



ประกาศสภาวิชาชีพบัญชี

ที่ ๑๓/๒๕๖๑

เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส ๒๕๐ (ปรับปรุง)  
การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๗ (๓) แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่กำหนดให้สภาวิชาชีพบัญชีมีอำนาจหน้าที่ในการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี โดยมติคณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี ในการประชุมครั้งที่ ๙/๒๕๖๐-๒๕๖๓ (๒/๒๕๖๑) เมื่อวันที่ ๑๓ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๖๑ จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศเป็นต้นไป

ข้อ ๒ ให้ยกเลิกมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส ๒๕๐ การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน ในข้อ ๓.๖ ตามประกาศสภาวิชาชีพบัญชี ที่ ๒๑/๒๕๕๕ เรื่อง มาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานงานสอบทาน มาตรฐานงานที่ให้ความเชื่อมั่น มาตรฐานงานบริการเกี่ยวเนื่อง และแม่บทสำหรับงานที่ให้ความเชื่อมั่น

ข้อ ๓ ให้ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส ๒๕๐ (ปรับปรุง) การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน ตามที่กำหนดท้ายประกาศนี้ สำหรับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ ๑๕ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๑ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๑๔ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๖๑

(นายจักรกฤษณ์ พาราพันธกุล)

นายกสภาวิชาชีพบัญชี

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)

การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

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

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA<sup>TM</sup> 250 (ปรับปรุง) – การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการ ตรวจสอบงบการเงิน © 2016 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

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

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

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

## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)

### การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2561)

#### สารบัญ

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

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

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

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้กำหนดความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการพิจารณา กฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ไม่ใช้กับ งานให้ความเชื่อมั่นอื่นซึ่งผู้สอบบัญชีได้รับแต่งตั้งเป็นการเฉพาะให้ทดสอบและออกรายงาน แยกต่างหากเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับเฉพาะเรื่อง

### ผลกระทบของกฎหมายและข้อบังคับ

2. กฎหมายและข้อบังคับมีผลกระทบต่องบการเงินหลายด้าน กฎหมายและข้อบังคับที่มีผลบังคับ ใช้กับกิจการจะเป็นตัวกำหนดกรอบของกฎหมายและข้อบังคับนั้น ข้อกำหนดของกฎหมาย หรือข้อบังคับบางประเภทมีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินที่ต้องรายงานและ การเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของกิจการ ขณะเดียวกันกฎหมายหรือข้อบังคับอื่นเป็นเพียง การกำหนดให้ผู้บริหารปฏิบัติตามหรือเป็นเพียงข้อกำหนดเพื่อให้กิจการสามารถดำเนินธุรกิจ ได้ แต่ไม่ได้มีผลกระทบโดยตรงต่องบการเงินของกิจการ บางกิจการดำเนินงานในอุตสาหกรรม ที่มีกฎข้อบังคับเข้มงวด (เช่น ธนาคาร และบริษัทที่ประกอบธุรกิจเคมีภัณฑ์ เป็นต้น) บางกิจการอาจต้องปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจ โดยทั่วไปเท่านั้น (เช่น ข้อบังคับเกี่ยวกับความปลอดภัยและสุขภาพในการทำงาน และการได้รับโอกาสในการจ้างงานที่เท่าเทียมกัน เป็นต้น) การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและ ข้อบังคับอาจทำให้กิจการต้องชำระค่าปรับ ถูกฟ้องร้อง หรือเกิดผลกระทบอื่น ๆ ที่ตามมา ต่อกิจการซึ่งอาจมีผลกระทบที่เป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน

### ความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างอิงย่อหน้า ก1-ก8)

3. ภายใต้การกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหารเป็นผู้รับผิดชอบให้เกิด ความมั่นใจว่าการดำเนินงานของกิจการเป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับ รวมถึงการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่กำหนดจำนวนเงินที่ต้องรายงาน และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของกิจการ

### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

4. ข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ช่วยผู้สอบบัญชีให้ระบุการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญต่องบการเงินจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ อย่างไรก็ดี ผู้สอบบัญชีไม่ได้มีความรับผิดชอบในการป้องกันการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และ ข้อบังคับ และไม่ได้ถูกคาดหวังให้ตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับทั้งหมด

5. ผู้สอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบในการได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่า งบการเงินโดยรวมปราศจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ว่าจะเกิดจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด<sup>1</sup> ในการปฏิบัติงานตรวจสอบงบการเงิน ผู้สอบบัญชีพิจารณากรอบทางกฎหมายและข้อบังคับที่บังคับใช้กับกิจการ ด้วยข้อจำกัดสืบเนื่องจากการสอบบัญชี ทำให้มีความเสี่ยงที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการตรวจไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญบางประการในงบการเงินถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีได้มีการวางแผนและปฏิบัติงานสอบบัญชีอย่างเหมาะสมตามมาตรฐานการสอบบัญชี<sup>2</sup> แล้วก็ตาม ในกรณีที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายและข้อบังคับต่อไปนี้ ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นของข้อจำกัดสืบเนื่องจากความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจะสูงขึ้น
- มีกฎหมายและข้อบังคับจำนวนมากที่ส่วนใหญ่เกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งโดยปกติไม่มีผลกระทบต่องบการเงิน และไม่สามารถตรวจพบได้โดยระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการ
  - การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอาจเกี่ยวข้องกับการกระทำเพื่อเจตนาปกปิด การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับนั้น เช่น การฉ้อโกง การปลอมแปลงเอกสาร การเจตนาไม่บันทึกรายการ การที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม หรือการเจตนาแสดงข้อมูลที่เป็นเท็จต่อผู้สอบบัญชี
  - การพิจารณาว่าการกระทำใดถือว่าเป็นการไม่ปฏิบัติตามเรื่องที่กำหนดหรือไม่นั้น ถูกกำหนดโดยศาลหรือองค์กรที่มีอำนาจวินิจฉัยอื่น

โดยทั่วไป หากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับไม่ได้เป็นเหตุการณ์หรือรายการซึ่งสะท้อนอยู่ในงบการเงิน ผู้สอบบัญชีย่อมมีโอกาสน้อยลงที่จะทราบหรือล่วงรู้ถึงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับนั้น

6. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้แบ่งความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับกิจการที่ตรวจสอบออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 66, ก12-ก13)
- (ก) ข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่ทราบโดยทั่วไปว่ามีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน เช่น กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับภาษี และเงินบำเหน็จบำนาญ (ดูย่อหน้าที่ 14) (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก12) และ

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

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก51-ก52



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

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



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

### วันถือปฏิบัติ

10. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2561

### วัตถุประสงค์

11. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ

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

### คำจำกัดความ

12. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้

การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ หมายถึง การละเว้นการกระทำหรือกระทำการใด ๆ โดยกิจการหรือโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล โดยผู้บริหารหรือบุคคลอื่นที่ปฏิบัติงานตามแนวทางของกิจการไม่ว่าจะโดยเจตนาหรือไม่ก็ตาม ซึ่งเป็นการขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับไม่รวมถึงกระทำผิดในลักษณะส่วนตัวโดยไม่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมของกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก9-ก10)

### ข้อกำหนด

การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

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

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

- (ก) กรอบของกฎหมายและข้อบังคับที่ใช้สำหรับกิจการและอุตสาหกรรมหรือภาคธุรกิจที่กิจการประกอบธุรกิจอยู่ และ
- (ข) วิธีการที่กิจการจะปฏิบัติตามกรอบของกฎหมายและข้อบังคับนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11)
- 14. ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเกี่ยวกับการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่ทราบโดยทั่วไปว่ามีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นสาระสำคัญในงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12)
- 15. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบดังต่อไปนี้ เพื่อช่วยให้พบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอื่นที่อาจมีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13-ก14)
  - (ก) การสอบถามผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ว่ากิจการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าวหรือไม่ และ
  - (ข) การตรวจสอบหนังสือโต้ตอบกับหน่วยงานที่ออกใบอนุญาตหรือหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้อง(ถ้ามี)
- 16. ในระหว่างการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องตระหนักอยู่เสมอถึงความเป็นไปได้ที่วิธีการตรวจสอบอื่นที่ใช้ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15)
- 17. ผู้สอบบัญชีต้องขอให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ออกหนังสือรับรองว่าได้เปิดเผยข้อมูลที่ทราบให้กับผู้สอบบัญชีอย่างครบถ้วนแล้วถึงการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับทั้งหมด ซึ่งควรนำมาพิจารณาถึงผลกระทบในการจัดทำงบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16)
- 18. ในกรณีที่ไม่มีพบหรือไม่มีข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องใช้วิธีการตรวจสอบอื่นในการตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของกิจการ นอกเหนือจากที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 13-17

#### วิธีการตรวจสอบเมื่อพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

- 19. กรณีที่ผู้สอบบัญชีพบข้อมูลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ หรือกรณีที่มีข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่ง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17-ก18)
  - (ก) ความเข้าใจถึงลักษณะและสถานการณ์ของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่เกิดขึ้น และ
  - (ข) ข้อมูลเพิ่มเติม เพื่อประเมินผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงิน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19)

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

**การสื่อสารและการรายงานการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ**

*การสื่อสารเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล*

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

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

ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อรายงานของผู้สอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก26-ก27)

26. หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยมีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อการเงิน และการไม่ปฏิบัติตามนั้นไม่ได้แสดงหรือเปิดเผยในงบการเงินอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไข หรือแสดงความเห็นว่างบการเงินไม่ถูกต้อง ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>6</sup>
27. หากผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อประเมินว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่อาจมีสาระสำคัญต่อการเงินได้เกิดขึ้นหรืออาจเกิดขึ้นหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็นต่อการเงินเนื่องจากการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)<sup>7</sup>
28. หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถระบุได้ว่ามี การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับหรือไม่เนื่องจากถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยสถานการณ์แทนที่จะถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่อการแสดงความเห็นของผู้สอบบัญชี ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง)

การรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม

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

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

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

**เอกสารหลักฐาน**

30. ผู้สอบบัญชีต้องบันทึกในเอกสารหลักฐานการตรวจสอบ<sup>8</sup>ถึงการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่า มีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก35-ก36)
- (ก) วิธีการตรวจสอบที่ใช้ การใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพที่สำคัญ และข้อสรุปในเรื่องดังกล่าว
  - (ข) การปรึกษาหารือถึงเรื่องที่สำคัญเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกับผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และหน่วยงานอื่น รวมถึงวิธีการตอบสนองของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต่อเรื่องดังกล่าว

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

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

### ความรับผิดชอบในการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างถึงย่อหน้า 3-9)

- ก1. ภายใต้การกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหารของกิจการมีความรับผิดชอบในการปฏิบัติงานเพื่อให้แน่ใจว่าการดำเนินงานของกิจการเป็นไปตามกฎหมายและข้อบังคับ ทั้งนี้กฎหมายและข้อบังคับอาจมีผลกระทบต่อบการเงินของกิจการในหลายด้าน ตัวอย่างของผลกระทบโดยตรงที่สุดเช่น ผลกระทบที่อาจมีต่อข้อมูลที่ต้องเปิดเผยเป็นการเฉพาะในงบการเงินของกิจการ หรือผลกระทบที่เกิดจากข้อกำหนดเกี่ยวกับการปฏิบัติตามแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น กฎหมายและข้อบังคับยังอาจระบุถึงสิทธิและภาระผูกพันทางกฎหมายบางเรื่องของกิจการ ซึ่งบางส่วนจะถูกรับรู้ในงบการเงินของกิจการ นอกจากนี้ กฎหมายและข้อบังคับอาจกำหนดบทลงโทษในกรณีที่กิจการไม่ปฏิบัติตาม กฎหมายและข้อบังคับด้วย
- ก2. ตัวอย่างต่อไปนี้ เป็นประเภทของนโยบายและวิธีปฏิบัติที่กิจการอาจนำไปปฏิบัติเพื่อช่วยในการป้องกันและตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ
- การติดตามข้อกำหนดทางกฎหมายและการดำเนินการเพื่อให้แน่ใจได้มีการกำหนดวิธีปฏิบัติงานให้สอดคล้องกับข้อกำหนดดังกล่าว
  - การจัดให้มีและการดำเนินการเกี่ยวกับระบบควบคุมภายในอย่างเหมาะสม
  - การพัฒนา การเผยแพร่ และการปฏิบัติตามข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณของกิจการ
  - การดำเนินการเพื่อให้มั่นใจว่าพนักงานได้รับการฝึกอบรมอย่างเหมาะสมและมีความเข้าใจเกี่ยวกับข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณของกิจการ
  - การติดตามผลการปฏิบัติตามข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณของกิจการ และการดำเนินการที่เหมาะสมต่อพนักงานที่ไม่ปฏิบัติตามข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณของกิจการ
  - การจ้างที่ปรึกษาทางกฎหมาย เพื่อช่วยในการติดตามข้อกำหนดทางกฎหมายต่างๆ
  - การจัดให้มีทะเบียนกฎหมายและข้อบังคับที่สำคัญซึ่งกิจการต้องปฏิบัติตามสำหรับอุตสาหกรรมนั้นๆ และเอกสารบันทึกข้อร้องเรียนต่างๆ และปรับปรุงให้เป็นปัจจุบันอยู่เสมอ

ในกิจการขนาดใหญ่ นโยบายและวิธีปฏิบัติข้างต้นอาจมอบหมายให้อยู่ในความรับผิดชอบของ

- หน่วยงานตรวจสอบภายใน
- คณะกรรมการตรวจสอบ
- หน่วยงานที่รับผิดชอบในการดูแลการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ



### ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

- ก3. การที่กิจการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ อาจส่งผลให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม การตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่แม้ว่าจะไม่มีสาระสำคัญ แต่อาจมีผลกระทบต่อการสอบบัญชีในด้านอื่นได้ ตัวอย่างเช่น การพิจารณาถึงความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือพนักงาน เป็นต้น
- ก4. การพิจารณาว่าการกระทำใดของกิจการเป็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับหรือไม่ นั้นกำหนดโดยศาลหรือองค์กรที่มีอำนาจวินิจฉัยอื่น ซึ่งโดยปกติแล้วอยู่นอกเหนือความรู้ความสามารถทางวิชาชีพของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม การฝึกอบรม ประสบการณ์ และความเข้าใจในกิจการและอุตสาหกรรมหรือภาคธุรกิจของกิจการ อาจเป็นข้อมูลพื้นฐานให้แก่ผู้สอบบัญชีในการพิจารณาว่าการกระทำใดที่อาจถือเป็นการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่ผู้สอบบัญชีควรให้ความสนใจ
- ก5. ข้อกำหนดของกฎหมายบางฉบับอาจมีข้อกำหนดโดยเฉพาะให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานว่า กิจการมีการปฏิบัติตามข้อกำหนดบางเรื่องของกฎหมายหรือข้อบังคับหรือไม่ โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของการตรวจสอบงบการเงินด้วย ซึ่งในกรณีนี้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)<sup>9</sup> หรือมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 800 (ปรับปรุง)<sup>10</sup> ได้มีการกำหนดวิธีการระบุความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีดังกล่าวไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีแล้ว นอกจากนี้ ในกรณีที่มีข้อกำหนดทางกฎหมายโดยเฉพาะเกี่ยวกับการรายงานของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องวางแผนการตรวจสอบโดยรวมการทดสอบการปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับนั้นอย่างเหมาะสม

### ประเภทของกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างอิงย่อหน้า 6)

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

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

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



- การป้องกันข้อมูล
- ภาษี เงินบำนาญค้างจ่าย และการจ่ายเงินบำนาญ
- การป้องกันสภาพแวดล้อม
- สุขภาพและความปลอดภัยของประชาชน

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก7. สำหรับภาครัฐ ผู้สอบบัญชีอาจมีความรับผิดชอบในการตรวจสอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับการพิจารณา กฎหมายและข้อบังคับที่อาจเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบงบการเงินหรืออาจเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานด้านอื่นของกิจการ

ความรับผิดชอบเพิ่มเติมภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง (อ้างอิงย่อหน้า 9)

ก8. กฎหมาย ข้อบังคับ และข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชี ปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมและกระทำการใด ๆ ที่เพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนด จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ระบุให้ผู้สอบบัญชีทำตามขั้นตอนเพื่อตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ที่พบหรือสงสัย และพิจารณาว่าต้องกระทำการใด ๆ เพิ่มขึ้นหรือไม่ ขั้นตอนดังกล่าวอาจ รวมถึงการสื่อสารเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยกับผู้สอบบัญชี อื่นภายในกลุ่มกิจการ ซึ่งรวมถึงผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบกลุ่มกิจการ ผู้สอบ บัญชีของกิจการภายในกลุ่ม หรือผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานให้กับกิจการภายในกลุ่มเพื่อ วัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ<sup>11</sup>

คำจำกัดความ (อ้างอิงย่อหน้า 12)

ก9. การกระทำที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับรวมถึงรายการต่าง ๆ ที่เกิดจากการกระทำ โดยกิจการเอง หรือการกระทำในนามของกิจการ โดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้บริหาร หรือบุคคลอื่นที่ปฏิบัติงานตามแนวทางของกิจการ

ก10. การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับรวมถึงการกระทำผิดในลักษณะส่วนตัวที่เกี่ยวข้องกับ ธุรกรรมของกิจการ ตัวอย่างเช่น สถานการณ์ที่บุคคลในตำแหน่งผู้บริหารระดับสูงยอมรับ สินบนจากผู้ขายสินค้าของกิจการและใช้อำนาจส่วนตัวรับประกันการเลือกผู้ขายสินค้านั้น มาเป็นผู้ให้บริการหรือทำสัญญากับกิจการ

<sup>11</sup> อานย่อหน้า 225.21-225.22 ของคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพที่กำหนดโดยสหพันธ์นักบัญชีระหว่าง ประเทศ (IESBA Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants - 2016) (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรม ราชูปถัมภ์กำลังดำเนินการแก้ไขปรับปรุงเรื่องนี้ในข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ดังนั้นเรื่องนี้จะมีผลบังคับ ใช้เมื่อสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ประกาศใช้)

## การพิจารณาของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

การทำความเข้าใจกรอบทางกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 13)

ก11. การได้มาซึ่งความเข้าใจในเรื่องทั่วไปเกี่ยวกับกรอบของกฎหมายและข้อบังคับ และวิธีการดำเนินงานของกิจการเพื่อให้เป็นไปตามกรอบของกฎหมายและข้อบังคับนั้น ผู้สอบบัญชีอาจดำเนินการตามตัวอย่างต่อไปนี้

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

กฎหมายและข้อบังคับทั่วไป ซึ่งมีผลกระทบโดยตรงต่อการกำหนดจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลที่มีสาระสำคัญในงบการเงิน (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6, 14)

ก12. กฎหมายและข้อบังคับบางเรื่อง ซึ่งถูกกำหนดขึ้นอย่างเหมาะสม และเป็นที่น่าเชื่อถือโดยทั่วไป โดยกิจการหรือภายในอุตสาหกรรมหรือภาคธุรกิจนั้นและมีความเกี่ยวข้องกับงบการเงินของกิจการ (ตามที่อธิบายไว้ในย่อหน้า 6(ก)) อาจรวมถึงกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับ

- รูปแบบและเนื้อหาของงบการเงิน
- ประเด็นการรายงานทางการเงินเฉพาะสำหรับอุตสาหกรรม
- การบัญชีสำหรับรายการภายใต้สัญญาของรัฐ หรือ
- เกณฑ์คงค้างหรือการรับรู้ค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้หรือค่าใช้จ่ายบำเหน็จบำนาญ

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

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

วิธีปฏิบัติเพื่อให้พบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6, 15)

ก13. ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องให้ความสำคัญกับกฎหมายและข้อบังคับอื่นบางเรื่อง เนื่องจากกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อพื้นฐานการดำเนินงานของกิจการ (ตามที่ได้อธิบายไว้ในย่อหน้าที่ 6(ข)) การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่มีผลกระทบต่อพื้นฐานการดำเนินงานของกิจการอาจเป็นเหตุให้กิจการต้องหยุดการดำเนินงาน หรือประสบปัญหาในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการ<sup>12</sup> ตัวอย่างเช่น การไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดในใบอนุญาตหรือข้อกำหนดอื่นที่ให้สิทธิในการดำเนินงานสามารถทำให้กิจการได้รับผลกระทบดังกล่าว (ตัวอย่างเช่น ธนาคารไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับทุนหรือการลงทุน) อย่างไรก็ตาม ยังมีกฎหมายและข้อบังคับจำนวนมากที่มีเนื้อหาหลักเกี่ยวข้องกับการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งโดยปกติไม่มีผลกระทบต่องบการเงิน และไม่สามารถพบได้โดยระบบสารสนเทศที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการ

ก14. ผลกระทบจากกฎหมายและข้อบังคับอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการรายงานทางการเงินจะแตกต่างกันไปตามการดำเนินธุรกิจของกิจการ วิธีการตรวจสอบที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 15 สามารถช่วยให้ผู้สอบบัญชีเห็นถึงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่อาจมีผลกระทบอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงินได้

การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่ผู้สอบบัญชีพบจากวิธีการตรวจสอบอื่น (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

ก15. วิธีการตรวจสอบที่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการแสดงความเห็นต่องบการเงินอาจทำให้ผู้สอบบัญชีได้พบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบดังกล่าวอาจรวมถึง

- การอ่านรายงานการประชุม
- การสอบถามผู้บริหารของกิจการ และที่ปรึกษาทางกฎหมายภายในกิจการ หรือที่ปรึกษาทางกฎหมายภายนอกกิจการเกี่ยวกับคดีความ ค่าความเสียหายที่กิจการถูกเรียกร้อง รวมถึงการประเมินค่าความเสียหายดังกล่าว และ
- การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการทดสอบรายละเอียดของประเภทรายการยอดคงเหลือทางบัญชีหรือการเปิดเผยข้อมูล

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

หนังสือรับรอง (อ้างอิงย่อหน้า 17)

ก16. เนื่องจากกฎหมายและข้อบังคับอาจมีผลกระทบต่อการเงินอย่างมาก หนังสือรับรองจึงเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่จำเป็นเกี่ยวกับความรู้ของผู้บริหารในเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อบังคับที่พบหรือสงสัย ซึ่งอาจมีผลกระทบอย่างรุนแรงต่อการเงิน อย่างไรก็ตาม หนังสือรับรองไม่ถือว่าเป็นหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอโดยตัวเอง ดังนั้น หนังสือรับรองจึงไม่ส่งผลกระทบต่อลักษณะและขอบเขตของหลักฐานการสอบบัญชีอื่นที่ผู้สอบบัญชีต้องได้มา<sup>13</sup>

วิธีการตรวจสอบเมื่อพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

ข้อบังคับถึงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (อ้างอิงย่อหน้า 19)

ก17. ผู้สอบบัญชีอาจพบข้อมูลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับนอกเหนือจากผลการตรวจสอบตามวิธีการในย่อหน้าที่ 13-17 (ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้สอบบัญชีรับทราบการไม่ปฏิบัติตามจากระบบการรับแจ้งเบาะแส)

ก18. เรื่องดังต่อไปนี้อาจเป็นข้อบ่งชี้ว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

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

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

ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการประเมินของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 19 (ข))

ก19. ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการประเมินของผู้สอบบัญชีถึงผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงิน รวมถึง

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

วิธีการตรวจสอบและการสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย (อ้างถึงย่อหน้าที่ 20)

ก20. ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องหาหรือเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่สงสัยกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสม และกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) เพราะอาจสามารถให้หลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมได้ เช่น ผู้สอบบัญชีอาจขอคำยืนยันว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) มีความเข้าใจเช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่เกี่ยวข้องกับรายการหรือเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดข้อสงสัยถึงการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ เป็นต้น

ก21. อย่างไรก็ตาม กฎหมายและข้อบังคับในบางประเทศอาจบังคับเกี่ยวกับการสื่อสารของผู้สอบบัญชีในเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล โดยอาจห้ามสื่อสารหรือกระทำการใดๆ เฉพาะเรื่องที่จะส่งผลเสียต่อการสืบสวนโดยผู้มีอำนาจที่เหมาะสม ทั้งเรื่องที่พบ ข้อสงสัย การกระทำที่ผิดกฎหมาย รวมถึงการแจ้งเตือนกิจการ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อผู้มีอำนาจที่เหมาะสมตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ในบางสถานการณ์ดังกล่าว ประเด็นที่พิจารณาโดยผู้สอบบัญชีอาจซับซ้อนและผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเหมาะสมที่จะขอคำปรึกษาทางกฎหมาย

ก22. หากผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ไม่ได้ให้ข้อมูลที่เพียงพอแก่ผู้สอบบัญชีว่ากิจการได้ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเหมาะสมในการหารือกับที่ปรึกษาทางกฎหมายภายในกิจการหรือภายนอกกิจการเกี่ยวกับการใช้กฎหมายและข้อบังคับในสถานการณ์นั้น ซึ่งรวมถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดการทุจริตและผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงิน ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าไม่เหมาะสมที่จะหารือกับที่ปรึกษาทางกฎหมายของกิจการหรือในกรณีที่ผู้สอบบัญชียังไม่พอใจกับความเห็นของที่ปรึกษาทางกฎหมายของกิจการ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเหมาะสมในการหารือกับ



ที่ปรึกษาทางกฎหมายบนเกณฑ์การรักษาความลับระหว่างบุคคลอื่นในสำนักงานเดียวกัน สำนักงานเครือข่าย องค์กรวิชาชีพ หรือที่ปรึกษากฎหมายของผู้สอบบัญชีเอง เพื่อประเมินว่า มีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับหรือไม่ รวมถึงความเป็นไปได้ที่จะเกิดการทุจริต ผลกระทบทางกฎหมายที่ตามมาซึ่งอาจเกิดขึ้น และการดำเนินการต่อไปของผู้สอบบัญชี (ถ้ามี)

การประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย (อ้างอิงย่อหน้าที่ 22)

ก23. ตามที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 22 ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยซึ่งมีต่องานสอบบัญชีในด้านอื่น รวมถึงการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีและความเชื่อถือได้ของหนังสือรับรอง การพิจารณาผลกระทบต่อการสอบบัญชีจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยจะขึ้นอยู่กับความเกี่ยวพันของการกระทำผิด และการปกปิดการกระทำผิด (ถ้ามี) ของกิจกรรมการควบคุมเฉพาะเรื่องและตำแหน่งของผู้บริหารหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องซึ่งปฏิบัติงานให้กิจการหรือปฏิบัติตามแนวทางของกิจการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้มีอำนาจระดับสูงสุดของกิจการมีส่วนเกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับด้วย ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 9 การปฏิบัติตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องของผู้สอบบัญชีอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 22

ก24. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่อาจเป็นสาเหตุให้ผู้สอบบัญชีประเมินผลกระทบจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อความเชื่อถือได้ของหนังสือรับรองที่ได้รับจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) รวมถึง

- ผู้สอบบัญชีสงสัยหรือได้รับหลักฐานการมีส่วนร่วมหรือเจตนาเข้าไปมีส่วนร่วมของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) ในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับใดๆ
- ผู้สอบบัญชีทราบว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม) รับรู้ถึงการไม่ปฏิบัติตามดังกล่าว การขัดแย้งต่อกฎหมายและข้อกำหนดด้านกฎหมาย และไม่รายงานหรืออนุมัติการไม่รายงานเรื่องดังกล่าวต่อผู้มีอำนาจที่เหมาะสมภายในเวลาตามที่สมควร

ก25. ในบางสถานการณ์ที่ได้รับอนุญาตโดยกฎหมายหรือข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่ามีความจำเป็นต้องถอนตัวจากงานสอบบัญชี ตัวอย่างเช่น หากผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ดำเนินการแก้ไขตามที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเหมาะสมในสถานการณ์นั้น หรือการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยนั้นทำให้เกิดคำถามเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล แม้ว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับนั้นจะไม่มีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่องบการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความเหมาะสมในการได้มาซึ่งคำแนะนำทางกฎหมายเพื่อตัดสินใจว่าเหมาะสมที่จะถอนตัวจากงานสอบบัญชีหรือไม่ เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจว่าการถอนตัวจากงานสอบบัญชานั้นเหมาะสม

การถอนตัวนั้นไม่ถือว่าทดแทนการปฏิบัติตามความรับผิดชอบอื่นภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องเพื่อตอบสนองการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและ ข้อบังคับที่พบหรือสงสัย นอกจากนี้ ย่อหน้าที่ ก8ก ของมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 220<sup>14</sup> ระบุว่าบางข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณกำหนดให้ผู้สอบบัญชีคนก่อนรับคำร้องขอจากผู้สอบ บัญชีที่ได้รับการเสนอชื่อให้รับงานต่อ ในการจัดเตรียมข้อมูลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตาม กฎหมายและข้อบังคับให้กับผู้สอบบัญชีที่รับงานต่อ

**การสื่อสารและการรายงานการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและ ข้อบังคับ**

ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อรายงานของ ผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 26-28)

ก26. การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยจะถูกสื่อสารในรายงานของผู้สอบ บัญชีเมื่อผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 26-28 ผู้สอบบัญชีอาจสื่อสารการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยในรายงานของ ผู้สอบบัญชีในสถานการณ์อื่น เช่น

- เมื่อผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบต่อรายงานอื่นนอกเหนือจากความรับผิดชอบของ ผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี ตามที่กล่าวไว้ในย่อหน้าที่ 43 ของมาตรฐาน การสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง)
- เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจว่าการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยเป็น เรื่องสำคัญในการตรวจสอบและสื่อสารเรื่องนี้ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701<sup>15</sup> เว้นแต่ปฏิบัติตามย่อหน้าที่ 14 ของมาตรฐานดังกล่าว
- ในบางกรณีที่สามารถทำได้ เมื่อผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ดำเนินการ แก้ไขตามที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเหมาะสมในสถานการณ์นั้น และการถอนตัวจาก งานสอบบัญชานั้นเป็นไปได้ (ดูย่อหน้าที่ 25) ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงการบรรยาย เรื่องการไม่ปฏิบัติตามที่พบหรือสงสัยในวรรคเรื่องอื่นตามที่กล่าวไว้ในมาตรฐานการ สอบบัญชี รหัส 706 (ปรับปรุง)<sup>16</sup>

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

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

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



ก27. กฎหมายหรือข้อบังคับอาจจำกัดการเปิดเผยข้อมูลเฉพาะเรื่องต่อสาธารณะ ไม่ว่าโดยผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือผู้สอบบัญชี ตัวอย่างเช่น กฎหมายและข้อบังคับอาจห้ามติดต่อสื่อสารหรือกระทำการใด ๆ เฉพาะเรื่องที่สามารถส่งผลกระทบต่อสิทธิส่วนบุคคลโดยผู้มีอำนาจที่เหมาะสม ทั้งเรื่องจริงที่พบหรือสงสัย การกระทำที่ผิดกฎหมาย รวมถึงการแจ้งเตือนกิจการ เมื่อผู้สอบบัญชีตั้งใจสื่อสารเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยในรายงานของผู้สอบบัญชีตามสถานการณ์ที่แสดงในย่อหน้าที่ ก26 หรืออีกนัยหนึ่ง ในบางสถานการณ์ กฎหมายหรือข้อบังคับดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีในการอธิบายเรื่องนั้นหรือการออกรายงานของผู้สอบบัญชี ในกรณีดังกล่าว ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาการได้มาซึ่งคำแนะนำทางกฎหมายเพื่อใช้ตัดสินใจดำเนินการอย่างเหมาะสม

การรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29)

ก28. รายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม อาจจำเป็นหรือเหมาะสมในสถานการณ์นั้น เพราะ

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

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

ก30. ในกรณีอื่น ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องตัดสินใจว่าการรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมเป็นการกระทำที่เหมาะสมกับสถานการณ์นั้นหรือไม่ ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณกำหนดให้ผู้สอบบัญชีทำตามขั้นตอนเพื่อตอบสนองต่อการไม่

ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย และพิจารณาว่าต้องกระทำการใด ๆ เพิ่มขึ้นหรือไม่ ซึ่งอาจรวมถึงการรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม<sup>17</sup> ข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณชี้แจงว่าการรายงานดังกล่าวไม่ถือเป็นการฝ่าฝืนหน้าที่การรักษาความลับของลูกค้าตามข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณ<sup>18</sup>

- ก31. แม้ว่ากฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องไม่รวมถึงข้อกำหนดซึ่งตอบสนองต่อการรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดนั้นอาจให้สิทธิผู้สอบบัญชีรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม ตัวอย่างเช่น ขณะที่ตรวจสอบการเงินของสถาบันการเงิน ผู้สอบบัญชีอาจมีสิทธิตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่จะปรึกษาหารือเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยกับคณะกรรมการกำกับดูแลกิจการ
- ก32. ในสถานการณ์อื่น การรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมอาจถูกจำกัดโดยหน้าที่ในการรักษาความลับของลูกค้าตามกฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้อง
- ก33. การกำหนดตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 29 อาจเกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาที่ซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาขอคำปรึกษาจากภายใน (เช่น ภายในสำนักงานหรือสำนักงานเครือข่าย) หรือขอคำปรึกษาจากหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลหรือองค์กรวิชาชีพบนพื้นฐานการรักษาความลับ (ถ้าการกระทำดังกล่าวไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ หรือไม่ฝ่าฝืนหน้าที่ในการรักษาความลับของลูกค้า) ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาการได้มาซึ่งคำแนะนำทางกฎหมายเพื่อให้เข้าใจถึงทางเลือกของผู้สอบบัญชี และผลกระทบทางวิชาชีพและทางกฎหมายจากการดำเนินการที่เฉพาะเจาะจง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก34. ผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐมีหน้าที่รายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อคณะกรรมการกำกับดูแลหรือรายงานไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชี

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

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

### เอกสารหลักฐาน (อ้างอิงย่อหน้า 30)

ก35. เอกสารหลักฐานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยอาจรวมถึง

- สำเนาบันทึกหรือเอกสารหลักฐาน
- รายงานการประชุมเกี่ยวกับการปรึกษาหารือกับผู้บริหาร ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล หรือบุคคลภายนอกกิจการ

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

<sup>19</sup> อานย่อหน้า 225.37 ของคู่มือประมวลจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพที่กำหนดโดยสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (IESBA Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants – 2016) (สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์กำลังดำเนินการแก้ไขปรับปรุงเรื่องนี้ในข้อกำหนดทางจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ดังนั้นเรื่องนี้จะมผลบังคับใช้เมื่อสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ประกาศใช้)