

PSAK ポケットガイド – 2018



本稿は英語版を基に作成された日本語参考訳です。翻訳に当たっては細心の注意を払っておりますが、参考訳の正確性についてPwCインドネシアが責任を負うものではありません。英語版と解釈の相違がある場合は、英語版に依拠してください。本稿をPwCインドネシアの事前の同意なく複製又は配布することを禁じます。

This is an unofficial Japanese translation of publications in English. Whilst every care has been taken in the preparation of the translation, no responsibility or liability is accepted by PwC Indonesia as to the accuracy of the translation. We would recommend that users should refer to the official English version of the publications in any doubt. No part of this unofficial translation may be reproduced or distributed by any method without our prior consent.

PSAK ポケットガイド – 2018

本稿は、特に別途明記されない限り、2018年1月1日以降の財務諸表に適用されるインドネシア会計基準(PSAK)の認識、測定及び表示の前提条件に関する概要を紹介しています。ただし、本稿では、2018年1月1日以降に効力を生じる主要な会計上の変更についても取り上げます。本稿は当基準に基づく開示に必要な条件の詳細については言及していません。

本稿の内容は以下の5つのセクションで構成されています。

- 会計規定及び原則
- 貸借対照表及び関連注記
- 連結及び個別財務諸表
- その他のトピック
- 業界特有のトピック

会計規定及び原則	1
1. 序文	1
2. 会計原則とPSAKの適用性	2
3. 財務諸表の表示 – PSAK 1, PSAK 58	3
4. 会計方針、会計上の見積り、及び誤謬 – PSAK 25及び ISAK 32	8
5. 公正価値の測定 – PSAK 68	11
6. 金融商品 – PSAK 50、PSAK 55、PSAK 60 及び PSAK 71	12
7. 外国通貨 – PSAK 10及びPSAK 63	27
8. 保険契約 – PSAK 62	29
9. 収益及び工事契約 – PSAK 23、PSAK 34、PSAK 61及びPSAK72	30
10. オペレーティング・セグメント – PSAK 5	42
11. 従業員給付 – PSAK 24	44
12. 株式報酬 – PSAK 53	48
13. 税金費用 – PSAK 46	50
14. 一株当たり利益 – PSAK 56	53
貸借対照表及び関連注記	54
15. 無形資産 – PSAK 19	54
16. 有形固定資産 – PSAK 16	56
17. 投資不動産 – PSAK 13	58
18. 資産の減損 – PSAK 48	60
19. リース会計 – PSAK 30及びPSAK73	62
20. 棚卸資産 – PSAK 14	65
21. 引当金及び偶発事象 – PSAK 57	66
22. 報告期間後の事象及び財務的コミットメント – PSAK 8	70
23. 株主資本(株式資本及び準備金)	71
連結及び個別財務諸表	73
24. 連結財務諸表 – PSAK 65	73
25. 個別財務諸表 – PSAK 4	76
26. 企業結合 – PSAK 22及びPSAK 38	77
27. 子会社、事業及び非流動資産の処分 – PSAK 58	80
28. 持分会計 – PSAK 15	83
29. ジョイント・アレンジメント(共同支配の取決め) – PSAK 66	86

その他のトピック

87

30.	関連当事者についての開示 – PSAK 7	87
31.	キャッシュ・フロー計算書 – PSAK 2	89
32.	期中財務報告 – PSAK 3	91
33.	サービスコンセッション契約 – ISAK 16及びISAK 22	93
34.	退職給付制度 – PSAK 18	95
35.	タックス・アムネ스티資産及び負債 – PSAK 70	97

業界特有のトピック

99

36.	鉱物埋蔵量の探査及び評価 – PSAK 64	99
37.	不動産開発 – PSAK 44	101
38.	農業 – PSAK 69	103

索引

104

会計規定及び原則

1. 序文

インドネシア財務会計基準基準審議会（以下、「DSAK-IAI」）は、インドネシア会計基準（以下、「IFAS」）をより一層、国際財務報告基準（以下、「IFRS」）に合致させるため、複数の基準改正と年度毎の改善に取り組んできました。2017年、IFRSとのコンバージェンスを目的として、DSAK-IAI は3つの重要な基準を公布しました。これは、PSAK71「金融商品」、PSAK72「顧客との契約により生じる収益」、及びPSAK73「リース」であり、それぞれ、IFRS第9号「金融商品」、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」、及びIFRS第16号「リース」の内容と合致します。これらに加えて、さらに2つの解釈も同時に公布されました。

コンバージェンス作業は、IFRS第17号「保険契約」等の比較的新しい基準及びその解釈のアドプションを経て継続する予定です。IFASの制定機関は、新IFRSとインドネシアの新基準との差異をできるだけ小さくし、新基準への移行までに十分な時間を確保できるよう取り組みを継続しています。IFRS第9号とIFRS第15号の2018年における発効を受け、インドネシアで適用される現地会計基準とIFRSとの間には、2年の時間的なずれがあります。

2. 会計原則とPSAKの適用性

DSAK IAIはIFASの制定及びその解釈の承認権限を有します。

IFASは営利法人に適用されることを主旨としています。当該法人の財務諸表は財務上の意思決定を行う幅広い利用者に向けて有益な業績、財政状況、キャッシュ・フローに関する情報を提供しています。利用者には株主、債権者、従業員そして、一般市民を含みます。財務諸表には以下の項目が含まれます。

- 貸借対照表（財政状態計算書）
- 包括利益計算書
- キャッシュ・フロー計算書
- 会計方針の記述
- 財務諸表の注記
- 企業が会計方針の遡及適用を行う場合又は貸借対照表の項目修正再表示の作成による遡及処理を行う場合の最も古い比較対象期間の期首の貸借対照表

IFASに基づく会計処理の基本概念とは、DSAKの「財務標準の作成と表示に関するフレームワーク」（以下、「フレームワーク」）に記述があります。

3. 財務諸表の表示 – PSAK 1, PSAK 58

財務諸表の目的は、経済的意思決定において有益な情報を提供することです。PSAK 1「財務諸表の表示」の目的は、企業における前期の財務諸表及び他企業の財務諸表の表示内容との比較可能性を確保することです。

財務諸表は経営者に企業の清算又は事業停止の意図があるか、若しくは現実的な代替案がない場合を除き、継続企業の前提の下作成されます。経営者はキャッシュ・フロー情報を除き、会計の発生主義に基づいて財務諸表を作成します。

財務諸表には規定の形式はありません。しかし、財務諸表及び注記については最低限の内容の開示が必要です。PSAK 1の実施要綱では、受理可能な形式の実例が記述されています。

財務諸表では別の要求又は解釈或いは基準がない限り、(当期との比較のため)対応する前期の内容が開示されます。

貸借対照表(財政状態計算書)

貸借対照表は一定時点における企業の財政状態を表示するものです。最低限の表示及び開示に関する一定の要件を満たすことを条件として、注記又は主要財務諸表内のどの内容を開示するか、どの下位区分を表示するか、水平型又は垂直型を使用するか等、経営者は表示形式に関する判断を行います。

以下の項目は貸借対照表に表示される最低限の内容です。

- 資産の部: 土地、機械装置、投資不動産、無形資産、金融資産、持分法会計による投資、生物資産、繰延税金資産、当期税金資産、棚卸資産、売掛債権、現金及び現金同等物
- 純資産の部: 親会社に帰属する発行済み株主資本及び剰余金、非支配持分
- 負債の部: 繰延税金負債、未払法人税等、金融負債、引当金、仕入債務
- 売却目的保有に分類される資産と負債: 売却目的保有に分類される資産総額及び売却目的保有に分類される処分グループに含まれる資産、PSAK 58「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に基づく売却目的保有に分類される処分グループに含まれる負債

流動及び非流動資産、流動及び非流動負債については、正確かつ関連性のある内容を提供する流動性に基づく表示を除いて、貸借対照表にそれぞれ区分して表示されます。

純損益及びその他の包括利益計算書

包括利益計算書は企業の特定期間の業績を表示するものです。企業は、損益、その他の包括利益総額、並びに該当期間の包括利益を表示します。企業は単一の計算書(1計算書方式)又は2つの計算書(2計算書方式)による表示のいずれかを選択します。1計算書方式による包括利益計算書には利益及び費用の全項目が含まれ、また本質・特性別に分類されたその他の包括利益の各構成要素が含まれます。2計算書方式では、全ての利益及び損失の構成要素が損益計算書に表示されます。この直ぐ後ろにその他の包括利益計算書が続き、該当期間の損益の総額を最初に表示し、包括利益の全ての構成要素を表示します。

純損益及びその他の包括利益計算書に表示される項目

以下の項目は純損益及びその他の包括利益計算書に表示される最低限の内容です。

- 収益
- 金融費用
- 関係会社及び持分法を適用する合併会社の利益又は損失の割合
- 税金費用
- 非継続事業の総額を示す単一金額。これは以下の合計から構成される：
 - 非継続事業の税引後損益、及び
 - 公正価値の測定において認識される税引後損益から非継続事業を構成する資産又は処分グループの売却（若しくは処分）の費用を差し引いた額

当該期間の損益、そして包括利益の合計は、非支配持分及び親会社に帰属する包括利益計算書の金額に割り当てられます。

追加項目及び下位の表題は、企業の財務業績の理解に係る場合、当該計算書に表示されます。

重要項目

利益及び費用項目の種類、金額については個別に開示されます。開示内容は包括利益計算書若しくは注記に表示されます。この利益・費用には、リストラ費用、棚卸資産・不動産・工場設備の評価損、訴訟和解金、非流動資産の処分に係る損益が含まれます。

その他の包括利益

企業は、その他の包括利益を構成する項目について、以降の会計期間で純損益に振り替えられる項目とそうでない項目とに分類して表示しなければなりません。また、企業はその他の包括利益の項目に関連する組替修正についてその詳細を開示しなければなりません。改正版PSAK 1では、企業がその関連会社及びジョイント・ベンチャーにおいて保有する包括利益項目の比率を個別に表示し、特定条件を満たした場合に、以降の会計期間で純損益に振り替えられる項目とそうでない項目とに分類して表示することが規定されています。

包括利益計算書において、その他包括利益を構成要素ごとに(i)税効果考慮後、ないし(ii)税効果考慮前の数値に加えてこれらの構成要素にかかる法人所得税を別途表示します。

所有者持分変動計算書

次に示す項目が所有者持分変動計算書に開示されます。

- 当期の包括利益合計(親会社の所有者と非支配持分に帰属する合計額を個別に表示する)
- 所有者持分の各内訳項目について、PSAK 25「会計方針、会計上の見積りの変更、及び誤謬」に従って認識される会計方針の遡及適用又は、誤謬の遡及修正再表示の影響額
- 所有者持分の各内訳項目について、期首及び期末残高の調整表、なおその際、下記の結果生じる変動を個別に開示する。
 - 純損益
 - その他包括利益

- 所有者の立場としての所有者との取引（所有者からの拠出と所有者への分配、及び、結果として子会社への支配を失わない場合の、子会社に対する所有持分の変動額）

また、所有者に対する当期の利益配分として認識される配当金の総額、及び一株当たり配当金が開示されなければなりません。

キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書は、PSAK 2「キャッシュ・フロー計算書」の要件に関する別途の概要説明において規定されています。

注記

注記は財務諸表においてなくてはならない要素です。注記は主要な財務諸表が示す数値に対して追加の情報を提供するものです。注記には会計方針や重要な会計上の見積り及び判断、所有者持分として分類される資本及びプット可能な金融商品に関する開示が含まれます。

4. 会計方針、会計上の見積り、及び誤謬 – PSAK 25及びISAK 32

企業は、関連するPSAKにおいて要求されている会計方針に従い会計処理を行います。しかしながら、場合によっては会計方針の選択適用が認められていたり、或いはPSAKによるガイダンスが存在しないことがあります。そのような状況下では、経営者は適切な会計方針を選択する必要があります。

経営者は、会計方針を適用する際に経営者の判断を用いて、関連性があり且つ信頼できる情報を作成します。信頼できる情報とは次の品質を示すものです—表現の忠実性、実質優先の原則、中立性、慎重性及び網羅性。もし、PSAKに適用すべき基準や解釈指針が示されていない場合、経営者は、同様の及び関連する事象に対するPSAKの要求事項、更には用語の定義、認識の際の条件、フレームワークの中の資産、負債、収益、費用の測定概念の適用可能性を考慮しなければなりません。加えて経営者は、PSAKと矛盾しない限りにおいて最新の他の会計基準の設定を行う団体の見解、会計論文、業界の慣行も考慮しなければなりません。

ISAK 32「インドネシア財務会計基準の定義及びヒエラルキー（階層）に関する解釈」により、PSAKに準拠する財務会計基準の定義とヒエラルキーが明確化されています。IFASには、その定義に従い、IAI・シャリーア会計基準審議会が公布した基準、並びに資本市場規制当局がその監督下にある企業を対象に公表した基準の両方が含まれます。ISAK 32では、これらの基準及び解釈がPSAK/ISAKと矛盾する場合、PSAKを遵守する旨の明示的且つ無制限の声明を出すことはできないと規定されています。従って、異なる財務会計報告のフレームワークを適用しなければなりません。

選択した会計方針は、基準で別途指示がない限り、同様の取引及び事象に対して継続的に適用されなければなりません。

会計方針の変更

新会計基準の適用に伴う会計方針の変更は、当該基準の経過規定(もしあれば)に従い会計処理がなされます。もし経過規定が設けられていない場合、求められているか否かにかかわらず、実行不可能でない限りにおいて会計方針の変更として遡及的に会計処理がなされる(表示されるすべての比較情報を修正再表示する)必要があります。

未適用の新基準

会計基準は通常、適用時期の前に公表されます。この期間、つまり新基準が公表はされているものの、報告年度において未適用である期間において、経営者はその事実を開示することとなります。また、適用年度における財務諸表に及ぼすと思われる影響の検討に関する、既知の若しくは合理的な見積りの情報についても開示を行います。

会計上の見積りの変更

企業は、会計上の見積りの変更が資産、負債、ないし純資産の金額に変更を生じさせる場合を除き、影響の及ぶ期間(変更を行った期間及び将来の期間)の損益に会計上の見積りの変更による影響額を織り込むことにより将来にわたって認識します。そうでない場合においては、見積りの変更を行った会計期間において関連する資産、負債、ないし純資産の額を調整することにより認識します。

誤謬

誤謬は誤りや情報の見落とし、或いは誤った解釈により生じます。

翌期において発見された誤謬は過年度の誤謬です。重要な過去の誤謬は実行不可能（即ち、「合理的なあらゆる努力」をもってしてもできない場合）でない限りにおいて、比較情報を修正再表示することにより遡及的に修正されます。

5. 公正価値測定-PSAK 68

PSAK 68は、他のPSAKにより要求される又は許可される場合の公正価値の測定に関する共通フレームワークを提供します。PSAK 68では、公正価値を「測定日において、市場参加者間の秩序ある取引において、資産の売却により受け取る額、又は負債を譲渡する際に支払う額」と定義しています（PSAK 68、第9パラグラフ）。主な原則として、測定日に資産又は負債を保有する市場参加者の視点から、公正価値は出口価格とみなすことができます。公正価値の測定対象である資産、負債又は株主持分項目に対する企業の意図による公正価値への影響を回避するために、公正価値は企業ではなく市場参加者の視点に基づいています。

公正価値の測定では、経営者が以下の4点について決定することが求められます：測定の対象である特定の資産又は負債（会計単位と整合させなければならない）、非金融資産の最高かつ最善の利用、主要な（又は最も有利な）市場、及び評価技法（PSAK 68、パラグラフPP02）。

PSAK 68では公正価値の測定方法について焦点を当てていますが、どのタイミングで公正価値が使用できるか、又は使用すべきかについては規定していません。

6. 金融商品—PSAK 50、PSAK 55、PSAK 60 及び PSAK 71

目的及び範囲

金融商品は以下の基準及び解釈に従い取り扱われます。

- PSAK 60「金融商品: 開示」
- PSAK 50「金融商品: 表示」、株式と債務の識別及び相殺も取り扱う
- PSAK 55「金融商品: 認識及び測定」
- ISAK 26「組込デリバティブの再評価」
- ISAK 28「持分金融商品による金融負債の消滅」
- PSAK 71「金融商品」は、2020年1月1日以降、PSAK 55に取って替わります。しかし、一部の財務諸表作成者にとって PSAK 55 は依然として関連性があります（例えば、PSAK 62「保険契約」を適用する財務諸表発行企業については、PSAK 71の適用を遅らせることができます）。PSAK 71への移行について、企業はPSAK 55「ヘッジ会計」を引き続き適用することができます。

本基準の目的は、株式からの債務の識別、相殺、認識、認識の中止、測定、ヘッジ会計及び開示を含む、金融商品に関する会計の全側面に対する要件を設立することです。

本基準が取り扱う内容は広範囲に及びます。本基準は、債権、債務、社債・株式投資（子会社、関連会社及びジョイント・ベンチャーの持分を除く）、借入金、及びデリバティブを含む全ての金融商品に適用されます。また、本基準は、現金又は別の金融商品により差金決済される非金融資産（コモディティ等）を売買する特定の契約にも適用されます。

性質と特徴

金融商品には、売掛金、買掛金、借入金、ファイナンス・リース債権及びデリバティブ等の幅広い資産及び負債が含まれます。金融商品は、PSAK 55の要件に従い認識・測定され、PSAK 60に従い開示され、さらにPSAK 68に従いその公正価値が測定・開示されます。金融商品は、現金又はその他の金融資産を受け取る契約上の権利、又は支払う契約上の義務を代表するものです。非金融項目は、将来キャッシュ・フローに対してより間接的で、非契約的な関係を有します。

金融資産は、現金、現金又は別の金融資産を受け取る契約上の権利、潜在的に有利な条件下で別の企業と金融資産及び金融負債、又は別の企業の持分金融商品を交換する契約上の権利を指します。

金融負債は、現金又は別の金融資産を引き渡す契約上の義務、又は潜在的に不利な条件下で別の企業と金融商品を交換する契約上の義務を指します。

持分金融商品は、企業の全ての負債を控除した後の企業の資産に対する残余持分を証する契約を指します。IAS 32では、財務諸表発行者に対し、金融負債と持分金融商品の区分に関する指針が示されています。

デリバティブは、基礎的価格又は指数からその価値を取得し、僅かな初期純投資のみを必要とする、又は全く初期純投資を必要としない、将来時点において決済される金融商品を指します。

分類と測定

PSAK 55における金融商品の分類方法では、事後測定方法及び測定の変更の会計処理が定められています。

PSAK 55では、以下の4つの金融資産区分が規定されています：公正価値で評価し変動額を損益計上する金融資産、満期保有目的投資、貸付及び債権、並びに売却可能金融資産。

金融資産分類の際に考慮すべき要因は以下のとおりです。

- 金融商品から発生するキャッシュ・フローは固定か、それとも算定可能か？金融商品には満期日が設定されているか？
- 資産はトレード(売買)目的で保有されているか？経営者は金融商品を満期まで保有する意図があるか？
- 金融商品はデリバティブか、又は組込デリバティブを含むか？
- 金融商品は活発な市場で取引されているか？
- 経営者は金融商品を開始時に特定の分類に指定したか？

金融負債は、当初認識時にそのように分類される(多岐にわたる条件に従う)、トレード目的で保有される、又はデリバティブである場合(金融保証契約であるデリバティブ或いは指定された効力の有るヘッジ手段であるデリバティブは除く)、公正価値で評価し変動額を損益計上する金融負債となります。そうでない場合は、「その他の金融負債」に分類されます。

金融資産及び負債は、その分類に応じて、公正価値又は償却原価で測定されます。その変動は、損益計算書又はその他の包括利益に反映されます。

金融資産のあるカテゴリーから別のカテゴリーへの再分類は特定の状況下でのみ認められます。再分類が行われた場合は、種々の開示が求められます。公正価値オプションにおいて、「公正価値で評価し、変動額を損益計上する金融資産」として指定されたデリバティブ及び資産については、再分類は認められません。

金融負債及び資本性金融商品

金融商品の発行企業において、発行した金融商品を負債（債務）として分類するか、又は資本として分類するかは、企業のギアリング・レシオ（負債資本比率）及び報告利益に重大な影響を与えます。また当該分類は、企業の借入契約にも影響を及ぼす可能性があります。

負債の重要な特徴には、金融商品の条件に基いて発行企業が現金又は別の金融資産を所有者に引き渡す義務、或いは義務を負う可能性がある点、そしてこの義務を回避できない点が挙げられます。例えば、発行企業が利子を支払い、現金目的で償還する無担保社債は金融負債です。

金融商品は、発行企業の資産から全ての負債を控除した後の残余持分を表す場合、資本性金融商品として分類されます。換言すると、発行企業が金融商品の条件に基いて別の企業に現金又はその他の金融資産を引き渡す義務が無い場合に、当該金融商品は資本として分類されます。全ての支払いが発行企業の自由裁量による普通株式は、発行企業の資本性金融商品の例です。

さらに以下の種類の金融商品が、特定の要件を満たした場合、資本性金融商品として会計処理されます。

- プッタブル(プット可能な)金融商品(例えば、共同事業体が発行する株式及びパートナーシップ持分)、及び
- 清算の場合に限り、企業に自社の純資産に比例する株式を相手方に引き渡す義務を課す金融商品又はその一部分(例えば、期限付き事業体が発行する株式)

金融商品の債務又は資本への分類は、金融商品の法律的形式よりも契約取り決めの実質に基づきます。これは、例えば、償還優先株式は経済的に社債と同等であり、会計処理も社債と同様に行われることを意味します。従って、償還優先株式は法律上、発行企業の株式ですが、資本ではなく負債として処理します。

その他の金融商品はより複雑になる場合があります。詳細な分類要件の観点から、特にいくつかの金融商品は負債と資本の両方の特徴を兼ね備えている場合があります、各金融商品の条件の分析が必要となります。このような金融商品(例えば、固定株の式数に転換可能な社債)は、個別に負債及び資本(転換オプション)部分に分けて会計処理します。

利息、配当、損益計算書上の損益は関連金融商品の分類方法に従います。優先株式が負債として分類される場合、優先株式のクーポンは利息として表示されます。しかし、資本として分類される金融商品の任意のクーポンは資本内部における分配として表示されます。

ISAK 28では、企業がその債務について条件を再交渉し、結果として当該企業(債務者)が自社の持分金融商品を債権者に発行することで、債務の償還を迎える場合の会計処理について明確化しています。当該持分金融商品の公正価値と当該債務の帳簿価額との差異に基づき、損益勘定に利益又は損失が認識されます。

組込デリバティブ

いくつかの金融商品及びその他の契約において、デリバティブ及び非デリバティブは単一契約に結合されます。契約のデリバティブ部分は、「組込デリバティブ」と称されます。組込デリバティブの効果には、契約の一部のキャッシュ・フローが独立したデリバティブと同様に変動する点が挙げられます。例えば、社債の元本は株式市場指数の変化に応じて変動する場合があります。この場合、組込デリバティブは株式市場指数に連動した株式デリバティブとなります。

契約の残りの部分と「密接に関連」していない組込デリバティブは、個別に独立した（スタンド・アローン）デリバティブ（つまり、公正価値で測定され、公正価値の変化は一般的に損益に認識される）として会計処理されます。組込デリバティブは、その経済的特徴及びリスクが契約の残りの部分のそれらと異なる場合に、「密接に関連」していないとみなされます。PSAK 55では、当該テストの条件がどの時点で満たされる（又は、満たされない）かの判断を助けるため、多数の例を設けています。

潜在的な組込デリバティブに関して契約を分析することは、PSAK 55の困難な側面の一つです。

認識及び認識の中止

認識

金融資産及び金融負債の認識問題は比較的単純です。企業は契約の当事者となった時点で金融資産又は金融負債を認識します。

認識の中止

認識の中止は、企業の貸借対照表上の金融資産又は金融負債の認識を止めることを指す用語です。

資産

金融資産を保有する企業は、当該資産を融資の担保又は借入金返済に利用するキャッシュ・フローの主要源として利用し資金調達をすることができます。PSAK 55における認識の中止要件により、取引が金融資産の売却(従って、企業は当該資産の認識を中止する)又は当該資産によって担保される融資(従って、企業は全ての受取金について負債を認識する)のいずれであるか決定されます。この評価方法は比較的単純である場合があります。例えば、僅かな分析又は分析を全く必要としなくても、金融資産が非連結の第三者に無条件譲渡される取引において、そのリスク及び経済価値が譲渡される場合、当該資産の認識は中止されます。これとは反対に、資産が譲渡されても、実質的に全てのリスク及び経済的価値が合意条件に基づき保持される場合、当該資産の認識の中止は認められません。しかし、その他の場合には分析が比較的複雑になることがあります。証券化及び債権買収は、認識の中止について慎重な判断が求められる複雑な取引の一例です。

負債

企業は金融負債が消滅した場合(つまり、義務が解放された、又は取消・期限切れとなった、或いは債務者が法律に従い、又は債権者の合意に基づき、法的に義務から解放された場合)のみ、その認識を中止することが認められます。

企業は、銀行又は債券保有者と、既存の債務の変更若しくは取消、又は同一の債権者に対する異なる条件下での新規の債務への借り換えについて交渉する場合があります。PSAK 55では、新規債務の借換による既存債務の決済若しくは取消、並びに既存債の

再編又は変更の区分について指針を提供しています。区分は、新規債務が既存債務の条件と実質的に異なる条件を有するか否かに基づきます。

代替手段として、企業は既存債務と株式の交換について、第三者と交渉する場合があります。この場合、取り消された金融負債の簿価と、発行される株式の公正価値との差額は損益計算書に認識されます。

金融資産及び金融負債の測定

PSAK 55では、全ての金融資産及び金融負債は公正価値にて当初測定を行うことが規定されています(公正価値で評価し、変動額を損益計上する金融資産・負債に該当しない資産・負債の場合は、取引コストを加算して測定する)。金融商品の公正価値は通常、取引価格(つまり、支払対価又は受取対価)です。しかし、特定の状況では、取引価格は公正価値を反映しない場合があります。PSAKではそのような場合、公正価値が、活発な市場における同様の金融商品の相場価格(即ち、レベル1 インプット)により証明される、又は確認可能な市場におけるデータのみを採用する評価方法に基づく場合にのみ、取引価格からの逸脱を認めています。

金融商品の当初認識後の測定は当初の分類に左右されます。

貸付及び債権並びに満期保有目的投資は償却原価にて測定されます。金融資産又は金融負債の償却原価は「実効金利法」にて測定されます。

売却可能金融資産は公正価値で測定され、公正価値の変動はその他の包括利益に認識されます。売却可能債券について、その利息は「実効金利法」を適用し収益に認識されます。売却可能持分証券の配当について、保有者が受益権を有するため、損益に認識されます。

デリバティブ(個別の組込デリバティブを含む)は公正価値で測定されます。公正価値測定による全ての損益は、純投資ヘッジに係るキャッシュ・フロー・ヘッジにおけるヘッジ手段に該当する場合を除き、純損益に認識されます。

金融負債は、公正価値で評価し変動額を損益計上する金融負債に分類されない限り、実効金利法を適用し償却原価で測定されます。ただし、ローン・コミットメントや債務保証契約等の例外があります。

ヘッジ対象として指定される金融資産及び金融負債については、ヘッジ会計の要件に基づき、更なる調整が必要となります。ヘッジ会計に関する概要説明をご参照ください。

ごく稀に、公正価値が信頼性を以って測定できない非上場の持分金融商品、又はそのような非上場持分金融商品に関連付けられ且つ当該非上場持分金融商品の引渡によって決済されなければならないデリバティブは、取得原価で測定することが認められます。

全ての金融資産は、公正価値で評価し変動額を損益計上する金融資産を除き、減損テストの対象となります。金融資産が減損しているという客観的な証拠がある場合、減損損失が計算され、損益に認識されます。

ヘッジ会計

「ヘッジ」は金融商品(通常はデリバティブ)を利用し、ヘッジ対象の全て又は一部のリスクを軽減するプロセスを指します。「ヘッジ会計」では、ヘッジ対象とヘッジ手段の統合による経済的実質を記録するために、同一会計期間のヘッジ対象又はヘッジ手段の損益の認識のタイミングを変更します。

ヘッジ会計に該当するためには、企業は(a)ヘッジ開始時に、正式に適正なヘッジ手段及び適正なヘッジ対象の間のヘッジ関係を指定し、文書化し、(b)両者がヘッジ開始時及び継続的にヘッジが非常に有効であることを実証する必要があります。

ヘッジ関係には3つの種類があります。

- 公正価値ヘッジ – 認識された資産又は負債、或いは確約の公正価値の変動リスクに対するヘッジ
- キャッシュ・フロー・ヘッジ – 認識された資産又は負債、或いは確約、若しくは非常に可能性の高い予測取引の公正価値の変動リスクに対するヘッジ
- 純投資額ヘッジ – 外国事業における純投資額に関する外国通貨リスクに対するヘッジ

公正価値ヘッジについて、ヘッジ対象はヘッジ手段のリスクに帰属する損益に対して調整されます。当該要素は損益計算書に記載され、ヘッジ対象の損益を相殺します。

有効なキャッシュ・フロー・ヘッジについて、ヘッジ手段の損益は初期の段階ではその他の包括利益に含まれます。その他の包括利益に含まれる金額は、ヘッジ手段の公正価値又はヘッジ対象の公正価値のいずれか低い額です。ヘッジの公正価値がヘッジ手段のそれよりも大きい場合、超過分は非有効部分として損益計上されます。その他の包括利益に繰延される損益は、ヘッジ対象が損益計算書に影響する場合、損益として再分類されます。ヘッジ対象が非金融資産又は非金融負債の予測取得の場合、企業は、取得時点のヘッジ損益に関して非金融資産又は非金融負債の簿価を調整する、或いはヘッジ損益をその他包括利益に繰延し、ヘッジ対象が損益計算書に影響する場合にこれを損益に計上する、いずれかの会計方針を選択することができます。

外国事業における純投資額のヘッジは、キャッシュ・フロー・ヘッジと同様の会計処理が適用されます。

表示

金融商品の表示に関する要件は、PSAK 1 及び PSAK 50 にて規定されています。PSAK 1 では、経営者が自社の金融資産及び金融負債について流動・非流動の区分に分けて表示することを要求しています。PSAK 50 では、金融資産と金融負債の相殺についてその実務指針を規定しています。特定の条件が満たされれば、金融資産と金融負債の総額(グロスの金額)を相殺した金額(ネットの金額)を貸借対照表上に表示することが認められます。

開示

近年、リスク管理のコンセプト及び実務において重要な進展が見られ、金融商品から生じるリスクの測定及び管理に関する新たなテクニックが登場しています。金融市場で見られた深刻な不安定性を受け、金融商品から生じる企業におけるリスクやその管理方法について、より多くの情報の開示とより高い透明性がこれまで以上に求められています。財務諸表の利用者や投資家は、金融商品の利用によって企業が負うリスクとそれに伴うリスクについてよりの確な意思決定をするためにこの様な情報を必要としています。

PSAK 60では、金融商品が企業の財政状態及び業績に及ぼす影響、並びに当該金融商品により企業が負うリスクの性質と程度について、財務諸表の利用者の理解を促進することを意図した開示要件が規定されています。これらのリスクには、信用リスク、流動性リスク及び市場リスクが含まれます。またPSAK 68では、公正価値の測定に関する3つのヒエラルキー(階層)の開示が要求されており、また最下位層において金融商品に関する特定の定量的情報の開示が求められています。

当該開示要件は、銀行及びその他金融機関にのみ適用される訳ではなく、金融商品を保有する全ての企業に影響します。従って、借入金、買掛金・売掛金、現金及び投資等の比較的単純な金融商品であっても、開示要件を遵守することが求められます。

PSAK 71

2017年7月のPSAK 71の公布は、DSAK IAIによるPSAK 55の代替基準策定の取組みの成果です。当該基準は2020年1月1日以降、効力を生じます。PSAK 71の早期適用は許可されています。

DSAK IAI は比較財務情報の修正再表示に対する救済措置として経過規定を修正し、財務諸表作成者によるPSAK 71の区分及び測定モデルへの移行がもたらす財務諸表への影響の理解を促進するため、新たな開示要件を導入しました。

区分と測定

PSAK 71 は、従来PSAK 55 下で規定されていた複数の区分及び測定モデルを、3つの区分カテゴリーのある単一のモデルで代替します。当該の3つの区分カテゴリーは、償却原価、OCIを通じた公正価値、そして損益を通じた公正価値です。PSAK 71下の区分は、金融資産管理における企業の事業モデル、及び金融資産の契約上の特徴が元本と利息の支払いのみであるか否かにより決定されます。しかし、当初認識において、企業は、損益を通じた公正価値による金融資産の測定が会計上のミスマッチを解消できる又は大いに軽減できる場合、当該方法による測定を選択することができます。

新基準では、主要な金融資産から組込デリバティブを分離する要件を撤廃しています。当該基準では、ハイブリッド契約を、その契約上のキャッシュ・フローが元本と利息の支払いを主たるものとし、償却原価又は公正価値のいずれかに基づきその全体を区分の対象とすることが要求されています。PSAK 71 では、企業の事業モデルに変更が生じる等の稀有なケースを除き、再区分を禁止しています。証券化における投資階層化に多く見られる信用リスクのレバレッジを利用する契約上関連性のある金融商品に対し、特別な指針が設けられています。

PSAK 71の区分原則から、全ての持分投資は損益を通じた公正価値で測定することが示唆されます。しかし、企業は、金融商品が売買目的で保有するものでない限り、損益ではなく、その他の包括利益(OCI)における公正価値の変動を表示するために、金融商品ごとに、測定方法を選択することができます。PSAK 71では、非上場株式及び非上場株式のデリバティブに対する取得原価免除の規定を撤廃していますが、公正価値の見積りにおける取得原価の参照が適切な場合についての指針を提供しています。

PSAK 71下の金融負債の区分と測定はPSAK 55下の規定と同様ですが、企業が損益を通じた公正価値で金融負債を測定することを選択する場合を除きます。このような負債について、当該負債の信用リスクの変動に関連する公正価値の変動はOCIにて別途表示されます。当該負債自体の信用に関連するOCIの価額は当該負債の認識が中止され、その価額が実現した場合でも、損益計算書にはリサイクルされません。しかし、当該基準では持分内部での移行を許可しています。企業には依然として、主要な契約と密接に関連しない組込デリバティブを分離することが要求されます。

減損

PSAK 71の減損規則では新たに、前衛的な予想信用損失(「ECL」)減損モデルを導入しており、このモデルでは、一般的に、PSAK 55と比較して損失の認識が早まります。これらの変更は、金融機関等、金融資産を大量にかかえる企業にとって大きな影響を及ぼします。

この新しい減損モデルでは、3つのステージによるアプローチを導入しています。ステージ1では当初認識から信用リスクの重大な増加がない金融商品又は報告日において信用リスクが低い金融商品が含まれます。これらの資産については、12ヶ月間の予想信用損失(つまり、今後12ヶ月間におけるデフォルトリスクから生じる予想損失)が認識され、利息収益が資産の帳簿価額の総額に基づき計算されます(つまり、信用引当金の控除無しに)。ステージ2では、当初認識から信用リスクの重大な増加があった金融商品(報告日に信用リスクが低い場合は除く)のうち、信用が毀損していない金融商品が含まれます。これらの資産については、その残存期間にわたるECL(つまり、当該金融商品の残存期間にわたるデフォルトリスクから生じる予想損失)が認識され、利息収益は依然として当該資産の帳簿価額の総額に基づき計算されます。ステージ3では、信用の毀損した金融商品が含まれ、これには、金融資産の見積将来キャッシュ・フローに悪影響を及ぼす単一若しくは複数の事象が生じた場合が該当します。これらの資産については、残存期間にわたるECLが認識されますが、利息収益は当該資産の帳簿価額の純額に基づき計算されます(つまり、ECL引当金を差し引いた後の残高)。

多くのケースにおいて、新要件の適用には重大な判断が求められます。特に、信用リスクの重大な増加の有無には慎重な判断が求められます(ステージ1からステージ2への移行のトリガーとなり、ECLの期間が12ヶ月間から残存期間になる)。また、ECLの見積りに

は将来的な情報を考慮する必要があります。PSAK 71では新規の重要な開示要件についても導入しています。

ヘッジ会計

PSAK 71のヘッジ規則はヘッジ会計と経営陣によるリスク管理戦略がより有効に連動しています。また、PSAK 55下の一部の禁止事項や制限が撤廃又は変更されており、ヘッジ会計を容易にし、又は多くのヘッジに関してその実現までのコストが軽減されています。例えば、PSAK 55の80-125%のブライトライン・テストは、ヘッジ対象項目とヘッジ手段との間の経済的関係により代替され、非効率の原因となる両者間のバランスの不均衡を取り除くことが規定されています。リスク構成要素が個別に識別可能で信頼性を以って測定が可能であり、なおかつヘッジ手段としてオプション又は先物を利用する企業の損益計算書の変動が小さい場合、リスク構成要素を財務上の非ヘッジ対象に指定することができます。これら両方の変更により、以前よりも多くのヘッジが、従来のPSAK 55下の規定と比較して、ヘッジ会計の適用要件を満たすものと予想されます。

PSAK 71では、会計方針の選択を認めています。企業はマクロ・ヘッジング・プロジェクトが完了するまでPSAK 55下のヘッジ会計規定を適用するか、若しくはPSAK 71の規定を適用するかを選択することができます(ただし、金利リスクの公正価値マクロ・ヘッジにのみ範囲が限定される)。この会計方針の選択は全てのヘッジ会計に適用され、個別のヘッジ対象ごとに選択できるものではありません。

7. 外国通貨-PSAK 10 及び PSAK 63

多くの企業は海外のサプライヤー又は顧客と取引を行い、或いは海外事業を展開しています。これにより、2つの主要な会計上の問題が生じます。

- いくつかの取引(例えば、海外のサプライヤー又は顧客との取引)は外国通貨建の場合がある。これらの取引は、財務諸表上では企業の本国における通貨(「機能通貨」)で表示される。
- 親会社は外国子会社、支店又は関連会社等の海外事業を展開している場合がある。これらの海外事業における機能通貨は親会社のそれと異なる場合があり、会計記録が異なる通貨で管理されている場合がある。異なる通貨で測定された取引を統合することはできないため、海外事業の業績及び財政状態は単一通貨、つまり企業グループの連結財務諸表で使用される通貨(「表示通貨」)に換算される必要がある。

上記の各状況について要求される会計処理方法は以下のとおりです。

企業の機能通貨により外国通貨建て取引を表示する

外貨建て取引は取引日の為替レートを適用し、企業の機能通貨で表示されます。現金又は現金で受け取る又は支払われる金額(「貨幣項目」)を代表する外貨残高は報告期間末日の為替レートを適用し報告期間末日に換算されます。当該貨幣項目の為替差異はその期間の収益又は費用として認識されます。公正価値で再測定されない、外貨建ての非貨幣項目の残高は、取引日の為替レートを適用し、機能通貨で表示されます。非貨幣項目が財務諸表上で公正価値にて再測定される場合、公正価値が算定された日の為替レートが適用されます。

機能通貨から表示通貨への換算

資産及び負債の金額は、報告期間末日の最終為替レートに基づき機能通貨から表示通貨に換算されます。損益計算書は取引日の為替レート、又は平均レートが実際レートに近似する場合は平均レートを適用し、換算されます。為替差損益はその他の包括利益に認識されます。

超インフレ経済下の通貨を機能通貨とする外国企業の財務諸表は、まず PSAK 63「ハイパーインフレーション経済における財務報告」に従い修正されます。その後、全ての項目は、報告期間末日の最終為替レートに基づき表示通貨に換算されます。

8. 保険契約-PSAK 62

保険契約とは、企業が他方の当事者（保険契約者）から、特定の不確実な将来事象が保険契約者に不利益を与えた場合に保険契約者に補償を行うことを同意することにより、重要な保険リスクを引き受ける契約を指します。保険契約の中で移転するリスクは保険リスクであり、財務リスク以外のすべてのリスクを指します。

PSAK 62「保険契約」は、法律上の保険会社か否かに関わらず、全ての保険契約の発行者に対して適用されますが、保険契約者の保険契約に関する会計処理には適用されません。

PSAK 62では、企業の既存の会計方針が特定の最低条件を満たす場合において、既存会計方針の使用の継続が認められます。最低条件のひとつには、保険負債額が負債十分性テストの対象になることが挙げられます。当該テストは、契約上の全てのキャッシュフローの現在の見積りを考慮します。もし負債十分性のテストの結果、負債が十分でないことが判明したときには、不足額の全額を純損益として損益計算書に認識します。

PSAK 62は開示に関して2つの基本原則を定めています。企業は以下のすべての項目を開示しなければなりません。

- 保険契約により生じた保険者の財務諸表上にて認識された金額の説明
- 財務諸表の利用者が、保険契約から生じるリスクの内容及び程度を理解することができるような情報

9. 収益及び工事契約—PSAK 23、PSAK 34、PSAK 61及びPSAK 72

収益は、受領した又は受領可能な対価の公正価値により測定しなければなりません。単一の取引が別個に識別可能な構成部分を含む場合、通常、収益は構成部分ごとの公正価値を参考に配分されます。各構成部分について下に記載する収益認識の条件が別個に適用され、収益認識がなされます。例えば、ある製品がアフターサービスとともに販売される場合、収益は製品そのものとアフターサービスに配分され、その後それぞれに適用される収益認識の条件が満たされたときに収益が認識されます。

収益—PSAK 23

物品の販売からの収益は、物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値が買い手に移転し、販売された物品に対して、所有と通常結び付けられる程度の経営上の関与も実質的な支配も売り手が保持しておらず、その取引による経済的便益が企業に流入する可能性が高く、且つ収益及び原価の額を信頼性を以って測定できる場合に認識されます。

サービスの提供に関する収益は、その取引の成果が信頼性をもって見積ることができる場合に認識されます。取引に関する収益は、工事契約に関する収益認識の際の進捗度の測定と同様の要求事項を用いて貸借対照表日現在の進捗度を測定し、当該進捗度に応じて認識する必要があります。また、取引の成果は、収益の額を信頼性をもって測定することができます。その取引に関する経済的便益が企業に流入する可能性が高く、且つその取引の進捗度を信頼性をもって測定でき、その取引について発生した原価及び取引の完了に関する原価を信頼性をもって測定できる場合、その取引の成果が信頼性をもって見積ることができます。

企業から所有に伴う重要なリスク及び経済価値が移転されておらず、収益を認識できない場合について、次の例が挙げられます。

- 企業が通常の保証条項ではカバーされない不十分な履行に対する義務を留保している場合
- 買手が販売契約に明記された理由により購入を取り消す権利を有し、企業にとって返品の可能性が不確実である場合、及び
- 物品が、据付が必要な状態で出荷され、その据付が契約の重要な部分である場合

利息は実効金利法により認識されます。ロイヤルティは、関連する契約の実質にしたがって、発生主義で認識される必要があります。配当は、支払いを受ける株主の権利が確定したときに認識しなければなりません。

ISAK 10「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」では、例えば飛行機のマイレージやスーパーマーケットのポイントなど、顧客が物品やサービスを購入する際に与えられる特典クレジットに関する会計処理について明らかにしています。当初の売り上げに関して受領したか又は受領しう対価の公正価値は、特典クレジットと当該販売のその他の構成要素との間で配分しなければなりません。

ISAK 27「顧客からの資産の譲渡」では、ネットワークへの接続及び/又は物品或いはサービスへの継続的なアクセスと引き換えに、有形固定資産が譲渡される取り決めに関する会計処理が規定されます。ISAK 27はユーティリティ産業に最も関連するものですが、外注契約の一環として顧客が有形固定資産を譲渡するケース等、その他の取引にも適用される場合があります。

工事契約-PSAK 34

工事契約とは、単一の資産、又はプロジェクトマネージャーや設計サービスといった、当該資産の建設に直接関わるサービス提供契約を含む複数の資産の組み合わせを建設するために特別に取り決められる契約です。このような契約は、通常、固定価格若しくはコストプラス形式の契約となります。

工事契約における収益と費用は工事進行基準によって認識されます。つまり、収益、費用、その結果としての利益は、工事契約の進捗度に応じて損益計算書に認識されます。

工事契約の成果を信頼性を以って測定することができない場合、発生した工事契約原価の回収可能性が高い部分についてのみ収益を認識します。一方、工事契約原価は発生した会計年度に費用処理を行います。工事契約原価が工事契約収益を超える可能性が高い場合は、予想される損失を直ちに費用として認識します。

収益 - PSAK 72

DSAK IAI は、IFRSとのコンバージェンスの一環として、収益認識の基準となるPSAK 72「顧客との契約から生じる収益」を2017年7月に公布しました。当該基準では、収益の測定及びその認識のタイミングの決定に関する原則を規定しています。根底にある原則は、企業は、財又はサービスの顧客への移転を、当該財又はサービスと交換で企業が権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で描写するように収益を認識するというものです。この基準は多くの企業の収益認識に大きな影響をもたらすでしょう。また、この基準により、収益認識に関連する開示のボリュームがより大きくなることが予想されます。

PSAK 72では、履行義務の充足に基づき収益が認識されます。PSAK 72の適用において、企業は以下の5つのプロセスに従います。

1. 顧客との契約の識別
2. 契約における個別の履行義務の識別
3. 取引価格の決定
4. 個別の履行義務への取引価格の配分
5. 各個別の履行義務の充足時に（又は充足されるにつれて）収益を認識

1. 顧客との契約の識別

当該基準では、顧客との契約の識別からスタートし、企業が会計上の目的で、その根底にある取引の実態を適切に反映するために、2つ以上の契約を結合できるか否かを判断します。企業は、契約の当初に契約が収益基準の範囲内にあることを確保するために、それが顧客に引き渡す財又はサービスの対価の回収が「確実である」と結論付けなければなりません。

2つ以上の契約（顧客の関係会社との契約を含む）は以下のいずれかの条件を満たす場合、統合しなければなりません。

契約が同時点又はほぼ同時点で締結され、当該契約が単一の商業上の目的のために交渉されること、若しくは一方の契約の対価が他方の契約に依存する、或いは、契約における財又はサービスが相互に関連していること。

契約の変更は、個別の履行義務の追加をもたらす、価格が追加の履行義務の個別の独立した(スタンド・アローンの)販売価格を反映する場合にのみ個別の契約として処理されなければなりません(つまり、物品又はサービスがスタンド・アローン・ベースで販売されること)。そうでない場合、契約の変更は、当初の契約の修正として処理され、収益への累計的な事後(キャッチアップ)調整又は将来的履行義務が充足された時の収益への将来的調整のいずれかが行われます(残りの財又はサービスが明確に異なり、区分可能であるか否かに左右される)。

当該モデルはPSAK 23/PSAK 34に類似しますが、当該モデルが適切な会計単位に適用されているか否かを注意深く検討する必要があります。

2. 契約における個別の履行義務の識別

企業は契約における全ての履行義務を識別しなければなりません。履行義務は財又はサービスを顧客に移転する約束であり、これらは私たちが普段耳にする「成果物」に類似します。履行義務は契約にて明示的に記載されている場合もありますが、その他の方法により生じる場合もあります。財の引渡し又はサービス提供にかかる法的又は法定要件により履行義務が生じる場合があり、これは契約に当該義務が明示的に記載されていなくとも当てはまります。履行義務は、習慣的に提供する顧客サポートや会社方針、特定の会社規定により、習慣的な事業上の実務から生じる場合もあります。これにより、あるアレンジメントにおける履行義務の数が増大し、収益認識のタイミングに変更が生じる可能性も考えられます。

企業は約束した財又はサービスが別個のものである場合、それぞれを、個別の履行義務として認識します。財又はサービスは、下記の両方の条件を満たす場合、別個のものであるとみなされます：

1. 顧客が財又はサービスを単独で利用する、又は顧客が容易に入手可能なその他のリソースと組み合わせて便益を享受できる(つまり、財又はサービスが別個である)、及び
2. 企業による顧客に対する財又はサービスの移転の約束が、契約内のその他の約束と個別に識別可能である(つまり、顧客に対する財又はサービスの移転の約束が契約内で区分可能である)

試供品やカスタマーロイヤリティープログラム等、販売に準ずるインセンティブは、PSAK 72では履行義務に該当する場合があります。もしそうである場合、収益は当該履行義務が充足されるまで繰り延べる必要があります(例えば、顧客がロイヤリティーポイントを償還するまで)。当該分野におけるその他の変更点には、返品の特権、ライセンス及びオプションが含まれます。

3. 取引価格の決定

企業が契約における履行義務を一旦識別すると、当該義務は取引価格を参照して測定されます。取引価格は、企業が財又はサービスの移転の対価として予期する金額を反映します。予期する対価の金額には以下の要素が含まれます。

- (1) 見積りに変更が生じても収益の重大な取消が起こる可能性が非常に低い場合の変動対価

- (2) 貨幣の時間価値の評価(実務上の配慮として、財又はサービスの移転から支払いまでの時間的差が1年未満の場合は、企業はこれを省いても良い)
- (3) 現金以外の対価(一般に公正価値)
- (4) 顧客に支払った対価を差し引いた価額

変動対価は、期待値又はによるアプローチのうち、いずれか予測の正確性が高い方を用いて測定されます。取引価格の初期の測定に変更対価を含めることで、収益認識のタイミングに重大な変更が生じる可能性があります。

そのような対価は、企業が次の全ての条件を満たした上で関連する履行義務を履行することで認識されます。

- (1) 企業が類似する履行義務に関して経験・ノウハウを有する(若しくはそれを証明するその他の証拠がある)ことで、充足された履行義務に関連する累計した収益の見積もりが可能となる
- (2) 当該の経験・ノウハウに基づき、当該履行義務充足による累計収益の重大な戻入に至らないことが予期できる

従って、取引価格に変動対価を含めることにより、PSAK 34/PSAK 23下の規定と比較して、その収益認識が早まる場合があります。

これに関して、企業が契約の履行義務充足の結果を予測できるか否かを判断する必要があります。

以下の状況下では、企業は契約の履行義務充足の結果を予測することができないことが示唆されます。

- (1) 対価の価額が、企業の影響力が及ばない要因の影響を非常に受けやすい場合
- (2) 対価の価額に関する不確実性が長期間にわたり解消されない場合
- (3) 企業の類似の契約に関する企業の経験・その経験の予測価値が限定的な場合
- (4) 契約に多数かつ広範囲の可能性のある対価が含まれている場合

4. 個別の履行義務への取引価格の配分

複数の履行義務(成果物)が関与する契約について、履行義務はその財又はサービスの移転のパターンが異なる程度において、個別に認識しなければなりません。企業が契約内の全ての履行義務を個別に認識した場合、取引価格は、それぞれの独立販売価格の比率に基づき、これらの履行義務に配分されます。

独立販売価格の最良の根拠は、企業が財とサービスを個別に販売する場合の当該財又はサービスの観察可能な価格です。独立販売価格の情報が入手できない場合は、それを見積もる必要があります。利用可能な見積方法には以下が含まれます：(1) 原価に合理的な利益の加算、(2) 類似又は同様の財又はサービスの独立販売価格が参照可能な場合は、それを参照・評価した価格。独立販売価格が大幅に変動し、不確実性が非常に高い場合は、企業はその見積もりにおいて残余価額アプローチを用いることができます(つまり、販売価格総額から契約内のその他の財又はサービスの独立販売価格を差し引いた価額)。企業は特定の条件を満たす場合、割引や変動価額を単一の履行義務に完全に配分する(若しくは複数の履行義務に配分する)ことができます。

5. 各個別の履行義務の充足時に(又は充足するにつれて)収益を認識

収益は、約束された財又はサービスが顧客に移転された時点で認識されなければなりません。具体的には、これは顧客が当該の財又はサービスの支配を獲得する時点です。支配はある時点又はある期間にわたり移転します。支配の移転には重大な判断が伴います。企業は次の条件を満たす場合、ある期間にわたり履行義務を充足するとみなされます: (1)企業の履行義務の充足に伴い顧客がその便益を享受する(つまり、現在までに履行が完了している履行義務について、ほかの企業がその大部分について再度充足する必要がない)、(2) 企業の履行義務により、資産が形成又は改善され、顧客が当該資産を支配する、又は(3)企業の履行義務により別の用途に使用できる資産が形成されず、現時点までに完了している履行義務に対する対価の受取り(合理的な利益を含む)の権利を有し、企業が契約の履行を予期できる。財又はサービスがある期間にわたりその履行義務が充足されないのであれば、それらはある時点で充足されたとみなされます。顧客が約束された資産を支配する時点の決定に関する要因には以下が含まれます: (1)顧客が支払いの無条件の義務を負っていること、(2)顧客が法的所有権を有すること、(3)顧客が物理的に当該資産を保有すること、(4)当該物品の所有にかかるとリスクと経済価値が顧客に移転していること、及び(5)顧客が当該資産を受け入れたこと。これらの要因はチェックリストではなく、またこれらは網羅的でもありません。関連する全ての要因を考慮し、顧客による物品の支配の有無を判断する必要があります。

支配がある期間にわたり継続的に移転した場合、企業は認識すべき収益の測定にあたり、アウトプットメソッド(例えば、引渡し単位数)又はインプットメソッド(例えば、発生したコスト又は経過した時間)を適用することができます。顧客への物品又はサービスの移転を最も適切に描写できる方法を、顧客との契約又は類似する契約の期間にわたり継続かつ一貫して適用しなければなりません。

契約コストの指針

PSAK 72では契約コストに関する指針も設けられています。充足済みの履行義務に関連するコスト及び非効率に関連するコストは、その発生に伴い費用計上しなければなりません。契約獲得に関する段階的なコスト（例えば、販売コミッション）はその回収が予想される場合は資産として認識しなければなりません。償却期間が1年未満の場合は、企業は契約獲得にかかったコストを費用計上することができます。企業は、契約義務履行のために生じた直接コストがその他の基準の範囲内であるかを評価しなければなりません（例えば、棚卸資産、無形資産、又は有形固定資産）。そうである場合、企業は当該コストをそれらの関連する基準に準拠して処理しなければなりません。そうでない場合は、当該コストが契約又は将来的な履行義務に直接関連し、当該契約内で回収が可能であると予想される場合、資産計上しなければなりません。当該コストの例として、特定の準備・デザイン・テスト（試験）コスト等が挙げられます。これらのコストは、資産に関連する財又はサービスの支配が顧客に移転されるに伴い償却しなければなりません。償却期間は、契約の経済的便益の期間が契約期間自体よりも長い場合、契約期間を超えることがあります。この例として、更新の可能性が高い契約に関連する準備（セットアップ）コストが挙げられます。

ライセンシング

PSAK 72には知的財産権のライセンスの会計処理に関する具体的な指針が含まれます。第一ステップでは、ライセンスが独立したものか又はその他の財又はサービスと組み合わせたものかを判断する必要があります。独立したライセンスの収益認識パターンは、当該ライセンスが知的財産権へのアクセスの権利であるか（ある期間にわたる収益認識）、それとも知的財産権を使用する権利であるか（ある時点での収益認識）により異なります。

その他の財又はサービスと一体となったライセンスについては、企業はその組み合わせられた項目の性質を評価し、統合された履行義務がある期間にわたり履行されるか、それともある時点で履行されるかを判断しなければなりません。さらに、収益基準には、知的財産権ライセンスと引き換えの売上又は使用ベースによる約束されたロイヤリティーのための変動対価の指針に対する例外が含まれます。

本人 (Principal) と代理人 (Agent) の検討事項

契約で、特定の契約又はサービスの顧客への移転に貢献する2つ以上の非関係会社に関与する場合、企業は自らが(本人として)その具体的財又はサービスの移転を約束するのか、又は当該の財又はサービスの移転を他者に(代理人として)依頼するのかを決定しなければなりません。企業が本人なのか又は代理人なのかを判断するのは会計方針の選択ではありません。PSAK 72では、企業が特定の財又はサービスを顧客に移転前に支配することを示す要素を規定し、企業による支配概念の本人もしくは代理人への適用の判断に対する指針を提供しています。当該評価は、それぞれの特定の財又はサービスに対し実施する必要があります。複数の個別の財又はサービスが関与する契約では、企業は一部の財又はサービスについて本人となり、別の財又はサービスについて代理人となりうる場合があります。

観察のサマリー及び予期されるタイミング

上記の解説は完全に包括的なものではありません。PSAK 72の影響は、広範囲に及び、全ての産業がその影響を受ける可能性があります。一部の産業では、新たな収益認識モデルにより、既存のPSAKによる収益認識ガイダンス(限られた例外のある、産業特有のガイダンスを含む)が代替されることから、重大な変更が伴うものと予想されます。

最終的な基準は、2020年1月1日以降に開始する年間報告期間の最初の期中報告に適用され、従来のPSAK 23、PSAK 34、ISAK 10及びISAK 27は代替されます。企業は、この新しい収益認識モデルによる自社の事業活動（契約交渉、主要メトリック（負債条項及び補償アレンジメント等）、予算策定、統制及びプロセス、情報技術要件、及び会計を含む）への影響を継続的に評価すべきでしょう。PSAK 72は、企業によるPSAK 25に準拠した遡及的適用か、若しくは修正後の遡及的適用（つまり、初度適用日の期首利益剰余金、若しくは適切な場合においてはその他の資本構成要素への累計影響を含む）を認めています。また、PSAK 72では、経過期間の手続を簡素化するために、特定の実務上の便宜的措置が設けられています。

政府補助金-PSAK 61

政府補助金は、企業が補助金交付のための付帯条件を満たすこと及び補助金が受領されることについて、合理的な保証が得られたときに認識されます。

収益に関する補助金は、補助金で保証することが意図されている関連コストを企業が費用として認識する期間にわたって純損益に認識しなければなりません。これらは関連する費用と相殺されるか、若しくは別個に収益として表示されます。これら純損益として認識を行うタイミングは、補助金制度に定められている条件や義務の達成に拠ります。

資産に関する補助金は、関連する資産の帳簿価額と補助金額を相殺するか、繰延収益として表示するか、いずれかの方法によって、貸借対照表において表示しなければなりません。純損益は、減価償却費の減少、又は収益として認識される繰延収益により、関連資産の耐用年数にわたって体系的に影響を受けます。

10. オペレーティング・セグメント—PSAK 5

セグメント・ガイダンスでは、財務諸表の利用者が、企業の事業活動の特性及びその財務上の影響、並びに経済環境を経営者の視点から評価することを可能にする情報の開示が要求されています（「マネジメント・アプローチ」）。

多くの企業では、ある程度の「セグメント化された」データを利用して自社の事業を管理していますが、開示要件は、(a) 上場持分金融商品又は債権を発行する企業、及び(b) 公開市場において債権又は持分金融商品の上場手続中の企業にのみ該当します。企業がこれら2つの要件を満たさずに財務諸表上にセグメント・データを開示することを選択した場合、その開示情報は以下に記述するセグメント・ガイダンスを遵守する限りにおいて「セグメント情報」とされます。

企業の事業セグメントの識別は、セグメント開示に含まれる情報の水準を決定づける主な要因です。オペレーティング・セグメントは、企業の構成要素であり、最高経営意思決定者(CODM)がセグメントに資源を配分し、セグメントの業績を評価するために定期的に利用する各セグメントの内部報告に基づき識別されます。

報告対象セグメントは、セグメント情報が個別に報告され（つまり、開示され）なければならない個別のオペレーティング・セグメント又はオペレーティング・セグメントのグループです。

特定の条件が満たされれば、一つ以上のオペレーティング・セグメントを単一の報告対象セグメントに統合することが認められており（ただし、必須ではない）、その主要条件として対象オペレーティング・セグメントが同様の経済的特性（例えば、利益率、スプレッド（値幅）、売上増加率等）を有することが挙げられます。

複数のオペレーティング・セグメントが単一の報告対象セグメントに統合できるか否かは、企業の判断に依拠します。開示される各セグメントについて、企業は、最高経営意思決定者(CODM)の閲覧に供する書式で損益の金額を提供し、また最高経営意思決定者(CODM)に資産・負債の金額を定期的に提供している場合は、それも合わせて開示する必要があります。その他のセグメント開示には、類似する商品・サービスの各グループに対する顧客からの収益、地域別収益及び主要顧客に依存する収益が含まれます。その他の詳細な業績及び資源について、最高経営意思決定者(CODM)がそれらの数値をレビューする場合は開示の必要があります。最高経営意思決定者(CODM)がレビューする収益、損益、及びその他の重要項目については、全セグメントの開示総額を主要財務諸表に調整する必要があります。

11. 従業員給付 – PSAK 24

従業員給付、特に年金に関する会計処理は複雑です。確定給付型年金制度における負債は多くの場合、重大な影響を及ぼすものとみなされます。このような負債は長期に渡るもので、測定が困難であるため、各年度に帰属する費用の測定が困難となります。

従業員給付は、従業員が提供する役務と交換に企業が与える全ての形態の対価（支払われた対価又は確約された対価）を指します。これらの給付には、給与に関連した給付（賃金、利益分配、ボーナス及び年休や長期勤続休暇等の有給休暇等）、退職手当（離職手当及び解雇手当等）及び退職後給付（退職給付制度等）が含まれます。株式報酬は PSAK 53 にて規定されています（セクション 11 を参照）。

退職後給付には、年金、退職後生命保険及び医療が含まれます。年金は、確定拠出型退職後給付制度又は確定給付型退職後給付制度を通じて提供されます。

短期給付の認識及び測定は、数理計算上の仮定は必要なく、負債金額は割引されないため、比較的容易です。しかし、長期給付、特に退職後給付では複雑な測定問題に直面することがあります。

確定拠出型退職後給付制度

確定拠出型退職後給付制度の会計処理は比較的容易です。確定拠出型退職後給付制度の費用は、その会計期間における雇用主による拠出です。

確定給付型退職後給付制度

確定給付型退職後給付制度の会計処理は、債務及び費用を測定するために数理計算上の仮定及び評価方法が関与するため、比較的複雑になります。認識された費用は必ずしもその期間の拠出とは一致しません。

特定の条件が課せられますが、貸借対照表で認識される金額は確定給付債務と制度資産との差額です。

確定給付債務を計算するには、人口統計上の変数(従業員退職率及び死亡率等)及び財務上の変数(将来の給与及び医療コスト)に関する見積(数理計算上の仮定)が評価モデルにインプットされます。その後、算出された給付額は現在価値に割引されます。これには、通常、アクチュアリーの詳細知識が必要となります。

確定給付型退職後給付制度に資金が拠出される場合、制度資産は公正価値で測定されます。市場価格が利用できない場合は、例えば制度資産に関連するリスクと当該資産の満期とを共に反映する割引率を用いて将来の見積キャッシュ・フローを割り引くことで公正価値を見積もります。制度資産は厳格に定義され、制度資産の定義に合致する資産のみが制度の確定給付債務に対して相殺でき、純額(過不足部分)貸借対照表に表示されます。

制度資産及び確定給付債務は各貸借対照表日において再測定されます。損益計算書では、企業結合及び再測定損益とともに制度への拠出額及び制度から支払われる給付額を除外して、年金基金の剰余又は不足額の変動が反映されます。再測定損益は、数理計算上の差異、制度資産の利益（確定給付債務又は資産の純額に対する純利息に含まれる金額を除く）、及び資産上限（確定給付債務又は資産の純額に対する純利息に含まれる金額を除く）の影響額の変動から構成されます。再測定はその他の包括利益に認識されます。

純損益に認識される年金費用（収益）は、資産費用に含まれることが要求又は許可される場合を除き、以下の項目から構成されます。

- 勤務費用（現在従業員が獲得する給付額の現在価値）、及び
- 純利息費用（確定給付債務の割引の巻き戻し、及び年金資産の理論上の利益）

勤務費用は、当期における従業員の勤務から生じる確定給付債務の現在価値の増加分である「現在勤務費用」、「過去勤務費用」（以下に定義されるとおり、退職給付制度の縮小による損益を含む）、及び退職給付制度の精算による損益から構成されます。

確定給付債務（資産）の純額に対する純利息は、「時間の経過のために生じる確定給付債務（資産）の純額の当期における変動」として定義されています（PSAK 24、第8パラグラフ）。純利息費用は、制度資産の理論上の利益、確定給付債務に係る利息費用（すなわち、制度負債の割引の巻き戻しを意味する）、及び資産上限の影響に係る利息から構成されるものと理解できます（PSAK 24、第124パラグラフ）。

確定給付債務(資産)の純額に対する純利息は、確定給付債務(資産)の純額を割引率で乗じることで計算されます。これは年度報告期間の期首において決定され、当期の拠出及び給付の支払いに起因する確定給付債務(資産)の純額の変動を加味します(PSAK 24、第123パラグラフ)。全ての財政年度において適用される割引率は、債務の表示通貨に対応する各種通貨建ての適格ハイグレード社債の利率(若しくは、該当する場合、国債の利率)です。確定給付債務(資産)の純額に対する純利息は、制度資産の理論上の利益を実質的に含むものと理解できます。

過去勤務費用は、退職給付制度の修正(確定給付制度の導入、終了、又は変更)又は縮小(制度で対象となる従業員数が企業により大きく削減される場合)により生じる過年度の勤務に係る確定給付債務の現在価値の変動と定義されます。制度の修正又は縮小が行われた場合、過去勤務費用は一般的に費用として認識されなければなりません。精算による損益は、精算実施時に損益計算書に認識されます。

ISAK 15、「PSAK 24 – 確定給付資産の上限、最低拠出要件及びそれらの相互関係」において、制度資産が確定給付債務を超え純剰余金が発生する場合、資産として認識できる金額の評価に関するガイダンスが設けられています。当該原則は、年金資産又は負債が法的又は契約上の最低拠出要件にいかに関与されるかを明記しています。

12. 株式報酬 –PSAK 53

PSAK 53は、全ての株式報酬契約に適用されます。株式報酬契約は「企業（又は別のグループ企業、或いはいかなるグループ企業のいかなる株主）と相手方（従業員を含む）との間で、相手方が以下の項目を受領する権利が付与される合意」として定義されます。

- (a) 企業又は別のグループ企業の持分金融商品（株式又はストック・オプションを含む）の価格（又は価値）に基づいた金額に対して、企業の現金又はその他の資産、或いは
- (b) 企業又は別のグループ企業の持分金融商品（株式又はストック・オプションを含む）

最も一般的な適用方法は、ストック・オプション制度等の従業員持株制度です。ただし、企業は時に、プロフェッショナルフィー等のその他の費用や株式報酬による資産購入の費用も負担します。

PSAK 53における会計処理は金融商品の公正価値に基づきます。報酬の評価及び取り扱い、オプションの公正価値の計算に使用される複雑なモデルや制度の種類、その複雑さが要因となり困難な場合があります。さらに、当該基準では広範囲な開示が要求されます。この厳格な開示により、一般的に純利益が減少し、特に報酬制度の一部として株式報酬を多用する企業ではそれが顕著になる傾向が見受けられます。

株式報酬が関与する全ての取引は権利確定期間にわたり費用又は資産として認識されます。

持分で決済される株式報酬取引では、勤務について権利付与日に公正価値にて測定し、非従業員取引については、企業による商品又はサービスの認識日に受け取った商品又はサービスの公正価値にて測定します。従業員役務などの商品又はサービスの公正価値が信頼性をもって見積もることができない場合や商品又はサービスが特に識別できない状況では、企業は権利付与された持分金融商品の公正価値を適用します。さらに、識別不能な商品又はサービスはPSAK 53に従い、認識・測定を行う必要があるため、経営者は企業が受け取った、若しくは受け取る予定の商品又はサービスの中で、識別不能な商品又はサービスが存在するか否か確認する必要があります。

持分で決済する株式報酬取引は、権利付与日の公正価値が算定された後は再測定されません。

当該会計処理は現金決済する株式報酬の会計処理とは異なります。現金決済の報酬は負債の公正価値で測定されます(PSAK 53の定義に従う(PSAK 68の定義には従わない))。負債は各貸借対照表日及び決済日において再測定され、公正価値の変動は損益計算書に認識されます。

13. 税金費用 – PSAK 46

PSAK 46では、当期税金及び繰延税金から成る所得に対する課税のみを対象としています。ある期間の当期税金費用はその年度の納税申告書に記載される課税額及び控除額に基づきます。企業は当期及び未払の範囲内にある前期に関する貸借対照表上で負債を認識します。また、企業は当期税金の過払いがあった場合、資産を認識します。

当期税金資産及び当期・前期税金負債は、税率、及び貸借対照表日までに施行済み又は実質的に施行済みの税法を適用して、税務当局に納付する（又は税務当局から回収する）見込みの税額を用いて測定されます。

課税所得に基づく税額は、会計上の税引前利益に基づいて予期される税金費用とはほとんど一致しません。税法と財務会計基準では、収益及び費用、並びに資産及び負債の認識及び測定方法が異なります。

税効果会計は、この不一致に対処しています。この不一致は税務上の資産又は負債の額と会計上の資産又は負債の額との一時差異に基いています。例えば、資産の価値が再評価後に上昇したが売却はされていない場合、再評価により一時差異（財務諸表の資産の簿価が当該資産の標準課税額よりも大きくなる）が発生し、税務上の結果は繰延税金負債となります。

繰延税金は、税務上の資産又は負債の額と会計上の資産又は負債の額から生じる全ての一時差異に対して全額が充てられますが、以下の状況から生じる一時差異はその限りではありません。

- のれんの当初認識(繰延税金負債のみ)
- 企業結合ではない取引、及び会計利益にも課税利益にも影響を与えない取引における資産又は負債の当初認識、及び
- 子会社、支社、関係会社及びジョイント・ベンチャーへの投資(特定の基準が適用される投資のみが該当)

繰延税金資産及び繰延税金負債は、貸借対照表日までに有効な、又は実質的に有効な税率(及び税法)に基づいて資産が実現した、又は負債が精算された期間に適用が見込まれる税率で測定されます。繰延税金資産又は繰延税金負債の割引は認められません。

一般的に、繰延税金資産及び繰延税金負債の測定には、企業が貸借対照表日に資産・負債の簿価を回収又は清算する内部処理に従う税務上の結果が反映されます。非償却資産(例えば、土地)の簿価は、売却を通じてのみ回収できます。その他の資産については、経営者が予期する資産回収の方法(つまり、資産の使用又は売却、或いはその両方)が各貸借対照表日に考慮されます。

PSAK 13における公正価値モデルを使用して測定される投資不動産について、当該投資不動産は原則として売却を通じてその全額が回収できるという前提に基づき、例外規定が導入されています。ただしインドネシア国内に所在する投資不動産については、土地及び建物の売却は最終課税/源泉分離課税(final tax)の対象となり、PSAK 46の範囲外であるため、この例外規定はインドネシアでは無関係となります。

経営者は、課税所得が控除可能な一時差異に対して利用できる可能性が高い場合において、控除可能な一時差異に対してのみ繰延税金資産を認識します。これは、未使用の繰越欠損金に対する繰延税金資産にも適用されます。当期税金及び繰延税金はその期間に損益計算書に認識されます。ただし、当期税金及び繰延税金が、企業結合、又は損益計算書以外（その他の包括利益、又は同一期間若しくは異なる期間において直接的に持分）に認識される取引又は事象から税金が生じる場合はその限りではありません。これに伴う税務上の影響、例えば、税率又は税法の変更、繰延税金資産の回収可能性の再評価、又は予期される資産回収方法の変更は損益計算書に認識されますが、これらの変更が従前に損益計算書外で負担となった、又は控除された部分は除きます。

14. 一株当たり利益-PSAK 56

一株当たり利益(EPS)は、アナリスト、投資家及びその他の市場関係者が企業の収益性を測るため、またその株式の時価を評価するために一般的に使用される比率です。EPSは通常、企業の普通株式を背景として計算されます。したがって、普通株主に帰属する利益は、純利益からより上位の持分金融商品の保有者に帰属する利益を差し引くことで求められます。

公認の証券取引所に株式を上場する企業は、基本的EPS及び希薄化後EPSを同等の重要性をもって財務諸表上で開示しなければなりません。さらに、普通株式を発行する(つまり私募ではない)目的で証券取引委員会又はその他の規制当局に財務諸表を申請する、又は申請の過程にある企業は、PSAK 56の規定を遵守する必要があります。

基本的EPSは、親会社の持分所有者に帰属するその期間の純損益を発行済み普通株式数(ボーナス及び株主割当発行に対する調整を含む)の加重平均で除することで求められます。

希薄化後EPSは、潜在的に希薄化をもたらす普通株式への転換を考慮した、損益及び加重平均による普通株式数を調整することで求められます。潜在的な普通株式は、転換社債やオプション(従業員ストック・オプションを含む)等の普通株式の発行をもたらす可能性のある金融商品及び契約を指します。

継続事業及び全体的事業の基本的EPS及び希薄化後EPSは、同様の重要性をもって包括利益計算書に表示されるか、個別損益計算書が作成される場合は、それに普通株式の各区分について表示されます。廃止事業に関する個別のEPS数値は、同一の財務諸表又は注記に開示されます。

貸借対照表及び関連注記

15. 無形資産 –PSAK 19

無形資産は物理的な実体を伴わない特定可能な非貨幣資産です。無形資産の識別基準は、無形資産が分離可能な(すなわち、売却、移転及びライセンス付与される)場合又は契約上或いはその他の法律上の権利から無形資産が生じる場合に満たされます。

個別に取得した無形資産

個別に取得した無形資産は、取得原価で当初認識します。取得原価は、輸入関税、還付されない購入税、及び当該資産の使用準備に直接起因する全ての費用を含む購入価格から構成されます。個別に取得した無形資産の購入価格の基盤には、当該資産から得られる可能性の高い将来の経済的便益の前提があります。

自己創出無形資産

無形資産の創出プロセスは、研究段階と開発段階に分かれています。研究段階で創出される無形資産の認識は認められません。開発段階で創出される無形資産については、企業が以下の全ての事項を証明できればその認識が認められます。

- プロジェクトにおける技術的な実現可能性
- 開発を完了させる意図
- 企業が無形資産を使用・売却する能力
- 無形資産による将来的な経済的便益の取得方法(例えば、無形資産の創出又は無形資産自体に対する市場の存在)

- 開発を完了するための資源の可用性
- 開発に帰属する費用の確実な測定能力

研究又は開発段階で償却された費用は、プロジェクトが後日の認識要件を満たす場合、事後の資産計上はできません。多くの場合、自己創出無形資産に関連する費用の資産計上は認められず、発生時に費用計上します。これには、研究、準備及び公告費用が含まれます。自己創出ブランド、商品、顧客リスト、著作権及びのれんに係る費用は無形資産としては認識されません。

企業結合により取得する無形資産

無形資産が企業結合によって取得された場合、確率基準及び測定基準は満たされたものと常に解釈されます。従って、無形資産は、被取得企業の財務諸表において従前に認識されたかにかかわらず、常に認識されます。

事後測定

無形資産は耐用年数が無期限の場合を除き、償却されます。償却は無形資産の耐用年数にわたり定期的に行われます。無形資産は、全ての関連要因の分析に基づき、企業に純キャッシュインフローをもたらすと予想される期間について予測可能な限度がない場合、無期限の耐用年数があると認められます。

耐用年数が限定的な無形資産は、減損の兆候がある場合、減損処理を考慮します。耐用年数が無期限の無形資産及び未使用の無形資産については、減損の兆候がある場合、年度毎に減損テストを行います。

16. 有形固定資産 – PSAK 16

有形固定資産(PPE)は資産の取得原価が正確に測定でき、企業が将来的な経済的便益を享受できる可能性が高い場合に認識されます。

有形固定資産(PPE)は取得原価にて当初の測定を行います。取得原価には、当該資産の取得に際して支払った対価の公正価値(割引及びリベートを差し引く)及び当該資産の使用可能な状態への準備に直接帰属する全ての費用(輸入関税及び還付不可能な購入税を含む)が含まれます。

直接帰属原価には、敷地造成、配送、据付費用、及び関連する報酬、並びに資産の解体・撤去及び敷地復元にかかる見積費用(当該費用が引当金として認識される程度に)を含みます。有形固定資産の区分は取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額(原価モデル)を差し引いた額、又は再評価額から減価償却累計額及び事後減損損失累計額(再評価モデル)を差し引いた額で記帳されます。有形固定資産の償却可能価額(総簿価から見積残存価額を差し引いた額)が耐用年数にわたり規則的に償却されます。

有形固定資産項目に関連する事後費用は認識基準を満たせば資産計上が認められます。

有形固定資産は異なる耐用年数を持つ部品から成り立っている場合があります。償却は各部品の耐用年数に基づき計算されます。ある部品が交換された場合は、新規の部品が資産認識基準を満たす程度において資産計上し、交換済みの部品の簿価はその認識が中止されます。

資産の耐用年数にわたり定期的に発生する主要な点検又は分解修理の費用は資産認識基準を満たす程度において資産計上されます。交換済みの部品の簿価はその認識が中止されます。

ISAK 25「借地権」では、借地権に係る取得費用（Hak Guna Usaha、Hak Guna Bangunan 及び Hak Pakai）は、PSAK 16に基づき固定資産として資産計上されることを規定しています。借地権の有効年限は無期限であるため、当該権利の更新又は延長ができない兆候がない限り減価償却はされません。当該権利の延長又は更新の費用は無形資産として認識され、権利の法的有効年限又は土地の経済的耐用年数のいずれか短い期間に基づき無形資産の耐用年数にわたり償却されます。

ISAK 27「顧客からの資産の譲渡」では、顧客から提供された有形固定資産が継続的サービスの提供に使用される取り決めに関する会計処理について規定しています。しかし、ISAK 27は、2020年1月1日より、PSAK 72によって代替されます。

借入費用

PSAK 26「借入費用」では、適格資産の取得、建設又は製造に直接起因する費用について、企業は資産計上をしなければなりません。

17. 投資不動産-PSAK 13

PSAK 13「投資不動産」に従う財務報告において、特定の不動産は、その性質が住居用不動産とは大きく異なるため投資不動産として分類されます。財務諸表の利用者にとって当該不動産の現在価値及びその価値の変動が重要となります。

投資不動産は、法人が賃貸料及び/又は資本増価を目的として保有する不動産（土地又は建物、或は建物の一部、若しくはその両方）です。このカテゴリーには、建設中又は開発中の不動産も含まれます。その他の全ての不動産は以下のいずれかの規定に従います。

- PSAK 16「有形固定資産」：製造での使用又は商品・サービスの提供のために保有される不動産は、有形固定資産(PPE)となります
- PSAK 14「棚卸資産」：通常業務において売却目的で保有される不動産は、棚卸資産となります。

投資不動産の当初測定は取得原価にて行われます。当初測定以降、経営者は自社の会計方針として、投資不動産を公正価値又は原価のいずれかで記帳することができます。ここで選択された会計方針は企業が保有する全ての投資不動産に一貫して適用されます。

公正価値による記帳を選択した場合、建設中又は開発中の投資不動産は公正価値が正確に測定できれば公正価値にて測定されます。ただし、公正価値の正確な測定が保証されない場合は、原価にて測定を行います。

公正価値は、「測定日における、市場参加者間の秩序ある取引において資産の売却により受け取る額、又は負債を譲渡する際に支払う額」と定義されます。公正価値の測定に関するガイダンスはPSAK 68にて提供されます。公正価値の変動は、それが発生した期間における損益に対して認識されます。

原価モデルでは、投資不動産は原価から減価償却累計額及び有形固定資産処理と一致する減損損失累計額を差し引いた額で記帳され、当該不動産の公正価値は注記にて開示されます。

ISAK 31「PSAK 13『投資不動産』の範囲の解釈」では、PSAK 13で規定される投資不動産の定義を満たす建物の一般的特徴には、当該投資不動産に付属する壁、床及び天井等の物理的構造が含まれるとの解釈が示されています。

投資不動産への区分又は投資不動産からの区分の変更は、その用途の変更の証拠がある場合、認められます。意図的な用途変更は、当該区分変更の根拠としては不十分です。

18. 資産の減損-PSAK 48

流動資産及び固定資産を含むほぼすべての資産は、貸借対照表上の過大表示を防止するため、減損テストの対象となります。

減損の基本的原則では、資産をその回収可能価額を上回る金額で貸借対照表上に記載することは認められません。回収可能価額は、資産の公正価値から売却費用を差し引いた額、又は資産の使用価値のいずれか大きい金額を指します。

- 公正価値から処分費用を差し引いた額は、測定日における市場参加者間の秩序ある取引において資産の売却により受け取る額から処分費用を差し引いた額を指します。公正価値の測定に関するガイダンスはPSAK 68にて提供されます。
- 使用価値については、資産の現在の状態から得られると予想される将来キャッシュ・フロー現在価値の経営者による見積りを行う必要があります。

資産の簿価は回収可能価額と比較されます。資産又は資金生成単位（CGU: Cash Generating Unit）は、その簿価が回収可能価額を上回る場合には減損されます。減損は資産又はCGUの資産に配分され、減損損失は損益に認識されます。

減損ガイダンスの条件に従う全ての資産は、減損の兆候があれば減損テストの対象となります。償却されない資産（例えば、のれん、耐用年数が無期限の無形資産、及び使用可能な状態ではない無形資産）は、減損の兆候がなくとも、年度毎に減損テストの対象となります。

資産の減損を評価する際に、外部指標（例えば、技術、市場、経済又は法的環境の重大な変化、或いは市場金利の上昇）及び内部指標（例えば、陳腐化の証拠又は資産の物理的損傷、或いは資産の経済的成果が予想よりも悪化している、若しくは悪化するとみられる証拠を示す内部報告）の両方が考慮されます。

資産は、他の資産から独立してキャッシュ・フローを生み出すことはめったになく、ほとんどの資産は資金生成単位（CGU）と呼ばれる資産グループとして減損テストの対象となります。資金生成単位は、その他の資金生成単位から発生するキャッシュ・フローからほとんど独立したキャッシュ・フローをもたらす資産の最小特定可能グループを指します。

減損は、可能な限り、個別の資産レベルで認識されなければなりません。個別資産の回収可能価額が識別できない場合のみ、CGU 単位の回収可能価額を計算します。CGU に対する減損評価は、その全ての有形固定資産、無形資産及び関連するのれんを網羅しなければなりません。評価対象の各 CGU（資産とのれんを含む）は、その使用価値と、公正価値から処分コストを差し引いた価額とのいずれか高い価額と比較しなければなりません。

企業結合で取得したのれんは、企業結合の相乗効果から便益が期待される取得企業の資金生成単位又は資金生成単位グループに配分されます。しかし、のれんの減損テストに認められる資金生成単位の最大グループは、結合前の事業セグメントの最小レベルです。

19. リース会計-PSAK 30及びPSAK 73

PSAK 30

リースでは、合意された期間において賃貸人に対価を支払うことで資産を使用する権利を賃借人に付与します。リースは重要な中長期の財務活動であり、リース会計は賃借人及び賃貸人の財務諸表に重大な影響を与えます。

リースは契約締結時において、実質上全てのリスク及び恩典が賃借人に移転するか否かによって、ファイナンス・リース又はオペレーティング・リースに分類されます。ファイナンス・リースの場合、賃借人は実質上全てのリスク及び恩典を所有します。それ以外の全てのリースはオペレーティング・リースとなります。土地及び建物のリースはPSAKの下で個別に考慮されます。ファイナンス・リースでは、賃借人がファイナンス・リースで保有する資産及びそれに相当する負債を認識し、賃貸料を支払います。また賃借人は資産を減価償却します。

賃貸人はリース資産を債権として認識します。当該債権はリースの「正味リース投資額」として測定されます。－リースの内部利益率で割引された最低未収リース料に、賃貸人に発生する無保証残存価額を加算した額

オペレーティング・リースでは、賃借人は資産又はリース負債を認識しません。賃貸人はリース資産を継続して認識し、それを減価償却します。支払われた賃貸料は通常、賃借人の損益計算書上で費用として表示され、また賃貸人の損益計算書上で定額法ベースで貸方に記入されます。

リースの法定形態を伴う連動取引はその実質に基づき取り扱われます。例えば、売却及びリースバックにおいて売り手が資産の買い戻しを意図しており、“売り手”がリスク及び恩典、並びに取引前と実質的に同等の使用権利を保持する場合、実質上リースとはみなされません。

同様に、リースの法定形態を伴わない取引は、買い手が物理的又は経済的に支配できる特定資産に依存する場合、実質上リースとみなされます。

PSAK 73

PSAK 73「リース」は2017年に公布され、現行のPSAK 30に変わって適用となる基準となります。PSAK 73 では、リースを、ある期間における資産(原資産)の使用権を、対価と引き換えに譲渡する契約、若しくは契約の一部として定義しています。

PSAK 73では、借手は、将来的な支払リース料を反映するリース負債、及び「使用権資産」を、ほぼすべてのリース契約において認識しなければなりません。従来PSAK 30では借手はファイナンス・リース(オンバランスする)とオペレーティング・リース(オンバランスしない)との区別をすることが要求されていましたが、これとは大きく規定が変わりました。PSAK 73では借手に対し、特定の短期リース及び少額資産リースに関する免除を規定しています。損益計算書では、借手はリース負債の利息費用及び使用権資産の減価償却費を表示しなければなりません。キャッシュ・フロー計算書では、リース負債の利息を反映するリース料の支払いの一部は営業活動によるキャッシュ・フローとして表示することができます(企業の方針として、利息費用の支払いを営業活動によるキャッシュ・フローとして表示することが決まっている場合)。リース負債の元本部分の現金支出は財務活動として区分されます。短期リース、少額資産リース及びリース負債の測定に含まれていない変動支払リース料の支払いは、営業活動として区分されます。

従来のPSAK 30下では、貸手は、原資産の所有に係るリスクと経済価値のほぼ全てが移転したか否かという基準に基づき、リースをファイナンス・リースかオペレーティング・リースかのいずれかに区分しなければなりませんでした。

ファイナンス・リースの場合、貸手は未収債権を認識し、オペレーティング・リースの場合は、貸手は継続して原資産を認識します。

しかし、今回の新たなPSAK 73では、新規かつより厳格な開示要件を貸手と借手の両方に求めています。

PSAK 73は、2020年1月1日以降の年次報告期間から効力を生じます。早期適用は認められますが、PSAK 72「顧客との契約から生じる収益」とともに適用されることが条件となります。経過規定として、借手は完全な遡及適用と、「簡素化アプローチ」を選択することができ、後者には特定の優遇措置が設けられており、比較情報の修正再表示は必要ありません。さらに、実務上の救済策として、企業は初度適用日現在の契約にリースが含まれているかを再評価する必要はありません。

20. 棚卸資産－PSAK 14

棚卸資産は原価又は正味実現可能価額のいずれか低い額にて当初認識されます。棚卸資産の原価には、輸入関税、還付不可能である税金、輸送・取扱費、及びその他の直接帰属原価から業者間割引、リベート及びそれに類似する項目を差し引いた額が含まれます。正味実現可能価額は通常業務における見積販売価格から見積製造費用及び見積販売費用を差し引いた額です。

PSAK 14「棚卸資産」では、交換不可能な商品又は特定の契約のために分離された商品の原価を各商品ごとに算定することが要求されます。使用される棚卸資産のその他の商品の原価は先入先出法(FIFO)又は加重平均法のいずれかを採用します。後入先出法(LIFO)による原価計算は認められません。企業は、同様の性質・用途で特徴付けられる全ての棚卸資産について同一の計算方法を適用します。しかし棚卸資産の性質・用途が異なる場合は、異なる計算方法を適切な場合があります。また、期間ごとに一貫性の有る計算方法を適用します。

21. 引当金及び偶発事象-PSAK 57

負債は「過去の事象から発生する現在の債務であり、その決済により企業の経済的便益を実現する資源の流出が予想される」ものを指します。引当金は負債のカテゴリーに分類され、「時期又は金額が不確実な負債」と定義されます。

認識と当初測定

引当金は企業が過去の事象の結果から経済的便益を移転しなければならない現在の債務がある場合、そのような経済的便益の移転が債務の決済時に必要となる可能性が高い場合、債務の正確な見積額が利用可能な場合に認識されます。

引当金として認識された金額は貸借対照表日における債務の決済に必要な費用の最良の見積額であり、貨幣の時間的価値に割引された予想キャッシュ・フローで測定されます。将来営業損失に対する引当金は認識されません。

債務事象から発生する現在の債務は法定債務又は推定的債務の形式を取ります。債務事象が発生すると、企業には債務の決済以外に現実的な選択肢の余地はありません。企業が将来の行動によって将来的支出を回避出来る場合、現在の債務は負わず、引当金を積む必要はありません。例えば、企業は、債務負担の生じる契約に関する損失がある場合を除き、将来時点における支出の意図又は将来の営業損失の予想のみを基に引当金を認識することはできません。

債務は一般的に引当金の認識の前に、“法的”債務の形式を取る必要はありません。企業は特定の責務を受け入れるという相手方への意思表示が過去の習慣によりパターンとして確立している場合があり、結果として、相手方は当該企業が責務を遂行するであろうという有効な見通しを立てることができます(すなわち、企業は推定的債務を負う)。

企業が債務負担の生じる契約を締結している(契約下の債務履行に係る回避不能費用が当該契約において回収が見込まれる経済的便益を上回る)場合、当該契約下の現在債務は引当金として認識されます。当該契約専用に使われる資産の減損は、引当金の計上の前に認識されます。

事業再編引当金

事業再編引当金は、その一般的認識基準が満たされた場合のみ認識されます。事業再編の義務は、往々にして推定的債務となります。

事業再編の義務の推定的債務は、(a)事業再編の主要な特性を特定する詳細かつ正式な計画、及び(b)企業が計画を実施又は再編の主要な特性を当事者に公表することで事業再編を実行するという有効な見込みがある場合にのみ認識されます。

事業再編計画について、財務諸表の承認の前に公表されたとしても、貸借対照表日以降に公表されていれば、貸借対照表日において現在債務は発生しません。事業の譲渡について、事業再編と定義される可能性があります。企業が譲渡を確約するまで(すなわち、法的拘束力のある譲渡契約が締結されるまで)債務は発生しません。

事業再編引当金には、事業再編から必然的に生じる直接費用のみが含まれ、企業の継続中の業務に関連する費用は含まれません。資産売却による見込み益は、事業再編引当金の測定には考慮しません。

補填

引当金精算に必要な一部又は全部の費用が別の当事者により補填されることが予期される場合において、企業の債務精算により返済の受領が実質的に確実な場合にのみ当該補填額が認識されます。一般的に、企業は債務の全額に責任を負うため、補填は個別に資産として表示されます。認識された補填額は引当金の額を上回ることはできません。引当金に関連する費用は、認識される補填額と相殺して、その正味金額を損益計算書上で表示することができます。

事後測定

引当金は、各報告期間の末日において再評価され、現行の最良の見積りを反映するために調整されなければなりません。再評価には、見積キャッシュ・フロー及び割引率を含める必要があります。時間の経過による割引の解消は、当該年度の損益確定時に借入コストの要素として含める必要があります。

偶発債務

偶発債務は、企業が管理不可能な不確実な将来事象によってのみその存在が確認される債務、又は現在債務のうち、(a) 債務の清算により経済的便益の流出の可能性が低い、又は(b) 金額が正確に測定できない、という理由から認識されない債務を指します。

偶発債務は、清算の可能性が低い場合を除き、認識はされず、開示のみされます。

偶発資産

偶発資産は企業が管理不可能な不確実な将来事象によってのみその存在が確認される資産です。偶発資産は認識されません。

偶発資産は、経済的便益の流入の可能性が高い場合に開示されます。

賦課金

公的機関は企業に対し、特定期間の売上総額又は特定日における資産又は負債等の基準にもとづき賦課金を課すことができます。ISAK 30はそのような賦課金に関する会計処理を規定します。賦課金の支払債務を発生させる義務的事象は、法令により特定される賦課金の支払いのトリガーとなる行為です。

22. 報告期間後の事象及び財務的コミットメント – PSAK 8

貸借対照表日と財務諸表の公開の承認日との間に期間の経過がないように財務諸表の最終調整をすることは一般に現実的ではありません。従って、当該期間の間に発生する事象(すなわち、報告期間後の事象)の財務諸表への反映に関して疑問が生じます。

報告期間後の事象は修正を必要とする事象又は調整を必要としない事象のいずれかになります。修正を要する事象は貸借対照表日時点で存在していた状況の更なる証拠を提供します。例えば、期末前に売却した資産の対価を期末後に算定することが挙げられます。貸借対照表日の後に発生した状況に関連する調整を必要としない事象には、例えば、期末後の事業中止の公表が挙げられます。

貸借対照表日の資産及び負債の簿価は、調整を必要とする事象又は企業全体に対する継続企業の前提が適切ではないことを示唆する事象に対してのみ調整されます。株式の発行又は企業結合等の重大な調整を必要としないの貸借対照表後の事象は開示されません。

貸借対照表日の後ではあるが、財務諸表の公表の承認日の前に提案された、又は決議された配当は、貸借対照表日時点では負債として認識されません。しかし、当該配当の詳細は開示されます。

企業は、財務諸表公表の承認日及び承認者の詳細を開示します。

23. 株主資本(株式資本及び準備金)

株主資本(エクイティ)は、資産及び負債とともに企業の財政状態を表示する3大要素の1つです。株主資本は、DSAKフレームワークにおいて企業の全ての負債を差し引いた後の資産の残存持分であると定義されています。「株主資本(エクイティ)」という用語はしばしば企業の株式及び準備金の意味も含みます。さらに財務諸表では株主資本には多様な記述が充てられています。企業は株主資本を株主持分や自己資本、資本金及び準備金、株主資金、並びに所有権と呼ぶ場合があります。株主資本には、異なる特徴を持つ多様な構成要素が含まれます。

企業はこれを所有者持分、株主資本、資本金及び準備金、並びに株主資金及び持分と称することができます。株主資本には異なる特徴を有する多様な構成要素が含まれます。

IFASの目的において、株式の構成要素の特定及び会計処理方法は金融商品基準であるPSAK 50「金融商品－表示」の範囲に含まれます。

持分金融商品(例えば、発行済みの非償還普通株式)は一般的に発行受取金から取引費用を差し引いた額で記帳されます。持分金融商品は当初認識後に再測定はされません。

準備金には、公正価値準備金、ヘッジ準備金、資産再評価準備金、及び為替換算準備金、並びにその他の法定準備金とともに利益剰余金が含まれます。

自己株式

自己株式は株主資本から控除されます。自社の持分金融商品の購入、売却、発行、又は取消について損益は認識されません。

非支配持分

非支配持分(従来は「少数株主持分」と呼ばれた)は連結財務諸表で、親会社の株主資本とは個別に株主資本の構成部分として表示されます。

開示

PSAK 1「財務諸表の表示」では、種々の開示が求められます。これには、株式資本の合計発行数及び準備金、株主資本変動計算書、自己資本管理方針、及び配当金情報が含まれます。

連結及び個別財務諸表

24. 連結財務諸表－PSAK 65

IFASにおける連結財務諸表に関する原則はPSAK 65「連結財務諸表」にて規定されています。PSAK 65では支配に関する単一の定義が設けられています。

PSAK 65の目的は、企業が単一若しくは複数の事業体を支配する際における、連結財務諸表の表示と作成の原則を確立することにあります。PSAK 65では、企業の連結財務諸表の作成時期に関する要件を規定し、支配の原則を定義し、支配の原則の適用方法及び連結財務諸表の作成に関する会計上の要件を説明しています（PSAK 65、第2パラグラフ）。

新基準における主な原則としては、投資者が被投資企業に対し重大な権限を行使でき、被投資企業への投資の関与から生じる変動リターンの影響（エクスポージャー）にさらされており、かつ、リターンを得るために被投資企業の経営を左右する権限を行使する能力を有する場合にのみ支配が存在し、連結が必要になることが規定されています。

PSAK 4では支配は被投資企業を統轄する権限により決定づけられ、またISAK 7では支配はリスクと見返りの程度により決定づけられましたが、PSAK 65では支配の新たな定義及び変動リターンに対するエクスポージャーのコンセプトを用いてこれらの2つのコンセプトを統合しています。連結企業体が親会社と子会社をあたかも単一の経済的実体であるかのように表示する主要原則に変更はなく、また連結の仕組みにも変更はありません。

PSAK 65では、どの企業が支配を有するかの決定における以下の問題についてガイダンスを提供しています。

- 被投資企業の目的とデザインの評価
- 権利の性質—本質的に実体を伴う権利か、それとも単なる防御権か
- 変動リターンに対するエクスポージャーの影響
- 議決権及び潜在的議決権の評価
- 支配力の行使において、投資者はプリンシパルか、それともエージェントか
- 投資者間の関係及び支配への影響
- 特定資産に限定された権限の存在

当該新基準により、特定企業では他の企業よりもその影響がより大きく及ぶ場合があります。連結の結果は、グループ構造が比較的簡潔な連結企業体については大きな変更は予想されません。しかし、グループ構造が複雑な場合又は取引にストラクチャード・エンティティ(組込事業体)が関与する場合は変更が生じることがあります。連結で最も大きな影響を受ける事業体には、以下の事業体に投資する投資者が含まれる場合があります。

- 支配的投資者を伴うが過半数議決権を持たず、残りの議決権が広く一般株主によって保有されている(事実上支配されている)事業体
- ストラクチャード・エンティティ(特別目的事業体とも言われる)
- 重要な潜在的議決権を発行又は保有する事業体

連結における意思決定や判断が困難な状況下では、その事由によりPSAK 65における分析に影響が及ぶ場合があります。PSAK 65では明確な線引きがされておらず、支配の評価に際しその他の当事者により保有される契約上の合意及び権利の有無等、多数の要因を考慮する必要があるため、その作業は一筋縄ではいかない場合があります。

投資会社の定義を満たす事業体は、自らが支配する傘下の被投資企業の連結を免除されます。その代わりに、当該事業体はPSAK 55の規定に従い、これらの被投資企業を純損益を通じて公正価値で報告する必要があります。

PSAK 65では開示要件が示されていませんが、これはPSAK 67にて取り扱われています。PSAK 67では開示項目の項数が大幅に増えています。報告主体は追加情報の収集に必要となる手続きや統制について立案し、それらを実行しなければなりません。これには、要求される分解のレベル等、PSAK 67に関する問題に対し予備的検討が必要になる場合があります。

25. 個別財務諸表 – PSAK 4

PSAK 4 は子会社、ジョイントベンチャー及び関連会社への投資の会計処理について扱い、企業が個別（会社単体の）財務諸表を連結財務諸表に対する捕捉情報として表示することを選択した場合に適用されます。投資の各カテゴリーは取得原価（PSAK 55と PSAK 71に準拠）若しくは持分法のいずれかを適用して個別財務諸表に表示し、連結財務諸表の捕捉情報として表示します。

26. 企業結合-PSAK 22及びPSAK 38

企業結合とは、ある企業（取得企業/投資者）が1社以上の企業（被取得企業）を支配する取引又は事象を指します。PSAK 65では、投資者が被投資企業への関与から得られる変動リターンに対するエクスポージャー及び権利を有し、また被投資企業に対する権限を通じて変動リターンを左右する能力を有する場合、投資者は被投資企業を支配すると規定されています。持分株式保有、取締役会の支配及び支配契約を含む多くの要因により、どの企業からの支配が存在するかが左右されます。ある企業が別の企業の50%以上の持分を保有する場合、支配が存在すると仮定されます。

企業結合は多種多様な組織構造に対して起こります。PSAK 22「企業結合」では、法的形式ではなく、取引の実質に焦点を当てます。また、当事者間において一連の取引があった場合は、当該取引の全体的な結果が考慮されます。例えば、別の取引の完了が条件となる取引については連動した取引があるとみなされます。従って、取引の連動のタイミングについて慎重な判断が求められます。

共通支配下における企業結合を除く全ての企業結合は、取得法にて処理されます。取得法の概要は以下のとおりです。

- 取得企業の特定
- 取得日の決定
- 取得した識別可能資産、引き継いだ負債、及び被取得企業の非支配持分の認識及び測定
- 被取得企業に支払われた対価の認識及び測定
- のれん又は割安購入益の認識及び測定

被取得企業の識別可能資産（以前に認識されなかった無形資産を含む）、負債及び偶発債務は一般的に公正価値で認識されます。公正価値は PSAK 68 の規定に従い算定されます。企業取得の被取得企業に対する持分が 100%未満である場合、非支配持分が存在します。非支配持分は、子会社の持分の中で親会社に直接又は間接的に帰属しない持分を表します。非支配持分の測定について、取得企業は個別の持分取得ケースにおいて、公正価値又は識別可能な純資産に対する被支配的持分の比例持分のいずれかの方法を選択できます。

企業結合の対価には、現金、現金同等物、及び非現金が含まれます。対価の一部として発行された持分金融商品は公正価値にて認識されます。対価の一部又は全額が繰延される場合、割引の影響が重要であれば、取得日の現在価値を反映するために割引されます。対価には被取得企業の支配と交換に支払われた価額のみが含まれます。また、対価には企業取得以前に存在した関係の解決に要した費用、将来の従業員役務の提供を条件とする支払い、及び取得関連費用は含まれません。

対価の一部は将来事象の結果又は被取得企業の業績（「条件付対価」）に左右される場合があります。また、条件付対価も取得日に公正価値で認識されます。取得日以降の条件付対価の会計処理は、負債（損益計算書を通じて各報告期間において公正価値で再測定される）又は株主資本（以降の再測定はしない）のどちらに分類されるかにより左右されます。負債か株主資本かの分類は、PSAK 50「金融商品－表示」のガイダンスに従い決定されます。

取得資産から生じる経済的便益に対してのれんが認識されます、これは個別に識別され個々に計上されるものとは異なります。

のれんは、移転された対価、被取得企業の非支配持分、及び段階的に取得した被取得企業の持分の取得日公正価値の合計が、企業グループが取得した識別可能な純資産の公正価値を上回る金額です。非支配持分が公正価値にて測定される場合、のれんには非支配持分に帰属する金額が含まれます。非支配持分が識別可能な純資産の比率で測定される場合は、のれんには支配持分（すなわち、親会社の持分）に帰属する金額のみが含まれます。

のれんは資産として認識され、年度毎に減損テストの対象となり、減損の兆候があれば、それよりも高い頻度で減損テストが行われます。

稀な状況－例えば、強制売却から生じる割安購入は、取引からのれんは生じずに、利益が認識されます。

共通支配下における企業結合は、PSAK 38「共通支配下の企業の結合」下で規定される従来の会計アプローチで処理されます。原則として、取得企業は被取得企業の資産及び負債を公正価値で測定しません。企業の取得のために支払う金額と取得した純資産の帳簿価額の差異は、取得企業の資本の部における株式払込剰余金 (Additional Paid-in Capital) 勘定の一部として表示され、将来において損益にリサイクルされません。

27. 子会社、事業及び非流動資産の処分-PSAK 58

処分が行われる、又は予定される場合にPSAK 58「売却目的の非流動資産及び非継続事業」が関連します。PSAK 58は、非流動資産(又は処分グループ)の帳簿価額が、継続使用ではなく、主に売却取引により価値が回収される場合に適用されます。廃棄、使用期限切れ、又は遺棄された資産には当該基準は適用されません。

PSAK 58では、処分グループを、売却又はそれ以外の手段により一括で同一取引において処分される資産グループ、及び当該取引で譲渡される資産に直接付随する負債、と定義しています。

非流動資産(又は処分グループ)は、現状のままで直ちに売却が可能であり、また売却の可能性が高い場合、「売却目的保有」として分類されます。売却は、経営者のコミットメントの証明があり、また買い手を探し、売却を完了する積極的な計画がある場合に「可能性が高い」と言えます。また、資産はその公正価値との関係において合理的な価格にて積極的に売りに出され、売却は分類の日から12ヶ月以内に完了することが見込まれ、売却完了までの行動について、取引の変更又は売却の取消の可能性が低い場合に、売却の「可能性が高い」と言えます。

非流動資産(又は処分グループ)は、企業によるコミットメントがある場合(即ち、資産が現状のまま即時に売却できる状態であり、売却の可能性が非常に高い場合)、「所有者への分配目的保有」として分類されます。分配の可能性が非常に高いとみなされるためには、分配を完了させるための行動が開始されており、当該分類の日から1年以内に分配の完了が予期できる必要があります。

分配を完了させるための行動では、分配への重要な変更が行われる可能性は低いこと、又は分配が撤回される可能性が低いことが示される必要があります。「可能性が高い」か否かの評価には、(管轄地の法律で要求される場合)株主の承認の確実性を考慮しなければなりません。

非流動資産(又は処分グループ)のうち「売却目的保有」又は「所有者への分配目的保有」として分類されるものには、以下の処理が適用されます:

- 帳簿価額又は公正価値から売却費用を差し引いた額のいずれか低い額で測定される。
- 償却はしない。
- 貸借対照表にて個別に表示される(資産と負債は相殺されない)。

廃止事業は、事業上及び財務上、財務報告の観点から企業全体と比較して識別できる企業の構成要素であり、以下に該当するものです。

- 個別の主要事業分野又は事業の主要地域をあらわすもの
- 特定地域の個別の主要事業分野又は事業の主要地域を処分する統一された計画の一部
- 主に転売を目的として取得した子会社

事業は、売却目的保有基準を満たした日、又は企業が事業を廃止した時点でのみ廃止事業として分類されます。廃止事業について貸借対照表情報は修正若しくは再測定はされませんが、包括利益計算書の情報は比較可能な期間において修正が必要となります。

廃止事業は個別に損益計算書及びキャッシュ・フロー計算書上に表示されます。廃止事業について、追加の開示要件が規定されています。

子会社又は処分グループの処分日は支配権の移転日です。連結損益計算書には、処分日までの子会社及び処分グループの経営成果が含まれます。処分の損益は(a)純資産の簿価に、子会社又は処分グループに帰属する全てののれん及びその他の包括利益（例えば、為替換算調整勘定及び売却可能資産にかかる未実現損益）を加算した額、と(b)売却金額の差異です。

28. 持分会計－PSAK 15

PSAK 15「関連会社及びジョイント・ベンチャーへの投資」では、当該事業体における持分を持分法を用いて会計処理されることが求められます。関連会社は、投資者が重要な影響力を行使するが、投資者の子会社ではなく、ジョイント・ベンチャーでもない事業体を指します。重要な影響力は、被投資企業の財務及び運営上の方針に参画するが、当該方針を支配しない力として定義されます。投資者が被投資企業の議決権株式の少なくとも20%を保有する場合に、重要な影響力が存在すると仮定されます。また、議決権株式の保有比率が20%未満の場合には、重要な影響力は存在しないと仮定されます。しかし、これらの仮定は退けられる場合があります。PSAK 65「連結財務諸表」、PSAK 66「ジョイント・アレンジメント(共同支配の取決め)」、及びPSAK 67「その他の事業体における持分の開示」の公布後、改正版PSAK 15が公布され、ジョイント・ベンチャーにおける持分に対する要件が含まれることとなりました。ジョイント・ベンチャーとは、合併に係る当事者間の取決めであり、当該取決めに係る純資産に対して各当事者が共同支配及び権利を有するものです。

関連会社及びジョイント・ベンチャーは、以下のいずれかの条件に該当しない限り、持分法により会計処理が行われます：

- PSAK 58「売却目的の非流動資産及び非継続事業」にて「売却目的保有」と分類される。又は、
- 関連会社又はジョイント・ベンチャーの持分保有者が以下のいずれかに該当する場合：
 - (a) ベンチャーキャピタル組織、又は
 - (b) ミューチュアルファンド、ユニット型投資信託(トラスト)及び類似事業体(投資連動型保険基金を含む)

このような持分法適用の例外は、投資が公正価値で測定され、公正価値の変動が損益に認識される、又は売買目的保有として分類され且つPSAK 55 に準拠して処理される場合、利用可能です。

持分法では、関連会社又はジョイント・ベンチャーへの投資は当初、取得原価で記録されます。投資企業による関連会社又はジョイント・ベンチャーの持分取得日以降、この帳簿価額は、関連会社又はジョイント・ベンチャーの損益に対する投資企業の持分比率に応じて増額又は減額されます。

関連会社又はジョイント・ベンチャーへの投資は非流動資産として分類され、貸借対照表の一勘定科目（取得から生じる概念上ののれんを含む）にて表示されます。関連会社の投資は、PSAK 48「資産の減損」に従い、PSAK 55「金融商品－認識及び測定」で規定される減損の兆候があれば単独資産として減損テストの対象となります。

関連会社又はジョイント・ベンチャーの損失に対する投資者の持分が関連会社への投資の帳簿価額を上回る場合、当該投資の帳簿価額はゼロまで減額します。投資者が関連会社の損失を補填する義務がある、又は投資者が関連会社又はジョイント・ベンチャーを支援することを保証する場合を除き、それ以降の更なる損失の認識は中止されます。

親会社の個別財務諸表（すなわち、連結財務諸表に対する補助的情報）において、関連会社への投資は、原価、又はPSAK 55 に従った金融資産として、或いは持分法を用いて表示されます。

PSAK 15では、ベンチャーキャピタル、ミューチュアル・ファンド、ユニット・トラスト及び同様の事業体に対し、関連会社又はジョイントベンチャーに対する投資をFVTPL(Fair value through profit and loss: 純損益を通じた公正価値測定)で測定することを認めています。この選択は当初認識時点で、各関連会社又はジョイントベンチャーのそれぞれに対して、個別になされる必要があります。

29. ジョイント・アレンジメント(共同支配の取決め) – PSAK 66

ジョイント・アレンジメント(共同支配の取決め)は、2者以上の当事者がその取決め(アレンジメント)における活動の支配を共有する契約上の合意を指します。共同支配の定義を満たすには、支配を共有する各当事者が関連活動に関する決定について全員一致で合意することが要求されます。

ジョイント・アレンジメントは共同支配事業又は共同支配企業(ジョイント・ベンチャー)の形態を取ることができます。ジョイント・アレンジメントの分類は原則ベースであり、当事者の取決めに関連するエクスポージャーにより左右されます。

当事者の取決めに対するエクスポージャーがその取決めの純資産にのみ及ぶ場合、当該取決めはジョイント・ベンチャーとみなされます。

共同支配事業者は、資産に対する権利を有し、また負債に対する義務を負います。共同支配事業は往々にして、別個のビークル(別個に識別可能な財務構造)を通じて組織されるものではありません。

ジョイント・アレンジメントが当事者から分離し、別個のビークルに含まれる場合、当該ジョイント・アレンジメントは共同支配事業若しくはジョイント・ベンチャーとすることができます。このような場合、別個のビークルの法的形態、契約上の合意に含まれる条件、及び時としてその他の事由についてさらなる分析が必要となります。これは実際問題として、上記の後者2項目(契約上の合意に含まれる条件及びその他の事由)により、別個のビークルの法的形態からもたらされる原則が無効となる場合があるためです。

共同支配事業者は資産に対する権利及び負債に対する義務について認識し、ジョイント・ベンチャーは持分法を用いてその持分について認識します。

その他のトピック

30. 関連当事者についての開示- PSAK 7

PSAK 7では企業の関連当事者との取引に関して、開示が求められます。関連当事者には以下が該当します。

- 親会社
- 子会社
- 兄弟会社
- 企業及び企業グループのその他のメンバー企業の関連会社
- 企業及び企業グループのその他のメンバー企業のジョイント・ベンチャー
- 企業又はその親会社の経営陣(及びその家族)
- 企業を支配、共同支配する、又は企業に対して重大な影響力を行使する個人(及びその家族)
- 退職後給付制度
- 企業又はその親会社に主要経営人材サービスを提供する企業(又はそのメンバー企業)

融資提供者は、企業との通常業務における関係しかいないため、関連当事者ではありません。

経営者は自社の親会社の名称を開示する必要があり、親会社が最終的な支配当事者と異なる場合は、最終的な支配当事者(個人の場合もある)の名称を開示する必要があります。親会社と子会社の間の関係は、それらの間における取引の存在の有無を問わず、開示しなければなりません。

報告期間中に関連当事者取引があった場合、経営者は、財務諸表の利用者が、関連当事者との関係が財務諸表に与える潜在的な影響を理解できるよう、関連当事者との関係、取引の金額及びその残高(契約上の義務を含む)を開示します。開示は、関連当事者のカテゴリー及び取引の種類により行われます。性質が類似する項目について、報告企業の財務諸表に対する関連当事者取引がもたらす影響を理解する上で個々の開示が必要である場合を除き、総額で開示することができます。

経営者は、独立第三者間取引において一般に適用される条件で取引が行われたことを立証できる場合のみ、関連当事者取引が当該条件と同等の条件に基いて行われたことを開示します。

ある企業の関連当事者が、当該企業を支配・共同支配する又は当該企業に対して重大な影響力を行使する政府機関である場合、又は当該政府機関の支配・共同支配下にある、或いは重大な影響力を受ける別の事業体である場合、当該企業は当該関連当事者との取引(及びその残高)の開示を免除されます。当該企業が開示の免除を適用する場合、当該企業は当該政府機関の名称及びその関係の詳細を開示します。また、当該企業は個別に重要な取引の内容及び金額、及び合計では重要であるが個別には重要でない複数取引については、定性的又は定量的な開示を行います。

31. キャッシュ・フロー計算書—PSAK 2

キャッシュ・フロー計算書は(包括利益計算書、貸借対照表及び持分変動計算書とともに)財務諸表の重要な構成要素です。キャッシュ・フロー計算書は、特定期間における、区分(営業活動、投資活動及び財務活動)ごとの「現金及び現金同等物」の流入及び流出を表します。また、キャッシュ・フロー計算書は、財務諸表の利用者に対して、企業の現金及び現金同等物獲得及び利用の能力を評価する基盤を提供します。

営業活動は、企業の収入獲得の活動を指します。投資活動は、長期資産(企業結合を含む)及び非現金同等物である投資の取得及び処分を指します。財務活動は、持分及び借入額の変動を指します。

経営者は、直接法(現金受領/支出総額を開示する方法)又は間接法(非営業及び非現金取引、並びに運転資金の変動について純利益又は純損失を調整する方法)を適用して営業活動によるキャッシュ・フローを表示します。

投資活動及び財務活動からのキャッシュ・フローは個別に総額(つまり、現金受領/支出の総額)で報告されますが、特定の条件を満たす場合はこの限りではありません。

配当及び利子の受け取り・支払いから生じるキャッシュ・フローは、その性質に適した区分の下で一貫した分類方法で個別に開示されます。所得税に関連するキャッシュ・フローは、投資活動又は財務活動に該当しない限り、営業活動によるキャッシュ・フローに分類され、個別に開示されます。

営業活動、投資活動、及び財務活動によるキャッシュ・フローを総括する合計額は、報告期間における現金及び現金同等物残高の変動を表します。

重要な非資金取引(持分発行による子会社の取得、又はファイナンス・リースを通じた資産の取得等)は個別の開示が必要となります。非資金取引には、減損損失/減損損失の戻入れ、減価償却、公正価値評価損益、及び引当金の繰入が含まれます。

2018年1月1日以降、企業は、財務活動から生じる負債の変更を財務諸表の利用者が理解できるよう、必要情報を開示することが義務付けられています。これには、以下の事項から生じる変更が含まれます:

- キャッシュ・フロー(借入の実施又は借入金の返済等)
- 現金の収支を伴わない変更(買収、処分及び未実現為替差損益等)

32. 期中財務報告 – PSAK 3

PSAKでは、企業に期中財務報告書公表の要件を設けていません。しかし、多くの監督機関/規制機構は、特に上場企業に対して期中財務報告書の公表を義務化又は勧告しています。

企業は、IFASに完全に準拠した財務諸表(PSAK 1「財務諸表の表示」の要件を遵守)又は要約財務諸表を作成することができます。この内、要約財務諸表がより最も一般的なアプローチとなります。要約財務諸表には、(i)要約貸借対照表、(ii)要約包括利益計算書、又は個別に表示される場合は損益計算書及びその他の包括利益計算書、(iii)要約キャッシュ・フロー計算書、(iv)要約持分変動計算書、及び(v)関連注記が含まれます。

企業は一般的に、期中報告期間における資産、負債、収入、費用及び損益の認識・測定について、年次財務諸表で適用されるものと同じ会計方針を一貫して適用します。

年度ベースでのみ算定される特定の費用(例えば、年間実効税率に基づき計算される税額等)の見積方法については、特別な測定要件が課せられます。また、一般的に、期中財務報告書の作成には、年次財務諸表の作成よりも、より多く見積りを行う必要があります。前期の期中報告期間に、のれん又は取得原価で保有する持分金融商品又は金融資産に関して認識された減損損失は、戻し入れることは認められません。

少なくとも、当期の数値及び比較可能な数値（完全又は要約財務諸表）が以下のとおりに開示される必要があります。

- 貸借対照表：直前の期末に対して比較可能な数値を記載した期中報告期間の末日時点
- 純損益及びその他の包括利益計算書（若しくは、個別に表示される場合は、損益計算書及びその他の包括利益計算書）：当期の期中報告期間、現事業年度の累計期間、前事業年度の同期間（期中報告期間及び年初からの累計期間）の比較可能な数値
- キャッシュ・フロー計算書及び持分変動計算書：現事業年度の期中からの累計及び前事業年度の対応する累計の比較可能な数値、及び
- 注記

33. サービスコンセッション契約 – ISAK 16 及び ISAK 22

公共サービスの提供に関する、官から民へのサービスコンセッション契約について、特定のPSAKは適用されません。ISAK 16「サービスコンセッション契約」では、サービスコンセッション契約に関する会計上の要件を明確にする様々な基準が解釈されています。ISAK-22「サービスコンセッション契約：開示」では、開示要件が網羅されています。

ISAK 16は、民間セクター企業（営業者）が提供するインフラにより提供されるサービスを公共セクター機関（譲与者）が管理・管轄する、官から民へのサービスコンセッション契約に適用されます。

また、コンセッション契約では営業者が誰にどの価格でサービスを提供するかについても焦点が当てられています。また、譲与者はインフラの重要な残存持分を支配します。

インフラが譲与者に支配されるため、営業者はインフラを自身の有形固定資産として認識せず、また営業者が当該資産の所有に起因するリスクの負担及び受ける経済価値の程度に関係なく、インフラのリースに伴うファイナンス・リース債権を認識しません。

営業者は、インフラの利用に関係なく、無条件で現金を受領する契約上の権利がある程度において、金融資産を認識します。

営業者は、公共サービスの利用者に対して課金する権利（ライセンス）を保有する程度において、無形資産を認識します。

金融資産及び無形資産モデルにおいて、営業者はPSAK 34「工事契約」に従い、建設又はアップグレードサービスに関連する収益及び費用を処理します。営業者はPSAK 23「収益」に従い、オペレーションサービスに関連する収益及び費用を認識します。インフラの管理維持及び修繕に関連する契約上の義務は、アップグレードサービスを除き、PSAK 57「引当金、偶発債務及び偶発資産」に従い、認識されます

34. 退職給付制度 – PSAK 18

PSAKに従い作成された退職給付制度に関する財務諸表は、PSAK 18「退職給付制度による会計及び報告」の規定を遵守しなければなりません。その他の基準は、PSAK 18に代替されない程度において、退職給付制度の財務諸表に適用されます。

PSAK 18では、確定拠出制度の報告について以下の全ての事項を含めることが要求されます。

- 給付に利用可能な純資産計算書
- 給付に利用可能な株主資本等変動計算書
- 重要な会計方針の概要
- 制度の記述及び報告期間における制度の変更による影響、及び
- 資金拠出方針の記述

PSAK 18では、確定給付制度の報告について以下の全ての事項を含めることが要求されます。

- 給付に利用可能な純資産を示す計算書、確定した退職給付債務の数理的現価及びそれから生じる過不足、又は年金数理計算報告書における当該情報のリファレンスのいずれか
- 受給権が確定しているものかそうでないものを区別した、確定した退職給付債務の数理的現価、若しくは添付の年金数理計算報告書における当該情報のリファレンスを開示する注記を含む、給付に利用可能な純資産計算書
- 重要な会計方針の概要、及び
- 制度の記述及び報告期間における制度の変更による影響

また、報告書では、確定した退職給付の数理的現価、給付に利用可能な純資産、及び確約した給付の拠出方針の関係を説明します。全ての退職制度（確定給付か確定拠出かを問わず）が保有する投資は公正価値にて記録されます。

35. タックス・アムネ스티資産及び負債 – PSAK 70

PSAK 70では、タックス・アムネ스티法の条項に準拠して資産と負債を認識する企業を対象とした、会計方針の選択肢を規定しています。代替的な会計処理のオプションは以下の通りです：

- IFAS下の既存の適用可能な基準を用いる。又は、
- PSAK 70の第10から第23パラグラフにおける特定条項を用いる（オプション・アプローチ）。

オプション・アプローチでは、既存の関連会計基準の認識要件がタックス・アムネ스티資産及び負債に適用されます。タックス・アムネ스티資産は、タックス・アムネ스티承認書にてみなし原価として申告される価額で当初測定されなければなりません。全ての関連するタックス・アムネ스티負債は、認識されたタックス・アムネ스티資産に関連する契約上の義務を精算する現金又は現金同等物の価額で測定されなければなりません。当初認識された価額の差額は株式払込剰余金（Additional paid-in capital: APIC）として株主資本に記録されます。株式払込剰余金は、損益にはリサイクルされず、また以降の会計期間において利益剰余金には振り替えられません。Redemption money（即ち、タックス・アムネ스티法に従い支払われた租税特赦のための納付金）は、タックス・アムネ스티の承認が下りた期間における損益に直接計上します。税務紛争に関連する全ての未決済残高（例えば、税金還付の請求、未確定の税務ポジションに対する引当金、繰越欠損金に係る繰延税金等）は、タックス・アムネ스티の承認が下りた期間において損益として認識されます。当初認識の後、タックス・アムネ스티資産及び負債は、IFASに準拠して測定されなければなりません。

タックス・アムネ스티承認者にて申告された価額がIFASに準拠した公正価値と異なる場合、企業はタックス・アムネ스티資産及び負債をその真の公正価値に再測定することが許可されます。ただし、PSAK 65 に準拠した被投資会社の支配をもたらすタックス・アムネ스티資産又は負債の認識については、再測定は任意ではなく強制です。当該再測定から生じる全ての差異は、株式払込剰余金に調整されます。

業界特有のトピック

36. 鉱物埋蔵量の探査及び評価 – PSAK 64

PSAK 64では、鉱物資源の探査及び評価に関する財務諸表に焦点を当てています。当該PSAKは、鉱物資源の探査及び鉱物埋蔵量の評価に関する会計処理以外の側面（企業が探査の法的権利を取得する前の活動、又は資源採掘の技術的実行可能性及び商業的実用性が実証された後の活動）は取り扱いません。

PSAK 64の範囲外の活動は適用可能な基準（PSAK 16、PSAK 57及びPSAK 19等）に基づき処理されます。

鉱物資源の探査及び評価による資産の認識について採用される会計方針は、それと関連性があり、且つ信頼できる情報が取得できるようなものである必要があります。会計方針の変更は、それにより財務諸表の関連度が高まり、同程度に信頼できる、又は信頼度が高まり、同程度に関連性がある場合に限り認められます。換言すると、新会計方針の採用により、会計処理がPSAKフレームワークにより近似する場合において、その変更が認められます。

鉱物資源の探査及び評価による資産は、取得原価にて当初測定されます。この資産は、取得資産の性質に基づき、有形又は無形資産として分類され、経営者は、その分類を首尾一貫して適用します。当該資産認識後、経営者は、当該資産の性質に従い、PSAK 16又はPSAK 19に基づき、鉱物資源の探査及び評価による資産に原価モデル又は再評価モデルを適用します。技術的実行可能性と商業的実行可能性が立証可能となった場合には、もはや当該資産は鉱物資源の探査及び評価にかかる資産に分類されなくなります。

鉱物資源の探査及び評価による資産は、簿価の回収が困難であることを示す事実又は状況が存在する場合、減損テストの対象となります。

また、当該資産は探査及び評価の区分から再分類される前にも減損テストの対象となります。減損はPSAK 48に従い測定、表示、及び開示がなされますが、探査及び評価による資産は資金生成単位、又はセグメントよりも規模が大きいものであってはいけません。経営者は採用された会計方針、及び資産、負債、収益及び費用、並びに鉱物資源の探査及び評価から生じる投資キャッシュ・フローの金額を開示します。

ISAK 29では、鉱山の生産段階における表土除去（剥離）費用について規定しています。

37. 不動産開発- PSAK 44

PSAK 44 では、各種の不動産開発における収益認識、原価構成、及び引当金配分に関する特定の条項について規定します。

家屋、店舗、土地を含むその他の類似の建物の売却から生じる収益は、特定の条件が満たされれば、完全発生基準で認識されます。そうでない場合は、完全発生基準の適用条件が満たされるまで預り金基準で認識されます。

コンドミニアム、アパート、オフィスビル、ショッピングセンター及びその他の類似の建物、並びにタイムシェア・オーナーシップ(タイムシェア型の共同所有不動産)の所有単位の売却から生じる収益は、条件が満たされれば工事進行基準に基づき認識されます。そうでない場合は、購入者から受け取る対価は、工事進行基準の適用条件が満たされるまで預り金基準で認識されます。コンドミニアム、アパート、オフィスビル、ショッピングセンター及びその他の類似の建物、並びにタイムシェア・オーナーシップ(タイムシェア型の共同所有不動産)の所有単位の工事が完了した場合、その収益は特定の条件が満たされれば、完全発生基準で認識されます。

建物のない土地の売却から生じる収益は、条件が満たされれば、販売契約時に完全発生基準で認識されます。そうでない場合は、預り金基準で認識されます。

不動産開発に直接関係する費用と複数の不動産開発プロジェクトに関連する間接プロジェクト費用は、不動産開発プロジェクトに配分及び資産計上されます。一般管理費等、特定の不動産開発プロジェクトに明確に関係しない費用は、発生時に費用計上されます。

不動産開発プロジェクトに資産計上された費用は、個別法を用いて各不動産単位に配分されなければなりません。個別法が適用できない場合は、資産計上された費用は売価比率に基づき配分されなければなりません。売価比率が適用できない場合は、面積ベース、又は不動産開発プロジェクトの状況に鑑み適切であると判断される別の方法で配分されなければなりません。選択された配分方法は首尾一貫して適用されなければなりません。

PSAK 44 は、2020 年 1 月 1 日に発効する PSAK 72 により、同日から代替されます。

38. 農業- PSAK 69

農業活動は、生物資産を販売するため、又は農産物（生物資産からの収穫産物）にするため、或いは追加的な生物資産を得ることを目的として、企業が生物資産（生きている動物及び植物）の生物学的変化及び収穫を管理する活動、として定義されます。

「果実生成型植物」の定義を満たす生物資産は取得原価、又は再評価価額のから減価償却累計額及び減損損失（PSAK 16 に準拠する）を差し引いた価額のいずれかで測定します。

果実生成型植物を含むすべての生物資産は、一般的に公正価値から売却費用を差し引いた額で測定され、その帳簿価額の変動は営業活動の利益又は損失の一部として報告されます。企業の生物資産から収穫された農産物は、収穫時点の公正価値から売却費用を差し引いた額で測定されます。

公正価値は PSAK 68 に準拠して測定されます。PSAK 68 では、資産についてその主要市場の価格を参考基準とします（個別企業に特有の測定ではない）。公正価値の測定では、その他の市場における価格が測定日においてより有利である場合であっても、主要市場の価格（直接的に観察可能か、又は別の評価技法を用いて見積もることができる価格）を反映させなければなりません（PSAK 68、第 18 パラグラフ）。主要市場が存在しない場合は、企業は関連資産について、最も有利な市場の価格を用いなければなりません。

基準

ページ
番号

PSAK 1	財務諸表の表示	3, 6, 22, 72, 91
PSAK 2	キャッシュ・フロー計算書	7, 89
PSAK 3	期中財務報告書	91
PSAK 4	個別財務諸表	76
PSAK 5	オペレーティング・セグメント	42
PSAK 7	関連当事者についての開示	87
PSAK 8	報告期間後の事象及び財務的コミットメント	70
PSAK 10	外国為替レート変動の影響	27
PSAK 13	投資不動産	51, 58, 59
PSAK 14	棚卸資産	58, 65
PSAK 15	関連会社及びジョイント・ベンチャーへの投資	83, 85
PSAK 16	有形固定資産	56, 57, 58, 99, 103
PSAK 18	退職給付制度による会計及び報告	95
PSAK 19	無形資産	54
PSAK 22	企業結合	77
PSAK 23	収益	30, 34, 36, 41, 94
PSAK 24	従業員給付	44, 46, 47
PSAK 25	会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬	6, 8, 41
PSAK 26	借入コスト	57
PSAK 30	リース	62, 63, 64
PSAK 34	工事契約	30, 32, 36, 41, 94
PSAK 38	共同支配下の企業結合	77, 79
PSAK 44	不動産開発	101, 102
PSAK 46	所得税	50, 51
PSAK 48	資産の減損	60, 84, 100
PSAK 50	金融商品：表示	12, 22, 71, 78
PSAK 53	株式報酬	44, 48, 49
PSAK 55	金融商品：認識及び測定	12, 13, 14, 17, 18, 19, 23, 24, 25, 26, 75, 76 84
PSAK 56	一株当たり利益	53
PSAK 57	引当金、偶発債務及び偶発資産	66, 94, 99
PSAK 58	売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業	3, 4, 80, 83
PSAK 60	金融商品：開示	12, 13, 22
PSAK 61	国庫補助金の会計処理及び政府支援の開示	30 41
PSAK 62	保険契約	12, 29
PSAK 63	ハイパーインフレーション経済における財務報告	27, 28
PSAK 64	鉱物埋蔵量の探査及び評価	99

PSAK 65	連結財務諸表	73, 74, 75, 77, 83, 98
PSAK 66	ジョイント・アレンジメント(共同支配の取決め)	83, 86
PSAK 67	その他の事業体における持分の開示	75, 83
PSAK 68	公正価値測定	11, 13, 22, 49, 59, 60, 78, 103
PSAK 69	農業	103
PSAK 70	タックス・アムネ스티資産及び負債	97
PSAK 71	金融商品	1, 12, 23, 24, 25, 26, 76
PSAK 72	顧客との契約から生じる収益	30, 32, 33, 35, 39, 40, 41, 64, 102
PSAK 73	リース会計	1, 62, 63, 64

解釈

ISAK 10	カスタマー・ロイヤルティ・プログラム	31
ISAK 15	PSAK 24 – 確定給付資産の上限、最低拠出要件及びそれらの相互関係	47
ISAK 16	サービスコンセッション契約	93
ISAK 22	サービスコンセッション契約: 開示	93
ISAK 25	借地権	57
ISAK 26	組込デリバティブの再評価	12
ISAK 27	顧客からの資産の譲渡	31, 41, 57
ISAK 28	持分金融商品による金融負債の消滅	12, 16
ISAK 29	露天掘鉱床の生産段階における剥離費用	100
ISAK 30	賦課金	69
ISAK 31	PSAK 13「投資不動産」の解釈	59
ISAK 32	財務会計基準の定義及びヒエラルキー	8

PSAKポケットガイド2018は、一般読者を対象とした情報提供を目的として作成・編集されました。本稿はその正確性を期して作成・編集されておりますが、本稿が取り扱う情報は包括的ではない、若しくは特定の読者に関連性のある一部の情報が省略されている場合がございます。特に、本稿はインドネシア会計基準のすべての側面を網羅した包括的資料として意図されたものではなく、また各基準に対する開示要件を包括的に網羅したものでもありません。個別の状況に応じて、その判断に疑念・困難が生じる場合において、本稿はインドネシア会計基準の原文を代替するものではありません。KAP Tanudiredja, Wibisana, Rintis & Rekan (PricewaterhouseCoopers Indonesia) は、本稿の内容に基づく行動・意思決定又はそれらの欠如によって生じる、いかなる個人・法人に対する損失についても、一切の責任を負うものではありません。本稿の読者は、別個に専門家の助言を求めることなく、本稿の内容に基づき行動・意思決定を行うべきではありません。また、本稿は英語版を基に作成された日本語参考訳です。英語版と日本語版に相違がある場合は、英語版に依拠してください。

PSAK pocket guide 2018 is designed for the information of readers. While every effort has been made to ensure accuracy, information contained in this publication may not be comprehensive or may have been omitted which may be relevant to a particular reader. In particular, this booklet is not intended as a study of all aspects of Indonesian Financial Accounting Standards and does not address the disclosure requirements for each standard. The booklet is not a substitute for reading the Standards when dealing with points of doubt or difficulty. No responsibility for loss to any person acting or refraining from acting as a result of any material in this publication can be accepted by KAP Tanudiredja, Wibisana, Rintis & Rekan (PwC Indonesia). Recipients should not act on the basis of this publication without seeking professional advice.

PwC Indonesia

WTC 3

Jl. Jend. Sudirman Kav. 29-31

Jakarta 12920 - INDONESIA

Telp: +62 21 5212901

Fax: +62 21 5290 5555/5290 5050

Pakuwon Center

Tunjungan Plaza 5

22nd Floor, Unit 05

Jl. Embong Malang No. 1, 3 & 5

Surabaya 60261 - INDONESIA

Telp: +62 31 992 45759

www.pwc.com/id

PwC Indonesia is comprised of KAP Tanudiredja, Wibisana, Rintis & Rekan, PT PricewaterhouseCoopers Indonesia Advisory, PT Prima Wahana Caraka, PT PricewaterhouseCoopers Consulting Indonesia, and Melli Darsa & Co., Advocates & Legal Consultants, each of which is a separate legal entity and all of which together constitute the Indonesian member firm of the PwC global network, which is collectively referred to as PwC Indonesia.

© 2018 KAP Tanudiredja, Wibisana, Rintis & Rekan. All rights reserved. PwC refers to the Indonesia member firm, and may sometimes refer to the PwC network. Each member firm is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.