



มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530

การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

ISA™ 530 - การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี ที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 โดย International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ของ International Federation of Accountants (IFAC) ได้แปลเป็นภาษาไทยโดย สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ในเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2555 และทำซ้ำโดยได้รับอนุญาตจาก IFAC ทั้งนี้ ขั้นตอนในการแปลมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศได้รับการพิจารณาจาก IFAC และการแปลนี้ได้ดำเนินการตาม “แถลงการณ์นโยบาย - นโยบายในการแปลและทำซ้ำมาตรฐานที่ออกโดย IFAC” ข้อความของมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศทั้งหมดที่ได้รับการอนุมัติคือข้อความที่เผยแพร่เป็นภาษาอังกฤษโดย IFAC

ข้อความภาษาอังกฤษของ ISA™ 530 - การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี © 2010 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ข้อความภาษาไทยของ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530 - การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี © 2012 สงวนลิขสิทธิ์โดย International Federation of Accountants (IFAC)

ต้นฉบับ : *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* ISBN: 978-1-60815-052-6

ติดต่อ Permissions@ifac.org เพื่อขออนุญาตทำซ้ำ ครอบครองหรือเป็นสื่อ หรือใช้เอกสารฉบับนี้ ในลักษณะอื่นที่คล้ายคลึงกัน

มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 530

การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี

(ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555)

สารบัญ

	ย่อหน้าที่
คำนำ	
ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้	1-2
วันที่ถือปฏิบัติ	3
วัตถุประสงค์	4
คำจำกัดความ	5
ข้อกำหนด	
การกำหนดตัวอย่าง ขนาดและการเลือกรายการเพื่อทดสอบ	6-8
การปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ	9-11
ลักษณะและสาเหตุของการเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	12-13
การประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	14
การประเมินผลการเลือกตัวอย่าง	15
การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น	
คำจำกัดความ	ก1-ก3
การกำหนดตัวอย่าง ขนาดและการเลือกรายการเพื่อทดสอบ	ก4-ก13
การปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ	ก14-ก16
ลักษณะและสาเหตุของการเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	ก17
การประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง	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”

สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์

คำนำ

ขอบเขตของมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้

1. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ใช้สำหรับการเลือกตัวอย่างในการปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งเกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่างทางสถิติและไม่ใช้ทางสถิติของผู้สอบบัญชีในการออกแบบและเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี การทดสอบการควบคุมและการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ และการประเมินผลจากตัวอย่าง
2. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้สัมพันธ์กับมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500¹ ซึ่งเกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีในการออกแบบและปฏิบัติตามวิธีการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้ข้อสรุปอย่างสมเหตุสมผลในการแสดงความเห็นต่องบการเงิน โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ให้แนวทางแก่ผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับวิธีต่าง ๆ ที่มีในการเลือกรายการเพื่อทดสอบ ซึ่งการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีตามมาตรฐานฉบับนี้เป็นหนึ่งในแนวทางนั้น

วันถือปฏิบัติ

3. มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับรอบบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555

วัตถุประสงค์

4. วัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชีในการใช้การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี คือ 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 มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 “หลักฐานการสอบบัญชี”

- (1) กรณีการทดสอบการควบคุม สรุปว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพสูงกว่าที่เป็นจริง หรือกรณีการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ สรุปว่า ไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ทั้งที่ตามความเป็นจริงแล้ว มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งส่วนใหญ่แล้วผู้สอบบัญชีจะให้ความสนใจเบื้องต้นต่อการสรุปอย่างผิดพลาดในลักษณะนี้ เนื่องจากมีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบและอาจนำไปสู่การแสดงความเห็นต่อการเงินอย่างไม่เหมาะสมของผู้สอบบัญชี
 - (2) กรณีการทดสอบการควบคุม สรุปว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพต่ำกว่าที่เป็นจริง หรือกรณีการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ สรุปว่า มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ทั้งที่ตามความเป็นจริงแล้ว ไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อสรุปที่ผิดพลาดประเภทนี้มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบ เนื่องจากทำให้ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพิ่มมากขึ้นเพื่อยืนยันว่าข้อสรุปที่ได้ในเบื้องต้นนั้นไม่ถูกต้อง
- (ง) ความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่าง คือ ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีได้ข้อสรุปที่ผิดพลาดเนื่องมาจากเหตุผล ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก1)
- (จ) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะกรณี คือ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนซึ่งไม่ใช่ตัวแทนของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนในประชากรอย่างเห็นได้ชัด
- (ฉ) หน่วยตัวอย่าง คือ รายการแต่ละรายการที่ประกอบขึ้นเป็นประชากร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก2)
- (ช) การเลือกตัวอย่างทางสถิติ หมายถึง วิธีการเลือกตัวอย่างที่มีลักษณะดังนี้
- (1) เลือกแบบสุ่มตัวอย่าง
 - (2) การใช้ทฤษฎีความน่าจะเป็นในการประเมินผลตัวอย่าง รวมทั้งวัดค่าความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง
- วิธีการเลือกตัวอย่างที่ไม่มีลักษณะตามข้อ (1) และ (2) ข้างต้นถือเป็นการเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช่ทางสถิติ
- (ซ) การจัดกลุ่มประชากร เป็นกระบวนการจัดแบ่งประชากรเป็นกลุ่มย่อย โดยแต่ละกลุ่มย่อยประกอบด้วยหน่วยตัวอย่าง ซึ่งมีลักษณะคล้ายกัน (ส่วนใหญ่เป็นหน่วยที่เป็นตัวเงิน)
- (ฅ) การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ คือ เป็นจำนวนเงินที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสามารถได้รับความเชื่อมั่นในระดับที่เหมาะสม โดยจำนวนเงินที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชื่อนั้นจะต้องไม่เกินกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงในประชากร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก3)
- (ญ) อัตราการเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้ คือ อัตราการเบี่ยงเบนจากวิธีการควบคุมภายในที่กำหนดโดยผู้สอบบัญชี 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 (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก15-ก16)

ลักษณะและสาเหตุของการเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

12. ผู้สอบบัญชีต้องสืบสวนลักษณะและสาเหตุของการเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบ และประเมินผลกระทบที่อาจเป็นไปได้ต่อวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบและเรื่องอื่น ๆ ที่ตรวจสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก17)
13. ในบางสถานการณ์ที่มีโอกาสเกิดขึ้นน้อยมาก เมื่อผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนที่พบในตัวอย่างเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะกรณี ผู้สอบบัญชีต้องแน่ใจเป็นอย่างมากกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนดังกล่าว ไม่ใช่ตัวแทนของประชากร ผู้สอบบัญชีอาจได้รับความแน่ใจได้โดยการตรวจสอบเพิ่มเติมเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบนดังกล่าวไม่มีผลกระทบต่อส่วนที่เหลือของประชากร

การประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง

14. ในการตรวจสอบรายละเอียด ผู้สอบบัญชีต้องประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่พบในตัวอย่างของประชากร (อ้างถึงย่อหน้าที่ ก18-ก20)

การประเมินผลการเลือกตัวอย่าง

15. ผู้สอบบัญชีต้องประเมิน

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

การนำไปปฏิบัติและคำอธิบายอื่น

คำจำกัดความ

ความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่าง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 5(ง))

- ก1. ตัวอย่างของความเสี่ยงที่ไม่เกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่าง รวมถึงการใช้วิธีการตรวจสอบที่ไม่เหมาะสม หรือการตีความหลักฐานการสอบบัญชีผิดพลาด และความล้มเหลวในการรับรู้ว่ามี การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือการเบี่ยงเบน

หน่วยตัวอย่าง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 5(ฉ))

- ก2. หน่วยตัวอย่างอาจหมายถึงรายการที่เป็นหน่วยที่มีตัวตน (ตัวอย่างเช่น รายการเช็คในใบนำฝากเงิน รายการเครดิตในใบแจ้งยอดเงินฝากธนาคาร ใบกำกับสินค้า หรือยอดคงเหลือของลูกหนี้) หรือเป็นหน่วยที่เป็นตัวเงิน

การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ (อ้างอิงย่อหน้าที่ 5(ฅ))

- ก3. ในการกำหนดตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีควรกำหนดจำนวนของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้เพื่อจัดการความเสี่ยงที่ผลรวมของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงแต่ละรายการที่ไม่มีสาระสำคัญอาจทำให้งบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญได้ และกำหนดส่วนเกินสำหรับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่อาจมีแต่ตรวจไม่พบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ เป็นการให้ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานกับวิธีการเลือกตัวอย่างเฉพาะกรณี ตามที่กล่าวในมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320² การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ อาจเป็นจำนวนเดียวกันหรือจำนวนที่ต่ำกว่าความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน

การกำหนดตัวอย่าง ขนาด และการเลือกรายการเพื่อทดสอบ

การกำหนดตัวอย่าง (อ้างอิงย่อหน้าที่ 6)

- ก4. การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสามารถทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชี เพื่อประเมินลักษณะบางประการของรายการที่เลือกเพื่อที่จะสรุปหรือช่วยในการสรุปเกี่ยวกับประชากร

² มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 “ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี” ย่อหน้าที่ 9

ที่ใช้ในการเลือกตัวอย่าง การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสามารถทำได้ทั้งการเลือกตัวอย่างทางสถิติและไม่ใช้ทางสถิติ

- ก5. ในการกำหนดตัวอย่างในการสอบบัญชี ข้อพิจารณาของผู้สอบบัญชีจะรวมถึงวัตถุประสงค์เฉพาะของการตรวจสอบที่ต้องการจะบรรลุและวิธีการตรวจสอบหลายวิธีร่วมกัน ซึ่งเป็นวิธีที่ดีที่สุดที่จะทำให้บรรลุวัตถุประสงค์นั้น การพิจารณาลักษณะของหลักฐานการสอบบัญชีที่พบ และการเบี่ยงเบนที่อาจเป็นได้หรือสภาพของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงหรือลักษณะอื่นที่เกี่ยวข้องกับหลักฐานการสอบบัญชานั้น จะช่วยผู้สอบบัญชีในการกำหนดถึงเหตุที่ทำให้เกิดการเบี่ยงเบนหรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงและประชากรที่จะใช้สุ่มตัวอย่างในการปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 500 ย่อหน้าที่ 9 เมื่อมีการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะต้องใช้วิธีการตรวจสอบเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานว่าประชากรที่ใช้ในการเลือกตัวอย่างนั้นมีความครบถ้วน
- ก6. การพิจารณาวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบตามที่กำหนดในย่อหน้าที่ 6 รวมถึงการทำความเข้าใจอย่างชัดเจนเกี่ยวกับเหตุที่ทำให้เกิดความเบี่ยงเบนหรือการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ทั้งนี้ เพื่อให้เงื่อนไขทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบเท่านั้นที่ได้นำมาใช้ในการประเมินความเบี่ยงเบนหรือการประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ตัวอย่างเช่น ในการใช้วิธีการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือเกี่ยวกับความมีอยู่จริงของลูกหนี้การค้า เช่น การขอคำยืนยันยอด กรณีที่ลูกหนี้ได้ชำระหนี้แล้วก่อนวันที่ที่ขอคำยืนยัน แต่กิจการได้รับเงินหลังจากวันนั้นไม่นาน จะไม่ถือว่าเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง เช่นเดียวกันกับการผ่านรายการบัญชีผิดระหว่างบัญชีลูกหนี้ จะไม่มีผลกระทบต่อยอดคงเหลือของบัญชีลูกหนี้ทั้งหมด ดังนั้น จึงไม่เหมาะสมที่จะพิจารณารายการเช่นนี้เป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในการประเมินผลของวิธีการตรวจสอบนั้น แม้ว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงนั้นอาจมีผลกระทบที่สำคัญต่อการตรวจสอบในด้านอื่นก็ตาม เช่น การประเมินความเสี่ยงของการทุจริตหรือความเพียงพอของค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญ
- ก7. ในการพิจารณาลักษณะของประชากรสำหรับการทดสอบการควบคุมนั้น ผู้สอบบัญชีจะประเมินอัตราความเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจากความเข้าใจของผู้สอบบัญชีต่อการควบคุม หรือจากการตรวจสอบรายการที่เลือกมาจำนวนน้อยจากประชากรทั้งหมด การประเมินนี้ทำเพื่อกำหนดตัวอย่างในการสอบบัญชีและเพื่อกำหนดขนาดตัวอย่าง ตัวอย่างเช่น ถ้าอัตราความเบี่ยงเบนที่คาดไว้อยู่ในระดับสูงเกินกว่าที่จะยอมรับได้ โดยปกติ ผู้สอบบัญชีมักตัดสินใจที่จะไม่ทดสอบการควบคุม ในทำนองเดียวกันสำหรับการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ ผู้สอบบัญชีจะประเมินการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่คาดว่าจะพบในประชากรเช่นกัน ถ้าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่คาดไว้อยู่ในระดับสูง การตรวจสอบร้อยละร้อยละ หรือการใช้ขนาดของตัวอย่างจำนวนมากอาจเป็นการเหมาะสมเมื่อทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ
- ก8. ในการพิจารณาลักษณะต่าง ๆ ของประชากรที่จะใช้ในการเลือกตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาว่าการจัดกลุ่มประชากรหรือการเลือกตัวอย่างโดยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่านั้นมีความเหมาะสม โดยใน

ภาคผนวก 1 ได้อธิบายเพิ่มเติมเกี่ยวกับการจัดกลุ่มประชากรหรือการเลือกตัวอย่างโดยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่า

- ก9. การตัดสินใจว่าจะใช้วิธีการเลือกตัวอย่างทางสถิติหรือวิธีการเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช่ทางสถิตินั้นเป็นเรื่องสำคัญสำหรับการใช้ดุลยพินิจของผู้สอบบัญชี อย่างไรก็ตาม ขนาดของตัวอย่างไม่อาจใช้เป็นเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการแบ่งแยกระหว่างวิธีทางสถิติและวิธีที่ไม่ใช่ทางสถิติ

ขนาดตัวอย่าง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 7)

- ก10. ระดับของความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ มีผลกระทบต่อขนาดของตัวอย่างที่ต้องการ ระดับความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ยิ่งต่ำเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จะใหญ่ขึ้นเท่านั้น
- ก11. ขนาดตัวอย่างสามารถกำหนดโดยใช้สูตรทางสถิติ หรือโดยการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพภาคผนวก 2 และ 3 แสดงถึงปัจจัยต่าง ๆ ที่มีอิทธิพลต่อการกำหนดขนาดตัวอย่างในสถานการณ์ที่คล้ายกัน ผลกระทบที่มีต่อขนาดตัวอย่างของปัจจัยต่าง ๆ ที่ระบุอยู่ในภาคผนวก 2 และ 3 จะคล้ายกันไม่ว่าจะเลือกใช้วิธีการเลือกตัวอย่างทางสถิติหรือที่ไม่ใช่ทางสถิติ

การเลือกรายการเพื่อทดสอบ (อ้างถึงย่อหน้าที่ 8)

- ก12. ในวิธีการเลือกตัวอย่างทางสถิตินั้น เป็นวิธีการเลือกที่ทุกหน่วยตัวอย่างมีโอกาสถูกเลือก ส่วนการเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช่ทางสถิติ เป็นการใช้ดุลยพินิจในการเลือกตัวอย่าง เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการเลือกตัวอย่างคือเพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้หลักเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการสรุปเกี่ยวกับประชากรทั้งหมดจากตัวอย่างที่เลือกตรวจสอบ ดังนั้น จึงเป็นเรื่องสำคัญที่ผู้สอบบัญชีจะต้องเลือกให้ได้ตัวอย่างที่มีลักษณะเป็นตัวแทนของประชากรทั้งหมด 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 อาจเป็นการตรวจสอบการรับชำระหนี้หลังวันสิ้นงวดร่วมกับหลักฐานเบื้องต้นและรายการที่ต้องการชำระนั้นเมื่อไม่ได้รับคำตอบคำยืนยันยอดในกรณีที่ใช้วิธีตอบกลับทุกกรณี

ลักษณะและสาเหตุของการเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 12)

ก17. ในการวิเคราะห์การเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ตรวจพบ ผู้สอบบัญชีอาจสังเกตว่าหลาย ๆ รายการมีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน ตัวอย่างเช่น เป็นรายการประเภทเดียวกัน เกิดขึ้นในสถานที่ประกอบการเดียวกัน เกิดขึ้นกับสายผลิตภัณฑ์เดียวกัน หรือเกิดขึ้นในช่วงเวลาเดียวกัน ในสถานการณ์เช่นนี้ ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจระบุทุกรายการในประชากรที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันดังกล่าว แล้วขยายวิธีการตรวจสอบสำหรับรายการเหล่านั้น นอกจากนี้ การเบี่ยงเบนและการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวอาจเกิดขึ้นโดยเจตนาและอาจบ่งชี้ถึงโอกาสที่จะเกิดการทุจริต

การประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 14)

ก18. ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประชากร เพื่อให้เห็นภาพรวมของขนาดของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง แต่การประมาณนี้อาจไม่เพียงพอที่จะกำหนดเป็นจำนวนเงินที่ใช้บันทึกบัญชีได้

ก19. ถ้าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดเฉพาะกรณี อาจไม่นำไปรวมกับการประมาณการการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประชากร อย่างไรก็ตาม ผลกระทบของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวถ้าไม่ได้รับการแก้ไข จำเป็นต้องนำไปพิจารณาร่วมกับการประมาณการการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ไม่ใช่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะกรณีด้วย

ก20. สำหรับการทดสอบการควบคุม การประมาณความเบี่ยงเบนไม่มีความจำเป็น เนื่องจากอัตราความเบี่ยงเบนของตัวอย่าง เป็นอัตราการเบี่ยงเบนที่ประมาณไว้สำหรับประชากรทั้งหมดอยู่แล้ว มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330³ กำหนดแนวทางปฏิบัติกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบการเบี่ยงเบนจากการควบคุมที่ผู้สอบบัญชีตั้งใจจะเชื่อถือ

การประเมินผลการเลือกตัวอย่าง (อ้างถึงย่อหน้าที่ 15)

ก21. กรณีของการทดสอบการควบคุม อัตราความเบี่ยงเบนของตัวอย่างที่สูงเกินกว่าที่คาดการณ์ไว้ อาจนำไปสู่การเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เว้นแต่จะได้รับหลักฐานเพิ่มเติม ซึ่งสนับสนุนการประเมินความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้แต่แรก ในกรณีของการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ หากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในตัวอย่างมีจำนวนเงินที่สูงเกินกว่าที่คาดการณ์ไว้ อาจทำให้ผู้สอบบัญชีเชื่อว่าประเภทของรายการบัญชีหรือยอดคงเหลือของบัญชีแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เว้นแต่ผู้สอบบัญชีจะได้รับหลักฐานเพิ่มเติมว่าไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญคงอยู่

³ มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 330 “วิธีปฏิบัติของผู้สอบบัญชีในการตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้” ย่อหน้าที่ 17

- ก22. ในการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้รวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะกรณี (ถ้ามี) เป็นการประมาณที่ดีที่สุดของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงของประชากร ถ้าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้รวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะกรณี (ถ้ามี) มีจำนวนมากกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ ตัวอย่างนั้นอาจไม่ได้ให้หลักเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการสรุปเกี่ยวกับประชากรที่ทดสอบ การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้รวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงเฉพาะกรณียังมีจำนวนเงินใกล้เคียงกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้เท่าใด ก็ยังมีความเป็นไปได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงในประชากรทั้งหมดจะมากกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ เช่นเดียวกัน ถ้าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้มีจำนวนสูงกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่คาดไว้ที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการกำหนดขนาดของตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีอาจสรุปว่ามีความเสี่ยงของการเลือกตัวอย่างที่ไม่อาจยอมรับได้ที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงในประชากรทั้งหมดสูงเกินกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ การพิจารณาถึงผลการตรวจสอบโดยวิธีอื่น ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินความเสี่ยงที่การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงในประชากรจะสูงเกินกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ และความเสี่ยงนี้อาจลดลงถ้าผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพิ่มเติม
- ก23. ถ้าผู้สอบบัญชีสรุปว่าตัวอย่างที่เลือกมาทดสอบไม่ได้ให้หลักเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการสรุปเกี่ยวกับประชากรที่ทดสอบ ผู้สอบบัญชีอาจ
- ขอร้องให้ฝ่ายบริหารตรวจสอบเกี่ยวกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีพบ และความเป็นไปได้ที่อาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอื่นอีก และขอให้แก้ไขปรับปรุงรายการตามความจำเป็น หรือ
 - ปรับเปลี่ยนลักษณะวิธีการตรวจสอบ ระยะเวลา และขอบเขตที่จะตรวจสอบต่อไปเพื่อให้ได้ความเชื่อมั่นที่ต้องการ ตัวอย่างเช่น ในกรณีของการทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีอาจเพิ่มขนาดของตัวอย่าง ทดสอบการควบคุมอื่นที่ใช้ทดแทนกัน หรือเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เกี่ยวข้อง

ภาคผนวก 1

(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก8)

การจัดกลุ่มประชากรและการเลือกตัวอย่างโดยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่า

ในการพิจารณาลักษณะเฉพาะของประชากรที่จะใช้ในการเลือกตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดว่าการจัดกลุ่มประชากรหรือการเลือกตัวอย่างโดยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่ามีความเหมาะสมกว่ากัน โดยในภาคผนวกนี้เป็นแนวทางแก่ผู้สอบบัญชีในการใช้เทคนิคการเลือกตัวอย่างแบบการจัดกลุ่มประชากรและการเลือกตัวอย่างโดยถ่วงน้ำหนักตามมูลค่า

การจัดกลุ่มประชากร

1. การตรวจสอบอาจมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นหากผู้สอบบัญชีจัดกลุ่มประชากรออกเป็นกลุ่มย่อยที่แต่ละกลุ่มมีลักษณะเฉพาะ วัตถุประสงค์ของการแบ่งประชากรออกเป็นกลุ่มย่อยคือเพื่อลดความแตกต่างของรายการในแต่ละกลุ่มย่อย ซึ่งจะทำให้สามารถลดขนาดของตัวอย่าง โดยไม่เพิ่มความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง
2. ในการตรวจสอบรายละเอียด ประชากรมักจะถูกแบ่งเป็นกลุ่มย่อยตามมูลค่าที่เป็นตัวเงิน ซึ่งจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถเน้นการตรวจสอบไปยังรายการที่มีมูลค่าสูง ซึ่งรายการเหล่านี้อาจมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เป็นไปได้มากที่สุดในเรื่องการแสดงความสูงเกินไปในทำนองเดียวกัน ประชากรอาจถูกแบ่งเป็นกลุ่มย่อยตามลักษณะที่บ่งชี้ว่ามีความเสี่ยงของการเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอยู่ในระดับค่อนข้างสูง ตัวอย่างเช่น ในการทดสอบค่าเผื่อนี้สงสัยจะสูญเพื่อประเมินมูลค่าของลูกหนี้การค้า อาจแบ่งกลุ่มย่อยตามอายุหนี้ดังกล่าว
3. ผลของการใช้วิธีการตรวจสอบตัวอย่างจากกลุ่มย่อยกลุ่มหนึ่ง สามารถนำไปใช้คาดการณ์เกี่ยวกับรายการทั้งหมดที่อยู่ในกลุ่มย่อยนั้นเท่านั้น ในการหาข้อสรุปเกี่ยวกับรายการทั้งหมดในประชากร ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาความเสี่ยงที่อาจเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของกลุ่มย่อยต่าง ๆ ในกลุ่มประชากรนั้น ตัวอย่างเช่น ร้อยละ 20 ของจำนวนรายการในประชากรอาจมีมูลค่ารวมกันเท่ากับร้อยละ 90 ของมูลค่ายอดคงเหลือในบัญชีหนึ่ง ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจที่จะเลือกตรวจสอบตัวอย่างจากรายการดังกล่าว โดยประเมินผลการทดสอบเกี่ยวกับมูลค่าของยอดคงเหลือในบัญชีร้อยละ 90 นั้นแยกต่างหากจากส่วนที่เหลือร้อยละ 10 (ซึ่งผู้สอบบัญชีอาจเลือกตัวอย่างเพิ่มเติมหรือใช้วิธีอื่นเพื่อรวบรวมหลักฐานหรือพิจารณาว่าไม่มีสาระสำคัญ)
4. ในกรณีที่ประเภทรายการบัญชีหรือบัญชีใดบัญชีหนึ่งถูกแบ่งออกเป็นกลุ่มย่อย การประมาณการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงควรแยกจากกันสำหรับแต่ละกลุ่มย่อย หลังจากนั้นจึงนำการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ประมาณไว้สำหรับแต่ละกลุ่มย่อยมารวมกัน เพื่อพิจารณาผลกระทบที่เป็นไปได้ของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงทั้งหมดที่มีต่อยอดรวมของประเภทของรายการบัญชีหรือยอดคงเหลือของบัญชี

การถ่วงน้ำหนักตามมูลค่า

5. การตรวจสอบรายละเอียดอาจมีประสิทธิภาพถ้ากำหนดหน่วยตัวอย่างให้เป็นหน่วยตัวอย่างที่เป็นตัวเงินสำหรับแต่ละหน่วย ซึ่งประกอบขึ้นเป็นประชากรเมื่อได้เลือกหน่วยตัวอย่างที่เป็นตัวเงินเฉพาะรายการจากประชากร ตัวอย่างเช่น ในการตรวจสอบยอดคงเหลือของลูกหนี้แล้ว ผู้สอบบัญชีอาจตรวจสอบรายการที่เลือก เช่น ยอดคงเหลือของลูกหนี้แต่ละราย ซึ่งมีหน่วยตัวอย่างที่เป็นจำนวนเงินดังกล่าว ประโยชน์อย่างหนึ่งของวิธีการกำหนดหน่วยตัวอย่างเป็นตัวเงินก็คือ การตรวจสอบจะเน้นไปยังรายการที่มีมูลค่าสูง เนื่องจากรายการดังกล่าวมีโอกาสมากที่จะถูกเลือก และสามารถทำให้ขนาดของตัวอย่างลดลง วิธีการนี้อาจใช้ร่วมกับวิธีการเลือกตัวอย่างแบบเป็นระบบ (อธิบายไว้ในภาคผนวก 4) และจะมีประสิทธิภาพมากที่สุดเมื่อเลือกแบบสุ่มตัวอย่าง

ภาคผนวก 2
(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก11)

ตัวอย่างปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุม

ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาปัจจัยต่อไปนี้ในการกำหนดขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุม ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ร่วมกัน โดยถือว่าผู้สอบบัญชีจะไม่เปลี่ยนแปลงลักษณะวิธีการ หรือระยะเวลาที่จะทดสอบการควบคุม หรือแนวทางการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง	
1. การเพิ่มขึ้นของขอบเขตของแผนที่จะทดสอบ ความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมตามการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชี	เพิ่มขึ้น	ผู้สอบบัญชียังต้องการได้ความเชื่อมั่นจากประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุมมากขึ้นเท่าใด การประเมินความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของผู้สอบบัญชีจะต้องยิ่งต่ำลงเท่านั้น และขนาดตัวอย่างจำเป็นต้องใหญ่ขึ้นด้วย เมื่อการประเมินความเสี่ยงของผู้สอบบัญชีที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ ได้รวมถึงการคาดการณ์ต่อประสิทธิผลของการควบคุม ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องทดสอบการควบคุมเช่นเดียวกันยังผู้สอบบัญชีต้องการความเชื่อมั่นในประสิทธิผลของการปฏิบัติตามการควบคุมในการประเมินความเสี่ยงมากเท่าใด ก็จะต้องเพิ่มขอบเขตการทดสอบการควบคุมมากขึ้นเท่านั้น (นั่นคือ ขนาดของตัวอย่างจะต้องเพิ่มขึ้นตามไปด้วย)
2. การเพิ่มขึ้นของอัตรา การเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้	ลดลง	อัตราความเบี่ยงเบนที่ยอมรับได้ยิ่งต่ำลงเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง	
3. การเพิ่มขึ้นของอัตรา การเบี่ยงเบนที่ผู้สอบบัญชี คาดว่าจะพบในประชากรที่ ตรวจสอบ	เพิ่มขึ้น	อัตราการเบี่ยงเบนที่ผู้สอบบัญชีคาดไว้ยิ่งสูงเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้นเพื่อให้ ผู้สอบบัญชีสามารถประมาณระดับความเบี่ยงเบน ที่เกิดขึ้นจริงได้อย่างสมเหตุสมผล ปัจจัยที่ เกี่ยวข้องกับการพิจารณาอัตราการเบี่ยงเบนที่คาด ว่าจะพบ รวมถึงความเข้าใจของผู้สอบบัญชี เกี่ยวกับธุรกิจ(โดยเฉพาะวิธีประเมินความเสี่ยงที่ ใช้เพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจเรื่องการควบคุม ภายใน) การเปลี่ยนแปลงของบุคลากร หรือ การควบคุมภายใน ผลของการใช้วิธีการตรวจสอบ ในงวดก่อน ๆ ตลอดจนผลของการตรวจสอบอื่น โดยปกติอัตราการเบี่ยงเบนที่คาดว่าจะอยู่ในระดับสูง ไม่ได้รับรองว่าระดับความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดง ข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจะ ต่ำลง
4. การเพิ่มขึ้นของระดับความ เชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการ ที่อัตราการเบี่ยงเบนจริงที่ ยอมรับได้จะไม่เกินกว่า อัตราการเบี่ยงเบนใน ประชากรที่เกิดขึ้นจริง	เพิ่มขึ้น	ระดับความเชื่อมั่นของผลการทดสอบตัวอย่างซึ่ง แสดงถึงการเบี่ยงเบนที่มีอยู่จริงในประชากรที่ ผู้สอบบัญชีต้องการนี้ยิ่งสูงเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็ จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น
5. การเพิ่มขึ้นของจำนวนหน่วย ตัวอย่างในประชากร	มีผลกระทบ เพียงเล็กน้อย	กรณีที่ประชากรมีจำนวนมาก ถ้าจำนวนของ ประชากรจริงมีผลกระทบจะมีผลกระทบน้อยมาก ต่อจำนวนตัวอย่าง อย่างไรก็ตาม กรณีที่ประชากร มีขนาดเล็ก การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี อาจไม่ใช่วิธีการที่มีประสิทธิภาพเท่าเทียมกับ วิธีการอื่น ๆ ในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบ บัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ

ภาคผนวก 3
(อ้างอิงย่อหน้าที่ ก11)

ตัวอย่างปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ

ผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาปัจจัยต่อไปนี้ในการพิจารณากำหนดขนาดตัวอย่างสำหรับการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาปัจจัยดังต่อไปนี้ร่วมกัน โดยถือว่าผู้สอบบัญชีจะไม่เปลี่ยนแปลงวิธีการทดสอบการควบคุม หรือเปลี่ยนแปลงลักษณะ หรือระยะเวลาของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระเพื่อตอบสนองต่อความเสี่ยงที่ได้ประเมินไว้

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง	
1. การเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากการประเมินของผู้สอบบัญชี	เพิ่มขึ้น	ความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญจากการประเมินของผู้สอบบัญชียิ่งสูงขึ้นเท่าใด ขนาดตัวอย่างจำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น ซึ่งความเสี่ยงสืบเนื่องและความเสี่ยงจากการควบคุมมีผลกระทบต่อการประเมินความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้สอบบัญชีไม่ทดสอบการควบคุมภายใน ผู้สอบบัญชีไม่สามารถนำความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุมภายในไปลดความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีประเมินไว้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินบางเรื่องได้ ดังนั้น เพื่อที่จะลดความเสี่ยงของการตรวจสอบให้อยู่ในระดับต่ำที่ยอมรับได้ ผู้สอบบัญชีต้องการความเสี่ยงจากการตรวจสอบที่ลดลง และจะต้องให้ความเชื่อมั่นในการตรวจสอบเนื้อหาสาระมากขึ้น ความต้องการหลักฐานการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือยิ่งมากขึ้นเท่าใด (ซึ่งจะทำให้ความเสี่ยงจากการตรวจสอบลดลง) ขนาดของตัวอย่างก็ยิ่งต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง	
2. การใช้วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอื่นเพิ่มขึ้น ในการตรวจสอบสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงินในเรื่องเดียวกัน	ลดลง	ยิ่งผู้สอบบัญชีเชื่อมั่นในวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอื่น (การทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือหรือการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยวิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ) เพื่อลดความเสี่ยงจากการตรวจสอบประชากรกลุ่มหนึ่งให้อยู่ในระดับที่จะยอมรับได้มากเท่าใด ความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการจากการเลือกตัวอย่างจะน้อยลงเท่านั้น ดังนั้นขนาดตัวอย่างก็จะสามารถลดลงได้
3. การเพิ่มขึ้นของระดับความเชื่อมั่นที่ผู้สอบบัญชีต้องการว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่จริงในประชากรจะไม่เกินกว่าการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้	เพิ่มขึ้น	ยิ่งผู้สอบบัญชีต้องการความเชื่อมั่นว่าผลการทดสอบตัวอย่างแสดงถึงการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่จริงในประชากรมากขึ้นเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น
4. การเพิ่มขึ้นของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้	ลดลง	การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้ยิ่งต่ำลงเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น
5. การเพิ่มขึ้นของจำนวนเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบ	เพิ่มขึ้น	จำนวนเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบในประชากรที่ตรวจสอบยิ่งมากเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จำเป็นต้องใหญ่ขึ้นเท่านั้น เพื่อให้สามารถประมาณจำนวนเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงในประชากรที่ตรวจสอบได้อย่างสมเหตุสมผล ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาจำนวนเงินของการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงตามที่ผู้สอบบัญชีคาดว่าจะพบ รวมถึงมูลค่าของรายการที่กำหนดขึ้นจากการพิจารณาผลของการประเมินความเสี่ยง ผลของการทดสอบการควบคุม ผลของการใช้วิธีการตรวจสอบในงวดก่อน ๆ และผลของวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระอื่น

ปัจจัย	ผลกระทบต่อขนาดตัวอย่าง	
6. การจัดกลุ่มประชากรเมื่อมีความเหมาะสม	ลดลง	ในกรณีที่ขนาดของรายการที่เป็นตัวเงินในประชากรมีความหลากหลาย ผู้สอบบัญชีอาจใช้ประโยชน์จากการจัดกลุ่มรายการที่มีขนาดใกล้เคียงกันเป็นกลุ่มย่อย เมื่อประชากรสามารถแบ่งเป็นกลุ่มย่อยได้อย่างเหมาะสม ผลรวมของขนาดตัวอย่างจากกลุ่มย่อยมักจะน้อยกว่าขนาดตัวอย่างที่ต้องการในระดับความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างที่กำหนดหากได้เลือกตัวอย่างหนึ่งรายการจากประชากรทั้งหมด
7. จำนวนหน่วยตัวอย่างในประชากร	มีผลกระทบเพียงเล็กน้อย	ในกรณีที่ประชากรมีจำนวนมาก จำนวนของประชากรถ้ามีผลกระทบจะมีผลกระทบน้อยมากต่อจำนวนตัวอย่าง ส่วนในกรณีที่ประชากรมีขนาดเล็กการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีมักไม่ใช่วิธีการที่มีประสิทธิภาพเท่าเทียมกับวิธีการอื่น ๆ ในการได้มาซึ่งหลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ [อย่างไรก็ตาม เมื่อใช้วิธีการเลือกตัวอย่างที่เป็นตัวเงิน จำนวนเงินของประชากรที่เพิ่มขึ้นก็จะเพิ่มจำนวนตัวอย่างขึ้นด้วย เว้นแต่ส่วนที่เพิ่มขึ้นนั้นได้รับการชดเชยอย่างเป็นสัดส่วนจากระดับความมีสาระสำคัญที่เพิ่มขึ้นสำหรับงบการเงินโดยรวม (และระดับความมีสาระสำคัญหรือระดับสำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือหรือการเปิดเผยข้อมูลเฉพาะเรื่อง หากสามารถทำได้)]

ภาคผนวก 4 (อ้างอิงย่อหน้าที่ ก13)

วิธีการเลือกตัวอย่าง

วิธีการเลือกตัวอย่างมีหลายวิธี ซึ่งวิธีหลัก ๆ มีดังนี้

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