

27 กรกฎาคม 2565

เรียน กรรมการผู้จัดการ ประธานเจ้าหน้าที่บริหาร และกรรมการตรวจสอบ
บริษัทจดทะเบียนทุกแห่ง

ที่ ก.ล.ต.กส.(ว) 43/2565 เรื่อง การให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีในการดำเนินการ
ตามข้อกำหนดในเรื่องการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

โดยที่ International Ethics Standards Board for Accountants (“IESBA”) ได้กำหนด
ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ
(Non-compliance with Laws and Regulations) ใน Handbook of the International Code of Ethics
for Professional Accountants (จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือ “code of ethics”)
โดยมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 15 กรกฎาคม 2560 ซึ่งปัจจุบันสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ได้แปล
code of ethics ในเรื่องดังกล่าวเป็นภาษาไทยแล้ว โดยจะมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม 2565
เป็นต้นไป ประกอบกับสำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินอยู่ระหว่างการแก้ไขพระราชบัญญัติ
ป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน โดยจะกำหนดให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้มีหน้าที่รายงานการทำธุรกรรม
ตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน เพื่อยกระดับกฎหมายที่เกี่ยวข้อง
กับการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงินของประเทศไทยให้สอดคล้องกับมาตรฐานสากล
ด้านการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน และการต่อต้านการสนับสนุนทางการเงินแก่การก่อการร้าย
(Anti-Money Laundering และ Countering the Financing of Terrorism: “AML/CFT”) ของ
คณะทำงานเฉพาะกิจเพื่อดำเนินมาตรการทางการเงิน (Financial Action Task Force: FATF)

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (“สำนักงาน ก.ล.ต.”)
ขอเรียนว่า เพื่อให้ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องการตอบสนองต่อ
การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับตาม code of ethics ได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น รวมทั้ง
มีความพร้อมในการปฏิบัติตามมาตรฐานสากลด้าน AML/CFT สำนักงาน ก.ล.ต. จึงได้จัดทำแนวปฏิบัติ
สำหรับผู้สอบบัญชีในตลาดทุนเกี่ยวกับการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ซึ่งรวมถึง
กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับ AML/CFT (“แนวปฏิบัติ”) ดังรายละเอียดปรากฏตามสิ่งที่ส่งมาด้วย

ในการนี้ สำนักงาน ก.ล.ต. จึงใคร่ขอความอนุเคราะห์ท่านในการให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีในการดำเนินการด้านต่าง ๆ ตามที่แนบปฏิบัติดังกล่าวกำหนด เช่น การให้ข้อมูลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของกิจการ (ซึ่งรวมถึงข้อเท็จจริงและเหตุการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว รวมทั้งผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น) และการดำเนินการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของกิจการ เป็นต้น เพื่อให้ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนสามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในเรื่องการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลต่อไป

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ

ขอแสดงความนับถือ



(นางสาวรีนวดี สุวรรณมงคล)

เลขาธิการ

สิ่งที่ส่งมาด้วย แนวปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีในตลาดทุนเกี่ยวกับการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

ฝ่ายกำกับการสอบบัญชี

โทรศัพท์/โทรสาร 0-2263-6096

แนวปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีในตลาดทุน
เกี่ยวกับการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตาม

กฎหมายและข้อบังคับ

(Non-compliance with
Laws and Regulations)

สารบัญ

	หน้า
1. คำนำ	1
2. คำจำกัดความและขอบเขตของการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ	1
3. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัย ว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของลูกค้าสอบบัญชี	
3.1 กรณีที่ผู้สอบบัญชีพบการไม่ปฏิบัติตามหรือมีข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อบังคับของลูกค้าสอบบัญชีในขั้นตอนการพิจารณารับงานสอบบัญชี	3
3.2 กรณีที่ผู้สอบบัญชีพบการไม่ปฏิบัติตามหรือมีข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อบังคับของลูกค้าสอบบัญชีในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชี	3
4. บรรณานุกรม	11

1. คำนำ

สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (“สำนักงาน ก.ล.ต.”) จัดทำแนวปฏิบัติสำหรับผู้สอบบัญชีในตลาดทุนเกี่ยวกับการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ (“แนวปฏิบัติ”) เพื่อเป็นแนวทางให้แก่ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนในการพิจารณาตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของลูกค้าสอบบัญชีที่พบในขั้นตอนการพิจารณารับงานสอบบัญชีและระหว่างการทำงานสอบบัญชี อย่างไรก็ตาม แนวปฏิบัติฉบับนี้ไม่สามารถใช้ทดแทนมาตรฐานวิชาชีพและกฎหมายที่เกี่ยวข้องได้ สำนักงาน ก.ล.ต. จึงขอให้ผู้สอบบัญชีในตลาดทุนอ่านแนวปฏิบัติดังกล่าวควบคู่ไปกับมาตรฐานวิชาชีพและกฎหมายที่เกี่ยวข้องซึ่งมีผลใช้บังคับในขณะนั้น (เช่น มาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง ข้อบังคับสภาวิชาชีพบัญชีว่าด้วยจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีที่กำหนดโดย International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) มาตรฐานการควบคุมคุณภาพและ/หรือมาตรฐานการบริหารคุณภาพงานสอบบัญชี พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มาตรา 89/25 และประกาศคณะกรรมการกำกับตลาดทุนที่ ทจ. 48/2564 เรื่อง พฤติการณ์อันควรสงสัยซึ่งผู้สอบบัญชีมีหน้าที่ต้องแจ้งตามมาตรา 89/25 และวิธีการเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติกรรมดังกล่าว ลงวันที่ 16 มิถุนายน พ.ศ. 2564 เป็นต้น)

2. คำจำกัดความและขอบเขตของการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

2.1 กฎหมายและข้อบังคับที่กล่าวในแนวปฏิบัตินี้หมายถึง กฎหมายและข้อบังคับ ซึ่งโดยปกติถือว่ามีความกระทบโดยตรงต่อการกำหนดตัวเลขและข้อมูลเปิดเผยในงบการเงินของลูกค้าสอบบัญชี อย่างมีสาระสำคัญ รวมทั้งกฎหมายและข้อบังคับอื่น ๆ ที่ไม่ได้มีผลกระทบโดยตรงกับตัวเลขและข้อมูลที่เปิดเผยในงบการเงินของลูกค้าสอบบัญชี แต่การปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าวอาจมีความจำเป็นต่อการดำเนินธุรกิจของลูกค้าสอบบัญชี ความสามารถของกิจการในการดำเนินธุรกิจได้อย่างต่อเนื่อง หรือการหลีกเลี่ยงการได้รับบทลงโทษที่มีสาระสำคัญในกรณีที่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าว

2.2 การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่กล่าวในแนวปฏิบัตินี้หมายถึง การละเว้นการกระทำหรือการกระทำการใด ๆ ไม่ว่าโดยเจตนาหรือไม่เจตนาของลูกค้าสอบบัญชี ผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของลูกค้าสอบบัญชี ผู้บริหารของลูกค้าสอบบัญชี หรือบุคคลอื่นที่ปฏิบัติงานภายใต้การสั่งการของลูกค้าสอบบัญชี ที่เป็นการขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับที่มีผลใช้บังคับอยู่

ทั้งนี้ การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าวไม่รวมถึงการกระทำผิดในลักษณะส่วนตัวที่ไม่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมของกิจการ

2.3 ตัวอย่างกฎหมายและข้อบังคับที่กล่าวในแนวปฏิบัตินี้ รวมถึงกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับ

- การทุจริต (fraud) การคอร์รัปชัน (corruption) และการติดสินบน (bribery)
- การฟอกเงิน (money laundering) การสนับสนุนทางการเงินแก่การก่อการร้าย (terrorist financing) และเงินที่ได้รับจากการก่ออาชญากรรม (proceeds of crime)
- ตลาดทุน และการซื้อขายหลักทรัพย์

- การธนาคาร และผลิตภัณฑ์และบริการทางการเงินอื่น
- การคุ้มครองข้อมูล (data protection)
- ภาษี หนี้สินเงินบำนาญ และการจ่ายเงินบำนาญ
- การปกป้องสิ่งแวดล้อม (environmental protection)
- สุขภาพและความปลอดภัยของประชาชน

2.4 ตัวอย่างเรื่อง/สถานการณ์ที่อาจเป็นข้อบ่งชี้หรือทำให้สงสัยว่า อาจมีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อบังคับ อาทิ

- การถูกตรวจสอบโดยหน่วยงานกำกับดูแลและหน่วยงานของรัฐ หรือการจ่ายค่าปรับหรือค่าสินไหมทดแทน
- รายจ่ายสำหรับค่าบริการที่ระบุไม่ได้ หรือเงินให้กู้ยืมแก่ที่ปรึกษา บุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน พนักงาน หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ
- ค่านายหน้าหรือค่าบริการที่จ่ายให้ตัวแทนในจำนวนเงินที่สูงเกินไปเมื่อเทียบกับจำนวนเงินที่กิจการจ่ายโดยปกติ หรือที่จ่ายกันโดยทั่วไปในอุตสาหกรรม หรือเมื่อเปรียบเทียบกับบริการที่ได้รับจริง
- การซื้อหรือขายสินค้าในราคาที่สูงหรือต่ำกว่าราคาตลาดอย่างมีนัยสำคัญ
- การจ่ายเงินสดที่ผิดปกติ หรือการซื้อโดยจ่ายชำระเงินในรูปแบบของเช็คเช็คที่ไม่ระบุชื่อผู้รับ

- การจ่ายชำระค่าสินค้าหรือบริการไปยังประเทศที่ไม่ได้เป็นแหล่งผลิตสินค้าหรือให้บริการ

- การวิพากษ์วิจารณ์ของสื่อมวลชนในเชิงลบ

- ลูกค้าสอบบัญชีหรือผู้ที่ได้รับผลประโยชน์ที่แท้จริง (ultimate beneficial owner) ของลูกค้าสอบบัญชีเป็นบุคคลที่มีความเสี่ยงสูงด้านการฟอกเงินหรือบุคคลที่ถูกกำหนด¹ ตามที่สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน (“สำนักงาน ปปง.”) ได้ประกาศรายชื่อตามข้อมติหรือประกาศภายใต้คณะมนตรีความมั่นคงแห่งสหประชาชาติ (“UN Sanction List”) หรือบุคคลที่ถูกกำหนดที่สำนักงาน ปปง. ได้ประกาศรายชื่อที่ศาลได้พิจารณาและมีคำสั่งให้เป็นบุคคลที่ถูกกำหนด (“Thailand List”) ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีสามารถค้นหารายชื่อบุคคลที่มีความเสี่ยงสูงด้านการฟอกเงิน² รวมทั้งรายชื่อบุคคลที่ถูกกำหนดตาม UN Sanction List และ Thailand List ได้ที่ application ระบบตรวจสอบรายชื่อบุคคลที่มีความเสี่ยงสูงด้านการฟอกเงิน และรายชื่อบุคคลที่ถูกกำหนด (AMLO Person Screening System, “APS”) ของสำนักงาน ปปง.

- การทำธุรกรรมกับบุคคลที่มีความเสี่ยงสูงด้านการฟอกเงิน หรือบุคคลที่ถูกกำหนดตาม UN Sanction List หรือ Thailand List หรือบุคคลที่ประกอบธุรกิจในบัญชีรายชื่อประเทศที่มีความเสี่ยงสูงด้านการฟอกเงินและการสนับสนุนทางการเงินแก่การก่อการร้ายตามแถลงการณ์ของคณะทำงานเฉพาะกิจ

¹ บุคคลที่ถูกกำหนด หมายความว่า บุคคล คณะบุคคล นิติบุคคล หรือองค์กรซึ่งมีการประกาศรายชื่อแล้วแต่กรณี ให้เป็นผู้ที่มีการกระทำอันเป็นการก่อการร้ายหรือการแพร่ขยายอาวุธที่มีอานุภาพทำลายล้างสูง

² ผู้สอบบัญชีจะสามารถค้นหารายชื่อบุคคลที่มีความเสี่ยงสูงด้านการฟอกเงินใน application APS ได้ก็ต่อเมื่อสำนักงาน ปปง. กำหนดให้ผู้สอบบัญชีเป็นผู้มีหน้าที่รายงานการทำธุรกรรมตามกฎหมายว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน

เพื่อดำเนินมาตรการทางการเงิน (Financial Action Task Force, “FATF”)³ หรือนิติบุคคลที่จัดทะเบียนในประเทศที่ไม่มีข้อกำหนดด้านภาษี

3. ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของลูกค้านับบัญชี

3.1 กรณีที่ผู้สอบบัญชีพบการไม่ปฏิบัติตามหรือมีข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของลูกค้านับบัญชีในขั้นตอนการพิจารณารับงานสอบบัญชี

กรณีที่ผู้สอบบัญชีพบหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับในขั้นตอนการพิจารณารับงานสอบบัญชี (เช่น ผู้สอบบัญชีได้รับทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับจากผู้สอบบัญชีคนก่อน (predecessor auditor) หรือผู้สอบบัญชีพบว่า ผู้บริหารของลูกค้านับบัญชีเป็นบุคคลที่มีความเสี่ยงสูงด้านการฟอกเงินหรือเป็นบุคคลที่ถูกกำหนดตาม UN Sanction List หรือ Thailand List เป็นต้น) ผู้สอบบัญชีควรนำข้อมูลดังกล่าว ซึ่งถือเป็นปัจจัยสำคัญและเป็นข้อมูลที่สะท้อนให้เห็นถึงความซื่อสัตย์สุจริตของผู้บริหาร มาใช้ประกอบการพิจารณาประเมินความเสี่ยงในการรับงานลูกค้านับบัญชีรายใหม่หรือรับงานต่อเนื่อง เพื่อให้ผลการประเมินความเสี่ยงในการรับงานสะท้อนความเสี่ยงที่แท้จริง ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถตัดสินใจเรื่องการรับงานสอบบัญชีหรือการคงไว้ซึ่งความสัมพันธ์กับลูกค้านับบัญชีได้อย่างเหมาะสม

3.2 กรณีที่ผู้สอบบัญชีพบการไม่ปฏิบัติตามหรือมีข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของลูกค้านับบัญชีในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชี

กรณีที่ผู้สอบบัญชีตระหนักว่ามีการไม่ปฏิบัติตามหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับในระหว่างการปฏิบัติงานสอบบัญชีจากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ (เช่น ข้อมูลที่ได้จากการอ่านรายงานการประชุม การสอบถามผู้บริหารของกิจการและที่ปรึกษากฎหมายทั้งภายในหรือภายนอกกิจการเกี่ยวกับคดีความ ค่าความเสียหายที่กิจการถูกเรียกร้อง และการประเมินค่าความเสียหายดังกล่าว การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการทดสอบรายละเอียดของประเภทรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูล รวมทั้งข้อมูลที่เผยแพร่ใน internet และข้อมูลจากการพูดคุยหรือได้ยินบุคคลอื่นสนทนากัน เป็นต้น) ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาดำเนินการตามขั้นตอนดังต่อไปนี้ เว้นแต่เรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องที่ไม่สำคัญอย่างเห็นได้ชัด (clearly inconsequential matters) เช่น การที่กิจการยื่นแบบเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อกรมสรรพากรล่าช้ากว่ากำหนดเพียงไม่กี่วัน

3.2.1 การทำความเข้าใจข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจของลูกค้านับบัญชี รวมทั้งข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับที่ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตาม ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดเกี่ยวกับการรายงานเรื่องการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

³ สามารถค้นหารายชื่อประเทศที่มีความเสี่ยงสูงด้านการฟอกเงินและการสนับสนุนทางการเงินแก่การก่อการร้ายตามแถลงการณ์ของ FATF ได้ที่ <https://www.amlo.go.th/index.php/th/2016-05-04-04-48-38/risk-countrie>

ของลูกค้าสอบบัญชีต่อผู้มีอำนาจที่เหมาะสม (appropriate authority) รวมทั้งข้อห้ามเกี่ยวกับการแจ้งเตือนลูกค้าสอบบัญชี (ยกตัวอย่างเช่น กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการต่อต้านการฟอกเงิน)

3.2.2 การทำความเข้าใจเรื่อง/เนื้อหาของ การไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อบังคับ

ผู้สอบบัญชีต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะของการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ และสถานการณ์ที่การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับได้เกิดขึ้นหรืออาจเกิดขึ้น รวมทั้งผู้สอบบัญชีต้องประเมินถึงผลกระทบต่อการดำเนินธุรกิจของลูกค้าสอบบัญชี (เช่น การถูกกำหนดข้อจำกัดในเรื่องการขยายธุรกิจ หรือการถูกสั่งปิดกิจการ) และผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นต่องบการเงิน เช่น ผลกระทบทางการเงินจากการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่มีต่องบการเงิน (ตัวอย่างเช่น ค่าปรับ ค่าสินไหมทดแทน และค่าเสียหาย) รวมถึงพิจารณาผลกระทบทางการเงินที่อาจเกิดขึ้นว่ามีความร้ายแรง ซึ่งทำให้เกิดข้อสงสัยเกี่ยวกับความถูกต้องตามควรของงบการเงินหรือทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลบิดเบือนไปจากข้อเท็จจริงหรือไม่ เป็นต้น

3.2.3 การจัดการ/ดำเนินการเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อบังคับ

3.2.3.1 ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตาม

(1) ข้อกำหนดภายใต้มาตรฐานวิชาชีพ เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ รวมถึงข้อกำหนดที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังต่อไปนี้

(1.1) การระบุและการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

(1.2) การสื่อสารกับผู้มีส่วนที่กำกับดูแลของกิจการ และ

(1.3) การพิจารณาผลกระทบของการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อรายงานการสอบบัญชี

(2) กฎหมายและข้อบังคับ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับเกี่ยวกับการรายงานการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสม (รวมทั้งข้อกำหนดเกี่ยวกับระยะเวลาในการรายงาน)

3.2.3.2 ถ้าผู้สอบบัญชีพบหรือมีข้อสงสัยว่า มีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารของกิจการในระดับที่เหมาะสม และผู้มีส่วนที่กำกับดูแลของกิจการ (ในกรณีที่เหมาะสม) หากไม่ขัดต่อกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง⁴ เพื่อที่ผู้สอบบัญชีจะได้มีความเข้าใจมากขึ้นเกี่ยวกับข้อเท็จจริงและเหตุการณ์แวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว รวมทั้งผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น นอกจากนี้ การปรึกษาหารือยังอาจช่วยให้ผู้บริหารหรือผู้มีส่วนที่กำกับดูแลของกิจการสามารถดำเนินการสอบสวนเรื่องดังกล่าวได้อย่างทันทั่วทั้งที่อีกด้วย

⁴ ทั้งนี้ ในบางกรณีกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องอาจกำหนดให้มีการรายงานการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อหน่วยงานกำกับดูแลที่เกี่ยวข้องโดยตรง

ทั้งนี้ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้ปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารของกิจการในระดับที่เหมาะสมแล้ว แต่ผู้บริหารของกิจการกลับไม่เห็นด้วยกับผู้สอบบัญชีว่ากิจการมีการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชียังไม่สามารถยุติเรื่องดังกล่าวได้ในทันที จนกว่าจะพิจารณาข้อมูลต่าง ๆ จนเป็นที่พอใจว่า คำอธิบายและข้อมูลที่ได้รับจากผู้บริหารของกิจการน่าเชื่อถือ จึงจะสามารถยุติเรื่องดังกล่าวได้ ทั้งนี้ ในกรณีที่ผู้สอบบัญชียังมีข้อสงสัยเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของคำอธิบายและข้อมูลที่ได้รับจากผู้บริหารของกิจการ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาดำเนินการต่าง ๆ ต่อไป เช่น ปรึกษาหารือภายในสำนักงานสอบบัญชี การขอคำแนะนำจากผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมายของผู้สอบบัญชี การปรึกษาหารือกับหน่วยงานกำกับดูแลหรือองค์กรวิชาชีพ หรือการปรึกษาหารือกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ เป็นต้น

3.2.3.3 ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ (professional judgment) ในการระบุผู้บริหารของกิจการในระดับที่เหมาะสมที่ตนเองจะไปปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าว โดยคำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้บริหารเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องหรือมีความเป็นไปได้ที่จะเกี่ยวข้องหรือสมรู้ร่วมคิดกับเรื่องดังกล่าวหรือไม่ รวมทั้งผู้บริหารในตำแหน่งนั้นมีความสามารถที่จะทำการสอบสวนและดำเนินการตามที่เหมาะสมได้หรือไม่ เป็นต้น ซึ่งโดยปกติแล้วผู้บริหารในระดับที่เหมาะสมจะเป็นผู้ที่มีตำแหน่งสูงกว่าบุคคลที่เกี่ยวข้องหรืออาจมีส่วนเกี่ยวข้องในเรื่องดังกล่าวอย่างน้อยหนึ่งระดับ ทั้งนี้ ถ้าผู้สอบบัญชีเชื่อหรือสงสัยว่าผู้บริหารมีส่วนเกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีต้องปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการแทน

3.2.3.4 ในการปรึกษาหารือเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ (ในกรณีที่เหมาะสม) หากผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการยังไม่ได้ดำเนินการในเรื่องดังกล่าว ผู้สอบบัญชีต้องให้คำแนะนำแก่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ เพื่อให้บุคคลดังกล่าวสามารถดำเนินการด้านต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ ได้อย่างเหมาะสมและทันเวลาที่

(1) แก้ไข ฟื้นฟู หรือบรรเทาผลกระทบของการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

(2) ป้องกันไม่ให้เกิดการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ หากเรื่องดังกล่าวยังไม่เกิดขึ้น หรือ

(3) เปิดเผยเรื่องดังกล่าวต่อหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสม เมื่อมีข้อกำหนดหรือข้อบังคับทางกฎหมาย หรือเมื่อพิจารณาว่ามีความจำเป็นต่อผู้มีส่วนได้เสียสาธารณะ (เช่น การทุจริตที่มีผลทำให้ผู้ลงทุนขาดทุนอย่างมีสาระสำคัญ รวมทั้งการฝ่าฝืนกฎหมายและข้อบังคับด้านสิ่งแวดล้อมที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพหรือความปลอดภัยของพนักงานหรือสาธารณชน)

3.2.3.5 ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการเข้าใจถึงความรับผิดชอบตามกฎหมายหรือข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับหรือไม่ หากไม่ ผู้สอบบัญชีอาจแนะนำแหล่งข้อมูลที่เหมาะสมแก่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ

หรือแนะนำให้ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการขอคำปรึกษาทางกฎหมายจากผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมาย

3.2.3.6 หากผู้สอบบัญชีสรุปว่า การไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับมีผลกระทบอย่างเป็นสาระสำคัญต่อการเงิน และกิจการไม่ได้แสดงหรือเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าวในงบการเงินอย่างเพียงพอ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือแสดงความเห็นว่า งบการเงินไม่ถูกต้องตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 705 (ปรับปรุง) เรื่อง การแสดงความเห็นแบบที่เปลี่ยนแปลงไปในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (“TSA 705”)

ทั้งนี้ หากผู้สอบบัญชีถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบโดยสถานการณ์หรือโดยผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอเพื่อประเมินว่า การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับที่อาจมีสาระสำคัญต่อการเงินได้เกิดขึ้นหรืออาจเกิดขึ้นหรือไม่ ผู้สอบบัญชีต้องแสดงความเห็นอย่างมีเงื่อนไขหรือไม่แสดงความเห็นต่อการเงิน เนื่องจากการถูกจำกัดขอบเขตการตรวจสอบตาม TSA 705

3.2.4 การสื่อสารกับกลุ่มกิจการ

3.2.4.1 ในสถานการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) ผู้สอบบัญชีได้รับมอบหมายจากกลุ่มผู้ปฏิบัติงานสอบบัญชีของกลุ่มกิจการ (group engagement team) ให้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับข้อมูลทางการเงินของกลุ่มกิจการนั้น เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ หรือ

(2) ผู้สอบบัญชีมีส่วนร่วมในการตรวจสอบงบการเงินของกิจการในกลุ่มกิจการ เพื่อวัตถุประสงค์อื่นนอกเหนือจากการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น การตรวจสอบงบการเงินที่ต้องจัดทำตามกฎหมาย (statutory audit) ของกิจการในกลุ่มกิจการ

หากผู้สอบบัญชีตระหนักว่า กิจการในกลุ่มกิจการ (a component of a group) มีการไม่ปฏิบัติตามหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าวให้ผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานของกลุ่มกิจการ (“group engagement partner”) นั้นทราบ (โดยไม่คำนึงว่า group engagement partner จะสังกัดสำนักงานสอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีเครือข่ายเดียวกันกับผู้สอบบัญชีหรือไม่ เว้นแต่กฎหมายหรือข้อบังคับจะกำหนดข้อห้ามไม่ให้มีการสื่อสารเรื่องดังกล่าว) และให้พิจารณาว่า ในบริบทของการตรวจสอบกลุ่มกิจการจะต้องดำเนินการใดเพิ่มเติมหรือไม่ อย่างไร

3.2.4.2 หากผู้สอบบัญชีที่ตรวจสอบกิจการในกลุ่มกิจการ (“component auditor”)

พบการไม่ปฏิบัติตามหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ และเห็นควรเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวต่อหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสม component auditor สามารถเปิดเผยข้อมูลดังกล่าวต่อหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสมได้ทันที โดยไม่จำเป็นต้องแจ้งให้ group engagement partner ทราบก่อน อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ component auditor มักเปิดเผยเรื่องการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสม และ group engagement partner ในช่วงเวลาที่ใกล้เคียงกัน

3.2.4.3 ในระหว่างการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ หาก group engagement partner ตระหนักว่ามีการไม่ปฏิบัติตามหรือสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับในระดับกิจการ ในกลุ่มกิจการ group engagement partner ต้องพิจารณาว่า เรื่องดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับกิจการ ในกลุ่มกิจการใดดังต่อไปนี้หรือไม่ หากใช่ group engagement partner ต้องสื่อสารเรื่องดังกล่าว ให้ผู้ที่ปฏิบัติงานตรวจสอบกิจการดังกล่าวทราบ (โดยไม่คำนึงว่า group engagement partner จะสังกัด สำนักงานสอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีเครือข่ายเดียวกันกับผู้ปฏิบัติงานตรวจสอบกิจการดังกล่าว หรือไม่ เว้นแต่กฎหมายหรือข้อบังคับใดจะกำหนดข้อห้ามไม่ให้มีการสื่อสารเรื่องดังกล่าว) และให้พิจารณาว่า จะดำเนินการในเรื่องดังกล่าวอย่างไร ทั้งนี้ การประเมินผลกระทบของเรื่องดังกล่าวต่อกิจการในกลุ่มกิจการ เป็นความรับผิดชอบของผู้ที่ปฏิบัติงานตรวจสอบกิจการ (ไม่ใช่ความรับผิดชอบของ group engagement partner)

(1) กิจการในกลุ่มกิจการที่ข้อมูลทางการเงินจะต้องถูกตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์ ในการตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ หรือ

(2) กิจการในกลุ่มกิจการที่งบการเงินจะต้องถูกตรวจสอบเพื่อวัตถุประสงค์อื่นนอกจาก การตรวจสอบงบการเงินของกลุ่มกิจการ ตัวอย่างเช่น การตรวจสอบงบการเงินที่ต้องจัดทำตามกฎหมาย (statutory audit) ของกิจการในกลุ่มกิจการ

3.2.5 การกำหนดว่าจำเป็นต้องมีการดำเนินการต่อไป (further action) หรือไม่

3.2.5.1 ผู้สอบบัญชีต้องประเมินความเหมาะสมของการตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามหรือ ข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับของผู้บริหารของกิจการและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ของกิจการ (ในกรณีที่เหมาะสม) โดยตัวอย่างของปัจจัยที่ควรใช้ในการประเมินความเหมาะสมของ การตอบสนองต่อการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ ได้แก่

(1) การตอบสนองอย่างทันเวลา

(2) การสอบสวนเรื่องการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและ ข้อบังคับอย่างเพียงพอ

(3) การดำเนินการ หรืออยู่ระหว่างดำเนินการ เพื่อแก้ไข ฟื้นฟู หรือบรรเทาผลกระทบ จากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ

(4) การนำขั้นตอนที่เหมาะสมมาใช้ เพื่อลดความเสี่ยงของการเกิดการไม่ปฏิบัติตาม กฎหมายและข้อบังคับซ้ำ

(5) การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตาม กฎหมายและข้อบังคับต่อหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสมอย่างเพียงพอและเหมาะสม

ทั้งนี้ การที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการไม่ดำเนินการ ในเรื่องการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับนั้น ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นเหตุผลในการสรุปว่า ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการไม่ได้

ตอบสนองต่อเรื่องดังกล่าวอย่างเหมาะสม ผู้สอบบัญชีจึงต้องพิจารณาความจำเป็นในการดำเนินการเองต่อไป เพื่อประโยชน์ของสาธารณะ โดยคำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ ดังรายละเอียดที่จะกล่าวในข้อ 3.2.5.2

3.2.5.2 ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพในการพิจารณาถึงความจำเป็นในการดำเนินการต่อไป ซึ่งรวมถึงการกำหนดลักษณะและขอบเขตของการดำเนินการดังกล่าว เพื่อประโยชน์ของสาธารณะ (เช่น การเปิดเผยเรื่องการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อบังคับให้หน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสมทราบ และการถอนตัวจากงานสอบบัญชี เป็นต้น) โดยในการพิจารณาถึงความจำเป็นในการดำเนินการต่อไป ผู้สอบบัญชีต้องประเมินโดยเทียบเคียงว่าบุคคลที่สามซึ่งมีความรอบรู้และได้ใช้วิจารณญาณเยี่ยงวิญญูชน (a reasonable and informed third party) จะได้ข้อสรุปว่า ผู้สอบบัญชีมีการดำเนินการอย่างเหมาะสมเพื่อประโยชน์ของสาธารณะหรือไม่ นอกจากนี้ในการพิจารณาถึงความจำเป็นในการดำเนินการต่อไป ผู้สอบบัญชีต้องคำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ เช่น

- (1) กรอบของกฎหมายและข้อบังคับ
- (2) ความเร่งด่วนของสถานการณ์ดังกล่าว
- (3) ความแพร่กระจายของเรื่องดังกล่าวต่อกิจการของลูกค้า
- (4) ผู้สอบบัญชียังคงมีความเชื่อมั่นเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ของผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ (ในกรณีที่เหมาะสม) หรือไม่
- (5) การไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ มีโอกาสเกิดขึ้นซ้ำอีกหรือไม่
- (6) มีหลักฐานที่เชื่อถือได้ว่าความเสียหายอย่างมากได้เกิดขึ้นแล้วหรืออาจเกิดขึ้นต่อผลประโยชน์ของกิจการ ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ พนักงาน หรือสาธารณชน

3.2.5.3 การดำเนินการต่อไปในที่นี้ รวมถึง

(1) การเปิดเผยเรื่องการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสม แม้ว่าจะไม่มีข้อกำหนดทางกฎหมายหรือข้อบังคับให้ทำเช่นนั้น และ/หรือ

(2) การถอนตัวจากงานสอบบัญชี ในกรณีที่สามารถทำได้ภายใต้กฎหมายหรือข้อบังคับ ทั้งนี้ การถอนตัวจากงานสอบบัญชีไม่ได้เป็นการทดแทนการดำเนินการอื่นที่จำเป็นเพื่อบรรลุดัชนีประสงคของผู้สอบบัญชีภายใต้แนวปฏิบัตินี้ เช่น การเปิดเผยเรื่องดังกล่าวต่อหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสม

3.2.5.4 เมื่อผู้สอบบัญชีถอนตัวจากงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องให้ข้อเท็จจริงและข้อมูลอื่น⁵ ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับแก่ผู้สอบบัญชีที่จะเสนองาน (proposed successor auditor) เมื่อได้รับการร้องขอ แม้ว่าลูกค้าสอบบัญชีจะไม่ยินยอมให้ผู้สอบบัญชีที่ถอนตัวปรึกษาหารือเกี่ยวกับเรื่องของลูกค้าสอบบัญชีกับผู้สอบบัญชีที่จะเสนองานก็ตาม เว้นแต่กฎหมายหรือข้อบังคับไม่อนุญาตให้กระทำได้

⁵ ข้อเท็จจริงและข้อมูลอื่น หมายถึง ข้อเท็จจริงและข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีคนก่อนเห็นว่า ผู้สอบบัญชีที่จะเสนองานควรได้รับทราบข้อเท็จจริงและข้อมูลดังกล่าวก่อนที่จะตัดสินใจตอบรับงานสอบบัญชี

3.2.5.5 ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีที่จะเสนองานไม่สามารถติดต่อสื่อสารกับผู้สอบบัญชีคนก่อนได้ ผู้สอบบัญชีที่จะเสนองานต้องดำเนินการอย่างสมเหตุสมผล เพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลเกี่ยวกับเหตุการณ์แวดล้อมของการเปลี่ยนแปลงการแต่งตั้งผู้สอบบัญชีด้วยวิธีการอื่น เช่น การสอบถามบุคคลที่สาม และการค้นหาข้อมูลเกี่ยวกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการจากแหล่งต่าง ๆ (เช่น เว็บไซต์ของหน่วยงานกำกับดูแล และเว็บไซต์อื่น ๆ เป็นต้น)

3.2.6 การพิจารณาว่า ควรเปิดเผยข้อมูลการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย และข้อบังคับต่อหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสมหรือไม่

3.2.6.1 ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่า ควรเปิดเผยข้อมูลการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่า มีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสม เพื่อให้หน่วยงานดังกล่าวสามารถสอบสวนและดำเนินการต่าง ๆ เพื่อประโยชน์สาธารณะหรือไม่ ทั้งนี้ ในการพิจารณาว่า ควรเปิดเผยเรื่องดังกล่าวหรือไม่นั้น ผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงข้อกำหนดของกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง รวมถึง ความรุนแรงของผลกระทบหรือความเสียหายที่เกิดขึ้นจริงหรือที่อาจเกิดขึ้นต่อนักลงทุน เจ้าหนี้ พนักงาน หรือ สาธารณชน ยกตัวอย่างเช่น ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาเปิดเผยเรื่องดังกล่าวต่อหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสม ในกรณีตัวอย่างดังต่อไปนี้

(1) กฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกำหนดให้ผู้สอบบัญชีเปิดเผยหรือรายงานข้อมูล การไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

(2) กิจการมีส่วนร่วมในการให้สินบนกับเจ้าหน้าที่ของรัฐเพื่อให้ได้สัญญาขนาดใหญ่

(3) การที่กิจการไม่ปฏิบัติตามหรือมีข้อสงสัยว่ากิจการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและ ข้อบังคับที่มีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อใบอนุญาตในการประกอบธุรกิจ

(4) กิจการเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์และเรื่องนั้นอาจส่งผลกระทบต่อ ความสงบเรียบร้อยในตลาดทุน (fair and orderly market) หรืออาจก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อระบบตลาดเงิน

(5) มีแนวโน้มว่ากิจการจะจำหน่ายสินค้าที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพหรือความปลอดภัย ของประชาชน หรือ

(6) กิจการกำลังสนับสนุนช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีของลูกค้า

ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีควรเปิดเผยข้อมูลการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตาม กฎหมายและข้อบังคับต่อหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสมภายในระยะเวลาที่หน่วยงานดังกล่าวกำหนด (ถ้ามี)

3.2.6.2 เนื่องจากการพิจารณาเรื่องการเปิดเผยข้อมูลการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่า มีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสม อาจเกี่ยวข้องกับข้อพิจารณา ที่ซับซ้อนและการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ผู้สอบบัญชีจึงอาจพิจารณาขอคำปรึกษาภายใน สำนักงานสอบบัญชี หรือขอคำปรึกษาจากหน่วยงานกำกับดูแลหรือองค์กรวิชาชีพโดยถือเป็นความลับ นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาขอคำแนะนำจากผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมายเพื่อให้เข้าใจว่า ผู้สอบบัญชี มีทางเลือกในการดำเนินการอย่างไรบ้าง รวมทั้งรับทราบถึงผลกระทบทางด้านวิชาชีพหรือด้านกฎหมาย ของแต่ละทางเลือก

3.2.6.3 การพิจารณาว่า ผู้สอบบัญชีควรเปิดเผยข้อมูลการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่า มีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับต่อหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสมหรือไม่นั้น ขึ้นอยู่กับปัจจัยภายนอกด้วย เช่น

- (1) มีหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสมที่สามารถรับข้อมูลดังกล่าว และจัดการให้มีการดำเนินการสอบสวนและดำเนินการด้านต่าง ๆ ต่อไปหรือไม่ โดยหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสมจะเป็นหน่วยงานใดนั้น ขึ้นอยู่กับลักษณะของเรื่อง
- (2) มีกฎหมายหรือข้อบังคับที่ให้การคุ้มครองแก่ผู้สอบบัญชีจากความรับผิดทางแพ่งทางอาญา หรือความรับผิดทางวิชาชีพ เช่น กฎหมายหรือข้อบังคับว่าด้วยผู้แจ้งเบาะแสการกระทำผิด
- (3) มีภัยคุกคามที่เกิดขึ้นแล้วหรือที่อาจเกิดขึ้นต่อความปลอดภัยทางกายภาพของผู้สอบบัญชีหรือบุคคลอื่น

3.2.6.4 ในบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจมีเหตุผลที่ทำให้เชื่อได้ว่า มีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับเกิดขึ้นอย่างฉับพลัน ซึ่งอาจก่อให้เกิดความเสียหายอย่างมากต่อนักลงทุน เจ้าหนี้ พนักงาน หรือสาธารณชน ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาถึงความเหมาะสมในการหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารหรือผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล รวมทั้งผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจแจ้งผู้ประกอบวิชาชีพในการพิจารณาว่า ควรเปิดเผยเรื่องดังกล่าวต่อหน่วยงานที่มีอำนาจที่เหมาะสมในทันที เพื่อป้องกันหรือบรรเทาผลกระทบของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับดังกล่าว

3.2.7 การจัดทำเอกสารหลักฐาน

3.2.7.1 ผู้สอบบัญชีต้องจัดทำเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบเรื่องการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ เช่น

- (1) บันทึกข้อมูลแวดล้อมที่เกี่ยวข้องกับการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ เช่น ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหรือข้อสงสัยว่ามีการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและข้อบังคับ รายละเอียดของบุคคลที่เกี่ยวข้องหรืออาจเกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว (เช่น ชื่อ-สกุล และตำแหน่ง) ข้อกำหนดทางกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง ผลกระทบที่เกิดขึ้นหรือที่อาจเกิดขึ้น การดำเนินการของผู้สอบบัญชี รวมทั้งผลของการปรึกษาหารือเรื่องดังกล่าวกับผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ (ในกรณีที่เหมาะสม) หรือบุคคลอื่น (ถ้ามี)
- (2) วิธีการที่ผู้บริหารและผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแลของกิจการ (ในกรณีที่เหมาะสม) ได้ตอบสนองต่อเรื่องนั้น
- (3) วิธีการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีใช้ การใช้ดุลยพินิจแจ้งผู้ประกอบวิชาชีพ และข้อสรุปในเรื่องดังกล่าว

3.2.7.2 ผู้สอบบัญชีควรกำหนดระยะเวลาในการจัดเก็บเอกสารหลักฐานดังกล่าวให้สอดคล้องกับข้อกำหนดของมาตรฐานวิชาชีพ รวมทั้งกฎหมายและข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง

4. บรรณานุกรม

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2554). *มาตรฐานการควบคุมคุณภาพ ฉบับที่ 1*.

<https://www.tfac.or.th/upload/9414/sNS4kGTNFe.pdf>

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2560). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 250 (ปรับปรุง)*

การพิจารณากฎหมายและข้อบังคับในการตรวจสอบงบการเงิน. [https://acpro-std.tfac.or.th/test_std/uploads/images/%E0%B8%A1%E0%B8%B2%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%90%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%9A%E0%B8%B1%E0%B8%8D%E0%B8%8A%E0%B8%B5/%E0%B8%A1%E0%B8%B2%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%90%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B8%AD%E0%B8%9A%E0%B8%9A%E0%B8%B1%E0%B8%8D%E0%B8%8A%E0%B8%B5%20%E0%B8%9B%E0%B8%B5%202564/%E0%B8%A1%E0%B8%B2%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%90%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B8%AD%E0%B8%9A%E0%B8%9A%E0%B8%B1%E0%B8%8D%E0%B8%8A%E0%B8%B5%202564-01/2564_TSA250\(Revised\).pdf](https://acpro-std.tfac.or.th/test_std/uploads/images/%E0%B8%A1%E0%B8%B2%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%90%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%9A%E0%B8%B1%E0%B8%8D%E0%B8%8A%E0%B8%B5/%E0%B8%A1%E0%B8%B2%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%90%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B8%AD%E0%B8%9A%E0%B8%9A%E0%B8%B1%E0%B8%8D%E0%B8%8A%E0%B8%B5%20%E0%B8%9B%E0%B8%B5%202564/%E0%B8%A1%E0%B8%B2%E0%B8%95%E0%B8%A3%E0%B8%90%E0%B8%B2%E0%B8%99%E0%B8%AA%E0%B8%AD%E0%B8%9A%E0%B8%9A%E0%B8%B1%E0%B8%8D%E0%B8%8A%E0%B8%B5%202564-01/2564_TSA250(Revised).pdf)

สำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน. (2563). *คู่มือการกำกับและตรวจสอบผู้มีหน้าที่รายงานการทำธุรกรรม (คู่มือฉบับเบื้องต้นสำหรับผู้มีหน้าที่รายงานการทำธุรกรรม).*

https://amrac.amlo.go.th/AMRAC/doc/Docs_May2563.pdf

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2020). *International Standard on Quality Management 1. IAASB-Quality-Management-ISQM-1-Quality-Management-for-Firms.pdf* (ifac.org)

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2021). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (2021 Edition) : SECTION 360 RESPONDING TO NON-COMPLIANCE WITH LAWS AND REGULATIONS.*
https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-English-2021-IESBA-Handbook_Web.pdf

International Federations of Accountants (IFAC). (2019). *Staff Questions & Answers : RESPONDING TO NON-COMPLIANCE WITH LAWS AND REGULATIONS (Professional Accountants in Public Practice).* <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/NOCLAR-OAs-PAPPs-Updated-for-Revised-and-Restructured-Code-Final.pdf>

International Federations of Accountants (IFAC). (2020-2022). Anti-Money Laundering: The Basics, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/anti-money-laundering-basics>