



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริต
ในการตรวจสอบงบการเงิน

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 240 - ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน
ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance
Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทย
โดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก
IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และ
การแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย
IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่
เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 240 - ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริต
ในการตรวจสอบงบการเงิน © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240 - ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับ
การพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน © 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 เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้
ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 240

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริต ในการตรวจสอบงบการเงิน

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1
ลักษณะของการทุจริต	2-3
ความรับผิดชอบในการป้องกันและการตรวจพบการทุจริต	4-9
วันที่ถือปฏิบัติ	10
วัตถุประสงค์	11
คำจำกัดความ	12
ข้อกำหนด	
การสังเกตและสงสัยเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพ	13-15
การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ	16
วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง	17-25
การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต	26-28
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้	29-34
การประเมินหลักฐานการสอบบัญชี	35-38
ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานต่อ	39
หนังสือรับรอง	40
การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	41-43
การรายงานการทุจริตต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม	44
การจัดทำเอกสารหลักฐาน	45-48

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ลักษณะของการทุจริต	ก1-ก5
ความรับผิดชอบในการป้องกันและตรวจพบการทุจริต	ก6-ก7
การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ	ก8-ก10
การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ	ก11-ก12
วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง	ก13-ก28
การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต	ก29-ก33
การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้	ก34-ก49
การประเมินหลักฐานการสอบบัญชี	ก50-ก54
ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานต่อ	ก55-ก58
หนังสือรับรอง	ก59-ก60
การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล	ก61-ก66
การรายงานการทุจริตต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม	ก67-ก69
ภาคผนวก 1 ตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต	
ภาคผนวก 2 ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้	
ภาคผนวก 3 ตัวอย่างของสถานการณ์ที่แสดงถึงความเป็นไปได้ในการทุจริต	

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

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ครอบคลุมถึงหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการพิจารณาการทุจริตในการตรวจสอบงบการเงิน รวมถึงมีขอบเขตครอบคลุมถึงการประยุกต์ใช้มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)¹ และมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330² ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ลักษณะของการทุจริต

2. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินสามารถเกิดขึ้นได้จากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ซึ่งการจำแนกระหว่างการทุจริตและข้อผิดพลาดนั้น สามารถพิจารณาได้จากพื้นฐานของการกระทำที่ส่งผลต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินว่า เป็นการกระทำโดยเจตนาหรือไม่
3. แม้ว่าการทุจริตตามคำนิยามในทางกฎหมายมีขอบเขตที่กว้าง แต่สำหรับมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงการทุจริตที่เป็นสาเหตุให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งประเภทของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยเจตนาที่ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงมีอยู่ 2 ประเภท คือ 1) การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต และ 2) การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม แม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจสงสัยถึงการทำทุจริตหรืออาชญากรรมของการทุจริต ซึ่งเป็นกรณีที่ยากจะเกิดขึ้น แต่ผู้สอบบัญชีไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ทางกฎหมายในการหาข้อสรุปว่ามีการทำทุจริตที่เกิดขึ้นจริงหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1-ก7)

ความรับผิดชอบในการป้องกันและการตรวจพบการทุจริต

4. ความรับผิดชอบหลักในการป้องกันและตรวจพบการทุจริตเป็นหน้าที่ที่สำคัญของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการ สิ่งสำคัญอย่างยิ่ง คือ ผู้บริหารภายใต้การกำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลต้องให้ความสำคัญอย่างมากในการป้องกันการทุจริต ซึ่งจะช่วยลดโอกาสที่จะเกิดการทุจริตและช่วยยับยั้งการทำทุจริต โดยจะส่งผลให้บุคลากรไม่กล้ากระทำการทุจริต เนื่องจากมีความเป็นไปได้ที่จะถูกตรวจพบและถูกลงโทษ นอกจากนี้ ผู้บริหารต้องสร้างวัฒนธรรมองค์กรในเรื่องความซื่อสัตย์สุจริตและการมีจริยธรรม ซึ่งต้องได้รับการส่งเสริมและสนับสนุนอย่างเต็มที่จากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ทั้งนี้ การกำกับดูแลโดยผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้นต้องพิจารณาถึงความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม หรือใช้อิทธิพลอื่นที่ไม่เหมาะสมต่อกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน ตัวอย่างเช่น ความพยายามของผู้บริหารที่จะตกแต่งผลกำไร เพื่อให้นักวิเคราะห์มีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนเกี่ยวกับผลประกอบการและความสามารถในการทำกำไรของกิจการ

¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) “การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ”

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้”

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี

5. ผู้สอบบัญชีที่ปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีมีหน้าที่ความรับผิดชอบที่จะให้
ได้มาซึ่งความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผลว่างบการเงินโดยรวมนั้นไม่ได้แสดงข้อมูลที่ขัดต่อ
ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด แต่เนื่องจากว่า
การตรวจสอบบัญชีนั้นยังคงมีข้อจำกัดสืบเนื่อง จึงทำให้การตรวจสอบบัญชีนั้นยังคงมีความเสี่ยงที่
ไม่สามารถที่จะหลีกเลี่ยงได้ นั่นคือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในงบการเงินที่ไม่ได้ถูก
ตรวจพบ แม้ว่าการปฏิบัติงานสอบบัญชีนั้นได้มีการวางแผนและมีการปฏิบัติงานอย่างเหมาะสม
ตามมาตรฐานการสอบบัญชี³ แล้วก็ตาม
6. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200⁴ ระบุว่าผลกระทบที่เป็นไปได้จากการมีข้อจำกัดสืบเนื่อง
ในงานสอบบัญชีนั้นมีความสำคัญเป็นอย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อ
ข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ความเสี่ยงจากการที่ไม่สามารถตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัด
ต่อข้อเท็จจริงอันเป็นผลมาจากการทุจริตได้นั้นย่อมมีมากกว่าความเสี่ยงที่ไม่สามารถตรวจพบ
การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นผลมาจากข้อผิดพลาด ด้วยเหตุว่าการทุจริตนั้นอาจ
เกี่ยวข้องกับการดำเนินการที่ซับซ้อนและมีความระมัดระวังอย่างมากในการดำเนินการเพื่อ
การปิดบัง ตัวอย่างเช่น การปลอมแปลงเอกสารต่าง ๆ การจงใจที่จะไม่บันทึกรายการบัญชี หรือ
ความตั้งใจที่จะแสดงผลข้อมูลที่ขัดกับข้อเท็จจริงแก่ผู้สอบบัญชี ซึ่งความพยายามต่าง ๆ ที่จะปกปิด
ข้อเท็จจริงนั้นจะทำให้การตรวจพบมีความยากลำบากมากยิ่งขึ้นอีกหากมีการสมรู้ร่วมคิดกันหลาย
ฝ่าย การสมรู้ร่วมคิดนั้นอาจทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าหลักฐานการสอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือ แต่ใน
ความเป็นจริงแล้วหลักฐานดังกล่าวเป็นเท็จ ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการตรวจพบการทุจริต
นั้นขึ้นอยู่กับปัจจัยหลาย ๆ อย่าง เช่น ความชำนาญของผู้จัดทำ ความถี่และขอบเขตของการปกปิด
จำนวนของผู้สมรู้ร่วมคิด ขนาดและจำนวนที่มีการปกปิด รวมถึงระดับหรือตำแหน่งของผู้ที่
เกี่ยวข้อง เป็นต้น แม้ว่าผู้สอบบัญชีอาจสามารถระบุได้ถึงโอกาสหรือแนวโน้มที่จะเกิดการทุจริต
ขึ้น แต่จะเป็นการยากมากที่ผู้สอบบัญชีจะระบุได้ว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของรายการที่
ต้องใช้ดุลยพินิจเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อผิดพลาด ตัวอย่างเช่น ประเมินการทางบัญชี
7. ความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีที่ไม่สามารถตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเป็นผลมา
จากการทุจริตของผู้บริหารนั้นมีมากกว่าความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจพบ การแสดงผล
ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตของพนักงาน เนื่องจากโดยทั่วไปแล้ว
ผู้บริหารอยู่ในตำแหน่งที่สามารถบิดเบือนรายการบันทึกทางบัญชีทั้งทางตรงและทางอ้อม อีกทั้ง
แสดงผลข้อมูลทางการเงินอันเป็นเท็จ หรือเข้าแทรกแซงการควบคุมที่ถูกออกแบบมาเพื่อป้องกัน
การทำทุจริตของพนักงานทั่วไป

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐาน
การสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ ก56-ก57

⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก56

8. การปฏิบัติงานสอบบัญชีเพื่อให้ได้ความมั่นใจอย่างสมเหตุสมผล ผู้สอบบัญชีต้องให้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพตลอดเวลาที่ปฏิบัติงานสอบบัญชี รวมทั้งต้องพิจารณาถึงความเป็นไปได้ที่ผู้บริหารจะไม่ปฏิบัติตามการควบคุม และพึงตระหนักถึงข้อเท็จจริงที่ว่าวิธีการตรวจสอบที่มีประสิทธิผลในการตรวจพบข้อผิดพลาดอาจไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้ในการตรวจพบการทุจริต มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้เป็นแนวทางที่จะช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และการออกแบบวิธีการปฏิบัติงาน เพื่อใช้ในการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
9. ผู้สอบบัญชีอาจมีความรับผิดชอบเพิ่มเติมภายใต้กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องซึ่งเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของกิจการ รวมถึงการทุจริต ซึ่งอาจมีความแตกต่างหรือเกินขอบเขตที่ระบุไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และฉบับอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก6)
- (ก) การตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย รวมถึงข้อกำหนดซึ่งเกี่ยวข้องกับการติดต่อสื่อสารอย่างเฉพาะเจาะจงกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล การประเมินความเหมาะสมของการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตาม และการพิจารณาว่ามีความจำเป็นที่ต้องดำเนินการอื่นใดอีกหรือไม่
 - (ข) การติดต่อสื่อสารการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อผู้สอบบัญชีอื่น (เช่น การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ)
 - (ค) การจัดทำเอกสารหลักฐานเมื่อพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ การปฏิบัติตามความรับผิดชอบที่เพิ่มขึ้นอื่นใดก็ตามอาจทำให้ได้รับข้อมูลเพิ่มเติมที่เกี่ยวข้องกับงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้และฉบับอื่น (เช่น ความซื่อสัตย์ของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (ในกรณีที่เหมาะสม))

วันถือปฏิบัติ

10. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

วัตถุประสงค์

11. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี คือ
- (ก) เพื่อระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
 - (ข) เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ โดยมีการออกแบบและดำเนินการต่อการตอบสนองที่เหมาะสม

- (ค) เพื่อตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริตที่ตรวจพบระหว่างตรวจสอบ

คำจำกัดความ

12. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) การทุจริต หมายถึง การกระทำอันตั้งใจโดยบุคคลหรือกลุ่มบุคคล ซึ่งรวมถึง ผู้บริหารของกิจการ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล พนักงาน หรือบุคคลที่สาม ที่มีพฤติกรรมหลอกลวง เพื่อให้มาซึ่งความได้เปรียบที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ยุติธรรม
- (ข) ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต หมายถึง เหตุการณ์หรือเงื่อนไขที่ระบุถึงแรงจูงใจหรือแรงกดดันให้เกิดการทุจริตหรือเปิดโอกาสให้มีการทุจริต

ข้อกำหนด

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ

13. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200⁵ กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ในการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพตลอดช่วงการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยต้องตระหนักว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตมีความเป็นไปได้เสมอ แม้ผู้สอบบัญชีจะมีประสบการณ์ในอดีตเกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร หรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก8-ก9)
14. ผู้สอบบัญชีอาจยอมรับว่ารายการบัญชีและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ นั้น เป็นเอกสารที่แท้จริงหากผู้สอบบัญชีไม่ได้มีเหตุผลให้เชื่อเป็นอย่างอื่น หากมีเงื่อนไขหรือเหตุผลใดในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าเอกสารต่าง ๆ อาจไม่ได้เป็นเอกสารจริง หรือเงื่อนไขที่ระบุในเอกสารได้มีการแก้ไขโดยไม่ได้มีการแจ้งให้ผู้สอบบัญชีทราบ ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพิ่มเติม (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10)
15. เมื่อผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการมีการตอบข้อสอบถาม หรือมีการปฏิบัติต่อคำร้องขอของผู้สอบบัญชีโดยขัดแย้งกัน ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเรื่องดังกล่าวเพิ่มเติม

การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ

16. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) กำหนดให้มีการปรึกษาหารือกันภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานตรวจสอบต้องพิจารณาเรื่องต่าง ๆ ที่จะมีการสื่อสารกับสมาชิกของกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่ไม่ได้เข้าร่วมในการปรึกษาหารือ⁶ ในการปรึกษาหารือต้องมุ่งเน้นถึงความเป็นไปได้ที่รายการใดในงบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ซึ่งรวมถึงวิธีการทุจริตที่

⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ 15

⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 17-18

อาจเกิดขึ้นด้วย โดยการปรึกษาหารือนั้นต้องดำเนินการโดยปราศจากความเชื่อที่ว่าผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการนั้นมีความซื่อสัตย์และสุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก11-ก12)

วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง

17. เมื่อผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตามวิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในสภาพแวดล้อมของกิจการ แม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามแนวทางที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 18-25 ของมาตรฐานด้วย เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลอันเป็นประโยชน์ต่อการระบุถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ผู้บริหารและบุคคลอื่นภายในกิจการ

18. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามกับผู้บริหารของกิจการเกี่ยวกับ
- (ก) การประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารในส่วนที่เกี่ยวข้องกับงบการเงินที่อาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต รวมถึงลักษณะ ขอบเขต และความถี่ของการประเมินความเสี่ยงดังกล่าว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก13-ก14)
 - (ข) กระบวนการของผู้บริหารในการระบุและการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตของกิจการ ซึ่งรวมถึงความเสี่ยงจากการทุจริตที่ผู้บริหารได้ระบุหรือรับทราบ หรือการจัดประเภทรายการบัญชี ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล ซึ่งความเสี่ยงของการทุจริตมีโอกาสจะเกิดขึ้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15)
 - (ค) การติดต่อสื่อสารระหว่างผู้บริหารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากมี) ในการระบุและการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตของกิจการ
 - (ง) การติดต่อสื่อสารระหว่างผู้บริหารกับพนักงาน (หากมี) เกี่ยวกับแง่มุมของแนวปฏิบัติทางธุรกิจและพฤติกรรมทางจริยธรรม
19. ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นภายในกิจการตามความเหมาะสม เพื่อพิจารณาว่าบุคคลเหล่านั้นทราบหรือมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต หรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการทำทุจริตที่อาจส่งผลกระทบต่อกิจการหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก16-ก18)
20. สำหรับกิจการที่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามบุคลากรในหน่วยงานตรวจสอบภายในเพื่อพิจารณาว่าผู้ตรวจสอบภายในทราบ หรือมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทำทุจริต หรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการทำทุจริตที่อาจส่งผลกระทบต่อกิจการหรือไม่ รวมทั้งเพื่อให้ได้มาซึ่งมุมมองของหน่วยงานตรวจสอบภายในเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก19)

ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

21. หากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกรายไม่ได้มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการบริหารของกิจการ⁷ ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจถึงวิธีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกำกับดูแลการปฏิบัติงานของผู้บริหารในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการระบุและการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริตของกิจการ รวมถึงการควบคุมที่ผู้บริหารของกิจการได้กำหนดขึ้นเพื่อลดความเสี่ยงจากการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก20-ก22)
22. หากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทุกรายไม่ได้มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการบริหารของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องสอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลเพื่อพิจารณาว่า ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทราบหรือมีข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทำทุจริต หรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการทำทุจริตที่อาจส่งผลกระทบต่อกิจการหรือไม่ การสอบถามผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลนั้นถือเป็นส่วนหนึ่งที่จะช่วยยืนยันการตอบคำถามของผู้บริหารต่อข้อสอบถามของผู้สอบบัญชี

ความสัมพันธ์ที่ผิดปกติหรือไม่ได้คาดหมายที่ระบุได้

23. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินถึงความสัมพันธ์ที่ผิดปกติหรือไม่ได้คาดหมายที่ระบุได้ในระหว่างการปฏิบัติงานวิเคราะห์ที่เปรียบเทียบ รวมถึงรายการต่าง ๆ ที่มีความสัมพันธ์กับบัญชีรายได้ ซึ่งอาจแสดงถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ข้อมูลอื่น ๆ

24. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ามีข้อมูลอื่น ๆ ที่ผู้สอบบัญชีได้รวบรวมไว้ที่อาจแสดงถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก23)

การประเมินปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต

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

การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

26. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ผู้สอบบัญชีต้องระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ของประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูล⁸

⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) “การสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล” ย่อหน้าที่ 13

⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 28

27. ในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่ารายได้ประเภทใด หรือรายการที่ก่อให้เกิดรายได้รายการใด หรือสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินเรื่องใดทำให้เกิดความเสี่ยงดังกล่าวบนข้อสันนิษฐานว่ามีความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ ย่อหน้าที่ 48 กำหนดว่า ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานสนับสนุนข้อสรุป ถ้าข้อสันนิษฐานดังกล่าวใช้ไม่ได้กับสถานการณ์ของงานตรวจสอบนั้น ดังนั้น จึงไม่ระบุว่ากรรับรู้รายได้เป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก29-ก31)
28. ผู้สอบบัญชีต้องถือปฏิบัติว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้เป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องระบุนโยบายการควบคุมของกิจการ ซึ่งตอบสนองต่อความเสี่ยงและประเมินการออกแบบของการควบคุมดังกล่าวและพิจารณาว่าการควบคุมเหล่านั้นถูกนำไปปฏิบัติหรือไม่⁹ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก32-ก33)

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้

การตอบสนองโดยรวม

29. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาถึงการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ในระดับของงบการเงิน¹⁰ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก34)
30. ในการพิจารณาการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้ในระดับของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) มอบหมายและติดตามดูแลบุคลากรผู้ซึ่งมีความรู้ ความชำนาญ และความสามารถในการรับภาระหน้าที่ความรับผิดชอบต่องานตรวจสอบที่สำคัญ รวมถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตสำหรับงานนั้น (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก35-ก36)
 - (ข) ประเมินถึงทางเลือกและการใช้นโยบายการบัญชีของกิจการ โดยเฉพาะนโยบายการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับวัตถุดิบที่มีการใช้วิธีการอนุญาตเข้ามาเกี่ยวข้องและรายการที่มีความซับซ้อนมาก ซึ่งอาจแสดงถึงการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต ซึ่งเป็นผลมาจากความพยายามของผู้บริหารที่จะตกแต่งกำไรของกิจการ
 - (ค) จัดให้มีองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในกระบวนการคัดเลือกลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก37)

⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ก)(1) และ 26(ง)

¹⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 5

วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้

31. ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติตามตรวจสอบเพิ่มเติม โดยกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ เพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้¹¹ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก38-ก41)

วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม

32. ผู้บริหารอยู่ในตำแหน่งที่สามารถจะทำการทุจริตได้ เนื่องจากผู้บริหารมีความสามารถที่จะบิดเบือนรายการบันทึกทางบัญชีและจัดท่างบการเงินอันเป็นเท็จ โดยการเข้าแทรกแซงการควบคุมซึ่งตามปกติแล้วมีการนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ แม้ว่าระดับความเสี่ยงของการเข้าแทรกแซงการควบคุมของผู้บริหารจะแตกต่างกันในแต่ละกิจการ แต่ความเสี่ยงดังกล่าวจะปรากฏอยู่ในทุกกิจการ นอกจากนี้ เนื่องจากการแทรกแซงการควบคุมของผู้บริหารนั้นไม่สามารถที่จะคาดการณ์ได้ ดังนั้น ความเสี่ยงนี้เป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตและเป็นความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

33. โดยไม่คำนึงถึงการประเมินความเสี่ยงของการแทรกแซงการควบคุมโดยผู้บริหารของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องออกแบบและปฏิบัติตามตรวจสอบเพื่อที่จะ

(ก) ทดสอบความเหมาะสมของรายการในสมุดรายวันที่บันทึกในบัญชีแยกประเภทและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ทำขึ้นเพื่อการจัดท่างบการเงิน โดยในการออกแบบและการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบเพื่อทดสอบรายการดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้อง

(1) สอบถามพนักงานที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงินเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติในการจัดทำรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ไม่เหมาะสมหรือไม่เกิดขึ้นเป็นประจำ

(2) เลือกรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่จัดทำขึ้นในช่วงสิ้นงวดบัญชี

(3) พิจารณาถึงความจำเป็นที่จะทดสอบรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ตลอดงวดบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก42-ก45)

(ข) สอบทานการประมาณการทางบัญชีเพื่อหาความมีอคติและประเมินถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดความมีอคติ (ถ้ามี) ซึ่งเป็นความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต โดยในการสอบทานนั้นผู้สอบบัญชีต้อง

(1) ประเมินว่าวิจารณ์ญาณและการตัดสินใจของผู้บริหารในการจัดทำประมาณการทางบัญชีที่อยู่ในงบการเงิน มีข้อบ่งชี้ถึงความมีอคติของฝ่ายบริหารของกิจการที่

¹¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 6

อาจส่งผลต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ แม้ว่าการประมาณการทางบัญชีในแต่ละรายการอาจพิจารณาแล้วเห็นว่ามีเหตุผลสมผลก็ตาม ซึ่งหากมีข้อบ่งชี้ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินรายการประมาณการทางบัญชีของกิจการทั้งหมดอีกครั้ง

- (2) ทำการสอบทานย้อนหลังเกี่ยวกับবিচারณญาณของผู้บริหารและข้อสมมติต่าง ๆ ที่ใช้ในการประมาณการทางบัญชีที่สำคัญที่แสดงในงบการเงินของปีก่อนหน้า (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก46-ก48)
- (ค) สำหรับรายการที่สำคัญ ซึ่งไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ หรือรายการที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าไม่ปกติตามสภาพแวดล้อมของกิจการและตามข้อมูลอื่น ๆ ที่ได้รับระหว่างงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินถึงเหตุผลทางธุรกิจ (หรือไม่มีเหตุผลทางธุรกิจ) ว่ารายการดังกล่าวทำขึ้นเพื่อการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต หรือเพื่อการปกปิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก49)
34. ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าจำเป็นต้องปฏิบัติตามตรวจสอบด้วยวิธีการตรวจสอบอื่น ๆ เพิ่มเติมจากที่กล่าวมาข้างต้นหรือไม่ เพื่อเป็นการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมของกิจการที่ผู้สอบบัญชีได้ระบุไว้ (นั่นคือ เมื่อมีความเสี่ยงเฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมของกิจการเพิ่มขึ้นแต่วิธีการตรวจสอบที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 33 ยังไม่ครอบคลุม)

การประเมินหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก50)

35. ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ทำในช่วงที่การตรวจสอบใกล้จะแล้วเสร็จเพื่อสรุปผลโดยรวมว่างบการเงินของกิจการนั้นสอดคล้องและเป็นไปตามความรู้ความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อกิจการนั้น แสดงถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ไม่ได้คำนึงถึงมาก่อนหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก51)
36. หากผู้สอบบัญชีได้ระบุว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการแสดงข้อมูลขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นแสดงให้เห็นถึงการทุจริตหรือไม่ หากมีข้อบ่งชี้ถึงการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องประเมินถึงผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในแง่มุมต่าง ๆ ของการตรวจสอบ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ความน่าเชื่อถือของคำรับรองของผู้บริหาร รวมทั้งตระหนักว่าเหตุการณ์การทุจริตที่ตรวจพบไม่น่าจะเป็นเหตุการณ์เดียวที่เกิดขึ้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก52)
37. หากผู้สอบบัญชีระบุว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงไม่ว่าจะมีสาระสำคัญหรือไม่ และผู้สอบบัญชีมีเหตุผลที่จะเชื่อได้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นเกิดจากการทุจริตและผู้บริหารของกิจการมีส่วนเกี่ยวข้องด้วย ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอีกครั้ง รวมถึงพิจารณาผลกระทบต่อลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ เพื่อที่จะตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่าสถานการณ์หรือเงื่อนไขต่าง ๆ นั้นแสดงถึง

ความเป็นไปได้ที่จะมีการสมรู้ร่วมคิดของพนักงาน ผู้บริหารหรือบุคคลที่สามหรือไม่เมื่อมีการพิจารณาความน่าเชื่อถือของหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รวบรวมไว้แล้ว (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก53)

38. หากผู้สอบบัญชียืนยันหรือไม่สามารถสรุปได้ว่างบการเงินมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลกระทบต่องานตรวจสอบด้วย (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก54)

ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานต่อ

39. หากผู้สอบบัญชีอยู่ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่ปกติ ซึ่งกระทบต่อความสามารถในการปฏิบัติงานตรวจสอบต่อ ทั้งนี้ เป็นผลมาจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือข้อสงสัยการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้อง
- (ก) พิจารณาถึงความรับผิดชอบทางวิชาชีพและทางกฎหมายภายใต้สถานการณ์นั้น ๆ รวมถึงพิจารณาถึงข้อกำหนดที่ผู้สอบบัญชีต้องรายงานให้แก่บุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่แต่งตั้งผู้สอบบัญชี หรือในบางกรณีรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแล
 - (ข) พิจารณาถึงความเหมาะสมที่จะถอนตัวจากการเป็นผู้สอบบัญชี ในกรณีที่การถอนตัวนั้นเป็นไปได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง
 - (ค) หากผู้สอบบัญชีถอนตัว ให้ดำเนินการดังนี้
 - (1) ปรีกษาหารือกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลถึงการถอนตัวของผู้สอบบัญชีจากงานสอบบัญชี และเหตุผลของการถอนตัวจากการสอบบัญชี
 - (2) พิจารณามีข้อกำหนดของวิชาชีพหรือข้อกำหนดตามกฎหมายที่กำหนดให้ต้องรายงานต่อบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่ทำหน้าที่แต่งตั้งผู้สอบบัญชี หรือในบางกรณีรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลให้ทราบถึงการถอนตัวของผู้สอบบัญชีจากงานสอบบัญชี และเหตุผลของการถอนตัวจากการสอบบัญชีด้วยหรือไม่ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก55-ก58)

หนังสือรับรอง

40. ผู้สอบบัญชีต้องได้หนังสือรับรองจากผู้บริหาร และหากเหมาะสมจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เพื่อแสดงว่า
- (ก) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลรับทราบถึงความรับผิดชอบในการออกแบบการนำไปปฏิบัติและการคงไว้ซึ่งการควบคุมภายในที่จะใช้ป้องกันและตรวจพบการทุจริต
 - (ข) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้เปิดเผยข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับผลการประเมินความเสี่ยงที่งบการเงินอาจจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

- (ค) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้เปิดเผยข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการทุจริต หรือข้อสงสัยการทุจริตที่กระทบกับกิจการซึ่งเกี่ยวข้องกัน
- (1) ผู้บริหาร
 - (2) พนักงานผู้ที่มีหน้าที่สำคัญเกี่ยวกับการควบคุมภายใน หรือ
 - (3) บุคคลอื่น ๆ ที่ทำทุจริตแล้วส่งผลอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน
- (ง) ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้เปิดเผยข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับข้อกล่าวหาต่าง ๆ หรือข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริตที่กระทบต่องบการเงินของกิจการที่ได้รับทราบจากการสื่อสารโดยพนักงาน อดีตพนักงาน นักวิเคราะห์ หน่วยงานกำกับดูแลหรือบุคคลอื่น ๆ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก59-ก60)

การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

41. หากผู้สอบบัญชีตรวจพบการทุจริตหรือได้รับข้อมูลที่แสดงถึงการทำทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมอย่างทันท่วงที หากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ เพื่อแจ้งให้ผู้บริหารที่มีหน้าที่ความรับผิดชอบโดยตรงในการป้องกันและตรวจพบการทุจริตทราบถึงเรื่องต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้บริหารเหล่านั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก61-ก62)
42. ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลไม่ได้ทำหน้าที่ในการบริหารงานของกิจการ หากผู้สอบบัญชีได้ตรวจพบหรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริตที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับ
- (ก) ผู้บริหาร
 - (ข) พนักงานผู้ที่มีหน้าที่สำคัญเกี่ยวกับการควบคุมภายใน หรือ
 - (ค) บุคคลอื่น ๆ ที่ทำทุจริตแล้วส่งผลอย่างมีสาระสำคัญต่องบการเงิน
- ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างทันท่วงที และหากผู้สอบบัญชีสงสัยว่าการทุจริตนั้นเกี่ยวข้องกับผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารประเด็นข้อสงสัยดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล และปรึกษาหารือเกี่ยวกับลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบให้แล้วเสร็จ การสื่อสารดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีความจำเป็น หากการสื่อสารนั้นไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก61 และ ก63-ก65)
43. ผู้สอบบัญชีต้องติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในเรื่องการทุจริตต่าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาเห็นว่าเกี่ยวข้องกับหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลหากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก61 และ ก66)

การรายงานการทุจริตต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม

44. หากผู้สอบบัญชีตรวจพบหรือมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการทุจริต ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ากฎหมายข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องนั้น (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก67-ก69)
- (ก) กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมหรือไม่

- (ข) กำหนดความรับผิดชอบในการรายงานต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมซึ่งอาจจำเป็นในสถานการณ์ดังกล่าว

การจัดทำเอกสารหลักฐาน

45. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ¹² เกี่ยวกับการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564)¹³ ดังต่อไปนี้
- (ก) การตัดสินใจที่สำคัญในช่วงของการพิจารณาหรือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบเกี่ยวกับความเป็นไปได้ที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
 - (ข) การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับของงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงิน และ
 - (ค) การควบคุมที่ระบุในองค์ประกอบกิจกรรมการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้
46. ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานของงานตรวจสอบ เพื่อแสดงถึงการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330¹⁴ ดังต่อไปนี้
- (ก) การตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับของงบการเงิน รวมถึงลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ และการเชื่อมโยงวิธีการตรวจสอบดังกล่าวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ในงบการเงินที่ได้ประเมินไว้
 - (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 6

¹³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 38

¹⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 28

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

ลักษณะของการทุจริต (อ้างอิงย่อหน้าที่ 3)

- ก1. การทุจริตไม่ว่าจะเป็นการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตหรือการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม จะเกี่ยวข้องกับแรงจูงใจหรือแรงกดดันที่ก่อให้เกิดการทุจริต การสบโอกาสที่จะทำการทุจริต และการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการทำทุจริต ตัวอย่างเช่น
- แรงจูงใจหรือแรงกดดันที่ผลักดันให้มีการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตอาจเกิดขึ้นเมื่อผู้บริหารของการอยู่ภายใต้แรงกดดันทั้งจากภายในหรือภายนอกที่ต้องดำเนินการให้บรรลุเป้าหมายกำไรหรือผลประกอบการที่ได้ถูกคาดหวังไว้ (ซึ่งบางครั้งอาจไม่สมเหตุสมผล) โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่จะมีผลกระทบอย่างมากต่อผู้บริหารหากผลประกอบการไม่เป็นไปตามเป้าหมาย ซึ่งคล้ายคลึงกับการที่บุคคลอาจมีสิ่งจูงใจในการยกยอกสินทรัพย์ของกิจการ เนื่องจากมีการดำรงชีวิตที่สูงกว่ามาตรฐานของตนเอง เป็นต้น
 - การสบโอกาสในการทำการทุจริตเกิดขึ้นเมื่อบุคคลเชื่อว่าการควบคุมภายในสามารถที่จะเข้าแทรกแซงได้ เนื่องจากเป็นบุคคลที่อยู่ในตำแหน่งที่ได้รับความไว้วางใจหรือมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับข้อบกพร่องเฉพาะของการควบคุมภายใน
 - บุคคลอาจสามารถหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการทำทุจริต โดยบางคนอาจมีทัศนคติบุคลิกหรือค่านิยมต่าง ๆ ที่ส่งเสริมให้จงใจและตั้งใจที่จะกระทำการที่ไม่ซื่อสัตย์ อย่างไรก็ตาม บุคคลที่มีความซื่อสัตย์สุจริตก็สามารถที่จะทำการทุจริตได้ในสถานการณ์ที่บีบบังคับมากพอ
- ก2. การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยตั้งใจ รวมถึงการละเลยการแสดงจำนวนเงินหรือการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน เพื่อที่จะปิดบังผู้ใช้งบการเงิน อาจมีสาเหตุมาจากความพยายามของผู้บริหารที่จะแก้ไขตัวเลขผลกำไร เพื่อที่จะบิดเบือนให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนเกี่ยวกับผลประกอบการและความสามารถในการทำกำไรของกิจการ โดยการสร้างตัวเลขผลกำไรของกิจการให้เพิ่มขึ้น ซึ่งอาจเริ่มต้นมาจากการกระทำเรื่องเล็กน้อยหรือการแก้ไขข้อสมมติที่ไม่เหมาะสม และการเปลี่ยนแปลงดุลยพินิจบางอย่างของผู้บริหาร เป็นต้น ทั้งนี้ แรงกดดันและแรงจูงใจต่าง ๆ อาจนำไปสู่การกระทำเรื่องต่าง ๆ ที่เพิ่มมากขึ้นจนขยายขอบเขตไปสู่การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต ซึ่งสถานการณ์ดังกล่าวอาจเกิดจากผู้บริหารของกิจการมีความตั้งใจที่จะจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตโดยแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เนื่องจากผู้บริหารนั้นอยู่ภายใต้แรงกดดันที่จะต้องทำให้ผลการดำเนินงานของกิจการเป็นไปตามเป้าหมายที่ตลาดคาดหวังไว้ หรือมีความปรารถนาที่จะได้รับผลตอบแทนให้ได้มากที่สุด ซึ่งขึ้นอยู่กับผลประกอบการของกิจการ แต่ในกิจการบางแห่งผู้บริหารอาจถูกกระตุ้นให้ลดผลกำไรลงอย่างมีสาระสำคัญเพื่อให้มีการเสียภาษีที่น้อยที่สุด หรือให้เพิ่มผลกำไรเพื่อให้ได้รับการกู้เงินจากสถาบันการเงิน

- ก3. การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตอาจเกิดจากกรณีดังต่อไปนี้
- การตกแต่งตัวเลข การบิดเบือนรายการ (รวมถึงการทำรายการเท็จ) หรือการเปลี่ยนแปลงรายการบันทึกบัญชีหรือเอกสารสนับสนุนเพื่อการจัดทำงบการเงิน
 - การบิดเบือนหรือความตั้งใจที่จะละเลยต่อเหตุการณ์ รายการ หรือข้อมูลที่มีความสำคัญอื่น ๆ ที่ส่งผลกระทบต่องบการเงิน
 - การประยุกต์ใช้นโยบายบัญชีที่ไม่เหมาะสมสำหรับรายการที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเงิน การแยกประเภท วิธีการแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล
- ก4. โดยทั่วไปแล้ว การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตจะเกี่ยวข้องกับการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมของกิจการ ซึ่งตามปกติแล้วมีการนำไปปฏิบัติอย่างมีประสิทธิภาพ การทุจริตจากการแทรกแซงการควบคุมของผู้บริหารเกิดจากการใช้วิธีการต่าง ๆ อย่างตั้งใจ ดังนี้
- การจัดทำรายการในสมุดรายวันที่ไม่เป็นจริง โดยเฉพาะในวันใกล้สิ้นงวดบัญชี เพื่อบิดเบือนผลการดำเนินงานหรือเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์อื่น ๆ
 - การเปลี่ยนแปลงข้อสมมติและการเปลี่ยนแปลงดุลยพินิจที่ใช้ในการประมาณการ ยอดคงเหลืออย่างไม่เหมาะสม
 - การละเลยการรับรู้รายการ การรับรู้รายการล่วงหน้า หรือการรับรู้รายการล่าช้าของเหตุการณ์และรายการต่าง ๆ ในงบการเงินที่เกิดขึ้นในระหว่างงวดระยะเวลาบัญชี
 - การละเลย การปิดบัง หรือแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลตามข้อกำหนดของแม่บทการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือการเปิดเผยข้อมูลที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุการนำเสนอข้อมูลที่ต้องปฏิบัติตามที่ควร
 - การปกปิดข้อเท็จจริงที่กระทบต่อจำนวนเงินที่บันทึกในงบการเงิน
 - การทำรายการที่ซับซ้อนที่จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แสดงฐานะทางการเงินหรือผลการดำเนินงานที่ไม่เป็นจริงของกิจการ
 - การแก้ไขรายการบัญชีและเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับรายการที่สำคัญและที่ไม่เป็นปกติ
- ก5. การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกี่ยวข้องกับการยกยอกสินทรัพย์ของกิจการ และบ่อยครั้งเป็นการกระทำโดยพนักงานในจำนวนเงินที่เล็กน้อยและไม่มีสาระสำคัญ อย่างไรก็ตาม การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกี่ยวข้องกับผู้บริหาร ซึ่งโดยทั่วไปสามารถที่จะปลอมแปลงหรือปกปิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมได้มากกว่า และเป็นการยากที่จะตรวจพบ ทั้งนี้ การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกิดขึ้นได้หลายวิธี รวมถึง
- การทุจริตเกี่ยวกับการรับเงิน (ตัวอย่างเช่น การยกยอกการรับชำระหนี้จากลูกหนี้การค้า หรือการนำเงินที่ได้รับจากลูกหนี้ที่เคยตัดหนี้สูญไปแล้วไปเข้าบัญชีธนาคารส่วนบุคคล)
 - การขโมยสินทรัพย์หรือทรัพย์สินทางปัญญาของกิจการ (ตัวอย่างเช่น การขโมยสินค้าเพื่อไปใช้ส่วนตัวหรือเพื่อขาย การขโมยสินค้าเสื่อมสภาพหรือเศษซากเพื่อนำไปขาย หรือร่วมมือกับคู่แข่งทางการค้าโดยการเปิดเผยข้อมูลทางเทคนิคเพื่อให้ได้รับประโยชน์เป็นการตอบแทน)

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

การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมมักเกิดขึ้นร่วมกับรายการบัญชีหรือเอกสารที่ไม่เป็นจริง หรือที่ก่อให้เกิดความเข้าใจผิด เพื่อปกปิดข้อเท็จจริงที่สินทรัพย์นั้นสูญหายหรือนำไปค้ำประกันโดยที่ไม่ได้รับอนุญาตอย่างเหมาะสม

ความรับผิดชอบในการป้องกันและตรวจพบการทุจริต

ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 9)

- ก6. กฎหมาย ข้อบังคับ หรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตามวิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมและกระทำการใด ๆ ที่เพิ่มขึ้น ตัวอย่างเช่น ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี รวมถึง มาตรฐานเรื่องความเป็นอิสระ ที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชี (ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี) ระบุให้ผู้สอบบัญชีกระทำตามขั้นตอนเพื่อตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัย และพิจารณาว่าต้องกระทำการใด ๆ เพิ่มขึ้นหรือไม่ ขั้นตอนดังกล่าวอาจรวมถึงการสื่อสารเรื่องการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่พบหรือสงสัยระหว่างผู้สอบบัญชีในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน ตรวจสอบ หรือผู้สอบบัญชีอื่นที่ปฏิบัติงานให้กับกิจการหรือหน่วยธุรกิจของกลุ่มกิจการเพื่อวัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ¹⁵

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก7. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต อาจมีผลมาจากทางด้านกฎหมาย ข้อบังคับ หรือหน่วยงานกำกับดูแลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานภาครัฐ หรือบางครั้งกำหนดไว้แยกต่างหากในข้อบังคับของผู้สอบบัญชี ดังนั้น ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีของหน่วยงานภาครัฐอาจจะไม่จำกัดอยู่เพียงการพิจารณาความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลทางการเงินที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงบการเงิน แต่รวมถึงความรับผิดชอบโดยทั่วไปที่จะต้องพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการทุจริตด้วย

การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 13-15)

- ก8. การรักษาไว้ซึ่งการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพนั้น ผู้สอบบัญชีต้องตั้งคำถามอย่างต่อเนื่องว่าข้อมูลหรือหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รวบรวมไว้นั้นอาจก่อให้เกิดการแสดงผลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตหรือไม่ ซึ่งรวมถึง การพิจารณาความน่าเชื่อถือของข้อมูลที่ใช้เป็นหลักฐานการสอบบัญชี และการควบคุมที่ระบุไว้ในองค์ประกอบ

¹⁵ ดูตัวอย่างในย่อหน้าที่ R360.16-360.18 A1 ของประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี

กิจกรรมการควบคุม (ถ้ามี) ซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดเตรียมและการจัดทำข้อมูล เนื่องจากลักษณะเฉพาะที่หลากหลายของการทุจริต ฉะนั้นการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีจึงมีความสำคัญเป็นอย่างมากในการพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

- ก9. แม้ว่าผู้สอบบัญชีจะไม่ได้ถูกคาดหวังให้เปิดเผยหรือละเอียดต่อประสบการณ์ในอดีตเกี่ยวกับความซื่อสัตย์และความสุจริตของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ แต่กระนั้น การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีมีความสำคัญเป็นอย่างมากในการพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต เนื่องจากสถานการณ์ต่าง ๆ อาจมีการเปลี่ยนแปลงไป
- ก10. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งโดยปกติแล้วแทบจะไม่เกี่ยวข้องกับการพิสูจน์หลักฐานหรือตรวจสอบว่าเอกสารนั้นเป็นจริง อีกทั้งผู้สอบบัญชีไม่ได้รับการฝึกอบรมเพื่อเป็นผู้เชี่ยวชาญในการพิสูจน์หลักฐาน¹⁶ อย่างไรก็ตาม เมื่อผู้สอบบัญชีสามารถระบุได้ถึงเงื่อนไขต่าง ๆ ที่ส่งผลให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อว่าเอกสารอาจจะไม่ได้เป็นเอกสารที่แท้จริงหรือข้อกำหนดต่าง ๆ ในเอกสารนั้นได้มีการดัดแปลงแต่ไม่ได้มีการแจ้งแก่ผู้สอบบัญชีทราบ ผู้สอบบัญชีอาจต้องทำการสืบสวนด้วยวิธีการอื่น ๆ เพิ่มเติม ซึ่งรวมถึง
- การยืนยันยอดกับบุคคลที่สามโดยตรง
 - การใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญในการพิสูจน์เอกสารที่แท้จริง

การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 16)

- ก11. การปรึกษาหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบถึงความเป็นไปได้ที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
- เปิดโอกาสให้สมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่มีประสบการณ์ได้แลกเปลี่ยนความคิดเห็นเกี่ยวกับวิธีการและรายการในงบการเงินส่วนใดที่มีความเป็นไปได้ที่อาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
 - ช่วยให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงการตอบสนองที่เหมาะสมต่อความเป็นไปได้ที่งบการเงินอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และช่วยในการพิจารณาว่าสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบคนใดจะปฏิบัติวิธีการตรวจสอบนั้น
 - เปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงผลของวิธีการตรวจสอบที่ได้ร่วมกันในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ และพิจารณาถึงวิธีการดำเนินการกับข้อกล่าวหาต่าง ๆ เกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีรับทราบ

¹⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ย่อหน้าที่ ก52

ก12. การปรึกษาหารือกันอาจรวมถึงประเด็นดังต่อไปนี้

- การแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกันระหว่างสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบถึงวิธีการและความเป็นไปได้ที่งบการเงิน (ครอบคลุมตั้งแต่ลงทะเบียนและการเปิดเผยข้อมูล) ของกิจการส่วนใดที่อาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และวิธีการที่ผู้บริหารกระทำหรือปกปิดการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต และวิธีการที่สินทรัพย์ของกิจการถูกใช้ไปอย่างไม่เหมาะสม
- การพิจารณาถึงสถานการณ์ที่อาจแสดงถึงการบิดเบือนผลกำไร และวิธีการดำเนินการของผู้บริหารในบิดเบือนผลกำไร ซึ่งเป็นการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต
- การพิจารณาถึงความเสี่ยงที่ผู้บริหารอาจพยายามที่จะแสดงการเปิดเผยข้อมูลในลักษณะที่อาจปิดบังความเข้าใจที่เหมาะสมในเรื่องที่เปิดเผย ยกตัวอย่างเช่น การให้ข้อมูลที่ไม่มีสาระสำคัญมากเกินไป หรือการใช้ภาษาที่ไม่ชัดเจนหรือคลุมเครือ
- การพิจารณาถึงปัจจัยภายในและภายนอกที่มีผลกระทบต่อกิจการที่อาจก่อให้เกิดสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันให้ผู้บริหารหรือบุคลากรที่เกี่ยวข้องทำการทุจริต หรือเปิดโอกาสให้เกิดการทำทุจริต หรือแสดงให้เห็นถึงวัฒนธรรมหรือสภาพแวดล้อมที่ส่งเสริมให้ผู้บริหารหรือบุคลากรอื่น ๆ สามารถหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการทำทุจริต
- การพิจารณาถึงความเกี่ยวข้องของผู้บริหารในการกำกับดูแลพนักงานที่ทำงานใกล้ชิดกับเงินสดหรือสินทรัพย์อื่น ๆ ซึ่งอาจถูกนำไปใช้ในทางที่ไม่เหมาะสม
- การพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงที่ไม่เป็นปกติหรือไม่สามารถอธิบายได้ของพฤติกรรมหรือการดำรงชีวิตของผู้บริหารหรือพนักงานในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบทราบ
- การให้ความสำคัญกับการคงไว้ซึ่งแนวความคิดที่ว่าอาจจะมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตตลอดช่วงเวลากิจการปฏิบัติงานตรวจสอบ
- การพิจารณาถึงสถานการณ์ต่าง ๆ ที่อาจแสดงถึงความเป็นไปได้ของการทุจริต
- การพิจารณาถึงการจัดให้มีองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ รวมอยู่ในลักษณะระยะเวลาและขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ
- การพิจารณาถึงวิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเป็นไปได้ที่งบการเงินของกิจการอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และพิจารณาถึงวิธีการตรวจสอบที่เลือกใช้อยู่ว่ามีประสิทธิภาพกว่าวิธีการตรวจสอบอื่น ๆ หรือไม่
- การพิจารณาถึงข้อกล่าวหาต่าง ๆ เกี่ยวกับการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีรับทราบ
- การพิจารณาถึงความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมของกิจการ

วิธีการประเมินความเสี่ยงและการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้อง

การสอบถามผู้บริหาร

การประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตของผู้บริหาร (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18(ก))

ก13. ผู้บริหารมีความรับผิดชอบต่อการควบคุมภายในและการจัดทำงบการเงินของกิจการ ดังนั้นจึงเป็นเรื่องที่เหมาะสมที่ผู้สอบบัญชีจะสอบถามผู้บริหารเกี่ยวกับการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริตและการควบคุมภายในที่มีอยู่ เพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต ซึ่งมีลักษณะ ขอบเขต และความถี่ของการประเมินความเสี่ยงและการควบคุมดังกล่าวที่แตกต่างกันไปตามแต่ละกิจการ ในกิจการบางแห่ง ผู้บริหารอาจประเมินความเสี่ยงโดยละเอียดอย่างสม่ำเสมอเป็นประจำทุกปี หรือกำหนดให้เป็นส่วนหนึ่งของการติดตามดูแลอย่างต่อเนื่อง แต่สำหรับบางกิจการ การประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารอาจเป็นแบบไม่เป็นทางการและมีความถี่ที่น้อยกว่า ซึ่งลักษณะ ขอบเขต และความถี่ในการประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารจะส่งผลเกี่ยวเนื่องกับความเข้าใจของผู้สอบบัญชีที่มีต่อสภาพแวดล้อม การควบคุมของกิจการ ตัวอย่างเช่น ข้อเท็จจริงที่ผู้บริหารไม่ได้ประเมินความเสี่ยงจากการทุจริต อาจเป็นสถานการณ์ที่แสดงให้เห็นว่าผู้บริหารไม่ได้ให้ความสำคัญต่อการควบคุมภายในของกิจการ

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก14. สำหรับกิจการบางแห่งที่มีขนาดเล็ก การประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารอาจมุ่งเน้นให้ความสำคัญกับความเสี่ยงจากการทุจริตโดยพนักงาน หรือการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

กระบวนการของผู้บริหารในการระบุและตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริต (อ้างอิงย่อหน้าที่ 18(ข))

ก15. ในกรณีกิจการที่มีทำเลที่ตั้งหลายแห่ง กระบวนการของผู้บริหารในการติดตามดูแลการปฏิบัติงานอาจมีระดับที่แตกต่างกันตามสถานที่หรือส่วนงานทางธุรกิจแต่ละแห่ง ทั้งนี้ ผู้บริหารอาจกำหนดให้บางสถานที่หรือบางส่วนทางธุรกิจมีความเสี่ยงจากการทุจริตมากกว่าอีกแห่งก็ได้

การสอบถามผู้บริหารและบุคคลอื่นภายในกิจการ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 19)

ก16. ในการสอบถามผู้บริหาร ผู้สอบบัญชีอาจได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตของพนักงาน อย่างไรก็ตาม การสอบถามผู้บริหารอาจไม่ได้ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตโดยผู้บริหาร ดังนั้น การสอบถามบุคคลอื่นภายในกิจการอาจเป็นการเปิดโอกาสให้บุคคลอื่น ๆ สามารถให้ข้อมูลแก่ผู้สอบบัญชีได้ ซึ่งโดยปกติแล้วอาจไม่ได้ทำการติดต่อสื่อสารกัน

ก17. ตัวอย่างของบุคคลอื่น ๆ ภายในกิจการที่ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามโดยตรง ในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตที่เกิดขึ้นหรือข้อสงสัยการทุจริต

- บุคลากรระดับปฏิบัติการที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน

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

ก18. โดยปกติ ผู้บริหารอยู่ในตำแหน่งที่สามารถทำการทุจริตได้โดยง่าย ดังนั้น เมื่อทำการประเมินผลการตอบคำถามของผู้บริหารต่อข้อซักถามของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณและการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพด้วย ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจถึงความจำเป็นที่ต้องใช้ข้อมูลอื่น ๆ เพื่อเป็นหลักฐานสนับสนุนการตอบคำถามของผู้บริหารด้วย

การสอบถามหน่วยงานตรวจสอบภายใน (อ้างถึงย่อหน้า 20)

- ก19. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) และรหัส 610 (ปรับปรุง) มีข้อกำหนดและจัดให้มีแนวทางในการตรวจสอบกิจการที่มีหน่วยงานตรวจสอบภายใน¹⁷ โดยการดำเนินการตามข้อกำหนดในมาตรฐานการสอบบัญชีในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตนั้น ผู้สอบบัญชีอาจสอบถามถึงการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องของหน่วยงานตรวจสอบภายใน ซึ่งรวมถึง
- วิธีการตรวจสอบ (หากมี) ของผู้ตรวจสอบภายในระหว่างปีเพื่อตรวจพบการทุจริต
 - ผู้บริหารมีการดำเนินการที่น่าพอใจต่อเรื่องที่ตรวจพบจากวิธีการตรวจสอบหรือไม่

การทำความเข้าใจต่อการทำหน้าที่กำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้า 21)

- ก20. ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการต้องกำกับดูแลระบบการติดตามดูแลความเสี่ยงการควบคุมทางการเงินและการปฏิบัติตามกฎหมายของกิจการในหลาย ๆ ประเทศ แนวทางปฏิบัติแบบบรรษัทภิบาลได้มีการพัฒนาขึ้นมาเป็นอย่างดี และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลได้ปฏิบัติหน้าที่อย่างต่อเนื่องในการกำกับดูแลการประเมินความเสี่ยงจากการทุจริต ซึ่งรวมถึงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงเหล่านั้น เนื่องจากหน้าที่ความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลและผู้บริหารของกิจการอาจแตกต่างกันไปตามแต่ละกิจการและตามแต่ละประเทศ ผู้สอบบัญชีจึงจำเป็นต้องทำความเข้าใจถึงหน้าที่ความรับผิดชอบของแต่ละบุคคล เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถทำความเข้าใจต่อการทำหน้าที่กำกับดูแลโดยบุคลากรที่เหมาะสม¹⁸
- ก21. การทำความเข้าใจต่อการทำหน้าที่กำกับดูแลของผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจทำให้ ผู้สอบบัญชีทราบอย่างถี่ถ้วนถึงจุดอ่อนของกิจการต่อการทุจริตของผู้บริหาร และความเพียงพอของระบบการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการทุจริต รวมถึงความสามารถและความซื่อสัตย์สุจริต

¹⁷ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 14(ก) และ 24(ก)(2) และรหัส 610 (ปรับปรุง) “การใช้ผลงานของผู้ตรวจสอบภายใน”

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

ของผู้บริหารด้วย ผู้สอบบัญชีอาจทำความเข้าใจได้ในหลาย ๆ วิธีการ เช่น การเข้าร่วมประชุม หรือการอ่านรายงานการประชุม หรือการสอบถามจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับกิจการขนาดเล็ก

ก22. ในบางกรณี ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทำหน้าที่เป็นผู้บริหารของกิจการด้วย โดยเฉพาะกิจการที่มีขนาดเล็กที่มีผู้จัดการเพียงคนเดียวและไม่มีบุคคลที่ทำหน้าที่ในการกำกับดูแล ในกรณีดังกล่าว โดยทั่วไป ผู้สอบบัญชีไม่ต้องดำเนินการใด ๆ เกี่ยวกับการทำความเข้าใจเรื่องการกำกับดูแล เนื่องจากการกำกับดูแลไม่ได้ถูกแยกจากการบริหารงาน

การพิจารณาข้อมูลอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 24)

ก23. นอกเหนือจากข้อมูลที่ได้รับจากการวิเคราะห์เปรียบเทียบแล้ว ยังมีข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการ มาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง และระบบการควบคุมภายในของกิจการที่อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตได้ ซึ่งรวมถึงการหารือภายในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบ ซึ่งอาจช่วยให้ได้ข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อใช้ในการระบุความเสี่ยงดังกล่าว นอกจากนี้ ข้อมูลอื่น ๆ ที่ได้มาจากระบบการตอบรับงานและคงไว้ซึ่งงานสอบบัญชี และประสบการณ์ที่ได้จากการปฏิบัติงานด้านอื่น ๆ ให้แก่กิจการ เช่น งานสอบทานข้อมูลทางการเงินระหว่างกาล อาจเกี่ยวข้องกับการระบุความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

การประเมินปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 25)

ก24. โดยปกติการทุจริตถูกปกปิดเพื่อยากต่อการตรวจพบ แต่กระนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพบเหตุการณ์หรือเงื่อนไขบางอย่างที่แสดงถึงสิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่ก่อให้เกิดการทุจริต หรือเปิดโอกาสให้ทำการทุจริตได้ (ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต) ตัวอย่างเช่น

- ความจำเป็นที่ต้องบรรลุความคาดหวังของบุคคลภายนอกโดยการระดมเงินทุนเพิ่มเติมอาจสร้างแรงกดดันให้ทำการทุจริต
- การพิจารณาจ่ายผลตอบแทนจำนวนมากหากสามารถทำกำไรได้ตามเป้าหมาย ซึ่งกำหนดไว้สูงเกินกว่าความเป็นจริงอาจเป็นสิ่งจูงใจให้เกิดการทุจริต
- สภาพแวดล้อมการควบคุมที่ไม่มีประสิทธิผลอาจเป็นการเปิดโอกาสให้มีการทุจริต

ก25. ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอาจไม่สามารถจัดลำดับตามความสำคัญได้โดยง่าย และความสำคัญของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตแต่ละปัจจัยก็มีความแตกต่างกันอย่างมาก ปัจจัยเสี่ยงบางปัจจัยที่ปรากฏอยู่ในกิจการภายใต้สถานการณ์ใดสถานการณ์หนึ่งอาจไม่ได้แสดงให้เห็นถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญสำหรับกิจการนั้น ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจเชิญผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาว่าปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตมีอยู่หรือไม่ และปัจจัยดังกล่าวได้ถูกพิจารณาในการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงินซึ่งมีผลต่อการทุจริตหรือไม่

ก26. ตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตและการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมได้แสดงไว้ในภาคผนวก 1 ซึ่งเป็นการแสดงตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงแยกตามเงื่อนไข 3 ประการเมื่อมีการทำทุจริต

- สิ่งจูงใจหรือแรงกดดันที่จะทำการทุจริต
- โอกาสที่จะทำการทุจริต
- ความสามารถในการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการกระทำทุจริต

ปัจจัยเสี่ยงการทุจริตอาจเกี่ยวข้องกับสิ่งจูงใจ แรงกดดัน หรือโอกาส ซึ่งเกิดจากสภาวะที่สร้างโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (โดยไม่พิจารณาถึงการควบคุม) ปัจจัยเสี่ยงการทุจริต (ซึ่งรวมถึงความลำเอียงที่ตั้งใจของผู้บริหาร) เป็นปัจจัยเสี่ยงสืบเนื่อง ครอบคลุมที่มีผลต่อความเสี่ยงสืบเนื่อง¹⁹ ปัจจัยเสี่ยงการทุจริตยังอาจเกี่ยวข้องกับสภาวะในระบบการควบคุมภายในของกิจการที่ให้โอกาสในการกระทำการทุจริตหรือที่อาจมีผลกระทบต่อทัศนคติหรือความสามารถของผู้บริหารในการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการกระทำทุจริต ปัจจัยเสี่ยงการทุจริตที่สะท้อนถึงทัศนคติที่หาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนในการทำทุจริตนั้นอาจเป็นปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่ยากต่อการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี แต่กระนั้น ผู้สอบบัญชีควรตระหนักถึงความมีอยู่จริงของข้อมูลปัจจัยเสี่ยงดังกล่าวจากความเข้าใจเกี่ยวกับสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการที่กำหนดไว้²⁰ แม้ว่าปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่จะกล่าวในภาคผนวก 1 นั้นจะครอบคลุมถึงสถานการณ์ต่าง ๆ อย่างกว้าง ๆ ที่ผู้สอบบัญชีอาจตรวจพบได้ แต่ปัจจัยเสี่ยงที่กล่าวนั้นเป็นเพียงตัวอย่างเท่านั้น 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 โดยการติดต่อสื่อสารทางวาจาและการปฏิบัติเป็นตัวอย่างของผู้บริหาร การบริหารงานโดยบุคคลเพียงคนเดียวในกิจการขนาดเล็กไม่ได้เป็น

¹⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 12(ฉ)

²⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 21

การแสดงถึงความล้มเหลวของผู้บริหารในการแสดงออกและการสื่อสารทัศนคติที่เหมาะสมที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมภายในและกระบวนการรายงานทางการเงิน ในบางกิจการ การกำหนดให้มีการอนุมัติโดยผู้บริหารอาจสามารถชดเชยการควบคุมที่มีข้อบกพร่องและลดความเสี่ยงจากการทุจริตของพนักงานได้ อย่างไรก็ตาม การบริหารงานโดยบุคคลเพียงคนเดียวก็อาจเป็นข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน เพราะมีโอกาสที่ผู้บริหารจะเข้าแทรกแซงการควบคุม

การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 27)

- ก29. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญอันเนื่องจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ โดยส่วนใหญ่เป็นผลมาจากการรับรู้รายได้สูงกว่าความเป็นจริง ตัวอย่างเช่น การบันทึกรายได้ก่อนถึงเวลาที่ควร หรือการบันทึกรายได้ที่ไม่เกิดขึ้นจริง แต่บางครั้งอาจเป็นผลมาจากการรับรู้รายได้ต่ำกว่าความเป็นจริง ตัวอย่างเช่น การเลื่อนระยะเวลาการรับรู้รายได้ไปรับรู้ในงวดบัญชีถัดไป
- ก30. ความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้สำหรับกิจการบางกิจการอาจมีมากกว่ากิจการอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น การมีแรงกดดันหรือแรงจูงใจให้ผู้บริหารต้องจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตโดยการรับรู้รายได้ที่ไม่เหมาะสมสำหรับกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ เนื่องจากผลการดำเนินงานของกิจการจะถูกประเมินจากผลการเติบโตของรายได้และผลกำไรแบบปีต่อปี ในทำนองเดียวกับกิจการที่มีรายได้ส่วนใหญ่มาจากการขายเป็นเงินสด ก็อาจมีความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้ที่มากขึ้น
- ก31. ข้อสันนิษฐานที่ว่า “มีความเสี่ยงจากการทุจริตในการรับรู้รายได้” อาจจะถูกโต้แย้ง ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าไม่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้ สำหรับกรณีที่มีรายได้ประเภทเดียว ซึ่งเป็นรายการรายได้ที่ไม่ซับซ้อน เช่น รายได้ที่เกิดจากการให้เช่าสิทธิในที่ดินผืนเดียว

การระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตและการทำความเข้าใจการควบคุมที่เกี่ยวข้องของกิจการ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 28)

- ก32. ผู้บริหารของกิจการอาจตัดสินใจตามลักษณะและขอบเขตของการควบคุมที่เลือกมาเพื่อนำไปปฏิบัติ และตามลักษณะและขอบเขตของความเสียหายที่ผู้บริหารได้คาดการณ์ไว้²¹ ในการพิจารณาว่าการควบคุมใดควรที่จะนำมาปฏิบัติเพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต ผู้บริหารต้องพิจารณาถึงความเสียหายที่งบการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต โดยในการตัดสินใจดังกล่าว ผู้บริหารอาจสรุปว่าไม่มีความคุ้มค่าที่จะนำการควบคุมเฉพาะไปปฏิบัติและคงไว้ เพื่อลดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

²¹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ภาคผนวก 3

ก33. ดังนั้นจึงสำคัญสำหรับผู้สอบบัญชีที่จะต้องทำความเข้าใจถึงการควบคุมที่ผู้บริหารได้ออกแบบนำไปปฏิบัติ ใช้ และคงไว้ซึ่งการควบคุมดังกล่าวเพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต ในการระบุงการควบคุมที่ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ผู้สอบบัญชีอาจได้รับรู้ถึงประเด็นต่าง ๆ ตัวอย่างเช่น ผู้บริหารเลือกที่จะยอมรับความเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการไม่มีการแบ่งแยกหน้าที่การทำงาน โดยข้อมูลต่าง ๆ ที่ได้รับมาจากการระบุงการควบคุมเหล่านี้ และการประเมินการออกแบบการควบคุมรวมทั้งการพิจารณาว่าการควบคุมเหล่านี้ได้นำไปปฏิบัติหรือไม่ อาจเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในการระบุถึงปัจจัยเสี่ยงของการทุจริต ซึ่งมีผลกระทบต่อประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีว่าการเงินอาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

การตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้

การตอบสนองโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 29)

ก34. การพิจารณาการตอบสนองโดยรวมต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ประเมินไว้นั้น โดยทั่วไปแล้วจะรวมถึง การพิจารณาถึงวิธีการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยรวมที่สะท้อนถึงการเพิ่มขึ้นของระดับการสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ ตัวอย่างเช่น

- การเพิ่มความระมัดระวังในการเลือกลักษณะ และขอบเขตของเอกสารหลักฐานที่จะตรวจสอบเพื่อสนับสนุนรายการที่มีสาระสำคัญ
- การตระหนักถึงความจำเป็นที่จะหาหลักฐานมายืนยันสนับสนุนคำอธิบายหรือคำรับรองของผู้บริหารในเรื่องที่มีสาระสำคัญ

นอกจากนั้นยังรวมถึงการพิจารณาเรื่องทั่วไปมากขึ้นนอกเหนือไปจากวิธีการตรวจสอบเฉพาะที่ได้วางแผนไว้ โดยการพิจารณานี้ให้รวมถึงวิธีการต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในย่อหน้าที่ 30 โดยมีคำอธิบายเพิ่มเติมตามย่อหน้าต่อไป

การมอบหมายและการควบคุมดูแลบุคลากร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 30(ก))

ก35. ผู้สอบบัญชีอาจตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ได้ระบุไว้ เช่น การมอบหมายให้มีบุคลากรที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านและความรู้เฉพาะทาง เช่น ผู้เชี่ยวชาญทางด้านการสืบสวนและผู้เชี่ยวชาญทางด้านเทคโนโลยีสารสนเทศ หรือการมอบหมายบุคลากรที่มีประสบการณ์เข้ามาร่วมงานตรวจสอบมากขึ้น

ก36. ขอบเขตของการควบคุมดูแลจะสะท้อนถึงผลของการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และความรู้ความสามารถของสมาชิกในกลุ่มผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบที่กำลังปฏิบัติงานตรวจสอบ

องค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในกระบวนการเลือกลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 30(ค))

ก37. การจัดให้มืองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้ในกระบวนการเลือกลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบนั้นมีความสำคัญมาก เนื่องจากบุคลากรของกิจการที่มีความคุ้นเคยกับวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในระหว่างการตรวจสอบตามปกติ อาจทำให้เกิดการปกปิดการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตได้ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจดำเนินการดังต่อไปนี้ เช่น

- การดำเนินการตรวจสอบเนื้อหาสาระของยอดคงเหลือในบัญชีและสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ที่ไม่เคยได้รับการตรวจสอบมาก่อน เนื่องจากความมีสาระสำคัญและความเสี่ยงของรายการนั้น ๆ
- การปรับปรุงช่วงเวลาของการตรวจสอบจากช่วงเวลาปกติที่สามารถคาดเดาได้
- การใช้วิธีการสุ่มตัวอย่างวิธีอื่น ๆ
- การปฏิบัติงานสอบบัญชีในสถานที่ที่แตกต่างออกไปหรือในสถานที่ที่ไม่ได้แจ้งไว้ล่วงหน้า

วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 31)

ก38. การตอบสนองของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองที่ได้ประเมินไว้ อาจรวมถึงการเปลี่ยนแปลงลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบดังต่อไปนี้

- ลักษณะของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ อาจจำเป็นต้องมีการเปลี่ยนแปลง เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่น่าเชื่อถือและเกี่ยวข้องมากยิ่งขึ้น หรือเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลสนับสนุนเพิ่มเติม ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อประเภทของวิธีการตรวจสอบที่จะใช้ และการใช้วิธีการต่าง ๆ ประกอบกัน เช่น
 - การให้ความสำคัญกับการสังเกตทางกายภาพหรือการตรวจสอบสินทรัพย์บางรายการให้มากขึ้น หรือผู้สอบบัญชีอาจเลือกที่จะใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์เข้ามาช่วยเพื่อรวบรวมหลักฐานที่อยู่ในบัญชีที่สำคัญหรือเพิ่มรายการข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ได้มากขึ้น
 - ผู้สอบบัญชีอาจออกแบบวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้ข้อมูลเพิ่มเติม ตัวอย่างเช่น หากผู้สอบบัญชีเห็นว่าผู้บริหารอยู่ภายใต้แรงกดดันที่จะต้องทำกำไรให้เป็นไปตามที่ถูกคาดหวัง ก็อาจมีความเสี่ยงที่ผู้บริหารจะทำให้ยอดขายเพิ่มมากขึ้นโดยการทำสัญญาขายที่มีเงื่อนไขในการรับรู้รายได้ล่วงหน้าหรือโดยบันทึกยอดขายตามใบแจ้งหนี้ก่อนที่จะมีการส่งสินค้าจริง ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจนำวิธีการเหล่านี้มาใช้ เช่น การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก ซึ่งอาจไม่เป็นเพียงการยืนยันยอดคงเหลือเท่านั้นแต่เป็นการยืนยันในรายละเอียดของสัญญาขาย ซึ่ง

รวมถึงวันที่สิทธิในการคืนสินค้าและเงื่อนไขในการส่งสินค้า เป็นต้น นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพบว่าเป็นวิธีที่มีประสิทธิผลมากหากทำการสอบถามบุคลากรที่ไม่ใช่ฝ่ายการเงินในกิจการ เพื่อสนับสนุนคำยืนยันจากบุคคลภายนอกเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงในสัญญาขายและเงื่อนไขการส่งสินค้า

- ช่วงเวลาของการตรวจสอบเนื้อหาสาระอาจจำเป็นต้องมีการปรับเปลี่ยน ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าการทดสอบเนื้อหาสาระในวันสิ้นงวดหรือวันที่ใกล้กับวันสิ้นงวดนั้นจะลดความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งมีผลจากการทุจริตได้ดี อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยเจตนาหรือการบิดเบือนที่ประเมินไว้นั้น อาจทำให้การใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อขยายผลการตรวจสอบจากวันที่ตรวจสอบระหว่างปีถึงวันสิ้นงวดบัญชีนั้นจะไม่มีประสิทธิผล แต่ในทางตรงกันข้าม เนื่องจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยเจตนา นั้นอาจเริ่มเกิดขึ้นระหว่างงวดบัญชี เช่น การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการรับรู้รายได้อย่างไม่เหมาะสม ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจเลือกที่จะทำการตรวจสอบเนื้อหาสาระสำหรับรายการที่เกิดขึ้นก่อนหรือระหว่างงวดระยะเวลาบัญชี
- ขอบเขตของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ควรคำนึงถึงการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลจากการทุจริต ตัวอย่างเช่น การเพิ่มจำนวนตัวอย่างหรือการใช้วิธีการวิเคราะห์ที่เปรียบเทียบที่ละเอียดมากขึ้นอาจมีความเหมาะสม รวมทั้ง การนำเทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์มาใช้อาจช่วยให้มีการทดสอบรายการทางอิเล็กทรอนิกส์และแฟ้มข้อมูลบัญชีได้ครอบคลุมมากขึ้น เทคนิคดังกล่าวสามารถช่วยในการเลือกรายการตัวอย่างจากแฟ้มข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่สำคัญ โดยการแยกประเภทรายการที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจงหรือเพื่อการทดสอบประชากรทั้งหมดแทนการสุ่มตัวอย่าง

ก39. หากผู้สอบบัญชีได้ระบุว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลจากการทุจริตส่งผลกระทบต่อปริมาณสินค้าคงเหลือ การตรวจสอบการบันทึกการขายสินค้าคงเหลือของกิจการอาจช่วยระบุถึงสถานที่เก็บสินค้าหรือรายการสินค้าที่ควรให้ความสนใจเป็นพิเศษในช่วงระหว่างหรือหลังการตรวจนับสินค้าคงเหลือ การสอบทานดังกล่าวอาจนำไปสู่การตัดสินใจที่จะเข้าสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าในสถานที่ใดเป็นการเฉพาะ โดยไม่มีการแจ้งล่วงหน้า หรือนำไปสู่การตรวจนับสินค้าคงเหลือในทุกสถานที่ในวันเดียวกัน

ก40. ผู้สอบบัญชีอาจระบุว่าความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลจากการทุจริตอาจส่งผลกระทบต่อรายการบัญชีต่าง ๆ และสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ซึ่งรวมถึงการตีราคาสินทรัพย์ การประมาณการทางบัญชีที่สัมพันธ์กับรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ (เช่น การซื้อกิจการ การปรับโครงสร้าง หรือการจำหน่ายส่วนงานทางธุรกิจ) และหนี้สินอื่น ๆ ที่สำคัญ (เช่น เงินบำนาญและข้อผูกพันผลประโยชน์หลังจากการเลิกจ้างอื่น ๆ หรือหนี้สินที่เกิดขึ้นจากการรักษาสภาพแวดล้อม) ความเสี่ยงดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับการเปลี่ยนแปลง

ที่สำคัญในข้อสมมติเกี่ยวกับการประมาณการทางบัญชีที่เกิดขึ้นเป็นประจำ ซึ่งข้อมูลต่าง ๆ ที่รวบรวมขึ้นในระหว่างการทำความเข้าใจกิจการและสภาพแวดล้อมของกิจการอาจช่วยผู้สอบบัญชีในการประเมินความสมเหตุสมผลของการประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร รวมถึงการใช้ดุลยพินิจและการตั้งข้อสมมติ การสอบทานย้อนหลังเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจและข้อสมมติของผู้บริหารที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันในช่วงบัญชีก่อนหน้า อาจทำให้ผู้สอบบัญชีมีความเข้าใจที่ดีขึ้นเกี่ยวกับความสมเหตุ สมผลในการใช้ดุลยพินิจและข้อสมมติในการประมาณการทางบัญชีของผู้บริหาร

- ก41. ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ในการตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้ รวมทั้งตัวอย่างการจัดให้มีองค์ประกอบที่ไม่สามารถคาดเดาได้แสดงไว้ในภาคผนวกที่ 2 ของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ภาคผนวกดังกล่าวได้รวบรวมตัวอย่างของการตอบสนองต่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีสำหรับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเกิดจากทั้งการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต ซึ่งรวมถึงการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต ซึ่งเป็นผลมาจากการรับรู้รายได้ และการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

วิธีการตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุม

รายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33(ก))

- ก42. การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตมักเกี่ยวข้องกับการบิดเบือนในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน โดยการบันทึกรายการในสมุดรายวันอย่างไม่เหมาะสมหรือไม่ผ่านการอนุมัติ ซึ่งอาจเกิดขึ้นในระหว่างงวดบัญชีหรือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี หรือทำการปรับปรุงแก้ไขจำนวนเงินที่รายงานไว้ในงบการเงิน โดยไม่ผ่านรายการในสมุดรายวัน เช่น การปรับปรุงรายการหรือการจัดประเภทรายการบัญชีใหม่ในกระบวนการจัดทำงบการเงินรวม
- ก43. นอกจากนั้น การพิจารณาของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อันเนื่องมาจากการที่ผู้บริหารเข้าแทรกแซงการควบคุมในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบันทึกรายการในสมุดรายวันนั้น²² มีความสำคัญ เพราะระบบการประมวลผลอัตโนมัติและการควบคุมอาจลดความเสี่ยงจากการผิดพลาดที่ไม่ได้ตั้งใจได้ แต่ไม่สามารถป้องกันไม่ให้บุคคลเข้าแทรกแซงระบบอัตโนมัติอย่างไม่เหมาะสมได้ ตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงจำนวนเงินซึ่งจะถูกบันทึกในบัญชีแยกประเภทหรือในระบบรายงานทางการเงินแบบอัตโนมัติ นอกจากนี้ ในกรณีใช้ระบบเทคโนโลยีสารสนเทศในการโอนย้ายข้อมูลแบบอัตโนมัติ อาจไม่มีหรือมีหลักฐานที่เห็นได้เพียงเล็กน้อยเกี่ยวกับการเข้าแทรกแซงระบบสารสนเทศ

²² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 315 (ปรับปรุง 2564) ย่อหน้าที่ 26(ก)(2)

ก44. เมื่อมีการระบุหรือเลือกรายการในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ เพื่อการทดสอบ และกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสมที่ใช้ในการตรวจสอบเนื้อหาเกี่ยวกับรายการที่ได้เลือกไว้ ประเด็นพิจารณาที่เกี่ยวข้องมีดังต่อไปนี้

- การระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต – ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตและข้อมูลอื่นที่ได้รับระหว่างการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีได้ประเมินไว้ อาจช่วยผู้สอบบัญชีในการระบุถึงประเภทเฉพาะของรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ เพื่อการทดสอบ
- การควบคุมที่นำมาปฏิบัติใช้กับการบันทึกรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ – การควบคุมการจัดทำและการบันทึกรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่มีประสิทธิผล อาจช่วยลดขอบเขตของการตรวจสอบในการตรวจสอบเนื้อหาสาระ โดยให้ผู้สอบบัญชีทดสอบความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม
- กระบวนการในการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการและลักษณะเฉพาะของหลักฐานที่ได้รับมา – ในกระบวนการบันทึกรายการที่เกิดขึ้นเป็นประจำของกิจการหลาย ๆ แห่ง โดยส่วนใหญ่จะมีการควบคุมที่จัดทำโดยบุคคลและจัดทำด้วยระบบอัตโนมัติ ในทำนองเดียวกัน กระบวนการบันทึกรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ อาจมีทั้งการควบคุมที่จัดทำโดยบุคคลและการจัดทำด้วยระบบอัตโนมัติเช่นกัน ซึ่งเมื่อมีการนำเทคโนโลยีสารสนเทศมาใช้ในกระบวนการจัดทำรายงานทางการเงิน การบันทึกรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ อาจอยู่ในรูปแบบของอิเล็กทรอนิกส์เท่านั้น
- ลักษณะของรายการในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการทุจริต – รายการในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ไม่เหมาะสมมักจะมีลักษณะเฉพาะ ซึ่งลักษณะดังกล่าวอาจรวมถึงรายการที่ (ก) จัดทำกับบัญชีที่ไม่เกี่ยวข้องกัน ผิดปกติหรือไม่ค่อยได้ใช้ (ข) จัดทำโดยบุคลากรที่ไม่ได้มีหน้าที่ในการบันทึกรายการในสมุดรายวัน (ค) บันทึกรายการเมื่อสิ้นงวดบัญชีหรือบันทึกหลังการปิดงวดบัญชี ซึ่งไม่มีรายละเอียดอธิบายหรือมีเพียงเล็กน้อย (ง) จัดทำทั้งก่อนหรือระหว่างการจัดทำงบการเงิน ซึ่งไม่มีหมายเลขบัญชี หรือ (จ) ปัดเป็นตัวเลขกลมหรือตัวเลขที่ลงท้ายตรงกัน
- ลักษณะและความซับซ้อนของรายการบัญชี – รายการในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ไม่เหมาะสมอาจนำมาใช้กับบัญชีที่ (ก) มีลักษณะรายการที่ซับซ้อนหรือผิดปกติ (ข) มีการประมาณการทางบัญชีที่สำคัญและมีการปรับปรุงรายการเมื่อสิ้นงวดบัญชี (ค) เป็นรายการที่ปกปิดการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในอดีต (ง) ไม่มีการทำรายการกระทบยอดอย่างสม่ำเสมอหรือมีความแตกต่างจากการกระทบยอด (จ) มีรายการระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือ (ฉ) เกี่ยวเนื่องกับความเสี่ยงที่ระบุว่าการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต เป็นต้น

ในการตรวจสอบกิจการที่มีหลายสถานที่ตั้งหรือหลายส่วนงานนั้น ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความจำเป็นในการเลือกรายการในสมุดรายวันจากหลาย ๆ สถานที่ตั้งด้วย

- รายการในสมุดรายวันหรือรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่จัดทำไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ – รายการในสมุดรายวันที่ไม่เป็นมาตรฐานอาจไม่ขึ้นอยู่กับลักษณะและขอบเขตของการควบคุมที่ใช้ปฏิบัติกับรายการในสมุดรายวันที่ใช้เป็นประจำเพื่อบันทึกรายการ เช่น ยอดขาย ยอดซื้อ และการเบิกจ่ายเงินสดประจำเดือน

ก45. ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการกำหนดลักษณะ ระยะเวลา และขอบเขตของการทดสอบรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ เนื่องจากรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่ทุจริตมักถูกจัดทำขึ้น ณ สิ้นงวดบัญชี ในย่อหน้าที่ 33(ก)(2) จึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องเลือกรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ที่จัดทำขึ้นในช่วงเวลาดังกล่าว นอกจากนี้ เนื่องจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตสามารถเกิดขึ้นได้ตลอดในระหว่างงวดบัญชี และอาจเกี่ยวข้องกับความพยายามที่จะปกปิดการทำทุจริต ฉะนั้นในย่อหน้าที่ 33(ก)(3) จึงกำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงความจำเป็นว่าต้องทดสอบรายการในสมุดรายวันและรายการปรับปรุงอื่น ๆ ตลอดงวดบัญชีหรือไม่

การประมาณการทางบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33(ข))

ก46. ในการจัดทำงบการเงิน ผู้บริหารต้องใช้ดุลยพินิจหรือกำหนดข้อสมมติต่าง ๆ ที่มีผลต่อรายการประมาณการทางบัญชีที่มีสาระสำคัญ และมีหน้าที่สอบทานความสมเหตุสมผลของประมาณการดังกล่าวอย่างสม่ำเสมอ การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตมักเกิดขึ้นจากประมาณการทางบัญชีที่ขัดต่อข้อเท็จจริงโดยเจตนา ซึ่งสามารถกระทำได้โดยการแสดงรายการค่าเผื่อหรือสำรองต่าง ๆ ต่ำกว่าหรือสูงกว่าความเป็นจริง โดยมีเจตนาเพื่อก่อให้เกิดความสม่ำเสมอของผลกำไรตั้งแต่สองรอบระยะเวลาบัญชีขึ้นไป หรือเพื่อให้ได้ผลกำไรอยู่ในระดับที่ต้องการเพื่อบิดเบือนงบการเงิน โดยทำให้เกิดความเข้าใจที่คลาดเคลื่อนของผลการดำเนินงานและความสามารถในการทำกำไรของกิจการ

ก47. วัตถุประสงค์ของการสอบทานย้อนหลังสำหรับการใช้ดุลยพินิจของผู้บริหารและข้อสมมติต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชีที่สำคัญที่แสดงในงบการเงินของปีก่อนหน้า คือ เพื่อที่จะประเมินว่ามีข้อบ่งชี้ถึงความมีอคติของผู้บริหารหรือไม่ แต่ไม่ได้มีเจตนาที่จะตั้งข้อสงสัยเกี่ยวกับการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในปีก่อนหน้า ซึ่งอิงบนพื้นฐานของข้อมูลที่ได้รับในขณะนั้น

ก48. การสอบทานย้อนหลังถูกกำหนดไว้ในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง)²³ ซึ่งการสอบทานย้อนหลังนี้เป็นขั้นตอนในการประเมินความเสี่ยง เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับความมีประสิทธิผลของประมาณการทางบัญชีในปีก่อนหน้าของผู้บริหาร รวมทั้งหลักฐานการสอบบัญชี

²³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) “การตรวจสอบประมาณการทางบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง” ย่อหน้าที่ 14

ที่เกี่ยวข้องกับผลของประมาณการทางบัญชี หรือ (หากมี) ประมาณการทางบัญชีที่ถูกประมาณขึ้นใหม่ในภายหลังของผู้บริหาร เพื่อช่วยในการระบุและประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของงวดบัญชีปัจจุบัน รวมถึงหลักฐานการสอบบัญชีในประเด็นอื่น ๆ เช่น ความไม่แน่นอนในการประมาณการที่อาจต้องเปิดเผยในหมายเหตุประกอบงบการเงิน โดยในทางปฏิบัตินั้น การสอบทานของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับดุลยพินิจและข้อสมมติของผู้บริหาร เพื่อหาความมีอคติที่อาจแสดงถึงความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตตามมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ อาจดำเนินการไปพร้อมกับการสอบทานตามที่มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 540 (ปรับปรุง) กำหนดไว้

เหตุผลทางธุรกิจสำหรับรายการที่สำคัญ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 33(ค))

ก49. ข้อบ่งชี้ที่อาจแสดงถึงรายการต่าง ๆ ที่สำคัญที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจของกิจการ หรือเป็นรายการที่ไม่ปกติ อาจเกี่ยวกับการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต หรือการปกปิดการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม รวมถึงลักษณะดังนี้

- รูปแบบของรายการที่มีความซับซ้อนเกินความเป็นจริง (ตัวอย่างเช่น รายการที่เกี่ยวข้องกับกิจการหลาย ๆ แห่งในกลุ่มธุรกิจที่จัดทางงบการเงินรวม หรือรายการกับกิจการหลาย ๆ แห่งที่ไม่เกี่ยวข้องกับกิจการ)
- ผู้บริหารไม่ได้หารือถึงลักษณะหรือวิธีการทางบัญชีของบางรายการที่สำคัญกับผู้มีส่วนได้ในการกำกับดูแลของกิจการ และมีเอกสารหลักฐานที่ไม่เพียงพอ
- ผู้บริหารให้ความสำคัญกับวิธีการปฏิบัติทางบัญชีวิธีใดวิธีหนึ่งเป็นการเฉพาะมากกว่าที่จะให้ความสำคัญกับพื้นฐานทางด้านเศรษฐกิจของรายการนั้น ๆ
- รายการที่ทำกับกิจการที่เกี่ยวข้องกันแต่ไม่ได้มีการจัดทำงบการเงินรวม รวมถึงกิจการที่ตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะที่ไม่ได้ถูกสอบทานอย่างเหมาะสม หรือไม่ได้รับอนุมัติจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการ
- รายการที่ทำกับกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่ได้ระบุไว้ก่อนหน้าว่าเป็นกิจการที่เกี่ยวข้องกัน หรือรายการกับกิจการที่ไม่มีความมั่นคงหรือฐานะทางการเงินที่ดีพอเพื่อทำรายการดังกล่าวหากไม่ได้รับความช่วยเหลือจากกิจการที่ถูกตรวจสอบอยู่

การประเมินหลักฐานการสอบบัญชี (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35-38)

ก50. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินว่าการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองว่ายังมีความเหมาะสมหรือไม่²⁴ โดยพิจารณาจากการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบและหลักฐานการสอบบัญชีที่ได้รับมา การประเมินนี้เป็นการประเมินเชิงคุณภาพที่ต้องใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี โดยการประเมินดังกล่าวอาจให้ข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และความจำเป็นที่ต้องตรวจสอบ

²⁴ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 ย่อหน้าที่ 25

เพิ่มเติมหรือกำหนดวิธีการตรวจสอบด้วยวิธีการที่แตกต่าง ภาคผนวก 3 จะอธิบายถึงตัวอย่างของสถานการณ์ต่าง ๆ ที่อาจแสดงให้เห็นถึงความเป็นไปได้ในการทุจริต

การวิเคราะห์เปรียบเทียบในขั้นตอนสุดท้ายของการตรวจสอบเพื่อสรุปผลตรวจสอบโดยรวม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 35)

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

การพิจารณาถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ได้ระบุไว้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 36-38)

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

ก53. ผลกระทบของการทุจริตที่ตรวจพบนั้นขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น การทุจริตที่ไม่ได้มีนัยสำคัญอาจมีนัยสำคัญหากการทุจริตนั้นมีส่วนเกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูงในกรณีดังกล่าว ความน่าเชื่อถือของหลักฐานที่ได้รับมาก่อนหน้านั้นอาจเป็นที่น่าสงสัย เพราะมีข้อสงสัยต่อความครบถ้วนและข้อเท็จจริงของการแสดงรายการ และความมีอยู่จริงของรายการบัญชีและเอกสารหลักฐานนั้น ๆ รวมถึง ยังอาจมีความเป็นไปได้ที่มีการร่วมมือระหว่างพนักงาน ผู้บริหาร หรือบุคคลภายนอก

ก54. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450²⁵ และรหัส 700 (ปรับปรุง)²⁶ มีข้อกำหนดและให้แนวทางในการประเมินและแก้ไขข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง รวมถึงผลกระทบต่อความเห็นของผู้สอบบัญชี ในรายงานของผู้สอบบัญชี

ผู้สอบบัญชีไม่สามารถปฏิบัติงานต่อ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 39)

ก55. ตัวอย่างของสถานการณ์ที่ไม่ปกติที่อาจเกิดขึ้นและอาจนำไปสู่ประเด็นเกี่ยวกับความสามารถของผู้สอบบัญชีที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบต่อ ได้แก่

²⁵ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 450 “การประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบระหว่างการตรวจสอบ”

²⁶ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) “การแสดงความเห็นและการรายงานต่อการเงิน”

- กิจการไม่ได้ดำเนินการอย่างเหมาะสมต่อการทุจริตที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาว่ามีความสำคัญ ภายใต้สถานการณ์ต่าง ๆ แม้ว่าการทุจริตนั้นไม่ได้มีสาระสำคัญต่องบการเงินของกิจการ
- การพิจารณาของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็น สาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต และผลของการตรวจสอบที่แสดงถึงความเสี่ยง ที่มีความสำคัญของการทุจริตและแผ่กระจาย
- ผู้สอบบัญชีมีความกังวลเกี่ยวกับความสามารถและความซื่อสัตย์ของผู้บริหาร หรือ ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล

ก56. เนื่องจากความหลากหลายของสถานการณ์ต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้น จึงเป็นไปได้ที่จะอธิบายได้อย่าง ชัดเจนว่าเมื่อใดการถอนตัวจากงานสอบบัญชีจึงมีความเหมาะสม ปัจจัยต่าง ๆ ที่กระทบกับข้อสรุป ของผู้สอบบัญชี รวมถึงผลกระทบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้บุคคลที่เป็นผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการ กำกับดูแล (ซึ่งอาจส่งผลถึงความน่าเชื่อถือของคำรับรองต่าง ๆ จากผู้บริหาร) และผลกระทบต่อ ผู้สอบบัญชีในการดำเนินการใด ๆ ต่อกับกิจการนั้น

ก57. ผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ความรับผิดชอบทางด้านวิชาชีพและทางด้านกฎหมายภายใต้สถานการณ์หนึ่ง ๆ ซึ่งหน้าที่ความรับผิดชอบเหล่านั้นแตกต่างกันในแต่ละประเทศ ในบางประเทศผู้สอบบัญชีอาจมี สิทธิหรือถูกกำหนดให้จัดทำหนังสือหรือต่อรายงานต่อบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่แต่งตั้งผู้สอบบัญชี หรือในบางกรณีรายงานต่อหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลด้วย ภายใต้สถานการณ์ บางสถานการณ์ที่ไม่ปกติและในบางกรณีที่มีความจำเป็นต้องพิจารณาตามข้อกำหนดของกฎหมาย ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความเหมาะสมในการหาคำแนะนำทางกฎหมายเมื่อต้องทำการตัดสินใจ ถอนตัวจากงานตรวจสอบและเพื่อการดำเนินการตามแนวทางที่เหมาะสม รวมถึงความเป็นไปได้ใน การรายงานให้ผู้ถือหุ้น หน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลหรือหน่วยงานอื่น ๆ ทราบ²⁷

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

ก58. สำหรับหลายกรณีในหน่วยงานภาครัฐ ผู้สอบบัญชีอาจไม่มีสิทธิในการถอนตัวจากการเป็น ผู้สอบบัญชีเนื่องจากเป็นข้อบังคับหรือเป็นข้อพิจารณาเกี่ยวกับส่วนได้เสียสาธารณะ

หนังสือรับรอง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 40)

ก59. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580²⁸ ให้ข้อกำหนดและแนวทางในการได้มาซึ่งหนังสือรับรอง ที่เหมาะสมสำหรับการตรวจสอบจากผู้บริหารและในกรณีที่เหมาะสมจากผู้มีหน้าที่ในการกำกับ ดูแล ทั้งนี้ เพื่อแสดงว่าผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการรับรองและปฏิบัติตาม หน้าที่ความรับผิดชอบต่อกระบวนการจัดทำงบการเงินของกิจการแล้ว รวมทั้งเรื่องสำคัญที่ ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม) ทั้งกิจการขนาดใหญ่หรือเล็กต้องรับรอง

²⁷ ประมวลจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ย่อหน้าที่ 320.5 A1 – R320.8 กำหนดแนวทางเกี่ยวกับการติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชี ที่มาทำหน้าที่แทนผู้สอบบัญชีเดิม

²⁸ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 580 “หนังสือรับรอง”

ถึงหน้าที่ความรับผิดชอบต่อการออกแบบ การนำไปปฏิบัติ และการคงไว้ซึ่งการควบคุมภายในเพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต

- ก60. เนื่องจากการทุจริตมีลักษณะที่เฉพาะและมีความยากสำหรับผู้สอบบัญชีในการตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ดังนั้น จึงมีความสำคัญที่ผู้สอบบัญชีต้องได้มาซึ่งหนังสือรับรองจากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (หากเหมาะสม) เพื่อยืนยันถึงการเปิดเผยเรื่องดังต่อไปนี้ให้แก่ผู้สอบบัญชี
- (ก) ผลของการประเมินความเสี่ยงของผู้บริหารต่อบการเงินที่อาจแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต
 - (ข) การรับรู้ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการทำทุจริต ข้อสงสัยหรือข้อกล่าวหาเกี่ยวกับการทำทุจริตที่อาจส่งผลกระทบต่อกิจการ

การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 41-43)

- ก61. กฎหมายหรือข้อบังคับในบางประเทศอาจจำกัดการสื่อสารของผู้สอบบัญชีในบางเรื่องต่อผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล โดยอาจห้ามสื่อสารหรือกระทำการใด ๆ เฉพาะเรื่องที่จะส่งผลกระทบต่อสิทธิส่วนบุคคลโดยผู้มีอำนาจที่เหมาะสม ทั้งเรื่องที่พบ ข้อสงสัย การกระทำที่ผิดกฎหมาย รวมถึงการแจ้งเตือนกิจการ ตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องรายงานการทุจริตต่อผู้มีอำนาจที่เหมาะสมตามพระราชบัญญัติป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน ในสถานการณ์ดังกล่าวประเด็นที่พิจารณาโดยผู้สอบบัญชีอาจซับซ้อนและผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาความเหมาะสมที่จะขอคำปรึกษาทางกฎหมาย

การติดต่อสื่อสารกับผู้บริหาร (อ้างถึงย่อหน้าที่ 41)

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

การติดต่อสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล (อ้างถึงย่อหน้าที่ 42)

- ก63. การติดต่อสื่อสารของผู้สอบบัญชีกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจจะเป็นทางวาจาหรือทางลายลักษณ์อักษร มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 (ปรับปรุง) ระบุถึงปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาในการกำหนดว่าจะสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลทางวาจาหรือทางลายลักษณ์

อักษร²⁹ เนื่องจากลักษณะและความง่ายในการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับผู้บริหารระดับสูง หรือการทุจริตที่ส่งผลต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต ดังนั้นผู้สอบบัญชีต้องรายงานเรื่องดังกล่าวต่อผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอย่างทันที และอาจต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในการรายงานเรื่องดังกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษร

- ก64. ในบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงความเหมาะสมที่จะสื่อสารกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล เมื่อผู้สอบบัญชีทราบว่าการทุจริตนั้นเกี่ยวข้องกับพนักงานที่ไม่ใช่ผู้บริหาร ซึ่งอาจไม่ส่งผลต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ หรือพิจารณาถึงการที่ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลอาจมีความประสงค์ที่จะรับทราบการทุจริตดังกล่าว ฉะนั้นกระบวนการในการติดต่อสื่อสารอาจดำเนินการไปได้ด้วยดีหากผู้สอบบัญชีและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลสามารถตกลงกันได้ ในช่วงเริ่มแรกของการตรวจสอบถึงลักษณะและขอบเขตของการติดต่อสื่อสารของผู้สอบบัญชีในเรื่องต่าง ๆ
- ก65. ภายใต้สถานการณ์ที่ไม่ปกติที่ผู้สอบบัญชีมีความสงสัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือหรือความซื่อสัตย์ของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาหาคำแนะนำทางกฎหมายที่เหมาะสมเพื่อช่วยเหลือในการกำหนดแนวทางในการดำเนินการอย่างเหมาะสม

ประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริต (อ้างถึงย่อหน้าที่ 43)

- ก66. ประเด็นอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทุจริตที่จะต้องหารือกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลกิจการ อาจรวมถึง ตัวอย่างเช่น
- ข้อสงสัยเกี่ยวกับลักษณะ ขอบเขตและความถี่ในการประเมินของผู้บริหารเกี่ยวกับการควบคุมที่มีอยู่เพื่อป้องกันและตรวจพบการทุจริต รวมถึงความเสี่ยงที่งบการเงินจะแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง
 - ความล้มเหลวของผู้บริหารในการดำเนินการอย่างเหมาะสมต่อข้อบกพร่องที่สำคัญของระบบการควบคุมภายในที่ระบุไว้ หรือการตอบสนองอย่างเหมาะสมต่อการทุจริตที่ได้ตรวจพบ
 - การประเมินของผู้สอบบัญชีถึงสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการ รวมถึงประเด็นสงสัยเกี่ยวกับความสามารถและความซื่อสัตย์ของผู้บริหาร
 - การดำเนินการของผู้บริหารที่อาจนำไปสู่การจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต เช่น การเลือกหรือการใช้นโยบายการบัญชีของผู้บริหารที่อาจแสดงให้เห็นถึงความพยายามของผู้บริหารในการสร้างผลกำไรเพื่อปิดบังผู้ใช้งบการเงินโดยการทำให้เกิดความเข้าใจผิดเกี่ยวกับผลการดำเนินงานและความสามารถในการทำกำไร
 - ข้อสงสัยเกี่ยวกับความเพียงพอและความครบถ้วนของการอนุมัติในการทำรายการที่ปรากฏว่าไม่เป็นไปตามธุรกิจปกติ

²⁹ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 260 ย่อหน้าที่ ก38

การรายงานการทุจริตต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสม (อ้างถึงย่อหน้าที่ 44)

- ก67. มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)³⁰ ให้แนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมเกี่ยวกับการพิจารณาของผู้สอบบัญชีว่าการรายงานการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่พบหรือสงสัยต่อหน่วยงานกำกับดูแลภายนอกที่เหมาะสมมีความจำเป็นหรือมีความเหมาะสมในสถานการณ์นั้นหรือไม่ รวมไปถึงการพิจารณาหน้าที่ในการรักษาความลับของลูกค้า
- ก68. ข้อกำหนดตามที่ระบุไว้ในย่อหน้าที่ 44 อาจเกี่ยวข้องกับข้อพิจารณาที่ซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาขอคำปรึกษาภายใน (เช่น ภายในสำนักงานหรือสำนักงานเครือข่าย) หรือขอคำปรึกษาจากหน่วยงานที่มีอำนาจในการกำกับดูแลหรือองค์กรวิชาชีพบนพื้นฐานของการรักษาความลับ (ถ้าการกระทำดังกล่าวไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับ หรือไม่ฝ่าฝืนหน้าที่ในการรักษาความลับของลูกค้า) ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาการได้มาซึ่งคำแนะนำทางกฎหมายเพื่อให้เข้าใจถึงทางเลือกของผู้สอบบัญชี และผลกระทบทางวิชาชีพหรือนัยทางกฎหมายจากการดำเนินการที่เฉพาะเจาะจง

ข้อพิจารณาเฉพาะสำหรับหน่วยงานภาครัฐ

- ก69. ในภาครัฐ ข้อกำหนดสำหรับการรายงานการทุจริตนั้น ไม่ว่าจะเป็นการตรวจพบโดยกระบวนการในการตรวจสอบหรือไม่ อาจขึ้นอยู่กับข้อกำหนดเฉพาะที่เกี่ยวกับการตรวจสอบบัญชี หรือข้อกำหนดทางกฎหมาย หลักเกณฑ์ หรือการกำกับดูแลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

³⁰ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง) “การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน” ย่อหน้าที่ ก28-ก34

ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ 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) ทักษะ/การหาเหตุผลอันสมควร แม้ว่าปัจจัยเสี่ยงที่แสดงนี้จะครอบคลุมได้หลากหลายสถานการณ์ แต่เป็นเพียงแคตัวอย่างเท่านั้น ดังนั้น ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาถึงปัจจัยเสี่ยงอื่นเพิ่มเติมหรือที่แตกต่างไป ตัวอย่างทั้งหมดนี้ไม่ได้ครอบคลุมถึงสถานการณ์ทุกสถานการณ์ และตัวอย่างบางตัวอย่างอาจมีความสำคัญที่แตกต่างกัน ในกิจการที่มีขนาด ลักษณะความเป็นเจ้าของ หรือสถานการณ์ที่แตกต่างกัน นอกจากนี้ การจัดลำดับของตัวอย่างปัจจัยเสี่ยงดังต่อไปนี้ไม่ได้มีเจตนาที่จะแสดงถึงความสำคัญหรือความถี่ของการเกิดขึ้น

ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตอาจเกี่ยวข้องกับสิ่งจูงใจหรือแรงกดดัน หรือโอกาส ซึ่งเกิดขึ้นจากสถานะต่าง ๆ ที่สร้างโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง โดยไม่พิจารณาถึงการควบคุม (นั่นคือ ความเสี่ยงสืบเนื่อง) ปัจจัยดังกล่าวถือว่าเป็นปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่อง (หากปัจจัยดังกล่าวเหล่านั้นมีผลความเสี่ยงสืบเนื่อง) และอาจเป็นผลมาจากความลำเอียงของผู้บริหาร ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับโอกาสในการทุจริต อาจเกิดจากปัจจัยความเสี่ยงสืบเนื่องอื่นที่ระบุได้ (ตัวอย่างเช่น ความซับซ้อนหรือความไม่แน่นอนอาจสร้างโอกาสในการทุจริต ซึ่งส่งผลให้เกิดโอกาสในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลจากการทุจริต) ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับโอกาสในการทุจริตยังอาจเกี่ยวข้องกับสถานะของระบบการควบคุมภายในของกิจการ เช่น ข้อจำกัดหรือข้อบกพร่องในระบบการควบคุมภายในของกิจการที่สร้างโอกาสในการทุจริตดังกล่าว ปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตที่เกี่ยวข้องกับทักษะหรือการหาเหตุผลอันสมควรสนับสนุนการทำทุจริตอาจเกิดขึ้นจากข้อจำกัดหรือข้อบกพร่องของสภาพแวดล้อมการควบคุมของกิจการเป็นการเฉพาะ

ปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต

ตัวอย่างต่อไปนี้ เป็นตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต

สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน

ความมั่นคงทางการเงินหรือความสามารถในการทำกำไรที่มีผลกระทบจากเศรษฐกิจ อุตสาหกรรมหรือเงื่อนไขในการดำเนินธุรกิจของกิจการ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

- ระดับการแข่งขันที่สูงหรือการอิ่มตัวของตลาด ซึ่งมีผลทำให้กำไรลดลง

- ความเปราะบางต่อการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว เช่น การเปลี่ยนแปลงของเทคโนโลยี สินค้าที่ล้าสมัยหรือการเปลี่ยนแปลงในอัตราดอกเบี้ย
- ความต้องการของลูกค้าลดลงอย่างมาก และความล้มเหลวในการดำเนินธุรกิจที่เพิ่มขึ้นทั้งในอุตสาหกรรมนั้น ๆ หรือในสภาพเศรษฐกิจโดยรวม
- ผลขาดทุนจากการดำเนินงานที่เพิ่มขึ้นจนอาจเป็นเหตุให้เกิดการล้มละลาย ปิดกิจการหรือ ถูกซื้อกิจการ
- การมีกระแสเงินสดจากการดำเนินงานติดลบอย่างต่อเนื่อง หรือไม่สามารถสร้างกระแสเงินสดจากการดำเนินงานได้ ในขณะที่มีการรายงานผลกำไรและอัตราการเติบโตของกำไร
- การเติบโตอย่างรวดเร็วหรือความสามารถในการทำกำไรเพิ่มขึ้นอย่างผิดปกติ โดยเฉพาะเมื่อเปรียบเทียบกับกิจการอื่นในอุตสาหกรรมเดียวกัน
- การใช้หลักการบัญชี กฎเกณฑ์หรือข้อบังคับทางกฎหมายใหม่

ผู้บริหารมีแรงกดดันอย่างมากที่จะตอบสนองต่อความต้องการหรือความคาดหวังของบุคคลอื่นอันเนื่องมาจากเหตุผลดังต่อไปนี้

- ความคาดหวังในความสามารถในการทำกำไรหรือแนวโน้มกำไร (โดยเฉพาะอย่างยิ่งความคาดหวังที่สูงเกินไปหรือที่เป็นไปไม่ได้) ของนักวิเคราะห์การลงทุน ผู้ลงทุนที่เป็นสถาบัน เจ้าหนี้รายใหญ่หรือบุคคลภายนอกอื่น รวมทั้ง ความคาดหวังของผู้บริหารเอง ตัวอย่างเช่น การออกข่าวต่อสาธารณชนหรือข้อความในรายงานประจำปีในเชิงบวกที่เกินจริง
- ความจำเป็นในการจัดหาเงินทุนเพิ่มเติมโดยการก่อหนี้หรือเพิ่มทุน เพื่อเสริมสร้างความสามารถในการแข่งขัน รวมถึงการจัดหาเงินทุนเพื่อใช้ในการวิจัยและพัฒนาหรือรายจ่ายฝ่ายทุน
- ความสามารถที่จำกัดที่จะปฏิบัติตามข้อบังคับของตลาดหลักทรัพย์ หรือจ่ายชำระหนี้หรือรักษาข้อผูกพันตามสัญญาเงินกู้
- การรับรู้หรือผลกระทบในทางลบจากการรายงานผลการดำเนินงานที่ไม่ดี ซึ่งมีผลมาจากรายการที่สำคัญที่ยังไม่สามารถหาข้อสรุปได้ เช่น การรวมธุรกิจหรือการได้งานตามสัญญา

ข้อมูลที่มีอยู่แสดงให้เห็นว่าผลการดำเนินงานของกิจการมีผลกระทบโดยตรงต่อสถานะทางการเงินส่วนบุคคลของผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล จากเรื่องดังต่อไปนี้

- การมีส่วนได้ส่วนเสียอย่างมีนัยสำคัญในกิจการ
- ผลตอบแทนที่จะได้รับอยู่ในอัตราที่สูง (ตัวอย่างเช่น โบนัส การให้สิทธิซื้อหุ้นและผลตอบแทนอื่น ๆ) ขึ้นอยู่กับการบรรลุเป้าหมายที่ท้าทายทางด้านราคาหุ้น ผลการดำเนินงาน ฐานะการเงินหรือกระแสเงินสด¹
- การค้าประกันส่วนบุคคลในหนี้สินของกิจการ

¹ แผนการให้ผลตอบแทนแก่ผู้บริหารอาจขึ้นอยู่กับเป้าหมายที่เกี่ยวข้องกับรายการบัญชีใดรายการหนึ่งหรือกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่ง แม้ว่ารายการบัญชีหรือกิจกรรมนั้นอาจไม่ได้มีความสำคัญต่อองค์กรโดยรวม

ผู้บริหารหรือบุคลากรที่ปฏิบัติงานมีแรงกดดันอย่างมากเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางการเงินที่ถูกกำหนดขึ้น โดยผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รวมถึงเป้าหมายของผลตอบแทนกำหนดจากยอดขายหรือความสามารถในการทำกำไรของกิจการ

โอกาส

ลักษณะของอุตสาหกรรมหรือการดำเนินธุรกิจของกิจการอาจทำให้มีการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต โดยสามารถเกิดขึ้นได้จากประเด็นดังต่อไปนี้

- การทำรายการที่สำคัญระหว่างบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่เป็นไปตามปกติธุรกิจ หรือการทำรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่ไม่ได้มีการตรวจสอบหรือถูกตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีอื่น
- ความมั่นคงทางการเงินหรือความสามารถในการช้่นำกลุ่มอุตสาหกรรม จนทำให้กิจการนั้นมีอิทธิพลเหนือผู้ขายหรือลูกค้าในการกำหนดเงื่อนไขหรือสถานการณ์ทางการค้า ซึ่งอาจส่งผลให้มีรายการค้าที่ไม่เหมาะสมหรือไม่เป็นไปตามธุรกิจปกติ
- สินทรัพย์ หนี้สิน รายได้หรือค่าใช้จ่ายที่กำหนดขึ้นจากการประมาณการทางบัญชีที่มีนัยสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการใช้ดุลยพินิจหรือความไม่แน่นอนต่าง ๆ ซึ่งยากต่อการหาหลักฐานมายืนยันสนับสนุน
- รายการที่สำคัญ รายการที่ไม่เป็นปกติ หรือรายการที่มีความซับซ้อนมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งรายการที่เกิดขึ้นในเวลาใกล้เคียงสิ้นงวดบัญชี ซึ่งก่อให้เกิดคำถามที่ยากต่อการพิจารณาตามหลักการที่ว่า “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ”
- ส่วนงานที่สำคัญของกิจการมีที่ตั้งหรือมีการดำเนินงานในประเทศที่มีสภาพแวดล้อมทางธุรกิจและวัฒนธรรมที่แตกต่างกัน
- การทำธุรกิจผ่านตัวกลางโดยที่ไม่มีเหตุผลทางธุรกิจที่ชัดเจน
- มีบัญชีเงินฝากธนาคารที่สำคัญหรือมีกิจการย่อยหรือสาขาดำเนินงานอยู่ในเขตปลอดภาษี โดยไม่มีเหตุผลทางธุรกิจที่ชัดเจน

ความไม่มีประสิทธิภาพของผู้บริหารในการติดตามดูแลการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งเป็นผลมาจาก

- บุคคลคนเดียวหรือกลุ่มบุคคลจำนวนน้อยราย (ในกิจการที่ไม่ได้บริหารโดยเจ้าของ) มีอำนาจในการบริหารงานโดยที่ไม่มีการควบคุมที่ใช้ทดแทน
- การกำกับดูแลโดยผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการรายงานทางการเงิน และการควบคุมภายในที่ไม่มีประสิทธิภาพ

โครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อนหรือไม่แน่นอน ตามหลักฐานเช่น

- มีความยากในการกำหนดโครงสร้างองค์กรหรือบุคคลที่มีอำนาจควบคุมส่วนได้เสียของกิจการ
- มีโครงสร้างองค์กรที่ซับซ้อนเกินไป ซึ่งรวมถึงหน่วยงานทางกฎหมายหรือมีสายงานที่มีอำนาจในการบริหารงานที่ไม่เป็นปกติ
- มีการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารระดับสูง ที่ปรึกษาทางกฎหมาย หรือผู้ที่มีหน้าที่ในการกำกับดูแลบ่อย

ข้อบกพร่องของการควบคุมภายใน ซึ่งอาจมีผลมาจากเหตุการณ์ดังต่อไปนี้

- กระบวนการที่ไม่เพียงพอในการติดตามผลระบบการควบคุมภายในของกิจการ รวมถึงระบบการควบคุมอัตโนมัติ และการควบคุมการจัดทำรายงานทางการเงินระหว่างกาล (ในกรณีที่ต้องมีการรายงานต่อบุคคลภายนอก)
- มีอัตราการเปลี่ยนแปลงและการจ้างงานสำหรับพนักงานบัญชี ผู้ตรวจสอบภายในหรือพนักงานด้านเทคโนโลยีสารสนเทศบ่อยซึ่งไม่มีประสิทธิภาพ
- ระบบบัญชีหรือระบบสารสนเทศที่ไม่มีประสิทธิภาพ รวมถึงมีข้อบกพร่องที่สำคัญในการควบคุมภายใน

ทัศนคติ/การหาเหตุผลอันสมควร

- การติดต่อสื่อสาร การนำไปปฏิบัติ การสนับสนุน หรือการบังคับใช้ค่านิยมหรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณของกิจการโดยผู้บริหารไม่มีประสิทธิภาพ หรือมีการติดต่อสื่อสารเกี่ยวกับค่านิยมหรือข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณอย่างไม่เหมาะสม
- ผู้บริหารที่ไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการเงินเข้ามามีส่วนร่วม หรือมีอิทธิพลมากเกินไปในการเลือกนโยบายการบัญชี หรือการกำหนดประมาณการที่สำคัญ
- มีประวัติการกระทำผิดกฎหมายหลักทรัพย์ หรือกฎหมายและข้อบังคับอื่น หรือมีการฟ้องร้องกิจการหรือผู้บริหารระดับสูงหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลมีส่วนเกี่ยวข้องกับการทุจริตหรือการฝ่าฝืนกฎหมายและหลักเกณฑ์ต่าง ๆ
- ผู้บริหารให้ความสนใจเป็นพิเศษในการรักษาหรือเพิ่มราคาหุ้นของกิจการ หรือแนวโน้มของกำไร
- ผู้บริหารมักให้สัญญาแก่นักวิเคราะห์ เจ้าหนี้ และบุคคลภายนอกอื่น ที่จะบริหารงานเพื่อบรรลุผลตามประมาณการ ซึ่งสูงเกินไปหรือไม่สมเหตุสมผล
- ผู้บริหารไม่สามารถแก้ไขข้อบกพร่องที่สำคัญของการควบคุมภายในได้ทันเวลา
- ผู้บริหารมีความสนใจที่จะใช้วิธีการปฏิบัติที่ไม่เหมาะสมในการลดกำไรทางบัญชี เพื่อผลประโยชน์ทางภาษี
- ผู้บริหารระดับสูงมีขวัญและกำลังใจน้อย
- ผู้บริหารที่เป็นเจ้าของกิจการไม่มีการแยกแยะระหว่างรายการส่วนตัวและรายการทางธุรกิจ
- ความขัดแย้งระหว่างผู้ถือหุ้นใหญ่ในบริษัท
- ความพยายามของผู้บริหารอย่างต่อเนื่องในการใช้วิธีการบัญชีที่หมิ่นเหม่หรือไม่เหมาะสม โดยใช้เกณฑ์ความมีสาระสำคัญเป็นเหตุผลสนับสนุน
- ความสัมพันธ์ระหว่างผู้บริหารและผู้สอบบัญชีคนปัจจุบันหรือผู้สอบบัญชีคนก่อนที่ดึงเครียด ซึ่งอาจแสดงจากเหตุการณ์ดังต่อไปนี้
 - การโต้เถียงบ่อย ๆ กับผู้สอบบัญชีคนปัจจุบันหรือผู้สอบบัญชีคนก่อนในประเด็นบัญชีการสอบบัญชีและการรายงาน

- การเรียกร้อยอย่างไม่สมเหตุสมผลกับผู้สอบบัญชี เช่น การจำกัดเวลาในการตรวจสอบให้เสร็จสมบูรณ์หรือการออกรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่สมเหตุสมผล
- การกำหนดข้อจำกัดที่เป็นทางการและไม่เป็นทางการต่อผู้สอบบัญชี ในการเข้าถึงบุคคลหรือข้อมูล หรือความสามารถของผู้สอบบัญชีในการติดต่อสื่อสารอย่างมีประสิทธิภาพกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล
- พฤติกรรมการใช้อิทธิพลของผู้บริหารในการติดต่อกับผู้สอบบัญชี โดยเฉพาะความพยายามที่จะมีอิทธิพลต่อการกำหนดขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี หรือการเลือกหรือคงไว้ซึ่งบุคลากรที่เคยถูกมอบหมายให้ปฏิบัติงานตรวจสอบหรือ เป็นที่ปรึกษาตรวจสอบ

ปัจจัยเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

ปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมสามารถจัดได้เป็น 3 ประเภทตามสถานการณ์ทั่วไปของการทุจริต ดังนี้ ก) สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน ข) โอกาส ค) ทศนคติ/การหาเหตุผลอันสมควร ปัจจัยเสี่ยงบางปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเกิดจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตอาจถูกพบได้เมื่อมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเกิดจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมเกิดขึ้น ตัวอย่างเช่น การติดตามดูแลการดำเนินงานของกิจการที่ขาดประสิทธิภาพของผู้บริหารและข้อบกพร่องอื่นในการควบคุมภายในของกิจการ อาจทำให้มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงซึ่งเป็นผลมาจาก ทั้งการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตหรือมีการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม ตัวอย่างที่จะกล่าวต่อไปนี้เป็นตัวอย่างของปัจจัยเสี่ยงที่เกี่ยวข้องกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

สิ่งจูงใจ/แรงกดดัน

ภาระทางการเงินส่วนบุคคลอาจกดดันให้ผู้บริหารหรือพนักงานที่สามารถเข้าถึงเงินสด หรือสินทรัพย์อื่นโดยง่ายกระทำการยักยอกหรือนำสินทรัพย์ดังกล่าวไปใช้อย่างไม่เหมาะสม

นอกจากนี้ ความสัมพันธ์ที่ไม่ราบรื่นระหว่างกิจการและพนักงานที่สามารถเข้าถึงเงินสดหรือสินทรัพย์อื่นที่ง่ายต่อการยักยอก อาจจูงใจให้พนักงานเหล่านั้นใช้สินทรัพย์ของกิจการอย่างไม่เหมาะสม ตัวอย่างของความสัมพันธที่ไม่ราบรื่นนั้น อาจเกิดจากเหตุการณ์ดังต่อไปนี้

- การให้พนักงานออกหรือคาดว่าจะให้ออกในอนาคต
- การเปลี่ยนแปลงหรือคาดว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงผลตอบแทนของพนักงานหรือผลประโยชน์อื่น
- การเลื่อนตำแหน่ง การให้ผลตอบแทนหรือรางวัลอื่น ๆ ที่ไม่สอดคล้องกับความคาดหวังของพนักงาน

โอกาส

ลักษณะหรือสถานการณ์บางอย่างที่อาจก่อให้เกิดการใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสมได้โดยง่าย ตัวอย่างของโอกาสที่ก่อให้เกิดการใช้สินทรัพย์ไปในทางที่ไม่เหมาะสมจะมากขึ้นเมื่อมีเหตุการณ์ดังต่อไปนี้

- มีเงินสดในมือจำนวนมากหรือใช้เงินสดในการดำเนินงานจำนวนมาก

- สินค้าคงเหลือมีขนาดเล็กแต่มีมูลค่าสูงและเป็นที่ต้องการอย่างมาก
- สินทรัพย์ที่เปลี่ยนมือได้ง่าย เช่น หุ้นกู้ที่ไม่ระบุชื่อผู้ถือ เพชร หรือชิ้นส่วนของเครื่องคอมพิวเตอร์
- สินทรัพย์ถาวรที่มีขนาดเล็ก มีตลาดรองรับ หรือไม่ได้มีการระบุความเป็นเจ้าของที่สามารถสังเกตเห็นได้ง่าย

การควบคุมของสินทรัพย์ต่าง ๆ ที่ไม่เพียงพอ อาจเพิ่มโอกาสให้การใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสม มีมากขึ้น ตัวอย่างเช่น การใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมอาจเกิดขึ้นจากเหตุการณ์ดังต่อไปนี้

- การแบ่งแยกหน้าที่หรือการตรวจสอบที่ไม่เป็นอิสระอย่างเพียงพอ
- การกำกับดูแลรายจ่ายของผู้บริหารระดับสูงที่ไม่เพียงพอ ตัวอย่างเช่น ค่าเดินทาง และการเบิกจ่ายค่าใช้จ่ายอื่น
- การกำกับดูแลของผู้บริหารต่อพนักงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ไม่เพียงพอ ตัวอย่างเช่น การควบคุมดูแลหรือการติดตามดูแลสถานที่ตั้งที่ห่างไกลที่ไม่เพียงพอ
- กระบวนการในการคัดเลือกพนักงานที่ไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอสำหรับตำแหน่งงานที่สามารถเข้าถึงสินทรัพย์
- การบันทึกรายการการเก็บรักษาสินทรัพย์ที่ไม่เพียงพอ
- ระบบการมอบอำนาจและอนุมัติรายการที่ไม่เพียงพอ ตัวอย่างเช่น การจัดซื้อ
- การเก็บรักษาเงินสด เงินลงทุน สินค้าคงเหลือ หรือสินทรัพย์ถาวรไม่เหมาะสม
- ขาดกระบวนการกระหายอดสินทรัพย์อย่างครบถ้วนและทันเวลา
- ขาดการจัดทำเอกสารหลักฐานที่เหมาะสมและทันเวลา ตัวอย่างเช่น การบันทึกรับคืนสินค้า
- ไม่มีการบังคับให้ลาพักร้อนสำหรับพนักงานที่ทำหน้าที่ในการควบคุมดูแลที่สำคัญ
- ผู้บริหารไม่มีความเข้าใจอย่างเพียงพอเกี่ยวกับเทคโนโลยีสารสนเทศ ซึ่งทำให้พนักงานในฝ่ายเทคโนโลยีสารสนเทศกระทำการอย่างไม่เหมาะสม
- การควบคุมการเข้าถึงรายการที่อุกบันทึกระบบอัตโนมัติ รวมถึงการควบคุมและการสอบทานบันทึกเหตุการณ์ของระบบคอมพิวเตอร์ที่ไม่เพียงพอ

ทัศนคติ/การหาเหตุผลอันสมควร

- ไม่ให้ความสำคัญกับความจำเป็นในการติดตามดูแลหรือลดความเสี่ยงในการใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสม
- ไม่ให้ความสำคัญกับการควบคุมภายในที่ใช้ป้องกันการนำสินทรัพย์ไปใช้อย่างไม่เหมาะสม โดยการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมที่มีอยู่หรือละเลยที่จะแก้ไขข้อบกพร่องของการควบคุมภายในที่ตรวจพบ
- พฤติกรรมของพนักงานที่แสดงให้เห็นถึงความไม่ประทับใจหรือไม่พึงพอใจในกิจการ
- การเปลี่ยนแปลงในพฤติกรรมหรือวิถีการดำเนินชีวิต ซึ่งอาจแสดงว่าสินทรัพย์ถูกนำไปใช้อย่างไม่เหมาะสม
- การเพิกเฉยต่อการยกยอกจำนวนเล็กน้อย

ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก41)

ตัวอย่างของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตที่ประเมินไว้

ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นวิธีการตรวจสอบที่ใช้กับความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต อันมีผลมาจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตและการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม แม้ว่าวิธีการตรวจสอบเหล่านี้จะครอบคลุมสถานการณ์ต่าง ๆ แต่ก็เพียงพอตัวอย่างเท่านั้น ดังนั้น จึงอาจไม่ใช่วิธีการที่เหมาะสมหรือจำเป็นที่สุดในแต่ละสถานการณ์ นอกจากนี้ การจัดลำดับของวิธีการตรวจสอบที่เป็นตัวอย่างนี้ไม่มีเจตนาที่จะแสดงถึงความสำคัญของวิธีการตรวจสอบ การพิจารณาในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

การตอบสนองเป็นการเฉพาะของผู้สอบบัญชีต่อการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตมีความหลากหลาย ขึ้นอยู่กับประเภทหรือองค์ประกอบของปัจจัยเสี่ยงของการทุจริตหรือสถานการณ์ที่ตรวจพบ รวมถึงยอดคงเหลือทางบัญชี ประเภทของรายการ และสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้

ตัวอย่างของการตอบสนองเป็นการเฉพาะมีดังต่อไปนี้

- การตรวจเยี่ยมสถานที่หรือทำการทดสอบโดยไม่ให้มีการตั้งตัวหรือไม่แจ้งให้ทราบล่วงหน้า ตัวอย่างเช่น การสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือในสถานที่ที่ผู้สอบบัญชีไม่ได้แจ้งไว้ล่วงหน้าหรือการตรวจนับเงินสด ณ วันใดวันหนึ่งโดยไม่แจ้งล่วงหน้า
- การขอให้มีการตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด หรือวันที่ใกล้เคียงวันสิ้นงวดบัญชี เพื่อที่จะลดความเสี่ยงในการบิดเบือนยอดคงเหลือในช่วงเวลาระหว่างวันที่มีการตรวจนับและวันสิ้นงวดบัญชี
- การเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบในปีปัจจุบัน ตัวอย่างเช่น การติดต่อกับลูกค้ารายใหญ่และเจ้าหน้าที่รายใหญ่ทางวาจา นอกเหนือจากที่เคยส่งหนังสือยืนยันยอดเป็นลายลักษณ์อักษร การส่งหนังสือยืนยันแก่บุคคลหรือหน่วยงานภายในกิจการเป็นการเฉพาะ หรือการหาข้อมูลเพิ่มเติมหรือข้อมูลที่แตกต่างกัน
- สอบทานรายละเอียดรายการปรับปรุงสิ้นไตรมาสหรือสิ้นงวดบัญชี และตรวจสอบรายการที่มีลักษณะหรือจำนวนเงินที่ผิดปกติ
- ในกรณีที่มีรายการที่สำคัญหรือผิดปกติที่เกิดขึ้นในช่วงใกล้หรือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ต้องตรวจสอบความเป็นไปได้ที่รายการดังกล่าวเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน และแหล่งของเงินทุนที่สนับสนุนการทำรายการนั้น ๆ
- การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบที่ใช้ข้อมูลแบบแยกย่อย เช่น การเปรียบเทียบยอดขายและต้นทุนขายตามสถานที่ตั้ง หรือสายงานธุรกิจหรือเป็นรายเดือนกับยอดที่คาดหมายโดยผู้สอบบัญชี

- สัมภาษณ์บุคลากรที่เกี่ยวข้องกับส่วนงานที่มีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งเป็นผลจากการทุจริตตามที่ได้ระบุไว้ เพื่อได้มาซึ่งความเข้าใจอย่างถ่องแท้เกี่ยวกับความเสี่ยง และพิจารณาถึงการควบคุมที่ช่วยลดความเสี่ยงดังกล่าว
- เมื่อมีผู้สอบบัญชีรายอื่นเป็นผู้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการย่อย แผนก หรือสาขา ผู้สอบบัญชีควรมีการปรึกษารายอื่นกับผู้สอบบัญชีรายอื่นนั้นถึงขอบเขตของงานที่จำเป็นต้องทำ เพื่อตอบสนองกับความเสี่ยงที่ประเมินไว้จากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลจากการทุจริตที่เกิดจากรายการและกิจกรรมระหว่างกิจการหรือกับส่วนงานเหล่านี้
- หากผลงานของผู้เชี่ยวชาญอื่นเป็นสิ่งที่จำเป็นและสำคัญต่อรายการใดในงบการเงิน เนื่องจากมีความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลจากการทุจริตของรายการดังกล่าวอยู่ในระดับที่สูง ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมเกี่ยวกับข้อสมมติบางส่วนหรือทั้งหมดที่ผู้เชี่ยวชาญใช้ รวมถึงวิธีการและประเด็นที่ตรวจพบ เพื่อประเมินว่าประเด็นที่ตรวจพบมีความสมเหตุสมผลหรือไม่ หรือต้องว่าจ้างผู้เชี่ยวชาญรายอื่น เพื่อประเมินความสมเหตุสมผลของผลงานของผู้เชี่ยวชาญดังกล่าว
- การใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อวิเคราะห์ยอดตกมาของบัญชีบางบัญชีในงบฐานะการเงินของงวดบัญชีก่อนที่ได้ผ่านการตรวจสอบแล้ว เพื่อประเมินถึงประเด็นต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายการประมาณการทางบัญชีและการใช้ดุลยพินิจทางบัญชีที่มีการแก้ไขในภายหลัง ตัวอย่างเช่น ค่าเผื่อการรับคืนสินค้า
- การใช้วิธีการตรวจสอบรายการบัญชีหรือการกระทบยอดอื่นซึ่งทำโดยกิจการ รวมถึง การพิจารณารายการกระทบยอดที่ทำในระหว่างงวดบัญชี
- การใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยคอมพิวเตอร์ เช่น การทดสอบข้อมูลเพื่อตรวจรายการผิดปกติจากการสุ่มตัวอย่าง
- การทดสอบความเที่ยงตรงของการบันทึกและรายการที่จัดทำโดยคอมพิวเตอร์
- การหาหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติมจากแหล่งอื่น ๆ นอกเหนือจากกิจการที่ถูกตรวจสอบ

การตอบสนองเป็นการเฉพาะต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเนื่องจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริต

ตัวอย่างของการตอบสนองต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีที่มีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ อันเนื่องมาจากการจัดทำรายงานทางการเงินที่ทุจริตมีดังต่อไปนี้

การรับรู้รายได้

- การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการวิเคราะห์เปรียบเทียบสำหรับยอดรายได้โดยใช้ข้อมูลแบบแยกย่อย เช่น การเปรียบเทียบรายได้แยกรายเดือน แยกตามสายการผลิต หรือตามส่วนงานธุรกิจในระหว่างงวดปัจจุบันกับงวดก่อน โดยอาจนำเทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์มาช่วยในการระบุความสัมพันธ์ของรายได้ที่ผิดปกติหรือที่ไม่ได้คาดหมายว่าจะเกิดขึ้น

- การขอยืนยันยอดกับลูกค้าบางรายเกี่ยวกับเงื่อนไขของสัญญาและที่อยู่นอกเหนือจากสัญญา เนื่องจากวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เหมาะสมในหลาย ๆ ครั้งนั้นขึ้นอยู่กับเงื่อนไขหรือข้อกำหนดในสัญญา และเกณฑ์การให้ส่วนลดหรือระยะเวลาการให้ส่วนลด ซึ่งบ่อยครั้งไม่มีการจัดทำเอกสารหลักฐานที่เพียงพอ ตัวอย่างเช่น หลักเกณฑ์การยอมรับสินค้า เงื่อนไขการส่งและการชำระเงิน ภาวะของผู้ขาย ในอนาคต สิทธิในการคืนสินค้า การรับประกันจำนวนสินค้าที่จะขายต่อ และเงื่อนไขในการยกเลิก หรือการคืนเงินตามข้อตกลง ซึ่งมักเกี่ยวข้องกับสถานการณ์ดังกล่าว
- การสอบถามบุคลากรจากส่วนงานการขายและการตลาดของกิจการ หรือที่ปรึกษากฎหมายภายใน กิจการ เกี่ยวกับการขายหรือการส่งสินค้าใกล้สิ้นงวดบัญชี และความรู้ในเรื่องเงื่อนไขหรือข้อตกลง ที่ผิดปกติที่เกี่ยวข้องกับรายการเหล่านี้
- การตรวจเยี่ยมสถานที่ใดสถานที่หนึ่งหรือหลายที่ ณ วันสิ้นงวดบัญชี เพื่อเข้าสังเกตการณ์สินค้าที่ เตรียมจัดส่ง หรือพร้อมจัดส่ง (หรือ สินค้ารับคืนรอดำเนินการต่อ) และการใช้วิธีการตรวจตัด ยอดขายและตัดยอดสินค้าที่เหมาะสม
- สำหรับสถานการณ์ที่รายการรายได้มีการบันทึกและประมวลผลโดยระบบอิเล็กทรอนิกส์ ต้องทำการทดสอบการควบคุมเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นว่ารายได้ที่บันทึกเป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจริง และมีการ บันทึกอย่างเหมาะสมหรือไม่

ปริมาณสินค้าคงเหลือ

- การตรวจสอบการบันทึกสินค้าคงเหลือของกิจการ เพื่อระบุถึงสถานที่หรือรายการสินค้าที่ควรให้ความสนใจเป็นพิเศษในระหว่างหรือภายหลังการตรวจนับสินค้าคงเหลือ
- การสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ ณ สถานที่ตั้งบางแห่ง โดยไม่ได้มีการแจ้งล่วงหน้า หรือ ตรวจนับสินค้าคงเหลือทุกสถานที่ตั้งในวันเดียวกัน
- การตรวจนับสินค้าคงเหลือในวันที่ใกล้ หรือ ณ วันสิ้นงวดบัญชี เพื่อลดความเสี่ยงจากการบิดเบือน ข้อมูลที่ไม่เหมาะสมระหว่างวันที่นับสินค้าคงเหลือถึงวันสิ้นงวดบัญชีให้ต่ำที่สุด
- การใช้วิธีการตรวจสอบเพิ่มเติมในระหว่างการสังเกตการณ์ตรวจนับสินค้าคงเหลือ เช่น การตรวจสอบอย่างเข้มงวดถึงสิ่งที่บรรจุในกล่อง ลักษณะสินค้าที่วางเป็นกอง (เช่น ภายในกอง สินค้าเป็นโพร่ง ไม่มีสินค้าอยู่จริง) หรือฉลากสินค้า และคุณภาพ (เช่น ความบริสุทธิ์ เกรดสินค้า หรือความเข้มข้น) ของสินค้าที่มีลักษณะเป็นของเหลว เช่น สินค้าจำพวกน้ำหอม หรือสารเคมีพิเศษ การพิจารณาใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญอาจเป็นประโยชน์ในการสังเกตการณ์การตรวจนับ
- การเปรียบเทียบปริมาณในงวดบัญชีปัจจุบันกับงวดบัญชีก่อน โดยแบ่งเป็นประเภทสินค้า สถานที่ตั้ง หรือใช้เกณฑ์อย่างอื่น หรือเปรียบเทียบกับปริมาณที่นับได้กับปริมาณที่บันทึก
- การใช้เทคนิคการตรวจสอบโดยใช้คอมพิวเตอร์ช่วย เพื่อทดสอบการรวบรวมจำนวนสินค้าคงเหลือ ที่นับ ตัวอย่างเช่น การจัดเรียงลำดับโดยใช้เลขที่ป้ายสินค้าเพื่อทดสอบการควบคุมป้ายสินค้า หรือ การจัดลำดับโดยใช้เลขที่สินค้าเพื่อทดสอบความเป็นไปได้ที่รายการจะขาดหายไปหรือซ้ำซ้อน

การประมาณการของผู้บริหาร

- การใช้ผู้เชี่ยวชาญในการจัดทำประมาณการอย่างอิสระ เพื่อใช้เปรียบเทียบกับประมาณการของผู้บริหาร
- การขยายขอบเขตการสอบถามไปยังบุคคลอื่น นอกเหนือจากผู้บริหารและฝ่ายบัญชี เพื่อหาหลักฐานสนับสนุนความสามารถและความตั้งใจของผู้บริหารในการนำแผนงานที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการมาใช้จัดทำประมาณการทางบัญชี

การตอบสนองเป็นการเฉพาะต่อการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม

สถานการณ์ที่แตกต่างกันย่อมมีการตอบสนองที่แตกต่างกัน โดยปกติแล้ว การตรวจสอบเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริตอันเนื่องมาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสมจะส่งผลโดยตรงต่อยอดคงเหลือทางบัญชีและประเภทของรายการ แม้ว่าการตรวจสอบบางอย่างที่อธิบายไว้เป็น 2 ประเภทข้างต้นนั้นอาจนำมาประยุกต์ใช้ได้บางสถานการณ์ แต่ขอบเขตของงานสอบบัญชีจะเชื่อมโยงกับข้อมูลเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงของใช้สินทรัพย์อย่างไม่เหมาะสมตามที่ได้ระบุไว้

ตัวอย่างของการตอบสนองต่อการประเมินของผู้สอบบัญชีต่อความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเนื่องมาจากการใช้สินทรัพย์ในทางที่ไม่เหมาะสม มีดังนี้

- การตรวจนับเงินสดหรือหลักทรัพย์ในเวลาใกล้เคียงสิ้นปี หรือ ณ สิ้นปี
- การขอยืนยันโดยตรงกับลูกค้าเกี่ยวกับรายการบัญชี สำหรับงวดเวลาของการตรวจสอบ รวมถึงการลดหนี้ รายการคืนสินค้า และวันที่มีการจ่ายเงิน
- วิเคราะห์โอกาสที่จะได้รับคืนสำหรับบัญชีที่มีการตัดจำหน่ายไปแล้ว
- วิเคราะห์สินค้าขาดหายตามสถานที่ หรือตามประเภทของสินค้า
- เปรียบเทียบอัตราส่วนที่สำคัญของสินค้าคงเหลือ กับเกณฑ์ของอุตสาหกรรม
- สอบทานเอกสารหลักฐานประกอบการปรับลดสำหรับสินค้าคงเหลือที่บันทึกโดยวิธีสินค้าคงเหลือที่บันทึกแบบต่อเนื่อง
- การใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการจับคู่ ระหว่างรายชื่อผู้ขายสินค้ากับรายชื่อของพนักงาน เพื่อระบุที่อยู่หรือหมายเลขโทรศัพท์ที่ตรงกัน
- การใช้คอมพิวเตอร์ในการค้นหารายการในรายงานเงินเดือน เพื่อระบุที่อยู่ บัตรประจำตัวพนักงาน เลขที่ประจำตัวผู้เสียภาษี หรือเลขที่บัญชีธนาคารที่ซ้ำกัน
- การสอบทานแฟ้มบุคลากรโดยเน้นรายการที่ไม่ค่อยมีข้อมูล หรือหลักฐานการทำงาน เช่น ไม่มีเอกสารการประเมินผลงาน
- การวิเคราะห์ส่วนลดการค้า และการรับคืนสินค้าที่มีลักษณะหรือแนวโน้มผิดปกติ
- การขอคำยืนยันเกี่ยวกับเงื่อนไขในสัญญาที่เฉพาะเจาะจงกับบุคคลภายนอก



- การได้มาซึ่งหลักฐานที่แสดงว่าได้มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขของสัญญา
- การสอบทานค่าใช้จ่ายที่มีจำนวนมากและผิดปกติ
- การสอบทานการอนุมัติ และมูลค่าตามบัญชีของเงินให้กู้ยืมแก่ผู้บริหารระดับสูง และบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้อง
- การสอบทานจำนวนและความถูกต้องของรายงานค่าใช้จ่ายที่เสนอโดยผู้บริหารระดับสูง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก 3 (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก50)

ตัวอย่างของสถานการณ์ที่แสดงถึงความเป็นไปได้ในการทุจริต

ตัวอย่างของสถานการณ์ดังต่อไปนี้ อาจแสดงถึงความเป็นไปได้ที่งบการเงินอาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งเป็นผลมาจากการทุจริต

ความขัดแย้งในการบันทึกทางการบัญชี รวมถึงประเด็นดังต่อไปนี้

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

หลักฐานที่ขัดแย้งหรือที่หายไป รวมถึงประเด็นดังต่อไปนี้

- การขาดหายไปของเอกสาร
- การเปลี่ยนแปลงแก้ไขเอกสาร
- การไม่มีเอกสารอื่นนอกเหนือจากสำเนาเอกสารหรือเอกสารทางอิเล็กทรอนิกส์ ทั้งที่เอกสารต้นฉบับควรจะมีอยู่
- ผลแตกต่างที่มีนัยสำคัญจากการกระทบยอดที่ไม่สามารถอธิบายได้
- การเปลี่ยนแปลงที่ผิดปกติในงบฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงในแนวโน้ม ความสัมพันธ์หรืออัตราส่วนทางการเงินที่สำคัญ ตัวอย่างเช่น ยอดลูกหนี้เพิ่มขึ้นมากกว่ายอดรายได้
- ข้อมูลที่ได้จากสอบถามหรือวิเคราะห์เปรียบเทียบจากผู้บริหารหรือพนักงานไม่สม่ำเสมอคลุมเครือ หรือไม่น่าเชื่อถือ
- ผลแตกต่างที่ผิดปกติระหว่างจำนวนที่กิจการบันทึกไว้กับหนังสือยืนยันยอดที่ได้รับกลับมา
- มีรายการด้านเครดิตเป็นจำนวนมากและมีรายการปรับปรุงอื่นในบัญชีลูกหนี้
- ความแตกต่างที่ไม่สามารถอธิบายได้หรืออธิบายอย่างไม่เพียงพอระหว่างบัญชีคุมยอดและบัญชีแยกประเภทย่อยของลูกหนี้ หรือระหว่างใบแจ้งยอดจากลูกค้าและบัญชีแยกประเภทย่อยของลูกหนี้
- การหายไปของเช็คที่ยกเลิก ซึ่งในสถานการณ์ที่ปกติแล้วเช็คที่ยกเลิกจะถูกส่งคืนให้กิจการพร้อมใบแจ้งยอดจากธนาคาร
- สินค้าคงเหลือหรือสินทรัพย์หายไปอย่างเป็นสาระสำคัญ

- การขาดหายไปของหลักฐานทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งไม่สอดคล้องกับนโยบายการเก็บรักษาบันทึก
รายการของกิจการ
- มีจำนวนรายที่ตอบยืนยันยอดมากกว่าหรือน้อยกว่าที่คาดการณ์ไว้
- ไม่สามารถหาหลักฐานสำหรับการพัฒนาระบบที่สำคัญหรือหลักฐานประกอบการทดสอบ
การเปลี่ยนแปลงโปรแกรมและการนำโปรแกรมที่สำคัญมาใช้สำหรับปีปัจจุบัน

ความสัมพันธ์ที่มีปัญหาหรือไม่ปกติระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้บริหาร รวมถึง

- การไม่อนุญาตให้ผู้สอบบัญชีเข้าถึงรายการบัญชี เครื่องมืออำนวยความสะดวก พนักงานบางคน
ลูกค้า ผู้ขาย หรือ บุคคลอื่นที่สามารถให้หลักฐานแก่ผู้สอบบัญชี
- ผู้บริหารกดดันผู้สอบบัญชีให้แก้ไขประเด็นที่ซับซ้อนหรือข้อขัดแย้งภายในเวลาที่จำกัดอย่าง
ไม่เหมาะสม
- ผู้บริหารแสดงความข้องใจเกี่ยวกับการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี หรือคุกคามกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน
ตรวจสอบ โดยเฉพาะในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการประเมินที่สำคัญของผู้สอบบัญชีในหลักฐาน
การสอบบัญชี หรือการตัดสินใจของผู้สอบบัญชีที่มีแนวโน้มว่าจะขัดแย้งกับผู้บริหาร
- กิจการให้ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีขอล่าช้าผิดปกติ
- ความไม่เต็มใจที่จะอำนวยความสะดวกแก่ผู้สอบบัญชีในการเข้าถึงข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ที่สำคัญ
เพื่อนำมาตรวจสอบโดยใช้เทคนิคทางด้านคอมพิวเตอร์
- การปฏิเสธที่จะให้ผู้สอบบัญชีเข้าถึงบุคลากรด้านเทคโนโลยี และเครื่องอำนวยความสะดวกที่
สำคัญ ซึ่งรวมถึง พนักงานที่ดูแลความปลอดภัย การปฏิบัติงาน และพัฒนาระบบ
- ความไม่เต็มใจที่จะเพิ่มหรือแก้ไขการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินให้ครบถ้วนหรือเข้าใจได้มากขึ้น
- ความไม่เต็มใจที่จะแก้ไขข้อบกพร่องของระบบการควบคุมภายในอย่างทันทีทันใด

ประเด็นอื่น ๆ

- ผู้บริหารไม่เต็มใจให้ผู้สอบบัญชีเข้าพบผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลโดยลำพัง
- นโยบายการบัญชีที่แตกต่างจากมาตรฐานของอุตสาหกรรม
- มีการเปลี่ยนแปลงประมาณการทางบัญชีบ่อยครั้งทั้งที่สถานการณ์ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลง
- เพิกเฉยต่อการละเมิดข้อปฏิบัติทางจรรยาบรรณของกิจการ