

**วิธีปฏิบัติทางการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินสำหรับการด้อยค่า
ของสินทรัพย์ของบริษัทในหมวดสื่อและสิ่งพิมพ์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย**
**Accounting Practices and Disclosure on Financial Statements for
Assets Impairment of Listed companies in Media and Publishing Sector
on the Stock Exchange of Thailand**

อรฤดี ศรีธราพิพัฒน์^{1*}

(Onruedee Sritarapipat^{1*})

^{1*} คณะบัญชี มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย

อีเมลผู้แต่งหลัก : onruedee_sri@utcc.ac.th เบอร์โทรศัพท์ : 0 2697 4230

วันที่รับบทความ 2 สิงหาคม 2562
Received: Aug. 2, 2019

วันที่รับแก้ไขบทความ 15 เมษายน 2563
Revised: Apr. 15, 2020

วันที่ตอบรับบทความ 22 เมษายน 2563
Accepted: Apr. 22, 2020

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอประเด็นของวิธีปฏิบัติทางการบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินสำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในหมวดสื่อและสิ่งพิมพ์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผลการศึกษาปี พ.ศ.2561 จำนวน 25 บริษัท พบว่า บริษัททุกแห่งมีนโยบายการบัญชีและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์เป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 ส่วนใหญ่เปิดเผยการด้อยค่าของสินทรัพย์จำนวน 20 บริษัท (ร้อยละ 80) และไม่พบการเปิดเผยการด้อยค่าของสินทรัพย์จำนวน 5 บริษัท (ร้อยละ 20) รวมทั้งพบว่าการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่ใช้กับสินค้าคงเหลือ เนื่องจากมีมาตรฐานการบัญชีที่ครอบคลุมเฉพาะสำหรับพิจารณามูลค่าที่ลดลงของสินค้า บริษัททุกแห่งรับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด และแสดงขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมหรือค่าเผื่อการด้อยค่าเป็นบัญชีปรับมูลค่าสินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบต่องบแสดงฐานะการเงินโดยทำให้สินทรัพย์มีมูลค่าลดลง

คำสำคัญ: การด้อยค่าของสินทรัพย์; หมวดสื่อและสิ่งพิมพ์

Abstract

This article aims to present the accounting practices and disclosure of financial statements for assets impairment of listed companies in the media and publications section of the Stock Exchange of Thailand. According to a study conducted in 2018 of 25 companies, it was found that accounting policies and disclosure of assets impairment of all companies are in accordance with the Accounting Standard No36, most of which reveal impairment. The value of assets of 20 companies (80%) and no disclosure of assets impairment of 5 companies (20%), including found that the assets impairment does not apply to inventories. Because there is an accounting standard that covers only considering the declining value of goods. All companies have recognized loss on impairment as

an expense in the Income statement for the period. And show the accumulated loss on impairment or Allowance for assets impairment as adjustment account. Which affect the statement of financial position by causing assets to decrease in value.

Keywords: Assets Impairment; Media and Publications section

บทนำ

ดิจิทัล ดิสรัปชัน (Digital Disruption) เป็นการปฏิรูปหรือเปลี่ยนแปลงที่เกิดจากการใช้เทคโนโลยีและโมเดลธุรกิจแบบใหม่จนส่งผลกระทบต่อกิจการ สินค้า หรือบริการในปัจจุบัน (วรรณกิจ, 2562) รวมทั้งพฤติกรรมและการแสวงหาของผู้รับข่าวสารเปลี่ยนจากการแสวงหากระดาษหรือหน้าจอคอมพิวเตอร์มาเป็นการแสวงหาผ่านหน้าจอสมาร์ทโฟนและแท็บเล็ตต่าง ๆ (รัตนวดี, 2561, หน้า 1332) สอดคล้องกับงานวิจัยของ ศุภศิลป์ กุลจิตต์เจือวงศ์ (บทคัดย่อ, 2562, หน้า 37) ซึ่งสรุปว่า การพัฒนาของเทคโนโลยีสมัยใหม่และระบบอินเทอร์เน็ตทำให้แนวโน้มการอ่านสิ่งพิมพ์ออนไลน์แทนสิ่งพิมพ์ฉบับพิมพ์มากขึ้น ด้วยเหตุนี้ผู้ประกอบการอาจต้องปรับตัวด้วยการพัฒนาสิ่งพิมพ์ออนไลน์เพื่อให้สอดคล้องกับพฤติกรรมและความต้องการของผู้อ่าน การพัฒนาด้านเทคโนโลยีจึงมีบทบาทต่อการเปลี่ยนแปลงในอุตสาหกรรมสื่อและสิ่งพิมพ์ เพราะผู้บริโภคเปลี่ยนเป็นสังคมโซเชียลมีเดียที่ใช้เทคโนโลยีเป็นตัวขับเคลื่อน ตัวอย่างเช่น เฟซบุ๊ก (Facebook) ไลน์ (Line) ยูทูบ (Youtube) อินสตาแกรม (Instagram) ทวิตเตอร์ (Twitter) หรือวอทซ์แอป (Whatsapp) เป็นต้น เนื่องจากธุรกิจสื่อและสิ่งพิมพ์อาจมีความเสี่ยงจากการใช้เงินลงทุนสูง เช่น การลงทุนในธุรกิจโทรทัศน์ระบบดิจิทัล การลงทุนในสตูดิโอ และอุปกรณ์ ตลอดจนเงินทุนหมุนเวียน (ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย [ตลท.], 2562 : หน้า 16) หากอุปกรณ์และเทคโนโลยีที่ลงทุนไปนั้นก่อประโยชน์ให้กิจการได้ไม่เต็มประสิทธิภาพหรือสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า จะส่งผลกระทบต่อผลประกอบการได้สินทรัพย์ จึงเป็นองค์ประกอบที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการวัดฐานะการเงินของกิจการ ซึ่งกิจการคาดว่าจะได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจจากสินทรัพย์ในอนาคต และสินทรัพย์เป็นข้อมูลที่ช่วยให้ผู้ลงทุนผู้ให้กู้และเจ้าหนี้ใช้ประเมินอนาคตของกระแสเงินสดสุทธิของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน หากกิจการประเมินข้อบ่งชี้ได้ว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน แสดงว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า กิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนทันทีของงวด สำหรับขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมหรือค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์จะส่งผลกระทบต่องบแสดงฐานะการเงินโดยทำให้สินทรัพย์มีมูลค่าลดลง การที่สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์ได้ออกมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ โดยกำหนดให้ถือปฏิบัติกับงบการเงินของกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities: PAEs) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2561 เป็นต้นไป มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้เป็นไปตามเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นของมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ ฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ (IAS 36; Impairment of Assets (Bound volume 2017 Consolidated without early application) ในประเด็นที่ว่า กิจการต้องไม่แสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่าจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับคืนจากการใช้หรือขายสินทรัพย์นั้น ถือว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า บทความนี้

มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอประเด็นของวิธีปฏิบัติทางการบัญชี และการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน สำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในหมวดสื่อ และสิ่งพิมพ์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย พร้อมทั้งแสดงตัวอย่างการด้อยค่าของสินทรัพย์ เพื่อศึกษาว่าบริษัทจดทะเบียนในหมวดสื่อและสิ่งพิมพ์ มีวิธีปฏิบัติทางการบัญชีและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเป็นไปตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับดังกล่าวอย่างไร

การด้อยค่าของสินทรัพย์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์ ของสภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ให้ถือปฏิบัติสำหรับการด้อยค่าของเงินลงทุนในตราสารทุน ตราสารหนี้ เงินลงทุนในบริษัทย่อย บริษัทร่วมกิจการร่วมค้า ที่ดิน อาคาร อุปกรณ์ อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน ทรัพยากรธรรมชาติ และสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยกำหนดว่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องประเมินข้อบ่งชี้ที่ทำให้สินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า โดยวัดมูลค่าของสินทรัพย์ภายหลัง การรับรู้รายการ เพื่อให้มั่นใจว่ากิจการจะไม่แสดงมูลค่าตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ของสินทรัพย์ หากพบข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์มีมูลค่าตามบัญชีสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนแสดงว่า สินทรัพย์นั้นเกิดการด้อยค่า ยกเว้นค่าความนิยม สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบ แน่นนอน และสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ยังไม่พร้อมใช้งาน ที่ต้องทดสอบการด้อยค่าเป็นประจำทุกปี และทดสอบ ณ ช่วงเวลาเดียวกันของทุกปี มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ให้ถือปฏิบัติกับสินค้างเหลื่อ สินทรัพย์ที่เกิดจากสัญญาก่อสร้าง สินทรัพย์ภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี สินทรัพย์ที่เกิดจาก ผลประโยชน์ของพนักงาน หรือสินทรัพย์ที่จัดประเภทเป็นสินทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อขาย

การแสดงสินทรัพย์ด้วยราคาทุนเดิมเป็นราคาที่มีหลักฐานสามารถตรวจสอบได้ ถ้าข้อมูล การตลาดแสดงให้เห็นว่าสินทรัพย์มีมูลค่าลดลงอย่างมีสาระสำคัญที่เรียกว่า การด้อยค่าของสินทรัพย์ กิจการต้องรับรู้การด้อยค่าเป็นผลขาดทุนทันทีในงวดบัญชี เพื่อให้สินทรัพย์สะท้อนถึงมูลค่าเชิง เศรษฐกิจของกิจการที่แท้จริง (นุชจรี, 2556, หน้า 46-47) เมื่อมีความเป็นไปได้ว่าประโยชน์เชิง เศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์ในอนาคตน้อยกว่ามูลค่าที่แสดงในงบแสดงฐานะการเงิน แสดงว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า กิจการต้องพิจารณาการด้อยค่าของสินทรัพย์เพื่อให้สินทรัพย์ แสดงถึงประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่คาดว่าจะได้รับในอนาคต แต่มีสินทรัพย์บางประเภทไม่ต้องพิจารณา การด้อยค่า เนื่องจากมีมาตรฐานการบัญชีที่ครอบคลุมเฉพาะเรื่องที่พิจารณาถึงมูลค่าที่ลดลง ของสินทรัพย์ ตัวอย่างเช่น มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้างเหลื่อ กำหนดให้แสดงสินค่า ด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับที่ต่ำกว่า (บุญเสริม และคณะ, 2556, หน้า 31-33)

ข้อบ่งชี้ที่แสดงว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 ได้อธิบายถึงข้อบ่งชี้ภายในและภายนอกกิจการ ดังนี้

ข้อบ่งชี้ภายใน ได้แก่ สินทรัพย์ล้าสมัยหรือชำรุดเสียหายทางกายภาพ มีหลักฐานแสดงผล การปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์ได้ลดลงหรือลดลงกว่าที่คาดไว้ และการเปลี่ยนแปลง อย่างมีนัยสำคัญเกี่ยวกับลักษณะที่ใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบทางลบต่อกิจการ ในระหว่างงวดหรือคาดว่าจะเกิดขึ้นในอนาคตอันใกล้ รวมถึงสินทรัพย์ที่ไม่ได้ใช้งาน แผนยกเลิก

หรือปรับโครงสร้างการดำเนินงานที่มีสินทรัพย์รวมอยู่ด้วย แผนจำหน่ายสินทรัพย์ก่อนกำหนดเวลาที่คาดไว้ ประเมินอายุการใช้ประโยชน์ของสินทรัพย์จากอายุที่ไม่ทราบแน่นอนเป็นอายุที่ทราบแน่นอน

ข้อบ่งชี้ภายนอก ได้แก่ มูลค่าสินทรัพย์ลดลงอย่างมีนัยสำคัญ มูลค่าที่ลดลงมากกว่าจำนวนที่คาดไว้ซึ่งเป็นผลจากเวลาที่ผ่านไปหรือการใช้งานตามปกติ มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สุทธิของกิจการสูงกว่ามูลค่าตลาดของกิจการ การเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบทางลบต่อกิจการในระหว่างงวดหรือในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมทางด้านเทคโนโลยี ตลาด เศรษฐกิจ หรือกฎหมาย และอัตราดอกเบี้ยในตลาด หรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นเพิ่มขึ้นในระหว่างงวด การเพิ่มขึ้นมีแนวโน้มว่าจะมีผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้ในการคำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ และทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนลดลงอย่างมีนัยสำคัญ

การวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

เมื่อเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน จะได้ผลต่างเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ กิจการต้องนำผลต่างบันทึกปรับลดมูลค่าตามบัญชีเพื่อให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 ได้กำหนดคำศัพท์เกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์ ดังนี้

มูลค่าตามบัญชี (Carry Amount) คือ ราคาทุนหักด้วยค่าเสื่อมราคาสะสมหรือค่าตัดจำหน่ายสะสมและหักด้วยขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมหรือค่าเผื่อการด้อยค่า (ถ้ามี)

มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recoverable Amount หรือ Recoverable Value) สามารถวัดมูลค่าได้ 2 ทางเลือก คือ ทางเลือกที่ 1 การขายสินทรัพย์ โดยพิจารณาจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่าย (Fair Value Less Cost to Sell) หรือทางเลือกที่ 2 การใช้สินทรัพย์ (value in use) นั้นต่อไป โดยพิจารณาจากมูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่กิจการคาดว่าจะได้รับจากสินทรัพย์นั้น ทั้งนี้กิจการต้องตัดสินใจเลือกทางเลือกที่ให้ผลตอบแทนสูงกว่าเพื่อกำหนดเป็นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน

มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) หมายถึง ราคาที่จะได้รับจากการขายสินทรัพย์ หรือจะจ่ายเพื่อโอนหนี้สินในรายการที่เกิดขึ้นในสภาพปกติระหว่างผู้ร่วมตลาด ณ วันที่วัดมูลค่า (มาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 13 เรื่องการวัดมูลค่ายุติธรรม)

ต้นทุนในการจำหน่าย (Costs of Disposal) หมายถึง ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด ซึ่งไม่รวมต้นทุนทางการเงินและค่าใช้จ่ายภาษีเงินได้

มูลค่าจากการใช้ (Value in Use) หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของกระแสเงินสดในอนาคตที่คาดว่าจะได้รับจากการใช้สินทรัพย์หรือหน่วยสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดเงินสด โดยใช้อัตราคิดลดที่สะท้อนถึงการประเมินความเสี่ยงในสภาพตลาดปัจจุบันของเงินสดตามระยะเวลาและความเสี่ยงซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะของสินทรัพย์ที่พิจารณา

การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 กำหนดว่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน เมื่อพบข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่า กิจการต้องรับรู้และวัดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์และบันทึกลดยอดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน โดยบันทึกส่วนที่ลดลงเป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่า ซึ่งถือเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด เว้นแต่มูลค่าของสินทรัพย์ที่ด้อยค่านั้นเป็นราคาตีใหม่นั้นคือมูลค่ายุติธรรม ให้นำผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไปลดจากส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ก่อน ผลขาดทุนที่เหลือจึงบันทึกรับรู้เป็นผลขาดทุนจากการด้อยค่า โดยผลขาดทุนจากการด้อยค่าที่ไม่เกินส่วนเกินทุนจากการตีราคาซึ่งเคยบันทึกไว้สำหรับสินทรัพย์รายการเดียวกัน ให้นำไปแสดงในงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จในส่วนของงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น แต่บัญชีค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์จะเป็นบัญชีปรับมูลค่าของสินทรัพย์นั้นในงบแสดงฐานะการเงิน

ผู้เขียนได้ยกตัวอย่างการประเมินข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์เกิดการด้อยค่าเมื่อมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้นสูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (กอบแก้ว, 2562, หน้า 9-46) โดยพิจารณาเป็น 3 กรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 ณ วันสิ้นงวดบัญชี เมื่อมีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า กิจการจึงประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ โดยสินทรัพย์มีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย 18,000 บาท และมูลค่าจากการใช้ 19,000 บาท โดยกิจการจะเลือกมูลค่าที่สูงกว่าทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์จึงเท่ากับมูลค่าจากการใช้ 19,000 บาท แต่สินทรัพย์มีมูลค่าตามบัญชีเท่ากับ 20,000 บาท ดังนั้นกิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 1,000 บาท ($20,000 - 19,000$) ส่งผลให้มูลค่าตามบัญชีลดลงเหลือเท่ากับ 19,000 บาท

กรณีที่ 2 ณ วันสิ้นงวดบัญชี มีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า กิจการจึงประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ โดยสินทรัพย์มีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย 18,000 บาท และมูลค่าจากการใช้ 16,000 บาท โดยกิจการจะเลือกมูลค่าที่สูงกว่าทำให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์จึงเท่ากับมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย 18,000 บาท แต่มูลค่าตามบัญชีเท่ากับ 20,000 บาท ดังนั้นกิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 2,000 บาท ($20,000 - 18,000$) ส่งผลให้มูลค่าตามบัญชีลดลงเหลือเท่ากับ 18,000 บาท

กรณีที่ 3 ณ วันสิ้นงวดบัญชี มีข้อบ่งชี้ว่าสินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่า กิจการจึงประมาณมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์ โดยทราบมูลค่าจากการใช้ 16,000 บาท แต่ไม่ทราบมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ดังนั้นมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์จึงเท่ากับมูลค่าจากการใช้ 16,000 บาท แต่สินทรัพย์มีมูลค่าตามบัญชีเท่ากับ 20,000 บาท ดังนั้นกิจการต้องรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าจำนวน 4,000 บาท ($20,000 - 16,000$) ส่งผลให้มูลค่าตามบัญชีลดลงเหลือเท่ากับ 16,000 บาท

การรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์

มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 กำหนดว่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน กิจการต้องประเมินข้อบ่งชี้และพิจารณาว่าขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ได้ลดลงหรือหมดไปหรือไม่

หากพบข้อบ่งชี้จากแหล่งข้อมูลภายในหรือภายนอกกิจการที่แสดงว่าขาดทุนจากการด้อยค่าได้ลดลงหรือหมดไป กิจการต้องคำนวณหามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนของสินทรัพย์นั้น

ข้อบ่งชี้ภายใน ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงมีนัยสำคัญเกี่ยวกับลักษณะการใช้หรือคาดว่าจะใช้สินทรัพย์ส่งผลทางบวกต่อกิจการในอนาคตอันใกล้ การเปลี่ยนแปลงรวมรายการฝ่ายทุนที่เกิดขึ้นระหว่างงวดเพื่อปรับปรุงหรือเพิ่มประสิทธิภาพการปฏิบัติงาน หรือปรับโครงสร้างการดำเนินงานที่กิจการได้นำสินทรัพย์ไปใช้ และมีหลักฐานแสดงให้เห็นว่าผลการปฏิบัติงานเชิงเศรษฐกิจของสินทรัพย์นั้นดีขึ้น

ข้อบ่งชี้ภายนอก ได้แก่ การเปลี่ยนแปลงที่ส่งผลกระทบทางบวกต่อกิจการในอนาคตอันใกล้ เกิดจากการเปลี่ยนแปลงสภาพแวดล้อมของกิจการหรือของตลาด การเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับเทคโนโลยี ตลาด เศรษฐกิจ และกฎหมาย เช่น สินค้าเป็นที่ต้องการของตลาด ทำให้มียอดขายเพิ่มขึ้น กิจการต้องเพิ่มกำลังการผลิต เป็นต้น ในระหว่างงวดบัญชีมูลค่าของสินทรัพย์เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ ตัวอย่างเช่น สินทรัพย์มีราคาตลาดเพิ่มขึ้น เป็นต้น และอัตราดอกเบี้ยในตลาดหรืออัตราผลตอบแทนจากการลงทุนในตลาดอื่นลดลง และส่งผลกระทบต่ออัตราคิดลดที่ใช้คำนวณมูลค่าจากการใช้สินทรัพย์ รวมทั้งส่งผลให้มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนเพิ่มขึ้นอย่างมีสาระสำคัญ

หากพบว่าขาดทุนจากการด้อยค่าได้ลดลงหรือหมดไป กิจการต้องทบทวนและปรับปรุงอายุการใช้ประโยชน์ที่เหลือ รวมทั้งวิธีคิดค่าเสื่อมราคาหรือค่าตัดจำหน่ายหรือมูลค่าคงเหลือของสินทรัพย์ และบันทึกกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ซึ่งกิจการได้รับรู้ในงวดก่อน กรณีกิจการบันทึกเพิ่มมูลค่าตามบัญชีให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ให้รับรู้บัญชีกำไรจากการกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เป็นรายได้ของงวดในงบกำไรขาดทุน กรณีกิจการไม่เคยรับรู้ผลขาดทุนจากการด้อยค่าในงวดก่อนต้องบันทึกกลับรายการปรับลดมูลค่าผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่สูงกว่ามูลค่าตามบัญชีที่ควรจะเป็น แต่ถ้าบันทึกกลับรายการผลขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ต่ำกว่าใหม่ ต้องกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมของสินทรัพย์หรือค่าเผื่อการด้อยค่าไปเข้าบัญชีส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ และรับรู้การกลับรายการขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ที่ต่ำกว่าใหม่เป็นรายได้ในงบกำไรขาดทุน โดยต้องมีจำนวนไม่เกินขาดทุนจากการด้อยค่าที่ได้รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีก่อน

ตารางที่ 1 การเปิดเผยการด้อยค่าของสินทรัพย์ในหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในหมวดสื่อและสิ่งพิมพ์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2561 จำแนกตามประเภทของสินทรัพย์

ชื่อย่อ หลักทรัพย์	บริษัทจดทะเบียน	เงินลงทุน ระยะยาว	อสังหาริมทรัพย์ เพื่อการ ลงทุน	ที่ดิน อาคาร และ อุปกรณ์	สินทรัพย์ ไม่มี ตัวตน	ค่า ความ นิยม
AMARIN*	บมจ.อมรินทร์พริ้นติ้ง แอนด์พับลิชชิ่ง					
AQUA	บมจ.อควา คอร์ปอเรชั่น			✓		
AS	บมจ.เอเชียซอฟต์แวร์ คอร์ ปอเรชั่น	✓			✓	
BEC	บมจ.บีอีซี เวิลด์	✓				
EPCO	บมจ.โรงพิมพ์ตะวันออก			✓		
GPI*	บมจ.กรังค์ปรีซ์ อินเตอร์ เนชั่นแนล					
GRAMMY	บมจ.จีเอ็มเอ็ม แกรมมี่	✓			✓	
MACO*	บมจ.มาสเตอร์ แอด					
MAJOR	บมจ.เมเจอร์ ซินีเพล็กซ์ กรุ๊ป			✓	✓	✓
MATCH	บมจ.แมทซิ่ง แม็กซิโมซ์ โซลูชั่น	✓	✓	✓		
MATI	บมจ. มติชน	✓		✓		
MCOT	บมจ.อสมท	✓		✓	✓	
MONO	บมจ. โมโน เทคโนโลยี	✓			✓	
MPIC	บมจ.เอ็ม พิคเจอร์ส เอ็น เตอร์เทนเมนท์	✓		✓	✓	✓
PLANB	บมจ.แพลน บี มีเดีย			✓	✓	✓
POST	บมจ.บางกอก โพสต์			✓	✓	✓
PRAKIT	บมจ.ประกิจ โฮลดิ้งส์	✓				
SE-ED	บมจ.ซีเ็ดยูเคชั่น	✓		✓		
SMM*	บมจ.สยามอินเตอร์ มัลติมีเดีย					
SPORT	บมจ.สยามสปอร์ต ซินดิ เคท	✓	✓		✓	

ตารางที่ 1 การเปิดเผยการด้อยค่าของสินทรัพย์ในหมายเหตุประกอบงบการเงินของบริษัทจดทะเบียนในหมวดสื่อและสิ่งพิมพ์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2561 จำแนกตามประเภทของสินทรัพย์ (ต่อ)

ชื่อย่อ หลักทรัพย์	บริษัทจดทะเบียน	เงินลงทุน ระยะยาว	อสังหาริมทรัพย์ เพื่อการ ลงทุน	ที่ดิน อาคาร และ อุปกรณ์	สินทรัพย์ ไม่มี ตัวตน	ค่า ความ นิยม
TBSP* TH	บมจ.ทีบีเอสพี บมจ.ตงฮั่ว โฮลดิ้ง			✓	✓	
TKS	บมจ.ที.เค.เอส. เทคโนโลยี					✓
WAVE	บมจ.เวฟ					✓
WORK	บมจ.เวิร์คพอยท์ เอ็น เตอร์เทนเมนต์	✓				

ที่มา: 1. ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (วันที่ 24 มิถุนายน พ.ศ.2562)

2. บริษัท บีซีเนส จำกัด (มหาชน) (วันที่ 5 กรกฎาคม พ.ศ.2562)

หมายเหตุ: 1. บมจ. ย่อมาจาก บริษัท.....จำกัด (มหาชน)

2. ชื่อย่อ* หมายถึง ไม่พบการด้อยค่าของสินทรัพย์ในหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2561

3. บริษัท วีจีไอ โกลบอล มีเดีย จำกัด (มหาชน) (ชื่อย่อหลักทรัพย์ VGI) เปิดเผยหมายเหตุประกอบงบการเงิน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ.2561 ซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีไม่ตรงกับวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2561

4. ไม่พบหมายเหตุประกอบงบการเงิน สำหรับปีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2561 ของบริษัท เนชั่น มัลติมีเดีย กรุ๊ป จำกัด (มหาชน) (ชื่อย่อหลักทรัพย์ NMG)

จากตารางที่ 1 ผู้เขียนขอสรุปเกี่ยวกับนโยบายการบัญชีสำหรับการด้อยค่าของสินทรัพย์มีดังนี้

บริษัททุกแห่งถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 และพบว่าเปิดเผยการด้อยค่าของเงินลงทุนระยะยาว 12 บริษัท รองลงมา คือ การด้อยค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ 11 บริษัท การด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน 10 บริษัท การด้อยค่าของค่าความนิยม 6 บริษัท และการด้อยค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน 2 บริษัท ตามลำดับ นอกจากนี้ไม่พบการเปิดเผยการด้อยค่าของสินทรัพย์ 5 บริษัท

เมื่อพิจารณาการเปิดเผยการด้อยค่าของสินทรัพย์เพิ่มเติมจากหมายเหตุประกอบงบการเงินสำหรับปี สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2561 ของบริษัทในหมวดสื่อและสิ่งพิมพ์ที่จดทะเบียน

ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยผู้เขียนได้นำเสนอตัวอย่างการด้อยค่าของสินทรัพย์จาก 5 บริษัท ดังนี้

1. บริษัท จีเอ็มเอ็ม แกรมมี่ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย เปิดเผยการด้อยค่าของเงินลงทุนระยะยาวอื่นในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 15 ซึ่งจะเห็นได้ว่าบริษัทนี้ใช้วิธีวัดมูลค่าเงินลงทุนทั่วไปตามวิธีราคาทุน บริษัทได้เปิดเผยเงินลงทุนทั่วไปด้วยมูลค่าสุทธิ นั่นคือ แสดงราคาทุนหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่าของเงินลงทุน

2. บริษัท แม็ทซิ่ง แม็กซิโมซ์ โซลูชั่น จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย เปิดเผยการด้อยค่าของอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 13 ซึ่งจะเห็นได้ว่าบริษัทนี้ใช้วิธีวัดมูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาทุน บริษัทได้เปิดเผยอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนด้วยราคาตามบัญชีสุทธิ นั่นคือ แสดงราคาทุนหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่า

3. บริษัท เมเจอร์ ซินีเพล็กซ์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย เปิดเผยการด้อยค่าของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 13 ซึ่งจะเห็นได้ว่าบริษัทนี้ใช้วิธีวัดมูลค่าภายหลังรับรู้รายการตามวิธีราคาทุน บริษัทได้เปิดเผยที่ดิน อาคาร และอุปกรณ์ ประกอบด้วยระบบสาธารณูปโภค เครื่องมืออุปกรณ์และเครื่องตกแต่งที่ใช้ดำเนินงาน และอุปกรณ์สำนักงาน แสดงด้วยมูลค่าตามบัญชีสุทธิหลังจากหักด้วยค่าด้วยเสื่อมราคาสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่า

4. บริษัท แพลน บี มีเดีย จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย เปิดเผยการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 13 ซึ่งจะเห็นได้ว่าบริษัทนี้เปิดเผยสินทรัพย์ไม่มีตัวตนได้แก่ สิทธิใบอนุญาต และโปรแกรมคอมพิวเตอร์ด้วยราคาตามบัญชีสุทธิ นั่นคือ แสดงราคาทุนหักด้วยค่าตัดจำหน่ายสะสมและค่าเผื่อการด้อยค่า

5. บริษัท เมเจอร์ ซินีเพล็กซ์ จำกัด (มหาชน) และบริษัทย่อย เปิดเผยการด้อยค่าของค่าความนิยมในหมายเหตุประกอบงบการเงินข้อ 14 ซึ่งจะเห็นได้ว่าบริษัทนี้ได้เปิดเผยค่าความนิยมด้วยราคาตามบัญชีสุทธิ นั่นคือ แสดงราคาทุนหักด้วยค่าเผื่อการด้อยค่า

บทสรุป

บทความนี้เป็นเพียงการนำเสนอประเด็นเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติทางการบัญชี และการเปิดเผยการด้อยค่าของสินทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในหมวดสื่อและสิ่งพิมพ์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ผู้เขียนเชื่อว่าการด้อยค่าของสินทรัพย์จะช่วยนำเสนอข้อมูลที่มีสาระสำคัญซึ่งมีประโยชน์ต่อการตัดสินใจของผู้ใช้งบการเงิน กรณีบริษัทใดใช้กระบวนการที่เหมาะสมอย่างถูกวิธีในการประมาณการจำนวนเงินโดยอาศัยข้อสมมติที่สมเหตุสมผล และมีหลักฐานสนับสนุนภายใต้สถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ เพื่อนำประมาณการนั้นไปปรับปรุงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์โดยสะท้อนออกมาเป็นการด้อยค่าของสินทรัพย์ จึงสะท้อนได้ว่าประมาณการนี้อาจเป็นตัวแทนอันเที่ยงธรรมได้ อาจถือได้ว่าเป็นประมาณการที่ดีและสะท้อนให้เห็นว่าบริษัทที่เปิดเผยการด้อยค่าของสินทรัพย์ได้นำเสนอข้อมูลทางการเงินที่มีประโยชน์ต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ รวมทั้งการด้อยค่าของสินทรัพย์ยังช่วยบ่งชี้ถึงศักยภาพของสินทรัพย์ที่ก่อให้เกิดกระแสเงินสดและรายการเทียบเท่าเงินสดแก่กิจการทั้งทางตรงและทางอ้อม (สภาวิชาชีพบัญชีในพระบรมราชูปถัมภ์, 2562) นอกจากนี้การด้อยค่าของสินทรัพย์มีผลกระทบต่อบรรยากาศการเงิน กล่าวคือ ทำให้สินทรัพย์

ลดลงและส่งผลกระทบต่อส่วนของผู้ถือหุ้นลดลง (ธัญญรัตน์, 2555, หน้า 46) ผลการศึกษาข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนในหมวดสื่อและสิ่งพิมพ์จำนวน 25 บริษัท ในปี พ.ศ.2561 พบว่า บริษัททุกแห่งมีนโยบายการบัญชีและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 36 ส่วนใหญ่เปิดเผยการด้อยค่าของสินทรัพย์จำนวน 20 บริษัท (ร้อยละ 80) และไม่พบการเปิดเผยการด้อยค่าของสินทรัพย์จำนวน 5 บริษัท (ร้อยละ 20) รวมทั้งพบว่าการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่ใช้กับสินค้าคงเหลือเนื่องจากมีมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 ที่ครอบคลุมเฉพาะสำหรับพิจารณามูลค่าที่ลดลงของสินค้า นอกจากนี้พบว่าบริษัททุกแห่งรับรู้ขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์เป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนสำหรับงวด และแสดงขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมหรือค่าเผื่อการด้อยค่าเป็นบัญชีปรับมูลค่าสินทรัพย์ ซึ่งส่งผลกระทบต่องบแสดงฐานะการเงิน โดยทำให้สินทรัพย์มีมูลค่าลดลง ผู้เขียนเชื่อว่าการที่บริษัทจดทะเบียนในหมวดสื่อและสิ่งพิมพ์ไม่แสดงมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์สูงกว่ามูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ช่วยทำให้สินทรัพย์ได้สะท้อนถึงมูลค่าเชิงเศรษฐกิจที่แท้จริง นั่นคือ สินทรัพย์แสดงมูลค่าไม่สูงกว่าประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์ ทำให้สินทรัพย์แสดงมูลค่า ซึ่งช่วยสะท้อนถึงข้อเท็จจริงของเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในงบการเงินมากกว่าการแสดงด้วยราคาทุนเดิม

ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนมีความเห็นว่าบริษัทจดทะเบียนในหมวดสื่อและสิ่งพิมพ์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย มีการปฏิบัติตามนโยบายการบัญชีและเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับการด้อยค่าของสินทรัพย์ อาจถือได้ว่าปฏิบัติตามหลักการกำกับดูแลที่ดีในประเด็นเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลและความโปร่งใส ซึ่งช่วยให้ข้อมูลที่แสดงในรายงานทางการเงินมีความถูกต้องและเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป (ตลท., 2549: หน้า 27) รวมทั้งช่วยสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าเชิงเศรษฐกิจที่แท้จริงของสินทรัพย์ที่แสดงในรายงานทางการเงินและประสิทธิภาพการดำเนินงาน บทความนี้อาจนำไปสู่การวิจัยในอนาคตเพียงแต่ต้องขยายระยะเวลาในการศึกษา เพื่อช่วยสะท้อนการด้อยค่าของสินทรัพย์ของบริษัทจดทะเบียนในหมวดสื่อและสิ่งพิมพ์ที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้น

เอกสารอ้างอิง

- กอบแก้ว รัตนอุบล. (2562). การบัญชีชั้นกลาง 1. กรุงเทพฯ: ศูนย์หนังสือมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย. (2562). รายชื่อบริษัทจดทะเบียนในหมวดสื่อและสิ่งพิมพ์. [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.set.or.th> สืบค้นเมื่อ 24 มิถุนายน 2562.
- _____. (2562). บริษัท อมรินทร์พริ้นติ้ง แอนด์ พับลิชชิ่ง จำกัด(มหาชน) แบบแสดงรายการข้อมูล ปี 2562 (บจ.56-1). [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.set.or.th> สืบค้นเมื่อ 15 เมษายน 2563.
- _____. (2549). หลักการกำกับดูแลกิจการที่ดีสำหรับบริษัทจดทะเบียน ปี 2549. กรุงเทพฯ: ศูนย์พัฒนาการกำกับดูแลกิจการบริษัทจดทะเบียน.
- ธัญญรัตน์ วศวรรณวัฒน์. (2555). การด้อยค่าของสินทรัพย์ของธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์. วารสารการจัดการสมัยใหม่ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, ฉบับที่ 10(2), 40-46.

- นุชจรี พิเชษฐกุล. (2556). **การรายงานและการวิเคราะห์งบการเงิน**. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็น เพรส.
- บุญเสริม วิมุกตะนันท์ และคณะ. (2556). **การบัญชีชั้นกลาง 1**. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ปิซิเนส ออนไลน์. (2562). **งบการเงิน**. [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://corpus.bol.co.th/Corpus> สืบค้นเมื่อ 5 กรกฎาคม 2562.
- รัตนวดี นาควานิช. (2561). การยอมรับและการตัดสินใจเลือกซื้อนิตยสารดิจิทัล การบริหารงานและแนวโน้มการพัฒนาธุรกิจนิตยสารดิจิทัลในประเทศไทย. **วารสาร Veridian E-Journal Silpakorn University: ฉบับภาษาไทย มนุษยศาสตร์ สังคมศาสตร์ และศิลปะ**. ฉบับที่ 11(3), 1329-1347.
- วรรณกิจ ตันติฉันทะวงศ์. (2562). **The Issue : “ดิจิทัล ดิสรัปชัน” คือตัวปัญหา**. [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://thairath.co.th> สืบค้นเมื่อ 15 เมษายน 2563.
- ศุภศิลาป์ กุลจิตต์เจือวงศ์. (2559). แนวทางการพัฒนาสิ่งพิมพ์ออนไลน์ในยุคดิจิทัล. **วารสารนิดาภาษาและการสื่อสาร**. ฉบับที่ 29(3), 37-55.
- สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์. (2560). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 (ปรับปรุง 2560) เรื่องการนำเสนองบการเงิน**. [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.fap.or.th> สืบค้นเมื่อ 1 มิถุนายน 2562.
- _____. (2560). **มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 36 (ปรับปรุง 2560) เรื่องการด้อยค่าของสินทรัพย์**. [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://www.fap.or.th> สืบค้นเมื่อ 1 มิถุนายน 2562.