชีหรือการกระทบยอดอื่นซึ่งทำโดยกิจการ รวมถึง การพิจารณา รายการกระทบยอดที่ทำในระหว่างงวดบัญชี
- การใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยคอมพิวเตอร์ เช่น การทดสอบข้อมูลเพื่อตรวจรายการผิดปกติจาก การสุ่มตัวอย่าง
- การทดสอบความเที่ยงตรงของการบันทึกและรายการที่จัดทำโดยคอมพิวเตอร์
- การหาหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมจากแหล่งอื่น ๆ นอกเหนือจากการที่ถูกตรวจสอบ

การตอบสนองเป็นการเฉพาะต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเนื่องจากการจัดทำรายงาน ทางการเงินที่ทุจริต ตัวอย่างของการตอบสนองต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อ ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อันเนื่องมาจาก การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตมีดังต่อไปนี้

การรับรู้รายได้

- การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบสำหรับยอดรายได้โดยใช้ข้อมูลแบบแยกย่อย เช่น การเปรียบเทียบรายได้แยกรายเดือน และตามสายการผลิต หรือตามส่วนงานธุรกิจในระหว่างงวด ปัจจุบันกับงวดก่อน โดยอาจนำเทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์รวมมาช่วยในการระบุ ความล้มเหลวของรายได้ที่ผิดปกติหรือที่ไม่ได้คาดหมายว่าจะเกิดขึ้น
- การขออิニยันยอดกับลูกค้าบางรายเกี่ยวกับเงื่อนไขของลัญญาและที่อยู่นอกเหนือจากลัญญา เนื่องจาก วิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมในหลาย ๆ ครั้งนั้นขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือข้อกำหนดในลัญญา และเกณฑ์ การให้ส่วนลดหรือระยะเวลาการให้ส่วนลด ซึ่งบ่อยครั้งไม่มีการจัดทำเอกสารหลักฐานที่เพียงพอ



ตัวอย่างเช่น หลักเกณฑ์การยอมรับสินค้า เงื่อนไขการส่งและการชำระเงิน ภาระของผู้ขายในอนาคต ลิทธิในการคืนสินค้า การรับประกันจำนวนสินค้าที่จะขายต่อ และเงื่อนไขในการยกเลิกหรือการคืนเงิน ตามข้อตกลง ซึ่งมักเกี่ยวข้องกับสถานการณ์ดังกล่าว

- การสอบทานบุคลากรจากส่วนงานการขายและการตลาดของกิจการ หรือที่ปรึกษากฎหมายภายใน กิจการ เกี่ยวกับการขายหรือการส่งสินค้าใกล้สิ้นงวดบัญชี และความรู้ในเรื่องเงื่อนไขหรือข้อตกลงที่ ผิดปกติที่เกี่ยวข้องกับรายการเหล่านี้
- การตรวจเยี่ยมสถานที่ได้สถานที่หนึ่งหรือหลายที่ ณ วันสิ้นงวดบัญชี เพื่อเข้าสังเกตการณ์สินค้าที่เตรียม จัดส่ง หรือพร้อมจัดส่ง (หรือ สินค้ารับคืนรอดำเนินการต่อ) และการใช้วิธีการตรวจตัดยอดขายและ ตัดยอดสินค้าที่เหมาะสม
- สำหรับสถานการณ์ที่รายการรายได้มีการบันทึกและประมวลผลโดยระบบอิเล็กทรอนิกส์ ต้องทำการ ทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นว่ารายได้ที่บันทึกเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจริง และมีการบันทึก อย่างเหมาะสมหรือไม่

ปริมาณสินค้าคงเหลือ

- การตรวจสอบการบันทึกสินค้าคงเหลือของกิจการ เพื่อรับบุญถึงสถานที่หรือรายการสินค้าที่ควรให้ ความสนใจเป็นพิเศษในระหว่างหรือภายหลังการตรวจนับสินค้าคงเหลือ
- การสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ สถานที่ตั้งของแต่ละ โดยไม่ได้มีการแจ้งล่วงหน้า หรือ ตรวจนับสินค้าคงเหลือทุกสถานที่ตั้งในวันเดียวกัน
- การตรวจนับสินค้าคงเหลือในวันที่ใกล้ หรือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี เพื่อลดความเสี่ยงจากการบิดเบือน ข้อมูลที่ไม่เหมาะสมระหว่างวันที่นับสินค้าคงเหลือถึงวันสิ้นงวดบัญชีให้ต่ำที่สุด
- การใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมในระหว่างการสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ เช่น การตรวจสอบ อย่างเข้มงวดถึงลิ้งที่บรรจุในกล่อง ลักษณะสินค้าที่วางเป็นกอง (เช่น ภายนอกของสินค้าเป็นโครง ไม่มีสินค้าอยู่จริง) หรือฉลากสินค้า และคุณภาพ (เช่น ความบริสุทธิ์ เกรดสินค้าหรือความเข้มข้น) ของสินค้าที่มีลักษณะเป็นของเหลว เช่น สินค้าจำพวกน้ำหอม หรือสารเคมีพิเศษ การพิจารณาใช้ ผลงานของผู้เชี่ยวชาญอาจเป็นประโยชน์ในการสังเกตการณ์การตรวจนับ
- การเปรียบเทียบปริมาณในงวดบัญชีปัจจุบันกับงวดบัญชีก่อน โดยแบ่งเป็นประเภทสินค้า สถานที่ตั้ง หรือใช้เกณฑ์อย่างอื่น หรือเปรียบเทียบกับปริมาณที่นับได้กับปริมาณที่บันทึก
- การใช้เทคนิคการการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย เพื่อทดสอบการรวมจำนวนสินค้า คงเหลือที่นับ ตัวอย่างเช่น การจัดเรียงลำดับโดยใช้เลขที่ป้ายสินค้าเพื่อทดสอบการควบคุมป้ายสินค้า หรือการจัดลำดับโดยใช้เลขที่สินค้าเพื่อทดสอบความเป็นไปได้ที่รายการจะขาดหายไปหรือซ้ำซ้อน

การประมาณการของผู้บริหาร

- การใช้ผู้เชี่ยวชาญในการจัดทำประมาณการอย่างอิสระ เพื่อใช้เปรียบเทียบกับการประมาณการของ ผู้บริหาร
- การขยายขอบเขตการสอบทานไปยังบุคคลอื่น นอกเหนือจากผู้บริหารและฝ่ายบัญชี เพื่อหาหลักฐาน สนับสนุนความสามารถและความตั้งใจของผู้บริหารในการนำแผนงานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการ มาใช้จัดทำประมาณการทางบัญชี



การตอบสนองเป็นการเฉพาะต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

สถานการณ์ที่แตกต่างกันย่อมมีการตอบสนองที่แตกต่างกัน โดยปกติแล้ว การตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอันเนื่องมาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมจะส่งผลโดยตรงต่อยอดคงเหลือทางบัญชีและประเภทของรายการ แม้ว่าการตรวจสอบบางอย่างที่อธิบายไว้เป็น 2 ประเภทข้างต้นนี้อาจนำมาประยุกต์ใช้ได้ในบางสถานการณ์ แต่ขอบเขตของงานสอบบัญชีจะเชื่อมโยงกับข้อมูลเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงของใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสมตามที่ได้ระบุไว้

ตัวอย่างของการตอบสนองต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม มีดังนี้

- การตรวจนับเงินสดหรือหลักทรัพย์ในเวลาใกล้สิ้นปี หรือ ณ สิ้นปี
- การขออينยันโดยตรงกับลูกค้าเกี่ยวกับรายการบัญชี สำหรับงวดเวลาของการตรวจสอบ รวมถึงการลดหนี้ รายการคืนสินค้า และวันที่มีการจ่ายเงิน
- วิเคราะห์โอกาสที่จะได้รับคืนสำหรับบัญชีที่มีการตัดจำหน่ายไปแล้ว
- วิเคราะห์ลินค้าขาดหายตามสถานที่ หรือตามประเภทของลินค้า
- เปรียบเทียบอัตราส่วนที่สำคัญของลินค้าคงเหลือ กับเกณฑ์ของอุตสาหกรรม
- สอบทานเอกสารหลักฐานประกอบการปรับลดสำหรับลินค้าคงเหลือที่บันทึกโดยวิธีลินค้าคงเหลือที่บันทึกแบบต่อเนื่อง
- การใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการจับคู่ ระหว่างรายชื่อผู้ขายลินค้ากับรายชื่อของพนักงาน เพื่อระบุที่อยู่หรือหมายเลขโทรศัพท์ที่ตรงกัน
- การใช้คอมพิวเตอร์ในการค้นหารายการในรายงานเงินเดือน เพื่อระบุที่อยู่ บัตรประจำตัวพนักงาน เลขที่ประจำตัวผู้เสียภาษี หรือเลขที่บัญชีธนาคารที่ซื้อกัน
- การสอบทานแฟ้มบุคลากรโดยเน้นรายการที่ไม่ค่อยมีข้อมูล หรือหลักฐานการทำงาน เช่น ไม่มีเอกสารการประเมินผลงาน
- การวิเคราะห์ส่วนลดการค้า และการรับคืนสินค้าที่มีลักษณะหรือแนวโน้มผิดปกติ
- การขอคำยืนยันเกี่ยวกับเงื่อนไขในสัญญาที่เฉพาะเจาะจงกับบุคคลภายนอก
- การได้มาซึ่งหลักฐานที่แสดงว่าได้มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขของสัญญา
- การสอบทานค่าใช้จ่ายที่มีจำนวนมากและผิดปกติ
- การสอบทานการอนุมัติ และมูลค่าตามบัญชีของเงินให้กู้ยืมแก่ผู้บริหารระดับสูง และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง
- การสอบทานจำนวนและความถูกต้องของรายงานค่าใช้จ่ายที่เสนอโดยผู้บริหารระดับสูง



ภาคผนวก 3

(อ้างถึงย่อหน้าที่ ก50)

ตัวอย่างของสถานการณ์ที่แสดงถึงความเป็นไปได้ในการทุจริต

ตัวอย่างของสถานการณ์ดังต่อไปนี้ อาจแสดงถึงความเป็นไปได้ทั่งการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ความขัดแย้งในการบันทึกทางการบัญชี รวมถึงประเด็นดังต่อไปนี้

- รายการที่ไม่ได้บันทึกอย่างครบถ้วนหรือตามกำหนดเวลาหรือบันทึกอย่างไม่เหมาะสม ทั้งในด้านจำนวนเงิน งวดบัญชี การจัดประเภท หรือนโยบายของกิจการ
- ยอดคงเหลือหรือรายการที่ไม่มีหลักฐานสนับสนุนหรือไม่ได้รับการอนุมัติ
- รายการปรับปรุงในนาทีสุดท้ายที่มีผลกระทบอย่างสำคัญต่อผลการดำเนินงานทางการเงิน
- หลักฐานการเข้าถึงระบบและการบันทึกรายการของพนักงานที่ไม่สอดคล้องกับหน้าที่ที่ได้รับมอบหมาย
- การแจ้งต่อผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อสงสัยว่าอาจมีการทุจริต

หลักฐานที่ขัดแย้งหรือที่หายไป รวมถึงประเด็นดังต่อไปนี้

- การขาดหายไปของเอกสาร
- การเปลี่ยนแปลงแก้ไขเอกสาร
- การไม่มีเอกสารอื่นนอกเหนือจากสำเนาเอกสารหรือเอกสารทางอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งที่เอกสารต้นฉบับควรจะมีอยู่
- ผลแตกร่างที่มีสาระสำคัญจากการระบุยอดที่ไม่สามารถอธิบายได้
- การเปลี่ยนแปลงที่ผิดปกติในบัญชีฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงในแนวโน้ม ความล้มเหลว หรืออัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ ตัวอย่างเช่น ยอดลูกหนี้เพิ่มขึ้นมากกว่าคาดรายได้
- ข้อมูลที่ได้จากสอบถามหรือวิเคราะห์เบริร์ยนจากผู้บริหารหรือพนักงานไม่สม่ำเสมอ คลุมเครือ หรือไม่น่าเชื่อถือ
- ผลแตกร่างที่ผิดปกติระหว่างจำนวนที่กิจการบันทึกไว้กับหนังสือยืนยันยอดที่ได้รับกลับมา
- มีรายการด้านเครดิตเป็นจำนวนมากและมีรายการปรับปรุงอื่นในบัญชีลูกหนี้
- ความแตกต่างที่ไม่สามารถอธิบายได้หรืออธิบายอย่างไม่เพียงพอระหว่างบัญชีคุมยอดและบัญชีแยกประเภทอย่างของลูกหนี้ หรือระหว่างใบแจ้งยอดจากลูกค้าและบัญชีแยกประเภทอย่างของลูกหนี้
- การหายไปของเช็คที่ยกเลิก ซึ่งในสถานการณ์ที่ปกติแล้วเช็คที่ยกเลิกจะถูกส่งคืนให้กิจการพร้อมใบแจ้งยอดจากธนาคาร
- สินค้าคงเหลือหรือสินทรัพย์หายไปอย่างเป็นสาระสำคัญ
- การขาดหายไปของหลักฐานทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งไม่สอดคล้องกับนโยบายการเก็บรักษาบันทึกรายการของกิจการ



- มีจำนวนรายที่ตอบยืนยันยอดมากกว่าหรือน้อยกว่าที่คาดการณ์ไว้
- ไม่สามารถหาหลักฐานสำหรับการพัฒนาระบบที่สำคัญหรือหลักฐานประกอบการทดสอบ การเปลี่ยนแปลงโปรแกรมและการนำโปรแกรมที่สำคัญมาใช้สำหรับปีปัจจุบัน

ความสัมพันธ์ที่มีปัญหาหรือไม่ปกติระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร รวมถึง

- การไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีเข้าถึงรายการบัญชี เครื่องมืออำนวยความสะดวก พนักงานบางคน ลูกค้า ผู้ขาย หรือ บุคคลอื่นที่สามารถให้หลักฐานแก่ผู้สอบบัญชี
- ผู้บริหารกดดันผู้สอบบัญชีให้แก้ไขประเด็นที่ซับซ้อนหรือข้อขัดแย้งภายในเวลาที่จำกัดอย่างไม่เหมาะสม
- ผู้บริหารแสดงความข้องใจเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี หรือคุกคามกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบ โดยเฉพาะในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการประเมินที่สำคัญของผู้สอบบัญชีในหลักฐาน การสอบบัญชี หรือการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีที่มีแนวโน้มว่าจะขัดแย้งกับผู้บริหาร
- กิจการให้ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีขอแล้วซ้ำๆ
- ความไม่เต็มใจที่จะอำนวยความสะดวกแก่ผู้สอบบัญชีในการเข้าถึงข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่สำคัญ เพื่อนำมาตรวจสอบโดยใช้เทคนิคทางด้านคอมพิวเตอร์
- การปฏิเสธที่จะให้ผู้สอบบัญชีเข้าถึงบุคลากรด้านเทคโนโลยี และเครื่องอำนวยความสะดวกที่สำคัญ ซึ่งรวมถึง พนักงานที่ดูแลความปลอดภัย การปฏิบัติงาน และพัฒนาระบบ
- ความไม่เต็มใจที่จะเพิ่มหรือแก้ไขการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้ครบถ้วนหรือเข้าใจได้มากขึ้น
- ความไม่เต็มใจที่จะแก้ไขข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในอย่างทันทีทันใด

ประเด็นอื่น ๆ

- ผู้บริหารไม่เต็มใจให้ผู้สอบบัญชีเข้าพบผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยลำพัง
- นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากมาตรฐานของอุตสาหกรรม
- มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีบ่อยครั้งทั้งที่สถานการณ์ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลง
- เพิกเฉยต่อการละเมิดข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณของกิจการ