

บทที่ 2

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

แนวคิดและทฤษฎี

ในการดำเนินธุรกิจ ผู้บริหารของกิจการมีหน้าที่ที่สำคัญอย่างหนึ่งคือ การจัดทำรายงานการเงินเพื่อแสดงฐานะทางการเงิน และผลการดำเนินงานในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมาของกิจการ ซึ่งงบการเงินดังกล่าวสำหรับบุคคลภายนอกแล้วยังไม่เชื่อถือต้องการเงินที่ผู้บริหารจัดทำขึ้น เพราะอาจมีข้อบกพร่องหรือข้อผิดพลาดในการจัดทำงบการเงิน ตลอดจนอาจมีการปิดบังการทุจริต ทำให้ข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เพื่อให้งบการเงินดังกล่าวเป็นประโยชน์และเป็นที่น่าเชื่อถือแก่บุคคลภายนอก จำเป็นต้องมีผู้สอบบัญชีที่มีความเป็นอิสระปราศจากความลำเอียง และเป็นผู้มีความรู้ความสามารถทางการบัญชีเข้าตรวจสอบ และแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าว ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เรียกว่า “ผู้สอบบัญชี” (Auditor) และหากได้ขึ้นทะเบียนตามกฎหมายแล้วจะเรียกว่า “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” (Certified Public Accountant) โดยหน้าที่ของผู้สอบบัญชีจะเรียกว่า การตรวจสอบบัญชี ซึ่งงานตรวจสอบบัญชีนั้นเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับการให้ความเชื่อมั่นแก่บุคคลอื่นๆ ซึ่งในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี จำเป็นต้องมีกฎเกณฑ์หรือขั้นตอนในการปฏิบัติงานเพื่อให้ผลงานของผู้สอบบัญชีมีความน่าเชื่อถือและเป็นที่ยอมรับ

ขั้นตอนและวิธีการปฏิบัติงานสอบบัญชี

การพิจารณารับงานสอบบัญชี

ก่อนการปฏิบัติงานตรวจสอบ สิ่งสำคัญที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาคือการตัดสินใจรับงาน ไม่ว่าจะเป็นการรับงานจากลูกค้ารายใหม่หรือจากลูกค้ารายเก่า ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้รับการติดต่อเกี่ยวกับงานสอบบัญชีใหม่ ผู้สอบบัญชีควรมีการสอบถามไปยังผู้สอบบัญชีเดิม โดยแจ้งให้ทราบว่าได้รับการทาบทามให้เป็นผู้สอบบัญชีของกิจการที่ผู้สอบบัญชีเดิมเคยตรวจสอบ เพื่อขอทราบว่ามีเหตุผลทางมารยาทของวิชาชีพใดหรือไม่ ที่ควรนำมาพิจารณาในการรับงานสอบบัญชีนี้นี้ และขอทราบข้อมูลเกี่ยวกับความซื่อสัตย์ของผู้บริหาร และมีความขัดแย้งระหว่างผู้บริหารกับผู้สอบบัญชีในเรื่องการให้หลักการบัญชีหรือไม่ ซึ่งข้อมูลเหล่านี้ผู้สอบบัญชีจะนำมาใช้ในการพิจารณารับงานสอบบัญชีต่อไป

การจัดทำหนังสือรับงานสอบบัญชี

เมื่อผู้สอบบัญชีตัดสินใจรับงานตรวจสอบแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องจัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีเป็นลายลักษณ์อักษรถึงผู้บริหารของบริษัทลูกค้า เพื่อใช้เป็นหลักฐานและแจ้งให้ทราบถึงหน้าที่ความรับผิดชอบ ระหว่างผู้สอบบัญชีกับฝ่ายบริหารของบริษัท ซึ่งในหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีจะมีเนื้อหาสาระที่สำคัญเกี่ยวกับเรื่องต่อไปนี้

1. วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ
2. ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารต่อการเงินที่ตรวจสอบ
3. ขอบเขตของการตรวจสอบ
4. ข้อจำกัดในการตรวจสอบ
5. การขอความร่วมมือจากลูกค้า
6. ค่าธรรมเนียม

ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีได้เคยปฏิบัติงานตรวจสอบในปีก่อน และเคยมีหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีแล้ว ผู้สอบบัญชีอาจไม่จำเป็นต้องจัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีใหม่ เพียงแต่มีหนังสือแจ้งว่าได้ตกลงรับงานซึ่งอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดิม แต่หากเกิดกรณีต่อไปนี้ในปีต่อไป ผู้สอบบัญชีควรจัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีใหม่

1. มีเหตุชี้ให้เห็นว่าลูกค้ามีความเข้าใจผิดเกี่ยวกับวัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบ
2. มีการแก้ไขหรือเพิ่มเติมเกี่ยวกับขอบเขตของการตรวจสอบ หรือมีการเปลี่ยนแปลงค่าธรรมเนียม
3. กิจการมีการเปลี่ยนแปลงประเภทหรือขนาดอย่างมีสาระสำคัญ

ขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชี

การวางแผนการตรวจสอบขั้นต้น

เมื่อผู้สอบบัญชีตกลงรับงานสอบบัญชีแล้ว ขั้นตอนต่อไปที่ผู้สอบบัญชีต้องทำคือ การวางแผนการตรวจสอบ ซึ่งในการวางแผนการตรวจสอบผู้สอบบัญชีจะต้องทำความเข้าใจและหาความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับสภาพเศรษฐกิจและอุตสาหกรรมที่ลูกค้าดำเนินงานอยู่ การจัดแบ่งส่วนงาน รูปแบบการบริหารงาน ระบบการควบคุมภายในและวิธีการควบคุม ระบบบัญชี ตลอดจนวิธีการบันทึกบัญชี ซึ่งข้อมูลดังกล่าวนอกจากจะทำให้ผู้สอบบัญชีทราบถึงการดำเนินงานของลูกค้าแล้ว ยังทำให้ทราบถึงจุดอ่อนหรือข้อบกพร่อง ซึ่งผู้สอบบัญชีจะใช้ข้อมูลเหล่านี้ในการประเมินความเสี่ยงและวางแผนตรวจสอบต่อไป

ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรศึกษาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการก่อนว่ามีประสิทธิภาพและมีความน่าเชื่อถือได้หรือไม่ และทดสอบการควบคุมนั้น เพื่อประเมินความเสี่ยงจากผลการทดสอบและวางแผนการตรวจสอบเนื้อหาสาระต่อไป ซึ่งขั้นตอนในการกำหนดแผนการตรวจสอบโดยพิจารณาจากการควบคุมภายในมีดังนี้

การศึกษาและทำความเข้าใจเกี่ยวกับการควบคุมภายใน

ผู้สอบบัญชีจะต้องศึกษา และทำความเข้าใจเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการเพื่อหาหลักฐานเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในของกิจการ ซึ่งผู้สอบบัญชีจะทำการประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในว่า สามารถป้องกันหรือตรวจพบข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นได้หรือไม่ ความเสี่ยงที่อาจเกิดการทุจริต เป็นต้น โดยผู้สอบบัญชีจะต้องทำความเข้าใจในส่วนประกอบของโครงสร้างการควบคุมภายในของกิจการ ซึ่งประกอบด้วย

1. สภาพแวดล้อมของการควบคุม

สภาวะแวดล้อมของการควบคุมเป็นปัจจัยหนึ่งที่มีความสำคัญต่อประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน ในขั้นตอนของการทดสอบผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่ากิจการมีการควบคุมที่เพียงพอต่อการป้องกันความผิดพลาดหรือการทุจริตที่อาจเกิดขึ้นหรือไม่ นอกจากนี้ยังพิจารณาองค์ประกอบอื่น เช่น ความเอาใจใส่ของผู้บริหารต่อการควบคุม การแบ่งแยกหน้าที่ การ

จัดให้มีคณะกรรมการตรวจสอบ การกำหนดนโยบายและการบริหารทรัพยากรบุคคล การแจ้งให้ทราบถึงอำนาจหน้าที่ของแต่ละบุคคล การจัดให้มีการควบคุมรวม เป็นต้น

2. การประเมินความเสี่ยง

การประเมินความเสี่ยงเป็นขั้นตอนหนึ่งที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณา ซึ่งในมาตรฐานการสอบบัญชี รัชส 400 เรื่องการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน ก็ได้กำหนดให้ ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและกำหนดวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้แน่ใจว่าความเสี่ยงในการสอบบัญชีได้ลดลงจนถึงระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้

3. ข้อมูลและการติดต่อสื่อสาร

ในกิจการหากมีการติดต่อสื่อสารที่ดีระหว่างผู้บริหารและพนักงาน จะช่วยให้พนักงานเข้าใจในบทบาทหน้าที่และความรับผิดชอบของตนเองต่อกิจการได้เป็นอย่างดี และในการสื่อสารผู้บริหารควรสื่อสารให้พนักงานทราบแนวคิดและความเป็นไปของกิจการ ส่วนพนักงานก็สามารถรายงานผลการปฏิบัติงานและข้อผิดพลาดต่างๆ ให้ผู้รับผิดชอบได้ และใช้ข้อมูลเหล่านั้นในการบริหารงานต่อไป

4. กิจกรรมการควบคุม

เป็นกระบวนการที่ฝ่ายบริหารใช้ในการทำให้การดำเนินงานเป็นไปตามนโยบายที่วางไว้ เช่น การแบ่งแยกหน้าที่ระหว่างการอนุมัติ การบันทึกบัญชี และการเก็บรักษาทรัพย์สิน เป็นต้น

5. การติดตาม

เป็นองค์ประกอบสุดท้ายที่จะประเมินคุณภาพของการควบคุมภายในของกิจการ การติดตามอาจเป็นการติดตามระหว่างดำเนินงานหรือการติดตามความคืบหน้าของงาน หรือการสอบถามซึ่งอาจทำโดยบุคคลภายนอก เป็นต้น

การประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน และ การทดสอบการควบคุมภายใน

หลังจากที่ผู้สอบบัญชีได้ศึกษา และทำความเข้าใจในระบบการควบคุมภายในของกิจการแล้ว ผู้สอบบัญชีควรประเมินในขั้นต้นว่ามีการควบคุมภายในหรือไม่ การควบคุมภายในนั้นมีความน่าเชื่อถือเพียงใด คุ่มค่าต่อการทดสอบหรือไม่ หรือใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระจะมีประสิทธิภาพมากกว่า อย่างไรก็ตาม ถ้าผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่าการควบคุมภายในนั้นมีประสิทธิภาพ และสามารถช่วยลดงานตรวจสอบเนื้อหาสาระได้ก็ควรทำการทดสอบ

การทดสอบการควบคุมภายใน เป็นวิธีที่ใช้ในการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานซึ่งช่วยให้ผู้สอบบัญชีมีความเชื่อมั่นพอสมควรว่า การควบคุมภายในที่ผู้สอบบัญชีเชื่อถือมีการปฏิบัติตามอย่างมีประสิทธิภาพและปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในตลอดระยะเวลาบัญชี ซึ่งวิธีที่ใช้ในการทดสอบได้แก่ การสังเกตการณ์ การสอบถาม การตรวจสอบ และการปฏิบัติตาม โดยการใช้วิธีการใดขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่จะตรวจสอบ หลังจากทดสอบการควบคุมภายในแล้ว ผู้สอบบัญชีควรทำการสรุปเกี่ยวกับข้อบกพร่องของการควบคุม และข้อเสนอแนะให้ฝ่ายบริหารรับทราบ เพื่อปรับปรุงแก้ไขต่อไป

การวางแผนและจัดทำแนวการตรวจสอบบัญชี

เมื่อผู้สอบบัญชีได้กำหนดระดับความเสี่ยงในการตรวจสอบ ของบริษัทลูกค้าที่จะทำการตรวจสอบแล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการวางแผนการตรวจสอบ ซึ่งการวางแผนการตรวจสอบคือ การเลือกวิธีการตรวจสอบต่างๆ ให้เหมาะสมกับหลักฐานที่ต้องการ จังหวะเวลาของการตรวจสอบและตารางเวลาการทำงานของผู้ร่วมงาน โดยในขั้นตอนนี้ผู้สอบบัญชีจะจัดทำแผนการตรวจสอบ (audit plan) และจัดทำแนวการตรวจสอบบัญชี (Audit Program) ซึ่งในแนวการตรวจสอบจะระบุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบรายการบัญชีและยอดคงเหลือทางบัญชี รวมถึงรายละเอียดของวิธีการที่ใช้ในการตรวจสอบ การจัดทำประมาณระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ เพื่อให้การเข้าปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในการหาหลักฐาน บรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

การรายงานผลการตรวจสอบ

ในขั้นตอนของการตรวจสอบบัญชี การรายงานการตรวจสอบถือเป็นขั้นตอนสุดท้ายของกระบวนการ ซึ่งรายงานดังกล่าวเป็นผลงานของผู้สอบบัญชีที่นำเสนอต่อผู้บริหาร ผู้ถือหุ้น หรือผู้ใช้งบการเงินอื่นๆ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินทราบว่างบการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้ทำการตรวจสอบนั้นได้จัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปหรือไม่ ในรายงานของผู้สอบบัญชีนั้นได้มีการกำหนดรูปแบบของรายงาน เพื่อให้ผู้สอบบัญชีใช้เป็นแนวทางในการเสนอรายงาน ซึ่งโดยทั่วไปรูปแบบของรายงานการตรวจสอบนั้นแบ่งออกเป็น 3 วรรค โดยในวรรคแรกของรายงานจะเป็นการแจ้งให้ทราบถึงงบการเงินที่ผู้สอบบัญชีได้ทำการตรวจสอบ ความรับผิดชอบในงบการเงินระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้บริหารของกิจการ วรรคที่สองหรือวรรคขอบเขตจะแจ้งให้ทราบถึงการปฏิบัติงานตรวจสอบ วรรคที่สามหรือวรรคความเห็นเป็นวรรคที่ผู้สอบบัญชีใช้แสดงความเห็นต่องบการเงินที่ได้ทำการตรวจสอบ ซึ่งต่อไปนี้เป็นตัวอย่างรายงานของผู้สอบบัญชี

ตัวอย่างรายงานแบบไม่มีเงื่อนไขของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

เสนอ

ข้าพเจ้าได้ตรวจสอบงบดุล ณ วันที่ งบกำไรขาดทุน และงบกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ (ชื่อกิจการ) ซึ่งผู้บริหารของกิจการเป็นผู้รับผิดชอบต่อความถูกต้อง และครบถ้วนของข้อมูลในงบการเงินเหล่านี้ ส่วนข้าพเจ้าเป็นผู้รับผิดชอบในการแสดงความเห็นต่องบการเงินดังกล่าว จากผลการตรวจสอบของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าได้ปฏิบัติตามตรวจสอบตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งกำหนดให้ข้าพเจ้าต้องวางแผนและปฏิบัติตาม เพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นอย่างมีเหตุผลว่างบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่ การตรวจสอบรวมถึงการใช้วิธีการทดสอบหลักฐานประกอบรายการทั้งที่เป็นจำนวนเงินและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน การประเมินความเหมาะสมของหลักการบัญชีที่กิจการใช้ และประมาณการเกี่ยวกับรายการทางการเงินที่เป็นสาระสำคัญ ซึ่งผู้บริหารเป็นผู้จัดทำขึ้น ตลอดจนการประเมินถึงความเหมาะสมของการแสดงรายการที่นำเสนอในงบการเงินโดยรวม ข้าพเจ้าเชื่อว่าการตรวจสอบดังกล่าวให้ข้อสรุปที่เป็นเกณฑ์อย่างเหมาะสมในการแสดงความเห็นของข้าพเจ้า

ข้าพเจ้าเห็นว่างบการเงินข้างต้นนี้แสดงฐานะทางการเงิน ณ วันที่ ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสด สำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของ (ชื่อกิจการ) โดยถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป

ลายมือชื่อ.....

(.....)

ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเลขทะเบียน.....

ชื่อและที่ตั้งสำนักงาน.....

วันที่.....

ในการตรวจสอบบัญชี มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบได้ว่า งบการเงินนั้นจัดทำในส่วนสาระสำคัญเป็นไปตามแม่บทการบัญชีในการรายงานทางการเงินหรือไม่ โดยที่งบการเงินนั้นได้รับการรับรองจากผู้บริหารในเรื่องต่างๆ ดังนี้คือ 1.ความมีอยู่จริง (Existence) 2.สิทธิและภาระผูกพัน (Rights and Obligations) 3. เกิดขึ้นจริง (Occurrence) 4.ความครบถ้วน (Completeness) 5.การแสดงผลค่า (Valuation) 6.การวัดมูลค่า (Measurement) หรือการบันทึก (Recording) และ 7.การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูล (Presentation and Disclosure) ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงมีวิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นในแต่ละเรื่อง que ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ และเพื่อให้การหาหลักฐานในการตรวจสอบสามารถกระทำได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ซึ่งในการได้มาของหลักฐานในการสอบบัญชีนั้นผู้สอบบัญชีจะได้จากการทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ซึ่งในมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 500 เรื่องหลักฐานการสอบบัญชี ได้ให้ความหมายของการทดสอบดังนี้คือ การทดสอบการควบคุม เป็นการทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับความเหมาะสมของการออกแบบ และการปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน ส่วนการตรวจสอบเนื้อหาสาระ เป็นการทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่ทำให้ตรวจพบการ แสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน ซึ่งมี 2 ประเภทคือ การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ และการวิเคราะห์เปรียบเทียบ และเนื่องจากวิธีการตรวจสอบบัญชีได้เปลี่ยนแปลงจากการตรวจสอบโดยละเอียด มาเป็นการตรวจสอบจากตัวอย่างที่เลือกมาเป็นตัวแทน ดังนั้นในการหาหลักฐานจากการทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระจึงใช้วิธีการเลือกตัวอย่างจากประชากรเพื่อนำมาทดสอบ

การเลือกตัวอย่าง

การเลือกตัวอย่าง เป็นเทคนิคการตรวจสอบที่ผู้สอบบัญชีนำมาใช้เนื่องจากประชากรมีขนาดใหญ่เกินกว่าที่ผู้สอบบัญชีจะทำการตรวจสอบโดยละเอียด โดยจะทำการเลือกรายการมาส่วนหนึ่งเพื่อทำการตรวจสอบ และใช้ผลการตรวจสอบจากตัวอย่างมาสรุปเกี่ยวกับลักษณะของประชากรทั้งหมด ซึ่งการเลือกตัวอย่างเพื่อนำมาตรวจสอบนั้นยังคงมีความเสี่ยงเกิดขึ้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบข้อมูลเพียงบางส่วน ซึ่งข้อสรุปที่ได้จากตัวอย่างดังกล่าว อาจแตกต่างจากลักษณะที่แท้จริงของประชากร ซึ่งการที่ต้องยอมรับความเสี่ยงนั้นก็เนื่องมาจากปัจจัยเรื่องเวลาและค่าใช้จ่าย การเลือกตัวอย่างมีขั้นตอนดังนี้

ขั้นตอนของการเลือกตัวอย่าง ประกอบด้วย

1. การกำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ

การกำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ เป็นสิ่งจำเป็นที่ผู้สอบบัญชีต้องระบุให้ชัดเจน เพื่อประโยชน์ในการกำหนดประชากร ขนาดตัวอย่าง รวมถึงการกำหนดวิธีการตรวจสอบเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์นั้น ในการเลือกตัวอย่างสามารถให้หลักฐานทั้งในการทดสอบการควบคุมและการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ดังนั้นผู้สอบบัญชีควรคำนึงถึงวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบเพื่อกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม เช่น ผู้สอบบัญชีต้องการทดสอบการควบคุมว่า การจ่ายเงินได้มีการอนุมัติจากผู้ที่มีอำนาจหรือไม่ ผู้สอบบัญชีจะเลือกตัวอย่างจากรายการจ่ายเงินในงวดที่ต้องการตรวจสอบเพื่อพิจารณาการอนุมัติ หรือ ผู้สอบบัญชีต้องการตรวจสอบความมีอยู่จริงและความถูกต้องของบัญชีสินค้าคงเหลือ ผู้สอบบัญชีจะเลือกตัวอย่างจากยอดคงเหลือของบัญชีสินค้า และพิจารณาเอกสารการสั่งซื้อ การรับสินค้า รวมทั้งการเข้าตรวจนับสินค้าเพื่อพิสูจน์สิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรอง เป็นต้น

2. การกำหนดประชากรที่ตรวจสอบ

ประชากร หมายถึง กลุ่มของข้อมูลทั้งหมดที่นำมาเลือกตัวอย่างซึ่งผู้สอบบัญชีต้องการได้ข้อสรุปเกี่ยวกับประชากรนั้น ซึ่งสิ่งสำคัญที่ผู้สอบบัญชีควรแน่ใจเกี่ยวกับประชากรในเรื่องความครบถ้วน และความเหมาะสมกับการกำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ เช่น หากผู้สอบบัญชีต้องการทดสอบว่าการจ่ายเงินได้มีการอนุมัติทุกครั้งหรือไม่ ประชากรที่เหมาะสมกับวัตถุประสงค์การตรวจสอบนี้คือ รายการจ่ายทั้งหมดในงวดที่ทำการตรวจสอบ นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีควรแน่ใจในเรื่องความครบถ้วนและความเหมาะสมของประชากรด้วย เช่น ผู้สอบบัญชีต้องการทดสอบว่าลูกหนี้การค้ามีอยู่จริง และได้กำหนดหน่วยตัวอย่างโดยเลือกจากยอดคงเหลือของบัญชีลูกหนี้แต่ละรายเพื่อส่งหนังสือยืนยันยอด ซึ่งผู้สอบบัญชีควรแน่ใจว่าลูกหนี้การค้าทั้งหมดได้แสดงในบัญชีลูกหนี้การค้าและมีการบันทึกอย่างครบถ้วน เป็นต้น

3. การกำหนดขนาดของตัวอย่าง

การกำหนดขนาดตัวอย่างเพื่อทดสอบนั้น ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดโดยการใช้อุบายพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพ หรือการกำหนดโดยใช้สูตรทางสถิติ ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีต้องมั่นใจว่าขนาดตัวอย่างที่เลือกมานั้นเพียงพอต่อการตรวจสอบเพื่อแสดงความเห็นต่อประชากร และในการกำหนดขนาดตัวอย่างผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาปัจจัยต่างๆ ที่มีผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง

เพราะปัจจัยบางอย่างอาจทำให้ผู้ตอบบัญชีต้องเพิ่มขนาดตัวอย่าง และในการกำหนดขนาดตัวอย่างผู้ตอบบัญชีควรพิจารณาว่า ความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างได้ลดลงจนอยู่ในระดับต่ำที่พอจะยอมรับได้หรือไม่

4. การกำหนดวิธีการเลือกตัวอย่าง

ผู้ตอบบัญชีควรพิจารณาใช้วิธีการเลือกรายการมาทดสอบ ให้ตรงกับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ซึ่งการตัดสินใจว่าจะใช้วิธีการเลือกตัวอย่างใดนั้น ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ และพิจารณาจากความเสี่ยงในการสอบบัญชีและประสิทธิภาพของการตรวจสอบ ทั้งนี้ผู้ตอบบัญชีควรคำนึงอยู่เสมอว่าวิธีการเลือกตัวอย่างที่ใช้ ข้อมูลทุกๆ ตัวมีโอกาสได้รับเลือกเท่าๆ กันเพื่อที่จะเป็นตัวแทนของประชากร ซึ่งวิธีการเลือกตัวอย่างอาจใช้ได้ทั้งวิธีทางสถิติหรือไม่ใช้สถิติ โดยวิธีการเลือกตัวอย่างอาจแบ่งเป็น 3 วิธีได้ดังนี้

1. Probability Sampling เป็นวิธีเลือกตัวอย่าง โดยมีสมมติฐานว่าทุกรายการมีโอกาสที่จะถูกเลือกเท่าๆ กันซึ่งแบ่งเป็น 3 วิธีย่อยๆ ดังนี้

1.1 Random Sampling หรือการเลือกแบบเชิงสุ่ม เป็นการเลือกตัวอย่างที่ให้ทุกรายการในประชากร หรือแต่ละกลุ่มย่อยของประชากรมีโอกาสที่จะถูกเลือกเท่า ๆ กัน

1.2 Systematic Sampling หรือการเลือกตัวอย่างแบบเป็นระบบ เป็นวิธีการเลือกตัวอย่าง โดยเลือกจากประชากรเป็นระยะ หรือช่วงตอนที่ได้แบ่งไว้เท่า ๆ กัน

1.3 Multi-stage Sampling เป็นวิธีการเลือกตัวอย่างโดยเมื่อเลือกจากกลุ่มใดแล้ว ผู้ตอบบัญชีจะเลือกตัวอย่างจากแต่ละกลุ่มอีกชั้นหนึ่ง

2. Judgemental Sampling ในการใช้วิธีการเลือกตัวอย่างวิธีนี้ ผู้ตอบบัญชีควรใช้ความระมัดระวังในการใช้ดุลยพินิจ และใช้ความรู้ความชำนาญในสถานการณ์นั้น ๆ ซึ่งมีวิธีการย่อยๆ ดังนี้

2.1 Specific Sampling เป็นวิธีการเลือกตัวอย่างโดยใช้พิจารณาญาณของผู้ตอบบัญชี โดยเลือกรายการแบบเฉพาะเจาะจง เช่นเป็นรายการที่มีแนวโน้มจะมีสิ่งผิดปกติ หรือเป็นรายการที่มีมูลค่าสูง

2.2 Haphazard Sampling เป็นการเลือกตัวอย่างแบบไม่เป็นระบบ เป็นวิธีการเลือกตัวอย่างโดยไม่มีหลักเกณฑ์ใดๆ ผู้สอบบัญชีจะไม่คำนึงถึงจำนวนเงินของรายการ หรือไม่สนใจรายการใดเป็นพิเศษ

2.3 Systematic Judgemental Sampling วิธีการเลือกตัวอย่างนี้จะคล้ายกับวิธีการเลือกตัวอย่างแบบ Systematic Sampling ซึ่งจะใช้ได้ดีเมื่อกรณีที่มีช่วงห่างมากและต้องเสียเวลาในการนับรายการระหว่างช่วงนาน

2.4 Block Sampling วิธีการเลือกตัวอย่างวิธีนี้จะพิจารณาประชากรเป็นช่วงๆ ติดต่อกัน

3. Stratified Sampling เป็นวิธีการเลือกตัวอย่างโดยแบ่งประชากรออกเป็นกลุ่ม ๆ โดยรวมรายการที่มีลักษณะเหมือนกันไว้ในกลุ่มเดียวกัน และแยกตัวอย่างแต่ละกลุ่มจากกัน

5. การทดสอบตัวอย่าง

หลังจากที่ผู้สอบบัญชีได้ทำการกำหนดขนาดตัวอย่างเพื่อทดสอบแล้ว ผู้สอบบัญชีจะเลือกเทคนิคการตรวจสอบให้เหมาะสมกับแต่ละรายการ เพื่อให้ได้ข้อสรุปที่ตรงกับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ในบางกรณีผู้สอบบัญชีอาจไม่ได้รับหลักฐานจากวิธีการตรวจสอบตามที่ได้วางแผนไว้กับตัวอย่างที่เลือก ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถใช้วิธีการตรวจสอบอื่นที่เหมาะสมแทนเพื่อให้ได้หลักฐานในการตรวจสอบ ซึ่งตัวอย่างดังกล่าวถือว่าไม่มีข้อผิดพลาด เช่น การตรวจสอบยอดลูกหนี้โดยการขอยืนยันยอดเป็นหนังสือ ซึ่งหากผู้สอบบัญชีไม่ได้รับหนังสือตอบกลับ ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการตรวจสอบการรับชำระเงินจากลูกหนี้ภายหลังแทน เป็นต้น แต่หากผู้สอบบัญชีไม่สามารถหาวิธีการตรวจสอบอื่นที่เหมาะสมแทนได้ ผู้สอบบัญชีอาจให้ข้อสังเกตต่อรายการดังกล่าว

6. การประเมินผลการเลือกตัวอย่าง

ภายหลังจากการเลือกตัวอย่างเพื่อนำมาตรวจสอบแล้ว ผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินผลของการเลือกตัวอย่าง ซึ่งถ้าผู้สอบบัญชีใช้วิธีการทางสถิติในการเลือกตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีก็ควรใช้วิธีการทางสถิติในการประเมินผลเช่นกัน ในการประเมินผลการเลือกตัวอย่างผู้สอบบัญชีจะวิเคราะห์ข้อผิดพลาดที่ตรวจพบในตัวอย่างที่ทดสอบ และประมาณข้อผิดพลาดที่อาจมีใน

ประชากรทั้งหมด เพื่อให้ทราบถึงระดับของข้อผิดพลาดโดยรวม และเพื่อสรุปว่าหลักฐานที่ได้จากการทดสอบนั้นเพียงพอที่จะสนับสนุนความเห็นของตนหรือไม่

ในการเลือกตัวอย่างนั้น ขั้นตอนการกำหนดขนาดตัวอย่างเพื่อทำการทดสอบเป็นเรื่องที่น่าสนใจว่าขนาดตัวอย่างเท่าใดที่จะเหมาะสมและเพียงพอต่อการแสดงความเห็น ซึ่งการกำหนดขนาดตัวอย่างในการตรวจสอบมีความสำคัญดังนี้

การกำหนดขนาดตัวอย่าง

เมื่อผู้สอบบัญชีได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ และประชากรทั้งหมดที่จะทำการตรวจสอบแล้วปัญหาที่ผู้สอบบัญชีต้องตัดสินใจต่อไป คือ การกำหนดขนาดตัวอย่าง โดยขนาดตัวอย่างต้องมีความเหมาะสมเพื่อให้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ หากผู้สอบบัญชีกำหนดขนาดของตัวอย่างใหญ่เกินไป จะทำให้สูญเสียทั้งเวลาและค่าใช้จ่ายโดยไม่จำเป็น ในทางกลับกันหากขนาดตัวอย่างเล็กไปอาจทำให้ผู้สอบบัญชีตัดสินใจผิดพลาดเนื่องจากตัวอย่างที่ได้ตรวจสอบไม่ได้แสดงลักษณะที่แท้จริงของประชากร ซึ่งขนาดตัวอย่างที่เหมาะสมจะเป็นเท่าใดนั้นขึ้นอยู่กับการใช้วิจารณญาณของผู้สอบบัญชี ซึ่งขนาดตัวอย่างจะมีความแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์ โดยแนวทางที่ผู้สอบบัญชีใช้ประกอบการตัดสินใจในการกำหนดขนาดตัวอย่าง คือ ระดับของความเสี่ยงสืบเนื่อง ความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน ความเสี่ยงที่อาจเกิดข้อผิดพลาดที่มีสาระสำคัญ เป็นต้น

ในการกำหนดขนาดตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีสามารถเลือกใช้วิธีการหาขนาดตัวอย่างจากการคำนวณโดยใช้สูตรหรือจากการใช้ตารางการหาขนาดตัวอย่าง ซึ่งผู้สอบบัญชีสามารถควบคุมหรือกำหนดความเสี่ยงจากการใช้ตัวอย่างให้อยู่ในระดับที่ต้องการได้ โดยความเสี่ยงดังกล่าวพิจารณาจากค่าของความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่าง และระดับความเชื่อมั่น เมื่อผู้สอบบัญชีได้กำหนดค่าทั้งสองแล้วก็สามารถหาขนาดตัวอย่างได้จากสูตร (หน้า 24) ซึ่งปัญหาที่ควรระวังเกี่ยวกับการกำหนดขนาดตัวอย่างโดยใช้สูตรดังกล่าวให้มีความเหมาะสมนั้นคือ การกำหนดระดับค่าของความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่าง และระดับความเชื่อมั่น ส่วนการหาขนาดตัวอย่างโดยใช้ตาราง สิ่งที่ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาคือ ระดับความเชื่อมั่น อัตราเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะเกิดในประชากร และอัตราเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้ และเมื่อกำหนดค่าต่างๆ แล้ว ขนาดตัวอย่างสามารถหาได้จากตารางในภาคผนวก ข

การคำนวณขนาดตัวอย่างโดยใช้สูตร

ขนาดตัวอย่างสามารถคำนวณได้จากการใช้สูตรคำนวณดังนี้

$$SE \% = \frac{\pm t^* \sqrt{P^*(1-P)}}{\sqrt{n}} \quad 3$$

โดย SE คือ ความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่าง หรือ อัตราผิดพลาดที่คาดว่าจะเกิด

t คือ ค่าสถิติ ณ ระดับความเชื่อมั่นที่กำหนด

p คือ อัตราส่วนของข้อผิดพลาดจากตัวอย่าง

n คือ ขนาดตัวอย่าง

จากสูตรข้างต้นเป็นการหาขนาดตัวอย่างโดยการประมาณเกี่ยวกับอัตรา แต่ถ้าผู้สอบบัญชีต้องการหาขนาดตัวอย่างโดยการประมาณมูลค่า จะให้สูตรการคำนวณ ดังนี้

$$SE = \frac{\pm t^* S}{\sqrt{n}} \quad 4$$

โดย S คือ ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของตัวอย่าง

³ แน่งน้อย เจริญทวีทรัพย์, การเลือกตัวอย่างแบบสถิติเพื่อการตรวจสอบ, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2521), หน้า 103.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 103.

จากสูตรข้างต้นสิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดเพื่อหาขนาดตัวอย่าง คือ

1. ค่าความผิดพลาดจากตัวอย่าง
2. ระดับความเชื่อมั่น
3. ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของตัวอย่าง

หลังจากที่ผู้สอบบัญชีกำหนดค่าต่างๆ เรียบร้อยแล้ว ผู้สอบบัญชีสามารถคำนวณหาขนาดของตัวอย่างได้จากสูตรข้างต้น ซึ่งในการกำหนดค่าต่างๆ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาว่ามีระดับที่เหมาะสมกับสถานการณ์ที่ทำการตรวจสอบหรือไม่ หรือมีปัจจัยอื่นที่มีผลกระทบต่อ การกำหนดค่าต่าง ๆ หรือไม่ เพื่อให้ได้ขนาดตัวอย่างที่เหมาะสม

1. ค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่าง

ในการตรวจสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะทำการเลือกตัวอย่างเพื่อนำมาทดสอบแล้วนำผลที่ได้จากตัวอย่างมาทำการสรุปเกี่ยวกับลักษณะของประชากร ซึ่งการเลือกรายการเพียงบางส่วนมาทดสอบมีความเสี่ยงที่เกิดขึ้นนั่นคือ การที่ข้อสรุปที่ได้รับจากตัวอย่างอาจมีความแตกต่างไปจากลักษณะที่แท้จริงของประชากรซึ่งผู้สอบบัญชีไม่ทราบ การกำจัดข้อผิดพลาดดังกล่าวสามารถทำได้โดยการตรวจสอบ 100% ซึ่งการตรวจสอบโดยใช้วิธีทางสถิติสามารถวัดความเสี่ยงดังกล่าวและกำหนดให้อยู่ในระดับที่ต้องการได้ ในส่วนของการกำหนดค่าความผิดพลาดการใช้ตัวอย่างสามารถกำหนดได้ 2 ลักษณะคือ 1) แสดงเป็นมูลค่า และ 2) แสดงเป็นอัตรา

การแสดงผลเป็นมูลค่าสามารถกำหนดเป็นมูลค่ารวมหรือมูลค่าต่อหน่วย หรือเป็นร้อยละของมูลค่าก็ได้เช่น กำหนดค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่าง เท่ากับ 20,000 บาท หรือการกำหนดเป็นค่าเฉลี่ยต่อหน่วย เท่ากับ 5 บาท โดยมีรายการทั้งหมด 5,000 รายการ ค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างจะเท่ากับ 25,000 บาท (5 x 5,000) ส่วนการแสดงผลเป็นอัตราสามารถกำหนดเป็นเปอร์เซ็นต์ได้ โดยค่าความผิดพลาดจะอยู่ในรูปของค่าบวกและค่าลบ ซึ่งค่าที่ได้สามารถนำไปบวกและลบจากอัตราข้อผิดพลาดที่คาดว่าจะเกิดที่ได้ทันที ผลลัพธ์ที่ได้คืออัตราข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในประชากรโดยประมาณ เช่น ค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างเท่ากับ $\pm 1\%$ และอัตราที่คาดว่าจะเกิดเท่ากับ 3% ดังนั้นอัตราผิดพลาดของประชากรโดยประมาณอยู่ระหว่าง 2% และ 4%

ความสัมพันธ์ของค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างกับขนาดตัวอย่าง

ค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างมีความสัมพันธ์กับขนาดตัวอย่างในทิศทางตรงกันข้าม นั่นคือ หากค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างเพิ่มขึ้นจะทำให้ขนาดตัวอย่างลดลง และหากค่าผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างลดลงจะทำให้ขนาดตัวอย่างเพิ่มขึ้น ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้คือ เมื่อผู้สอบบัญชีตรวจสอบตัวอย่างที่มีขนาดใหญ่ ข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีได้รับย่อมมีความถูกต้องมากกว่าการตรวจสอบข้อมูลที่มีขนาดเล็ก ค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างก็จะน้อยลง ซึ่งสามารถดูได้จากตัวอย่างต่อไปนี้

1. การเลือกตัวอย่างเพื่อประมาณอัตรา

ขนาดประชากร 10,000 รายการ

อัตราส่วนของข้อผิดพลาดจากตัวอย่าง 2%

ตารางที่ 2-1 ขนาดตัวอย่าง ณ ระดับความเชื่อมั่น และ อัตราความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างขนาดต่าง ๆ

ค่าผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่าง	ขนาดตัวอย่าง ณ ระดับความเชื่อมั่น		
	90 %	95 %	99 %
0.5 %	2122	3012	5198
1.0 %	530	753	1300
1.5 %	236	335	578
2.0 %	133	188	325
2.5 %	85	120	208

2. การเลือกตัวอย่างเพื่อประมาณมูลค่า

ขนาดประชากร 10,000 รายการ

มูลค่าโดยประมาณตามบัญชี 100,000 บาท

ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน 2 บาทต่อหน่วย

ตารางที่ 2-2 ขนาดตัวอย่าง ณ ระดับความเชื่อมั่น และ มูลค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างขนาดต่าง ๆ

ค่าผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่าง	ขนาดตัวอย่าง ณ ระดับความเชื่อมั่น		
	90 %	95 %	99 %
1000	1082	1537	2652
2000	270	384	663
3000	120	171	295
4000	67	96	166
5000	43	61	106

จากตารางที่ 2-1 ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 90% ถ้าค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างเพิ่มขึ้นจาก 0.5% เป็น 1.0% ขนาดตัวอย่างจะลดลงจาก 2122 เป็น 530 หรือลดลงประมาณ 75% แต่ถ้าเพิ่มความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างจาก 2.0% เป็น 2.5% ขนาดตัวอย่างจะลดลงจาก 133 เป็น 85 หรือลดลงประมาณ 36% ซึ่งจะเห็นได้ว่าการเปลี่ยนแปลงค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างกรณีที่ค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างอยู่ในระดับต่ำ จะทำให้ขนาดตัวอย่างลดลงมากกว่า การเปลี่ยนแปลงค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างเมื่อค่าดังกล่าวอยู่ในระดับสูง

2. ระดับความเชื่อมั่น

ระดับความเชื่อมั่น หมายถึง โอกาสที่ค่าจริงของประชากรจะมีค่าอยู่ระหว่างค่าซึ่งประมาณขึ้น หรือความเสี่ยงที่ค่าจริงของประชากรจะอยู่นอกพิสัยความเชื่อถือได้ของตัวอย่าง ในการกำหนดระดับความเชื่อมั่นมักกำหนดเป็นอัตราร้อยละ เช่น กำหนดระดับความเชื่อมั่นที่ 90% ซึ่งหมายถึง มีโอกาส 90% ที่ค่าที่ได้รับจากตัวอย่างจะเป็นค่าของประชากร หรืออาจกล่าวได้อีกประการหนึ่งว่า มีโอกาส 10% ที่ค่าจากตัวอย่างไม่เป็นค่าของประชากร ในการตรวจสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีต้องการเพิ่มระดับความเชื่อมั่น ผู้สอบบัญชีสามารถทำได้โดยการเพิ่มขนาดของตัวอย่างแต่การเพิ่มขึ้นของขนาดตัวอย่างทำให้สูญเสียทั้งเวลาและค่าใช้จ่าย ดังนั้นในการกำหนดระดับความเชื่อมั่นให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมนั้น ปัจจัยที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีต้องใช้ในการพิจารณา คือ ประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน ซึ่งหากผู้สอบบัญชีพบว่ากิจการมีระบบ

การควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพก็อาจกำหนดระดับความเชื่อมั่นที่ 90% แต่หากผู้สอบบัญชีตรวจสอบแล้วพบว่ากิจการมีระบบการควบคุมภายในที่ไม่มีประสิทธิภาพ หรือระบบมีโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดผู้สอบบัญชีอาจกำหนดระดับความเชื่อมั่นที่ 95% เช่นการทดสอบเกี่ยวกับการแสดงมูลค่าของลูกหนี้และความมีอยู่จริงของลูกหนี้ ระดับความเชื่อมั่นควรเป็นเท่าใด เนื่องจากผู้สอบบัญชีตรวจสอบขั้นตอนการอนุมัติ การบันทึกและมีการตรวจสอบอื่นจนเชื่อได้ว่าไม่น่าจะมีข้อผิดพลาดทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อถือได้มากเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดระดับความเชื่อมั่นที่ 90% แต่หากผู้สอบบัญชีพิจารณาถึงวิธีการตรวจสอบและประสบการณ์ในอดีตแล้วพบว่า กิจการมีระบบการควบคุมภายในที่ค่อนข้างดีผู้สอบบัญชีอาจกำหนดระดับความเชื่อมั่นที่ 95% ก็ได้

ในการพิจารณาความสัมพันธ์ ระหว่างความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน กับการกำหนดระดับความเชื่อมั่น สำนักงานสอบบัญชีควรมีหลักเกณฑ์หรือนโยบายในการกำหนดระดับความเชื่อมั่น เพื่อให้มีมาตรฐานซึ่งอาจกำหนดได้ตามตัวอย่างต่อไปนี้

ตารางที่ 2-3 ความสัมพันธ์ระหว่างประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน และระดับความเชื่อมั่น⁵

ผลการประเมินประสิทธิภาพของการควบคุมภายใน	ระดับความเชื่อมั่น	สัมประสิทธิ์ความเชื่อมั่น (Confidence coefficient)
ดีมาก	75%	1.15
ดี	90%	1.64
ปานกลาง	95%	1.96
ไม่ดี	99%	2.58

⁵ รศ. ปรีชา ลิ้มไทย, หลักการสอบบัญชี (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ แมส พับลิชชิง , 2533) , หน้า 113.

ความสัมพันธ์ระหว่างระดับความเชื่อมั่นกับขนาดตัวอย่าง

ระดับความเชื่อมั่นมีความสัมพันธ์กับขนาดตัวอย่างในทิศทางเดียวกัน นั่นคือ หากระดับความเชื่อมั่นสูงจะทำให้ขนาดตัวอย่างมีขนาดใหญ่ แต่หากกำหนดระดับความเชื่อมั่นให้มีระดับต่ำขนาดตัวอย่างก็จะลดลงด้วย เนื่องจาก หากผู้สอบบัญชีให้ความเชื่อมั่นระดับสูงว่าค่าจริงของประชากรอยู่ในขอบเขตความเชื่อถือได้ของตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบตัวอย่างในปริมาณที่มากเพื่อพิสูจน์ความเชื่อดังกล่าว จากตารางที่ 2-1 จะเห็นได้ว่าเมื่อค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างอยู่ที่ 0.5% ขนาดของตัวอย่าง ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 90% ขนาดตัวอย่างเท่ากับ 2122 แต่หากผู้สอบบัญชีต้องการเพิ่มระดับความเชื่อมั่นเป็น 95% ขนาดตัวอย่างจะเพิ่มขึ้นเป็น 3012 หรือขนาดตัวอย่างเพิ่มขึ้นประมาณ 42% และ ณ ระดับค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างอยู่ที่ 0.5% ถ้าเพิ่มระดับความเชื่อมั่นจาก 95% เป็น 99% ขนาดตัวอย่างจะเพิ่มขึ้นจาก 3012 เป็น 5198 หรือเพิ่มขึ้นประมาณ 73% ซึ่งจะเห็นได้ว่า ณ ระดับความเชื่อมั่นสูง หากเพิ่มระดับความเชื่อมั่นจะมีผลกระทบทำให้ขนาดของตัวอย่างเพิ่มขึ้นมากกว่า การเพิ่มขึ้นของระดับความเชื่อมั่นหากความเชื่อมั่นอยู่ในระดับต่ำ

3. ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของตัวอย่าง

ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานเป็นค่าที่ใช้ในการวิเคราะห์ลักษณะของประชากรว่า มีความแตกต่างมากน้อยเพียงใด ซึ่งหากพบว่าประชากรที่ตรวจสอบมีค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานสูง แสดงว่าข้อมูลในประชากรมีความแตกต่างกันมาก แต่ถ้าพบว่าในประชากรมีค่าความเบี่ยงเบนต่ำ แสดงว่าข้อมูลในประชากรมีความแตกต่างกันไม่มาก ซึ่งค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานเป็นค่าที่ได้จากการศึกษาประชากร แต่เนื่องจากในทางปฏิบัติการคำนวณค่าดังกล่าวของประชากรเป็นเรื่องที่ยาก ดังนั้นจึงใช้การคำนวณค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานจากตัวอย่างแทนและใช้เป็นค่าประมาณของค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของประชากร

ความสัมพันธ์ระหว่างค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของตัวอย่างกับขนาดตัวอย่าง

ค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานมีความสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับขนาดของตัวอย่าง นั่นคือ หากค่าเบี่ยงเบนที่พบในประชากรสูงจะทำให้ขนาดของตัวอย่างใหญ่ ในทางกลับกัน หากพบว่าในประชากรมีค่าความเบี่ยงเบนมาตรฐานของตัวอย่างต่ำจะทำให้ขนาดตัวอย่างเล็ก ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้คือ หากประชากรมีค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานสูงซึ่งแสดงว่าข้อมูลมีความแตกต่างหรือมีการกระจายของข้อมูลมาก การที่ผู้สอบบัญชีจะทำการประมาณลักษณะของประชากรให้มีความถูกต้องหรือใกล้เคียงกับค่าที่แท้จริงของประชากร ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องตรวจสอบข้อมูลในปริมาณที่มาก

การกำหนดขนาดตัวอย่างโดยใช้ตาราง

นอกจากการใช้สูตรในการคำนวณหาขนาดตัวอย่างแล้ว ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ตารางสำเร็จรูปในการหาขนาดตัวอย่าง ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องทำการกำหนดระดับของ 1) ความเสี่ยงที่ยอมรับได้ในการเชื่อถือการควบคุมภายในมากเกินไป (Auditor's Accepted Risk of Overreliance or ARO) 2) ความผิดพลาดที่ยอมรับได้ (Tolerable Deviation Rate or TDR) และ 3) ความเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะเกิดในกลุ่มประชากร (Expected Population Deviation Rate or EPDR) และเมื่อผู้สอบบัญชีได้กำหนดระดับของสิ่งต่างๆ เป็นที่เรียบร้อยแล้ว ผู้สอบบัญชีสามารถหาขนาดของตัวอย่างได้จากตาราง

ในการกำหนดระดับของอัตราความผิดพลาดที่ยอมรับได้ ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาจากผลการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม ซึ่งความสัมพันธ์ของค่าทั้งสองสามารถพิจารณาได้จากผลการประเมินต่อไปนี้

ตารางที่ 2-4 ความสัมพันธ์ระหว่างความเสี่ยงจากการควบคุมและอัตราความ
ผิดพลาดที่ยอมรับได้

ผลการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม	อัตราความผิดพลาดที่ยอมรับได้
ต่ำ	2% - 7%
ปานกลาง	6% - 12%
สูง	11% - 20 %
สูงมาก	ไม่ต้องทดสอบ

การเปิดตารางหาขนาดตัวอย่าง

ขนาดของตัวอย่างอาจได้มาจากตารางสำเร็จในภาคผนวก ข. ซึ่งในการใช้ตาราง
เพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างมีขั้นตอนปฏิบัติดังนี้

1. เลือกตารางที่มีเปอร์เซ็นต์ความเสี่ยงของการเชื่อถือมากเกินไป (Percent Risk of Overreliance) ให้สอดคล้องกับความต้องการ ซึ่งระดับความเสี่ยงของการเชื่อถือมากเกินไปโดยทั่วไปมีอยู่ 3 ระดับ คือ 10% 5% และ 1%
2. เมื่อได้ตารางตามข้อที่ 1. ต่อไปคือการกำหนดระดับอัตราความเสี่ยงที่ยอมรับได้ (TDR) ซึ่งอยู่แถวบนสุดของตารางดังกล่าว โดยกำหนดไว้เป็นเปอร์เซ็นต์ให้เลือกตามต้องการ
3. เมื่อกำหนดเปอร์เซ็นต์ตามข้อที่ 1.และ2. แล้ว ช่องซ้ายสุดเป็นอัตราความเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะเกิดในกลุ่มประชากร (EPDR)
4. อ่านช่องอัตราความเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้ (TDR) ลงมา พร้อมกับอ่านแถวซ้ายสุดที่เป็นอัตราความเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะเกิดในกลุ่มประชากร (EPDR) มาทางขวาจนช่อง TDR พบกับแถว EPDR ตัวเลขที่ได้คือขนาดตัวอย่าง

ตัวอย่างการเปิดตาราง

ผู้สอบบัญชีต้องการทดสอบใบสำคัญจ่าย เพื่อตรวจสอบว่ามีการอนุมัติจากผู้ที่มีหน้าที่อนุมัติหรือไม่ ซึ่งจากการศึกษาพบว่าทุกครั้งที่มีการจัดทำใบสำคัญจ่าย เจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบจะลงลายมือชื่อเพื่อแสดงว่าได้อนุมัติแล้วในแต่ละครั้ง โดยผู้สอบบัญชียอมให้การไม่มีลายเซ็นจากผู้อนุมัติเกิดขึ้นเกินกว่า 7% (TDR = 7%) ความเสี่ยงจากการเชื่อถือการควบคุมมากเกินไปไม่เกิน 5% (ARO = 5%) และอัตราความเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะเกิดในประชากร ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาจากประสบการณ์ในอดีตพบว่าไม่ควรเกิน 3% (EPDR = 3%) จากข้อมูลข้างต้นสามารถหาขนาดตัวอย่างได้ดังนี้

การเปิดตาราง

1. เลือกตาราง ณ อัตราความเสี่ยงในการเชื่อถือมากเกินไปเท่ากับ 5% (ภาคผนวก ข)
2. แถวบนสุดกำหนดระดับอัตราความเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้เท่ากับ 7%
3. ช่องซ้ายสุดให้เลือกระดับอัตราเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะเกิดในประชากรเท่ากับ 3%
4. ค่าที่ได้คือขนาดตัวอย่าง เท่ากับ 160 ตัวอย่าง

To Determine Sample Size for 95% Reliability (5% Risk of Overreliance)

Expected Percent Rate Deviation	Tolerable Rate : Percent Rate of Deviation									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
0.25										
0.50										
.....										
3.00										160 = ขนาดตัวอย่าง

เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

คิลปพร ศรีจันเพชร (พ.ศ. 2544) ได้ให้ข้อสังเกตในการกำหนดขนาดตัวอย่างกับระดับความเชื่อมั่นของผู้ตอบปัญหาว่า หากผู้ตอบปัญหามีต้องการระดับความเชื่อมั่นเพิ่มขึ้น จะมีผลทำให้ขนาดตัวอย่างในการตอบปัญหาเพิ่มขึ้น ซึ่งขนาดของตัวอย่างที่เพิ่มขึ้นจะช่วยลดความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง หรืออาจกล่าวได้ว่าหากความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างต้องการให้มีน้อยลง ส่งผลทำให้ต้องเพิ่มขนาดของตัวอย่างในการตอบปัญหานั้นเอง

Howard พบว่าปัญหาที่สำคัญในการทดสอบตัวอย่างคือ ตัวอย่างควรมีขนาดเท่าใดเพื่อที่จะทำให้ผู้ตอบปัญหาพอใจว่ามีหลักฐานที่เพียงพอ ในขณะที่ขนาดของตัวอย่างเพิ่มขึ้น ความเชื่อถือต่อข้อสรุปก็จะมากขึ้นด้วยแต่ต้นทุนในการทดสอบก็จะมากขึ้นตามไปด้วยเช่นกัน ซึ่งต้นทุนอาจดูเหมือนว่าไม่สำคัญนักสำหรับผู้ตอบปัญหาเนื่องจากลูกค้าเป็นคนจ่าย แต่ในการให้บริการตรวจสอบถ้าต้นทุนในการตรวจสอบต่ำก็จะทำให้ลูกค้าพึงพอใจ และใช้บริการต่อเนื่องโดยไม่เปลี่ยนผู้ตอบปัญหา ตามปกติตัวอย่างของการตรวจสอบจะถูกกำหนดโดยใช้วิจารณ์ญาณของผู้ตอบปัญหาเป็นเกณฑ์ว่า จะต้องมีการทดสอบมากเท่าใดถึงจะเพียงพอ ซึ่งปัจจัยที่มีผลต่อขนาดตัวอย่างที่ผู้ตอบปัญหาใช้ในการพิจารณาเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่างมี 3 ปัจจัยดังนี้ คือ 1. ระดับความมีสาระสำคัญ 2. ความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง และ 3. ความเชื่อถือได้ของหลักฐาน

Walter พบว่า เมื่อบริษัทมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ มีการบันทึกบัญชี และการดำเนินงานถูกกำหนดอย่างดี ตัวอย่างสามารถที่จะเล็กกว่าได้ในสถานการณ์ที่แยกว่านี้ โดยปกติแล้วบริษัทที่มีขนาดใหญ่จะมีระบบการควบคุมภายใน การบันทึกบัญชี การแบ่งแยกหน้าที่อย่างดี และมีพนักงานตรวจสอบภายในที่มีความสามารถ ซึ่งภายใต้สถานการณ์ดังกล่าวการเลือกตัวอย่างของรายการในหลายๆ ระดับ บ่อยครั้งจะถูกจำกัดให้มีขนาดเล็กลง และด้วยเหตุนี้ทำให้การสุ่มตัวอย่างโดยผู้ตรวจสอบภายในของบริษัทได้มาตรฐานดีพอๆ กับผู้ตอบปัญหาภายนอก สำหรับการกำหนดขนาดตัวอย่างโดยใช้วิจารณ์ญาณเป็นเรื่องที่ยาก ที่จะแนะนำขนาดที่เหมาะสมสำหรับการตรวจสอบ เพราะขนาดที่เหมาะสมของตัวอย่างจะขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของการตรวจสอบแต่ละครั้ง

Parveen and Manash (ค.ศ. 1993) พบว่า ขนาดของตัวอย่างในการสอบ บัญชีที่เลือกจะแตกต่างกัน ซึ่งขึ้นอยู่กับข้อกำหนดความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีแต่ละคน และการ กำหนดอัตราต่างๆ ต่อไปนี้

Tolerable deviation rate (อัตราความเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้) หมายถึง อัตราของ ข้อผิดพลาด (error) ที่ผู้สอบบัญชีพบในตัวอย่าง และผู้สอบบัญชียังคงวางแผนที่จะเชื่อถือระบบ การควบคุม

Expected deviation rate (อัตราความเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะเกิด) หมายถึง อัตรา ของข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในตัวอย่าง ซึ่งโดยทั่วไปอัตราความเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะ เกิดประเมินจากอัตราของปีหลังสุด

Allowance for sampling error (การยอมรับข้อผิดพลาดจากการเลือกตัวอย่าง) คือ ความแตกต่างระหว่างอัตราความเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้ และ อัตราความเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะ เกิด

Allowable risk of assessing control risk too low (ความเสี่ยงจากการเชื่อถือ ระบบการควบคุม) คือ ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีประเมินประสิทธิภาพระบบการควบคุมของลูกค้ำ สูงเกินไป

จากปัจจัยต่าง ๆ ที่ Parveen and Manash พบสามารถสรุปความสัมพันธ์ของ ปัจจัยต่างๆ กับขนาดตัวอย่างได้ดังนี้

ตาราง 2-5 สรุปผลกระทบที่มีต่อขนาดตัวอย่าง

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง
การเพิ่มขึ้นของ Tolerable deviation rate	ลดลง
การเพิ่มขึ้นของ Expected deviation rate	เพิ่มขึ้น
การเพิ่มขึ้นของ Allowance for sampling error	ลดลง
การเพิ่มขึ้นของ Allowable risk of assessing control risk too low	ลดลง

Arens and Loebbecke (1994) พบว่า ขนาดของตัวอย่างมีผลกระทบต่อสำคัญกับความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างที่ยอมรับได้ (allowance for sampling risk) และความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง (Sampling risk) ซึ่งตัวอย่างที่มีขนาดเล็กความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างจะไม่ต่ำลงนอกจากจะให้ความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างที่ยอมรับได้มีขนาดใหญ่ เช่น ถ้าขนาดตัวอย่างเพิ่มขึ้นทั้งความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง และความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างที่ยอมรับได้จะลดลง ขนาดตัวอย่างยังมีผลจากลักษณะของประชากรที่ต้องการทดสอบด้วยเช่นกัน เช่น ถ้าประชากรมีเพิ่มขึ้น และกำหนดความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างและความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างที่ยอมรับได้ตามที่ต้องการ ขนาดตัวอย่างที่จำเป็นสำหรับการประมาณประชากรจะเพิ่มขึ้นอย่างไรก็ตามหากประชากรเพิ่มขึ้นอย่างเดียว จะทำให้ขนาดตัวอย่างเพิ่มขึ้นเพียงเล็กน้อย ในการสุ่มตัวอย่างเพื่อศึกษาลักษณะรายการ ขนาดตัวอย่างเพิ่มขึ้นด้วยเช่นกันถ้าข้อผิดพลาดที่คาดว่าจะพบในประชากร (Expected population deviation rate) เพิ่มขึ้น

Neal (ค.ศ.1998) ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการประมาณขอบเขตของข้อผิดพลาด (extent of misstatement) จะช่วยสนับสนุนกระบวนการวางแผนการเลือกตัวอย่าง ซึ่งถ้าข้อผิดพลาดที่อาจเกิดที่ผู้สอบบัญชีประเมินมีขนาดเล็กเกินไป ขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชีก็จะมีขนาดเล็กเกินกว่าที่จะตอบสนองวัตถุประสงค์ของผู้ตรวจสอบ และในทางตรงกันข้ามถ้าข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นนั้นมีขนาดใหญ่หรือมีปริมาณมาก จะทำให้ขนาดของตัวอย่างมีขนาดใหญ่เกินความจำเป็น

David (2000) พบว่า ความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชี ซึ่งเป็นความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นไม่เหมาะสม เนื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ โดยความเสี่ยงในการตรวจสอบมีส่วนประกอบ 2 ส่วนคือ 1. ความเสี่ยงที่ข้อผิดพลาดจะเกิดขึ้น ซึ่งสามารถแยกเป็นความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม โดยความเสี่ยงจากการควบคุม เป็นความเสี่ยงที่เกิดขึ้นซึ่งไม่สามารถตรวจพบหรือป้องกันด้วยระบบการควบคุมภายใน ส่วนความเสี่ยงสืบเนื่อง เป็นความเสี่ยงที่ยอดคงเหลือของบัญชีแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญโดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่มีอยู่ 2. ความเสี่ยงที่ข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญจะไม่ถูกตรวจพบ หรือความเสี่ยงจากการตรวจสอบ เป็นความเสี่ยงที่อาจเกิดขึ้นแต่ผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจพบ ซึ่งความเสี่ยงดังกล่าวผู้สอบบัญชีสามารถควบคุมได้ เช่น ถ้าทั้งความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงสืบเนื่องอยู่ในระดับสูงผู้สอบบัญชีสามารถลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบได้โดยการเพิ่มขนาดตัวอย่าง

CPA Journal (2001) การกำหนดขนาดและโครงสร้างของตัวอย่างเพื่อการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ ลักษณะของประชากร และวิธีการเลือกตัวอย่าง

ในขั้นตอนของการกำหนดขนาดตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณาความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง (Sampling Risk) จำนวนข้อผิดพลาดที่ยอมรับได้และข้อผิดพลาดที่คาดว่าจะเกิดขึ้น ซึ่งความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง คือ ความเสี่ยงที่เป็นผลมาจากโอกาสที่จะเกิด (Probability) ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีแตกต่างไปจากข้อสรุปที่ได้จากประชากรทั้งหมดหากใช้วิธีการตรวจสอบเช่นเดียวกัน ซึ่งความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่งนี้มี 2 ชนิด

1. The risk of incorrect acceptance

คือ ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปว่าไม่มีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ แต่ในความเป็นจริงแล้วมีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ

2. The risk of incorrect rejection

คือ ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปว่ามีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ แต่ในความเป็นจริงแล้วไม่มีข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญ

Bruce และ Michelle (ค.ศ. 2001) พบว่าผู้สอบบัญชีที่ต้องทำการตรวจสอบระบบการควบคุมของกิจการโดยใช้ตารางที่พัฒนาโดย The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ในการคำนวณขนาดตัวอย่างวิธีทางสถิติและประเมินผลลัพธ์ของตัวอย่าง โดยในการกำหนดขนาดตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีจะต้องพิจารณา

Tolerable Rate (อัตราความผิดพลาดที่ยอมรับได้) – อัตราการเบี่ยงเบนของประชากรสูงสุดที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ ซึ่งจะไม่ทำให้ผู้สอบบัญชีเปลี่ยนระดับของความเสี่ยงจากการควบคุมที่กำหนดในขั้นตอนของการวางแผนการตรวจสอบ และอัตราความผิดพลาดที่ยอมรับได้จะสัมพันธ์กับขนาดตัวอย่างในทิศทางตรงกันข้าม

Risk of assessing control risk too low (RACRTY) – ความเสี่ยงสูงสุดที่ผู้สอบบัญชีจะยอมรับว่าข้อสรุปผิด หาก อัตราการเบี่ยงเบนของประชากร (population deviation rate) ต่ำกว่าหรือเท่ากับอัตราความผิดพลาดที่ยอมรับได้ (Tolerable Rate) ซึ่งความเป็นจริงแล้วอัตราการเบี่ยงเบนของประชากร สูงกว่าอัตราความผิดพลาดที่ยอมรับได้ ซึ่งเป็นเรื่องสำคัญที่จะต้องกำหนดให้ความเสี่ยงมีขนาดเล็ก เพราะว่าความผิดพลาดดังกล่าวจะเป็นผลทำให้

ผู้สอบบัญชีเชื่อถือระบบการควบคุมภายในมากเกินไป และจะเป็นผลให้การตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive test) ลดน้อยลงไป ด้วยเหตุดังกล่าวการตรวจสอบจะขาดประสิทธิภาพและจะเป็นผลให้ความเสี่ยงในการตรวจสอบสูงกว่าที่วางแผนไว้ ในส่วนของการกำหนด RACRTY จะขึ้นกับระบบการควบคุมและระดับความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ แต่ควรกำหนดไว้ในระดับที่ต่ำ และ RACRTY จะสัมพันธ์ในทิศทางตรงกันข้ามกับขนาดตัวอย่าง

Expected population deviation rate (อัตราความเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะเกิดในกลุ่มประชากร) เนื่องจากผู้สอบบัญชีมีความเชื่อว่าในประชากรที่ทำการตรวจสอบยังมีความเบี่ยงเบนอยู่ ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาสภาพแวดล้อมการควบคุมทั้งหมดของบริษัทลูกค้า รวมทั้งสิ่งที่พบก่อนการตรวจสอบเพื่อกำหนดอัตราความเบี่ยงเบนนี้ ซึ่งอัตราความเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะเกิดในกลุ่มประชากรนี้จะสัมพันธ์ในทิศทางเดียวกับขนาดตัวอย่าง และมักจะต่ำกว่าอัตราความผิดพลาดที่ยอมรับได้

ในภาคผนวกท้ายมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 เรื่อง การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี ได้มีการกำหนดตัวอย่างปัจจัยที่มีผลต่อขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชี โดยได้ทำการแยกเป็นตัวอย่างปัจจัยที่มีผลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุมและการทดสอบเนื้อหาสาระ ดังนี้

ตาราง 2-6 ตัวอย่างปัจจัยที่มีผลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุม⁷

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง
• การเพิ่มขึ้นของความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการในระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน	เพิ่มขึ้น
• การเพิ่มขึ้นของอัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมซึ่งผู้สอบบัญชียอมรับได้	ลดลง
• การเพิ่มขึ้นของอัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมซึ่งผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ	เพิ่มขึ้น
• การเพิ่มขึ้นของระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการ (หรือในการกลับกันการลดลงของความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปได้ว่าความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับต่ำกว่าที่เป็นอยู่จริง)	เพิ่มขึ้น
• การเพิ่มขึ้นของจำนวนหน่วยตัวอย่างในประชากร	มีผลเพียงเล็กน้อย

⁷สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี (กรุงเทพมหานคร: พี.เอ.ดีฟวิง, 2544), หน้า 19.

ตาราง 2 - 7 ตัวอย่างปัจจัยที่มีผลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการตรวจสอบ
เนื้อหาสาระ^๘

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาด ตัวอย่าง
• การเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงสืบเนื่องที่ได้จากการประเมินของผู้สอบ บัญชี	เพิ่มขึ้น
• การเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงจากการควบคุมที่ได้จากการประเมิน ของผู้สอบบัญชี	เพิ่มขึ้น
• การใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอื่นเพิ่มขึ้นเพื่อให้แน่ใจในสิ่งที่ ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินในเรื่องเดียวกัน	ลดลง
• การเพิ่มขึ้นของระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการ (หรือ ในทางกลับกัน การลดลงของความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปว่าไม่มี ข้อผิดพลาดที่เป็นสาระสำคัญแต่ในข้อเท็จจริงมีข้อผิดพลาดที่เป็น สาระสำคัญ)	เพิ่มขึ้น
• การเพิ่มขึ้นของข้อผิดพลาดทั้งหมดที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ (ข้อผิดพลาดที่ยอมรับได้)	ลดลง
• การเพิ่มขึ้นของจำนวนเงินของข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะ พบในประชากรที่ตรวจสอบ	เพิ่มขึ้น
• การจัดกลุ่มประชากรอย่างเหมาะสม	ลดลง
• จำนวนหน่วยตัวอย่างในประชากร	มีผลเพียงเล็กน้อย

^๘ เรื่องเดียวกัน , หน้า 21.

ปัจจัยที่ใช้ในการวิเคราะห์

การวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลต่อการกำหนดขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชี ผู้วิจัยได้ใช้ปัจจัยซึ่งได้จากการศึกษาเอกสาร งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง และจากการสัมภาษณ์โดยปัจจัยที่ใช้ในการวิเคราะห์มีดังนี้

ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม

มาตรฐานการการสอบบัญชี รหัส 400 เรื่อง การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีกับการควบคุมภายใน ได้ระบุว่า ผู้สอบบัญชีควรได้มาซึ่งความเข้าใจในระบบบัญชีและการควบคุมภายในอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะวางแผนการตรวจสอบและพัฒนาวิธีการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพ ผู้สอบบัญชีควรใช้ดุลยพินิจเกี่ยวกับผู้ประกอบวิชาชีพในการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีและกำหนดวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้แน่ใจว่าความเสี่ยงในการสอบบัญชีได้ลดลงจนถึงระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้

ความเสี่ยงในการสอบบัญชี หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสมเมื่องบการเงินการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการสอบบัญชีมีองค์ประกอบสามส่วนได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และ ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

ความเสี่ยงสืบเนื่อง คือ โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น โดยไม่ได้คำนึงถึงการควบคุมภายในที่มีอยู่ ซึ่งอาจป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้

ความเสี่ยงจากการควบคุม คือ ความเสี่ยงที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอาจเกิดขึ้นในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ และอาจมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ คือ ความเสี่ยงที่วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระซึ่งผู้สอบบัญชีใช้จะไม่สามารถตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการ โดยการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการ หรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่นหรือประเภทของรายการอื่น

ซึ่งจากการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ของเสี่ยงพบว่า ความเสี่ยงจากการตรวจสอบมีความสัมพันธ์ในทางกลับกันกับความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุม และระดับความเสี่ยงจากการตรวจสอบยังมีความสัมพันธ์โดยตรงกับ วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่ผู้สอบบัญชีใช้ ซึ่งหากผู้สอบบัญชีประเมินความเสี่ยงของบริษัทลูกค้าพบว่า มีความเสี่ยงสืบเนื่องความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูง ดังนั้นความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่ยอมรับได้ต้องอยู่ในระดับต่ำเพื่อลดความเสี่ยงในการสอบบัญชีให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ ซึ่งการที่จะกำหนดให้ความเสี่ยงจากการตรวจสอบอยู่ในระดับต่ำนั้น ผู้สอบจะเพิ่มวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ดังนั้นการวิเคราะห์ความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมจึงเป็นปัจจัยหนึ่งที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการพิจารณาเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่าง

ข้อผิดพลาดในงวดบัญชีก่อน

ข้อผิดพลาดในงวดบัญชีก่อน เป็นปัจจัยที่ผู้สอบบัญชีได้จากการตรวจสอบบัญชีในงวดบัญชีก่อนแล้วพบข้อผิดพลาด โดยข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นจากการตรวจพบในงวดบัญชีก่อนหากมีหลายจุดหรือมีการทำผิดซ้ำบ่อยๆ ผู้สอบบัญชีอาจเพิ่มขนาดตัวอย่างในการตรวจสอบปีปัจจุบัน เพื่อที่จะสามารถตรวจพบข้อผิดพลาดที่อาจเกิดในงวดปัจจุบันที่คล้ายกับงวดบัญชีก่อน

การเปลี่ยนแปลงระบบบัญชี

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีภายในงวด ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจเป็นผลทำให้เกิดข้อผิดพลาดขึ้น ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจต้องกำหนดขนาดตัวอย่างเพิ่มขึ้นมากกว่ากรณีที่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีภายในงวด เพื่อตรวจหาข้อผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงระบบบัญชีว่ามีหรือไม่

การเปลี่ยนแปลงนโยบายทางการบัญชี

การเปลี่ยนแปลงนโยบายทางการบัญชีถูกนำมาพิจารณา เนื่องจากการที่ธุรกิจมีการเปลี่ยนแปลงนโยบายทางการบัญชีภายในงวด อาจมีการทุจริตแอบแฝงเพื่อต้องการแสดงผลงานให้ดีขึ้นหรือไม่ หรืออาจมีข้อผิดพลาดเนื่องจากการการทำให้บัญชีที่เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจต้องตรวจสอบเพิ่มมากขึ้นเพื่อทำความเข้าใจและสำรวจดูว่ามีข้อผิดพลาดหรือการทุจริตจากการเปลี่ยนแปลงนโยบายหรือไม่

การเปลี่ยนแปลงผู้บริหาร

การเปลี่ยนแปลงผู้บริหาร ซึ่งการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารอาจนำมาซึ่งการเปลี่ยนแปลงรูปแบบของการทำงานหรือการบริหารงาน ดังนั้นปัจจัยนี้จึงนำมาพิจารณาภายใต้สมมติฐานที่ว่า การเปลี่ยนแปลงผู้บริหารมีผลต่อการกำหนดขนาดตัวอย่างในการตรวจสอบ

การเป็นลูกค้ารายใหม่ – เก่า

หากผู้สอบบัญชีได้ทำการตรวจสอบบัญชีของบริษัทลูกค้าเป็นครั้งแรก ผู้สอบบัญชีอาจต้องตรวจสอบรายละเอียดมากกว่าลูกค้าที่เคยตรวจมาแล้ว เพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะธุรกิจ การดำเนินงาน การทำบัญชี ฯลฯ

การเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

ลักษณะความแตกต่างของการเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่ จะส่งผลถึงลักษณะการดำเนินงานของบริษัทตลอดจนกฎระเบียบหรือข้อบังคับต่างๆ ที่มีอยู่ รวมถึงความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามที่มากขึ้น สภาวะแวดล้อมดังกล่าวย่อมส่งผลถึงการปฏิบัติงานและความรับผิดชอบที่มากขึ้น ผู้สอบบัญชีอาจต้องกำหนดขนาดตัวอย่างมากกว่าบริษัทที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

การเปลี่ยนแปลงอัตราส่วนทางการเงิน

การเปลี่ยนแปลงของอัตราส่วนทางการเงิน เป็นปัจจัยที่เกี่ยวกับการดำเนินงานของบริษัท โดยหากบริษัทมีการเปลี่ยนแปลงอัตราส่วนทางการเงินเมื่อเทียบกับปีก่อนสูงหรือต่ำเกินไป ผู้สอบบัญชีอาจต้องเพิ่มขนาดตัวอย่างในการตรวจสอบ เพื่อตรวจสอบสาเหตุของการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว

ปริมาณรายการทางบัญชี (ประชากร)

ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีย่อมขึ้นกับกิจกรรมของบริษัทที่เป็นลูกค้าว่ามีมากน้อยเพียงใด ซึ่งจำนวนกิจกรรมของบริษัทสามารถพิจารณาได้จากรายการทางบัญชีที่เกิดขึ้น ดังนั้นปัจจัยนี้จึงถูกนำมาพิจารณาภายใต้ข้อสมมติฐานว่า ปริมาณรายการทางบัญชีของบริษัทลูกค้าย่อมมีผลต่อการปฏิบัติงานตรวจสอบ และขนาดตัวอย่างที่ใช้สำหรับทดสอบ

การนำโปรแกรมทางการตรวจสอบมาใช้

การนำโปรแกรมทางการตรวจสอบมาใช้ในการตรวจสอบ ในส่วนของการกำหนดขนาดตัวอย่าง การเลือกตัวอย่าง ย่อมเพิ่มประสิทธิภาพในการตรวจสอบ ดังนั้นการนำโปรแกรมทางการตรวจสอบมาใช้ในการตรวจสอบน่าจะมีผลต่อการกำหนดขนาดตัวอย่าง

ต้นทุนที่ใช้ในการตรวจสอบ และ ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ

ปัจจัยข้างต้นเป็นปัจจัยที่ใช้ในการทดสอบ ที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรที่ใช้ในการตรวจสอบ ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานตรวจสอบโดยตรง แต่ผู้วิจัยต้องการทราบว่าปัจจัยดังกล่าวผู้สอบบัญชีเห็นว่ามีผลต่อขนาดตัวอย่างหรือไม่