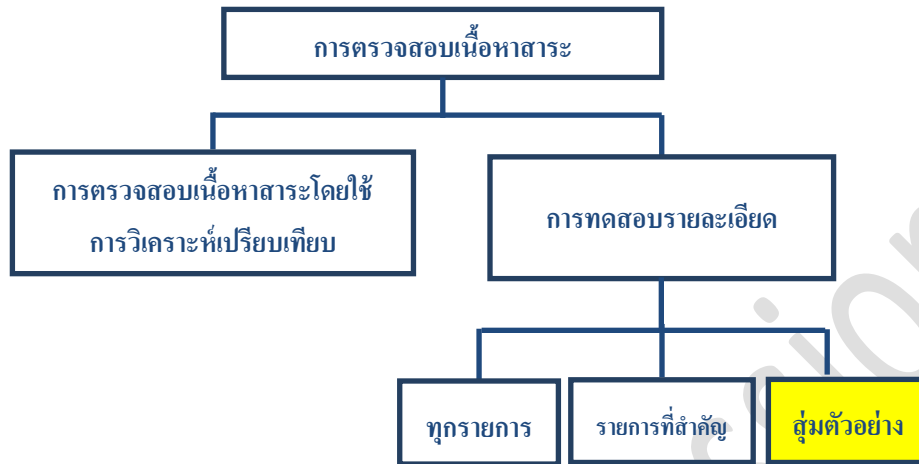


## การสุ่มตัวอย่างเพื่อการตรวจสอบเนื้อหาสาระ



การตรวจสอบเนื้อหาสาระ แบ่งออกเป็น 2 วิธีหลักๆ คือ

1. การตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Substantive Analytical Procedures – SAP)
2. การทดสอบรายละเอียด (Test of Detail – TOD) ซึ่งการเลือกรายการเพื่อไปทำการทดสอบรายละเอียดกับเอกสารหลักฐานต่าง ๆ นั้น จะสามารถทำได้ 3 รูปแบบ คือ
  - a. เลือกทุกรายการทั้ง 100%
  - b. เลือกเฉพาะรายการสำคัญ (key-items) – รายการที่มีโอกาสผิดสูงและมีผลกระทบต่องบการเงินอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งสามารถพิจารณาได้ 2 ลักษณะ
    - i. เชิงปริมาณ – รายการที่มีจำนวนเงินสูงๆ เช่น จำนวนเงินเกิน Performance Materiality เป็นต้น
    - ii. เชิงคุณภาพ – รายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน รายการใกล้เคียงวันสิ้นงวด รายการที่ไม่เป็นไปตามธุรกิจปกติ เป็นต้น
  - c. เลือกรายการที่เป็นตัวแทนประชากร (Representative sampling) – กรณีนี้จะใช้ก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีเลือกรายการที่เป็น key-items แล้วพบว่าเรายังได้หลักฐานที่อาจไม่มากพอที่จะสรุปผลได้ว่า บัญชีที่ต้องการตรวจสอบถูกต้องตามควรหรือไม่ ในกรณีดังกล่าว เราอาจจะพิจารณาเลือกรายการ representative items เพื่อมาตรวจเพิ่มเติม

การเลือกรายการที่เป็นตัวแทนประชากร (Representative sampling) – หลักๆมี 3 ประเด็นที่ต้องพิจารณา ได้แก่

- การกำหนดขนาดตัวอย่าง
- การเลือกรายการเพื่อทำการทดสอบ
- การประเมินผลการเลือกตัวอย่าง

การกำหนดขนาดตัวอย่าง และ การเลือกรายการมาทดสอบ จะแบ่งออกเป็น 2 วิธีหลักๆ คือ ทางสถิติ และ ไม่ใช่ทางสถิติ

	การสุ่มตัวอย่าง	
	ทางสถิติ	ไม่ใช่ทางสถิติ
การกำหนดขนาดตัวอย่าง	<b>MUS or Random</b>	ดูลยพินิจ
การเลือกรายการมาทดสอบ	<b>MUS or Random</b>	<b>Block Sampling or Haphazard</b>

1. การกำหนดขนาดตัวอย่าง (เลือกที่รายการ)

a. ทางสถิติมี 2 วิธี

- MUS** - เป็นการเลือกตัวอย่างที่อ้างอิงจากจำนวนเงินเป็นหลัก ดังนั้น ทำให้รายการที่มีจำนวนเงินสูงมีโอกาสดำเนินเลือกมากกว่ารายการที่มีจำนวนเงินน้อย (แต่มีโอกาสมากกว่า แต่ไม่จำเป็นเสมอไปที่จำนวนเงินสูงๆจะได้รับเลือก)
- Random** - เป็นการเลือกตัวอย่างโดยไม่อ้างอิงจากจำนวนเงิน ดังนั้น ทุกรายการจึงมีโอกาสถูกเลือกเท่าๆกัน

b. ไม่ใช่ทางสถิติ – เป็นการกำหนดขนาดตัวอย่างโดยใช้ดุลพินิจ ซึ่งข้อเสียของวิธีที่ไม่ใช่ทางสถิติ คือ ไม่สามารถอธิบายที่มาที่ไปได้ว่าเหตุใดถึงพิจารณาแล้วเห็นสมควรว่าเลือกจำนวนรายการเท่านี้พอ และหากเกิดผลแตกต่างจากตัวแทนประชากรดังกล่าวแล้ว ผู้สอบบัญชีจะไม่สามารถสรุปผลได้ว่าประชากรที่เหลือผิดอีกเป็นจำนวนเท่าไร

2. การเลือกรายการมาทดสอบ (เลือกรายการไหนดี)

- a. ทางสถิติ มี 2 วิธี – MUS กับ Random เช่นกัน ซึ่งหากผู้สอบบัญชีใช้วิธีการใดในการกำหนดขนาดตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิธีนั้นในการเลือกรายการมาทดสอบ

b. ไม่ใช่ทางสถิติ มี 2 วิธี

- i. Block sampling เช่น เลือกเดือนมาก่อน แล้วค่อยเลือกรายการในเดือนนั้น เป็นต้น
- ii. Haphazard เป็นการเลือกโดยที่ไม่มีรูปแบบขอแค่ไม่ bias เช่น จับสลาก หรือ หลับตาเลือก เป็นต้น

เนื่องจากการกำหนดขนาดตัวอย่างโดยวิธี Random จะได้ขนาดตัวอย่างที่มากกว่าวิธี MUS เสมอ (จากสถิติประมาณ 25%) ดังนั้น จึงทำให้วิธี MUS เป็นวิธีการที่ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่นำมาใช้ในการกำหนดขนาดตัวอย่างสำหรับการตรวจสอบเนื้อหาสาระตอนสิ้นปีเนื่องจากทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถตรวจสอบให้ได้จำนวนเงินสูงๆโดยไม่จำเป็นต้องตรวจหลายรายการ

**การกำหนดขนาดตัวอย่างโดยวิธี MUS มี 3 ขั้นตอน**

1. กำหนดประชากรที่ต้องการนำมาสุ่มทดสอบ – เช่น หากต้องการสุ่มเลือกตัวอย่างเพื่อส่งหนังสือยืนยันยอดลูกหนี้การค้า ประชากรที่ต้องการนำมาสุ่มทดสอบ คือ รายการลูกหนี้การค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด อย่างไรก็ตาม ประชากรดังกล่าวต้องเป็นประชากรภายหลังจากที่ได้นำรายการที่มีมูลค่าสูงๆ รายการที่สำคัญ และรายการที่ผิดปกติออกแล้ว (Key-items) เนื่องจาก รายการที่เป็น key-items นั้นจะมีลักษณะเฉพาะตัว ไม่สามารถเป็นตัวแทนของประชากรที่เหลือได้ และมีโอกาสเกิดข้อผิดพลาดได้สูงด้วยลักษณะของรายการ จึงทำให้รายการ key-items นั้นเป็นรายการที่ผู้สอบบัญชีจะเลือกเฉพาะเจาะจงเพื่อตรวจสอบเนื้อหาสาระอยู่แล้ว จึงไม่ควรรวมอยู่ในประชากรที่จะนำมาสุ่มทดสอบเพิ่มเติมอีก

**ประชากรที่ต้องการนำมาสุ่มทดสอบ = ประชากรทั้งหมด – Key-items**

2. คำนวณช่วงการเลือกตัวอย่าง (Interval)

**ช่วงการเลือกตัวอย่าง =  $\frac{\text{ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน (Performance Materiality)}}{\text{Confidence factor}}$**

โดยที่ confidence factor จะเป็นค่าทางสถิติซึ่งมีความเชื่อมโยงกับ RMM ที่ประเมินได้สำหรับแต่ละ account / assertion ที่เกี่ยวข้อง เช่น จากตัวอย่างข้างต้น หากผู้สอบบัญชีต้องการสุ่มเลือกตัวอย่างเพื่อส่งหนังสือยืนยันยอดลูกหนี้การค้า ซึ่งเป็นวิธีการที่ตอบสนองเรื่องความมีอยู่จริง ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณา confidence factor ที่เหมาะสมกับ RMM ที่ประเมินได้ของ account - A/R และ assertion – Existence เป็นต้น

ตาราง confidence factor

RMM	ระดับความมั่นใจ* (ที่ต้องการได้เพิ่มเติม)		ระดับความมั่นใจ* (ที่ต้องการได้เพิ่มเติม)	Confidence factor
สูง	95%	➔	50%	0.7
กลาง	80%-90%		55%	0.8
ต่ำ	65%-75%		60%	0.9
			65%	1.1
			70%	1.2
			75%	1.4
			80%	1.6
			85%	1.9
			90%	2.3
			95%	3.0
			98%	3.7
			99%	4.6

\* ระดับความมั่นใจที่ต้องการได้เพิ่มเติมจากการทำการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

ที่มา: Exhibit 17.3-1 and 17.3-2 Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small-and Medium-Sized Entities Volume 2 - Practical Guidance

จากตารางข้างต้น จะพบว่าหาก RMM ที่ประเมินได้อยู่ในระดับ “สูง” นั่นคือ ความเสี่ยงที่ account และ assertion นั้นจะผิดมีโอกาสมาก ดังนั้น ระดับความมั่นใจที่ต้องการเพิ่มเติมก็ต้องสูงขึ้น เช่น 95% เป็นต้น ดังนั้น confidence factor ก็จะต้องสูงตามไปด้วย เช่น 3.0 เป็นต้น อย่างไรก็ตาม หาก RMM ที่ประเมินได้อยู่ในระดับ “ต่ำ” นั่นคือ ความเสี่ยงที่ account และ assertion นั้นจะผิดมีโอกาสน้อย ดังนั้น ระดับความมั่นใจที่ต้องการเพิ่มเติมก็ลดลงได้ เช่น 65%-75% เป็นต้น ดังนั้น confidence factor ก็จะต้องลดลงตามไปด้วย เช่น 1.1 – 1.4 เป็นต้น

3. การคำนวณขนาดตัวอย่าง (Sample size)

ขนาดตัวอย่าง = จำนวนเงิน (มูลค่า) ของประชากรที่ต้องการนำมาสุ่มทดสอบ

ช่วงการเลือกตัวอย่าง

## การเลือกรายการมาทดสอบโดยวิธี MUS มี 3 ขั้นตอนดังนี้

1. List รายการประชากรที่ต้องการสุ่มทดสอบโดยห้าม sort โดยเด็ดขาด และคำนวณจำนวนเงินสะสมของประชากรดังกล่าว
2. กำหนดจุดเริ่มต้นของรายการแรกที่จะเลือก (start) โดยจุด start จะเป็นเลขใดก็ได้แต่ต้องไม่เกินช่วงการเลือกตัวอย่าง (interval) ที่คำนวณได้ข้างต้น เช่น ถ้า interval คำนวณได้เท่ากับ 100 ดังนั้น จุด start จะต้องเป็นเลขที่อยู่ระหว่าง 1 – 100 เป็นต้น และการเลือกจุด start ควรใช้การ random ตัวเลขขึ้นมาเพื่อไม่ให้เกิดการ bias
3. รายการที่จะถูกสุ่มเลือกมาทดสอบ คือ รายการที่มีจำนวนเงินสะสมตกอยู่ในช่วงการเลือกตัวอย่างสะสม

**ตัวอย่าง:** ขนาดตัวอย่างที่เป็นตัวแทนประชากร = 6 รายการ ช่วงการเลือกตัวอย่าง 3,000 และจุดเริ่มต้น 1,200 (ไม่เกิน interval)

ชื่อผู้ให้บริการ	จำนวนเงิน	จำนวนเงินสะสม	ช่วงการเลือกตัวอย่าง (i.e. 3,000) สะสม	เลือกรายการนี้เพื่อทดสอบ?
บริษัท ก.	1,000	1,000	1,200	ไม่
บริษัท ข.	2,700	3,700	1,200	ใช่
บริษัท ค.	1,400	5,100	4,200	ใช่
บริษัท ง.	1,800	6,900	7,200	ไม่
บริษัท จ.	2,200	9,100	7,200	ใช่
บริษัท ช.	4,000	13,100	10,200	ใช่
บริษัท ซ.	1,200	14,300	13,200	ใช่
บริษัท ฅ.	1,100	15,400	16,200	ไม่
บริษัท ฎ.	2,600	18,000	16,200	ใช่
ยอดรวม	18,000			

## การประเมินผลการเลือกตัวอย่างโดยวิธี MUS มี 3 ขั้นตอน

1. สืบสวนลักษณะและสาเหตุของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ และประเมินผลกระทบที่อาจเป็นไปได้ต่อวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบและเรื่องอื่น ๆ ที่ตรวจสอบ – หากพิจารณาแล้วพบว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบนั้นมีลักษณะเป็น “ข้อผิดพลาดที่มีในประชากร” (ไม่เป็น “รายการเดี่ยว – anomalous items” หรือ “รูปแบบ/ระบบ – pattern”) ให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาดังนี้
  - a. หากรายการดังกล่าวเป็น “รายการหลัก” (key-items) ให้รวบรวมผลแตกต่างของรายการหลักทั้งหมดที่พบ

- b. หากรายการดังกล่าวเป็น “ตัวแทนประชากร” (Representative items” ให้ทำการประมาณการการ แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ (Projected misstatements)
- คำนวณอัตราร้อยละของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบแต่ละรายการ
  - หาผลรวมอัตราร้อยละของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมด
  - คำนวณหาอัตราร้อยละของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉลี่ย โดยนำผลรวมอัตราร้อยละ ของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดหารด้วยขนาดตัวอย่างที่เป็นตัวแทนประชากร
  - คำนวณหาประมาณการการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง โดยนำอัตราร้อยละของการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉลี่ยคูณด้วยมูลค่าของประชากรที่นำมาสุ่มทดสอบ

**ตัวอย่าง:** ขนาดตัวอย่างที่ตัวแทนประชากร = 6 รายการ, มูลค่าประชากรที่นำมาสุ่มทดสอบ 18,000

1 จำนวนเงิน (ที่บันทึกในบัญชี)	2 จำนวนเงิน (ที่ถูกต้อง)	3 ผลต่าง (1 – 2)	4 อัตราร้อยละของ ผลต่าง (3 ÷ 1)
2,700	2,500	200	7.41%
2,200	2,300	(100)	(4.55%)
ผลรวมอัตราร้อยละของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง			2.86%
อัตราร้อยละของการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉลี่ย			0.4767%
คำนวณหาประมาณการการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง			86

- นำ “การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณการได้” ร่วมกับ “ผลแตกต่างของรายการหลัก” เพื่อนำไปพิจารณา ว่ามีผลกระทบต่องบการเงินอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่ อย่างไร
- หากตัวอย่างที่เลือกมาทดสอบไม่ได้ให้หลักเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการสรุปเกี่ยวกับประชากร
  - ขอร้องให้ฝ่ายบริหารตรวจสอบ และขอให้แก้ไขปรับปรุงรายการตามความจำเป็น หรือ
  - ปรับเปลี่ยนลักษณะ ระยะเวลาและขอบเขตการตรวจสอบ