

### ชนิดของแผนการเลือกตัวอย่างกับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี

ก่อนเริ่มทำการเลือกตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีจะต้องกำหนดวัตถุประสงค์ของการทดสอบให้ชัดเจนเพื่อเลือกแผนการเลือกตัวอย่างซึ่งตรงกับวัตถุประสงค์ และเพื่อประโยชน์ในการวัดผลและการกำหนดวิธีการตรวจสอบที่เหมาะสม แผนการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมีหลายชนิด เช่น แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณ แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการค้นหา และแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับ แต่ละชนิดของแผนการเลือกตัวอย่างมีความเหมาะสมสำหรับสถานการณ์ซึ่งแตกต่างกัน การนำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้กับงานการทดสอบนั้น ขึ้นอยู่กับการใช้วิจารณญาณของผู้สอบบัญชี ในการพิจารณาความเหมาะสม และปัจจัยหลายประการ

#### แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณ (Estimation Samplings)

เป็นแผนการเลือกตัวอย่างที่กำหนดขึ้นเพื่อประมาณลักษณะอย่างหนึ่งของข้อมูลอันอาจจะเป็นการประมาณในรูปของความถี่ (Frequency) ของการเกิดเหตุการณ์นั้น ๆ หรือในรูปของมูลค่า (Monetary Value) แผนการเลือกตัวอย่างชนิดนี้ถูกนำมาใช้ในทางปฏิบัติส่วนมาก แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

##### 1. การประมาณเกี่ยวกับมูลค่า (Variable Estimation)

เป็นการประมาณเกี่ยวกับมูลค่าของบัญชีซึ่งผู้สอบบัญชีสนใจ หรืออาจจะเป็นการประมาณเกี่ยวกับมูลค่าของชนิดผิดพลาด การวัดมูลค่านั้นตรงกับวัตถุประสงค์ของผู้สอบบัญชี เพราะผู้สอบบัญชีสามารถตัดสินใจถึงผลกระทบกระเทือนที่มีต่องบการเงิน โดยใช้ผลจากตัวอย่าง มูลค่าทั้งหมดของบัญชีที่ตรวจสอบจะได้มาจากการนำเอาค่าเฉลี่ยจากตัวอย่างคูณด้วยขนาดของประชากร (Point Estimation) และค่าความผิดพลาดจากการใช้

ตัวอย่างจะไดมาจากกรคำนวณโดยใชข้อมูลจากตัวอย่างนั้นเอง คำนีเมื่อนำไปบวกลกับมูลค่าประมาณเดีว จะไดมูลค่าโดยประมาณของประชากรซึ่งอยู่ระหว่างค่าสองค่า ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้สอบบัญชีสนใจจะประมาณมูลค่าทั้งหมดของยอดคงเหลือสินค้าคงคลัง เมื่อเลือกตัวอย่างใดแล้วจะคำนวณหาค่าเฉลี่ยจากตัวอย่าง สมมุติเป็น 20 บาทต่อหน่วย สินค้าคงคลังมีทั้งหมด 5,000 รายการ ดังนั้นมูลค่าทั้งหมด คือ  $5,000 \times 20 = 100,000$  บาท ถ้าคาดผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างเป็น 4,000 บาท ณ ระดับความเชื่อมั่น 95 % มูลค่าโดยประมาณของสินค้าคงคลังจะอยู่ระหว่าง 96,000 บาท และ 104,000 บาท ถ้ามูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงคลังเป็น 98,000 บาท ผู้สอบบัญชีจะยอมรับว่ามูลค่าตามบัญชีมีความถูกต้องตามควร แต่ถ้ามูลค่าตามบัญชีเป็น 120,000 บาท ผู้สอบบัญชีอาจจะต้องทำการเลือกตัวอย่างเพิ่มขึ้น หรืออาจจะหันไปใช้วิธีการตรวจสอบอื่น ๆ ต่อไป แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อประมาณมูลค่าจะนำมาใช้ได้อย่างเหมาะสมกับการทดสอบยอดคงเหลือ ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของยอดคงเหลือในงบการเงิน

## 2. การประมาณเกี่ยวกับอัตรา (Attribute Estimation)

เป็นแผนการเลือกตัวอย่างที่มีวัตถุประสงค์ในการประมาณอัตราการเกิดขึ้นของเหตุการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีสนใจ รายการจะถูกแบ่งออกเป็นสองประเภท ซึ่งมีลักษณะแตกต่างกัน เช่น ใบสำคัญจ่ายซึ่งมีการอนุมัติโดยถูกต้องและไม่ถูกต้อง อัตราการเกิดขึ้นของเหตุการณ์ซึ่งผู้สอบบัญชีสนใจต้องการวัดนั้นจะกำหนดเป็นเปอร์เซ็นต์ของรายการทั้งหมด เช่น 5 % ของใบสำคัญจ่ายมีการอนุมัติโดยไม่ถูกต้อง เป็นต้น การคาดคะเนลักษณะของประชากรจากผลของตัวอย่างนั้นเป็นที่ทราบกันดีว่ามีข้อผิดพลาด ซึ่งเกิดจากการใช้ตัวอย่างในแง่สถิติสามารถวัดค่านี้ได้ ดังนั้น ถ้าผลจากตัวอย่างพบว่ารายการมีอัตราผิดพลาด เช่น สมมุติว่ามีใบสำคัญจ่ายซึ่งไม่มีการอนุมัติโดยถูกต้อง 3 % ผู้สอบบัญชีสามารถคาดคะเนได้ว่าอัตราการผิดพลาดของรายการในประชากรที่แท้จริงจะอยู่ระหว่างค่าสองค่า คือ 2 % และ 4 % เมื่อกำหนดให้ระดับความเชื่อมั่นเป็น 95 % ขนาดของประชากรเป็น 2,000 ค่าผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างเป็น  $\pm 1$  %

แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณอัตรา สามารถนำมาใช้ได้กับการทดสอบ เกี่ยวกับการควบคุมภายในของผู้สอบบัญชี โดยประมาณอัตราผิดพลาดของการไม่ปฏิบัติตาม การควบคุมภายในที่กำหนด ทั้งนี้เพราะการทดสอบเกี่ยวกับการควบคุมภายในนั้นมีวัตถุประสงค์ เพื่อให้มั่นใจว่าระบบการควบคุมซึ่งบอกว่ามีอยู่นั้นมีการปฏิบัติจริงหรือไม่ การวัด เกี่ยวข้องกับอัตราของการไม่ปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายใน จึงตรงกับวัตถุประสงค์ของการ ทดสอบมากที่สุด การวัดเกี่ยวกับมูลค่าของข้อผิดพลาดอันเกิดจากการไม่ปฏิบัติตามการควบคุม ภายในนั้น นับว่าไม่สูงจะตรงกับวัตถุประสงค์ของการทดสอบ เหตุผลก็คือ ข้อผิดพลาดซึ่งเกิด จากการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่กำหนดนั้น อาจให้ผลซึ่งถูกต้องการบันทึกทางการ บัญชีอยู่แล้ว กล่าวคือ รายจ่ายซึ่งมีการอนุมัติโดยไม่ถูกต้องอาจจะเป็นรายการซึ่งใช้ได้ และ บันทึกไว้โดยถูกต้องก็ได้ การวัดเกี่ยวกับอัตราจึงเหมาะสมที่สุดสำหรับการทดสอบเกี่ยวกับ การควบคุมภายใน รายละเอียดเกี่ยวกับการกำหนดขนาดของตัวอย่างของแผนการเลือก ตัวอย่างเพื่อประมาณอัตราจะกล่าวถึงในบทที่ 5 โดยละเอียดต่อไป

### แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการค้นหา (Discovery Sampling)

เป็นแผนการเลือกตัวอย่างที่กำหนดขึ้นเพื่อให้ความมั่นใจแก่ผู้สอบบัญชีตามควรว่า หากมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นในประชากรขนาดหนึ่ง ผู้สอบบัญชีมีโอกาสที่จะพบข้อผิดพลาดอย่าง น้อย 1 แห่ง จากตัวอย่างที่เลือกมา แผนการเลือกตัวอย่างชนิดนี้จะไม่บอกให้ทราบถึงอัตรา ผิดพลาดที่แท้จริงในประชากร หลักการทางสถิติสำหรับแผนการเพื่อการค้นหา อธิบาย ได้ดังนี้

ถ้าหากว่าตัวอย่างขนาดหนึ่งถูกเลือกมาจากประชากร ซึ่งประกอบด้วยข้อผิดพลาด หนึ่งแห่งหรือสอง หรือมากกว่านั้น จากตัวอย่างเกี่ยวกับเรื่องของการเลือกลูกบอล ขนาด 10 ลูก จากประชากรซึ่งประกอบไปด้วยลูกบอลสีดำในอัตรา 50% สามารถคำนวณ หาโอกาสของการได้ลูกบอลสีดำขนาดต่าง ๆ คือ 0, 1, 2, 3, 4 จากตัวอย่างขนาด 10 โดยใช้สูตรในบทที่ 2 ดังนั้นโอกาสของการเกิดลูกบอลสีดำจำนวนตั้งแต่ 1 ขึ้นไปจะ เท่ากับโอกาสที่จะเกิดลูกบอลสีดำจำนวน 0 ลบออกจาก 1 หรือเท่ากับโอกาสของการเกิด ลูกบอลสีดำขนาดตั้งแต่ 1 จนถึง 10 มาบวกกัน

ในกรณีที่อัตราข้อผิดพลาดในประชากรแตกต่างกันไปจาก 50 % สูตรซึ่งใช้ในการคำนวณหาโอกาสของการเกิดข้อผิดพลาดอย่างน้อย 1 แห่ง เมื่อมีการเลือกตัวอย่างขนาด  $n$  จากประชากร เป็นดังนี้ คือ <sup>1</sup>

$$Pr = 1 - \frac{C_o^d C_n^{(N-d)}}{C_n^N}$$

เมื่อ  $Pr$  คือโอกาสของการพบข้อผิดพลาด 1 แห่ง จากตัวอย่างที่เลือกมา  
 $d$  คือจำนวนของเหตุการณ์ในประชากร  
 $N$  คือขนาดของประชากร  
 $n$  คือขนาดของตัวอย่าง

$$C_n^N = \frac{N!}{n(N-n)!}$$

อย่างไรก็ตาม ในการปฏิบัติที่แท้จริงนั้น ไม่ได้จำเป็นต้องใช้สูตรข้างต้นในการคำนวณ เพราะมีตารางสำเร็จซึ่งสามารถนำมาใช้ได้ทันที ตารางจะประกอบด้วยขนาดของประชากร โอกาสในการพบข้อผิดพลาดอย่างน้อย 1 แห่ง สำหรับขนาดตัวอย่างต่าง ๆ กัน เมื่อประชากรมีอัตราผิดพลาดขนาดหนึ่ง ตารางดังกล่าวปรากฏในภาคผนวก ก. ซึ่งอาจแสดงให้เห็นถึงการนำมาใช้ดังนี้

ผู้สอบบัญชีสงสัยว่ามีข้อผิดพลาดเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในชนิดหนึ่งเกิดขึ้น คือมีรายการรายจ่ายเงินทุน ซึ่งไม่ได้รับการอนุมัติโดยถูกต้องตามวิธีการที่กำหนด รายการทั้งหมดมี 10,000 รายการ เนื่องจากปัญหาเรื่องเวลาและค่าใช้จ่าย ผู้สอบบัญชีจำเป็นต้องใช้ตัวอย่างมาตรวจสอบ โดยมีความเชื่อมั่นหรือหลักประกันตามควรว่าจะพบข้อผิดพลาด

---

<sup>1</sup> Herbert Arkin, Handbook of Sampling for Auditing and Accounting, 2 d ed. (New York : McGraw-Hill Book Co., 1976), p. 137.

น้อยอย่างน้อย 1 แห่ง ถ้าหากข้อผิดพลาดนั้นมีอยู่จริง เขาตัดสินใจว่าถ้าหากอัตราข้อผิดพลาดนั้นมีอยู่ 0.5 % เขาควรจะมี ความมั่นใจที่เพียงพอในการที่จะพบข้อผิดพลาดนั้น ซึ่งหมายความว่าเมื่ออัตราผิดพลาดในประชากรน้อยกว่า 0.5 % ผู้สอบบัญชีถือว่าไม่สำคัญ นอกจากนั้น ผู้สอบบัญชีต้องตัดสินใจเกี่ยวกับระดับความเชื่อมั่น ซึ่งสมมุติให้เป็น 95 % ในการที่จะพบข้อผิดพลาดอย่างน้อยหนึ่งแห่ง จากตารางในภาคผนวก ก. เมื่อโอกาสที่จะเกิดขึ้นเป็น 95 % ขนาดของประชากร 10,000 อัตราผิดพลาดในประชากร 0.5 % ขนาดของตัวอย่างที่ได้ คือ 582 ถ้าหากอัตราผิดพลาดที่แท้จริงในประชากรเป็น 0.5 % ตัวอย่างขนาดนี้จะใหญ่ที่สุดใน การให้ความมั่นใจว่าจะพบข้อผิดพลาดอย่างน้อย 1 แห่ง อย่างไรก็ตาม ข้อผิดพลาดที่พบนั้นอาจจะพบในหน่วยแรก ๆ ของตัวอย่าง หรือหน่วยหลังก็ได้ ถ้าหากว่าพบข้อผิดพลาดก่อนที่จะเลือกครบ 582 หน่วย ผู้สอบบัญชีสามารถหยุดการเลือกตัวอย่างได้ทันที

ข้อน่าสังเกตคือ จากตัวอย่างข้างต้นอาจจะเป็นไปได้ว่าอัตราผิดพลาดในประชากรน้อยกว่า 0.5 % กล่าวคือ เมื่ออัตราผิดพลาดในประชากรเป็น 0.3 % จะมีโอกาสในการพบข้อผิดพลาดอย่างน้อย 1 แห่ง จากตัวอย่าง เท่ากับ 83.4 % ซึ่งนับว่าสูงพอควรทีเดียว และแม้ว่าเมื่ออัตราผิดพลาดในประชากรเป็น 0.1 % ก็ยังมีโอกาส 50 % ในการพบข้อผิดพลาดอย่างน้อย 1 แห่งจากตัวอย่าง ในทางตรงกันข้าม ถ้าอัตราผิดพลาดที่แท้จริงในประชากรสูงกว่า 0.5 % โอกาสของการพบข้อผิดพลาดอย่างน้อยขนาด 1 ข้อมสูงชันด้วย

การใช้แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการค้นหาอาจจะนำมาซึ่งความเกี่ยวกับระดับของอัตราผิดพลาด กล่าวคือ ถ้าตัวอย่างที่เลือกมานั้นไม่มีข้อผิดพลาดเลย จะมีความได้ว่ามีโอกาสสูงที่อัตราผิดพลาดจะน้อยกว่าอัตราซึ่งใช้ในการเลือกขนาดของตัวอย่าง กรณีของตัวอย่างข้างต้น จากตัวอย่างขนาด 582 นั้น ไม่พบว่าไม่มีข้อผิดพลาดอยู่เลย อาจจะสรุปได้ว่ามีโอกาสอยู่ 95 % ที่อัตราข้อผิดพลาดในประชากรจะน้อยกว่า 0.5 % และ 83.4 % ที่อัตราข้อผิดพลาดจะน้อยกว่า 0.3 % เป็นต้น

ข้อควรระมัดระวังในการนำแผนการเลือกตัวอย่างชนิดนี้มาใช้คือ ถ้าอัตราข้อผิดพลาดในประชากรมีจำนวนน้อยมากเมื่อเทียบกับขนาดของประชากร คือ 1-2 รายการ

จากประชากร 1 ล้าน ไม่มีขนาดของตัวอย่างที่เหมาะสมที่จะเปิดเผยให้เห็นข้อผิดพลาดนั้นได้ นอกจากการตรวจสอบโดยละเอียด สถานการณ์ข้างต้นเรียกว่า การงมเข็มในมหาสมุทรนั่นเอง ดังนั้นข้อผิดพลาดซึ่งผู้สอบบัญชีสนใจ ควรจะมีอัตราพอควรและเกิดขึ้นโดยสม่ำเสมอ จึงจะมีโอกาสหรือความเชื่อมั่นตามควรที่จะพบข้อผิดพลาดอย่างน้อย 1 แห่งในตัวอย่าง

### การพิจารณานำแผนการชนิดนี้มาใช้กับการทดสอบของผู้สอบบัญชี

แผนการดังกล่าวมีลักษณะของการค้นหาข้อผิดพลาด ดังนั้นอาจจะนำมาใช้ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีสงสัยว่ามีข้อผิดพลาดหรือข้อทุจริตที่สำคัญเกิดขึ้น โดยข้อผิดพลาดนั้นอาจจะเป็นข้อผิดพลาดอันเกิดจากการรวบรวมข้อมูลหรือข้อผิดพลาดเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในก็ได้ การพบข้อผิดพลาดจำนวนหนึ่งแห่งจึงมีความสำคัญ เมื่อพบว่าข้อผิดพลาดอยู่จริง ผู้สอบบัญชีใดที่ตกลงใจไวล่วงหน้าแล้วว่าจะทำการตรวจสอบโดยละเอียด หรืออาจจะใช้แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณอัตรา เพื่อหาขนาดของข้อผิดพลาดที่แท้จริงในประชากร หรืออาจจะใช้วิธีการตรวจสอบอื่น ๆ ต่อไป ซึ่งปัญหาดังกล่าวเป็นปัญหาด้านการตรวจสอบไม่เกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่าง

การนำแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการค้นหามาใช้ในงานตรวจสอบนั้น เป็นเทคนิคค่อนข้างใหม่และยังใช้ไม่กว้างขวาง เหตุผลคือวัตถุประสงค์ของแผนการ เพื่อค้นหาข้อผิดพลาดหรือข้อทุจริตที่สำคัญ ในปัจจุบันผู้สอบบัญชีมุ่งความสนใจเกี่ยวกับความถูกต้องตามควรของงบการเงินมากกว่าการตรวจหาข้อทุจริตหรือข้อผิดพลาด ทั้งนี้เพราะความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับการค้นหาข้อทุจริตนั้น Bulletin No. 30 of AICPA ได้ให้ความเห็นไว้ดังนี้ "ความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีอิสระในการตรวจสอบไม่พบข้อทุจริต (ซึ่งความรับผิดชอบแตกต่างกันตามสถานการณ์) เกิดขึ้นเพียงเมื่อการตรวจไม่พบนั้น เป็นผลจากการไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการตรวจสอบที่รับรองทั่วไป"<sup>1</sup> อย่างไรก็ตาม ผู้สอบ

<sup>1</sup> AICPA, Condification of Statements on Auditing Standards Number 1 to 7, p. 7.

บัญชีอาจจะนำแผนนี้ไปใช้ได้ ในกรณีที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายบริหารเป็นพิเศษ หรือมีข้อ  
ชวนสงสัยว่าจะมีการทุจริตอย่างสำคัญเกิดขึ้น ซึ่งงานเหล่านี้มีลักษณะพิเศษแตกต่างจากงาน  
การตรวจสอบโดยปกติ

### ข้อได้เปรียบและข้อบกพร่องของแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการค้นหา

#### ข้อได้เปรียบ

1. ขนาดของตัวอย่างที่ซึ่มักจะมีขนาดเล็กกว่าการเลือก โดยใช้วิธีการสุ่ม  
ซึ่งทำให้เป็นการประหยัด
2. การเลือกตัวอย่างสามารถยุติได้ทันทีเมื่อพบข้อผิดพลาด 1 แห่ง และหันไป  
ดำเนินการดำเนินการตรวจสอบที่เหมาะสมต่อไป
3. ทำให้มีการให้ความหมายอย่างแน่นอนเกี่ยวกับอัตราข้อผิดพลาด ซึ่งถือว่า  
สำคัญก่อนที่จะเริ่มทำการเลือกตัวอย่าง

#### ข้อบกพร่องมีดังนี้ คือ

1. ความยากลำบากในการกำหนดอัตราผิดพลาดซึ่งยอมรับก่อนที่จะเริ่มทำการ  
เลือกตัวอย่าง ทั้งนี้คงที่ใดก็ตามตอนต้นแล้วว่า แผนการเลือกตัวอย่างชนิดนี้จะประกอบ  
ไปด้วยขนาดของประชากร การกำหนดอัตราผิดพลาดซึ่งยอมรับ และระดับความเชื่อมั่น  
ขนาดของตัวอย่างจะได้จากการใช้ตารางสำเร็จ การตัดสินใจเกี่ยวกับอัตราผิดพลาดดัง  
กล่าวเป็นการยากที่จะกำหนดอัตราซึ่งถือว่ามีความน่าพอใจ เช่นการทดสอบเกี่ยวกับ  
รายจ่ายเงินทุนซึ่งมิได้มีการอนุมัติโดยถูกต้องนั้น อัตราข้อผิดพลาดระดับใดซึ่งผู้สอบบัญชี  
พิจารณาว่าสำคัญและไม่อาจยอมรับได้ นอกจากนั้นผู้สอบบัญชีสนใจส่วนประกอบหรือลักษณะ  
ของข้อผิดพลาดที่ตรวจพบมากกว่าอัตราข้อผิดพลาด ดังนั้นการกำหนดอัตราข้อผิดพลาดซึ่ง  
ยอมรับนั้นอาจจะทำได้ภายหลังจากตัวอย่างใดถูกเลือกมาตรวจสอบ และได้มีการวิเคราะห์  
หาสาเหตุของข้อผิดพลาดนั้นแล้ว เท่านั้น

2. ผู้สอบบัญชีจะไม่ทราบถึงอัตราข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นในประชากร ถึงแม้ว่าจะทราบถึงระดับอัตราผิดพลาดซึ่งมากกว่าหรือน้อยกว่าก็ตาม เช่นเมื่อไม่พบข้อผิดพลาดจากตัวอย่างที่เลือกมา อาจสรุปได้ว่าอัตราผิดพลาดน้อยกว่าอัตราข้อผิดพลาดซึ่งกำหนดขึ้นเพื่อเลือกขนาดของตัวอย่าง

แผนการเลือกตัวอย่างแบบคนหาอาจจะนำมาใช้ประกอบกับแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณอัตราได้ กล่าวคือกรณีที่ผู้สอบบัญชีพบว่าอัตราข้อผิดพลาดที่พบมี 1 แห่ง หรือมากกว่านั้น ผู้สอบบัญชีอาจจะต้องการทราบถึงอัตราข้อผิดพลาดที่แท้จริงในประชากร เนื่องจากขนาดของตัวอย่างสำหรับแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณจะสูงกว่าขนาดของตัวอย่างที่ใช้สำหรับตัวอย่างเพื่อการค้นหา ผู้สอบบัญชีเพียงแต่ทำการเลือกตัวอย่างเพิ่มขึ้นโดยถือตัวอย่างที่เลือกมาตอนแรกนั้นเป็นตัวอย่างขั้นทดลองหรือตัวอย่างแรกเริ่ม การเลือกขนาดของตัวอย่างสำหรับแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณจะกล่าวถึงต่อไป

### แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับ (Acceptance Sampling)

แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับนั้น ถูกนำมาใช้ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีก่อนแผนการชนิดอื่น ๆ สืบเนื่องจากการประสบความสำเร็จในการนำมาใช้ในด้านอุตสาหกรรม การแพทย์ ลักษณะสำคัญของแผนการเลือกตัวอย่างแบบนี้ คือ การตัดสินใจยอมรับหรือปฏิเสธประชากรโดยใช้ผลจากตัวอย่าง ถ้าอัตราข้อผิดพลาดที่พบจากตัวอย่างน้อยกว่าขนาดที่กำหนด ผู้สอบบัญชีจะยอมรับประชากรนั้น และจะปฏิเสธไม่ยอมรับประชากรถ้าหากว่าอัตราข้อผิดพลาดที่พบจากตัวอย่างมากกว่าขนาดที่กำหนด ผู้สอบบัญชีจะไม่ทราบถึงอัตราข้อผิดพลาดในประชากร ผลของตัวอย่างจะให้ความหมายว่าประชากรนั้นดีหรือเลวเท่านั้น แผนการเลือกตัวอย่างนี้เรียกอีกอย่างหนึ่งว่า Stop-or-go-Sampling

### การกำหนดแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับ

แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับประกอบด้วย ขนาดของประชากร ( $N$ ) ขนาดของตัวอย่าง ( $n$ ) และขนาดของการยอมรับ ( $c$ ) ตัวอย่างเช่นแผนการเลือก



ตัวอย่างซึ่งกำหนดให้  $N = 7,000$ ,  $n = 190$ ,  $c = 3$  จะหมายความว่าถ้าข้อผิดพลาดจากตัวอย่างเกินจาก 3 จะปฏิเสธประชากร และจะยอมรับต่ำกว่า 3 การเลือกแผนการเลือกตัวอย่างจึงหมายถึง การเลือกขนาดตัวอย่างและขนาดของการยอมรับ ปัจจุบันซึ่งเกี่ยวข้องกับกำหนดแผนการเลือกตัวอย่าง คือ

1. อัตราผิดพลาดสูงสุดซึ่งยอมรับ (Maximum Acceptable error Rate) หมายถึงอัตราผิดพลาดซึ่งมีผลกระทบสะท้อนความถูกต้องของรายการที่ตรวจสอบ ถ้าอัตราผิดพลาดในประชากรสูงกว่าอัตรานี้ จะปฏิเสธประชากรนั้น และจะยอมรับถ้าอัตราผิดพลาดต่ำกว่าอัตราซึ่งกำหนด การตัดสินใจกำหนดค่านี้ขึ้นอยู่กับการใช้วิจารณญาณของผู้สอบบัญชี โดยพิจารณาถึงลักษณะของการทดสอบ ความสำคัญของข้อผิดพลาด เป็นต้น

2. โอกาสของการยอมรับ (Probability of Acceptance) ซึ่งอธิบายได้ดังนี้ เมื่อใช้แผนการเลือกตัวอย่าง  $n = 190$ ,  $c = 3$  จะสามารถคำนวณหาโอกาสของการที่ขนาดของตัวอย่างขนาด 190 จะเปิดเผยมิให้พบขนาดของข้อผิดพลาด 3 เมื่ออัตราผิดพลาดในประชากรมีขนาดแตกต่างกัน โดยปรากฏในตาราง 3-1 หลักเกณฑ์ทางสถิติที่เกี่ยวข้องอันอาจอธิบายได้โดยย่อ คือ การเลือกลูกบอลขนาดหนึ่ง ( $n$ ) จากประชากรซึ่งประกอบด้วยลูกบอลสีดำ ในอัตราส่วนหนึ่ง ( $E$ ) จะสามารถคำนวณถึงโอกาสของการได้ลูกบอลสีดำขนาดต่าง ๆ จากตัวอย่างซึ่งเลือกมา โดยใช้สูตรทางสถิติดังนี้ <sup>1</sup>

$$Pr = \frac{C_r^E C_{n-r}^{(N-E)}}{C_n^N}$$

เมื่อ  $E$  คือขนาดของลูกบอลสีดำในประชากร

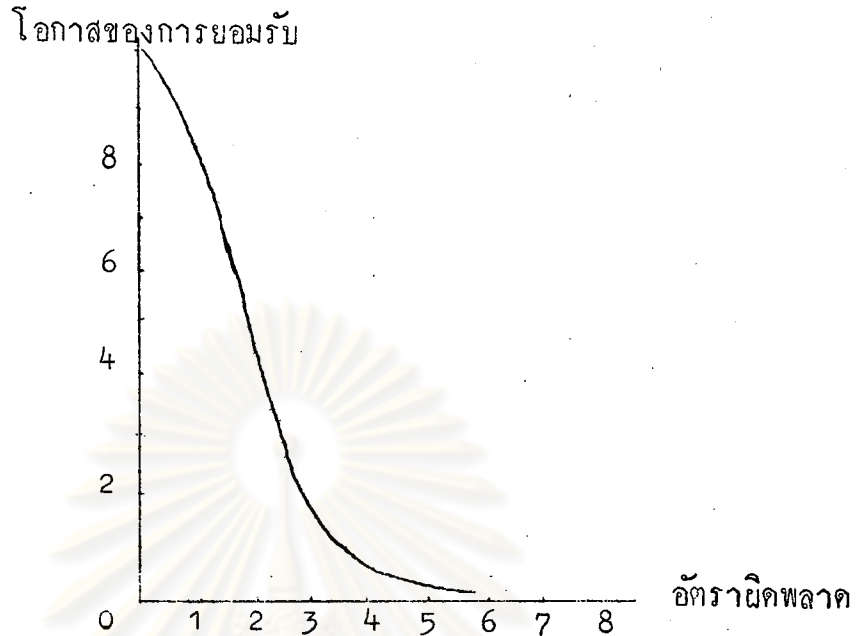
<sup>1</sup> Herbert Arkin, Handbook of Sampling for Auditing and Accounting, p. 145.

- $r$  คือขนาดของลูกบอลสีค่าจากตัวอย่าง  
 $N$  คือขนาดของประชากร  
 $n$  คือขนาดของตัวอย่าง

โอกาสของการยอมรับ หมายถึงโอกาสของการที่ตัวอย่างขนาด 190 จะมีข้อผิดพลาด 3 เมื่ออัตราผิดพลาดในประชากรมีขนาดต่าง ๆ หรืออีกความหมายคือ โอกาสของการที่ประชากรซึ่งประกอบด้วยอัตราผิดพลาดขนาดต่าง ๆ จะเป็นที่ยอมรับ จะเห็นว่าเมื่ออัตราผิดพลาดในประชากรต่ำ โอกาสของการที่ประชากรจะถูกยอมรับจะสูงกว่าเมื่ออัตราผิดพลาดในประชากรมีค่าสูง กล่าวคือ เมื่ออัตราผิดพลาดในประชากร เป็น 1 % โอกาสของการยอมรับจะเป็น 85 % ถ้าอัตราผิดพลาดในประชากร เป็น 5 % โอกาสของการยอมรับคือ 1.24 % ซึ่งอยู่ในระดับค่อนข้างต่ำ

ตารางที่ 3-1 โอกาสของการยอมรับสำหรับอัตราผิดพลาดขนาดต่าง ๆ  
 เมื่อใช้แผน  $N = 7,000, n = 190, c = 3$

<u>อัตราผิดพลาด</u> <u>ในประชากร</u>	<u>โอกาสของการ</u> <u>ยอมรับ</u>	<u>โอกาสของการ</u> <u>ปฏิเสธ</u>
1 %	85 %	15 %
2 %	45 %	55 %
3 %	17.5 %	82.5 %
3.5 %	10 %	90 %
4 %	5 %	95 %
5 %	1.24%	98.76 %



รูปที่ 3-1 Operating characteristic Curve for Acceptance plan

$$N = 7,000, n = 190, c = 3$$

โดยปกติแล้วจะกำหนดให้โอกาสของการยอมรับต่ำ สำหรับอัตราผลิตผลสูงเพื่อลดความเสี่ยงในการยอมรับประชากรซึ่งมีอัตราผลิตผลสูงกว่าอัตราซึ่งยอมรับ ถ้าสมมุติว่าอัตราผลิตผลสูงสุดซึ่งยอมรับเป็น 3.5 % โอกาสของการยอมรับจะเป็น 10 % จะเห็นว่ามีความเสี่ยงในการที่อาจจะยอมรับประชากรซึ่งมีอัตราผลิตผลเกิน 3.5 % กล่าวคือเมื่ออัตราผลิตผลเป็น 4 % โอกาสของการยอมรับเป็น 5 % การตัดสินใจเลือกระดับความเสี่ยงหรือโอกาสของการยอมรับ ขึ้นอยู่กับการใช้วิจารณญาณของผู้สอบบัญชี ผู้สอบบัญชียอมต้องการให้โอกาสของการยอมรับต่ำเท่าที่จะเป็นไปได้ แต่หากค่านี้ต่ำมากตัวอย่างจะมีขนาดใหญ่ทำให้ไม่เป็นการประหยัด ในการทดสอบเกี่ยวกับคุณภาพสินค้าอุตสาหกรรม โอกาสของการยอมรับนิยามกำหนดให้เป็น 10 %

3. โอกาสของการปฏิเสธ (Probability of Rejection) มีความเสี่ยงอีกชนิดหนึ่ง ซึ่งเกิดจากการใช้แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับ คือโอกาสที่จะมีการปฏิเสธประชากรโดยอัตราผลิตผลที่แท้จริงของประชากรต่ำกว่าอัตราซึ่งยอมรับ จากตาราง 3-1 จะเห็นได้ว่า เมื่ออัตราผลิตผลในประชากรต่ำกว่า 3.5 % ซึ่งเป็นอัตรา

ฉีกพลาดสูงสุดที่ยอมรับ มีโอกาสของการปฏิเสธเป็น 15 %, 55 % และ 82 % ทั้ง ๆ ที่ อัตราฉีกพลาดในประชากรเป็น 1 %, 2 %, 3 % ตามลำดับ เนื่องจากว่าเมื่ออัตราฉีกพลาดในประชากรเป็น 2 % และ 3 % นั้น การเลือกตัวอย่างขนาด 190 ก็มีโอกาสพบข้อผิดพลาดขนาด 3 เช่นเดียวกัน ควบความน่าจะเป็นซึ่งแตกต่างกัน

ดังนั้น การกำหนดแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับนั้น นอกจากจะกำหนดให้โอกาสของการยอมรับสำหรับอัตราฉีกพลาดระดับสูงแล้ว ควรจะเลือกโอกาสของการปฏิเสธให้สำหรับประชากรซึ่งมีอัตราฉีกพลาดขนาดต่ำด้วย หรืออีกนัยหนึ่ง คือการกำหนดให้โอกาสของการยอมรับอยู่ในระดับสูง สำหรับประชากรซึ่งมีอัตราฉีกพลาดระดับต่ำ

ตัวอย่างการเลือกแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับสำหรับการทดสอบของผู้สอบบัญชี คือการทดสอบการห่างบแยกอายุหนี้ของกิจการ เพื่อพิจารณาว่ามีอัตราฉีกพลาดเกินจากอัตราซึ่งยอมรับหรือไม่ บัญชีลูกหนี้มี 1,000 ราย ผู้สอบบัญชีกำหนดว่า ถ้าอัตราฉีกพลาดของการห่างบแยกอายุหนี้ไม่เกินจาก 4 % ผู้สอบบัญชีจะยอมรับว่าไม่มีข้อผิดพลาดที่สำคัญเกิดขึ้น และกำหนดให้โอกาสของการยอมรับเป็น 10 % กรณีที่อัตราฉีกพลาดของประชากรสูงกว่า 4 % นอกจากนั้น ยังกำหนดให้โอกาสของการปฏิเสธประชากร ซึ่งมีอัตราฉีกพลาดขนาด 1 % เป็น 5 % (โอกาสของการยอมรับเป็น 95 %)

ตารางในภาคผนวก ข. เมื่อขนาดของประชากรเป็น 1,000 สำหรับช่องอัตราฉีกพลาด 4 % จะเลือกหาโอกาสของการยอมรับให้เป็น 10 % แผนการซึ่งอาจจะนำมาใช้ได้ คือ

<u>N</u>	<u>n</u>	<u>C</u>	<u>โอกาสของการยอมรับ</u>	
			<u>ณ ระดับอัตราฉีกพลาด 4 %</u>	
1,000	50	0	12.3 %	
1,000	100	1	7.6 %	
1,000	150	3	12.5 %	

อย่างไรก็ดี แผนการดังกล่าวข้างต้น ยังไม่ตรงกับความต้องการซึ่งกำหนดให้ โอกาสของการยอมรับสูงเมื่อประชากรมีอัตราผิดพลาด 1 % ถ้าหากผู้สอบบัญชีพิจารณา แผนการทั้งสามจากตาราง สำหรับประชากรซึ่งมีอัตราผิดพลาดขนาดต่าง ๆ โดยเลื่อนไป ในแนวขวางของตาราง จะได้อัตราดังนี้

<u>N</u>	<u>n</u>	<u>c</u>	<u>โอกาสของการยอมรับ</u>	<u>อัตราผิดพลาด</u>
1,000	50	0	95.0 %	0.1 %
1,000	100	1	94.8 %	0.4 %
1,000	150	3	95.1 %	1.0 %

แผนการเลือกตัวอย่าง  $N = 1,000$ ,  $n = 150$ ,  $c = 3$  ตรงกับความต้องการมากที่สุด

ข้อจำกัดและขอบกพร่องของการใช้แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับ

1. การที่โอกาสของการปฏิเสธประชากรซึ่งมีอัตราผิดพลาดต่ำ ยังมีอยู่ในระดับสูง จากตัวอย่างข้างต้น โอกาสของการปฏิเสธประชากรซึ่งมีอัตราผิดพลาด 1 % ถึง 4 % ยังอยู่ในระดับสูง ถ้าหากใช้ตารางและอ่านค่าตามแนวขวางสำหรับ  $n = 150$ ,  $c = 3$ ,  $N = 1,000$  จะได้อัตราโอกาสของการยอมรับ สำหรับอัตราผิดพลาด 1 % ถึง 4 % ดังผลข้างล่างนี้

<u>อัตราผิดพลาดในประชากร</u>	<u>โอกาสของการยอมรับ</u>
1.5 %	82.4 %
2.0 %	64.8 %
2.5 %	46.9 %
3.0 %	31.8 %

จากตารางข้างต้น จะเห็นว่าโอกาสของการปฏิเสธประชากร ซึ่งมีอัตราผิดพลาด 1.5 % มีค่าเท่ากับ 17.6 % (100 % - 82.4 %) ดังนั้นเป็นไปได้ที่จะมีการปฏิเสธประชากรซึ่งมีอัตราผิดพลาดต่ำกว่าที่ยอมรับ โดยมีโอกาสเท่ากับ 17.6 %

2. การกำหนดอัตราข้อผิดพลาดสูงสุดที่ยอมรับ เป็นปัญหาซึ่งไม่ง่ายต่อการตัดสินใจ ตัวอย่างของการทดสอบเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน เป็นการยากในการกำหนดอัตราผิดพลาด ซึ่งเป็นเรื่องชัดเจนว่ามีการบกพร่องเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน ซึ่งผู้สอบบัญชีไม่อาจจะยอมรับได้ การพิจารณาถึงลักษณะของข้อผิดพลาดจะมีความสำคัญมากกว่า

3. การตัดสินใจของผู้สอบบัญชีจากผลของตัวอย่าง ในการใช้แผนการสุ่มค้นกับการทดสอบคุณภาพของสินค้า เมื่อขนาดของข้อผิดพลาดเกินจากขนาดที่กำหนดขึ้น จะปฏิเสธสินค้ากลุ่มนั้น โดยการส่งสินค้าขึ้นไปยังผู้ชาย หรือทำการตรวจสอบ 100 % หรือนำมาใช้ เป็นต้น เมื่อนำวิธีการนี้มาใช้ในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีจะมีลักษณะซึ่งแตกต่างกันไป กล่าวคือ ถ้าพบว่าข้อผิดพลาดมีขนาดเกินจากที่กำหนด ผู้สอบบัญชีจะต้องขยายขอบเขตของการสอบสวนและการวิเคราะห์ลักษณะและสาเหตุของข้อผิดพลาด ตลอดจนผลที่มีต่อการตรวจสอบในด้านอื่น ๆ ตัวอย่างเช่น เมื่อพบว่าระบบการควบคุมภายในไม่เป็นที่น่าพอใจ ผู้สอบบัญชีจะให้ความเชื่อถืออันน้อยลงต่อระบบการควบคุมภายใน และหันไปใช้วิธีการตรวจสอบอื่น ๆ ต่อไป จะเห็นว่าการตรวจสอบไม่อาจสิ้นสุดลงที่การปฏิเสธประชากร ซึ่งจะกระทบกระเทือนการออกความเห็นของผู้สอบบัญชี ก่อนที่ผู้สอบบัญชีจะสรุปผลของการทดสอบ จากการเลือกตัวอย่างที่ได้อาจจะต้องทำการทดสอบอื่น ๆ ต่อไปอีก

4. ความยากลำบากในการวัดผล ในการทดสอบคุณภาพสินค้านั้น ลักษณะของสินค้าที่ค่อนกว่ามาตรฐานนั้นมีลักษณะซึ่งกำหนดไว้ชัดเจน สามารถใช้เครื่องวัดทดสอบคุณภาพสินค้าได้ทันที ลักษณะเช่นนี้ไม่พบในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีไม่อาจตัดสินใจได้ล่วงหน้าถึงลักษณะผิดพลาดที่ยอมรับไม่ได้ ถึงแม้ว่าลักษณะของข้อผิดพลาดบางอย่างอาจจะกำหนดได้ล่วงหน้าก็ตาม มีข้อผิดพลาดลักษณะอื่น ๆ ซึ่งแตกต่างออกไป อันอาจจะเกิดขึ้นก็ได้ และต้องการการวิเคราะห์สอบสวนหาสาเหตุจากผู้สอบบัญชี

การตัดสินใจเกี่ยวกับอัตราดอกเบี้ยสูงสุดซึ่งยอมรับ ขึ้นอยู่กับวิจารณ์งานของผู้สอบบัญชีแต่ละคน และการยอมรับหรือปฏิเสธขึ้นอยู่กับลักษณะของข้อผิดพลาดนอกเหนือจากขนาดของข้อผิดพลาด เมื่อใช้แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับ จะทำให้มีการปฏิเสธทันทีถ้าอัตราดอกเบี้ยเกินขนาดที่กำหนด

### แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับและแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อประมาณอัตรา

แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับจะเป็นประโยชน์ต่องานของผู้สอบบัญชี ถ้านำมาใช้ประกอบกับแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณอัตรา โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีซึ่งอัตราดอกเบี้ยในประชากรอยู่ในระดับซึ่งต่ำ กล่าวคืออัตราดอกเบี้ยของประชากรจะต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยสูงสุดซึ่งยอมรับมาก กรณีดังกล่าวจะช่วยประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายได้มาก แผนการเลือกตัวอย่างจะถูกกำหนดเพื่อการยอมรับอย่างเดียว ถ้าผลจากตัวอย่างทำให้ต้องปฏิเสธประชากร ผู้สอบบัญชีจะหันไปใช้แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณอัตราทันที เพื่อหาอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง ถ้าผลจากตัวอย่างทำให้มีการยอมรับประชากร ผู้สอบบัญชีจะพอใจในการทดสอบโดยไม่ต้องทราบอัตราดอกเบี้ยที่แท้จริง

แผนการเลือกตัวอย่างควรจะกำหนดให้โอกาสของการยอมรับมีขนาดต่ำมาก เช่น แทนที่จะใช้ 10 % ก็ใช้ 1 % ตัวอย่างเช่น ถ้าผู้สอบบัญชีตัดสินใจว่าอัตราดอกเบี้ยซึ่งเกินจาก 5 % เป็นสิ่งที่ยอมรับไม่ได้ เขาควรจะเลือกแผนการเลือกตัวอย่างซึ่งมีโอกาสของการยอมรับเป็น 1 % เมื่ออัตราดอกเบี้ยเป็น 3 % กล่าวคือ  $N = 5,000$ ,  $n = 150$ ,  $c = 0$  (โปรดดูตารางในภาคผนวก ข.) และเมื่อใช้แผนการนี้ โอกาสของการยอมรับประชากรซึ่งมีอัตราดอกเบี้ย 5 % เป็น 0 (น้อยกว่า 0.1 %) ซึ่งหมายความว่าความเสี่ยงในการยอมรับประชากรซึ่งมีอัตราดอกเบี้ยมากกว่าที่ต้องการมีน้อยมาก

เมื่อใช้แผนข้างต้น โอกาสของการปฏิเสธทั้ง ๆ ที่ควรยอมรับจะอยู่ในระดับสูงมาก กล่าวคือ เมื่ออัตราดอกเบี้ยเป็น 1.5 % และ 1 % โอกาสของการปฏิเสธเป็น 90 % และ 78 % ตามลำดับ เมื่อเปรียบเทียบกับการใช้อัตราดอกเบี้ย 5 % และโอกาสของการ

ยอมรับเป็น 10 % แผนการที่ได้คือ  $n = 100$ ,  $c = 2$  เมื่ออัตราผิดพลาดเป็น 1.5%, 1% โอกาสของการปฏิเสธเป็น 19 % และ 8 % ตามลำดับ อย่างไรก็ตาม ถ้ามีการปฏิเสธ ผู้สอบบัญชีจะหันไปใช้แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อประมาณอัตราทันที โดยทำการคำนวณขนาดของตัวอย่างตามวิธีซึ่งจะกล่าวในบทที่ 5 เนื่องจากขนาดของตัวอย่างสำหรับแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณอัตรามักจะมีขนาดใหญ่กว่าแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับ จึงต้องทำการเลือกตัวอย่างเพิ่มขึ้นจากเดิม โดยถือว่าตัวอย่างที่ใช้สำหรับแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับเป็นตัวอย่างแรกเริ่ม

สถานการณ์ซึ่งการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับอาจจะนำไปใช้ได้คือ การทดสอบการทำงานแยกอายุหนี้ การลงบัญชีกำไรจ่ายเป็นไปโดยถูกประเภทหรือไม่ การตรวจนับสินค้าตัวจริงสิ้นปี ตลอดจนการทดสอบเกี่ยวกับราคาหรือมูลค่าของสินค้า เป็นที่น่าสังเกตว่าแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับจะเป็นประโยชน์อย่างมากในการควบคุมข้อผิดพลาด ซึ่งเกิดจากการปฏิบัติงานของพนักงาน ซึ่งอาจจะนำไปใช้ได้กับการตรวจสอบภายใน เมื่อตรวจพบว่ามีอัตราผิดพลาดเกินขนาดที่ยอมรับจะทำการแก้ไข และสอบสวนโดยจะต้องนำมาใช้โดยต่อเนื่องกันไป ผลในระยะยาวจะควบคุมให้อัตราผิดพลาดอยู่ในระดับซึ่งต้องการ

### ความสัมพันธ์ระหว่างแผนการเลือกตัวอย่างชนิดต่าง ๆ

อาจจะกล่าวได้ว่าแผนการเลือกตัวอย่างแบบสถิติที่ใช้ในการตรวจสอบมีอยู่ 4

ชนิด คือ

1. แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อประมาณอัตรา
2. แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อประมาณมูลค่า
3. แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการค้นหา
4. แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับ



แต่ถ้าจะแบ่งแยกโดยอาศัยหลักเกณฑ์ด้านสถิติที่เกี่ยวข้อง จะมีอยู่ 2 ประเภท คือ แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณอัตราและมูลค่า แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับนั้นเป็นลักษณะอย่างง่ายของการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณอัตรา คือสนใจว่าอัตราผิดพลาดในประชากรมากหรือน้อยกว่าอัตราซึ่งยอมรับ แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการค้นหาคือแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับนั่นเอง โดยที่ขนาดของการยอมรับเป็น 0 อย่างไรก็ตาม แผนการเลือกตัวอย่างแต่ละชนิดก็มีวัตถุประสงค์ซึ่งแตกต่างกันไป การตัดสินใจเลือกแผนชนิดใดจึงขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการทดสอบ

ตัวอย่างซึ่งแสดงถึงขนาดของตัวอย่างสำหรับแผนการเลือกตัวอย่างชนิดต่าง ๆ โดยกำหนดให้

ขนาดของประชากร	10,000 %
อัตราผิดพลาดสูงสุดซึ่งยอมรับ	2 %
อัตราผิดพลาดซึ่งคาดว่าจะเกิดขึ้น	2 %
ระดับความเชื่อมั่น	95 %
ค่าผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่าง	$\pm 1 %$

1. แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณอัตรา ขนาดของตัวอย่างเป็น 700
2. แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับ ขนาดของตัวอย่างเป็น 300 (2)
3. แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการค้นหา ขนาดของตัวอย่างเป็น 150

ขนาดของตัวอย่างข้างต้นได้มาจากการใช้ตารางในภาคผนวก ฉ. ข. ก. ตามลำดับ แผนการเลือกตัวอย่างชนิดแรกจะให้ความเชื่อมั่น 95 % ว่าอัตราผิดพลาดจะอยู่ระหว่าง 0.3 % - 2.1 % เมื่ออัตราผิดพลาดซึ่งพบจากตัวอย่างเป็น 1 % ซึ่งเป็นการประมาณที่ค่อนข้างจะแน่นอน ชนิดที่สองบอกให้เราทราบว่า ถ้าตัวอย่างขนาด 300 มีข้อผิดพลาดมากกว่า 2 มีโอกาส 95 % ที่ว่าอัตราข้อผิดพลาดในประชากรมี 2 % หรือมากกว่านั้น จะเห็นว่าข้อมูลที่ได้นั้นจะน้อยกว่าแผนการเลือกตัวอย่างชนิดแรก กล่าวคือไม่บอกให้ทราบถึงอัตราข้อผิดพลาดที่แท้จริงในประชากร แต่จะให้ข้อมูลที่เพียงพอในการ

ตัดสินใจ เมื่อผู้สอบบัญชีคิดว่า จะยอมรับประชากร ซึ่งมีอัตราผิดพลาดน้อยกว่า 2 % แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการค้นหาจะใหญ่ขมุน้อยที่สุด คือบอกให้ทราบว่ามีข้อผิดพลาดลักษณะที่น่าสนใจ เกิดขึ้นแล้วเท่านั้น

### วัตถุประสงค์ของการทดสอบกับการเลือกตัวอย่างแบบสถิติ

#### วัตถุประสงค์ของการทดสอบกับชนิดของแผนการเลือกตัวอย่าง

เราทราบแล้วว่า การตรวจสอบบัญชีมีวัตถุประสงค์เพื่อออกความเห็นเกี่ยวกับความถูกต้องตามควรของงบการเงิน ผู้สอบบัญชีจะตรวจสอบหลักฐานทางบัญชีต่าง ๆ เพื่อใช้ในการออกความเห็น นอกจากวัตถุประสงค์รวมทั้งกล่าวแล้ว ยังมีวัตถุประสงค์ย่อย ๆ ในแต่ละการทดสอบ ซึ่งมีลักษณะแตกต่างกันไปตามลักษณะของรายการนั้น ๆ เช่น การตรวจสอบเกี่ยวกับลูกหนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อจะพิสูจน์ว่าลูกหนี้นั้นมีตัวตนอยู่จริง และยอดคงเหลือในบัญชีเป็นยอดที่ถูกต้อง สามารถที่จะเรียกเก็บเงินได้ครบ การตรวจสอบเกี่ยวกับสินค้าคงคลังมีวัตถุประสงค์เพื่อพิสูจน์ว่าสินค้านั้นมีอยู่จริง และมูลค่าที่แสดงอยู่นั้นเป็นมูลค่าที่ถูกต้อง และแสดงในราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่า เป็นต้น

วัตถุประสงค์ของการทดสอบจะต้องกำหนดโดยชัดเจนและแน่นอนก่อนที่จะเริ่มทำการเลือกตัวอย่าง การกำหนดวัตถุประสงค์จะมีความสำคัญมากขึ้นเมื่อผู้สอบบัญชีใช้การเลือกตัวอย่างแบบสถิติ เพราะจะมีผลถึงการเลือกชนิดของแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ตลอดถึงการวัดผลจากตัวอย่าง นอกจากนั้นยังมีประโยชน์ทำให้ผู้สอบบัญชีเห็นภาพทั้งหมดของงานที่ตนจะทำ ตัวอย่างเช่น ถ้าการทดสอบนั้นเพื่อขอคำยืนยันยอดลูกหนี้ ผู้สอบบัญชีจะต้องกำหนดวัตถุประสงค์ของการทดสอบว่า เพื่อประมาณเกี่ยวกับมูลค่าของบัญชีที่ยืนยันถูกต้อง หรือเพื่อประมาณมูลค่าของบัญชีที่ผิดพลาด เป็นต้น

เราสามารถแสดงถึงชนิดของแผนการเลือกตัวอย่างกับการนำมาใช้ในงานของ  
 ผู้สอบบัญชี ดังนี้ คือ

<u>ชนิดของแผนการเลือกตัวอย่าง</u>	<u>วัตถุประสงค์ของการทดสอบ</u>
1. การเลือกตัวอย่างเพื่อการยอมรับ	1. เพื่อประเมินผลการควบคุมภายใน 2. เพื่อทดสอบเกี่ยวกับความถูกต้องในการปฏิบัติงาน
2. การเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณ	1. เพื่อประมาณอัตราส่วนของข้อผิดพลาดซึ่งมีอยู่ 2. เพื่อประมาณเกี่ยวกับมูลค่าของยอดคงเหลือหรือข้อผิดพลาด
3. การเลือกตัวอย่างเพื่อการค้นหา	1. เพื่อประเมินประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในว่าสามารถช่วยป้องกันมิให้เกิดข้อผิดพลาดหรือไม่ 2. เพื่อทดสอบเกี่ยวกับการทุจริต 3. เพื่อทดสอบเกี่ยวกับข้อผิดพลาดในการปฏิบัติงาน

#### วัตถุประสงค์ของการเลือกตัวอย่าง

การเลือกตัวอย่างนั้นเราทราบกันดีว่ามีวัตถุประสงค์เพื่อคาดคะเนเกี่ยวกับลักษณะ  
 อย่างไม่โดย่างหนึ่งของประชากร ตัวอย่างที่เลือกมาควรจะเป็นตัวแทนที่ดีของประชากร  
 กล่าวคือเมื่อมีการเลือกตัวอย่างจากประชากร ซึ่งประกอบด้วยสินค้าคงคลังจำนวน  
 10,000 รายการ ค่าเฉลี่ยต่อหน่วยที่แท้จริง คือ 1,000 บาท และมีจำนวนรายการ

200 หน่วย ที่บันทึกผิดพลาด การเลือกตัวอย่างที่ได้ผลคือ การเลือกตัวอย่างซึ่งจะมีค่าเฉลี่ยเท่ากับค่าเฉลี่ยของประชากรคือ 1,000 บาท เมื่อผู้สอบบัญชีใช้แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณมูลค่า ในกรณีที่เป็นการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณอัตราผิดพลาดในประชากร ตัวอย่างที่ผู้สอบบัญชีต้องการคือ ผลจากตัวอย่างมีอัตราผิดพลาดเป็น 2 % ตรงกับค่าที่แท้จริงของประชากร วัตถุประสงค์ของการเลือกตัวอย่างดังกล่าวเป็นที่รู้จักกันดีก็คือ การเลือกตัวอย่างซึ่งเป็นตัวแทนที่ดีของประชากร (Representative Sampling)

วัตถุประสงค์ของการเลือกตัวอย่างดังกล่าวปรากฏตั้งแต่ปี ค.ศ. 1960 ซึ่งประกอบไปด้วยแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณ การยอมรับ และแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการค้นหาข้อผิดพลาดมาแล้ว บทความและข้อเขียนต่าง ๆ ที่ปรากฏในระยะภายหลังปี ค.ศ. 1960 ก็กล่าวถึงเฉพาะแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อให้ตัวอย่างที่ได้เป็นตัวแทนที่ดีตลอดมา อย่างไรก็ตาม จากข้อเขียนโดย Yuji Ijiri และ Robert S. Kaplay ใน Management Accounting (ค.ศ. 1970) ได้กล่าวไว้ว่า "วัตถุประสงค์ของการเลือกตัวอย่างเพื่อการตรวจสอบควรจะกว้างขวางกว่าวัตถุประสงค์ที่ให้ตัวอย่างเป็นตัวแทนที่ดีของประชากร" <sup>1</sup> วัตถุประสงค์อื่น ๆ ซึ่งควรจะถูกกล่าวถึง คือ

1. การเลือกตัวอย่างเพื่อการแก้ไขให้ถูกต้อง (Corrective Sampling)  
การเลือกตัวอย่างนั้นไม่เพียงแต่จะมีวัตถุประสงค์เพื่อการประมาณว่ามีจำนวนข้อผิดพลาดเท่าใด แต่ยังต้องการที่จะแก้ไขรายการข้อผิดพลาดให้ถูกต้องด้วย ดังนั้นตัวอย่างที่ต้องการควรจะประกอบไปด้วยข้อผิดพลาดจำนวนมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ หลักฐานซึ่งยืนยันและสนับสนุนความเห็นข้อนี้คือ ผู้สอบบัญชีส่วนมากมักจะพยายามเลือกตัวอย่างจากบริเวณซึ่งมีโอกาสที่จะเกิดข้อผิดพลาดได้มาก การทำเช่นนี้มีไว้เพราะต้องการตัวอย่างซึ่งเป็นตัวแทนที่ดี แต่เขาสนใจในการที่จะตรวจให้พบข้อผิดพลาดให้มากที่สุดเพื่อแก้ไขให้ถูกต้อง

---

<sup>1</sup> J. Herman Brasseaux and John D. Edwards, Readings in Auditing, 3d ed. (Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Co., 1973), p. 283.

เมื่อผู้สอบบัญชีทำการเลือกตัวอย่างแบบใช้วิธีการสุ่มนั้น ผู้สอบบัญชีมักจะเลือกตัวอย่างจำนวนมากในกลุ่มซึ่งคาดคะเนว่ามีข้อผิดพลาดในระดับสูง ตัวอย่างเช่น บัญชีซึ่งมีมูลค่าสูงหรือต่ำกว่าปกติหรือยอดเดบิตในบัญชีเจ้าหนี้เป็นต้น ในทัศนะของการเลือกตัวอย่างเพื่อได้ตัวแทนที่ดีนั้น ไม่ยอมรับวิธีการดังกล่าว อย่างไรก็ตาม มีทางออกในปัญหานี้คือ การแบ่งแยกประชากรออกเป็นแต่ละกลุ่ม และทำการเลือกตัวอย่างแยกจากกัน

2. การเลือกตัวอย่างเพื่อให้ครอบคลุมถึงข้อผิดพลาดอันสำคัญ (Protective Sampling) ตัวอย่างที่เลือกมาควรจบรวมเอารายการซึ่งมีมูลค่าสูง ๆ ดังนั้นในการเลือกตัวอย่างรายการที่มีมูลค่าสูงมักจะถูกเลือกมาทำการตรวจสอบ เหตุผลของการเลือกรายการซึ่งมีมูลค่าสูงคือ เพื่อป้องกันหรือให้ความมั่นใจแก่ผู้สอบบัญชีว่าไม่มีข้อผิดพลาดอย่างสำคัญเกิดขึ้น และผู้สอบบัญชีตรวจไม่พบ ในการเลือกตัวอย่างตามมูลค่าของตัวอย่างที่เลือกมาตรวจสอบทั้งหมดเกินจาก 50 % ของมูลค่าทั้งหมดของประชากร ผู้สอบบัญชียอมมั่นใจได้มากกว่า เมื่อตัวอย่างมีมูลค่าเพียง 10 % แผนการเลือกตัวอย่างชนิดนี้จะมีลักษณะตรงข้ามกับการเลือกตัวอย่างเพื่อแก้ไขปัญหาให้ถูกต้อง เพราะมีลักษณะเป็นการป้องกันมากกว่าการค้นหาเพื่อแก้ไขให้ถูกต้อง

3. การเลือกตัวอย่างเพื่อการป้องกัน (Preventive Sampling) มีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันมิให้ผู้ถูกตรวจสอบทราบถึงวิธีการซึ่งผู้สอบบัญชีเลือกรายการมาตรวจสอบ ตัวอย่างซึ่งผู้สอบบัญชีเลือกมานั้นอาจจะมีใช้เพื่อวัตถุประสงค์เช่นเดียวกับวิธีการเลือกตัวอย่างข้างต้น แต่เพื่อให้ผู้ได้รับการตรวจสอบเข้าใจว่า รายการนั้นไม่ได้ผานสายตาผู้สอบบัญชีไป ทั้งนี้เพื่อป้องกันการทุจริตซึ่งอาจเกิดขึ้นกับรายการนั้น ๆ ในอนาคต ผู้สอบบัญชียินยอมใช้วิธีการเลือกแบบสถิติ ซึ่งวัตถุประสงค์นั้นแตกต่างกับการเลือกตัวอย่างเพื่อได้ตัวแทนที่ดี อันมีวัตถุประสงค์เพื่อการวัดผลเกี่ยวกับมูลค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างและระดับความเชื่อมั่น

กล่าวกันว่าในการเลือกตัวอย่างนั้น นอกจากวัตถุประสงค์ที่จะให้ตัวอย่างที่ได้เป็นตัวแทนที่ดีของประชากรแล้ว ผู้สอบบัญชียังมีวัตถุประสงค์อื่น ๆ อีกดังกล่าวข้างต้น ในการเลือกตัวอย่างแต่ละครั้ง ปัญหาคือ ทำอย่างไรผู้สอบบัญชีจึงจะสามารถกำหนดแผนการเลือก

ตัวอย่าง ซึ่งรวมเอาวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้นเข้าไว้ด้วยกัน และน้ำหนักหรือความสำคัญ ซึ่งจะให้สำหรับแต่ละวัตถุประสงค์ ควรจะมีสัดส่วนอย่างไร ทั้งนี้เพราะถึงแม้ว่าถ้าเราส่วนใหญ่จะกล่าวถึงวัตถุประสงค์เพื่อให้ตัวอย่างเป็นตัวแทนที่ดีเพียงข้อเดียวก็ตาม มิได้หมายความว่าวัตถุประสงค์อื่น ๆ จะไม่มีความสำคัญในแง่ของการตรวจสอบ อย่างไรก็ตาม การแก้ปัญหาข้างต้นอาจจะเป็นไปได้โดยการเลือกตัวอย่างแบบแบ่งตามชั้นภูมิ ซึ่งเชื่อว่าจะให้ผลซึ่งรวมเอาวัตถุประสงค์ดังกล่าวไว้ด้วยกัน

### การพิจารณานำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้ในการตรวจสอบ

ถึงแม้ว่าจะเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่าวิธีการเลือกตัวอย่างแบบสถิติ เป็นวิธีการที่มีประโยชน์และให้ผลที่เชื่อถือได้ ก็มีใคร่ความหมายว่าผู้สอบบัญชีควรจะมี เล็ก ใ้การใช้การเลือกตัวอย่างแบบใช้วิธีการอนุมานโดยสิ้นเชิง การตัดสินใจในการนำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้ในการตรวจสอบนั้น เป็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีที่จะพิจารณาถึงความเหมาะสม ค่าใช้จ่ายและปัญหาอื่น ๆ ตลอดจนความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ทางสถิติ และการนำมาสัมพันธ์กับวัตถุประสงค์ในการตรวจสอบ ในบางสถานการณ์การเลือกตัวอย่างแบบใช้วิธีการอนุมานก็จะเป็นประโยชน์มากกว่า จากความเห็นของคณะกรรมการเกี่ยวกับการเลือกตัวอย่างแบบสถิติ ในรายงานปี ค.ศ. 1962 เดือนกุมภาพันธ์ เสนอความเห็นไว้ว่า

การเลือกตัวอย่างแบบสถิติจะมีประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีในบางสถานการณ์ แต่มีใคร่ความหมายว่าจะตองนำเอาการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้ในกรณีที่ การเลือกตัวอย่างแบบใช้วิธีการอนุมานให้ผลที่น่าพอใจมาแล้วในอดีต คณะกรรมการเชื่อว่าทางเลือกในการตัดสินใจในการนำมาใช้ขึ้นอยู่กับวิธีการอนุมานของผู้สอบบัญชีในแต่ละสถานการณ์<sup>1</sup>

<sup>1</sup> James T. Johnson and J. Herman Brasseaux, Readings in Auditing, p. 494.

ดังนั้น สรุปได้ว่าผู้สอบบัญชีอาจจะตัดสินใจเลือกใช้การเลือกตัวอย่างแบบสถิติในบางกรณี และอาจจะไม่ใช้ในกรณีที่พิจารณาว่าไม่เหมาะสม การที่ผู้สอบบัญชีใช้การเลือกตัวอย่างแบบสถิติในการทดสอบชนิดหนึ่ง เช่น การขอคำยืนยันยอดลูกหนี้ในกิจการแห่งหนึ่งมิได้เป็นข้อบ่งชี้ว่า ควรจะใช้ในกิจการอื่น ๆ ที่ตรวจสอบด้วย ผู้สอบบัญชีมีอิสระในการเลือกใช้วิธีการที่มีประสิทธิภาพและเหมาะสมเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของการ

แนวทางในการพิจารณาการนำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้ในการตรวจสอบ คือ ข้อมูลที่ตรวจสอบมีปริมาณมาก โดยที่ข้อมูลนั้นมีลักษณะคล้ายคลึงกัน (Homogeneous) เช่น บัญชีลูกหนี้ซึ่งกิจการต้องการตรวจสอบมี 3,000 บัญชี ซึ่งมีมูลค่าแต่ละบัญชีอยู่ระหว่าง 2,000-5,000 บาท เป็นต้น การทดสอบซึ่งการเลือกตัวอย่างแบบสถิติสามารถนำมาใช้ได้ คือ

1. ประมาณมูลค่าของบัญชีลูกหนี้ซึ่งยืนยันถูกต้อง
2. ประมาณมูลค่าสินค้าคงคลัง
3. ประมาณอัตราผิดพลาดซึ่งเกิดจากการจัดทำค่าแรง
4. ประมาณอัตราผิดพลาดจากการไม่ปฏิบัติตามการควบคุมภายใน ในกรณี

ดังต่อไปนี้ :-

- ก. การจ่ายเงิน
- ข. การจัดทำใบกำกับสินค้าขาย
- ค. การทดสอบว่าเงินสดรับมีการนำฝากธนาคารทุกวันหรือไม่
- ง. รายจ่ายเงินทุนเป็นไปตามระเบียบ

ตัวอย่างสถานการณ์ซึ่งอาจนำมาใช้

1. กิจการซึ่งใช้ระบบบัญชีสินค้าแบบต่อเนื่อง (Perpetual) ในการบันทึกบัญชีย่อยสินค้า การตรวจนับสินค้าทำแบบหมุนเวียนโดยที่สินค้าทั้งหมดจะต้องถูกนับอย่างน้อยหนึ่งครั้งในระยะเวลาหนึ่งปี การปรับปรุงยอดสินค้าคงเหลือ เมื่อมีส่วนแตกต่างระหว่างยอดตามบัญชีย่อยและที่ตรวจนับจริงจะกระทำภายหลังการตรวจนับในแต่ละคราว

ผู้สอบบัญชีอาจจะนำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้ เพื่อทดสอบความน่าเชื่อถือของการบันทึกการเคลื่อนไหวในบัญชีสินค้า โดยทำการตรวจสอบกับสินค้าที่มีอยู่จริง ณ วันสิ้นปี ตามสถานการณ์ที่แท้จริง การบันทึกรายการสินค้าในระยะสามเดือนหลังก่อนสิ้นปีนั้น เป็นที่น่าสงสัยเกี่ยวกับความถูกต้อง มีความไม่แน่นอนเกี่ยวกับความน่าเชื่อถือของระบบการควบคุมภายใน ดังกล่าวคือ มีการโยกย้ายแผนบัญชีจากสถานที่เดิมไปที่ทำการใหม่ และมีความสับสนเกี่ยวกับเอกสารซึ่งใช้ลงบัญชีขอยสินค้า ผู้สอบบัญชีจะเลือกตัวอย่างทำการตรวจนับและเปรียบเทียบผลกับยอดคงเหลือตามบัญชี และใช้ผลจากตัวอย่างอ้างถึงความถูกต้องของการบันทึกบัญชีสินค้าทั้งหมด ข้อสังเกตคือ ข้อสงสัยนั้นไม่ถึงกับจะต้องจัดให้มีการตรวจนับสินค้าสิ้นปีใหม่ทั้งหมด การพิจารณานำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้จะเหมาะสมกว่า

2. ท้องการทดสอบความถูกต้องของการบันทึกการขายซึ่งไม่เกิดขึ้นบ่อย และความถูกต้องของบันทึกดังกล่าวไม่สามารถควบคุมได้โดยระบบการควบคุม เช่น กิจการขายปลีกแห่งหนึ่ง ไม่มีบันทึกเกี่ยวกับเจ้าหนี้ที่เหมาะสม การจัดตั้งเจ้าหนี้อาจจะกระทำโดยการตรวจสอบการจ่ายเงินภายหลังวันสิ้นปี หน้าที่ของผู้สอบบัญชีคือการตรวจสอบการตั้งเจ้าหนี้ดังกล่าวว่าถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ เขาอาจพิจารณานำเอาการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้ในการเลือกตัวอย่างเอกสารการจ่ายเงินหลังวันสิ้นปี เพื่อพิสูจน์ความถูกต้องของการตั้งเจ้าหนี้ดังกล่าว

3. การตรวจสอบเป็นกรณีพิเศษว่า ค่าใช้จ่ายเดินทางหรือค่าบริการนั้นเป็นไปตามนโยบายของบริษัทที่กำหนดไว้หรือไม่ การตรวจสอบลักษณะนี้อาจจะเกิดขึ้นในกรณีซึ่งมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการจ่ายเงินสำหรับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ดังกล่าว เนื่องจากค่าใช้จ่ายดังกล่าวสูงเกินไป เป็นต้น



การกำหนดประชากร หน่วยของตัวอย่าง และตัวอย่าง  
ซึ่งใช้สำหรับวัตถุประสงค์หลายอย่าง

การกำหนดประชากร

ความหมายของประชากร หมายถึง ข้อมูล เอกสาร หรือรายการซึ่งผู้สอบบัญชีสนใจเกี่ยวกับลักษณะบางอย่าง ตัวอย่างชุดหนึ่งจะถูกเลือกมาจากประชากรเพื่อใช้ตรวจสอบ ผลที่ได้จากการตรวจสอบตัวอย่างจะใช้อ้างอิงถึงประชากร ซึ่งได้มีการเลือกตัวอย่างมา การกำหนดประชากรนั้นขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ กล่าวคือ ถ้าวัตถุประสงค์ของการเลือกตัวอย่างบัญชีลูกหนี้เพื่อส่งคำยืนยันยอด ก็เพื่อประมาณยอดคงเหลือบัญชีลูกหนี้ซึ่งยืนยันถูกต้อง ประชากรคือบัญชีลูกหนี้ทั้งหมด ถ้ากิจการนั้นประกอบด้วยบัญชีลูกหนี้การค้าและลูกหนี้เงินยืมพนักงาน ควรจะแยกประชากรออกเป็นสองส่วน และเลือกตัวอย่างแยกจากกัน ถึงแม้วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบจะเป็นอย่างเดียวกันก็ตาม ลักษณะของการควบคุม การจัดบันทึกรายการมีความแตกต่างกัน ดังนั้นการกำหนดประชากรนั้นนอกจากจะพิจารณาวัตถุประสงค์แล้ว ควรจะคำนึงถึงความเหมือนกันในด้านเนื้อหา และวิธีการรวบรวมข้อมูลของประชากรนั้น ๆ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการวัดผลและการประเมินผลในแง่ของการตรวจสอบ

การกำหนดขนาดของประชากร เมื่อเอกสารนั้นมีหมายเลขกำกับ การหาขนาดของประชากรจะได้มาจากส่วนแตกต่างของหมายเลขแรกและสุดท้าย ในกรณีเอกสารซึ่งไม่มีหมายเลขและประชากรมีขนาดใหญ่เกินกว่าที่จะนับได้ หรือประชากรนั้นอยู่กันอย่างกระจัดกระจายยากแก่การตรวจนับหาขนาดที่แท้จริง การประมาณขนาดของประชากรจะมีความจำเป็นเพียงใด ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีใช้แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อประมาณอัตรา หรือแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการค้นหา และเพื่อการยอมรับ ไม่จำเป็นที่จะต้องทราบขนาดที่แน่นอนของประชากร การประมาณอย่างคร่าว ๆ ก็นับว่าใช้ได้ ถ้าหากประชากรมีขนาดใหญ่มาก อาจจะใช้ขนาดเป็น Infinity ก็ได้ หรือเพื่อความสะดวกอาจจะใช้ขนาดประชากรเป็น Infinity ในกรณีส่วนมาก ข้อควรระวังคือถ้าหากประชากรมีขนาดเล็ก

ตัวอย่างที่เลือกมาจะมีขนาดใหญ่เกินความจำเป็น การประมาณขนาดของประชากรใหญ่  
 ต้องจะเป็นสิ่งที่จำเป็น ถ้าหากว่าใช้แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณมูลค่า เนื่อง  
 จากมูลค่าโดยประมาณของประชากรทั้งหมดจะได้มาจาก การคูณค่าเฉลี่ยต่อหน่วยด้วย  
 ขนาดของประชากร

การกำหนดประชากร การเลือกตัวอย่างแบบสถิติมีไคหมายความว่า เอกสาร  
 ทั้งหมดจะต้องมีโอกาสถูกเลือกมาเป็นตัวอย่าง ผู้สอบบัญชีสามารถจะกำหนดประชากร  
 เฉพาะส่วนที่น่าสนใจเท่านั้นก็ได้ เช่นการทดสอบเกี่ยวกับใบสำคัญจ่ายเงิน อาจจะทำให้ความ  
 สนใจเฉพาะใบสำคัญจ่ายซึ่งมีมูลค่าสูงกว่า 1,000 บาท เป็นต้น ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์  
 ของการตรวจสอบ มักจะมีผู้เข้าใจผิดอยู่เสมอว่า การเลือกตัวอย่างแบบสถิติทำให้ผู้สอบ  
 บัญชีพลาดโอกาสในการให้ความสนใจรายการซึ่งมีมูลค่ามาก และมีความสำคัญ หรือตัวอย่าง  
 ที่ได้นั้นบางส่วนเป็นการสุญเปล่าและไร้ประโยชน์ เนื่องจากไม่มีลักษณะซึ่งน่าสนใจ ทั้งนี้  
 เพราะวิธีการเลือกตัวอย่างแบบสถิตินี้ รายการทุกรายการมีโอกาสเท่ากันที่จะถูกเลือกมา  
 รายการซึ่งมีมูลค่าน้อย ซึ่งถือว่าไม่มีความสำคัญมีอยู่จำนวนมาก ก็จะมีโอกาสถูกเลือกมาเป็น  
 ตัวอย่างมากกว่ารายการซึ่งมีมูลค่าสูง ปัญหาดังกล่าวมิใช่เป็นปัญหาของการเลือกตัวอย่าง  
 แบบสถิติ แต่เป็นเรื่องการกำหนดประชากร

เมื่อตัวอย่างถูกเลือกมาตรวจสอบแล้ว ผลจากตัวอย่างจะใช้อ้างถึงประชากร ซึ่ง  
 ได้มีการเลือกตัวอย่างมาเท่านั้น ข้อเท็จจริงมักจะถูกมองข้ามไปเสมอในการเลือกตัวอย่าง  
 แบบวิจาร์ณญาณ ตัวอย่างเช่น การทดสอบเกี่ยวกับค่าแรงและเงินเดือน ผู้สอบบัญชีจะเลือก  
 ค่าแรงจ่ายสำหรับช่วงเวลาหนึ่ง ๆ มาทดสอบ เช่น เดือนหนึ่งเดือนใดเพียงเดือนเดียว  
 โดยทำการเลือกตัวอย่างพนักงานแต่ละคนมาตรวจ หรือตรวจสอบทั้งหมด ถ้าผลจากการ  
 ทดสอบเป็นที่น่าพอใจ ข้อสรุปคือค่าแรงและเงินเดือนจ่ายทั้งปีให้ผลน่าพอใจ เช่นเดียวกัน  
 ในแง่ของการเลือกตัวอย่างแบบสถิตินี้ ผลจากการตรวจสอบดังกล่าวไม่อาจจะใช้สรุปถึง  
 ค่าแรงและเงินเดือนจ่ายทั้งปี ถ้าหากการทดสอบมีวัตถุประสงค์เพื่อดูว่าอัตราค่าแรงและ  
 เงินเดือน รวมทั้งการคำนวณค่าแรงสุทธิว่าถูกต้องหรือไม่ ประชากรในกรณีนี้ไม่ใช่เฉพาะ  
 จำนวนพนักงานทั้งหมดที่มีการจ่ายค่าแรงในเดือนนั้น แต่หมายถึงจำนวนพนักงานที่มีการ

จ่ายค่าแรงและเงินเดือนทั้งปี กล่าวคือ ถ้าพนักงานในแต่ละเดือนมี 100 คน ไม่มีเพิ่มขึ้นหรือลดลงตลอดระยะเวลาหนึ่งปีประชากรทั้งหมดคือ 1,200 ตัวอย่างแบบสถิติจะต้องถูกเลือกมาจากประชากรขนาด 1,200 เพื่อให้การสรุปผลเกี่ยวกับค่าแรงและเงินเดือนจ่ายทั้งปีเป็นไปได้ อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัตินี้ผู้สอบบัญชีเลือกตรวจสอบค่าแรงเพียงเดือนเดียว และใช้วิธีการตรวจสอบอื่น ๆ เช่น การเปรียบเทียบค่าแรงจ่ายในแต่ละเดือนสำหรับพนักงานแต่ละแผนก ถ้าได้ผลเป็นที่น่าพอใจก็เป็นที่ยอมรับว่าการทดสอบนั้นเพียงพอประเด็นสำคัญในขั้นผู้สอบบัญชีควรทราบคือ เมื่อทำการเลือกตัวอย่างมาตรวจสอบนั้นผลจากตัวอย่างจะใช้สรุปโดยอ้างถึงประชากรซึ่งได้มีการเลือกตัวอย่างมาเท่านั้น

นอกจากตัวอย่างข้างต้น ตัวอย่างที่เห็นได้ชัดอีกประการหนึ่งคือ การตรวจสอบระหว่างปีซึ่งผู้สอบบัญชีทำการทดสอบเกี่ยวกับการควบคุมภายใน ผลจากการทดสอบนั้นไม่สามารถใช้สรุปเกี่ยวกับข้อมูลที่เกิดขึ้นตลอดปี เพราะในระหว่างที่ทำการตรวจระหว่างปีนั้น ข้อมูลบางส่วนยังไม่เกิดขึ้นด้วยซ้ำ การแบ่งแยกประชากรจึงเป็นสิ่งจำเป็น การเลือกตัวอย่างแบบสถิตินั้นช่วยทำให้มองเห็นปัญหาข้างต้นเด่นชัดขึ้น เนื่องจากการเลือกตัวอย่างแบบสถิติเน้นเรื่องตัวอย่างที่ใดว่าจะต้องเป็นตัวแทนที่ดีของประชากร ดังนั้นตัวอย่างต้องถูกเลือกมาโดยที่ทุกรายการในประชากรมีโอกาสเท่ากันที่จะถูกเลือกมาเป็นตัวอย่าง และผลจากตัวอย่างจะใช้อ้างถึงเฉพาะประชากร ซึ่งได้มีการเลือกตัวอย่างมาเท่านั้น ถ้าผลจากการทดสอบระหว่างปีพบว่าเป็นที่น่าพอใจ ก็ไม่อาจใช้เป็นข้อสรุปว่าผลการทดสอบในช่วงเวลาที่เหลือจะเป็นอย่างไร

การที่ผู้สอบบัญชีจะทำการทดสอบในช่วงระยะเวลาที่เหลือหรือไม่นั้น ขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการดังนี้ คือ

1. ผลจากการทดสอบระหว่างปี
2. ผลจากการสอบถามสำหรับระยะเวลาที่เหลืออยู่ ว่ามีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในหรือไม่ ถ้ามีผู้สอบบัญชีควรทำการทดสอบเพิ่มเติม
3. ช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่ มีระยะเวลานานเพียงใด

4. ลักษณะและปริมาณของรายการ ของยอดคงเหลือซึ่งเกี่ยวข้อง

5. หลักฐานซึ่งเกี่ยวกับการปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ สำหรับ ช่วงระยะเวลาที่เหลืออยู่ ซึ่งได้มาจากการทดสอบยอดคงเหลืออันได้กระทำโดยผู้สอบบัญชี อิสระหรือผู้สอบบัญชีภายใน

6. ปัจจัยอื่น ๆ ซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าเกี่ยวข้องกับสถานการณ์

สรุปได้ว่า ผลจากการทดสอบกลางปีจะใช้ได้ถึงเฉพาะช่วงเวลาซึ่งตัวอย่าง ได้ถูกเลือกมาเท่านั้น การที่ผู้สอบบัญชีจะทำการทดสอบสำหรับช่วงเวลาที่เหลืออยู่หรือไม่ เป็นปัญหาของการทดสอบ ซึ่งขึ้นอยู่กับการใช้วิจารณญาณของผู้สอบบัญชีในสถานการณ์ซึ่ง แตกต่างกันไป ถ้าหากการทดสอบเพิ่มเติมเป็นสิ่งจำเป็น ตัวอย่างจะต้องถูกเลือกมาสำหรับ ช่วงเวลาซึ่งเหลืออยู่ ในกรณีนี้ประชากรจะถูกแยกออกเป็นสองส่วน ผลจากการทดสอบ อาจจะนำมาสรุปรวมกันในลักษณะเดียวกันกับการเลือกตัวอย่างแบบแบ่งตามชั้นภูมิ หรือแยก จากกันก็ได้ อีกวิธีหนึ่งซึ่งจะนำมาใช้คือไม่จำเป็นต้องแยกประชากรออกเป็นสองส่วน โดย ทำการเลือกขนาดของตัวอย่างไว้ล่วงหน้า ตัวอย่างส่วนหนึ่งจะถูกเลือกมาตรวจสอบ ส่วนที่เหลือจะถูกเลือกมาตรวจสอบตอนสิ้นปี ผู้สอบบัญชีอาจจะเตรียมตาราง Random Number ไว้ล่วงหน้าสำหรับขนาดของตัวอย่างทั้งหมด ซึ่งนับว่าเป็นการประหยัดเวลาและ ค่าใช้จ่ายเมื่อเทียบกับวิธีแรกคือ การแยกข้อมูลออกเป็นสองส่วน และเลือกตัวอย่างแยก จากกัน

หน่วยของตัวอย่าง (Sampling Unit)

หมายถึงรายการที่จะถูกเลือกมาตรวจสอบ หน่วยของตัวอย่างจะประกอบกันเป็น ประชากร เมื่อกำหนดประชากรแล้วย่อมไม่เป็นการยากที่จะระบุหน่วยของตัวอย่าง ลักษณะ ของตัวอย่างแต่ละหน่วยจะถูกวัดเพื่อกำหนดหรือประมาณลักษณะอย่างใดอย่างหนึ่งของ ประชากร เช่นหน่วยของตัวอย่างอาจจะเป็นรายการสินค้าคงคลัง ซึ่งผู้สอบบัญชีต้องการ วัดมูลค่าเพื่อประมาณมูลค่าทั้งหมดของสินค้า หน่วยของตัวอย่างขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของ

การตรวจสอบ เมื่อต้องการทดสอบว่าใบกำกับสินค้าจากเจ้าหน้าที่มีการเปรียบเทียบกับเอกสารการรับของ ใบสั่งซื้อ โดยถูกต้องหรือไม่ ก่อนที่จะลงบันทึกในบัญชีเจ้าหน้าที่ โดยที่กิจการได้รวบรวมใบกำกับสินค้าจากเจ้าหน้าที่รายเดียวกันไว้ด้วยกัน สำหรับใบกำกับสินค้าทั้งหมดที่ได้รับในเดือนนั้น เพื่อสะดวกในการบันทึกในสมุดรายวันซื้อ และการผ่านบัญชีไปยังบัญชีย่อยแต่ละราย หน่วยของตัวอย่างควรจะหมายถึงใบกำกับสินค้าแต่ละใบมากกว่า เพราะจุดที่ผู้สอบบัญชีสนใจว่ามีการควบคุมหรือไม่คือใบกำกับสินค้าแต่ละใบ

### ตัวอย่างซึ่งใช้สำหรับวัตถุประสงค์หลายอย่าง (Multiple Purpose Samples)

เป็นที่ยอมรับกันว่า ตัวอย่างแบบสถิติสามารถใช้ประมาณลักษณะหลายอย่างของประชากร ตัวอย่างเช่น การเลือกตัวอย่างเกี่ยวกับสินค้าคงคลัง ตัวอย่างที่เลือกเพื่อทดสอบการตรวจนับนั้นอาจจะใช้ในการประมาณอัตราผิดพลาดเกี่ยวกับการให้ราคา การคูณราคากับปริมาณเพื่อหามูลค่า รวมทั้งใช้ในการประมาณมูลค่าทั้งหมดของสินค้าคงคลังก็ได้ จะเห็นว่าตัวอย่างชุดเดียวกันสามารถนำมาใช้ได้กับหลายวัตถุประสงค์ โดยผู้สอบบัญชีจะทำการวัดผล ตรวจสอบ สำหรับแต่ละวัตถุประสงค์ซึ่งแตกต่างกันไป ขนาดของตัวอย่างซึ่งใช้ในแต่ละการทดสอบหรือสำหรับแต่ละวัตถุประสงค์ย่อมแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการ เช่นลักษณะของรายการซึ่งตรวจสอบ ความสำคัญของรายการ ความเสี่ยงในการที่จะเกิดข้อผิดพลาด เป็นต้น นอกจากนี้ ตัวอย่างชุดเดียวกันจะนำมาใช้สำหรับแผนการชนิดต่าง ๆ ทั้งสามชนิดได้ เช่น แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการประมาณ แผนการเลือกตัวอย่างเพื่อการค้นหาและเพื่อการยอมรับ เป็นต้น

### การเลือกตัวอย่างแบบสถิติกับมาตรฐานการตรวจสอบที่รับรองโดยทั่วไป

การเลือกตัวอย่างแบบสถิตินั้นยอมรับกันว่าใช้ได้กับการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี และเป็นไปตามมาตรฐานการตรวจสอบที่รับรองโดยทั่วไป คณะกรรมการเกี่ยวกับการเลือกตัวอย่างแบบสถิติในรายงานปี ค.ศ. 1962 ได้แสดงความเห็นว่า "คณะกรรมการมีความเห็นว่าการใช้การเลือกตัวอย่างแบบสถิตินั้นเป็นสิ่งที่ทำได้ภายในขอบเขตของมาตรฐานการ

ตรวจสอบที่รับรองโดยทั่วไป" <sup>1</sup> การพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่างการเลือกตัวอย่างแบบสถิติกับมาตรฐานการตรวจสอบที่รับรองโดยทั่วไปนั้น เป็นการชี้ให้เห็นว่าเทคนิคการเลือกตัวอย่างสามารถปรับ และนำมาใช้กับการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีได้อย่างไรบ้าง มาตรฐานการตรวจสอบซึ่งอาจใช้กับการเลือกตัวอย่างได้มากที่สุด คือมาตรฐานการปฏิบัติงานสามข้อ ดังนี้ คือ

### 1. การวางแผนและควบคุม

ในการเลือกตัวอย่างแบบสถิตินั้นจะต้องมีการวางแผนและควบคุมอย่างใด การวางแผนจะทำโดยเจ้าหน้าที่ระดับสูง เพื่อกำหนดมาตรฐานการเลือกตัวอย่างให้อยู่ในระดับที่ต้องการ กล่าวคือ การกำหนดวัตถุประสงค์ การกำหนดค่าความผิดพลาดและระดับความเชื่อมั่นจากการใช้ตัวอย่าง ตลอดจนลักษณะของข้อผิดพลาด งานดังกล่าวสามารถกระทำก่อนที่จะเริ่มทำการเลือกตัวอย่าง เมื่อเริ่มปฏิบัติงานปัญหาต่าง ๆ จากการปฏิบัติงานตลอดจนลักษณะข้อผิดพลาดจะถูกบันทึกในกระดาษทำการซึ่งจัดเตรียมไว้ล่วงหน้า การติดตามปัญหาและข้อสรุปจะถูกบันทึกไว้เช่นกัน การวัดผลจะเป็นไปได้อย่างแน่นอนเนื่องจากปัจจัยอันเกี่ยวข้องกับอันใดแก่วัตถุประสงค์และลักษณะของข้อผิดพลาดมีการกำหนดไว้ล่วงหน้า ขบวนการปฏิบัติงานตามลำดับขั้นตอนดังกล่าวทำให้เป็นการง่ายที่งานการเลือกตัวอย่างสามารถมอบหมายให้พนักงานในระดับต่ำปฏิบัติได้ โดยที่มีการควบคุมโดยพนักงานในระดับสูงกว่า

### 2. การประเมินผลการควบคุมภายใน

การประเมินผลการควบคุมภายในนั้นเกี่ยวข้องกับความรู้ความเข้าใจในระบบบัญชีที่มีอยู่ และการเชื่อมั่นว่าระบบการควบคุมภายในได้มีการปฏิบัติดังเช่นระบุไว้ ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ได้มาจากการสอบถาม การศึกษาคู่มือการปฏิบัติ

<sup>1</sup> AICPA, Codification of Statements on Auditing Standards, p. 65.

งานของพนักงาน ผู้สอบบัญชีจะประเมินความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่ การเลือกตัวอย่างแบบสถิติไม่สามารถนำมาใช้ได้ ในขั้นนี้ หลังจากทำการศึกษาเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายในที่มีอยู่แล้ว ผู้สอบบัญชีจะทดสอบเกี่ยวกับการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ การเลือกตัวอย่างแบบสถิติสามารถนำมาใช้ได้กับการทดสอบคลังถาวร ซึ่งมีหลักฐานปรากฏให้เห็น เช่น การอนุมัติการจ่ายเงิน การตรวจสอบความถูกต้องของเอกสาร โดยผู้ปฏิบัติงานจะเซ็นชื่อไว้ การเลือกตัวอย่างแบบสถิติไม่สามารถนำมาใช้ได้กับการทดสอบการควบคุมภายในในส่วนที่เกี่ยวกับการแบ่งแยกหน้าที่ เนื่องจากไม่มีหลักฐานปรากฏให้ตรวจสอบ ถึงแม้ว่าผู้สอบบัญชีจะสามารถทำการทดสอบเกี่ยวกับความถูกต้องของการบันทึกทางการบัญชีได้ เช่น การทำงบกระทบยอดบัญชีย่อยและบัญชีคุมยอด มีความถูกต้องแต่ไม่ได้แสดงว่ามี การแบ่งแยกหน้าที่อย่างเพียงพอหรือไม่ การทดสอบเกี่ยวกับการแบ่งแยกหน้าที่จะได้มาจากการสอบถาม การสังเกต การทดสอบเกี่ยวกับหลักฐานอาจ เป็นไปได้ในบางกรณีเท่านั้น ในการใช้การเลือกตัวอย่างแบบสถิติกับการทดสอบการปฏิบัติตามการควบคุมภายในที่กำหนดไว้ ตัวอย่างจะถูกประเมินผลในลักษณะของความถี่ของการไม่ปฏิบัติตามวิธีการควบคุมภายในซึ่งผู้สอบบัญชีพิจารณาว่าสำคัญ และผลของการไม่ปฏิบัติตามซึ่งมีต่อความเสี่ยงในการเกิดข้อผิดพลาดที่สำคัญในงบการเงิน

### 3. การรวบรวมหลักฐานที่เพียงพอเพื่อใช้ในการออกความเห็น

ในการตรวจสอบนั้นจะต้องให้ได้มาซึ่งหลักฐานที่เพียงพอและใช้ได้ เพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการแสดงความเห็นเกี่ยวกับงบการเงินที่ตรวจสอบ ปัจจุบันที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาเกี่ยวกับความเพียงพอของตัวอย่าง คือ ความสำคัญของรายการ และการพิจารณาความมีเหตุผลของพื้นฐานในการออกความเห็น เราทราบแล้วว่าในการเลือกตัวอย่างแบบสถิตินี้ ปัจจุบันที่เกี่ยวข้องในการกำหนดขนาดของตัวอย่างคือ ค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่าง และระดับความเชื่อมั่น ปัญหาคือค่าทั้งสองค่าควรจะเป็นเท่าใด เนื่องจากในการเลือกตัวอย่างแบบสถิตินี้จะประเมินผลในรูปของค่าความผิดพลาด และความเชื่อมั่น คณะกรรมการเกี่ยวกับการเลือกตัวอย่างแบบสถิติได้ให้ความเห็นไว้ในรายงานพิเศษ ปี ค.ศ. 1962 ว่า

คณะกรรมการ เชื่อว่าหนทางที่จะทำให้การวัดดังกล่าวมีประโยชน์ต่อวัตถุประสงค์ของผู้อยู่สอบบัญชี คือการกำหนดให้คำนิยามผลจากการใช้ตัวอย่างมีความสัมพันธ์กับความสำคัญของรายการ และระดับความเชื่อมั่น มีความสัมพันธ์กับหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการออกความเห็นของผู้สอบบัญชี<sup>1</sup>

ก. ความเพียงพอของขนาดของตัวอย่าง เมื่อค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างและระดับความเชื่อมั่นได้ถูกกำหนดขึ้น ขนาดของตัวอย่างจะได้ออกมาโดยการใส่สูตรคำนวณ หรือใช้ตารางสำเร็จ ขนาดของตัวอย่างที่ได้มาจะเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของผู้อยู่สอบบัญชี ซึ่งแสดงในรูปของค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่าง และระดับความเชื่อมั่น เป็นการบรรลุวัตถุประสงค์ของมาตรฐานการปฏิบัติงานข้อสามเกี่ยวกับความเพียงพอของหลักฐาน

ข. ความใช้ได้ของหลักฐาน เป็นการประเมินผลจากตัวอย่าง การพิจารณาเกี่ยวกับความใช้ได้ของตัวอย่าง หรือหลักฐานเป็นการพิจารณาเชิงคุณภาพ ซึ่งเป็นปัญหาการตรวจสอบอันขึ้นอยู่กับการใช้วิจารณญาณของผู้สอบบัญชี การพิจารณาดังกล่าวไม่เกี่ยวข้องกับการเลือกตัวอย่างแบบสถิติ การประเมินผลของตัวอย่างแบบสถิติจะเกี่ยวข้องโอกาสที่รายการซึ่งผู้อยู่สอบบัญชีสนใจได้ถูกรวมอยู่ในตัวอย่างแล้ว การเลือกตัวอย่างแบบสถิติจะไม่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติของผู้อยู่สอบบัญชีต่อรายการเหล่านั้น ซึ่งหมายถึงวิธีการตรวจสอบที่ใช้การยอมรับหลักฐานจากตัวอย่าง และการตัดสินใจเกี่ยวกับข้อผิดพลาดซึ่งพบจากตัวอย่างเป็นต้น

<sup>1</sup> Ibid.