



บทที่ 2

การประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

ในการประกอบธุรกิจเพื่อหวังผลกำไร จำเป็นต้องมีการจัดการทางการเงิน เพื่อให้ทราบถึงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของกิจการนั้นอย่างน้อยปีละครั้ง งบการเงินดังกล่าวย่อมเป็นที่สนใจแก่บุคคลหลายฝ่ายด้วยกัน กล่าวคือ ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นเจ้าของกิจการย่อมสนใจว่าบริษัทสามารถจ่ายเงินปันผลได้เท่าไร ธนาคารหรือสถาบันการเงินผู้ให้กู้เงินแก่บริษัทก็ต้องการทราบว่าบริษัทมีความสามารถที่จะหาเงินมาชำระดอกเบี้ย และใช้คืนเงินกู้ได้หรือไม่ และผู้ลงทุนโดยทั่วไปย่อมต้องการทราบถึงความสามารถหากำไรของบริษัท เพื่อตัดสินใจซื้อขายหุ้นในบริษัทนั้นๆต่อไป

งบการเงินที่คณะกรรมการบริษัทเป็นผู้รับผิดชอบจัดทำขึ้น แม้ว่าอาจมีข้อมูลทางบัญชีเพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจของผู้บริหารงานแล้วก็ตาม แต่สำหรับผู้ถือหุ้นและบุคคลภายนอกแล้วยังไม่ให้ความเชื่อถือต่องบการเงินที่คณะกรรมการบริษัทจัดทำขึ้นทีเดียว เพราะคณะกรรมการบริษัทเป็นผู้ได้รับมอบหมายให้บริหารงานของบริษัทนั้น อาจมีเจตนาจัดการทางการเงินที่แสดงข้อมูลคลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริง เพื่อแสดงผลงานเฉพาะในด้านที่ดี หรือจัดการทางการเงินที่เป็นเท็จเพื่อปิดบังการทุจริต หรืออาจมีข้อผิดพลาดหรือบกพร่องในการจัดการทางการเงิน ทำให้ข้อมูลที่ปรากฏในงบการเงินไม่ถูกต้อง ดังนั้นจึงจำเป็นต้องจัดให้มีบุคคลหนึ่ง หรือคณะบุคคลซึ่งมีความเป็นอิสระจากทุกฝ่ายและเป็นผู้เชี่ยวชาญทางด้านบัญชีเข้าทำการตรวจสอบ และแสดงความเห็นเสียก่อนว่างบการเงินดังกล่าวถูกต้องเพียงใด ซึ่งผู้ที่รับภาระและหน้าที่นี้ก็คือ ผู้สอบบัญชี

ภาระและหน้าที่ดังกล่าวได้ถูกกำหนดไว้ด้วยตัวบทกฎหมายซึ่งระบุไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยบริษัทจำกัด ซึ่งประกาศใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2472 มาตรา 1197 มีความว่า "งบดุลนั้นต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีคนหนึ่งหรือหลายคนตรวจสอบแล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ ภายในสี่เดือน นับแต่วันที่ลงในงบดุลนั้น" ในมาตรา 1213 ก็ยังระบุไว้ว่า "ให้ผู้สอบบัญชีทุกคนเข้าตรวจสอบสรรพสมุดและบัญชีของบริษัทในเวลาอันสมควรได้ทุกเมื่อ และในการอันเกี่ยวด้วยสมุดและบัญชีเช่นนั้นให้ไต่ถามสอบสวนกรรมการหรือผู้อื่นๆ ซึ่งเป็นตัวแทนหรือเป็น

ลูกจ้างของบริษัทได้ ไม่ว่าคนหนึ่งคนใด" และในมาตรา 1214 มีความว่า "ผู้สอบบัญชีต้องทำ รายงานว่าด้วยงบดุลและบัญชีอื่นต่อที่ประชุมสามัญ ผู้สอบบัญชีต้องแถลงในรายงานเช่นนั้นด้วยว่า ตนเห็นว่างบดุลได้ทำ โดยถูกต้องตามที่ควรฟังว่าสำแดงให้เห็นการงานของบริษัทที่เป็นอยู่ตามจริงและถูกต้องหรือไม่" ดังนั้นจะเห็นได้ว่าภาระและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีนอกจากถูกกำหนดและบังคับไว้ โดยกฎหมายแล้วยังสนองตอบความต้องการของบุคคลฝ่ายต่างๆที่ต้องการใช้งบการเงินอีกด้วย

1. ประวัติความเป็นมาของวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย

ลำดับขั้นของวิวัฒนาการทางด้านวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทย รวมทั้งเรื่องที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับวิชาชีพ สามารถลำดับได้ดังนี้

- พ.ศ. 2418 - ในสมัยรัชกาลที่ 5 มีการจัดตั้ง Royal Office ขึ้น และเรียกหน่วยตรวจสอบบัญชีรัฐบาลว่า Audit Office
- พ.ศ. 2455 - มีการตราพระราชบัญญัติลักษณะห้างหุ้นส่วนแลบริษัทรัตนโกสินทร์ศก 130 เพื่อแก้ไขรวบรวมกฎหมายให้เป็นหมวดหมู่ ซึ่งถือเป็นกฎหมายหุ้นส่วนบริษัทฉบับแรกของประเทศไทย และมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการสอบบัญชีบริษัทจำกัดด้วย
- พ.ศ. 2467 - มีประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท กำหนดให้บริษัทจำกัดจัดทำบัญชีและให้มีผู้สอบบัญชีตรวจสอบ รวมทั้งกำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้สอบบัญชีไว้
- พ.ศ. 2472 - ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และใช้เป็นกฎหมายหุ้นส่วนบริษัทมาจนถึงปัจจุบัน โดยได้กำหนดถึงคุณสมบัติสิทธิ และหน้าที่ของผู้สอบบัญชี
- พ.ศ. 2476 - ได้มีกฎหมายว่าด้วยสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2476 จัดตั้งสำนักงานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ขึ้นเมื่อวันที่ 9

ธันวาคม 2476 ในสังกัดของสำนักนายกรัฐมนตรี

- พ.ศ. 2481 - ได้มีการจัดตั้งสำนักงานไชยยศ ซึ่งถือเป็นสำนักงานสอบบัญชีแห่งแรก
ของไทย โดยมีพระยาไชยยศสมบัติเป็นผู้ก่อตั้ง
- ได้จัดให้มีการศึกษาทางการบัญชีเป็นครั้งแรกในประเทศไทย โดยจัดการ
ศึกษาทางการบัญชีในมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์และการเมือง และตั้ง
แผนกวิชาการบัญชีขึ้นในจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- พ.ศ. 2482 - เริ่มมีพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2482 กำหนดให้กิจการที่ประกอบ
การตามที่กฎหมายระบุไว้ต้องจัดทำบัญชี และยังได้กำหนดประเภทสมุด
บัญชีที่จะต้องจัดทำขึ้นไว้ด้วย และได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ
การบัญชี (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2496
- พ.ศ. 2491 - ก่อตั้งสมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทย โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะเป็นแหล่ง
กลางสำหรับเผยแพร่และแลกเปลี่ยนความรู้ทางวิชาการบัญชี และเพื่อ
ส่งเสริมวิชาชีพการบัญชีให้มีมาตรฐาน และดำรงไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์ของ
วิชาชีพ ต่อมาได้เปลี่ยนชื่อเป็นสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
แห่งประเทศไทย ในปี พ.ศ. 2518
- พ.ศ. 2496 - ประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 3 สัตต ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมในปี พ.ศ.
2496 ได้บัญญัติให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจกำหนดคุณสมบัติของผู้
สอบบัญชี และวางระเบียบให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติ
- พ.ศ. 2505 - มีพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชี
รับอนุญาต และจัดตั้งคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี
(ก.บช.) ซึ่งมีอำนาจและหน้าที่ในการรับขึ้นทะเบียน ออกใบอนุญาต
สั่งพักหรือเพิกถอนใบอนุญาตของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต
- พ.ศ. 2509 - สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้จัดให้มีการ

ประชุมนักบัญชีทั่วประเทศครั้งที่ 1 และได้เสนอร่างมาตรฐานการสอบบัญชี

พ.ศ. 2511 - กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ.2511) ออกตามความในพระราชบัญญัติ
ผู้สอบบัญชี พ.ศ.2505 ให้ไว้ ณ วันที่ 11 มีนาคม 2511 ได้กำหนด
เกี่ยวกับมารยาทของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพื่อให้ผู้สอบบัญชีมีอิสระมี
ระเบียบวินัย และมีศีลธรรมเกี่ยวกับการปฏิบัติงานสอบบัญชี

- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้จัดให้มีการ
ประชุมนักบัญชีทั่วประเทศเป็นครั้งที่ 2 และที่ประชุมได้ลงมติกำหนด
มาตรฐานการสอบบัญชีขึ้นเพื่อถือปฏิบัติ

- คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี (ก.บช.) ได้ออก
ข้อบังคับ ก.บช. ฉบับที่ 2 (พ.ศ.2511) ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธี
การเกี่ยวกับ การขอ การออก การต่ออายุ และการออกใบแทนใบ
อนุญาตเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ขอขึ้น
ทะเบียนเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมเป็นข้อ
บังคับ ก.บช. ฉบับที่ 4 (พ.ศ.2514) และข้อบังคับ ก.บช. ฉบับที่
5 (พ.ศ.2527) ตามลำดับ

พ.ศ. 2515 - ได้มีประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ลงวันที่ 24 พฤศจิกายน 2515
โดยกฎหมายฉบับนี้ได้กำหนดธุรกิจประเภทต่างๆที่ต้องจัดทำบัญชี ผู้มี
หน้าที่จัดทำบัญชี บัญชีที่ต้องจัดทำ การประทับตราบัญชี การลงรายการ
ในบัญชีและการปิดบัญชี การจัดทำงบดุลและบัญชีกำไรขาดทุน การเก็บ
รักษานิติและเอกสาร และได้ยกเลิกพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.
2482 และพระราชบัญญัติการบัญชี (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2496

- ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 281 ใช้บังคับเพื่อความคุ้มครองการประกอบ
ธุรกิจของคนต่างด้าว ซึ่งมีผลในด้านการส่งเสริมการประกอบวิชาชีพ

ของผู้สอบบัญชีไทย

- พ.ศ. 2517 - เมื่อวันที่ 16 พฤษภาคม 2517 ได้มีพระราชบัญญัติตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย กำหนดให้บริษัทจำกัดซึ่งได้จดทะเบียนหลักทรัพย์เพื่อซื้อขายในตลาดต้องเปิดเผยฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของตน ซึ่งหมายถึงแบบของงบการเงิน การเปิดเผยข้อมูล หลักการบัญชีที่ถือปฏิบัติ รวมทั้งได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีที่ตลาดหลักทรัพย์ฯ ให้ความเห็นชอบในการตรวจสอบและรับรองบัญชีของบริษัทจดทะเบียนหรือบริษัทรับอนุญาตในตลาดหลักทรัพย์ฯ
- พ.ศ. 2518 - ได้มีประกาศ ก.บ.ช. ฉบับที่ 18 (พ.ศ.2518) เรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชี เพื่อกำหนดแนวการปฏิบัติในเรื่องการลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และมีประกาศ ก.บ.ช. ฉบับที่ 19 (พ.ศ.2518) เรื่องมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อกำหนดให้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตใช้มาตรฐานการสอบบัญชีตามที่ประกาศเป็นแนวทางปฏิบัติงานในหน้าที่ผู้สอบบัญชี
- พ.ศ. 2521 - มีพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ.2521 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2521 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับสำหรับบริษัทมหาชนจำกัด และได้กำหนดถึงอำนาจและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีในบริษัทมหาชนจำกัดด้วย
- พ.ศ. 2522 - มีพระราชบัญญัติการธนาคารพาณิชย์ พ.ศ.2522 และพระราชบัญญัติการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ พ.ศ.2522 กำหนดให้ผู้สอบบัญชีของธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ และบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ต้องเป็นผู้สอบบัญชีที่ธนาคารแห่งประเทศไทยเห็นชอบด้วย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทย

ได้กำหนดคุณสมบัติของผู้สอบบัญชีไว้

พ.ศ. 2523 - ตามพระราชบัญญัติประกันวินาศภัย พ.ศ. 2510 นายทะเบียนประกันวินาศภัยได้ออกประกาศเรื่อง แบบรายการย่อแสดงสินทรัพย์และหนี้สินของบริษัท ซึ่งมีราคาตามบัญชีและราคาประเมินตามประกาศกระทรวงพาณิชย์ โดยที่ผู้สอบบัญชีจะต้องรับรองรายการดังกล่าว

หลังจากนั้นหน่วยงานต่างๆที่มีความรับผิดชอบในการควบคุมกิจการเฉพาะอย่าง เช่น กรมสรรพากร ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ธนาคารแห่งประเทศไทย เป็นต้น เริ่มมีความไว้มุ่งหมายที่จะเข้ามามีบทบาทในการควบคุมวิชาชีพสอบบัญชีมากขึ้น หน่วยงานเหล่านี้ได้ใช้วิธีการทางกฎหมายและกฎข้อบังคับต่างๆผลักดันให้ผู้สอบบัญชีมีความรับผิดชอบและมีภาระหน้าที่มากขึ้น

นอกจากนี้ก็มีการพัฒนาทางด้านวิชาชีพ โดยมีการออกมาตรฐานการสอบบัญชีจนถึงปัจจุบันจำนวน 26 ฉบับ และมาตรฐานการบัญชี จำนวน 10 ฉบับ ข้อสังเกตประการหนึ่งก็คือ แม้ว่าวิวัฒนาการทางด้านวิชาชีพสอบบัญชีในประเทศไทยจะมีมานานพอสมควร แต่ยังไม่มีการกล่าวถึงเรื่องค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่งเป็นส่วนสำคัญต่อการประกอบวิชาชีพแต่อย่างใด

2. ขั้นตอนและวิธีการปฏิบัติงานสอบบัญชี

การพิจารณารับลูกค้าของผู้สอบบัญชี

เมื่อผู้สอบบัญชีได้รับการติดต่อหรือทาบถามเกี่ยวกับงานสอบบัญชีใหม่ ผู้สอบบัญชีที่กำลังพิจารณารับงานใหม่อาจจะขอทราบเหตุผลทางมารยาทของวิชาชีพจากผู้สอบบัญชีเดิม และถ้าผู้สอบบัญชีตกลงใจรับลูกค้ารายใหม่แล้ว ผู้สอบบัญชีจะทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีประจำงวดนั้นเป็นลายลักษณ์อักษรส่งถึงประธานกรรมการบริหาร เพื่อย้ำความเข้าใจถึงขอบเขตการตรวจสอบ ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี และในบางสถานการณ์ผู้สอบบัญชีอาจจะต้องขอความเห็นจากลูกค้าก่อนเกี่ยวกับการใช้ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะเรื่อง เข้ามามีส่วนในการตรวจสอบ หรือการติดต่อผู้สอบบัญชีคนเดิมและการขอความร่วมมือจากผู้ตรวจสอบภายในของลูกค้า สิ่งที่นับว่าเป็นหัวใจสำคัญของหนังสือตอบรับงานก็คือ

1. ขอบเขตงานสอบบัญชี

- ก. วัตถุประสงค์ในการตรวจสอบงบการเงิน
- ข. ความรับผิดชอบของฝ่ายบริหารต่องบการเงินที่ตรวจสอบ
- ค. ขอบเขตการตรวจสอบ
- ง. รูปแบบของรายงานผลการสอบบัญชี ซึ่งอาจรวมถึงข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชี
- จ. ข้อความที่แจ้งว่า โดยเหตุที่การสอบบัญชีใช้วิธีทดสอบ และมีข้อจำกัดบางประการ ตลอดจนระบบการควบคุมภายในก็อาจมีข้อจำกัด ฉะนั้นในบางกรณี การตรวจสอบจึงอาจจะไม่พบการแสดงข้อมูลผิดพลาดบางรายการ หรืออาจจะไม่พบการทุจริตก็ได้
- ฉ. การจัดเตรียมสมุดบัญชี เอกสารและข้อมูลต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการสอบบัญชี

2. ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

ค่าธรรมเนียมวิชาชีพซึ่งประกอบด้วยค่าสอบบัญชีและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการสอบบัญชีที่จะเรียกเก็บ ตลอดจนหลักเกณฑ์และวิธีการเรียกเก็บ ทั้งนี้ค่าธรรมเนียมวิชาชีพอาจเรียกเก็บตามจำนวนเงินที่ตกลงกันไว้แน่นอนหรือตามลำดับขั้นตอนของงานที่ทำ โดยคำนวณจากเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบอื่น ๆ ที่เกิดขึ้น อัตราค่าธรรมเนียมของผู้สอบบัญชีย่อมแตกต่างกันตามความรับผิดชอบ ประสบการณ์ความรู้และความชำนาญงาน

วิธีการจัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี

หนังสือตอบรับงานสอบบัญชีนี้ ควรเสนอต่อกิจการโดยผ่านประธานกรรมการหรือกรรมการผู้จัดการหรือผู้มีอำนาจลงนามแทนกิจการ ถ้าเป็นการสอบบัญชีของลูกค้าคนเดิมในปีต่อมาผู้สอบบัญชีอาจจะไม่จัดทำหนังสือตอบรับงานสอบบัญชีฉบับใหม่ เพียงแต่มีหนังสือแจ้งให้ลูกค้าทราบว่าคุณตกลงรับงานสอบบัญชีภายใต้เงื่อนไขและข้อตกลงเดิม ถ้ามีกรณีดังกล่าวข้างล่างที่จะกล่าวต่อไปนี้เกิดขึ้นในปีต่อไป การรับงานสอบบัญชี ผู้สอบบัญชีควรจัดทำหนังสือตอบรับงานฉบับใหม่เสนอต่อกิจการเมื่อ

1. มีเหตุชี้ให้เห็นว่าลูกค้ามีความเข้าใจผิดเกี่ยวกับวัตถุประสงค์และขอบเขตของการตรวจสอบ
2. มีการแก้ไขหรือเพิ่มเติมขอบเขตงานสอบบัญชี หรือมีเงื่อนไขพิเศษ หรือมีการเปลี่ยนแปลงค่าธรรมเนียมวิชาชีพ
3. ประเภทหรือขนาดธุรกิจของกิจการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีสาระสำคัญ

ตัวอย่างหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี

วันที่

เรื่อง การสอบบัญชีประจำปี.....

เรียน ผู้มีอำนาจลงนามแทนกิจการ (ประธานกรรมการหรือกรรมการผู้จัดการ)

บริษัท

ตามที่ท่านมีความประสงค์ที่จะให้ข้าพเจ้าเป็นผู้สอบบัญชี เพื่อตรวจสอบงบการเงินของบริษัทสำหรับปีสิ้นสุดวันที่นั้น ข้าพเจ้ารู้สึกเป็นเกียรติและยินดีรับเป็นผู้สอบบัญชี ทั้งนี้ข้าพเจ้าใคร่เรียนให้ทราบถึงขอบเขตงานตรวจสอบตลอดจนค่าธรรมเนียมบริการที่จะเรียกเก็บดังนี้

ขอบเขตงานตรวจสอบ

ข้าพเจ้าจะตรวจสอบงบการเงินตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งรวมทั้งการทดสอบรายการบัญชีและวิธีการตรวจสอบอื่นที่เห็นว่าจำเป็น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแสดงความเห็นว่างบการเงินที่ตรวจสอบได้แสดงฐานะการเงิน ณ วันที่.....และผลการดำเนินงานสำหรับปีสิ้นสุดวันเดียวกันของบริษัท..... โดยถูกต้องตามที่ควรและได้ทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งได้ถือปฏิบัติเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่เพียงใด

เนื่องจากการสอบบัญชีใช้วิธีการทดสอบและมีข้อจำกัดบางประการ ตลอดจนระบบการควบคุมภายในก็อาจมีข้อจำกัด ฉะนั้นในบางกรณีการตรวจสอบจึงอาจจะไม่พบการแสดงผลผิดพลาด

พลาดบางรายการหรืออาจจะไม่พบการทุจริตก็ได้ แต่อย่างไรก็ดีถ้าได้พบข้อบกพร่องที่มีสาระสำคัญเกี่ยวกับระบบการควบคุมภายใน ข้าพเจ้าจะทำหนังสือแจ้งให้ท่านทราบต่างหากจากรายงานการสอบบัญชี

ข้าพเจ้าใคร่ขอเรียนว่า ฝ่ายบริหารเป็นผู้รับผิดชอบในการจัดทำงบการเงินรวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ ความรับผิดชอบนี้ยังรวมถึงการเลือกใช้นโยบายการบัญชี การจัดให้มีการบันทึกข้อมูลทางการบัญชีและระบบการควบคุมภายในที่ดีและเพียงพอ ในการตรวจสอบข้าพเจ้าจะขอหนังสือรับรองจากท่านเกี่ยวกับเรื่องนี้

ข้าพเจ้าหวังเป็นอย่างยิ่งว่าจะได้รับความร่วมมือจากท่านและพนักงานของท่านในการจัดเตรียมสมุดบัญชี เอกสารและข้อมูลต่างๆ เพื่อประโยชน์ในการสอบบัญชี

ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

ค่าสอบบัญชีและค่าใช้จ่ายอื่นในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับปีสิ้นสุดวันที่.....
มีจำนวนเงินรวม.....บาท (.....บาท)

หากท่านเห็นชอบในข้อเสนอดังกล่าวข้างต้น โปรดลงนามทำหนังสือและส่งฉบับที่แนบมาคืนข้าพเจ้า

ขอแสดงความนับถือ

(.....)

เห็นชอบตามข้อเสนอล่างข้างต้น

ลงชื่อ.....

ตำแหน่ง.....

วันที่.....

(พร้อมทั้งประทับตราสำคัญของบริษัท)

(ตัวอย่างข้างต้นมาจากแถลงการณ์มาตรฐานการสอบบัญชีฉบับที่ 16 เรื่องหนังสือตอบรับงานสอบบัญชี ซึ่งในส่วน of ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ มิได้ระบุไว้ถึงวิธีคิดค่าธรรมเนียมวิชาชีพแต่อย่างไร)

การจัดลำดับขั้นของผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชี

สำนักงานสอบบัญชี อาจะตั้งขึ้นในรูปของบริษัท ห้างหุ้นส่วนหรือเจ้าของคนเดียวเพื่อประสิทธิภาพในการดำเนินงาน สำนักงานเหล่านี้จะต้องมีการจัดรูปองค์การที่ดีเช่นเดียวกับหน่วยธุรกิจอื่นๆ เพื่อจุดมุ่งหมายในการทำงานและการปกครองและเป็นการบอกให้ทุกคนได้ทราบถึงสภาพแห่งตน ตำแหน่งหน้าที่ความรับผิดชอบและประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีสามารถแบ่งตามลำดับได้ดังนี้

1. พนักงานตรวจสอบ (Junior) เป็นบุคคลที่มีประสบการณ์ในการทำงานตั้งแต่ 1-2 ปี หรือน้อยกว่านี้ (แล้วแต่ช่วงเวลาของการทำงานนั้นได้ผ่านงานประเภทใด มีปริมาณมากน้อยเพียงใดด้วย) และปฏิบัติงานภายใต้การควบคุมแนะนำโดยผู้สอบบัญชีระดับพนักงานตรวจสอบอาวุโส
2. พนักงานตรวจสอบกึ่งอาวุโส (Semi-Senior) เป็นบุคคลที่มีประสบการณ์ในการทำงานตั้งแต่ 2-3 ปี เป็นผู้คอยช่วยเหลือพนักงานตรวจสอบอาวุโสในการทำงานและช่วยแก้ปัญหาที่ไม่ยากนักในการตรวจสอบ
3. พนักงานตรวจสอบอาวุโส (Senior) เป็นหัวหน้าสายงานที่รับผิดชอบการตรวจสอบเป็นงาน (บริษัทหรือกิจการหนึ่งๆ ถือเป็น 1 งาน) เป็นผู้ที่ มีประสบการณ์และผ่านงานมาแล้ว ตั้งแต่ 3-6 ปี เป็นผู้ที่ต้องปฏิบัติงานการตรวจสอบซึ่งต้องใช้ความสามารถในการตัดสินใจสูง งานของพนักงานตรวจสอบอาวุโสนี้จะต้องได้รับคำแนะนำชี้แจงและสอบถามโดยผู้ตรวจสอบบัญชีระดับผู้ควบคุม นอกจากนี้พนักงานตรวจสอบอาวุโสยังต้องเข้าร่วมในการวางแผนงานสอบบัญชีด้วย
4. ผู้สอบบัญชีระดับผู้ควบคุม (Supervisor) เป็นผู้ที่มีประสบการณ์และผ่านงานมาแล้วตั้งแต่ 6-8 ปี งานส่วนใหญ่ของผู้สอบบัญชีระดับผู้ควบคุมนี้ได้แก่ การวางแผนงานสอบบัญชี ตรวจสอบความก้าวหน้าของงาน สอบทานงานซึ่งทำเสร็จแล้ว และจัดทำรายงานเพื่อเสนอผู้สอบบัญชีระดับผู้จัดการต่อไป

5. ผู้สอบบัญชีระดับผู้จัดการ (Manager) เป็นบุคคลที่ผ่านงานและมีประสบการณ์ในระหว่าง 8-10 ปีขึ้นไป ทำหน้าที่เป็นผู้ประสานงานระหว่างผู้สอบบัญชีระดับหุ้นส่วนกับผู้บังคับบัญชา นอกจากนี้จะเป็นผู้ควบคุมดูแลตรวจทานแผนงานสอบบัญชีแล้วยังต้องพร้อมที่จะให้คำปรึกษาหรือตอบปัญหาแก่ผู้อยู่ใต้บังคับบัญชาด้วย และผู้จัดการยังต้องทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบทบทวนร่างรายงานการสอบบัญชีและกระดากทำการก่อนเสนอให้ผู้สอบบัญชีระดับหุ้นส่วนได้อนุมัติอีกด้วย

6. ผู้สอบบัญชีระดับหุ้นส่วน (Partner) เป็นตำแหน่งของผู้สอบบัญชีที่อยู่ในลำดับสูงในกรณีที่สำนักงานจัดตั้งในรูปห้างหุ้นส่วน และถ้าสำนักงานอยู่ในรูปบริษัทผู้ทำหน้าที่นี้คือ กรรมการบริษัท หน้าที่การงานจะแตกต่างกันออกไปสำหรับแต่ละสำนักงาน แต่งานส่วนใหญ่จะเน้นถึงความสำคัญทางด้านวิชาชีพ และการมีส่วนร่วมสัมพันธ์กับพนักงานลำดับรองลงมาด้วย ซึ่งหน้าที่และความรับผิดชอบอาจสรุปได้ดังนี้

- ก. ทำหน้าที่ในการบริหารสำนักงาน
- ข. ทำหน้าที่คัดเลือกพนักงานตรวจสอบ
- ค. วางนโยบายของสำนักงาน วางแผนและฝึกอบรมพนักงาน
- ง. สอบทานและให้ความเห็นชอบต่อร่างรายงานการสอบบัญชีที่เสนอขึ้นมาก่อนพิมพ์
(คือต้องทบทวนกระดากทำการตรวจสอบกับผู้จัดการตามความจำเป็น)

อย่างไรก็ดี การจัดลำดับขั้นของผู้สอบบัญชีในสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งอาจไม่เหมือนกัน แต่มีลักษณะที่คล้ายคลึงตามลำดับขั้นของผู้สอบบัญชีดังกล่าวข้างต้น บางสำนักงานอาจมีลำดับขั้นน้อยกว่าหรือมากกว่า ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับโครงสร้างการบริหารของสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่ง

ขั้นตอนการปฏิบัติงานสอบบัญชี

ในการตรวจสอบบัญชีในแต่ละงานภาระและหน้าที่ของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานสามารถจัดแบ่งงานการตรวจสอบออกได้เป็นขั้นตอนดังนี้

- ขั้นที่ 1. กำหนดการวางแผนและจัดทำแนวการตรวจสอบบัญชี
- ขั้นที่ 2. การตรวจสอบก่อนวันสิ้นงวด

ขั้นที่ 3. การตรวจสอบ ณ วันสิ้นงวด

ขั้นที่ 4. การปฏิบัติงานตรวจสอบและสรุปผล

ขั้นที่ 5. งานหลังการตรวจสอบเสร็จสิ้น

ขั้นที่ 1. กำหนดการวางแผนและจัดทำแนวการตรวจสอบบัญชี

จะต้องพิจารณาอย่างรอบคอบที่จะใช้ระเบียบและวิธีการตรวจสอบให้เกิดประสิทธิภาพแก่งานตรวจสอบมากที่สุด ดังนั้น จึงต้องทำตารางกำหนดการไว้ล่วงหน้าเพื่อบังคับงานตรวจสอบที่ไม่ต้องเร่งด่วนหรือจำเป็นจะต้องทำ ณ วันสิ้นงวดออกไปจัดทำในตอนงานตรวจสอบไม่มากและยุ่งเกินไป เช่น งานทบทวนการตรวจสอบงวดก่อนจากกระดาษทำการงวดก่อน เพื่อพิจารณาว่ามีจุดใดที่ต้องเน้นการตรวจสอบในงวดปัจจุบัน หรือ ณ จุดใดที่จะต้องปรับปรุงวิธีการตรวจสอบ งานเหล่านี้อาจจะทำในระหว่างปีได้โดยไม่จำเป็นต้องจัดทำในวันสิ้นงวดบัญชีของลูกค้า แต่งานนี้ต้องทบทวนให้เสร็จสิ้นก่อนการเตรียมตัวเข้าสำรวจและลงมือตรวจสอบซึ่งอาจจะกระทำในสำนักงานของลูกค้าก็ได้ แต่ในทางปฏิบัติจริงมักจะกระทำในสำนักงานของผู้สอบบัญชีในทันทีที่ได้รับมอบหมายงานชิ้นนั้น

เมื่องานตรวจสอบใช้วิธีการทดสอบรายการแทนการตรวจสอบทั้งหมดโดยละเอียด ดังนั้นผู้สอบบัญชีจึงต้องอาศัยความเข้าใจในการดำเนินงานของกิจการ และการประเมินผลการควบคุมภายในของกิจการลูกค้า ถ้าหากว่าระบบการควบคุมภายในของลูกค้ามีประสิทธิภาพดีประกอบด้วยฝ่ายบริหารมีความซื่อสัตย์สุจริตดีผู้สอบบัญชีสามารถเชื่อถือข้อมูลที่จัดบันทึกทางบัญชีได้ ในลักษณะเช่นนี้งานบางอย่างที่จะต้องจัดทำหลังวันสิ้นงวดก็อาจจะเลื่อนมาทำก่อนวันสิ้นงวดได้

สิ่งที่ผู้สอบบัญชีไม่ควรจะละเลยก็คือ แนวการสอบบัญชีที่เคยใช้ได้ดีใน 2-3 ปีก่อนนั้น อาจจะล้าสมัยได้เมื่อการดำเนินงานและการควบคุมภายในของลูกค้าได้เปลี่ยนแปลงไป ดังนั้นก่อนเริ่มงานตรวจสอบในแต่ละปีผู้สอบบัญชีควรจะได้ทบทวนอย่างถี่ถ้วนและแก้ไขวิธีการตรวจสอบที่ล้าสมัยนั้นเสียเพื่อความเหมาะสมแก่กรณี

สิ่งที่กล่าวมาแล้วข้างต้นนี้ถ้าได้จัดทำตั้งแต่นั้นวางกำหนดการแล้ว นอกจากจะทำให้งาน

ตรวจสอบเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพแล้วยังได้ประโยชน์จากการบริหารงานบุคคลของสำนักงาน
สอบบัญชีเองด้วย

ขั้นที่ 2. การตรวจสอบก่อนวันสิ้นงวด

อาจจะทำก่อนวันสิ้นงวดของลูกค้า 1-3 เดือน เพื่อกำหนดวิธีการตรวจสอบที่ไม่จำเป็นต้องกระทำ ณ วันสิ้นงวด หรือสิ้นสุดรายการตรวจสอบ จุดประสงค์ก็เพื่อลดปริมาณงานที่จะต้อง
ทำ ณ วันสิ้นงวด งานที่ต้องทำในขั้นนี้ก็คือ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับมอบหมายงานขึ้นใจ ก็จะศึกษาและ
พิจารณาเวลาที่จะใช้ตามขั้นตอนของการตรวจสอบ (หมายถึงงบประมาณที่ได้กำหนดไว้ หรือเคย
ใช้ในงวดก่อนๆ) หลังจากที่ได้ศึกษาระบบและวิธีการบัญชีรวมทั้งการควบคุมภายในของกิจการลูกค้า

โดยทั่วไป งานในตอนนี้ก็จะเป็นงานเกี่ยวกับการทดสอบระบบบัญชีและการควบคุมภายใน
ในของลูกค้า ซึ่งการตรวจสอบระหว่างปี (Interim Audit) เพื่อลดงานตอนปลายปี งานที่ทำจึง
เกี่ยวกับวิธีการปฏิบัติงานและระบบการควบคุมภายในของลูกค้า ส่วนการทดสอบและการทบทวน
ในขั้นที่ 4 นั้นจะทำเพียงเพื่อให้แน่ใจว่ารายการที่เกิดขึ้นตั้งแต่ต้นจนถึงวันสิ้นงวดนั้นได้ถือปฏิบัติ
ในแนวเดียวกันกับที่ได้ทดสอบไว้ในขั้นที่ 2 เพื่อที่ผู้สอบบัญชีจะมีความมั่นใจได้ตามสมควรว่าได้มี
การปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในต่างๆอย่างเคร่งครัดตลอดรอบระยะเวลาบัญชี

วิธีการตรวจสอบอื่นๆที่ควรจะทำในขั้นที่ 2 มีดังนี้

1. การอ่านทบทวนและจัดย่อรายงานการประชุมของ

- ผู้ถือหุ้น
- คณะกรรมการบริษัท
- คณะกรรมการบริหาร
- อนุกรรมการต่างๆ (ถ้ามี)

2. ตรวจสอบรายการในบัญชีแยกประเภทที่มียอดคงเหลือยกไปงวดหน้าว่า มีรายการ
อะไรที่นำมาบวกเพิ่มขึ้นและรายการอะไรมาหักออกทำให้ยอดลดลง เช่น บัญชีที่ดิน อาคาร
เครื่องตกแต่งค่าใช้จ่ายล่วงหน้า หนี้สินระยะยาว หุนทุน เป็นต้น มากกว่าที่จะเน้นถึงรายการที่มี

ลักษณะหมุนเวียน (Turnover) เช่น การซื้อ การขาย การรับชำระหนี้ เป็นต้น

รายการในบัญชีแยกประเภทเหล่านี้สามารถที่จะทดสอบก่อนวันสิ้นงวดได้ และทดสอบไปหาวันสิ้นงวดได้ การตรวจสอบแบบนี้จะมีผลดีกว่าการตรวจรายการทั้งหมดตลอดปีในขั้นที่ 4

วิธีการตรวจสอบที่กระทำในขั้นที่ 2 ขึ้นอยู่กับการประเมินผลการควบคุมภายใน และวิธีการบัญชีของลูกค้านั้นเป็นสำคัญ ถ้าการควบคุมภายในมีประสิทธิภาพวิธีการตรวจสอบโดยการขอคำยืนยันยอดลูกหนี้และเจ้าหนี้ การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ อาจจะกระทำในขั้นที่ 2 ได้ด้วย กล่าวคือขอคำยืนยันยอดก่อนวันสิ้นงวด เมื่อตอนสิ้นงวดก็จะกระทบยอดจากคำขอยืนยันนั้นไปหายอด ณ วันสิ้นงวดได้

ขั้นที่ 3. การตรวจสอบ ณ วันสิ้นงวด

งานในช่วงที่ 3 จะเป็นงานที่จะต้องกระทำ ณ วันสิ้นงวดบัญชีของลูกค้านั้น เช่น การเข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ การตรวจนับเงินสดในมือ การตรวจนับหลักทรัพย์ที่ถือไว้เป็นเงินทุนระยะสั้น งานเหล่านี้มักจะทำกัน ณ วันสิ้นงวด ในทางปฏิบัติจริงๆ แล้วผู้สอบบัญชีอาจจะไม่ได้เข้าสังเกตการณ์การตรวจนับสินค้าคงเหลือ หรือตรวจนับเงินสดตรงกับวันสิ้นงวดได้ แต่อาจจะนับก่อนหรือหลังวันสิ้นงวดแล้วทำการกระทบยอดกับวันสิ้นงวดก็ได้ในกรณีที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าการควบคุมภายในของลูกค้านั้นมีประสิทธิภาพ

ขั้นที่ 4. การปฏิบัติงานตรวจสอบและสรุปผล

งานของผู้สอบบัญชีที่จะกระทำในขั้นนี้ก็คือ เมื่อกิจการของลูกค้านั้นได้ปิดบัญชีและจัดหางบการเงินเสร็จแล้ว ผู้สอบบัญชีจะเข้าไปปฏิบัติงานตรวจสอบรายการต่างๆ เริ่มตั้งแต่ทดสอบรายการเพื่อประกอบการพิจารณาว่ากิจการได้ใช้วิธีการบัญชีที่เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และใช้วิธีการบัญชีนั้นโดยสม่ำเสมอเช่นเดียวกับปีก่อนหรือไม่เพียงใด โดยที่รายการต่างๆที่บันทึกมีความถูกต้องครบถ้วน เมื่อตรวจสอบจนได้หลักฐานการสอบบัญชีเพียงพอที่จะสรุปความเห็นต่อการเงินได้แล้ว ผู้สอบบัญชีก็จะเตรียมร่างรายงานเสนอผลการตรวจสอบ

ขั้นที่ 5. งานหลังการตรวจสอบเสร็จสิ้น

งานในตอนนี้มีน้อยมากเมื่อเทียบกับขั้นก่อนออกรายงานและเป็นงานที่เกี่ยวข้องกับคณะของผู้สอบบัญชีเอง ในการที่จะประเมินผลของการตรวจสอบว่าได้ใช้เวลาเกินกว่างบประมาณหรือไม่ ประเมินผลการตรวจสอบและทบทวนกระดาษทำการของพนักงานตรวจสอบภายในในสำนักงาน และพิจารณาว่างานตรวจสอบจุดใดที่ควรจะต้องติดตามในงวดต่อไป สรุปก็คือวิเคราะห์การตรวจสอบงวดที่เพิ่งสิ้นสุดลง และมีข้อเสนอแนะสำหรับงวดต่อไปอย่างไร

ท้ายที่สุดก็คือ เก็บรวบรวมเอกสารหลักฐานต่างๆ เข้าแฟ้มถาวร และแฟ้มกระดาษทำการ แล้วนำเข้าเก็บในตู้เอกสาร กล่าวโดยสรุปก็คืองานในขั้นที่ 5 นี้จะเข้าไปเกี่ยวข้องกับงานขั้นที่ 1 เพื่อส่งเสริมให้งานตรวจสอบมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้นนั่นเอง

3. วิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี

ความสำคัญของค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี

ในปัจจุบันผู้ประกอบการวิชาชีพสอบบัญชีส่วนใหญ่ ให้ความสนใจในการปฏิบัติงานสอบบัญชีจนมองข้ามความสำคัญกับโครงสร้างหรือวิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ ซึ่งเป็นสิ่งที่จำเป็นสำหรับการประกอบวิชาชีพให้ได้ผลดีและมีประสิทธิภาพ ดังนั้นในส่วนนี้จึงได้มีการพิจารณาโครงสร้างหรือวิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีในรายละเอียดตามหัวข้อดังต่อไปนี้

3.1 ข้อควรพิจารณาในการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี

3.2 วิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีและการเปรียบเทียบแต่ละวิธี

3.3 วิธีการเก็บข้อมูลและวิธีการใช้ข้อมูลเพื่อกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี

ซึ่งรายละเอียดในหัวข้อดังกล่าวจะช่วยให้สำนักงานสอบบัญชีเข้าใจถึงความสำคัญของค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี วิธีการและขั้นตอน ตลอดจนเทคนิคในการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีได้อย่างมีประสิทธิภาพ

3.1 ข้อควรพิจารณาในการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

ในการประกอบธุรกิจไม่ว่าจะเป็นกิจการใด ย่อมมีการกำหนดวัตถุประสงค์ของกิจการนั้นไว้ก่อน หนึ่งในวัตถุประสงค์นั้นก็คือ กำไรจากการประกอบการ และในสำนักงานสอบบัญชีก็เช่นเดียวกัน กำไรจากการประกอบการของสำนักงานสอบบัญชีย่อมขึ้นโดยตรงกับรายได้หรือค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บจากลูกค้า แต่ถ้าจะพิจารณากำไรดังกล่าวว่ามาจากค่าธรรมเนียมวิชาชีพหักด้วยค่าใช้จ่ายต่างๆที่ใช้ในการตรวจสอบงานนั้นๆก็คงพิจารณาอยู่ในวงที่แคบเกินไป ถ้าหากมิได้พิจารณาสิ่งต่างๆดังต่อไปนี้เป็นส่วนประกอบในการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

3.1.1 ความต้องการส่วนบุคคลและความต้องการทางด้านวิชาชีพ ความต้องการดังกล่าวย่อมขึ้นกับบุคคลแต่ละคนในสำนักงานแต่ละแห่ง แต่พอที่จะสรุปความต้องการดังกล่าวเพื่อใช้เป็นนโยบายในการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีได้ โดยที่การกำหนดค่าธรรมเนียมทุกครั้งควรพิจารณาสิ่งต่างๆดังต่อไปนี้

- ก. เพื่อให้ได้รับรายได้ที่เพียงพอสำหรับมาตรฐานการครองชีพที่เหมาะสมของผู้สอบบัญชี
- ข. เพื่อให้สามารถจ่ายเงินเดือนที่เพียงพอสำหรับการว่าจ้างพนักงานที่มีคุณสมบัติที่เหมาะสมมาทำงานในสำนักงาน
- ค. เพื่อให้ได้รับรายได้ที่เพียงพอสำหรับค่าใช้จ่ายการดำเนินงานของสำนักงาน และการเลือกหาสำนักงานที่สะดวกสบายมีทำเลที่ดีพอสมควร
- ง. เพื่อให้มีรายได้เพื่อไว้สำหรับค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการศึกษาอบรมทางด้านวิชาชีพ สำหรับการวิจัยในปัญหาเฉพาะที่ได้มีการว่าจ้างมา สำหรับการเข้าร่วมสัมมนา หรือการประชุมในวงการวิชาชีพ และสำหรับการพัฒนาความรู้ทางด้านวิชาชีพ
- จ. เพื่อให้มีรายได้เพื่อสำหรับการมีห้องสมุดที่ดีและอุปกรณ์สำนักงานที่ทันสมัยและจำเป็นสำหรับการปฏิบัติงาน
- ฉ. เพื่อให้มีรายได้เพื่อไว้สำหรับการลาออกจากงานของพนักงาน

ถ้าหากปัจจุบัน การกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชียังมีได้คำนึงสิ่งต่างๆ ดังกล่าวข้างต้น สำนักงานสอบบัญชานั้น ควรจะได้มีการพิจารณาและทบทวนนโยบายการกำหนดค่าธรรมเนียมให้จริงจังอีกครั้งหนึ่ง

3.1.2 ระดับความยากง่ายของงานที่ทำ เป็นความจริงที่ว่างานบางชิ้นของสำนักงานต้องการใช้ผู้มีความรู้ความสามารถในระดับที่แตกต่างกัน ซึ่งมีผลต่อค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บในแต่ละลักษณะของบริการที่แตกต่างกันด้วย เหตุผลที่สำนักงานควรกำหนดค่าธรรมเนียมที่แตกต่างกันในแต่ละลักษณะของบริการก็คือ บริการที่จำเป็นต้องใช้ผู้มีความรู้ความสามารถมากย่อมทำให้ได้ผลงานที่มีคุณค่ามากแก่ลูกค้า หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ความพยายามในการทำงานที่มีคุณค่าแก่ลูกค้า ย่อมต้องส่งผลในการกำหนดค่าธรรมเนียมด้วย ตัวอย่างต่อไปนี้เป็นค่าธรรมเนียมที่กำหนดในแต่ละลักษณะของบริการโดยเปรียบเทียบเป็นร้อยละดังนี้⁴

<u>ลักษณะของบริการ</u>	<u>ร้อยละเปรียบเทียบ</u>
บันทึกบัญชี	100
ตรวจสอบบัญชีประจำปี	100
วางระบบบัญชี	140
ตรวจสอบบัญชีกรณีพิเศษ	150
ปรึกษาเกี่ยวกับภาษีอากร	160
ปรึกษาเกี่ยวกับการบริหาร	170

3.1.3. การว่าจ้างเป็นประจำหรือเป็นครั้งคราว งานของสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่จะมีลักษณะเป็นประจำ เช่น การตรวจสอบประจำปี การจัดเตรียมภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี เป็นต้น อย่างไรก็ตามสำนักงานก็อาจได้รับงานที่มีลักษณะเป็นครั้งคราวบ้าง ซึ่งโดย

⁴Hubert B. Hall, "How to Fix fees " Accountant Encyclopedia, Revised (1981) : 1253

ทั่วไปลูกค้าจะมีงานทางด้านบัญชีหรือภาษีอากรที่มีวัตถุประสงค์เฉพาะอย่างอยู่แล้ว เช่น การตรวจสอบบัญชีเพื่อเลิกกิจการ การวางระบบบัญชีต้นทุนให้กับกิจการ เป็นต้น ถึงแม้ลูกค้าที่ว่าจ้างเป็นครั้งคราวอาจจะ是客户คำว่าจ้างเป็นประจำในอนาคต แต่การกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ควรที่จะมีการพิจารณาเป็นพิเศษเพื่อให้ได้รับรายได้ที่เหมาะสมกับงานที่ทำ ข้อที่ควรพิจารณาเป็นพิเศษในการรับงานที่มีลักษณะเป็นครั้งคราวคือ

ก. ระบุขอบเขตของงานให้ชัดเจน ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีจากการว่าจ้างเป็นครั้งคราวถ้าหากไม่คุ้มกับเวลาและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติงานแล้ว อาจจะไม่สามารถได้รับชดเชยจากลูกค้ารายนั้น ดังนั้นจึงควรที่จะระบุขอบเขตของงานให้ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษรก่อนที่จะเริ่มทำงานขึ้นนั้น การเข้าใจผิดในขอบเขตของงานทำให้เกิดผลขาดทุนหรืออาจทำให้สูญเสียโอกาสในการได้ลูกค้าที่จะว่าจ้างเป็นประจำ

ข. รายงานผลการปฏิบัติงานเป็นระยะ ถ้างานที่ได้รับการว่าจ้างต้องใช้ระยะเวลาปฏิบัติงานที่ยาวนาน ก็ควรที่จะจัดทำรายงานผลการปฏิบัติงาน เพื่อแสดงให้เห็นความก้าวหน้าของงานเป็นระยะ และอุปสรรคของการปฏิบัติงานที่พบก็อาจแจ้งให้ลูกค้าทราบ

ค. ติดต่อกลูกค้าเป็นระยะๆ เพื่อแจ้งให้ทราบถึงความก้าวหน้าและอุปสรรคของงาน ในการว่าจ้างเป็นครั้งคราว ควรจะให้ลูกค้าทราบถึงความก้าวหน้าของงานเป็นระยะ และแจ้งให้ทราบทันทีหากพบปัญหาหรืออุปสรรคในการทำงาน และต้องทำความเข้าใจกับลูกค้าถ้าหากต้องใช้เวลามากขึ้นเพื่อแก้ปัญหาที่พบในระหว่างการปฏิบัติงานซึ่งส่งผลถึงค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่จะเรียกเก็บ

การแจ้งให้ลูกค้าที่ว่าจ้างเป็นครั้งคราวทราบถึงประมาณการค่าธรรมเนียมสูงสุด-ต่ำสุดนั้นจะต้องแน่ใจว่าค่าธรรมเนียมสูงสุดนั้นเพียงพอสำหรับสิ่งที่จะเกิดขึ้นที่ยังไม่ได้ประมาณเป็นค่าใช้จ่าย นอกจากนี้การกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพยังอาจจะต้องพิจารณาปัจจัยเหล่านี้ประกอบ

ก. ช่วงจังหวะเวลาที่ได้รับงานที่เป็นครั้งคราวนั้น สำนักงานอยู่ในสภาวะที่มีงานล้นมือหรือไม่

ข. ความเร่งด่วนของงานที่ได้รับ จำเป็นต้องมีการจ่ายค่าล่วงเวลาเพื่อทำงานให้เสร็จหรือไม่

ถ้างานที่ได้รับมีความเร่งด่วนและอยู่ในช่วงจังหวะที่สำนักงานมีงานล้นมือ และไม่สามารถเลื่อนกำหนดของงานนั้นออกไปได้ การกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพจะต้องพิจารณาถึงค่าล่วงเวลาของพนักงาน และค่าของความเร่งด่วนในการปฏิบัติงานนั้นๆ ด้วย

3.1.4 ความสามารถในการจ่ายของลูกค้า ความต้องการใช้บริการในด้านต่างๆของลูกค้าที่เพิ่มขึ้นทำให้ผู้สอบบัญชีต้องพัฒนาความรู้ความสามารถในส่วนต่างๆของบริการที่ให้แกลูกค้า มีผลทำให้มีค่าใช้จ่ายต่างๆเพิ่มขึ้น เช่น เวลาที่ต้องเสียไปในการพัฒนาความรู้ ความพยายามในการศึกษาหาความรู้ใหม่ เป็นต้น ซึ่งทำให้สำนักงานสอบบัญชีเรียกเก็บค่าธรรมเนียมที่ได้รวมค่าใช้จ่ายเหล่านี้ไว้ด้วย ดังนั้นลูกค้าที่มีความต้องการใช้บริการทางด้านใดสำนักงานก็จะให้บริการในด้านนั้น โดยคำนึงถึงความสามารถในการจ่ายของลูกค้าในแต่ละส่วนของบริการที่ลูกค้าต้องการเพิ่มขึ้น

ดังนั้นความสามารถในการจ่ายของลูกค้า จึงหมายถึง ความสามารถและความยินดีของลูกค้าที่จ่ายเงินเพื่อซื้อบริการที่เพิ่มขึ้นจากสำนักงาน ซึ่งสำนักงานสอบบัญชีต้องแสดงหรือทำให้ลูกค้าเห็นว่าสำนักงานสามารถให้บริการในสิ่งที่ลูกค้าต้องการ หรือมีความรู้ความสามารถในเรื่องที่เกี่ยวกับตัวลูกค้า ในจุดนี้จะทำให้สำนักงานสามารถเพิ่มยอดรวมของรายได้ค่าธรรมเนียมโดยไม่ต้องเพิ่มชนิดของบริการที่สำนักงานมีอยู่ในปัจจุบัน

3.2 วิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีและการเปรียบเทียบแต่ละวิธี

การกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี แบ่งได้เป็น 2 ประเภทใหญ่ คือ

3.2.1 กำหนดตามอัตราค่าธรรมเนียมซึ่งขึ้นกับเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานจริง

(Per diem fees)

3.2.2 กำหนดเป็นค่าธรรมเนียมที่แน่นอน (Flat/(fixed) fees)

ถึงแม้ว่าสำนักงานสอบบัญชีส่วนใหญ่จะกำหนดค่าธรรมเนียมโดยใช้ทั้งสองวิธี แต่การ

กำหนดค่าธรรมเนียมทุกครั้งก็พยายามที่จะให้ใกล้เคียงกับเวลาและค่าใช้จ่ายที่ใช้ไปจริง การกำหนดเป็นค่าธรรมเนียมที่แน่นอนจะใช้สำหรับบริการที่เป็นงานประจำ เช่น งานการจัดเตรียมภาษี เป็นต้น ซึ่งเวลาที่ใช้ในการให้บริการค่อนข้างแน่นอน อย่างไรก็ตามเพื่อหลีกเลี่ยงความเข้าใจผิดในค่าธรรมเนียมที่กำหนดแน่นอน ในหนังสือเสนอบริการแก่ลูกค้าควรที่จะระบุไว้ว่าบริการลักษณะใดที่ใช้ค่าธรรมเนียมแน่นอน และบริการลักษณะที่จะต้องมีการคิดค่าธรรมเนียมเพิ่มและเพิ่มด้วยอัตราเท่าไร

3.2.1 การกำหนดตามอัตราค่าธรรมเนียมต่อเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงาน วิธีการนี้จะกำหนดจากจำนวนวันหรือจำนวนชั่วโมงที่ใช้ในการปฏิบัติงานจริงในงานแต่ละชิ้น แล้วคูณด้วยอัตราค่าธรรมเนียมของพนักงานในแต่ละระดับที่เกี่ยวข้องกับงานนั้นๆ ในสำนักงานขนาดเล็กอาจกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมสำหรับพนักงานแต่ละคน แต่ในสำนักงานขนาดใหญ่จะกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมตามระดับของพนักงาน เช่น ผู้เป็นหุ้นส่วน (Partner) ผู้จัดการ (Manager) ผู้ควบคุมงาน (Supervisor) และพนักงานตรวจสอบ (Audit staff) เป็นต้น

ข้อดีของการกำหนดตามอัตราค่าธรรมเนียมต่อเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงาน คือ

1. ลูกค้าจะชำระค่าธรรมเนียมตามปริมาณของงานที่ได้รับจากสำนักงานสอบบัญชีและจะให้ความร่วมมือในตรวจสอบบัญชีมากขึ้น
2. ผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีสามารถแน่ใจได้ว่าจะได้รับผลตอบแทนที่น่าพอใจจากการปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชี
3. การกำหนดตามอัตราค่าธรรมเนียมต่อเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานเป็นวิธีการที่มีประสิทธิภาพและง่ายต่อการคิดค่าธรรมเนียมเมื่อมีการว่าจ้าง

วิธีการคำนวณอัตราค่าธรรมเนียมต่อเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงาน สูตรการคำนวณอัตราค่าธรรมเนียมมีหลายวิธีตั้งแต่ง่ายจนถึงยาก ขึ้นอยู่กับสำนักงานแต่ละแห่งจะเลือกใช้วิธีใดในสูตรแต่ละสูตรมีปัจจัยที่พิจารณาเหมือนกันคือ เงินเดือนพนักงาน ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน และกำไรที่จะต้องคิดรวมอยู่ในอัตราค่าธรรมเนียมต่อเวลาที่เรียกเก็บจากลูกค้า

ในสำนักงานสอบบัญชีพนักงานที่เกี่ยวข้องกับงานสอบบัญชีโดยตรง ได้แก่ พนักงานตรวจ สอบ แต่ยังมีพนักงานอีกส่วนหนึ่งให้ความช่วยเหลือทางอ้อม ได้แก่ พนักงานธุรการ พนักงาน พิมพ์ดีด และยังมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอื่น ๆ อีกด้วย เมื่อพิจารณาจากค่าใช้จ่ายทั้งหมดของ สำนักงานจะเห็นว่าค่าใช้จ่ายที่เป็นเงินเดือนจะเป็นค่าใช้จ่ายส่วนใหญ่ ดังนั้นการคำนวณอัตราค่า ธรรมเนียมจึงน่าที่จะยึดเงินเดือนเป็นฐานในการพิจารณา โดยเพื่อไว้สำหรับค่าใช้จ่ายอื่นที่กล่าว มาคิดเป็นจำนวนเท่าของเงินเดือน อย่างไรก็ตามการคำนวณอัตราค่าธรรมเนียมเป็นกี่เท่าของ เงินเดือนก็อาจจะแตกต่างกันด้วยชั่วโมงการปฏิบัติงาน เพราะฉะนั้นจึงไม่มีกฎเกณฑ์ตายตัวว่าจะ เป็นเท่าใด ดังนั้นจึงขึ้นอยู่กับสำนักงานแต่ละแห่งที่จะใช้ ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างสูตรการคำนวณอัตรา ค่าธรรมเนียมเพื่อแสดงให้เห็นแนวทางในการคำนวณ²

ก. วิธีคำนวณด้วยอัตรา 2-3 เท่าของเงินเดือนต่อชั่วโมงการปฏิบัติงาน

ข. วิธีคำนวณด้วยอัตรา 1% ของเงินเดือนประจำปี (เงินเดือนในที่นี้หมายถึง รายได้ประจำเดือนของพนักงานที่ไม่รวมค่าล่วงเวลา โบนัสและอื่น ๆ)

ก. วิธีคำนวณด้วยอัตรา 2-3 เท่าของเงินเดือนต่อชั่วโมงการปฏิบัติงาน วิธีนี้จะได้ อัตราค่าธรรมเนียมรายชั่วโมงโดยคูณเงินเดือนทั้งปีของพนักงานแต่ละคนด้วย 2, 2.5 หรือ 3 แล้วหารด้วยจำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานทั้งปีหรือจำนวนชั่วโมงที่สามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียม ได้ ดังนั้นจึงสามารถคำนวณอัตราค่าธรรมเนียมโดยพิจารณาจากจำนวนเท่าของเงินเดือน และ ชนิดของจำนวนชั่วโมงที่จะมาใช้เป็นตัวหาร

ตัวอย่าง สมมติว่าชั่วโมงการทำงานของพนักงานแต่ละคนเท่ากับ 2,000 ชั่วโมงต่อปี (คำนวณจากการทำงานวันละ 8 ชั่วโมง หรือ อาทิตย์ละ 40 ชั่วโมง) และมีเงินเดือนปีละ 100,000 บาท จำนวนชั่วโมงที่สามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมได้คิดเป็นร้อยละ 80 ของชั่วโมง การทำงานหรือเท่ากับ 1,600 ชั่วโมง

² Ibid., p. 1255

	อัตราค่าธรรมเนียม	
	รายชั่วโมง	รายวัน
อัตราที่คำนวณจากชั่วโมงการทำงานทั้งหมด	(บาท)	(บาท)
2.0 x เงินเดือน (200,000/2,000)	100.00	800.00
2.5 x เงินเดือน (250,000/2,000)	125.00	1,000.00
3.0 x เงินเดือน (300,000/2,000)	150.00	1,200.00
อัตราที่คำนวณจากชั่วโมงที่สามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมได้		
2.0 x เงินเดือน (200,000/1,600)	125.00	1,000.00
2.5 x เงินเดือน (250,000/1,600)	156.20	1,249.60
3.0 x เงินเดือน (300,000/1,600)	187.50	1,500.00

ข. วิธีคำนวณด้วยอัตรา 1% ของเงินเดือนประจำปี ด้วยวิธีนี้อัตราค่าธรรมเนียมรายวันของพนักงานที่มีเงินได้ปีละ 100,000 บาท จะเท่ากับ 1,000 บาท สำหรับการทำงาน 8 ชั่วโมงต่อวัน ในทางปฏิบัติสำนักงานสอบบัญชีบางแห่งกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมโดยพิจารณาจากช่วงของเงินเดือนเพื่อให้ง่ายต่อการคำนวณ ต่อไปนี้เป็นตัวอย่างค่าธรรมเนียมที่จัดแบ่งเป็นช่วงด้วยวิธีนี้

ช่วงของเงินเดือน	อัตราค่าธรรมเนียม	
	รายวัน	รายชั่วโมง
	(บาท)	(บาท)
ผู้เป็นหุ้นส่วน	2,800.00	350.00
พนักงานตรวจสอบที่มีเงินเดือน		
มากกว่า 200,000	2,000.00	250.00
175,000 - 200,000	1,750.00	218.70
150,000 - 175,000	1,500.00	187.50

120,000 - 150,000	1,200.00	150.00
100,000 - 120,000	1,000.00	125.00
80,000 - 100,000	800.00	100.00
เสมียน	600.00	75.00

การกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมสามารถจัดแบ่งได้ตามระดับของพนักงาน เช่น ผู้จัดการ (Manager) ผู้ควบคุมงาน (Supervisor) พนักงานตรวจสอบอาวุโส (Senior) และพนักงานตรวจสอบ (Audit staff) เป็นต้น ซึ่งในแต่ละระดับของพนักงานจะคำนวณค่าธรรมเนียมจากเงินเดือนที่กำหนดไว้เป็นช่วง ดังนั้นเมื่อมีการพิจารณาปรับอัตราเงินเดือนจึงไม่จำเป็นต้องมีการคำนวณอัตราค่าธรรมเนียมต่อเวลาใหม่ เพียงแต่เลือกใช้อัตราค่าธรรมเนียมตามช่วงของเงินเดือนใหม่ที่ถูกต้อง

3.2.2 การกำหนดเป็นค่าธรรมเนียมที่แน่นอน ค่าธรรมเนียมที่แน่นอน หรือค่าธรรมเนียมเหมา นี้ จะเป็นวิธีการกำหนดค่าธรรมเนียมที่เป็นจำนวนเงินที่แน่นอนก่อนเริ่มให้บริการหรือเริ่มปฏิบัติงาน ซึ่งการว่าจ้างหรือการให้บริการจะรวมเป็นช่วงเวลา

ข้อดีของการกำหนดค่าธรรมเนียมที่แน่นอน คือ

1. ลูกค้าสามารถรู้ได้ล่วงหน้าว่าค่าธรรมเนียมวิชาชีพจะมีจำนวนเงินเท่าใด ทำให้ไม่ต้องกังวล โดยเฉพาะกรณีที่ต้องใช้ผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระที่คิดค่าธรรมเนียมสูง
2. ค่าธรรมเนียมของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระย่อมมีความสัมพันธ์โดยตรงกับลักษณะและปริมาณงานที่ทำ ดังนั้นค่าธรรมเนียมที่แน่นอนจึงเป็นผลตอบแทนที่ยุติธรรมในการที่ผู้ประกอบการวิชาชีพจะเรียกร้องจากลูกค้าเพื่อแลกกับบริการที่เสนอให้
3. การกำหนดเป็นค่าธรรมเนียมที่แน่นอนจะแสดงให้เห็นถึงความเป็นผู้มีประสบการณ์และความสามารถที่ดีกว่าการกำหนดค่าธรรมเนียมตามอัตราต่อระยะเวลา เนื่องจากสามารถคาดการณ์ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่สมเหตุสมผลได้

การกำหนดเป็นค่าธรรมเนียมที่แน่นอนจะใช้ได้ผลดี ย่อมขึ้นอยู่กับความแม่นยำของการ

ประมาณการงานทั้งหมดที่ต้องทำ สำหรับการให้บริการในครั้งต่อไปการประมาณการจะมีความแม่นยำและความถูกต้องมากยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตามการให้บริการในครั้งแรกย่อมเป็นการยากที่จะประมาณการให้ถูกต้อง ดังนั้นในกรณีนี้จึงควรใช้การกำหนดค่าธรรมเนียมตามอัตราต่อระยะเวลา จะได้ผลที่ดีกว่า

วิธีการคำนวณค่าธรรมเนียมที่แน่นอน ชั้นแรกจะต้องประมาณการเวลาที่จะต้องใช้ในการทำงานชิ้นนั้น โดยแบ่งตามเวลาที่พนักงานแต่ละระดับจะต้องใช้ แล้วนำเอาอัตราค่าธรรมเนียมคูณด้วยเฉลี่ยสำหรับพนักงานแต่ละระดับ(อธิบายไว้ในวิธีการคำนวณอัตราค่าธรรมเนียมต่อเวลา) คูณด้วยประมาณการเวลาที่จะต้องใช้ ก็จะได้ประมาณการค่าธรรมเนียมที่จะกำหนดให้กับลูกค้าของสำนักงาน นอกจากนี้หลายสำนักงานก็ยังมีกรบวกประมาณการค่าธรรมเนียมด้วยค่าเผื่อค่าใช้จ่ายที่อาจจะเกิดขึ้นรวมไว้เป็นค่าธรรมเนียมที่แน่นอนที่กำหนดขึ้น

ข้อควรระวังในการใช้วิธีการกำหนดเป็นค่าธรรมเนียมที่แน่นอน ถึงแม้ว่าในสำนักงานสอบบัญชีหลายแห่งจะพอใจกับการกำหนดด้วยวิธีนี้ แต่มีข้อควรระวังกล่าวคือ การกำหนดเป็นค่าธรรมเนียมที่แน่นอนทุกครั้งจะต้องแน่ใจว่าเพียงพอสำหรับขอบเขตของงานและระยะเวลาที่จะต้องใช้ในการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ยังต้องแจ้งให้ลูกค้าทราบว่าขอบเขตของงานมีแค่ไหน และส่วนที่เกินกว่าขอบเขตของงานจะมีการเรียกเก็บเพิ่มเติมตามอัตราค่าธรรมเนียมต่อระยะเวลา

3.3 วิธีการเก็บข้อมูลและวิธีการใช้ข้อมูลเพื่อการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพในสอบบัญชี

รายละเอียดข้อมูลเพื่อการกำหนดค่าธรรมเนียม จะช่วยทำให้สำนักงานสอบบัญชีมีโครงสร้างของการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ดี ทำให้สำนักงานสามารถกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพได้อย่างถูกต้องเหมาะสม เวลาและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในการเก็บข้อมูลเพื่อการกำหนดค่าธรรมเนียมจะเสมือนการลงทุนที่ดีที่สุดที่สำนักงานจำเป็นต้องมี ด้วยข้อมูลที่ถูกต้องและได้มาอย่างมีระบบเท่านั้นที่สำนักงานจะทราบว่าจะเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากลูกค้าเป็นจำนวนเงินเท่าใด ประเภทของบริการด้านใดที่สามารถทำกำไรให้กับสำนักงาน

ถึงแม้ว่าสำนักงานบางแห่งจะมีขนาดเล็ก ผู้บริหารของสำนักงานจะปฏิบัติงานใกล้ชิดกับลูกค้าและพนักงานตรวจสอบ แต่ผู้บริหารของสำนักงานก็ไม่ควรใช้ความจำเพียงอย่างเดียวในการประเมินผลหรือตัดสินใจ เพราะว่าโดยทั่วไปแล้วมนุษย์จะสามารถจำได้ในสิ่งที่ต้องการจำเท่านั้น ดังนั้นการตัดสินใจที่ดีย่อมจะมีพื้นฐานมาจากการทราบข้อเท็จจริงที่จำเป็น ซึ่งข้อเท็จจริงเหล่านี้ย่อมได้มาจากการรวบรวมข้อมูลที่ดีมีระบบเท่านั้น

ข้อมูลที่สำคัญเพื่อใช้ประกอบการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาสอบบัญชี มีดังต่อไปนี้

3.3.1 รายละเอียดเวลาปฏิบัติงาน (Detailed time records)

3.3.2 รายละเอียดการปฏิบัติงานของพนักงานแต่ละคน (Individual employee performance record)

3.3.3 รายละเอียดงานระหว่างทำแต่ละงาน (Individual client work-in progress record)

3.3.4 รายละเอียดการแจ้งหนี้แก่ลูกค้า (Individual client billing record)

3.3.5 ตารางการจัดสรรกำลังคน (Staff assignment schedule)

3.3.6 ตารางการประเมินผลการปฏิบัติงาน (Staff performance schedule)

3.3.7 รายละเอียดผลตอบแทนจากลูกค้า (Client performance record)

3.3.1 รายละเอียดเวลาปฏิบัติงาน (Detailed time records) รายละเอียดเวลาในการปฏิบัติงานของพนักงานแต่ละระดับจะถูกเก็บบันทึกไว้ โดยอาจระบุเป็นรหัสของพนักงาน ถ้าใช้คอมพิวเตอร์ในการประมวลผล ข้อมูลเหล่านี้จะใช้เป็นพื้นฐานในการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

การเก็บข้อมูลจะทำโดยให้พนักงานแต่ละระดับรายงานเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานซึ่งอาจจัดทำขึ้นเป็นรายสัปดาห์ รายปักษ์ หรือรายเดือน ขึ้นกับจำนวนคนและนโยบายของสำนักงาน แล้วรวบรวมเพื่อใช้ในการแจ้งค่าธรรมเนียมแก่ลูกค้า หรือเพื่อใช้ในการควบคุมการปฏิบัติงานของพนักงาน วิธีการเก็บข้อมูลดังกล่าวมีดังนี้

1. รายงานสรุปเวลาปฏิบัติงานประจำสัปดาห์ (Weekly time summary) เวลาที่คิดค่าธรรมเนียมได้สำหรับการปฏิบัติงานในแต่ละวันภายในสัปดาห์จะรวบรวมโดยแยกตามลูกค้าแต่ละราย เวลาที่คิดค่าธรรมเนียมไม่ได้ (วันหยุดพักผ่อน วันหยุดประจำสัปดาห์ ลาพัก) ก็จะบันทึกรวบรวมไว้ด้วย

2. รายงานเวลาปฏิบัติงานและค่าใช้จ่ายสำหรับลูกค้าแต่ละราย (Individual time & expenses report) จัดทำขึ้นสำหรับลูกค้าแต่ละรายโดยใช้ข้อมูลจากรายงานสรุปเวลาปฏิบัติงานประจำสัปดาห์ รายละเอียดของงานที่ปฏิบัติจะระบุอยู่ในรายงานโดยอาจจะแยกเป็นสีตามประเภทของบริการที่มีขึ้น และจะมีช่องว่างสำหรับใส่อัตราค่าธรรมเนียมของพนักงานแต่ละคน และยอดรวมของค่าธรรมเนียมประจำสัปดาห์

ข้อได้เปรียบของการใช้วิธีนี้ คือ รายงานเวลาปฏิบัติงานลูกค้าแต่ละรายจะใช้บอกถึงรายละเอียดของงานระหว่างทำที่ยังมิได้เรียกเก็บจากลูกค้า นอกจากนั้นเมื่อต้องการแจ้งค่าธรรมเนียมแก่ลูกค้า รายงานดังกล่าวยังใช้ในการแจ้งเวลาปฏิบัติงานสอบบัญชีและแยกประเภทของค่าใช้จ่ายได้อีกด้วย

3.3.2 รายละเอียดการปฏิบัติงานของพนักงานแต่ละคน (Individual employee performance record) ข้อมูลนี้จะรายงานให้ทราบว่าพนักงานปฏิบัติงานอะไรบ้างในช่วงระยะเวลาตามรายงาน ซึ่งรายงานนี้จะจัดทำขึ้นอย่างต่อเนื่อง ประโยชน์สำหรับรายงานนี้จะใช้ในการประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงาน

โดยทั่วไป ข้อมูลที่บรรจุอยู่ในรายงานนี้ตามคอลัมภ์จะประกอบด้วยข้อมูลดังต่อไปนี้

1. ชั่วโมงที่คิดค่าธรรมเนียมได้ (Chargeable hours) คือเวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงาน
2. ชั่วโมงที่คิดค่าธรรมเนียมไม่ได้ (Nonchargeable hours) คือเวลาที่นอกเหนือจากการปฏิบัติงาน เช่น วันหยุดพักผ่อน วันหยุดประจำสัปดาห์ ลาพัก ลาป่วย หรือเวลาที่ใช้ในการอบรม เป็นต้น

3. ชั่วโมงรวม (Total hours) โดยแยกชั่วโมงทำงานปกติ และชั่วโมงที่ล่วงเวลา
4. เงินเดือนจริง (Actual salary) คือ เงินเดือนบวกด้วยค่าล่วงเวลา
5. ค่าธรรมเนียมที่ได้รับ (Fees earned) คือ อัตราค่าธรรมเนียมคูณด้วยชั่วโมงที่คิดค่าธรรมเนียมได้

3.3.3 รายละเอียดงานระหว่างทำแต่ละงาน (Individual client work-in progress record) สิ่งที่สำคัญสำหรับโครงสร้างของค่าธรรมเนียมวิชาชีพคือ ความถูกต้องของรายละเอียดค่าธรรมเนียมที่ยังไม่ได้เรียกเก็บ (งานระหว่างทำ) ซึ่งข้อมูลเหล่านี้จะได้อาจจากรายละเอียดเวลาปฏิบัติงานของพนักงาน

ในทุกๆ เดือนรายละเอียดเวลาปฏิบัติงานของพนักงานจะถูกสรุปโดยแยกตามงานแต่ละงานและบันทึกไว้ในงานระหว่างทำแต่ละงาน เมื่องานระหว่างทำเสร็จก็จะโอนไปบันทึกเวลาออกจากแฟ้มงานระหว่างทำไปที่แฟ้มการแจ้งหนี้แก่ลูกค้า

3.3.4 รายละเอียดการแจ้งหนี้แก่ลูกค้า (Individual client billing record) ก็คือ บัญชีลูกหนี้รายย่อยที่จัดเรียงไว้ตามชื่อหรือรหัสของลูกค้า ซึ่งข้อมูลที่ควรระบุไว้คือ

1. วันที่แจ้งหนี้
2. ค่าธรรมเนียมรวม (ตามอัตราค่าธรรมเนียมต่อเวลาปฏิบัติงาน)
3. จำนวนเงินที่เรียกเก็บ (โดยแยกค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่าย)

รูปแบบของรายละเอียดการแจ้งหนี้แก่ลูกค้าสามารถจัดทำโดยมีข้อมูลของค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่คำนวณได้ตามอัตราค่าธรรมเนียม และค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บจากลูกค้าในแต่ละปี ซึ่งจะมีประโยชน์ในการเสนอค่าธรรมเนียมสำหรับงวดปัจจุบัน และยังใช้เป็นข้อมูลในการประเมินผลตอบแทนของลูกค้าแต่ละราย

ตัวอย่างรายละเอียดการแจ้งหนี้³

³ Ibid., p. 1260

ลูกค้า : บริษัท กษค จำกัด

รหัส : 001

ปีที่	ค่าธรรมเนียม		จำนวนเงินที่เรียกเก็บ	
	รวม	ค่าธรรมเนียม	ค่าใช้จ่าย	รวม
ปีที่ 1	220,000	150,000	30,000	180,000
ปีที่ 2	200,000	180,000	35,000	215,000
ปีที่ 3	180,000	200,000	35,000	235,000

3.3.5 ตารางการจัดสรรกำลังคน (Staff assignment schedule) การวางแผนการจัดสรรกำลังคนเป็นงานที่สำคัญของสำนักงานสอบบัญชี ในการที่จะใช้จำนวนบุคคลากรที่มีอยู่ให้มีประสิทธิภาพมากที่สุด ซึ่งการวางแผนนั้นจะต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างจำนวนบุคคลากร และปริมาณงานที่จะต้องทำ โดยจะต้องคาดการณ์และพยายามหลีกเลี่ยงมิให้มีช่วงเวลาใดที่มีปริมาณงานมากจนเกินไปกว่าที่จะทำได้ และจะต้องพิจารณาจำนวนบุคคลากรไว้ล่วงหน้าแล้วหาทางแก้ไขหากไม่เพียงพอ ด้วยวิธีการดังต่อไปนี้

1. จัดหาบุคคลากรเพิ่มเติม
2. พิจารณาให้พนักงานปฏิบัติงานล่วงเวลา
3. จัดทำตารางการจัดสรรกำลังคนใหม่ โดยพยายามมิให้มีช่วงเวลาที่ปริมาณงานมากจนเกินไป

ตัวอย่างตารางการจัดสรรกำลังคน⁴

รายชื่อพนักงานที่จัดสรร	จัดสรรตามรหัสงานประจำสัปดาห์ที่			
	1	2	3	4
ก	1	1	1	1
ข	70	70	70	70

⁴Ibid., p. 1261

ค	160	55	55	190
ง	30	30	30	30
จ	180	180	180	190
ฉ	1	1	1	1
ช	U	105	V	190
ซ	1	1	1	1
ณ	1	1	30	30

สรุปจำนวนพนักงาน

จัดสรร	8	9	8	9
ไม่ได้จัดสรร (U)	1			
ลาหยุด (V)	—	—	1	—
รวมจำนวนพนักงาน	<u>9</u>	<u>9</u>	<u>9</u>	<u>9</u>

จำนวนพนักงานที่ต้องการประจำสัปดาห์ที่

รหัสงาน	ประเภทของงาน	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>
1	ตรวจสอบ	4	4	3	3
30	ตรวจสอบ-เตรียมรายงาน	1	1	2	2
55	ภาษีอากร		1	1	
70	สอบทานระบบ	1	1	1	1
105	งบการเงินประจำเดือน		1		
160	สอบทานภาษีและรายได้	1			
180	ธุรกิจใหม่และการบันทึกบัญชี	1	1	1	
190	ตรวจสอบกลางปี	—	—	—	<u>3</u>
	จำนวนพนักงานที่ต้องการ	<u>8</u>	<u>9</u>	<u>8</u>	<u>9</u>

(ตารางการจัดสรรกำลังคนข้างต้นเป็นไปตามหลักการ แต่ในทางปฏิบัติมีการจัดสรร เช่นกัน แต่ไม่มีรายละเอียดประเภทงานเหมือนตามตัวอย่าง)

3.3.6 ตารางการประเมินผลการปฏิบัติงาน (Staff performance schedule) ความสามารถของพนักงานย่อมมีผลโดยตรงต่อผลการปฏิบัติงาน ซึ่งเป็นส่วนสำคัญสำหรับโครงสร้างค่าธรรมเนียมวิชาชีพ สำนักงานสอบบัญชีอาจได้ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่ไม่คุ้มกับเวลาและค่าใช้จ่ายถ้าหากไม่ทราบถึงความสามารถในการปฏิบัติงานของพนักงานแต่ละคน ถึงแม้ในสำนักงานขนาดเล็กก็ยังคงมีความจำเป็นในการที่จะประเมินประสิทธิภาพการปฏิบัติงานของพนักงาน ขนาดของสำนักงานย่อมมีผลต่อจำนวนข้อมูลที่ต้องบันทึก อย่างไรก็ตามการรวบรวมข้อมูลและสรุปผลในการประเมินผลการปฏิบัติงานของพนักงานควรมีข้อมูลดังต่อไปนี้

1. จำนวนชั่วโมง (ที่สามารถเรียกเก็บและไม่สามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมได้)
2. ค่าธรรมเนียม (คำนวณตามอัตราค่าธรรมเนียม)
3. เงินเดือนพนักงาน (เงินเดือนทั้งปีรวมด้วยค่าล่วงเวลาและโบนัสประจำ)
4. อัตราร้อยละในการประเมินผลของข้อมูลทั้ง 3

ข้อมูลที่ได้รับจากตารางการประเมินผลจะใช้ประโยชน์ในการประเมินประสิทธิภาพการทำงาน of พนักงานและโครงสร้างการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ อัตราร้อยละจากผลการประเมินผลจะให้ข้อมูลดังนี้

1. ความมีประสิทธิภาพในการทำงานของพนักงานแต่ละคน
2. ความสามารถในการได้รับค่าธรรมเนียม โดยพิจารณาจากร้อยละของเงินเดือนต่อค่าธรรมเนียมที่ได้รับจากการปฏิบัติงาน

ข้อมูลเหล่านี้จะเป็นประโยชน์ในการพิจารณาความสามารถ ลักษณะการทำงาน of พนักงานแต่ละคน และใช้ในการประเมินผลงานเมื่อมีการพิจารณาเลื่อนตำแหน่งหรือพิจารณาเงินเดือน

ตัวอย่างตารางการประเมินผลการปฏิบัติงาน⁵

รายชื่อพนักงาน	จำนวนชั่วโมง		รวม	ค่าธรรมเนียมน (อัตรามาตรฐาน)	เงินเดือน	ค่าธรรมเนียมน ต่อวัน	อัตราต่อชั่วโมง		ประสิทธิภาพ การทำงาน	เงินเดือนต่อ ค่าธรรมเนียมน
	เรียกเก็บได้	เรียกเก็บไม่ได้					ค่าธรรมเนียมน	เงินเดือน		
พนักงานตรวจสอบ ก	1,800	400	2,200	450,000	200,000	2,000.00	250.00	90.90	86.54	44.44
พนักงานตรวจสอบ ข	1,765	395	2,160	370,650	170,000	1,680.00	210.00	78.70	84.86	45.86
พนักงานตรวจสอบ ค	1,695	425	2,120	313,570	150,000	1,480.00	185.00	70.70	81.49	47.84
พนักงานตรวจสอบ ง	1,475	625	2,100	250,750	140,000	1,360.00	170.00	66.70	70.92	55.83
พนักงานตรวจสอบ จ	1,775	475	2,250	266,250	125,000	1,200.00	150.00	55.50	85.34	46.95
พนักงานตรวจสอบ ฉ	1,725	375	2,100	241,500	115,000	1,120.00	140.00	54.80	82.93	47.62
พนักงานตรวจสอบ ช	1,659	516	2,175	223,960	110,000	1,080.00	135.00	50.60	79.76	49.12
พนักงานตรวจสอบ ซ	1,700	525	2,225	229,500	110,000	1,080.00	135.00	49.40	81.73	47.93
พนักงานตรวจสอบ ฌ	1,775	325	2,100	221,870	100,000	1,000.00	125.00	47.60	85.33	45.07
พนักงานตรวจสอบ ฎ	1,200	325	1,525	150,000	75,000	1,000.00	125.00	49.20	78.69	50.00
พนักงานตรวจสอบ ฏ	617	383	1,000	92,550	60,000	1,200.00	150.00	60.00	61.70	64.83
	17,186	4,769	21,955	2,810,600	1,355,000	1,308.00	163.50	61.70	80.89	48.21
พนักงานธุรการ ฎ	800	1,300	2,100	60,000	75,000	600.00	75.00	35.70	38.46	125.00
พนักงานธุรการ ฏ	650	1,450	2,100	48,750	65,000	600.00	75.00	30.90	31.25	133.33
	1,450	2,750	4,200	108,750	140,000	600.00	75.00	33.30	38.46	128.74
รวม	18,636	7,519	26,155	2,919,350	1,495,000	1,253.60	156.70	57.20	73.36	51.21
ผู้เป็นหุ้นส่วน อ	951	1,149	2,100	332,850		2,800.00	350.00		45.72	
ผู้เป็นหุ้นส่วน อ	1,300	850	2,150	455,000		2,800.00	350.00		62.50	
	2,251	1,999	4,250	787,850		2,800.00	350.00		54.11	
	20,887	9,518	30,405	3,707,220		1,420.00	177.50		70.65	

- (1) ค่าธรรมเนียมนต่อวัน มาจาก "อัตราต่อชั่วโมง-ค่าธรรมเนียมน" ในช่อง (2) คูณด้วย 8 (โดยสมมติว่าสำนักงานทำงานวันละ 8 ชั่วโมง)
- (2) อัตราต่อชั่วโมง-ค่าธรรมเนียมน มาจากการกั้วเฉลี่ยค่าธรรมเนียมนที่ได้รับต่อชั่วโมงที่เรียกเก็บได้
- (3) อัตราต่อชั่วโมง-เงินเดือน มาจากเงินเดือนพนักงานหารด้วยจำนวนชั่วโมงรวมการทำงาน
- (4) ประสิทธิภาพการทำงาน คำนวณโดยนำจำนวนชั่วโมงที่เรียกเก็บได้หารด้วยชั่วโมงการทำงานของทั้งปี ในที่นี้จะใช้ปีละ 2080 ชั่วโมง (52 สัปดาห์ละ 40 ชั่วโมง) สำหรับพนักงานลาออกและพนักงานใหม่ ให้จำนวนชั่วโมงการทำงานเป็นฐาน
- (5) อัตราส่วนระหว่างเงินเดือนต่อค่าธรรมเนียมนที่ได้รับ

3.3.7 รายละเอียดผลตอบแทนจากลูกค้า (Client performance record)

รายละเอียดผลตอบแทนจากลูกค้าจะแสดงให้เห็นความสามารถในการทำกำไรในลูกค้าแต่ละราย ซึ่งถ้าหากปราศจากข้อมูลเหล่านี้แล้ว จะทำให้ไม่สามารถทราบได้ว่าการให้บริการแก่ลูกค้ารายใดไม่คุ้มกับเวลาและค่าใช้จ่าย ข้อมูลเหล่านี้จะแสดงให้เห็นว่าลูกค้ารายใดที่มีความสำคัญมากต่อสำนักงานและรายใดที่มีความสำคัญน้อยหรือต่ำกว่ามาตรฐานของสำนักงาน

การให้บริการแก่ลูกค้าที่ต่ำกว่ามาตรฐานเป็นสิ่งที่ไม่เกิดประโยชน์ต่อสำนักงาน และพบว่าจะมีปัญหาที่เกิดขึ้นกับลูกค้าเหล่านี้บ่อยๆ ได้แก่

1. ไม่ยินดีหรือไม่สามารถจ่ายค่าธรรมเนียมที่เหมาะสมได้
2. มักจำกัดขอบเขตการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชี
3. ไม่ยินดีที่จะรับคำแนะนำต่างๆจากสำนักงาน

บ่อยครั้งที่ลูกค้าที่มีปัญหาเหล่านี้สามารถเปลี่ยนเป็นลูกค้าที่ดีได้ โดยสำนักงานพยายามเสนอแนะ เพื่อให้ลูกค้าปรับปรุงและยกระดับให้เป็นไปตามมาตรฐานของสำนักงาน แต่อย่างไรก็ตามสำนักงานจะต้องไม่ให้ค่าธรรมเนียมวิชาชีพนั้นมีผลต่อการตัดสินใจ จนทำให้ขาดความรับผิดชอบต่อวิชาชีพ

การประเมินผลตอบแทนจากลูกค้าของสำนักงานสามารถทำได้โดยพิจารณาจากสิ่งต่อไปนี้

1. จำนวนเงินค่าธรรมเนียมวิชาชีพ
2. ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่เรียกเก็บ

1. วิเคราะห์ตามจำนวนเงินค่าธรรมเนียมวิชาชีพ ความสำคัญของลูกค้ารายใดๆของสำนักงานสามารถพิจารณาได้จากระดับของค่าธรรมเนียมที่ได้รับ การรักษาความสัมพันธ์ที่ดีต่อลูกค้า 1 รายที่มีค่าธรรมเนียมเท่ากับร้อยละ 5 ของค่าธรรมเนียมรวมย่อมมีความสำคัญกว่าความสัมพันธ์กับลูกค้า 10 รายที่มีค่าธรรมเนียมน้อยกว่าร้อยละ 1 ของค่าธรรมเนียมรวม ถึงแม้ว่าการให้บริการแก่ลูกค้าแต่ละรายจะมีความสำคัญ แต่การเพิ่มหรือลดของลูกค้ารายใหญ่ย่อมมีผลโดยตรงต่อสถานะทางเศรษฐกิจของสำนักงาน ดังนั้นการวิเคราะห์ดังกล่าวจะช่วยให้สำนักงานเห็นระดับ

ความสำคัญของลูกค้าแต่ละราย

ตัวอย่างรายงานระดับค่าธรรมเนียมวิชาชีพ⁶

ช่วงของค่าธรรมเนียม	จำนวนของลูกค้า		ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ	
	ปีก่อน	ปีปัจจุบัน	ปีก่อน	ปีปัจจุบัน
ต่ำกว่า 20,000	25	27	250,000	270,000
20,000 - 50,000	40	36	1,890,000	1,440,000
50,000 - 100,000	73	80	5,110,000	5,600,000
100,000 - 300,000	25	27	5,500,000	6,480,000
300,000 - 500,000	13	14	5,070,000	5,600,000
500,000 - 750,000	8	9	5,200,000	5,850,000
750,000 - 1,000,000	4	4	3,280,000	3,560,000
สูงกว่า 1,000,000	4	5	5,200,000	6,250,000
	<u>192</u>	<u>202</u>	<u>31,500,000</u>	<u>35,050,000</u>

2. วิเคราะห์ตามค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่เรียกเก็บ การคำนวณค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่เรียกเก็บจากลูกค้าแต่ละรายเป็นส่วนสำคัญสำหรับโครงสร้างของค่าธรรมเนียมที่สามารถทำกำไร ข้อมูลที่ใช้ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมเป็นส่วนที่ได้มาจากความมีประสิทธิภาพของการบันทึกข้อมูลทางบัญชีและบริหารของสำนักงาน การวิเคราะห์ค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บจะทำโดยเปรียบเทียบระหว่างค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บกับค่าธรรมเนียมตามอัตรามาตรฐานของสำนักงาน ผลของการวิเคราะห์จะทำให้ทราบว่า การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมมีผลต่างจากอัตรามาตรฐานอย่างไร และเป็นร้อยละเท่าไร

⁶Ibid., p. 1263

ตัวอย่างรายงานการวิเคราะห์ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่เรียกเก็บ⁷

รายชื่อลูกค้า	ค่าธรรมเนียม ที่เรียกเก็บ	ส่วนแตกต่าง	ค่าธรรมเนียม มาตรฐาน	ร้อยละค่าธรรมเนียม เรียกเก็บ/มาตรฐาน	คำอธิบาย ส่วนแตกต่าง
ลูกค้า 1	200,000	20,000	180,000	111.10	
2	40,000	(10,000)	50,000	80.00	ค่าธรรมเนียมคงที่ 5 ปี
3	150,000	(5,000)	155,000	96.80	
4	15,000	4,000	11,000	136.40	
5	275,000	5,000	270,000	101.80	
6	320,000	(50,000)	370,000	86.50	ใช้เวลามากกว่าประมาณการ
200	650,000	15,000	635,000	102.40	
201	100,000	(40,000)	140,000	71.40	ค่าธรรมเนียมแน่นอน 100,000
202	350,000	40,000	310,000	112.90	
	<u>35,050,000</u>	<u>2,022,000</u>	<u>37,072,000</u>	<u>94.50</u>	

การใช้ข้อมูลเพื่อการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ การจัดการประเมินผลการปฏิบัติงาน เป็นสิ่งที่จำเป็นสำหรับการบริหารสำนักงานสอบบัญชี และเป็นสิ่งที่แสดงให้เห็นว่าการปฏิบัติงานได้ผลเป็นที่น่าพอใจอย่างไร คำถามดังต่อไปนี้หากมีข้อใดข้อหนึ่งตอบปฏิเสธ สำนักงานสอบบัญชีนั้นก็จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องพิจารณาปรับปรุงสิ่งเหล่านั้นให้ดียิ่งขึ้น

1. สำนักงานได้ให้บริการแก่ลูกค้าด้วยความพร้อมและด้วยความพอใจหรือไม่
2. ลูกค้าของสำนักงานแสดงความพอใจในบริการที่ได้รับจากสำนักงานหรือไม่
3. มีการฝึกอบรมพนักงานตรวจสอบอย่างเพียงพอหรือไม่
4. เจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติงานตรวจสอบได้ปฏิบัติงานตรวจสอบได้ผลเป็นที่น่าพอใจหรือไม่

⁷Ibid., p. 1268

5. ลูกค้าของสำนักงานได้รับคำแนะนำในส่วนที่สำคัญ เป็นที่สนใจ และเป็นประโยชน์สำหรับลูกค้าหรือไม่
6. สำนักงานพอใจกับรายได้สุทธิที่ได้รับหรือไม่
7. ระดับของความพอใจในรายได้ค่าธรรมเนียมวิชาชีพพิจารณาได้จาก
 - ก. มีการเพิ่มขึ้นของรายได้ค่าธรรมเนียมหรือไม่ (โดยได้รับจากลูกค้ายาใหม่และบริการที่เพิ่มขึ้น)
 - ข. สำนักงานเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากลูกค้าโดยส่วนใหญ่ตามอัตราค่าธรรมเนียมมาตรฐานหรือไม่
 - ค. สัดส่วนของเงินเดือนต่อรายได้ค่าธรรมเนียมวิชาชีพอยู่ในระดับที่เหมาะสม
 ถ้าหากคำถามเหล่านี้ตรงตามที่สำนักงานได้ดำเนินการอยู่แล้ว ก็แสดงว่าสำนักงานนั้นได้ประสบผลสำเร็จในการดำเนินงาน แต่ถ้าหากมีข้อใดไม่ตรงตามนี้แล้วสำนักงานก็จำเป็นต้องหาวิธีที่จะต้องแก้ไขสิ่งต่าง ๆ นั้น ให้ดียิ่งขึ้น การที่สำนักงานจะใช้ข้อมูลเพื่อการกำหนดค่าธรรมเนียมจะพิจารณาได้จากสิ่งต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

ร้อยละของอัตราส่วนระหว่างค่าใช้จ่ายกับรายได้ค่าธรรมเนียม ร้อยละของอัตราส่วนดังต่อไปนี้ เป็นข้อสังเกตเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาถึงความมากน้อยของค่าใช้จ่ายต่อรายได้ค่าธรรมเนียม^๓

	ต่ำ	สูง	ถ้าเฉลี่ย
เงินเดือน	ร้อยละ 35	ร้อยละ 55	ร้อยละ 40 - 50
ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน	ร้อยละ 20	ร้อยละ 40	ร้อยละ 25 - 30

ปัจจัยดังต่อไปนี้ จะเกี่ยวข้องกับความมากน้อยของอัตราส่วนดังกล่าวที่เปลี่ยนแปลงไป

เงินเดือน เงินเดือนของเสมียนและพนักงานประจำสำนักงานจะรวมอยู่กับเงินเดือน

^๓Ibid., p. 1265

ของพนักงานตรวจสอบในบางสำนักงาน แต่ในบางสำนักงานจะแยกออกไปรวมอยู่กับค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน โดยทั่วไปแล้วเงินเดือนของเสมียนนั้นได้รวมอยู่ในการคิดคำนวณอัตราค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บจากลูกค้าแล้ว ดังนั้นเงินเดือนในที่นี้จึงควรพิจารณาในลักษณะอย่างเดียวกันคือเงินเดือนของพนักงานที่เกี่ยวข้องกับการตรวจสอบ สำหรับในรายงานทางการเงิน เงินเดือนซึ่งมีผลต่ออัตราร้อยละดังกล่าวข้างต้นจะต้องรวมด้วยค่าล่วงเวลา โบนัส และรายได้อื่นที่ให้พนักงาน

ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน การจัดเงินเดือนของเสมียนและพนักงานประจำสำนักงานให้อยู่ในค่าใช้จ่ายเงินเดือนหรือไม่ย่อมมีผลต่อจำนวนรวมของค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน ซึ่งเป็นเหตุผลส่วนใหญ่ที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานไม่เท่ากันในแต่ละสำนักงาน โดยทั่วไปแล้วค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทุกสำนักงานจะมีลักษณะเหมือนกัน ได้แก่ ค่าโทรศัพท์ ค่าภาษี เครื่องเขียนแบบพิมพ์ ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง และอื่นๆ ซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้จะมีลักษณะที่ค่อนข้างคงที่เมื่อเทียบเป็นอัตราส่วนกับจำนวนรวมของรายได้ค่าธรรมเนียม

เงินเดือนต่อรายได้ค่าธรรมเนียม เนื่องจากเงินเดือนเป็นค่าใช้จ่ายส่วนใหญ่ของสำนักงาน ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีจึงควรที่จะควบคุมค่าใช้จ่ายนี้อย่างใกล้ชิด ตามอัตราร้อยละข้างต้น ค่าใช้จ่ายเงินเดือนไม่ควรเกินร้อยละ 50 ของรายได้ค่าธรรมเนียมวิชาชีพ การรักษาระดับของค่าใช้จ่ายเงินเดือนไม่ให้สูงขึ้นเป็นจุดที่สำคัญที่จะทำให้สำนักงานได้ผลตอบแทนที่ดี จากโครงสร้างค่าธรรมเนียมที่มีอยู่ ซึ่งในเรื่องนี้หมายถึง

1. การวางแผนการใช้เวลาในการปฏิบัติงานให้มีประสิทธิภาพและลดเวลาที่ไม่สามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมให้น้อยที่สุด
2. การวางแผนการจัดสรรกำลังคนเพื่อให้พนักงานแต่ละคนทำงานอย่างต่อเนื่องและสามารถทำงานได้หลายงานติดต่อกันไป โดยถ้าเฉลี่ยแล้วค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่เรียกเก็บจะเท่ากับ 2.5 เท่าของเงินเดือนของพนักงาน^๓

^๓Ibid., p. 1265

ลดเวลาที่ไม่สามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียม การเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานย่อมมีผลต่อโครงสร้างค่าธรรมเนียมวิชาชีพกล่าวคือ เป็นการเพิ่มรายได้ค่าธรรมเนียมในทางอ้อม ตัวอย่างเช่น สมมติว่าสำนักงานมีพนักงานตรวจสอบ 10 คน และมีเวลาที่ไม่สามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมคนละ 450 ชั่วโมงต่อปี และอัตราค่าธรรมเนียมถั่วเฉลี่ยคนละ 160 บาทต่อชั่วโมง ถ้าสำนักงานสามารถลดเวลาที่ไม่สามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมได้ถั่วเฉลี่ยคนละ 100 ชั่วโมงโดยการปฏิบัติงานที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น สำนักงานจะมีรายได้ค่าธรรมเนียมเพิ่มขึ้นเท่ากับ 160,000 บาทต่อปีในทางอ้อม

ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาลดเวลาที่ไม่สามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมได้ สามารถสรุปได้ดังนี้

1. เหตุผลที่ไม่สามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมได้ควรได้รับการพิจารณาทบทวนอย่างรอบคอบอาจเกิดขึ้นในช่วงที่มีงานน้อยในระหว่างปีหรือไม่ เวลาที่ไม่สามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมเกิดขึ้นกับพนักงานบางคนหรือพนักงานทุกคน
2. พิจารณาทบทวนว่ามีพนักงานมากเกินไปหรือมีพนักงานบางคนที่ปฏิบัติงานต่ำกว่ามาตรฐาน ซึ่งพิจารณาได้จากรายงานการปฏิบัติงานของพนักงานแต่ละคน การลดจำนวนพนักงานนอกเหนือจากเหตุผลที่พนักงานปฏิบัติงานต่ำกว่ามาตรฐานแล้ว ในกรณีอื่นควรที่จะพิจารณาอย่างรอบคอบ ต้องคำนึงถึงแนวโน้มในระยะยาวของการเพิ่มขึ้นของจำนวนลูกค้าที่คาดว่าจะมีขึ้นในอนาคตและเมื่อไว้สำหรับกรณีพนักงานลาออกด้วย
3. ควรเพิ่มการทำงานในช่วงการตรวจสอบกลางปีให้มากขึ้น ซึ่งเป็นช่วงที่มีงานน้อยในระหว่างปี เพื่อที่จะลดงานในช่วงการตรวจสอบปลายปีซึ่งเป็นช่วงที่มีงานมาก
4. ถ้าเป็นไปได้ ควรที่จะแนะนำลูกค้าให้มีรอบระยะเวลาบัญชีตามลักษณะการดำเนินงานของธุรกิจแต่ละประเภท เช่น ห้างสรรพสินค้าไม่ควรมีรอบบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม เนื่องจากอยู่ในช่วงที่มีปริมาณขายสูง เป็นต้น ซึ่งอาจจะทำให้การปิดบัญชีของลูกค้าอยู่ในช่วงที่สำนักงานมีงานน้อย

จัดสรรเวลาในการปฏิบัติงาน การจัดตารางเวลาในการปฏิบัติงานของสำนักงานสอบบัญชีมีความสำคัญมาก ในสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่อาจจะให้ผู้สอบบัญชีระดับหุนส่วนเป็นผู้วางแผนการจัดสรรเวลาในการปฏิบัติงาน สิ่งนี้จะ เป็นพื้นฐานของโครงสร้างค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่สามารถทำกำไร ประโยชน์ที่ได้รับจากการวางแผนการจัดสรรเวลาที่เห็นได้ชัดได้แก่

1. จะสามารถบอกถึงความเพียงพอของจำนวนพนักงานตรวจสอบ
2. จะสามารถช่วยลดเวลาที่ไม่สามารถเรียกเก็บค่าธรรมเนียมได้
3. จะสามารถจัดสรรกำลังคนให้เหมาะสมสำหรับงานแต่ละชิ้นที่ทำ

ความสำคัญของการจัดสรรกำลังคนให้เหมาะสมสำหรับแต่ละงาน บางครั้งสำนักงานสอบบัญชีอาจพบกับสถานะการณ์ที่งานบางชิ้นต้องการพนักงานตรวจสอบ 3 คน คือ พนักงานตรวจสอบอาวุโส 1 คน และพนักงานตรวจสอบอีก 2 คน แต่สำนักงานไม่มีพนักงานตรวจสอบว่างอยู่ จึงส่งพนักงานตรวจสอบอาวุโส 3 คนไปแทน ผลที่ได้รับก็คือ ปัญหาเรื่องค่าธรรมเนียมที่เพิ่มขึ้น และปัญหาเรื่องขวัญและกำลังใจของพนักงานตรวจสอบอาวุโส ซึ่งเกิดจากการไม่ยอมอยู่ใต้บังคับบัญชาของกันและกัน อาจทำให้พนักงานตรวจสอบอาวุโสบางคนเกิดปัญหาและลาออกจากสำนักงานไป ซึ่งปัญหานี้จะหลีกเลี่ยงได้โดยการวางแผนการจัดสรรกำลังคนที่ดี

4 ปัจจัยที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี

ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีเป็นผลตอบแทนของผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีที่ได้รับจากการให้บริการสอบบัญชีแก่ลูกค้า โดยเหมือนกิจการบริการทั่วไป กล่าวคือ เป็นผลตอบแทนจากการให้บริการโดยมีการตกลงระหว่างผู้ว่าจ้างและผู้รับจ้างในเรื่องงานบริการและผลตอบแทน ดังนั้นค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีจึงมีผลมาจากปัจจัยที่สามารถพิจารณาได้เป็น 2 ส่วนใหญ่ๆ คือ

ปัจจัยภายนอก หมายถึงลักษณะของธุรกิจที่เป็นลูกค้าของสำนักงานสอบบัญชีซึ่งจะสะท้อนให้เห็นปริมาณงานที่ผู้สอบบัญชีจะต้องทำ ปัจจัยภายนอกที่กล่าวถึงนี้สามารถแยกพิจารณาในรายละเอียดได้เป็น

1. จำนวนรวมของทรัพย์สิน ถึงแม้ว่าค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีจะไม่ได้รับผลโดยตรงจากจำนวนรวมของทรัพย์สิน แต่ในลักษณะที่ว่าไปแล้ว ลูกค้ำที่มีขนาดใหญ่ย่อมมีค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่สูงกว่าลูกค้ำที่มีขนาดเล็ก จำนวนรวมของทรัพย์สินจึงสามารถใช้เป็นตัวแทนของขนาดของลูกค้ำและน่าจะมีส่วนในทางอ้อมต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี

2. อัตราส่วนของลูกหนี้การค้าและสินค้าคงเหลือต่อจำนวนรวมทรัพย์สิน และอัตราส่วนของผู้ถือหุ้นต่อจำนวนรวมทรัพย์สิน อัตราส่วนเหล่านี้แสดงให้เห็นถึงความสำคัญของรายการต่างๆ ที่มีต่องบการเงิน เนื่องจากรายการทั้งสามนี้เป็นจุดที่มีปัญหาเกิดขึ้นบ่อยๆ ในการตรวจสอบบัญชีซึ่งอาจจะทำให้ผู้สอบบัญชีต้องปฏิบัติงานมากขึ้น ซึ่งส่งผลให้ค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่มากขึ้นด้วย

3. จำนวนทุนจดทะเบียนและจำนวนทุนที่เรียกชำระ เป็นส่วนของเงินลงทุนที่มาจากเจ้าของกิจการ ในส่วนนี้อาจจะแสดงให้เห็นถึงขนาดของกิจการเช่นเดียวกับจำนวนรวมทรัพย์สิน แต่เป็นผลโดยตรงที่มีต่อเจ้าของกิจการ ดังนั้นจำนวนทุนดังกล่าวจึงอาจจะมีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพด้วยเช่นกัน (ยกเว้นธุรกิจบริการที่ใช้กำลังคนเป็นหลัก จึงไม่จำเป็นต้องมีทุนมาก)

4. จำนวนรวมของรายได้และจำนวนรวมของค่าใช้จ่าย ปริมาณงานของผู้สอบบัญชีย่อมขึ้นอยู่กับกิจกรรมทางธุรกิจของลูกค้ำว่ามีมากน้อยเพียงไร ซึ่งปริมาณกิจกรรมทางธุรกิจสามารถพิจารณาได้จากจำนวนรวมของรายได้และจำนวนรวมของค่าใช้จ่าย ดังนั้นปัจจัยทั้งสองจึงน่าจะมีผลต่อปริมาณงานของผู้สอบบัญชีและต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพด้วย

5. จำนวนรายของลูกหนี้และจำนวนรายของเจ้าหนี้ ในการปฏิบัติงานตรวจสอบของผู้สอบบัญชีในส่วนที่เกี่ยวข้องกับลูกหนี้และเจ้าหนี้ จะต้องพิจารณาในรายละเอียดของลูกหนี้และเจ้าหนี้แต่ละรายรวมทั้งตรวจสอบความถูกต้องด้วย ดังนั้นถ้าหากจำนวนรายของลูกหนี้และเจ้าหนี้มีจำนวนมากอาจจะทำให้ผู้สอบบัญชีใช้เวลามากขึ้น ซึ่งส่งผลให้ค่าธรรมเนียมเพิ่มขึ้น

6. ระบบการควบคุมภายในของบริษัท ในการตรวจสอบบัญชีผู้สอบบัญชีจะต้องประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในของบริษัทว่าเชื่อถือได้เพียงไร ซึ่งมีผลโดยตรงต่อความเชื่อถือได้ของข้อมูลต่างๆ ในงบการเงิน ดังนั้นถ้าหากระบบการควบคุมภายในของบริษัทมีประสิทธิภาพก็จะ

เป็นประโยชน์ต่องานของผู้สอบบัญชีโดยตรงและย่อมมีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

7. ความเรียบร้อยของเอกสารและการจัดทำบัญชีของบริษัท ความเรียบร้อยนี้หมายถึง ระบบการจัดเก็บเอกสารที่ดี การลงบันทึกบัญชีที่ถูกต้องตามหลักการบัญชี รวมทั้งการให้ความร่วมมือกับผู้สอบบัญชีในด้านการให้ข้อมูลต่างๆ เพื่อใช้ในการตรวจสอบ ซึ่งจะช่วยให้ผู้สอบบัญชีสามารถลดเวลาในการรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีให้น้อยลงและทำให้ค่าธรรมเนียมต่ำลงด้วย
8. การมีฝ่ายตรวจสอบภายในทำให้ช่วยลดงานของผู้สอบบัญชี ในที่นี้หมายถึงการที่ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ผลงานของฝ่ายตรวจสอบภายใน ในเรื่องบางเรื่องที่ได้จัดทำขึ้น และทำให้ผู้สอบบัญชีไม่ต้องใช้เวลามากกับเรื่องนั้น ๆ ดังนั้นค่าธรรมเนียมก็จะลดลงตามส่วนของงานที่ลดลง
9. ประเภทของธุรกิจ ในธุรกิจแต่ละประเภทย่อมมีลักษณะการดำเนินงานที่ต่างต่างกัน ตัวอย่างเช่น ธุรกิจที่เป็นกิจการซื้อขายสินค้าย่อมมีลักษณะโครงสร้างทางการบัญชีที่ง่ายกว่ากิจการที่เป็นอุตสาหกรรม ดังนั้นความซับซ้อนของระบบบัญชีจึงมีผลต่องานของผู้สอบบัญชีและมีผลต่อค่าธรรมเนียมที่เรียกเก็บด้วย
10. การเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่ ลักษณะความแตกต่างของการเป็นบริษัทในตลาดหลักทรัพย์หรือไม่ ย่อมเกี่ยวข้องกับลักษณะการดำเนินของบริษัทตลอดจนกฎหมายหรือระเบียบข้อบังคับที่รองรับอยู่ สภาพแวดล้อมดังกล่าวย่อมส่งผลถึงงานในหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีรวมทั้งเวลาและค่าธรรมเนียมที่ต้องผันแปรตามด้วย
11. โครงสร้างของบริษัทมีบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน ลักษณะความสัมพันธ์ของบริษัทลูกค้ำที่มีต่อบริษัทที่เกี่ยวข้องกันมีได้ในหลายลักษณะเช่น ความสัมพันธ์ทางการค้า ความสัมพันธ์ทางการเงินลงทุน ลักษณะเหล่านี้เป็นรายการที่ต้องพิจารณาเพิ่มเติมในหลายๆส่วน ไม่เพียงแต่พิจารณาทางด้านความถูกต้องแต่ยังต้องพิจารณาทางด้านกฎหมายภาษีอากรอีกด้วย นอกจากนี้ยังอาจจะมีความต้องการทางด้านรายงานเพิ่มเติมจากผู้สอบบัญชี ดังนั้นจึงมีผลต่องานสอบบัญชีและค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

12. ขนาดของสำนักงานสอบบัญชี การดำเนินงานของสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่และสำนักงานสอบบัญชีขนาดกลางย่อมมีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน แต่ในสำนักงานขนาดใหญ่ย่อมมีชื่อเสียงและเป็นที่ยอมรับของวงการธุรกิจ การให้บริการและการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมวิชาชีพย่อมสามารถกำหนดเป็นมาตรฐานได้ สำหรับสำนักงานขนาดกลางชื่อเสียงและการเป็นที่ยอมรับย่อมมีน้อยกว่า ดังนั้นขนาดของสำนักงานสอบบัญชีจึงถูกนำมาร่วมพิจารณาภายใต้ข้อสมมติฐานที่ว่าขนาดของสำนักงานที่ใหญ่กว่าย่อมได้รับค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่สูงกว่า

ปัจจัยภายใน หมายถึงองค์ประกอบในการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชี ปัจจัยภายในที่กล่าวถึงนี้ได้แก่

1. เวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ ปัจจัยนี้มีผลโดยตรงต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพ เนื่องจากปริมาณงานของผู้สอบบัญชีในการปฏิบัติงานสำหรับลูกค้าแต่ละรายจะวัดหรือประมาณด้วยเวลาที่ใช้ในการทำงาน ดังนั้นสำนักงานสอบบัญชีจึงใช้เวลาปฏิบัติงานเป็นพื้นฐานในการคำนวณค่าธรรมเนียมวิชาชีพที่เรียกเก็บจากลูกค้า
2. จำนวนพนักงานในแต่ละระดับที่ใช้ในการตรวจสอบ ในงานตรวจสอบแต่ละงานย่อมใช้จำนวนพนักงานตรวจสอบที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับลักษณะของงานว่าเป็นอย่างไร และปริมาณงานว่ามากน้อยเพียงใด ถ้าใช้จำนวนพนักงานมากค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบก็มาก และจะต้องได้รับผลตอบแทนจากการตรวจสอบมากเพียงพอสำหรับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น
3. อัตราเงินเดือนของพนักงานตรวจสอบ ความรู้ความสามารถของพนักงานตรวจสอบในแต่ละระดับย่อมแตกต่างกันรวมทั้งอัตราเงินเดือนที่แตกต่างกันด้วย ดังนั้นเงินเดือนของพนักงานในแต่ละระดับจึงใช้เป็นพื้นฐานในการคำนวณอัตราค่าธรรมเนียมที่จะเรียกเก็บจากลูกค้าได้ดี เนื่องจากเป็นสิ่งที่สะท้อนให้เห็นคุณภาพของงานที่ทำของพนักงานแต่ละคน
4. ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน เป็นอีกปัจจัยหนึ่งที่ทางสำนักงานจะต้องนำมาพิจารณาในการกำหนดค่าธรรมเนียมให้สามารถครอบคลุมถึงค่าใช้จ่ายเหล่านี้ด้วย
5. ชื่อเสียงของสำนักงานสอบบัญชี ถ้าพิจารณาตัวสำนักงานสอบบัญชีในเชิงทางการ

ตลาด ความมีชื่อเสียงของสำนักงานน่าที่จะมีผลต่อการกำหนดค่าธรรมเนียมในด้านความเชื่อถือและยอมรับ ทำให้สามารถเรียกเรื่องค่าธรรมเนียมได้มากกว่าสำนักงานที่ไม่มีชื่อเสียง

6. ประสบการณ์และความสามารถพิเศษของผู้สอบบัญชี การที่สำนักงานสอบบัญชีมีความสามารถทางด้านใดด้านหนึ่งเป็นพิเศษและเป็นที่ต้องการของลูกค้า น่าที่จะมีผลต่อการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมที่มากกว่าสำนักงานสอบบัญชีทั่วไป

7. สภาวะการแข่งขัน ถึงแม้ว่าสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งจะไม่มีการแข่งขันกันอย่างเด่นชัดเนื่องจากมีมารยาททางวิชาชีพควบคุมอยู่ แต่ในลักษณะทางด้านธุรกิจแล้วอาจจะเกิดขึ้นในทางอ้อม กล่าวคือสำนักงานสอบบัญชีแต่ละแห่งจะแข่งขันที่จะให้บริการที่ดีซึ่งคำนึงคุณภาพเป็นหลัก ดังนั้นค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นซึ่งเกี่ยวกับการฝึกอบรมหรือพัฒนาความรู้ของพนักงานย่อมเป็นส่วนหนึ่งในการพิจารณากำหนดค่าธรรมเนียมวิชาชีพด้วย

5 การศึกษารายงานการวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ในวิชาชีพสอบบัญชีได้มีการกล่าวถึงเรื่องค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีอยู่บ้าง บางส่วนได้รวมอยู่ในมารยาทของผู้สอบบัญชี บางส่วนได้จัดทำเป็นรายงานการวิจัยเฉพาะเรื่อง ซึ่งเรื่องเหล่านี้ได้มีการศึกษามากแล้วในต่างประเทศ สำหรับในประเทศไทยได้มีการกล่าวถึงในที่ประชุมของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพเท่านั้น แต่ยังมีได้มีการศึกษาอย่างจริงจัง รายงานการวิจัยที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่กำลังศึกษามีดังนี้

ZOE-VONNA PALMROSE (1986)¹⁰ ได้กล่าวไว้ในรายงานการวิจัยว่า ไม่มีทฤษฎีไหนที่สามารถระบุแน่นอนในเรื่องค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีและได้ใช้วิธีการสหสัมพันธ์เพื่อหาความสัมพันธ์ของปัจจัยต่างๆที่มีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี โดยมีรูปแบบความสัมพันธ์เป็นลักษณะสมการถดถอย ผลของการวิจัยสามารถสรุปได้ดังนี้

¹⁰ZOE-VONNA PALMROSE, "Audit Fees and Auditor Size : Futher Evidence" Journal of Accounting Research 24 (Spring 1986) : 101.

$$\ln FEE = b_0 + b_1 \ln ASSETS + b_2 \ln REPORTS + b_3 \ln LOCATIONS + b_4 RAI + b_5 O + b_6 ST + b_7 IS + b_8 BB + b_{9-10} CI$$

ซึ่ง FEE	=	ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี (natural log)
ASSETS	=	จำนวนรวมทรัพย์สินของลูกค้า (natural log)
REPORTS	=	จำนวนของรายงาน (natural log)
LOCATIONS	=	ระยะทางของลูกค้าจากสำนักงาน (natural log)
RAI	=	อัตราร้อยละของค่าธรรมเนียมที่ลดลงเนื่องจากความร่วมมือของลูกค้า
O	=	ลักษณะความเป็นเจ้าของ (บริษัทเอกชน, บริษัทมหาชน)
ST	=	เงื่อนไขในรายงานของผู้สอบบัญชี
IS	=	ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านของผู้สอบบัญชี
BB	=	ระดับของสำนักงานใหญ่หรือเล็ก
CI	=	ประเภทธุรกิจของลูกค้า

โดยที่ได้ค่าของสหสัมพันธ์โดยรวมดังนี้

ค่าสหสัมพันธ์

ค่า natural log ของจำนวนรวมทรัพย์สิน	.80
ค่า natural log ของระยะทางของลูกค้า	.15
ค่า natural log ของจำนวนรายงาน	.13
อัตราร้อยละค่าธรรมเนียมที่ลดลงเนื่องจากความร่วมมือของลูกค้า	-.05
บริษัทเอกชน/บริษัทมหาชน	.12
เงื่อนไขในรายงานของผู้สอบบัญชี	.07

ซึ่งค่าของสหสัมพันธ์เหล่านี้สามารถอธิบายได้ว่า ค่า natural log ของจำนวนรวมทรัพย์สินมีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพโดยส่วนใหญ่ประมาณร้อยละ 80 และยังใช้อธิบายถึงขนาดของลูกค้าได้อีกด้วย

การศึกษาวิจัยเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี DAN A. SIMUNIC (1980)¹⁴ ทำการวิจัยในปี ค.ศ. 1976 โดยใช้วิธีการสหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ถดถอย ผลของการวิจัยสามารถสรุปได้ดังนี้

$$\frac{\text{FEE}}{\text{ASSETS}} = b_0 + b_1 \text{ SUBS} + b_2 \text{ DIVERS} + b_3 \text{ FORGN} + b_4 \text{ RECV} + b_5 \text{ INV} + b_6 \text{ PROFIT} + b_7 \text{ LOSS} + b_8 \text{ SUBJ} + b_9 \text{ TIME} + b_{10} \text{ AUDITOR}$$

ซึ่ง FEE	=	ค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชี
ASSETS	=	จำนวนรวมของทรัพย์สิน
SUBS	=	จำนวนบริษัทย่อยหรือบริษัทในเครือ
DIVERS	=	ประเภทธุรกิจของลูกค้า
FORGN	=	จำนวนรวมทรัพย์สินต่างประเทศหารด้วยจำนวนรวมของทรัพย์สิน
RECV	=	จำนวนรวมลูกหนี้หารด้วยจำนวนรวมทรัพย์สิน
INV	=	จำนวนรวมสินค้าคงเหลือหารด้วยจำนวนรวมทรัพย์สิน
PROFITS	=	รายได้สุทธิหารด้วยจำนวนรวมทรัพย์สิน
LOSS	=	ธุรกิจของลูกค้าขาดทุนในช่วง 3 ปีที่ผ่านมาหรือไม่ โดยใช้ค่า (0,1) เป็นตัวแทนค่า
SUBJ	=	มีเงื่อนไขในรายงานการสอบบัญชีหรือไม่ โดยใช้ค่า (0,1) เป็นตัวแทนค่า
TIME	=	จำนวนปีของการใช้บริการสอบบัญชีจากผู้สอบบัญชีปัจจุบัน
AUDITOR	=	ผู้สอบบัญชีเป็นสำนักงานสอบบัญชีขนาดใหญ่หรือไม่โดยใช้ค่า (0,1) เป็นตัวแทนค่า

¹⁴Dan A. Simunic, "The Pricing of Audit Service : Theory and Evidence" Journal of Accounting Research 18 (Spring 1980) : 178.

โดยได้ค่าของสหสัมพันธ์ของปัจจัยแต่ละอย่างซึ่งจัดทำเป็นตารางดังนี้

	SUBS ^a	DIVERS	FORGN	RECV	INV	UTILITY	PROFIT	LOSS	SUBJ	LOG (TIME)	AUDITOR	
											PW	7
FEE/ASSETS ^a	.47	.32	.43	.23	.21	-.29	.01	.05	.10	.02	.12	-.11
SUBS ^a		.35	.41	0	-.06	-.15	-.02	-.14	0	.15	.08	.03
DIVERS			.12	-.02	.12	-.11	-.05	-.06	0	.14	.05	.08
FORGN				.11	.07	-.13	.06	-.15	-.05	.12	.07	.08
RECV					-.02	-.26	-.05	.11	.05	-.15	.03	-.04
INV						-.27	0	.04	-.07	-.03	0	-.13
UTILITY							-.09	-.11	0	.21	-.02	.11
PROFIT								-.11	0	0	-.02	-.06
LOSS									.24	-.17	-.03	-.06
SUBJ										-.08	-.05	.02
LOG (TIME)											.04	.05
AUDITOR-PW												-.45

ซึ่งค่าต่างๆเหล่านี้สามารถอธิบายได้ว่า จำนวนบริษัทย่อย (SUBS), จำนวนทรัพย์สินต่างประเทศ (FORGN) และประเภทธุรกิจของลูกค้า (DIVERS) มีผลต่อค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีในอัตราร้อยละ 47, 43 และ 32 ตามลำดับ

WANDA A. WALLACE (1984)¹² ได้ศึกษาการประมาณการค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีโดยใช้รูปแบบที่ง่าย และใช้วิธีการสหสัมพันธ์และการวิเคราะห์ถดถอย ผลของการวิจัยสามารถสรุปได้ดังนี้

$$\text{Estimated Audit Fee} = b_0 + b_1 (\text{OPERATING REVENUE}) + b_2 \frac{\text{FOREIGN ASSETS}}{\text{TOTAL ASSETS}} + b_3 (\text{LOCATIONS})$$

ซึ่ง OPERATING REVENUE = จำนวนรวมรายได้จากการดำเนินงาน

FOREIGN ASSETS = จำนวนรวมทรัพย์สินต่างประเทศ

TOTAL ASSETS = จำนวนรวมทรัพย์สิน

LOCATIONS = ระยะห่างของลูกค้าจากสำนักงานสอบบัญชี

ซึ่งผลของการวิจัยสรุปได้ว่าปัจจัยทั้ง 4 สามารถใช้ประมาณการค่าธรรมเนียมวิชาชีพ

¹²Wanda A. Wallace, "External Audit Fees : How Reasonable are They?" Financial Executive 52 (Jan 1984) : 39.

สอบบัญชี โดยมีความสัมพันธ์รวมอยู่ในระดับร้อยละ 62.70

George Hobgood และ Joseph A. Sciarrino (1972)¹³ ได้หาความสัมพันธ์ระหว่างค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีกับจำนวนรวมรายได้พบว่าอยู่ในอัตราร้อยละ.04 ในสหรัฐอเมริกาและ.02 ในแคนาดา หลังจากนั้น Danatel E. Miller¹⁴ ได้ทบทวนผลการวิจัยดังกล่าวและพบว่าในปี 1978 ความสัมพันธ์ระหว่างค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีกับจำนวนรวมรายได้อยู่ในอัตราร้อยละ.03 ในสหรัฐอเมริกา และ.045 ในแคนาดา

จากรายงานการวิจัยที่เกี่ยวข้องดังกล่าวข้างต้น ปัจจัยที่นำมาหาความสัมพันธ์กับค่าธรรมเนียมวิชาชีพสอบบัญชีมีอยู่หลายปัจจัย แต่สำหรับการวิจัยนี้ได้คัดเลือกปัจจัยที่เหมาะสมที่จะใช้ในการวิเคราะห์โดยเพิ่มเติมและลดปัจจัยบางตัว เพื่อให้สอดคล้องสภาวะแวดล้อมในประเทศไทย

¹³George Hobgood and Joseph A. Sciarrino, "Management looks at Audit Services" Financial Executive 40 (April 1972) : 26.

¹⁴Daniel E. Miller "The Annual Audit Revisited." Financial Executive 46 (March 1978) : 38.