



บทที่ 5

สรุปผลการวิจัยและข้อเสนอแนะ

การสอบบัญชี เป็นวิชาชีพหนึ่งที่มีความสำคัญในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ เป็นวิชาชีพที่มีความรับผิดชอบในอันที่จะรักษาผลประโยชน์ของผู้ใช้งบการเงินของธุรกิจต่างๆ โดยปฏิบัติตามตรวจสอบและแสดงความเห็นต่อบการเงิน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินสามารถเชื่อถือฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของธุรกิจ เป็นวิชาชีพที่ดำเนินงานภายใต้ความเชื่อถือและยอมรับของผู้ใช้บริการ และปฏิบัติตามโดยมีกฎหมาย มาตรฐาน และมารยาทของวิชาชีพควบคุมและบังคับอยู่ ซึ่งส่งผลให้ผู้สอบบัญชีดำเนินการอยู่ในหลักเกณฑ์และมาตรฐานที่มีอยู่ ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีเป็นผลตอบแทนจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี เป็นส่วนที่มีความสำคัญต่อการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งถึงแม้ว่าจะมีการกล่าวถึงอยู่บ้างในแวดวงวิชาชีพแต่ยังไม่มีการศึกษาอย่างจริงจัง ดังนั้นการศึกษาถึงปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย จึงเป็นแนวทางหรือข้อพิจารณาในเรื่องค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีให้ดียิ่งขึ้นในโอกาสต่อไป อันจะเป็นประโยชน์ต่อผู้สอบบัญชีและต่อการพัฒนาวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย

ความมุ่งหมายในการวิจัยนี้ ก็เพื่อหาปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีโดยทำการวิเคราะห์ถึงความสัมพันธ์ของปัจจัยแต่ละอย่าง แล้วกำหนดเป็นรูปแบบความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี ศึกษาวิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่ง วิเคราะห์และสรุปผลเพื่อเสนอแนวทางในการนำเอาหลักเกณฑ์ไปใช้ศึกษาทัศนคติของผู้ใช้บริการสอบบัญชีที่มีต่อวิชาชีพสอบบัญชีในเรื่องของบริการที่ได้รับจากสำนักงานสอบบัญชีและวิธีการเลือกสำนักงานสอบบัญชี นอกจากนี้ยังได้ศึกษาทัศนคติของผู้สอบบัญชีที่มีต่อวิชาชีพสอบบัญชีและค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี ดังนั้นเพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมายดังกล่าวจึงได้ทำการวิจัยโดยรวบรวมข้อมูลจากสำนักงานสอบบัญชี ธุรกิจที่ให้บริการสอบบัญชี หนังสือและเอกสารทางวิชาการต่างๆที่เกี่ยวกับเรื่องนี้ โดยใช้วิธีการวิจัยในเชิงปริมาณและวิธีการวิจัยแบบวิเคราะห์ ซึ่งผลสรุปของวิจัยและข้อเสนอแนะจากการวิจัยจะได้กล่าวต่อไป

1. สรุปผลการวิจัย

ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีเป็นผลตอบแทนจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีที่ได้รับจากธุรกิจที่ใช้บริการ เป็นค่าบริการที่มาจากการตกลงระหว่างผู้ว่าจ้างและผู้รับจ้าง ดังนั้นในการพิจารณาปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีจึงได้พิจารณาแยกเป็น 2 ส่วน คือ

ก. ปัจจัยภายนอก หมายถึงขนาด ประเภทและลักษณะของธุรกิจที่เป็นลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีซึ่งจะสะท้อนให้เห็นปริมาณงานที่ผู้สอบบัญชีจะต้องปฏิบัติ นอกจากนี้ยังได้รวมพิจารณาถึงขนาดของสำนักงานสอบบัญชีเป็นปัจจัยอีกตัวหนึ่งด้วย การวิเคราะห์ข้อมูลจะนำเอาปัจจัยหรือตัวแปรอิสระแต่ละตัวมาหาความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมวิชาชีพหรือตัวแปรตาม แล้วคัดเลือกปัจจัยมาวิเคราะห์ร่วมกันโดยใช้ทฤษฎีการถดถอยและสหสัมพันธ์เชิงซ้อน ผลสรุปของการวิเคราะห์จะกล่าวในหัวข้อปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี

ข. ปัจจัยภายใน หมายถึงองค์ประกอบในการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชี การวิเคราะห์ข้อมูลจะนำเอาปัจจัยต่างๆที่ได้จากการสอบถามความคิดเห็นของผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีมาจัดเรียงลำดับ ตามความมากน้อยของความคิดเห็น ผลสรุปของการวิเคราะห์จะกล่าวในหัวข้อวิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี

นอกจากนี้ ในส่วนสุดท้ายของสรุปผลการวิจัย เป็นการสรุปทัศนคติเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชีและค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี

1.1 ปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี

ผลการวิเคราะห์ปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีได้แยกพิจารณาออกเป็น 3 กรณี ซึ่งสามารถสรุปรูปแบบความสัมพันธ์และค่าความสัมพันธ์ของปัจจัยรวมได้ดังนี้

1. กรณีการวิเคราะห์รวม

ปัจจัยที่ได้จากผลการวิเคราะห์ เพื่อใช้อธิบายความสัมพันธ์ที่มีต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีสำหรับกรณีการวิเคราะห์รวมมีดังนี้

ก. จำนวนทุนที่เรียกชำระ เป็นส่วนของเงินลงทุนที่มาจากเจ้าของกิจการ ในส่วนนี้จะแสดงให้เห็นถึงขนาดของกิจการและขนาดของการดำเนินงาน ดังนั้นปัจจัยนี้ถูกนำมาร่วมพิจารณาภายใต้ข้อสมมติฐานที่ว่า ความมากน้อยของจำนวนทุนที่เรียกชำระย่อมแสดงให้เห็นถึงขนาดการดำเนินงานของกิจการ มีผลต่องานในหน้าที่ของผู้สอบบัญชีและค่าธรรมเนียมวิชาชีพด้วย

ข. จำนวนรวมของรายได้ ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับกิจกรรมของธุรกิจที่เป็นลูกค้าของสำนักงานว่ามีมากน้อยเพียงไร ซึ่งจำนวนกิจกรรมของธุรกิจสามารถพิจารณาได้จากจำนวนรวมของรายได้ ดังนั้นปัจจัยนี้จึงถูกนำมาร่วมพิจารณาภายใต้ข้อสมมติฐานที่ว่า จำนวนรวมของรายได้ของธุรกิจย่อมมีผลมาจากจำนวนกิจกรรมที่ธุรกิจดำเนินการและมีผลต่อปริมาณงานของผู้สอบบัญชีและต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพด้วย

ค. การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ ลักษณะความแตกต่างของการเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่ ย่อมเกี่ยวข้องกับสถานะการดำเนินงานของบริษัทตลอดจนกฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับที่รองรับอยู่ สภาพแวดล้อมดังกล่าวย่อมส่งผลถึงงานในหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรวมทั้งเวลาและค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ต้องผันแปรตามด้วย

ง. ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี การดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่และสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางย่อมมีลักษณะที่คล้ายคลึงกันแต่ไม่เหมือนกัน ในสำนักงานขนาดใหญ่ย่อมมีชื่อเสียงและเป็นที่ยอมรับของวงการธุรกิจ การให้บริการและการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมวิชาชีพย่อมสามารถกำหนดเป็นมาตรฐานได้ แต่สำหรับสำนักงานขนาดกลางชื่อเสียงและการเป็นที่ยอมรับย่อมมีน้อยกว่า แต่การปฏิบัติงานสอบบัญชีถึงแม้จะมีมาตรฐานแต่ก็ต้องอยู่ในวงจำกัดของค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ได้รับว่าจะคุ้มกับเวลาและค่าใช้จ่ายที่ใช้ไปในการตรวจสอบหรือไม่ ดังนั้นขนาดของสำนักงานสอบบัญชีจึงถูกนำมาร่วมพิจารณาภายใต้ข้อสมมติฐานที่ว่าขนาดของสำนักงานที่ใหญ่กว่าย่อมได้รับค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่สูงกว่า

เมื่อนำปัจจัยทั้ง 4 มาวิเคราะห์ร่วมกันโดยใช้ทฤษฎีการถดถอยและสหสัมพันธ์เชิงซ้อน ผลปรากฏว่าได้ค่าสัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจที่ดีที่สุดคือเท่ากับ 0.5932 ซึ่งหมายถึงค่าธรรมเนียม

วิชาชีพลบบัญชีสามารถอธิบายได้โดยหรือเป็นผลสืบเนื่องมาจากปัจจัยทั้ง 4 ตัว ในอัตราร้อยละ 59.32 เมื่อเปรียบเทียบกับค่าจริง ซึ่งรูปแบบของความสัมพันธ์สรุปได้ดังนี้

$$FEE = 247,205.82 + 0.0613CCAP + 0.0217INC + 19,806.14SEC - 117,390.77FRM$$

โดยที่

- FEE = ค่าธรรมเนียมวิชาชีพลบบัญชีที่คำนวณได้ (หน่วย : บาท)
 CCAP = จำนวนทุนที่เรียกชำระ (หน่วย : พันบาท)
 INC = จำนวนรวมของรายได้ (หน่วย : พันบาท)
 SEC = เป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่ (เป็น = 1, ไม่เป็น = 0)
 FRM = ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี (ใหญ่ = 1, กลาง = 2)

2. กรณีการวิเคราะห์เฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่

ปัจจัยที่ได้จากผลการวิเคราะห์ เพื่อใช้อธิบายความสัมพันธ์ที่มีต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพลบบัญชี สำหรับกรณีการวิเคราะห์เฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่ มีดังนี้

- ก. จำนวนรวมของรายได้ (สมมติฐานเช่นเดียวกับกรณีการวิเคราะห์รวม)
- ข. การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ (สมมติฐานเช่นเดียวกับกรณีการวิเคราะห์รวม)
- ค. โครงสร้างบริษัทมีบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือ ลักษณะความเกี่ยวข้องของธุรกิจ

ที่เป็นลูกค้าของสำนักงานที่มีต่อบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือของตนมีได้ในหลายลักษณะ เช่น ความเกี่ยวข้องทางการค้า ความเกี่ยวข้องทางด้านเงินลงทุน เป็นต้น ลักษณะเหล่านี้เป็นรายการที่ต้องพิจารณาพิเศษในหลายๆด้าน ไม่เพียงแต่พิจารณาทางด้านความถูกต้อง แต่ยังต้องพิจารณาทางด้านกฎหมายภาษีอากรอีกด้วย ดังนั้นจึงนำเอาปัจจัยนี้มาร่วมพิจารณาภายใต้ข้อสมมติฐานที่ว่า เมื่อธุรกิจที่เป็นลูกค้าของสำนักงานมีบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือมากย่อมทำให้เกิดรายการที่เกี่ยวข้องระหว่างกิจการมาก มีผลต่องานในหน้าที่ของผู้สอบบัญชีและค่าธรรมเนียมวิชาชีพลบด้วย

เมื่อนำปัจจัยทั้ง 3 มาวิเคราะห์ร่วมกัน โดยใช้ทฤษฎีการถดถอยและสหสัมพันธ์เชิงซ้อน ผลปรากฏว่าได้ค่าสัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจที่ดีที่สุดคือเท่ากับ 0.4247 ซึ่งหมายถึงค่าธรรมเนียม

วิชาชีพลบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่สามารถอธิบายได้โดยหรือเป็นผลสืบเนื่องมาจาก ปัจจัยทั้ง 3 ตัวในอัตราร้อยละ 42.47 เมื่อเปรียบเทียบกับค่าจริง ซึ่งรูปแบบของความสัมพันธ์สรุปได้ดังนี้

$$FEE = 68,733.77 + 0.0572 \text{ INC} + 33,765.74 \text{ SEC} + 74,882.00 \text{ SUB}$$

โดยที่

- FEE = ค่าธรรมเนียมวิชาชีพลบบัญชีที่คำนวณไว้ (หน่วย : บาท)
 INC = จำนวนรวมของรายได้ (หน่วย : พันบาท)
 SEC = เป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่ (เป็น = 1, ไม่เป็น = 0)
 SUB = โครงสร้างบริษัทมีบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือหรือไม่ (มี = 1, ไม่มี = 0)

3. กรณีการวิเคราะห์เฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลาง

ปัจจัยที่ได้จากผลการวิเคราะห์เพื่อใช้อธิบายความสัมพันธ์ที่มีต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพลบบัญชี สำหรับกรณีการวิเคราะห์เฉพาะสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลาง มีดังนี้

- ก. จำนวนทุนที่เรียกชำระ (สมมติฐานเช่นเดียวกับกรณีการวิเคราะห์รวม)
- ข. จำนวนรวมของรายได้ (สมมติฐานเช่นเดียวกับกรณีการวิเคราะห์รวม)
- ค. จำนวนรวมของค่าใช้จ่าย ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีขึ้นอยู่กับกิจกรรมของ

ธุรกิจที่เป็นลูกค้าของสำนักงานว่ามีมากน้อยเพียงไร ค่าใช้จ่ายก็อาจเป็นตัวแทนของกิจกรรมที่ธุรกิจดำเนินการซึ่งคล้ายกับปัจจัยรายได้แต่ในด้านตรงข้าม ดังนั้นปัจจัยนี้จึงถูกนำมาร่วมพิจารณาภายใต้ข้อสมมติฐานที่ว่า จำนวนรวมของค่าใช้จ่ายอาจใช้เป็นตัวแทนของจำนวนกิจกรรมที่ธุรกิจดำเนินการซึ่งย่อมมีผลต่อปริมาณงานของผู้สอบบัญชีและต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพลบด้วย

- ง. การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ (สมมติฐานเช่นเดียวกับกรณีการวิเคราะห์รวม)

จ. ประเภทของธุรกิจ ในธุรกิจแต่ละประเภทย่อมมีลักษณะการดำเนินงานที่แตกต่างกัน กฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งโครงสร้างทางการบัญชีและความซับซ้อนของระบบบัญชี ทำให้งานการตรวจสอบเปลี่ยนแปลงไปตามประเภทของธุรกิจ ดังนั้นปัจจัยนี้จึงถูกนำมา

ร่วมพิจารณาภายใต้ข้อสมมติฐานที่ว่า ความแตกต่างของประเภทธุรกิจที่ลูกค้าของสำนักงานดำเนินงานอยู่ ย่อมมีผลต่อปริมาณงานและความยากง่ายของการสอบบัญชีและมีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพด้วย

เมื่อนำปัจจัยทั้ง 5 มาวิเคราะห์ร่วมกันโดยใช้ทฤษฎีการถดถอยและสหสัมพันธ์เชิงซ้อน ผลปรากฏว่าได้ค่าสัมประสิทธิ์ของการตัดสินใจที่ดีที่สุดคือเท่ากับ 0.8648 ซึ่งหมายถึงค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีสำหรับสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางสามารถอธิบายได้โดยหรือเป็นผลสืบเนื่องมาจากปัจจัยทั้ง 5 ตัวในอัตราร้อยละ 86.48 เมื่อเปรียบเทียบกับค่าจริง ซึ่งรูปแบบของความสัมพันธ์สรุปได้ดังนี้

$$FEE = .33,490.29 + 0.1164CCAP - 0.1724INC + 0.1820EXP + 18,885.543SEC - 5190TYP$$

โดยที่

- FEE = ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีที่คำนวณได้ (หน่วย : บาท)
- CCAP = จำนวนทุนที่เรียกชำระ (หน่วย : พันบาท)
- INC = จำนวนรวมของรายได้ (หน่วย : พันบาท)
- EXP = จำนวนรวมของค่าใช้จ่าย (หน่วย : พันบาท)
- SEC = เป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่ (เป็น = 1, ไม่เป็น = 0)
- TYP = ประเภทของธุรกิจ แทนค่าด้วย
- 1 = ธุรกิจธนาคาร/สถาบันการเงิน
 - 2 = ธุรกิจอุตสาหกรรม
 - 3 = ธุรกิจการค้า
 - 4 = ธุรกิจบริการ
 - 5 = ธุรกิจอื่นๆ

จากการรวบรวมความคิดเห็นของผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีและธุรกิจที่ใช้บริการสอบบัญชีเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี สรุปและจัดลำดับตามน้ำหนักคะแนนที่ได้ใน

ปัจจัยแต่ละอย่าง ผลการวิจัยพบว่าความคิดเห็นของทั้งสองฝ่ายมีลักษณะคล้ายคลึงกันมีเพียงแต่ส่วนต่างในลำดับที่ของปัจจัยบางตัวเท่านั้น ซึ่งสามารถจัดกลุ่มของปัจจัยตามลำดับคะแนนได้เป็น 3 กลุ่มดังนี้

1. กลุ่มที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีมาก ได้แก่
 - 1.1 ความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชีของบริษัท
 - 1.2 ระบบการควบคุมภายในของบริษัท
 - 1.3 ประเภทของธุรกิจ
 - 1.4 ลักษณะความเป็นเจ้าของ (บริษัทเอกชน, บริษัทในตลาดหลักทรัพย์)
 - 1.5 การมีฝ่ายตรวจสอบภายในทำให้ช่วยลดงานของผู้สอบบัญชี
2. กลุ่มที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีปานกลาง ได้แก่
 - 2.1 จำนวนรวมของรายได้
 - 2.2 จำนวนรวมของค่าใช้จ่าย
 - 2.3 โครงสร้างบริษัทมีบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือ
 - 2.4 จำนวนรายของลูกหนี้
 - 2.5 จำนวนรวมของทรัพย์สิน
3. กลุ่มที่มีอิทธิพลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีน้อย ได้แก่
 - 3.1 อัตราส่วนของสินค้าคงเหลือต่อจำนวนรวมของทรัพย์สิน
 - 3.2 อัตราส่วนของลูกหนี้ต่อจำนวนรวมของทรัพย์สิน
 - 3.3 จำนวนรายของเจ้าหนี้
 - 3.4 อัตราส่วนของเจ้าหนี้ต่อจำนวนรวมของหนี้สิน
 - 3.5 จำนวนทุนที่เรียกชำระ
 - 3.6 จำนวนทุนจดทะเบียน
 - 3.7 อื่นๆ ได้แก่ ปริมาณงานที่ตรวจสอบ ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ ความช่วยเหลือร่วมมือของลูกค้าในการตรวจสอบ เป็นต้น

ผลการวิเคราะห์ทางสถิติและการรวบรวมความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี จะเห็นว่าผลลัพธ์ทั้งสองอย่างไม่ค่อยสอดคล้องกัน ที่เป็นเช่นนี้เพราะว่าการวิเคราะห์ทางสถิติสำหรับปัจจัยที่เป็นเชิงคุณภาพ (Qualitative Factors) จะไม่ค่อยได้ผลดีนัก เนื่องจากการประเมินความรู้สึกและความคิดเห็นให้อยู่ในรูปของตัวเลขเป็นเรื่องที่ค่อนข้างยุ่งยาก และอาจไม่ค่อยเที่ยงตรงในการตัดสินใจของแหล่งข้อมูลแต่ละแหล่ง ดังนั้นจึงอาจได้ข้อมูลที่มาวิเคราะห์ผลที่ไม่น่าเชื่อถือต้องนักและส่งผลให้ผลสรุปไม่ตรงกับความเป็นจริง นอกจากนี้การสอบถามความคิดเห็นเกี่ยวกับปัจจัยเชิงปริมาณ (Quantitative Factors) เป็นสิ่งที่ยากต่อการพิจารณาเนื่องจากไม่มีหลักเกณฑ์ใดที่แน่นอนในการตัดสินใจ

อย่างไรก็ตามการนำผลการวิเคราะห์ทางสถิติและการรวบรวมความคิดเห็นมาพิจารณาร่วมกันจึงน่าที่จะทำให้สามารถสรุปประเด็นของการวิจัยได้ดี ดังนั้นปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีที่สรุปได้จากการวิเคราะห์ทางสถิติ จึงควรที่จะรวมเอาปัจจัยที่ได้จากการรวบรวมความคิดเห็นในกลุ่มที่มีอิทธิพลมากใน 5 อันดับแรกมาพิจารณาร่วมกัน เพื่อให้ได้ผลของการวิจัยที่ดีที่สุด ซึ่งได้กล่าวไว้ในตอนท้ายของบทนี้แล้ว

นอกจากนี้ในส่วนของมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ. 2511) ที่ระบุไว้ว่า "(4) ไม่กำหนดสินจ้างหรือค่าตอบแทน โดยถือเอาอัตราสูงต่ำของยอดเงินหรือของมูลค่าทรัพย์สินใดที่ตนรับรองหรือที่ตนมีส่วนร่วมในการสอบบัญชีเป็นเกณฑ์" ผลจากการวิจัยเป็นเพียงการนำปัจจัยต่างๆมาใช้เป็นข้อพิจารณาในการประมาณค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี ดังนั้นจึงมิได้ขัดต่อมรรยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแต่อย่างใด

1.2 วิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี

1.2.1 ปัญหาและข้อควรพิจารณาในการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

จากผลการรวบรวมข้อมูล สำนักงานสอบบัญชีโดยส่วนใหญ่ได้รับค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีจากลูกค้าบางรายไม่คุ้มกับเวลาและค่าใช้จ่ายที่ใช้ไปในการตรวจสอบ โดยมีสาเหตุ

ใหญ่มาจาก การที่สำนักงานสอบบัญชีพยายามที่จะปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐาน การสอบบัญชีที่มีอยู่ ซึ่งอาจทำให้การตรวจสอบต้องขยายเวลาและขอบเขตการตรวจสอบออกไป เนื่องจากพบอุปสรรคในการตรวจสอบหรืออาจเป็นกรณีลูกค้าใหม่ทำให้ไม่สามารถกะประมาณเวลา ได้ถูกต้อง นอกจากนี้อาจเป็นผลมาจากการที่มีความสัมพันธ์กับลูกค้าหรือหวังผลในการให้บริการ ด้านอื่น ทำให้การกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ต่ำกว่าปกติ หรือกรณีลูกค้าของสำนักงานไม่ยินยอม เพิ่มค่าธรรมเนียมวิชาชีพเมื่อปริมาณงานเพิ่มขึ้น สาเหตุต่างๆ เหล่านี้เป็นจุดที่เป็นปัญหาอย่างยิ่ง สำหรับการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ ประกอบกับสภาวะแวดล้อมของวงการธุรกิจที่โดยส่วนใหญ่ ไม่ค่อยให้ความสำคัญกับการสอบบัญชี จึงทำให้สำนักงานสอบบัญชีดำเนินการโดยได้รับแรงกดดัน มาจากผลของค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่อาจไม่คุ้มกับการปฏิบัติงาน และมีกรอบของมาตรฐานและ มารยาทที่บังคับอยู่ ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีจึงต้องดำเนินการโดยเน้นที่ประสิทธิภาพการทำงาน ของพนักงาน และการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพทุกครั้งก็ควรที่จะพิจารณาให้ละเอียดในเรื่อง ต่อไปนี้

- (1) ความต้องการพื้นฐานสำหรับการประกอบวิชาชีพ ซึ่งก็คือรายได้ที่เพียงพอสำหรับ มาตรฐานการครองชีพที่เหมาะสม สำหรับการว่าจ้างพนักงานที่มีคุณสมบัติ สำหรับการมีสถานที่ ทำงานที่ดีพอสมควร และเพียงพอสำหรับการพัฒนาความรู้ทางด้านวิชาชีพ
- (2) ความยากง่ายของงานที่ทำ ซึ่งก็คือการพิจารณาคุณค่าของงานที่ทำให้แก่ลูกค้าโดย ตีค่าเป็นค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่สมควรจะได้รับ
- (3) การว่าจ้างเป็นประจำหรือเป็นครั้งคราว ทำให้ต้องพิจารณาอย่างละเอียดใน ขอบเขตและระยะเวลาในการปฏิบัติงาน เนื่องจากค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ได้รับจากการว่าจ้าง เป็นครั้งคราวอาจจะไม่ได้รับชดเชยถ้าหากได้รับค่าธรรมเนียมที่ต่ำไป ไม่เหมือนกับการว่าจ้าง ประจำที่สามารถปรับค่าธรรมเนียมได้ในภายหลัง
- (4) ความสามารถในการจ่ายของลูกค้า หมายถึง ความสามารถและความยินดีของ ลูกค้าที่จะจ่ายเงินเพื่อซื้อบริการที่เพิ่มขึ้นในสิ่งที่ลูกค้าต้องการจากสำนักงาน

1.2.2 วิธีการและปัจจัยในการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

สำหรับวิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพโดยทั่วไปมีด้วยกัน 2 วิธี คือ กำหนดตามอัตราค่าธรรมเนียมต่อเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงาน (Per diem fees) และกำหนดเป็นค่าธรรมเนียมที่แน่นอน (Fixed fees) จากการวิจัยพบว่าโดยส่วนใหญ่สำนักงานสอบบัญชีจะใช้วิธีการกำหนดเป็นค่าธรรมเนียมที่แน่นอน โดยบางสำนักงานจัดทำเป็นประมาณการเวลาและค่าใช้จ่ายที่ใช้ไปในการตรวจสอบ แต่ในบางสำนักงานมิได้จัดทำ ความคิดเห็นของธุรกิจที่ใช้บริการสอบบัญชีโดยส่วนใหญ่ก็เห็นด้วยกับวิธีการดังกล่าว โดยให้เหตุผลว่า "เนื่องจากเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบอาจจะไม่ใช่เครื่องวัดอัตราค่าธรรมเนียมที่ดีเสมอไป ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความพร้อมของข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีจะสามารถตรวจสอบได้ และขึ้นอยู่กับเจ้าหน้าที่หรือผู้สอบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชีที่มีความคุ้นเคยกับระบบบัญชีหรือการควบคุมภายในของบริษัทมากน้อยเพียงใด" แต่ก็มีบางส่วนเห็นว่าควรกำหนดตามอัตราค่าธรรมเนียมต่อเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงาน โดยให้เหตุผลว่า "เป็นการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีที่ยุติธรรมสำหรับทั้งสองฝ่าย แต่อัตราค่าธรรมเนียมรายชั่วโมงของสำนักงานต้องถูกกำหนดขึ้นในอัตราที่เหมาะสมกล่าวคือรวมกำไรในอัตราที่สมควร อนึ่งพนักงานตรวจสอบของสำนักงานจะต้องมีประสิทธิภาพไม่เช่นนั้นต้องใช้เวลาในการตรวจสอบมาก" นอกจากนี้ธุรกิจที่ใช้บริการสอบบัญชียังได้เสนอวิธีการกำหนดอื่นๆ ได้แก่ กำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพตามปริมาณงานและระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ กำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพตามขนาดของธุรกิจและความยากง่ายของระบบบัญชีธุรกิจ กำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพตามขอบเขตการตรวจสอบของงานสอบบัญชี และกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพตามระยะเวลาที่ทำงานแต่ไม่ควรเกินค่าธรรมเนียมที่แน่นอน เป็นต้น ในรายละเอียดวิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพจากการสัมภาษณ์ผู้บริหารของสำนักงานสอบบัญชี พบว่ามีหลักเกณฑ์คล้ายคลึงกัน โดยมีจุดมุ่งหมายในการประมาณค่าธรรมเนียม เพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ที่เพียงพอสำหรับเวลาและค่าใช้จ่ายที่ใช้ไปในการตรวจสอบ ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณากำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี สรุปได้เป็น 2 กลุ่มดังนี้

1. กลุ่มปัจจัยหลักที่ใช้ในการพิจารณา
 - 1.1 เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี
 - 1.2 จำนวนพนักงานในแต่ละระดับที่ใช้ในการตรวจสอบ
 - 1.3 อัตราเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบ
 - 1.4 ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานของสำนักงาน
2. กลุ่มปัจจัยรองที่ใช้ในการพิจารณา
 - 2.1 ประสบการณ์และความสามารถพิเศษของผู้สอบบัญชี
 - 2.2 ความเร่งด่วนในการตรวจสอบ
 - 2.3 ชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี
 - 2.4 อื่นๆ ได้แก่ สภาวะการแข่งขันของสำนักงานสอบบัญชี ระยะทางในการเดินทางไปตรวจสอบ

จากการวิจัยพบว่า สำนักงานสอบบัญชีจำนวน 1 ใน 3 ของตัวอย่างมิได้มีการบันทึกข้อมูลที่เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อใช้ในการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี และส่วนใหญ่เป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางค่อนข้างเล็ก ที่เป็นเช่นนี้เพราะสำนักงานดังกล่าวผู้บริหารสำนักงานสอบบัญชีจะปฏิบัติงานใกล้ชิดกับลูกค้าและพนักงานตรวจสอบ ทำให้ผู้บริหารใช้ความจำโดยส่วนใหญ่ในการประเมินผลและตัดสินใจ ซึ่งอาจจะทำให้ไม่ทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ ข้อมูลสำหรับการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพจะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีมีโครงสร้างค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ดี ทำให้สำนักงานมีผลกำไรในการดำเนินงาน ข้อมูลที่จำเป็นดังกล่าวมีดังนี้

(1) บันทึกการว่าจ้าง (Engagement memorandums) บันทึกข้อมูลที่สำคัญของลูกค้าเมื่อเริ่มมีการว่าจ้าง

(2) รายงานการประมาณเวลา (Time budget) รายงานการประมาณเวลาและค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบ เพื่อใช้ในการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพและประเมินผลการทำงาน

(3) หนังสือตอบรับงานสอบบัญชี (Letter acknowledging engagement) หนังสือแจ้งให้ลูกค้าทราบถึงขอบเขตการตรวจสอบบัญชีและค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

(4) รายละเอียดเวลาปฏิบัติงาน (Detailed time records) รายละเอียดเวลาปฏิบัติงานของพนักงานแต่ละคน แต่ละระดับ สำหรับแต่ละงวดเวลา

(5) รายละเอียดการปฏิบัติงานของพนักงานแต่ละคน (Individual employee performance record) รายละเอียดการปฏิบัติงานของพนักงานเพื่อใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงาน

(6) รายละเอียดงานระหว่างทำแต่ละงาน (Individual client work-in progress record) บันทึกรายละเอียดเวลาปฏิบัติงานของพนักงานโดยแยกตามลูกค้าแต่ละราย

(7) รายละเอียดการแจ้งหนี้แก่ลูกค้า (Individual client billing record) บัญชีลูกหนี้หรือลูกค้ารายย่อยสรุปรายได้และค่าใช้จ่ายของลูกค้าแต่ละราย

(8) ตารางการจัดสรรกำลังคน (Staff assignment schedule) ใช้สำหรับการวางแผนการจัดสรรกำลังคนให้กับงานแต่ละงาน

(9) ตารางการประเมินผลการปฏิบัติงาน (Staff performance schedule) ใช้สำหรับการประเมินผลและประเมินประสิทธิภาพการทำงานของพนักงาน

(10) รายละเอียดผลตอบแทนจากลูกค้า (Client performance record) แสดงให้เห็นความสามารถในการทำกำไรในลูกค้าแต่ละราย

ข้อมูลและรายงานดังกล่าวข้างต้นเป็นสิ่งที่จำเป็นสำหรับโครงสร้างการกำหนดค่าธรรมเนียมที่ดีที่สุดซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของระบบบัญชีของสำนักงานสอบบัญชี

1.3 ทิศนคติเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชีและค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี

จากการสอบถามความคิดเห็นของธุรกิจที่ใช้บริการสอบบัญชีเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาเลือกสำนักงานสอบบัญชี สามารถสรุปได้เป็น 2 กลุ่ม ดังนี้

1.3.1 กลุ่มหลักเกณฑ์สำคัญที่ใช้ในการพิจารณา

- (1) ชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี
- (2) ความสามารถเฉพาะตัวในเรื่องทั่วไปของการเป็นผู้สอบบัญชี
- (3) ความเป็นผู้เชี่ยวชาญเฉพาะในประเภทธุรกิจที่บริษัทดำเนินการ
- (4) มีความเป็นมิตรและความสามารถในการร่วมงานกับบริษัทฯ
- (5) สามารถช่วยเหลือสนับสนุน เมื่อบริษัทมีความจำเป็นและต้องการผู้เชี่ยวชาญเฉพาะ

1.3.2 กลุ่มหลักเกณฑ์รองที่ใช้ในการพิจารณา

- (1) กำหนดโดยบริษัทแม่หรือสถาบันการเงินหรือองค์กรต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับบริษัท
- (2) ค่าธรรมเนียมวิชาชีพต่ำกว่าสำนักงานอื่น
- (3) มีความรู้จักเป็นการส่วนตัวกับสำนักงานสอบบัญชี
- (4) ได้รับคำแนะนำจากเพื่อนหรือสมาคมธุรกิจ
- (5) สำนักงานตั้งอยู่ใกล้กับบริษัท สะดวกในการติดต่อ

จากผลสรุปข้างต้นจะเห็นว่า ค่าธรรมเนียมวิชาชีพมิได้เป็นหลักเกณฑ์สำคัญที่ใช้ในการพิจารณาเลือกสำนักงานสอบบัญชี หรืออาจกล่าวได้ว่าการเลือกสำนักงานสอบบัญชีสำหรับธุรกิจทั่วไปมีการพิจารณาเรื่องค่าธรรมเนียมวิชาชีพน้อยกว่า ชื่อเสียงและความสามารถของผู้สอบบัญชีในการที่จะช่วยเหลือให้คำแนะนำแก่ธุรกิจที่ใช้บริการ ซึ่งผู้บริหารบางสำนักงานได้กล่าวว่า ปัจจุบันบทบาทของผู้สอบบัญชีมิใช่มีเพียงแต่การสอบบัญชี แต่ควรเน้นที่จะให้ความช่วยเหลือ ให้คำปรึกษา และคำแนะนำแก่ธุรกิจที่ใช้บริการในเรื่องที่ลูกค้าสนใจ เช่น ภาษีอากร ระบบบัญชี เป็นต้น ซึ่งจากการวิจัยพบว่า บริการต่างๆ ที่ลูกค้าของสำนักงานได้รับรองลงมาจากการบริการทางด้านการสอบบัญชี ได้แก่ การให้คำปรึกษาทางภาษีอากร การให้คำปรึกษาเกี่ยวกับการบริหาร และบริการด้านการวางระบบบัญชี ตามลำดับ บริการเหล่านี้ผู้สอบบัญชีอาจให้บริการต่างหากหรือเสนอแนะในกรณี

ที่พบในระหว่างการตรวจสอบ

สำหรับความคิดเห็นทั่วไปของผู้สอบบัญชีเกี่ยวกับวิชาชีพสอบบัญชี และค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีสามารถสรุปได้ว่า เนื่องจากโครงสร้างธุรกิจในประเทศไทยโดยส่วนใหญ่ยังเป็นธุรกิจขนาดเล็ก ทำให้ไม่เห็นความสำคัญและประโยชน์ของวิชาชีพสอบบัญชี และใช้บริการเนื่องจากกฎหมายบังคับ สำหรับปัญหาทั่วไปทางด้านวิชาชีพได้แก่ มีกฎหมายควบคุมเกี่ยวกับการประกอบวิชาชีพแต่มีได้ใช้อย่างจริงจัง และปัญหาทางด้านค่าธรรมเนียมวิชาชีพ เป็นต้น ซึ่งค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีเป็นปัญหาที่สำคัญของสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางและขนาดเล็ก สำหรับการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพจะต้องขึ้นกับวิจารณ์ของผู้เกี่ยวข้อง และต้องเพียงพอสำหรับการดำรงชีพที่เหมาะสม การกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพควรคำนึงถึง

1. ฐานะและความสามารถในการจ่ายของบริษัทลูกค้า
2. งานของผู้สอบบัญชี
3. ชื่อเสียงและเกียรติคุณของสำนักงานในการเรียกค่าธรรมเนียมวิชาชีพ
4. เวลาและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติงานตรวจสอบ

ค่าธรรมเนียมวิชาชีพนั้นมีผลต่อคุณภาพของงานสอบบัญชี ภาพพจน์ และทัศนคติของผู้สอบบัญชี ซึ่งในแง่ของการดำเนินการสอบบัญชีแล้วผู้สอบบัญชีควรที่จะได้รับค่าตอบแทนที่เหมาะสมเหมือนดังกิจการทั่วไป ควรที่จะเป็นที่ยอมรับและมีสถานะทางสังคมที่ดี นอกจากนี้สำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งได้ให้ความเห็นว่า ควรที่จะมีการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพขั้นต่ำโดยองค์กรกลางซึ่งได้แก่ สมาคมหรือคณะกรรมการที่เกี่ยวข้องกับการประกอบวิชาชีพ โดยพิจารณาตามประเภทของธุรกิจ และสุดท้ายก็คือ ธุรกิจต่างๆควรเปิดเผยค่าธรรมเนียมวิชาชีพไว้ในงบการเงิน เพื่อแสดงให้เห็นถึงความเหมาะสมของขอบเขตงานตรวจสอบบัญชีและขนาดของธุรกิจ

2. การประยุกต์ผลจากการวิจัย

ผลจากการวิจัยนี้เป็นประโยชน์ต่อผู้ที่เกี่ยวข้องตลอดจนผู้ใช้บริการงานสอบบัญชี โดย

สามารถนำข้อสรุปของการวิจัยไปใช้ในทางปฏิบัติหรือใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาความเหมาะสมของค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีกับงานสอบบัญชี เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ทุกฝ่าย

ในเรื่องการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ จากผลการวิจัยพบว่า ผู้สอบบัญชีจะพิจารณาจากขอบเขตของงานตรวจสอบ ปริมาณของงานตรวจสอบ ระยะเวลาและค่าใช้จ่าย และจำนวนพนักงานในแต่ละระดับที่ใช้ในการตรวจสอบ โดยจัดทำเป็นประมาณการและเสนอค่าธรรมเนียมวิชาชีพนี้แก่ผู้ใช้บริการสอบบัญชี ซึ่งวิธีการดังกล่าวเป็นวิธีการที่ดีที่สุดในการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี เนื่องจากเป็นการพิจารณาจากองค์ประกอบทรัพยากรของสำนักงานสอบบัญชีที่ต้องใช้ในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี เพื่อให้บรรลุถึงมาตรฐานการสอบบัญชี อย่างไรก็ตามการที่จะประมาณค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีก็สามารถพิจารณาได้จากรูปแบบของความสัมพันธ์ของปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีที่ได้มาจากการวิจัย รูปแบบของความสัมพันธ์สามารถสรุปได้ดังนี้

กรณีรวม

$$FEB = 247,205.82 + 0.0613CCAP + 0.0217INC + 19,806.14SEC - 117,390.77FRM$$

กรณีแยกเฉพาะสำนักงานขนาดใหญ่

$$FEB = 68,733.77 + 0.0572INC + 33,765.74SEC + 74,882.00SUB$$

กรณีแยกเฉพาะสำนักงานขนาดกลาง

$$FEB = 33,490.29 + 0.1164CCAP - 0.1724INC + 0.1820EXP + 18,885.543SEC - 5190TYP$$

โดยที่

- | | | |
|------|---|-------------------------|
| FEB | = ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีที่คำนวณได้ | (หน่วย : บาท) |
| CCAP | = จำนวนทุนที่เรียกชำระ | (หน่วย : พันบาท) |
| INC | = จำนวนรวมของรายได้ | (หน่วย : พันบาท) |
| EXP | = จำนวนรวมของค่าใช้จ่าย | (หน่วย : พันบาท) |
| SEC | = เป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่ | (เป็น = 1, ไม่เป็น = 0) |
| SUB | = โครงสร้างบริษัทมีบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือหรือไม่ | (มี = 1, ไม่มี = 0) |

FRM	=	ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี	(ใหญ่ = 1, กลาง = 2)
TYP	=	ประเภทของธุรกิจ แทนค่าด้วย	1 = ธุรกิจธนาคาร/สถาบันการเงิน 2 = ธุรกิจอุตสาหกรรม 3 = ธุรกิจการค้า 4 = ธุรกิจบริการ 5 = ธุรกิจอื่น ๆ

ปัจจัยเชิงคุณภาพ

ค่าธรรมเนียมนิติศาสตร์สอบบัญชีที่ได้จากการคำนวณค่าของรูปแบบความสัมพันธ์ทั้งสามตัวที่จะนำมาพิจารณาพร้อมกับปัจจัยในเชิงคุณภาพทั้ง 5 ตัวที่ได้จากการสำรวจความคิดเห็น เพื่อให้การประมาณค่าใกล้เคียงความเป็นจริงมากขึ้น ปัจจัยทั้ง 5 ตัวดังกล่าวมีดังนี้

1. ความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชีของบริษัท
2. ระบบการควบคุมภายในของบริษัท
3. ประเภทของธุรกิจ (บางรูปแบบความสัมพันธ์ได้รวมคำนวณแล้ว)
4. ลักษณะความเป็นเจ้าของ (บางรูปแบบความสัมพันธ์ได้รวมคำนวณแล้ว)
5. การมีฝ่ายตรวจสอบภายในทำให้ช่วยลดงานของผู้สอบบัญชี

ตัวอย่าง

ธุรกิจประเภทอุตสาหกรรมที่มีทุนที่เรียกชำระ 50 ล้านบาท มียอดรวมรายได้ประมาณ 500 ล้านบาท มียอดรวมค่าใช้จ่ายประมาณ 490 ล้านบาท ธุรกิจมิได้เป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์ สำนักงานสอบบัญชีขนาดกลาง จะประมาณค่าธรรมเนียมนิติศาสตร์ได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 FEE &= 33,490.29 + 0.1164CCAP - 0.1724INC + 0.1820EXP + 18,885.543SEC - 5190TYP \\
 &= 33,490.29 + 0.1164(50,000) - 0.1724(500,000) + 0.1820(490,000) \\
 &\quad + 18,885.54(0) - 5190(2) \\
 &= 31,910.28 \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ได้จากการคำนวณ 31,910.28 บาท อาจจะนำปัจจัยเชิงคุณภาพที่เหลืออยู่ คือ ความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชีของบริษัท ระบบการควบคุมภายในของบริษัท และการมีฝ่ายตรวจสอบภายในที่จะช่วยลดงานของผู้สอบบัญชีมาร่วมพิจารณา โดยผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีสามารถกำหนดเป็นอัตราร้อยละจากค่าธรรมเนียมที่คำนวณได้และพิจารณาเพิ่มเติม เพื่อกำหนดเป็นค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่เรียกเก็บจากลูกค้า

อย่างไรก็ตามเนื่องจากการคำนวณดังกล่าวได้มาจากข้อมูลของหลายสำนักงาน จึงได้ผลลัพธ์ที่เป็นค่าถั่วเฉลี่ย ในบางสำนักงานอาจเป็นค่าธรรมเนียมที่ต่ำไป แต่ในบางสำนักงานอาจเป็นค่าธรรมเนียมที่สูงไป ดังนั้นการนำรูปแบบความสัมพันธ์ดังกล่าวไปใช้อาจจะต้องพิจารณาปรับค่าสัมประสิทธิ์การถดถอย (ค่าตัวเลขหน้าปัจจัยแต่ละตัว) เพื่อให้สอดคล้องและเหมาะสมต่อไป นอกจากนี้ค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยที่ได้จากการวิจัยเป็นค่าของตัวเลขของปี พ.ศ.2530 ดังนั้นเมื่อระยะเวลาเปลี่ยนไปก็อาจจะต้องปรับค่าสัมประสิทธิ์การถดถอยเช่นเดียวกัน

3. ข้อเสนอแนะ

วิชาชีพสอบบัญชีเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญต่อวงการธุรกิจและภาครัฐบาล แต่ในความเป็นจริงแล้วพบว่าบทบาทและภาพพจน์ในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชียังไม่เป็นที่เข้าใจโดยทั่วไป ปัญหาดังกล่าวเป็นปัญหาที่สำคัญและเป็นปัญหาขั้นพื้นฐานที่มีผลอย่างยิ่งต่อการพัฒนาและแนวโน้มของวิชาชีพนี้ ซึ่งผลที่ตามมาคือปัญหาทางด้านค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี โดยทั่วไปผู้สอบบัญชีควรได้รับค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่เหมาะสมและคุ้มค่ากับการปฏิบัติงาน เรื่องนี้อาจจะเป็นเรื่องแปลก เพราะผู้สอบบัญชีควรที่จะคำนึงถึงอยู่แล้ว แต่ความเป็นจริงเรื่องนี้ก็ยังคงถูกละเลยอยู่ การพัฒนาทางด้านวิชาชีพเท่าที่ผ่านมาก็เป็นในเรื่องของมาตรฐานการปฏิบัติงานสอบบัญชี ไม่ค่อยได้กล่าวถึงเรื่องค่าธรรมเนียมวิชาชีพ ผลก็คือรายได้หรือผลตอบแทนจากการปฏิบัติงานสอบบัญชีอยู่ในระดับต่ำและไม่จูงใจผู้สอบบัญชีให้หันมาประกอบวิชาชีพอิสระอย่างแท้จริงและเต็มเวลา ทำให้ผู้ที่ได้เป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตบางส่วนอาจไม่ปฏิบัติงานในหน้าที่ผู้สอบบัญชีหรือปฏิบัติงานไม่เต็มเวลา

ทำให้วิชาชีพสอบบัญชีไม่สามารถพัฒนาหรือเจริญก้าวหน้าไปได้

ผลของการวิจัยจะใช้เป็นแนวทางหรือข้อพิจารณาสำหรับผู้ที่เกี่ยวข้องในวิชาชีพสอบบัญชี เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ข้อเสนอแนะที่ได้จากการวิจัย เพื่อพัฒนาวิชาชีพมีดังนี้

1. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ควรเร่งดำเนินการให้ผู้ประกอบวิชาชีพเข้ามาเป็นสมาชิกและจัดให้มีกิจกรรมร่วมกัน ซึ่งอาจจะได้แก่การจัดมีการอบรมสัมมนา หรือ พัฒนาความรู้ใหม่ที่เกี่ยวกับวิชาชีพ การแลกเปลี่ยนความคิดเห็น การให้สมาชิกมีส่วนร่วมในโครงการหรือแผนงานของสมาคมฯ รวมทั้งการเผยแพร่ข่าวสารที่เกี่ยวกับวิชาชีพแก่สมาชิก เป็นต้น เพื่อส่งเสริมให้วิชาชีพมีความเป็นปึกแผ่น และสามารถเพิ่มบทบาทของวิชาชีพในสังคมมากขึ้น
2. สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยและคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี ควรส่งเสริมให้วงการธุรกิจและภาครัฐบาลเข้าใจและมองเห็นความสำคัญของการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี โดยเผยแพร่บทบาท หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อวงการธุรกิจทั่วไป และเน้นความสำคัญที่มีต่อการดำเนินธุรกิจ รวมทั้งเน้นความสำคัญและเพิ่มบทบาทในส่วนที่เกี่ยวข้องกับทางราชการด้วย
3. คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีควรเพิ่มการตรวจสอบและติดตามการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่ปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชี ควรเพิ่มการลงโทษทางกฎหมาย และควรจรรยาบรรณรับผิดชอบต่อความเสียหายที่อาจมีขึ้นเนื่องจากผลของการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีด้วย เพื่อลดจำนวนผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ปฏิบัติตามมาตรฐานและรักษาคุณภาพงานการสอบบัญชี
4. องค์กรกลาง หรือ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ควรพิจารณาหลักเกณฑ์ในการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้สอบบัญชีด้วยกันและระหว่างผู้สอบบัญชีกับลูกค้า ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวอาจพิจารณาจากปัจจัยที่ได้จากการวิจัย
5. องค์กรกลาง หรือ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยควรที่จะมีการพิจารณาเรื่องค่าธรรมเนียมวิชาชีพขั้นต่ำ ซึ่งจากผลการวิจัยพบว่า ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

ต่ำสุดของสำนักงานขนาดใหญ่เท่ากับ 10,000 บาทและสำนักงานขนาดกลางเท่ากับ 3,000 บาท ความแตกต่างดังกล่าวย่อมแสดงให้เห็นถึงความไม่เท่าเทียมกันของการกำหนดค่าธรรมเนียมขั้นต่ำ ดังนั้นเพื่อให้ผู้สอบบัญชีใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณากำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพและเพื่อให้ได้รับค่าธรรมเนียมวิชาชีพในเกณฑ์ที่เหมาะสม จึงสมควรที่จะมีการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพขั้นต่ำ ซึ่งอาจกำหนดได้จากปัจจัยพื้นฐานโดยคำนวณเป็นค่าธรรมเนียมขั้นต่ำมาตรฐาน ปัจจัยเหล่านี้ได้แก่ เงินเดือนของผู้สอบบัญชีและผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และผลตอบแทนในอัตราที่เหมาะสม เป็นต้น ค่าธรรมเนียมวิชาชีพขั้นต่ำนี้จะจูงใจให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิบัติงานเต็มเวลามากขึ้น ซึ่งจะช่วยส่งเสริมและพัฒนาวิชาชีพให้เจริญก้าวหน้า

6. การเปิดเผยหรือแจ้งค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีแก่คณะกรรมการการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี เพื่อแสดงให้เห็นถึงความเหมาะสมของค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีกับขอบเขตงานตรวจสอบบัญชีและขนาดของธุรกิจ
