

ผลกระทบของการเรียนรู้ในการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย

Effects of Audit Learning on Audit Planning Efficiency of the Cooperative Auditors in Thailand

สุภัทรร ทีวีจันทร์,¹ ปพฤกษ์ อุตสาหะวานิชกิจ,² สุธนา บุญเหลือ³

Suphatsorn Thaweewan, ¹ Phapruek Ussahawanitchakit, ² Sutana Boonlua³

บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์ เพื่อทดสอบผลกระทบของการเรียนรู้ในการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย ใช้แบบสอบถามทำการเก็บรวบรวมข้อมูลจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย จำนวน 240 คน สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล ได้แก่ การวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ ผลการวิจัย พบว่า การเรียนรู้ในการสอบบัญชี 1) ด้านการใส่ใจในกระบวนการและเทคนิคการสอบบัญชี 2) ด้านการเชื่อมโยงระบบความคิด 3) ด้านการจดจำความหมายและเหตุการณ์ และ 4) ด้านการใช้เหตุผลในการแก้ปัญหาที่มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัยครั้งนี้ สามารถนำไปเป็นข้อเสนอแนะในการพัฒนา ปรับปรุง กระบวนการเรียนรู้ที่มีประโยชน์ต่อการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย ตลอดจนสะท้อนถึงปัจจัยสำคัญที่มีผลต่อการขับเคลื่อนประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่ดีต่อไป

คำสำคัญ : การเรียนรู้ในการสอบบัญชี, ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี, ผู้สอบบัญชีสหกรณ์

Abstract

The objective of this research is to examine the effects of audit learning on audit planning efficiency of the cooperative auditors in Thailand. Questionnaires were used to collect data from 240 cooperative auditors in Thailand and analyze by Multiple Regression Analysis. The results revealed that audit learning; 1) process and technical attentions 2) integrative thinking system 3) semantic

¹ นิสิตระดับปริญญาโท, หลักสูตรบัญชีมหาบัณฑิต คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

² รองศาสตราจารย์, ³ อาจารย์, คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคาม

¹ Master's Student of Accountancy Program, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University.

² Associate Professor Assoc. Prof., ³ Lecturer, Mahasarakham Business School, Mahasarakham University.

and episodic memory and 4) problem solving reasoning have a significant positive impact on audit efficiency. The results from the study can be used as database to develop and improve learning process which will be useful for the cooperative auditors' audit planning in Thailand. The results of the study further reflect the factors influencing effective dynamic of audit planning efficiency of the good cooperative auditors.

Keywords : Audit Planning, Efficiency Planning of Audit, Cooperative Auditors

บทนำ

ปัจจุบันการเปลี่ยนแปลงด้านสังคม เศรษฐกิจและเทคโนโลยีที่มีอย่างต่อเนื่องและรวดเร็ว ทำให้วิชาชีพต่างๆ จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องปรับตัวให้ก้าวทันกับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นการเปลี่ยนแปลงจากสภาพแวดล้อมภายนอกหรือภายในองค์กร ซึ่งอาจจะเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้เกิดผลกระทบทั้งทางบวกและทางลบ ประกอบกับการเตรียมพร้อมของประเทศไทยในการจะก้าวเข้าสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในปี 2558 ที่จะถึง (ASEAN Economic Community : AEC) ถือเป็น การเปลี่ยนแปลง ครั้งยิ่งใหญ่ที่จะกระทบต่อการดำเนินงานของทุกหน่วยงานโดยตรง โดยเฉพาะวิชาชีพบัญชีเป็นหนึ่งในสาขาอาชีพที่อยู่ระหว่างการจัดทำและลงนามข้อตกลงว่าด้วยการยอมรับร่วมในคุณสมบัติวิชาชีพที่สามารถเคลื่อนย้ายแรงงานที่มีฝีมือได้อย่างเสรี ทำให้ในอนาคตวิชาชีพบัญชีของไทยมีโอกาสไปทำงานในกลุ่มประเทศอาเซียนเพิ่มมากขึ้น ดังนั้น วิชาชีพบัญชีจึงจำเป็นต้องอย่างยิ่งที่จะต้องตระหนักและให้ความสำคัญกับกระบวนการและเทคนิคการเรียนรู้ที่หลากหลาย เพื่อเพิ่มทักษะขององค์ความรู้ ความสามารถ ตลอดจนเพิ่มคุณค่าและความเป็นมืออาชีพให้ทัดเทียมระดับสากล และเตรียมความพร้อมรับมือกับการเปลี่ยนแปลงที่กำลังจะมาถึง (เกรียงศักดิ์ ประสงค์ สุกาญจน์. 2555:1)

การเรียนรู้ (Learning) เป็นกระบวนการสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่งในการดำรงชีวิต

เนื่องจากการเรียนรู้ทำให้สามารถปรับเปลี่ยนทัศนคติ ความคิดและพฤติกรรมใหม่ๆ ที่เกิดขึ้นจากการสั่งสมองค์ความรู้ทั้งประสบการณ์ทางตรงและทางอ้อมในสถานการณ์ต่างๆ (สำนักงานเลขาธิการสภาการศึกษา. 2551:1) เมื่อบุคคลเกิดการเรียนรู้ก็จะสามารถปรับประยุกต์ สิ่งที่ได้รับมาใช้ในการวางแผนการดำเนินชีวิตให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมและสถานการณ์ต่างๆ ได้อย่างเหมาะสม เช่นเดียวกับผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่มีการเรียนรู้ในการสอบบัญชีที่ดี เมื่อเกิดข้อบกพร่องหรือปัญหาขึ้นก็สามารถนำความรู้มาช่วยในการแก้ไขจนเกิดเป็นความชำนาญในการปฏิบัติงานให้สำเร็จตามเป้าหมายและความพึงพอใจตามที่แต่ละบุคคลได้ตามเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้ (Cunningham and Iles. 2002:92-477) ดังคำกล่าวของ Allen (2005:297-322) ที่กล่าวไว้ว่า การเรียนรู้นำมาสู่การแลกเปลี่ยนแนวคิดและการระดมสมองเพื่อสร้างสิ่งใหม่ๆ เป็นปัจจัยสำคัญในการช่วยเพิ่มและพัฒนาศักยภาพของบุคคลที่มีต่อคุณค่าของงานที่เพิ่มขึ้น

ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี (Audit Planning Efficiency) เป็นความรู้ความสามารถของผู้สอบบัญชีในการกำหนดขอบเขต การปฏิบัติงาน วิธีการ และเวลาที่จะใช้ในการตรวจสอบ เพื่อรวบรวมหลักฐานการสอบบัญชีได้อย่างเพียงพอและเหมาะสมตามวัตถุประสงค์และแผนการตรวจสอบที่วางแผนไว้ เพื่อสรุปความเห็นในรายงานของผู้สอบบัญชีได้อย่างถูกต้องสมเหตุสมผล ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์

ได้กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 ว่าด้วยการวางแผนการตรวจสอบงบการเงินไว้ว่า ผู้สอบบัญชีจะต้องสามารถพิจารณาจัดทำกลยุทธ์การสอบบัญชีโดยรวมและวางแผน การสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพ เพื่อให้ผู้สอบบัญชีแน่ใจได้ว่าได้มีการพิจารณาเรื่องที่สำคัญอย่างเหมาะสมรวมทั้งสามารถระบุและจัดการกับปัญหาที่อาจเกิดขึ้นได้ (สภาวิชาชีพบัญชี. 2555:1) ดังนั้น ความสามารถและความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์จึงจำเป็นต้องอาศัยกระบวนการเรียนรู้เพื่อเป็นแนวทางสำคัญต่อการเพิ่มประสิทธิภาพด้านการวางแผนการสอบบัญชีที่ดีเมื่อผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีกระบวนการเรียนรู้ที่ดีทั้งในสถานการณ์วิชาชีพและที่เป็นประโยชน์ไปพร้อมกับการทำงานได้อย่างเหมาะสม

ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ (Cooperative Auditors) เป็นหนึ่งในวิชาชีพบัญชีที่ต้องปฏิบัติงานสอบบัญชีตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปและตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์ได้กำหนดให้ครอบคลุมกระบวนการ พัฒนาระบบการสอบบัญชี ระบบการจัดทำ ระบบการบริหารด้านการเงินและการบัญชี และการบริหารงานของสหกรณ์กลุ่มเกษตรกร เพื่อให้เป็นไปด้วยความถูกต้อง ชัดเจน รวดเร็ว และเกิดความโปร่งใสเป็นธรรม (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. 2554: 2) จากลักษณะภารกิจงานตรวจสอบบัญชีที่มีรายละเอียดซับซ้อน ยุ่งยาก และรูปแบบทางการบัญชีที่แตกต่างจากการจัดทำบัญชีธุรกิจทั่วไป ทำให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะต้องตระหนักและให้ความสำคัญต่อการเรียนรู้ด้านการสอบบัญชีอย่างครอบคลุม เพื่อให้สามารถนำไปประยุกต์ใช้ในกระบวนการวางแผนการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น สร้างความเชื่อมั่นในการแสดงความเห็นในงบการเงินและสร้างความน่าเชื่อถือให้แก่ผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย (กฤษฎีกุฎยรัตน์. 2545 : 284)

จากเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้วิจัยจึงสนใจศึกษาวิจัยผลกระทบของการเรียนรู้ในการ

สอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการวางแผนสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อทดสอบว่าการเรียนรู้ในการสอบบัญชีมีผลกระทบต่อประสิทธิภาพการวางแผนสอบบัญชีหรือไม่ อย่างไร ผลลัพธ์ที่ได้จากการวิจัย สามารถนำไปใช้เป็นข้อมูลสารสนเทศสำคัญในการกำหนดแนวทางการวางแผนเพื่อพัฒนาปรับปรุงกระบวนการกลยุทธ์การเรียนรู้ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทยให้บรรลุวัตถุประสงค์ได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผล มีมาตรฐานและเชื่อถือได้ให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อสหกรณ์ต่อไป

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาการเรียนรู้ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย
2. เพื่อศึกษาประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย
3. เพื่อทดสอบผลกระทบของการเรียนรู้ในการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการวางแผน การสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย

วิธีการดำเนินงานวิจัย

1. ประชากรกลุ่มตัวอย่าง
ประชากรกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้ ได้แก่ ผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทยจำนวน 709 คน (กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. 2555: เว็บไซต์) โดยใช้แบบสอบถามเป็นเครื่องมือในการเก็บรวบรวมข้อมูล ตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ – 30 เมษายน 2556 รวมทั้งหมด 89 วัน ได้รับแบบสอบถามสมบูรณ์ทั้งสิ้น 240 ฉบับ คิดเป็นร้อยละ 33.85%
2. ตัวแปรที่ใช้ในการวิจัย
2.1 ตัวแปรอิสระ ได้แก่ การเรียนรู้ในการสอบบัญชี (Thaweewan. 2010: 3-5)

จำแนกเป็น 4 ด้าน ประกอบด้วย 1) ด้านการใส่ใจในกระบวนการและเทคนิคการสอบบัญชี (PTA) ครอบคลุมเกี่ยวกับกระบวนการ วิธีการและเทคนิคการตรวจสอบบัญชีที่ดี 2) การเชื่อมโยงระบบความคิด (ITS) ครอบคลุมเกี่ยวกับวิธีการและกระบวนการเชื่อมโยงระบบความคิดจากเหตุการณ์ต่างๆ ที่มีประโยชน์ต่อการวางแผน การสอบบัญชี 3) การจดจำความหมายและเหตุการณ์ (SEM) ครอบคลุมเกี่ยวกับวิธีการในการถ่ายทอดผลลัพธ์ของการสอบบัญชีออกมาในรูปแบบของ เหตุการณ์ เรื่องราว ข้อมูล คำหรือสัญลักษณ์ต่างๆ อย่างเป็นลำดับขั้นตอนเพื่อง่ายและสะดวกต่อการตรวจสอบย้อนกลับ และ 4) การใช้เหตุผลในการแก้ปัญหา (PSR) ครอบคลุมเกี่ยวกับการปฏิบัติงานกับการเผชิญกับปัญหา และสถานการณ์ที่ต้องตัดสินใจอยู่ตลอดเวลา

2.2 ตัวแปรตาม ได้แก่ ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบ (นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และ ศิลพร ศรีจันทเพชร, 2548: 4 – 2) จำแนกเป็น 4 ด้าน ประกอบด้วย 1) หลักฐานเพียงพอและเหมาะสม (SAE) ครอบคลุมเกี่ยวกับหลักฐาน ตัวอย่างทดสอบและวิธีการตรวจสอบแบบที่ดี เพียงพอ และมีความเหมาะสม 2) การมอบหมายงานอย่างเหมาะสม (APS) ครอบคลุมเกี่ยวกับ การกำหนดตัวผู้ช่วยผู้สอบบัญชีสหกรณ์ที่เหมาะสมเพื่อประสิทธิภาพของการตรวจสอบ 3) การประสานงานที่ดีกับผู้เกี่ยวข้อง (PAI) ครอบคลุมเกี่ยวกับการประสานงานและการขอความร่วมมือจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์อื่น หรือ ผลงานของผู้เชี่ยวชาญอื่น และ 4) ความสมดุลของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ (CBB) ครอบคลุมเกี่ยวกับการประมาณการณค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนของการตรวจสอบที่เหมาะสม

3. การตรวจสอบคุณภาพเครื่องมือ

ผู้วิจัยนำแบบสอบถามไปทดลองใช้กับผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทยจากประชากรกลุ่มตัวอย่าง 30 คนแรกที่ส่งแบบสอบถามกลับมา และหาค่าอำนาจจำแนกเป็นรายข้อ (Discriminant Power) ของแต่ละด้านโดยใช้เทคนิค Item - total Correlation ซึ่งการเรียนรู้ในการสอบบัญชี ได้ค่าอำนาจจำแนก (r) 0.651-0.894 และประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี 0.697-0.857 และทำการหาค่าความเชื่อมั่นของเครื่องมือ (Reliability) ของแบบสอบถามเป็นรายด้าน โดยใช้วิธีหาค่าสัมประสิทธิ์แอลฟา (Alpha Coefficient) ตามวิธีของครอนบาค (Cronbach) ซึ่งการเรียนรู้ในการสอบบัญชี มีค่าสัมประสิทธิ์แอลฟาอยู่ระหว่าง 0.732 – 0.815 อยู่ในระดับมากกว่า 0.7 สามารถนำไปใช้เก็บรวบรวมข้อมูลประชากรกลุ่มตัวอย่างได้ (Nunnally and Bernstein, 1994) และประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีอยู่ระหว่าง 0.755 – 0.834 ซึ่งสอดคล้องกับ Nunnally (1978) ที่ได้เสนอว่าค่าอำนาจจำแนกเกินกว่า 0.6 เป็นค่าที่ยอมรับได้

สถิติที่ใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูล

ผู้วิจัยได้ใช้การวิเคราะห์สหสัมพันธ์แบบพหุคูณ การวิเคราะห์การถดถอยอย่างง่าย และการวิเคราะห์การถดถอยแบบพหุคูณ เขียนเป็นสมการได้ดังนี้

$$\begin{aligned}
 SAE &= \beta_0 + \beta_1 PTA + \beta_2 ITS + \beta_3 SEM + \beta_4 PSR \\
 APS &= \beta_1 + \beta_5 PTA + \beta_6 ITS + \beta_7 SEM + \beta_8 PSR \\
 PAI &= \beta_2 + \beta_9 PTA + \beta_{10} ITS + \beta_{11} SEM + \beta_{12} PSR \\
 CBB &= \beta_3 + \beta_{13} PTA + \beta_{14} ITS + \beta_{15} SEM + \beta_{16} PSR
 \end{aligned}$$

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

ตารางที่ 1 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยกับประสิทธิภาพในการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย ด้านหลักฐานเพียงพอและเหมาะสม

การเรียนรู้ในการสอบบัญชี	ประสิทธิภาพในการวางแผนการสอบบัญชีด้านหลักฐานเพียงพอและเหมาะสม		t	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	0.480	0.148	0.323	0.747
ด้านการใส่ใจในกระบวนการและเทคนิคการสอบบัญชี	0.294	0.089	3.326	0.001*
ด้านการเชื่อมโยงระบบความคิด	0.060	0.033	1.799	0.073
ด้านการจดจำความหมายและเหตุการณ์	0.281	0.029	9.678	0.000*
ด้านการใช้เหตุผลในการแก้ปัญหา	0.332	0.082	4.054	0.000*

F = 60.796 p = 0.000 Adj R² = 0.813

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 1 พบว่า การเรียนรู้ในการสอบบัญชี ด้านการใส่ใจในกระบวนการและเทคนิคการสอบบัญชี ด้านการจดจำความหมายและเหตุการณ์ และด้านการใช้เหตุผลในการแก้ปัญหา มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ด้านหลักฐานเพียงพอและเหมาะสมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 2 พบว่า การเรียนรู้ในการสอบบัญชี ด้านการเชื่อมโยงระบบความคิด และด้านการจดจำความหมายและเหตุการณ์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ ด้านการมอบหมายงานอย่างเหมาะสมอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 3 พบว่า การเรียนรู้ในการสอบบัญชี ด้านการจดจำความหมายและเหตุการณ์ มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีด้านการประสานงานที่ดีกับผู้ที่เกี่ยวข้องอย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

จากตารางที่ 4 พบว่า การเรียนรู้ในการสอบบัญชี ด้านการใส่ใจในกระบวนการและเทคนิคการสอบบัญชี ด้านการจดจำความหมายและเหตุการณ์ และด้านการใช้เหตุผลในการแก้ปัญหา มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ด้านความสมดุลของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ อย่างมีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 2 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบ
บัญชี ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย ด้านการมอบหมายงานอย่างเหมาะสม

การเรียนรู้ในการสอบบัญชี	ประสิทธิภาพในการวางแผน การสอบบัญชีด้านการมอบ หมายงานอย่างเหมาะสม		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาด เคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	1.081	0.270	4.008	0.000*
ด้านการใส่ใจในกระบวนการและเทคนิค การสอบบัญชี	0.109	0.161	0.677	0.499
ด้านการเชื่อมโยงระบบความคิด	0.294	0.060	4.878	0.000*
ด้านการจดจำความหมายและเหตุการณ์	0.138	0.053	2.614	0.010*
ด้านการใช้เหตุผลในการแก้ปัญหา	0.195	0.149	1.304	0.194

F = 33.447 p = 0.000 Adj R² = 0.352

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 3 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบ
บัญชี ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย ด้านการประสานงานที่ดีกับผู้ที่เกี่ยวข้อง

การเรียนรู้ในการสอบบัญชี	ประสิทธิภาพในการวางแผน การสอบบัญชี ด้านการ ประสานงานที่ดีกับผู้ ที่เกี่ยวข้อง		t	p-value
	สัมประสิทธิ์ การถดถอย	ความคลาด เคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	0.555	0.193	2.873	0.004*
ด้านการใส่ใจในกระบวนการและเทคนิคการ สอบบัญชี	0.217	0.116	1.881	0.061
ด้านการเชื่อมโยงระบบความคิด	0.008	0.043	0.183	0.855
ด้านการจดจำความหมายและเหตุการณ์	0.588	0.038	5.549	0.000*
ด้านการใช้เหตุผลในการแก้ปัญหา	0.036	0.107	0.332	0.740

F = 27.110 p = 0.000 Adj R² = 0.679

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

ตารางที่ 4 การทดสอบความสัมพันธ์ของสัมประสิทธิ์การถดถอยกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย ด้านความสมดุลของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ

การเรียนรู้ในการสอบบัญชี	ประสิทธิภาพในการวางแผนการสอบบัญชี ด้านความสมดุลของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ		t	p-value
	สัมประสิทธิ์การถดถอย	ความคลาดเคลื่อนมาตรฐาน		
ค่าคงที่ (a)	0.050	0.176	0.283	0.777
ด้านการใส่ใจในกระบวนการและเทคนิคการสอบบัญชี	0.536	0.105	5.095	0.000*
ด้านการเชื่อมโยงระบบความคิด	0.067	0.039	1.707	0.089
ด้านการจดจำความหมายและเหตุการณ์	0.142	0.034	4.114	0.000*
ด้านการใช้เหตุผลในการแก้ปัญหา	0.217	0.097	2.224	0.027*

F = 45.234 p = 0.000 Adj R² = 0.765

*มีนัยสำคัญทางสถิติที่ระดับ 0.05

การอภิปรายผล

1. การเรียนรู้ในการสอบบัญชี ด้านการใส่ใจในกระบวนการและเทคนิคการสอบบัญชีมีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีด้านหลักฐานเพียงพอและเหมาะสม และด้านความสมดุลของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ เนื่องจากผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะให้ความสำคัญ กับกระบวนการเทคนิคการสอบบัญชีที่มีความสอดคล้อง เหมาะสมกับลักษณะรายการที่ต้องการทำการตรวจสอบ เพื่อให้ได้มาซึ่งคุณภาพของหลักฐานที่มีปริมาณเพียงพอ ถูกต้อง และเกี่ยวพันกับสิ่งที่ผู้บริหารให้การรับรองไว้เพื่อสามารถสรุปความเห็นในรายงานการสอบบัญชีได้อย่างสมเหตุสมผล (นิพนธ์ เห็นโชคชัย ชนะ และศิลปพรศรีจันทเพชร, 2554 : 4 – 12) ทั้งนี้ ความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐานการสอบบัญชี สามารถประเมินได้จากปริมาณของหลักฐานความเกี่ยวพันของหลักฐาน แหล่งที่มาและระยะเวลา

ที่ตรวจสอบ หากผู้สอบบัญชีใส่ใจในกระบวนการและเทคนิคการสอบบัญชีที่ดีแล้ว ก็จะทำให้สามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีที่ได้รับมอบหมายได้ตามแผนและทันกาล ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการวางแผนประมาณการณ้ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนของการตรวจสอบที่เหมาะสม ทำให้ผู้สอบบัญชีสหกรณ์สามารถตรวจสอบสหกรณ์นั้นต่อไปได้อย่างมีประสิทธิภาพและยังมีเวลาเหลือเพียงพอที่จะวางแผนการสอบที่ดีและเหมาะสมสำหรับ การตรวจสอบสหกรณ์อื่นต่อไป ตลอดจนคุณภาพของการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ก็เป็นไปตามมาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั่วไปตามระเบียบที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด รวมทั้งสามารถนำเสนอรายงานผลการตรวจสอบบัญชีได้ตามมาตรฐานเวลาที่กรมตรวจบัญชีสหกรณ์กำหนด (พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี, 2553:1-10)

2. การเรียนรู้ในการสอบบัญชีด้านการเชื่อมโยงระบบความคิด มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ด้านการมอบหมายงานอย่างเหมาะสม

เนื่องจากในกระบวนการสอบบัญชีนั้น ผู้สอบบัญชี สหกรณ์จะต้องสามารถที่จะเชื่อมโยงกระบวนการต่าง ๆ ที่เกิดจากการตรวจสอบบัญชี แนวคิด ภาพ ข้อมูลและหลักฐานที่ได้รับในทุกขั้นตอนบูรณาการเพื่อแผนการสอบบัญชีโดยรวม แล้วเกิดเป็นแนวทางในการวิเคราะห์ประเมิน โดยใช้ดุลยพินิจในการตัดสินใจเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลในทุกวิถี เช่น ผู้สอบบัญชีจะต้องสามารถเชื่อมโยงผลลัพธ์จากการวิเคราะห์ประเมินความเสี่ยง เพื่อใช้เป็นพื้นฐานในการระบุและการประเมินความเสี่ยงจากการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในระดับงบการเงินและในระดับที่เกี่ยวกับสิ่งที่ผู้บริหารได้ให้การรับรองไว้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ O'Donnell (2008:1-20) พบว่า จากการวิจัยเชิงทดลองเกี่ยวกับประสบการณ์ของผู้สอบบัญชีที่มีการประยุกต์ใช้แผนผังทางเดินเอกสารของระบบบัญชีหรือการนำข้อมูลทางบัญชีมาออกแบบเป็นแผนภาพ เพื่อเป็นแนวทางของระบบ การคิดในการสอบบัญชีในแต่ละกิจการจะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถผสมผสานระบบความคิดนั้นกับแผนภาพได้ดี โดยจะสามารถกำหนดสาระสำคัญของการสอบ แนวทางการหาหลักฐาน การประเมินความเสี่ยง และกำหนดกรณีศึกษาได้ถูกต้องตรงประเด็น ทำให้วางแผนงานงานสอบบัญชีได้สมเหตุสมผลที่สำคัญคือ ทำให้สามารถวินิจฉัยข้อมูลที่อาจจะมีการเปลี่ยนแปลงในบัญชีที่ไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบบัญชีที่พึงกระทำได้ผู้สอบบัญชีมักจะมีการรับรู้หรือวินิจฉัยวิเคราะห์คุณค่าของข้อมูลเกี่ยวกับการเปลี่ยนแปลงรูปแบบทางการบัญชี ทั้งที่สอดคล้องและไม่สอดคล้องกับมาตรฐานการสอบได้อย่างดี ซึ่งหากผู้สอบมีการบูรณาการความคิดที่ดีแล้วก็จะทำให้เกิดการใช้ดุลยพินิจที่ดีในวางแผน ความสามารถในการสอบและก่อให้เกิดคุณภาพการสอบบัญชีที่ดีได้

3. การเรียนรู้ในการสอบบัญชีด้านการจดจำความหมายและเหตุการณ์มีความสัมพันธ์และผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผน

การสอบบัญชีด้านหลักฐานเพียงพอและเหมาะสมด้านการมอบหมายงานอย่างเหมาะสมด้านการประสานงานที่ดีกับผู้เกี่ยวข้อง และด้านความสมมูลของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ ในกระบวนการสอบบัญชีนั้น นอกจากการเก็บรวบรวมเอกสารที่ได้จากสหกรณ์ที่รับการตรวจสอบแล้ว กระบวนการที่สำคัญอย่างหนึ่งที่จะทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถนำมาใช้ประโยชน์เป็นแนวทางในการวางแผนการสอบบัญชีและการมอบหมายงานให้แก่ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีได้เป็นอย่างดี คือ การจดจำความหมายและเหตุการณ์ต่างๆ ที่เกิดขึ้น อาจจะใช้ การจดจำหรือการบันทึกข้อมูลเรื่องราวที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการวางแผนงานการตรวจสอบ ลักษณะหรือวิธีการตรวจสอบ ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ ขอบเขตของการปฏิบัติงานตรวจสอบ และข้อสรุปจากผลการตรวจสอบ ที่เป็นหนึ่งในลักษณะของการจดจำแล้วสามารถถ่ายทอดออกมาเป็นลายลักษณ์อักษรที่ชัดเจนไว้ในกระดาษทำการ เช่น แผนผังการตรวจสอบหรือแผนผังระบบบัญชีสหกรณ์เครื่องหมายที่ใช้ในการตรวจสอบบัญชี หากผู้สอบบัญชีสหกรณ์มีความสามารถในการรับรู้การเก็บรักษาและการจดจำหลังจากที่เหตุการณ์ผ่านไปแล้วให้เกิดประโยชน์ ก็จะทำให้เกิดการใช้อดุลยพินิจที่ดีในการสร้างสร้งงานที่ต้องและบรรลุวัตถุประสงค์ในงานตรวจสอบบัญชี สอดคล้องกับ Thaweewan (2010 : 3 - 5) พบว่า ผู้สอบบัญชี จำนวน 192 คน ระบุว่า กระบวนการเรียนรู้เป็นกระบวนการด้านการปรับเปลี่ยนทัศนคติ แนวคิด และพฤติกรรมของผู้สอบบัญชี ทำให้สามารถจัดกระทำกับข้อมูลนำมาซึ่งการพัฒนาขีดความสามารถในการทำงานและความเป็นมืออาชีพทางการบัญชี ซึ่งการเรียนรู้ของผู้สอบบัญชี ประกอบด้วย (1) การใส่ใจในกระบวนการและเทคนิคการสอบบัญชี ด้วยการแสวงหาแนวทางและเทคนิคการตรวจสอบใหม่ๆ เพื่อช่วยให้ผู้สอบบัญชีค้นหาข้อมูลและหลักฐานการสอบบัญชีและนำเสนอความคิดเห็นต่อรายงานการตรวจสอบบัญชี ได้อย่างถูกต้องและน่าเชื่อถือ

ถือมากขึ้น (2) การเชื่อมโยงระบบความคิด ด้วย การวิเคราะห์การเชื่อมโยงระบบและกระบวนการ ใน การดำเนินงานของลูกค้านำมาใช้ในการวิเคราะห์ และวางแผนการตรวจสอบบัญชีจะทำให้ระบุความเสี่ยงได้อย่างถูกต้อง (3) การจดจำความหมาย และสัญลักษณ์ด้วยการนำความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับการทำงานทางการสอบบัญชีในอดีตมาใช้เป็นฐานในการสอบบัญชีในปัจจุบันและอนาคต ทำให้ ผู้สอบบัญชีสามารถปฏิบัติงานสอบบัญชีได้อย่าง มีคุณภาพและส่งผลต่อภาพลักษณ์ความเป็นมืออาชีพของผู้สอบบัญชี สามารถได้รับการยอมรับจากผู้มีส่วนได้เสียทุกฝ่าย กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ผู้สอบบัญชีสามารถที่จะหาหลักฐานได้อย่างเพียงพอ ชัดเจน เป็นไปตามแผนการสอบที่กำหนด ตลอดจนสามารถแสดงความคิดเห็นได้อย่างถูกต้องถูกต้อง อย่างมืออาชีพ

4. การเรียนรู้ในการสอบบัญชีด้านการ ใช้เหตุผลในการแก้ปัญหา มีความสัมพันธ์และ ผลกระทบเชิงบวกกับประสิทธิภาพการวางแผน การสอบบัญชีด้านหลักฐานเพียงพอและเหมาะสม และด้านความสมดุลของต้นทุนและประโยชน์ที่ได้รับ เนื่องจากมาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 200 ระบุว่าผู้สอบบัญชีจะต้องใช้ดุลยพินิจเยี่ยงผู้ประกอบ วิชาชีพ ตัดสินใจอย่างรอบรู้ในการปฏิบัติงานที่ เหมาะสมในแต่ละสถานการณ์ของงานตรวจสอบ ตลอดจนจนใช้การสังเกตและสงสัยเยี่ยงผู้ประกอบ วิชาชีพ ประเมินข้อเท็จจริง ข้อผิดพลาด หรือ การทุจริตเพื่อสร้างความเชื่อมั่นอย่างสมเหตุสมผล สอดคล้องกับงานวิจัยของ สิทธิชัย ชมพูพาทย์ (2553:3-8) พบว่า การใช้เหตุผลในการแก้ไขปัญหา อย่างสร้างสรรค์ ประกอบด้วย 5 ขั้นตอน คือ 1) การ เข้าถึงปัญหาเพื่อทำความรู้จักกับสถานการณ์ที่เป็น ปัญหาทำให้สามารถระบุปัญหาที่จะต้องแก้ไขได้ 2) การคิดวิธีการแก้ปัญหา ด้วยการใช้เหตุผลวิเคราะห์ ว่าสิ่งใดสำคัญแล้วจึงทำการตัดสินใจ 3) การเลือกและ การเตรียมการ เป็นการประเมินวิธีการแก้ไขปัญหา แล้วระบุสิ่งที่มาสนับสนุนกระบวนการแก้ปัญหา

นั้นๆ 4) การวางแผนการแก้ปัญหา เพื่อเป็นการ ประกันความเป็นไปได้ของวิธีการแก้ปัญหา การ ตรวจสอบ การปรับปรุงและการติดตาม และ 5) การ ลงมือปฏิบัติ โดยการนำแผนที่วางไว้ไปปฏิบัติจริง แล้วเปรียบเทียบผลลัพธ์หรือเป้าหมายที่กำหนดไว้ ดังนั้น ผู้สอบบัญชีสหกรณ์จะต้องมีทักษะสำคัญและ จำเป็นที่ใช้ในการปฏิบัติงานกับการเผชิญกับปัญหา และสถานการณ์ที่ต้องตัดสินใจอยู่ตลอดเวลา ด้วย หลักเกณฑ์และวิธีการที่เป็นระบบเพื่อให้มองเห็น เหตุและผลของปัญหา และป้องกันไม่ให้เกิดปัญหา ซ้ำเดิมขึ้น

ข้อเสนอแนะ

1. ข้อเสนอแนะสำหรับการนำผลการ วิจัยไปใช้

1.1 ผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ใน ประเทศไทย ควรตระหนักและให้ความสำคัญกับการ ส่งเสริมกระบวนการบริหารจัดการทักษะความรู้ (Management Skill) ด้านการเรียนรู้เกี่ยวกับการ สอบบัญชี ไม่ว่าจะเป็นด้านการใส่ใจในกระบวนการ และเทคนิคการสอบบัญชีที่เชื่อมโยงระบบความคิด การจดจำความหมายและสัญลักษณ์ และการ ใช้เหตุผลในการแก้ไขปัญหา เพื่อเป็นแนวทางใน การยึดปฏิบัติเพื่อสร้างประสิทธิภาพการวางแผน การสอบบัญชีสหกรณ์ที่ดีต่อไป

1.2 ผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ใน ประเทศไทย ควรให้ความสำคัญและคำนึงถึง ประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชี ในด้าน หลักฐานเพียงพอและเหมาะสม ด้านการมอบหมาย งานอย่างเหมาะสม ด้านการประสานงานที่ดีกับ ผู้ที่เกี่ยวข้อง และด้านความสมดุลของต้นทุนและ ประโยชน์ที่ได้รับ ซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญที่ทำให้ กระบวนการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์มีประสิทธิภาพ แก่สหกรณ์ที่รับการตรวจสอบในด้านความน่าเชื่อถือของข้อมูลทางการเงินที่จะได้รับการยอมรับจาก สมาชิก และผู้ที่เกี่ยวข้องลงทุนและตัวของบัญชี

สหกรณ์ในด้านการยอมรับและสร้างเครดิตที่ดีให้แก่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์

1.3 ผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย ควรมีระบบพี่เลี้ยงในการตรวจสอบบัญชีที่มีประสิทธิภาพในระดับชำนาญการเป็นผู้สอนงานหรือเป็นพี่เลี้ยงในกระบวนการเรียนรู้การจัดทำแผนการสอบบัญชีโดยรวมและอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องเพราะปัจจุบันมีผู้สอบบัญชีสหกรณ์หน้าใหม่จำนวนมาก และยังขาดประสบการณ์ในการตรวจสอบ ซึ่งอาจจะทำให้เกิดความผิดพลาดและล่าช้า ในการตรวจสอบ จะส่งผลในเชิงลบต่อประสิทธิภาพการทำงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ได้

1.4 สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ควรมีนโยบายและงบประมาณในการสนับสนุนส่งเสริมการเพิ่มทักษะความรู้ ความสามารถ และเทคนิคใหม่ๆ ในการตรวจสอบ เพื่อให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงที่จะขึ้นตลอดเวลา

1.5 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ในฐานะเป็นองค์การราชการวิชาชีพสอบบัญชีโดยตรงควรให้ความสำคัญกับการส่งเสริมกระบวนการเรียนรู้อย่างจริงจังแก่ผู้ตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ โดยกำหนดให้ความมุ่งมั่นที่กรมฯ จะก้าวไปสู่องค์กรแห่งการเรียนรู้ไว้เป็นส่วนหนึ่งบรรจุอยู่ในวิสัยทัศน์การทำงานด้วย

1.6 กรมตรวจบัญชีสหกรณ์ ควรส่งเสริมให้มีเครือข่ายการเรียนรู้ระหว่างหน่วยงานตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ในแต่ละภูมิภาค ตลอดจนขยายเชื่อมโยงสู่หน่วยงานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยใช้ทรัพยากรที่มีอยู่แล้ว เช่น โทรศัพท์ระบบ Hotline หรือระบบ Internet ของกรมฯ เพื่อประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานด้านการพัฒนาวิธีการเรียนรู้ในการสอบบัญชีเพิ่มขึ้นไปตามลำดับ

2. ข้อเสนอแนะสำหรับการวิจัยครั้งต่อไป

2.1 ควรจะมีการนำแนวคิดของการศึกษาผลกระทบของการเรียนรู้ในการสอบบัญชีที่มีต่อประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีใน

วิชาชีพทางบัญชีกลุ่มอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ผู้สอบบัญชีภาษีอากร ผู้ตรวจสอบภายใน เป็นต้น เพื่อเป็นการเปรียบเทียบ ผลวิเคราะห์ที่ได้รับว่ามีความเหมือนหรือแตกต่างกันหรือไม่ อย่างไร ซึ่งจะสามารถทำให้งานวิจัยมีประสิทธิผลและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ตรงตามเป้าหมายมากยิ่งขึ้น

2.2 ควรจะมีการศึกษาปัจจัยสำคัญที่ส่งผลต่อการเรียนรู้ในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีสหกรณ์และวิชาชีพทางบัญชีกลุ่มอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้เกิดการพัฒนาเครื่องมือหรือองค์ความรู้ในการบริหารจัดการองค์ความรู้เพิ่มมากขึ้น

2.3 ควรจะมีการศึกษาตัวแปรแทรกและตัวแปรควบคุมที่อาจจะมีอิทธิพลทั้งทางตรงและทางอ้อมต่อการเสริมสร้างกระบวนการเรียนรู้ทางการสอบบัญชีให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

2.5 ควรจะมีการศึกษากรอบแนวคิดการวัดประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีด้านอื่น เช่น ด้านการระบุและจัดการกับปัญหา ด้านการเกิดความร่วมมือและป้องกันการเข้าใจ

2.6 ควรจะมีการศึกษาวิจัย โดยใช้วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูลในรูปแบบอื่นๆ นอกเหนือจากการใช้แบบสอบถาม เช่น การวิเคราะห์ข้อมูลเชิงลึก การใช้ข้อมูลเชิงปริมาณที่ได้จากการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ เพื่อให้ได้ข้อมูลในเชิงลึก ถูกต้องและชัดเจนมากยิ่งขึ้น สามารถสะท้อนความหลากหลายของผลงานวิจัยในหลากหลายแง่มุมได้

กิตติกรรมประกาศ

งานวิจัยนี้ได้รับทุนอุดหนุนการวิจัยงบประมาณเงินรายได้ ประจำปี 2555 ประเภทนิสิตระดับปริญญาโท คณะการบัญชีและการจัดการ มหาวิทยาลัยมหาสารคามปีการศึกษา 2556

เอกสารอ้างอิง

- เกรียงศักดิ์ ประสงค์สุกาญจน์. (2555). *เปิดประตูสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน การเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์ทางบัญชีและภาษีอากรผลกระทบทางภาษีทั้งระบบที่นักบัญชีต้องไม่พลาด*. เอกสารเผยแพร่วิชาการ. 14 พฤศจิกายน 2555.
- กฤษฎี อุทัยรัตน์. (2545). *คัมภีร์ "ห้วบริหาร" ยอดคน ยอดบริหาร*. กรุงเทพฯ : สมาคมส่งเสริมเทคโนโลยี. กรมตรวจบัญชีสหกรณ์. (2554) ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ว่าด้วยการตรวจสอบกิจการสหกรณ์. http://www.cad.go.th/cadweb_org/ewt_dl_link.php?nid=15035.สืบค้นเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2556
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันเพชร. (2548). การสอบบัญชี. กรุงเทพฯ : ทีพีเอ็น เพรส.
- นิพันธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลาพร ศรีจันเพชร. (2554). การควบคุมภายในและการตรวจสอบภายใน. กรุงเทพฯ : ทีพีเอ็น เพรส. พิมพ์ครั้งที่ 1. 25 : 1-540.
- ผจญ เฉลิมสาร. 2553. *คุณภาพชีวิตการทำงาน*. กรุงเทพฯ: ซีเอ็ดบุ๊ค. 1-32.
- พงษ์ศักดิ์ แก้วมีสี. (2553). *ผลกระทบของประสิทธิภาพการวางแผนการสอบบัญชีที่มีต่อความสำเร็จในการปฏิบัติงานของผู้สอบบัญชีสหกรณ์ในประเทศไทย*. วิทยานิพนธ์ บข.ม. มหาสารคาม. มหาวิทยาลัยมหาสารคาม. 1-10.
- สำนักงานเลขาธิการสภาการศึกษา. (2551). *แนวทางการดำเนินงานโครงการวิจัยและพัฒนาการส่งเสริมนวัตกรรมเครือข่ายการเรียนรู้ของครูและบุคลากรทางการศึกษาเพื่อพัฒนาคุณภาพผู้เรียน*. กรุงเทพฯ : สำนักมาตรฐานการศึกษาและพัฒนาการเรียนรู้ สำนักงานเลขาธิการสภาการศึกษา.
- สิทธิชัย ชมพูพาทย์. (2554). *การพัฒนาพฤติกรรมการเรียนการสอนเพื่อการแก้ปัญหาอย่างสร้างสรรค์ของครูและนักเรียนในโรงเรียนที่มีความสามารถพิเศษทางวิทยาศาสตร์โดยใช้การวิจัยปฏิบัติการเชิงวิพากษ์* ปริญญาโท วท.ด. (การวิจัยพฤติกรรมศาสตร์ประยุกต์) กรุงเทพฯ: บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ.
- สภาวิชาชีพบัญชี. (2555). *มาตรฐานการสอบบัญชี รหัส 300 เรื่อง การวางแผนการตรวจสอบงบการเงิน*. สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์. <www.fap.or.th>.
- Allen T. Craswel, F. R. Jere, T. L. Stephen. (2005). Auditor brand name reputations and industry Specializations. *Journal of Accounting and Economics*. 297-322,
- Cunningham, P. and P. Velles. (2002). Managing learning climates in a financial services organization. *The journal of Management Development*. 21(3): 92-477.
- Nunnally, J. C. and I. H. Bernstein. (1994). *Psychometric theory*. New York: McGraw-Hill.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory*. (2th ed.) New York; McGraw-Hill.
- Thaweechan, Suphatsorn. (2010). Audit Learning of CPAs in Thailand: How Does It Effect Audit Quality and Professional Image? *Journal of Review of Business Research*. 10 (4).