

工事進行基準等の適用に関する監査上の取扱い (監査・保証実務委員会実務指針第91号) の解説

公認会計士 うちだ じゅんいち 内田 淳一
公認会計士 いけだ とおる 池田 徹

1. はじめに

日本公認会計士協会（監査・保証実務委員会）は、平成27年4月30日に、工事進行基準等の適用に関する監査上の取扱いを公表した。本稿では、当該実務指針の概要を解説する。

なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

2. 公表の経緯

企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」が、建設業やソフトウェア業だけでなく幅広い業種で適用されていること、また、平成25年3月26日に企業会計審議会から「監査における不正リスク対応基準」が公表され、不正による重要な虚偽表示リスクに対応した監査手続をより慎重に実施することが求められている中、工事進行基準の適用に当たっては、会計上の見積りの要素が大きく、工事進行基準の適用に関連する不正事案が散見されることを踏まえ、工事進行基準適用に係る監査上の留意事項を広く一般化して公表することを目的として、当該実務指針が検討された。

なお、当実務指針の公表により、業種別委員会報告第27号「建設業における工事進行基準の適用に係る監査上の留意事項」は廃止される。

3. 適用範囲

当実務指針が適用されるのは、企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」（以下「工事契約会計基準」という。）及び企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」（以下「工事契約適用指針」という。）を適用して工事進行基準により工事契約に係る収益（以下「工事収益」という。）及びその原価（以下「工事原価」という。）の認識を行っている企業の財務諸表の監査である。

工事進行基準が適用される事業の典型例としては建設業やソフトウェア業があるが、一定の要件を満

たす場合には幅広い業種で適用されており、工事進行基準が適用されている企業の監査には、当実務指針が適用される。

また、工事進行基準が適用されていない場合でも、請負契約や個別受注生産を行なうような場合で個別原価計算を適用している企業の監査において参考となる事項（原価付替リスクや工事損失引当金への対応など）が記載されている。

4. 当実務指針の位置づけ

平成23年に行なわれた監査基準委員会報告書（監基報）のクラリティ化に伴い、監査における「要求事項」と「適用指針」が明確化された。これを受け、監査に関連する実務指針の記載内容については、監基報での要求事項に追加して実施しなければならない必須事項であるのか、監基報の適用指針と同様の位置づけと解されるのかについて検討がされ、その結果、当実務指針は、監基報の適用指針と同様の位置づけと解される性格のものであるとされた。

そのため、「当実務指針は、監査基準委員会報告書に記載された要求事項を遵守するに当たり、当該要求事項及び適用指針と併せて適用するための指針を示すものであり、新たな要求事項を設けてはいない。」旨が明記されている。

これは、監査人に実施が要求されるのは、あくまで監基報の要求事項であり、適用指針である本実務指針に示されたとおりに監査手続を実施することが求められるわけではないことを示している。監基報の要求事項を遵守するために実施すべき方法等は、あくまで監査人の判断に委ねられるものであり、当実務指針をチェックリストのような形で利用することは想定されていないので、留意が必要である。

当実務指針に関連する主な監基報は以下のとおりであり、本実務指針は、主として監基報540「会計上の見積りの監査」及び監基報240「財務諸表監査における不正」の要求事項を遵守するに際し、特に工事進行基準を適用している場合の具体的な注意喚起と実務上の指針を与えるものとして作成され

たものと整理できる。

- 監査基準委員会報告書540「会計上の見積りの監査」（以下「監基報540」という。）：工事進行基準による収益認識は、会計上の見積りの要素が大きいものであり、監基報540における要求事項との関連が強い。
- 監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」（以下「監基報240」という。）：工事進行基準による収益認識が、経営者による会計上の見積りの要素が強いことに伴い、不正のリスクも高いと考えられる。よって、監基報240の要求事項も大きく関連する。
- 監査基準委員会報告書315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」
- 監査基準委員会報告書330「評価したリスクに対応する監査人の手続」（以下「監基報330」という。）

なお、適用に際しては、この実務指針に記載されている監査基準委員会報告書のみでなく、個々の監査業務に関連する全ての監査基準委員会報告書と併せて理解することが求められる（監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」第21項）。

5. リスク評価手続とこれに関する活動

リスク評価手続とこれに関する活動については、監基報において規定される内容をベースとして、工事進行基準において特にリスクが高いと判断される要因についてのリスク評価手続を実施する上での留意事項とリスク評価手続の例示を記載している。以下、その要約について記述する。

〈重要な虚偽表示リスクの検討〉

工事進行基準では、一般的に会計上の見積りの不確実性の程度が大きく、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクが高くなることが多いとされている。

〈不正リスク要因の検討〉

監基報240第23項により、監査人は、実施したリスク評価手続とこれに関連する活動により入手した情報が、不正リスク要因の存在を示しているかどうかを検討が求められている。

不正リスク要因の検討に際しては、過去の不正事例の理解が有用であり、工事進行基準を適用している企業においては、以下のような不正事例がある。

- ① 意図的な工事契約単位の設定による工事損益率の調整
- ② 工事収益総額が契約書で確定していない場合の

工事収益総額の不適切な見積り

- ③ 実現可能性の低い原価低減活動に基づく工事原価総額の不適切な見積り
- ④ 工事契約の管理者が故意に外注業者等と共謀し、発生した工事原価を異なる工事の原価に付替えることによる工事原価の操作
- ⑤ 工事契約の管理者が故意に外注業者等と共謀し、原価を計上しない又は架空原価を計上することによる工事原価の操作
- ⑥ 工事契約の管理者が故意に外注業者等と共謀し、作業実績時間等の操作を行うことによる工事原価の操作

なお、過年度において不正が発生している企業においては、特に不正による重要な虚偽表示が行われる可能性について留意する必要がある。

〈内部統制の理解〉

監基報315第10項及び第11項並びに監基報540第7項(3)②により、監査人は関連する内部統制の理解が求められているが、工事進行基準に関する会計処理は会計上の見積りの不確実性を含んでいることから経営者の誠実性や倫理感、特に、財務報告に対する考え方に大きく影響を受けることが特徴的である。内部統制の理解は、通常の場合と同様に全社的な内部統制と業務プロセスに係る内部統制に分けて実施される。

全社的な内部統制は、①統制環境 ②財務報告に関する情報システムと伝達 ③監視活動に分けて理解する必要がある。特に、工事収益総額に関連する契約所管部署に関する内部統制、工事原価総額と決算日における工事進捗度を見積る場合に一般的に利用される実行予算策定に関する内部統制及び工事進行基準を適用する上での見積りを担当する部署の内部統制の理解がポイントとなる。また、工事進行基準の適用に当たっては様々な局面でITが利用されていることが想定されるため、ITの利用状況が監査計画に影響を及ぼすことになる。

業務プロセスに係る内部統制は、①工事契約に係る認識の単位の決定 ②工事収益総額の見積り ③工事原価総額の見積り ④決算日における工事進捗度の見積り ⑤工事損失引当金に関する内部統制 ⑥ITを利用した情報システムに分けて工事進行基準を適用する上での内部統制を理解するに当たっての留意事項が記載されている。受注制作のソフトウェアのように無形の資産が工事契約の対象となる場合に工事契約対象物が可視化しにくいことから通常の工事契約に比べて原価の発生や工事原価総額の見積りに対するより高度な管理体制が必要なことが強調されている。

〈前年度の会計上の見積りの確定額又は再見積額の検討〉

監基報580第8項により監査人は、当年度の監査のために前年度の会計上の見積りの確定額又は再見積額について検討することが求められている。当該検討において工事進行基準適用におけるリスク評価手続の例示には以下のものがある。

- ① 工事収益総額の見積額の契約書等による確定額又は再見積額との比較
- ② 工事原価総額の見積額と確定額又はその後の修正された工事原価総額の再見積額との比較
- ③ 工事契約の変更と関連しない工事原価総額の見積りの修正の頻度
- ④ 見積計上した工事原価と確定額又は再見積額との比較

6. リスク対応手続

当実務指針に記載されているリスク対応手続は、特定の状況において適切である手続を例示したものであり、監基報の要求事項を踏まえた具体的手続の実施は監査人の判断に委ねられている。

〈評価した重要な虚偽表示リスクへの対応〉

監基報540第12項の内容と同じである。

〈評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応〉

工事進行基準を適用している場合に、監基報240第27項の全般的対応と第29項の評価したアサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクへの対応手続が例示されている。なお、具体的対応手続は監査人の判断により立案実施されるべきものであり、例示手続を実施すればよいというものではない。

不正による重要な虚偽表示が行なわれる可能性に常に留意し、監査の全過程を通じて、職業的懐疑心を保持又は発揮し、不正による重要な虚偽表示リスクに対応することが重要である。

(1) 財務諸表全体レベルの不正による重要な虚偽表示リスクが識別された場合

- ① 工事契約の実在性、決算日における工事進捗度の妥当性を検討するために、予告なしに作業現場を視察する。
 - 実際には安全上の問題等で予告なしの視察は不可能な場合も想定されるが、不正のリスクを識別した場合には可能な限り視察を実施すること。外観だけの視察だけでも心証を得られる場合がある。

(2) アサーション・レベルの不正による重要な虚偽表示リスクが識別された場合

- ① 工事原価の網羅性を検討するために、外注業者等に対して債務の残高確認を行う。
 - 主に架空の工事や原価付替えのリスクへの対応に有効な手続である。
- ② 実行予算の見積りの合理性を評価するために、工事契約の管理者ごとに実行予算の見直しの頻度や見直しの時期を検討する。
 - 工事進行基準では、実行予算が適時適切に見直されていることが重要であり、見直しのタイミングを意図的にずらすことにより、収益金額を操作することができる。そのため見直しの頻度や時期が適切であるかどうかの検討も重要である。
- ③ 実行予算の見積りの合理性を評価するために、工事契約の開始からの原価要素ごとに実績額との比較を実施する。
 - 実行予算と実績額の比較により、当初想定されていなかった原価が含まれているか、逆に想定されていた原価の発生がなくなっていないか、検討することにより、実行予算の合理性を検討する。
- ④ 会計処理の妥当性を確認するために、実際に発生した工事原価に応じ工事契約金額が確定する等の特殊な契約の有無、検収条件、引渡条件、支払条件等を確認する。
 - 工事進行基準により会計処理を行なう際の前提が、覆されるような特殊な契約や条件が付されていないか、検討を行なう。例えば実際に発生した工事原価に応じて工事契約金額が確定するような契約の場合、契約収益総額の見積りが困難となり、進行基準の適用が適切でない可能性がある。また、全体作業の過程の中で特定のマイルストーン時に一定の成果物の引渡・検収が行なわれるような場合は、進行基準ではなく部分完成基準を適用するほうが適切な場合もある。
- ⑤ 決算日における工事進捗度の妥当性を検討するために、作業現場を視察することで決算日における工事進捗度に関する心証を得る。
 - 現場視察を行い、現場での工程表との整合性を確認することにより、工事進捗率の妥当性について、心証を得ること。
- ⑥ 原価の付替えのリスクを考慮しつつ原価の妥当性を検討するために、仕訳内容の検討や、工事契約ごとに工事原価の発生状況と管理上の進

捗度との比較分析、又は利益率の過去からの趨勢分析を実施する。

- 過去の不正事例を鑑みても、原価付替えによる不正には留意が必要である。監査人は原価付替えのリスクを常に意識し、必要な監査手続を行なうことが重要である。単純な仕訳内容の検討だけでは不正を発見できないことが多く、原価発生状況の推移や期間利益率の推移等の分析を組み合わせて、異常な点がないか検討することが重要である。

〈運用評価手続〉

ここでは工事進行基準を適用する企業の内部統制に係る運用状況の評価を実施する際の一般的な考慮事項が記載されている。

- 運用評価手続は、判断及び見積りの過程の合理性を検証するものであるため、記録や文書の閲覧に加え再実施を組み合わせることが効果的と考えられる。
- 運用評価手続は、目的は異なるものの実証手続を兼ねることも可能である。例えば、工事進行基準が適用される工事契約の作業現場に期中に往査を行うことは、発生した工事原価、工事進捗度等を確認し、その情報が正しく見積担当部署に伝達されていることを確認することが可能であるとともに、工事契約の管理者に対して今後の工事進捗状況を質問し、分析することにより、期末数値の合理的な予測が可能となる。

〈実証手続等〉

監基報540第14項(2)により、監査人は、会計上の見積りにより特別な検討を必要とするリスクが生じている場合、経営者が使用した重要な仮定の合理性について評価することが求められている。

一般的には、工事進行基準には工事収益総額や工事原価総額の見積りに関して会計上の見積りの不確実性の要素が存在する。したがって、実証手続(運用評価手続と兼ねる実証手続を含む。)の種類、時期及び範囲を立案するに当たっては、監基報330の要求事項を満たすために実施する実証手続に加えて、監基報540の要求事項を満たすために、必要と認められた監査手続を実施することになる。

なお64項以下に記載されている実証手続はあくまで例示であり、状況によっては最も適切な又は必要となる手続になるとは限らないことに留意する必要がある。

(基礎資料)

工事進行基準の適用に際し利用される基礎資料の信頼性を確かめるため適切な実証手続を実施することが必要である。

(工事契約に係る認識単位)

工事契約に係る認識単位が実質的な取引単位を適切に反映せずに意図的に収益を操作する可能性があり、当該リスクへの対応手続が重要となる。

(工事収益総額の見積り)

工事収益総額の検証手続として、一般的な実証手続のほか、正式な契約のない部分(工事契約の変更分など)についての対応手続が必要となる。また、成果の確実性の事後的な獲得又は喪失により工事進行基準による売上が新たに計上又は売上の計上中止になることがあり、そのような処理が必要となる情報を網羅的に把握し適時に会計処理に反映していることを確かめる実証手続が重要である。

(工事原価総額の見積り)

工事原価総額は通常、実行予算を作成することにより見積られる。そのため実行予算が適時にかつ合理的に作成、更新されていることを確かめる手続が重要である。

また、ソフトウェア業で見られるような契約の中に設計等が含まれている場合等で工事原価総額の見積りが通常より困難になる可能性のある契約に関する実証手続も例示されている。

(決算日における工事進捗度の見積り)

工事進捗度の見積り計算は原価比例法が一般的であるが、それ以外の方法も考えられるため、原価比例法による場合の実証手続だけでなく、原価比例法以外の方法による場合の実証手続も例示されている。

原価比例法による場合に、分子となる原価発生額の中に工事進捗度を適切に反映しないものが含まれている場合(例えば、建設工事契約において、建設現場に資材を搬入しただけの段階で工事原価に集計される場合)には当該原価額の調整が必要になるため、その調整が妥当なものか検証することが必要となる。

また、期末日において工事進行基準を適用すべき工事契約すべてについて適用されているかどうか、工事進行基準が適用されていない工事契約についてその妥当性を検討する手続を実施する。

(工事損失引当金)

赤字工事になることが見積られる場合には、赤字見積り相当額について工事損失引当金を計上する必要があり、工事損失引当金が網羅的にかつ合理的に見積られていることを確かめるため実証手続を実施する。

(コンピュータ利用監査技法(CAAT))

工事進行基準を適用する案件が多数ある場合に

は、収益認識金額の算定やその基礎資料の作成には通常コンピュータが利用されており、その対応手続を効率的効果的に実施するため、コンピュータ利用監査技法を利用して実証手続を行なうことが想定される。コンピュータを利用して監査人が重要な虚偽表示のリスクがあると判断したサンプルを抽出するに際して参考となる監査手続が例示されている。

7. 適用

本実務指針は平成27年4月1日以後開始する事業年度に係る監査及び同日以後開始する中間会計期間に係る中間監査から適用する。

以 上