



บทที่ 2

แนวคิดขั้นพื้นฐานเกี่ยวกับหลักการบัญชี

คำว่า "หลักการบัญชี" (Accounting Principles) ในที่นี้หมายถึง "หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป" (Generally Accepted Accounting Principles) คือ แนวทางที่ได้รับการรับรองและยอมรับเป็นส่วนใหญ่จากผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องในวิชาชีพการบัญชี เพื่อให้หลักบัญชีใช้ยึดถือเป็นหลักปฏิบัติในการรวบรวม จัดบันทึก สรุปผล และจัดทำงบการเงินอย่างมีหลักเกณฑ์ มีมาตรฐาน โดยกระทำกันอย่างสม่ำเสมอและสามารถเข้าใจได้ง่าย คำว่า "หลักการบัญชี" ในปัจจุบันได้มีการใช้คำว่า "มาตรฐานการบัญชี" กันมากขึ้น หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นคำศัพท์พิเศษในการบัญชีการเงิน โดยครอบคลุมถึงประเพณีนิยม กฎเกณฑ์ และวิธีการต่าง ๆ ซึ่งอธิบายให้ทราบถึงวิธีการปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองกัน ณ เวลาหนึ่งเวลาใดโดยเฉพาะ หลักการบัญชีได้พัฒนามาโดยถือหลักเหตุผล ขนบธรรมเนียม ประสพการณ์ การใช้งานเคยชิน และความจำเป็นในทางปฏิบัติ

ข้อสมมติขั้นมูลฐาน เป็นพื้นฐานในการกำหนดหลักการบัญชีหรือมาตรฐานการบัญชี และเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญในการจัดทำงบการเงิน โดยทั่วไปข้อสมมติขั้นมูลฐานของการบัญชีถูกกำหนดขึ้นจากหลักและวิธีปฏิบัติต่าง ๆ กัน ข้อสมมติขั้นมูลฐานที่เสนอในที่นี้ได้แนวทางจาก แถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง ข้อสมมติขั้นมูลฐานของการบัญชี ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งพอจะสรุปได้ดังนี้

ข้อสมมติขั้นมูลฐานของการบัญชี

1. ความเป็นหน่วยงานของกิจการ (Accounting Entity Assumption) หมายความว่า กิจกรรมของหน่วยงานหนึ่ง ๆ สามารถแยกแสดงต่างหากจากเจ้าของหน่วยงาน และหน่วยงานอื่น ๆ ได้ หน่วยงานในที่นี้ได้แก่ หน่วยธุรกิจในรูปแบบของบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วน บุคคลคนเดียว และอาจจะอยู่ในรูปของ แผนก ส่วน หรืออุตสาหกรรมหนึ่ง ๆ ดังนั้น จึงขึ้นอยู่กับว่าจะกำหนดให้หน่วยงานอยู่ในลักษณะใด ความเป็นหน่วยงานตามข้อสมมติทางการบัญชีนี้ไม่จำเป็นต้องเหมือนกับความเป็นหน่วยงานตามกฎหมาย เช่น บริษัทใหญ่และบริษัทในเครือต่าง ๆ ต่างเป็นหน่วยงานแยกกันตามกฎหมาย แต่ในการงบการเงินรวมนั้นถือว่าบริษัทใหญ่และบริษัทในเครือเหล่านี้เป็นหน่วยงานเดียวกัน ในการจัดทำงบการเงินจะต้องระบุหน่วยของกิจการไว้ในงบการเงินนั้น ๆ ด้วย

2. ความดำรงอยู่ของกิจการ (Going Concern Assumption) กิจการที่จัดตั้งขึ้นมาย่อมมีวัตถุประสงค์ที่จะดำรงอยู่โดยไม่มีกำหนด อย่างน้อยก็นานพอที่จะดำเนินงานตามแผนและข้อผูกพันที่ได้ทำไว้จนสำเร็จ นักบัญชีจึงถือว่ากิจการที่ตั้งขึ้นมาจะดำเนินงานต่อเนื่องกันไปโดยไม่เลิก หรือไม่จำเป็นต้องเลิก หรือต้องลดปริมาณการดำเนินงานลงอย่างมาก หากมีเหตุอื่นใดชี้ให้เห็นว่าเหตุการณ์ในภายหน้าจะไม่เป็นไปตามข้อสมมติดังกล่าว ก็จะใช้มาตรฐานการบัญชีที่กำหนดไว้สำหรับเหตุการณ์นั้น ๆ โดยเฉพาะแทน

ข้อสมมติในเรื่องความดำรงอยู่ของกิจการมีผลต่อหลักการบัญชีเป็นอย่างมาก เช่น หลักการราคาทุนและหลักการคิดค่าเสื่อมราคาและค่าหมดเปลืองของสินทรัพย์บางประเภท

3. การใช้หน่วยเงินตราในการบัญชี (Monetary Unit Assumption) ข้อมูลทางการบัญชีจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ได้เต็มที่ถ้าข้อมูลนั้นให้ความหมายชัดเจน เนื่องจากข้อมูลทางบัญชีที่เป็นตัวเลขสื่อความหมายได้ดีกว่าข้อมูลที่เป็นพรรณาวาหาร หน่วยเงินตราเป็นสื่อในการแลกเปลี่ยนและทำหน้าที่เป็นหน่วยวัดราคา ดังนั้นนักบัญชีจึงใช้หน่วยเงินตราในการวัดผลการดำเนินงานฐานะการเงิน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ

4. รอบเวลา (Periodic and Timely Reporting Assumption) การวัดผลการดำเนินงานของกิจการหนึ่ง ๆ จะถูกต้องที่สุดถ้ารายงานกระทั่งถึงเวลาที่กิจการนั้นเลิกดำเนินงาน ทั้งนี้เพราะข้อมูลต่าง ๆ จะเป็นข้อมูลที่เกิดขึ้นจริง ไม่จำเป็นต้องอาศัยการประมาณสำหรับรายการบางประเภท แต่เนื่องจากว่ากิจการเอง รัฐบาลผู้ลงทุน และบุคคลที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ ไม่สามารถรอข้อมูลเกี่ยวกับผลการดำเนินงานของกิจการจนถึงเวลานั้นได้ นักบัญชีจึงจำเป็นต้องเสนอข้อมูลตามรอบระยะเวลาต่าง ๆ ตลอดอายุของกิจการ โดยการแบ่งการทำงานของกิจการออกเป็นรอบเวลาสั้น ๆ ในการจัดทำข้อมูลไว้เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจ โดยปกติรอบเวลาดังกล่าวมักจะกำหนดไว้เท่ากันเพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบและจะระบุไว้ชัดเจนในงบการเงิน

5. หลักการราคาทุน/หลักต้นทุนในอดีต (Historical Cost Principle) หลักการนี้เกี่ยวข้องกับข้อสมมติในเรื่องความดำรงอยู่ของกิจการ โดยสินทรัพย์และหนี้สินจะบันทึกโดยถือเกณฑ์ราคาทุนเดิม ซึ่งเป็นราคาอันเกิดจากการแลกเปลี่ยน การใช้ราคาทุนเดิมนี้มีข้อดีตรงที่เป็นราคาที่แน่นอน มีหลักฐานพิสูจน์ได้ และที่สำคัญคือเป็นราคาที่ไม่ขึ้นอยู่กับความเห็นของแต่ละคนซึ่งอาจแตกต่างกันได้ ในปัจจุบัน การรายงานข้อมูลโดยใช้หลักต้นทุนในอดีตได้รับการโต้แย้งมาก ทั้งนี้เนื่องจากการเกิดภาวะเงินเฟ้อและระดับราคาสินค้าเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก ทำให้ต้นทุนในอดีตไม่ได้แสดงอำนาจซื้อที่แท้จริงในปัจจุบัน รายการต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในอดีตจึงไม่สามารถนำมาเปรียบเทียบกับรายการที่เพิ่งเกิดขึ้นได้อย่างมีความหมายเท่าที่ควร แต่อย่างไรก็ตามงบการเงิน

ยังคงยึดหลักต้นทุนในอดีต ในกรณีที่มีการใช้ราคาอื่นที่มีใช้ราคาทุน ควรเปิดเผยให้ทราบด้วย

6. หลักการเกิดขึ้นของรายได้/หลักการรับรู้รายได้ (Revenue Recognition Principle) ตามหลักการนี้จะถือว่ารายได้เกิดขึ้นเมื่อกระบวนการก่อให้เกิดรายได้ได้สำเร็จแล้ว หรือถือว่าสำเร็จแล้ว และการแลกเปลี่ยนได้เกิดขึ้นแล้ว ซึ่งจะแยกพิจารณาสำหรับกรณีต่าง ๆ ดังนี้

(1) กิจการที่ขายสินค้าจะถือว่ากระบวนการก่อให้เกิดรายได้ได้สำเร็จแล้ว ก็ต่อเมื่อ ณ เวลาที่ขายสินค้านั้นมีการคาดคะเนอย่างมีเหตุผลว่ากิจการจะสามารถเก็บเงินได้ในที่สุด และเป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

ก) ผู้ขายสินค้าได้อ่อนความเสี่ยงและผลตอบแทนในการเป็นเจ้าของที่มีนัยสำคัญไปให้ผู้ซื้อแล้ว และไม่มีส่วนเกี่ยวข้องทางด้านการจัดการหรือการควบคุมในสินค้าที่โอนไป (ในระดับที่เจ้าของโดยปกติวิสัยจะพึงมี) และ

ข) ปราศจากความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับราคาขาย ต้นทุนที่เกี่ยวข้อง การคืนสินค้าและการเรียกเก็บหนี้

(2) กิจการที่ให้บริการจะมีการรับรู้รายได้เมื่องานเสร็จตามสัญญาหรือตามวิधिเปออร์เซ็นต์ของงานที่เสร็จ แล้วแต่กรณี การรับรู้รายได้ดังกล่าวจะทำได้ต่อเมื่อปราศจากความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญเกี่ยวกับค่าบริการ ต้นทุนที่เกี่ยวข้อง และการเรียกเก็บเงิน

(3) การรับรู้รายได้สำหรับการให้ครอบครองและใช้สินทรัพย์ เช่น ดอกเบี้ย ให้รับรู้เป็นรายได้ตามเกณฑ์ระยะเวลา โดยพิจารณาถึงจำนวนเงินต้นที่คงค้างและอัตราดอกเบี้ยที่เกี่ยวข้องนั้น ค่ารอแยกตีและเงินปันผลควรรับรู้เป็นรายได้เมื่อเจ้าของสินทรัพย์นั้นมีสิทธิที่จะได้รับแล้ว อย่างไรก็ตามรายรับทั้งหมดจะถือเป็นรายได้ได้ก็ต่อเมื่อปราศจากความไม่แน่นอนที่มีนัยสำคัญในการกำหนดรายได้หรือในการเรียกเก็บเงิน

(4) กิจการที่รับเหมาทำการก่อสร้างตามสัญญา ให้รับรู้รายได้ตามเปอร์เซ็นต์ของงานที่เสร็จ ซึ่งเป็นการรับรู้รายได้ก่อนที่งานจะเสร็จสิ้นตามสัญญา การรับรู้รายได้ตามเปอร์เซ็นต์ของงานที่เสร็จนี้มีข้อดีตรงที่เป็นการกระจายรายได้ไปในงวดบัญชีต่าง ๆ แทนที่จะถือว่ารายได้เกิดขึ้นทั้งจำนวนในงวดที่เสร็จ สำหรับในกรณีที่ไม่สามารถประมาณต้นทุนทั้งหมดที่จะเกิดขึ้นและความก้าวหน้าของงานได้แล้ว ให้รอการรับรู้รายได้ไปจนกระทั่งงานเสร็จตามสัญญา

(5) กิจการทางเศรษฐกิจบางประเภท เช่น การเก็บเกี่ยวผลผลิตทางการเกษตรและการขุดสินแร่ จะรับรู้รายได้เมื่อการทำงานเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าหรือผลผลิตดังกล่าวแล้วเสร็จแต่ก่อนที่จะเกิดการขาย ทั้งนี้เพราะสินค้าหรือผลผลิตประเภทนี้มีตลาดอยู่พร้อม มีราคา

กำหนดไว้โดยแน่นอน และโอกาสที่จะขายไม่ได้มีอยู่น้อยมาก กรณีนี้รวมถึงการประกันราคาโดยรัฐบาลเพื่อช่วยเหลือผลผลิตทางการเกษตรด้วย

(6) การขายสินค้าแบบผ่อนชำระ ให้นำรัฐรายได้เมื่อได้รับชำระเงิน ทั้งนี้เพราะระยะเวลาในการเก็บเงินอาจจะนานหลายงวดบัญชี ทำให้มีความเสี่ยงสูงในการเรียกเก็บเงิน นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ยังอาจเกิดขึ้นในงวดต่อจากที่มีการขายอีกมาก การรับรู้รายได้เมื่อมีการขายจึงไม่เหมาะสม

7. หลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ (Matching Principle) หลักการนี้เป็นแนวทางสำหรับการตัดสินใจว่ารายการใดบ้างที่จะเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น ๆ หลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้แยกออกได้เป็น 3 หลักดังนี้

(1) การมีความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกัน ต้นทุนบางชนิดถือเป็นค่าใช้จ่ายเนื่องจากถือเกณฑ์ว่ามีความเกี่ยวข้องกับรายได้นั้น ๆ โดยเฉพาะ เมื่อมีการรับรู้รายได้นั้น ๆ ก็จะถือต้นทุนนั้นเป็นค่าใช้จ่ายทันที เช่น ค่านายหน้าขาย ต้นทุนของผลิตภัณฑ์และบริการที่ขาย ในบางครั้งความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกันนี้กิจการต้องตั้งข้อสมมติหลายอย่าง เพื่อสะสมต้นทุนของผลิตภัณฑ์ที่ขายหรือบริการที่ให้ เช่น การถือว่าต้นทุนการผลิตคิดเข้าผลิตภัณฑ์ โดยถือเกณฑ์ว่าสัมพันธ์กับชั่วโมงแรงงาน ชั่วโมงเครื่องจักร หรือเกณฑ์อื่นที่เห็นว่าจะมีความเกี่ยวข้อง

(2) การบันทึบบัญชีอย่างมีแบบแผนและมีเหตุผล หากสินทรัพย์ให้ประโยชน์หลายงวดบัญชี ต้นทุนของสินทรัพย์นั้นจะถูกบันทึกในงวดบัญชีต่าง ๆ อย่างมีแบบแผนและมีเหตุผล ตัวอย่างของการบันทึบบัญชีอย่างมีแบบแผนและมีเหตุผลได้แก่ค่าเสื่อมราคาของสินทรัพย์ถาวรที่มีตัวตน ค่าหมดเปลืองของทรัพยากรธรรมชาติ ค่าตัดจำหน่ายสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตน การบันทึบบัญชีค่าเช่าและค่าเบี้ยประกันภัย เป็นต้น ต้นทุนของสินทรัพย์ใดซึ่งให้ประโยชน์สำหรับงวดบัญชีเดียวเท่านั้นต้องถือเป็นค่าใช้จ่ายของงวดบัญชีนั้นทันที ซึ่งถือว่าการบันทึบบัญชีอย่างมีแบบแผนและมีเหตุผลอย่างหนึ่งเช่นกัน

(3) การรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันที ต้นทุนบางอย่างเกี่ยวข้องกับงวดบัญชีปัจจุบัน ถือเป็นค่าใช้จ่ายเพราะว่า

- ต้นทุนที่เกิดขึ้นระหว่างงวดไม่ทำให้ประโยชน์ที่จะพอมองเห็นได้ในอนาคต
- ต้นทุนซึ่งได้ลงบันทึกไว้เป็นสินทรัพย์ในงวดก่อนไม่ทำให้ประโยชน์ที่จะพอมองเห็นได้ในอนาคตต่อไป หรือ
- การบันทึบบัญชีต้นทุนไม่ว่าจะโดยถือเกณฑ์ความเกี่ยวข้องกับรายได้อะไรหรืองวดบัญชีต่าง ๆ ถือว่าไม่มีประโยชน์อีกต่อไป

การรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายทันทีที่มีผลให้มีการคิดต้นทุนหลายอย่างเข้าเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่จ่ายเงินหรือมีหนี้สินเกิดขึ้น ได้แก่ เงินเดือนพนักงาน ค่าใช้จ่ายในการขาย ส่วนใหญ่ และต้นทุนของทรัพยากรที่ใช้ไปในกิจกรรมที่ไม่ได้รับผลสำเร็จ ตัวอย่างของต้นทุนซึ่งถือเป็นสินทรัพย์ในงวดก่อนและปรากฏว่าไม่ให้ประโยชน์ที่จะพอมองเห็นได้ในอนาคตอีกต่อไป ได้แก่ สิทธิบัตรที่ถือไม่มีคุณค่าอีกต่อไป เป็นต้น

ในการใช้หลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ 3 หลักข้างต้นนี้ กิจการต้องวิเคราะห์ต้นทุนเพื่อดูว่าต้นทุนที่เกิดขึ้นมีความสัมพันธ์กับรายได้ตามหลักเกณฑ์ของการเป็นเหตุเป็นผลกันหรือไม่ หากไม่มีความสัมพันธ์กันให้พยายามปันส่วนต้นทุนตามวิธีที่มีแบบแผนและมีเหตุผล หากไม่มีทั้งความสัมพันธ์ที่เป็นเหตุเป็นผลกันและไม่อาจปันส่วนอย่างมีแบบแผนและมีเหตุผลได้ให้ถือว่าต้นทุนนั้นเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้นหรือในงวดซึ่งทราบว่าจะมีการขาดทุน

8. หลักเงินค้ำ (Accrual Basis Principle) ในการคำนวณกำไรและขาดทุนสำหรับแต่ละงวดบัญชีจะต้องคำนึงถึงรายได้และค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เป็นของงวดนั้น และแยกส่วนที่ไม่เป็นรายได้และค่าใช้จ่ายของงวดนั้นออก ตามหลักเงินค้ำรายได้จะถือว่าเกิดขึ้นตามหลักการรับรู้รายได้ และใช้หลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้เพื่อให้ได้มาซึ่งค่าใช้จ่ายของงวดนั้น แม้จะยังไม่ได้มีการรับเงินและจ่ายเงินจริงก็ตาม การใช้หลักเงินค้ำจะเกิดรายการค้ำรับค้ำจ่ายในงบการเงิน

9. หลักโดยประมาณ (Estimation Principle) เนื่องจากจากข้อสมมติเกี่ยวกับความดำรงอยู่ของกิจการและรอบเวลา ประกอบกับการดำเนินงานของกิจการที่มีความซับซ้อน มีความไม่แน่นอนและมีลักษณะร่วมสัมพันธ์กัน ทำให้ต้องมีการปันส่วนรายได้และค่าใช้จ่ายเข้ารอบบัญชีต่าง ๆ หรือเข้ากิจกรรมต่าง ๆ ซึ่งการปันส่วนนี้ต้องอาศัยการประมาณการโดยใช้ดุลยพินิจประกอบ เช่น การประมาณอายุการใช้งานของเครื่องจักร เพื่อใช้คำนวณค่าเสื่อมราคาอันเป็นการกระจายต้นทุนของเครื่องจักรเข้าในงวดบัญชีต่าง ๆ ที่ได้รับประโยชน์จากการใช้เครื่องจักรนั้น

10. หลักการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ (Full Disclosure Principle) ในการตัดสินใจว่าจะต้องเปิดเผยข้อมูลอะไรบ้างนั้น นักบัญชียึดหลักว่าข้อมูลนั้นจะต้องมีความสำคัญเพียงพอที่จะมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งถ้าไม่เปิดเผยแล้วจะเป็นเหตุให้ผู้ใช้งบการเงินหลงผิดได้

การเปิดเผยข้อมูลนั้นอาจเปิดเผยได้ 3 ลักษณะดังนี้

(1) เปิดเผยไว้ในตัวงบการเงิน ข้อมูลเหล่านี้จะต้องสามารถจัดอยู่ในหัวข้อใดหัวข้อหนึ่งในงบการเงินได้ นอกจากนี้ข้อมูลนั้นจะต้องมีการวัดมูลค่า และผ่านการลงบัญชีตามระบบบัญชีมาแล้ว

(2) เป็นหมายเหตุประกอบงบการเงิน ส่วนใหญ่จะอยู่ในลักษณะคำบรรยายมากกว่าที่จะเป็นตัวเลข เป็นการอธิบายรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับรายการที่แสดงอยู่ในตัวงบการเงิน ตัวอย่างของหมายเหตุประกอบงบการเงินได้แก่ คำบรรยายเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีของกิจการ การอธิบายถึงความไม่แน่นอนตลอดจนภาวะผูกพันต่าง ๆ ที่อาจเกิดขึ้นได้ การอธิบายให้ทราบถึงรายละเอียดของรายการพิเศษ เป็นต้น ข้อมูลในหมายเหตุประกอบงบการเงินนี้มีความจำเป็นอย่างยิ่งในอันที่จะช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถึงการดำเนินงานและฐานะของกิจการได้ดีขึ้น

(3) เป็นข้อมูลประกอบ ข้อมูลประกอบนี้จะ เป็นข้อมูลที่ได้จากการใช้วิธีการที่แตกต่างออกไปจากที่ใช้ในงบการเงิน ข้อมูลประเภทนี้มีประโยชน์ แต่อาจจะไม่จำเป็นมากนัก ตัวอย่างเช่น ในปัจจุบันกิจการบางแห่งอาจจะเสนอข้อมูลทางการเงินที่จัดทำขึ้นโดยปรับตัวเลขให้แสดงอำนาจซื้อในปัจจุบัน เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินจะได้เปรียบเทียบกับข้อมูลต้นทุนในอดีตที่แสดงอยู่ในตัวงบการเงิน

การเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอหมายความรวมถึง รูปแบบการจัดรายการและ ข้อมูลในงบการเงิน หมายเหตุประกอบงบการเงิน คำศัพท์ที่ใช้ การแยกประเภทรายการเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณ ฯลฯ ซึ่งเน้นถึงลักษณะและชนิดของการเปิดเผยต่าง ๆ ที่จำเป็น ทำให้ งบการเงินให้ข้อมูลอย่างเพียงพอ เข้าใจได้ง่าย และไม่ทำให้ผู้ใช้ข้อมูลสับสน

11. หลักฐานที่ใช้หลักฐานอันเที่ยงธรรม (Verifiable or Objective Evidence) เนื่องจากงบการเงินทำขึ้นเพื่อประโยชน์ของบุคคลหลายฝ่าย เพื่อให้บุคคลที่เกี่ยวข้องเข้าใจ งบการเงินของกิจการได้ถูกต้องใกล้เคียงกับความเป็นจริง การบันทึกรายการบัญชีและการทำ งบการเงินจึงต้องจัดทำขึ้นโดยอาศัยหลักฐานและข้อเท็จจริงอันเที่ยงธรรมที่บุคคลต่าง ๆ ยอมรับ เชื่อถือ และสามารถตรวจสอบได้ หลักฐานดังกล่าวจะต้องปราศจากความลำเอียงหรือไม่มีอคติต่อ บุคคลหนึ่งบุคคลใดโดยเฉพาะ โดยพยายามหลีกเลี่ยงความคิดเห็นส่วนตัวมากที่สุด

12. หลักความสม่ำเสมอ (Consistency) การเลือกใช้นโยบายการบัญชีบางอย่าง ในกรณีที่ธุรกิจมีทางเลือกได้หลายทางอาจมีผลกระทบกระเทือนต่อรายการหรือผลงานของงวดได้ ถ้าไม่มีการรักษานโยบายเดิมไว้ ดังนั้นเพื่อให้ผลงานแต่ละงวดสามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ งบการเงินของธุรกิจจึงจำเป็นต้องทำขึ้นโดยใช้หลักการหรือวิธีการบัญชี เช่นเดียวกันทุกงวด

หลักความสม่ำเสมอถือเป็นมาตรฐานที่สำคัญประการหนึ่ง ผู้สอบบัญชีจึงต้องรายงานเกี่ยวกับความสม่ำเสมอไว้ในงบการเงินที่ตรวจสอบด้วย

ในกรณีที่จำเป็นต้องมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการเพื่อให้เหมาะสมกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงจะต้องมีการเปิดเผยถึงการเปลี่ยนแปลงหลักการหรือวิธีการบัญชี รวมทั้งจำนวนเงินที่ควรจะเป็นหากไม่มีการเปลี่ยนแปลงหลักการ

ข้อควรคำนึงในการใช้มาตรฐานการบัญชี

1. หลักการมีนัยสำคัญ (Materiality) งบการเงินควรเปิดเผยข้อมูลที่มีนัยสำคัญพอที่จะกระทบต่อการตัดสินใจ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจถูกต้องถึงผลการดำเนินงาน ฐานะการเงิน และการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของกิจการ ข้อมูลที่มีนัยสำคัญหมายถึงข้อมูลซึ่งหากผู้ที่เกี่ยวข้องไม่ได้รับทราบแล้วอาจตัดสินใจผิดไปจากกรณีที่ได้รับทราบ

ในการพิจารณาว่ารายการหนึ่ง ๆ นั้นมีนัยสำคัญหรือไม่ จะต้องดูจำนวนเงิน ความเกี่ยวข้องกับปัญหา เรื่องที่เกี่ยวข้อง และระดับความแน่นอนของข้อมูล

2. หลักความระมัดระวัง (Conservatism) หมายความว่า ในกรณีที่อาจเลือกวิธีปฏิบัติทางการบัญชีได้มากกว่าหนึ่งวิธี นักบัญชีควรเลือกวิธีที่จะแสดงสินทรัพย์และกำไรในเชิงที่ต่ำกว่าไว้ก่อน ตัวอย่างเช่น การใช้ราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่าในการตีราคาสินค้าคงเหลือ เหตุผลที่สนับสนุนให้ใช้หลักความระมัดระวัง คือ

(1) ลดความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากความรู้สึกในแง่ดีของผู้จัดการและเจ้าของกิจการซึ่งจะมีผลกระทบต่อการเลือกและการเน้นรายงานการบัญชี

(2) การแสดงกำไรหรือสินทรัพย์ที่สูงเกินไปจะก่อให้เกิดผลเสียหายต่อกิจการได้มากกว่าการแสดงกำไรหรือสินทรัพย์ในเชิงต่ำกว่า

(3) นักบัญชีต้องเผชิญกับความเสี่ยง 2 ประการ ในการจัดทำงบการเงิน คือ

- จากการยอมรับว่าถูกต้องในสิ่งที่ไม่ถูกต้อง

- จากการยอมรับว่าไม่ถูกต้องในสิ่งที่ถูกต้อง

นักบัญชีจะต้องลดความเสี่ยงดังกล่าวให้น้อยที่สุด โดยเฉพาะความเสี่ยงประการแรก ซึ่งจะก่อให้เกิดความเสียหายได้มากกว่า การใช้หลักความระมัดระวังเป็นวิธีหนึ่งของนักบัญชีที่จะช่วยลดความเสี่ยงในการจัดทำงบการเงินดังกล่าวได้

3. หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form) หมายความว่า นักบัญชีควรให้ความสนใจในเนื้อหาทางเศรษฐกิจของเหตุการณ์ซึ่งอาจแตกต่างไปจากรูปแบบทางกฎหมาย นักบัญชีควรเสนอรายการและเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นตามเนื้อหาและตามความเป็นจริงทางการเงินไม่ใช่ตามรูปแบบทางกฎหมายเท่านั้น ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจของเหตุการณ์นั้นได้ชัดเจนยิ่งขึ้น ตัวอย่างเช่น การเข้าซื้อ ทางกฎหมายจะถือว่าการมสิทธิ์ในสินค้ายังเป็นของผู้ให้เข้าซื้อจนกว่าผู้เข้าซื้อจะชำระเงินครบถ้วนตามสัญญา ผู้ให้เข้าซื้อสามารถจะยึดคืนสินค้าได้ ถ้าผู้เข้าซื้อไม่ปฏิบัติตามสัญญาเข้าซื้อ แต่ในการเข้าซื้อโดยปกติ

ผู้เช่าซื้อที่มีความตั้งใจที่จะซื้อหรือรับโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้านับตั้งแต่วันที่เริ่มสัญญา ดังนั้นในการเช่าซื้อจะถือว่าโดยเนื้อหาทางเศรษฐกิจแล้วผู้ให้เช่าซื้อได้ขายสินค้านั้นแล้วเมื่อเริ่มสัญญาเช่าซื้อถึงแม้กรรมสิทธิ์จะยังคงเป็นของผู้ให้เช่าซื้อก็ตาม และนักบัญชีจะเสนอในงบการเงินเสมือนหนึ่งผู้ให้เช่าซื้อได้ขายสินค้านั้นไปแล้วตั้งแต่วันที่เริ่มสัญญาเช่าซื้อ

มาตรฐานการบัญชี

ปัจจุบันนักบัญชีได้แนวทางในการปฏิบัติงานจากแถลงการณ์มาตรฐานการบัญชี ซึ่งคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชี ของสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทยจัดทำขึ้น ซึ่งได้ประกาศใช้แล้ว 10 ฉบับ (จนถึง พ.ศ.2531) คือ

- ฉบับที่ 1 เรื่อง ข้อสมมติพื้นฐานของการบัญชี
- ฉบับที่ 2 เรื่อง นโยบายการบัญชี
- ฉบับที่ 3 เรื่อง รายการพิเศษ
- ฉบับที่ 4 เรื่อง การเปลี่ยนแปลงทางบัญชี
- ฉบับที่ 5 เรื่อง กำไรต่อหุ้น
- ฉบับที่ 6 เรื่อง การรับรู้รายได้
- ฉบับที่ 7 เรื่อง การบัญชีเกี่ยวกับการเช่าซื้อ - ทางด้านผู้ให้เช่าซื้อ
- ฉบับที่ 8 เรื่อง การบัญชีสำหรับงานก่อสร้างตามสัญญา
- ฉบับที่ 9 เรื่อง การบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์
- ฉบับที่ 10 เรื่อง การบัญชีค่าเสื่อมราคา

สำหรับมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 6 เรื่องการรับรู้รายได้ ฉบับที่ 9 เรื่องการบัญชีสำหรับที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ และ ฉบับที่ 10 เรื่องการบัญชีค่าเสื่อมราคา ซึ่งเกี่ยวข้องโดยตรงกับเรื่องนี้ได้แสดงไว้ในภาคผนวกแล้วเพื่ออ้างอิงในโอกาสต่อไป

การวัดผลการดำเนินงานด้วยกำไรสุทธิ

การบัญชีเกณฑ์จำนวนค้างและเกณฑ์เงินสด (Accrual basis versus cash basis of accounting)

1. การบัญชีเกณฑ์จำนวนค้าง (Accrual Basis of Accounting) ตามเกณฑ์นี้ จะมีการรับรู้รายได้เมื่อได้ขายหรือให้บริการและจะรับรู้เป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดรายจ่ายขึ้น โดยไม่คำนึงว่าจะมีการรับหรือจ่ายเงินเมื่อใด จุดสำคัญของการบัญชีเกณฑ์จำนวนค้างคือการเกิดขึ้นจริง

ของรายได้และค่าใช้จ่ายและการจับคู่รายได้ที่เกิดขึ้นกับค่าใช้จ่าย จากข้อสมมติฐานที่ว่าจะมีการรับรู้รายได้เมื่อได้มีการขายหรือให้บริการแล้วและค่าใช้จ่ายที่ทำให้เกิดรายได้ส่วนนั้นสามารถติดตามได้จากขบวนการก่อให้เกิดรายได้ ทำให้ต้องใช้ระบบการบัญชีแบบจำนวนค้าง

ความจำเป็นในการวัดผลการดำเนินงานที่ผ่านไปของกิจการอย่างสม่ำเสมอ เพื่อเป็นเกณฑ์ในการตัดสินใจสำหรับอนาคตของผู้บริหารและผู้ลงทุน ทำให้นักบัญชีต้องเลือกใช้เกณฑ์จำนวนค้างในการจัดทำบัญชี ในระบบจำนวนค้างนักบัญชีจะต้องปรับปรุงข้อมูลเป็นระยะเพื่อให้เป็นไปตามข้อสมมติพื้นฐานของระบบดังกล่าว

2. การบัญชีเกณฑ์เงินสด (Cash Basis of Accounting) ตามเกณฑ์นี้ จะมีการรับรู้รายได้เมื่อมีการได้รับชำระเงินแล้วเท่านั้น ส่วนค่าใช้จ่ายจะบันทึกเมื่อมีการจ่ายด้วยเงินสด ดังนั้นการพิจารณารายได้จะขึ้นอยู่กับการเรียกเก็บเงินได้จากการขายหรือให้บริการและการจ่ายเงินออกไปเป็นค่าใช้จ่ายมากกว่าที่จะพิจารณาการเกิดขึ้นของรายได้และค่าใช้จ่าย ธุรกิจซึ่งใช้การบัญชีเกณฑ์เงินสดจึงไม่ได้ปฏิบัติตามหลักการจับคู่ค่าใช้จ่ายกับรายได้ (matching principle) ซึ่งเป็นข้อสมมติพื้นฐานข้อหนึ่งของการบัญชี ดังนั้นงบการเงินซึ่งทำขึ้นจากเกณฑ์เงินสดจึงไม่แสดงฐานะการเงินหรือผลการดำเนินงานของกิจการตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Meigs , and others 1978 : 23-24)