



ลักษณะ ขอบเขต และมาตรฐานการ เปิดแผนนโยบายการบัญชี

นโยบายการบัญชี (Accounting Policies)

ในการทำการศึกษเกี่ยวกับนโยบายการบัญชี การให้คำจำกัดความเกี่ยวกับความหมายของนโยบายการบัญชีให้ได้รับความระมัดระวังกระทำไต่ยาก อย่างไรก็ตาม ได้มีบุคคลหลายกลุ่มทั้งในสหรัฐอเมริกาและในอังกฤษได้ให้คำจำกัดความของนโยบายการบัญชีไว้ต่าง ๆ กัน พจนานุกรมนักบัญชีได้กล่าวถึงนโยบายการบัญชีว่า

นโยบายการบัญชี หมายถึง หลักหรือวิธีการบัญชีอันใดอันหนึ่งจากหลักและวิธีการบัญชีทั่วไปที่แต่ละกิจการปฏิบัติ นโยบายการบัญชี คือ หลักการบัญชีที่จำเป็นหลักที่ถูกต้องเปลี่ยนแปลง หรือแก้ไขให้เหมาะสมตามลักษณะ หรือความต้องการของแต่ละธุรกิจ ความเหตุนี้นโยบายการบัญชีจึงถูกกำหนดขึ้นในการคำนวณค่าเสื่อมราคา การยอมรับรายจ่ายประเภททุน และการจำหน่ายบัญชีสิ่งทั้งหมดประโยชน์แล้ว

หลักการบัญชีทั่ว ๆ ไปที่เกี่ยวข้องกับรายการเหล่านี้ได้ให้ความอิสระอย่างมากสำหรับแต่ละกิจการในการเลือกปฏิบัติ ในบางครั้งจะพบว่านโยบายการบัญชีที่ขัดแย้งกับหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป จึงควรเปิดเผยถึงผลของการขัดแย้งนั้นในงบการเงิน การตัดสินใจถึงแนวนโยบายการบัญชีต่าง ๆ และการกำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอน เป็นหน้าที่ของผู้อำนวยการบัญชีของกิจการ แต่ในกิจการใหญ่ ๆ หลายแห่งฝ่ายจัดการมักมีส่วนร่วมอยู่ด้วยในการกำหนดนโยบายส่วนใหญ่เสมอ และคณะกรรมการบริหารจะเป็นผู้อนุมัตินโยบายดังกล่าว¹

¹Kohler, Eric L., A Dictionary for Accountants (Princeton-Hall Inc., New York, 1957), Forth Edition.

สมาคม AICPA ได้กล่าวถึงนโยบายการบัญชีว่า "เมื่อผู้บริหารของธุรกิจ
หนึ่ง ๆ ได้เลือกยึดถือหลักการบัญชีชุดหนึ่งกับวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง สำหรับใช้ในการเตรียม
งบการเงินและรายงานผลการดำเนินงานแล้ว หลักการบัญชื่อนั้นกับวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องจะ
ถือเป็นนโยบายการบัญชีของธุรกิจนั้น ๆ"²

ในประเทศอังกฤษ The Council of The Institute of Chartered
Accountants in England and Wales มีบทบาทอย่างสำคัญในการกำหนดมาตรฐาน
การบัญชีของธุรกิจประเภทต่าง ๆ ในประเทศอังกฤษได้ให้คำจำกัดความของนโยบาย
การบัญชีไว้ดังนี้

นโยบายการบัญชี หมายความว่ารวมถึง หลักการ ประเพณี
นิยม กฎเกณฑ์ และวิธีการต่าง ๆ ที่ฝ่ายบริหารใช้ในการจัด
ทำและเสนองบการเงิน แม้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเรื่องเดียวกัน
นโยบายการบัญชีที่ใช้อย่างแตกต่างกัน และมีหลายอย่าง
ดูยากกัน ทั้งนี้ในการเลือกใช้นโยบายการบัญชีจึงจำเป็น
ต้องตัดสินใจโดยใชชดุลยพินิจให้เหมาะสมกับสภาพของธุรกิจ
เพื่อให้กิจการแสดงฐานะการเงินและผลการดำเนินงาน
อย่างเหมาะสม³

ในการเลือกใช้และเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่เหมาะสมสำหรับแต่ละกิจการ
มีหลักที่ผู้บริหารควรคำนึงถึง 3 ประการ คือ

² AICPA, Disclosure of Accounting Policies, The Accounting
Principles Boards Opinion No. 22, (April, 1972), pp. 6.

³ Institute of Chartered Accountants in England and Wales,
Disclosure of Accounting Policies, Statements of International
Accounting Standards, pp. 8.2

(ก) . หลักความระมัดระวัง (Prudence)

ก่อนที่จะมีการจะเลือกใช้นโยบายการบัญชี จำเป็นต้องพิจารณาด้วยความระมัดระวังก่อนเลือกใช้หลักการบัญชีหลักใดหลักหนึ่ง เป็นนโยบายการบัญชีของกิจการ เพราะการเลือกใช้หลักการบัญชีหลักใดหลักหนึ่งแล้วกิจการควรยึดปฏิบัติโดยสม่ำเสมอ เช่น การที่ราคาสินค้าคงเหลือ สมมุติว่ากิจการมีนโยบายการที่ราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุน ถ้ากิจการพิจารณาแล้วเห็นว่าราคาสินค้ามีแนวโน้มสูงขึ้นตลอดเวลา กิจการอาจเลือกใช้วิธีที่ราคาทุนแบบ LIFO เข้าหลังออกก่อน เพื่อให้กำไรสุทธิประจำปีแสดงผลการดำเนินงานใกล้เคียงความเป็นจริง เป็นต้น

(ข) . หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form)

รายการและเหตุการณ์ต่าง ๆ ควรลงบัญชีและเสนอในงบการเงินตามเนื้อหาและความเป็นจริงทางการเงิน และไม่เพียงแต่ทำตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น เช่น บริษัทกำลังถูกฟ้องคดี หากแพคดีบริษัทจะต้องเสียเงินเป็นจำนวนมากและบริษัทก็ได้มีการสำรองเพื่อการนี้ไว้ แม้กฎหมายจะไม่มีบทบัญญัติให้ต้องเปิดเผย บริษัทก็ควรที่จะเปิดเผยให้ทราบด้วย

(ค) . หลักการมีนัยสำคัญ (Materiality)

ควรเปิดเผยนโยบายการบัญชีทั้งหมด ซึ่งมีนัยสำคัญและมีผลต่อการวิเคราะห์หรือการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน เช่น การเปิดเผยนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการจัดหางบการเงินรวม นโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการตั้งสำรองหนี้สูญ

นอกจากหลักดังกล่าวข้างต้น งบการเงินต้องแสดงนโยบายการบัญชีอย่างกระจ่างชัดและเข้าใจง่าย ทั้งนี้เนื่องจากหลักการบัญชีที่อาจเลือกใช้ได้มีหลายหลักที่เหมาะสมซึ่งย่อมแตกต่างกันไปสำหรับกิจการหนึ่ง ๆ ทั้งในประเทศ และระหว่างประเทศ การเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญในงบการเงินจึงเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจงบการเงินอย่างถูกต้อง การเปิดเผยนโยบายเหล่านี้ควรถือเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้หากมีการเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่ใช้ทั้งหมดไว้ในที่เดียวกัน บางครั้งอาจมีการใช้วิธีปฏิบัติที่ผิดหรือไม่เหมาะสมสำหรับรายการต่าง ๆ

บางรายการในงบดุล ในงบกำไรขาดทุนหรืองบอื่น ๆ การเปิดเผยถึงวิธีปฏิบัติสำหรับรายการดังกล่าวจึงเป็นสิ่งจำเป็นในทุกกรณี แต่การเปิดเผยดังกล่าวมิได้หมายความว่า จะสามารถทำให้วิธีปฏิบัติที่ผิดหรือไม่เหมาะสมที่ใช้อยู่กลายเป็นสิ่งที่ถูกต้อง⁴

วัตถุประสงค์ในการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

ปัจจุบันอุตสาหกรรมและธุรกิจได้เจริญก้าวหน้าขึ้นอย่างรวดเร็ว ความจำเป็นและความต้องการในด้านการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ และการตัดสินใจด้านอื่น ๆ มีมากขึ้น และเพิ่มความสำคัญขึ้นเป็นเงาตามตัว ฝ่ายบริหาร ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ผู้ลงทุนและบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องจำเป็นต้องอาศัยปัจจัยหลายอย่างเป็นเครื่องมือเพื่อประกอบการตัดสินใจ งบการเงินเป็นปัจจัยหนึ่งที่ฝ่ายบริหาร ผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ผู้ลงทุน และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องใช้เป็นเครื่องมือเพื่อการตัดสินใจ การเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงิน จึงเป็นสิ่งจำเป็นเพราะนโยบายการบัญชีเป็นตัวหลักสำคัญในการกำหนดฐานะการเงิน การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินและผลการดำเนินงานของหน่วยธุรกิจซึ่งเป็นประโยชน์อย่างมากสำหรับผู้อ่านงบ เพื่อนำข้อมูลที่ได้จากงบการเงินไปวิเคราะห์เพื่อการตัดสินใจต่อไป

นโยบายการบัญชีมีส่วนอย่างสำคัญต่อการกำหนดฐานะทางการเงิน การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของกิจการ เช่น หลักเกณฑ์ในการหักขุดรวม หลักเกณฑ์ในการวัดค่าของทรัพย์สินประเภทสำคัญ ๆ และการถือว่ารายได้เกิดขึ้น เป็นต้น เนื่องจากหลักการบัญชีที่เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป มีหลักการหลายระดับตั้งแต่ระดับกว้าง ๆ ไปจนถึงระดับรายละเอียด นักบัญชีแต่ละคนจึงสามารถใช้ดุลยพินิจในการเลือกทางงบการเงิน ตามหลักการที่ตนเห็นว่าเหมาะสม สำหรับแต่ละสถานการณ์ แม้สถาบันต่าง ๆ ทางการบัญชีธุรกิจและหน่วยราชการที่เกี่ยวข้องกับงานบัญชีจะได้พยายามตั้งหลักเกณฑ์ในการเลือกหลักการบัญชีที่สมควรจะใช้ นักบัญชีก็ยังมีโอกาสใช้ดุลยพินิจส่วนตัวในการ

⁴Ibid., pp. 9.

เลือกยึดถือหลักการบัญชีต่าง ๆ กันได้ ไม่ว่าจะ เป็นระดับกว้าง ๆ หรือระดับรายละเอียด
นโยบายการบัญชีมีส่วนกำหนดผลงานทางบัญชี เป็นอย่างมากจนกล่าวได้ว่า งบ
การเงินทั้งหลายจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ ก็ต่อเมื่อผู้ใช้เข้าใจนโยบายการบัญชี เป็นอย่าง
ดีเท่านั้น

มาตรฐานการบัญชี เรื่องการเปิดเผยนโยบายการบัญชี

ในเรื่องมาตรฐานการบัญชี เรื่องการเปิดเผยนโยบายการบัญชีนั้น ทั้งใน
ประเทศสหรัฐอเมริกาและในประเทศอังกฤษต่างมีความเห็นว่า การเปิดเผยนโยบาย
การบัญชีเป็นสิ่งจำเป็นและให้ประโยชน์อย่างมากต่อผู้ใช้งบการเงิน จำเป็นต้องมีการ
กำหนดมาตรฐานการบัญชี เพื่อเป็นแนวทางให้สมาชิกของตบปฏิบัติ

มาตรฐานการเปิดเผยนโยบายการบัญชี อาจแบ่งกล่าวได้เป็น 2 ส่วน ดังนี้

1. เนื้อหาในการเปิดเผย
2. รูปแบบหรือวิธีการเปิดเผย

1. เนื้อหาในการเปิดเผย

ในสหรัฐอเมริกา เมื่อปี ค.ศ. 1972 คณะกรรมการหลักการบัญชี (APB) ของ
สมาคม AICPA ได้ประกาศความเห็นฉบับที่ 22 เรื่อง "การเปิดเผยนโยบายการบัญชี"
เพื่อเป็นแนวปฏิบัติของสมาชิกและผู้สนใจ คณะกรรมการหลักการบัญชี (APB) ได้กล่าว
ถึงเนื้อหาของนโยบายการบัญชีที่ควรทำการเปิดเผยไว้ดังนี้

ควรเปิดเผยหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวข้องซึ่งจะมีผลกระทบต่อ
อย่างมีนัยสำคัญต่อการแสดงฐานะทางการเงิน การเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงิน
และรายงานผลการดำเนินงานของกิจการ ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีควรจะ
อธิบายเหตุผลในการเลือกหลักการบัญชี เช่น การรับรู้การเกิดขึ้นของรายได้ (Recogni-
tion of Revenue) และวิธีการจัดแบ่งต้นทุนของทรัพย์สิน (Allocation of Asset
Costs) ในงวดปัจจุบันและงวดอนาคต

นอกจากนี้ ควรจะอธิบายถึงหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติซึ่งมีลักษณะต่อไปนี้ คือ

ก. เป็นหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติที่เลือกใช้จากทางเลือกหลาย ๆ ทางที่เป็นไปได้

ข. เป็นหลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติที่ใช้เฉพาะในอุตสาหกรรมนั้น ๆ ถึงแม้ว่าจะนิยมใช้กันแพร่หลายก็ยังคงควรจะอธิบายไว้

ค. เป็นหลักการบัญชีอันเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป ซึ่งได้นำมาใช้ในแนวที่ผิดปกติหรือแปลกกว่าธรรมดา

ตัวอย่างการ เปิดเผยนโยบายการบัญชี ได้แก่ เรื่องเกี่ยวกับ

- การหักงบการเงินรวม
- การคิดค่าเสื่อมราคา
- การตัดจำหน่ายบัญชีทรัพย์สินไม่มีตัวตน
- การที่ราคาสินค้าคงเหลือ
- การลงบัญชีการค้นคว้าวิจัย รวมทั้งการตัดจำหน่ายบัญชี
- การปริวรรตเงินตราต่างประเทศ
- การเลือก เวลาลงบัญชีกำไรจากสัญญาระยะยาวแบบสัญญาก่อสร้าง
- การเลือก เวลาลงบัญชีรายรับจากการใช้ลิขสิทธิ์ (Franchise) และการให้เช่า

การ เปิดเผยนโยบายการบัญชี ไม่ควรจะแสดงรายละเอียดที่มีอยู่ในส่วนอื่นของงบการเงินอยู่แล้วซ้ำอีก เช่น รายละเอียดเกี่ยวกับชนิดของสินค้าคงเหลือ และทรัพย์สินถาวร แต่ควรจะอ้างถึงรายละเอียดที่เกี่ยวข้องของเหล่านั้นเท่านั้น ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงนโยบายการบัญชีก็ควรจะอ้างถึงรายละเอียดของผลที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในปัจจุบันและผลที่เกิดขึ้นตามมา ในกรณีที่การเปลี่ยนแปลงนั้นมีผลกระทบกระเทือนถึงปีก่อน ถ้าเป็นการเปลี่ยนแปลงในงวดนี้ก็ไม่จำเป็นต้องแก้ไขงบการเงินของปีก่อน⁵

⁵AICPA, Opinion of the Accounting Principles Boards No. 22, Disclosure of Accounting Policies (April, 1972), pp. 12-14.

นอกจากนี้ สถาบัน Securities and Exchange Commission (SEC) ซึ่งมีวัตถุประสงค์เน้นถึงประโยชน์ของผู้ลงทุนเป็นหลักใหญ่ ได้เล็งเห็นความสำคัญของการเปิดเผยนโยบายการบัญชีในงบการเงิน และได้กล่าวถึงเนื้อหาและรูปแบบในการเปิดเผยนโยบายการบัญชี โดยได้มีการเสนอขอแก้ไขเกี่ยวกับข้อบังคับ S-X (Regulation S-X) ข้อ 3-08 ให้มีการสรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ เนื่องจากคณะกรรมการของ SEC มีความเห็นว่า หลักการบัญชีที่ยอมรับโดยทั่วไปมีหลายหลักที่อาจเลือกใช้ได้ การเลือกใช้หลักอันใดอันหนึ่งย่อมส่งผลกระทบต่อกำไรสุทธิของกิจการด้วย ผลที่ปรากฏออกมาย่อมแตกต่างกันไปตามนโยบายการบัญชีที่เลือกใช้ ดังนั้นคณะกรรมการของ SEC จึงมีความเห็นว่าแนวทางในการเปิดเผยควรมีมากกว่าหนึ่งแบบ และได้เสนอแนวทางในการเปิดเผยไว้ 2 แบบ เพื่อให้เหมาะสมกับแต่ละสถานการณ์ ดังนี้

1. เปิดเผยหลักการบัญชีที่ใช่และแสดงข้อมูลเพิ่มเติม ซึ่งสะท้อนให้เห็นถึงผลของหลักการบัญชีที่ใช่ แต่ไม่เปรียบเทียบกับหลักการบัญชีที่อาจเลือกใช้ได้

วิธีการนี้ใช้ในสถานการณ์ที่สภาพแวดล้อมที่เผชิญอยู่ผันแปรไปกว้างขวางมากระหว่างบริษัทต่าง ๆ และในกรณีที่ใช้วิธีการบัญชีและความเป็นจริงทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน เช่น การบัญชีเกี่ยวกับสินทรัพย์ประจำ ค่าเสื่อมราคา และการบัญชีของธุรกิจอุตสาหกรรมประเภททำารกลั่น (Extractive Industries) เช่น บริษัทขุดเจาะน้ำมัน

2. เปิดเผยหลักการบัญชีที่ใช่และผลกระทบต่อกำไรสุทธิของหลักการบัญชีเหล่านี้เมื่อเปรียบเทียบกับหลักการบัญชีที่อาจเลือกใช้ได้

วิธีการนี้ใช้ในสถานการณ์เมื่อมีหลักการบัญชีที่อาจเลือกใช้ และเมื่อปรากฏว่ามีความแตกต่างในการรายงานผลการดำเนินงานระหว่างบริษัท เมื่อใช้หลักการบัญชีต่างกัน เช่น การบัญชีสำหรับสินค้าคงเหลือ และต้นทุนการวิจัยและพัฒนา⁶

⁶SEC., Securities Act 1933 Rel. No. 5427/Oct. 4, 1973,

นอกจากนี้ ข้อบังคับ S-X (Regulation S-X) ข้อ 3-08 ส่วนแก้ไขใหม่ ซึ่ง
แสดงไว้ใน Release No. 5427 ฉบับลงวันที่ 4 ตุลาคม ค.ศ. 1973 ซึ่งเป็นฉบับที่
แก้ไข พ.ร.บ.หลักทรัพย์ ปี ค.ศ. 1933 ได้กล่าวถึงการเปิดเผยนโยบายการบัญชีว่า
สรุปนโยบายการบัญชีรวมสิ่งเหล่านี้ไว้ด้วย คือ

- (1) คำอธิบายถึงหลักการบัญชีและวิธีการใช้หลักการบัญชีนั้นในงบการเงิน
- (2) หากมีหลักการบัญชีที่อาจเลือกได้หลายหลัก และได้เลือกทางใดทางหนึ่ง
แล้วให้เปิดเผยถึงผลที่มีต่อกำไรสุทธิหากมีนัยสำคัญของหลักการอื่น ๆ ที่ไม่ได้เลือกด้วย
- (3) ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงหลักการบัญชีในระหว่างปี ให้ระบุเหตุผลในการ
เปลี่ยนแปลงและผลเปรียบเทียบที่มีต่อกำไรสุทธิจากการใช้หลักการบัญชีก่อนกับผลที่ได้
หลังการเปลี่ยนหลักการบัญชีใหม่

คำว่ามีนัยสำคัญ (Materiality) หมายถึงมีผลกระทบกระเทือนต่อกำไรสุทธิ
หรือขาดทุนสุทธิอย่างน้อย 5% หรือมีผลกระทบกระเทือนมากกว่า 25% ต่อจำนวนที่เปลี่ยนแปลง-
แปลงในกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิระหว่างงวดหนึ่งถึงงวดถัดไป แต่จะไม่ถือว่าการเปลี่ยนแปลง-
แปลงที่น้อยกว่า 2% ของกำไรสุทธิเฉลี่ยของ 3 ปีหลังสุดเป็นสิ่งสำคัญ ในการคำนวณ
กำไรสุทธิเฉลี่ย ปีที่ขาดทุนไม่ควรนำมารวมด้วย ถ้าเกิดขาดทุนขึ้นใน 3 ปีหลังสุด ขาดทุน
เฉลี่ยควรใช้เพื่อวัตถุประสงค์นี้⁷

ในประเทศอังกฤษ The Council of The Institute of Chartered
Accountants in England and Wales ได้ออกแถลงการณ์เกี่ยวกับมาตรฐานการ
บัญชีระหว่างชาติ เรื่อง "การเปิดเผยนโยบายการบัญชี" ได้กล่าวถึงเนื้อหาในการ
เปิดเผยดังนี้⁸

⁷SEC., Securities Act, 1933 Rel. No. 5427/Oct. 4, 1973,
Disclosure of Accounting Policies, Rule 3-08.

⁸Institute of Chartered Accountants in England and Wales,
Disclosure of Accounting Policies, Statement of International
Accounting Standards # 1, pp. 16-17, p. 22.

1. ข้อสมมุติที่ว่า การดำรงอยู่ของกิจการ การปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ และเกณฑ์พึงรับพึงจ่ายเป็นข้อสมมุติขั้นมูลฐานทางการบัญชี หากงบการเงินทำขึ้นโดยใช้ข้อสมมุติขั้นมูลฐานทางการบัญชีดังกล่าว ก็ไม่จำเป็นต้องเปิดเผยถึงข้อสมมุตินั้นซ้ำอีก หากงบการเงินไม่ได้ทำตามข้อสมมุติขั้นมูลฐานทางการบัญชี ก็ต้องเปิดเผยถึงข้อเท็จจริงพร้อมด้วยเหตุผล

2. การเลือกใช้และเปิดเผยนโยบายการบัญชี ต้องคำนึงถึงหลักความระมัดระวัง (Prudence) หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form) และหลักการมีนัยสำคัญ (Materiality)

3. การเปลี่ยนแปลงในนโยบายการบัญชีที่ใช้ ที่มีผลกระทบกระเทือนอย่างสำคัญต่อวงปัจจุบัน หรืออาจมีผลกระทบกระเทือนต่อจตุตถมา ควรเปิดเผยพร้อมด้วยเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงหากมีนัยสำคัญ ควรเปิดเผยและแสดงจำนวนเงินด้วย

2. รูปแบบหรือวิธีการเปิดเผย

ในสหรัฐอเมริกา คณะกรรมการหลักการบัญชีของสมาคม AICPA มีความเห็นว่า รูปแบบตลอดจนตำแหน่งในการเปิดเผยนโยบายการบัญชี ควรมีความยืดหยุ่น แต่แนะนำว่า ควรเปิดเผยไว้ต่อจากงบการเงิน แรกก่อนหน้าหมายเหตุต่าง ๆ หรือจะให้เป็นหมายเหตุแรก ๆ ก็ได้ โดยใช้หัวข้อว่า "สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ" (Summary of Significant Accounting Policies)⁹

นอกจากนี้ สถาบัน Securities and Exchange Commission (SEC) ยังมีความเห็นเกี่ยวกับรูปแบบในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีว่า "สรุปนโยบายการบัญชีควรที่จะแสดงแยกไว้ต่างหากก่อนหมายเหตุในงบการเงิน หรือเป็นส่วนแรกของหมายเหตุดังกล่าวก็ได้"¹⁰

⁹AICPA, Opinion of the Accounting Principles Boares No. 22, Disclosure of Accounting Policies, (April 1972), pp. 15.

¹⁰SEC., Securities Act 1933 Rel. No. 5427/Oct. 4, 1973, Disclosure of Accounting Policies, Rule 3-08.

ส่วนในประเทศอังกฤษ สมาคมผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศอังกฤษ ได้กล่าวถึงรูปแบบในการเปิดเผยนโยบายการบัญชีไว้ในวรรคที่ 18 และ 19 ของ IAS # 1 ว่า

"งบการเงินควรเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญที่กิจการใช้อยู่ทั้งหมดอย่างชัดเจนและกระชับรัดกุม การเปิดเผยนโยบายการบัญชีที่สำคัญที่กิจการใช้ ควรเปิดเผยเป็นส่วนหนึ่งของงบการเงิน ปกติควรเปิดเผยนโยบายการบัญชีไว้ในที่เดียวกัน"¹¹

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹¹Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Disclosure of Accounting Policies, Statement of International Accounting Standards # 1, pp. 18-19.