

ผลกระทบต่อนขนาดตัวอย่างจากการทบทวนระดับความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน (Performance Materiality)

ตอนนี้ผู้สอบบัญชีคงอยู่ในช่วงการตรวจสอบงบการเงินประจำปี 2562 ซึ่งก่อนที่จะสิ้นสุดการตรวจสอบนั้น ตามมาตรฐานการสอบบัญชีกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องประเมินระดับความมีสาระสำคัญที่ได้กำหนดไว้ ตามมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ใหม่อีกครั้ง เพื่อยืนยันว่าระดับความมีสาระสำคัญดังกล่าว ยังคงเหมาะสมในเนื้อหาของผลการดำเนินงานทางการเงินที่แท้จริงของกิจการหรือไม่ หากผู้สอบบัญชีสรุปว่าความมีสาระสำคัญสำหรับงบการเงินโดยรวม (และหากเกี่ยวข้อง ระดับความมีสาระสำคัญระดับหนึ่ง หรือหลายระดับ สำหรับประเภทของรายการ ยอดคงเหลือทางบัญชี หรือการเปิดเผยข้อมูลของรายการใดรายการหนึ่งเป็นการเฉพาะ) ในระดับที่ต่ำกว่าความมีสาระสำคัญที่ได้กำหนดไว้เดิมมีความเหมาะสม ผู้สอบบัญชีต้องพิจารณาว่า มีความจำเป็นหรือไม่ที่จะต้องปรับเปลี่ยนความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงานและพิจารณาว่าลักษณะ ช่วงเวลา และขอบเขตของวิธีการตรวจสอบต่อไปยังเหมาะสมหรือไม่

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีปรับเปลี่ยนระดับความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน เนื่องจากมีผลกระทบต่อความเพียงพอของจำนวนตัวอย่างที่ผู้สอบบัญชีจะต้องรวบรวมเพื่อจะแสดงความเห็นต่องบการเงิน จากกรณีดังกล่าวนี้ ผู้สอบบัญชีอาจจะเคยมีปัญหว่าจำนวนตัวอย่างที่เพิ่มขึ้นนั้นจะต้องย้อนกลับไปสุ่มตัวอย่างที่ต้องการเพิ่มจากฐานข้อมูลประชากรที่เคยตรวจสอบไปแล้วในระหว่างงวด (Interim Audit) และในช่วงที่กำลังตรวจสอบช่วงสิ้นงวด (Year End Audit) ใดๆ ซึ่งผู้เขียนมีแนวทางการพิจารณาตามขั้นตอน ดังนี้



1. คำนวณขนาดตัวอย่างที่กำหนดจากความมีสาระสำคัญที่ปรับเปลี่ยนโดยจะถือว่าขนาดตัวอย่างที่กำหนดใหม่นี้ เป็นขนาดตัวอย่างจากฐานข้อมูลประชากรทั้งหมดตลอดทั้งปี (Year End Audit)



2. คำนวณผลกระทบของขนาดตัวอย่างที่สุ่มเพิ่มเติมจากฐานข้อมูลประชากรที่เคยตรวจสอบไปแล้วตลอดทั้งปี (Interim/ Year End Audit) โดยสุ่มตัวอย่าง ดังนี้



- 2.1 ให้แยกตัวอย่างที่เคยสุ่มตรวจไปแล้วออกจากฐานข้อมูลประชากรทั้งหมด เพื่อให้ได้ฐานข้อมูลประชากรที่เหลือ



- 2.2 พิจารณาเลือกรายการหลัก (Key Items) ที่กำหนดจากความมีสาระสำคัญที่ปรับเปลี่ยนออกจากฐานข้อมูลประชากรที่เหลือ เพื่อให้ได้ฐานข้อมูลประชากรสุ่มที่จะนำมาสุ่มตัวอย่างเพิ่มเติม



- 2.3 นำฐานข้อมูลประชากรสุ่มมาเลือกตัวอย่างที่เป็นตัวแทนประชากร (Representative Items) โดยใช้วิธีการเลือกตัวอย่างที่เป็นจำนวนเงิน (Monetary Unit Sampling : MUS) ดังนี้

- 1.) คำนวณช่วงของการเลือกตัวอย่าง (Sampling Interval) จากฐานข้อมูลประชากรสุ่ม โดย

ฐานข้อมูลประชากรสุ่ม/ จำนวนตัวอย่างที่ต้องการเพิ่ม = ช่วงการเลือกตัวอย่าง

- 2.) กำหนดจุดเริ่มต้นสำหรับการเลือกรายการแรก (First Item Chosen) ของฐานข้อมูลประชากรสุ่มแล้วดำเนินการเลือกรายการที่จะนำมาทดสอบ

ตัวอย่าง



ขนาดตัวอย่าง / รายการที่เลือก

ในการกำหนดขนาดตัวอย่างการตรวจสอบเนื้อหาสาระของบัญชีรายได้จากการขาย สำหรับการตรวจสอบในช่วง Interim Audit และ Year End Audit ซึ่งเมื่อมีความคืบหน้าในการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีได้มีการปรับเปลี่ยนระดับความมีสาระสำคัญเนื่องจากผลของการเปลี่ยนแปลงในสถานการณ์และผลการดำเนินงานทำให้มีผลกระทบต่อขนาดตัวอย่างที่จะต้องเลือกเพิ่มอีก 3 รายการ ดังนี้

สมมติว่า จำนวนประชากรของรายการบันทึกบัญชีรายได้จากการขายทั้งหมด (Total Population) เท่ากับ 15 รายการ เป็นจำนวนเงิน 110,000 บาท

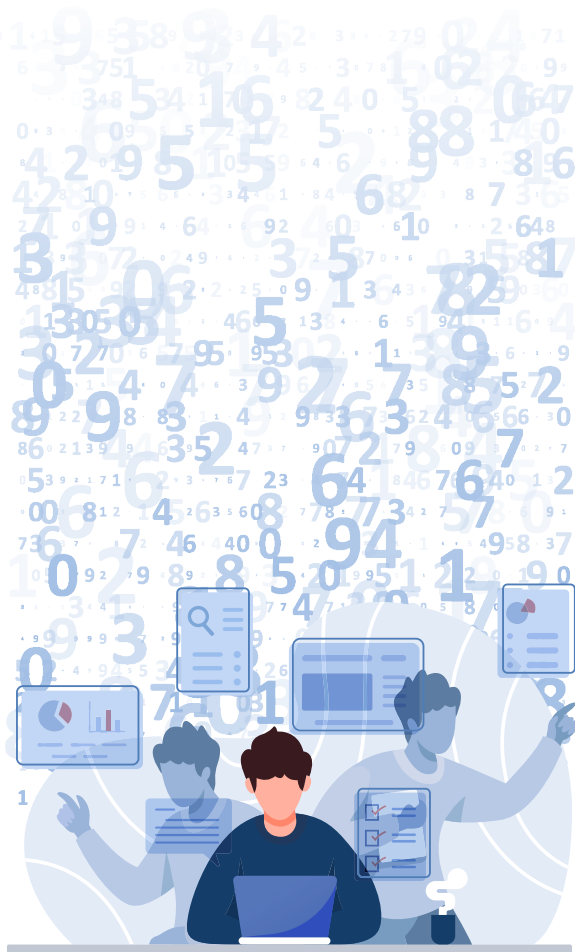
ช่วงเวลาในการตรวจ	ใบแจ้งหนี้	จำนวนเงิน	ขนาดตัวอย่าง / รายการที่เลือก			
			ระดับความมีสาระสำคัญในการวางแผน		ระดับความมีสาระสำคัญที่ปรับเปลี่ยน	
			Key Item	Representative Item	Key Item	Representative Item
Interim Audit	1	2,000				
	2	3,000		3,000		
	3	1,500				1,500
	4	3,500				
	5	4,500				
	6	20,000		20,000		
	7	8,000				
	8	3,000				
	9	2,000				
	10	5,000		5,000		
Year End Audit	11	18,000			18,000	
	12	4,500		4,500		
	13	5,000				5,000
	14	15,000		15,000		
	15	15,000				
รวม		110,000		47,500	18,000	6,500



ข้อมูลสมมติ : ปัจจัยในการเลือกตัวอย่าง / ขนาดตัวอย่าง

	ระดับความมีสาระสำคัญ ในการวางแผน	ระดับความมีสาระสำคัญ ที่ปรับเปลี่ยน
Performance Materiality	25,000	16,000
Confidence Level*	65%	65%
Confidence Factor	1.1	1.1
Sampling Interval	22,727	22,250
First item Chosen	2,500	2,500
Sample Size	4.84 --> 5	7.56 --> 8

*เป็นข้อมูลสมมติขึ้น ซึ่งผู้สอบบัญชีที่นำไปใช้ต้องใช้ดุลยพินิจและทักษะความชำนาญ รวมถึงศึกษาหลักการในมาตรฐานการสอบบัญชีทุกย่อหน้าที่เกี่ยวข้องประยุกต์เข้ากับสถานการณ์และลักษณะของกิจการแต่ละกิจการและระดับความเสี่ยงของกิจการที่ทำการตรวจสอบ



สุดท้ายนี้ ผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าผู้อ่านจะสามารถนำความรู้ที่ได้รับจากบทความนี้ไปใช้ประโยชน์ในการพิจารณาผลกระทบต่อขนาดตัวอย่างจากการปรับเปลี่ยนระดับความมีสาระสำคัญในการปฏิบัติงาน (Performance Materiality) เมื่อมีความคืบหน้าในการตรวจสอบ ไม่มากก็น้อย นะครับ

ทั้งนี้ ตัวเลขและข้อมูลในบทความนี้เป็นตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจเท่านั้น ไม่ได้ทดแทนหลักการในมาตรฐานการสอบบัญชี โดยตัวเลขและข้อมูลเป็นตัวเลขและข้อมูลที่สมมติขึ้น เพื่อประกอบความเข้าใจในการคำนวณเท่านั้น การนำไปใช้ต้องพิจารณาจากสถานการณ์ ความเสี่ยง ระดับความเชื่อมั่น และลักษณะของกิจการแต่ละกิจการ ซึ่งผู้สอบบัญชีที่นำไปใช้ต้องใช้ดุลยพินิจและทักษะความชำนาญ รวมถึงศึกษาหลักการในมาตรฐานการสอบบัญชีทุกย่อหน้าที่เกี่ยวข้องประยุกต์เข้ากับสถานการณ์และลักษณะของกิจการแต่ละกิจการ คณะอนุกรรมการมาตรฐานด้านการสอบบัญชีและเทคนิคการสอบบัญชีขอสงวนสิทธิ์ความรับผิดชอบหรือความรับผิดชอบใดๆ ที่อาจเกิดขึ้นไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมอันเป็นผลมาจากการใช้ตัวอย่างนี้



โดย..นายธนวุฒิ พิชัยสวัสดิ์

อนุกรรมการมาตรฐานด้านการสอบบัญชีและเทคนิคการสอบบัญชี

ที่มา : มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 320 ความมีสาระสำคัญในการวางแผนและการปฏิบัติงานสอบบัญชี