



บันทึกข้อความ

ส่วนราชการ กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี โทร. ๐ ๒๖๒๘ ๕๗๗๖

ที่ กษ ๐๔๐๔/ว ๑๓๐

วันที่ ๑๔ ธันวาคม ๒๕๖๑

เรื่อง แนวปฏิบัติในการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสหกรณ์

เรียน ผู้อำนวยการสำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ ๑ - ๑๐

ตามประกาศนายทะเบียนสหกรณ์ เรื่อง การวางแผนงานสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๖๐ ลงวันที่ ๒๘ กันยายน ๒๕๖๐ ข้อ ๘ (๓) นายทะเบียนสหกรณ์ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จัดทำแนวการสอบบัญชี โดยให้เลือกตัวอย่าง และขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชีให้เหมาะสมกับสรุปผลการประเมินความเสี่ยง นั้น

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงได้ดำเนินการปรับปรุงและจัดทำแนวปฏิบัติในการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสหกรณ์ให้สอดคล้องกับกระบวนการวางแผนงานสอบบัญชีสหกรณ์ที่ปรับเปลี่ยนใหม่ตามแนวปฏิบัติในการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสหกรณ์ที่แนบท้ายมาพร้อมนี้ ทั้งนี้ แนวปฏิบัติในการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสหกรณ์สามารถดาวน์โหลดได้ที่เว็บไซต์สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี (http://private.cad.go.th/main.php?filename=R_Rule)

จึงเรียนมาเพื่อทราบ และแจ้งเวียนให้สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ในพื้นที่ที่รับผิดชอบเพื่อแจ้งผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในสังกัดทราบและถือปฏิบัติต่อไป

(นางสาวพรรณทิพย์ สันติภากรณ์)

รองอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์



ที่ กษ ๐๔๐๔/ว ๑๒๙

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์
เทเวศร์ กทม. ๑๐๒๐๐

๑๕ ธันวาคม ๒๕๖๑

เรื่อง แนวปฏิบัติในการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสหกรณ์

เรียน ผู้สอบบัญชี

อ้างถึง ประกาศนายทะเบียนสหกรณ์ เรื่อง การวางแผนงานสอบบัญชีสหกรณ์ พ.ศ. ๒๕๖๐
ลงวันที่ ๒๘ กันยายน ๒๕๖๐

สิ่งที่ส่งมาด้วย แนวปฏิบัติในการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสหกรณ์

ตามหนังสือที่อ้างถึง นายทะเบียนสหกรณ์ได้กำหนดกระบวนการวางแผนงานสอบบัญชีสหกรณ์ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชี ซึ่งในข้อ ๘ (๓) ได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จัดทำแนวการสอบบัญชีโดยให้เลือกตัวอย่าง และขนาดตัวอย่างในการสอบบัญชีให้เหมาะสมกับสรุปผลการประเมินความเสี่ยง นั้น

กรมตรวจบัญชีสหกรณ์จึงได้ดำเนินการปรับปรุงและจัดทำแนวปฏิบัติในการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสหกรณ์ให้สอดคล้องกับกระบวนการวางแผนงานสอบบัญชีสหกรณ์ที่ปรับเปลี่ยนใหม่ตามสิ่งที่ส่งมาด้วย เพื่อให้การเลือกตัวอย่างในแนวการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีเป็นไปในแนวทางเดียวกัน ทั้งนี้ แนวปฏิบัติในการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสหกรณ์สามารถดาวน์โหลดได้ที่เว็บไซต์สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี (http://private.cad.go.th/main.php?filename=R_Rule)

จึงเรียนมาเพื่อทราบและถือปฏิบัติต่อไป

ขอแสดงความนับถือ

(นางสาวพรรณทิพย์ สันติภากรณ์)

รองอธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมตรวจบัญชีสหกรณ์

สำนักมาตรฐานการบัญชีและการสอบบัญชี

กลุ่มมาตรฐานการสอบบัญชี

โทร. ๐ ๒๖๒๘ ๕๗๗๖

โทรสาร ๐ ๒๖๒๘ ๕๗๗๒

แนวปฏิบัติในการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสหกรณ์

1. การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสหกรณ์

การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสหกรณ์ หมายถึง การใช้วิธีการตรวจสอบที่น้อยกว่า ร้อยละร้อย ของประชากรทั้งหมดของรายการที่ตรวจสอบโดยทุกหน่วยตัวอย่างมีโอกาสที่จะถูกเลือก เพื่อให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ได้เกณฑ์ที่สมเหตุสมผลที่จะสรุปผลเกี่ยวกับประชากรทั้งหมด

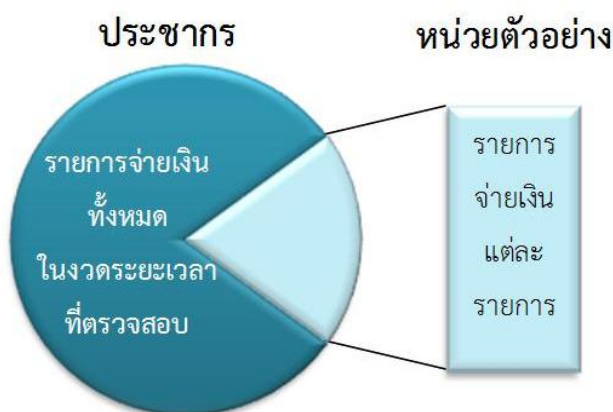
ดังนั้น เพื่อให้สามารถเลือกตัวอย่างที่เป็นตัวแทนที่แท้จริงของข้อมูลทั้งหมดที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ควรเลือกตัวอย่าง โดยพิจารณาจากลักษณะดังต่อไปนี้

- 1.1 ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่าง
- 1.2 วิธีการเลือกตัวอย่าง
- 1.3 ความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง

1.1 ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่าง

ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชี ประกอบด้วย

1. ประชากร หมายถึง กลุ่มข้อมูลทั้งหมดที่นำมาใช้ในการเลือกตัวอย่าง ซึ่งผู้สอบบัญชี ต้องการได้ข้อสรุปเกี่ยวกับประชากรนั้น
2. หน่วยตัวอย่าง คือ รายการแต่ละรายการที่ประกอบขึ้นเป็นประชากร



รูปภาพ : แสดงประชากรและหน่วยตัวอย่าง

3. ช่วงเวลาที่ครอบคลุมของการเลือกตัวอย่าง ต้องมั่นใจว่าประชากรที่เลือกมานั้น มีความครบถ้วน และครอบคลุมตลอดระยะเวลาของการตรวจสอบ

1.2 วิธีการเลือกตัวอย่าง

ในการกำหนดตัวอย่างในการสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาถึงวัตถุประสงค์เฉพาะของการตรวจสอบที่ต้องการและอาจใช้วิธีการตรวจสอบหลายวิธีร่วมกันเพื่อให้ได้มาซึ่งหลักฐานว่าประชากรที่ใช้ในการเลือกตัวอย่างนั้นมีความครบถ้วน ซึ่งการเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสามารถทำให้ผู้สอบบัญชีได้รับหลักฐานการสอบบัญชีเพื่อประเมินลักษณะบางประการของรายการที่เลือกเพื่อที่จะสรุปเกี่ยวกับประชากรที่ใช้ในการเลือกตัวอย่าง

การเลือกตัวอย่างในการสอบบัญชีสามารถทำได้ 2 วิธี ดังนี้

1. การเลือกตัวอย่างทางสถิติ
2. การเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช่ทางสถิติ

1. การเลือกตัวอย่างทางสถิติ

หมายถึง วิธีการเลือกตัวอย่างที่มีลักษณะดังนี้

- 1) เลือกแบบสุ่มตัวอย่าง และ
- 2) การใช้ทฤษฎีความน่าจะเป็นในการประเมินผลตัวอย่าง รวมทั้งวัดค่าความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง

2. การเลือกตัวอย่างที่ไม่ใช่ทางสถิติ

เป็นการกำหนดเลือกตัวอย่างโดยใช้ดุลยพินิจในการเลือกตัวอย่าง ซึ่งการใช้วิธีนี้จะมีประสิทธิภาพเมื่อผู้สอบบัญชีใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพด้วยความระมัดระวัง รวมทั้งใช้ความรู้ ความชำนาญในการพิจารณาสถานการณ์ต่าง ๆ แต่จะไม่สามารถอธิบายถึงความเพียงพอของจำนวนรายการที่เลือก และในกรณีเกิดผลแตกต่างจากตัวแทนประชากรดังกล่าวจะไม่สามารถสรุปผลได้ว่าประชากรที่เหลือผิดอีกเป็นจำนวนเท่าไร

1.3 ความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง

ความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง คือ ความเสี่ยงที่ข้อสรุปของผู้สอบบัญชีจากผลการตรวจสอบตัวอย่าง อาจแตกต่างจากข้อสรุปหากได้ตรวจสอบประชากรทั้งหมด โดยใช้วิธีการตรวจสอบอย่างเดียวกัน ความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างนำไปสู่ข้อสรุปที่ผิดพลาด 2 ประเภท ดังนี้

1. **กรณีการทดสอบการควบคุม** สรุปว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพสูงกว่าที่เป็นจริง หรือกรณีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ สรุปว่าไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ทั้งที่ตามความเป็นจริงแล้วมีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ซึ่งส่วนใหญ่แล้ว ผู้สอบบัญชีจะให้ความสนใจเบื้องต้นต่อการสรุปอย่างผิดพลาดในลักษณะนี้เนื่องจากมีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของการตรวจสอบ และอาจนำไปสู่การแสดงความเห็นต่อการเงินอย่างไม่เหมาะสมของผู้สอบบัญชี

2. **กรณีการทดสอบการควบคุม** สรุปว่าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพต่ำกว่าที่เป็นจริง หรือกรณีการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ สรุปว่ามีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ทั้งที่ตามความเป็นจริงแล้วไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อสรุปที่ผิดพลาดประเภทนี้มีผลกระทบต่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบ เนื่องจากทำให้ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบเพิ่มมากขึ้นเพื่อยืนยันว่าข้อสรุปที่ได้ในเบื้องต้นนั้นไม่ถูกต้อง

ตาราง : สรุปการแสดงความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่าง

การทดสอบการควบคุม	การทดสอบรายละเอียด	ผลกระทบ
1. การควบคุมดี แต่ความจริง ไม่ดี	ไม่มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง แต่ความจริง มี	ประสิทธิภาพการตรวจสอบ แสดงความเห็นไม่เหมาะสม
2. การควบคุมไม่ดี แต่ความจริง ดี	มีการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง แต่ความจริง ไม่มี	ประสิทธิภาพการตรวจสอบ (ต้องตรวจสอบมากขึ้น)

2. วิธีการเลือกตัวอย่างตามวิธีการตรวจสอบบัญชี

วิธีการเลือกตัวอย่างตามวิธีการตรวจสอบบัญชี แบ่งออกเป็น 2 วิธี

2.1 การทดสอบการควบคุม (Test of control)

2.2 การตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive test)



2.1 การทดสอบการควบคุม (Test of control)

การทดสอบการควบคุม (Test of control) เป็นการทดสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีเกี่ยวกับประสิทธิภาพของระบบบัญชีและระบบการควบคุมภายใน เพื่อทราบว่ามีการกำหนดระบบดังกล่าวอย่างเหมาะสมที่จะป้องกัน หรือตรวจพบ หรือแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และมีการปฏิบัติตามโดยสม่ำเสมอตลอดรอบระยะเวลาบัญชีที่ตรวจสอบหรือไม่เพียงใด ซึ่งจะส่งผลต่อการกำหนดขอบเขตของการทดสอบการควบคุม

การเลือกตัวอย่างสำหรับการทดสอบการควบคุมจะเหมาะสมเมื่อมีการปฏิบัติตามระบบที่กำหนด และมีหลักฐานที่แสดงถึงการปฏิบัติ

ตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีทดสอบการควบคุมว่าการจ่ายเงินทุกครั้งมีการอนุมัติโดยผู้มีอำนาจ ผู้สอบบัญชีจะเลือกตัวอย่างรายการจ่ายเงินในระหว่างงวดที่ตรวจสอบเพื่อพิจารณาการลงลายมือชื่ออนุมัติในเอกสารการจ่ายเงิน

เพื่อให้มั่นใจว่าสหกรณ์มีระบบการควบคุมตลอดจนถึงสิ้นปีบัญชี ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องทดสอบการควบคุมเพิ่มเติม

ตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีวางแผนเข้าตรวจสอบระหว่างปี ในช่วงแปดเดือนแรก เช่น เดือนมกราคม ถึงเดือนสิงหาคม ตัวอย่างที่เลือกควรมาจากประชากรที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาดังกล่าว นอกจากนี้ ผู้สอบบัญชีควรแน่ใจด้วยว่า ระบบการควบคุมภายใน ในช่วง 4 เดือนที่เหลือ คือ เดือนกันยายน ถึงเดือนธันวาคม มีประสิทธิภาพหรือไม่ ในการตรวจสอบหลังวันสิ้นงวดบัญชี ผู้สอบบัญชีอาจเลือกตัวอย่างขึ้นมาทดสอบเพิ่มเติม ซึ่งขนาดของตัวอย่างจะมากหรือน้อย ขึ้นอยู่กับปัจจัยดังต่อไปนี้

- ผลของการทดสอบการควบคุมในช่วงการตรวจสอบระหว่างปี
- ช่วงระยะเวลาที่ยังไม่ได้ทดสอบการควบคุม
- ลักษณะและจำนวนของรายการและเหตุการณ์ทางบัญชีที่เกิดขึ้น
- ปัจจัยอื่นที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วเห็นว่ามีผลสำคัญ เช่น การเปลี่ยนแปลงบุคลากรของสหกรณ์ บุคลากรมีไม่เพียงพอ หรือการเปลี่ยนแปลงระบบการควบคุมภายใน เป็นต้น

การทดสอบการควบคุม มีวิธีการตรวจสอบ ดังนี้

- 1) การทดสอบรายการบัญชี
- 2) การปฏิบัติงานซ้ำ
- 3) การสอบถามและการสังเกตการณ์

1) การทดสอบรายการบัญชี เป็นการตรวจดูเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เพื่อให้แน่ใจว่าการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ ได้มีการปฏิบัติอย่างถูกต้อง เช่น มีการอนุมัติรายการโดยผู้มีอำนาจก่อนการบันทึกบัญชี

2) การปฏิบัติงานซ้ำ เป็นการทดสอบว่าการปฏิบัติงานเป็นไปตามระบบและวิธีการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ โดยการปฏิบัติงานซ้ำตามวิธีที่เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบปฏิบัติอาจจะเป็นบางขั้นตอน หรือทั้งหมด เช่น การทดสอบระบบการรับเงินฝาก เป็นต้น

3) การสอบถามและการสังเกตการณ์ เป็นการสังเกตดูการปฏิบัติงานจริงขณะที่เจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานอยู่ เพื่อดูว่ามีการละเมิดหรือละเว้นการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่วางไว้หรือไม่ เช่น การสังเกตดูว่ามีเจ้าหน้าที่คนใดได้ปฏิบัติงานที่ตนไม่ได้รับมอบหมาย หรือไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับงานนั้นหรือไม่

◆ วิธีการเลือกตัวอย่างตามวิธีการตรวจสอบโดยการทดสอบการควบคุม

- 1) การกำหนดขนาดตัวอย่าง
- 2) การเลือกรายการเพื่อทำการทดสอบ
- 3) ประเมินผลการเลือกตัวอย่าง

1) การกำหนดขนาดตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขนาดตัวอย่างให้เพียงพอเพื่อลดความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างให้อยู่ในระดับต่ำพอที่จะยอมรับได้ โดยระดับของความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ จะมีผลกระทบต่อขนาดของตัวอย่างที่ต้องการ ซึ่งระดับความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ยิ่งต่ำเท่าใด ขนาดตัวอย่างก็จะใหญ่ขึ้นเท่านั้น

1.1) วิธีการกำหนดขนาดตัวอย่างจากการปฏิบัติงานทุกวัน

$$\text{ขนาดตัวอย่าง} = \frac{\text{ปัจจัยความเชื่อมั่น}}{\text{การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้}}$$

ตาราง : แสดงระดับความเชื่อมั่น และปัจจัยความเชื่อมั่น

ระดับความเชื่อมั่น (ที่ต้องการได้เพิ่มเติม)	ปัจจัยความเชื่อมั่น
50%	0.7
55%	0.8
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

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

ตัวอย่าง วิธีคำนวณการกำหนดขนาดตัวอย่างจากการปฏิบัติงานทุกวัน

โดยผู้สอบบัญชีได้กำหนดระดับความเชื่อมั่นไว้ที่ในระดับที่ 90 % ซึ่งจะได้ปัจจัยความเชื่อมั่นอยู่ที่ 2.3 เพราะฉะนั้น จากสูตรข้างต้นสามารถแทนค่าได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 \text{ขนาดตัวอย่าง} &= \frac{\text{ปัจจัยความเชื่อมั่น}}{\text{การแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้}} \\
 &= \frac{2.3}{(100 \% - 90 \%)} \\
 &= \frac{2.3}{10 \%} \\
 &= 23
 \end{aligned}$$

ดังนั้น ในระดับความเชื่อมั่นที่ 90 % ขนาดตัวอย่างที่เราจะเลือกขึ้นมาทดสอบการควบคุมมีจำนวนทั้งสิ้น 23 รายการ จากประชากรทั้งสิ้นในช่วงระยะเวลาที่ตรวจสอบ

1.2) ความถี่ของการควบคุมและการกำหนดขนาดตัวอย่าง

ในกรณีที่สหกรณ์ไม่มีการปฏิบัติงานทุกวัน หรือมีการปฏิบัติงานน้อย ผู้สอบบัญชีอาจใช้การกำหนดปริมาณขนาดตัวอย่างเพื่อทดสอบการควบคุมจากตารางแสดงความถี่ของการควบคุม และขนาดตัวอย่างนี้ ประกอบการใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพ

ตาราง : แสดงความถี่ของการควบคุมและขนาดตัวอย่าง

ความถี่ของการควบคุม	ขนาดตัวอย่าง	อัตราการทดสอบ
รายสัปดาห์	อย่างน้อย 10 รายการ	19 %
รายเดือน	อย่างน้อย 2 – 4 รายการ	25 %
รายไตรมาส	อย่างน้อย 2 รายการ	50 %
รายปี	1 รายการ	100 %

ที่มา : Exhibit 17.5-6 Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small – and Medium – Sized Entities Volume 2 – Practical Guidance

ขนาดตัวอย่างที่ใช้เลือกการทดสอบการควบคุมตามตารางข้างต้นเป็นไปตามคู่มือการใช้มาตรฐานสากลในการตรวจสอบองค์กรขนาดเล็กและขนาดกลางของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants – IFAC) ซึ่งจากตารางแสดงให้เห็นว่าในรอบระยะเวลา 1 ปีบัญชีของสหกรณ์ นอกจากกิจกรรมการควบคุมการปฏิบัติงานประจำวันแล้ว สหกรณ์ยังอาจมีกิจกรรมการควบคุมเป็นรายสัปดาห์ รายเดือน รายไตรมาส และรายปี ซึ่งกิจกรรมการควบคุมของสหกรณ์แต่ละช่วงระยะเวลามีผลต่อการกำหนดขนาดตัวอย่างของผู้สอบบัญชี ดังนี้

1.2.1) รายสัปดาห์ หากในรอบระยะเวลาปีบัญชี (52 สัปดาห์) สหกรณ์มีระบบการควบคุมทุกสัปดาห์ ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขนาดตัวอย่างอย่างน้อย 10 รายการ ซึ่งคิดเป็น 19 % ของการควบคุมการปฏิบัติงานใน 1 ปี ในการเลือกตัวอย่างผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาจากรายการที่สำคัญหรือใช้วิธีการสุ่มตัวอย่าง เช่น ตารางเลขสุ่ม หรือการใช้คำสั่งฟังก์ชันใน Microsoft Excel ตัวอย่างเช่น

กิจกรรมควบคุมของสหกรณ์	วิธีการทดสอบ
- สหกรณ์กำหนดให้มีการพิจารณาอนุมัติเงินให้กู้ทุกประเภทโดยคณะกรรมการพิจารณาเงินกู้ สัปดาห์ละ 1 ครั้ง	เลือกตัวอย่าง - เลือกรายการจ่ายเงินให้กู้, รายงานการประชุมอนุมัติเงินให้กู้ทุกประเภทในแต่ละสัปดาห์ โดยใช้ คำสั่งฟังก์ชัน RANDBETWEEN(1,52) ใน Microsoft Excel เพื่อสุ่มเลือกสัปดาห์ที่ต้องการสอบทาน จำนวน 10 สัปดาห์ จากการใช้คำสั่งมีสัปดาห์ที่ต้องทำการสอบทาน ดังนี้ สัปดาห์ที่ 7, 12, 16, 25, 32, 34, 38, 45, 46 และ 48

กิจกรรมควบคุมของสหกรณ์	วิธีการทดสอบ
	วิธีการทดสอบ - สอบทานรายงานการประชุมเกี่ยวกับการพิจารณาอนุมัติเงินให้กู้ในแต่ละสัปดาห์ - ทดสอบรายการจ่ายเงินกู้ จากรายงานการพิจารณาอนุมัติเงินให้กู้เปรียบเทียบกับรายงานการจ่ายเงินกู้ - สังเกตการณ์การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ ด้านการจัดเก็บเอกสารการพิจารณาอนุมัติ เช่น รายงานการจ่ายเงินกู้ รายงานการพิจารณาอนุมัติเงินกู้

1.2.2) รายเดือน หากในรอบระยะเวลาปีบัญชี (12 เดือน) สหกรณ์มีระบบการควบคุมเป็นรายเดือน ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขนาดตัวอย่าง อย่างน้อย 2 - 4 รายการ คิดเป็น 25 % ของการควบคุมการปฏิบัติงานใน 1 ปี ในการเลือกตัวอย่างผู้สอบบัญชีอาจพิจารณาจากรายการที่สำคัญ หรือใช้วิธีการสุ่มตัวอย่าง เช่น ตารางเลขสุ่ม หรือการใช้คำสั่งฟังก์ชันใน Microsoft Excel ตัวอย่างเช่น

กิจกรรมควบคุมของสหกรณ์	วิธีการทดสอบ
- สหกรณ์มีการกำหนดให้จัดทำบัญชีเงินฝากธนาคาร/สหกรณ์อื่น เพื่อให้ทราบว่ากรณีที่ยอดคงเหลือตามบัญชีแยกประเภททั่วไปแตกต่างจากยอดคงเหลือตามสมุดบัญชีเงินฝากธนาคาร/เงินฝากสหกรณ์อื่น ณ วันเดียวกัน เป็นประจำทุกเดือน	เลือกตัวอย่าง - เลือกรายการเงินฝากธนาคาร/สหกรณ์อื่นในแต่ละเดือนโดยใช้คำสั่งฟังก์ชัน RANDBETWEEN(1,12) ใน Microsoft Excel เพื่อสุ่มเลือกเดือนที่ต้องทำการสอบทาน จำนวน 4 เดือน จากการใช้คำสั่งมีเดือนที่ต้องทำการทดสอบ คือ เดือนที่ 2, 5, 7, 8 (กุมภาพันธ์, พฤษภาคม, กรกฎาคม, สิงหาคม) วิธีการทดสอบ - สอบทานยอดคงเหลือประจำเดือนของเงินฝากธนาคาร เงินฝากสหกรณ์อื่น ตามใบแจ้งยอดเงินฝากหรือสมุดบัญชีเงินฝาก เปรียบเทียบกับยอดคงเหลือในบัญชีแยกประเภททั่วไป - สอบทานการจัดทำบัญชีเงินฝากธนาคาร/สหกรณ์อื่น กรณีที่ยอดคงเหลือตามบัญชีแยกประเภททั่วไปแตกต่างจากยอดคงเหลือตามสมุดบัญชีเงินฝากธนาคาร/ เงินฝากสหกรณ์อื่นของแต่ละเดือน

กิจกรรมควบคุมของสหกรณ์	วิธีการทดสอบ
- สหกรณ์กำหนดให้มีการจัดทำรายงานสมาชิกเข้าใหม่ – ลาออก เพื่อเสนอพิจารณาอนุมัติโดยที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการเป็นประจำทุกเดือน	เลือกตัวอย่าง - เลือกรายงานการพิจารณาอนุมัติสมาชิกเข้าใหม่ – ลาออก ในแต่ละเดือนโดยใช้คำสั่งฟังก์ชัน RANDBETWEEN(1,12) ใน Microsoft Excel เพื่อสุ่มเลือกเดือนที่ทำการทดสอบ จำนวน 4 เดือน จากการใช้คำสั่งรายการต้องทำการทดสอบ คือ เดือนที่ 2, 3, 5, 7 (กุมภาพันธ์, มีนาคม, พฤษภาคม, กรกฎาคม) วิธีการทดสอบ - สอบทานการพิจารณาอนุมัติเข้าเป็นสมาชิก และลาออกจากมติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ - สอบถามการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบในการตรวจสอบคุณสมบัติก่อนรับเข้าเป็นสมาชิกสหกรณ์ หรือลาออก ตามระเบียบที่สหกรณ์กำหนด

1.2.3) รายไตรมาส หากในรอบระยะเวลาปีบัญชี (4 ไตรมาส) สหกรณ์มีระบบการควบคุมเป็นรายไตรมาส ผู้สอบบัญชีต้องกำหนดขนาดตัวอย่าง อย่างน้อย 2 รายการ โดยพิจารณาจากรายการที่สำคัญประกอบกับใช้ดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชี ซึ่งคิดเป็น 50 % ของการควบคุมการปฏิบัติงาน ใน 1 ปี ตัวอย่างเช่น

กิจกรรมควบคุมของสหกรณ์	วิธีการทดสอบ
- สหกรณ์มีการตรวจนับสินค้าคงเหลือรายไตรมาส	เลือกตัวอย่าง - เลือกรายงานตรวจนับสินค้าคงเหลือ 3 ไตรมาส คือ ไตรมาสที่ 1, 2, 3 (มีนาคม, มิถุนายน, กันยายน) วิธีการทดสอบ - สอบทานรายงานการแต่งตั้งคณะกรรมการตรวจนับสินค้ารายไตรมาส - สอบทานการจัดทำเอกสารหลักฐานในการเก็บรักษาสินค้านอกที่ทำการสหกรณ์ - สอบทานรายงานการตรวจนับสินค้า และการแยกสินค้าสภาพเสื่อมชำรุด

กิจกรรมควบคุมของสหกรณ์	วิธีการทดสอบ
- สหกรณ์มีการกำหนดให้จัดทำรายงานเงินลงทุนที่ครบกำหนดไถ่ถอนรายไตรมาสเสนอต่อที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ	เลือกตัวอย่าง - เลือกรายงานเงินลงทุนที่ครบกำหนดไถ่ถอนจำนวน 3 ไตรมาส คือ ไตรมาสที่ 1, 2, 3 (มีนาคม, มิถุนายน, กันยายน) วิธีการทดสอบ - สอบทานการจัดทำรายงานเงินลงทุนที่ครบกำหนดไถ่ถอนรายไตรมาส - สอบทานรายงานการประชุมคณะกรรมการดำเนินการ วาระติดตามเงินลงทุนที่ครบกำหนดไถ่ถอน - สอบทานการไถ่ถอนเงินลงทุนที่ครบกำหนดว่ามี การไถ่ถอนและรับผลตอบแทนจากเงินลงทุนเป็นไปตามกำหนดระยะเวลา และเงื่อนไข

1.2.4) รายปี เนื่องจากการควบคุมรายปีมีจำนวนไม่มากผู้สอบบัญชีควรทำการทดสอบการควบคุมทุกรายการที่สหกรณ์มี คิดเป็น 100 % ของการควบคุมการปฏิบัติงานใน 1 ปี ตัวอย่างเช่น

กิจกรรมควบคุมของสหกรณ์	วิธีการทดสอบ
- สหกรณ์ต้องมีการพิจารณาประมาณการทางบัญชี และปรับปรุงรายการในสมุดรายวันทั่วไป ณ วันสิ้นปีบัญชี เช่น ค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น	เลือกตัวอย่าง - เลือกรายงานการประชุมคณะกรรมการ และรายการปรับปรุง ที่เกี่ยวข้องกับการประมาณการทางบัญชี ณ วันสิ้นปีทางบัญชีทุกรายการ วิธีการทดสอบ - สอบทานการพิจารณาอนุมัติปรับปรุงรายการจากมติที่ประชุมคณะกรรมการดำเนินการ - สอบทานการบันทึกรายการปรับปรุงประมาณการทางบัญชีในสมุดรายวันทั่วไป ณ วันสิ้นปีบัญชี

2) การเลือกรายการเพื่อทำการทดสอบ

วิธีการเลือกตัวอย่างทางสถิติ เป็นวิธีการเลือกที่ทุกหน่วยตัวอย่างมีโอกาสถูกเลือก เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการเลือกตัวอย่าง คือ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีได้หลักเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการสรุปเกี่ยวกับประชากรทั้งหมดจากตัวอย่างที่เลือกตรวจสอบ ดังนั้น จึงเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้สอบบัญชีจะต้องเลือกให้ได้ตัวอย่างที่มีลักษณะเป็นตัวแทนของประชากรทั้งหมด ทั้งนี้เพื่อหลีกเลี่ยงความลำเอียงในการเลือกตัวอย่าง

วิธีการในการเลือกรายการเพื่อทำการทดสอบ มีดังนี้

2.1) การเลือกแบบสุ่มตัวอย่าง

2.2) การเลือกแบบเป็นระบบ

2.1) การเลือกแบบสุ่มตัวอย่าง

โดยใช้ตัวเลขสุ่ม เช่น การใช้ตารางเลขสุ่ม หรือการใช้โปรแกรม ACL หรือการใช้คำสั่งฟังก์ชันใน Microsoft Excel ช่วยในการเลือกตัวอย่าง เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 1 การเลือกแบบสุ่มตัวอย่าง โดยวิธีการใช้ตารางเลขสุ่ม (หน้า 14)

โดยตัวเลขแต่ละตัวจากตารางเลขสุ่มมีโอกาสเท่าเทียมกันที่จะได้รับเลือกเป็นตัวอย่าง ข้อมูลที่จะสุ่มต้องมีเลขที่อ้างอิงเรียงตามลำดับจึงจะใช้วิธีนี้ได้ หากไม่มีเลขที่เรียงตามลำดับ ผู้สอบบัญชีควรใช้วิธีการเลือกตัวอย่างโดยวิธีอื่น เช่น

ธุรกิจสินเชื่อ

ผู้สอบบัญชีต้องการตรวจสอบสัญญาเงินให้กู้ระยะสั้น เพื่อทดสอบการควบคุมระบบสินเชื่อของสหกรณ์ ในช่วงเวลาที่ต้องการตรวจสอบมีสัญญาเงินให้กู้ระยะสั้นเรียงลำดับตั้งแต่เลขที่ 200 ถึง 299 รวม 100 สัญญา ผู้สอบบัญชีได้กำหนดปริมาณสัญญาเงินให้กู้ระยะสั้นที่จะเลือกขึ้นมาตรวจสอบ และใช้วิธีคำนวณการกำหนดขนาดตัวอย่างจากการปฏิบัติงานทุกวัน โดยผู้สอบบัญชีกำหนดระดับความเชื่อมั่นไว้ที่ในระดับที่ 90 % ซึ่งได้เท่ากับ 23 สัญญา (ตัวอย่างวิธีการคำนวณ หน้า 7)

วิธีการใช้ตารางเลขสุ่มมีวิธีปฏิบัติ ดังนี้

1) เปิดตารางเลขสุ่ม (หน้า 14)

2) พิจารณามหาเลขที่จะสุ่มเป็นเลขหลัก ดูเลขลำดับสุดท้าย ตามตัวอย่างสัญญาเงินให้กู้ระยะสั้นของสหกรณ์มีตัวเลขสุดท้ายคือ สัญญาเลขที่ 299 ก็ให้อ่านเลขสุ่มทีละ 3 ตัว เช่น 91245 ก็ให้ดู 3 ตัวสุดท้ายคือ 245 เป็นต้น

3) กำหนดตัวเลขเริ่มต้น โดยการสุ่มชี้ตัวเลขในตารางเลขสุ่ม

สมมติว่าสุ่มชี้ตัวเลขลงบนแถวที่ 21 คอลัมน์ที่ 2 หมายเลข 91245 ดังนั้น ตัวอย่างแรกที่เลือกขึ้นมาตรวจสอบ ก็คือ สัญญาเงินให้กู้ระยะสั้นเลขที่ 245

4) เมื่อได้ตัวอย่างแรกแล้ว ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดทางเดินเพื่อหาตัวอย่างต่อไป โดยอาจเลือกอ่านจากซ้ายไปขวา หรือจากขวามาซ้าย หรือแนวตั้งตามคอลัมน์ก็ได้ เมื่อจบแถวให้ขึ้นแถวใหม่ต่อไปตามลำดับ หากเลือกใช้วิธีใดแล้วควรใช้วิธีนั้นจนกว่าจะได้จำนวนตัวอย่างครบ 23 สัญญา

สมมติว่าผู้สอบบัญชีเลือกแนวตั้งตามคอลัมน์ ตัวเลขถัดจากตัวเลขเริ่มต้น 91245 คือ 58492, 32363, 27001 และ 33062 แต่ไม่สามารถเลือกมาเป็นตัวอย่างได้ เนื่องจากสัญญาเงินให้กู้ระยะสั้นเริ่มตั้งแต่เลขที่ 200 ถึง 299 จึงใช้ตัวเลขถัดไป คือ 72295 กรณีที่สุ่มได้ตัวเลขซ้ำกันให้ใช้ตัวเลขถัดไป เช่นเดียวกันจนได้จำนวนตัวอย่างครบ 23 สัญญา ตัวเลขที่ได้ คือ 91245, 72295, 04213, 28277, 06243, 88231, 78235, 97265, 10281, 33276, 51259, 60268, 24200, 55293, 81263, 64270, 48237, 77233, 31273, 23216, 42206, 23219 และ 52267 ดังนั้นจะได้สัญญาเงินให้กู้ที่เลือกมาตรวจสอบ คือ 245, 295, 213, 277, 243, 231, 235, 265, 281, 276, 259, 268, 200, 293, 263, 270, 237, 233, 273, 216, 206, 219 และ 267

รายการเลือกตัวอย่าง

ลำดับที่	ตัวเลขที่สุ่มได้จากตาราง	สัญญาเงินกู้ที่เลือกมาตรวจสอบ
1	91245	245
2	72295	295
3	04213	213
4	28277	277
5	06243	243
6	88231	231
7	78235	235
8	97265	265
9	10281	281
10	33276	276
11	51259	259
12	60268	268
13	24200	200
14	55293	293
15	81263	263
16	64270	270
17	48237	237
18	77233	233
19	31273	273
20	23216	216
21	42206	206
22	23219	219
23	52267	267

ตัวอย่าง บันทึกวิธีการเลือกตัวอย่างและปริมาณตัวอย่างในแนวการสอบบัญชี

“เลือกสัญญาเงินให้กู้ระยะสั้น จำนวน 23 สัญญา จากจำนวนทั้งสิ้น 100 สัญญา (เลขที่ 200 ถึง 299) โดยใช้ตัวเลขจากตารางเลขสุ่ม 3 หลักสุดท้าย เลือกตามแนวดิ่งตามคอลัมน์ เริ่มสุ่มจากแถวที่ 2 เมื่อหมดคอลัมน์แล้วเริ่มที่คอลัมน์ถัดไป”

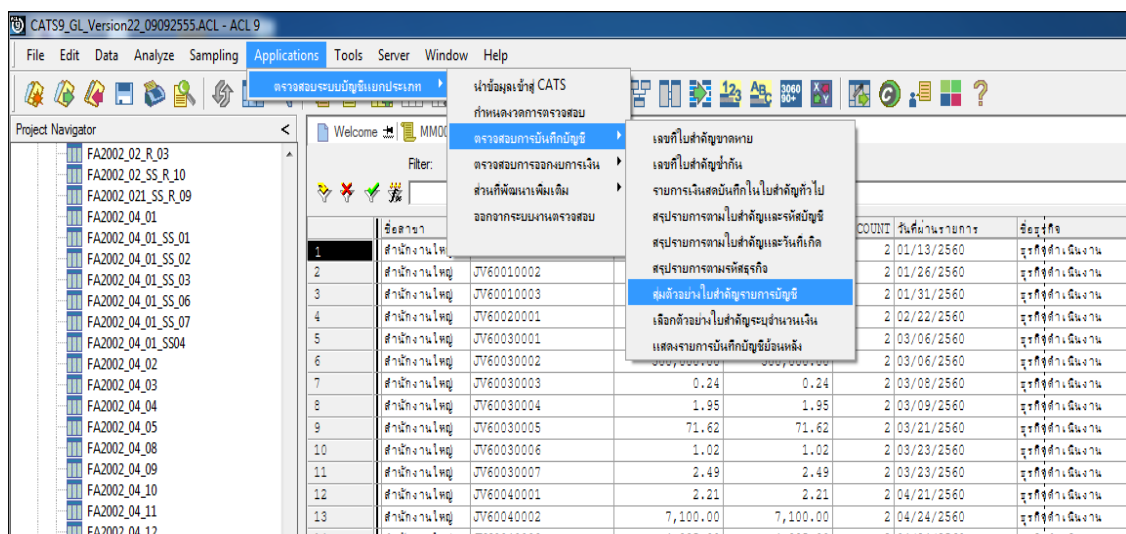
ตารางเลขสุ่ม

Illustrative Page from a Random Number table							
ROW/COLUMN	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
1	10480	15011	01536	02011	81647	91646	69179
2	22368	46573	25595	85393	30995	89198	27982
3	24130	48360	22527	97265	76393	64809	15179
4	42167	93093	06243	61680	07856	16376	39440
5	37570	39975	81837	16656	06121	91782	60468
6	77921	06907	11008	42751	27756	53498	18602
7	99562	72905	56420	69994	98872	31016	71194
8	96301	91977	05463	07972	18876	20922	94595
9	89579	14342	63661	10281	17453	18103	57740
10	85475	36857	53342	53988	53060	59533	38867
11	28918	69578	88231	33276	70997	79936	56865
12	63553	40961	78235	03427	49626	69445	18663
13	09429	93969	52636	92737	88974	33488	36320
14	10365	61129	87529	85689	48237	52267	67689
15	07119	97336	71048	08178	77233	13916	47564
16	51085	12765	51821	51259	77452	16308	60756
17	02368	21382	52404	60268	89368	19885	55322
18	01011	54092	33362	94904	31273	04146	18594
19	52162	53916	46369	58586	23216	14513	83149
20	07056	97628	33787	09998	42698	06691	76988
21	48663	91245	85828	14346	09172	30168	90229
22	54164	58492	22421	74103	47070	25306	76468
23	32639	32363	05597	24200	13363	38005	94342
24	29334	27001	87637	87308	58731	00256	45834
25	02488	33062	28834	07351	19731	92420	60952
26	81525	72295	04839	96423	24878	82551	66566
27	29676	20591	68086	26432	46901	20849	89768
28	00742	57392	39064	66432	84673	40027	32832
29	05366	04213	25669	26122	44407	44048	37937
30	91921	26418	64117	94305	26766	25940	39972
31	00582	04711	87917	77341	42206	35126	74087
32	00725	69884	62797	56170	86324	88072	76222
33	69011	65795	95876	55293	18988	27354	26575
34	25976	57948	29888	88604	67917	48708	18912
35	09763	83473	73577	12908	30883	18317	28290
36	91567	42595	27958	30134	04024	86385	29880
37	17955	56349	90999	49127	20044	59931	06115
38	46503	18584	18845	49618	02304	51038	20655
39	92157	89634	94824	78171	84610	82834	09922
40	14577	62765	35605	81263	39667	47358	56873
41	98427	07523	33362	64270	01638	92477	66969
42	34914	63976	88720	82765	34476	17032	87589
43	70060	28277	39475	46473	23219	53416	94970
44	53976	54914	06990	67245	68350	82948	11398
45	76072	29515	40980	07591	58745	25774	22987

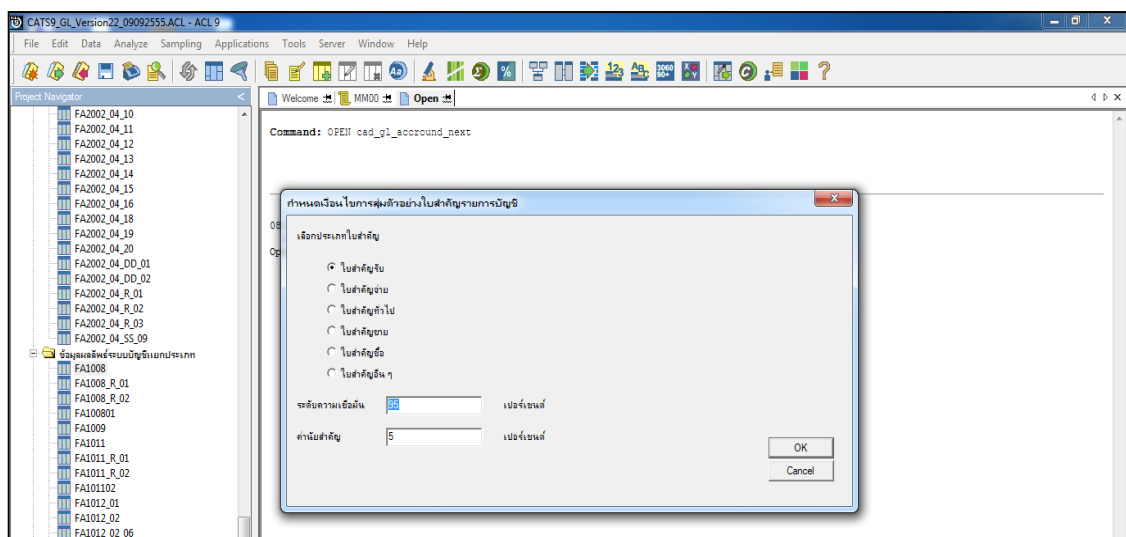
ที่มา : คู่มือการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เรื่อง การเลือกตัวอย่าง (หน้า 36)

ตัวอย่างที่ 2 การเลือกแบบสุ่มตัวอย่าง โดยวิธีการใช้โปรแกรม CATs หรือ ACL
 ในกรณีที่มีข้อมูลจำนวนมาก และปริมาณตัวอย่างที่เลือกขึ้นมาตรวจสอบมีจำนวนมาก
 ผู้สอบบัญชีอาจใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ช่วยในการเลือกตัวอย่าง เพื่อเป็นการประหยัดเวลาและ
 เพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานก็ได้

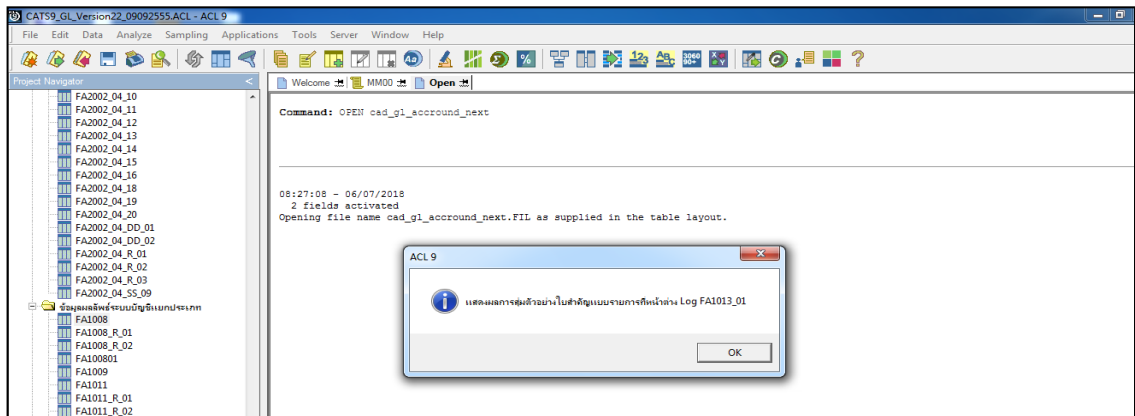
- สุ่มตัวอย่างใบสำคัญรายการบัญชี
 - เมนู Applications
 - ตรวจสอบระบบบัญชีแยกประเภท
 - เลือก ตรวจสอบการบันทึกบัญชี
 - เลือก รายการสุ่มตัวอย่างใบสำคัญรายการบัญชี



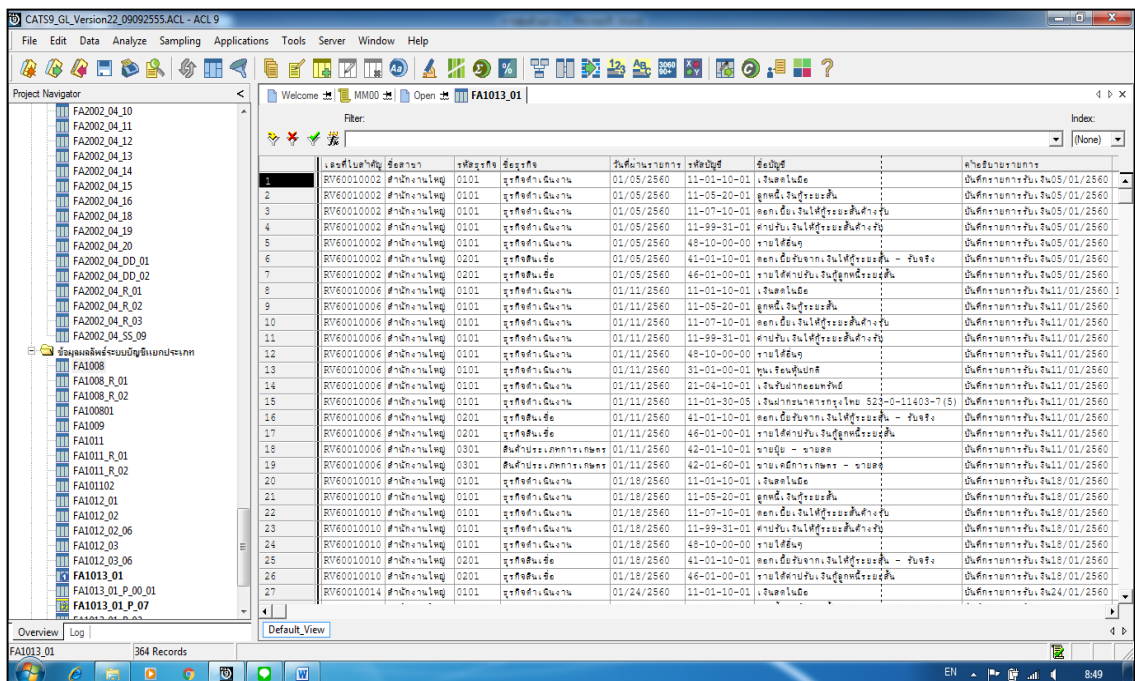
- กำหนดเงื่อนไขในการสุ่มตัวอย่างใบสำคัญรายการบัญชี
 - เลือก ประเภทใบสำคัญ
 - กำหนดระดับความเชื่อมั่นและค่านัยสำคัญ



- แสดงผลการสุ่มตัวอย่างที่สำคัญ
- เลือก OK



- หน้าต่าง Log FA1013_01 แสดงรายการตัวอย่างที่เลือกขึ้นมาตรวจสอบ



ตัวอย่าง การบันทึกวิธีการเลือกตัวอย่างและปริมาณตัวอย่างในแนวการสอบบัญชี

“เลือกใบสำคัญรับ โดยวิธีการใช้โปรแกรม CATs / ACL ช่วยในการเลือกตัวอย่าง และกำหนดเงื่อนไขในการสุ่มตัวอย่างใบสำคัญจากรายการบัญชี โดยกำหนดระดับความเชื่อมั่น% คำนัยสำคัญ%”

ตัวอย่างที่ 3 การเลือกแบบสุ่มตัวอย่าง โดยวิธีการใช้คำสั่งฟังก์ชันใน Microsoft Excel
 เพื่อเป็นการประหยัดเวลาและเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานผู้สอบบัญชีอาจใช้
 คำสั่งฟังก์ชันใน Microsoft Excel เช่น คำสั่งฟังก์ชัน RANDBETWEEN(bottom,top)

ตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีต้องการตรวจสอบสัญญาเงินให้กู้ระยะสั้น เพื่อทดสอบการควบคุมระบบสินเชื่อ
 ของสหกรณ์ ในช่วงเวลาที่ต้องการตรวจสอบมีสัญญาเงินให้กู้ระยะสั้นเรียงลำดับตั้งแต่เลขที่ 200 ถึง 299
 รวม 100 สัญญา ผู้สอบบัญชีได้กำหนดปริมาณสัญญาเงินให้กู้ระยะสั้นที่จะเลือกขึ้นมาตรวจสอบ และใช้วิธี
 คำนวณการกำหนดขนาดตัวอย่างจากการปฏิบัติงานทุกวัน โดยผู้สอบบัญชีกำหนดระดับความเชื่อมั่นไว้
 ที่ในระดับที่ 90 % ซึ่งได้เท่ากับ 23 สัญญา

วิธีการใช้คำสั่งมีวิธีปฏิบัติ ดังนี้

- 1) พิมพ์คำสั่งฟังก์ชัน =RANDBETWEEN(200,299)
- 2) คัดลอกคำสั่งดังกล่าวแล้วนำไปวางให้ครบตามจำนวนที่ต้องการ

ลำดับที่	รายการสัญญาที่เลือกรายการ	
	เลขที่สัญญา (ผลลัพธ์จากการใช้คำสั่ง)	คำสั่งฟังก์ชัน
1	264	=RANDBETWEEN(200,299)
2	240	=RANDBETWEEN(200,299)
3	201	=RANDBETWEEN(200,299)
4	226	=RANDBETWEEN(200,299)
5	290	=RANDBETWEEN(200,299)
6	288	=RANDBETWEEN(200,299)
7	297	=RANDBETWEEN(200,299)
8	237	=RANDBETWEEN(200,299)
9	253	=RANDBETWEEN(200,299)
10	287	=RANDBETWEEN(200,299)
11	268	=RANDBETWEEN(200,299)
12	227	=RANDBETWEEN(200,299)
13	265	=RANDBETWEEN(200,299)
14	281	=RANDBETWEEN(200,299)
15	269	=RANDBETWEEN(200,299)
16	289	=RANDBETWEEN(200,299)
17	229	=RANDBETWEEN(200,299)
18	278	=RANDBETWEEN(200,299)
19	241	=RANDBETWEEN(200,299)
20	273	=RANDBETWEEN(200,299)
21	236	=RANDBETWEEN(200,299)
22	255	=RANDBETWEEN(200,299)
23	291	=RANDBETWEEN(200,299)

คัดลอก
แล้ววาง
ตามจำนวน
ที่ต้องการ
(23 รายการ)

ตัวอย่าง การบันทึกวิธีการเลือกตัวอย่างและปริมาณตัวอย่างในแนวการสอบบัญชี
 เลือกสอบทานสัญญาเงินให้กู้ระยะสั้น จำนวนทั้งสิ้น 23 สัญญา โดยใช้คำสั่งฟังก์ชัน
 RANDBETWEEN (200,299) ใน Microsoft Excel เพื่อสุ่มเลือกรายการ

2.2) การเลือกแบบเป็นระบบ

เป็นการเลือกรายการจากข้อมูลทั้งหมด โดยกำหนดเป็นระยะหรือช่วงตอนที่แบ่งไว้เท่า ๆ กัน การใช้วิธีนี้ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาโครงสร้างของหน่วยตัวอย่างในประชากรจะต้องไม่มีลักษณะที่ทำให้ช่วงของตัวอย่างที่กำหนดไปตรงกับหน่วยตัวอย่างที่มีรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งโดยเฉพาะ

ข้อมูลที่นำมาใช้ในการเลือกตัวอย่างต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

1. มีคุณลักษณะที่ไม่ต่างกัน และมีการกระจายของข้อมูลอยู่ทั่วไป
2. มีการเรียงลำดับของข้อมูลโดยไม่มีการบิดเบือน
3. มีข้อมูลครบถ้วน ไม่มีรายการหนึ่งรายการใดขาดหายไป

ตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีต้องการตรวจสอบสัญญาเงินให้กู้ระยะสั้น เพื่อทดสอบการควบคุมระบบสินเชื่อของสหกรณ์ ในช่วงเวลาที่ต้องการตรวจสอบมีสัญญาเงินให้กู้ระยะสั้นเรียงลำดับตั้งแต่เลขที่ 200 ถึง 299 รวม 100 สัญญา ผู้สอบบัญชีได้กำหนดปริมาณสัญญาเงินให้กู้ระยะสั้นที่จะเลือกขึ้นมาตรวจสอบ และใช้วิธีการกำหนดขนาดตัวอย่างจากการปฏิบัติงานทุกวัน โดยผู้สอบบัญชีกำหนดระดับความเชื่อมั่นไว้ที่ในระดับที่ 90 % ซึ่งได้เท่ากับ 23 สัญญา (ตัวอย่างวิธีการคำนวณ หน้า 7) มีวิธีปฏิบัติ ดังนี้

- 1) กำหนดระยะห่าง หรือช่วงตอน

$$\begin{array}{rcl} \text{ระยะห่าง} & = & \frac{\text{จำนวนประชากร}}{\text{จำนวนตัวอย่างที่ต้องการ}} \\ \text{ระยะห่าง} & = & \frac{100}{23} \\ & = & 4.35 \end{array}$$

เนื่องจากผลลัพธ์ เท่ากับ 4.35 ผู้สอบบัญชีจึงใช้วิธีการปัดเศษตามหลักคณิตศาสตร์ กล่าวคือ ถ้าเท่ากับหรือมากกว่า 5 ให้เพิ่มค่าตัวเลขที่เลือกขึ้นไป 1 (ปัดขึ้น) หรือตัวเลขถัดไปน้อยกว่า 5 ให้คงตัวเลขนั้นไว้ (ปัดลง) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจึงทำการเลือกใบเสร็จรับเงินขึ้นมาตรวจสอบทุก ๆ 4 รายการ

- 2) กำหนดจุดเริ่มต้น ผู้สอบบัญชีอาจใช้วิธีการเลือกแบบสุ่มตัวอย่าง โดยวิธีการใช้ตารางเลขสุ่ม หรือการใช้คำสั่งใน Microsoft Excel ก็ได้ เช่น การใช้คำสั่ง RANDBETWEEN(200,299) ใน Microsoft Excel เป็นต้น

สมมติว่าระบบประมวลผลได้ 209 ดังนั้น ตัวอย่างแรก คือ สัญญาเงินกู้เลขที่ 209 ตัวอย่างต่อ ๆ ไปหาได้จากการนำระยะห่างมาบวกด้วยเลขที่สัญญาเงินกู้ลำดับก่อนหน้า ดังนั้น ตัวอย่างที่ 2 คือ สัญญาเงินกู้เลขที่ 213 (209+4) และตัวอย่างที่ 3 คือ 217 (213+4) ให้ปฏิบัติเช่นนี้จนได้จำนวนตัวอย่างครบ 23 รายการ ดังนี้

รายการเลือกตัวอย่าง

ลำดับที่	เลขที่สัญญาเงินกู้	ลำดับที่	เลขที่สัญญาเงินกู้
1	209	13	257
2	213	14	261
3	217	15	265
4	221	16	269
5	225	17	273
6	229	18	277
7	233	19	281
8	237	20	285
9	241	21	289
10	245	22	293
11	249	23	297
12	253		

ตัวอย่าง การบันทึกวิธีการเลือกตัวอย่างและปริมาณตัวอย่างในแนวการสอบบัญชี

เลือกสอบทานสัญญาเงินให้กู้ระยะสั้น จำนวนทั้งสิ้น 23 สัญญา จากจำนวนทั้งสิ้น 100 สัญญา (เลขที่ 200 ถึง 299) โดยเลือกขึ้นมาตรวจสอบทุก ๆ 4 รายการ และกำหนด จุดเริ่มต้น ณ สัญญาเลขที่ 209 โดยกำหนดจากวิธีการใช้คำสั่งฟังก์ชัน RANDBETWEEN (200,299) ใน Microsoft Excel

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ตัวอย่างที่เลือกขึ้นมา มีลักษณะเหมือน ๆ กัน หรือเป็นตัวอย่างที่ซ้ำ ๆ กันมากเกินไป และผู้สอบบัญชีต้องการตรวจสอบให้ครอบคลุมรายการทุกประเภทในข้อมูลทั้งหมดที่ตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีอาจกำหนดให้มีการยืดหยุ่นสำหรับกำหนดระยะห่าง หรือช่วงตอนได้

3) ประเมินผลการเลือกตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลการเลือกตัวอย่างหลังจากการทดสอบการควบคุม หากพบว่ามีข้อผิดพลาดที่เกิดจากการทดสอบการควบคุมมากเกินไป ค่าความผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ แสดงให้เห็นว่าระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ไม่มีประสิทธิภาพ อาจนำไปสู่การเพิ่มขึ้นของความเสี่ยงที่จะเกิดการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ดังนี้

ข้อผิดพลาด ของตัวอย่าง	น้อยกว่า หรือเท่ากับ	ค่าความผิดพลาด ที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้	แสดงให้เห็นว่า	การควบคุม มี ประสิทธิภาพ
ข้อผิดพลาด ของตัวอย่าง	มากกว่า หรือเท่ากับ	ค่าความผิดพลาด ที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้	แสดงให้เห็นว่า	การควบคุม ไม่มี ประสิทธิภาพ

ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินผลการเลือกตัวอย่าง โดยใช้สูตรการคำนวณค่าความผิดพลาดของจำนวนตัวอย่างได้ดังนี้

$$\text{ค่าความผิดพลาดของจำนวนตัวอย่าง} = \frac{\text{ค่าความเชื่อมั่นของจำนวนตัวอย่างที่ผิดพลาด}}{\text{ขนาดตัวอย่างที่ทำการทดสอบ}}$$

ตาราง : แสดงค่าความเชื่อมั่นของจำนวนตัวอย่างที่ผิดพลาด

ค่าความเชื่อมั่นของจำนวนตัวอย่างที่ผิดพลาด					
จำนวนข้อผิดพลาด ระดับความเชื่อมั่นที่ต้องการ	1 รายการ	2 รายการ	3 รายการ	4 รายการ	5 รายการ
95%	4.7	6.3	7.8	9.2	10.5
90%	3.9	5.3	6.7	8.0	9.3
80%	3.0	4.3	5.5	6.7	7.9
70%	2.4	3.6	4.7	5.8	7.0

ที่มา : Exhibit 17.6-2 Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small – and Medium – Sized Entities Volume 2 – Practical Guidance

ตัวอย่าง จากตัวอย่างที่ 1 การเลือกแบบสุ่มตัวอย่าง โดยวิธีการใช้ตารางเลขสุ่ม (หน้าที่ 12) ผู้สอบบัญชีใช้วิธีคำนวณการกำหนดขนาดตัวอย่างจากการปฏิบัติงานทุกวัน โดยผู้สอบบัญชีกำหนดระดับความเชื่อมั่นไว้ที่ในระดับที่ 90 % ซึ่งได้เท่ากับ 23 สัญญา และใช้ตารางเลขสุ่มเพื่อเลือกสัญญาเงินให้กู้มาตรวจสอบ คือ สัญญาเลขที่ 245, 295, 213, 277, 243, 231, 235, 265, 281, 276, 259, 268, 200, 293, 263, 270, 237, 233, 273, 216, 206, 219 และ 267 ผู้สอบบัญชีได้ดำเนินการทดสอบการควบคุมและพบรายการที่ผิดพลาด คือ มีสัญญาเงินกู้ จำนวน 2 สัญญา ที่มีการบันทึกจำนวนเงินในสัญญาเงินกู้ไม่ตรงกับจำนวนเงินกู้ในรายงานการจ่ายเงินกู้ คือ สัญญาเลขที่ 245 และ 213 (ซึ่ง 2 สัญญาที่ผิดพลาดนี้ ผู้สอบบัญชีต้องดำเนินการหาสาเหตุและข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นนี้โดยวิธีอื่นต่อไป)

จากตัวอย่างข้างต้น ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินผลการเลือกตัวอย่าง ได้ดังนี้

1. หากค่าความเชื่อมั่นของจำนวนตัวอย่างที่ผิดพลาด ณ ระดับความเชื่อมั่นที่ 90 % พบข้อผิดพลาดจำนวน 2 รายการ จากตารางค่าความเชื่อมั่นของจำนวนตัวอย่างที่ผิดพลาด

ค่าความเชื่อมั่นของจำนวนตัวอย่างที่ผิดพลาด					
จำนวนข้อผิดพลาด ระดับความเชื่อมั่นที่ต้องการ	1 รายการ	2 รายการ	3 รายการ	4 รายการ	5 รายการ
95%	4.7	6.3	7.8	9.2	10.5
90%	3.9	5.3	6.7	8.0	9.3
80%	3.0	4.3	5.5	6.7	7.9
70%	2.4	3.6	4.7	5.8	7.0

ดังนั้น ค่าความเชื่อมั่นของจำนวนตัวอย่างที่ผิดพลาด คือ 5.3

2. แทนค่าในสูตรการคำนวณค่าความผิดพลาดของจำนวนตัวอย่าง

$$\begin{aligned}\text{ค่าความผิดพลาดของจำนวนตัวอย่าง} &= \frac{\text{ค่าความเชื่อมั่นของจำนวนตัวอย่างที่ผิดพลาด}}{\text{ขนาดตัวอย่างที่ทำการทดสอบ}} \\ &= \frac{5.3}{23} \\ &= 0.23 \\ &= 23 \%\end{aligned}$$

จากการคำนวณพบว่า มีข้อผิดพลาดในประชากรที่ทำการทดสอบการควบคุม จำนวน 23 % มากกว่าค่าความผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ 10 % (ผู้สอบบัญชีกำหนดระดับความเชื่อมั่นไว้ที่ในระดับที่ 90 %) แสดงให้เห็นว่าการควบคุมนั้นยังไม่มีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีอาจใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาขยายขอบเขตการตรวจสอบเพิ่มขึ้น เพื่อทดสอบการควบคุมเพิ่มเติมก็ได้ ตัวอย่างเช่น การเพิ่มขนาดตัวอย่างเป็น 60 รายการ จากเดิม 23 รายการ (จากการทดสอบจากการทดสอบไม่พบข้อผิดพลาดเพิ่มขึ้น) สามารถคำนวณได้ ดังนี้

$$\begin{aligned}\text{ค่าความผิดพลาดของจำนวนตัวอย่าง} &= \frac{5.3}{60} \\ &= 0.088 \\ &= 9\%\end{aligned}$$

จากการคำนวณพบว่า เมื่อเพิ่มการทดสอบขนาดตัวอย่างเป็น 60 รายการ ค่าความผิดพลาดของจำนวนตัวอย่างที่ทำการทดสอบการควบคุมลดเหลือ 9 % จากเดิม 23 % ซึ่งน้อยกว่าค่าความผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ 10 % (ผู้สอบบัญชีกำหนดระดับความเชื่อมั่นไว้ที่ในระดับที่ 90 %) แสดงให้เห็นว่าการควบคุมนั้นยังมีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตามหากผู้สอบบัญชี ใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบการวิชาชีพแล้ว เห็นว่าการทดสอบนั้นยังไม่เพียงพอก็สามารถขยายตัวอย่างการทดสอบเพิ่มเติมได้

ทั้งนี้ นอกจากการประเมินผลการเลือกตัวอย่างตามวิธีที่กล่าวไว้ข้างต้นแล้ว ตามคู่มือการใช้มาตรฐานสากลในการตรวจสอบองค์กรขนาดเล็กและขนาดกลางของสหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants – IFAC) ยังได้ทำการเปรียบเทียบขนาดตัวอย่างกับตัวอย่างที่ทำการทดสอบการควบคุมกับจำนวนรายการที่ผิดพลาด ณ ระดับความเชื่อมั่นของผู้สอบบัญชีที่ 95 % และค่าความผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ 5% ไว้ดังนี้

การเปรียบเทียบขนาดตัวอย่างที่ทำการทดสอบการควบคุมกับจำนวนรายการที่ผิดพลาด

ณ ระดับอัตราความเชื่อมั่น 95 % , ค่าความผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ 5 %

ขนาดตัวอย่างที่ทำการทดสอบการควบคุม (รายการ)	จำนวนรายการที่ผิดพลาด	ระดับการลดความเสี่ยง
10	-	ปานกลาง
	1	ไม่มีการลดระดับความเสี่ยง
30	-	สูง
	1	ปานกลาง
	> 1	ไม่มีการลดระดับความเสี่ยง
60	1	สูง
	2	ปานกลาง
	> 2	ไม่มีการลดระดับความเสี่ยง

ที่มา : Exhibit 17.5-6 Consider point Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small – and Medium – Sized Entities Volume 2 – Practical Guidance

จากตารางการเปรียบเทียบขนาดตัวอย่างที่ทำการทดสอบการควบคุมกับจำนวนรายการที่ผิดพลาด ณ ระดับความเชื่อมั่นไว้ที่ในระดับที่ 95 % และค่าความผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ 5 % จะเห็นได้ว่า

- ขนาดตัวอย่างที่ทำการทดสอบการควบคุม 10 รายการ จากการทดสอบการควบคุมหากไม่พบข้อผิดพลาด แสดงว่าระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ช่วยลดระดับการลดความเสี่ยงให้สหกรณ์อยู่ในระดับปานกลาง แต่ถ้าพบข้อผิดพลาด 1 รายการ แสดงว่าระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ไม่มีประสิทธิภาพ ไม่สามารถช่วยลดระดับความเสี่ยงได้

- ขนาดตัวอย่างที่ทำการทดสอบการควบคุม 30 รายการ จากการทดสอบการควบคุมหากไม่พบข้อผิดพลาด แสดงว่าระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์สามารถช่วยลดความเสี่ยงในการปฏิบัติงาน ระดับการลดความเสี่ยงจึงอยู่ในระดับสูง หากพบข้อผิดพลาด 1 รายการ แสดงว่าการลดระดับความเสี่ยงอยู่ในระดับปานกลาง แต่ถ้ามีข้อผิดพลาดมากกว่า 1 รายการ แสดงให้เห็นว่าระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ไม่มีประสิทธิภาพ ไม่สามารถช่วยลดระดับความเสี่ยงได้

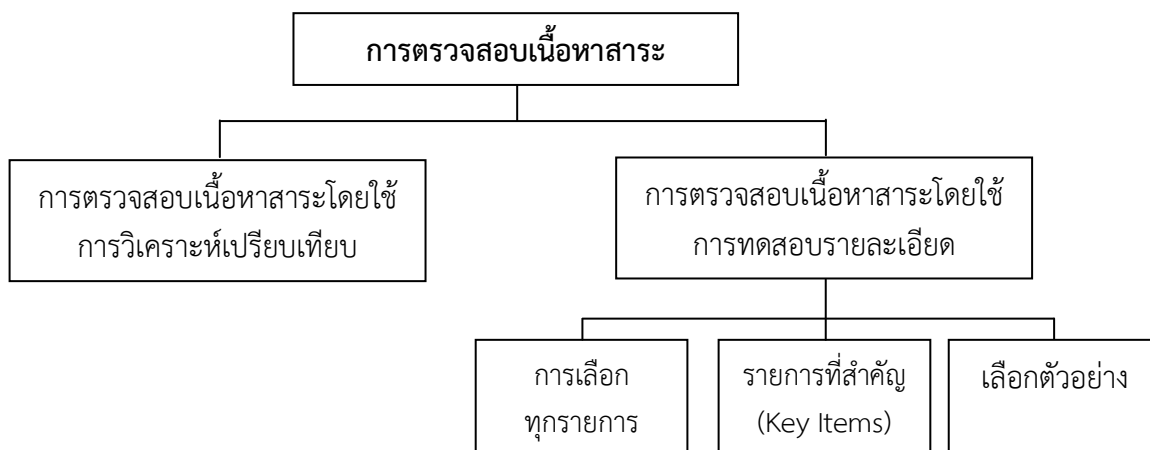
- ขนาดตัวอย่างที่ทำการทดสอบการควบคุม 60 รายการ จากการทดสอบการควบคุมหากพบว่าไม่มีข้อผิดพลาดหรือมีข้อผิดพลาดเพียง 1 รายการ แสดงว่าระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์สามารถช่วยลดความเสี่ยงในการปฏิบัติงาน ระดับการลดความเสี่ยงจึงอยู่ในระดับสูง หากพบข้อผิดพลาด 2 รายการ แสดงว่าการลดระดับความเสี่ยงอยู่ในระดับปานกลาง แต่ถ้ามีข้อผิดพลาดมากกว่า 2 รายการ จะแสดงให้เห็นว่าระบบการควบคุมภายในของสหกรณ์ไม่มีประสิทธิภาพ ไม่สามารถช่วยลดระดับความเสี่ยงได้

2.2 การตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive test)

เป็นการตรวจสอบเพื่อให้ได้หลักฐานการสอบบัญชีที่ทำให้ตรวจพบการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญในงบการเงิน และพิสูจน์ความถูกต้องตามควรของสิ่งที่ผู้บริหารให้คำรับรองไว้เกี่ยวกับงบการเงิน ได้แก่ ความมีอยู่จริง เกิดขึ้นจริง สิทธิและภาระผูกพันความถูกต้อง และครบถ้วนของรายการ การตีราคาและการวัดมูลค่า การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน

วิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ ประกอบด้วย

- 1) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ
- 2) การทดสอบรายละเอียด



1) การวิเคราะห์เปรียบเทียบ

เป็นการประเมินผลของข้อมูลทางการเงิน โดยการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ที่เป็นไปได้ระหว่างข้อมูลทางการเงินและข้อมูลที่ไม่ใช่ข้อมูลทางการเงิน เช่น

- ข้อมูลที่เปรียบเทียบกันได้ของงวดก่อน ๆ
- ผลที่คาดการณ์ไว้ของสหกรณ์ เช่น งบประมาณหรือประมาณการต่าง ๆ
- ความคาดหวังของผู้สอบบัญชี เช่น การประมาณการค่าเสื่อมราคา หรือค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญ
- ความสัมพันธ์ระหว่างเงินเดือนกับจำนวนเจ้าหน้าที่สหกรณ์

ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีอาจใช้กับงบการเงินรวม องค์กรประกอบและส่วนประกอบแต่ละส่วนของข้อมูลก็ได้

วิธีการวิเคราะห์เปรียบเทียบ ประกอบไปด้วย

1.1) การวิเคราะห์อัตราส่วน / แนวโน้ม เช่น

- อัตราหมุนของลูกหนี้
- อัตราหมุนของสินค้าคงเหลือ

1.2) การวิเคราะห์ความสมเหตุสมผล เช่น

- ทดสอบความสมเหตุสมผลของอัตราดอกเบี้ย หรืออัตราค่าเสื่อมราคา

1.3) การวิเคราะห์ความผิดปกติของข้อมูล เช่น

- การใช้ ACL วิเคราะห์รายการซ้ำซ้อน หรือ การเรียงลำดับของข้อมูล

2) การทดสอบรายละเอียด

วิธีการทดสอบรายละเอียด ประกอบไปด้วย

2.1) การขอคำยืนยันจากบุคคลภายนอก (Confirmation)

2.2) การสังเกตการณ์ (Observation)

2.3) การตรวจสอบ (Inspection)

- การตรวจสอบเอกสารและการบันทึกบัญชี
- การตรวจนับ
- การตรวจตัดยอด (cut-off)
- การตรวจสอบรายการหลังวันสิ้นงวด (Subsequent transaction)

2.4) การทดสอบการคำนวณ (Recalculation)

2.5) การสอบถาม (Inquiry)

2.6) การตรวจสอบยอดยกมาทางบัญชี (Initial audit)

ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีควรพิจารณาวิธีการทดสอบรายละเอียดแต่ละวิธีให้เหมาะสม และเพียงพอสำหรับความเสี่ยงที่เหลื้อยู่ที่ประเมินได้ในแต่ละบัญชีและสิ่งที่คณะกรรมการดำเนินการ สหกรณ์ได้ให้คำรับรองไว้

การเลือกรายการเพื่อใช้ในการทดสอบรายละเอียด มีดังนี้

- 1) การเลือกทุกรายการ
- 2) รายการที่สำคัญ (Key items)
- 3) เลือกตัวอย่าง

1) การเลือกทุกรายการ

ผู้สอบบัญชีอาจตัดสินใจว่าการตรวจสอบรายการทุกรายการของประชากรที่ประกอบเป็นกลุ่มของรายการบัญชีหนึ่ง หรือยอดคงเหลือตามบัญชีเป็นสิ่งที่เหมาะสมที่สุด แต่โดยปกติผู้สอบบัญชีจะไม่ตรวจสอบร้อยละร้อยในกรณีที่ทำทดสอบการควบคุม อย่างไรก็ตาม ผู้สอบบัญชีอาจตรวจสอบร้อยละร้อยในกรณีที่เป็นการทดสอบรายละเอียดของรายการและยอดคงเหลือ เช่น รายการที่ตรวจสอบมีปริมาณไม่มาก หรือการเลือกรายการด้วยวิธีอื่นไม่ให้หลักฐานการสอบบัญชีที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ เป็นต้น

2) รายการที่สำคัญ (Key items)

เป็นการเลือกเฉพาะรายการที่มีโอกาสผิดสูงและมีผลกระทบต่อการเงินอย่างมีสาระสำคัญ ซึ่งสามารถพิจารณาได้ 3 ลักษณะ ดังนี้

- 2.1) รายการที่มีจำนวนเงินสูง ๆ
- 2.2) รายการที่ผิดปกติ หรือรายการที่มีลักษณะแตกต่างจากรายการอื่น ๆ
- 2.3) รายการที่มีความถี่หลายครั้ง

2.1) รายการที่มีจำนวนเงินสูง ๆ เช่น รายการลูกหนี้การค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปี จำนวน 10 รายการ จากการพิจารณาลูกหนี้การค้าดังกล่าว พบว่า มีลูกหนี้การค้า จำนวน 9 รายการ ที่มีจำนวนเงินคงเหลือรายละเอียดไม่เกิน 4,000.00 บาท และมีลูกหนี้การค้า จำนวน 1 รายการ ที่มีจำนวนเงินคงเหลือ 10,000.00 บาท ซึ่งผู้สอบบัญชีได้กำหนดระดับความมีสาระสำคัญที่ 9,000.00 บาท (ระดับความมีสาระสำคัญพิจารณาตามคู่มือการจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวม) ดังนั้น จึงกำหนดรายการที่สำคัญ คือ รายการลูกหนี้การค้า จำนวน 1 รายการ ที่มียอดคงเหลือ 10,000.00 บาท เป็นต้น

2.2) รายการที่ผิดปกติ หรือรายการที่มีลักษณะแตกต่างจากรายการอื่น ๆ เช่น รายการบัญชีที่ไม่เป็นไปตามธุรกิจปกติของสหกรณ์ สัญญาเงินกู้ที่ได้รับการอนุมัติในช่วงใกล้ ๆ วันสิ้นปีบัญชี บัญชีลูกหนี้เงินให้กู้มียอดคงเหลืออยู่ด้านเครดิต บัญชีเจ้าหนี้เงินกู้มียอดคงเหลืออยู่ด้านเดบิต เป็นต้น

2.3) รายการที่มีความถี่หลายครั้ง เช่น รายการจ่ายเงินหลายครั้ง แม้ว่าจำนวนเงินไม่มาก การจ่ายเงินซ้ำซ้อน เป็นต้น

3) เลือกตัวอย่าง

กรณีนี้จะใช้ก็ต่อเมื่อผู้สอบบัญชีเลือกรายการที่สำคัญ (Key items) แล้วพบว่า ยังได้หลักฐานที่ไม่มากพอที่จะสรุปผลได้ว่า บัญชีที่ต้องการตรวจสอบถูกต้องตามที่ควรหรือไม่

◆ วิธีการเลือกตัวอย่างตามวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

- 3.1) การกำหนดขนาดตัวอย่าง
- 3.2) การเลือกรายการเพื่อทำการทดสอบ
- 3.3) ประเมินผลการเลือกตัวอย่าง

3.1) การกำหนดขนาดตัวอย่าง

การเลือกตัวอย่างที่เป็นจำนวนเงิน (Monetary Unit Sampling)

เป็นการเลือกตัวอย่างที่อ้างอิงจากจำนวนเงินเป็นหลัก ดังนั้น ทำให้รายการที่มีจำนวนเงินสูงมีโอกาสได้รับเลือกมากกว่ารายการที่มีจำนวนเงินน้อย

ปัจจัยที่ต้องมีการกำหนด ได้แก่

- ระดับความเชื่อมั่นที่ต้องการ
- การแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่ยอมรับได้

ตาราง : แสดงระดับความเชื่อมั่นที่ต้องการ

ความเสี่ยงที่เหลือยู่	ระดับความเชื่อมั่น (ที่ต้องการได้เพิ่มเติม)
สูง	95 %
กลาง	80% - 90%
ต่ำ	65% - 75%

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

ตาราง : แสดงระดับความเชื่อมั่น และปัจจัยความเชื่อมั่น

ระดับความเชื่อมั่น (ที่ต้องการได้เพิ่มเติม)	ปัจจัยความเชื่อมั่น
50%	0.7
55%	0.8
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

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

จากตารางข้างต้น จะพบว่า หากความเสี่ยงที่เหลืออยู่ อยู่ในระดับสูง นั่นคือ ความเสี่ยงที่รายการทางบัญชีและสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองจะผิดมีโอกาสมาก ดังนั้น ระดับความเชื่อมั่นที่ต้องการเพิ่มเติมก็ต้องสูงขึ้นในระดับ 95 % และปัจจัยความเชื่อมั่นก็ต้องสูงตามไปด้วย คือ 3.0 อย่างไรก็ตาม หากความเสี่ยงที่เหลืออยู่ในระดับต่ำ นั่นคือ ความเสี่ยงที่รายการทางบัญชี และสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองจะผิดมีโอกาสน้อย เช่น ในระดับความเชื่อมั่น 65 % ปัจจัยความเชื่อมั่นก็จะลดลงตามไป คือ 1.1 เป็นต้น

โดยที่ระดับความเชื่อมั่นจะเป็นค่าทางสถิติซึ่งมีความเชื่อมโยงกับความเสี่ยงที่เหลืออยู่ที่ประเมินได้สำหรับแต่ละบัญชี หรือสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองที่เกี่ยวข้อง เช่น หากผู้สอบบัญชีต้องการสุ่มเลือกตัวอย่างเพื่อส่งหนังสือยืนยันยอดลูกหนี้การค้า ซึ่งเป็นวิธีการที่ตอบสนองเรื่องความมีอยู่จริง ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาระดับความเชื่อมั่นที่เหมาะสมกับความเสี่ยงที่เหลืออยู่ที่ประเมินได้ของแต่ละบัญชี หรือสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรอง

การกำหนดขนาดตัวอย่าง สามารถใช้วิธีการคำนวณ ดังนี้

$$\text{ขนาดตัวอย่าง} = \frac{\text{จำนวน(มูลค่าประชากร)ที่จะทดสอบ (หลังหักรายการที่สำคัญ)}}{\text{ช่วงการเลือกตัวอย่าง}}$$

$$\text{ช่วงการเลือกตัวอย่าง} = \frac{\text{ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน}}{\text{ปัจจัยความเชื่อมั่น}}$$

ตัวอย่าง การกำหนดขนาดตัวอย่าง

สหกรณ์มีมูลค่าของรายการบัญชีลูกหนี้การค้าที่ต้องการทดสอบ จำนวน 28,000.00 บาท และพบว่ามียาการค้าที่มีจำนวนเงินสูงแตกต่างจากรายการอื่น (รายการที่สำคัญ) จำนวน 1 รายการ เป็นเงิน 10,000.00 บาท ณ วันสิ้นปีบัญชี สหกรณ์มีสินทรัพย์ทั้งสิ้น 1,800,000.00 บาท ผู้สอบบัญชีกำหนดระดับความมีสาระสำคัญที่จะต้องปรับปรุงรายการมากกว่าร้อยละ 0.5 ของทุนดำเนินงานทั้งสิ้น และผู้สอบบัญชีมีระดับความเชื่อมั่นที่ 95 %

$$\begin{aligned} \text{ช่วงการเลือกตัวอย่าง} &= \frac{\text{ความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน}}{\text{ปัจจัยความเชื่อมั่น}} \\ &= \frac{\text{สินทรัพย์ทั้งสิ้น} \times \text{ระดับความมีสาระสำคัญ}}{\text{ปัจจัยความเชื่อมั่น}} \\ &= \frac{(1,800,000.00 \times 0.5\%)}{3} \\ &= \frac{9,000.00}{3} \\ &= 3,000.00 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{ขนาดตัวอย่าง} &= \frac{\text{จำนวน (มูลค่าประชากร) ที่จะทดสอบ (หลังหักรายการที่สำคัญ)}}{\text{ช่วงการเลือกตัวอย่าง}} \\
 &= \frac{28,000.00 - 10,000.00}{3,000.00} \\
 &= \frac{18,000.00}{3,000.00} \\
 &= 6
 \end{aligned}$$

ดังนั้น ผู้สอบบัญชีจะเลือกรายการขึ้นมาเพื่อทดสอบจำนวน 6 รายการ

3.2) การเลือกรายการเพื่อทำการทดสอบ

3.2.1 คำนวณจำนวนเงินสะสมของประชากรแต่ละรายการจนครบทุกรายการ

3.2.2 กำหนดจุดเริ่มต้นสำหรับการเลือกรายการแรก โดยวิธีการสุ่มเลือก เช่น ใช้ตารางเลขสุ่ม หรือการใช้คำสั่งใน Microsoft Excel เป็นต้น โดยจุดเริ่มต้นจะเป็นตัวเลขใดก็ได้ แต่ต้องไม่เกินช่วงการเลือกตัวอย่าง

3.3.3 คำนวณรายการที่จะถูกสุ่มเลือกมาทดสอบ คือ รายการที่มีจำนวนเงินสะสมตกอยู่ในช่วงการเลือกตัวอย่างสะสม

ตัวอย่าง การเลือกรายการเพื่อทำการทดสอบ

จากตัวอย่างข้างต้น (หน้า 27) ณ วันสิ้นปีบัญชี สหกรณ์มีลูกหนี้การค้าคงเหลือ จำนวน 10 ราย เป็นเงินทั้งสิ้น 28,000.00 บาท โดยมีรายละเอียดลูกหนี้การค้ารายตัว ดังนี้

ลำดับที่	ชื่อลูกหนี้การค้า	จำนวนเงิน
1	นาย ก.	1,000.00
2	นาย ข.	2,700.00
3	นาย ค.	1,400.00
4	นาย ง.	1,800.00
5	นาย จ.	2,200.00
6	นาย ฉ.	10,000.00
7	นาย ช.	4,000.00
8	นาย ซ.	1,200.00
9	นาง ณ.	1,100.00
10	นาง ญ.	2,600.00
รวมทั้งสิ้น		28,000.00

เมื่อพิจารณารายละเอียดลูกหนี้การค้า พบว่ามีรายการที่มีจำนวนเงินสูงแตกต่างจากรายการอื่นจำนวน 1 รายการ เป็นเงิน 10,000.00 บาท คือ ลูกหนี้การค้า นาย ฉ. ผู้สอบบัญชีจึงได้กำหนดให้เป็นรายการที่สำคัญ (Key Item) ที่ต้องตรวจสอบ ดังนั้น จึงเลือกรายการลูกหนี้การค้าที่ต้องนำมาเลือกรายการเพื่อทำการทดสอบ จำนวน 9 รายการ เป็นเงิน 18,000.00 บาท

ชื่อลูกหนี้	จำนวนเงิน		ประชากรทั้งหมด (หลังหักรายการที่สำคัญ)
นาย ก.	1,000.00		1,000.00
นาย ข.	2,700.00		2,700.00
นาย ค.	1,400.00		1,400.00
นาย ง.	1,800.00		1,800.00
นาย จ.	2,200.00		2,200.00
นาย ฉ.	10,000.00	★	ไม่เลือก (key item)
นาย ช.	4,000.00		4,000.00
นาย ซ.	1,200.00		1,200.00
นาง ณ.	1,100.00		1,100.00
นาง ญ.	2,600.00		2,600.00
รวมทั้งสิ้น	28,000.00		18,000.00

การเลือกรายการเพื่อทำการทดสอบ มีดังนี้

1. คำนวณจำนวนเงินสะสมของประชากรแต่ละรายการจนครบทุกรายการ

ชื่อลูกหนี้	จำนวนเงิน	จำนวนเงินสะสม
นาย ก.	1,000.00	1,000.00
นาย ข.	2,700.00	3,700.00 (1,000+2,700)
นาย ค.	1,400.00	5,100.00 (3,700+1,400)
นาย ง.	1,800.00	6,900.00 (5,100+1,800)
นาย จ.	2,200.00	9,100.00 (6,900+2,200)
นาย ช.	4,000.00	13,100.00 (9,100+4,000)
นาย ซ.	1,200.00	14,300.00 (13,100+1,200)
นาง ณ.	1,100.00	15,400.00 (14,300+1,100)
นาง ญ.	2,600.00	18,000.00 (15,400+2,600)
รวมทั้งสิ้น	18,000.00	

2. กำหนดจุดเริ่มต้นสำหรับการเลือกการแรก

โดยอาจใช้ Function “RANDBETWEEN (m,n) ” ใน Microsoft Excel หรือการใช้ตารางเลขสุ่ม แล้วสุ่มชี้ลงไปที่มีหมายเลข 91245 บนคอลัมน์ที่ 2 แถวที่ 21

การพิจารณาจุดเริ่มต้นจากหมายเลขที่สุ่มเป็นเลขหลักนั้น พิจารณาจากจำนวนเงินที่ปรากฏในรายละเอียดลูกหนี้การค้า (ไม่รวมรายการที่สำคัญ) จำนวนเงินสูงสุด คือ 4,000.00 บาท ซึ่งเป็นตัวเลข 4 หลัก ดังนั้น จึงกำหนดจุดเริ่มต้นสำหรับการเลือกการแรก คือ 1245

Illustrative Page from a Random Number table							
ROW/COLUMN	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
1	10480	15011	01536	02011	81647	91646	69179
2	22368	46573	25595	85393	30995	89198	27982
3	24130	48360	22527	97265	76393	64809	15179
4	42167	93093	06243	61680	07856	16376	39440
5	37570	39975	81837	16656	06121	91782	60468
6	77921	06907	11008	42751	27756	53498	18602
7	99562	72905	56420	69994	98872	31016	71194
8	96301	91977	05463	07972	18876	20922	94595
9	89579	14342	63661	10281	17453	18103	57740
10	85475	36857	53342	53988	53060	59533	38867
11	28918	69578	88231	33276	70997	79936	56865
12	63553	40961	78235	03427	49626	69445	18663
13	09429	93969	52636	92737	88974	33488	36320
14	10365	61129	87529	85689	48237	52267	67689
15	07119	97336	71048	08178	77233	13916	47564
16	51085	12765	51821	51259	77452	16308	60756
17	02368	21382	52404	60268	89368	19885	55322
18	01011	54092	33362	94904	31273	04146	18594
19	52162	53916	46369	58586	23216	14513	83149
20	07056	97628	33787	09998	42698	06691	76988
21	48663	91245	85828	14346	09172	30168	90229
22	54164	58492	22421	74103	47070	25306	76468
23	32639	32363	05597	24200	13363	38005	94342
24	29334	27001	87637	87308	58731	00256	45834
25	02488	33062	28834	07351	19731	92420	60952
26	81525	72295	04839	96423	24878	82551	66566
27	29676	20591	68086	26432	46901	20849	89768
28	00742	57392	39064	66432	84673	40027	32832
29	05366	04213	25669	26122	44407	44048	37937
30	91921	26418	64117	94305	26766	25940	39972
31	00582	04711	87917	77341	42206	35126	74087
32	00725	69884	62797	56170	86324	88072	76222
33	69011	65795	95876	55293	18988	27354	26575
34	25976	57948	29888	88604	67917	48708	18912
35	09763	83473	73577	12908	30883	18317	28290
36	91567	42595	27958	30134	04024	86385	29880
37	17955	56349	90999	49127	20044	59931	06115
38	46503	18584	18845	49618	02304	51038	20655
39	92157	89634	94824	78171	84610	82834	09922
40	14577	62765	35605	81263	39667	47358	56873
41	98427	07523	33362	64270	01638	92477	66969
42	34914	63976	88720	82765	34476	17032	87589
43	70060	28277	39475	46473	23219	53416	94970
44	53976	54914	06990	67245	68350	82948	11398
45	76072	29515	40980	07591	58745	25774	22987

ที่มา : คู่มือการปฏิบัติงานสอบบัญชีสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร เรื่อง การเลือกตัวอย่าง (หน้า 36)

3. คำนวณรายการที่จะถูกสุ่มเลือกมาทดสอบ

3.1 นำผลที่ได้จากการคำนวณช่วงการเลือกตัวอย่าง กำหนดขนาดตัวอย่าง และตัวเลขที่ได้จากการกำหนดจุดเริ่มต้น

- ช่วงการเลือกตัวอย่าง = 3,000.00 บาท (หน้า 27)
- ขนาดตัวอย่าง = 6 รายการ (หน้า 28)
- จุดเริ่มต้นที่สุ่มได้ = 1,245.00 บาท (หน้า 30)

3.2 คำนวณช่วงการเลือกตัวอย่างสะสมให้ครบตามขนาดตัวอย่างที่คำนวณได้ 6 รายการ ดังนี้

ขนาดตัวอย่าง	ช่วงการเลือกตัวอย่าง	ช่วงการเลือกตัวอย่างสะสม
1	จุดเริ่มต้นที่สุ่มได้ คือ 1,245.00	1,245.00
2	3,000.00 + 1,245.00	4,245.00
3	3,000.00 + 4,245.00	7,245.00
4	3,000.00 + 7,245.00	10,245.00
5	3,000.00 + 10,245.00	13,245.00
6	3,000.00 + 13,245.00	16,245.00

3.3 นำผลลัพธ์มาใช้ในการเลือกรายการเพื่อทำการทดสอบ

โดยการนำตารางคำนวณจำนวนเงินสะสมของประชากรแต่ละรายการ (ข้อ 1 หน้า 29) และผลการคำนวณช่วงการเลือกตัวอย่างสะสม (ข้อ 3.2 หน้า 31) มาใช้ในการหาผลลัพธ์

ตารางคำนวณจำนวนเงินสะสม ของประชากรแต่ละรายการ (ข้อ 1)		
ชื่อลูกหนี้	จำนวนเงิน	จำนวนเงินสะสม
นาย ก.	1,000.00	1,000.00
นาย ข.	2,700.00	3,700.00
นาย ค.	1,400.00	5,100.00
นาย ง.	1,800.00	6,900.00
นาย จ.	2,200.00	9,100.00
นาย ช.	4,000.00	13,100.00
นาย ซ.	1,200.00	14,300.00
นาง ณ.	1,100.00	15,400.00
นาง ญ.	2,600.00	18,000.00
รวมทั้งสิ้น	18,000.00	

ผลการคำนวณ ช่วงการเลือกตัวอย่างสะสม (ข้อ 3.2)
ช่วงการเลือกตัวอย่างสะสม
1,245.00
4,245.00
7,245.00
10,245.00
13,245.00
16,245.00

การเลือกรายการ

ชื่อลูกหนี้การค้า	จำนวนเงิน	จำนวนเงินสะสม	รายการที่เลือก
นาย ก.	1,000.00	1,000.00	
นาย ข.	2,700.00	3,700.00	✓ (1,245)
นาย ค.	1,400.00	5,100.00	✓ (4,245)
นาย ง.	1,800.00	6,900.00	
นาย จ.	2,200.00	9,100.00	✓ (7,245)
นาย ช.	4,000.00	13,100.00	✓ (10,245)
นาย ซ.	1,200.00	14,300.00	✓ (13,245)
นาง ณ.	1,100.00	15,400.00	
นาง ญ.	2,600.00	18,000.00	✓ (16,245)
รวมทั้งสิ้น	18,000.00		

ฉะนั้น ลูกหนี้การค้าที่ถูกเลือกเพื่อนำมาส่งหนังสือยืนยันยอด จำนวน 6 ราย คือ นาย ข, นาย ค, นาย จ, นาย ช, นาย ซ และ นาง ญ

ชื่อลูกหนี้การค้า	จำนวนเงิน
นาย ข.	2,700.00
นาย ค.	1,400.00
นาย จ.	2,200.00
นาย ช.	4,000.00
นาย ซ.	1,200.00
นาง ญ.	2,600.00
รวมทั้งสิ้น	14,100.00

3.3) ประเมินผลการเลือกตัวอย่าง

ผู้สอบบัญชีต้องประเมินผลการเลือกตัวอย่างภายหลังจากการตรวจสอบเนื้อหาสาระ หากพบว่ามีข้อผิดพลาดที่เกิดจากการตรวจสอบผู้สอบบัญชีจำเป็นต้อง

3.3.1) ตรวจสอบลักษณะและสาเหตุของการแสดงข้อมูลที่ผิดพลาด และ ประเมินผลกระทบที่อาจเป็นไปได้ต่อวัตถุประสงค์ของวิธีการตรวจสอบและเรื่องอื่น ๆ ที่ตรวจสอบ ซึ่งหากพิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นข้อผิดพลาดที่มีในประชากร ให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาดังนี้

- หากรายการดังกล่าวเป็นรายการที่สำคัญ (Key items) ให้รวบรวมผลแตกต่างของรายการหลักทั้งหมดที่พบ
- หากรายการดังกล่าวเป็น ตัวแทนประชากร ให้ประมาณการข้อผิดพลาดที่ตรวจพบ

ตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีได้ส่งหนังสือยืนยันยอดลูกหนี้การค้า จำนวน 6 ราย รวมทั้งสิ้น 18,000.00 บาท และได้รับการยืนยันยอดของลูกหนี้การค้า ทั้ง 6 ราย แต่พบว่ามีลูกหนี้การค้า จำนวน 2 ราย ทักท้วงเนื่องจากมีจำนวนเงินไม่ถูกต้อง ผู้สอบบัญชีจึงได้ใช้วิธีการตรวจสอบอื่นเพิ่มเติมจึงพบว่าสหกรณ์มีการบันทึกบัญชีผิดพลาด ทั้ง 2 รายการ ดังนี้

ชื่อลูกหนี้การค้า	จำนวนเงิน (บาท)		
	บันทึกบัญชี	ผลการยืนยันยอด	ยอดที่ถูกต้อง
นาย ข.	2,700.00	2,500.00 ✖	2,500.00
นาย ค.	1,400.00	1,400.00	
นาย จ.	2,200.00	2,300.00 ✖	2,300.00
นาย ช.	4,000.00	4,000.00	
นาย ซ.	1,200.00	1,200.00	
นาง ญ.	2,600.00	2,600.00	
รวมทั้งสิ้น	14,100.00	14,000.00	4,800.00

ให้ผู้สอบบัญชีประมาณการการแสดงผลข้อมูลที่ผิดพลาดที่เกิดจากการตรวจสอบบัญชีโดยวิธีดังต่อไปนี้

1. คำนวณอัตราร้อยละของการแสดงผลข้อมูลที่ผิดพลาดที่พบแต่ละรายการ
2. คำนวณผลรวมอัตราร้อยละของการแสดงผลข้อมูลที่ผิดพลาดทั้งหมด
3. คำนวณอัตราร้อยละของการแสดงผลข้อมูลที่ผิดพลาดเฉลี่ย โดยนำผลรวมอัตราร้อยละของการแสดงผลข้อมูลที่ผิดพลาดทั้งหมดหารด้วยขนาดตัวอย่างที่เป็นตัวแทนประชากร
4. คำนวณประมาณการการแสดงผลข้อมูลที่ผิดพลาด โดยนำอัตราร้อยละของการแสดงผลข้อมูลที่ผิดพลาดเฉลี่ยคูณด้วยมูลค่าของประชากร (จำนวนเงินทั้งหมด) ที่นำมาสุ่มทดสอบ

(1) จำนวนเงิน (ที่บันทึกในบัญชี)	(2) จำนวนเงิน (ที่ถูกต้อง)	(3) ผลต่าง (1) – (2)	(4) อัตราร้อยละ ของผลต่าง (3) ÷ (1)	
2,700	2,500	200	7.41%	(5)
2,200	2,300	(100)	(4.55%)	(6)
ผลรวมอัตราร้อยละของการแสดงผลข้อมูลที่ผิดพลาด (5) + (6)			2.86%	(7)
อัตราร้อยละของการแสดงผลข้อมูลที่ผิดพลาดเฉลี่ย (7) ÷ 6 (ตัวแทนประชากร)			0.4767%	(8)
คำนวณประมาณการการแสดงผลข้อมูลที่ผิดพลาด (8) × 18,000.00 (มูลค่าประชากร)			86 บาท	(9)

3.3.2) ในการประเมินผลของการตรวจสอบตัวอย่างเพื่อนำไปพิจารณาว่ามีผลกระทบต่องบการเงินอย่างมีสาระสำคัญหรือไม่ อย่างไร ผู้สอบบัญชีต้องนำ “การแสดงผลข้อมูลที่ผิดพลาดที่ประมาณการได้” รวมกับ “ผลแตกต่างของรายการที่สำคัญ (Key Item)”

ตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีได้พิจารณารายละเอียดลูกหนี้การค้า (ตัวอย่าง หน้า 29) พบว่ามีรายการที่มีจำนวนเงินสูงแตกต่างจากรายการอื่น จำนวน 1 รายการ เป็นเงิน 10,000.00 บาท จึงได้กำหนดให้เป็นรายการที่สำคัญ (Key Item) ที่ต้องตรวจสอบ ผลจากการตรวจสอบพบว่าสหกรณ์บันทึกบัญชีลูกหนี้การค้าสูงกว่าเอกสารใบเสร็จรับเงินใบกำกับสินค้า จำนวน 2,000.00 บาท

ดังนั้น ผู้สอบบัญชีสามารถประเมินผลการตรวจสอบตัวอย่าง โดยนำผลการแสดงข้อมูลที่ผิดพลาดที่ประมาณการได้ คือ 86.00 บาท (ตัวอย่าง หน้า 33 (ข้อ 4 (9)) มารวมกับข้อผิดพลาดที่พบจากการตรวจสอบ คือ 2,000.00 บาท ซึ่งได้ผลลัพธ์เท่ากับ 2,086.00 บาท แล้วนำมาเปรียบเทียบกับข้อผิดพลาดที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ (ตามที่ได้กำหนดระดับความมีสาระสำคัญที่จะต้องปรับปรุงรายการไว้ในแผนการสอบบัญชีโดยรวม)

3.3.3) หากผลการประเมินการตรวจสอบตัวอย่างที่เลือกมาทดสอบมีข้อผิดพลาดสูงเกินกว่าที่ผู้สอบบัญชียอมรับได้ หรือตัวอย่างที่เลือกมาทดสอบไม่ได้ให้หลักเกณฑ์ที่สมเหตุสมผลในการสรุปเกี่ยวกับประชากร ผู้สอบบัญชีอาจจะ

- ขอให้ฝ่ายบริหารของสหกรณ์สอบทาน และแก้ไขปรับปรุงรายการตามความจำเป็น หรือ
- ปรับเปลี่ยนลักษณะวิธีการตรวจสอบ ระยะเวลา และขอบเขตที่จะตรวจสอบ เช่น ผู้สอบบัญชีอาจเพิ่มขนาดของตัวอย่างการทดสอบการควบคุมอื่นมาทดแทน หรือเปลี่ยนแปลงวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระที่เกี่ยวข้อง