

สรุปปัญหาและขอเสนอแนะ

ข้อดีเปรียบของการเลือกตัวอย่างแบบสถิติ

การเลือกตัวอย่างแบบสถิติ ช่วยแก้ปัญหาการเลือกตัวอย่างของผู้สอบบัญชี ซึ่งประกอบไปด้วยการกำหนดขนาดของตัวอย่าง การเลือกตัวอย่าง และการประเมินผลในขั้นสุดท้าย อาจสรุปข้อดีเปรียบของการเลือกตัวอย่างแบบสถิติ ดังนี้ คือ

1. การเลือกตัวอย่างแบบสถิติเป็นวิธีการซึ่งมีหลักเกณฑ์ที่แน่นอน (Objectivity) เชื่อถือได้ และช่วยป้องกันผู้สอบบัญชีในปัญหาเรื่องการปฏิบัติงานหย่อนกว่ามาตรฐาน เนื่องจากหลักการเกี่ยวกับการเลือกตัวอย่างแบบสถิติเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปว่าเชื่อถือได้ ใหมลเป็นที่น่าพอใจ ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงให้เห็นต่อบุคคลทั้งหลายว่า ระดับความเสี่ยงอันเกิดจากการใช้ตัวอย่างเพื่ออ้างถึงประชากรนั้น อยู่ในระดับซึ่งผู้ประกอบการวิชาชีพพึงปฏิบัติในสถานการณ์นั้น ๆ ผู้สอบบัญชีสามารถป้องกันตัวเองได้เมื่อเกิดคดีขึ้นในศาล และเนื่องจากการเลือกตัวอย่างแบบสถิติ มีวิธีการที่แน่นอน ทำให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติงานตามขั้นตอนเป็นลำดับ อันเป็นผลใหม่ที่มีความเป็นระเบียบ ช่วยให้ง่ายต่อการติดตามและควบคุม ผลในขั้นสุดท้ายคือช่วยให้บรรลุดัตุประสงค์ซึ่งใดก็งไวก่อนเริ่มทำการตรวจสอบ

2. ประหยัดเวลาและค่าใช้จ่าย ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดขนาดของตัวอย่างที่เหมาะสมสำหรับสถานการณ์นั้น ๆ ไคลวงหนา ทำให้ไม่ตองกังวลกับปัญหาเรื่องการเลือกตัวอย่างมากเกินไป ซึ่งแสดงถึงความไม่มีประสิทธิภาพและไม่ประหยัด หรือปัญหาที่ว่าขนาดของตัวอย่างไม่เพียงพอ เมื่อใช้การเลือกตัวอย่างแบบใช้วิจารณญานนั้น เวลาส่วนใหญ่จะถูกใช้ไปในการตัดสินใจว่าจะเลือกตัวอย่างขนาดเท่าใด และควรเลือกโดยวิธีใด

3. ช่วยให้การประเมินผลที่แน่นอน การเลือกตัวอย่างแบบใช้วิธีการสุ่มจะไม่สามารถวัดความเสี่ยงซึ่งเกิดจากการใช้ตัวอย่าง แต่การเลือกตัวอย่างแบบสถิติ ทำให้สามารถประเมินผลเกี่ยวกับค่าความเสี่ยงซึ่งเกิดจากการใช้ตัวอย่างในรูปของค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างและระดับความเชื่อมั่น โดยที่ไม่ว่าผู้สอบบัญชีคนใดก็ตาม เป็นผู้ปฏิบัติ ย่อมจะได้อรรถประโยชน์อย่างเดียวกันทั้งสิ้น แม้วผลที่มีต่อการตรวจสอบจะถูกตีความแตกต่างกันออกไป ก็เป็นเรื่องที่ยูนอกเหนือจากปัญหาการเลือกตัวอย่างแบบสถิติ อนึ่ง ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดระดับความเสี่ยงในการใช้ตัวอย่างให้อยู่ในระดับซึ่งต้องการได้ล่วงหน้า เมื่อได้มีการเลือกตัวอย่างมาตรวจสอบแล้ว ค่าที่แท้จริงสองค่า คือความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างและระดับความเชื่อมั่น จะโผล่มาจากการคำนวณโดยใช้ผลจากตัวอย่งนั้นเอง

4. ช่วยในการวางแผนและควบคุม ผู้สอบบัญชีสามารถคาดคะเนถึงระยะเวลาที่จะใช้ในการตรวจสอบได้อย่างถูกต้องมากขึ้น เพราะขนาดของตัวอย่างได้ถูกกำหนดไว้ล่วงหน้า นอกจากนี้จะมีการวางแผนการจัดเตรียมงานอื่น ๆ ล่วงหน้า เช่นการเตรียมกระดาษทำการ การวาง Random Number Listing การคิดถึงปัญหาและการแก้ปัญหา ซึ่งอาจจะเกิดขึ้นในการปฏิบัติงานล่วงหน้า เป็นสิ่งที่ทำได้เพราะทราบถึงปริมาณและชนิดของเอกสารซึ่งต้องใช้ในการตรวจสอบ งานดังกล่าวอาจทำในช่วงระยะเวลาซึ่งผู้สอบบัญชีอยู่ว่าง ๆ ในสำนักงาน หรือช่วงเวลาถอนออกไปตรวจสอบ การปฏิบัติงานการตรวจสอบ ย่อมมีประสิทธิภาพมากขึ้นเพราะมีการวางแผนล่วงหน้า เมื่อมีปัญหาจากการปฏิบัติงาน ก็สามารถแก้ไขให้ลุล่วงไปควยดีได้

5. ความถูกต้องในการตรวจสอบมีมากขึ้น เมื่อใช้การเลือกตัวอย่างแบบสถิติ นั้น ตัวอย่างจะมีขนาดเล็กกว่าการเลือกตัวอย่างแบบใช้วิธีการสุ่ม เพราะในกรณีส่วนมาก ขนาดของตัวอย่างแบบใช้วิธีการสุ่มขึ้นอยู่กับขนาดของประชากร เมื่อประชากรขนาดใหญ่ ขนาดตัวอย่างจะใหญ่ด้วย เพราะขนาดของตัวอย่างมักกำหนดเป็นอัตราคงที่ต่อประชากรทั้งหมด เช่นการตรวจสอบยอดคงเหลือในบัญชีเจ้าหนี้กับใบกำกับสินค้าขาย และรายงานการรับสินค้า 60 % ของยอดเจ้าหนี้ทั้งหมดเป็นต้น การเลือกตัวอย่างแบบสถิติจะแสดงให้เห็นว่าขนาดของตัวอย่างไม่ขึ้นอยู่กับขนาดของประชากร การที่ขนาดของตัวอย่างเล็กกลง

เมื่อใช้การเลือกตัวอย่างแบบสถิติ จะทำให้เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบมีน้อยลง ความถูกต้องในการตรวจสอบจะเพิ่มมากขึ้น เพราะข้อเท็จจริงซึ่งเกิดขึ้นอยู่เสมอ ๆ คือการที่ผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบข้อมูลจำนวนมาก ทำให้เกิดความเบื่อหน่าย ความสนใจก็ลดน้อยลง โอกาสในการเกิดความผิดพลาดในการตรวจสอบจะเพิ่มขึ้นตามลำดับ กล่าวกันว่า การตรวจสอบ 100 % อาจจะทำให้ข้อมูลซึ่งผิดพลาดได้ ซึ่งถ้าใช้ตัวอย่างขนาดที่เหมาะสม ย่อมจะให้ผลดีกว่า

6. ตัวอย่างแบบสถิตินั้นสามารถจะประเมินผลรวมกันได้ แม้ว่าปฏิบัติโดยผู้สอบบัญชีคนละคน เนื่องจากการทดสอบมีขึ้นก่อนตามลำดับซึ่งแน่นอน ผลจากการตรวจสอบซึ่งแยกปฏิบัติในสถานที่ต่าง ๆ เช่น กรณีการตรวจสอบเกี่ยวกับสินค้าคงคลัง สามารถนำมาสรุปผลรวมกันได้ นอกจากนั้น งานการตรวจสอบสามารถรับช่วงต่อกันได้ ในกรณีที่ไม่สามารถปฏิบัติให้เสร็จโดยผู้สอบบัญชีคนเดิม

7. ทำให้สามารถมอบหมายงานให้พนักงานในระดับต่ำลงไปปฏิบัติได้ เพราะผู้สอบบัญชีจะวางแผนในการกำหนดขนาดของตัวอย่าง วัตถุประสงค์ของการตรวจสอบ รวมทั้งลักษณะของข้อผิดพลาดต่าง ๆ พนักงานผู้ช่วยจะปฏิบัติงานไปตามแผนซึ่งได้กำหนดไว้ การควบคุมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ เพราะการปฏิบัติงานในชั้นก่อนต่าง ๆ จะถูกบันทึกไว้ในกระดาษทำการตามลำดับ

ปัญหาของการเลือกตัวอย่างแบบสถิติและขอเสนอแนะ

การเลือกตัวอย่างแบบสถิติ แม้จะเป็นวิธีการที่มีประโยชน์และมีหลักเกณฑ์น่าเชื่อถือดีกว่าการเลือกตัวอย่างแบบใช้วิจารณญาณ แต่ก็มีการใช้ไม่แพร่หลายเท่าที่ควร ปัญหาที่จะกล่าวต่อไปนี้ เป็นอุปสรรคสำคัญอย่างยิ่งที่ผู้สอบบัญชีส่วนมากปฏิเสธที่จะนำมาใช้ในการตรวจสอบ ทั้ง ๆ ที่ในบางสถานการณ์ การเลือกตัวอย่างแบบสถิติมีข้อได้เปรียบมากกว่า

1. ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ

ปัญหานี้มีความสำคัญมาก เพราะกิจการตรวจสอบส่วนใหญ่ของการให้ต้นทุนการตรวจสอบต่ำเท่าที่จะเป็นไปได้ การนำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้ จะทำให้เสีย

เวลาและค่าใช้จ่ายสูงกว่าการเลือกตัวอย่างแบบใช้วิธีการสุ่ม เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องใช้เวลาเพิ่มขึ้นในการจัดเตรียมตัวอย่างแบบ Random Number และการคำนวณค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน อย่างไรก็ตาม การที่ค่าใช้จ่ายสูงกว่าที่ควร เป็นเพราะผู้สอบบัญชีส่วนมากไม่คุ้นเคย หรือได้รับการฝึกฝนให้ใช้การเลือกตัวอย่างแบบสถิติ ทำให้เกิดความล่าช้ามากกว่าปกติ

ข้อเสนอแนะ ผู้สอบบัญชีควรริเริ่มทำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้ในสถานการณ์ซึ่งเหมาะสม ปัญหาเรื่องค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบจะไม่เป็นอุปสรรคสำคัญต่อไป ถ้าผู้สอบบัญชีมีความคุ้นเคยกับการเลือกตัวอย่างแบบสถิติ ในระยะยาว ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสามารถจะลดไปได้อย่างมาก นอกจากนี้ผู้สอบบัญชีสามารถวางแผนการตรวจสอบโดยล่วงหน้าก่อนเริ่มการตรวจสอบ โดยใช้เวลาวางซึ่งอยู่ในสำนักงาน จัดเตรียมตัวอย่างแบบ Random Number และคำนวณค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานในกรณีของแบบแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อประมาณมูลค่า

2. ความรู้ความเข้าใจหลักเกณฑ์ทางสถิติ

ในการนำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้กับการตรวจสอบนั้น ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องได้รับการฝึกฝนขนาดนักสถิติ หากแต่ความเข้าใจพื้นฐานถึงหลักเกณฑ์ของวิธีการทางสถิติเป็นสิ่งจำเป็น ผู้สอบบัญชีส่วนมากปฏิเสธที่จะทำความเข้าใจกับวิธีการทางสถิติ เพราะถือว่าเป็นเรื่องยุ่งยาก ทำให้ผู้สอบบัญชีพลาดโอกาสในการใช้ประโยชน์จากการเลือกตัวอย่างแบบสถิติ

ข้อเสนอแนะ ผู้สอบบัญชีควรศึกษาให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ทางสถิติ ตลอดจนการนำมาใช้ในการตรวจสอบ เพื่อจะสามารถนำมาใช้ได้ สถานการณ์ซึ่งเหมาะสม นอกจากจะเป็นประโยชน์ของงานตรวจสอบแล้ว ในกรณีที่กิจการซึ่งผู้สอบบัญชีตรวจสอบอยู่ ใช้วิธีการทางสถิติเข้าช่วยในการปฏิบัติงาน ผู้สอบบัญชีควรมีความสามารถในการประเมินความน่าเชื่อถือของวิธีการที่ลูกค้าใช้อยู่ เช่น แผนกตรวจสอบภายในใช้วิธีการเลือกตัวอย่างแบบสถิติ ช่วยในการปฏิบัติงาน หรือกิจการที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบ อาจใช้การเลือกตัวอย่างแบบสถิติกับการตรวจนับจำนวนสินค้าคงเหลือ แทนที่จะทำการตรวจนับสินค้าคงเหลือโดยละเอียด เป็นต้น

สำนักงานตรวจสอบบัญชีควรจัดให้มีแผนการฝึกอบรมพนักงาน เกี่ยวกับหลักเกณฑ์และวิธีการ นำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้ในการตรวจสอบ เพื่อเพิ่มความรู้ความเข้าใจแก่ผู้ปฏิบัติงาน อันจะเป็นประโยชน์ไม่เฉพาะแต่การเพิ่มโอกาสของการนำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้ แต่ยังรวมถึงการที่ผู้ปฏิบัติงานจะไต่ทวนจนถึงขอบเขตของการทดสอบซึ่งขึ้นอยู่กับว่ามีความเหมาะสมเพียงใด เนื่องจากภายหลังจากผู้สอบบัญชีทราบหลักเกณฑ์ของการเลือกตัวอย่างแบบสถิติแล้ว เชื่อว่าขั้นตอนของการปฏิบัติงานและความคิดของผู้สอบบัญชี จะมีระเบียบแบบแผนมากขึ้น ปัญหาทางเทคนิคหรือเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ของวิชาการทางสถิตินั้น ในบางกรณี ค่อนข้างยุ่งยาก ผู้สอบบัญชีอาจจำเป็นต้องร่วมมือกับนักสถิติเพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว

3. การกำหนดค่าผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างและระดับความเชื่อมั่น

ผู้สอบบัญชีจะคงใช้วิธีการภายในในการกำหนดค่าทั้งสอง ซึ่งควรเป็นค่าที่มีความหมายในแง่ของการตรวจสอบ การกำหนดค่าผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างใหม่ความสัมพันธ์กับความสำคัญของรายการนั้น ไม่สัมพันธ์มากนัก แต่การกำหนดระดับความเชื่อมั่นโดยให้มีความสัมพันธ์กับความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายในและปัจจัยอื่น ๆ ซึ่งมีอิทธิพลต่อขอบเขตของการตรวจสอบ เช่น วิธีการตรวจสอบอื่น ๆ และประสบการณ์การตรวจสอบปีที่แล้ว มีผู้กล่าวว่าไม่มีหลักเกณฑ์แน่นอน

ข้อเสนอแนะ ปัญหาข้างต้นอาจถูกแก้ไขได้ถ้านักงานสอบบัญชีกำหนดนโยบายเกี่ยวกับการกำหนดระดับความเชื่อมั่นไว้อย่างแน่นอน ดังที่เสนอแนวไว้ในบทที่ 5 เมื่อเลือกใช้ระดับความเชื่อมั่นขนาดเท่าใด ก็เพียงแต่อธิบายเหตุผลว่าเหตุใดจึงเลือกใช้ระดับนั้น นอกจากนั้น เชื่อว่าถ้ามีการนำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้ในการทดสอบมากขึ้น ก็จะสามารถกำหนดระดับความเชื่อมั่นที่มีความสัมพันธ์กับงานตรวจสอบมากขึ้นในระยะยาว การศึกษาวิจัยเพิ่มเติมเกี่ยวกับการนำมาใช้ จึงเป็นสิ่งจำเป็น

4. วิธีการเลือกตัวอย่างแบบสถิติ

ผู้สอบบัญชีส่วนมาก เข้าใจว่าวิธีการเลือกตัวอย่างแบบสถิติทำให้เสียเวลามาก ในการตรวจสอบตัวอย่างซึ่งไม่มีความสำคัญในแง่ของการตรวจสอบ หรือไม่น่าสนใจ ทั้งนี้ เนื่องจากรายการทุกรายการมีโอกาสเท่ากันที่จะถูกเลือกมาเป็นตัวอย่าง W. H. Whitney ได้กล่าวไว้ใน Journal of Accountancy (July, 1968) ดังนี้

ผู้สอบบัญชีผู้มีประสบการณ์ยอมรับว่า จุดใดที่มีโอกาสมากที่จะพบข้อทุจริต หรือข้อผิดพลาด เช่นเดียวกับนักสืบผู้มีประสบการณ์ยอมรับว่า เขาควรที่จะ สืบสวนตรงจุดใด ทั้งนี้ ไม่ควรใช้วิธีการเลือกแบบสถิติ นักธรรมิวิทยาซึ่ง ใ้รับการวิจารณ์จากบริษัทน้ำมัน เขาจะเลือกเจาะทาน้ำมันตรงบริเวณซึ่ง คาดคะเนว่าจะพบน้ำมัน ซึ่งยอมดีกว่าวิธีการเลือกแบบสถิติ¹

ข้อเท็จจริงคือ ในแง่สถิติถือว่าประชากรชุดดังกล่าว ไม่มีลักษณะซึ่งเหมือนกัน (Homogeneous) ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรแบ่งแยกประชากรออกเป็น ส่วน และทำการเลือก ตัวอย่างในแต่ละส่วนแยกจากกัน (Stratification) อย่างไรก็ตาม การแบ่งส่วนดังกล่าว อาจจะไม่จำเป็น เพราะวาทาตัวอย่างมีขนาดใหญ่พอ และข้อผิดพลาดนั้นเกิดขึ้นโดยสม่ำเสมอ การเลือกตัวอย่างแบบสถิติยอมมีโอกาที่จะได้ตัวอย่างซึ่งมีลักษณะต่าง ๆ ของประชากรมา โดยครบถ้วน

ข้อเสนอแนะ วิธีการเลือกตัวอย่างแบบสถิติ จะทำให้ได้ตัวอย่างซึ่งเป็นตัวแทนที่ดีของ ประชากร และจะน่าพอใจได้โดยไม่จำเป็นต้องมีการวัดผลแบบสถิติ คณะกรรมการเกี่ยวกับ การเลือกตัวอย่างแบบสถิติ ซึ่ง AICPA แห่งข้างขึ้น ได้ให้ความเห็นว่า ผู้สอบบัญชีควร มีอิสระในการใช้วิจารณญาณ นำเอาการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้ถ้าเชื่อว่าจะมีประโยชน์

¹ J. Herman Brasseaux and John D. Edwards, Reading in Auditing, p. 263.

มากกว่า การเลือกตัวอย่างแบบสถิติจะชักปัญหาเรื่องทัศนคติของผู้ตอบบัญชีแต่ละคน ซึ่งมีผลต่อการเลือกตัวอย่าง โดยอาจจะเกิดขึ้นโดยตั้งใจ หรือไม่ก็ได้ เช่นผู้ตอบบัญชีบางคน นิยมเลือกรายการขายจากตอนบนของหน้า หรือเลือกรายการขายใหญ่ๆ ซึ่งมีชื่อเป็นที่รู้จัก เป็นต้น การเลือกไม่เฉพาะเจาะจง (Haphazard Sample) นั้น แตกต่างจากวิธีการเลือกแบบสถิติ เพราะตัวอย่างที่ได้ ยังได้รับอิทธิพลจากความคิดเห็นของผู้ตอบบัญชีโดยไม่ตั้งใจ อย่างไรก็ตาม ไม่ควรสรุปว่า วิธีการเลือกตัวอย่างแบบสถิติจะเป็นสิ่งจำเป็นในทุกกรณี ในบางสถานการณ์ ผู้ตอบบัญชีอาจจะต้องการให้ความสนใจในการตรวจสอบรายการบางอย่าง ดังนั้น จึงไม่ต้องการใช้วิธีการเลือกตัวอย่างแบบสถิติ ซึ่งการโคมาของตัวอย่างขึ้นอยู่กับโอกาส สรุปได้ว่าวิธีการเลือกตัวอย่างแบบสถิตินั้นนำมาใช้ได้ แต่ไม่ใช่ข้อบังคับว่าผู้ตอบบัญชีต้องใช้ในทุกครั้งที่ทำการทดสอบ

5. ลักษณะของข้อมูล

ในกิจการขนาดกลางและเล็กส่วนมาก ปริมาณรายการที่เกิดขึ้นมีไม่มากนัก การใช้แผนการเลือกตัวอย่างแบบสถิติไม่คุ้มกับค่าใช้จ่าย เนื่องจากผู้ตอบบัญชีมีความมั่นใจในผลการทดสอบพอควร เพราะขนาดของตัวอย่างที่เลือกมานั้น โดยปกติมีขนาดเกินกว่า 50 % ทั้งในแง่มูลค่าและจำนวนรายการ อีกประการหนึ่ง ระบบการควบคุมภายในซึ่งทำให้เกิดความถูกต้องของรายการที่ตรวจสอบนั้น ผู้ตอบบัญชีให้ความเชื่อถือได้น้อย ผู้ตอบบัญชีจำเป็นต้องทำการทดสอบในปริมาณซึ่งค่อนข้างมาก ซึ่งสถานการณ์เช่นนี้แตกต่างกับเมื่อกิจการที่ตรวจสอบมีขนาดใหญ่ ปริมาณรายการที่เหมือน ๆ กันนั้นมีมาก ผู้ตอบบัญชีต้องอาศัยการประเมินผลการควบคุมภายในช่วยในการกำหนดปริมาณการทดสอบ ในกรณีนี้ การวัดผลซึ่งค่อนข้างแน่นอน ตลอดจนวิธีการที่มีหลักเกณฑ์ของการเลือกตัวอย่างแบบสถิติ จะช่วยป้องกันผู้ตอบบัญชีได้ นอกจากอุปสรรคเรื่องขนาดของกิจการแล้ว ปัญหาอีกประการหนึ่งคือ ลักษณะของข้อมูลไม่เอื้ออำนวยให้ทำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้ เหตุผลคือ ข้อมูลมีลักษณะแตกต่างกันมากเกี่ยวกับมูลค่า และไม่ได้มีการจัดกลุ่มหรือแบ่งส่วนโดยรวมข้อมูลซึ่งคล้ายกันเข้าด้วยกัน ซึ่งเป็นลักษณะที่ผู้ตอบบัญชีต้องการ ผู้ตอบบัญชีต้องเสียเวลาในการจัดกลุ่มข้อมูลใหม่ ซึ่งแน่นอนว่าค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบย่อมเพิ่มมากขึ้น จนกระทั่งประโยชน์ซึ่งจะได้รับจากการเลือกตัวอย่างแบบสถิติหมดไป

6. ขนาดของตัวอย่างเป็นเพียงการประมาณเท่านั้น

เนื่องจากการคำนวณค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานในกรณีของแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อประมาณมูลค่านั้น เป็นค่าโดยประมาณ กล่าวคือเมื่อผู้สอบบัญชีใช้ตัวอย่างชั้นทดลองเพื่อคำนวณค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานนั้น มูลค่าที่นำมาใช้คำนวณนั้น เป็นมูลค่าตามบัญชีซึ่งยังไม่ได้ตรวจสอบ เพราะความไม่สะดวกหลายประการทำให้ผู้สอบบัญชีไม่สามารถทำการตรวจสอบตัวอย่างชั้นทดลองนี้ได้ ตัวอย่างเช่น การขอค้ำยันยื่นยอดลูกหนี้นั้น ถ้าผู้สอบบัญชีจะส่งค้ำยันยื่นสำหรับตัวอย่างชั้นทดลองจำนวนหนึ่งก่อน จะทำให้เกิดความไม่สะดวกและความไม่มีประสิทธิภาพ เพราะมีปัญหาการติดตามรายการ เมื่อลูกหนี้ไม่ตอบค้ำยันยื่น นอกจากนี้ การคำนวณค่าต่าง ๆ เพื่อการคำนวณขนาดตัวอย่าง มักจะทำภายในสำนักงานของผู้สอบบัญชีโดยใช้เวลาวางเท้าที่มีอยู่ก่อนทำการตรวจสอบจริง ๆ การตรวจสอบตัวอย่างชั้นทดลองจึงมักเป็นไปไม่ได้ ดังนั้นกรณีที่มีมูลค่าภายหลังการตรวจสอบแตกต่างไปจากมูลค่าตามบัญชีมาก ตัวอย่างที่คำนวณตอนแรกอาจจะมากหรือน้อยเกินไปก็ได้ กรณีของแผนการเลือกตัวอย่างเพื่อประมาณอัตรา ก็เช่นกัน อัตราผิดพลาดซึ่งได้จากตัวอย่างชั้นทดลองจะเป็นการประมาณเท่านั้น

ขอเสนอแนะและขอคิดเห็น ปัญหาข้างต้นมักจะเกิดขึ้นในปีแรกของการตรวจสอบ เมื่อผู้สอบบัญชีไม่ทราบข้อมูลเกี่ยวกับค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน หรืออัตราผิดพลาดโดยคาดคะเนเลย เพราะเหตุว่า ถ้าเป็นการตรวจซ้ำ ๆ กันหลายปี ผู้สอบบัญชีสามารถไขข้อมูลจากปีที่แล้วได้ โดยพิจารณาถึงการเปลี่ยนแปลงสำคัญที่อาจจะเกิดขึ้น ผู้สอบบัญชีย่อมทราบคร่าว ๆ ว่า มูลค่าตามบัญชีจะแตกต่างจากมูลค่าซึ่งตรวจสอบมากน้อยเพียงใด โดยอาศัยข้อมูลปีที่แล้ว ในการตรวจสอบปีแรก ผู้สอบบัญชีอาจจะจำเป็นต้องยอมรับขนาดตัวอย่างโดยประมาณ และทำการขยายขนาดตัวอย่างภายหลังถ้าจำเป็น วิธีแก้ไขอีกประการหนึ่งคือ การกำหนดตัวอย่างให้ใหญ่กว่าที่ต้องการ (โดยลดค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่าง หรือเพิ่มระดับความเชื่อมั่นที่ต้องการ) เพื่อจะได้ไม่ต้องขยายขนาดตัวอย่างภายหลัง ซึ่งอาจจะต้องเสียเวลามากกว่าการกำหนดขนาดตัวอย่างให้ใหญ่ไว้ก่อน

สรุป

การเลือกตัวอย่างแบบสถิติ สามารถนำมาใช้ได้กับการทดสอบภายในไตรมาสฐาน การตรวจสอบซึ่งรับรองโดยทั่วไป การเลือกตัวอย่างแบบสถิติมีลักษณะสำคัญซึ่งแตกต่างจากการเลือกตัวอย่างแบบใช้วิจารณญาณ คือ การที่ผู้สอบบัญชีสามารถวัดความเสี่ยงซึ่งเกิดจากการใช้ตัวอย่างได้ เนื่องจากเมื่อผู้สอบบัญชีใช้การเลือกตัวอย่างเพื่อการตรวจสอบนั้น มีความผิดพลาดจากการที่ตัวอย่างซึ่งเลือกมาตรวจนั้น อาจจะมีลักษณะแตกต่างไปจากลักษณะที่แท้จริงของประชากร การตรวจสอบ 100 % จึงจะช่วยป้องกันข้อผิดพลาดดังกล่าวได้ เมื่อผู้สอบบัญชีใช้การเลือกตัวอย่างแบบสถิติ ผู้สอบบัญชีสามารถกำหนดระดับความเสี่ยงให้อยู่ในขนาดที่ต้องการได้ การเลือกตัวอย่างแบบสถิติมีข้อได้เปรียบเหนือการเลือกตัวอย่างโดยใช้วิจารณญาณหลายประการ คือ การเลือกตัวอย่างแบบสถิติช่วยขจัดอิทธิพลหรือปัจจัยเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบและทัศนคติของผู้สอบบัญชีแต่ละคน ซึ่งมักจะมีบทบาทสำคัญเมื่อใช้การเลือกตัวอย่างแบบใช้วิจารณญาณ ข้อได้เปรียบอีกประการหนึ่งคือ ทำให้การปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีเป็นไปอย่างมีหลักเกณฑ์และมีขั้นตอนที่เป็นระเบียบ สามารถแสดงให้เห็นบุคคลทั้งหลายเข้าใจได้ ซึ่งแน่นอนว่ายอมทำให้ผลงานของผู้สอบบัญชีน่าเชื่อถือกว่าเมื่อใช้การเลือกตัวอย่างแบบใช้วิจารณญาณ

เมื่อใช้การเลือกตัวอย่างแบบสถิตินั้น ผู้สอบบัญชียังคงต้องใช้วิจารณญาณ (Audit Judgement) ในการตัดสินใจในลักษณะเดียวกันกับเมื่อใช้การเลือกตัวอย่างแบบใช้วิจารณญาณ กล่าวคือ ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งมีอิทธิพลต่อขนาดของตัวอย่าง ได้แก่ ความสำคัญของรายการ ระบบการควบคุมภายใน ความเสี่ยงในการเกิดข้อผิดพลาดที่สำคัญ เป็นต้น โดยจะให้ความสัมพันธ์ระหว่างปัจจัยดังกล่าวกับการวัดค่าความเสี่ยงในทางสถิติ คือความให้ความสัมพันธ์ระหว่างค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างกับความสำคัญของรายการ และระดับความเชื่อมั่นกับความมีประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน และปัจจัยอื่น ๆ การเลือกตัวอย่างแบบสถิตินั้น ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใช้วิจารณญาณในแนวทางใหม่ โดยแสดงออกมาเป็นตัวเลขซึ่งเข้าใจได้

อย่างไรก็ตาม ถึงแม้การเลือกตัวอย่างแบบสถิติจะมีข้อได้เปรียบเหนือกว่าการเลือกตัวอย่างแบบใช้วิจารณญาณ มีใ้ค้หมายความว่าผู้สอบบัญชีจำเป็นจะต้องนำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้กับการทดสอบทุกครั้ง การตัดสินใจในการนำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้เป็นความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ในบางสถานการณ์ ผู้สอบบัญชีอาจจะพิจารณาว่าการเลือกตัวอย่างแบบใช้วิจารณญาณจะมีประสิทธิภาพมากกว่า ผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องใช้การเลือกตัวอย่างแบบสถิติ ในกรณีที่การเลือกตัวอย่างแบบใช้วิจารณญาณให้ผลที่อยู่แล้ว การนำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้กับงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีนั้น มีปัญหาบางประการ ดังได้กล่าวแล้ว ซึ่งเป็นเหตุผลที่ทำให้การเลือกตัวอย่างแบบสถิติมีที่ใช้อย่างจำกัด และไม่แพร่หลายเท่าที่ควรจะเป็น ผู้สอบบัญชีควรจะได้ประโยชน์จากการเลือกตัวอย่างแบบสถิติเมื่อสถานการณ์อำนวยให้

ผู้เขียนเชื่อว่า วิทยานิพนธ์นี้จะ เป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชี ในการเพิ่มความรู้อย่างเข้าใจถึงการนำการเลือกตัวอย่างแบบสถิติมาใช้กับงานการทดสอบ รวมทั้งทำให้ทราบถึงปัญหาซึ่งเกิดขึ้นจากการนำมาใช้ในทางปฏิบัติ ในประการสำคัญ ผู้เขียนหวังว่าจะเป็นเครื่องกระตุ้นให้ผู้ที่สนใจใ้ค้นำมาใช้ในการปฏิบัติงานที่แท้จริง เพื่อจะใ้ค้ทราบถึงปัญหาอื่น ๆ ซึ่งอาจจะเกิดขึ้น และเพื่อจะใ้ค้ใ้ค้มาซึ่งข้อสรุปต่าง ๆ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ เช่น การกำหนดค่าความผิดพลาดจากการใช้ตัวอย่างโดยพิจารณาถึงความสำคัญของรายการและการกำหนดระดับความเชื่อมั่น โดยพิจารณาถึงประสิทธิภาพของระบบการควบคุมภายใน เป็นต้น ในอนาคตอันใกล้ เชื่อว่าการเลือกตัวอย่างแบบสถิติจะ เข้ามามีบทบาทสำคัญมากขึ้นในงานการตรวจสอบของผู้สอบบัญชี เพราะขนาดของธุรกิจยอมขยายขนาดใหญ่ขึ้นทุกที ปริมาณข้อมูลซึ่งผู้สอบบัญชีต้องตรวจสอบมีมาก ผู้สอบบัญชีย่อมต้องการวิธีการซึ่งมีหลักเกณฑ์และน่าเชื่อถือกว่าการเลือกตัวอย่างแบบใช้วิจารณญาณ