

プロジェクト	実務対応 仮想通貨に係る会計上の取扱い
項目	会計上の論点の分析（注記事項）

I. 本資料の目的

1. 本資料は、仮想通貨に関する会計上の論点のうち注記事項について分析することを目的とする。

II. 論点の分析（注記事項）

（企業会計基準委員会及び専門委員会で聞かれた意見）

2. 第 108 回実務対応専門委員会（2017 年 10 月 5 日開催）（以下「第 108 回専門委員会」という。）、第 109 回実務対応専門委員会（2017 年 10 月 19 日開催）（以下「第 109 回専門委員会」という。）、第 370 回企業会計基準委員会（2017 年 10 月 12 日開催）及び第 371 回企業会計基準委員会（2017 年 10 月 26 日開催）で聞かれた注記事項に関する意見を要約すると次のようになる。

注記事項	注記が必要とされる理由
(1) 期末に保有する活発な市場が存在する仮想通貨について、仮想通貨ごとの残高や単価の内訳開示（第 370 回及び第 371 回企業会計基準委員会、第 109 回専門委員会）	<ul style="list-style-type: none"> ● 仮想通貨は一般的にデリバティブのようにボラティリティが大きいいため、市場が暴落した時にどのような仮想通貨を保有しているのかを把握するためにも、通貨別の保有残高や時価の開示情報は、利用者として有用ではないか。 ● 仮想通貨交換業者が保有する主要な仮想通貨の数量や単価、その取引情報などは、仮想通貨交換業者の事業における主要な要素であり、仮想通貨交換業者の状況を把握する上で、最低限開示を求めてもよいのではないか。
(2) 保有する仮想通貨の期末評価において、適用した時価に関する事	● 市場価格の適用時点を会社側で決める場合など、適用した時価の開示について、評価方法の

<p>項（市場価格の適用時点、参照した仮想通貨取引所等の情報など）（第371回企業会計基準委員会、第108回専門委員会、第109回専門委員会）</p>	<p>継続性の問題への牽制、活発な市場があるかどうかの判断についての恣意性の排除などのために、通貨種類ごとに何を時価としたのかを継続して開示を求めることとしてはどうか。</p>
<p>(3) 期末に保有する活発な市場が存在しない仮想通貨について、仮想通貨ごとの取得原価や含み損益（第370回企業会計基準委員会、第109回専門委員会）</p>	<p>● 活発な市場が存在しない仮想通貨の場合にあっては、通貨の種類ごとに、含み損益に関わる情報及び取得原価の内訳の開示を求めるべきではないか。</p>
<p>(4) 仮想通貨交換業者が仮想通貨の売買成立後にブロックチェーン等に未記録となっている残高の開示（第108回専門委員会、第109回専門委員会）</p>	<p>● 売買契約は行ったが未だブロックチェーンに書き込まれないものは、将来的に未決済となるリスクを内在しているため、開示の必要性があるのではないか。</p>
<p>(5) 重要な会計方針に相当する内容の開示（第109回専門委員会）</p>	<p>● 仮想通貨自体の内容が不明確である中で、評価損益など注記として何を求めるべきかという点については現時点では判断することが困難と想定されるため、重要な会計方針に相当するもののみを開示を求めることとしてはどうか。</p>

(第110回専門委員会及び第372回企業会計基準委員会における事務局提案)

3. 本実務対応報告で注記事項を定めない場合であっても、他の会計基準等の開示に関する定めにより開示することが求められている事項(重要な会計方針の注記など)は、それぞれ必要な情報が開示されるものと考えられる。

4. 前項を前提とした上で、次の2つの案が考えられる。

案1：仮想通貨特有の注記事項について、特に注記事項の定めを設けないとする案

案2：期末に保有する活発な市場が存在する仮想通貨（仮想通貨交換業者が預託者から預かった仮想通貨を除く。）について、仮想通貨の種類ごとの貸借対照表価額(時価)及び仮想通貨残高(数量)を注記する案

(案2とする場合、①保有する仮想通貨の期末残高の重要性が乏しい場合には注記を省略することができることとする、又は、②仮想通貨交換業者に適用対象を限定することも考えられる。)

(上記提案に対し、第110回専門委員会及び第372回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

案1を支持する意見

5. 仮想通貨交換業者の多くが非上場企業と想定されるため、仮想通貨交換業者が作成する財務諸表が今後どのように利用されるのか十分判断できず、今後の状況も不明な現状においては、拙速に注記事項を定める必要はないのではないかと。
6. 当実務対応報告を適用して作成される財務諸表が、登録された仮想通貨交換業者のものが中心であり、一般に公開されるものではないことを考えれば、重要性も考慮し、現段階で開示の規定は定めず、今後、取引実態が固まってきたところで、改めて適切な開示を検討し、基準を定めるという考え方もあるのではないかと。

案2を支持する意見

7. 今後、上場会社の子会社が仮想通貨交換業に参入することや仮想通貨交換業者が上場を目指すことも想定され、将来そのような状況となった場合に必要な注記を検討するのではなく、現時点においても、非上場会社を前提とせず上場会社を想定し、仮想通貨の内訳など、最低限の注記事項を定めるべきではないかと。
8. 期末に存在する活発な市場が存在する仮想通貨について、仮想通貨の種類ごとの貸借対照表価額(時価)及び仮想通貨残高(数量)を注記する案に賛成である。注記対象に関しては重要性を考慮するとする案に賛成であるが、その場合、注記は仮想通貨交換業者に絞る必要はないと考えられる。
9. 仮想通貨に関連するビジネスが初期段階にあるとはいえ、会計基準を設定する初期段階から最低限の開示を求めるべきではないかと。

その他の意見

10. 案2の注記に加え、期末に活発な市場が存在する仮想通貨のみではなく、活発な市場が存在しない仮想通貨についても、主要な仮想通貨については種類ごとの内訳を開示し、預り分を除いた自己が保有する仮想通貨の合計額の内訳がわかるようにすることが必要ではないかと。

11. 例えば、金融商品に関する開示の定めでは、債券種類別の価格の開示などは求めていないことを考慮すると、仮想通貨で通貨の種類ごとの開示を求めるということであれば、その開示を行うことでどのような有用性があるかについて明確に説明すべきではないか。

(今回の事務局提案)

12. 仮想通貨は、保有に伴う価格変動リスクが外国通貨や金融資産と比較しても大きく、取引や流通の基礎となる仕組みに内在する消失・価値減少リスクなどが存在するため、外国通貨や金融資産と異なる性質を有する。また、このようなリスクは仮想通貨の種類ごとに異なるものと考えられる。このため、期末に保有する仮想通貨の種類ごとの保有数量及び貸借対諸表価額を開示することにより財務諸表利用者は仮想通貨交換業者又は仮想通貨利用者が保有する仮想通貨の種類別のリスクの評価が可能になると考えられる。
13. さらに、現時点において、仮想通貨の種類によっては、同一種類の仮想通貨であっても複数の仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所で異なる取引価格等が形成される可能性があるため、仮想通貨交換業者及び仮想通貨利用者が期末評価において用いた仮想通貨の種類ごとの内訳の開示は、財務諸表利用者にとって有用な情報と考えられる。このため、期末に保有する仮想通貨の種類ごとの保有数量及び貸借対諸表価額を開示することにより財務諸表利用者は仮想通貨交換業者又は仮想通貨利用者が保有する仮想通貨の種類ごとの情報を把握することが可能になると考えられる。
14. 以上を踏まえると、仮想通貨交換業者及び仮想通貨利用者は期末日において保有する仮想通貨の貸借対照表価額の合計額及び預託者から預かっている仮想通貨の貸借対照表価額の合計額を区分して注記するとともに、期末日に保有する仮想通貨（預託者から預かっている仮想通貨を除く。）について、活発な市場が存在する仮想通貨と活発な市場が存在しない仮想通貨の別に、仮想通貨の種類ごとの保有数量及び貸借対照表価額を開示することにより、財務諸表利用者には有用な情報を提供することが可能になると考えられるがどうか。

ただし、重要性の乏しい仮想通貨の種類についてまで詳細な開示することは必要性が乏しいと考えられるため、貸借対照表価額の僅少な期末日に保有する仮想通貨については、集約して記載することを認めることが適当と考えられる。

また、期末に保有する仮想通貨及び預託者から預かっている仮想通貨の貸借対照

表価額の合計額の重要性が乏しい場合にも、財務諸表利用者にとって必ずしも有用な情報を提供することとはならないと考えられるため、注記による開示の省略を可能とすることが適当と考えられる。

以 上

ディスカッション・ポイント

仮想通貨に関する注記事項について、事務局提案に対するご意見をいただきたい。