

In depth

A look at current financial reporting issues

2022年3月9日
In depth No. 2020-06

暗号資産および関連取引: IFRS に基づく会計上の検討事項

FAQ 2.2.1.2—暗号資産の保有に関して、企業はIAS第38号の測定および表示の原則をどのように適用すべきでしょうか

企業が、IAS第38号「無形資産」に基づく以下の定義を満たす暗号資産を保有している場合には、無形資産として会計処理することが適切である可能性があります。

- 過去の事象の結果として企業が支配し(すなわち、企業は、資産が生み出す経済的便益を獲得し、他者による当該便益へのアクセスを制限するパワーを有している)、かつ将来の経済的便益が企業に流入することが期待される資源である。
- 個別に売却、交換、移転することができるため、識別可能である。
- 現金または貨幣性資産ではない。
- 物理的実体がない。

IAS第38号の範囲に含まれる無形資産は、取得原価モデルまたは再評価モデルを用いて測定できますが、会計方針として後者を選択する場合には、特定の個別の資産について活発な市場が存在することが求められます。

公正価値で測定される無形資産に分類される暗号資産は、財務諸表においてどのように表示すべきか

財務諸表はIFRS基準に従って作成され、暗号資産は取得原価か再評価額で表示する必要があります。「再評価額」は、再評価日の資産の公正価値から再評価日以降の償却累計額および減損損失累計額を控除した額と定義されています。一方、一定の業種(投資ファンドなど)には、保有する資産を公正価値で開示または測定し、その変動を純損益で認識するという実務が存在する可能性があります。IAS第38号には業種に関する免除規定がないため、無形資産に分類される暗号資産は、常にIAS第38号に従って(すなわち、企業の方針や活発な市場の存在の有無に応じて取得原価か再評価額かのいずれかで)測定し、開示しなければなりません。

さらに、企業が再評価モデルを用いて無形資産を測定する場合、[IAS第38号第85項](#)は、再評価の結果としての利得をその他の包括利益(OCI)に認識し、「再評価剰余金」の表題で資本に累積させることを要求しています。

経営者が、財務諸表外で個別に、暗号資産に関する公正価値、その財務上の影響、またはその他の管理情報(非GAAP測定値)を開示すると決定した場合、(現地の規制上の要求に応じて)IFRS基準に基づく残高と非GAAP測定値との間の差異を示す調整表が要求される可能性があります。

企業は、IAS第38号に基づき取得原価で測定する場合に処分された暗号資産の原価をどのように決定すべきか

暗号資産の保有を無形資産として分類し、取得原価モデルを用いて測定する企業は、処分された資産の原価を決定する必要があります。IAS第38号には、多数の類似した項目が存在する場合の取得原価の決定に関するガイダンスはありません。

IAS第8号[第10項から第12項](#)は、取引その他の事象または状況に具体的に当てはまるIFRSが存在しない場合には、経営者は、会計方針を策定し適用する際に判断を用いなければならないと述べています。[IAS第8号第11項](#)に記載されている判断を行うにあたり、特に、経営者は次に掲げる根拠資料を上から順に参照し、その適用可能性を検討しなければなりません。

- 類似の事項や関連する事項を扱っているIFRSの要求事項
- 「財務報告に関する概念フレームワーク」(「概念フレームワーク」)における資産、負債、収益および費用に関する定義、認識基準および測定概念。

[IAS第8号第10項](#)に記載されている判断を行うにあたり、経営者は、会計基準を開発するために類似の概念フレームワークを使用している他の会計基準設定主体の直近の基準書等の文書、その他の会計上の専門的文献、および一般に認められている業界実務慣行も、[IAS第8号第11項](#)に記載されている根拠資料に反しない範囲において、考慮することができます。

このように、企業の経営者は、多数の類似した項目が存在する場合の処分される資産の原価の決定において、IAS第2号の原則を参照することができます。個別の実際原価を用いる代わりに原価を算出する技法は、多数の類似した項目が存在する場合に利用することができます。IAS第2号に基づく原価の測定に関するより詳しい解説については、PwC IFRSマニュアル第25章の[25.30項から25.33項](#)（和訳は[こちら](#)）をご参照ください。

© 2022 PwC. All rights reserved.

PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.