

บทที่ 2

แนวคิดในการศึกษาและการทบทวนวรรณกรรม

ในการศึกษา เรื่อง ปัจจัยที่มีผลในการเลือกใช้บริการการสอบบัญชีของบริษัทจำกัดใน จังหวัดสุโขทัย นั้น ได้นำแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องมาปรับใช้ในการศึกษา รวมทั้งได้ศึกษา รายงานการวิจัย ตลอดจนวรรณกรรมต่างๆที่เกี่ยวข้อง นำมาใช้ประกอบการศึกษาหลายส่วน คือ

1. การจัดทำงบการเงินและการนำส่งงบการเงิน
2. ข้อกำหนดเกี่ยวกับการสอบบัญชี ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543
3. ข้อกำหนดเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี
4. แนวคิดส่วนประสมทางการตลาดของการบริการ
5. การทบทวนวรรณกรรม

2.1 แนวคิดและทฤษฎี

ในการศึกษาปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการการสอบบัญชี มีแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องหลากหลาย ผู้ศึกษาได้ศึกษาเฉพาะส่วนที่เกี่ยวข้องที่ก่อให้เกิดการเลือกใช้บริการสอบบัญชี ดังนี้

2.1.1 การจัดทำงบการเงินและการนำส่งงบการเงิน

ในการจัดทำงบการเงินและการนำส่งงบการเงินของผู้ประกอบกิจการมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการทำบัญชี พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 (กรมพัฒนาธุรกิจการค้า, 2543) ได้กำหนดในมาตรา 11 ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ต้องจัดทำงบการเงินและยื่นงบการเงินให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนดต่อสำนักงานกลางบัญชีหรือสำนักงานบัญชีประจำท้องที่ภายในห้าเดือนนับแต่วันปิดบัญชี สำหรับกรณีของบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้ยื่นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่งบการเงินนั้นได้รับอนุมัติในประชุมใหญ่ ซึ่งงบการเงินต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็น โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เว้นแต่งบการเงินของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สิทธิทรัพย์ หรือรายได้ รายการใดรายการหนึ่งหรือทุกรายการ ไม่เกินที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ทั้งนี้ เว้นแต่มีเหตุจำเป็นทำให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีอาจพิจารณาสั่งให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีได้

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะ 22 มาตรา 1197 ระบุไว้ว่าต้องจัดให้มีผู้สอบบัญชีคนหนึ่งหรือหลายคนตรวจสอบแล้วนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ภายในสี่เดือนนับแต่วันที่ลงในงบคณนั้น และให้ส่งสำเนาของงบคณไปยังบุคคลทุกคนบรรดามีชื่อในทะเบียนผู้ถือหุ้นของบริษัทแต่ก่อนวันนัดประชุมใหญ่ล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสามวัน รวมถึงให้มีสำเนาของงบคณเปิดเผยไว้ในสำนักงานของบริษัทในระหว่างเวลาเช่นว่านั้นเพื่อให้ผู้ทรงใบหุ้นชนิดออกให้แก่ผู้ถือหุ้นนั้นตรวจสอบได้ด้วย

นอกจากนี้แล้วในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนที่ 4 ได้กำหนดเกี่ยวกับผู้สอบบัญชีไว้หลายมาตรา ดังนี้ ตามมาตรา 1208 กำหนดไว้ว่าผู้สอบบัญชานั้น จะเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัทก็ได้ แต่บุคคลผู้มีส่วนได้เสียในกิจการที่บริษัททำโดยสถานอื่นอย่างหนึ่งอย่างใดนอกจากเป็นแต่ผู้ถือหุ้นในบริษัทเท่านั้นแล้ว ท่านว่าจะเลือกเอาเป็นตำแหน่งผู้สอบบัญชีหาได้ไม่ กรรมการก็ดี หรือผู้อื่นซึ่งเป็นตัวแทนหรือเป็นลูกจ้างของบริษัทก็ดี เวลาอยู่ในตำแหน่งนั้น ๆ ก็จะเลือกเอาเป็นตำแหน่งผู้สอบบัญชีของบริษัทหาได้ไม่ มาตรา 1209 ผู้สอบบัญชานั้น ให้ที่ประชุมสามัญเลือกตั้งทุกปี ผู้สอบบัญชีคนซึ่งออกไปนั้นจะเลือกกลับเข้ารับตำแหน่งอีกก็ได้ และ มาตรา 1210 ผู้สอบบัญชีควรจะได้สินจ้างเท่าใด ให้ที่ประชุมใหญ่กำหนด และมาตรา 1211 ถ้ามีตำแหน่งว่างลงในจำนวนผู้สอบบัญชี ให้กรรมการนัดเรียกประชุมวิสามัญ เพื่อให้เลือกตั้งขึ้นใหม่ให้ครบจำนวน และมาตรา 1212 ถ้ามิได้เลือกตั้งผู้สอบบัญชีโดยวิธีดังกล่าวมา เมื่อผู้ถือหุ้นไม่น้อยกว่าห้าคนร้องขอ ก็ให้ศาลตั้งผู้สอบบัญชีประจำปีนั้น และกำหนดสินจ้างให้ด้วย อีกทั้งมาตรา 1213 กำหนดงานของผู้สอบบัญชีไว้ชัดเจนว่าให้ผู้สอบบัญชีทุกคนเข้าตรวจสอบสรรพสมุดและบัญชีของบริษัทในเวลาอันสมควรได้ทุกเมื่อ และในการอันเกี่ยวข้องกับสมุดและบัญชีเช่นนั้นให้ไต่ถามสอบสวนกรรมการ หรือผู้อื่นฯ ซึ่งเป็นตัวแทน หรือเป็นลูกจ้างของบริษัทได้ไม่ว่าคนหนึ่งคนใด และมาตรา 1214 กำหนดผู้สอบบัญชีต้องทำรายงานว่าด้วยงบคณและบัญชียื่นต่อที่ประชุมสามัญ ผู้สอบบัญชีต้องแถลงในรายงานเช่นนั้นด้วยว่าตนเห็นว่างบคณได้ทำโดยถูกต้องควรฟังว่าสำแดง ให้เห็นกิจการงานของบริษัทที่เป็นอยู่ตามจริงและถูกต้องหรือไม่

2.1.1.1 วัตถุประสงค์และหลักการจัดทำบัญชี

วัตถุประสงค์การจัดทำบัญชีและข้อมูลทางการบัญชี ก็คือตอบสนองข้อมูลที่ตรงต่อความต้องการของผู้ใช้ภายนอก และในขณะเดียวกันสะท้อนถึงข้อมูลที่ผู้บริหารต้องการจะสื่อสารถึงผู้ใช้โดยพิจารณาถึงมาตรฐานการบัญชีสำหรับการรายงานทางการเงินรวมทั้งข้อกำหนดต่างๆ ของหน่วยงานกำกับดูแล

นอกจากวัตถุประสงค์ของการจัดทำบัญชีดังกล่าวข้างต้น การจัดทำบัญชีและการเงินยังควรให้ประโยชน์แก่ทุกฝ่ายที่สนใจในกิจการ ข้อมูลทางการบัญชีที่ปรากฏในงบการเงิน จึงควรให้ข้อมูลเกี่ยวกับประสิทธิภาพในการดำเนินงาน ผลตอบแทนจากการลงทุน สภาพคล่อง ความสามารถ

ในการชำระหนี้ เป็นต้น ซึ่งวัตถุประสงค์ของการจัดทำบัญชีสามารถอธิบายในรายละเอียดได้ดังที่ เมธากุล เกียรติกระจาย และ ศิลปพร ศรีจันทเพชร (2543) ได้แนะนำไว้ดังนี้

1) ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจลงทุนและให้สินเชื่อ ข้อมูลทางการบัญชีและงบการเงินควรเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจอย่างสมเหตุสมผล ในการลงทุนและการให้สินเชื่อ ผู้ใช้ข้อมูลในกลุ่มนี้ได้แก่ ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ สถาบันการเงิน นักวิเคราะห์ ที่ปรึกษาการลงทุน ผู้ลงทุน

2) ให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์ในการประเมินกระแสเงินสด ข้อมูลทางการบัญชีควรเสนอข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อผู้ลงทุนในปัจจุบันและอนาคต เพื่อช่วยประเมินความสามารถของกิจการ ในการก่อให้เกิดเงินสดที่พึงได้รับในอนาคต เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล รวมถึงจังหวะเวลาและความแน่นอนที่กิจการจะได้รับเงินสดนั้น

3) ให้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรทางเศรษฐกิจของกิจการ ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากร เศรษฐกิจที่นำเสนอในงบการเงินจะช่วยให้ผู้ลงทุน เจ้าหนี้ และผู้ใช้งบการเงินทราบถึงความมั่นคง สภาพคล่อง ความสามารถในการชำระหนี้ของกิจการ โครงสร้างทางการเงิน และความสามารถของ กิจการในการปรับตัวให้เข้ากับสภาพแวดล้อม

4) ให้ข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงาน ผู้ลงทุนและเจ้าหนี้จะใช้ข้อมูลทางการบัญชี ในการประเมินสภาพการณ์ในอนาคต ข้อมูลที่สำคัญ ได้แก่ ข้อมูลที่แสดงฐานะทางการเงิน การ เปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงิน ผลการดำเนินงานและคุณภาพของกำไร เป็นต้น

5) ให้ข้อมูลเกี่ยวกับความรับผิดชอบของผู้บริหารในการบริหารทรัพยากรของกิจการ ผู้ใช้งบการเงินสามารถประเมินผลการบริหารหรือความรับผิดชอบของผู้บริหาร โดยใช้ข้อมูลทางการ บัญชี ความรับผิดชอบดังกล่าวรวมถึงการจัดการ การดูแล การใช้สินทรัพย์ให้เป็นไปตามความ รับผิดชอบของเจ้าของ และการใช้สินทรัพย์อย่างมีประสิทธิภาพ ข้อมูลในงบการเงินอาจมีผลต่อ การตัดสินใจในการเลื่อนตำแหน่ง โยกย้ายหรือเปลี่ยนผู้บริหาร

การจัดทำบัญชีและงบการเงินเป็นการนำเสนอข้อมูลทางการบัญชี เพื่อแสดงฐานะการเงิน ผลการดำเนินงานและกระแสเงินสดของกิจการ โดยทั่วไป งบการเงินจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ หนี้สิน ส่วนของเจ้าของ รายได้ ค่าใช้จ่าย และกระแสเงินสด

จึงพอสรุปได้ว่า ข้อมูลที่ผู้ใช้งบการเงิน ต้องการเพื่อการตัดสินใจ จะต้องเป็นข้อมูลที่ สามารถช่วยผู้ใช้ในเรื่องต่อไปนี้

- 1) ประเมินผลการดำเนินงานของกิจการโดยรวม
- 2) ประเมินคุณภาพและการทำหน้าที่ในการดูแลทรัพย์สินของฝ่ายบริหาร
- 3) คาดการณ์แนวโน้มในอนาคตของกิจการ

- 4) ประเมินความเข้มแข็งและมั่นคงทางการเงิน
- 5) ประเมินความสามารถในการชำระหนี้
- 6) ประเมินสภาพคล่อง
- 7) ประเมินความเสี่ยงและความไม่แน่นอนต่าง ๆ
- 8) ช่วยในการจัดสรรทรัพยากร
- 9) ทำการเปรียบเทียบ
- 10) ประเมินมูลค่าของตราสารหนี้และตราสารทุน
- 11) ประเมินความสามารถในการปรับตัว
- 12) ตรวจสอบการปฏิบัติตามกฎหมาย
- 13) ประเมินความรับผิดชอบต่อสังคม

2.1.1.4 ประโยชน์ของข้อมูลทางการเงิน

ผู้ประกอบการที่มีความจำเป็นต้องจัดทำบัญชีไว้ นอกจากเพื่อยื่นต่อทางการตามกฎหมาย และเพื่อเสียภาษีอากรให้ถูกต้องแล้ว ยังต้องการประโยชน์จากบัญชีเพื่อ

- 1) การควบคุม
- 2) การบริหาร
- 3) การตัดสินใจ
- 4) ความถูกต้องของข้อมูล
- 5) ขอเครดิตจากสถาบันการเงิน

เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า “ข้อมูลทางบัญชี” เป็นข้อมูลหนึ่งในการสะท้อนมูลค่าทางเศรษฐกิจของกิจการให้ผู้ถือหุ้น ผู้ลงทุนทั่วไป และผู้ที่เกี่ยวข้องต่าง ๆ และถูกใช้เป็นเครื่องมือเพื่อประกอบการตัดสินใจทางเศรษฐกิจและการลงทุนในกิจการ ซึ่งมีการใช้ข้อมูลทางการเงินโดย

- 1) ภายในกิจการเอง ผู้บริหารใช้ประโยชน์จากรายงานทางการเงินเพื่อประเมินผลการปฏิบัติงานภายในองค์กร ใช้ในการวางแผนกลยุทธ์ทางการลงทุน การดำเนินงานและการเงิน
- 2) ภายนอกกิจการ ผู้ถือหุ้นที่ได้มีส่วนร่วมในการกำหนดนโยบายการบริหารและการดำเนินงาน ได้แก่ ลูกค้า เจ้าหนี้และสถาบันการเงิน พนักงานหน่วยงานของรัฐ และผู้ลงทุนทั่วไป เป็นต้น บุคคลเหล่านี้ใช้ข้อมูลทางการเงินของกิจการเพื่อ

2.1) การตัดสินใจลงทุน

2.2) การตัดสินใจทางธุรกิจของตน เพื่อให้ได้ประโยชน์หรือผลตอบแทนสูงสุด ณ

ระดับความเสี่ยงเดียวกัน

2.1.2 ข้อกำหนดเกี่ยวกับการสอบบัญชี ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543

งบการเงินประจำปีของห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล บริษัทมหาชน จำกัด บริษัทจำกัด นิติบุคคลต่างประเทศและกิจการร่วมค้าที่ได้จัดทำขึ้นประจำปี จะต้องผ่านการตรวจสอบและรับรองบัญชีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ยกเว้นงบการเงินประจำปีของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่มีทุน สินทรัพย์ หรือรายได้ รายการใดรายการหนึ่ง หรือทุกรายการไม่เกินที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

2.1.3 ข้อกำหนดเกี่ยวกับจรรยาบรรณของผู้สอบบัญชี

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพ หรือผู้ที่ขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชี ซึ่งในเบื้องต้นนี้ ผู้ประกอบวิชาชีพที่มีการควบคุมโดยตรง ได้แก่ ผู้สอบบัญชีและผู้ทำบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี โดยมีกำหนดหัวข้อของจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีไว้ ดังนี้

- 1) ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต
- 2) ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน
- 3) ความรับผิดชอบต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ
- 4) ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคล หรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบ

วิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้

มีการกำหนดโทษของการประพฤติผิดจรรยาบรรณ แบ่งเป็น 4 ระดับ คือ

- 1) ตักเตือนเป็นหนังสือ
- 2) ภาคทัณฑ์
- 3) พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพด้านที่ประพฤติผิด

จรรยาบรรณ โดยมีกำหนดเวลา แต่ไม่เกินสามปี

4) เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียน หรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิก สภาวิชาชีพบัญชี

นอกจากนี้ยังได้กำหนดให้มีคณะกรรมการจรรยาบรรณขึ้นในสภาวิชาชีพบัญชี ให้เป็นผู้พิจารณาไต่สวนว่าผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีประพฤติผิดจรรยาบรรณตามที่ผู้กล่าวหาหรือไม่ และให้มีอำนาจสั่งลงโทษผู้ที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณได้ในการนี้ สภาวิชาชีพบัญชี ได้ร่างแบบคำกล่าวหาสำหรับผู้ที่จะกล่าวหาผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในกรณีทำผิดจรรยาบรรณในเรื่องต่าง ๆ ซึ่งอาจใช้เป็นตัวอย่างการประพฤติผิดจรรยาบรรณที่อาจถูกกล่าวหาได้ โดยจัดกลุ่มตามหัวข้อจรรยาบรรณได้ดังนี้

- 1) กระทำการใด ๆ อันอาจนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพบัญชี
- 2) ไม่ปฏิบัติหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี หรือมาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องที่กำหนดตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547
- 3) ไม่ประกอบวิชาชีพบัญชีด้วยความซื่อสัตย์สุจริต
- 4) ใช้อำนาจหน้าที่โดยไม่ชอบธรรม หรือใช้อิทธิพลหรือให้ผลประโยชน์แก่บุคคลใด เพื่อให้ตนเองหรือผู้อื่นได้รับหรือไม่ได้รับงาน
- 5) เรียก รับ หรือยอมรับทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์อย่างใดสำหรับตนเอง หรือผู้อื่นโดยมิชอบจากผู้ว่าจ้างหรือบุคคลใดซึ่งเกี่ยวข้องกับงานที่ทำอยู่กับผู้ว่าจ้าง
- 6) โฆษณา หรือยอมให้ผู้อื่นโฆษณา ซึ่งการประกอบวิชาชีพเกินความเป็นจริง
- 7) ประกอบวิชาชีพเกินความสามารถที่ตนเองจะกระทำได้
- 8) ละทิ้งงานที่ได้รับทำโดยไม่มีเหตุอันสมควร
- 9) ลงลายมือชื่อเป็นผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีในงานที่ตนเองไม่ได้รับทำ ตรวจสอบ หรือควบคุมด้วยตนเอง
- 10) เปิดเผยความลับของงานที่ตนเองได้รับทำโดยมิได้รับอนุญาตจากผู้ว่าจ้าง
- 11) แย่งงานจากผู้ประกอบวิชาชีพอื่นในด้านเดียวกัน
- 12) รับทำงาน หรือตรวจสอบงานขึ้นเดียวกันกับผู้ประกอบวิชาชีพอื่นทำอยู่ โดยไม่ใช้การตรวจสอบตามหน้าที่ และไม่ได้แจ้งให้ผู้ประกอบวิชาชีพอื่นนั้นทราบล่วงหน้า
- 13) ใช้ หรือคัดลอกแบบ รูป หรือเอกสารที่เกี่ยวกับงานของผู้ประกอบวิชาชีพอื่นในด้านเดียวกัน โดยมิได้รับอนุญาต
- 14) กระทำใด ๆ โดยจงใจให้เป็นที่เสื่อมเสียแก่ชื่อเสียง หรืองานของผู้ประกอบวิชาชีพอื่นในด้านเดียวกัน

จะเห็นว่า การกระทำผิดตามมูลความผิดบางข้อ อาจถือว่าเป็นการทำความผิดจรรยาบรรณได้หลายข้อ เช่น การไม่ประกอบวิชาชีพด้วยความซื่อสัตย์สุจริต นอกจากจะผิดจรรยาบรรณในเรื่องของความโปร่งใสความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริตแล้ว ยังอาจถือว่าเป็นการขาดความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลหรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพปฏิบัติหน้าที่ให้อีกด้วย ในขณะที่เดียวกัน การโฆษณา หรือยอมให้ผู้อื่นโฆษณา ซึ่งการประกอบวิชาชีพเกินความเป็นจริงหรือการแย่งงานจากผู้ประกอบวิชาชีพอื่นในด้านเดียวกันอาจไม่สามารถจัดให้อยู่ในหัวข้อใด ๆ ของจรรยาบรรณที่กฎหมายกล่าวถึง ได้อย่างชัดเจน แต่ก็ถือว่าเป็นสิ่งที่ไม่ควรกระทำเช่นกัน

2.1.4 แนวคิดส่วนประสมทางการตลาดของการบริการ

โดยพื้นฐานส่วนประสมทางการตลาดของสินค้าจะมีอยู่ 4 ด้าน ได้แก่ผลิตภัณฑ์ ราคา ช่องทางการจัดจำหน่าย และการส่งเสริมการตลาด (Kotler, 1997 อ้างถึงใน ชัยสมพล ชาวประเสริฐ, 2550) แต่ส่วนประสมทางการตลาดของตลาดบริการจะมีความแตกต่างจากส่วนประสมทางการตลาดของสินค้าทั่วไป กล่าวคือ จะต้องมีการเน้นถึงด้านพนักงาน ด้านกระบวนการในการให้บริการ และด้านสิ่งแวดล้อมทางกายภาพ ดังนั้น ส่วนประสมทางการตลาดของการบริการจึงประกอบด้วย 7 ด้าน ได้แก่ ด้านผลิตภัณฑ์ ด้านราคา ด้านช่องทางการจัดจำหน่าย ด้านการส่งเสริมการตลาด ด้านพนักงาน ด้านกระบวนการให้บริการ และด้านสิ่งแวดล้อมทางกายภาพ¹ (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า 7Ps) (Payne, 1993 อ้างถึงใน ชัยสมพล ชาวประเสริฐ, 2550)

หลัก 7Ps เป็นหลักการของส่วนประสมทางการตลาดที่ต้องมีการผสมกลมกลืนในอัตราส่วนที่ลงตัว สำหรับงานสอบบัญชี ส่วนประสมทางการตลาดแต่ละตัวจะมีความหมาย ดังนี้

2.1.4.1 ผลิตภัณฑ์ (Product) บริการเป็นผลิตภัณฑ์ที่ไม่มีตัวตน แต่ต้องการคุณภาพ ซึ่งคุณภาพของงานบริการจะต้องประกอบมาจากหลายปัจจัยที่ประกอบกัน ทั้งความรู้ความสามารถ และประสบการณ์ของพนักงาน ความทันสมัยของอุปกรณ์ ความรวดเร็วและต่อเนื่องของขั้นตอนการส่งมอบบริการ (ชัยสมพล ชาวประเสริฐ, 2550)

2.1.4.2 ราคา (Price) ราคาเป็นสิ่งที่กำหนดรายได้ของกิจการ แต่เนื่องจากตลาดแข่งขันสูงย่อมต้องมีคู่แข่ง ดังนั้นการตั้งราคามีปัจจัยที่ต้องคำนึงถึงมากมาย เช่น นโยบายด้านการตลาดของธุรกิจ ต้นทุน มาตรฐานการให้บริการ ลักษณะความซับซ้อนของธุรกิจ การแข่งขัน ความคาดหวังของลูกค้า ดังนั้นในงานบริการ ราคาจึงเป็นปัจจัยสำคัญอย่างหนึ่ง

2.1.4.3 ช่องทางการจัดจำหน่าย (Place) การให้บริการสามารถให้บริการผ่านช่องทางการจัดจำหน่ายได้ เช่น การให้บริการผ่านร้าน การให้บริการถึงบ้านลูกค้าหรือสถานที่ลูกค้าต้องการ การให้บริการผ่านตัวแทนและการให้บริการผ่านอิเล็กทรอนิกส์

2.1.4.4 การส่งเสริมการตลาด (Promotion) การส่งเสริมการตลาดของธุรกิจบริการจะมีความคล้ายกับธุรกิจขายสินค้าคือ การโฆษณา ประชาสัมพันธ์ การให้ข่าวและการตลาดผ่านสื่อต่าง ๆ

2.1.4.5 พนักงาน (People) พนักงานจะประกอบด้วยบุคคลทั้งหมดในองค์กรที่ให้บริการนั้น ซึ่งจะรวมถึงตั้งแต่เจ้าของ ผู้บริหาร พนักงานในทุกระดับ ซึ่งบุคคลดังกล่าวทั้งหมดมีผลต่อคุณภาพการให้บริการ

¹ ซึ่งต่อไปในงานวิจัยนี้จะเรียกว่า 7Ps

2.1.4.6 กระบวนการให้บริการ (Process) เป็นส่วนประสมทางการตลาดที่มีความสำคัญมาก ต้องอาศัยพนักงานที่มีประสิทธิภาพหรือเครื่องมือที่ทันสมัยที่ทำให้เกิดกระบวนการที่สามารถส่งมอบบริการที่มีคุณภาพได้ ให้เป็นที่ประทับใจของลูกค้า

2.1.4.7 สิ่งแวดล้อมทางกายภาพ (Physical Evidence) เป็นปัจจัยที่มองเห็น ซึ่งเป็นความคาดหวังของลูกค้า ซึ่งเป็นที่ประทับใจของลูกค้าเช่น อาคารของธุรกิจบริการ การตกแต่งสถานที่และอุปกรณ์ที่ทันสมัย

2.2 เอกสารและงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

ธวัช ภูษิตโยโดย และวิศิษฐ์ศรี จินตนา (2543) ได้กล่าวถึง “การบัญชีกับการจัดการสำหรับ SMEs” ว่า ปัจจุบันสำนักงานใหญ่ ๆ ต่างก็ปรับขยายบริการเป็นแบบเบ็ดเสร็จ กล่าวคือให้บริการไปถึงการเป็นที่ปรึกษาธุรกิจครบวงจรตั้งแต่การทำบัญชี จัดระบบบัญชี สอบบัญชี ให้คำปรึกษาด้านภาษีอากร บริหารธุรกิจ บริหารการเงิน เทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ และกฎหมาย นักบัญชีต้องมีความรู้เฉพาะธุรกิจ จะเห็นได้ว่า ในเศรษฐกิจใหม่ นักบัญชีไม่ใช่แค่ทำบัญชี หรือตรวจสอบบัญชีเท่านั้น แต่ต้องให้บริการแก่ธุรกิจแบบครบวงจรตามความต้องการในตลาด อาชีพนักบัญชีในปัจจุบันจึงค่อนข้างหลากหลายเป็นเสมือนหมอธุรกิจ ต้องสามารถตรวจและรักษาโรคได้ด้วย ธุรกิจโดยเฉพาะกิจการขนาดใหญ่จึงใช้สำนักงานบัญชีเหล่านี้เป็นคู่คิดช่วยให้การบริหารธุรกิจทันสมัยได้คุณภาพและประสบความสำเร็จ สำหรับ SMEs ก็คงไม่แตกต่างจากธุรกิจขนาดใหญ่ จะต้องอาศัยการบริการของนักบัญชีเช่นเดียวกัน เพียงแต่เจ้าของกิจการหรือผู้ถือหุ้นใหญ่ที่มีอำนาจเด็ดขาด และถือว่าเป็นธุรกิจของตนจะเห็นความสำคัญหรือไม่ หรือจะเห็นว่าเป็นธุรกิจครอบครัว ทำกันเองก็ได้ไม่จำเป็นต้องใช้บริการของนักบัญชีแต่อย่างใด ความคิดเช่นนี้ย่อมไม่ถูกต้อง เพราะในสภาพแวดล้อมปัจจุบัน นักบัญชีสามารถช่วยผู้บริหารได้ทุกด้านในการบริหารธุรกิจให้ประสบความสำเร็จ และสามารถทำงานที่ก่อให้เกิดประโยชน์ทางธุรกิจได้คุ้มกว่า

ปัจจุบันเจ้าของหรือผู้บริหารยังไม่ได้ให้ความสำคัญในการจัดทำบัญชีและนำเอาข้อมูลทางบัญชีมาใช้ประโยชน์ทางการบริหารธุรกิจเท่าที่ควร และส่วนมากไม่ได้เห็นประโยชน์ส่งผลให้ไม่สนใจจัดทำบัญชี เจ้าของควรควบคุมผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ไม่ว่าจะพนักงานของกิจการเอง หรือผู้รับจ้างทำบัญชี หรือสำนักงานบัญชี ให้จัดทำบัญชีโดยถูกต้อง ครบถ้วน ทันเวลา ซึ่งหากมีการจัดทำบัญชีโดยถูกต้อง ธุรกิจจะได้ประโยชน์มากมายในระยะยาว มากกว่าการเลี้ยงภาษีในระยะสั้น ปัจจุบันบุคคลภายนอกจะวัดความเชื่อถือในการมาติดต่อธุรกิจ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยพิจารณาจากข้อมูลทางการบัญชี และงบการเงินของธุรกิจแทนความเชื่อถือส่วนตัวมากขึ้นเรื่อย ๆ การยอมรับใน

ลักษณะนี้ จึงเป็นความจำเป็นที่จะต้องมีการจัดระบบและมาตรฐานในการทำบัญชีให้เป็นไปในแนวทาง และมาตรฐานเดียวกัน และกิจการจะต้องจัดทำข้อมูลทางการบัญชีตามมาตรฐานให้เป็นที่ยอมรับ

พรหมมินทร์ รธนินธ์ (2538) ได้ศึกษาปัจจัยในการเลือกใช้บริการการสอบบัญชีของบริษัทจำกัดในจังหวัดเชียงใหม่ ผลการศึกษาพบว่า ปัจจัยในการเลือกใช้บริการการสอบบัญชีที่มีความสำคัญมากที่สุด คือ คุณภาพการให้บริการสอบบัญชี ได้แก่ การแก้ไขปัญหาให้กับลูกค้าได้อย่างรวดเร็ว ผู้ให้บริการสอบบัญชีมีความรู้ความชำนาญ มีการให้ข้อเสนอแนะเพิ่มเติมนอกเหนือจากการสอบบัญชี การเก็บรักษาข้อมูลของลูกค้าได้เป็นอย่างดี มีการเสนอรายงานถูกต้องตรงกับข้อเท็จจริง และตรงต่อเวลา ด้านความต้องการใช้บริการเสริมด้านอื่น ๆ จากผู้สอบบัญชีของบริษัทจำกัดคือการเป็นที่ปรึกษาทางภาษีอากร ส่วนด้านปัญหาที่เกิดขึ้นจากการใช้บริการจากผู้สอบบัญชีของบริษัทจำกัดคือปัญหาด้านคุณภาพการให้บริการ ได้แก่ ติดต่อผู้สอบบัญชียากมากที่สุดและไม่มีข้อเสนอแนะเพิ่มเติมภายหลังการสอบบัญชี

เยาวเรศ วัชรคม (2546) ได้ศึกษาเรื่อง ปัจจัยที่มีผลต่อการเลือกใช้บริการตรวจสอบและรับรองบัญชีของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ โดยจัดทำแบบสอบถามเพื่อเก็บรวบรวมข้อมูลจากกลุ่มตัวอย่าง จากผลการศึกษาทำให้ทราบว่า การตรวจสอบและรับรองงบการเงินของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี โดยให้สำนักงานบัญชีเป็นผู้จัดหา ในการเลือกใช้บริการ จะคำนึงปัจจัยต่าง ๆ คือ

ปัจจัยด้านผลิตภัณฑ์ ที่มีผลมากที่สุด คือ ด้านมาตรฐานงานตรวจสอบ ด้านจรรยาบรรณของผู้ตรวจสอบ และด้านความชำนาญของผู้ตรวจสอบในแต่ละธุรกิจ

ปัจจัยด้านราคา ที่มีผลมากที่สุด คือ ด้านอัตราค่าบริการ

ปัจจัยด้านช่องทางการจำหน่าย ที่มีผลมากที่สุด คือ คำแนะนำของสำนักงานบัญชี

ปัจจัยด้านการส่งเสริมการขายที่มีผลมากที่สุด คือ ชื่อเสียงและประสบการณ์ของผู้ตรวจสอบ

จากแนวคิด ทฤษฎี และเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำงบการเงินและการบัญชีดังกล่าวนี้ ช่วยให้ผู้ศึกษามีความรู้ความเข้าใจเรื่องเกี่ยวกับปัจจัยในการเลือกใช้บริการการสอบบัญชีของบริษัทจำกัดและปัญหาที่เกิดขึ้นจากการใช้บริการจากผู้สอบบัญชีของบริษัทจำกัดในจังหวัดสุโขทัย ซึ่งความรู้ความเข้าใจดังกล่าวนี้สามารถใช้เป็นความคิดพื้นฐานและแนวทางในการวิจัยครั้งนี้ได้เป็นอย่างดี