



# การบันทึกรายการบัญชีของเงินที่ได้มาจากการระดมทุนแบบดิจิทัล (ICO) ของกิจการผู้ออกสินทรัพย์ดิจิทัล

จากลักษณะของการระดมทุนแบบดิจิทัล (Initial Coin Offering หรือ “ICO”) ด้วยการเสนอขายดิจิทัลโทเคน (Digital Token) ผ่านระบบบล็อกเชนต่อสาธารณชน โดยผู้ระดมทุน จะเป็นผู้ออก Digital token เพื่อแลกกับเงินสดหรือคริปโตเคอเรนซี (Cryptocurrency) เช่น Bitcoin หรือ Ether ทำให้นักบัญชี ผู้สอบบัญชี กิจการผู้ออก และนักลงทุนมักจะมีคำถามว่าเงินที่กิจการผู้ออก Token ได้รับจากผู้ลงทุนเพื่อแลกกับ Digital Token ถือเป็นรายการใดในงบการเงินของกิจการผู้ออก กิจการต้องรับรู้เงินที่ได้มาจากการระดมทุนแบบดิจิทัลอย่างไร

คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี จึงจัดทำเอกสารฉบับนี้ขึ้นเพื่อตอบคำถามและชี้แจงแนวทางการบันทึกรายการบัญชี ณ วันเริ่มแรก เมื่อกิจการผู้ออกได้รับเงินสดมาจากการระดมทุนแบบดิจิทัล โดยอ้างอิงจากหลักการตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินไทยที่มีผลบังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน

**คำถาม :** เงินที่ได้มาจากการระดมทุนแบบดิจิทัล เป็นรายการใดในงบการเงินของกิจการผู้ออก (Issuer) ณ วันแรกที่ได้รับเงินจากการระดมทุน

**คำตอบ :** ในการระดมทุนแบบดิจิทัล กิจการผู้ออก มักจะมีการระบุวัตถุประสงค์และเงื่อนไขของโครงการระดมทุนที่กิจการต้องปฏิบัติตามดังที่ระบุในเอกสารที่กิจการเผยแพร่ให้กับผู้ลงทุนในการเสนอขายสินทรัพย์ดิจิทัล (“White paper”) ด้วยเหตุนี้กิจการผู้ออกจึงควรพิจารณาว่าเงินที่ได้รับจากการระดมทุนนั้น เข้านิยามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใดที่ระบุวิธีการแยกแยะ/หรือวิธีวัดมูลค่าเริ่มแรกของส่วนต่าง ๆ ตั้งแต่หนึ่งส่วนหรือมากกว่าหนึ่งในสัญญาไว้หรือไม่ ให้กิจการถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับนั้น ๆ ก่อน แต่หากไม่เข้านิยามของมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับใดจึงพิจารณาตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ หรือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ตามเหตุผลและหลักการที่อ้างอิงดังต่อไปนี้

## เหตุผลและหลักการที่อ้างอิง

หากวิเคราะห์ถึงธุรกรรมการระดมทุนแบบดิจิทัลที่พบอยู่ในปัจจุบัน พบว่า กิจการผู้ออกได้รับเงินจากการระดมทุน และแลกเปลี่ยนกับการออกสินทรัพย์ดิจิทัลให้กับนักลงทุน ทั้งนี้กิจการผู้ออกได้กำหนดเงื่อนไขของโครงการระดมทุนและรวมถึงมีการระบุวัตถุประสงค์และเงื่อนไขของโครงการระดมทุน ซึ่งเงื่อนไขและวัตถุประสงค์ของการระดมทุนของแต่ละกิจการนี้อาจมีรายละเอียดที่แตกต่างกัน นักลงทุนที่ลงทุนในธุรกรรมนี้จะได้ผลตอบแทนที่แตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ใน White paper (เอกสารที่กิจการเผยแพร่ให้กับผู้ลงทุนในการเสนอขายสินทรัพย์ดิจิทัล) ตัวอย่างเช่น

- ส่วนแบ่งกำไรจากผลการดำเนินงานของกิจการผู้ออก
- กิจการต้องดำเนินการพัฒนาระบบ หรือเพื่อการมีผลตอบแทนจากทรัพย์สินหรือกิจกรรมที่กิจการผู้ออกจะดำเนินการต่อไปในอนาคต
- การได้รับส่วนลด หรือเพื่อจ่ายค่าบริการในอนาคต
- การใช้ประโยชน์จากการนำสินทรัพย์ดิจิทัลตามรูปแบบที่กำหนดไว้

ด้วยเหตุนี้ จึงพิจารณาได้ว่า ณ วันเริ่มแรกของการระดมทุน สินทรัพย์ดิจิทัลเป็นเพียงเครื่องมือที่แสดงถึงสิทธิของผู้ลงทุน ซึ่งอาจเป็นสิทธิในส่วนได้เสียของความเป็นเจ้าของของกิจการหรืออาจเป็นสิทธิเรียกร้องการชำระเงินหรือเรียกร้องสินค้า/บริการแล้วแต่ประเภทของสินทรัพย์ดิจิทัล นักลงทุนไม่สามารถคาดหวังหรือมีความสามารถในการใช้ประโยชน์โดยตรงจากสินทรัพย์ดิจิทัลดังกล่าวได้ทันที ซึ่งแตกต่างจากกรณีซื้อสินค้าหรือบริการประเภทอื่น จึงวิเคราะห์ได้ว่าการลงทุนในสินทรัพย์ดิจิทัลเป็นเพียงการถือครองสินทรัพย์ซึ่งแสดงถึงสิทธิเพื่อจะได้รับผลตอบแทนในอนาคตซึ่งอาจเป็นได้ในหลายรูปแบบ เช่น เงินปันผลรับ หรือส่วนแบ่งผลประโยชน์ของกิจการผู้ออก หรือการนำสินทรัพย์ดังกล่าวไปใช้ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน White paper หรือการนำไปชำระค่าบริการต่าง ๆ ในอนาคต

## ตัวอย่าง Token

### ที่กิจการผู้ออกได้ออกมาอาจมีลักษณะดังนี้

#### 1) Token ที่มีลักษณะคล้ายตราสารทุน กล่าวคือ ผู้ลงทุนจะได้รับเงินปันผลหรือส่วนแบ่งผลประโยชน์ของกิจการ (Security token) ยกตัวอย่างเช่น

⊕ บริษัท A ออก Token เพื่อระดมเงินจากผู้ลงทุนเพื่อนำเงินดังกล่าวไปปล่อยกู้ให้กับบริษัทในกลุ่มเป้าหมายซึ่งเริ่มดำเนินงานและมีรายได้แล้วเพื่อรอรับส่วนแบ่งรายได้ตามข้อตกลงจากบริษัทในกลุ่มเป้าหมายดังกล่าว ซึ่งผลตอบแทนจากการลงทุนจะเป็นลักษณะของส่วนแบ่งกำไร โดยผู้ถือ Token มีสิทธิที่จะได้รับเงินปันผลซึ่งเป็นส่วนแบ่งกำไรรายได้ไตรมาสของบริษัทผู้ออก Token แต่ไม่มีส่วนในการตัดสินใจหรือบริหารจัดการ ทั้งนี้ หากบริษัทขาดทุน ผู้ลงทุนจะไม่ได้รับเงินปันผลดังกล่าว นอกจากนี้ ผู้ลงทุนมีสิทธิได้รับคืนทุนภายหลังเจ้าหนี้แต่ก่อนผู้ถือหุ้นในกรณีที่มีการเลิกกิจการ

#### 2) Token ที่ใช้เพื่อแสดงสิทธิในการใช้งานแล้วแต่ประเภทของสินทรัพย์ดิจิทัล (Utility token) ยกตัวอย่างเช่น

⊕ บริษัท B ออก Token เพื่อระดมเงินจากผู้ลงทุนไปพัฒนาและดูแลระบบเครือข่ายสำหรับการให้เข้าพื้นที่ในการเก็บข้อมูล (Decentralized storage network) โดยผู้ถือ Token มีสิทธิใช้ Token ดังกล่าวเพื่อแลกเปลี่ยนกับการเข้าพื้นที่ในการเก็บข้อมูลบนเครือข่ายดังกล่าวซึ่งผู้ให้เข้าที่อยู่นบนเครือข่ายก็จะได้รับ Token เป็นการตอบแทนโดยผู้ลงทุนกลุ่มนี้ไม่ได้รับส่วนแบ่งกำไรจากผลดำเนินงานของบริษัท แต่จะได้รับสิทธิการเข้าพื้นที่บนเครือข่ายของบริษัท

⊕ บริษัท C ออก Token เพื่อระดมเงินจากผู้ลงทุนไปพัฒนา Platform และผลิตเครื่องมือตรวจวัดการใช้พลังงาน โดยผู้ถือ Token สามารถนำ Token ดังกล่าวไปแลกเปลี่ยนเป็นเครื่องมือตรวจวัดการใช้พลังงาน (Energy consumption) และนำไปใช้เป็นส่วนลดสำหรับการติดตั้งแผงโซลาร์เซลล์หรือการรับบริการด้านพลังงานต่าง ๆ นอกจากนี้ การประหยัดพลังงานยังสามารถนำไปแลกเปลี่ยน Token ได้ตามข้อกำหนดของบริษัท

จากตัวอย่างข้างต้น เห็นได้ว่า Token ที่กิจการผู้ออก Token ได้ออกเสนอขายต่อผู้ลงทุนนั้นจะแสดงถึงสิทธิในส่วนแบ่งกำไร สิทธิในการตัดสินใจ และ/หรือ สิทธิในการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการในอนาคต



ดังนั้น เมื่อพิจารณาตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องแล้ว เงินที่กิจการได้รับจากการออก Token ดังตัวอย่างดังกล่าว เงินที่ได้รับจึงไม่เข้านิยามรายได้ในงบการเงินของกิจการผู้ออก (Issuer) ในวันแรกที่ได้รับเงินจากการระดมทุน แต่อาจเป็นส่วนของเจ้าของหรือรายได้รับล่วงหน้าหรือหนี้สิน เป็นต้น

ณ วันเริ่มแรกที่กิจการได้รับเงินจากการเสนอขายดิจิทัล Token กิจการผู้ออกต้องวิเคราะห์ในรายละเอียดว่ากิจการควรจะบันทึกรายการเงินที่รับมาเป็นหนี้สินหรือส่วนของผู้ถือหุ้น โดยกิจการผู้ออกต้องวิเคราะห์รายละเอียดของเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจของลักษณะธุรกรรมดังกล่าวว่ากิจการมีภาระต่อผู้ลงทุนใน Digital Token อย่างไร และรวมถึงวิเคราะห์ถึงสิทธิเรียกร้องของผู้ลงทุน ตามเงื่อนไขที่ระบุในเอกสารที่กิจการเผยแพร่ในขั้นตอนการเสนอขาย และรวมถึงสิทธิและภาระของกิจการตามข้อกำหนดของกฎหมายหรือหลักเกณฑ์ที่จะออกมาบังคับใช้ในอนาคต ทั้งนี้กิจการผู้ออกสามารถวิเคราะห์รายการเพื่อการบันทึกบัญชีรายการหนี้สินหรือส่วนของผู้ถือหุ้น โดยอ้างอิงจากตามคำนิยามของหนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้นตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ตัวอย่างเงื่อนไขสำคัญในการพิจารณา เช่น

**เข้าข่ายนิยามของหนี้สิน** หากผู้ลงทุนที่ถือ Token มีสิทธิเรียกร้องเงิน หรือสินทรัพย์ทางการเงินคืนจากกิจการผู้ออกตามเงื่อนไขและกำหนดเวลาหรือเมื่อกิจการผู้ออกทำผิดเงื่อนไข

**เข้าข่ายนิยามของส่วนของผู้ถือหุ้น** หากผู้ลงทุนที่ถือ Token มีสิทธิในส่วนได้เสียคงเหลือของกิจการผู้ออก โดยการพิจารณาว่าลักษณะของสินทรัพย์ดิจิทัลจะถือเป็นหนี้สินหรือส่วนของผู้ถือหุ้นขึ้นอยู่กับพิจารณาเงื่อนไขและรายละเอียดของรายการรวมถึงเนื้อหาเชิงเศรษฐกิจของลักษณะธุรกรรมดังกล่าวตามเงื่อนไขของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง

## ตัวอย่างการวิเคราะห์ห้วงข้อของ Digital Token ตามตัวอย่างข้างต้นเพื่อความเข้าใจโดยสังเขป

ตัวอย่างรายการ	ลักษณะ: ด้กกล่าวเข้าข่ายค่านิยาม
<p><b>ตัวอย่างของบริษัท A</b> ข้างต้นมีลักษณะที่ผู้ถือ Token มีสิทธิที่จะได้รับเงินปันผล ซึ่งเป็นส่วนแบ่งกำไรรายไตรมาสของบริษัทผู้ออก Token แต่ไม่มืส่วนในการตัดสินใจหรือบริหารจัดการ ทั้งนี้ หากบริษัทขาดทุน ผู้ลงทุนจะไม่ได้รับเงินปันผลดังกล่าว นอกจากนี้ ผู้ลงทุนมีสิทธิได้รับคืนส่วนได้เสียคงเหลือภายหลังเจ้าหนี้แต่ก่อนผู้ถือหุ้นในกรณีที่มีการเลิกกิจการ ดังนั้นผู้ถือ Token จึงมีสิทธิได้รับสินทรัพย์ของบริษัทผู้ออกที่เหลืออยู่ภายหลังที่ได้จ่ายชำระหนี้สินและค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นเมื่อเลิกกิจการ</p>	<p>เข้าค่านิยามส่วนได้เสียคงเหลือ กัังนี้ต้องพิจารณาเงื่อนไขทางกฎหมายว่า ผู้ถือ Token มีสิทธิตามกฎหมายหรือไม่</p>
<p><b>ตัวอย่างของบริษัท B และบริษัท C</b> ข้างต้นมีลักษณะที่ผู้ถือ Token ไม่ได้ส่วนแบ่งกำไรจากผลการดำเนินงานของบริษัท แต่ได้รับสิทธิหรือประโยชน์บางอย่างบนเครือข่ายของบริษัท แสดงว่าบริษัทมีภาระผูกพันในปัจจุบันที่จะให้สินค้าหรือบริการบางอย่างกับผู้ถือ</p>	<p>เข้าค่านิยามหนี้สิน (รายได้รับล่วงหน้า) หรือ หนี้สินทางการเงินขึ้นอยู่กับบริษัทมีการผูกพัน กัังจะให้สินค้าหรือบริการบางอย่างกับผู้ถือ หรือมีการผูกพันต้องส่งมอบเงินหรือ สินทรัพย์ทางการเงินอื่น หรือเครื่องมือทางการเงินอื่น ให้กับผู้ถือ Token หรือไม่</p>

ทั้งนี้ ในการบันทึกรายการบัญชี กิจการผู้ออกต้องทำการวิเคราะห์เนื้อหาของรายการ ซึ่งรวมถึงเนื้อหาตามเอกสาร White paper ที่เผยแพร่ในการเสนอขายสินทรัพย์ดิจิทัล กฎหมายและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องในการระดมทุนดังกล่าว หรือข้อมูลอื่นใดที่จะให้ข้อมูลที่แสดงถึงภาระหน้าที่ของกิจการผู้ออก และสิทธิเรียกร้องของนักลงทุนต่อกิจการผู้ออก อย่างไรก็ดี หากเนื้อหาสาระไม่เข้าตามนิยามมาตรฐานการรายงานทางการเงินดังกล่าวข้างต้น หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นใด กิจการควรพิจารณาว่าเข้านิยามรายได้ตามที่กำหนดในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 เรื่อง รายได้ หรือมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้าหรือไม่

### หลักการและมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่อ้างอิง

ค่านิยามของรายได้ตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) และเงื่อนไขในการรับรู้รายได้ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง (มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ หรือ มาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ขึ้นอยู่กับว่ากิจการที่ออกถือปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 ก่อนวันที่ถือปฏิบัติหรือไม่) ซึ่งเมื่อพิจารณาตามค่านิยามของรายได้ตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ย่อหน้าที่ 4.47 กิจการต้องรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนเมื่อประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้นเนื่องจากการเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อกิจการสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตได้อย่างน่าเชื่อถือ อีกนัยหนึ่ง การรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้การเพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือการลดลงของหนี้สิน (เช่น สินทรัพย์สุทธิจะเพิ่มขึ้นเมื่อกิจการขายสินค้าหรือให้บริการ หรือหนี้สินจะลดลงเมื่อเจ้าหนี้ยกหนี้ให้)

⊕ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ ย่อหน้าที่ 7 และตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ภาคผนวก ก ระบุค่านิยามรายได้ หมายถึง กระแสรับของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย) ในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแสรับนั้นส่งผลให้ส่วนของผู้ถือหุ้นเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ

⊕ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 18 (ปรับปรุง 2560) เรื่อง รายได้ ย่อหน้าที่ 14.1 กำหนดเงื่อนไขการรับรู้รายได้จากการขายสินค้าก็ต่อเมื่อกิจการได้โอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่มีนัยสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว และ

⊕ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ย่อหน้าที่ 31 กำหนดให้กิจการต้องรับรู้รายได้เมื่อกิจการปฏิบัติตามภาระที่ต้องปฏิบัติเสร็จสิ้น โดยการส่งมอบสินค้าหรือบริการที่สัญญาว่าจะให้ (เช่น สินทรัพย์) ให้ลูกค้า จะถือว่ามีการส่งมอบสินทรัพย์ก็ต่อเมื่อลูกค้ามีอำนาจควบคุมสินทรัพย์นั้น

คำนิยามของหนี้สินหรือส่วนของเจ้าของตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) และมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ดังนี้

⊙ ตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ย่อหน้าที่ 4.4.2 ระบุคำนิยามของหนี้สิน หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการ ซึ่งเป็นผลของเหตุการณ์ในอดีต โดยการชำระภาระผูกพันนั้นคาดว่าจะส่งผลให้กิจการสูญเสียทรัพยากรที่มีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ

⊙ ตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 15 เรื่อง รายได้จากสัญญาที่ทำกับลูกค้า ระบุคำนิยามเกี่ยวกับหนี้สินที่เกิดจากสัญญา หมายถึง ภาระผูกพันในปัจจุบันของกิจการที่จะโอนสินค้าหรือบริการให้กับลูกค้าซึ่งกิจการได้รับค่าตอบแทนจากลูกค้าแล้ว

⊙ ตามกรอบแนวคิดสำหรับการรายงานทางการเงิน (ปรับปรุง 2558) ย่อหน้าที่ 4.4.3 ระบุคำนิยามของส่วนของเจ้าของ หมายถึง ส่วนได้เสียคงเหลือในสินทรัพย์ของกิจการหลังจากหักหนี้สินทั้งสิ้นออกแล้ว

⊙ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ย่อหน้าที่ 6 ได้ระบุคำนิยามของหนี้สินทางการเงิน ทรสารทุน และส่วนได้เสียคงเหลือไว้ ดังนี้

### “หนี้สินทางการเงิน” หมายถึง สัญญาที่ทำให้กิจการเกิดภาระผูกพันที่จะต้องปฏิบัติตามข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- ก) ส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นให้แก่กิจการอื่น
- ข) แลกเปลี่ยนเครื่องมือทางการเงินกับกิจการอื่นภายใต้เงื่อนไขที่อาจทำให้กิจการเสียประโยชน์

“ตราสารทุน” หมายถึง สัญญาที่แสดงว่าผู้ถือตราสารเป็นเจ้าของส่วนได้เสียคงเหลือของกิจการที่ไปลงทุน

“ส่วนได้เสียคงเหลือ” หมายถึง สินทรัพย์ของกิจการที่เหลืออยู่ภายหลังที่ได้จ่ายชำระหนี้สินและค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นเมื่อเลิกกิจการ

นอกจากนี้ ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 107 (ปรับปรุง 2559) เรื่อง การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลสำหรับเครื่องมือทางการเงิน ย่อหน้าที่ 20 ถึง 24 ได้มีการอ้างอิงถึงเรื่องการแสดงรายการว่าควรเป็นหนี้สินหรือส่วนของเจ้าของ โดยในย่อหน้าที่ 22 ระบุว่าลักษณะสำคัญที่ใช้ในการจำแนกหนี้สินทางการเงินออกจากตราสารทุน คือ ภาระผูกพันตามสัญญาซึ่งกิจการที่ออกเครื่องมือทางการเงินต้องส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นให้แก่ผู้ถือเครื่องมือทางการเงิน หรือต้องนำเครื่องมือทางการเงินอื่นไปแลกเปลี่ยนกับเครื่องมือทางการเงินที่ผู้ถือเครื่องมืออยู่ภายใต้เงื่อนไขที่อาจ

ทำให้กิจการเสียประโยชน์ เครื่องมือทางการเงินซึ่งก่อให้เกิดภาระผูกพันตามสัญญาจะถือเป็นหนี้สินทางการเงินตามคำนิยามไม่ว่าภาระผูกพันนั้นจะจ่ายชำระในลักษณะใด การที่กิจการไม่สามารถปฏิบัติตามภาระผูกพันในสัญญาเนื่องจากข้อจำกัดบางประการไม่ทำให้ภาระผูกพันของกิจการหรือสิทธิของผู้ถือหมดไป ตัวอย่างของข้อจำกัดที่อาจเกิดขึ้น ได้แก่ กิจการไม่สามารถหาเงินตราต่างประเทศมาชำระหนี้สินได้ หรือกิจการต้องได้รับอนุมัติการจ่ายเงินจากหน่วยงานกำกับดูแลก่อนที่จะจ่ายชำระหนี้สินใด ๆ ส่วนย่อหน้าที่ 23 ระบุว่าเมื่อเครื่องมือทางการเงินไม่ก่อให้เกิดภาระผูกพันตามสัญญาที่ทำให้กิจการต้องส่งมอบเงินสดหรือสินทรัพย์ทางการเงินอื่นหรือต้องนำเครื่องมือทางการเงินอื่นไปแลกเปลี่ยนภายใต้เงื่อนไขที่อาจทำให้กิจการเสียประโยชน์ เครื่องมือทางการเงินนั้นถือเป็นตราสารทุน แม้ว่าผู้ถือตราสารทุนอาจมีสิทธิได้รับเงินปันผล หรือส่วนแบ่งอื่นตามสัดส่วนของส่วนของเจ้าของแต่กิจการไม่มีภาระผูกพันตามสัญญาที่จะต้องจ่ายส่วนแบ่งดังกล่าว



### หมายเหตุ

- คำถาม-คำตอบนี้ไม่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน
- คำถาม-คำตอบนี้ใช้ได้กับกรณีธุรกรรมสินทรัพย์ดิจิทัลตามตัวอย่างนี้เท่านั้น
- หลักการที่ใช้ในการตอบคำถามนี้อ้างอิงตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้องที่อ้างอิงไว้เท่านั้น และคำถาม-คำตอบนี้จะถือว่ายกเลิก เมื่อมีการปรับปรุงมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่เกี่ยวข้อง หรือการออกมาตรฐานการรายงานทางการเงินใหม่ที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว ซึ่งการเปลี่ยนแปลงข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่อ้างอิงทำให้การให้คำตอบของสภาวิชาชีพบัญชีจะเปลี่ยนแปลงไป
- หากมาตรฐานการรายงานทางการเงินกลุ่มเครื่องมือทางการเงินมีผลบังคับใช้ กิจการต้องมีการทบทวน จัดประเภท และวัดมูลค่าหนี้สินและส่วนของเจ้าของตามข้อกำหนดของมาตรฐานการรายงานทางการเงินที่มีผลบังคับใช้ใหม่