

คำแนะนำในการกำหนดค่าธรรมเนียมการให้บริการงานสอบบัญชี

การกำหนดระดับของค่าธรรมเนียมการให้บริการงานสอบบัญชีถือเป็นปัจจัยหนึ่งที่สำคัญที่อาจส่งผลกระทบต่อความสามารถของผู้สอบบัญชีในการให้บริการงานสอบบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพต่างๆที่เกี่ยวข้อง ผู้สอบบัญชีอาจเสนอราคาตามที่เห็นว่าเหมาะสม โดยขึ้นอยู่กับต้นทุนของแต่ละสำนักงานหรือของแต่ละผู้สอบบัญชี ซึ่งการเสนอค่าธรรมเนียมที่ต่ำกว่าผู้สอบบัญชีรายอื่นนั้นอาจเป็นไปได้ อย่างไรก็ตาม ระดับของค่าธรรมเนียมที่เสนออาจทำให้เกิดอุปสรรคจากผลประโยชน์ส่วนตน (Self-interest threat) ในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณเรื่องความรู้ความสามารถและความเอื้อใจใส่ทางวิชาชีพ หากค่าธรรมเนียมที่เสนอต่ำเกินไปจนอาจทำให้ผู้สอบบัญชียากที่จะปฏิบัติงานให้เป็นไปตามมาตรฐานการปฏิบัติงานและมาตรฐานทางวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง

ดังนั้น เพื่อลดอุปสรรคในการปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานของจรรยาบรรณที่เกี่ยวข้องในการกำหนดระดับของค่าธรรมเนียมการให้บริการงานสอบบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีได้ออกคำแนะนำในการกำหนดค่าธรรมเนียมการให้บริการงานสอบบัญชี ซึ่งสนับสนุนให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาหลักเกณฑ์ในการกำหนดระดับของค่าธรรมเนียมทุกครั้งที่จะนำเสนองานดังตัวอย่างต่อไปนี้

ขั้นตอนที่ 1 ประมาณชั่วโมงการทำงานโดยพิจารณาหลักเกณฑ์ตามตัวอย่างต่อไปนี้

หลักเกณฑ์	ตัวอย่างปัจจัย	ผลกระทบต่อค่าธรรมเนียม	คำอธิบาย
ข้อมูลธุรกิจของลูกค้า เช่น ลักษณะการประกอบธุรกิจของลูกค้า ความซับซ้อนในโครงสร้างกลุ่มกิจการ ลักษณะของการลงทุนในบริษัทย่อยต่างๆ การลงทุนในบริษัทในต่างประเทศ รวมถึงความซับซ้อนของธุรกรรมในการนำมาตรฐานการรายงานทางการเงินมาปฏิบัติ	ลูกค้ามีการขยายโครงสร้างธุรกิจและมีการลงทุนเพิ่มมากขึ้น หรือมีบริษัทย่อยในกลุ่มบริษัทจำนวนมากที่ต้องนำมาจัดทำงบการเงินรวม	เพิ่มขึ้น	เนื่องจากลูกค้ามีการขยายโครงสร้างหรือการลงทุนเพิ่มขึ้น ทำให้ผู้สอบบัญชีและกลุ่มผู้ปฏิบัติงานต้องใช้เวลาในการปฏิบัติงานเพิ่มมากขึ้น ทั้งในขั้นตอนการตอบรับงานการวางแผนการตรวจสอบการทดสอบการควบคุมภายใน และการทดสอบเนื้อหาสาระ
การประเมินความเสี่ยงในการปฏิบัติงาน และการใช้รายงานการสอบบัญชี	จากการประเมินความเสี่ยงในการตอบรับงานผู้สอบบัญชีพบว่าลูกค้ามีลักษณะการประกอบธุรกิจ และการดำเนินงานที่มีความเสี่ยงสูง เช่น ธุรกิจ	เพิ่มขึ้น	เนื่องจากลูกค้ามีความเสี่ยงสูง จึงทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการเลือกตัวอย่างมากขึ้นเพื่อให้ได้หลักฐานที่เพียงพอและเหมาะสมในการตอบสนองความเสี่ยงนั้น

หลักเกณฑ์	ตัวอย่างปัจจัย	ผลกระทบต่อ ค่าธรรมเนียม	คำอธิบาย
	Leasing ซึ่งมีธนาคารแห่ง ประเทศไทยเป็นหน่วยงานกำกับ ดูแล หรือมีข้อกำหนดให้นำส่ง งบการเงินและรายงานผู้สอบบัญชี ให้แก่หน่วยงานกำกับดูแล		เพื่อออกรายงานผู้สอบบัญชีและ นำส่งงบการเงินต่อหน่วยงาน กำกับดูแล ทำให้ผู้สอบบัญชีและ กลุ่มผู้ปฏิบัติงานต้องใช้จำนวน ชั่วโมงในการปฏิบัติงานมากขึ้น
นโยบายและวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับ การควบคุมคุณภาพ	ลูกค้าได้มีการซื้อธุรกิจระหว่างปี ซึ่งเป็นรายการที่มีความซับซ้อน โดยสำนักงานสอบบัญชี กำหนดให้มีนโยบายการ พิจารณาหรือตามมาตรฐาน การควบคุมคุณภาพ โดยหากมี หลักการบัญชีที่ซับซ้อน และต้อง ใช้ดุลยพินิจ จำเป็นต้องมี การพิจารณาหรือกับ Technical ของสำนักงาน	เพิ่มขึ้น	เนื่องจากลูกค้ามีรายการซื้อธุรกิจ ระหว่าง ซึ่งเป็นรายการที่ซับซ้อน ผู้สอบบัญชีจึงต้องพิจารณาหรือ กับ Technical เกี่ยวกับการ ตรวจสอบรายการดังกล่าว ดังนั้น ผู้สอบบัญชีต้องนำอัตราค่าจ้าง และจำนวนชั่วโมงในการพิจารณา หรือมารวมเป็นต้นทุนในการ กำหนดค่าธรรมเนียมด้วย
ระดับบุคลากรและจำนวน บุคลากรในกลุ่มผู้ปฏิบัติงาน เช่น ระดับผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จำนวนกี่คน ระดับผู้ช่วย ผู้สอบบัญชีอาวุโสกี่คน	หากกิจการของลูกค้ามีลักษณะที่ ไม่ซับซ้อน เป็นธุรกิจประเภทซื้อ มา-ขายไป ใช้มาตรฐาน การรายงานทางการเงินสำหรับ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAE) และเป็นกิจการที่มีระบบ บัญชีไม่ซับซ้อน และธุรกรรม การค้าที่ไม่ซับซ้อน ดังนั้น บุคลากรแต่ละระดับในกลุ่ม ผู้ปฏิบัติงานอาจมีจำนวนระดับ ละ 1-2 คน ก็เพียงพอต่อ การปฏิบัติงานตามมาตรฐาน	ลดลง	กิจการของลูกค้าที่มีลักษณะไม่ ซับซ้อน ใช้มาตรฐานรายงานทาง การเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วน ได้เสียสาธารณะ (NPAE) และมี จำนวนรายการทั้งปีไม่มาก ดังนั้น จำนวนบุคลากรแต่ละระดับใน กลุ่มผู้ปฏิบัติงานก็จะมีจำนวน น้อยกว่าของลูกค้าที่มีลักษณะ ซับซ้อน ใช้มาตรฐานการรายงาน ทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วน ได้เสียสาธารณะ (PAE) และมี จำนวนรายการทั้งปีมาก



หลักเกณฑ์	ตัวอย่างปัจจัย	ผลกระทบต่อ ค่าธรรมเนียม	คำอธิบาย
การประเมินชั่วโมง การปฏิบัติงานตามมาตรฐาน การสอบบัญชีและจรรยาบรรณ ที่เกี่ยวข้องของบุคลากรในกลุ่ม ผู้ปฏิบัติงานแต่ละคน	ลูกค้ามีการเปลี่ยนนโยบาย การบัญชีโดยเปลี่ยนจากการ จัดทำงบการเงินตามมาตรฐาน รายงานทางการเงินสำหรับ กิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAE) เป็น มาตรฐานรายงาน ทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วน ได้เสียสาธารณะ (PAE)	เพิ่มขึ้น	เนื่องจากลูกค้าได้เปลี่ยนนโยบาย การบัญชีเป็นจัดทำงบการเงินตาม มาตรฐานการรายงานทางการเงิน สำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสีย สาธารณะ (PAE) ดังนั้นผู้สอบบัญชี และกลุ่มผู้ปฏิบัติงานแต่ละระดับ จะต้องใช้จำนวนชั่วโมงใน การปฏิบัติงานเพิ่มมากขึ้น ทั้งใน ขั้นตอนการตอบรับงาน การวางแผนการตรวจสอบ การทดสอบการควบคุมภายใน และการทดสอบเนื้อหาสาระ
ความจำเป็นในการต้องจัดให้มี ผู้สอบทานคุณภาพงานที่ เหมาะสม (ผู้ซึ่งไม่มีส่วน เกี่ยวข้องกับงานบริการ สอบทานการปฏิบัติงานของ ผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี)	ลูกค้าธุรกิจบริษัทประกันชีวิต ใช้มาตรฐานการรายงานทาง การเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้ เสียสาธารณะ (PAE) แต่ไม่ได้ จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งตามนโยบายของสำนักงาน สอบบัญชีระบุว่าหากลูกค้าเป็น บริษัทประกันชีวิต ซึ่งเป็นธุรกิจที่ มีความซับซ้อนมาก ต้องจัดให้มี ผู้สอบทานคุณภาพงานด้วย	เพิ่มขึ้น	เนื่องจากในการตรวจสอบบริษัท ประกันชีวิต ต้องจัดให้มีผู้สอบทาน คุณภาพงานเพิ่มขึ้น จึงต้องนำ อัตราค่าจ้างและจำนวนชั่วโมงที่ ผู้สอบทานคุณภาพงานใช้ใน การปฏิบัติงานมารวมเป็นต้นทุน ในการกำหนดค่าธรรมเนียมด้วย
ความจำเป็นในการต้องจัดหา ผู้เชี่ยวชาญอื่นในการปฏิบัติงาน	ลูกค้าธุรกิจบริษัทประกันชีวิต ในการจัดทำงบการเงินลูกค้ามี การใช้นักคณิตศาสตร์ประกันภัย ในการคำนวณสำรองต่างๆใน งบการเงิน ดังนั้นในการตรวจสอบ บริษัทประกันภัย ผู้สอบบัญชีต้อง ให้นักคณิตศาสตร์ประกันภัยของ	เพิ่มขึ้น	เนื่องจากในการตรวจสอบบริษัท ประกันชีวิต ผู้สอบบัญชีต้องจัดให้ มีนักคณิตศาสตร์ประกันภัยของ ผู้สอบบัญชีตรวจสอบการตั้ง สำรองต่างๆในงบการเงินของ ลูกค้าว่าเหมาะสมหรือไม่ จึงต้อง นำอัตราค่าจ้างและจำนวนชั่วโมง

หลักเกณฑ์	ตัวอย่างปัจจัย	ผลกระทบต่อ ค่าธรรมเนียม	คำอธิบาย
	ผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบ ข้อสมมติฐานการตั้งสำรองของ ลูกค้าว่าเหมาะสมหรือไม่		ที่นักคณิตศาสตร์ประยุกต์ใช้ในการ การตรวจสอบมารวมเป็นต้นทุน ในการกำหนดค่าธรรมเนียมด้วย

ขั้นตอนที่ 2 คำนวณค่าธรรมเนียมการให้บริการงานสอบบัญชี

เมื่อผู้สอบบัญชีประมาณชั่วโมงการทำงานโดยพิจารณาหลักเกณฑ์ข้างต้นแล้ว ผู้สอบบัญชีนำประมาณการชั่วโมงการทำงานในแต่ละขั้นตอนการสอบบัญชีมาคำนวณกับต้นทุนต่อชั่วโมง ดังตัวอย่างตารางการคำนวณระดับค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ต่อไปนี้

ตำแหน่ง	ชั่วโมงการทำงาน*	ต้นทุนต่อชั่วโมง**	จำนวนเงินต้นทุน
หุ้นส่วนผู้สอบบัญชี	20	1,200	24,000
ผู้ช่วยอาวุโส	60	250	15,000
ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี	70	180	12,600
ผู้สอบทานคุณภาพงาน	10	1,300	13,000
ผู้เชี่ยวชาญ	5	1,300	6,500
รวม	150		71,100
อัตราต้นทุนส่วนเพิ่ม (Mark-up cost) ***			1.20
ค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี			85,320 หรือ 85,400

หมายเหตุ

- * ชั่วโมงการทำงานเป็นประมาณการจำนวนชั่วโมงในการปฏิบัติงานทุกขั้นตอนของการสอบบัญชี ตั้งแต่การประเมินความเสี่ยง การวางแผนการตรวจสอบ การทดสอบการควบคุมภายใน การทดสอบเนื้อหาสาระการออกรายงานการสอบบัญชี และการรวบรวมแฟ้มงานของบุคคลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดในการตรวจสอบบัญชี ตั้งแต่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี จนถึงผู้สอบบัญชี รวมทั้งผู้สอบทานคุณภาพงาน (หากมี) และผู้เชี่ยวชาญ (หากมี) ซึ่งในตัวอย่างนี้เป็นเพียงตัวเลขสมมติเพื่อให้ประกอบความเข้าใจในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี
- ** ต้นทุนต่อชั่วโมง มีวิธีคำนวณหลายวิธีขึ้นอยู่กับแต่ละสำนักงาน ในคำแนะนำฉบับนี้เป็นเพียงตัวอย่างประกอบความเข้าใจเท่านั้น โดยคำนวณมาจากค่าตอบแทน เงินเดือน ค่าใช้จ่ายอื่นๆของพนักงานทั้งทางตรงและทางอ้อมทั้งปีหรือทั้งเดือน ค่าใช้จ่ายอื่นๆของสำนักงาน (ปันส่วน) เช่น เงินเดือนพนักงาน

ฝ่ายสนับสนุนอื่นในสำนักงาน ค่าเช่า ค่าเสื่อมราคาและอื่นๆ ทารด้วยจำนวนชั่วโมง การปฏิบัติงานการสอบบัญชีได้จริง ยกตัวอย่างเช่น ในหนึ่งปีมีเวลาปฏิบัติงาน 52 สัปดาห์ สัปดาห์ละ 40 ชั่วโมง รวมทั้งสิ้น 2,080 ชั่วโมง หัก วันลา วันหยุด วันฝึกอบรม อาจเหลือเวลาปฏิบัติงานจริง ประมาณ 1,600 ชั่วโมง เป็นต้น เพื่อให้เหลือแค่ชั่วโมงจริงที่จะสามารถปฏิบัติงานได้ ในแต่ละตำแหน่ง อาจมีเวลาที่จะสามารถปฏิบัติงานต่อปีที่ไม่เท่ากัน ส่วนใหญ่หากเป็นหุ้นส่วนหรือผู้สอบบัญชีรับอนุญาต อาจมีจำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานการสอบบัญชีจริงที่จะนำมาคำนวณต้นทุนได้น้อย เพราะจะมีจำนวน ชั่วโมงที่ต้องนำไปทำงานด้านการบริหาร งานด้านการควบคุมคุณภาพ เป็นต้น ส่วนพนักงานในระดับ ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีอาจมีจำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานการสอบบัญชีจริงที่สูงกว่า

*** อัตราต้นทุนส่วนเพิ่ม (Mark-up cost) เป็นส่วนเพิ่มจากต้นทุนที่ผู้สอบบัญชีหรือสำนักงานสอบบัญชีควร จะได้รับ โดยอัตราดังกล่าวเกิดจากคุณค่าของงานที่ลูกค้ายอมรับ คุณภาพของงานสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชี ให้กับลูกค้า ความเชื่อมั่น ความไว้วางใจ และบางลูกค้า (บุคคล) ต้องการได้รับคำแนะนำที่ช่วยพัฒนา การดำเนินงาน และช่วยแก้ไขปัญหาที่ลูกค้ามีความกังวลใจได้โดยไม่ขัดต่อข้อกำหนดด้านจรรยาบรรณใน เรื่องความเป็นอิสระ

การกำหนดระดับค่าธรรมเนียมการให้บริการงานสอบบัญชีของลูกค้าที่ประกอบธุรกิจคล้ายคลึงกัน อาจมี ค่าธรรมเนียมที่ใกล้เคียงกัน แต่อาจแตกต่างกันด้วยสภาพแวดล้อม ความต้องการของลูกค้า คุณลักษณะของผู้บริหาร บุคลากรของลูกค้าที่แตกต่างกัน เป็นต้น ดังนั้นการกำหนดระดับค่าธรรมเนียมการให้บริการงานสอบบัญชีขั้นต่ำและตายตัว อาจไม่สะท้อนถึงการปฏิบัติงานและต้นทุนการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีตามมาตรฐานวิชาชีพที่เกี่ยวข้อง รวมถึง การกำหนดระดับค่าธรรมเนียมล่วงหน้าโดยสัมพันธ์กับผลลัพธ์ของรายการ หรือผลของบริการที่อาจทำให้เกิดอุปสรรคใน การปฏิบัติตามหลักการพื้นฐานเรื่องความเที่ยงธรรมและความเป็นอิสระได้ เช่น การกำหนดค่าธรรมเนียมที่ขึ้นอยู่กับผลงาน ที่เรียกเก็บผ่านตัวกลางก็เป็นการกำหนดค่าธรรมเนียมที่ขึ้นอยู่กับผลงานโดยอ้อมด้วย เป็นต้น (อ้างอิงคู่มือประมวล จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีรวมถึงมาตรฐานระหว่างประเทศเรื่องความเป็นอิสระ ย่อหน้าที่ 410.9A1)

ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรกำหนดระดับค่าธรรมเนียมอย่างเหมาะสมตามลักษณะของงาน และเวลาที่ใช้ ในการปฏิบัติงานเพื่อปฏิบัติตามมาตรฐานวิชาชีพที่เกี่ยวข้องดังตัวอย่างข้างต้น

หมายเหตุ: คำแนะนำนี้เป็นแนวทางในการกำหนดค่าธรรมเนียมการสอบบัญชี ซึ่งมีใช้ข้อกำหนดที่นำมาใช้ทดแทนมาตรฐานการสอบบัญชี และมาตรฐานการบริหารคุณภาพ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีควรอ่านและทำความเข้าใจมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้องและ มาตรฐานการบริหารคุณภาพที่เกี่ยวข้องประกอบการปฏิบัติงาน