

คริปโทเคอร์เรนซีและการบัญชีเกี่ยวกับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซี

ดร.พรพรรณ ดำรงค์สุขนิวัฒน์

อาจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ดร.วรศักดิ์ ทูมมานนท์

รองศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วันที่ได้รับต้นฉบับบทความ : 30 พฤษภาคม 2565

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ : 12 กรกฎาคม 2565

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ : 2 สิงหาคม 2565

บทคัดย่อ

ในปัจจุบันหลายกิจการเริ่มหันมาประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset) ซึ่งอาจกระทำผ่านการเข้าไปลงทุนโดยตรงหรือการประกอบธุรกิจเหมืองขุดหรือจากการเป็นผู้ถือ และธุรกิจดังกล่าวมีแนวโน้มที่จะมีปริมาณสูงขึ้น จนถึงปัจจุบัน คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) ยังไม่ได้มีการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) เกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัลโดยเฉพาะ รวมทั้งคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ ก็ยังไม่ได้มีการออกแนวปฏิบัติทางการบัญชีในเรื่องดังกล่าวโดยเฉพาะ อย่างไรก็ตาม เมื่อเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2562 คณะกรรมการตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (Interpretation Committee) ได้เผยแพร่ Agenda Decision เรื่อง การถือครองคริปโทเคอร์เรนซีเพื่ออภิปรายความเห็นเกี่ยวกับมาตรฐาน IFRS ว่าควรนำมาถือปฏิบัติกับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีอย่างไร

บทความนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่ออภิปรายสาระสำคัญของ Agenda Decision ดังกล่าว รวมถึงให้ตัวอย่างประกอบความเข้าใจ ซึ่งจะช่วยให้ผู้มีหน้าที่จัดทำรายงานทางการเงินสามารถจัดทำรายงานทางการเงินได้สอดคล้องกับมาตรฐานการรายงานทางการเงิน อีกทั้งจะช่วยให้ผู้ใช้รายงานทางการเงินสามารถทราบถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมดังกล่าว อันจะเป็นประโยชน์ต่อการนำข้อมูลจากรายงานทางการเงินไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ดียิ่งขึ้น

คำสำคัญ: สินทรัพย์ดิจิทัล การบัญชีเกี่ยวกับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซี

Cryptocurrency and Accounting for Holdings of Cryptocurrency

Dr.Pornpan Damrongsukniwat

*Lecturer of Department of Accountancy,
Chulalongkorn Business School, Chulalongkorn University*

Received: May 30, 2022

Revised: July 12, 2022

Accepted: August 2, 2022

Dr.Vorasak Toommanon

*Associate Professor of Department of Accountancy,
Chulalongkorn Business School, Chulalongkorn University*

ABSTRACT

At present, many businesses began to engage in transactions related to digital assets, which could be done through direct investment or mining business or by being an issuer, and such transactions are likely to proliferate. Until now, the International Accounting Standards Board (IASB) has not yet issued directly applicable International Financial Reporting Standards (IFRS) on digital assets. Nor has The Accounting Standard Setting Committee, Federation of Accounting Professions Under The Royal Patronage of His Majesty the King yet issued the accounting guidance related to digital assets. However, in June 2019, the Interpretation Committee published an Agenda Decision on Holdings of Cryptocurrencies discussing how IFRS Standards should apply to holdings of cryptocurrencies.

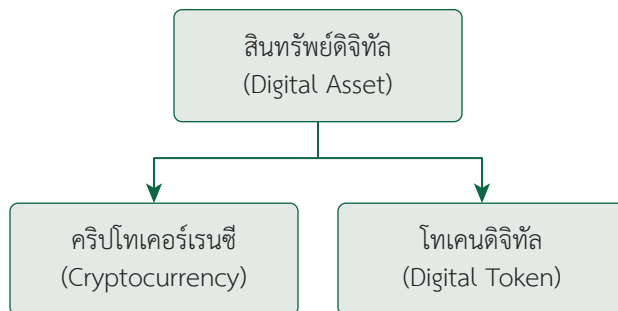
The objectives of this article are to discuss important features of the Agenda Decision as well as to provide corresponding illustrative examples. These should enable financial report preparers to prepare financial reports in accordance with the standards. In addition, users of financial reports would possess knowledge of the standards applicable to such transactions. This would allow them to make use of information pertaining to financial reports in making better economic decisions.

Keywords: Digital Asset, Accounting for Holdings of Cryptocurrency

บทนำ

ในปัจจุบันหลายกิจการเริ่มหันมาประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัล (Digital Asset) ทั้งคริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrency) และโทเคนดิจิทัล (Digital Token) สำหรับการได้มาซึ่งคริปโทเคอร์เรนซีอาจกระทำการผ่านการเข้าไปลงทุนโดยตรง หรือการประกอบธุรกิจเหมืองขุด ขณะที่โทเคนดิจิทัลอาจได้มาผ่านการเข้าไปลงทุนโดยตรงหรือจากการเป็นผู้ออก ซึ่งธุรกรรมดังกล่าวมีแนวโน้มที่จะมีปริมาณสูงขึ้น จนถึงปัจจุบัน คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (IASB) ยังไม่ได้มีการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินระหว่างประเทศ (IFRS) เกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัลโดยเฉพาะ รวมทั้งคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (สภาวิชาชีพบัญชีฯ) เอง ก็ยังไม่ได้มีการออกแนวปฏิบัติทางการบัญชีในเรื่องดังกล่าวโดยเฉพาะ อย่างไรก็ตาม เมื่อเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2562 คณะกรรมการตีความมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (Interpretation Committee) (ต่อไปจะเรียกว่า IC) ได้เผยแพร่ Agenda Decision เรื่อง การถือครองคริปโทเคอร์เรนซี เพื่ออภิปรายความเห็นเกี่ยวกับมาตรฐาน IFRS ว่าควรนำมาถือปฏิบัติกับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีอย่างไร แต่เอกสารดังกล่าวยังไม่ครอบคลุมธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัลในทุกรูปแบบ

สินทรัพย์ดิจิทัลมีการให้ความหมายไว้หลากหลาย อาทิ ตามพระราชกำหนดการประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561 ซึ่งแบ่งสินทรัพย์ดิจิทัลเป็น 2 ประเภท โดยพิจารณาตามลักษณะของการใช้งานและสิทธิที่กำหนดไว้สำหรับผู้ถือ ได้แก่ คริปโทเคอร์เรนซี¹ และโทเคนดิจิทัล²



ภาพที่ 1 สินทรัพย์ดิจิทัลตาม พ.ร.ก. ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561

¹ คริปโทเคอร์เรนซี คือ หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ โดยมีความประสงค์ที่จะใช้เป็นตัวกลางในการแลกเปลี่ยนเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใด หรือแลกเปลี่ยนระหว่างสินทรัพย์ดิจิทัล และหมายความรวมถึงหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์อื่นที่คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) ประกาศกำหนดเพิ่มเติม

² โทเคนดิจิทัล คือ หน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ซึ่งถูกสร้างขึ้นบนระบบหรือเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกำหนดสิทธิของบุคคลในการเข้าร่วมลงทุนในโครงการหรือกิจการใด ๆ หรือกำหนดสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้า บริการ หรือสิทธิอื่นใดที่เฉพาะเจาะจง ทั้งนี้ตามที่กำหนดในข้อตกลงระหว่างผู้ออกและผู้ถือ และหมายความรวมถึงหน่วยข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์อื่นที่คณะกรรมการ ก.ล.ต. ประกาศกำหนดเพิ่มเติม ซึ่งคณะกรรมการ ก.ล.ต. ได้ออกประกาศกำหนดให้คริปโทเคอร์เรนซีที่ผู้ออกมีวัตถุประสงค์ในการระดมทุนจากประชาชนและมีการกำหนดสิทธิของบุคคลในการเข้าร่วมลงทุนในโครงการหรือกิจการใด ๆ หรือมีการกำหนดสิทธิในการได้มาซึ่งสินค้าหรือบริการหรือสิทธิอื่นใด ๆ ถือเป็นโทเคนดิจิทัลด้วย

อย่างไรก็ตาม ความหมายของสินทรัพย์ดิจิทัลตาม Agenda Decision เรื่อง การถือครองคริปโทเคอร์เรนซี โดย IC ที่จะกล่าวถึงต่อไปอาจมีความหมายที่แตกต่างจากนิยามตาม พ.ร.ก. ประกอบธุรกิจสินทรัพย์ดิจิทัล พ.ศ. 2561

Agenda Decision

เมื่อเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2562 IC ได้เผยแพร่ Agenda Decision เรื่อง การถือครองคริปโทเคอร์เรนซี เพื่ออธิบายความเห็นเกี่ยวกับมาตรฐาน IFRS ว่าควรนำมาถือปฏิบัติกับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีอย่างไร และ IC ตั้งข้อสังเกตว่า คริปโทเคอร์เรนซีมีขอบเขตที่หลากหลาย ดังนั้นเพื่อวัตถุประสงค์ในอธิบายความเห็น IC ได้พิจารณา Subset ของคริปโทเคอร์เรนซี ที่มีลักษณะดังต่อไปนี้ ซึ่ง Agenda Decision ฉบับนี้หมายถึง “คริปโทเคอร์เรนซี”:

1. สกุลเงินดิจิทัลหรือสกุลเงินเสมือนซึ่งถูกบันทึกอยู่บนการประมวลผลแบบกระจายศูนย์ (Distributed Ledger) ซึ่งใช้วิทยาการเข้ารหัสลับ (Cryptography) เพื่อความปลอดภัย
2. ไม่ได้ออกโดยหน่วยงานที่มีอำนาจตามกฎหมายหรือหน่วยงานอื่น
3. ไม่ได้ก่อให้เกิดสัญญาระหว่างผู้ถือ (Holder) กับอีกฝ่ายหนึ่ง

ลักษณะของคริปโทเคอร์เรนซี

IC อ้างอิงถึงย่อหน้าที่ 8 ของ IAS 38 ซึ่งให้คำนิยามของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนว่าเป็น “สินทรัพย์ที่ไม่ใช่สินทรัพย์ที่เป็นตัวเงินที่สามารถระบุได้และไม่มีเนื้อหาทางกายภาพ” นอกจากนี้ ย่อหน้าที่ 12 ของ IAS 38 ระบุว่า สินทรัพย์สามารถระบุได้ ถ้าสินทรัพย์นั้นสามารถแยกเป็นเอกเทศได้หรือเกิดจากสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิทางกฎหมายอื่น สินทรัพย์สามารถแยกเป็นเอกเทศได้ ถ้าสินทรัพย์นั้นสามารถแยกหรือแบ่งออกจากกิจการและสามารถขาย โอน ให้สิทธิ ให้เช่าหรือแลกเปลี่ยนได้ไม่ว่าจะโดยเอกเทศหรือโดยรวมกันกับสัญญา ถือว่าเป็นสินทรัพย์ที่สามารถระบุได้หรือหนี้สินที่เกี่ยวข้อง

ย่อหน้าที่ 16 ของ IAS 21 ระบุว่า ลักษณะสำคัญของรายการที่เป็นตัวเงินคือสิทธิที่จะได้รับ (หรือภาระที่จะส่งมอบ) จำนวนหน่วยของสกุลเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือสามารถกำหนดได้

IC ตั้งข้อสังเกตว่า การถือครองคริปโทเคอร์เรนซีเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ที่ไม่มีตัวตนใน IAS 38 ด้วยเหตุผลที่ว่า

1. คริปโทเคอร์เรนซีสามารถแยกเป็นเอกเทศได้จากผู้ถือและสามารถขายหรือโอนแยกเป็นเอกเทศได้ และ
2. คริปโทเคอร์เรนซีไม่ได้ให้สิทธิแก่ผู้ถือที่จะได้รับจำนวนหน่วยของสกุลเงินที่กำหนดได้แน่นอนหรือสามารถกำหนดได้

มาตรฐาน IFRS ฉบับใดบ้างที่ต้องนำมาถือปฏิบัติกับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซี?

ในส่วนของประเด็นคำถามที่ว่า มาตรฐาน IFRS ฉบับใดบ้างที่ต้องนำมาถือปฏิบัติกับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีนั้น IC สรุปว่า กิจการต้องนำ IAS 2 มาถือปฏิบัติกับคริปโทเคอร์เรนซีหากกิจการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ อย่างไรก็ตาม ถ้า IAS 2 ไม่เกี่ยวข้อง IC พิจารณาว่า กิจการต้องนำ IAS 38 มาถือปฏิบัติกับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซี ในการได้มาซึ่งข้อสรุป IC ได้พิจารณาประเด็นต่อไปนี้

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

IC อ้างอิงถึง IAS 38 ซึ่งต้องนำมาถือปฏิบัติกับการรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตนทุกรายการ ยกเว้น

1. สินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่กำหนดไว้ในขอบเขตของมาตรฐานฉบับอื่น
 2. สินทรัพย์ทางการเงินตามคำนิยามที่ระบุไว้ใน IAS 32
 3. การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของการสำรวจและการประเมินค่าสินทรัพย์
 4. รายจ่ายในการพัฒนาและชุดแร่ น้ำมัน ก๊าซธรรมชาติและทรัพยากร ซึ่งคล้ายคลึงกันที่ไม่สามารถสร้างขึ้นใหม่ได้
- ดังนั้น IC จึงพิจารณาว่า การถือครองคริปโทเคอร์เรนซีเป็นไปตามคำนิยามของสินทรัพย์ทางการเงินที่กำหนดไว้ใน IAS 32 หรือไม่หรืออยู่ในขอบเขตของมาตรฐานฉบับอื่น

สินทรัพย์ทางการเงิน

ในส่วนของสินทรัพย์ทางการเงิน IC อ้างอิงถึงย่อหน้าที่ 11 ของ IAS 32 ซึ่งให้คำนิยามของสินทรัพย์ทางการเงิน กล่าวโดยสรุปสินทรัพย์ทางการเงินคือสินทรัพย์ใด ๆ ที่เป็น

1. เงินสด
2. ตราสารทุนของอีกกิจการหนึ่ง
3. สิทธิตามสัญญาที่จะรับเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นจากอีกกิจการหนึ่ง
4. สิทธิตามสัญญาที่จะแลกเปลี่ยนสินทรัพย์ทางการเงินหรือหนี้สินทางการเงินกับอีกกิจการหนึ่งภายใต้เงื่อนไขใดเงื่อนไขหนึ่ง หรือ
5. สัญญาที่จะหรืออาจชำระด้วยตราสารทุนของกิจการเอง

IC สรุปว่า การถือครองคริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่สินทรัพย์ทางการเงิน ทั้งนี้ เนื่องจากคริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่เงินสด (ดูคำอธิบายที่จะกล่าวถึงต่อไป) อีกทั้งไม่ใช่ตราสารทุนของอีกกิจการหนึ่ง คริปโทเคอร์เรนซีไม่ได้ทำให้เกิดสิทธิตามสัญญาแก่ผู้ถือและไม่ใช้สัญญาที่จะหรืออาจจะชำระด้วยตราสารทุนของผู้ถือ

เงินสด

ต่อประเด็นคำถามที่ว่า การถือครองคริปโทเคอร์เรนซีใช่เงินสดหรือไม่ IC อ้างอิงย่อหน้าที่ AG3 ของ IAS 32 ซึ่งระบุว่า “เงินสดถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน เนื่องจากเงินสดเป็นตัวแทนในฐานะสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนและเป็นเกณฑ์ในการวัดมูลค่าและรับรู้รายการทั้งหมดในงบการเงิน เงินฝากธนาคารหรือสถาบันการเงินที่คล้ายคลึงกันถือเป็นสินทรัพย์ทางการเงิน เนื่องจากเงินฝากสะท้อนถึงสิทธิตามสัญญาของผู้ฝากที่จะได้รับเงินสดจากสถาบันการเงินนั้น หรือส่งจ่ายเช็คหรือเครื่องมือทางการเงินที่คล้ายคลึงกันจากบัญชีเงินฝากให้กับเจ้าหนี้เพื่อชำระหนี้สินทางการเงิน”

IC ตั้งข้อสังเกตว่า คำอธิบายของเงินสดในย่อหน้าที่ AG3 ของ IAS 32 หมายถึงว่า เงินสดนั้นจะถูกใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยน (กล่าวคือ ใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ) และใช้เป็นหน่วยเงินตราในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการจนถึงขั้นที่ว่า เงินสดใช้เป็นเกณฑ์ในการวัดมูลค่าและรับรู้รายการทั้งหมดในงบการเงิน

บางคริปโทเคอร์เรนซีสามารถใช้ในการแลกเปลี่ยนกับสินค้าใดสินค้าหนึ่งหรือบริการใดบริการหนึ่งโดยเฉพาะ อย่างไรก็ตาม IC ตั้งข้อสังเกตว่า IC ยังไม่ทราบว่า คริปโทเคอร์เรนซีที่ถูกนำมาใช้เป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนในฐานะเป็นหน่วยเงินตราในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการจนถึงขั้นที่ว่า คริปโทเคอร์เรนซีนั้นถูกใช้เป็นเกณฑ์ในการวัดมูลค่าและ

รับรู้รายการทั้งหมดในงบการเงิน ดังนั้น IC จึงสรุปว่าการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีไม่ใช่เงินสด เนื่องจากในปัจจุบัน คริปโทเคอร์เรนซีไม่ได้มีลักษณะของเงินสด

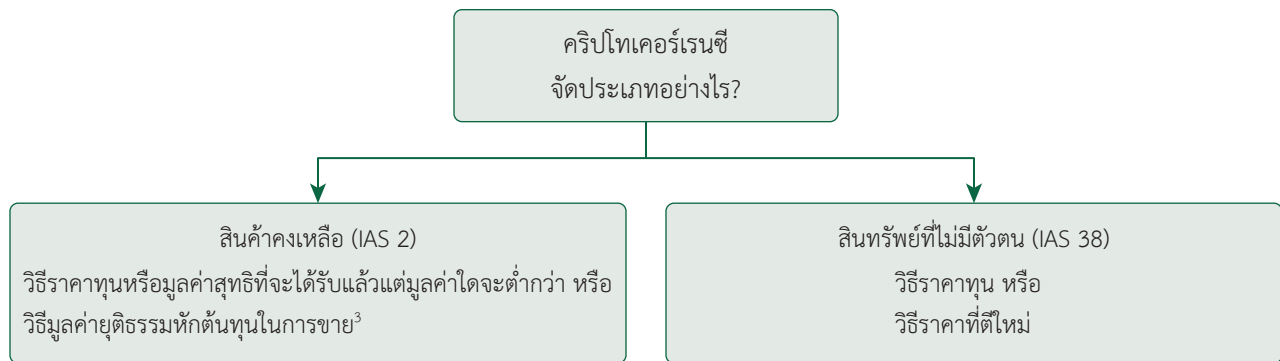
สินค้าคงเหลือ

IC พิจารณาว่า IAS 2 ต้องนำมาถือปฏิบัติกับสินค้าคงเหลือที่เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ย่อหน้าที่ 6 ของ IAS 2 ให้คำนิยามสินค้าคงเหลือว่าเป็นสินทรัพย์ที่

1. ถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ
2. อยู่ในระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูปเพื่อขาย หรือ
3. อยู่ในรูปของวัตถุดิบหรือวัสดุที่มีไว้เพื่อใช้ในกระบวนการผลิตสินค้าหรือให้บริการ

IC ได้ตั้งข้อสังเกตว่า กิจการอาจถือครองคริปโทเคอร์เรนซีไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการในสถานการณ์เช่นนั้น การถือครองคริปโทเคอร์เรนซีถือเป็นสินค้าคงเหลือสำหรับกิจการ ดังนั้นกิจการจึงต้องนำ IAS 2 มาถือปฏิบัติกับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีนั้น

IC ตั้งข้อสังเกตด้วยว่า กิจการอาจทำหน้าที่เป็นนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ที่เป็นคริปโทเคอร์เรนซี ในสถานการณ์เช่นนั้น กิจการต้องพิจารณาข้อกำหนดในย่อหน้าที่ 3(b) ของ IAS 2 สำหรับนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ ซึ่งวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือที่เป็นคริปโทเคอร์เรนซีด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย ย่อหน้าที่ 5 ของ IAS 2 ระบุว่า นายหน้า – ผู้ค้าคือผู้ซึ่งซื้อหรือขายสินค้าโภคภัณฑ์เพื่อบุคคลอื่นหรือเพื่อตนเอง สินค้าคงเหลือที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 3(b) โดยส่วนใหญ่เป็นสินค้าคงเหลือที่ได้มาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายในอนาคตอันใกล้และก่อให้เกิดกำไรจากการผันผวนของราคาหรือส่วนต่างของราคาซื้อขายของนายหน้า – ผู้ค้า



ภาพที่ 2 วิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับคริปโทเคอร์เรนซีตาม Agenda Decision

³ กิจการที่เป็นนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ที่เป็นคริปโทเคอร์เรนซี

การเปิดเผยข้อมูล

นอกจากการเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดไว้ในมาตรฐาน IFRS แล้ว IC เห็นว่า กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทำความเข้าใจงบการเงินของกิจการ (ย่อหน้าที่ 112 ของ IAS 1) โดยเฉพาะ IC ได้ตั้งข้อสังเกตเกี่ยวกับข้อกำหนดในการเปิดเผยข้อมูลในบริบทของการถือครองคริปโทเคอร์เรนซี ดังต่อไปนี้

1. กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลที่กำหนดไว้ใน (1) ย่อหน้าที่ 36–39 ของ IAS 2 สำหรับคริปโทเคอร์เรนซีที่ถือครองไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ และ (1) ย่อหน้าที่ 118–128 ของ IAS 38 สำหรับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีที่กิจการต้องถือปฏิบัติตาม IAS 38
2. ถ้ากิจการวัดมูลค่าการถือคริปโทเคอร์เรนซีด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่าย ย่อหน้าที่ 91–99 ของ IFRS 13 ระบุข้อกำหนดเกี่ยวกับการเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้อง
3. ตามย่อหน้าที่ 122 ของ IAS 1 กิจการต้องเปิดเผยดุลยพินิจที่ฝ่ายจัดการนำมาใช้เกี่ยวกับการรับรู้การถือครองคริปโทเคอร์เรนซีของกิจการ ถ้าดุลยพินิจเหล่านั้นเป็นส่วนหนึ่งของดุลยพินิจซึ่งมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญสุดต่อจำนวนเงินที่ถูกรับรู้ในงบการเงิน
4. ย่อหน้าที่ 21 ของ IAS 10 กำหนดให้กิจการเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานใด ๆ ที่ไม่ต้องปรับปรุงที่มีสาระสำคัญ ซึ่งรวมถึงข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของเหตุการณ์นั้นและประมาณการผลกระทบทางการเงินของเหตุการณ์นั้น (หรือคำอธิบายที่ว่า กิจการไม่สามารถประมาณผลกระทบดังกล่าวได้) ตัวอย่างเช่น กิจการที่ถือครองคริปโทเคอร์เรนซีต้องพิจารณาว่า การเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมของการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีเหล่านั้นภายหลังรอบระยะเวลารายงานมีนัยสำคัญจนการไม่เปิดเผยข้อมูลอาจมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจที่ผู้ใช้งบการเงินทำไปตามงบการเงินนั้นหรือไม่

จากการสำรวจการเปิดเผยข้อมูลของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย (บริษัทจดทะเบียนฯ) ที่ปรากฏในงบการเงินประจำปี พ.ศ. 2564 และข่าวบริษัทเกี่ยวกับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีและนโยบายการบัญชีในเรื่องนี้พบว่า บางบริษัทบันทึกการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินค้าคงเหลือตามหลักการของ TAS 2 ขณะที่บางบริษัทบันทึกการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนตามหลักการของ TAS 38 (ตามที่ปรากฏในตารางที่ 1)

ตารางที่ 1 สรุปนโยบายการบัญชีเกี่ยวกับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

	AJA	ASP	BROOK	CGH	COMAN	ECF	JTS	TNITY	XPG	ZIGA
TAS 2		LCNRV	LCNRV	LCNRV	LCNRV	LCNRV		FVLCS		
TAS 38	Cost						Cost		Cost	Cost

หมายเหตุ

- TAS 2: LCNRV บันทึกคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินค้าคงเหลือและวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า
- TAS 2: FVLCS บันทึกคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินค้าคงเหลือและวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย
- TAS 38: Cost บันทึกคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนและวัดมูลค่าด้วยวิธีราคาทุนหักค่าเผื่อการด้อยค่า (ถ้ามี)

ในลำดับต่อไปจะยกตัวอย่างประกอบความเข้าใจกรณีต่าง ๆ ประกอบการลงบัญชี สำหรับกิจการที่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะมาถือปฏิบัติกับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีตามนิยามของ Agenda Decision

- ตัวอย่างที่ 1 คริปโทเคอร์เรนซีถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ
- ตัวอย่างที่ 2 คริปโทเคอร์เรนซีถือไว้โดยกิจการซึ่งเป็นนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์
- ตัวอย่างที่ 3 คริปโทเคอร์เรนซีถือไว้เพื่อการลงทุนระยะยาวและวัดมูลค่าโดยใช้วิธีราคาทุน
- ตัวอย่างที่ 4 คริปโทเคอร์เรนซีถือไว้เพื่อการลงทุนระยะยาวและวัดมูลค่าโดยใช้วิธีการตีราคาใหม่

ตัวอย่างที่ 1 คริปโทเคอร์เรนซีถือไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ

1. ในระหว่างไตรมาส 4 ปี 25x1 บริษัท A ซื้อคริปโทเคอร์เรนซี X 3 ครั้ง และขายคริปโทเคอร์เรนซี X 2 ครั้ง ดังนี้

วันที่	ซื้อ		ขาย		อัตราแลกเปลี่ยน
	จำนวน (เหรียญ)	มูลค่าต่อเหรียญ (ดอลลาร์สหรัฐ)	จำนวน (เหรียญ)	มูลค่าต่อเหรียญ (ดอลลาร์สหรัฐ)	
5 ตุลาคม 25x1	100	400			\$1 = 32 บาท
17 พฤศจิกายน 25x1	20	160			\$1 = 31 บาท
25 พฤศจิกายน 25x1			80	390	\$1 = 33 บาท
8 ธันวาคม 25x1	160	145			\$1 = 32 บาท
15 ธันวาคม 25x1			120	130	\$1 = 30 บาท
31 ธันวาคม 25x1	-		-		\$1 = 31 บาท

ค่าธรรมเนียมในการซื้อและขายคริปโทเคอร์เรนซีเท่ากับร้อยละ 0.1

- 2. บริษัท A ถือคริปโทเคอร์เรนซี X ไว้เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ
- 3. บริษัท A ใช้ระบบต่อเนื่องในการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือ คำนวณต้นทุนคริปโทเคอร์เรนซี X ด้วยวิธีต้นทุนถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักแบบเคลื่อนไหว (Moving average)
- 4. ในระหว่างเดือนธันวาคม 25x1 ราคาขายของคริปโทเคอร์เรนซี X ลดลงอย่างมีสาระสำคัญ การขายคริปโทเคอร์เรนซี X ภายหลังวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ชี้ให้เห็นว่า มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของคริปโทเคอร์เรนซี X ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ต่ำกว่าราคาทุน
- 5. ณ วันต้นปี 25x2 สินค้าคงเหลือคริปโทเคอร์เรนซี X ที่บริษัท A ถืออยู่จำนวน 80 เหรียญ ราคาที่คาดว่าจะขายได้ 100 ดอลลาร์สหรัฐต่อเหรียญ มูลค่าสุทธิที่จะได้รับซึ่งสะท้อนถึงมูลค่าเฉพาะของกิจการ (ราคาที่คาดว่าจะขายได้ - ประเมินการค่าธรรมเนียมในการขาย) เท่ากับ 247,752 บาท $(80 \times 100 \times 31 \times 0.999)$

การบันทึกการขายการเป็นดังนี้

5 ตุลาคม 25x1

บันทึกการซื้อคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต สินค้าคงเหลือ - คริปโทเคอร์เรนซี (100 × 400 × 32 × 1.001)	1,281,280.0	
เครดิต เงินสด		1,281,280.0

17 พฤศจิกายน 25x1

บันทึกการซื้อคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต สินค้าคงเหลือ - คริปโทเคอร์เรนซี (20 × 160 × 31 × 1.001)	99,299.2	
เครดิต เงินสด		99,299.2

25 พฤศจิกายน 25x1

บันทึกการขายคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต เงินสด (80 × 390 × 33 × 0.999)	1,028,570.4	
เดบิต ค่าธรรมเนียมในการขาย (80 × 390 × 33 × 0.001)	1,029.6	
เครดิต รายได้ค่าขาย (80 × 390 × 33)		1,029,600.0
เดบิต ต้นทุนขาย	920,386.1	
เครดิต สินค้าคงเหลือ - คริปโทเคอร์เรนซี		920,386.1
(((1,281,280.0 + 99,299.2) × 80/120)		

8 ธันวาคม 25x1

บันทึกการซื้อคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต สินค้าคงเหลือ - คริปโทเคอร์เรนซี (160 × 145 × 32 × 1.001)	743,142.4	
เครดิต เงินสด		743,142.4

15 ธันวาคม 25x1

บันทึกการขายคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต เงินสด (120 × 130 × 30 × 0.999)	467,532.0	
เดบิต ค่าธรรมเนียมในการขาย (120 × 130 × 30 × 0.001)	468.0	
เครดิต รายได้ค่าขาย (120 × 130 × 30)		468,000.0
เดบิต ต้นทุนขาย	722,001.3	
เครดิต สินค้าคงเหลือ - คริปโทเคอร์เรนซี		722,001.3
((((1,281,280.0 + 99,299.2) × 40/120) + 743,142.4) × 120/200)		

31 ธันวาคม 25x1

บันทึกผลขาดทุนจากการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต ขาดทุนจากการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ - คริปโทเคอร์เรนซี* 233,582.2

((80 × 100 × 31 × 0.999) – (1,203,335.5 × 80/200))

เครดิต ค่าเผื่อการปรับลดมูลค่าสินค้าคงเหลือ - คริปโทเคอร์เรนซี 233,582.2

*แสดงเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนขาย

การแสดงรายการเป็นดังนี้

งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)

บริษัท A จำกัด (มหาชน)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

สินทรัพย์หมุนเวียน (บางส่วน)

สินค้าคงเหลือ- คริปโทเคอร์เรนซี (สุทธิ) 247,752.0

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน)

บริษัท A จำกัด (มหาชน)

สำหรับไตรมาส 4 สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

รายได้ค่าขาย (สุทธิ) (1,029,600.0 – 1,029.6 + 468,000.0 – 468.0) 1,496,102.4

ต้นทุนขาย (920,386.1 + 722,001.3 + 233,582.2) (1,875,969.6)

กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น 379,867.2

อ้างอิง

TAS 2

ย่อหน้าที่ 9 สินค้าคงเหลือต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุน (ในตัวอย่างนี้คือ 481,334.2 บาท (1,203,335.5 × 80/200)) หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ (ในตัวอย่างนี้คือ 247,752 บาท) แล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า

ย่อหน้าที่ 10 ต้นทุนของสินค้าคงเหลือต้องประกอบด้วยต้นทุนทั้งหมดในการซื้อและต้นทุนอื่น ๆ ที่เกิดขึ้น เพื่อให้สินค้าคงเหลือนั้นอยู่ในสถานที่และอยู่ในสภาพที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

ย่อหน้าที่ 23 ต้นทุนของสินค้าคงเหลือของแต่ละรายการ ซึ่งโดยปกติไม่อาจสับเปลี่ยนกันได้และเป็นสินค้าหรือบริการที่ผลิตขึ้นและแยกต่างหากไว้สำหรับโครงการหนึ่งโครงการใดโดยเฉพาะต้องคำนวณโดยใช้วิธีราคาเจาะจงสำหรับต้นทุนของแต่ละรายการ

ย่อหน้าที่ 25 ต้นทุนสินค้าคงเหลือนอกจากที่กล่าวในย่อหน้าที่ 23 ต้องคำนวณมูลค่าโดยวิธีเข้าก่อนออกก่อน หรือวิธี ต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก กิจการต้องใช้วิธีการคำนวณต้นทุนด้วยวิธีเดียวกันสำหรับสินค้าคงเหลือทุกชนิดที่มีลักษณะและ การใช้คล้ายคลึงกัน

ย่อหน้าที่ 27 สำหรับวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ต้นทุนสินค้าคงเหลือแต่ละรายการจะกำหนดจากการถัวเฉลี่ยต้นทุน ของสินค้าที่คล้ายคลึงกัน ณ วันต้นงวด กับต้นทุนของสินค้าที่คล้ายคลึงกันที่ซื้อมาหรือผลิตขึ้นในระหว่างงวด ซึ่งวิธีการ คำนวณต้นทุนถัวเฉลี่ยอาจคำนวณเป็นงวด ๆ ไปหรือคำนวณทุกครั้งที่ได้รับสินค้า ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของกิจการ

ย่อหน้าที่ 30 ในการประมาณการมูลค่าสุทธิที่จะได้รับให้ถือตามหลักฐานที่เกี่ยวกับจำนวนเงินที่คาดว่าจะได้รับจาก สินค้าคงเหลือ ซึ่งเชื่อถือได้มากที่สุดที่มีอยู่ในขณะที่ประมาณมูลค่า ประมาณการดังกล่าวให้พิจารณาจากการเปลี่ยนแปลง ของราคาหรือต้นทุนที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นภายหลังวันสิ้นงวด ซึ่งยืนยันว่า สถานการณ์นั้นได้ปรากฏอยู่ ณ วันสิ้นงวด (ในตัวอย่างนี้การขายคริปโทเคอร์เรนซี X ภายหลังจากวันที่ 31 ธันวาคม 25x1 ยืนยันว่า คริปโทเคอร์เรนซี X เกิดการด้อยค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน)

ย่อหน้าที่ 34 มูลค่าที่ลดลงของสินค้าคงเหลือ เนื่องจากการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้เท่ากับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับต้อง รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือให้ลดลงหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น (ในตัวอย่างนี้คือ 233,582.2 บาท)

TAS 21

ย่อหน้าที่ 21 รายการที่เป็นเงินตราต่างประเทศต้องบันทึกรายการรับรู้มูลค่าเริ่มแรกเป็นสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงาน โดย การแปลงจำนวนเงินตราต่างประเทศด้วยอัตราแลกเปลี่ยนทันทีของสกุลเงินที่ใช้ในการดำเนินงานกับสกุลเงินต่างประเทศ ณ วันที่เกิดรายการ

ย่อหน้าที่ 25 มูลค่าตามบัญชีของรายการบางรายการถูกกำหนดมาจากการเปรียบเทียบจำนวนเงินตั้งแต่สองจำนวนขึ้นไป เช่น มูลค่าตามบัญชีของสินค้าคงเหลือคือราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าตามที่กำหนดใน TAS 2 หากสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่มีใช้ตัวเงินและมีการวัดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ มูลค่าตามบัญชีจะกำหนดขึ้น โดยการเปรียบเทียบระหว่างราคาทุน ซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ราคาถูกกำหนด กับมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่มูลค่าถูกกำหนด (เช่น อัตราปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน)

TAS 10

ย่อหน้าที่ 8 กิจการต้องปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ในงบการเงิน เพื่อสะท้อนให้เห็นถึงเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลา รายงาน ที่ต้องปรับปรุง

ย่อหน้าที่ 9 ตัวอย่างของเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง ซึ่งเป็นเหตุการณ์ที่ทำให้กิจการต้อง ปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ไว้ในงบการเงิน เช่น การขายสินค้าคงเหลือภายหลังรอบระยะเวลารายงานอาจให้หลักฐานเกี่ยวกับ มูลค่าสุทธิที่จะได้รับของสินค้านั้น ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน

ตัวอย่างที่ 2 คริปโทเคอร์เรนซีถือไว้โดยกิจการซึ่งเป็นนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์

ใช้ข้อมูลตามตัวอย่างที่ 1 โดยเปลี่ยนข้อเท็จจริงเป็นว่า บริษัท A เป็นนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 คริปโทเคอร์เรนซี X ที่บริษัท A ถืออยู่จำนวน 80 เหรียญ มีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย 210 ดอลลาร์สหรัฐต่อเหรียญ

การบันทึกรายการเป็นดังนี้

5 ตุลาคม 25x1 – 17 พฤศจิกายน 25x1 บันทึกการเหมือนตัวอย่างที่ 1

25 พฤศจิกายน 25x1

บันทึกการขายคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต เงินสด ($80 \times 390 \times 33 \times 0.999$)	1,028,570.4	
เครดิต สินค้าคงเหลือ - คริปโทเคอร์เรนซี		920,386.1
$((1,281,280 + 99,299.2) \times 80/120)$		
เครดิต กำไร (ขาดทุน) จากการซื้อขายสินค้าคงเหลือ - คริปโทเคอร์เรนซี		108,184.3

8 ธันวาคม 25x1 บันทึกการเหมือนตัวอย่างที่ 1

15 ธันวาคม 25x1

บันทึกการขายคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต เงินสด ($120 \times 130 \times 30 \times 0.999$)	467,532.0	
เดบิต กำไร (ขาดทุน) จากการซื้อขายสินค้าคงเหลือ - คริปโทเคอร์เรนซี	254,469.3	
เครดิต สินค้าคงเหลือ - คริปโทเคอร์เรนซี		722,001.3
$((((1,281,280 + 99,299.2) \times 40/120) + 743,142.4) \times 120/200)$		

31 ธันวาคม 25x1

บันทึกกำไรจากการปรับมูลค่าสินค้าคงเหลือคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต สินค้าคงเหลือ - คริปโทเคอร์เรนซี	39,465.8	
$((80 \times 210 \times 31) - (1,203,335.5 \times 80/200))$		
เครดิต กำไร (ขาดทุน) ที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลง		39,465.8
ในมูลค่ายุติธรรมของสินค้าคงเหลือ - คริปโทเคอร์เรนซี		

การแสดงรายการเป็นดังนี้

งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)

บริษัท A จำกัด (มหาชน)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1

สินทรัพย์หมุนเวียน (บางส่วน)

สินค้าคงเหลือ- คริปโทเคอร์เรนซี 520,800.0

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน)

บริษัท A จำกัด (มหาชน)

สำหรับไตรมาส 4 สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 25x1

กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรม

ของสินค้าคงเหลือ - คริปโทเคอร์เรนซี 39,465.8

(ขาดทุน) จากการซื้อขายสินค้าคงเหลือ - คริปโทเคอร์เรนซี (146,285.0)

อ้างอิง

TAS 2

ย่อหน้าที่ 3.2 TAS ฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับการวัดมูลค่าของสินค้าคงเหลือที่ถือไว้โดยนายหน้า - ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ ซึ่งวัดมูลค่าสินค้าคงเหลือด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย เมื่อสินค้าคงเหลือดังกล่าววัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย โดยการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายจะรับรู้ในกำไรหรือขาดทุนในงวดที่มีการเปลี่ยนแปลงมูลค่านั้น (ในตัวอย่างนี้คือกำไร 39,465.8 บาท)

ย่อหน้าที่ 5 นายหน้า - ผู้ค้า คือผู้ซึ่งซื้อหรือขายสินค้าโภคภัณฑ์เพื่อบุคคลอื่นหรือเพื่อตนเอง สินค้าคงเหลือ ที่กล่าวถึงในย่อหน้าที่ 3.2 โดยส่วนใหญ่เป็นสินค้าคงเหลือที่ได้มา โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายในอนาคตอันใกล้ เพื่อที่จะได้รับกำไรจากการผันผวนของราคาหรือจากส่วนต่างของราคาซื้อขายของนายหน้า - ผู้ค้า ในกรณีที่สินค้าคงเหลือเหล่านั้นถูกวัดมูลค่าด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายสินค้าคงเหลือดังกล่าวจะอยู่นอกเหนือขอบเขตของ TAS ฉบับนี้เฉพาะในเรื่องข้อกำหนดเกี่ยวกับการวัดมูลค่า

ย่อหน้าที่ 10

ย่อหน้าที่ 23

ย่อหน้าที่ 25

ย่อหน้าที่ 27

TAS 21

ย่อหน้าที่ 21

ย่อหน้าที่ 23 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมให้แปลงค่า โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรมนั้น

TAS 10

ย่อหน้าที่ 10 กิจการต้องไม่ปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ในงบการเงิน เพื่อสะท้อนถึงเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง

ย่อหน้าที่ 11 ตัวอย่างของเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ไม่ต้องปรับปรุง ได้แก่ การลดลงของมูลค่ายุติธรรมของเงินลงทุนระหว่างวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานกับวันที่ได้รับอนุมัติให้ออกงบการเงิน โดยปกติการลดลงของมูลค่ายุติธรรมจะไม่มีความสัมพันธ์กับสถานะของเงินลงทุน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน แต่จะสะท้อนให้เห็นถึงสถานการณ์ที่เกิดขึ้นในภายหลัง ดังนั้นกิจการต้องไม่ปรับปรุงจำนวนเงินลงทุนที่รับรู้ไว้ในงบการเงิน ในทำนองเดียวกัน กิจการต้องไม่ปรับปรุงจำนวนเงินลงทุนที่เปิดเผยไว้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานให้เป็นปัจจุบัน แม้ว่ากิจการอาจจำเป็นต้องเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติม

ตัวอย่างที่ 3 คริปโทเคอร์เรนซีถือไว้เพื่อการลงทุนระยะยาวและวัดมูลค่าโดยใช้วิธีราคาทุน

1. ในระหว่างไตรมาส 4 ปี 25x1 บริษัท A ซื้อคริปโทเคอร์เรนซี X 2 ครั้ง และในระหว่างไตรมาส 1 ปี 25x2 บริษัท A ขายคริปโทเคอร์เรนซี X 1 ครั้ง ดังนี้

วันที่	ซื้อ		ขาย		อัตราแลกเปลี่ยน
	จำนวน (เหรียญ)	มูลค่าต่อเหรียญ (ดอลลาร์สหรัฐ)	จำนวน (เหรียญ)	มูลค่าต่อเหรียญ (ดอลลาร์สหรัฐ)	
7 ตุลาคม 25x1	100	400	-	-	\$1 = 32 บาท
11 ธันวาคม 25x1	20	160	-	-	\$1 = 31 บาท
31 ธันวาคม 25x1	-	-	-	-	\$1 = 33 บาท
19 กุมภาพันธ์ 25x2	-	-	30	440	\$1 = 31 บาท
31 มีนาคม 25x2	-	-	-	-	\$1 = 30 บาท

ค่าธรรมเนียมในการซื้อและขายคริปโทเคอร์เรนซีเท่ากับร้อยละ 0.1

- บริษัท A ถือคริปโทเคอร์เรนซี X โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการลงทุนระยะยาวและจัดประเภทคริปโทเคอร์เรนซี X เป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอน
- บริษัท A คำนวณต้นทุนคริปโทเคอร์เรนซี X ด้วยวิธีต้นทุนถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก

4. บริษัทแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายหลังการรับรู้รายการเริ่มแรกโดยใช้วิธีราคาทุน
5. ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 คริปโทเคอร์เรนซี X ที่บริษัท A ถืออยู่จำนวน 120 เหรียญ มีมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย 400 ดอลลาร์สหรัฐต่อเหรียญ
6. ณ วันที่ 31 มีนาคม 25x2 คริปโทเคอร์เรนซี X ที่บริษัท A ถืออยู่จำนวน 90 เหรียญ มีมูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย 125 ดอลลาร์สหรัฐต่อเหรียญ
7. ในระหว่างเดือนเมษายน 25x2 ราคาขายของคริปโทเคอร์เรนซี X ลดลง มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย 120 ดอลลาร์สหรัฐต่อเหรียญ

การบันทึกรายการเป็นดังนี้

7 ตุลาคม 25x1

บันทึกการซื้อคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี (100 × 400 × 32 × 1.001)	1,281,280.0	
เครดิต เงินสด		1,281,280.0

11 ธันวาคม 25x1

บันทึกการซื้อคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี (20 × 160 × 31 × 1.001)	99,299.2	
เครดิต เงินสด		99,299.2

31 ธันวาคม 25x1

ไม่มีการบันทึกรายการใด ๆ เนื่องจากพิจารณาแล้ว สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซีไม่เกิดการด้อยค่า (มูลค่ายุติธรรมหักด้วยต้นทุนในการจำหน่ายสูงกว่าราคาทุน)

19 กุมภาพันธ์ 25x2

บันทึกการขายคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต เงินสด (30 × 440 × 31 × 0.999)	408,790.8	
เครดิต สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี		345,144.8
((1,281,280 + 99,299.2) × 30/120)		
เครดิต กำไร (ขาดทุน) จากการขายคริปโทเคอร์เรนซี		63,646.0

31 มีนาคม 25x2

บันทึกขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต ขาดทุนจากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี 711,434.4

$((90 \times 120 \times 30) - ((1,281,280 + 99,299.2) \times 90/120))$

เครดิต ค่าเผื่อการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี 711,434.4

การแสดงรายการเป็นดังนี้

งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)

บริษัท A จำกัด (มหาชน)

ณ วันที่

31 ธันวาคม 25x1 31 มีนาคม 25x2

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (บางส่วน)

สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี (สุทธิ) 1,380,579.2 324,000.0

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน)

บริษัท A จำกัด (มหาชน)

สำหรับงวด

ไตรมาส 4 25x1 ไตรมาส 1 25x2

กำไรจากการขายคริปโทเคอร์เรนซี - 63,646.0
 (ขาดทุน) จากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี - (711,434.4)

อ้างอิง

TAS 38

ย่อหน้าที่ 24 กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเมื่อเริ่มแรกด้วยราคาทุน

ย่อหน้าที่ 27 ราคาทุนของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ได้มาแยกต่างหาก รวมถึงต้นทุนทางตรงอื่น ๆ

ย่อหน้าที่ 88 กิจการต้องพิจารณาว่า สินทรัพย์ไม่มีตัวตนมีอายุการใช้ประโยชน์ที่ไม่ทราบแน่นอนหากผลจากการวิเคราะห์ปัจจัยที่เกี่ยวข้องทั้งหมดไม่พบขอบเขตที่สามารถคาดคะเนได้เกี่ยวกับระยะเวลาที่สินทรัพย์ดังกล่าวจะสามารถก่อให้เกิดกระแสเงินสดสุทธิให้กับกิจการ

ย่อหน้าที่ 107 กิจการต้องไม่ตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน

ย่อหน้าที่ 108 TAS 36 กำหนดให้กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่อายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอน โดยการเปรียบเทียบมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น เป็นประจำทุกปีและเมื่อมีข้อบ่งชี้ว่า สินทรัพย์ไม่มีตัวตนอาจเกิดการด้อยค่า

ย่อหน้าที่ 112 กิจการต้องเลือกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน เมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน

ย่อหน้าที่ 113 กิจการต้องรับรู้ผลต่างระหว่างจำนวนเงินสุทธิที่ได้รับจากการจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตน (ถ้ามี) กับมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นเป็นผลกำไรหรือผลขาดทุนจากการตัดรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตนในกำไรหรือขาดทุนเมื่อเลือกรับรู้สินทรัพย์ไม่มีตัวตน

TAS 36

ย่อหน้าที่ 10 กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่มีอายุการใช้ประโยชน์ไม่ทราบแน่นอนเป็นประจำทุกปี โดยเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน โดยไม่ต้องคำนึงว่ามีข้อบ่งชี้ใดที่บ่งชี้ว่า สินทรัพย์นั้นอาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่

ย่อหน้าที่ 59 กิจการต้องบันทึกลดมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ให้เท่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนก็ต่อเมื่อมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต่ำกว่ามูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์นั้น มูลค่าส่วนที่ลดลงคือผลขาดทุนจากการด้อยค่า

TAS 21

ย่อหน้าที่ 21

ย่อหน้าที่ 25 มูลค่าตามบัญชีของรายการบางรายการถูกกำหนดมาจากการเปรียบเทียบจำนวนเงินตั้งแต่สองจำนวนขึ้นไป เช่น มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ที่มีการด้อยค่าคือราคาที่ต่ำกว่าระหว่างมูลค่าตามบัญชีก่อนพิจารณาการขาดทุนจากการด้อยค่ากับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนตามที่กำหนดใน TAS 36 หากสินทรัพย์นั้นเป็นสินทรัพย์ที่มีใช้ตัวเงินและมีมีการวัดค่าเป็นเงินตราต่างประเทศ มูลค่าตามบัญชีจะกำหนดขึ้น โดยการเปรียบเทียบระหว่างมูลค่าตามบัญชี ซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ราคาถูกกำหนด กับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ซึ่งแปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่มูลค่าถูกกำหนด (เช่น อัตราปิด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน)

TAS 10

ย่อหน้าที่ 8

ย่อหน้าที่ 9 ตัวอย่างของเหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานที่ต้องปรับปรุง ซึ่งเป็นเหตุการณ์ที่ทำให้กิจการต้องปรับปรุงจำนวนที่รับรู้ไว้ในงบการเงิน เช่น ข้อมูลที่ได้รับภายหลังรอบระยะเวลารายงานชี้ให้เห็นว่า สินทรัพย์เกิดการด้อยค่า ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน

ตัวอย่างที่ 4 คริปโทเคอร์เรนซีถือไว้เพื่อการลงทุนระยะยาวและวัดมูลค่าโดยใช้วิธีการตีราคาใหม่

ใช้ข้อมูลข้อ 1-3 ตามตัวอย่างที่ 3

4. มีตลาดที่มีสภาพคล่องที่สามารถโอนเปลี่ยนมือได้อย่างอิสระสำหรับคริปโทเคอร์เรนซี X
5. บริษัทแสดงสินทรัพย์ไม่มีตัวตนภายหลังการรับรู้รายการเริ่มแรกโดยใช้วิธีการตีราคาใหม่
6. ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 คริปโทเคอร์เรนซี X ที่บริษัท A ถืออยู่จำนวน 120 เหรียญมีมูลค่ายุติธรรม 400 ดอลลาร์สหรัฐต่อเหรียญ

7. บริษัทโอนกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน – คริปโทเคอร์เรนซี และกำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงที่รวมอยู่ในส่วนของเจ้าของไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อมีการขายคริปโทเคอร์เรนซี
8. ณ วันที่ 31 มีนาคม 25x2 คริปโทเคอร์เรนซี X ที่บริษัท A ถืออยู่จำนวน 90 เหรียญมีมูลค่ายุติธรรม 390 ดอลลาร์สหรัฐต่อเหรียญ

การบันทึกรายการเป็นดังนี้

7 ตุลาคม 25x1 - 11 ธันวาคม 25x1 บันทึกรายการเหมือนตัวอย่างที่ 3

31 ธันวาคม 25x1

บันทึกการตีราคาคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี	203,420.8
((120 × 400 × 33) – (1,281,280 + 99,299.2))	
เครดิต กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน –	
คริปโทเคอร์เรนซี – OCI ((400 – 360.36*) × 120 × 31.93**)	151,865.2
เครดิต กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง – OCI	51,555.6
((33 – 31.93**) × 120 × 400)	
*((100 × 400 × 1.001) + (20 × 160 × 1.001)) / 120	
**(1,281,280 + 99,299.2) / (120 × 360.36)	
<u>หมายเหตุ</u> ตัวเลขที่แสดงไว้นี้คำนวณโดยมีการปัดเศษ	

19 กุมภาพันธ์ 25x2

บันทึกการตีราคาคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี	12,790.8
((30 × 440 × 31 × 0.999) – (30 × 400 × 33))	
เดบิต กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง – OCI	26,373.6
((31 – 33) × 30 × 440 × 0.999)	
เครดิต กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน –	
คริปโทเคอร์เรนซี – OCI (((440 × 0.999) – 400) × 30 × 33)	39,164.4

บันทึกการขายคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต เงินสด (30 × 440 × 31 × 0.999)	408,790.8
เครดิต สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี	408,790.8

<u>บันทึกการโอนปิดส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี ไปยังกำไรสะสม</u>		
เดบิต	กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี - OCI $((151,865.2 \times 30/120) + 39,164.4)$	77,130.7
	เครดิต กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง - OCI $((51,555.6 \times 30/120) - 26,373.6)$	13,474.7
	กำไรสะสม	63,646.0

31 มีนาคม 25x2

บันทึกการตีราคาคริปโทเคอร์เรนซี

เดบิต	กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี - OCI $((390 - 400) \times 90 \times 33)$	29,700.0
เดบิต	กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง - OCI $((30 - 33) \times 90 \times 390)$	105,300.0
	เครดิต สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี $((90 \times 390 \times 30) - (90 \times 400 \times 33))$	135,000.0

การแสดงรายการเป็นดังนี้

งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)

บริษัท A จำกัด (มหาชน)

ณ วันที่

31 ธันวาคม 25x1 31 มีนาคม 25x2

สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน (บางส่วน)		
สินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี	1,584,000.0	1,053,000.0
ส่วนของผู้ถือหุ้น (บางส่วน)		
องค์ประกอบอื่นของส่วนของผู้ถือหุ้น (บางส่วน)		
กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง	51,555.6	(66,643.3)*
กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี	151,865.2	84,198.9**
* $(51,555.6 - 131,673.6 + 13,474.7)$		
** $(151,865.2 + 9,464.4 - 77,130.7)$		

งบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จ (บางส่วน)
บริษัท A จำกัด (มหาชน)
สำหรับงวด

	ไตรมาส 4 25x1	ไตรมาส 1 25x2
กำไรจากการขายคริปโทเคอร์เรนซี	-	63,646.0
(ขาดทุน) จากการด้อยค่าของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี	-	(711,434.4)
กำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น (บางส่วน)		
กำไร (ขาดทุน) จากอัตราแลกเปลี่ยนที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง	51,555.6	(131,673.6)***
กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน - คริปโทเคอร์เรนซี	151,865.2	9,464.4****
*** $(26,373.6 + 105,300.0)$		
**** $(39,164.4 - 29,700.0)$		

อ้างอิง

TAS 38

ย่อหน้าที่ 24

ย่อหน้าที่ 27

ย่อหน้าที่ 75 หลังจากการรับรู้รายการเมื่อเริ่มแรก สินทรัพย์ไม่มีตัวตนต้องแสดงด้วยราคาที่ดีใหม่ ราคาที่ดีใหม่ หมายถึง มูลค่ายุติธรรม ณ วันที่มีการตีราคาใหม่หักผลขาดทุนจากการด้อยค่าสะสมที่เกิดขึ้นในภายหลัง สำหรับวัตถุประสงค์ของการตีราคาใหม่ตาม TAS ฉบับนี้ กิจการต้องวัดมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน โดยอ้างอิงกับตลาดที่มีสภาพคล่อง นอกจากนี้ การตีราคาใหม่ต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน ไม่แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น

ย่อหน้าที่ 85 หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเพิ่มขึ้นเป็นผลจากการตีราคาใหม่ กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่เพิ่มขึ้นดังกล่าวในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น และแสดงจำนวนที่เพิ่มขึ้นสะสมในส่วนของเจ้าของภายใต้รายการ “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” (ในตัวอย่างนี้คือ กำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นจริงจากการตีราคาสินทรัพย์ไม่มีตัวตน)

ย่อหน้าที่ 86 หากมูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนลดลงเป็นผลจากการตีราคาใหม่ กิจการต้องรับรู้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ไม่มีตัวตนที่ลดลงดังกล่าวในกำไรหรือขาดทุน อย่างไรก็ตาม กิจการต้องรับรู้ส่วนที่ลดลงจากการตีราคาใหม่ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นในจำนวนที่ไม่เกินยอดคงเหลือด้านเครดิตที่มีอยู่ในรายการ “ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์” ของสินทรัพย์นั้น

ย่อหน้าที่ 87 ส่วนเกินทุนจากการตีราคาสินทรัพย์ที่รวมอยู่ในส่วนของเจ้าของอาจโอนไปยังกำไรสะสมโดยตรงเมื่อส่วนเกินทุนนั้นเป็นรายการที่เกิดขึ้นจริง โดยส่วนเกินทุนทั้งจำนวนอาจเกิดขึ้นจริงเมื่อกิจการจำหน่ายสินทรัพย์

ย่อหน้าที่ 88
 ย่อหน้าที่ 107
 ย่อหน้าที่ 108
 ย่อหน้าที่ 112
 ย่อหน้าที่ 113

TAS 21

ย่อหน้าที่ 21

ย่อหน้าที่ 23.3 ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแต่ละงวด รายการที่ไม่เป็นตัวเงินที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งบันทึกไว้ด้วยมูลค่ายุติธรรมให้แปลงค่าโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่วัดมูลค่ายุติธรรมนั้น

ย่อหน้าที่ 30 เมื่อมีการรับรู้รายการกำไรหรือขาดทุนของรายการที่ไม่เป็นตัวเงินไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น องค์ประกอบของอัตราแลกเปลี่ยนทั้งหมดของกำไรหรือขาดทุนนั้นจะต้องรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย

ย่อหน้าที่ 31 TFRS บางฉบับกำหนดให้กิจการรับรู้กำไรหรือขาดทุนไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น เช่น TAS 16 กำหนดให้กำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการตีราคาใหม่ของที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ รับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น หากสินทรัพย์ดังกล่าวถูกวัดมูลค่าด้วยสกุลเงินตราต่างประเทศ ย่อหน้าที่ 23.3 ของ TAS ฉบับนี้ กำหนดให้จำนวนเงินที่มีการปรับมูลค่าใหม่แปลงค่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่ประเมิน จึงมีผลให้ผลต่างของอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นรับรู้ไว้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นด้วย

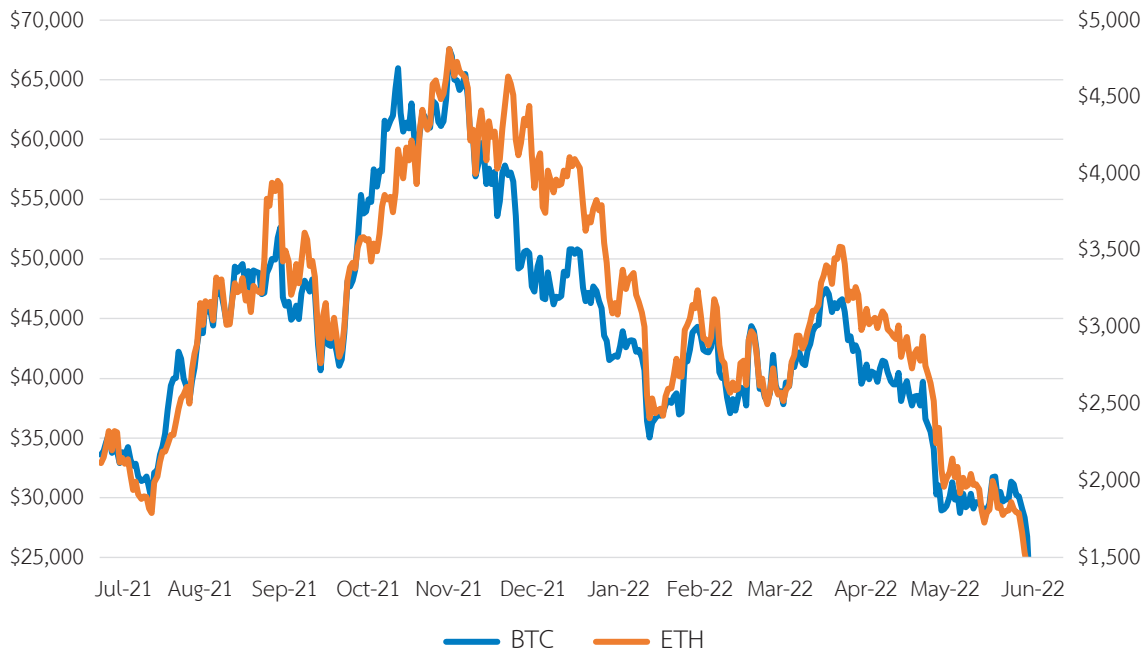
TAS 10

ย่อหน้าที่ 8

ย่อหน้าที่ 9

ข้อสังเกตและข้อเสนอแนะ

1. ในทรศนะของผู้เขียน ฝ่ายบริหารของกิจการควรเปิดเผยความตั้งใจในการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีว่า ถือไว้เพื่อวัตถุประสงค์ใด เช่น เพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ หรือเพื่อขายในอนาคตอันใกล้และก่อให้เกิดกำไรจากการผันผวนของราคาหรือส่วนต่างของราคาซื้อขายของนายหน้า – ผู้ค้า หรือเพื่อวัตถุประสงค์อื่นใด เนื่องจากการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีด้วยวัตถุประสงค์ที่ต่างกันนำมาซึ่งวิธีปฏิบัติทางบัญชีและผลกระทบต่อรายงานทางการเงินที่แตกต่างกัน รวมทั้งควรเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมว่า กิจการใช้วิธีใดในการคำนวณมูลค่าคริปโทเคอร์เรนซี (เช่น วิธีต้นทุนถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือวิธีเข้าก่อนออกก่อน) เนื่องจากราคาของคริปโทเคอร์เรนซีอาจมีความผันผวนอย่างเป็นสาระสำคัญในแต่ละช่วงเวลา (ตามที่แสดงในภาพที่ 3)



ภาพที่ 3 ราคาปิดของ Bitcoin และ Ethereum ย้อนหลัง 1 ปี
 (ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2564 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2565)
 (ข้อมูลจาก <https://coinmarketcap.com/>)

- โดยปกติ ในการซื้อขายคริปโทเคอร์เรนซีไม่ว่ากิจการจะถือไว้เป็นสินค้าคงเหลือหรือสินทรัพย์ไม่มีตัวตนก็ตาม จะมีต้นทุนในการทำรายการ (เช่น ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า เป็นต้น) ซึ่งมาตรฐานการรายงานทางการเงินกำหนดให้ต้องนำมารวมในการคำนวณมูลค่าเริ่มแรกของสินทรัพย์หรือนำมาหักออกจากจำนวนเงินที่ได้รับจากการขาย เพื่อคำนวณกำไรขาดทุนจากการซื้อขายสินทรัพย์แล้วแต่กรณี แต่ในทางปฏิบัติกลับพบว่า บางกิจการบันทึกต้นทุนในการทำรายการเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดขึ้น โดยเฉพาะในกรณีที่กิจการถือคริปโทเคอร์เรนซีเป็นสินค้าคงเหลือ ซึ่งผู้เขียนสันนิษฐานว่ากิจการอาจพิจารณาว่า การถือครองในลักษณะดังกล่าวเทียบเคียงได้กับการถือครองหลักทรัพย์ที่ถือไว้เพื่อค้า ซึ่งต้องวัดมูลค่ายุติธรรมผ่านกำไรขาดทุนและรับรู้ต้นทุนการทำรายการเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดขึ้น ภายใต้ TFRS 9 หรือเป็นไปได้ว่า กิจการอาจนำหลักความมีสาระสำคัญมาถือปฏิบัติกับค่าใช้จ่ายในการทำรายการ
- เมื่อมีการขายคริปโทเคอร์เรนซีออกไป (ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน) กิจการที่ถือครองคริปโทเคอร์เรนซีไว้เป็นสินค้าคงเหลือเพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ ต้องแยกแสดงรายการขายคริปโทเคอร์เรนซีเป็นรายได้จากการขายและต้นทุนขายเหมือนการขายสินค้าโดยทั่วไป แต่ในทางปฏิบัติกลับพบว่า บางกิจการที่ถือครองคริปโทเคอร์เรนซีไว้เป็นสินค้าคงเหลือเพื่อขายตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการรับรู้ผลต่างระหว่างสิ่งตอบแทนสุทธิที่ได้รับจากการขายกับต้นทุนของสินทรัพย์ที่เกี่ยวข้องเป็นกำไรหรือขาดทุนจากการขายคริปโทเคอร์เรนซี ผู้เขียนสันนิษฐานว่า ส่วนหนึ่งน่าจะเกิดมาจากกิจการอาจพิจารณาว่า การถือครองคริปโทเคอร์เรนซี

มีลักษณะคล้ายการถือสินทรัพย์ทางการเงินเพื่อค่าตาม TFRS 9 จึงรับรู้ส่วนต่างระหว่างสิ่งตอบแทนที่ได้รับจากการขายคริปโทเคอร์เรนซีเป็นกำไรหรือขาดทุนจากการขายคริปโทเคอร์เรนซีมากกว่าที่จะรับรู้เป็นรายได้จากการขายและต้นทุนขายแยกจากกัน

4. กรณีที่กิจการวัดมูลค่าคริปโทเคอร์เรนซีด้วยวิธีราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า (LCNRV ตาม TAS 2) โดยข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน มูลค่าสุทธิที่จะได้รับต้องเป็นมูลค่าเฉพาะของกิจการ (ไม่ใช่มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์ และไม่ใช้มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย) และต้องใช้เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงานมาประกอบการพิจารณาการกำหนดมูลค่าดังกล่าว แต่ในทางปฏิบัติกลับพบว่า หลายกิจการใช้มูลค่ายุติธรรมของคริปโทเคอร์เรนซี ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานแทนมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ กรณีนี้ผู้เขียนสันนิษฐานว่า อาจเป็นการยากที่จะหามูลค่าสุทธิที่จะได้รับ ซึ่งเป็นมูลค่าเฉพาะของกิจการ เนื่องจากอาจมีคำถามตามมาว่า กิจการควรใช้ข้อมูลภายหลังรอบระยะเวลารายงาน ณ วันใดหรือช่วงเวลาใด เพื่อประกอบการพิจารณาดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเสนอว่า กิจการอาจนำข้อมูลการขายคริปโทเคอร์เรนซีภายหลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานดังกล่าวแต่ก่อนวันที่งบการเงินเผยแพร่มาประกอบการพิจารณา (ถ้ามี) และสำหรับคริปโทเคอร์เรนซีส่วนที่ยังไม่ได้ขายออกไป กิจการอาจใช้ราคาปิดของคริปโทเคอร์เรนซีจากตลาดหลักที่กิจการเข้าทำการซื้อขายหักด้วยประมาณการค่าธรรมเนียมในการขาย โดยกิจการอาจพิจารณาข้อมูลจนถึงวันที่ผู้บริหารอนุมัติงบการเงิน เพื่อใช้เป็นตัวแทนของมูลค่าสุทธิที่จะได้รับ
5. กรณีที่กิจการวัดมูลค่าคริปโทเคอร์เรนซีด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (FVLCS) โดยกิจการทำหน้าที่เป็นนายหน้า – ผู้ค้าสินค้าโภคภัณฑ์ที่เป็นคริปโทเคอร์เรนซี กิจการต้องใช้ข้อมูล ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยไม่ต้องนำข้อมูลภายหลังรอบระยะเวลารายงานมาปรับปรุงการกำหนดมูลค่ายุติธรรมของคริปโทเคอร์เรนซี อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า กิจการอาจพิจารณาเปิดเผยข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับราคาของคริปโทเคอร์เรนซีภายหลังรอบระยะเวลารายงาน เนื่องจากมูลค่าของคริปโทเคอร์เรนซีอาจมีความผันผวนอย่างเป็นสาระสำคัญไปจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
6. กรณีที่กิจการวัดมูลค่าคริปโทเคอร์เรนซีด้วยวิธีราคาทุนหักค่าเผื่อการด้อยค่า (ถ้ามี) (Cost method ตาม TAS 38) กิจการต้องทดสอบการด้อยค่าของคริปโทเคอร์เรนซีเป็นประจำทุกวันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน (โดยไม่ต้องคำนึงว่ามีข้อบ่งชี้ว่า สินทรัพย์อาจเกิดการด้อยค่าหรือไม่) โดยเปรียบเทียบมูลค่าตามบัญชีกับมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน ภายใต้ TAS 36 มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน (Recoverable Amount) หมายถึง มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์หักด้วยต้นทุนในการจำหน่าย (Fair Value Less Costs to Sell) หรือมูลค่าจากการใช้ของสินทรัพย์นั้น (Value-In-Use) แล้วแต่จำนวนเงินใดจะสูงกว่า อย่างไรก็ตาม สำหรับคริปโทเคอร์เรนซี มูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืนต้องคำนวณจากมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการจำหน่ายเท่านั้น (เนื่องจากไม่มีมูลค่าจากการใช้ที่เกี่ยวข้อง) ในทางปฏิบัติกลับพบว่า หลายกิจการใช้มูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานในการวัดมูลค่าที่คาดว่าจะได้รับคืน โดยไม่คำนึงถึงต้นทุนในการจำหน่ายสินทรัพย์
7. สำหรับสินทรัพย์ไม่มีตัวตนทั่วไป การจะเลือกใช้วิธีราคาที่เป็นใหม่ต้องอยู่บนเงื่อนไขที่ว่า สินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นต้องมีตลาดที่มีสภาพซื้อขายคล่องรองรับเสมอ ดังนั้นการที่กิจการจะเลือกใช้วิธีราคาที่เป็นใหม่สำหรับคริปโทเคอร์เรนซีก็ต้องมั่นใจด้วยว่า มีตลาดที่มีสภาพคล่องที่สามารถโอนเปลี่ยนมือคริปโทเคอร์เรนซีได้อย่างอิสระ นอกจากนี้ การตีราคาใหม่ต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ เพื่อให้มูลค่าตามบัญชีของสินทรัพย์ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงานไม่แตกต่างอย่างมีสาระสำคัญจากมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์นั้น แต่เนื่องด้วยคริปโทเคอร์เรนซี ราคาที่เป็นใหม่สามารถหาได้ทุกสิ้นรอบ

- ระยะเวลารายงาน ซึ่งแตกต่างไปจากสินทรัพย์ไม่มีตัวตนประเภทอื่น ๆ ในทรนระของผู้เขียน กิจการก็ควรจะทำ การทบทวนการตีราคาคริปโทเคอร์เรนซีใหม่ เพื่อพิจารณาการเปลี่ยนแปลงของมูลค่ายุติธรรมทุกสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน
8. นอกเหนือจากข้อกำหนดของ TFRS ที่เกี่ยวข้องกับการเปิดเผยข้อมูลสำหรับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีแล้ว ผู้เขียนเห็นว่า กิจการควรเปิดเผยข้อมูลอื่น ๆ ในหมายเหตุประกอบงบการเงินเพิ่มเติม อาทิ การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับความเสี่ยงต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการถือครองและการควบคุมภายในของคริปโทเคอร์เรนซี ตลาดที่ทำการซื้อขาย ปริมาณการซื้อขายโดยเฉลี่ยในแต่ละครั้งและในภาพรวม สกุลเงินที่ใช้ในการซื้อขาย รวมถึงการป้องกันความเสี่ยง (ถ้ามี) วิธีเข้าทำการซื้อขาย การเก็บรักษาคริปโทเคอร์เรนซี เป็นต้น
 9. สำหรับผู้สอบบัญชี อาจพิจารณาระบุคริปโทเคอร์เรนซีเป็นเรื่องสำคัญในการตรวจสอบ (Key Audit Matter) พร้อมอธิบายวิธีการตรวจสอบ ในรายงานของผู้สอบบัญชี เนื่องจากเป็นธุรกรรมใหม่ที่กิจการเข้าไปเกี่ยวข้อง อีกทั้งราคาของคริปโทเคอร์เรนซีอาจมีความผันผวนสูงและอาจเป็นรายการที่อาจมีความเสี่ยง ซึ่งผู้ใช้รายงานทางการเงินควรได้รับทราบข้อมูล

ข้อจำกัด

บทความนี้ครอบคลุมเพียงการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีเท่านั้น ไม่รวมถึงโทเคนดิจิทัล (Digital Token) และเนื้อหาในบทความนี้ครอบคลุมวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับกิจการที่จัดทำรายงานทางการเงินโดยใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะเท่านั้น สำหรับกิจการที่จัดทำรายงานทางการเงินโดยใช้มาตรฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS for NPAEs) อาจมีข้อพิจารณาเกี่ยวกับการถือปฏิบัติทางบัญชีในเรื่องนี้ที่แตกต่างไป ผู้สนใจอาจศึกษาจาก “คำถาม - คำตอบเกี่ยวกับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซี (Cryptocurrencies) สำหรับกิจการที่ไม่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (NPAEs)” ของสภาวิชาชีพบัญชีฯ และหากในอนาคต IASB มีการออกมาตราฐานฯ เฉพาะเรื่องนี้ และหากเนื้อหาที่มีความแตกต่างจากแนวปฏิบัติทางบัญชีและตัวอย่างที่ยกมาในบทความนี้ ผู้สนใจควรต้องติดตามความคืบหน้าดังกล่าวด้วย

unสรุป

ในปัจจุบันโลกแห่งยุคดิจิทัลกำลังเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว หลายกิจการเริ่มมีการทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัล ไม่ว่าจะเป็นคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ทั้งการเข้าไปลงทุนโดยตรงหรือการประกอบธุรกิจเหมืองขุดหรือจากการเป็นผู้ออก อีกทั้งปริมาณของธุรกรรมดังกล่าวมีแนวโน้มที่สูงขึ้น อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบัน IASB ยังไม่ได้มีการออก IFRS เกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัลโดยเฉพาะ รวมทั้งคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี สภาวิชาชีพบัญชีฯ เอง ก็ยังไม่ได้มีการออกแนวปฏิบัติทางการบัญชีในเรื่องดังกล่าวโดยเฉพาะ เมื่อเดือนมิถุนายน พ.ศ. 2562 IC ได้เผยแพร่ Agenda Decision เรื่อง การถือครองคริปโทเคอร์เรนซี เพื่ออภิปรายความเห็นเกี่ยวกับมาตรฐาน IFRS ว่าควรนำมาถือปฏิบัติกับการถือครองคริปโทเคอร์เรนซีอย่างไร แต่ Agenda Decision ดังกล่าว ยังไม่ครอบคลุมธุรกรรมในทุกรูปแบบ

บทความนี้ได้อภิปรายสาระสำคัญของ Agenda Decision ดังกล่าว และแสดงตัวอย่างประกอบความเข้าใจและวิธีปฏิบัติทางบัญชีเกี่ยวกับคริปโทเคอร์เรนซีในฐานะผู้ถือที่นำมาตราฐานการรายงานทางการเงินสำหรับกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (TFRS) มาถือปฏิบัติ ซึ่งจะช่วยให้ผู้มีหน้าที่จัดทำรายงานทางการเงินสามารถจัดทำรายงานทางการเงินได้

สอดคล้องกับข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีอยู่ในปัจจุบัน รวมทั้งจะช่วยให้ผู้ใช้รายงานทางการเงินสามารถทราบถึงวิธีปฏิบัติทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมดังกล่าว อันจะเป็นประโยชน์ต่อการนำข้อมูลจากรายงานทางการเงินไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจเชิงเศรษฐกิจได้ดียิ่งขึ้น

สำหรับงานวิจัยในอนาคต ผู้สนใจอาจศึกษาการตอบสนองของตลาด (Market Reaction) ที่มีต่อการประกาศข่าวการเข้าทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ดิจิทัลของบริษัทจดทะเบียนฯ รวมทั้งสำรวจวิธีปฏิบัติทางบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับสินทรัพย์ดิจิทัลของบริษัทจดทะเบียนฯ เป็นต้น และสำหรับบทความวิชาการในอนาคตอาจศึกษาสินทรัพย์ดิจิทัลประเภทอื่น เช่น โทเคนดิจิทัล สกุลเงินดิจิทัลที่ออกโดยธนาคารกลาง (CBDC: Central Bank Digital Currency) เป็นต้น

REFERENCES

- Emergency Decree on Digital Asset Businesses B.E. 2561 (2018). Retrieved from <https://ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2561/A/033/43.PDF>
- Federation of Accounting Professions (2022). Question & Answer (Q&A): Cryptocurrencies for NPAEs. Retrieved from <https://acpro-std.tfac.or.th/standard/2/TFRS-for-NPAEs>
- Federation of Accounting Professions (2022). Thai Accounting Standard 2 (revised 2021): Inventories. Retrieved from <https://acpro-std.tfac.or.th/standard/42/Revised-2021-current-year>
- Federation of Accounting Professions (2022). Thai Accounting Standard 10 (revised 2021): Events after the Reporting Period. Retrieved from <https://acpro-std.tfac.or.th/standard/42/Revised-2021-current-year>
- Federation of Accounting Professions (2022). Thai Accounting Standard 21 (revised 2021): The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates. Retrieved from <https://acpro-std.tfac.or.th/standard/42/Revised-2021-current-year>
- Federation of Accounting Professions (2022). Thai Accounting Standard 36 (revised 2021): Impairment of Assets. Retrieved from <https://acpro-std.tfac.or.th/standard/42/Revised-2021-current-year>
- Federation of Accounting Professions (2022). Thai Accounting Standard 38 (revised 2021): Intangible Assets. Retrieved from <https://acpro-std.tfac.or.th/standard/42/Revised-2021-current-year>
- Federation of Accounting Professions (2022). Thai Financial Reporting Standard 9 (revised 2021): Financial Instruments. Retrieved from <https://acpro-std.tfac.or.th/standard/42/Revised-2021-current-year>
- IFRS. (2019). Holdings of cryptocurrencies. Retrieved from <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2019/holdings-of-cryptocurrencies-june-2019.pdf>

