

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

所持有之加密貨幣

2019 年 6 月

國際財務報導準則解釋委員會（以下簡稱委員會）討論如何將國際財務報導準則適用於所持有之加密貨幣。

委員會注意到存在多種加密資產。就此討論之目的而言，委員會考量具有下列所有特性之加密貨幣，本議事決議將渠等統稱為「加密貨幣」：

1. 記錄於分散式帳本（該帳本係運用密碼學提高安全性）之數位或虛擬貨幣。
2. 非由轄區之主管機關或其他方發行。
3. 並未產生持有人與另一方間之合約。

加密貨幣之性質

國際會計準則第 38 號「無形資產」（以下簡稱 IAS38）第 8 段將無形資產定義為「無實體形式之可辨認非貨幣性資產」。

IAS38 第 12 段敘明，資產係可辨認，若其係可分離或由合約或其他法定權利產生；資產係可分離若其「可與企業分離或區分，且可個別或隨相關合約、可辨認資產或負債出售、移轉、授權、出租或交換」。

國際會計準則第 21 號「匯率變動之影響」第 16 段敘明，「非貨幣性項目之基本特性係不具有權利收取（或有義務交付）固定或可決定數量之貨幣單位」。

委員會認為所持有之加密貨幣符合 IAS38 中無形資產之定義，其理由為(a)其可與持有人分離，且可個別出售或移轉；及(b)其並未給予持有者權利收取固定或可決定數量之貨幣單位。

會計問題

哪一號國際財務報導準則適用於所持有之加密貨幣？

委員會決議

委員會作出結論，當加密貨幣係持有供正常營業過程出售時，係適用國際會計準則第 2 號「存貨」（以下簡稱 IAS2）。若 IAS2 不適用，則企業對所持有之加密貨幣係適用 IAS38。委員會於達成結論時考量下列事項。

無形資產

IAS38 適用於所有無形資產之會計，但下列各項除外：

- a. 其他準則範圍內之無形資產；
- b. 國際會計準則第 32 號「金融工具：表達」（以下簡稱 IAS32）所定義之金融資產；
- c. 探勘及評估資產之認列與衡量；及
- d. 礦產、石油、天然氣與類似非再生資源之開發及開採支出。

據此，委員會考量所持有之加密貨幣是否符合 IAS32 中金融資產之定義或係屬其他準則之範圍內。

金融資產

IAS32 第 11 段定義金融資產。簡言之，金融資產係指下列任何資產：(a)現金；(b)另一企業之權益工具；(c)自另一企業收取現金或另一金融資產之合約權利；(d)按特定條件與另一企業交換金融資產或金融負債之合約權利；或(e)將或可能以企業本身權益工具交割之特定合約。

理事會作出結論，所持有之加密貨幣並非金融資產。此係因加密貨幣並非現金（詳後述），亦非另一企業之權益工具。其並未對持有者產生合約權利，且其並非將或可能以持有者本身權益工具交割之合約。

現金

IAS32 第 AG3 段敘明，「貨幣（現金）為金融資產，因其代表交換之媒介，故為所有交易於財務報表衡量及認列之基礎。於銀行或類似金融機構中之現金存款為金融資產，因其代表存款戶之合約權利，使存款戶可自該機構取得現金或以其餘額簽發支票或類似工具予債權人以償付金融負債」。

委員會認為 IAS32 第 AG3 段中對現金之描述意謂現金預期係作為交換之媒介（亦即用於交換商品或勞務）且作為商品或勞務訂價之貨幣單位使用，至其將為所有交易於財務報表衡量及認列之基礎之程度。

某些加密貨幣可用於交換特定商品或勞務。惟委員會表示其並未發現任何加密貨幣作為交換之媒介且作為商品或勞務訂價之貨幣單位使用至其將為所有交易於財務報表衡量及認列之基礎之程度。因此，委員會作出結論，所持有之加密貨幣並非現金，因加密貨幣目前並不具有現金之特性。

存貨

IAS2 適用於無形資產之存貨。該準則第 6 段將存貨定義為符合下列任一條件之資

產：

- a. 持有供正常營業過程出售者；
- b. 正在製造過程中以供前述銷售者；或
- c. 將於製造過程或勞務提供過程中耗用之原料或物料（耗材）。

委員會觀察到企業可能持有加密貨幣以供正常營業過程出售。於該情況下，所持有之加密貨幣係該企業之存貨，且因此係適用 IAS2。

委員會亦觀察到企業可能為加密貨幣之經紀—交易商。於該情況下，企業考量 IAS2 第 3 段(b)對以公允價值減出售成本衡量存貨之大宗商品之經紀—交易商之規定。IAS2 第 5 段說明經紀—交易商係為他人或以本身帳戶購買或出售大宗商品者。第 3 段(b)所稱之存貨主要係以在未來短期內出售並產生由價格之波動或經紀—交易商差價之利潤為目的而購入者。

揭露

除國際財務報導準則所規定之揭露外，企業須揭露對了解其財務報表攸關之任何額外資訊（國際會計準則第 1 號「財務報表之表達」第 112 段）。具體而言，委員會就所持有之加密貨幣指出下列揭露規定：

- 1. 企業(i)就持有供正常營業過程出售之加密貨幣提供 IAS2 第 36 至 39 段所規定之揭露；及(ii)就適用 IAS38 之所持有之加密貨幣提供 IAS38 第 118 至 128 段所規定之揭露。
- 2. 若企業以公允價值衡量所持有之加密貨幣，國際財務報導準則第 13 號「公允價值衡量」第 91 至 99 段明定所適用之揭露規定。
- 3. 適用國際會計準則第 1 號第 122 段，企業揭露管理階層所作對所持有加密貨幣之會計處理之判斷，若該等判斷係對財務報表認列金額具有最重大影響之判斷之一部分。
- 4. 國際會計準則第 10 號「報導期間後事項」第 21 段規定企業揭露重大非調整事項之細節，包括與該事項之性質及財務影響之估計數（或無法估計之說明）有關之資訊。例如，持有加密貨幣之企業將考量報導期間後所持有加密貨幣之公允價值變動是否重大致不予揭露可能影響財務報表使用者以該財務報表為基礎所作之經濟決策。