

# FASBが暗号資産の会計処理に関するガイダンスを公表

US2023-11  
December 13, 2023

## 目次

背景および範囲	1
測定	2
表示	3
貸借対照表	3
損益計算書	3
キャッシュ・フロー計算書	4
開示	4
期中期間および事業年度	4
事業年度のみ	4
適用日および経過措置	5

## 概要

2023年12月13日、米国財務会計基準審議会(FASB)は、一定の要件を満たす暗号資産を保有する全ての企業に対し、それらの暗号資産を事後に公正価値で測定し、再測定による差額を純利益に計上することを要求するガイダンスを公表しました。この新基準は、範囲に含まれる暗号資産について、貸借対照表上、他の無形資産と区分して表示することを要求しています。また、これらの暗号資産の再測定による差額については、損益計算書上、他の無形資産の償却や減損とは区別して計上することが要求されます。さらに、重大な暗号資産の保有や暗号資産の期首残高と期末残高の調整などの追加の開示が要求されます。

本会計基準アップデート(ASU)以前は、範囲に含まれる暗号資産は、一般的に、耐用年数が確定できない無形資産として、取得原価から減損を控除する方法で会計処理されていました。

この新しいガイダンスは、適用年度の利益剰余金の期首残高に累積的影響額の調整を計上する修正遡及法を用いて適用しなければなりません。暗号資産を保有する12月決算の全ての企業は、2025年に新たな基準の適用が要求されます。なお、早期適用も認められます。

## 背景および範囲

耐用年数が確定できない無形資産の定義を満たす暗号資産は、現行の会計基準(GAAP)では取得原価で認識され、[会計基準コード化体系\(ASC\)350-30](#)「無形資産—のれん及びその他—のれん以外の一般無形資産」の減損モデルを用いて事後測定されます。このモデルは、保有する暗号資産の公正価値の減少のみを反映し、増加は売却されるまで反映しません。

2021年のFASBのコメント募集「アジェンダ協議」に対して、ステークホルダーは、取得原価から減損を控除する会計モデルの暗号資産への適用は、財務諸表利用者にとって最も関連性のある意思決定に有用な情報を提供しないと指摘しました。さらに、[ASC820](#)「公正価値測定」を用いた公正価値モデルの方が、暗号資産保有の経済的実質をより良く表すと指摘しました。

[ASU2023-08](#)「無形資産—のれん及びその他—暗号資産(Subtopic 350-60):暗号資産の会計処理および開示」は、[ASC350-60-15-1](#)に概説された要件を満たす暗号資産を保有する全ての企業に適用されます。

### ASC350-60-15-1

この Subtopic のガイダンスは、以下の要件の全てを満たす資産の保有に適用される。

- ASC で定義されている無形資産の定義を満たす。
- 資産の保有者に、基礎となる商品、サービスまたはその他の資産に対する強制可能な権利または請求権を与えない。
- ブロックチェーンまたは類似の技術に基づく分散型台帳上に作成または記録されている。
- 暗号技術によって保護されている。
- 交換可能である。
- 報告企業またはその関連当事者によって作成または発行されていない。

あ  
る

企業が、無形資産の定義を満たしているが、[ASC350-60-15-1](#)の要件の全てを満たさない暗号資産を保有している場合、そのような暗号資産は、引き続き [ASC350-30](#)に基づいて耐用年数が確定できない無形資産として会計処理されます。

範囲に含まれる暗号資産の識別には対象となる暗号資産の特定の性質の詳細な理解が必要であり、特に、幅広い技術的なソリューション、契約上の権利およびその他の特徴を有する「ラップドトークン (wrapped tokens)」の評価において必要となります。ラップドトークンの所有者は、基礎となるトークンの引渡しを要求する契約上の権利を与えられていないことがあり、そのような場合、ラップドトークンは他の資産に対する強制可能な権利を保有者に与えないため、他の要件も全て満たしている場合には、本 ASU の範囲に含まれる可能性があります。一方、ラップドトークンの所有者に、範囲に含まれるその他の暗号資産など、他の資産に対する強制可能な権利が付与されている場合もあります。このようなラップドトークンは、本 ASU の範囲に含まれず、事実と状況に応じて、その他の会計基準に基づいて(例えば、組込デリバティブを含む売掛金として)会計処理される可能性があります。

追加情報については、[PwC 会計ガイド「暗号資産」](#)(英語のみ)の [Section 3.1.2](#) をご参照ください。

## 測定

新しいガイダンスは、暗号資産の認識、当初測定および認識の中止を扱っていません。したがって、範囲に含まれる暗号資産は無形資産の定義を満たしているため、企業は引き続き、[ASC350](#)、[ASC610-20](#)、およびそれらに付随する解釈指針(米国証券取引委員会(SEC)スタッフや米国公認会計士協会(AICPA)が公表した暗号資産の貸付に関する見解を含む)に従う必要があると PwC は考えています。

追加情報については、[PwC 会計ガイド「暗号資産」](#)(英語のみ)の [Section 2.1](#)、[Section 2.3](#)、および [Section 3.4](#) をご参照ください。

さらに、本 ASU は暗号資産の取得のために発生した取引コストの会計処理を扱っていないため、報告企業は、個別にまたはグループで取得した暗号資産について、通常、[ASC350-30-30-1](#) および [ASC805-50-30-1](#) から [ASC805-50-30-4](#) のガイダンスに基づいて取引コストを資産計上することになると PwC は考えています。ただし、取引コストの会計処理は、暗号資産の取得方法によって異なる可能性があります(例えば、企業結合で取得した暗号資産の場合、取引コストは、[ASC805](#) に従って費用計上されます)。

本 ASU は、[ASC350-60-35-1](#) において暗号資産の事後測定を取り上げています。範囲に含まれる暗号資産を保有する企業は、暗号資産を公正価値で事後測定し、暗号資産の再測定に関する損益を純利益に計上することが要求されます。このガイダンスは、活発な市場における取引価格を有するかどうかにかかわらず、範囲に含まれる全ての暗号資産の保有に適用されます。

[ASC820-10-35-36B](#) は、公正価値の測定にあたり入手可能な場合には、活発な市場における相場価格(すなわち、レベル 1 のインプット)を修正なしに用いなければならないと規定しています。

[ASC820-10-35-54C](#) から [ASC820-10-35-54H](#) は、以前は活発に取引されていたが当報告期間は活発でない市場における評価を扱っています。[PwC 会計ガイド「公正価値測定」](#)(英語のみ)の [Section 4.6](#) は、活発でないとみなされた市場で取引が発生した場合の公正価値測定を取り上げています。

本 ASU の範囲に含まれる暗号資産の公正価値の見積りは、一般的に、報告企業の適切な標準時間帯における午前零時前の最終取引価格に基づくものである必要があります。同様に、本 ASU が適用されない暗号資産の減損評価では、午前零時までの取引価格を考慮する必要があります。

市場終了後の事象の影響に関する追加情報については、[PwC 会計ガイド「公正価値測定」](#)(英語のみ)の [Section 4.5.4.1](#) をご参照ください。

報告企業が、売却、譲渡可能性、または使用に制限のある暗号資産を保有している場合、公正価値に対する制限の影響は、その制限が暗号資産の特性なのか保有者に固有の制限なのかによって以下のように異なります。

- 制限が企業に固有であり、想定される売却取引において制限が移転しない場合、当該制限は会計単位の一部とはみなされず、したがって、市場参加者は、当該制限を暗号資産の公正価値測定に含めない。
- 想定される売却取引において制限も移転する場合、一般的に、当該制限は暗号資産の特性であるとみなされ、したがって、市場参加者は、当該制限を暗号資産の公正価値測定に含める。

追加情報については、[PwC 会計ガイド「暗号資産」](#)(英語のみ)の [Section 4.1.2](#) をご参照ください。

## 表示

### 貸借対照表

本 ASU では、範囲に含まれる暗号資産を保有する企業は、貸借対照表上、これらの暗号資産を他の無形資産と区分して表示することが要求されます。ただし、本 ASU は、貸借対照表における暗号資産の流動または非流動の表示には言及していません。範囲に含まれる暗号資産は、[ASC210-10-45](#)「貸借対照表—全般」に従い、無形資産の定義を満たすため、非流動資産として表示される可能性があるとして PwC は考えています。しかし、報告企業は、取得時において投資期間が 1 年未満の予定である場合には当該暗号資産を流動資産として分類する可能性があります。報告企業は、固有の事実と状況を評価する必要があります。

### 損益計算書

暗号資産の再測定に関連する利得または損失は、[ASC350-60-45-2](#) に基づき、各報告期間において、他の無形資産の帳簿価額の変動とは区別して純利益に計上されます。ただし、本 ASU は、暗号資産の再測定に関連する利得または損失を、損益計算書において営業利益と営業外損益のいずれに表示すべきかについては言及していません。PwC は、範囲に含まれる暗号資産の再測定に関連する利得または損失は、一般的に、[ASC350-30-45-2](#) のガイダンスに基づいて営業利益の中に表示すべきであると考えています。報告企業は、固有の事実と状況を評価する必要があります。

### キャッシュ・フロー計算書

範囲に含まれる暗号資産のキャッシュ・フローの表示は、一般的に、[ASC230](#)「キャッシュ・フロー計算書」の既存のガイダンスに従います。しかし、暗号資産が通常の事業の過程において非現金対価として受領され（例えば、売掛金の決済）、その後「ほぼ直ちに」現金に転換される場合、本 ASU は、特に、受け取った現金を、キャッシュ・フロー計算書上、営業活動によるキャッシュ・フローに分類することを要求しています。本 ASU は、「ほぼ直ちに」を、数週間ではなく、数時間または数日以内と予想される短期間と定義しています。

報告企業は、暗号資産をトレーディング目的で取得することがあります。本 ASU はこのようなトレーディング活動のキャッシュ・フロー計算書上の表示について特に定めていませんが、購入および売却から生じる現金の受取と支払は、通常、[ASC230-10-45-20](#) に従って営業活動から生じるキャッシュ・フローとして表示すべきであると PwC は考えています。

## 開示

本 ASU は、範囲に含まれる暗号資産について、下記の特定の開示を要求しています。報告企業は、追加的な開示を求める会計基準の他の関連分野も評価する必要があります。例えば、範囲に含まれる暗号資産は、公正価値で事後測定されるため、[ASC820](#) の公正価値開示の要求事項が適用されます。

### 期中報告期間および事業年度

報告企業は、期中報告期間および事業年度の両方において、暗号資産の重大な保有および暗号資産の売却に対する制限の開示が要求されます。

公正価値に基づき「重大」と決定された暗号資産の保有について、報告企業は以下を開示する必要があります。

- 暗号資産の名称
- 原価ベース
- 公正価値
- 保有単位数

また、報告企業は、個々には重大でない暗号資産の保有の合算された原価ベースと公正価値を開示する必要があります。

企業が契約上の売却制限の対象となる暗号資産を保有している場合、企業は、契約上の売却制限の対象となる暗号資産の公正価値、制限の性質、制限の残存期間、および制限の失効を生じさせる可

能性のある状況を開示する必要があります。企業は、契約上の売却制限の対象となる複数の暗号資産を保有する場合がありますが、その場合には、報告企業は、合算または分解のレベル、開示した定量的情報を評価するための追加情報の要否など、要求される開示を満たすために必要とされる詳細さのレベルを評価する必要があります。

## 事業年度のみ

事業年度について、本 ASU は、企業に対し、利得および損失の算定に使用した原価算定方法（例えば、先入先出法（FIFO）、個別法）、および暗号資産の保有活動の調整の開示を要求しています。年次の調整の開示では、期首残高と期末残高を調整するために、以下の活動を個別に開示する必要があります。

- 追加
- 処分
- 暗号資産ごとに算定した純利益に認識した利得（個々の暗号資産の保有のうち、事業年度において純利得が生じたものが対象）
- 暗号資産ごとに算定した純利益に認識した損失（個々の暗号資産の保有のうち、事業年度において純損失が生じたものが対象）

調整の開示に加えて、企業は、追加（例えば、購入、顧客からの受領、またはマイニング活動）および処分（例えば、売却、サービスに対する支払）をもたらす活動の性質、期間中の処分による累積実現利得と累積実現損失の合計額、および、区分表示されていない場合は、その利得または損失が表示されている科目の記載が要求されます。

## 適用日および経過措置

本 ASU は、非公開企業、非営利企業および従業員給付制度を含む全ての事業体に適用されます。適用範囲に含まれる暗号資産を保有する企業は、適用年度の利益剰余金の期首残高に累積的影響額の調整を計上する修正遡及法を用いて新たなガイダンスを適用する必要があります。

範囲に含まれる暗号資産を保有する全ての企業は、2024 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度（当該年度に含まれる期中報告期間を含む）に新基準の適用が要求されます。財務諸表が発行されていない（または、発行可能となっていない）期中報告期間または事業年度においては、早期適用が認められています。

[ASC250-10-50-2](#) に従い、報告企業が期中報告期間に新たな ASU を適用する場合、適用年度における各期中報告書に年次財務諸表の開示を含める必要があります。

追加情報については、[PwC 会計ガイド「財務諸表の表示」](#)（英語のみ）[Section 30.9.2](#) をご参照ください。

© 2023 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](http://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.

