

ก้าวทันข่าวชาวอดิต - ขอบเขตการตรวจสอบ: วิธีการเลือกตัวอย่าง และจำนวนตัวอย่าง (ตอนที่ 3)

มาถึงตอนสุดท้ายของไตรภาคแล้วนะครับ เรื่องของจำนวนตัวอย่างในการตรวจสอบดูเหมือนจะสร้างปัญหาในการปฏิบัติจริงไม่น้อย เพราะหากกำหนดจำนวนตัวอย่างมากเกินไปก็จะทำให้เราต้องทำงานมากโดยที่งานนั้นไม่ได้ให้หลักฐานการตรวจสอบเพิ่มเติมหรือที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ เรียกว่าเสียเวลาอันมีค่าไปทำงานที่ไม่มีประโยชน์ หรือในทางตรงข้าม หากเรากำหนดจำนวนตัวอย่างน้อยเกินไป ก็อาจทำให้เราสรุปผลการตรวจสอบผิดพลาดและรายงานของผู้สอบบัญชีที่ออกไปก็อาจแสดงความคิดเห็นที่ไม่เหมาะสม พุดง่าย ๆ คือจะมากหรือน้อยเกินไปก็ไม่ดีทั้งนั้นแล้วจะทำอะไรถึงจะกำหนดจำนวนตัวอย่างได้อย่างเหมาะสม..... จริง ๆ ก็ไม่ยากเลยครับ นึกไว้เสมอว่าจำนวนตัวอย่างที่กำหนดเพื่อตรวจสอบควรช่วยท่านลดความเสี่ยงจากการเลือกตัวอย่างให้อยู่ในระดับที่ต่ำพอที่ท่านจะยอมรับได้ (ประโยชน์ ปอมาก ๆ แต่ต้องนำไปใช้นะ)

การกำหนดจำนวนตัวอย่างอาจแบ่งตามวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบได้เป็นจำนวนตัวอย่างสำหรับการตรวจสอบการควบคุมภายในและจำนวนตัวอย่างของการตรวจสอบเนื้อหาสาระ

ก. จำนวนตัวอย่างสำหรับการตรวจสอบการควบคุมภายใน - ปัจจัยต่าง ๆ ที่เราควรนำมาประกอบการพิจารณาเพื่อกำหนดจำนวนตัวอย่าง เช่น

1) ความถี่ของการปฏิบัติการควบคุม ถ้ามีความถี่ในการปฏิบัติมาก จำนวนตัวอย่างที่ควรเลือกก็ควรมากกว่าด้วย เช่น จำนวนตัวอย่างสำหรับการตรวจสอบการควบคุมการอนุมัติรายการขายซึ่งมีการปฏิบัติหลายครั้งในหนึ่งวันก็ควรมีจำนวนมากกว่าการควบคุมการจัดทำงบกระทบยอดเงินฝากธนาคารซึ่งทำเป็นรายเดือน

2) ความยาวของช่วงระยะเวลาที่เราจะเชื่อมั่นในความมีประสิทธิภาพของการปฏิบัติตามการควบคุม ถ้าช่วงระยะเวลาของการปฏิบัติการควบคุมยาวกว่า จำนวนการเลือกก็ควรมากกว่า สมมติว่าจะเชื่อมั่นในการควบคุมสำหรับช่วงระยะเวลา 6 เดือนแรกของปีเปรียบเทียบกับจะเชื่อมั่นในการควบคุมสำหรับทั้งปี จำนวนตัวอย่างของกรณีสำหรับทั้งปีควรต้องมีจำนวนมากกว่าสำหรับช่วงระยะเวลา 6 เดือน อ่านถึงตรงนี้ อาจมีหลายคนสงสัยว่าจะกำหนดแค่ระยะเวลา 6 เดือนแรกของปีได้ด้วยหรือ ในเมื่อปกติการตรวจสอบงบการเงินสำหรับปี หากวางแผนที่จะเชื่อมั่นการควบคุม เราก็ควรตรวจสอบว่าการควบคุมนั้นถูกนำไปปฏิบัติตลอดทั้งปีด้วย คำตอบคือเป็นไปได้ครับ ในกรณีที่ผู้บริหารมีการเปลี่ยนแปลงการควบคุมในระหว่างปีหรือการควบคุมนั้นไม่ได้ถูกนำไปปฏิบัติอยู่ตลอดทั้งปีเนื่องด้วยสาเหตุใดก็ตาม เราอาจเลือกเชื่อมั่นในการควบคุมเฉพาะช่วงเวลาที่เราทราบว่ามีการควบคุมนั้นถูกนำไปปฏิบัติเท่านั้น แต่ต้องไม่ลืมนะครับว่าเราควรทบทวนถึงความเหมาะสมที่จะเชื่อมั่นในการควบคุมที่ไม่ได้มีอยู่ตลอดทั้งปีนั้นและต้องวางแผนการตรวจสอบรายการในช่วงที่ไม่ได้รับเชื่อมั่นให้เหมาะสมด้วย สิ่งที่สำคัญ (ห้ามพลาดนะ) หากเราวางแผนว่า จะเชื่อมั่นในการควบคุมสำหรับทั้งปีก็ต้องการทดสอบที่เหมาะสมครอบคลุมทั้งปีจริง ๆ นะครับ บางท่านมีการทดสอบการควบคุมระหว่างกาล เช่น ได้ทำการทดสอบการควบคุมสำหรับ 10 เดือนแรกและได้ความเชื่อมั่นแล้ว พอกลับไปตรวจสอบงบการเงินสำหรับปีในภายหลังก็ลืมที่จะทดสอบการ

ควบคุมสำหรับอีก 2 เดือนที่เหลือ อย่าลืมนะครับว่าเราต้องได้ความเชื่อมั่นสำหรับปี เพราะฉะนั้นต้องมีการวางแผนและปฏิบัติงานตรวจสอบที่เหมาะสมเพื่อสรุปผลการทดสอบการควบคุมสำหรับ 2 เดือนที่เหลือนั้นด้วย แต่จะใช้วิธีตรวจสอบอย่างไร ต้องทดสอบด้วยวิธีที่ปฏิบัติไปสำหรับ 10 เดือนแรกหรือจะใช้วิธีอื่น อันนี้ขึ้นกับดุลยพินิจและการวางแผนของผู้สอบบัญชีครับ

3) อัตราการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมที่คาดการณ์ไว้ ข้อนี้เป็นการกำหนดจำนวนตัวอย่างโดยคาดว่าอาจจะมีรายการที่ไม่เป็นไปตามระบบการควบคุมอยู่บ้าง ซึ่งต้องกำหนดก่อนการปฏิบัติงานตรวจสอบจริงนะครับ จำนวนตัวอย่างเมื่อคาดว่าจะมีรายการที่ไม่เป็นไปตามระบบอยู่ก็ควรมีจำนวนมากกว่ากรณีที่เราคาดว่าจะไม่มีรายการผิดพลาดเลย เช่น ถ้าเราคาดว่าจะไม่มีรายการที่ไม่เป็นไปตามระบบการควบคุมอยู่เลยอาจเลือกสุ่ม 30 รายการ แต่ถ้าคาดว่าจะมีรายการที่ไม่เป็นไปตามระบบการควบคุมอยู่ 1 รายการก็อาจสุ่มเพิ่มเป็น 45 รายการ เป็นต้น

ข. จำนวนตัวอย่างเพื่อการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยการทดสอบรายละเอียด (Test of detail) จำนวนตัวอย่างก็ควรจะต้องสอดคล้องกับระดับความเสี่ยงและวิธีการตรวจสอบที่วางไว้

- ระดับความเสี่ยงที่ได้กำหนดเอาไว้ หากรายการที่ตรวจสอบเป็นรายการของความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ จำนวนตัวอย่างควรจะต้องมากกว่ารายการของความเสี่ยงที่ไม่ใช่ความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ

- วิธีการตรวจสอบที่ได้วางแผนไว้ หากวางแผนไว้ว่าการทดสอบรายละเอียด จะต้องมีการทดสอบการควบคุมภายในและได้รับความเชื่อมั่นในประสิทธิผลของการควบคุม หรือการตรวจสอบเนื้อหาสาระโดยใช้การวิเคราะห์เปรียบเทียบ (Substantive Analytical Procedures) ร่วมด้วย จำนวนตัวอย่างเพื่อการทดสอบรายละเอียดก็อาจมีจำนวนรายการน้อยกว่าจำนวนตัวอย่างในการตรวจสอบโดยการทดสอบรายละเอียดเพียงอย่างเดียว นอกจากนี้ จำนวนตัวอย่างก็ควรมีการปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมตามสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป เช่น จำนวนตัวอย่างควรเพิ่มมากขึ้นเมื่อการควบคุมภายในที่เกี่ยวข้องถูกตรวจสอบและพบว่าการควบคุมนั้นไม่มีประสิทธิผล

ทั้งนี้ทั้งนั้น ในมาตรฐานสอบบัญชีไม่มีการระบุจำนวนตัวอย่างสำหรับการตรวจสอบไว้เป็นตัวเลขที่แน่ชัดนะครับ จะตรวจ 30 รายการ 45 รายการ 80 รายการ หรือ 100 รายการเป็นจำนวนที่ต้องมาจากดุลยพินิจของผู้สอบบัญชีเพื่อกำหนดจำนวนตัวอย่างที่เหมาะสมในการตรวจสอบ ซึ่งโดยทั่ว ๆ ไปก็จะมีการอ้างอิงหลักการและวิธีการกำหนดจำนวนตามหลักการทางสถิติ โดยพิจารณาจากสถานการณ์และปัจจัยต่าง ๆ ประกอบด้วยนะครับ สำหรับหลักการทางสถิติ ชาวอดิโทยาจใช้แนวทางที่อยู่ใน Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small-and Medium-Sized Entities – Volume 2 Practical Guidance ในบทที่ 17 เรื่อง Determining the Extent of Testing ซึ่งสามารถหาคู่มือนี้ได้จาก website: www.ifac.org

จบแล้วไตรภาคตามคำเรียกร้อง ใครต้องการยาม ยาดม ยาหม่อง ยกมือขึ้น แล้วจะมีเนื้อหาหนัก ๆ ตอนต่อไปหรือไม่? ทีมงานขอเช็คกระแสตอบรับก่อนครับ