

คุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในกลุ่ม
อุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียน
ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

**Communication Value of Key Audit Matters of Companies in Property and
Construction Industry Group Listed on the Stock Exchange of Thailand**

พรรณิภา มีชานานู¹ นฤนาถ ศรีภักย์วานิช² ตุลยา ตูลาดิลก³ มาลีมาส สิทธิสมบัติ⁴

Pannipa Meechumnan¹, Naruanard Sarapaivanich², Tulaya Tulardilok³, Maleemas Sittisombut⁴

สาขาวิชาการบัญชี คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่

239 ถนนห้วยแก้ว ตำบลสุเทพ อำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ 50200

Accounting Department, Faculty of Business Administration Chiang Mai University

239, Huay Kaew Road, Muang District, Chiang Mai Thailand, 50200

E-mail: tulaya.t@cmu.ac.th

Received: February 27,2019; Revised: April 30,2019; Accepted: May 2,2019

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาคุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยเก็บรวบรวมข้อมูลจากงบการเงินและหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีฉบับภาษาอังกฤษของกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในปี พ.ศ. 2558-2560 ตัวแปรตามในงานวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ คุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication Value) โดยแบ่งเป็น 2 องค์ประกอบ คือ ความสามารถในการอ่าน (Readability) และโทนของเนื้อหา (Tone) และตัวแปรอิสระ ได้แก่ รายงานผู้สอบบัญชีที่มีการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

จากการวิเคราะห์ข้อมูลโดยใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ พบว่า การเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter) ในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ ทำให้รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่อ่านง่ายขึ้น และโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบมากกว่ารายงานผู้สอบบัญชีแบบเก่า ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นการให้ข้อมูลเกี่ยวกับเรื่องที่มีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ จึงทำให้โทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบซึ่งถือเป็นการสื่อสารที่ตรงตามเนื้อหาและเจตนาของผู้สอบบัญชีซึ่งจะทำให้ผู้ใช้งบการเงิน สามารถเข้าใจในสิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องการสื่อสารได้ดียิ่งขึ้น อีกทั้งยังทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใส่ใจเรื่องที่ต้องสื่อสารในหน้ารายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้น ซึ่งจะช่วยให้สะท้อนคุณภาพของงานตรวจสอบได้ดีกว่ารายงานผู้สอบบัญชีแบบเก่าที่ไม่มีการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter) หน่วยงานกำกับดูแลจึงควรส่งเสริมให้มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter) ในรายงานผู้สอบบัญชีต่อไป เพื่อเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีสามารถสื่อสารและความคิดเห็นได้อย่างอิสระต่อผู้ใช้งบการเงินในรูปแบบที่ผู้สอบบัญชีต้องการ เพื่อเป็นการเพิ่มคุณค่าด้านการสื่อสารให้ดียิ่งขึ้นและพบว่ารายงานของผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบปีแรกกับปีหลังมีคุณค่าด้านการสื่อสารไม่แตกต่างกัน

คำสำคัญ: คุณค่าด้านการสื่อสาร เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ กลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง

Abstract

This research aims to investigate communication values of Key Audit Matter (KAM) of property and construction industrial companies listed on the Stock Exchange of Thailand. Data were collected from the Financial Statements and Audit Reports (English version) in B.E. 2558 – B.E. 2560 of property and construction industrial companies listed on the Stock Exchange of Thailand. Dependent variable is Communication Value which can divide into Readability and Tone. Independent variable is new version of audit report with KAM.



Then, the data obtained were analyzed by the Multiple Regression Analysis. The findings revealed that the new version of audit report with KAM was easier to read than the old version without KAM. In the meanwhile, the negative tone of content was much more presented in the new version of audit report with KAM than the old version of audit report without KAM. Due to the fact that KAM was a report on high risk matters that the data given might go against with key matters of fact, the content was, thus, found in negative tone according to the fact and the intention that an auditor wanted to communicate. KAM was the most significant part with high risk that data given went against the key matter of fact, according to the judge of auditor. This report would certainly benefit to the Financial Statements users in sense that they could understand more on what the auditor would like to communicate to them. In connection with this, their trust towards auditing and the communication between auditor, investor, and controller were arisen. Moreover, it would encourage the auditor to pay more attention on matters to be communicated through the audit report. Somehow reflect quality of audit in the better way that the old version of audit report without KAM did. The supervisory authorities should therefore encourage to have a key audit matter in the auditor's report to allow the auditor to communicate and comment freely to users of the financial statements in the form that the auditor wants in order to add more communication value. The findings also presented that communication values of the audit reports with KAM in early years and in the later years were not different.

Keywords: Communication Value, Key Audit Matters, Property and Construction Industry Group

Paper Type: Research

1. บทนำ

ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างเป็นธุรกิจที่มีความสำคัญสำหรับระบบเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ ดังจะเห็นได้จากหลาย ๆ ครั้งที่เกิดวิกฤตเศรษฐกิจของประเทศมักจะมีจุดเริ่มต้นจากอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างแทบทั้งสิ้น โดยภาครัฐมีการเก็บรวบรวมข้อมูลตัวเลขต่างๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างเพื่อใช้เป็นส่วนประกอบในการตัดสินใจลงทุน และใช้เพื่อติดตามสถานะเศรษฐกิจระดับประเทศสืบเนื่องมาจนถึงปัจจุบัน อัตราการเจริญเติบโตของธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างจึงกลายเป็นหนึ่งในดัชนีชี้วัดสถานการณ์ทางเศรษฐกิจของประเทศได้อย่างชัดเจน เนื่องจากอุตสาหกรรมในภาคอสังหาริมทรัพย์นำไปสู่การสร้างรายได้และการสร้างงานของภาคธุรกิจต่อเนื่องอื่นๆ มีผลต่อการจ้างงานในประเทศ ซึ่งเป็นตัวผลักดันให้เศรษฐกิจมีการเจริญเติบโต (Information Construction, 2014: online) ดังนั้น ธุรกิจอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างจึงเป็นธุรกิจที่น่าสนใจในการลงทุนเป็นอย่างยิ่ง เมื่อนักลงทุนต้องการที่จะลงทุนก็จะต้องหาข้อมูลเพื่อสนับสนุนการตัดสินใจ นำรายงานของผู้สอบบัญชีเป็นอีกแหล่งข้อมูลหนึ่งที่มีส่วนช่วยในการตัดสินใจลงทุนได้เช่นกัน (The Stock Exchange of Thailand, 2015a: online)

รายงานของผู้สอบบัญชีแต่ละกิจการมีความคล้ายกันเป็นรูปแบบมาตรฐาน ทำให้ผู้อ่านไม่ได้อ่านละเอียดทุกถ้อยคำที่ผู้สอบบัญชีเขียนลงไป เพียงแค่อ่านเฉพาะวรรคที่ตนเองสนใจ เช่นวรรคความเห็น ว่าถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ ดังนั้นทางคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (The International Auditing and

Assurance Standards Board : IAASB) ได้กำหนดรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ โดยกำหนดให้ผู้สอบบัญชีพิจารณาเสนอวรรค "เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters : KAM) " และได้มีการเสนอมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report ซึ่งมีผลบังคับใช้กับกลุ่มบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยมาตรฐานการสอบบัญชีฉบับนี้ให้ถือปฏิบัติกับการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินที่สนใจได้มีความเชื่อมั่นต่องานการตรวจสอบและงบการเงินมากยิ่งขึ้น (KPMG, 2016:online; Federation of Accounting Professions, 2015a: online)

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters : KAM) คือ เรื่องที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาจากดุลยพินิจแล้วเห็นว่า เป็นเรื่องที่สำคัญที่สุดจากการสื่อสารกับผู้มีส่วนที่กำกับดูแลกิจการของลูกค้านิติบุคคล ซึ่งรวมถึง 1. เรื่องที่มีความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญหรือเกี่ยวกับดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชี 2. เรื่องหรือประเด็นปัญหาที่สำคัญที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการสอบบัญชี รวมถึงการได้รับหลักฐานที่เหมาะสมอย่างเพียงพอ 3. สถานการณ์ที่ทำให้ผู้สอบบัญชีต้องมีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญเกี่ยวกับแผนกลยุทธ์การสอบบัญชี รวมถึงผลที่เกิดจากการระบุจุดบกพร่องที่สำคัญในระบบควบคุมภายใน ทั้งนี้ ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจว่าเรื่องใดสมควรจะนำเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชี เช่น บัญชีที่กระทบกับการทดสอบการตัดค่าของค่าความนิยม ความเหมาะสมของแบบจำลองที่ใช้ในการวัดมูลค่าเครื่องมือทางการเงิน ความยากในการตรวจสอบ

การรวมธุรกิจ และความเสียหายจากการทุจริตอัน เนื่องมาจากการรับรู้รายได้ตามสัญญา เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม หากผู้สอบบัญชีพิจารณาแล้วว่าลูกค้าสอบบัญชีไม่มี "เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ" ที่ต้องนำเสนอในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี ตามมาตรฐาน รหัส 701 กำหนดไว้ว่าผู้สอบบัญชีต้องมีการสื่อสารกับผู้สอบทานการควบคุมคุณภาพของงานสอบบัญชี และสื่อสารกับผู้ที่มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการของลูกค้าสอบบัญชี และให้รายงานไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีว่าไม่มีเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี (Federation of Accounting Professions, 2018, online)

เรื่องสำคัญในการตรวจสอบนี้เป็นเครื่องมือสำคัญที่ช่วยให้ผู้สอบบัญชีสื่อสารกับผู้ซึ่งบการเงินรวมถึงผู้มีหน้าที่กำกับดูแลกิจการมากขึ้น ทำให้ผู้ใช้รายงานผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจมากขึ้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องใส่ใจเรื่องที่ต้องสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชีมากขึ้น ส่งผลให้ผู้ซึ่งบการเงินเข้าใจกิจการและเรื่องที่สำคัญในงบการเงินได้ดียิ่งขึ้น ซึ่งเป็นการเพิ่มคุณค่าด้านการสื่อสารของรายงานผู้สอบบัญชี ทำให้การปฏิบัติงานสอบบัญชีมีความโปร่งใสมากขึ้น และงบการเงินมีความน่าเชื่อถือมากขึ้น (Federation of Accounting Professions, 2016, 2018: online)

คุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบหมายถึงการที่ผู้สอบบัญชี (ผู้สื่อสาร) ได้มีการถ่ายทอดเรื่องที่สำคัญและมีประโยชน์ตามดุลยพินิจผ่านหน้ารายงานผู้สอบบัญชีไปยังผู้ซึ่งบการเงิน (ผู้รับสาร) ได้แก่ หน่วยงานกำกับดูแล ผู้ถือหุ้น นักลงทุน จนเกิดความเข้าใจที่ตรงกันเกี่ยวกับกิจการและเรื่องที่เกี่ยวข้องกับดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชี ซึ่งประกอบด้วย 2 องค์ประกอบสำคัญ คือ ความสามารถในการอ่าน (Readability) และ โทนของเนื้อหา (Tone) จากการศึกษาของ Smith (2016) และ Li (2008) พบว่ารายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ สามารถอ่าน (Readability) ได้ง่ายกว่ารายงานผู้สอบบัญชีแบบเก่าที่ไม่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และมีโทน (Tone) ของเนื้อหา เป็นเชิงลบมากกว่ารายงานผู้สอบบัญชีแบบเก่าที่ไม่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

การศึกษาในอดีตพบว่า มีหลายปัจจัยที่ส่งผลต่อคุณค่าด้านการสื่อสารของรายงานผู้สอบบัญชี ได้แก่ ขนาดของบริษัท ราคาตลาดต่อมูลค่าตามบัญชี อายุของบริษัท รายการพิเศษ ความผันผวนของกำไร กลุ่มธุรกิจ การรวมธุรกิจ การเพิ่มทุนของบริษัท ผู้สอบบัญชีของบริษัท ผู้สอบบัญชีของบริษัทและกลุ่มกิจการ ผลกระทบถาวรของอุตสาหกรรมรวมถึงการควบคุมความเปลี่ยนแปลงของอุตสาหกรรม (Smith, 2016) ทั้งนี้ การศึกษาว่า เรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีผลต่อคุณค่าด้านการสื่อสารในหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีหรือไม่ ได้มีการศึกษาในประเทศที่พัฒนาแล้ว การศึกษาเรื่องดังกล่าวในประเทศ

เศรษฐกิจเกิดใหม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศไทย ยังไม่มีการศึกษามาก่อน

ดังนั้นผู้ศึกษาจึงสนใจศึกษาเรื่องคุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย เนื่องจากกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างเป็นธุรกิจที่มีความสำคัญสำหรับระบบเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ โดยได้ทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากการเงินและหน้ารายงานผู้สอบบัญชีในปี 2558 เทียบกับปี 2559 และ 2560 เพื่อศึกษาว่า จากในปี 2558 ที่ยังไม่มีการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแล้ว รายงานของผู้สอบบัญชีจะมีคุณค่าด้านการสื่อสารเพิ่มมากขึ้นหรือไม่ และศึกษาหน้ารายงานผู้สอบบัญชีปี 2559 เทียบกับปี 2560 ว่าเมื่อมีการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบแล้วรายงานผู้สอบบัญชีมีคุณค่าด้านการสื่อสารแตกต่างกันหรือไม่ เพื่อให้เป็นประโยชน์ต่อหน่วยงานกำกับดูแลในการนำข้อมูลมาใช้ประกอบการตัดสินใจเพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดรูปแบบของรายงานผู้สอบบัญชีที่ดียิ่งขึ้น

2. วัตถุประสงค์

1. เพื่อศึกษาคุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
2. เพื่อเปรียบเทียบคุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในปีก่อนใช้และหลังใช้รายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่

3. แนวคิดและงานวิจัยที่เกี่ยวข้องและการตั้งสมมติฐาน

3.1 แนวคิดเกี่ยวกับรายงานผู้สอบบัญชี และเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters)

รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นผลงานขั้นสุดท้ายของกระบวนการสอบบัญชีที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่องบการเงินที่ตรวจสอบ ว่างบการเงินนั้นมีความถูกต้องตามที่ควรในสาระสำคัญตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินหรือไม่ ดังนั้นรายงานของผู้สอบบัญชี (Auditor's Report) จึงเป็นเครื่องมือสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้สื่อสารกับผู้ซึ่งบการเงิน รายงานของผู้สอบบัญชีในประเทศไทยที่กำหนดโดยสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์นั้น แต่เดิมเป็นรายงานแบบสามารถ คือ มีวรรคนำ วรรคขอบเขตและวรรคความเห็น ต่อมาในปี พ.ศ.2555 สภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 700 เรื่องการแสดง

ความเห็นและการรายงานต่อบการเงิน ซึ่งมีทั้งหมด 6 วรรค โดยวรรคแรกเป็นวรรคที่ผู้สอบบัญชีระบุว่าได้ตรวจสอบงบการเงินของกิจการ วรรคที่สองเป็นวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหาร วรรคที่สาม สี่ และห้าเป็นวรรคที่อธิบายความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชี ซึ่งมีสามวรรคย่อย และวรรคสุดท้ายเป็นวรรคที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นต่อบการเงิน (สมพงษ์ พรอุบลรัตน์ และ ธัญลักษณ์ วิจิตรสารวงศ์, 2557: ออนไลน์)

งานวิจัยของTangruenrat (2015a) ได้ศึกษาประเด็นสำคัญและการประยุกต์แนวคิดเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยศึกษาถึงความหมายของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และลักษณะสำคัญโดยรวมของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ผลการศึกษาสรุปได้ดังนี้ 1.ให้มีการนำเสนอเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีเฉพาะในกรณีของบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ 2.ในการนำเสนอให้เริ่มต้นด้วยย่อหน้าคำบรรยายมาตรฐานที่สรุปว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบคืออะไร แล้วต่อด้วยย่อหน้าที่อธิบายถึงเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ 3.จำนวนเรื่องที่เกี่ยวข้องเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องของวิจารณ์งานทางวิชาชีพ 4.เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับการตรวจสอบในปัจจุบันที่รายงาน ดังนั้นไม่ต้องรายงานความก้าวหน้าของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

Tangruenrat (2015b) ได้ศึกษาคุณค่าของรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ปี 2559 โดยเก็บข้อมูลจากแบบสอบถามจากผู้คนที่คุ้นเคยกับรายงานของผู้สอบบัญชีคือผู้ใช้งบการเงินและผู้สอบบัญชีจำนวน 204 คน พบว่า ผู้ใช้งบการเงินเห็นด้วยค่อนข้างมากต่อประโยชน์ที่ได้จากการเปลี่ยนแปลงครั้งนี้ ในขณะที่ผู้สอบบัญชีส่วนใหญ่เห็นด้วยเพียงในระดับปานกลาง บัจจุบันสำคัญที่ทำให้รายงานของผู้สอบบัญชีมีคุณค่ามากขึ้นเกิดจากการเพิ่มวรรค “เรื่องสำคัญในการตรวจสอบ” ในรายงานของผู้สอบบัญชีซึ่งส่งผลให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจลักษณะทางธุรกิจได้ดีขึ้น และการระบุชื่อของผู้สอบบัญชีที่รับผิดชอบงานสอบบัญชีทำให้ผู้สอบบัญชีต้องระมัดระวังในการปฏิบัติงานมากขึ้น โดยรวมแล้วถือว่าการเปลี่ยนแปลงครั้งนี้ได้เพิ่มคุณค่ารายงานของผู้สอบบัญชีได้ระดับหนึ่งแต่ยังมีประเด็นที่สามารถปรับปรุงเพิ่มเติมได้อีกในอนาคต

ในปี 2559 สภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดให้ผู้สอบบัญชีปฏิบัติตามมาตรฐานการสอบบัญชีรหัส 701 เรื่อง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (Federation of Accounting Professions, 2015b: online) โดยมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 701 ได้ระบุว่าเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ หมายถึง เรื่องต่างๆ ที่มีนัยสำคัญที่สุดตามดุลยพินิจของผู้ประกอบวิชาชีพของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบงบการเงินของงวดปัจจุบัน ได้แก่ รายการประมาณการที่มีความไม่แน่นอนสูง ประเด็นปัญหาสำคัญที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการสอบบัญชี เช่น บัจจุบันที่มีผลกระทบกับการ

ทดสอบการด้อยค่าของค่าความนิยม ความเหมาะสมของเทคนิคที่ใช้ในการวัดมูลค่า เครื่องมือทางการเงิน ความยากในการตรวจสอบ การรวมธุรกิจ และความเสียหายต่างๆที่เกิดจากการทุจริตของกิจการ เป็นต้น เรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่เลือกมาจากเรื่องที่สื่อสารกับผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแล ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมคุณค่าของการสื่อสารในรายงานของผู้สอบบัญชี ให้มีข้อมูลที่โปร่งใสมากขึ้น อีกทั้งยังเป็นข้อมูลเพิ่มเติมเพื่อช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจมากขึ้น และมาตรฐานการสอบบัญชีที่กำหนดให้วรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบนี้ ถือบังคับใช้ในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือ หลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2559 (Federation of Accounting Professions, 2016, online)

“เรื่องสำคัญในการตรวจสอบโดยส่วนใหญ่เป็นเรื่องเกี่ยวกับความเสี่ยงที่มีนัยสำคัญ เรื่องที่ต้องใช้ดุลยพินิจที่สำคัญของผู้สอบบัญชีในการตรวจสอบ เช่น รายการประมาณการที่มีความไม่แน่นอนสูง หรือประเด็นปัญหาสำคัญที่ผู้สอบบัญชีพบในระหว่างการสอบบัญชี ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีต้องใช้ดุลยพินิจในการเลือกว่าเรื่องใดเป็นเรื่องสำคัญที่ควรนำเสนอในรายงานของผู้สอบบัญชี ซึ่งผู้มีส่วนได้เสียในการกำกับดูแลและผู้บริหารต้องตระหนักถึงความเกี่ยวข้องและบทบาทความรับผิดชอบในเรื่องที่ผู้สอบบัญชีรายงาน รวมทั้งความสำคัญในการสื่อสารเรื่องดังกล่าวแก่ผู้ลงทุนและผู้ที่เกี่ยวข้อง” (Federation of Accounting Professions, 2015a: online)

Pornubpathum and Vichitsarawong (2014) ได้ศึกษารายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ สรุปได้ว่า รายงานของผู้สอบบัญชีเป็นเครื่องมือสำคัญที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการสื่อสารกับผู้ใช้งบการเงินโดยคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีและงานที่ให้ความเชื่อมั่นระหว่างประเทศ (International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB) มีความเชื่อว่าร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ที่เพิ่มเรื่องสำคัญจากการตรวจสอบ (Key Audit Matters) จะช่วยทำให้ผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีได้รับข้อมูลที่มีประโยชน์ในการตัดสินใจมากยิ่งขึ้น เนื่องจากผู้สอบบัญชีต้องมีการใช้ดุลยพินิจมากยิ่งขึ้นในการนำเสนอเรื่องสำคัญจากการสอบบัญชี มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างโปร่งใส ทันเวลาและให้สัญญาณเตือนภัยกับผู้ใช้งบการเงินเพื่อสามารถรับมือกับวิกฤตการณ์ทางการเงินได้อย่างทันเวลา อย่างไรก็ตามทั้งผู้สอบบัญชีและผู้ใช้งบการเงินก็อาจพบความท้าทายกับร่างรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ ซึ่ง IAASB และหน่วยงานกำกับดูแลควรมีการพิจารณาอย่างรอบคอบถึงผลกระทบทั้งเชิงบวกและเชิงลบ รวมทั้งผลประโยชน์และต้นทุนของการนำร่างรายงานดังกล่าวไปใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อทุกฝ่าย รวมทั้งผู้ใช้รายงานของผู้สอบบัญชีควรต้องมีความเข้าใจในข้อมูลของผู้สอบบัญชีจะรายงานเพิ่มเติมไว้ในรายงานของผู้สอบบัญชีรูปแบบใหม่ด้วย

3.2 แนวคิดเกี่ยวกับคุณค่าด้านการสื่อสาร

คุณค่า (Value) หมายถึง สิ่งที่มีประโยชน์หรือมีมูลค่าสูง (Office of the Royal Society, 2011: online)

การสื่อสาร (Communication) หมายถึง กระบวนการถ่ายทอดข่าวสาร ข้อมูล ความรู้ ประสบการณ์ ความรู้สึก ความคิดเห็น ความต้องการจากผู้ส่งสารโดยผ่านสื่อต่าง ๆ ที่อาจเป็นการพูด การเขียน สัญลักษณ์อื่นใด การแสดงหรือการจัดกิจกรรมต่าง ๆ ไปยังผู้รับสาร ซึ่งอาจจะใช้กระบวนการสื่อสารที่แตกต่างกันไปตามความเหมาะสมหรือความจำเป็นของตนเองและคู่สื่อสาร โดยมีวัตถุประสงค์ให้เกิดการรับรู้ร่วมกัน และมีปฏิริยาตอบสนองต่อกัน บริบททางการสื่อสารที่เหมาะสมเป็นปัจจัยสำคัญที่จะช่วยให้การสื่อสารสัมฤทธิ์ผล (Ongjarean, 2012: online)

คุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication Value) จากข้อความข้างต้นจึงหมายถึง กระบวนการถ่ายทอดข่าวสาร ข้อมูล ความรู้ ประสบการณ์ ความรู้สึก ความคิดเห็น ความต้องการจากผู้ส่งสารโดยผ่านสื่อต่าง ๆ ที่อาจเป็นการพูด การเขียน สัญลักษณ์อื่นใด การแสดงหรือการจัดกิจกรรมต่าง ๆ ที่มีประโยชน์ไปยังผู้รับสารเพื่อให้เกิดการรับรู้ร่วมกันและมีปฏิริยาตอบสนองต่อกัน

ในบริบทของการศึกษาคำนี้คุณค่าด้านการสื่อสารจึงหมายถึง การสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่มีประโยชน์ต่อผู้มีส่วนได้เสีย ได้แก่ หน่วยงานกำกับดูแล ผู้ถือหุ้น นักลงทุน ผู้บริหารและพนักงานของกิจการ เจ้าหน้าที่ หน่วยงานราชการ และบุคคลทั่วไป ซึ่งในการศึกษาคำนี้ประกอบด้วย ความสามารถในการอ่าน (Readability) และ โทนของเนื้อหา (Tone) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

ความสามารถในการอ่าน (Readability) หมายถึง การที่ผู้ใช้งบการเงิน (ผู้รับข้อมูล) มีความเข้าใจในรายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบตรงกับที่ผู้สอบบัญชี (ผู้ส่งสาร) ต้องการสื่อสาร

ที่สำคัญของผู้สอบบัญชี จึงมีการใช้คำที่มีความซับซ้อน และจำนวนคำในประโยคน้อยลง เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความเข้าใจในข้อมูลที่สื่อสารได้ตรงกับเจตนาของผู้สอบบัญชีได้ดีขึ้น นอกจากนี้ยังพบว่ารายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) มีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบมากกว่ารายงานผู้สอบบัญชีแบบเก่าที่ไม่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ทั้งนี้เนื่องจากเนื้อหาในวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องของผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็นเรื่องที่มีนัยสำคัญที่สุด และมีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ดังนั้นหากรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) จะมีคุณค่าด้านการสื่อสารจะต้องสามารถ

โทนของเนื้อหา (Tone) หมายถึง ลักษณะอารมณ์หรือความรู้สึก (Feeling) ของเนื้อหาในรายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

Smith (2016) ได้ศึกษาคุณค่าในการสื่อสารของวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้น โดยศึกษาคุณค่าในการสื่อสาร 2 องค์ประกอบ คือ โทนของเนื้อหา และ ความสามารถในการอ่าน โดยทำการศึกษาระหว่างก่อนและหลังการใช้วรรคความเห็นใหม่ในรายงานผู้สอบบัญชีในสหราชอาณาจักร ซึ่งเป็นผลมาจากการบังคับใช้มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ รหัส 700 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) พบว่าการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ มีผลในเชิงบวกกับคุณค่าในการสื่อสารของหน้ารายงานของผู้สอบบัญชี กล่าวคือหน้ารายงานใหม่สามารถอ่านได้ง่ายมากขึ้นและมีความเข้าใจมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้หน้ารายงานใหม่มีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบมากขึ้น

Li (2008) ได้ศึกษาความสัมพันธ์ระหว่างความสามารถในการอ่านของรายงานประจำปี กำไร และ เสถียรภาพของกำไรของบริษัท โดยเลือกกลุ่มตัวอย่างจากตลาดหลักทรัพย์สหรัฐอเมริกา จำนวน 55,719 ชุดข้อมูล ตั้งแต่ปี 1994-2004 โดยการใช้ค่าดัชนี Fog Index เป็นตัวการวัดค่าความสามารถในการอ่าน ผลการศึกษาพบว่า รายงานประจำปีของบริษัทที่มีกำไรต่ำจะอ่านได้ยากกว่ารายงานประจำปีของบริษัทที่มีกำไรสูงกว่า และบริษัทที่มีรายงานประจำปีที่อ่านได้ง่ายกว่าจะมีเสถียรภาพของกำไร (Earning Persistence) มากกว่า

จากการศึกษาของ Smith (2016) และ Li (2008) พบว่ารายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) สามารถอ่านได้ง่ายกว่ารายงานผู้สอบบัญชีแบบเก่าที่ไม่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ทั้งนี้เนื่องมาจากรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีวัตถุประสงค์ที่จะเพิ่มคุณค่าของการสื่อสารในรายงานผู้สอบบัญชี เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินมีความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการและเรื่องที่เกี่ยวข้องกับดุลยพิน

ถ่ายทอดเรื่องดังกล่าวได้ตรงกับเจตนาของวรรคนี้ จึงทำให้คำที่ใช้ส่วนใหญ่มีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบมากกว่าเชิงบวก

3.3 การตั้งสมมติฐาน

จากการทบทวนแนวคิด ทฤษฎี เอกสารและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้องข้างต้น ผู้ศึกษาจึงได้กำหนดสมมติฐานดังต่อไปนี้

- H1:** รายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) สามารถอ่านได้ง่ายกว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่ไม่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters)
- H2:** รายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) มีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบมากกว่า

รายงานผู้สอบบัญชีที่ไม่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters)

จากการทบทวนแนวคิด และการศึกษาที่เกี่ยวข้องที่พบว่ารายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ได้มีการเริ่มบังคับใช้ครั้งแรกในการตรวจสอบงบการเงินสำหรับงวดสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม 2559 ซึ่งผู้สอบบัญชีในประเทศไทยยังไม่มีประสบการณ์ และไม่มีตัวอย่างของรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่นี้มาก่อน จึงอาจจะยังไม่สามารถสื่อสารข้อมูลได้ตรงกับเจตนาของตนเองได้มากนัก เมื่อเทียบกับปีต่อๆ มา ดังนั้นผู้ศึกษาจึงกำหนดสมมติฐานดังต่อไปนี้

H3 : รายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในปีหลังสามารถอ่านได้ง่ายกว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในปีแรก

H4 : รายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในปีหลังมีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบมากกว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในปีแรก

ตัวแปรและการวัดค่าตัวแปรอิสระ

ตัวแปรอิสระในงานวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ รายงานผู้สอบบัญชีที่มีการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญ ในการตรวจสอบ (NEWOPINION) สามารถวัดได้โดย 0 กับ 1 โดยมีรายละเอียดดังนี้

สำหรับการทดสอบสมมติฐานที่ 1 และ 2

จะใช้ข้อมูลปี 2558 2559 และปี 2560 โดยตัดวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารและวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเนื่องจากทั้ง 3 ปีมีความแตกต่างของรูปแบบระหว่าง 2 วรรคนี้

ตัวบ่งชี้ = 1 ถ้าเป็นหน้ารายงานผู้สอบบัญชีปี 2559 และปี 2560 ;

ตัวบ่งชี้ = 0 ถ้าเป็นหน้ารายงานผู้สอบบัญชีปี 2558 เนื่องจากปี 2558 เป็นปีที่ไม่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ส่วนปี 2559 และปี 2560 เป็นปีที่มีการวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ

สำหรับการทดสอบสมมติฐานที่ 3 และ 4

จะใช้ข้อมูลปี 2559 และปี 2560 โดยไม่ตัดวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารและวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีเนื่องจากทั้ง 2 ปีไม่มีความแตกต่างของรูปแบบระหว่าง 2 วรรคนี้

ตัวบ่งชี้ = 1 ถ้าเป็นหน้ารายงานผู้สอบบัญชีปี 2560 ;
ตัวบ่งชี้ = 0 ถ้าเป็นหน้ารายงานผู้สอบบัญชีปี 2559 เนื่องจากปี 2559 เป็นปีที่มีการวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นปีแรก ส่วนปี 2560 เป็นปีที่มีการวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบปีถัดมา

ตัวแปรตาม

1. สามารถวัดได้โดยใช้โปรแกรม Gunning Fog Index โดยวัดค่าจากดัชนีการทดสอบความสามารถในการอ่านที่ออกแบบมาเพื่อแสดงให้เห็นว่าข้อความอ่านง่ายหรือยากเพียงใด ซึ่งต้องวัดจากข้อความภาษาอังกฤษ ดังนั้นการศึกษานี้จึงวัดค่า Fog Index จากรายงานผู้สอบบัญชีที่เป็นภาษาอังกฤษ โดยสามารถคำนวณได้ ดังนี้

FOG = (Calculated as words per sentence + percent of complex Words) x 0.4

Calculated as words per sentence = จำนวนคำเฉลี่ยต่อประโยค

Percent of complex words = ร้อยละของคำที่ซับซ้อน

โดย คำที่ซับซ้อนคือคำที่มีจำนวน 3 พยางค์ขึ้นไป ซึ่งถ้าค่า Fog Index มีค่ามาก 12 แปลว่าข้อความนั้นอ่านยาก ถ้ามีค่าน้อยกว่า 12 แปลว่าข้อความนั้นอ่านง่าย

Tone คือ โทนของเนื้อหา สามารถวัดได้โดยแบ่งลักษณะคำตาม Bill McDonald's Word List (Dictionary) ซึ่งแบ่งลักษณะของคำภาษาอังกฤษเป็น ลักษณะเชิงบวก (Positive) ลักษณะเชิงลบ (Negative) สามารถคำนวณได้ ดังนี้

TONE = (POSITIVE - NEGATIVE)/(POSITIVE+ NEGATIVE)

POSITIVE = คำที่มีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงบวก เช่น Accomplish, Boosted และ Efficiently NEGATIVE = คำที่มีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบ เช่น Unpredictable, Violently และ Worthless

โดยถ้ามีค่าเป็นบวกแปลว่ามีการใช้คำที่มีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงบวกมากกว่าการใช้คำที่มีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบ ถ้ามีค่าเป็นลบแปลว่ามีการใช้คำที่มีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบมากกว่าการใช้คำที่มีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงบวก

ตัวแปรควบคุม

1. ขนาดของบริษัท (SIZE)

จากการศึกษาของ Smith (2016) และ Li (2008) พบว่าขนาดของบริษัทมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับคุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication Value) เพราะบริษัทที่มีขนาดใหญ่ มักมีรูปแบบการดำเนินธุรกิจที่ซับซ้อน ทำให้หน่วยงานผู้สอบบัญชีต้องใช้คำในประโยคมาก และมีการใช้คำที่ซับซ้อน วัดจากลอการิทึมของสินทรัพย์รวม ณ ปีที่เก็บข้อมูล

2. ราคาตลาดต่อมูลค่าตามบัญชี (MB)

จากการศึกษาของ Smith (2016) พบว่ามูลค่าตลาดของกิจการเมื่อเปรียบเทียบกับมูลค่าหุ้นมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับคุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication Value) เนื่องจากบริษัทที่มีมูลค่าตลาดสูง มักมีอัตราการเจริญเติบโตสูง มีรูปแบบการดำเนินธุรกิจที่ซับซ้อนและมีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบการดำเนินงานบ่อยจึงมีข้อมูลที่มากทำให้หน้ารายงานผู้สอบบัญชี มีการใช้คำที่ซับซ้อนและประโยคที่ยาวขึ้น วัดจากมูลค่าตลาด ณ วันสิ้นปีหารด้วยมูลค่าตามบัญชี ณ วันสิ้นปี

3. อายุของบริษัท (AGE)

จากการศึกษาของ Li (2008) พบว่าอายุของบริษัทที่มากกว่ามีความสัมพันธ์ในเชิงบวกกับคุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication Value) เนื่องจากบริษัทที่มีอายุมากแสดงว่าบริษัทมีเสถียรภาพและมีความยั่งยืน มีรูปแบบการดำเนินงานที่ชัดเจนทำให้หน้ารายงานผู้สอบบัญชีไม่จำเป็นต้องใช้คำในประโยคมากและมีการใช้คำที่ไม่ซับซ้อน ซึ่งอายุของกิจการสามารถวัดได้โดยนับจำนวนปีตั้งแต่ปีที่เสนอขายหุ้นครั้งแรกในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจนถึงปีที่เก็บข้อมูล

4. ความผันผวนของกำไร (EARN_VOL) จากการศึกษาของ Smith (2016) และ Li (2008) พบว่าความผันผวนของกำไรมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับคุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication Value) เพราะบริษัทที่มีความผันผวนของกำไรที่มาก มีความไม่แน่นอนในผลประกอบการ จึงส่งผลให้หน้ารายงานของผู้สอบมีการใช้คำที่ซับซ้อนมากยิ่งขึ้นตามลักษณะความผันผวนของกำไร วัดจากค่าเบี่ยงเบนมาตรฐานของกำไรสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 5 ปีย้อนหลัง

5. กลุ่มธุรกิจ (NBSEG) จากการศึกษาของ Smith (2016) พบว่าบริษัทที่มีกลุ่มธุรกิจจะมีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมและรายละเอียดที่มาก ผู้สอบบัญชีจะได้รับข้อมูลที่มีจำนวนมากและต้องอธิบายข้อมูลหลากหลายประเด็นทำให้น่ารายงานนั้นแสดงข้อมูลที่ซับซ้อนจึงมีความสัมพันธ์ในเชิงลบกับคุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication Value) วัดจากโดยลอการิทึมของจำนวนกลุ่มธุรกิจ

6. การรวมธุรกิจ (ACQUISITION) จากการศึกษาของ Smith (2016) พบว่าบริษัทที่มีการรวมธุรกิจจะมีการเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมและรายละเอียดที่มาก เพื่อที่ต้องการบอกถึงเหตุผลในการรวมธุรกิจดังกล่าว ทำให้ผู้รายงานสอบบัญชีมีการใช้คำในประโยคมากและใช้คำที่ซับซ้อน จึงเป็นผลทำให้มี

ความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication Value) วัดโดย ตัวบ่งชี้ = 1 ถ้ามีค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ และตัวบ่งชี้ = 0 ถ้าไม่มีค่าใช้จ่ายในการรวมธุรกิจ

7. การเพิ่มทุนของบริษัท (SEO) จากการศึกษาของ Smith (2016) และ Li (2008) พบว่าบริษัทที่มีการเพิ่มทุน มีความสัมพันธ์เชิงลบกับคุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication Value) เนื่องจากบริษัทมีการขยายตัว จึงมีข้อมูลที่ต้องเปิดเผยและอธิบายถึงเหตุผลในการเพิ่มทุน จึงทำให้รายงานผู้สอบบัญชีมีการใช้คำที่มากและซับซ้อน วัดโดยตัวบ่งชี้ = 1 ถ้ามีการเพิ่มทุน และตัวบ่งชี้ = 0 ถ้าไม่มีการเพิ่มทุน

8. ผู้สอบบัญชีของบริษัท (BIGN) จากการศึกษาของ Smith (2016) พบว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่ออกโดย Big 4 มีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication Value) เนื่องจาก Big 4 มักมีรูปแบบรายงานที่เป็นมาตรฐานที่ไม่ซับซ้อนวัดโดย ตัวบ่งชี้ = 1 ถ้าผู้สอบบัญชีของบริษัทมาจากสำนักงานสอบบัญชี Big 4 และตัวบ่งชี้ = 0 ถ้าผู้สอบบัญชีของบริษัทไม่ได้มาจากสำนักงานสอบบัญชี Big 4

9. ผู้สอบบัญชีของบริษัทและกลุ่มกิจการ (COMBINED_OP) จากการศึกษาของ Smith (2016) พบว่าบริษัทที่ผู้สอบบัญชีของบริษัทและกลุ่มกิจการเป็นสำนักงานเดียวกันมีการแสดงข้อมูลที่น้อยลง เนื่องจากผู้สอบบัญชีจะมีข้อมูลของกลุ่มกิจการที่ครบถ้วนชัดเจน และสามารถทำความเข้าใจรายการระหว่างกลุ่มกิจการได้ดีกว่าการที่มีผู้สอบบัญชีของบริษัทและกลุ่มกิจการเป็นคนละสำนักงาน จึงมีความสัมพันธ์เชิงบวกกับคุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication Value) วัดโดยตัวบ่งชี้ = 1 ถ้าผู้สอบบัญชีของบริษัทและกลุ่มกิจการเป็นสำนักงานเดียวกัน และตัวบ่งชี้ = 0 ถ้าผู้สอบบัญชีของบริษัทและกลุ่มกิจการไม่ใช่สำนักงานเดียวกัน



ภาพที่ 1 กรอบแนวคิดการศึกษา

คุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรม... ตลยา ตลาติติก และคณะ

4. ระเบียบวิธีวิจัย

4.1 กลุ่มตัวอย่าง

ผู้วิจัยทำการเลือกบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์

แห่งประเทศไทย ทั้งนี้ไม่รวมบริษัทที่ได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบไม่แสดงความเห็นเนื่องจากรายงานประเภทนี้จะไม่มีการตรวจเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters)

ตารางที่ 1 จำนวนบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ปี	2558	2559	2560
จำนวนบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้าง	157	157	157
หัก กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์และกองทรัสต์เพื่อการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากความแตกต่างของประเภทงบการเงินจึงไม่สามารถเปรียบเทียบกันได้	60	60	60
หัก บริษัทที่เพิ่งเข้าตลาดหลักทรัพย์ฯ	3	1	
หัก บริษัทที่ถูกเพิกถอนจากตลาดหลักทรัพย์ฯ			2
หัก บริษัทที่มีข้อมูลไม่ครบถ้วน	10	8	6
สรุป จำนวนบริษัทที่ใช้ในการศึกษาในครั้งนี้	84	88	89

ที่มา: The Stock Exchange of Thailand (2018: online).

4.2 การเก็บข้อมูล

การศึกษาครั้งนี้เก็บรวบรวมข้อมูลแบบทุติยภูมิ (Secondary Data) จากงบการเงินและหน้ารายงานของผู้สอบบัญชีฉบับภาษาอังกฤษ ของกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยแบ่งเป็น 2 ชุด ข้อมูลตามสมมติฐานการศึกษาดังนี้

1) การเปรียบเทียบคุณค่าด้านการสื่อสารระหว่างรายงานผู้สอบบัญชีที่มีการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ และรายงานผู้สอบบัญชีที่ไม่มีการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ใช้ข้อมูลปี 2558 2559 และ 2560 ซึ่งปี 2558 เป็นรายงานผู้สอบบัญชีแบบเก่าที่ไม่มีการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ปี 2559 และปี 2560 เป็นรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ โดยการเก็บข้อมูลจะไม่รวมถึงวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารและวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน เนื่องจากหน้ารายงานผู้สอบบัญชีในปี 2558 กับปี 2559 และ 2560 มีความแตกต่างของรูปแบบในส่วนของ 2 วรรคนี้อย่างมีสาระสำคัญ

2) การเปรียบเทียบคุณค่าด้านการสื่อสารระหว่างรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในปีแรกกับปีถัดมา ซึ่งเก็บข้อมูลปี 2559 และปี 2560 โดยรวมถึงวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารและวรรคความรับผิดชอบของผู้สอบบัญชีต่อการตรวจสอบงบการเงิน เนื่องจาก

หน้ารายงานผู้สอบบัญชีในปี 2559 และปี 2560 ไม่มีความแตกต่างของรูปแบบในส่วน 2 วรรคนี้

4.3 แบบจำลองที่ใช้ในการศึกษา

การศึกษาครั้งนี้ใช้แบบจำลองในการวัดคุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication Value) ของ Smith (2016) ซึ่งทำการปรับเพื่อให้เหมาะสมกับประเทศไทยมากขึ้น โดยไม่ได้นำเอาตัวแปรดังต่อไปนี้มาทำการวัดค่าด้วย

- รายการพิเศษ (Special items : SI) เนื่องจากในประเทศไทยไม่มีรายการพิเศษในงบการเงิน
- ประเภทอุตสาหกรรมในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (Industry Fixed Effects) เนื่องจากการศึกษานี้เป็นการศึกษากลุ่มอุตสาหกรรมเพียงกลุ่มเดียว

จากที่กล่าวข้างต้นจึงได้โมเดลที่ใช้ในการศึกษานี้ คือ

$$\text{Communication Value} = \beta_0 + \beta_1(\text{NEWOPINION})_i + \beta_2(\text{SIZE})_i + \beta_3(\text{MB})_i + \beta_4(\text{AGE})_i + \beta_5(\text{EARN_VOL})_i + \beta_6(\text{NBSEG})_i + \beta_7(\text{ACQUISITION})_i + \beta_8(\text{SEO})_i + \beta_9(\text{BIGN})_i + \beta_{10}(\text{COMBINED_OP})_i + \varepsilon$$

ทั้งนี้คุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication Value) สามารถวัดได้จาก 2 ตัวแปร คือ ความสามารถในการอ่าน (Readability) และ โทนของเนื้อหา (Tone) ดังนี้

$$\text{Readability} = \beta_0 + \beta_1(\text{NEWOPINION})_i + \beta_2(\text{SIZE})_i + \beta_3(\text{MB})_i + \beta_4(\text{AGE})_i + \beta_5(\text{EARN_VOL})_i + \beta_6(\text{NBSEG})_i + \beta_7(\text{ACQUISITION})_i + \beta_8(\text{SEO})_i + \beta_9(\text{BIGN})_i + \beta_{10}(\text{COMBINED_OP})_i + \varepsilon \quad (1)$$

$$\text{Tone} = \beta_0 + \beta_1(\text{NEWOPINION})_i + \beta_2(\text{SIZE})_i + \beta_3(\text{MB})_i + \beta_4(\text{AGE})_i + \beta_5(\text{EARN_VOL})_i + \beta_6(\text{NBSEG})_i + \beta_7(\text{ACQUISITION})_i + \beta_8(\text{SEO})_i + \beta_9(\text{BIGN})_i + \beta_{10}(\text{COMBINED_OP})_i + \varepsilon \quad (2)$$

5. ผลการวิจัยและการอภิปรายผล

5.1 ผลการวิจัย

การศึกษาเรื่องคุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย จัดเก็บรวบรวมข้อมูลแบบทุติยภูมิ (Secondary Data) จากงบการเงินและรายงานของผู้สอบบัญชีฉบับภาษาอังกฤษ ของกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ในปี 2558 จำนวน 84 บริษัท ปี 2559 จำนวน 88 บริษัท และปี 2560 จำนวน 89 บริษัท รวมทั้ง 261 ชุดข้อมูล ทั้งนี้ไม่รวมบริษัทที่ได้รับรายงานของผู้สอบบัญชีแบบไม่แสดงความเห็นเนื่องจากรายงานประเภทนี้จะไม่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters)

การศึกษาค้นคว้าวิเคราะห์ผลการศึกษาดังกล่าวด้วยสถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ประกอบด้วยค่าต่ำสุดของข้อมูล (Minimum) ค่าสูงสุดของข้อมูล (Maximum) ค่าเฉลี่ยของข้อมูล (Mean) และค่าเบี่ยงเบนมาตรฐาน (Standard Deviation) และใช้การวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ (Multiple Regression Analysis) ในการทดสอบสมมติฐาน ซึ่งตัวแปรอิสระที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้คือ รายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (NEWOPINION) ส่วนตัวแปรตาม (Dependent variable) คือ คุณค่าด้านการสื่อสาร โดยแบ่งเป็น 2 องค์ประกอบคือ ความสามารถในการอ่าน (Readability) และ โทนของเนื้อหา (Tone) โดยสามารถสรุปผลการศึกษาได้ดังนี้

5.1.1 ผลการวิจัยความสามารถในการอ่าน (Readability) ของรายงานผู้สอบบัญชี

จากการวิเคราะห์ค่าดัชนี Fog Index พบว่า ค่าดัชนี Fog Index ที่ได้นั้นมีจำนวนมากกว่าหรือเท่ากับ 12 ในทุกปี แปลผลได้ว่า รายงานผู้สอบปี 2558 ซึ่งเป็นรายงานแบบเดิมก่อนที่จะมีการประกาศให้มีการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter) รวมถึงรายงานผู้สอบปี 2559 และปี 2560

หลังจากที่ได้มีการประกาศให้เพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ไม่ว่าจะรวมหรือไม่รวมวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชี รายงานผู้สอบบัญชีของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างมีความยากต่อการอ่าน

5.1.2 ผลการวิจัยโทนของเนื้อหา (Tone) ของรายงานผู้สอบบัญชี

จากการวิเคราะห์ผลการศึกษาดังกล่าว (Tone) พบว่า ในปี 2558 ปี 2559 และปี 2560 แบบตัดวรรคความรับผิดชอบของผู้บริหารและผู้สอบบัญชี มีจำนวนค่าที่เป็น Positive อยู่ทั้งหมดร้อยละ 13.22, 13.92 และ 13.45 ตามลำดับ และจำนวนค่าที่เป็น Negative อยู่ทั้งหมด ร้อยละ 86.78, 86.08 และ 86.55 ตามลำดับ และในปี 2559 และปี 2560 แบบไม่ตัดวรรคความรับผิดชอบผู้บริหารและผู้สอบบัญชี มีจำนวนค่าที่เป็น Positive อยู่ทั้งหมดร้อยละ 7.76 และ 7.61 ตามลำดับ และจำนวนค่าที่เป็น Negative อยู่ทั้งหมด ร้อยละ 92.24 และ 92.39 ตามลำดับ สรุปได้ว่า รายงานผู้สอบบัญชีปี 2558 ปี 2559 และปี 2560 ทั้งที่แบบตัดวรรคความรับผิดชอบผู้บริหารและผู้สอบบัญชี และแบบไม่ตัดวรรคความรับผิดชอบผู้บริหารและผู้สอบบัญชี ของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างมีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบ Negative มากกว่า โทนของเนื้อหาเป็นเชิงบวก Positive

5.1.3 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุ

ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุเพื่อการศึกษาคุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สามารถสรุปได้ ดังนี้

1) ด้านความสามารถในการอ่าน (Readability) และ โทนของเนื้อหา (Tone) ปี 2558 เทียบกับปี 2559 และปี 2560 จากตารางที่ 2 และ 3 พบว่ารายงานผู้สอบบัญชี (NEWOPINION) มีค่าสัมประสิทธิ์เชิงลบกับค่าดัชนี Fog Index และ โทนของเนื้อหา (Tone) หมายความว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่อง

คุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรม... *ตุลยา ตูลาติติก และคณะ*
 สำคัญในการตรวจสอบ มีความสัมพันธ์ทิศทางตรงกันข้ามกับค่า สามารถอ่านได้ง่ายกว่ารายงานผู้สอบบัญชีแบบเก่า ใน
 ดัชนี Fog Index และโทนของเนื้อหา (Tone) กล่าวคือ รายงาน ขณะเดียวกันหน้ารายงานของสอบบัญชีแบบใหม่นั้นมีโทนของ
 ผู้สอบบัญชีแบบใหม่ที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ เนื้อหาเป็นเชิงลบมากกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบเก่า

ตารางที่ 2 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุของความสามารถในการอ่าน (Readability) สำหรับปี 2558 ปี 2559 และ ปี 2560

ตัวแปร	Coefficients	t-value	p-value
(Constant)	41.076	6.514	0.000
NEWOPINION	-12.071	-17.770	0.000**
SIZE	-0.758	-0.839	0.402
MB	0.462	2.143	0.033*
AGE	-0.034	-0.893	0.373
EARN_VOL	-1.100	-0.337	0.736
NBSEG	0.639	0.679	0.498
ACQUISITION	-0.433	-0.621	0.535
SEO	-0.147	-0.215	0.830
BIGN	0.779	1.084	0.279
COMBINED_OP	-1.658	-0.547	0.585
Adjusted R ²	0.550		
Std. Error	5.0849		

หมายเหตุ : *ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ** ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

ตารางที่ 3 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุของโทนของเนื้อหา (Tone) สำหรับ ปี 2558 ปี 2559 และ ปี 2560

ตัวแปร	Coefficients	t-value	p-value
(Constant)	-0.329	-0.868	0.386
NEWOPINION	-0.561	-13.725	0.000**
SIZE	0.017	0.316	0.752
MB	0.001	0.102	0.919
AGE	-0.006	-2.869	0.004**
EARN_VOL	-8.046	-0.410	0.682
NBSEG	0.044	0.785	0.433
ACQUISITION	0.092	2.187	0.030*
SEO	-0.002	-0.038	0.970
BIGN	0.106	2.454	0.015*
COMBINED_OP	0.018	0.098	0.922
Adjusted R ²	0.439		
Std. Error	0.306		

หมายเหตุ : *ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ** ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

2) ด้านความสามารถในการอ่าน (Readability) และ โทนของเนื้อหา (Tone) ปี 2559 เทียบกับปี 2560 จากตารางที่ 4 และ 5 พบว่าค่าสัมประสิทธิ์รายงานผู้สอบบัญชี (NEWOPINION) ไม่มีความสัมพันธ์อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติกับความสามารถในการอ่าน (Readability) และโทนของเนื้อหา (Tone) จึงปฏิเสธสมมติฐาน H3 และ H4 ที่กล่าวว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในปีหลัง (ปี 2560) อ่านง่าย (Readability) กว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบปีแรก (ปี 2559) และรายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบปีหลัง (ปี 2560) มีโทนของเนื้อหา (Tone) ที่เป็นเชิงลบมากกว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่มีการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบปีแรก (ปี 2559)

ตารางที่ 4 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุของความสามารถในการอ่าน (Readability) สำหรับปี 2559 กับ ปี 2560

ตัวแปร	Coefficients	t-value	p-value
(Constant)	23.935	11.271	0.000
NEWOPINION	-0.024	-0.115	0.909
SIZE	-0.281	-0.923	0.358
MB	0.084	1.192	0.235
AGE	-0.001	-0.105	0.917
EARN_VOL	4.204	0.041	0.967
NBSEG	0.282	0.871	0.385
ACQUISITION	-0.325	-1.391	0.166
SEO	-0.198	-0.833	0.406
BIGN	-0.403	-1.673	0.096
COMBINED_OP	1.377	1.350	0.179
Adjusted R ²	0.007		
Std. Error	1.3998		

หมายเหตุ : *ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ** ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

ตารางที่ 5 ผลการวิเคราะห์ความถดถอยเชิงพหุของโทนของเนื้อหา (Tone) สำหรับปี พ.ศ. 2559 กับ ปี พ.ศ. 2560

ตัวแปร	Coefficients	t-value	p-value
(Constant)	-0.957	-9.355	0.000
NEWOPINION	-0.003	-0.289	0.773
SIZE	0.008	0.548	0.585
MB	0.002	0.675	0.501
AGE	0.000	-1.454	0.148
EARN_VOL	-9.449	-1.926	0.056*
NBSEG	0.043	2.794	0.006**
ACQUISITION	0.010	0.856	0.393
SEO	0.001	0.052	0.959

ตัวแปร	Coefficients	t-value	p-value
BIGN	0.024	2.043	0.043*
COMBINED_OP	0.015	0.309	0.757
Adjusted R ²	0.141		
Std. Error	0.0675		

หมายเหตุ : *ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05 ** ค่าสัมประสิทธิ์สหสัมพันธ์มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.01

โดยจากผลวิเคราะห์ตามสมมติฐานทั้ง 2 ข้อ สามารถสรุปได้ดังตารางที่ 6 ต่อไปนี้

ตารางที่ 6 ผลสรุปการทดสอบสมมติฐาน

ตัวแปรตาม		สมมติฐาน		ผลการทดสอบ
คุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication Value)	ความสามารถในการอ่าน (Readability)	H1	รายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) สามารถอ่านได้ง่ายกว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่ไม่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters)	ยอมรับ
	โทนของเนื้อหา (Tone)	H2	รายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) มีการโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบมากกว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่ไม่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters)	ยอมรับ
คุณค่าด้านการสื่อสาร (Communication Value)	ความสามารถในการอ่าน (Readability)	H3	รายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในปีหลังสามารถอ่านได้ง่ายกว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในปีแรก	ปฏิเสธ
	โทนของเนื้อหา (Tone)	H4	รายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในปีหลังมีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบมากกว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matters) ในปีแรก	ปฏิเสธ

5.2 อภิปรายผลการศึกษา

จากการศึกษาเรื่องคุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สามารถอภิปรายผลได้ดังนี้

5.2.1 คุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่ไม่มีวรรคเรื่องสำคัญในการ

ตรวจสอบ (ปี 2558) กับรายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (ปี 2559 และปี 2560)

ความสามารถในการอ่าน (Readability)

จากผลการศึกษาพบว่า รายงานของผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบอ่านได้ง่ายกว่ารายงานของผู้สอบบัญชีแบบเก่า ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Smith (2016) ที่ทำการศึกษารองการวิเคราะห์เนื้อหาวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นในรายงานผู้สอบบัญชีในสหราชอาณาจักรที่พบว่าหลังการเพิ่มวรรคการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ รายงานแบบใหม่สามารถอ่านได้ง่ายมากขึ้นและมีความเข้าใจมากยิ่งขึ้น แสดงให้เห็นว่าการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญ

ในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย อ่านได้ง่ายจึงส่งผลให้คุณค่าด้านการสื่อสารที่ดีขึ้น

โทนของเนื้อหา (Tone)

จากผลการศึกษาพบว่า รายงานของผู้สอบบัญชีแบบใหม่มีการใช้คำที่มีลักษณะของคำเชิงลบมากกว่าหน้ารายงานแบบเก่า ซึ่งสอดคล้องกับการศึกษาของ Smith (2016) ที่ทำการศึกษารวบรวมวิเคราะห์เนื้อหาพรรคการเมืองสำคัญในการตรวจสอบที่เพิ่มขึ้นในรายงานผู้สอบบัญชีในสหราชอาณาจักร ที่พบว่าหลังการเพิ่มวรรคการสื่อสารเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ นั้นทำให้ข้อความหรือเนื้อหาที่มีลักษณะในเชิงลบเพิ่มมากขึ้น แสดงให้เห็นว่าการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบในรายงานผู้สอบบัญชีแบบใหม่ของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย นั้นใช้คำที่มีลักษณะในเชิงลบมากขึ้น ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นเรื่องที่มีความเสี่ยงสูงในการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ จึงทำให้คำส่วนใหญ่ที่มาใช้เป็นคำที่มีลักษณะเชิงลบ ซึ่งสอดคล้องกับเนื้อหาและวัตถุประสงค์ของวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ จึงส่งผลให้รายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบมีคุณค่าด้านการสื่อสารมากขึ้น

5.2.2 คุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบเป็นปีแรก (ปี 2559) กับรายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบปีหลัง (ปี 2560)

ความสามารถในการอ่าน (Readability)

จากผลการศึกษาพบว่า รายงานผู้สอบบัญชีปีหลัง (ปี 2560) มีความสามารถในการอ่านที่ไม่แตกต่างกันกับรายงานผู้สอบบัญชีปีแรก (ปี 2559) ซึ่งขัดแย้งกับสมมติฐานที่ตั้งไว้ อาจเนื่องจากรูปแบบรายงานของผู้สอบบัญชีที่ใช้ในการสื่อสารไม่เปลี่ยนแปลงไปจากรูปแบบเดิม และเรื่องที่น่าเสนอไว้ในรายงานผู้สอบบัญชีไม่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมที่ได้นำเสนอไว้ในปีแรกจึงทำให้ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

โทนของเนื้อหา (Tone)

จากผลการศึกษาพบว่า รายงานผู้สอบบัญชีปีหลัง (ปี 2560) มีโทนของเนื้อหาเป็นเชิงลบที่ไม่แตกต่างกันกับรายงานผู้สอบบัญชีปีแรก (ปี 2559) ซึ่งขัดแย้งกับสมมติฐานที่ตั้งไว้ อาจเนื่องจากรายงานที่น่าเสนอไว้ในรายงานผู้สอบบัญชีไม่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิมที่ได้นำเสนอไว้ในปีแรก และผู้สอบบัญชี

เลือกใช้โทนของเนื้อหาในการสื่อสารไม่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม จึงทำให้ไม่มีความแตกต่างอย่างมีนัยสำคัญ

6. บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาเรื่องคุณค่าด้านการสื่อสารของเรื่องสำคัญในการตรวจสอบของบริษัทในกลุ่มอุตสาหกรรมอสังหาริมทรัพย์และก่อสร้างที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีข้อค้นพบและข้อเสนอแนะดังนี้

6.1 ความสัมพันธ์ของรายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter) กับความสามารถในการอ่าน (Readability)

จากข้อค้นพบที่ว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่มีการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter) ทำให้รายงานนั้นอ่านง่ายขึ้นส่งผลให้รายงานผู้สอบมีคุณค่าด้านการสื่อสารมากขึ้น ซึ่งจะทำให้ผู้ใช้งบการเงิน ไม่ว่าจะเป็นผู้ถือหุ้น นักลงทุน สามารถเข้าใจถึงสิ่งที่ผู้สอบบัญชีต้องการสื่อสารได้ดียิ่งขึ้นส่งผลให้เกิดความเชื่อมั่นต่องานการตรวจสอบ และยิ่งเพิ่มการสื่อสารระหว่างผู้สอบบัญชีกับนักลงทุน และผู้มีหน้าที่ในการกำกับดูแล ดังนั้นการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter) จึงเป็นการเพิ่มคุณค่าด้านการสื่อสารอย่างแท้จริง อีกทั้งยังทำให้ผู้สอบบัญชีต้องใส่ใจเรื่องที่ต้องสื่อสารในรายงานผู้สอบบัญชีมากขึ้น ส่งผลทางตรงให้ผู้สอบบัญชีมีความสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบวิชาชีพเพิ่มขึ้น หน่วยงานกำกับดูแลจึงควรส่งเสริมให้มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter) ในรายงานผู้สอบบัญชีต่อไป เพื่อเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้สอบบัญชีสามารถสื่อสารและความคิดเห็นได้อย่างอิสระต่อผู้ใช้งบการเงินในรูปแบบที่ผู้สอบบัญชีต้องการ เพื่อเป็นการเพิ่มคุณค่าด้านการสื่อสารให้ดียิ่งขึ้น

6.2 ความสัมพันธ์ของรายงานผู้สอบบัญชีที่มีวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter) กับโทนของเนื้อหา (Tone)

จากข้อค้นพบที่ว่ารายงานผู้สอบบัญชีที่มีการเพิ่มวรรคเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ ทำให้รายงานแบบใหม่มีการใช้คำที่มีลักษณะเชิงลบเพิ่มขึ้น ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากผู้สอบบัญชีได้ใช้คำเหล่านี้อธิบายถึงเรื่องที่มีความเสี่ยงมากที่สุดในการตรวจสอบ ดังนั้นหน่วยงานที่มีหน้าที่กำกับดูแล อาจต้องให้ความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับ คำที่มีลักษณะเชิงลบในรายงานผู้สอบบัญชี ว่าไม่ได้หมายความว่ากิจการนั้นมีความผิดปกติใด เป็นเพียงเรื่องที่ผู้สอบบัญชีเห็นว่าเป็นเรื่องที่มีความเสี่ยงสูงที่สุดหรือมีนัยสำคัญที่สุดในการตรวจสอบงบการเงินงวดปัจจุบัน ทั้งนี้ผู้สอบบัญชีสามารถจัดการเรื่องดังกล่าวจนเป็นที่พอใจ

7. References

- Federation of Accounting Professions. (2015). *rāṅgān khōṅ phu sōp banchī bāp mai chuāi phōm khwām prōngsai nai kāntrūatsōp ngop kānngcēn* [The New Auditor's Report: Greater Transparency into the Financial Statement Audit]. Retrieved from http://www.fap.or.th/images/column_1447991262/Brochure%206_11_58.pdf.
- Federation of Accounting Professions. (2015). *mātrathān kān sōp banchī rahat chetroj'et kānsū'sān rŭ'ang samkhan nai kāntrūatsōp nai rāṅgān khōṅ phu sōp banchī rap 'anuya t* [Thai Auditing Standards 701: Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report]. Retrieved from [http://www.fap.or.th/images/column_1450769638/Draft%20TSA%20701%20\(Revised1\)_P_Final_21_12_58.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450769638/Draft%20TSA%20701%20(Revised1)_P_Final_21_12_58.pdf).
- Federation of Accounting Professions. (2016). *mātrathān kān sōp banchī rahat chetroj'et* [Thai Auditing Standards No. 701]. Retrieved from [http://www.fap.or.th/images/column_1450769638/Draft%20TSA%20701%20\(Revised1\)_P_Final_21_12_58.pdf](http://www.fap.or.th/images/column_1450769638/Draft%20TSA%20701%20(Revised1)_P_Final_21_12_58.pdf).
- Federation of Accounting Professions. (2018). *mātrathān kān sōp banchī rahat sōngrojhoksip* [Thai Auditing Standards No. 260]. Retrieved from <http://www.tfac.or.th/upload/9414/jYur2XHiSh.pdf>.
- Ferguson, G. A. (1981). *Statistical Analysis in Psychology and Education*. (5th ed.). Singapore: McGraw-Hill International Book Co.
- Gunning, R. (1944). *Fog Index*. Retrieved from <https://readable.io/content/the-gunning-fog-index>.
- Hinkle, D.E., William, W., & Stephen G. J. (1998). *Applied Statistics for the Behavior Sciences*. (4th ed.). New York: Houghton Mifflin.
- Information Construction (2014). *pēt sipsī tuā chī wat talāt 'asanghārimmasap Thai* [14 Thai Property Indicators]. Retrieved from <http://www.icons.co.th/newsdetail.asp?lang=EN&page=newsdetail&newsno=40343>.
- KPMG. (2016). *Beyond Auditor's Report*. Retrieved from <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/Beyond-Auditor-Report-Jan2016-Thai.pdf>
- Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 45(2008). 221-247.
- Loughran, T., & McDonald B.(2013). *Measuring Readability in Financial Disclosures*. University of Notre Dame - Mendoza College of Business - Department of Finance.
- Office of the Royal Society (2011). *Photchānā nu kam chabap rāichabanthittayasathān Phō.Sō. ๒๕๕๔*. [Thai Dictionary]. Retrieved from <http://www.royin.go.th/dictionary>.
- Ongjarean, K. (2012). *khwāmru phŭ'nthān rŭ'ang kānsū'sān* [Basic knowledge of communication]. Retrieved from <https://kruunchalee.wordpress.com/2012/03/09>.
- Pornubpathum, S., & Vichitsarawong, T. (2014). *rāṅg rāṅgān khōṅ phu sōp banchī rūpbāp mai: khwām thāthāi khōṅ phu sōp banchī læ phūchāi rāṅgān* [New auditor report]. Retrieved from http://www.asv.co.th/Download/New_auditor_report.pdf.
- Pornubpathum, S. (2016). *rŭ'ang samkhan chāk kān sōp banchī khŭ'arai* [What is Key audit matters?]. Retrieved from <https://account.cbs.chula.ac.th/2016/10/12>.

- Smith, K. W. (2016). *A Content Analysis of Expanded Auditor Reporting in the United Kingdom*. Dissertation Department of Accounting and Information Systems Pamplin College of Business, Virginia Polytechnic Institute and State University.
- Tangruenrat. (2015). *praden samkhan læ kãñ prayuk næõkhit rŪang samkhan nai kãñtruãtsõp* [Key Aspects and Applications of Key Audit Matters]. *Journal of Accounting Profession*, 11(32), 110-127.
- Tangruenrat. (2015). *khunkhã khõng raingãñ phu sõp banchi bæp mai* [The Value of New Auditor's Report]. *Journal of Accounting Profession*, 11(31), 26-44.
- The Stock Exchange of Thailand. (2015a). *wikhro patchai phŪnthãñ* [Stock Analysis]. Retrieved from https://www.set.or.th/education/th/begin/stock_content04.pdf.
- The Stock Exchange of Thailand. (2015b). *khroñgsãng kãñchat klum 'utsãhakam læ muãt thurakit khõng talãt laksap* [Industry Group Sector Classification]. Retrieved from https://www.set.or.th/th/products/index/files/015-2-12_SET-Industry-Group-Sector-Classification-Final-version_V1.pdf.
- The Stock Exchange of Thailand. (2018). *raì chŪ' bõrisat çhotthabãñ nai talãt laksap* [Company List]. Retrieved from <https://www.set.or.th/th/company/companylist.html>