



**คุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี
ของบริษัทกลุ่มอุตสาหกรรมบริการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย**

**Communication Value of Key Audit Matters in Auditor's Report
of Companies in Services Industry Listed on The Stock Exchange of Thailand**

วนิชา อินทกุล จอมใจ แซ่มเพชร และวนิสรา สุวรรณมงคล

คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

239 ถนนห้วยแก้ว ตำบลสุเทพ อำเภอเมือง เชียงใหม่ 50200

Wanitcha Intagool Jomjai Sampet and Wanisara Suwanmongkol

Faculty of Business Administration, Chiang Mai University, Thailand

E-mail: jomjai.s@cmu.ac.th

บทคัดย่อ

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตโดยให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 มาตรฐานดังกล่าวกำหนดให้ผู้สอบบัญชีต้องสื่อสารเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุดที่พบจากการตรวจสอบงบการเงินในรายงานของผู้สอบบัญชี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดปัญหาช่องว่างของข้อมูลระหว่างผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินดังที่เคยเกิดขึ้นกับรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบเดิม การศึกษานี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาคุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี ข้อมูลที่ใช้ในการศึกษารวบรวมจากรายงานของผู้สอบบัญชีและงบการเงินของบริษัทในกลุ่มธุรกิจบริการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในช่วงปี 2558-2560 จำนวนทั้งสิ้น 304 ข้อมูล คุณค่าด้านการสื่อสารพิจารณาจาก 2 รูปแบบ คือ ความสามารถในการอ่านและโทนของเนื้อหา ผลการศึกษาพบว่า รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอ่านง่ายกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ แต่อย่างไรก็ตามรายงานของผู้สอบบัญชีทั้ง 2 รูปแบบมีโทนของเนื้อหาไม่แตกต่างกัน

คำสำคัญ : คุณค่าด้านการสื่อสาร ความสามารถในการอ่าน โทนของเนื้อหา เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ
รายงานของผู้สอบบัญชี

Abstract

Federation of Accounting Profession under The Royal Patronage of His Majesty The King has issued Thai Standard on Auditing 701: Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report. This standard is effective for audits of financial statements for periods ending on or after December 31, 2016. Under this standard, auditors are required to communicate key audit matters in the auditor's report. This aims to reduce an information



gap between auditors and financial statement users which occurred under the former form of auditor's report. The objective of this study is to examine communication value of key audit matters reported in auditor's report. The data used for an analysis was gathered from auditor's reports and financial statements of companies in service industry listed on The Stock Exchange of Thailand during 2015- 2017, resulting in 304 observations. Communication value was considered from 2 aspects which are readability and tone. The results showed that auditor's reports with key audit matters was more readable than which without key audit matters. However, the tone of both forms of auditor's reports is not different.

Keywords : Communication Value, Readability, Tone, Key Audit Matters, Auditor's Report

บทนำ

หลังการเกิดวิกฤตการณ์ทางการเงินในปี ค.ศ. 2008 นักลงทุนต่างรู้สึกผิดหวังกับรายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากเห็นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีควรให้ข้อมูลและส่งเสริมความน่าเชื่อถือได้ดีกว่าที่เป็นอยู่ เหตุการณ์ดังกล่าวชี้ให้เห็นถึงปัญหาช่องว่างของข้อมูล (Information gap) ซึ่งหมายถึงความแตกต่างระหว่างข้อมูลที่ผู้ใช้เชื่อว่าจำเป็นในการตัดสินใจ และข้อมูลที่ได้รับจากการเงินหรือข้อมูลสาธารณะอื่นๆ ปัจจัยที่ก่อให้เกิดปัญหาดังกล่าว คือการที่รายงานของผู้สอบบัญชีไม่ได้นำเสนอข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงของบริษัทอย่างเพียงพอ และการใช้ถ้อยคำที่เป็นมาตรฐานตายตัวในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่สนใจที่จะอ่านรายงานของผู้สอบบัญชี ส่งผลให้รายงานของผู้สอบบัญชีไม่สามารถสื่อสารข้อมูลที่สำคัญให้แก่ผู้ใช้งบการเงินได้ (ชาญชัย ตั้งเรือนรัตน์, 2558ก; ศิลพร ศรีจันทเพชร 2560)

ปัญหาดังกล่าวทำให้คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชีและการให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB) พยายามพัฒนาและปรับปรุงรายงานของผู้สอบบัญชีอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีคุณค่าและตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินมากที่สุด ล่าสุด ในปี ค.ศ. 2015 IAASB ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 700 (ปรับปรุง) การแสดงความเห็นและการรายงานต่อการเงิน (International Standard on Auditing (ISA) 700 (Revised): Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements: ISA700) มาตรฐานฉบับนี้ได้ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญกับรายงานของผู้สอบบัญชี นั่นคือการระบุ “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” (Key audit matters: KAM) ไว้ในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี พร้อมกันนี้ IAASB ได้ออกมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 701 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชี (ISA 701: Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report) เพื่อกำหนดแนวทางการสื่อสาร KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชี สำหรับประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ) ได้แปลมาตรฐานการสอบบัญชีทั้งสองฉบับเป็นภาษาไทย และออกเป็นมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 700 (ปรับปรุง) (TSA700 (ปรับปรุง)) และรหัส 701 (TSA701) และกำหนดให้



ผู้สอบบัญชีถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ สำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 เป็นต้นไป (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559)

เนื่องจากการสื่อสาร KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีถือเป็นการสื่อสารข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงของกิจการ และเปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีใช้ถ้อยคำในการอธิบายได้อย่างอิสระ การสื่อสาร KAM ไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีจึงน่าจะช่วยลดปัญหาช่องว่างของข้อมูล และช่วยเพิ่มคุณค่าด้านการสื่อสารให้กับรายงานของผู้สอบบัญชีได้มากขึ้น (ชาญชัย ตั้งเรณูรัตน์, 2558; ศิลพร ศรีจันทเพชร, 2560) งานวิจัยในต่างประเทศพบว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีคุณค่าด้านการสื่อสารเพิ่มขึ้น มีผลต่อการตัดสินใจของนักลงทุน และทำให้ผู้ใช้งบการเงินมีความสนใจในรายงานของผู้สอบบัญชีเพิ่มขึ้น (Christensen, Glover and Wolfe, 2014; Sirois, Bédard and Bera, 2018; Smith, 2017) สำหรับประเทศไทย การศึกษาเกี่ยวกับ KAM ยังมีอยู่จำกัด และยังไม่มีการศึกษาเกี่ยวกับคุณค่าด้านการสื่อสารของ KAM ผู้ศึกษาจึงสนใจที่จะศึกษาคุณค่าด้านการสื่อสารของ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อศึกษาว่าการเพิ่มวรรค KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีสามารถเพิ่มคุณค่าด้านการสื่อสารให้กับรายงานของผู้สอบบัญชีได้ตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งใจหรือไม่ โดยทำการศึกษากับบริษัทในกลุ่มธุรกิจบริการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เนื่องจากกลุ่มธุรกิจบริการเป็นกลุ่มธุรกิจที่มีบทบาทสำคัญต่อการพัฒนาประเทศ โดยคิดเป็นร้อยละ 45.1 ของ GDP (ศูนย์ข้อมูลข่าวอาเซียน กรมประชาสัมพันธ์, 2558) ดังนั้นธุรกิจบริการจึงเป็นที่สนใจของนักลงทุน ผลการศึกษาจะเป็นประโยชน์ต่อสภาวิชาชีพบัญชี ในการกำหนดแนวทางการรายงานของผู้สอบบัญชี หรือรายงานทางการเงินอื่นๆ ให้มีคุณค่าในการสื่อสารได้มากขึ้น ซึ่งจะเป็ประโยชน์ต่อนักลงทุนและผู้ใช้งบการเงินทางการเงินเพื่อการตัดสินใจต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

เพื่อศึกษาคุณค่าด้านการสื่อสารของ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีตาม TSA700 (ปรับปรุง) และ TSA701 ของบริษัทในกลุ่มธุรกิจบริการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

แนวคิดและทฤษฎี

รายงานของผู้สอบบัญชี

รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นเครื่องมือในการสื่อสารอย่างเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับข้อสรุปจากกระบวนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีไปยังผู้มีส่วนได้ส่วนเสีย เช่น ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุน ฯลฯ รายงานของผู้สอบบัญชีจึงเป็นเครื่องมือที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้สื่อสารกับผู้ใช้งบการเงิน และผู้ใช้งบการเงินก็ย่อมได้รับประโยชน์หากผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจในข้อมูลที่ผู้สอบบัญชีสื่อสาร (สมพงษ์ พรอุบลรัตน์ และธัญลักษณ์ วิจิตรสาระวงศ์, 2557; ชาญชัย ตั้งเรณูรัตน์, 2560)

หลังจากเกิดวิกฤตการณ์ทางการเงินในปี ค.ศ. 2008 นักลงทุนต่างผิดหวังกับรายงานของผู้สอบบัญชี เพราะเห็นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีควรจะให้ข้อมูลและสัญญาณเตือนได้ดีกว่าที่เป็นอยู่ เหตุการณ์ดังกล่าวแสดงถึงปัญหาช่องว่างของข้อมูล (Information gap) ซึ่งหมายถึงช่องว่างระหว่างข้อมูลที่ผู้ใช้เชื่อว่าจำเป็นต่อ



การตัดสินใจและข้อมูลที่ใช้หาได้จากงบการเงินหรือข้อมูลสาธารณะอื่นๆ (ชาญชัย ตั้งเรณิรัตน์, 2558ก; ศิลปพร ศรีจันเพชร, 2560) มูลเหตุประการหนึ่งของปัญหา เกิดจากการที่ผู้ใช้งบการเงินต้องการข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงของกิจการมากกว่าที่ผู้สอบบัญชีนำเสนอไว้ในรายงาน เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงที่สำคัญในการตรวจสอบงบการเงิน (Vanstraelen, Schelleman, Meuwissen and Hofmann, 2012) ปัญหาที่พบในระหว่างการตรวจสอบ (Porter, hÓgartaigh and Baskerville, 2009) เรื่องที่ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้บริหารอย่างจริงจัง (Baskerville, hÓgartaigh and Porter, 2010) และจุดอ่อนของการควบคุมภายใน (Gray, Turner, Coram and Mock, 2011) นอกจากนั้น การที่รายงานของผู้สอบบัญชีใช้ถ้อยคำที่เป็นมาตรฐานตายตัว ทำให้ผู้ใช้งบการเงินไม่สนใจอ่านรายงานของผู้สอบบัญชี (Porter, hÓgartaigh and Baskerville, 2009) จากการศึกษาพบว่า ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีเห็นว่ารายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ใช้ถ้อยคำมาตรฐานตายตัวจะสื่อสารข้อมูลได้ดีกว่า (Hatherly, Brown and Innes, 1998) สำหรับประเทศไทย พบว่า ผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่อยากให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีทั้งส่วนที่เป็นถ้อยคำมาตรฐานตายตัวและส่วนที่ผู้สอบบัญชีได้อธิบายอย่างอิสระ (ชาญชัย ตั้งเรณิรัตน์, 2552)

ปัญหาดังกล่าวทำให้ IAASB พยายามพัฒนาและปรับปรุงมาตรฐานการสอบบัญชี เพื่อให้รายงานของผู้สอบบัญชีตอบสนองความต้องการของผู้ใช้งบการเงินมากที่สุด การปรับปรุงรายงานของผู้สอบบัญชีเริ่มจากการเปลี่ยนรูปแบบจากรายงานแบบ 3 วรรค มาเป็นแบบ 6 วรรคในปี ค.ศ. 2010 และล่าสุด คือปี ค.ศ. 2015 IAASB ได้ออก ISA700 (Revised) ซึ่งเป็นผลจากความร่วมมือกันระหว่าง IAASB และ AICPA ในการพัฒนารูปแบบนารายงานของผู้สอบบัญชีให้มีข้อมูลที่มีความเกี่ยวข้องและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงินมากขึ้น ประเด็นการเปลี่ยนแปลงในรายงานของผู้สอบบัญชีที่สำคัญที่สุด คือการให้ผู้สอบบัญชีรายงาน “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” (KAM) ในรายงานของผู้สอบบัญชี พร้อมกันนี้ IAASB ได้ออก ISA701 เพื่อกำหนดแนวทางในการสื่อสาร KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีโดยเฉพาะ (ชาญชัย ตั้งเรณิรัตน์, 2558ข, 2560)

สำหรับประเทศไทย สภาวิชาชีพบัญชีฯ ได้พัฒนามาตรฐานการสอบบัญชีให้สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศมาโดยตลอด ดังนั้น ในปี พ.ศ. 2558 สภาวิชาชีพบัญชีฯ จึงได้ออก TSA700 (ปรับปรุง) การแสดงความเห็นและการรายงานต่องบการเงิน ซึ่งแปลมาจาก ISA700 (Revised) และ TSA701 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งแปลมาจาก ISA701 โดยให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินของบริษัทที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป (ชาญชัย ตั้งเรณิรัตน์, 2560)

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หมายถึง “เรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่เลือกมาจากเรื่องที่สื่อสารกับผู้มีส่วนที่ในการกำกับดูแล” (สภาวิชาชีพบัญชีฯ ในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559) ความมีนัยสำคัญพิจารณาจากปัจจัยต่างๆ ทั้งปัจจัยเชิงปริมาณและเชิงคุณภาพ เช่น ขนาด ลักษณะและ



ผลกระทบของเรื่องดังกล่าว หรือความสนใจของผู้ใช้บริการเงิน เช่น เรื่องที่ต้องใช้ดุลพินิจในการตัดสินใจ (ชาญชัย ตั้งเรณิรัตน์, 2558ก)

การสื่อสาร KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชี กำหนดให้อธิบายไว้ในวรรค “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” โดยให้เริ่มต้นด้วยวรรคหน้าที่ใช้คำบรรยายที่เป็นมาตรฐาน ที่อธิบายว่า KAM คืออะไร และระบุว่า KAM เหล่านี้เกิดจากการตรวจสอบงบการเงินโดยรวมโดยผู้สอบบัญชีไม่ได้แสดงความเห็นต่างหากสำหรับ KAM ดังกล่าว จากนั้นเป็นการอธิบาย KAM ในรายละเอียด โดย TSA701 ไม่ได้กำหนดถ้อยคำมาตรฐานไว้ แต่กำหนดให้อธิบาย KAM อย่างกระชับและเหมาะสม และควรหลีกเลี่ยงการใช้คำศัพท์เฉพาะทาง เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินที่อาจไม่มีความรู้เรื่องการสอบบัญชีมากพอสามารถเข้าใจ KAM ได้ (ชาญชัย ตั้งเรณิรัตน์, 2558ก)

คุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication value)

ทฤษฎีการสื่อสาร (Communication theory) ได้กล่าวถึงวัตถุประสงค์ของการสื่อสารว่า คือการที่ผู้รับสารเข้าใจสารตามที่ผู้ส่งสารต้องการสื่อสาร (Smith and Smith, 1971) ความเข้าใจสารของผู้รับสารขึ้นอยู่กับปัจจัยที่สำคัญปัจจัยหนึ่ง คือ คุณค่าด้านการสื่อสารของสารนั้น หากสารนั้นมีคุณค่าด้านการสื่อสารย่อมทำให้ผู้รับสารเข้าใจสารได้ตรงกับที่ผู้ส่งสารต้องการ

การวัดคุณค่าด้านการสื่อสารภายใต้บริบทรายงานทางการเงิน สามารถใช้ตัววัดเชิงปริมาณได้ดังนี้

1. ความสามารถในการอ่าน (Readability) เป็นตัววัดที่บ่งชี้ว่าผู้รับสารเข้าใจสารที่ผู้ส่งสารต้องการสื่อสารเพียงไร โดยพิจารณาจากระดับความยากง่ายในการอ่าน (Smith and Smith, 1971; Li, 2008; Smith, 2017) การวัดความสามารถในการอ่าน วัดด้วยค่าดัชนี Fog Index ซึ่งพัฒนาโดย Gunning (1952) ซึ่งใช้วัดความสามารถในการอ่านของรายงานทางการเงินหลายรูปแบบ เช่น รายงานประจำปี รายงานของผู้สอบบัญชี เป็นต้น (Li, 2008; De Franco, Hope, Vyas and Zhou, 2015; Smith and Smith, 1971; Smith, 2017)

ค่าดัชนี Fog Index พิจารณาจากจำนวนคำในประโยคและร้อยละของคำซับซ้อน โดยหากข้อมูลประกอบไปด้วยประโยคที่มีจำนวนคำมาก และคำที่มีจำนวนพยางค์มาก ข้อมูลนั้นถือว่าอ่านยาก ค่าดัชนี Fog Index คำนวณดังนี้

$$\text{Fog Index} = (\text{จำนวนคำต่อประโยค} \times \text{ร้อยละของจำนวนคำสามพยางค์ขึ้นไป}) / 0.4$$

ค่า Fog Index ที่สูงหมายถึงข้อมูลนั้นอ่านยาก ส่วนค่า Fog Index ที่ต่ำหมายถึงข้อมูลนั้นอ่านง่าย

2. โทนของเนื้อหา (Tone) หมายถึงผลกระทบหรืออารมณ์ของการสื่อสาร โทนของเนื้อหาอาจมีโทนเชิงบวก เชิงลบ หรือเป็นกลางขึ้นอยู่กับคำศัพท์ที่ใช้ในการสื่อสาร (Henry, 2008; Smith, 2017) การวัดโทนของเนื้อหา วัดด้วยค่าดัชนีตามที่ใช้ในการศึกษาเกี่ยวกับการวัดโทนของเนื้อหาของรายงานทางการเงิน (Matsumoto, Pronk and Roelofsen, 2011; Henry, 2008; Smith, 2017) ดังนี้



$$\text{ดัชนีโทนของเนื้อหา} = \frac{(\text{จำนวนคำเชิงบวก} - \text{จำนวนคำเชิงลบ})}{(\text{จำนวนคำเชิงบวก} + \text{จำนวนคำเชิงลบ})}$$

คำเชิงบวก และคำเชิงลบ อ้างอิงจากพจนานุกรม Loughran and McDonald (2014) ซึ่งเป็นพจนานุกรมที่รวบรวมคำศัพท์ด้านการเงิน (Smith, 2017) ค่าดัชนีจะมีค่าอยู่ระหว่าง -1 ถึง 1 ค่าดัชนีที่มากกว่า 0 หมายถึงสารนั้นมีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงบวก แต่หากค่าดัชนีมีค่าน้อยกว่า 0 จะหมายถึงสารนั้นมีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบ

งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

Smith (2017) ศึกษาคุณค่าด้านการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีการเพิ่มวรรค KAM ตาม ISA700 (Revised) และ ISA701 โดยทำการศึกษาจากรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ลอนดอนและไอร์แลนด์ในระหว่างปี ค.ศ. 2012-2014 รวม 458 บริษัท คุณค่าด้านการสื่อสารพิจารณาจาก 2 ด้านคือ ความสามารถในการอ่าน และโทนของเนื้อหา ความสามารถในการอ่านวัดด้วยค่าดัชนี Fog Index ส่วนโทนของเนื้อหาวัดด้วยค่าดัชนีวัดโทนของเนื้อหา ผลการศึกษาพบว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีการเพิ่มวรรค KAM อ่านง่ายกว่า และมีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบเดิมที่ยังไม่มีวรรค KAM ซึ่งเป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้

สำหรับประเทศไทย ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2558ข) ได้ศึกษาคุณค่าของรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ตาม TSA700 (ปรับปรุง) ที่กำหนดให้มีการรายงาน KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชี ผลการศึกษาพบว่าทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินเห็นว่าการเพิ่มวรรค KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นด้านที่มีคุณค่ามากที่สุด KAM เพราะทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะทางธุรกิจและความเสี่ยงของธุรกิจได้ดีขึ้น นอกจากนั้นยังทำให้เข้าใจลักษณะงานของผู้สอบบัญชีได้ดีขึ้น ซึ่งส่งผลให้มีความเชื่อมั่นต่อรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้นด้วย

หลังการบังคับใช้ TSA700 (ปรับปรุง) และ TSA701 ในปี พ.ศ. 2559 ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2560) ได้ศึกษาข้อมูลเบื้องต้นของรายงานของผู้สอบบัญชีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในปี พ.ศ. 2559 จำนวน 515 ฉบับ ผลการศึกษาพบว่า จำนวนเรื่อง KAM เฉลี่ยต่อบริษัทเท่ากับ 2.06 เรื่อง นอกจากนั้นยังพบว่าเรื่องที่ระบุเป็น KAM มากที่สุดคือเรื่องการรับรู้รายได้ และจำนวนเรื่อง KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีที่เป็น Big4 สูงกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่ใช่ Big4 ในส่วนของวิธีการสื่อสารพบว่า ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่ใช้ถ้อยคำบรรยายมาตรฐานตามที่ TSA701 แนะนำในการเกริ่นนำก่อนที่จะอธิบาย KAM แต่ละเรื่อง และบางบริษัทนำเสนอ KAM ในรูปแบบตาราง ซึ่งทำให้ผู้อ่านรายงานเข้าใจได้ง่ายขึ้น

ในส่วนของผลจากสารสื่อสาร KAM ศิลปพร ศรีจันเพชร (2560) พบว่าจำนวนเรื่อง KAM มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับการตอบสนองด้านปริมาณการซื้อขายตราสารทุนอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ แต่ไม่มีความสัมพันธ์กับการตอบสนองด้านราคา



วิธีดำเนินการวิจัย

ประชากร

ประชากรของการศึกษาคือบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมบริการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ช่วงปี พ.ศ. 2558-2560 ที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม โดยไม่รวมกองทุนรวม บริษัทที่รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นแบบไม่แสดงความเห็น และบริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วน รวมจำนวน 304 ข้อมูล ดังแสดงรายละเอียดในตารางที่ 1 (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย, 2560)

ตารางที่ 1 จำนวนบริษัทและข้อมูลที่ใช้ในการศึกษา

	2558	2559	2560
จำนวนบริษัท	101	106	108
หัก กองทุนรวม	1	1	1
บริษัทที่รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นแบบไม่แสดงความเห็น	2	-	-
บริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วน	-	3	3
จำนวนข้อมูลที่ใช้	98	102	104

การรวบรวมข้อมูล

การศึกษาคูณค่าด้านการสื่อสารของ KAM พิจารณาจากความสามารถในการอ่าน (Readability) และ โทนของเนื้อหา (Tone) โดยรวบรวมข้อมูลจากหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีฉบับภาษาอังกฤษ ปี พ.ศ. 2558-2560 ซึ่งรายงานของผู้สอบบัญชีปี พ.ศ. 2558 เป็นรายงานในรูปแบบเดิมที่ยังไม่มีวรรค KAM ส่วนรายงานปี พ.ศ. 2559 และ 2560 เป็นรายงานที่มีวรรค KAM ตามที่ TSA700 (ปรับปรุง) และ TSA701 กำหนด ดังนั้น หน้ารายงานปี พ.ศ. 2559 และ 2560 จะแตกต่างจากปี พ.ศ. 2558 เฉพาะวรรค KAM ซึ่งเป็นตัวแปรที่ต้องการศึกษาเท่านั้น

ข้อมูลอื่นๆ ที่ใช้ในการศึกษารวบรวมจากงบการเงินของแต่ละบริษัทที่เปิดเผยไว้ในเว็บไซต์ของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (www.set.or.th)

การพัฒนาสมมติฐาน

จากการทบทวนวรรณกรรมและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องพบว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบเดิมที่ยังไม่มีวรรค KAM มีข้อจำกัดที่ทำให้การสื่อสารข้อมูลจากผู้สอบบัญชีไปยังผู้ใช้งบการเงินไม่มีประสิทธิภาพ สาเหตุมาจากการขาดข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงของกิจการ และการใช้ถ้อยคำมาตรฐานในรายงานของผู้สอบบัญชี รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีการเพิ่มวรรค KAM จึงน่าจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถสื่อสารข้อมูลไปยังผู้ใช้งบการเงินได้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น เนื่องจากการสื่อสารข้อมูลที่เฉพาะเจาะจงของกิจการ และการสื่อสารที่ผู้สอบบัญชีสามารถใช้ถ้อยคำได้โดยอิสระ ผู้สอบบัญชีย่อมใช้ถ้อยคำที่ง่ายต่อการอ่านและทำความเข้าใจ



เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจข้อมูลของผู้สอบบัญชีที่ต้องการสื่อสารได้มากที่สุด นอกจากนั้น เนื่องจาก KAM คือเรื่อง
ที่ผู้สอบบัญชีประเมินว่ามีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ รายงานของ
ผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีวรรค KAM จึงมีโทนของเนื้อหาเป็นโทนเชิงลบมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชี
แบบเดิม สมมติฐานสำหรับการศึกษามีดังนี้

H1: รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีวรรค KAM มีคุณค่าด้านการสื่อสารมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่มี
วรรค KAM

H1a: รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีวรรค KAM อ่านง่ายกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่มีวรรค
KAM

H1b: รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีวรรค KAM มีโทนของรายงานเป็นเชิงลบมากกว่ารายงาน
ของผู้สอบบัญชีที่ไม่มีวรรค KAM

นอกจากนั้น จากการทบทวนวรรณกรรมยังพบว่า ขนาด มูลค่า อายุ ความผันผวนของกำไร ขนาด
ของกลุ่มธุรกิจ การรวมธุรกิจ การเพิ่มทุน สำนักงานสอบบัญชีของกิจการ และผู้สอบบัญชีของกิจการและกลุ่ม
กิจการ มีความสัมพันธ์กับคุณค่าด้านการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชี (Smith, 2017) การศึกษานี้จึง
กำหนดให้ปัจจัยเหล่านี้เป็นตัวแปรควบคุม

การวิเคราะห์ข้อมูล

แบบจำลองที่ใช้ในการวิเคราะห์คุณค่าด้านการสื่อสารของ KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีประยุกต์
มาจากแบบจำลองที่ใช้ในการศึกษาของ Smith (2017) ดังนี้

$$COMVALUE_i = \beta_0 + \beta_1 REPORT_i + \beta_2 SIZE_i + \beta_3 MB_i + \beta_4 AGE_i + \beta_5 EARN_i + \beta_6 GROUP_i + \\ \beta_7 ACQUIS_i + \beta_8 SEO_i + \beta_9 BIGN_i + \beta_{10} COMBINE_i + \varepsilon_i$$

ตัวแปรและการวัดค่าตัวแปรแสดงไว้ในตารางที่ 2 ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 2 ตัวแปรและการวัดค่า

ตัวแปร	การวัดค่าตัวแปร
ตัวแปรตาม	
$COMVALUE_i$	คุณค่าด้านการสื่อสาร พิจารณาจาก 2 ลักษณะ ได้แก่ 1. ความสามารถในการอ่าน (Readability) วัดด้วยค่าดัชนี Fog Index ดังนี้ $Fog\ Index = (จำนวนคำต่อประโยค \times ร้อยละของจำนวนคำสามพยางค์ขึ้นไป) / 0.4$ 2. โทนของเนื้อหา (Tone) วัดด้วยค่าดัชนี ดังนี้ $ดัชนีโทนของเนื้อหา = \frac{(จำนวนคำเชิงบวก - จำนวนคำเชิงลบ)}{(จำนวนคำเชิงบวก + จำนวนคำเชิงลบ)}$



ตารางที่ 2 ตัวแปรและการวัดค่า (ต่อ)

ตัวแปร	การวัดค่าตัวแปร
ตัวแปรอิสระ	
$REPORT_i$	รูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี วัดด้วยตัวแปรเชิงหุ่น โดยกำหนดให้เท่ากับ 0 สำหรับรายงานของผู้สอบบัญชี ปี 2558 ซึ่งเป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่มีวรรค KAM และเท่ากับ 1 สำหรับรายงานของผู้สอบบัญชีปี 2559 และ 2560 ซึ่งเป็นรายงานของผู้สอบบัญชีที่มีวรรค KAM
ตัวแปรควบคุม	
1. $SIZE_i$	ขนาด วัดโดยลอการิทึมของสินทรัพย์รวม ณ วันสิ้นปี
2. MB_i	มูลค่าตลาด วัดจากมูลค่าตลาด ณ วันสิ้นปีหารด้วยมูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นปี
3. AGE_i	อายุ วัดจากจำนวนปีนับตั้งแต่ปีที่เสนอขายหุ้นครั้งแรกในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จนถึงวันสิ้นปี
4. $EARN_i$	ความผันผวนของกำไร วัดจากค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของกำไร 5 ปีย้อนหลัง
5. $GROUP_i$	กลุ่มธุรกิจ วัดโดยลอการิทึมของจำนวนบริษัทในกลุ่มธุรกิจ
6. $ACQUISI_i$	การรวมธุรกิจ วัดด้วยตัวแปรเชิงหุ่น โดยกำหนดให้เท่ากับ 0 ถ้ากิจการไม่มีค่าใช้จ่ายการรวมธุรกิจในปีนั้น และเท่ากับ 1 ถ้ามีค่าใช้จ่ายการรวมธุรกิจในปีนั้น
7. SEO_i	การเพิ่มทุน วัดด้วยตัวแปรเชิงหุ่น โดยกำหนดให้เท่ากับ 0 หากกิจการไม่มีการเพิ่มทุนในปีนั้น และเท่ากับ 1 หากกิจการมีการเพิ่มทุน
8. $BIGN_i$	ผู้สอบบัญชีของบริษัท วัดด้วยตัวแปรเชิงหุ่น โดยกำหนดให้เท่ากับ 0 หากผู้สอบบัญชีของบริษัทไม่ใช่ Big 4 และเท่ากับ 1 หากผู้สอบบัญชีของบริษัทเป็น Big 4 (Deloitte, EY, KPMG และ PwC)
9. $COMBINE_i$	การที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทและกลุ่มกิจการ วัดด้วยตัวแปรเชิงหุ่น โดยกำหนดให้เท่ากับ 0 หากผู้สอบบัญชีของบริษัทและกลุ่มกิจการไม่ใช่สำนักงานเดียวกัน และเท่ากับ 1 หากผู้สอบบัญชีของบริษัทและกลุ่มกิจการเป็นสำนักงานเดียวกัน

ผลการศึกษา

ผลการวิเคราะห์ค่าสถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรคุณค่าด้านการสื่อสารของรายงานผู้สอบบัญชี แสดงไว้ในตารางที่ 3



ตารางที่ 3 ค่าสถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรคุณค่าด้านการสื่อสาร

ตัวแปร	ปี	Min	Max	Mean	S.D.
ความสามารถในการอ่าน (Fog Index)	2558 (n=98)	16.07	51.81	37.02	7.24
	2559 (n=102)	18.15	49.88	23.33	4.08
	2560 (n=104)	19.56	45.26	22.98	3.03
โทนของเนื้อหา (ดัชนีโทนของเนื้อหา)	2558 (n=98)	-1.00	0.00	-0.67	0.25
	2559 (n=102)	-1.00	0.00	-0.72	0.27
	2560 (n=104)	-1.00	0.00	-0.71	0.28

ข้อมูลในตารางที่ 3 แสดงให้เห็นว่าเมื่อพิจารณาคุณค่าด้านการสื่อสารของ KAM จากความสามารถในการอ่านซึ่งวัดด้วยค่า Fog Index พบว่าค่าเฉลี่ยของค่า Fog Index ปี พ.ศ. 2558-2560 มีค่าลดลงตามลำดับ (ค่าเฉลี่ย Fog Index ของปี พ.ศ. 2558 2559 และ 2560 เท่ากับ 37.02 23.33 และ 22.98 ตามลำดับ) ซึ่งหมายความว่ารายงานของผู้สอบบัญชีตั้งแต่ปี พ.ศ. 2558-2560 อ่านง่ายขึ้นตามลำดับ แสดงว่ารายงานของผู้สอบบัญชีปี พ.ศ. 2559 และ 2560 ซึ่งเป็นรายงานที่มีการนำเสนอ KAM อ่านง่ายกว่ารายงานปี พ.ศ. 2558 ซึ่งเป็นรายงานรูปแบบเดิม

เมื่อพิจารณาคุณค่าด้านการสื่อสารจากโทนของเนื้อหา ซึ่งวัดด้วยค่าดัชนีโทนของเนื้อหา พบว่าดัชนีโทนของเนื้อหาของรายงานของผู้สอบบัญชีปี พ.ศ. 2559 และ 2560 ต่ำกว่าปี พ.ศ. 2558 (ค่าเฉลี่ยค่าดัชนีวัดโทนของเนื้อหาของปี พ.ศ. 2558 เท่ากับ -0.67 ส่วนของปี พ.ศ. 2559 และ 2560 เท่ากับ -0.72 และ -0.71 ตามลำดับ) ซึ่งหมายความว่ารายงานของผู้สอบบัญชีปี พ.ศ. 2559 และ 2560 มีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบมากกว่ารายงานปี พ.ศ. 2558

ค่าสถิติเชิงพรรณนาของตัวแปรควบคุมแสดงไว้ในตารางที่ 4 และ 5 ตามลำดับ

ตารางที่ 4 ค่าเฉลี่ยตัวแปรขนาด มูลค่าตลาด อายุ ความผันผวนของกำไรและกลุ่มธุรกิจ

ตัวแปร	ปี 2558 (n=98)	ปี 2559 (n=102)	ปี 2560 (n=104)
SIZE	6.73	6.74	6.72
MB	3.52	4.19	5.07
AGE	16.13	17.07	17.88
EARN	567,190.75	567,888.39	547,547.38
GROUP	1.11	1.14	1.15



ข้อมูลในตารางที่ 4 แสดงให้เห็นว่า ค่าเฉลี่ยของตัวแปรอายุ (SIZE) มีค่าสูงที่สุดในปี พ.ศ. 2559 เท่ากับ 6.74 ซึ่งคิดเป็นมูลค่าสินทรัพย์รวม 22,552 ล้านบาท มูลค่าตลาดของกิจการเมื่อเทียบกับมูลค่าตามบัญชี (MB) สูงที่สุดในปี พ.ศ. 2560 คิดเป็น 5.07 เท่า อายุ (AGE) เฉลี่ยของกิจการอยู่ในช่วง 16-18 ปี ความผันผวนของกำไร (EARN) สูงสุดในปี พ.ศ. 2559 คิดเป็นค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของกำไรย้อนหลัง 5 ปี เท่ากับ 567,888.39 และตัวแปรกลุ่มธุรกิจ (GROUP) เฉลี่ยมีค่าระหว่าง 1.11-1.15 คิดเป็นจำนวน บริษัทในกลุ่มธุรกิจ 13.30-18.18 บริษัท

ตารางที่ 5 ค่าความถี่และร้อยละของตัวแปรการรวมธุรกิจ การเพิ่มทุน ผู้สอบบัญชีของบริษัท การที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทและกลุ่มกิจการ

ตัวแปร	ปี 2558 (n=98)		ปี 2559 (n=102)		ปี 2560 (n=104)	
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ
ACQUIS	6	6.13	14	13.73	12	11.54
SEO	27	27.56	28	27.46	25	24.04
BIGN	60	61.23	60	58.83	60	57.7
COMBINE	87	88.78	87	85.30	90	86.54

ค่าสถิติในตารางที่ 5 แสดงให้เห็นว่า ในช่วงปี พ.ศ. 2558-2560 กิจการส่วนใหญ่ไม่มีการรวมธุรกิจ และการเพิ่มทุน มีผู้สอบบัญชีที่มาจากสำนักงาน Big4 และมีผู้สอบบัญชีของบริษัทและกลุ่มกิจการมาจากสำนักงานเดียวกัน

ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่าด้านการสื่อสารกับ KAM แสดงไว้ในตารางที่ 6

ตารางที่ 6 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่าด้านการสื่อสารและเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

ตัวแปร	ความสามารถในการอ่าน		โทนของเนื้อหา	
	β	t-stat	β	t-stat
(Constant)	36.178	10.65	-0.576	-3.13
REPORT	-13.965	-22.19**	-0.062	-1.85
SIZE	0.075	0.15	-0.025	-0.89
MB	-0.002	-0.03	0.002	0.58
AGE	-0.031	-1.10	0.002	1.30
EARN	0.000	0.39	0.000	0.68
NBSEG	-0.022	-2.13	0.000	0.23
ACQUIS	-0.247	-0.26	-0.043	-0.81
SEO	-2.091	-3.103	0.006	0.16



ตารางที่ 6 ผลการวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่างคุณค่าด้านการสื่อสารและเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ(ต่อ)

ตัวแปร	ความสามารถในการอ่าน		โทนของเนื้อหา	
	β	t-stat	β	t-stat
BIGN	-2.367	-3.760**	0.119	3.48**
COMBINE	3.628	3.870**	-0.040	-0.82
Adjusted R ²	0.663		0.028	

** ค่าสัมประสิทธิ์มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

ผลการศึกษาในตารางที่ 6 แสดงว่า เมื่อพิจารณาคุณค่าด้านการสื่อสารจากความสามารถในการอ่านพบว่าตัวแปรรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี (REPORT) มีความสัมพันธ์เชิงลบกับตัวแปรความสามารถในการอ่านอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับนัยสำคัญ 0.01 ซึ่งหมายความว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีวรรค KAM มีค่า Fog Index ต่ำกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบเดิม แสดงว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีวรรค KAM อ่านง่ายกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบเดิมที่ไม่มีวรรค KAM ดังนั้นจึงยอมรับสมมติฐาน H1a

เมื่อพิจารณาคุณค่าด้านการสื่อสารด้านโทนของเนื้อหา พบว่าตัวแปรรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี (REPORT) ไม่มีความสัมพันธ์กับตัวแปรโทนของเนื้อหาอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติ ซึ่งหมายความว่า รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีวรรค KAM มีโทนของเนื้อหาไม่ต่างจากรายงานของผู้สอบบัญชีแบบเดิม ดังนั้น จึงไม่สามารถยอมรับสมมติฐาน H1b

ในส่วนของตัวแปรควบคุม พบว่าตัวแปรที่มีความสัมพันธ์กับความสามารถในการอ่าน ได้แก่ ตัวแปรผู้สอบบัญชีของบริษัท (BIGN) ที่มีความสัมพันธ์เชิงลบ และตัวแปรการที่ผู้สอบบัญชีเป็นผู้สอบบัญชีของบริษัทและกลุ่มกิจการ (COMBINE) ที่มีความสัมพันธ์เชิงบวก ซึ่งหมายความว่ารายงานของผู้สอบบัญชีของสำนักงาน Big4 อ่านง่ายกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงาน Big4 และหากผู้สอบบัญชีของบริษัทและของกลุ่มกิจการมาจากสำนักงานเดียวกัน รายงานของผู้สอบบัญชีจะอ่านยากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีในกรณีที่ผู้สอบบัญชีของบริษัทและของกลุ่มกิจการมาจากคนละสำนักงาน

ส่วนตัวแปรควบคุมที่มีความสัมพันธ์กับโทนของเนื้อหา ได้แก่ ตัวแปรผู้สอบบัญชีของบริษัท (BIGN) โดยมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับโทนของเนื้อหา ซึ่งหมายความว่ารายงานของผู้สอบบัญชีของสำนักงาน Big4 มีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงบวกมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่ใช่สำนักงาน Big4

สรุปผลการวิจัย

1. KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชีตาม TSA700 (ปรับปรุง) และ TSA701 มีคุณค่าด้านการสื่อสารในด้านความสามารถในการอ่าน
2. รายงานของผู้สอบบัญชีตาม TSA700 (ปรับปรุง) และ TSA701 ที่มี KAM อ่านง่ายกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบเดิมที่ไม่มีการนำเสนอ KAM
3. รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีการนำเสนอ KAM มีโทนของเนื้อหาไม่แตกต่างจากรายงานผู้สอบบัญชีรูปแบบเดิมที่ไม่มีการนำเสนอ KAM



อภิปรายผลการวิจัย

1. ในภาพรวมพบว่า รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีการนำเสนอ KAM มีคุณค่าด้านการสื่อสารเพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการออก ISA700 (Revised) และ ISA701 (หรือ TSA700 (ปรับปรุง) และ TSA701 ของประเทศไทย) ที่ต้องการเพิ่มคุณค่าด้านการสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชี เพื่อแก้ปัญหาช่องว่างของข้อมูลที่เคยเกิดขึ้นกับรายงานของผู้สอบบัญชีในรูปแบบเดิม (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2559) ผลการศึกษานี้ยังสอดคล้องกับการศึกษาของชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2558) ที่ศึกษาคคุณค่าของ KAM และพบว่าการเพิ่มวรรค KAM ในรายงานของผู้สอบบัญชี ทำให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะทางธุรกิจและความเสี่ยงของธุรกิจได้ดีขึ้น และทำให้เข้าใจลักษณะงานของผู้สอบบัญชีได้ดีขึ้น ซึ่งส่งผลให้ความเชื่อมั่นต่อรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้นด้วย ผลการศึกษาทั้งหมดแสดงให้เห็นว่า ความพยายามของหน่วยงานกำกับดูแลที่พยายามทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีคุณค่ามากขึ้นสำหรับผู้ใช้งบการเงินนั้นบรรลุผล เพราะกลุ่มผู้ใช้งบการเงินก็มีความเห็นในทิศทางเดียวกัน

2. รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีการนำเสนอ KAM อ่านง่ายกว่ารายงานผู้สอบบัญชีรูปแบบเดิมที่ไม่มีการนำเสนอ KAM ผลการศึกษานี้สอดคล้องกับผลการศึกษาของ Smith (2017) จึงเห็นได้ว่า การกำหนดให้ผู้สอบบัญชีสามารถใช้อ้อยคำได้อย่างอิสระในการนำเสนอวรรค KAM เป็นแนวทางที่ดี เพราะทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีคุณค่าด้านการสื่อสารมากขึ้น ผู้สอบบัญชีจะพยายามหลีกเลี่ยงรูปแบบคำที่เข้าใจยาก และประโยคที่ซับซ้อน เพื่อให้รายงานของผู้สอบบัญชีสามารถสื่อสารเนื้อหาไปยังผู้ใช้งบการเงินได้มากที่สุด แม้จะเป็นผู้ใช้ที่อาจไม่มีความรู้ทางด้านบัญชีหรือการสอบบัญชีมากนัก ผลการศึกษาที่พบยังสนับสนุนผลการการศึกษาของ ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์ (2552) ที่พบว่าผู้ใช้งบการเงินส่วนใหญ่อยากให้อธิบายรายงานของผู้สอบบัญชีมีทั้งส่วนที่เป็นถ้อยคำมาตรฐานตายตัวและส่วนที่ผู้สอบบัญชีได้อธิบายอย่างอิสระ เพราะรายงานของผู้สอบบัญชีที่ไม่ได้ใช้ถ้อยคำมาตรฐานตายตัวสื่อสารข้อมูลได้ดีกว่า (Hatherly, Brown and Innes, 1998)

3. จากผลการศึกษาพบว่า รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีการนำเสนอ KAM มีโทนของเนื้อหาไม่แตกต่างจากรายงานผู้สอบบัญชีรูปแบบเดิมที่ไม่มีการนำเสนอ KAM ผลการศึกษานี้ไม่เป็นไปตามสมมติฐานที่ตั้งไว้ และแตกต่างจากผลการศึกษาของ Smith (2017) ที่พบว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่ตาม ISA700 (Revised) มีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบเดิม ทั้งนี้เนื่องจาก แม้ว่า KAM จะเป็นเรื่องที่มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญที่สุด แต่ก็เป็นเรื่องที่ผู้สอบบัญชีมีวิธีการจัดการกับเรื่องดังกล่าวเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ดังนั้นจึงไม่ทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบเดิม

ข้อเสนอแนะ

1. สภาวิชาชีพบัญชีฯ สามารถใช้เป็นข้อมูลประกอบในการพิจารณาและกำหนดรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชี โดยให้ผู้สอบบัญชีสามารถสื่อสารข้อมูลอย่างอิสระต่อผู้ใช้งบการเงิน เพื่อให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีคุณค่าด้านการสื่อสารเพิ่มขึ้น



2. สามารถใช้เป็นข้อมูลประกอบให้หน่วยงานอื่นใช้ในการพิจารณาและกำหนดรูปแบบรายงานทางการเงินอื่นๆ นอกเหนือจากรายงานของผู้สอบบัญชีได้

บรรณานุกรม

ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2552). การสื่อสารของรายงานของผู้สอบบัญชี: กรณีร่างรายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 5(13), 31-53.

ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2558ก). ประเด็นสำคัญและการประยุกต์แนวคิดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 11(32), 112-127.

ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2558ข). คุณค่าของรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 11(31), 26-44.

ชาญชัย ตั้งเรื่อนรัตน์. (2560). การใช้รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่: ประสบการณ์ปีแรก. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 13(38), 5-21.

ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2560). *สรุปจำนวนหลักทรัพย์และบริษัทจดทะเบียน*. สืบค้นเมื่อ 26 ตุลาคม 2560, จาก ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เว็บไซต์: <https://www.set.or.th/set/marketstatistics.do>

ศูนย์ข้อมูลข่าวสารอาเซียน กรมประชาสัมพันธ์. (2558). *ธุรกิจบริการมีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจของไทยอย่างไร*. สืบค้นเมื่อ 15 ธันวาคม 2561, จากศูนย์ข้อมูลข่าวสารอาเซียน กรมประชาสัมพันธ์ เว็บไซต์: http://www.aseanhai.net/ewt_news.php?nid=4552&filename=index

ศิลปพร ศรีจันทเพชร. (2560). “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีกับการตอบสนองของตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. *วารสารวิชาชีพบัญชี*, 13(38), 22-37.

สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. (2559). *มาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีรับอนุญาต*. สืบค้นเมื่อ 15 ธันวาคม 2561, จาก สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ เว็บไซต์ http://www.fap.or.th/upload/9414/4x9uV7_CGE1.pdf

สมพงษ์ พรอุบลรัตน์ และ ธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงษ์. (2557). ร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่: ความท้าทายของผู้สอบบัญชีและผู้ไ้รายงาน. *จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์*, 36(141), 36-54.

Baskerville, R. F., hÓgartaigh, C., & Porter, B. A. (2010). *The perceived message in the audit report – An experimental exploration*, Working Paper. Retrieved December, 15 2018, from SSRN Website: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1634478

Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71-93.

De Franco, G., Hope, O. -K., Vyas, D., & Zhou, Y. (2015). Analyst report readability. *Contemporary Accounting Research*, 32, 76-104.



- Gray, G. L., Turner J. L., Coram, P. J., & Mock, T. J. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, 25(4), 659-684.
- Gunning, R. (1952). *The Technique of Clear Writing*. New York: McGraw-Hill.
- Hatherly, D., Brown, T., & Innes, J. (1998). Free-form reporting and perceptions of the audit. *British Accounting Review*, 30, 23-38.
- Henry, E. (2008). Are investors influenced by how earnings press releases are written? *Journal of Business Communication*, 45, 363-407.
- Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 45, 221-247.
- Loughran, T., & McDonald, B. (2014). Measuring readability in financial disclosures. *The Journal of Finance*, 69(4), 1643-1671.
- Matsumoto, D., Pronk, M., & Roelofsen, E. (2011). What makes conference calls useful? The information content of managers' presentations and analysts' discussion sessions. *The Accounting Review*, 86, 1383-1414.
- Porter, B., hÓgartaigh, C., & Baskerville, R. (2009). *Report on research conducting in the United Kingdom and New Zealand in 2008 investigating the audit expectation-performance gap and users' understanding of, and desired improvements to, the auditor's report*. Report prepared for AICPA's ASB and IAASB. Retrieved December 15, 2018, from International Federation of Accountants Website: http://www.ifac.org/system/files/downloads/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf
- Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-Tracking Study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.
- Smith, J. E., & Smith, N. P. (1971). Readability: a measure of the performance of the communication function of financial reporting. *The Accounting Review*, 46, 552-561.
- Smith, K. W. (2017). *Tell me more: a content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom*, Working Paper. Retrieved December 15, 2018, from SSRN Website: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2821399
- Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R., & Hofmann, I. (2012). The audit reporting debate: seemingly intractable problems and feasible solutions. *European Accounting Review*, 21(2), 193-215.