
プロジェクト IFRS S1 号に相当する基準の開発

項目 誤謬

本資料の目的

1. サステナビリティ基準委員会（以下「当委員会」という。）は、第 7 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 1 月 18 日開催）において、国際サステナビリティ基準審議会（以下「ISSB」という。）の IFRS S1 号「サステナビリティ関連財務情報の開示に関する全般的な要求事項」（以下「IFRS S1 号」という。）に相当する基準（日本版 S1 基準）の開発を当委員会の審議テーマとすることを決定した。
2. 本資料は、日本版 S1 基準における**誤謬**に関する定めについて検討することを目的としている。

事務局による提案の要約

3. 本論点に関する事務局の提案を要約すると、次のとおりである。

日本版 S1 基準において、次のことを定める（後述の第 15 項参照）。

- (1) 重要性がある過去の期間の誤謬について、そのようにすることが実務上不可能でない限り、原則として、開示された過去の期間の比較対象の数値を修正再表示することによって訂正しなければならない。
- (2) このような誤謬には、計算上の誤り、指標又は目標の定義の適用の誤り、事実の見落とし又は解釈の誤り及び不正行為の影響が含まれる。
- (3) 過去の期間の誤謬とは、過去の 1 期以上の期間に係る企業のサステナビリティ関連財務開示における脱漏又は誤表示をいう。このような誤謬には、信頼性の高い、次のいずれをも満たすような情報の不使用又は誤用から生じる。
 - ① 当該期間のサステナビリティ関連財務開示の公表が承認されるときに利用可能であった情報
 - ② 当該開示を作成するにあたり入手し考慮することが合理的に見込まれる情報
- (4) 表示されている過去のすべての期間について誤謬の影響を判断することが実務上不可能である場合、実務上可能な最も古い日付から誤謬を訂正して比較情報を修正再表示しなければならない。

(5) 企業が、企業の過去の期間のサステナビリティ関連財務開示に重要性がある誤謬を識別した場合、企業は次の項目を開示しなければならない。

- ① 過去の期間の誤謬の性質
- ② 表示されている過去の各期間について、実務上可能な範囲で訂正した内容
- ③ 誤謬の訂正が実務上不可能である場合、その状態が存在するに至った状況及び誤謬がどのように、また、いつから訂正されているかの説明

(6) 誤謬の訂正は、見積りの変更とは区別される。見積りは、追加的な情報が知られることになるに従い、更新することが必要となる場合がある概算である。

本項(1)については、IFRS S1 号の定めを追加して、次のことを定める。

(7) サステナビリティ開示基準に従い開示を行うことを求める法令が、開示された過去の期間の比較対象の数値を修正再表示することによって訂正することを禁止しているか、訂正しないことを容認している場合、これを訂正しないことができる。

ISSB 基準の理解

4. IFRS S1 号では、過去の期間の誤謬についての取扱いが定められている（和訳は事務局による仮訳）。

83	<p>An entity shall correct material prior period errors by restating the comparative amounts for the prior period(s) disclosed unless it is impracticable to do so.</p> <p>企業は、重要性がある過去の期間の誤謬について、そうすることが実務上不可能でない限り、開示された過去の期間の比較対象の数値を修正再表示することによって訂正しなければならない。</p>
84	<p>Prior period errors are omissions from and misstatements in the entity’s sustainability-related financial disclosures for one or more prior periods. Such errors arise from a failure to use, or the misuse of, reliable information that:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) was available when the sustainability-related financial disclosures for that period(s) were authorised for issue; and (b) could reasonably be expected to have been obtained and considered in the preparation of those disclosures. <p>過去の期間の誤謬とは、過去の 1 期以上の期間に係る企業のサステナビリティ関連財務開示における脱漏又は誤表示をいう。このような誤謬は、次のすべての信頼性の高い情報の不使用又は誤用から生じる。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 当該期間のサステナビリティ関連財務開示の公表が承認されるときに利用可能であった情報 (b) 当該開示を作成するにあたり入手し考慮することが合理的に見込まれる情報

85	<p>Corrections of errors are distinguished from changes in estimates. Estimates are approximations that an entity might need to revise as additional information becomes known.</p>
	<p>誤謬の訂正は、見積りの変更とは区別される。見積りは、追加的な情報が知られることになるに従い、企業が更新することが必要となる場合がある概算である。</p>
86	<p>If an entity identifies a material error in its prior period sustainability-related financial disclosures, it shall apply paragraphs B55–B59.</p>
	<p>企業が、過去の期間のサステナビリティ関連財務開示に重要性がある誤謬を識別した場合、企業は B55 項から B59 項を適用しなければならない。</p>
B55	<p>Paragraph 83 requires an entity to correct material prior period errors.</p>
	<p>第 83 項は、企業に対し、重要性がある過去の期間の誤謬を訂正することを要求している。</p>
B56	<p>Such errors include: the effects of mathematical mistakes, mistakes in applying the definitions for metrics or targets, oversights or misinterpretations of facts, and fraud.</p>
	<p>このような誤謬には、計算上の誤り、指標又は目標の定義の適用の誤り、事実の見落とし又は解釈の誤り及び不正行為の影響が含まれる。</p>
B57	<p>Potential reporting period errors discovered in that period are corrected before the sustainability-related financial disclosures are authorised for issue. However, material errors are sometimes not discovered until a subsequent period.</p>
	<p>当期に発見された、報告期間における潜在的な誤謬は、サステナビリティ関連財務開示の公表が承認されるまでに訂正される。しかし、重要性がある誤謬の中には、後の期間まで発見されないものもある。</p>
B58	<p>If an entity identifies a material error in its prior period(s) sustainability-related financial disclosures, it shall disclose:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) the nature of the prior period error; (b) the correction, to the extent practicable, for each prior period disclosed; and (c) if correction of the error is impracticable, the circumstances that led to the existence of that condition and a description of how and from when the error has been corrected.
	<p>企業が、企業の過去の期間のサステナビリティ関連財務開示に重要性がある誤謬を識別した場合、企業は次のすべてを開示しなければならない。</p>
	<ul style="list-style-type: none"> (a) 過去の期間の誤謬の性質 (b) 表示されている過去の各期間について、実務上可能な範囲で訂正した内容 (c) 誤謬の訂正が実務上不可能である場合、その状態が存在するに至った状況及び誤謬がどのように、また、いつから訂正されているかの説明
B59	<p>When it is impracticable to determine the effect of an error on all prior periods presented, the entity shall restate the comparative information to correct the error from the earliest date practicable.</p>
	<p>表示されている過去のすべての期間について誤謬の影響 (effects) を判断することが実務上不可能である場合には、企業は、実務上可能な最も古い日付から誤謬を訂正して比較情報を修正再表示しなければならない。</p>

事務局による分析

5. 過去の期間の誤謬に関しては、日本版 S1 基準を開発するにあたり、特段反対する意見は認識していないため、基本的に IFRS S1 号の定めを取り入れることが考えられる。一方で、法令との関係や我が国の会計基準における対応との違いについて検討が必要と考えられることから、以下において検討する。

(法令との関係)

6. 当委員会は、金融商品取引法上の法定書類である有価証券報告書において提供されるサステナビリティ関連財務開示を念頭に置きつつも、これに限らず、例えば、金融商品取引法以外の法令によりサステナビリティ関連財務開示の開示が求められる場合や、非上場会社や上場準備会社などが、任意でサステナビリティ関連財務開示を作成する場合にも適用可能な基準を開発する方針としている。このため、過去の期間の誤謬に関する定めを日本版 S1 基準に取り入れることが考えられる。
7. 一方、有価証券報告書において提供されるサステナビリティ関連財務開示に関し、重要性がある過去の期間の誤謬が発見された場合、当該誤謬が金融商品取引法上の訂正報告書の提出事由に該当するときには、訂正報告書を提出してサステナビリティ関連財務開示の訂正を行うことになると考えられる。
8. このように、過去の誤謬の訂正の枠組みは、法令において手当て済みである場合があると考えられるが、法令の定めがある場合に、当該法令の趣旨に反して過去の期間の比較対象の数値を修正再表示することによって訂正することを求めることは適切ではない。
9. したがって、日本版 S1 基準においては、開示された過去の期間の比較対象の数値を修正再表示することによって訂正することを求める場合 (IFRS S1 号第 83 項) の例外として、サステナビリティ開示基準に従い開示を行うことを求める法令が、開示された過去の期間の比較対象の数値を修正再表示することによって訂正することを禁止しているか、訂正しないことを容認している場合には、これを訂正しないことができる旨を定めることが考えられる。

(我が国の会計基準において、過去の期間の誤謬の修正再表示が実務上不可能な場合の取扱いが明示されていないこととの関係)

10. IFRS 会計基準では、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」(以下「IAS 第 8 号」という。)において、過去の誤謬を修正再表示によって訂正することが実務上不可能な場合があることが定められており (IAS 第 8 号第 50 項)、その場合の取扱いについても定められている (IAS 第 8 号第 44 項及び第 45 項)。

11. 一方、我が国の会計基準である企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第 67 項では、「過去の誤謬の修正再表示が実務上不可能という理由をもって過去の財務諸表を修正再表示しないこととする取扱いを会計基準として設けた場合、誤謬を含んだ財務諸表に関し、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準への準拠性に問題があると考えられる」との理由により、過去の期間の誤謬の修正再表示が実務上不可能な場合の取扱いについては会計基準の中では明示しないこととした旨が記載されている。
12. 我が国の会計基準における取扱いとの整合性を考えた場合、日本版 S1 基準においても、過去の期間の誤謬の修正再表示が実務上不可能な場合の取扱いについて定めないことが考えられる。
13. しかしながら、当委員会が公表するサステナビリティ開示基準は、サステナビリティ関連財務開示に関連する財務諸表がどの会計基準に準拠しているかにかかわらず、適用することができる¹とすることが考えられる¹ため、我が国の会計基準における取扱いとの整合性のみを考えるべきではないと考えられる。
14. このため、過去の期間の誤謬の修正再表示が実務上不可能な場合の取扱いに関しては、IFRS S1 号の定めをそのままの形で日本版 S1 基準に取り入れることが考えられる。

(事務局による提案)

15. 日本版 S1 基準において、IFRS S1 号の定めを取り入れ、次のことを定めることが考えられるかどうか。
 - (1) 重要性がある過去の期間の誤謬について、そのようにすることが実務上不可能でない限り、原則として、開示された過去の期間の比較対象の数値を修正再表示することによって訂正しなければならない。
 - (2) このような誤謬には、計算上の誤り、指標又は目標の定義の適用の誤り、事実の見落とし又は解釈の誤り及び不正行為の影響が含まれる。
 - (3) 過去の期間の誤謬とは、過去の 1 期以上の期間に係る企業のサステナビリティ関連財務開示における脱漏又は誤表示をいう。このような誤謬には、信頼性の高い、次のいずれをも満たすような情報の不使用又は誤用から生じる。

¹ 第 18 回サステナビリティ基準委員会（2023 年 8 月 3 日開催）審議事項 A1-11 「関連する財務諸表」参照。

- ① 当該期間のサステナビリティ関連財務開示の公表が承認されるときに利用可能であった情報
 - ② 当該開示を作成するにあたり入手し考慮することが合理的に見込まれる情報
- (4) 表示されている過去のすべての期間について誤謬の影響を判断することが実務上不可能である場合、実務上可能な最も古い日付から誤謬を訂正して比較情報を修正再表示しなければならない。
- (5) 企業が、企業の過去の期間のサステナビリティ関連財務開示に重要性がある誤謬を識別した場合、企業は次の項目を開示しなければならない。
- ① 過去の期間の誤謬の性質
 - ② 表示されている過去の各期間について、実務上可能な範囲で訂正した内容
 - ③ 誤謬の訂正が実務上不可能である場合、その状態が存在するに至った状況及び誤謬がどのように、また、いつから訂正されているかの説明
- (6) 誤謬の訂正は、見積りの変更とは区別される。見積りは、追加的な情報が知られることになるに従い、更新することが必要となる場合がある概算である。

本項(1)については、IFRS S1号の定めに追加して、次のことを定める。

- (7) サステナビリティ開示基準に従い開示を行うことを求める法令が、開示された過去の期間の比較対象の数値を修正再表示することによって訂正することを禁止しているか、訂正しないことを容認している場合、これを訂正しないことができる。

文案

16. 本資料における事務局提案を踏まえた日本版 S1 基準の文案イメージは、以下のとおりである。

(HP では非公表)

ディスカッション・ポイント

- ① 日本版 S1 基準において次のことを定めるという事務局提案について、ご質問やご意見があればいただきたい。
- (1) 重要性がある過去の期間の誤謬について、そのようにすることが実務上不可能でない限り、原則として、開示された過去の期間の比較対象の数値を修正再表示することによって訂正しなければならない。
- ただし、サステナビリティ開示基準に従い開示を行うことを求める法令が、開示された過去の期間の比較対象の数値を修正再表示することによって訂正することを禁止しているか、訂正しないことを容認している場合、これを訂正しないことができる。
- このような誤謬には、計算上の誤り、指標又は目標の定義の適用の誤り、事実の見落とし又は解釈の誤り及び不正行為の影響が含まれる。
- (2) 過去の期間の誤謬とは、過去の 1 期以上の期間に係る企業のサステナビリティ関連財務開示における脱漏又は誤表示をいう。このような誤謬には、信頼性の高い、次のいずれをも満たすような情報の不使用又は誤用から生じる。
- ア 当該期間のサステナビリティ関連財務開示の公表が承認されるときに利用可能であった情報
- イ 当該開示を作成するにあたり入手し考慮することが合理的に見込まれる情報
- (3) 表示されている過去のすべての期間について誤謬の影響を判断することが実務上不可能である場合、実務上可能な最も古い日付から誤謬を訂正して比較情報を修正再表示しなければならない。
- (4) 企業が、企業の過去の期間のサステナビリティ関連財務開示に重要性がある誤謬を識別した場合、企業は次の項目を開示しなければならない。
- ア 過去の期間の誤謬の性質
- イ 表示されている過去の各期間について、実務上可能な範囲で訂正した内容
- ウ 誤謬の訂正が実務上不可能である場合、その状態が存在するに至った状況及び誤謬がどのように、また、いつから訂正されているかの説明

- (5) 誤謬の訂正は、見積りの変更とは区別される。見積りは、追加的な情報が知られることになるに従い、更新することが必要となる場合がある概算である。
- ② 日本版 S1 基準の文案イメージについて、ご意見をいただきたい。
- ③ 本論点に関して、他に検討すべき事項があればご意見いただきたい。

以 上