



## มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530

### การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้  
จัดทำขึ้นโดย คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการสอบบัญชี  
ซึ่งได้ผ่านขั้นตอนการพิจารณาทุกขั้นตอนแล้ว



มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 530 - การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดยสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 530 - การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย the International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 - การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย the 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

# มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530

## การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

### สารบัญ

	ย่อหน้าที่
<b>คำนำ</b>	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-2
วันที่ถือปฏิบัติ	3
<b>วัตถุประสงค์</b>	4
<b>คำจำกัดความ</b>	5
<b>ข้อกำหนด</b>	
การกำหนดตัวอย่าง ขนาดและการเลือกรายการเพื่อทดสอบ	6-8
การปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ	9-11
ลักษณะและสาเหตุของการเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	12-13
การประมาณการแสดงผลการเลือกตัวอย่าง	14
การประเมินผลการเลือกตัวอย่าง	15
<b>การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น</b>	
คำจำกัดความ	ก1-ก3
การกำหนดตัวอย่าง ขนาดและการเลือกรายการเพื่อทดสอบ	ก4-ก13
การปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ	ก14-ก16
ลักษณะและสาเหตุของการเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	ก17
การประมาณการแสดงผลการเลือกตัวอย่าง	ก18-ก20
การประเมินผลการเลือกตัวอย่าง	ก21-ก23
ภาคผนวก 1 การจัดกลุ่มประชากรและการเลือกตัวอย่างโดยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่า	
ภาคผนวก 2 ตัวอย่างของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุม	
ภาคผนวก 3 ตัวอย่างของปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ	
ภาคผนวก 4 วิธีการเลือกตัวอย่าง	

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 “การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี” ควรอ่านร่วมกับ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 “วัตถุประสงค์โดยรวมของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตและการปฏิบัติงานตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชี”

## คำนำ

### ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้สำหรับการเลือกตัวอย่างในการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งเกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่างทางสถิติและไม่ใช้ทางสถิติของผู้สอบบัญชีในการออกแบบและเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี การทดสอบการควบคุมและการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ และการประเมินผลจากตัวอย่าง
2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้สัมพันธ์กับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500<sup>1</sup> ซึ่งเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้ข้อสรุปอย่างสมเหตุสมผลในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ให้แนวทางแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับวิธีต่าง ๆ ที่มีในการเลือกรายการเพื่อทดสอบ ซึ่งการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีตามมาตรฐานฉบับนี้เป็นหนึ่งในแนวทางนั้น

### วันถือปฏิบัติ

3. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

<sup>1</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี”

## วัตถุประสงค์

4. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีในการใช้การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีคือ เพื่อให้ได้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลที่จะสรุปผลเกี่ยวกับประชากรทั้งหมดที่ผู้สอบบัญชีสุ่มเลือกตัวอย่าง

## คำจำกัดความ

5. เพื่อวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการสอบบัญชี คำศัพท์ต่อไปนี้มีความหมายดังนี้
- (ก) การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี (การเลือกตัวอย่าง) หมายถึงการใช้วิธีการตรวจสอบที่น้อยกว่าร้อยละร้อยของประชากรทั้งหมดของรายการที่ตรวจสอบโดยทุกหน่วยตัวอย่าง มีโอกาสที่จะถูกเลือก เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลที่จะสรุปผลเกี่ยวกับประชากรทั้งหมด
  - (ข) ประชากร หมายถึง กลุ่มข้อมูลทั้งหมดที่นำมาใช้ในการเลือกตัวอย่าง ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องการได้ข้อสรุปเกี่ยวกับประชากรนั้น
  - (ค) ความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง คือ ความเสี่ยงที่ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีจากผลการตรวจสอบตัวอย่างอาจแตกต่างจากข้อสรุปหากได้ตรวจสอบประชากรทั้งหมดโดยใช้วิธีการตรวจสอบอย่างเดียวกัน ความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างนำไปสู่ข้อสรุปที่ผิดพลาด 2 ประเภท ดังนี้
    - (1) กรณีการทดสอบการควบคุม สรุปว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพสูงกว่าที่เป็นจริง หรือกรณีการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ สรุปว่าไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ทั้งที่ตามความเป็นจริงแล้วมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งส่วนใหญ่แล้วผู้สอบบัญชีจะให้ความสนใจเบื้องต้นต่อการสรุปอย่างผิดพลาดในลักษณะนี้ เนื่องจากมีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบและอาจนำไปสู่การแสดงความเห็นต่อการเงินอย่างไม่เหมาะสมของผู้สอบบัญชี
    - (2) กรณีการทดสอบการควบคุม สรุปว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพต่ำกว่าที่เป็นจริง หรือกรณีการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ สรุปว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ทั้งที่ตามความเป็นจริงแล้วไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อสรุปที่ผิดพลาดประเภทนี้มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบ เนื่องจากทำให้ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพิ่มมากขึ้นเพื่อยืนยันว่าข้อสรุปที่ได้ในเบื้องต้นนั้นไม่ถูกต้อง
  - (ง) ความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่าง คือ ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปที่ผิดพลาดเนื่องมาจากเหตุผล ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)
  - (จ) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะกรณี คือ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนซึ่งไม่ใช่ตัวแทนของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนในประชากรอย่างเห็นได้ชัด

- (ฉ) หน่วยตัวอย่าง คือรายการแต่ละรายการที่ประกอบขึ้นเป็นประชากร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2)
- (ช) การเลือกตัวอย่างทางสถิติ หมายถึง วิธีการเลือกตัวอย่างที่มีลักษณะดังนี้
- (1) เลือกแบบสุ่มตัวอย่าง และ
  - (2) การใช้ทฤษฎีความน่าจะเป็นในการประเมินผลตัวอย่าง รวมทั้งวัดค่าความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง
- วิธีการเลือกตัวอย่างที่ไม่มีลักษณะตามข้อ (1) และ (2) ข้างต้นถือเป็นการเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช่ทางสถิติ
- (ซ) การจัดกลุ่มประชากร เป็นกระบวนการจัดแบ่งประชากรเป็นกลุ่มย่อย โดยแต่ละกลุ่มย่อยประกอบด้วยหน่วยตัวอย่างซึ่งมีลักษณะคล้ายกัน (ส่วนใหญ่เป็นหน่วยที่เป็นตัวเงิน)
- (ฅ) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ คือเป็นจำนวนเงินที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้รับความเชื่อมั่นในระดับที่เหมาะสม โดยจำนวนเงินที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชื่อนั้นจะต้องไม่เกินกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงในประชากร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก3)
- (ญ) อัตราการเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้ คืออัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมภายในที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้รับความเชื่อมั่นในระดับที่เหมาะสม โดยอัตราการเบี่ยงเบนจริงในประชากรจะต้องไม่เกินกว่าอัตราการเบี่ยงเบนนี้

### ข้อกำหนด

#### การกำหนดตัวอย่าง ขนาดและการเลือกรายการเพื่อทดสอบ

6. ในการกำหนดตัวอย่างในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบและลักษณะของประชากรที่จะนำมาเลือกตัวอย่าง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก4-ก9)
7. ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขนาดตัวอย่างให้เพียงพอเพื่อลดความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างให้อยู่ในระดับที่ต่ำพอที่จะยอมรับได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก10-ก11)
8. ผู้สอบบัญชีต้องเลือกตัวอย่าง โดยวิธีที่ทำให้ทุกหน่วยตัวอย่างในประชากรมีโอกาสถูกเลือก (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก12-ก13)

#### การปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ

9. ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติตามวิธีตรวจสอบที่เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบสำหรับแต่ละรายการที่เลือก
10. ถ้าวิธีการตรวจสอบไม่สามารถใช้กับรายการที่เลือกได้ ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีการตรวจสอบนั้นกับรายการที่เลือกขึ้นมาแทน (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก14)

11. ถ้าผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบที่ออกแบบไว้ หรือใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่เหมาะสมในการตรวจสอบรายการที่เลือกได้ ผู้สอบบัญชีต้องถือว่ารายการดังกล่าวเป็นการเบี่ยงเบนจากการควบคุมที่กำหนดสำหรับกรณีของการทดสอบการควบคุม หรือเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงสำหรับกรณีการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก15-ก16)

#### ลักษณะและสาเหตุของการเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

12. ผู้สอบบัญชีต้องสืบสวนลักษณะและสาเหตุของการเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ และประเมินผลกระทบที่อาจเป็นไปได้ต่อวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบและเรื่องอื่น ๆ ที่ตรวจสอบ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก17)
13. ในบางสถานการณ์ที่มีโอกาสเกิดขึ้นน้อยมาก เมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนที่พบในตัวอย่างเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะกรณี ผู้สอบบัญชีต้องแน่ใจเป็นอย่างมากกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนดังกล่าวไม่ใช่ตัวแทนของประชากร ผู้สอบบัญชีอาจได้รับความแน่ใจได้โดยการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมเพียงพอว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนดังกล่าวไม่มีผลกระทบต่อส่วนที่เหลือของประชากร

#### การประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

14. ในการตรวจสอบรายละเอียด ผู้สอบบัญชีต้องประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในตัวอย่างของประชากร (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก18-ก20)

#### การประเมินผลการเลือกตัวอย่าง

15. ผู้สอบบัญชีต้องประเมิน
  - (ก) ผลของตัวอย่าง (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก21-ก22)
  - (ข) การใช้การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี ได้ให้หลักเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการสรุปเกี่ยวกับประชากรที่ถูกตรวจสอบหรือไม่ (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก23)

## การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

### คำจำกัดความ

ความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่าง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5 (ง))

- ก1. ตัวอย่างของความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่าง รวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบที่ไม่เหมาะสม หรือการตีความหลักฐานการสอบบัญชีผิดพลาด และความล้มเหลวในการรับรู้ว่ามี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบน

หน่วยตัวอย่าง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5 (ฉ))

- ก2. หน่วยตัวอย่างอาจหมายถึงรายการที่เป็นหน่วยที่มีตัวตน (ตัวอย่างเช่น รายการเช็คในใบนำฝากเงิน รายการเครดิตในใบแจ้งยอดเงินฝากธนาคาร ใบกำกับสินค้า หรือยอดคงเหลือของ ลูกหนี้) หรือเป็นหน่วยที่เป็นตัวเงิน

การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 5 (ฅ))

- ก3. ในการกำหนดตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีควรกำหนดจำนวนของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้เพื่อจัดการความเสี่ยงที่ผลรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการที่ไม่มีสาระสำคัญอาจทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้ และกำหนดส่วนเกินสำหรับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีแต่ตรวจไม่พบ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ เป็นการใช้ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานกับวิธีการเลือกตัวอย่างเฉพาะกรณี ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320<sup>2</sup> การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ อาจเป็นจำนวนเดียวกันหรือจำนวนที่ต่ำกว่าความมี สาระสำคัญในการปฏิบัติงาน

การกำหนดตัวอย่าง ขนาดและการเลือกรายการเพื่อทดสอบ

การกำหนดตัวอย่าง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 6)

- ก4. การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสามารถทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อ ประเมินลักษณะบางประการของรายการที่เลือกเพื่อที่จะสรุปหรือช่วยในการสรุปเกี่ยวกับ ประชากรที่ใช้ในการเลือกตัวอย่าง การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสามารถทำได้ทั้งการ เลือกตัวอย่างทางสถิติและไม่ใช้ทางสถิติ

<sup>2</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 9



- ก5. ในการกำหนดตัวอย่างในการสอบบัญชี ข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีจะรวมถึงวัตถุประสงค์เฉพาะของการตรวจสอบที่ต้องการจะบรรลุและวิธีการตรวจสอบหลายวิธีร่วมกันซึ่งเป็นวิธีที่ดีที่สุดที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์นั้น การพิจารณาลักษณะของหลักฐานการสอบบัญชีที่พบและการเบี่ยงเบนที่อาจเป็นไปได้หรือสภาพของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือลักษณะอื่นที่เกี่ยวข้องกับหลักฐานการสอบบัญชีนั้น จะช่วยผู้สอบบัญชีในการกำหนดถึงสิ่งที่ทำให้เกิดการเบี่ยงเบนหรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและประชากรที่จะใช้สุ่มตัวอย่างในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ 10 เมื่อมีการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานว่าประชากรที่ใช้ในการเลือกตัวอย่างนั้นมีความครบถ้วน
- ก6. การพิจารณาวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 6 รวมถึงการทำความเข้าใจอย่างชัดเจนเกี่ยวกับสิ่งที่ทำให้เกิดความเบี่ยงเบนหรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ทั้งนี้เพื่อให้เงื่อนไขทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบเท่านั้นที่ได้นำมาใช้ในการประเมินความเบี่ยงเบนหรือการประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ตัวอย่างเช่น ในการใช้วิธีการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือเกี่ยวกับความมีอยู่จริงของลูกหนี้การค้า เช่น การขอคำยืนยันยอด กรณีที่ลูกหนี้ได้ชำระหนี้แล้วก่อนวันที่ที่ขอคำยืนยันแต่กิจการได้รับเงินหลังจากวันนั้นไม่นาน จะไม่ถือว่าเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่นเดียวกันกับการผ่านรายการบัญชีผิดระหว่างบัญชีลูกหนี้ จะไม่มีผลกระทบต่อยอดคงเหลือของบัญชีลูกหนี้ทั้งหมด ดังนั้น จึงไม่เหมาะสมที่จะพิจารณารายการเช่นนี้เป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการประเมินผลของวิธีการตรวจสอบนั้น แม้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นอาจมีผลกระทบที่สำคัญต่อการตรวจสอบในด้านอื่นก็ตาม เช่น การประเมินความเสี่ยงของการทุจริตหรือความเพียงพอของค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
- ก7. ในการพิจารณาลักษณะของประชากรสำหรับการทดสอบการควบคุมนั้น ผู้สอบบัญชีจะประเมินอัตราความเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีต่อการควบคุมที่เกี่ยวข้องหรือจากการตรวจสอบรายการที่เลือกมาจำนวนน้อยจากประชากรทั้งหมด การประเมินนี้ทำเพื่อกำหนดตัวอย่างในการสอบบัญชีและเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่าง ตัวอย่างเช่น ถ้าอัตราความเบี่ยงเบนที่คาดไว้อยู่ในระดับสูงเกินกว่าที่จะยอมรับได้ โดยปกติผู้สอบบัญชีมักตัดสินใจที่จะไม่ทดสอบการควบคุม ในทำนองเดียวกันสำหรับการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ ผู้สอบบัญชีจะประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่คาดว่าจะพบในประชากรเช่นกัน ถ้าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่คาดไว้อยู่ในระดับสูง การตรวจสอบร้อยละ 100 หรือการใช้ขนาดของตัวอย่างจำนวนมากอาจเป็นการเหมาะสมเมื่อทำการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ

- ก8. ในการพิจารณาลักษณะต่าง ๆ ของประชากรที่จะใช้ในการเลือกตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการจัดกลุ่มประชากรหรือการเลือกตัวอย่างโดยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่ามีความเหมาะสม โดยในภาคผนวก 1 ได้อธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับการจัดกลุ่มประชากรหรือการเลือกตัวอย่างโดยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่า
- ก9. การตัดสินใจว่าจะใช้วิธีการเลือกตัวอย่างทางสถิติหรือวิธีการเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช่ทางสถิตินั้นเป็นสิ่งสำคัญสำหรับการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ขนาดของตัวอย่างไม่อาจใช้เป็นเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการแบ่งแยกระหว่างวิธีทางสถิติและวิธีที่ไม่ใช่ทางสถิติ

ขนาดตัวอย่าง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7)

- ก10. ระดับของความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ มีผลกระทบต่อขนาดของตัวอย่างที่ต้องการ ระดับความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ยิ่งต่ำเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จะใหญ่ขึ้นเท่านั้น
- ก11. ขนาดตัวอย่างสามารถกำหนดโดยใช้สูตรทางสถิติ หรือโดยการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ ภาคผนวก 2 และ 3 แสดงถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดขนาดตัวอย่างในสถานการณ์ที่คล้ายกัน ผลกระทบที่มีต่อขนาดตัวอย่างของปัจจัยต่าง ๆ ที่ระบุอยู่ในภาคผนวก 2 และ 3 จะคล้ายกันไม่ว่าจะเลือกใช้วิธีการเลือกตัวอย่างทางสถิติหรือไม่ใช่ทางสถิติ

การเลือกรายการเพื่อทดสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

- ก12. ในวิธีการเลือกตัวอย่างทางสถิตินั้น เป็นวิธีการเลือกที่ทุกหน่วยตัวอย่างมีโอกาสถูกเลือก ส่วนการเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช่ทางสถิติ เป็นการใช้ดุลยพินิจในการเลือกตัวอย่าง เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการเลือกตัวอย่างคือเพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้หลักเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการสรุปเกี่ยวกับประชากรทั้งหมดจากตัวอย่างที่เลือกตรวจสอบ ดังนั้น จึงเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้สอบบัญชีจะต้องเลือกให้ได้ตัวอย่างที่มีลักษณะเป็นตัวแทนของประชากรทั้งหมด ทั้งนี้เพื่อหลีกเลี่ยงความลำเอียงในการเลือกตัวอย่าง
- ก13. วิธีการหลักในการเลือกตัวอย่างคือ การเลือกแบบสุ่มตัวอย่าง การเลือกแบบมีระบบ และการเลือกแบบไม่มีระบบ ซึ่งแต่ละวิธีได้กล่าวถึงไว้ในภาคผนวก 4

การปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 10-11)

- ก14. ตัวอย่างกรณีที่ต้องเลือกรายการอื่นตรวจสอบแทน เช่น รายการที่เลือกเพื่อตรวจสอบหลักฐานการอนุมัติจ่าย เกิดเป็นรายการเช็คที่ถูกยกเลิก ถ้าผู้สอบบัญชีพอใจว่าเช็คดังกล่าวมีการยกเลิกอย่างเหมาะสม ซึ่งไม่ถือว่าเป็นความเบี่ยงเบน ก็ควรเลือกรายการอื่นที่เหมาะสมมาตรวจสอบแทน

- ก15. ตัวอย่างกรณีที่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถใช้วิธีการตรวจสอบที่ออกแบบไว้กับตัวอย่างที่เลือกได้ เช่น เมื่อเอกสารที่เกี่ยวข้องกับตัวอย่างที่เลือกมาตรวจสอบสูญหาย
- ก16. ตัวอย่างของการใช้วิธีตรวจสอบอื่นที่เหมาะสม อาจเป็นการตรวจสอบการรับชำระหนี้หลังวันสิ้นงวดร่วมกับหลักฐานเบื้องต้นและรายการที่ต้องการชำระหนี้เมื่อไม่ได้รับคำตอบคำยืนยันยอดในกรณีที่ใช้วิธีตอบกลับทุกกรณี

**ลักษณะและสาเหตุของการเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)**

- ก17. ในการวิเคราะห์การเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ตรวจพบ ผู้สอบบัญชี อาจสังเกตว่าหลาย ๆ รายการมีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน ตัวอย่างเช่น เป็นรายการประเภทเดียวกัน เกิดขึ้นในสถานที่ประกอบการเดียวกัน เกิดขึ้นกับสายผลิตภัณฑ์เดียวกัน หรือเกิดขึ้นในช่วงเวลาเดียวกัน ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจระบุทุกรายการในประชากรที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันดังกล่าว แล้วขยายวิธีการตรวจสอบสำหรับรายการเหล่านั้น นอกจากนี้ การเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวอาจเกิดขึ้นโดยเจตนาและอาจบ่งชี้ถึงโอกาสที่จะเกิดการทุจริต

**การประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)**

- ก18. ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประชากร เพื่อให้เห็นภาพรวมของขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง แต่การประมาณนี้อาจไม่เพียงพอที่จะกำหนดเป็นจำนวนเงินที่ใช้บันทึกบัญชีได้
- ก19. ถ้าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดเฉพาะกรณี อาจไม่นำไปรวมกับการประมาณการการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประชากร อย่างไรก็ตาม ผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวถ้าไม่ได้รับการแก้ไข จำเป็นต้องนำไปพิจารณาร่วมกับการประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ใช่การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะกรณีด้วย
- ก20. สำหรับการทดสอบการควบคุม การประมาณความเบี่ยงเบนไม่มีความจำเป็น เนื่องจากอัตราความเบี่ยงเบนของตัวอย่าง เป็นอัตราการเบี่ยงเบนที่ประมาณไว้สำหรับประชากรทั้งหมดอยู่แล้ว มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330<sup>3</sup> กำหนดแนวทางปฏิบัติกรณี que ผู้สอบบัญชีพบการเบี่ยงเบนจากการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจจะเชื่อถือ

<sup>3</sup> มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้” ย่อหน้าที่ 17

### การประเมินผลการเลือกตัวอย่าง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 15)

- ก21. กรณีของการทดสอบการควบคุม อัตราความเบี่ยงเบนของตัวอย่างที่สูงเกินกว่าที่คาดการณ์ไว้ อาจนำไปสู่การเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เว้นแต่จะได้รับหลักฐานเพิ่มเติมซึ่งสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้แต่แรก ในกรณีของการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ หากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในตัวอย่างมีจำนวนเงินที่สูงเกินกว่าที่คาดการณ์ไว้ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าประเภทของรายการบัญชีหรือยอดคงเหลือของบัญชีแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เว้นแต่ผู้สอบบัญชีจะได้รับหลักฐานเพิ่มเติมว่าไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญคงอยู่
- ก22. ในการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้รวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะกรณี (ถ้ามี) เป็นการประมาณที่ดีที่สุดของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประชากร ถ้าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้รวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะกรณี (ถ้ามี) มีจำนวนมากกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ ตัวอย่างนั้นอาจไม่ได้ให้หลักเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการสรุปเกี่ยวกับประชากรที่ทดสอบ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้รวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะกรณียังมีจำนวนเงินใกล้เคียงกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้เท่าใด ก็ยังมีความเป็นไปได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงในประชากรทั้งหมดจะมากกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ เช่นเดียวกัน ถ้าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้มีจำนวนสูงกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่คาดไว้ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการกำหนดขนาดของตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่ามีความเสี่ยงของการเลือกตัวอย่างที่ไม่อาจยอมรับได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงในประชากรทั้งหมดสูงเกินกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ การพิจารณาถึงผลการตรวจสอบโดยวิธีอื่น ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินความเสี่ยงที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงในประชากรจะสูงเกินกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ และความเสี่ยงนี้อาจลดลงถ้าผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติม
- ก23. ถ้าผู้สอบบัญชีสรุปว่าตัวอย่างที่เลือกมาทดสอบไม่ได้ให้หลักเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการสรุปเกี่ยวกับประชากรที่ทดสอบ ผู้สอบบัญชีอาจจะ
- ขอร้องให้ฝ่ายบริหารตรวจสอบเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบ และความเป็นไปได้ที่อาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นอีก และขอให้แก้ไขปรับปรุงรายการตามความจำเป็น หรือ
  - ปรับเปลี่ยนลักษณะวิธีการตรวจสอบ ระยะเวลา และขอบเขตที่จะตรวจสอบต่อไปเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นที่ต้องการ ตัวอย่างเช่น ในกรณีของการทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีอาจเพิ่มขนาดของตัวอย่าง ทดสอบการควบคุมอื่นที่ใช้ทดแทนกัน หรือเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เกี่ยวข้อง

## ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก8)

## การจัดกลุ่มประชากรและการเลือกตัวอย่างโดยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่า

ในการพิจารณาลักษณะเฉพาะของประชากรที่จะใช้ในการเลือกตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าการจัดกลุ่มประชากรหรือการเลือกตัวอย่างโดยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่ามีความเหมาะสมกว่ากัน โดยในภาคผนวกนี้เป็นแนวทางแก่ผู้สอบบัญชีในการใช้เทคนิคการเลือกตัวอย่างแบบการจัดกลุ่มประชากรและการเลือกตัวอย่างโดยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่า

## การจัดกลุ่มประชากร (Stratification)

1. การตรวจสอบอาจมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นหากผู้สอบบัญชีจัดกลุ่มประชากรออกเป็นกลุ่มย่อยที่แต่ละกลุ่มมีลักษณะเฉพาะ วัตถุประสงค์ของการแบ่งประชากรออกเป็นกลุ่มย่อยคือเพื่อลดความแตกต่างของรายการในแต่ละกลุ่มย่อย ซึ่งจะทำให้สามารถลดขนาดของตัวอย่าง โดยไม่เพิ่มความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง
2. ในการตรวจสอบรายละเอียด ประชากรมักจะถูกแบ่งเป็นกลุ่มย่อยตามมูลค่าที่เป็นตัวเงิน ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถเน้นการตรวจสอบไปยังรายการที่มีมูลค่าสูง ซึ่งรายการเหล่านี้อาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นไปได้มากที่สุดในเรื่องการแสดงจำนวนเงินสูงเกินไป ในทำนองเดียวกัน ประชากรอาจถูกแบ่งเป็นกลุ่มย่อยตามลักษณะที่บ่งชี้ว่ามีความเสี่ยงของการเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอยู่ในระดับค่อนข้างสูง ตัวอย่างเช่น ในการทดสอบค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญเพื่อประเมินมูลค่าของลูกหนี้การค้า อาจแบ่งกลุ่มย่อยตามอายุหนี้คงค้าง
3. ผลของการใช้วิธีการตรวจสอบตัวอย่างจากกลุ่มย่อยกลุ่มหนึ่ง สามารถนำไปใช้คาดการณ์เกี่ยวกับ รายการทั้งหมดที่อยู่ในกลุ่มย่อยนั้นเท่านั้น ในการหาข้อสรุปเกี่ยวกับรายการทั้งหมดในประชากร ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาความเสี่ยงที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของกลุ่มย่อยต่าง ๆ ในกลุ่มประชากรนั้น ตัวอย่างเช่น ร้อยละ 20 ของจำนวนรายการในประชากรอาจมีมูลค่ารวมกันเท่ากับร้อยละ 90 ของมูลค่ายอดคงเหลือในบัญชีหนึ่งผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะเลือกตรวจสอบตัวอย่างจากรายการดังกล่าว โดยประเมินผลการทดสอบเกี่ยวกับมูลค่าของคงเหลือในบัญชีร้อยละ 90 นั้นแยกต่างหากจากส่วนที่เหลือร้อยละ 10 (ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจเลือกตัวอย่างเพิ่มเติมหรือใช้วิธีอื่นเพื่อรวบรวมหลักฐานหรือพิจารณาว่าไม่มีสาระสำคัญ)

4. ในกรณีที่ประเภทรายการบัญชีหรือบัญชีใดบัญชีหนึ่งถูกแบ่งออกเป็นกลุ่มย่อย การประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงควรแยกจากกันสำหรับแต่ละกลุ่มย่อย หลังจากนั้นจึงนำการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้สำหรับแต่ละกลุ่มย่อยมารวมกัน เพื่อพิจารณาผลกระทบที่เป็นไปได้ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่มีต่อยอดรวมของประเภทของรายการบัญชีหรือยอดคงเหลือของบัญชี

#### การถ่วงน้ำหนักตามมูลค่า (Value-Weighted Selection)

5. การตรวจสอบรายละเอียดอาจมีประสิทธิภาพถ้ากำหนดหน่วยตัวอย่างให้เป็นหน่วยตัวอย่างที่เป็นตัวแทนสำหรับแต่ละหน่วยซึ่งประกอบขึ้นเป็นประชากรเมื่อได้เลือกหน่วยตัวอย่างที่เป็นตัวแทนเฉพาะรายการจากประชากร ตัวอย่างเช่น ในการตรวจสอบยอดคงเหลือของลูกหนี้แล้ว ผู้สอบบัญชีอาจตรวจสอบรายการที่เลือก เช่น ยอดคงเหลือของลูกหนี้แต่ละรายซึ่งมีหน่วยตัวอย่างที่เป็นจำนวนเงินดังกล่าว ประโยชน์อย่างหนึ่งของวิธีการกำหนดหน่วยตัวอย่างที่เป็นตัวแทนก็คือการตรวจสอบจะเน้นไปยังรายการที่มีมูลค่าสูง เนื่องจากรายการดังกล่าวมีโอกาสมากที่จะถูกเลือกและสามารถทำให้ขนาดของตัวอย่างลดลง วิธีการนี้อาจใช้ร่วมกับวิธีการเลือกตัวอย่างแบบเป็นระบบ (อธิบายไว้ในภาคผนวก 4) และจะมีประสิทธิภาพมากที่สุดเมื่อเลือกแบบสุ่มตัวอย่าง

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ภาคผนวก 2

(อ้างอิงย่อหน้า ก11)

ตัวอย่างปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุม

ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาปัจจัยต่อไปนี้ในการกำหนดขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ร่วมกัน โดยถือว่าผู้สอบบัญชีจะไม่เปลี่ยนแปลง ลักษณะวิธีการ หรือระยะเวลาที่จะทดสอบการควบคุม หรือแนวทางการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง	
1. การเพิ่มขึ้นของขอบเขตการตรวจสอบซึ่งเกี่ยวข้องกับประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีโดยรวม การควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องไว้ด้วย	เพิ่มขึ้น	ผู้สอบบัญชียังต้องการได้ความเชื่อมั่นจากประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุมมากขึ้นเท่าใด การประเมินความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีจะต้องยิ่งต่ำลงเท่านั้น และขนาดตัวอย่างจำเป็นต้องใหญ่ขึ้นด้วย เมื่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่ผู้บริหารให้การรับรอง ได้รวมถึงการคาดการณ์ต่อประสิทธิผลของการควบคุม ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องทำการทดสอบการควบคุม เช่นเดียวกันยังผู้สอบบัญชีต้องการความเชื่อมั่นในประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุมในการประเมินความเสี่ยงมากขึ้นเท่าใด ก็จะต้องเพิ่มขอบเขตการทดสอบการควบคุมมากขึ้นเท่านั้น (นั่นคือขนาดของตัวอย่างจะต้องเพิ่มขึ้นตามไปด้วย)
2. การเพิ่มขึ้นของอัตราความเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้	ลดลง	อัตราความเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้ยิ่งต่ำลงเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น



ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง	
<p>3. การเพิ่มขึ้นของอัตราการเบี่ยงเบนที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะเป็นประชากรที่ตรวจสอบ</p>	<p>เพิ่มขึ้น</p>	<p>อัตราการเบี่ยงเบนที่ผู้สอบบัญชีคาดไว้ยิ่งสูงเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้นเพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถประมาณระดับความเบี่ยงเบนที่เกิดขึ้นจริงได้อย่างสมเหตุสมผล ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาอัตราการเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะพบ รวมถึงความเข้าใจของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับธุรกิจ(โดยเฉพาะวิธีประเมินความเสี่ยงที่ใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจเรื่องการควบคุมภายใน) การเปลี่ยนแปลงของบุคลากร หรือการควบคุมภายใน ผลของการใช้วิธีการตรวจสอบในงวดก่อน ๆ ตลอดจนผลของการตรวจสอบอื่น โดยปกติอัตราการเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะอยู่ในระดับสูงไม่ได้รับรองว่าระดับความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจะต่ำลง</p>
<p>4. การเพิ่มขึ้นของระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการที่อัตราการเบี่ยงเบนจริงที่ยอมรับได้จะไม่เกินกว่าอัตราการเบี่ยงเบนในประชากรที่เกิดขึ้นจริง</p>	<p>เพิ่มขึ้น</p>	<p>ระดับความเชื่อมั่นของผลการทดสอบตัวอย่างซึ่งแสดงถึงการเบี่ยงเบนที่มีอยู่จริงในประชากรที่ผู้สอบบัญชีต้องการนี้ยิ่งสูงเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น</p>
<p>5. การเพิ่มขึ้นของจำนวนหน่วยตัวอย่างในประชากร</p>	<p>มีผลกระทบต่อเพียงเล็กน้อย</p>	<p>กรณีที่ประชากรมีจำนวนมากจำนวนของประชากรจริงถ้ามีผลกระทบจะมีผลกระทบต่อจำนวนตัวอย่าง อย่างไรก็ตามกรณีที่ประชากรมีขนาดเล็ก การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีอาจไม่ใช่วิธีการที่มีประสิทธิภาพเท่าเทียมกับวิธีการอื่น ๆ ในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ</p>



## ภาคผนวก 3

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก11)

ตัวอย่างปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ

ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาปัจจัยต่อไปในการพิจารณากำหนดขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ร่วมกัน โดยถือว่าผู้สอบบัญชีจะไม่เปลี่ยนแปลงวิธีการทดสอบการควบคุม หรือเปลี่ยนแปลงลักษณะ หรือระยะเวลาของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง	
1. การเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ จากการประเมินของผู้สอบบัญชี	เพิ่มขึ้น	ความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากการประเมินของผู้สอบบัญชียิ่งสูงขึ้นเท่าใด ขนาดตัวอย่างจำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น ซึ่งความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมมีผลกระทบต่อ การประเมินความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้สอบบัญชีไม่ทดสอบการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีไม่สามารถนำความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติ ตามการควบคุมภายในไปลดความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีประเมินไว้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินบางเรื่องได้ ดังนั้นเพื่อที่จะลดความเสี่ยงของการตรวจสอบให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ผู้สอบบัญชีต้องการความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่ลดลง และจะต้องให้

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง	
		ความเชื่อมั่นในการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากขึ้น ความต้องการหลักฐานการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือยิ่งมากขึ้นเท่าใด (ซึ่งจะทำให้ความเสี่ยงจากการตรวจสอบลดลง) ขนาดของตัวอย่างก็ยิ่งต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น
2. การใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอื่นเพิ่มขึ้น ในการตรวจสอบสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินในเรื่องเดียวกัน	ลดลง	ยิ่งผู้สอบบัญชีเชื่อมั่นในวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอื่น (การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือหรือการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ) เพื่อลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบประชากรกลุ่มหนึ่งให้อยู่ในระดับที่จะยอมรับได้มากเท่าใดความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการจากการเลือกตัวอย่างจะน้อยลงเท่านั้น ดังนั้นขนาดตัวอย่างก็จะสามารถลดลงได้
3. การเพิ่มขึ้นของระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่จริงในประชากรจะไม่เกินกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้	เพิ่มขึ้น	ยิ่งผู้สอบบัญชีต้องการความเชื่อมั่นว่าผลการทดสอบตัวอย่างแสดงถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่จริงในประชากรมากขึ้นเท่าใดขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น
4. การเพิ่มขึ้นของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้	ลดลง	การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ยิ่งต่ำลงเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น
5. การเพิ่มขึ้นของจำนวนเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ	เพิ่มขึ้น	จำนวนเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบยิ่งมากเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง	
		<p>ต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น เพื่อให้สามารถประมาณจำนวนเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงในประชากรที่ตรวจสอบได้อย่างสมเหตุสมผล ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาจำนวนเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงตามที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบ รวมถึงมูลค่าของรายการที่กำหนดขึ้นจากการพิจารณาผลของการประเมินความเสี่ยง ผลของการทดสอบการควบคุม ผลของการใช้วิธีการตรวจสอบในงวดก่อน ๆ และผลของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอื่น</p>
6. การจัดกลุ่มประชากรเมื่อมีความเหมาะสม	ลดลง	<p>ในกรณีที่ขนาดของรายการที่เป็นตัวเงินในประชากรมีความหลากหลาย ผู้สอบบัญชีอาจใช้ประโยชน์จากการจัดกลุ่มรายการที่มีขนาดใกล้เคียงกันเป็นกลุ่มย่อย เมื่อประชากรสามารถแบ่งเป็นกลุ่มย่อยได้อย่างเหมาะสม ผลรวมของขนาดตัวอย่างจากกลุ่มย่อยมักจะน้อยกว่าขนาดตัวอย่างที่ต้องการในระดับความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างที่กำหนด หากได้เลือกตัวอย่างหนึ่งรายการจากประชากรทั้งหมด</p>
7. จำนวนหน่วยตัวอย่างในประชากร	มีผลกระทบเพียงเล็กน้อย	<p>ในกรณีที่ประชากรมีจำนวนมาก จำนวนของประชากรถ้ามีผลกระทบจะมีผลกระทบน้อยมากต่อจำนวนตัวอย่าง ส่วนในกรณีที่ประชากรมีขนาดเล็กการเลือกตัวอย่างใน</p>

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง	
		<p>การสอบบัญชีมักไม่ใช่วิธีการที่มีประสิทธิภาพเท่าเทียมกับวิธีการอื่น ๆ ในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ [อย่างไรก็ตาม เมื่อใช้วิธีการเลือกตัวอย่างที่เป็นตัวเงิน จำนวนเงินของประชากรที่เพิ่มขึ้นก็จะเพิ่มจำนวนตัวอย่างขึ้นด้วย เว้นแต่ส่วนที่เพิ่มขึ้นนั้นได้รับการชดเชยอย่างเป็นสัดส่วนจากระดับความมีสาระสำคัญที่เพิ่มขึ้นสำหรับงบการเงินโดยรวม (และระดับความมีสาระสำคัญหรือระดับสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือ หรือการเปิดเผยข้อมูลเฉพาะเรื่อง หากสามารถทำได้)]</p>

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

## ภาคผนวก 4

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก13)

## วิธีการเลือกตัวอย่าง

วิธีการเลือกตัวอย่างมีหลายวิธี ซึ่งวิธีหลัก ๆ มีดังนี้

- (ก) การเลือกแบบสุ่มตัวอย่าง (Random selection) (โดยใช้ตัวสร้างเลขสุ่ม เช่น การใช้ตารางตัวเลขสุ่ม (Random Number Tables))
- (ข) การเลือกตัวอย่างแบบเป็นระบบ (Systematic selection) เป็นการเลือกโดยจำนวนหน่วยตัวอย่างในประชากรจะถูกหารด้วยขนาดของตัวอย่างเพื่อกำหนดช่วงของตัวอย่าง ตัวอย่างเช่น เลือกทุกใบที่ 50 ซึ่งอาจกำหนดจุดเริ่มต้นที่จะเลือกในช่วง 50 ตัวอย่างแรก และเลือกตัวอย่างทุกใบที่ 50 ถัดไป แม้ว่าจุดเริ่มต้นอาจมีการกำหนดแบบไม่เป็นระบบ แต่ตัวอย่างจะเป็นแบบเชิงสุ่มโดยแท้จริงถ้าได้มาจากการเลือกโดยใช้คอมพิวเตอร์หรือใช้ตารางตัวเลขสุ่ม เมื่อใช้วิธีการเลือกแบบเป็นระบบ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาว่าโครงสร้างของหน่วยตัวอย่างในประชากรจะต้องไม่มีลักษณะที่ทำให้ช่วงของตัวอย่างที่กำหนดไปตรงกับหน่วยตัวอย่างที่มีรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งโดยเฉพาะ
- (ค) การเลือกตัวอย่างที่เป็นจำนวนเงิน (Monetary Unit Sampling) เป็นรูปแบบของการเลือกตัวอย่างโดยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่า (ตามที่อธิบายในภาคผนวก 1) ซึ่งขนาดตัวอย่าง การเลือก และการประเมินผลจะเป็นตัวเงิน
- (ง) การเลือกแบบไม่เป็นระบบ (Haphazard selection) ผู้สอบบัญชีเลือกตัวอย่างโดยไม่ได้ใช้เทคนิคในการเลือก ถึงแม้ว่าจะไม่ใช่เทคนิคแต่ผู้สอบบัญชีต้องไม่มีความลำเอียงหรือเจตนาอย่างหนึ่งอย่างใดเป็นพิเศษ (ตัวอย่างเช่น หลีกเลี่ยงการเลือกตัวอย่างที่ยากแก่การค้นหา เลือกหรือหลีกเลี่ยงการเลือกเฉพาะรายการแรกหรือรายการสุดท้ายที่ปรากฏในหน้าเอกสาร) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรแน่ใจว่าทุกรายการมีโอกาสถูกเลือก วิธีการเลือกแบบไม่เป็นระบบนี้ไม่เหมาะสมเมื่อใช้การเลือกตัวอย่างทางสถิติ
- (จ) การเลือกแบบเป็นกลุ่ม (Block Selection) เป็นการเลือกกลุ่มของรายการที่ติดกันในประชากร การเลือกแบบเป็นกลุ่มโดยปกติไม่สามารถใช้เป็นการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีเพราะประชากรส่วนใหญ่มีโครงสร้างในลักษณะที่รายการที่เรียงลำดับมักมีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน แต่มีลักษณะแตกต่างจากรายการอื่นในประชากร แม้ว่าในบางสถานการณ์อาจเป็นการเหมาะสมที่จะตรวจสอบรายการเป็นกลุ่ม แต่วิธีการเลือกตัวอย่างที่เหมาะสมเกิดขึ้นน้อยมากเมื่อผู้สอบบัญชีต้องการได้ข้อสรุปที่สมเหตุสมผลเกี่ยวกับประชากรทั้งหมดโดยใช้ตัวอย่าง