



# PSAK ポケットガイド – 2023



## はじめに

本稿は、特に別途明記されない限り、2023年1月1日以降開始される事業年度の財務諸表に適用されるインドネシア会計基準(PSAK)における認識、測定および表示の前提条件に関する概要を紹介しています。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。

本稿には、インドネシア・シャリーア会計基準委員会が定めるシャリーア取引に適用される追加的な特定の要件は含まれていません。また、本稿には、2024年1月1日から始まる年次報告期間への適用が義務付けられている、発行済みで未発効の基準も含まれていません。

本要約は、会計基準および解釈指針そのものの代わるものではありません。正確性を確保するためにあらゆる努力を払っていますが、本書は包括的なものではなく、特定の利用者に関連する情報が省略されている可能性があります。

KAP Tanudiredja, Wibisana, Rintis & Rekan (PwC)は、本稿の内容に基づく行動・意思決定また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。本稿のいかなる部分も、KAP Tanudiredja, Wibisana, Rintis & Rekanの事前の同意なしに、いかなる方法によっても複製することはできません。

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。

- 会計規定および原則
- 貸借対照表および関連する注記
- 連結および個別財務諸表
- その他のトピック
- 業界特有のトピック
- 基準および解釈指針の索引

<b>会計規定および原則</b>	1
1. 序文	1
2. 会計原則とPSAKの適用範囲	2
3. 財務諸表の表示 – PSAK1およびPSAK58	3
4. 会計方針、会計上の見積りおよび誤謬 – PSAK25およびISAK32	8
5. 公正価値の測定 – PSAK68	11
6. 金融商品 – PSAK 50、PSAK 55、PSAK 60およびPSAK 71	12
7. 外国通貨 – PSAK10およびPSAK63	21
8. 収益および政府補助金 – PSAK72およびPSAK61	24
9. オペレーティング・セグメント – PSAK5	30
10. 従業員給付 – PSAK24	31
11. 株式報酬 – PSAK53	35
12. 税金費用 – PSAK46	37
13. 一株当たり利益 – PSAK56	40
<b>貸借対照表および関連する注記</b>	41
14. 無形資産 – PSAK19	41
15. 有形固定資産 – PSAK16	43
16. 投資不動産 – PSAK13	45
17. 資産の減損 – PSAK48	47
18. リース会計 – PSAK73	49
19. 棚卸資産 – PSAK14	51
20. 引当金および偶発事象 – PSAK57	52
21. 報告期間後の事象および財務上のコミットメント – PSAK8	56
22. 株主資本と準備金	58
<b>連結および個別財務諸表</b>	59
23. 連結財務諸表 – PSAK65	59
24. 個別財務諸表 – PSAK4	60
25. 企業結合 – PSAK22およびPSAK38	61
26. 子会社、事業および非流動資産の処分 – PSAK58	63
27. 持分法会計 – PSAK15	65
28. ジョイント・アレンジメント(共同支配の取決め) – PSAK66	66

---

<b>その他のトピック</b>	67
29. 関連当事者についての開示 – PSAK7	67
30. キャッシュ・フロー計算書 – PSAK2	69
31. 期中財務報告 – PSAK3	70
32. サービス譲与契約 – ISAK16およびISAK22	72
33. 退職給付制度 – PSAK18	73
34. タックス・アムネ스티資産および負債 – PSAK70	74
35. 非営利法人の財務諸表の表示 – ISAK35	75
<b>業界特有のトピック</b>	76
36. 保険契約 – PSAK62およびPSAK74	76
37. 鉱物資源の探査および評価 – PSAK64およびISAK29	78
38. 農業 – PSAK69	79
<b>基準および解釈指針の索引</b>	80



## 会計規定および原則

### 1. 序文

インドネシア財務会計基準審議会（以下、「DSAK-IAI」）は、インドネシア会計基準（以下、「IFAS」）をグローバルスタンダードである、国際財務報告基準（以下、「IFRS」）により一層、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。

IFRSへの最新のコンバージェンスプロセスにおいて、DSAK-IAIは2020年11月にPSAK74を発行し、IFRS17号「保険契約」を採用しました。この基準は、PSAK62、PSAK28、PSAK36に代わって、2025年1月1日から適用されますが、早期適用も認められています。

DSAK-IAIは、新IFRSと現地新基準との差異を最小限にとどめ、現地新基準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。これらに関連し、DSAK-IAIは2023年5月にStandar Akuntansi Keuangan Internasional (SAK International)を発表しました。これは、インドネシアの財務報告環境における他の会計基準の柱（Umum、EMKM、民間企業の柱）の中の新たな柱となります。SAK Internationalの一連の基準は、IFRS会計基準から一字一句翻訳されたものであり、企業はSAK Internationalの下でIFRS財務諸表と同等/同一の財務諸表を作成することになります。本稿の発表時点では、資本市場規制当局により、実施に関する規制が検討されている段階です。

## 2. 会計原則とPSAKの適用範囲

DSAK-IAIはIFASの制定およびその解釈指針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。これらの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、財政状態、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、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。

- 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または財政状態計算書項目の修正再表示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財政状態計算書

IFASに基づく会計処理の基本概念は、DSAK-IAIの「財務会計基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。フレームワークの主要なセクションは下記のとおりです：

- 概念フレームワークの位置付けおよび目的
- 一般目的財務報告の目的
- 有益な財務情報の質的特徴
- 財務諸表および報告主体
- 財務諸表の要素
- 認識および認識の中止
- 測定
- 表示および開示
- 資本および資本維持の概念
- 付録 – 用語の定義

### 3. 財務諸表の表示—PSAK1およびPSAK58

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。PSAK1「財務諸表の表示」の目的は、企業における前期の財務諸表およ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または事業停止の意図があるか、もしくは現実的な代替案がない場合を除き、継続企業の前提のもと作成されます。経営者はキャッシュ・フロー情報を除き、発生主義会計に基づいて財務諸表を作成します。

財務諸表には規定の様式はありません。しかし、財務諸表および注記については最低限の内容の開示が必要です。PSAK1の実施要綱では、受入可能な様式の実例が記述されています。

財務諸表では別の要求または解釈指針ある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。

#### 財政状態計算書

財政状態計算書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。最低限の表示および開示に関する一定の要件を満たすことを条件として、経営者は注記また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、表示形式に関する判断を行います。

以下の項目は財政状態計算書に表示される最低限の内容です。

- 資産の部：有形固定資産、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、現金および現金同等物
- 純資産の部：親会社の株主に帰属する発行済み株式資本および資本準備金、非支配持分
- 負債の部：繰延税金負債、当期税金負債(流動)、金融負債、引当金、仕入債務
- 売却目的で保有する資産と負債：売却目的保有に分類される資産総額およ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、PSAK58「売却目的で保有する非流動資産および非継続事業」に基づき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

流動および非流動資産、流動およ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、財政状態計算書にそれぞれ区分して表示されます。

### 純損益およびその他の包括利益計算書

純損益およびその他の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、なら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)または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計算書方式による純損益およびその他の包括利益計算書には利益およ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、全ての利益およ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。

## 純損益およ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およ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(実効金利法で計算する利息収益を別個に表示)
- 償却原価で測定する金融資産の認識中止によって生じる利得および損失
- 金融費用
- PSAK71に準拠して確定する減損損失(減損損失の戻入または減損利得)
- 持分法を適用する関連会社および合弁会社の利益または損失の持分相当額
- 償却原価で測定する金融資産を損益を通じて公正価値(FVPL)で測定する金融資産に再区分した際に生じる利得
- その他の包括利益を通じて公正価値(FVOCI)で測定する金融資産をFVPLで測定する金融資産(従来、その他の包括利益に認識されていたものを純損益に再区分)に再区分した際に生じる累計利得または損失
- 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ます:
  - 非継続事業の税引後損益、および
  - 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または処分グループの売却(もしくは処分)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、包括利益計算書において非支配持分および親会社に帰属する金額に配分されます。

追加項目および下位の表題は、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

収益および費用項目の種類、金額については、それらが重要な時に、個別に開示されます。開示は主要財務諸表もしくは注記に行われます。この収益・費用には、リストラクチャリング引当金、棚卸資産の評価損または有形固定資産の減損およびその戻入れ、訴訟和解金、非流動資産の処分に係る利益または損失が含まれます。

情報の省略、誤表示または不明瞭化が、報告主体の財務情報を提供する一般目的財務諸表の主要利用者がその報告書に基づいて行う意思決定に影響を及ぼすと合理的に予想される場合に重要であるとみなされます。

重要性は情報の性質もしくは程度またはその両方に左右され、情報が重要であるか否かに関する判断は、報告主体の財務諸表全体の文脈においてなされなければなりません。

PSAK1は、報告主体が重要な項目、取引またはその他の事象を不明瞭な方法で表示すべきではないことを明確に規定しています。

### 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、その性質に基づき、その後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区分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開示しなければなりません。PSAK1の改正版では、企業がその関連会社およびジョイント・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、その後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区分して表示することを規定しています。

包括利益計算書において、その他包括利益の各項目を構成要素ごとに(1)税効果控除後、または(2)税効果考慮前の数値にこれらの構成要素の税効果の合計を個別に表示します。

### 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、PSAK25「会計方針、会計上の見積りの変更、および誤謬」に従って認識される会計方針の遡及適用または、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、期首およ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、および、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、およ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、PSAK2「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。

## 財務諸表の注記

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、PSAKによって求められる情報、または主要な財務諸表に示されていない追加の情報または主要な財務諸表に示されていない追加の情報を提供するものです。注記には、準備の基礎、重要な会計方針や重要な会計上の見積りおよび判断が含まれます。

#### 4. 会計方針、会計上の見積りおよび誤謬-PSAK25およびISAK32

企業は、企業の特定の状況に関連する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、また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、関連性がありかつ信頼できる情報となるような会計方針を開発し適用するために判断が必要です。信頼できる情報とは表現の忠実性、実質優先の原則、中立性、慎重性および網羅性といった性質を示すものです。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、類似のおよび関連する事象に対するPSAKの要求事項、さらには用語の定義、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ます。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、業界の慣行も考慮することができます。

ISAK32「インドネシア財務会計基準の定義およびヒエラルキーに関する解釈」により、PSAKに準拠する定義および財務会計基準の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のシャリーア会計基準審議会が公布した基準、なら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。ISAK32では、これらの基準および解釈指針がPSAK/ISAKと矛盾する場合、PSAKを遵守する旨の明示的か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。したがって、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、会計基準等により許容または要求されない限り、同様の取引およ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

新しい会計基準または解釈指針の適用に伴う会計方針の変更は、当該基準等の経過規定(もしあれば)に従い会計処理がなされます。新しい会計基準の適用にともなう会計方針の変更が特定の経過規定を含まない場合、または自発的な会計方針の変更である場合、実行不可能な場合を除き、遡及的に会計処理がなされる(つまり、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。

有形固定資産または無形資産の再評価額での測定(当期における再評価として処理される)に関する方針の初度適用については、一部の例外があります。

また、企業は、企業の財政状態、経営成績またはキャッシュ・フローに反映される取引、事象またはその他の条件の影響に関して、より信頼性が高く適切な情報を提供する場合に、会計方針の変更を行う。

IFRS 解釈指針委員会(IFRIC)は、基準において個別に取り扱われていない、新たに識別された財務報告上の問題について頻繁にレビューを行い、その議題決定を通じて解釈指針を発行することがあります。IFRICの議題決定は、PSAKに準拠した報告主体にとって会計方針の変更をもたらす場合があります。当該変更は、報告主体が誤謬の訂正に関係するものであると決める場合を除き、一般的に、自発的な会計方針の変更として取り扱われます。IFRICの議題決定により影響を受ける場合、PSAKに準拠する報告主体は、会計方針の変更が必要かどうか、変更するのにどの程度の時間を要するか評価する必要があります。報告主体が会計方針の変更が必要であると結論づけたものの、当該変更がまだ行われていない場合、報告主体は今後予定される基準を適用したものと同様の開示を提供することを検討しなければなりません。

### 未適用の新しいまたは改訂される基準

会計基準は通常、適用時期の前に公表されます。その間の期間において、新基準または改訂基準が公表はされているものの、まだ有効でない場合、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、既知のも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

会計上の見積りとは、測定に不確実性が伴う財務諸表の金額で、会計上の見積りの基礎となる状況に変化が生じた場合、または新たな情報、新たな展開、新たな経験により、会計上の見積りの変更が必要となる場合があります。

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(変更を行った期間および将来の期間(該当する場合のみ))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。この場合、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(数値上の誤りまたは会計方針の適用誤り)や情報の見落とし、事実の誤った解釈、あるいは不正により生じます。

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(すなわち、「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. 公正価値の測定-PSAK68

PSAK68は、他のPSAKで要求または許可されている場合に、公正価値を測定するための共通の枠組みを提供しています。

PSAK68では、公正価値を「測定日時点で、市場参加者間の秩序ある取引において、資産を売却するために受け取るであろう価格、または負債を移転するために支払うであろう価格」と定義しています(PSAK68、第9パラグラフ)。測定日に資産または負債を保有する市場参加者の観点から、公正価値は出口価格とすることが大原則となります。公正価値は、企業自身ではなく、市場参加者の視点に基づくものであるため、公正価値の対象となる資産、負債、資本項目に対する企業の意図に影響されることはない。

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または負債(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、主要な市場(または主要な市場が存在しない場合は最も有利な市場)、および評価技法(PSAK68、第PP02パラグラフ)。

PSAK68では公正価値の測定方法について述べていますが、どのような場合に公正価値を用いることができるか、または用いるべきかは規定していません。

## 6. 金融商品—PSAK 50、PSAK 55、PSAK 60およびPSAK 71

### 目的、定義および範囲

金融商品は以下の基準および解釈指針に従い取り扱われます。

- PSAK71「金融商品」
- PSAK55「金融商品：認識および測定」
- PSAK60「金融商品：開示」
- PSAK50「金融商品：表示」、資本と負債の分類および相殺を取り扱う
- ISAK28「資本性金融商品による金融負債の消滅」

これらの金融商品に関する基準の目的は、負債と資本の分類、貸借対照表上の相殺、認識、認識の中止、測定、ヘッジ会計および開示を含む、金融商品に関する会計のあらゆる側面に対する要件を確立することです。

本基準が取り扱う内容は広範囲におよびます。本基準は、債権、債務、社債・株式投資、借入金、およびデリバティブを含む全てのタイプの金融商品に適用されます。また本基準は、現金または別の金融商品により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。

また、公正価値の測定および開示の要件はPSAK68でカバーされます。

PSAK50は、金融商品を金融負債または資本として表示し、金融資産と金融負債を相殺するための原則を定めています。金融商品は、現金またはその他の金融資産を受け取る、または支払うという契約上の権利または義務を表します。

金融資産は、現金、現金また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および金融負債、また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、現金または別の金融資産を引き渡す契約上の義務、また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。

デリバティブは、基礎的価格または指数からその価値を得て、僅かな初期純投資のみを必要とする、また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

PSAK71では3つの分類があります。すなわち償却原価、その他の包括利益を通じた公正価値測定(FVOCI)、および損益を通じた公正価値測定(FVPL)となります。PSAK71での分類は、報告主体による金融資産の管理のビジネスモデルならびに金融資産の契約上の特徴が元本と利息の支払いのみ(SPPI)を表すか否かに左右されます。しかし、当初認識時において、報告主体は、会計上のミスマッチを解消できるまたは大幅に軽減することができる場合、不可逆的に金融資産を損益を通じて公正価値で測定する区分に指定することができます。

新基準では、組込デリバティブを金融資産の主契約から分離させる要件を削除しています。これと同時に、複合契約をその全体について、契約上のキャッシュ・フローが元本と利息のみを代表しない場合、償却原価または公正価値のいずれかで測定することを要求しています。PSAK71では、報告主体のビジネスモデルの変更を伴う一部の稀なケースを除き、再区分を禁止しています。また、証券化における投資のトランシェで一般的な信用リスクのレバレッジを利用する契約連動金融商品に特に焦点を当てた指針がありません。

PSAK71の区分原則は、全ての株式投資は損益を通じて公正価値で測定すべきとの姿勢を反映しています。しかし、報告主体は、金融商品が売買目的保有でないことを条件に、個別の金融商品をベースとして、公正価値の変動を純損益ではなくその他の包括利益に表示することを不可逆的に選択することができます。PSAK71では、相場価格のない株式および相場価格のない株式に係るデリバティブの原価の例外規定を削除しており、代わりに公正価値の見積りに際して原価の適用が適切であるケースについての指針を示しています。

PSAK71では、金融負債は、損益を通じて公正価値で測定することを指定される場合や報告主体がそうすることを選択する場合を除き、依然として償却原価で測定することを規定しています。しかし、PSAK71では、公正価値オプションが選択された場合の金融負債の会計処理について変更を規定しています。このような負債については、自らの信用リスクの変更に関連する公正価値の変更は、個別にOCIに表示されます。

### 組込デリバティブ

いくつかの金融商品およびその他の契約において、デリバティブおよび非デリバティブの契約を一つの契約として組み合わせたものがあります。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。

PSAK71の規定範囲内の金融資産の主契約は、契約上のキャッシュ・フローが元本と利息の支払いのみを対象としているかの要件が複合契約全体に適用されて適切な測定区分が確定されるため、組込デリバティブについては評価されません。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、個別に独立したデリバティブ（つまり、公正価値で測定され、公正価値の変動は損益として認識される）として会計処理されます。組込デリバティブは、その経済的特徴およ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。PSAK71では、当該テストの条件がどの時点で満たされる（または、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、PSAK71の困難な側面の一つです。

### 金融負債および資本

発行者による金融商品の負債（債務）または株式のいずれかへの区分は、報告主体のギアリングレシオ（負債資本比率）および純利益に重要な影響を及ぼします。また、当該事項は、報告主体のコベンナツにも影響する可能性があります。

負債の重要な特徴は、金融商品の条件において、発行者が保有者に対して現金もしくは別の金融資産を引き渡すことが要求されるまたはされうる点です。負債ではこの義務を回避することはできません。例えば、発行者が利息を支払い、現金を以って償還することが要求される債務証券は金融負債です。

金融商品が発行者の資産からその全ての負債を差し引いた後の残余持分を代表する場合、それは資本に区分されます。換言すると、発行者が、金融商品の条件において、現金または別の金融資産を別の主体に引き渡す義務がない金融商品が資本に該当するということができます。発行者がその全ての配当について裁量権を有する普通株式は、発行者の資本の一例です。

さらに、以下の種類の金融商品は、特定の特徴を有しかつ特定の条件を満たす場合、資本に区分されます：

- プット可能な金融商品（例：協同組合により発行される一部の株式、基金および一部のパートナーシップ（組合）持分）
- 発行主体の清算時にその純資産の比例配分割合に相当する持分を別の主体に引き渡す義務を発行主体が負う金融商品または金融商品の構成要素（例：期限付き主体が発行する一部の株式）

金融商品の債務または資本へのいずれかの区分は、当該金融商品の法的形式ではなく、その契約上の取り決めの実質に基づきます。これは、例えば、経済的実質が債券と同じである償還可能な優先株式は、その実質を考慮して債券と同様の会計処理がされます。したがって、償還可能な優先株式は、その法的形式が発行主体の資本であるものの、その実質に基づき負債として取り扱われます。

その他の金融商品の区分はより複雑である場合があります。区分要件の詳細規定に照らして、各金融商品の条件を分析することが必要であり、特に一部の金融商品は負債と株式の両方の特徴を有するため、区分が困難になる場合があります。このような金融商品、例えば、固定数の株式に転換可能な債券は、負債と資本の構成部分がそれぞれ別個に処理されます（資本の全ての基準が満たされた場合、転換できる）。

利息、配当、ならびに損益計算書における損失と利得の処理方法は、関連金融商品の区分方法に従います。優先株式が負債として区分される場合、そのクーポンは利息として表示されます。しかし、資本としてみなされる金融商品の任意のクーポンは配当として表示されます。

ISAK28では、企業がその負債について条件を債権者と再交渉し、債務者が債権者に対し持分金融商品を発行することで負債を償還する場合の会計処理について明確にしています。当該ケースにおいて、損益は、株式の公正価値と負債の帳簿価額との比較に基づき損益計算書において認識されます。

### 認識および認識の中止

#### 認識

金融資産および金融負債の認識は比較的単純です。企業は契約の当事者となった時点で金融資産また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または金融負債の認識を止めることを指す用語です。当該認識の中止の要件はより複雑です。

金融資産は、金融資産から発生するキャッシュ・フローを受け取る権利がその期限を超過したもしくは譲渡された、または報告主体が所有のリスクと経済価値を実質的に全て移転させた場合に認識が中止されます。報告主体が金融資産の所有に係る当該リスクと経済価値を実質的に全て留保しないまたは移転させないが、当該金融資産の支配権を留保しない場合、当該金融資産の認識を中止しなければなりません。譲渡された金融資産の支配権が留保される場合、会計処理が複雑になる場合があります。

企業は金融負債が消滅した場合（つまり、義務から解放された、または取消・期限切れとなった、あるいは債務者が法律に従い、また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、銀行または債券保有者と、既存の債務の変更もしくは取消し、また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。PSAK71では、新規債務の借換による既存債務の決済もしくは取消し、ならびに既存債務の再編また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大幅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。

## 減損

PSAK71の減損ルールでは、新たに予信用損失（「ECL」）減損モデルを要求していません。

減損モデルでは、当初認識における信用リスク評価に基づく3ステージアプローチを導入しています。

ステージ1では、当初認識以降、信用リスクが著しく増大していない、または報告日現在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ECL（つまり、今後12ヶ月間における債務不履行（デフォルト）のリスクから生じる予想損失）を認識し、金融収益は当該資産の総額での帳簿価額（つまり、控除または引当金なし）で計算されます。

ステージ2では、当初認識以降、信用リスクが著しく増大している（報告日現在において信用リスクが低い場合を除く）が、信用の減損にまでは至っ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、全期間のECL（つまり、金融商品の存続期間にわたるデフォルトリスクから生じる予想信用損失）を認識しますが、金融収益は当該資産の総額での帳簿価額について計算します。

ステージ3は、信用が減損した金融資産により構成され、信用が減損した金融資産とは金融資産の見積将来キャッシュ・フローを損なう単一もしくは複数の事象が発生した金融資産を指します。これらの資産について、全期間のECLが同様に認識され、金融収益は、総額での帳簿価額（つまり、ECL引当金の控除後）で計算されます。

重要な財務要素を含まない営業債権または契約資産について、損失評価引当金は、当初認識時点および債権の存続期間全体にわたり、全期間のECLと同額で測定されなければなりません。一般モデルの例外として、金融商品の信用リスクが報告日時点で低い場合、企業は12ヶ月間ECLを適用して減損を測定することが可能であり、信用リスクの著しい増大が発生したかどうかを評価する必要がなくなります。

多くのケースにおいて、PSAK71の減損ルールの適用には重要な判断が必要となり、特に信用リスクの顕著な増大の有無の判断（ステージ1からステージ2への移行を誘発し、結果として12ヶ月間のECLから全期間のECLへの移行が必須となる）ならびにECLの見積りにおいて、将来予測情報の影響も含めて重要な判断が求められます。また、PSAK71では新たに重要な開示要件を規定しています。

## ヘッジ会計

「ヘッジ」はリスク管理活動の1つであり、具体的には金融商品（通常はデリバティブ）を利用し、ヘッジ対象の全てまた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、ヘッジ対象またはヘッジ手段のいずれかの損益を認識するタイミングを変更し、両者を同じ会計期間に損益として認識します。

ヘッジ会計の適用の要件をPSAK71では次のとおり規定しています：

- 企業はヘッジ開始時に、正式にヘッジ手段およびヘッジ対象の間のヘッジ関係を指定し、文書化しなければならない。これには、ヘッジ手段、ヘッジ対象項目または取引の識別、ヘッジされるリスクの性質、企業によるヘッジ有効性の評価方法、ヘッジの非有効性部分の原因の特定、ヘッジ比率決定方法、企業のリスク管理目的、およびリスク管理戦略が含まれる。
- ヘッジ手段とヘッジ対象との間には経済的関係が存在しなければならない。ヘッジ手段の価値とヘッジ対象の価値が共通の根源的なまたはヘッジされるリスクに起因して相反する方向に動くという期待が存在しなければならない。
- 信用リスクは価値の変動を支配してはならない。経済的関係があつたとしても、ヘッジ手段またはヘッジ対象の信用リスクの程度は、経済的関係から生じる価値の変動を支配する水準にあつてはならない。
- 指定されたヘッジ比率はリスク管理戦略との一貫性を維持しなければならない。ヘッジ比率は、ヘッジ手段の数量とヘッジ対象項目の数量とのそれぞれの相対的ウェートの観点からの相互関係であると定義される。

80－125%という有効性の「数値基準」はありません。そのため、有効性が80%から125%の間であることを証明するための遡及的有効性テストは今後必要とされません。しかし、全ての非有効部分について依然として損益計算書上で計上されなければなりません。

ヘッジ関係には3つの種類があります。

- 公正価値ヘッジ－認識された資産または負債、あるいは確定約定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－認識された資産または負債、あるいは確定約定、もしくは非常に可能性の高い予定取引のキャッシュ・フローの変動に対するヘッジ
- 純投資ヘッジ－在外営業活動体に対する純投資に関する外国通貨リスクに対するヘッジ

公正価値ヘッジの場合、ヘッジ対象はヘッジ対象のリスクに起因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、ヘッジ手段の損益を相殺します。

キャッシュ・フロー・ヘッジの場合、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の変動またはヘッジ対象の公正価値のいずれか低い額です。ヘッジ手段の公正価値の変動がヘッジ対象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は、損益として再分類されます。ヘッジ対象が非金融資産または非金融負債の予測取得である場合、当初認識時点のヘッジ損益に関して非金融資産または非金融負債の簿価が調整されます。

在外営業活動体に対する純投資のヘッジは、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。

さらに、ISAK13 は、在外営業活動体への純投資から生じる外貨リスクをヘッジし、PSAK71 に従ったヘッジ会計の適用を希望する企業に対して、さらなる指針を提供しています。

## 開示

近年、リスク管理のコンセプトおよ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および管理に関する新たな手法が登場しています。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か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。

PSAK60では、金融商品が企業の財政状態および業績に及ぼす影響、なら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、流動性リスクおよび市場リスクが含まれます。また、PSAK68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、銀行およ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。したがって、借入金、買掛金・売掛金、現金およ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。

## IBOR改革

金融危機以降、LIBORやその他の銀行間取引金利（IBOR）などのベンチマーク金利の代替は、世界の規制当局にとって優先事項となっています。多くの不確定要素が残っていますが、代替へのロードマップは明らかになりつつあります。DSAK-IAIは、IBOR改革の影響からどのような救済措置を講じるかを検討する2段階のプロジェクトに着手しました。

フェーズ1では、IBOR改革の影響を直接受けるヘッジ関係に対して、特定のヘッジ会計の要件を適用することを一時的に免除します。この救済措置は、IBOR改革によって一般的にヘッジ会計が終了することはないはずであるという効果をもたらします。しかし、ヘッジの非有効性は、PSAK55とPSAK71の両方において、引き続き損益計算書に計上されます。

改正による主な救済措置は、以下に関するものです：

- リスクの構成要素
- 高い可能性の要件
- 将来に向かっての有効性評価（経済関係または「高い有効性」が見込まれます）
- PSAK 55の遡及的有効性テスト
- キャッシュフロー・ヘッジ剰余金のリサイクリング

フェーズ2は、既存の金利を代替金利に置き換えた場合に発生する問題に対処するもので主な救済措置は以下の通りです：

- 契約上のキャッシュ・フローの変更 金融資産および負債（リース負債を含む）の契約上のキャッシュ・フローの決定するための基礎を変更する場合、金利ベンチマーク改革によって要求される変更（すなわち、IBOR改革の直接的な結果として必要であり、また経済的に同等なもの）は、損益計算書に即時の利益または損失をもたらさないという効果が緩和されている。
- ヘッジ会計 ヘッジ会計の救済により、IBOR改革の直接的な影響を受けるPSAK55またはPSAK71のヘッジ関係の大部分は継続することができる。しかし、追加の非有効性の計上が必要となる可能性がある。
- 情報開示 フェーズ2のプロジェクトでは、投資家が金利ベンチマークの改革が企業に与える影響をより理解できるように、企業は財務諸表に追加の開示を行うことが求められている。これらの追加的な開示には、(i)金利ベンチマーク改革の対象となる金融商品から生じる企業が直面するリスクの性質と程度、およびそれらのリスクを企業がどのように管理しているか、(ii)代替金利への移行完了までの企業の進捗状況とその移行管理方法に関する情報を提示することが含まれる。

## 7. 外国通貨-PSAK10およびPSAK63

### PSAK10

多くの企業は海外のサプライヤーまたは顧客と取引を行い、ある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または顧客との取引)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。
- 親会社は在外子会社、支店また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、海外事業の業績およ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る外貨建て取引の表示

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。関連資産、費用または収益の当初認識に適用する為替レートは、取引日によって決まります。

現金または現金で受け取るまたは支払われる金額(「貨幣項目」)を代表する外貨建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または費用として認識します。

公正価値で再測定されない、外貨建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を適用します。

ISAK33「外貨建て取引と前払・前受対価」では、外貨建取引に当該基準を適用する際の取引日の決定に関する詳細な指針を示しています。

## 機能通貨から表示通貨への換算

資産および負債の金額は、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します。損益計算書は取引日の為替レート、また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、換算します。結果として生じるすべての為替換算差額はその他の包括利益として認識します。

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PSAK63「ハイパーインフレーション経済における財務報告」に従い修正再表示されます。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します。

### PSAK63

従来型の財務報告はインフレーションによってその内容が歪曲されてしまいます。これは、測定単位(通貨単位)が不安定であるハイパーインフレーション下の経済において特に顕著です。測定単位を安定させる、すなわち、項目を一定の購買力で測定するための調整措置を経て、より高い関連性および信頼性を備えた財務諸表となります。PSAK63では、ハイパーインフレーション経済下における通貨で作成された財務諸表に対し、財務報告期末日時点における貨幣価値で表示することを要請します。当該要請事項への対応は、複雑な経済的概念の理解、報告主体の財務活動および営業活動のパターン、ならびに一連の詳細な手続に依存します。

価格は、政治・経済・社会要因により時間の経過により変化します。下記の2つの現象は区別されなければなりません：(1)供給と需要の変化と、技術的变化は、相互に独立した形で個別項目の価格の増減を招く場合がある(「特定価格変動」)、(2)経済におけるその他の要因が価格の一般的水準の変化をもたらすため、したがって貨幣の一般的購買力の変化をもたらす場合がある(「一般価格変動」)。貨幣の購買力は、財とサービスの価格水準が上昇するにつれて減少します。インフレーション環境下における貨幣の購買力と価格水準は相互に依存します。

ほとんどの国では財務諸表はインフレーションに対する調整はされておらず、価格の一般的水準の変化または保有資産の特定価格の変化にかかわらず、取得原価をもとに作成されます。しかしながら、報告主体が特定の資産または負債を公正価値で測定することが要求されるまたはそうすることを選択できる例外があります。その一例として、PSAK16下で公正価値による再評価が認められる有形固定資産、およびPSAK69により通常は公正価値での測定が要求される生物資産があります。このような規則に従うことで、貨幣の購買力に劇的な変化がないことを前提として、意義のある結果を生み出すことができます。

特にハイパーインフレーション経済下における貨幣の購買力の重要な変化は、インフレーション調整がされていない財務諸表は有益ではなく、誤解を招く可能性が高いことを意味します。価額は報告期間ごと、さらには報告期間中の比較が不可能になり、報告期間中に生じる一般的購買力の利得または損失は計上されません。したがって、インフレーションの調整を行わない財務諸表は、取得原価を採用するか当期原価を採用するかを問わず、報告主体の期末時点の財政状態、報告期間における経営成績またはキャッシュ・フローを適正に反映せず、報告期末時点での通貨単位を測定して表示した場合のみ有用性があります。

インフレーション調整済み財務諸表は、取得原価主義からの乖離ではなく、その延長です。PSAK63では、ハイパーインフレーション環境下における財務報告に対する取得原価主義の限界を克服することを目指していますが、資産または負債における個別・特定の価格変動を反映するものではありません。

さらに、ISAK19は、企業がその機能通貨の経済においてハイパーインフレの発生を確認した場合、かつその経済が前期にはハイパーインフレでなかったため、企業がPSAK63にしたがって財務諸表を修正再表示する報告期間において、PSAK63の要件をどのように適用するかについて指針を示しています。

## 8. 収益および政府補助金-PSAK72およびPSAK61

### 顧客との契約から生じる収益

収益は、報告主体の通常の活動の結果生じる所得です。PSAK72(収益基準)の中核的原則は、報告主体は顧客への財またはサービスの移転について、当該移転から予期される対価を反映する価額で収益を認識することを要求しています。

PSAK72は、リース、保険および金融商品等のその他の基準の範疇にある契約を除く、顧客と締結する全ての契約に適用されます。その他の項目(利息および配当)も報告主体の通常の活動の結果から生じるものであり、収益として表示される場合がありますが、これらの項目自体は収益基準の範疇外です。あくまでも、顧客との契約のみが収益基準で規定する範囲です。報告主体は自身が関与する契約アレンジメントにおいて、それがPSAK72に該当するかを確定するために当該アレンジメントの相手方が顧客であるか否かを精査する必要があります(例えば、特定の共同開発プロジェクト)。

PSAK72では、履行義務の充足に基づき収益が認識される5ステップモデルを規定しています。各ステップには詳細なガイダンスが設けられています。

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(また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て、契約が収益基準の範囲内にあることを確保するために、顧客に引き渡す財またはサービスの提供に伴い最終的に対価を稼得する確度が「高い(Probable)」と結論付けなければなりません。IFASでは、「probable」とは「more likely than not」(どちらかといえば可能性はある、つまり、50%超の確率があること)を意味します。

2つ以上の契約(顧客の関連当事者との契約を含む)が同時点また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場合、もしくは一方の契約の対価が他方の契約に依存する、あるいは、契約における財またはサービスが相互に関連している場合、統合しなければなりません。契約の変更は、個別の履行義務の追加をもたらし、価格が追加の履行義務の単体販売価格(すなわち、商品または

サービスが単体で販売される場合の価格)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。この場合、残りの財またはサービスが別個のものであるかどうかに応じて、収益に対する累積的な事後(キヤッチアップ)調整または将来の履行義務が充足されたときの収益に対する将来的な調整のいずれかにより、修正は元の契約に対する調整として会計処理されます。

## 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。履行義務は財また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。財の引渡しまたはサービス提供にかかる法的また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。

企業は約束した財またはサービスが別個のものである場合、その一つひとつについて、個別の履行義務を認識します。財またはサービスは、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. 顧客が財またはサービスを単独で利用する、また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、財またはサービスが別個である)、および
2. 企業による顧客に対する財また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、顧客に対する財また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、返品権利、ライセンスおよ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、企業が財また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、財また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)非現金形式の対価(一般に公正価値)、および、(4)顧客に支払った対価を差し引いた価額。

変動対価は、期待値または最頻値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動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充足することにより認識されます: (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(も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。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、企業の影響力以外のその他の要因に高度に依存する場合、(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経験・ノウハウが不十分である場合、(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、履行義務はその財また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また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。利用可能な見積り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) 類似または同様の財また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また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(も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(または充足するにつれて)収益を認識

収益は、約束された財また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またはサービスの支配を獲得する時点です。支配はある時点また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、資産が形成または改善され、顧客が当該資産を支配する、または(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。財また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リスクと経済価値が顧客に移転していること、および(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)またはインプットメソッド(例えば、発生したコストまたは経過した時間)を適用することができます。顧客への物品またはサービスの移転を最も適切に描写できる方法を、顧客との契約また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

PSAK72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およ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年未満の場合には、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、または有形固定資産)。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、当該コストが契約また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、資産に関連する財また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。

### ライセンスング

PSAK72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またはその他の財またはサービスと組み合わせたもの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。その他の財また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また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、特定の契約また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)その具体的財またはサービスの移転を約束するのか、または当該の財また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。企業が本人なのかまた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。PSAK72では、企業が特定の財また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またはサービスに対し実施する必要があります。複数の個別の財またはサービスが関与する契約では、企業は一部の財またはサービスについて本人となり、別の財またはサービスについて代理人となりうる場合があります。

## 政府補助金–PSAK61

政府補助金は、報告主体の営業活動に関する特定条件に対する過去または将来のコンプライアンスと引き換えに政府が報告主体に資源を移転させる形式による支援・援助です。このような政府補助金は、報告主体による特定資産またはその他の支出のための資金調達を支援する目的で支給されます。

政府補助金は、企業が補助金に関連する条件を遵守し、補助金を受領す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。

さらに、ISAK18は、営業活動と特定の関係を持たない政府補助金について、より多くのガイダンスを提供しています。

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損益を規則的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、もしくは別個に一般的な表記、例えば「その他収益」として表示されます。損益として認識されるタイミングは、補助金制度に定められている条件や義務の履行状況によって異なります。

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、財政状態計算書において表示しなければなりません。損益は、減価償却費の減少、または収益として関連資産の耐用年数にわたって規則的に認識される繰延収益により影響を受けます。

## 9. オペレーティング・セグメント-PSAK5

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およびその財務上の影響、なら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) 上場持分金融商品または債権を発行する企業、および (b) 公開市場において債権また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・セグメントまた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、地域別収益およ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および資源について、最高経営意思決定者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がレビューする収益、損益、およ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と主要財務諸表との調整表が要求されます。

## 10. 従業員給付-PSAK24

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(支払われた対価または確約された対価)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、ボーナスおよび年休や長期勤続休暇等の有給休暇等)、退職手当(離職手当および解雇手当等)および退職後給付(退職給付制度等)が含まれます。PSAK24はPSAK53に規定される株式報酬費用を除く、全ての従業員へ提供する対価に関連します。

短期給付の認識および測定は、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。

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

### 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額です。

## 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、債務および費用を測定するために数理計算上の仮定およ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(従業員退職率および死亡率等)および財務上の変数(将来の給与および医療コスト)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負債に対して相殺でき、純額(過不足部分)貸借対照表に表示されます。

制度資産および確定給付負債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、企業結合および再測定損益とともに制度への拠出額および制度から支払われる給付額を除外して、年金基金の剰余また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(確定給付債務または資産の純額に対する純利息に含まれる金額を除く)、および資産上限の影響額の変動(確定給付債務または資産の純額に対する純利息に含まれる金額を除く)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また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)、および
- 純利息費用(確定給付債務の割引の巻き戻し、およ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)、および退職給付制度の精算による損益から構成されます。

確定給付債務の現在価値、関連する現在の勤務費用および該当する場合には過去の勤務費用を決定する際、企業は、従業員による勤務が初めて制度上の給付をもたらす日から、従業員がさらに勤務しても、さらなる昇給以外には制度上のさらなる給付をもたらす重要な額がない日まで、制度の給付式に基づき勤務期間に応じて給付するものとします。2022年4月、DSAK-IAIは、IFRS解釈委員会アジェンダ決定への対応として、プレスリリースを発表しました: IAS第19号「従業員給付-給付の役務提供期間への帰属」(「IFRIC AD」)を2021年5月に公表し、インドネシアの労働法で導入された年金給付制度について、企業が給付を帰属させる期間の決定方法を明確にしています。

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(PSAK24、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)、およ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(PSAK24、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。報告主体は、確定給付債務(資産)純額とアニュアルレポート期間の開始時に確定した割引率を使用しなければなりません(報告期間中に制度の変更、縮小または精算がないことを前提とする)。また、報告主体は、制度への拠出または給付支払いにより生じた確定給付債務(資産)純額の変動についても考慮しなければなりません。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子率(もしくは、該当する場合、国債の利子率)です。

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、または変更）または縮小（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。制度の修正また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。精算は「確定給付制度下において提供される給付の全部または一部に関する全ての法的または推定的義務を解消する取引」と定義されます（給付支払いを除く）。精算利得または損失は、精算発生時に損益計算書上で認識されます。

確定給付制度の条件または加入状況の変更により、制度の変更、縮小、精算に至る場合、PSAK24では確定給付債務の純額を制度の変更前後において現行の仮定と当該変更時点における制度資産の公正価値をもとに再測定することを規定しています。

ISAK15、PSAK24「確定給付資産の上限、最低拠出要件およびそれらの相互関係」において、制度資産が確定給付負債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、年金資産または負債が法的または契約上の最低拠出要件にどのように影響を受けるかを明記しています。

## 11. 株式報酬-PSAK53

PSAK53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（または別のグループ企業、ある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) 企業または別のグループ企業の持分金融商品（株式またはストック・オプションを含む）の価格（または価値）に基づいた金額に対して、企業の現金またはその他の資産、あるいは
- (b) 企業または別のグループ企業の持分金融商品（株式またはストック・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。

PSAK53における会計処理は金融商品の公正価値に基づきます。報酬の評価および取り扱いは、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。

通常、株式報酬が関与する取引は権利確定期間にわたり費用また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、企業による商品またはサービスの認識日に受け取った商品また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また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また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、識別不能な商品またはサービスはPSAK53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、もしくは受け取る予定の商品またはサービスの中で、識別不能な商品また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(PSAK53の定義に従う(PSAK68の定義には従わない)。負債は各貸借対照表日およ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。

## 12. 税金費用-PSAK46

### PSAK46

PSAK46では、当期税金および繰延税金からな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税務上の益金、損金に基づきます。企業は貸借対照表上で当期および過年度に関する税金費用の未払部分の負債を認識します。また、企業は税金が過払いである場合、資産を認識します。

当期税金資産および負債は、貸借対照表日までに施行済みまたは実質的に施行済みの税率と税法を適用して、税務当局に納付する(また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。税法と会計基準では、収益および費用、ならびに資産および負債の認識および測定方法が異なります。

税効果会計では、この不一致に対処しています。この不一致は資産または負債の税務上の簿価と財務諸表における簿価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税務上の簿価よりも大きくなる)が発生し、繰延税金負債となります。

繰延税金は、資産または負債の税務上の簿価とこれらの財務諸表上の簿価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、および会計利益にも課税利益にも影響を与えず、将来加算一時差異と将来減算一時差異が等しくならない取引における資産または負債の当初認識、および
- 子会社、支社、関係会社およびジョイント・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)

繰延税金資産および繰延税金負債は、貸借対照表日までに施行済みまたは実質的に施行済みの税率と税法に基づいて資産が実現する、または負債が清算される期間に適用が見込まれる税率で測定されます。繰延税金資産および繰延税金負債の割引は認められません。

一般的に、繰延税金資産および繰延税金負債の測定には、企業が貸借対照表日において予期する資産・負債の簿価を回収または決済する処理の税務上の影響が反映されません。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、資産の使用または売却、あるいはその両方)が各貸借対照表日に考慮されます。

PSAK13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、土地およ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、PSAK46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、控除可能な一時差異に対して利用できる課税所得があ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。

当期税金およ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、当期税金および繰延税金は、企業結合、または損益外で認識される取引や事象から発生する税金が、同一期間もしくは異なる期間においてその他の包括利益、または直接資本に直接計上される場合はその限りではありません。例えば、税率または税法の変更、繰延税金資産の回収可能性の再評価、または予期される資産回収方法の変更による税務上の影響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、または控除された部分は除きます。

### ISAK34「税務上の不確実性」

PSAK46 では所得税における不確実性の会計処理の方法について取り扱っていません。そのため、ISAK34 が公表され、その中で、PSAK46の原則を適用しつつ、税務処理に不確実性がある場合における、繰延税金資産・負債/当期税金資産・負債の認識・測定方法について明確化しています。不確実な税務処理とは、報告主体が行う税務処理のうち、税務当局が疑義を呈する可能性のある全ての税務処理を指します。当該事項の解釈指針では、税務上の不確実性の検討および会計処理方法についての枠組み(フレームワーク)を提供しています。

### ISAK20「法人所得税-事業体またはその株主の税務上の地位の変化」

さらに、ISAK20は、企業が自社または株主の税制上の地位の変更による税効果をどのように会計処理すべきかについての指針を提供しています。

### 13. 一株当たり利益-PSAK56

一株当たり利益(EPS)は、アナリスト、投資家およ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。

証券取引所に株式を上場する企業は、基本的なEPSおよび希薄化後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またはその他の規制当局に財務諸表を申請する、または申請の過程にある企業は、PSAK56の規定を遵守する必要があります。

基本的な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(ボーナスおよ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、損益およ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および契約を指します。

継続事業および事業全体の基本的なEPSおよび希薄化後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、個別の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は、同一の財務諸表または注記に開示されます。

## 貸借対照表および関連する注記

### 14. 無形資産-PSAK19

無形資産は物理的な実体を伴わない識別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、移転およびライセンス付与が可能な)場合または契約上ある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、およ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、無形資産の創出また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

研究または開発段階ですでに費用化されたものは、後にプロジェクトが認識要件を満たした場合にも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、スタートアップおよび公告費用が含まれます。自己創出したブランド、マストヘッド、顧客リスト、著作権およ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。

さらに、ISAK14は、企業のウェブサイトの開発および運営に関する内部支出に関する会計処理の指針を提供しています。

## 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、確率基準および測定基準は常に満たされたものとみなされます。したがって、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ていたか否かにかかわらず、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。

耐用年数が確定可能な無形資産は、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および未使用の無形資産については年度毎、および減損の兆候がある場合に減損テストを行います。

## 15. 有形固定資産-PSAK16

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(割引およびリベートを控除)およ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(輸入関税およ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、および関連する報酬、ならびに資産の解体・撤去およ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および減損損失累計額を差し引いた額(原価モデル)、または再評価額から減価償却累計額および事後減損損失累計額を差し引いた額(再評価モデル)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定期的に償却されます。

意図された使用前に生産された品目(資産が適切に機能するかどうかをテストする際に生産されたサンプルなど)の売却収益は損益として認識され、品目の原価はPSAK14「棚卸資産」に従って認識されます。試験原価は、企業が意図された使用に向けて固定資産を準備している間に生産された品目を売却したことによる正味収益によって減額されません。

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せん。

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またはオーバーホール(全体的な点検・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。

インドネシアにおける土地使用权取得のコストは、取引の実質とその事実・状況に応じて、資産取得またはリースとして処理されます。2020年11月、DSAK-IAIは、PSAK16とPSAK73の相互関係を明確にするISAK36「土地の権利」を公表した。この解釈指針は、土地の権利に関する会計処理がPSAK16またはPSAK73の範囲かを判断するためのガイダンスを提供している。土地の権利の会計処理を定義するにあたっては、法的形式ではなく、取引の実質と契約上の権利および義務が主な考慮事項になります。

### 借入コスト

PSAK26「借入コスト」では、適格資産の取得、建設または製造に直接起因する借入コストについて、企業は資産計上をしなければなりません。

## 16. 投資不動産-PSAK13

PSAK13「投資不動産」に従う財務報告において、特定の不動産は、その性質が自己使用の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り当該不動産の現在価値およびその価値の変動が重要となります。

投資不動産は、法人が賃貸料および/または資本増価を目的として保有する不動産（土地または建物、あるいは建物の一部、もしくはその両方）です。このカテゴリーには、建設中また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。

- PSAK16「有形固定資産」：製造での使用または商品・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）として扱われる。
- PSAK14「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する。

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モデルまたは原価モデルのいずれかを選択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。

公正価値モデルを選択した場合、建設中また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、市場参加者の間の秩序だった取引において資産の売却により受け取る額、また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PSAK68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およ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。

ISAK31「PSAK13『投資不動産』の範囲の解釈指針」では、PSAK13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、床およ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また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。使用の意図の変更は、当該区分変更の根拠としては不十分です。

## 17. 資産の減損-PSAK48

流動資産およ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処分費用を差し引いた額、また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の間の秩序だった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PSAK68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。資産または資金生成単位（以下、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。減損は資産またはCGUの資産に配分され、減損損失は損益に認識されます。

減損ガイダンスの対象となる全ての資産は、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、およ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、経済または法的環境の重大な変化、あるいは市場金利の上昇）および内部指標（例えば、陳腐化の証拠または資産の物理的損傷、あるいは資産の経済的成果が予想よりも悪化している、も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、他の単一の資産からキャッシュ・フローを生み出すことはほとんどなく、多くの資産はCGUと称する資産グループとして減損テストの対象となります。CGUは、その他のCGUから生成するキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローをもたらす資産の最小のグループを指します。

減損は可能な限りにおいて、個別の資産レベルで識別されなければなりません。ある資産に属するCGUの回収可能価額は、個別資産の回収可能価額が識別できない場合のみ計算されます。CGUに対する減損評価は、その全ての有形固定資産、無形資産およ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、処分コスト控除後の公正価値と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CGUまたは複数CGUの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最大の複数CGUのグループは、企業結合前の最小レベルの事業セグメントです。

## 18. リース会計-PSAK73

### PSAK73

リースとは、ある期間における資産(原資産)の使用権を、対価と引き換えに付与する契約(あるいは契約の一部)です。

PSAK73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、および「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。これは、経済的な観点から、リース契約が原資産の使用権の取得にかかわるもので、その取得価格を割賦払いするという原則に基づいています。PSAK73では借手に対し、特定の短期リースおよび少額資産リースに関する免除を規定しています。

リース負債は開始日において当初認識され、リース期間中において未払いである部分の支払リース料の現在価値に等しい価額で測定されます。使用権資産は原価で当初認識され、当該原価はリース負債に開始日までに貸手に対して支払われたリース料を加算し、その価額から借手が受領したリース料を減額し、原状回復費用の当初見積額ならびに借手に発生した当初直接費用の合計額加算した価額です。原状回復費用の引当金は、別個の負債として認識されます。

支払いリース料には (a) 固定料金 (実質的に固定された支払額を含む) からリースインセンティブを差し引いた価額、(b) 指数またはレートに左右される変動支払リース料、(c) 借手が保証する残存価額、(d) 購入オプションの行使価格 (借手が当該オプションを行使することが合理的に確定できる場合)、ならびに (e) リース中止に対するペナルティ (リース期間が、借手によるリース中止の行使を反映する場合) が含まれます。

借手は、支払リース料の現在価値と未保証残存価額が、原資産の公正価値と貸手の全ての当初直接費用との合計額と等しくなるような利子率 (「リース計算で使用する利子率」) を適用しなければなりません。しかしながら、そのような利子率がすぐに算定できない場合、借手は、同様の経済環境下において当該使用権資産の取得原価と同様の価額の資産を取得するために必要な資金を借り入れるために支払いが必要な利子率 (「追加借入利子率」) を適用しなければなりません。

借手は、以降の期間において、リース負債を実効金利法を適用して測定します。使用権資産は、PSAK16「有形固定資産」の規定に従い減価償却します。また、借手は使用権資産に対し、PSAK48「資産の減損」の規定に従い減損を適用しなければなりません。

損益計算書では、借手はリース負債の利息費用およ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、少額資産リースおよ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。

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。ファイナンス・リースでは、貸手が債権を認識し、一方でオペレーティング・リースでは、貸手が原資産を継続して認識します。

サブリースは、資産の使用権を参照して、オペレーティング・リースもしくはファイナンス・リースのいずれかに区分されます。ヘッド・リースが短期リースである場合、サブリースは、オペレーティング・リースに分類されます。ファイナンス・リースとなるサブリースについては、中間貸手は、(ヘッド・リースによる)残存リース負債と(サブリースによる)リース債権を相殺することは認められません。同じ原資産のヘッド・リースとサブ・リースに関連するリース収益とリース費用についても同様です。

PSAK73では、借手と貸手を対象としたリースの変更に対する具体的な規則を定めています。

資産の所有者が当該資産を売却し、それを買手からリースバックする取引(「セールアンドリースバック取引」)について、PSAK73では当該取引がPSAK72下で収益が認識されるセール(売却)に該当するか否かを評価することを要求しています。資産の支配が買手(貸手)に譲渡される取引では、売手(借手)が保有される使用権資産についての従来の帳簿価額から比例的に使用権資産を測定することが求められます。借手が認識する利得(または損失)は、貸手に留保される使用権に係る利得(または損失)総額の比率に限定されます。譲渡がPSAK72下でセールに該当しない場合、売手は受領する現金を金融負債として処理し、買手は金融資産(債権)を認識します。

## 19. 棚卸資産-PSAK14

棚卸資産は原価また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、還付不可能の税金、輸送・取扱費、およびその他の直接帰属原価から値引、リベートおよ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および見積販売費用を差し引いた額です。

PSAK14「棚卸資産」では、交換不可能な商品また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)また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原価評価方法を適用します。しかし棚卸資産の性質・用途が異なる場合は、異なる原価評価方法を適用することもあります。また、期間ごとに一貫性の有る原価評価方法を適用します。

## 20. 引当金および偶発事象-PSAK57

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「時期また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として現在の債務を負っており、当該債務を決済するために経済的便益の移転が必要となる可能性が高く(すなわち、そうでない可能性よりも高い)、当該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善の見積額であり、予想キャッシュ・フローの現在価値(貨幣の時間的価値の影響が重要である場合)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また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の支出を回避出来る場合、現在の債務は負わず、引当金を計上する必要はありません。

例えば、企業は、不利な契約に関する損失の場合を除き、将来時点における支出の意図、また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)。

企業が不利な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、契約に基づく現在の債務は引当金として認識されます。契約専用の資産の減損は、引当金を計上する前に認識されます。

## リストラクチャリング引当金

リストラクチャリング引当金は、引当金の一般的な認識基準が満たされた場合のみ認識されます。リストラクチャリングの義務は、往々にして構造的なものです。

引当金は、(a)リストラクチャリングの主要な特性を特定する詳細な公式計画、(b)企業が計画を実施し、または主要な特性を当事者に公表することでリストラクチャリング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。

リストラクチャリング計画について、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の債務は発生しません。事業の譲渡について、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。

リストラクチャリング引当金には、リストラクチャリングによって生じる直接的な支出のうち、リストラクチャリングに必要なとされるもののみが含まれ、企業の継続的な活動に関連するものは含まれません。資産売却による見込み益は、リストラクチャリング引当金の測定には考慮されません。

## 補填

引当金決済に必要な一部または全部の費用が別の当事者により補填されることが見込まれる場合において、企業の債務の決済により補填の受領が実質的に確実な場合にのみ認識されます。通常、企業は債務全体に対して責任を負うため、補填は別個の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、現行の最善の見積りを反映するよう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・フローおよび割引率が含まれなければなりません。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、過去の事象から発生し得る債務で、企業のコントロールの及ばない不確実な将来事象の発生または不発生によってのみ、その存在が確認される債務、または以下の理由により認識されない現在の債務をいいます。(a)債務の決済による経済的便益の流出の可能性が低い、または(b)金額が正確に測定できない。

偶発債務は、決済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、過去の事象から発生し得る資産で、企業のコントロールの及ばない不確実な将来事象の発生または不発生によってのみ、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。

## 課徴金

公的機関は企業に対し、特定期間の売上総額や特定日における資産または負債等の指標に基づき課徴金を課すことができます。ISAK30はそのような課徴金に関する会計処理を規定しています。課徴金の支払義務を生じさせる義務的事象は、法令により特定される課徴金の支払いのトリガーとなる行為です。

## ISAK9「廃棄、原状回復およびそれらに類似する既存の負債の変動」

多くの企業は、固定資産の解体、移動、原状回復の義務を負います。当該費用の当初見積りはPSAK57に基づく負債として認識され、さらにPSAK16「固定資産」に従い、関連する有形固定資産の帳簿価額に含められます。

ISAK9では、関連する費用が有形固定資産の取得原価の一部として認識される、廃棄、原状回復およびそれらに類似する引当金の変更の会計処理方法を明確にしています。

廃棄、原状回復およびそれらに類似する引当金の変更は、関連する固定資産の帳簿価額に加算または減算されます。しかし、原資産はその価額がゼロを下回る（この場合、超過分は損益に計上される）またはその回収可能価額を超過することはありません。また、ISAK9では割引の定期的な振戻しは金融費用として純損益に認識され、PSAK26「借入費用」に従って資産化できないことを明確にしています。

### 不利な契約

不利な契約とは、契約に基づく義務を果たすための不可避免的な費用が、その契約に基づいて受領すると予想される経済的便益を上回る契約をいいます。不利な契約に基づく現在の義務は引当金として認識され測定されます。不利な契約に対する引当金を計算する際、企業は以下を含める必要があります：

- 当該契約を履行するための増分コスト（例えば、直接労務費や材料費）、および
- 契約の履行に直接関連するその他の費用の配分（例えば、契約の履行に使用される有形固定資産の減価償却費の配分など）

ただし、不利な契約に対する個別の引当金を設定する前に、企業は、契約専用の資産ではなく、契約の履行に使用される資産に発生した減損損失を認識します。

## 21. 報告期間後の事象および財務上のコミットメント-PSAK8

貸借対照表日と財務諸表の発行の承認日との間に期間の経過がないように財務諸表の確定をすることは実務上現実的ではありません。したがって、貸借対照表日と承認日の間に発生した事象（すなわち、後発事象）をどの程度まで財務諸表に反映すべきかという問題が生じます。

後発事象は修正を要する後発事象(Adjusting events)または修正を要しない後発事象(Non-adjusting events)のいずれかになります。修正を要する後発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決定するような場合です。修正を要しない後発事象は、貸借対照表日以降に発生した状況に関連するものです。例えば、期末日以降に事業の中止を発表した場合や、制定された税法や税率が貸借対照表日以降に変更されるような場合です。

貸借対照表日の資産および負債の帳簿価格は、修正を要する後発事象また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。株式の発行や主要な企業結合、主要な生産工場の火災による焼失、資産価格や外国為替レートの報告期間後の異常に大きな変動など、貸借対照表日後の重要な修正を要しない後発事象は開示されます。

### 配当

貸借対照表日後、財務諸表の発行が承認される前に提案、または宣言された配当は、貸借対照表日時点では負債として認識されません。ただし、当該配当の詳細は開示されます。企業が、現金以外の資産（非現金資産）を、所有者として行動する所有者に配当として分配することがあります。このような状況において、企業は、非現金資産または現金に代わるもののいずれかを受け取るという選択肢を所有者に与えることもできます。ISAK11では、企業がこのような分配をどのように会計処理すべきかについての指針を提供しています。

### 金融コミットメント

企業が期末日後に重要なコミットメントの締結、または偶発債務が発生する場合、修正を要しない後発事象として開示しなければなりません。しかし、他の基準では、貸借対照表日に存在し、将来の期間に影響を与えるコミットメント、例えば資本的支出の確約やリース負債に含まれていない将来のリース料、投資不動産へのコミットメントは、PSAK60「金融商品：開示」およびPSAK67「その他の事業体における持分の開示」に従って通常、開示が要求されます。

## 財務諸表発行の承認日

企業は、財務諸表の発行が承認された日および承認した人物を開示します。

## 22. 株主資本と準備金

資本は、資産および負債とともに企業の財政状態を表示する3つの要素の1つです。資本は、DSAKフレームワークにおいて企業の資産から全ての負債を差し引いた後の残余持分と定義されています。「資本」という用語はしばしば企業の資本性金融商品および準備金を包含するために使用されます。資本は財務諸表において、多様な説明がなされています。

企業はこれを所有者持分、株主資本、資本金および準備金、株主資金、持分と呼ぶことがあります。資本には異なる特徴を有する様々な構成要素が含まれます。

IFASの目的において、何が資本性金融商品を構成し、どのように会計処理すべきかを決定することは、金融商品に関する基準PSAK50「金融商品－開示」の範囲に含まれます。

資本性金融商品（例えば、発行済みの償還不能な普通株式）は一般的に、直接帰属する取引費用を差し引いた後、株式の発行（発行による収益）から生じる資産または負債の認識または認識の中止を記録した後の残余として計上されます。資本性金融商品は、当初認識後に再測定はされません。

準備金には、金融資産評価差額金、ヘッジ準備金、資産再評価準備金、および為替換算調整勘定、および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

自己株式は資本から控除されます。企業の資本性金融商品の購入、売却、発行、またはは取消について損益は認識されません。

### 非支配持分

連結財務諸表における非支配持分（従来は「少数株主持分」と呼ばれた）は、親会社株主の資本とは別に、資本の構成要素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、発行済株式総数および準備金、株主資本変動計算書の表示、資本管理方針、および配当情報が含まれます。

## 連結および個別財務諸表

### 23. 連結財務諸表-PSAK65

IFASにおける連結財務諸表に関する原則はPSAK65「連結財務諸表」に規定されています。PSAK65では、支配に関する単一の定義が設けられています。

PSAK65の目的は、企業が1つまたは複数の事業体を支配する場合に、連結財務諸表を表示および作成するための原則を確立することにあります。PSAK65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およ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(PSAK65、第2パラグラフ)。

重要な原則は、投資者が投資先企業に対するパワーを有し、投資先企業への関与から生じる変動リターンの影響にさらされており、投資先に対するパワーを使用してリターンに影響を与える能力を有する場合にのみ、支配が存在し、連結が要求されるということです。

PSAK65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。

- 投資先の目的とデザインの評価
- 関連する活動とそれらを指揮する権限
- 権利の性質—本質的に実体を伴う権利か、単なる保護的なものか
- 議決権および潜在的議決権の評価
- 支配力の行使において、投資者は本人であるか、代理人であるか
- 投資者間の関係およびそれらが支配に与える影響
- 特定資産のみに対する支配の存在

困難な状況下では、正確な事実と状況がPSAK65の分析に影響します。PSAK65では「明確な線引き」を提供するものではなく、支配を評価するために、契約上の取り決めの存在や他の当事者が持つ権利など、多数の要因を考慮する必要があります。

投資会社の定義を満たす事業体は、自らが支配する投資先の連結を免除され、その代わりに、支配しているほとんどの投資先をPSAK71の規定に基づき、純損益を通じて公正価値で計上します。

PSAK65は開示要件を含んでおらず、これはPSAK67「その他の事業体における持分の開示」に含まれています。報告企業は、追加情報を収集するために必要となるプロセスと統制を計画し、実施する必要があります。これには、必要とされる集計のレベルなど、PSAK67の問題点を予備的に検討することが含まれる可能性があります。

## 24. 個別財務諸表-PSAK4

PSAK4は、企業が連結財務諸表の補足情報として個別財務諸表を表示することを選択した場合の、子会社、ジョイントベンチャー、関連会社に対する投資の会計処理について規定しています。投資の各カテゴリーはPSAK71に従って取得原価で計上するか、もしくは連結財務諸表の補足情報として個別財務諸表を表示する際に持分法を用いて計上する必要があります。

## 25. 企業結合-PSAK22およびPSAK38

企業結合とは、ある企業(取得企業)が1つまたは複数の事業(被取得企業)の支配を獲得する取引または事象を指します。事業とみなされるためには、アウトプットを生み出す能力に大きく貢献するインプットと実質的なプロセスを含む買収でなければなりません。PSAK22は、オプションとしての「concentration test」(集中度テスト)を規定しており、これを満たせば、さらなる評価は不要となります。

PSAK65では、投資者が投資先を支配しているのは、投資先への関与から変動するリターンにされされ、または権利を有し、投資先に対するパワーによってリターンに影響を与える能力を有する場合です。どの企業が支配力を有するかについては、株式保有率、取締役会の支配、支配契約など、多くの要因が影響する可能性があります。ある企業が他の企業の50%以上の株式を所有する場合、支配が存在すると推定されます。

企業結合は様々な構造で発生します。PSAK22「企業結合」では、法的形式よりも取引の実質に焦点を当てます。関係者間で多数の取引がある場合、一連の取引の全体的な結果が考慮されます。例えば、他の取引の完了を条件とする取引は、連動しているとみなされるかもしれません。取引がどのような場合に連動するかを決定するには、判断が必要です。

共通支配下にある企業が関与するものを除く全ての企業結合は、取得法を用いて会計処理されます。取得法は企業結合を取得者の視点からとらえており、次のステップに要約されます。

- 取得企業の識別
- 取得日の決定
- 取得した識別可能資産、引き継いだ負債、および被取得企業の非支配持分の認識および測定
- 被取得企業に移転した対価の認識および測定
- のれんまたは割安購入益の認識および測定

被取得企業の識別可能資産(以前に認識されていなかった無形資産を含む)、負債および偶発債務は、通常、公正価値で認識されます。公正価値はPSAK68の規定に従い算定されます。取得企業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、親会社に直接または間接的に帰属しない子会社の持分を表します。取得企業は非支配持分を公正価値で測定するか、識別可能な純資産に対する比例配分で測定するかを、取得ごとに選択することができます。

企業結合の対価には、現金および現金同等物、現金以外の対価の公正価値が含まれます。対価の一部として発行された資本性金融商品はすべて公正価値で評価されます。対価の一部が繰り延べられた場合、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かれます。対価には被取得企業の支配と引き換えに支払われた金額のみが含まれます。また、対価には既存の関係を清算するために支払われた金額、将来の従業員への役務提供を条件とする支払い、およ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また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、条件付対価は取得日における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（損益を通じて毎期公正価値で再測定される）または資本（以降の再測定はしない）として分類されるかによって異なります。負債または資本のいずれに分類するかは、PSAK50「金融商品—表示」のガイダンスに従い決定されます。

のれんは、取得した資産から生じる将来の経済的便益のうち、個別に識別・認識されていないものについて認識されます。のれんは、移転された対価、被取得企業の非支配持分の金額、および段階的に取得した被取得企業の持分の取得日における公正価値と、取得した識別可能な純資産の公正価値との差額です。非支配持分が公正価値にて測定される場合、のれんは非支配持分に帰属する金額を含みます。非支配持分が識別可能な純資産の持分割合で測定される場合は、のれんは支配持分、すなわち、親会社に帰属する金額のみを含みます。

のれんは資産として認識され、毎年1回の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、利益が認識される可能性があります。

共同支配下の企業の結合は、PSAK38「共同支配下の企業結合」に基づく持分プーリング法を用いて会計処理されます。すなわち、取得企業は、両企業（取得企業と被取得企業）が常に結合していたかのように、被取得企業の財政状態およびすべての経営成績を取り込む必要があります。過年度決算の修正再表示が必要になります。

原則として、取得企業は被取得企業の資産および負債を公正価値で測定することはありません。支払われた対価と取得した純資産の帳簿価額との差額は、将来にわたって損益に再分類されることはなく、資本の部の資本剰余金勘定として表示されます。

PSAK22を適用する企業は、取得日における企業結合から生じる引当金や偶発債務の認識について、PSAK57またはISAK30を参照する必要があります。

## 26. 子会社、事業および非流動資産の処分-PSAK58

処分が行われる、または予定される場合にPSAK58「売却目的の非流動資産および非継続事業」が関連します。PSAK58は、非流動資産(または処分グループ)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、または放棄される資産には当該基準は適用されません。

PSAK58では、処分グループを、売却また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、およ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(または処分グループ)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、取引の変更また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(または処分グループ)は、企業によるコミットメントがある場合(すなわち、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、また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)株主の承認の蓋然性を考慮しなければなりません。

非流動資産(または処分グループ)のうち「売却目的保有」または「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:

- 帳簿価額また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。
- 減価償却または償却はしない。
- 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)。

非継続事業は、事業上および財務上、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また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また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、または企業が事業を処分した時点でのみ非継続事業として分類されます。非継続事業について貸借対照表情報は修正も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。

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

子会社また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およ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、子会社または処分グループに帰属する全てののれんおよびその他の包括利益(例えば、為替換算調整勘定および売却可能資産にかかる未実現損益)を加算した額、および(b)売却金額の差額です。

## 27. 持分法会計-PSAK15

PSAK15「関連会社およびジョイント・ベンチャーへの投資」では、当該事業体における持分は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、被投資企業の財務およ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推定されます。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推定されます。しかし、されます。しかし、これらの推定は反証される場合があります。

持分法による会計処理はジョイント・ベンチャーにも適用されます。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および権利を有するものです。

持分法では、関連会社またはジョイント・ベンチャーへの投資は当初、取得原価で計上されます。投資企業による関連会社またはジョイント・ベンチャーの持分取得日以降、この帳簿価額は、関連会社またはジョイント・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または減額されます。関連会社およびジョイント・ベンチャーは、PSAK15下の「売買目的保有」に区分されない限り、持分法で会計処理されます。

関連会社またはジョイント・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（取得時に生じたのれんを含む）にて表示されます。関連会社の投資は、PSAK48に従い、PSAK15（PSAK71改定後）に基づき減損の兆候があれば単独資産としてPSAK48に従って減損テストの対象となります。

報告主体は、持分法を適用していない関連会社またはジョイント・ベンチャーの金融商品についてPSAK71を適用することになります。これには、関連会社またはジョイント・ベンチャーに対する報告主体による「実質的な」投資の一部を構成する長期持分の保有が含まれます。関連会社またはジョイント・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（当該目的において、関連会社またはジョイント・ベンチャーに対する報告主体による「実質的な」投資の一部を構成するその他の長期持分の保有）、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、または投資者が関連会社またはジョイント・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足情報）において、関連会社またはジョイント・ベンチャーへの投資は、PSAK71に従って原価で計上するか、金融資産として計上するか、または持分法を用いて表示されます。

## 28. ジョイント・アレンジメント(共同支配の取決め)–PSAK66

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またはジョイント・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もしくはジョイント・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、およ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およびその他の事由)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および負債に対する義務について説明責任を負い、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説明責任を負います。

## その他のトピック

### 29. 関連当事者についての開示-PSAK7

PSAK7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
- 企業および企業グループのその他のメンバー企業の関連会社
- 企業およ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
- 企業またはその親会社の経営陣（およびその家族）
- 企業を支配、共同支配する、または企業に対して重大な影響力を行使する個人（およびその家族）
- 退職後給付制度
- 企業またはその親会社に主要経営人材サービスを提供する企業（また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与える影響を理解できるよう、関連当事者との関係、取引の金額およびその残高(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およ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、また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、または当該政府機関の支配・共同支配下にある、ある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(およびその残高)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およ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および金額、およ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、定性的または定量的な開示を行います。

### 30. キャッシュ・フロー計算書-PSAK2

キャッシュ・フロー計算書は(包括利益計算書、貸借対照表およ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、投資活動および財務活動)ごとの「現金および現金同等物」の流入および流出を表します。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、企業の現金および現金同等物獲得およ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)および非現金同等物である投資の取得および処分を指します。財務活動は、持分およ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)または間接法(非営業および非現金取引、ならびに運転資金の変動について純利益また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。

投資活動およ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。

配当および利子の受け取り・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、投資活動また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、およ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および現金同等物残高の変動を表します。

重要な非資金取引(例えば、持分発行による子会社の取得等)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、および引当金の繰入が含まれます。

企業は、財務活動から生じる負債の変更を、現金の収支を伴わない変更とキャッシュ・フローとを区別して、必要情報を追加で開示することが義務付けられています。

## 31. 期中財務報告-PSAK3

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または推奨しています。

企業は、IFASに完全に準拠した財務諸表(PSAK1「財務諸表の表示」の要件を遵守)または要約財務諸表を作成することができます。要約財務諸表には、(1)要約財政状態計算書(貸借対照表)、(2)要約包括利益計算書、または個別に表示される場合は損益計算書およびその他の包括利益計算書、(3)要約キャッシュ・フロー計算書、(4)要約持分変動計算書、および(5)関連注記が含まれます。

企業は、期中報告期間における資産、負債、収入、費用および損益の認識・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すべきです。

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、より多くの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、当期の数値および比較可能な数値(完全または要約財務諸表)が以下のとおりに開示される必要があります。

- 財政状態の計算書(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
- 包括利益計算書(もしくは、個別に表示される場合は、損益計算書およ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(期中報告期間および年初からの累計期間)の比較可能な数値
- キャッシュ・フロー計算書および持分変動計算書:現事業年度の期中からの累計および前事業年度の対応する累計の比較可能な数値、および

PSAK3は、どのような情報が期中財務諸表上で開示されるべきかを規定しています。開示すべき情報には下記が含まれます:

- 期中財務諸表全体に対する重要性
- 異常なまたは非経常的な項目
- 期中財務諸表(当期または前期)に重要な影響を及ぼす前報告期間からの変更
- 期中財務諸表で使用される見積りの理解に関連する情報

その全体的な目的は、報告主体の前回のアニュアルレポート報告期末以降の財政状態および当該期間中の経営成績の変化を理解するために重要である事象および取引を説明することにあります。

さらに、ISAK17は、PSAK3の要求事項とPSAK48ののれんの減損損失の認識との相互作用、および、のれんの減損損失に関するその後の中間および年次財務諸表固有の問題に対する相互作用の影響について述べています。ISAK第17号では、企業が前期の期中報告期間に認識したのれんの減損損失の戻し入れを行うことは認められません。

## 32. サービス譲与契約-ISA16およびISA22

公共サービスの提供に関する、官から民へのサービス譲与契約について、特定のPSAKは適用されません。ISA16「サービス譲与契約」では、サービス譲与契約に関する会計上の要件を明確にする様々な基準の解釈指針が示されています。ISA22「サービス譲与契約:開示」では、開示要件が網羅されています。

ISA16は、民間セクター企業(オペレーター)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譲与契約に適用されます。

また、譲与契約ではオペレーター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、オペレーターはインフラを自身の有形固定資産として認識せず、またオペレーターが当該資産の所有に起因して負担するリスクおよ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。

オペレーターは、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。金融資産の以降の会計処理では、PSAK71「金融商品」の指針を検討する必要があります。

オペレーターは、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。

オペレーターはPSAK72「顧客との契約による収益」に従うオペレーションサービス、建設またはアップグレードサービスに関連する収益および費用を処理します。インフラの管理維持およ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、PSAK57「引当金、偶発債務および偶発資産」に従い、認識されます。

### 33. 退職給付制度-PSAK18

PSAKに従い作成された退職給付制度に関する財務諸表は、PSAK18「退職給付制度による会計および報告」の規定を遵守しなければなりません。その他の基準は、PSAK18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。

PSAK18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
- 制度の記述および報告期間における制度の変更による影響、および
- 資金拠出方針の記述

PSAK18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およびそれから生じる過不足、また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かを区別した、確定した退職給付債務の数理的現価、も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、および
- 制度の記述およ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、およ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。

### 34. タックス・アムネ스티資産および負債-PSAK70

PSAK70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。または、
- PSAK70の第10から第23パラグラフにおける特定条項を用いる(オプションル・アプローチ)。

オプションル・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資産およ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また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(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(すなわち、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資産および負債は、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資産およ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、PSAK65 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資産また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。

### 35. 非営利法人の財務諸表の表示—ISAK35

インドネシア国内におけるほとんどの非営利法人は、以前はPSAK45「非営利団体の会計処理」に準拠して財務諸表を作成してきましたが、当該基準は2019年1月1日を以って実質的に撤廃されました。2019年において、DSAK-IAI は、非営利法人の財務諸表の表示について規定するISAK35「非営利法人の財務諸表の表示」を公布しました。

非営利法人の一般目的財務諸表の作成と表示にかかわる解釈指針はPSAK1とともに運用され、当該法人の法的態様および構造は問いません。本質的に、ISAK35では非営利法人に対するPSAK1 のパラグラフ5の適用方法を規定するとともに、非営利法人の活動を適正に反映させるための財務諸表上の個別表示項目または表題の変更例を提示しています。さらに、ISAK35では寄付者から非営利法人に寄付された資産について、寄付者が提示する要件に基づき、制限付きまたは無制限のいずれかとして表示すべきことを明確に要求しています。

また、ISAK 35 は、公的な説明責任を伴わないインドネシア会計基準 (SAK ETAP) を適用する中小規模の非営利法人の財務諸表にも適用されます。

## 業界特有のトピック

### 36. 保険契約-PSAK 62およびPSAK 74

保険契約とは、保険対象となる事象が保険契約者に悪影響を及ぼす場合に、企業が保険契約者に補償することに同意することにより、他者(保険契約者)から重要な保険リスクを引き受ける契約です。契約において移転されるリスクは、保険リスクでなければならず、金融リスクを除くあらゆるリスクを指します。

PSAK 62「保険契約」は、企業が法的に保険会社であるか否かにかかわらず、すべての保険契約の発行者に適用されます。保険契約者による保険契約の会計処理には適用されません。

PSAK 62は、PSAK 74の導入までの間、暫定的な基準として設定されました。この基準では、保険契約に関する既存の会計方針が特定の最低限の基準を満たす場合、その会計方針を継続することが認められています。最低限の基準のひとつは、保険負債の額が負債の妥当性テストの対象となることです。このテストでは、すべての契約および関連するキャッシュ・フローに関する現在の見積りを検討します。負債の妥当性テストの結果、保険負債が不十分であることが判明した場合、その不足額全額が損益計算書に計上されます。

発行体が保険会社ではなく、保険契約に関する特定の現地GAAPがない(または現地GAAPが保険会社のみを対象としている)場合には、PSAK57「引当金、偶発負債および偶発資産」をモデルとした会計方針が適切です。

保険契約に関連する情報については、企業が測定のために現地GAAPの会計方針を使用し続けることができるため、開示が特に重要となります。PSAK 62は、開示に関する2つの主要な規程を定め、以下の情報を開示するよう企業に対して求めています。

- 保険契約から生じる財務諸表上の金額を特定し、説明すること。
- 財務諸表の利用者が保険契約から生じるリスクの性質と程度を評価できるようにする。

### PSAK 74

2020年11月、DSAK-IAIはPSAK 74「保険契約」を発行し、それにより保険会社の会計の新しいエポックが始まりました。PSAK 74は、財務諸表の比較可能性を大幅に向上させる、明確で一貫性のあるルールを定義しています。保険会社にとって、新指針への移行は財務諸表と重要業績評価指標に影響を与えることとなります。

PSAK第74号では、「一般モデル」として、企業は保険契約を当初認識時に、履行キャッシュフロー（見積もり将来キャッシュフロー、貨幣の時間価値を反映する調整、非フィナンシャルリスクに対する明示的なリスク調整からなる）と契約上のサービス・マージンの合計で測定することを求めています。履行キャッシュ・フローは、各報告期間において現在の基準で再測定されます。前受収益（契約上のサービス・マージン）は、補償期間にわたって認識されます。

この一般的なモデルとは別に、基準は簡略化として「保険料配分アプローチ」を規定しています。この簡略化されたアプローチは、保障期間が1年以下の契約など、特定の種類の契約に適用されます。

直接参加機能を有する保険契約については、「変動手数料アプローチ」が適用されます。可変手数料アプローチは、一般的なモデルのバリエーションです。変動手数料アプローチを適用する場合、基礎となる項目の公正価値の変動に対する企業の持分は、契約上のサービス・マージンに含まれます。その結果、公正価値の変動は、発生した期間に損益として認識されるのではなく、契約の残存期間にわたって認識されます。

## 移行

PSAK 74は、2025年1月1日以降に開始する会計期間から適用されます。同基準は、PSAK 25に従って遡及適用することができますが、データの入手可能性に応じて、「修正遡及アプローチ」や「公正価値アプローチ」による移行も認められています。

移行に際し、企業は、実務上不可能な場合を除き、PSAK 74を遡及適用する必要があります。保険契約グループについてPSAK 74を遡及適用することが実務上不可能な場合、企業は修正遡及アプローチ又は公正価値アプローチを適用する必要があります。

保険契約から生じる債務を担保するために保有する金融資産を会計処理するために、PSAK 74とPSAK 71を同時に初度適用する企業は、比較情報の表示について分類上書きを適用することを選択できます。分類上書きにより、保険会社は、PSAK71の初度適用時にその金融資産がどのように分類されると予想されるかにあわせる方法で、比較対象期間の金融資産を分類し測定することができます。

### 37. 鉱物資源の探査および評価—PSAK64およびISAK29

PSAK64「鉱物試験の探査および評価」では、鉱物資源の探査およ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、鉱物資源の探査および鉱物埋蔵量の評価に従事する企業による会計のその他の側面（企業が探査の法的権利を取得する前の活動、または資源採掘の技術的実行可能性およ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。

PSAK64の範囲外の活動は適用可能な基準（PSAK16「有形固定資産」、PSAK57「引当金、偶発債務および偶発資産」およびPSAK19「無形資産」等）に基づき処理されます。

鉱物資源の探査およ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、それにより関連性があり、か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。特権・免許にはPSAK25の特定規定が適用されません。これにより、鉱業セクターの企業は、暫定措置として、PSAKの要件に準拠しない国内会計基準にて許容される方針の適用を継続することが認められます。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、または信頼度が高まり、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。

鉱物資源の探査およ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、有形また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、PSAK16またはPSAK19に基づき、鉱物資源の探査および評価による資産に原価モデルまたは再評価モデルを適用します。技術的実行可能性と経済的実用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および評価による資産に分類してはなりません。

鉱物資源の探査およ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また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、当該資産は探査およ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PSAK48に従い測定、表示、および開示がなされますが、探査および評価による資産は現金生成単位、また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、および資産、負債、収益および費用、ならびに鉱物資源の探査およ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。

ISAK29では、鉱山の生産段階における露天採掘で発生する表土除去（剥離）費用について規定しています。

### 38. 農業-PSAK69

農業活動は、生物資産を販売するため、または農産物(生物資産からの収穫産物)にするため、ある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(生きている動物および植物)の生物学的変化およ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、または再評価価額の中から減価償却累計額および減損損失(PSAK16 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また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 PSAK68 に準拠して測定されます。

PSAK68 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、また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(PSAK68、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。

公正価値の算定において、企業は、資産の資金調達や収穫後の生物資産の再植林のためのキャッシュフロー(例えば、収穫後の人工林の植林費用など)を考慮にいれないものとされています。

基準		ページ番号
PSAK 1	財務諸表の表示	3, 6, 58, 70, 75
PSAK 2	キャッシュ・フロー計算書	7, 69
PSAK 3	期中財務報告	70, 71
PSAK 4	個別財務諸表	60
PSAK 5	オペレーティング・セグメント	30
PSAK 7	関連当事者についての開示	67
PSAK 8	報告期間後の事象および財務上のコミットメント	56
PSAK 10	外国為替レート変動の影響	21
PSAK 13	投資不動産	38, 45, 46
PSAK 14	棚卸資産	45, 51
PSAK 15	関連会社およびジョイント・ベンチャーへの投資	65
PSAK 16	有形固定資産	22, 43, 45, 49, 55, 78, 79
PSAK 18	退職給付制度による会計および報告	73
PSAK 19	無形資産	41, 78
PSAK 22	企業結合	61, 62
PSAK 24	従業員給付	31, 33, 34
PSAK 25	会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬	6, 8, 77, 78
PSAK 26	借入コスト	44, 55
PSAK 28	損害保険に関する会計処理	1
PSAK 36	生命保険に関する会計処理	1
PSAK 38	共同支配下の企業結合	61, 62
PSAK 46	法人所得税	37, 38, 39
PSAK 48	資産の減損	47, 49, 65, 71, 78
PSAK 50	金融商品: 表示	12, 58, 62
PSAK 53	株式報酬	31, 35, 36
PSAK 55	金融商品: 認識および測定	12, 20
PSAK 56	一株当たり利益	40
PSAK 57	引当金、偶発債務および偶発資産	52, 55, 62, 72, 76, 78
PSAK 58	売却目的で保有する非流動資産および廃止事業	3, 4, 63
PSAK 60	金融商品: 開示	12, 19, 56
PSAK 61	国庫補助金の会計処理および政府支援の開示	24, 29
PSAK 62	保険契約	1, 76, 77
PSAK 63	ハイパーインフレーション経済における財務報告	21, 22, 23
PSAK 64	鉱物資源の探査および評価	78
PSAK 65	連結財務諸表	59, 61, 74
PSAK 66	ジョイント・アレンジメント(共同支配の取決め)	66
PSAK 67	その他の事業体における持分の開示	56, 59
PSAK 68	公正価値測定	11, 12, 19, 36, 45, 47, 61, 79

PSAK 69	農業	22, 79
PSAK 70	タックス・アムネ스티資産および負債	74
PSAK 71	金融商品	5, 12, 13, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 59, 60, 65, 72
PSAK 72	顧客との契約から生じる収益	24, 27, 28, 50, 72
PSAK 73	リース会計	44, 49, 50
PSAK 74	保険契約	1, 76, 77
<b>解釈指針</b>		
ISAK 9	廃棄、原状回復およびそれらに類似する既存の負債の変動	55
ISAK 11	非現金資産の所有権への分配	56
ISAK 13	外国事業への純投資のヘッジ	19
ISAK 14	無形固定資産 – ウェブサイト費用	41
ISAK 15	PSAK24 – 確定給付資産の上限、最低拠出要件およびそれらの相互関係	34
ISAK 16	サービス譲与契約	72
ISAK 17	中間財務報告および減損	71
ISAK 18	営業活動との関連性が特でない政府補助金	29
ISAK 19	PSAK 63「ハイパーインフレ経済における財務報告」に基づく修正再表示の適用	23
ISAK 20	法人税–企業またはその株主の税務上の地位の変更	39
ISAK 22	サービス譲与契約: 開示	72
ISAK 28	持分金融商品による金融負債の消滅	12, 15
ISAK 29	鉱山の生産段階における露天採掘で発生する表土除去(剥離)費用	78
ISAK 30	賦課金	54, 62
ISAK 31	PSAK 13「投資不動産」の解釈指針	46
ISAK 32	財務会計基準の定義およびヒエラルキー	8
ISAK 33	外貨建て取引と前払・前受対価	21
ISAK 34	税務上の不確実性	39
ISAK 35	非営利法人の財務諸表の表示	75
ISAK 36	土地使用権	44

PSAK ポケットガイド 2023 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、も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 (PwC Indonesia) は、本稿の内容に基づく行動・意思決定また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。

PwC は、PwC ネットワークのメンバーファームの総称であり、各法人は独立した別法人です。詳細については、[www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) をご覧ください。©2023 PwC. All rights reserved.

## Authors, contributors, and reviewers

**Djohan Pinnarwan**

+62 21 5099 2901 (ext. 82299)  
djohan.pinnarwan@pwc.com

**Helen Bagalanon**

+62 21 5099 2901 (ext. 83827)  
helen.b.bagalanon@pwc.com

**Tri Pandu**

+62 21 5099 2901 (ext. 84276)  
tri.pandu@pwc.com

**Iffah Busnia**

+62 21 5099 2901 (ext. 84455)  
iffah.busnia@pwc.com

**Irfan Sulaiman**

+62 21 5099 2901 (ext. 83141)  
irfan.sulaiman@pwc.com

**Sabrina Afiyani**

+62 21 5099 2901 (ext. 84435)  
sabrina.afiyani@pwc.com

For professional accounting advice, please contact:

**Djohan Pinnarwan**

+62 21 5099 2901 (ext. 82299)  
djohan.pinnarwan@pwc.com

**Irwan Lau**

+62 21 5099 2901 (ext. 82016)  
irwan.lau@pwc.com

**Dedy Lesmana**

+62 21 5099 2901 (ext. 82337)  
dedy.lesmana@pwc.com

**Andri Effendi**

+62 21 5099 2901 (ext. 81525)  
andri.effendi@pwc.com

**Jasmin Maranan**

+62 21 5099 2901 (ext. 81619)  
jasmin.m.maranan@pwc.com

**Ponco Widagdo**

+62 21 5099 2901 (ext. 83322)  
ponco.widagdo@pwc.com

**Ivina Hartopo**

+62 21 5099 2901 (ext. 83209)  
ivina.hartopo@pwc.com

**Andi Harun**

+62 21 5099 2901 (ext. 82664)  
andi.harun@pwc.com

**Helen Bagalanon**

+62 21 5099 2901 (ext. 81406)  
helen.b.bagalanon@pwc.com

## Japan Business Desk contact

**Ryuji Sugawara**

+62 21 5099 2901 (ext. 81641)  
ryuji.sugawara@pwc.com

**Naoto Fukazawa**

+62 21 5099 2901 (ext. 82859)  
naoto.fukazawa@pwc.com

**Tomoyuki Matsuzawa**

+62 21 5099 2901 (ext. 81737)  
tomoyuki.m.matsuzawa@pwc.com

**Iori Shimura**

+62 21 5099 2901 (ext. 81472)  
iori.s.shimura@pwc.com

**Naoki Mizuno**

+62 21 5099 2901 (ext. 82450)  
naoki.m.mizuno@pwc.com

**Hiroki Yomura**

+62 21 5099 2901 (ext. 81543)  
hiroki.y.yomura@pwc.com

**Masahiko Itoi**

+62 21 5099 2901 (ext. 81463)  
masahiko.itoi@pwc.com

**Koichi Hamada**

+62 21 5099 2901 (ext. 81755)  
koichi.h.hamada@pwc.com

**Yuki Inoue**

+62 21 5099 2901 (ext. 82211)  
yuki.i.inoue@pwc.com

**Yohei Ishiyama**

+62 21 5099 2901 (ext. 81655)  
yohei.i.ishiyama@pwc.com

**Kotaro Asai**

+62 21 5099 2901 (ext. 82862)  
kotaro.asai@pwc.com

## **KAP Tanudiredja, Wibisana, Rintis & Rekan**

WTC 3

Jl. Jend. Sudirman Kav. 29-31

34<sup>th</sup>, 36<sup>th</sup>-43<sup>rd</sup> Floor

Jakarta 12920 - INDONESIA

Telp: +62 21 5099 2901/3119 2901

Fax: +62 21 5290 5555/5290 5050

Pakuwon Tower

Tunjungan Plaza 6, 50<sup>th</sup> Floor, Unit 02-06

Jl. Embong Malang No.21-31

T: +62 31 9924 5759

Surabaya 60261 - INDONESIA

Email: [id\\_contactus@pwc.com](mailto:id_contactus@pwc.com)

**[www.pwc.com/id](http://www.pwc.com/id)**

PSAK Pocket Guide 2023 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 International Financial Reporting 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 PwC Indonesia. Recipients should not act on the basis of this publication without seeking professional advice.

PwC Indonesia is comprised of KAP Tanudiredja, Wibisana, Rintis & Rekan, PT Prima Wahana Caraka, PT PricewaterhouseCoopers Indonesia Advisory, PT PricewaterhouseCoopers Consulting Indonesia, and PwC Legal Indonesia, 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.

© 2023 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 member firm is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.