



監査実務指針を踏まえた不適切な会計処理事例を 防止するために必要な内部統制上のポイント

有限責任監査法人トーマツ
AERS建設・不動産事業ユニット

2015年12月



(ご注意)



本資料は、平成27年10月末現在公表されている以下の会計基準等を参考としており、実際の適用に際しては、今後公表される情報の確認が必要です。

参考資料

- ・企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」
- ・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」
- ・監査・保証実務委員会実務指針第91号 「工事進行基準等の適用に関する監査上の取扱い」

(注)本日のスライドに記載された事項は私見であり、所属する法人等の公式見解ではないことをお断りしておきます。

1. 実務指針第91号の公表の経緯、適用範囲等

建設業監査に関連する会計基準・監査実務指針

まずは基準・実務指針等を整理

	「工事契約に関する会計基準」 「工事契約に関する会計基準 の適用指針」	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」	「工事進行基準等の適用に 関する監査上の取扱い」
区分	会計基準、適用指針	監査上の留意事項	監査実務指針
公表	平成19年12月	平成14年10月 平成20年9月改正	平成27年4月
適用範囲	工事契約に関して 施工者の工事収益、工事原価	基本的に建設業監査 (限定的)	工事契約に関する会計基準 を適用している企業の監査
内容	<ul style="list-style-type: none"> ・工事契約に係る認識単位 ・工事進行基準の会計処理 (成果の確実性) ・工事完成基準の会計処理 ・工事損失引当金の処理 ・為替相場変動の処理 ・開示 ・四半期決算の処理 	<ul style="list-style-type: none"> ・重要な虚偽表示リスク評価の 留意事項 ・リスク評価手続実施上の留意 事項 ・不正による重要な虚偽表示リ スクの識別 ・リスク対応手続の実施 	<ul style="list-style-type: none"> ・リスク評価手続 (重要な虚偽表示リスクの検 討、不正リスク要因の検討、 内部統制の理解) ・リスク対応手続 (運用評価、実証手続等)

**適用は平成27年4月1日以後開始事業年度(第77項)
今回の実務指針の公表で業種別委員会報告27号は廃止**

適用範囲、公表の背景等(第1項～6項)

会計基準⇔監査基準委員会報告、監査実務指針

- 工事契約の会計基準等を適用する企業の財務諸表監査における留意事項を適用指針として整理
- 工事契約の会計基準等は幅広い業種で適用(土木、建築、造船、機械装置製造、ソフトウェア等)
- 工事進行基準は、一般的に会計上の見積りの不確実性の程度が大きく、重要な虚偽表示リスクが高い
(誤謬・不正)
- 監査基準委員会報告書との整合性
 - ・540「会計上の見積りの監査」
 - ・240「財務諸表監査における不正」
 - ・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」
 - ・330「評価したリスクに対応する監査人の手続」

※本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遵守に際し、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、新たな要求事項は設けていない。

収益認識に見積り⇒監査上の誤謬、不正リスク

2. 監査実務指針を踏まえた不適切な会計処理事例を防止するために必要な内部統制上のポイント

内部統制の理解(第13項～53項)その1～全体

内部統制の理解を通じて、工事進行基準適用の大前提を確認

	全社的な内部統制	業務プロセスに係る内部統制
構成要素	<ul style="list-style-type: none"> ①統制環境 ②財務報告に関連する情報システムと伝達 ③監視活動 	<ul style="list-style-type: none"> ①工事契約に係る認識単位決定 ②工事収益総額の見積り ③工事原価総額の見積り ④工事進捗度の見積り ⑤工事損失引当金 ⑥ITを利用した情報システム <p>注: 当セミナーでは上記⑥の解説を省略している。</p>
各要素の骨子	<ul style="list-style-type: none"> ①専門知識を有する適切な人材配置、実行予算の策定管理、規程類、人事ローテーション ②実行予算等の適時な見直しのための情報収集体制、IT ③社内機関によるモニタリング 	<p>次ページで説明</p> <p>特に上部①～④は前半で解説した不適切な会計処理事例の類型(工事進行基準の計算要素)に対応するものである。</p>

**工事進行基準＝会計上の見積りの不確実性の要素大
よって、経営者等の誠実性・倫理観、財務報告に対する考え方に
大きく影響を受ける**

内部統制の理解(第13項～53項)その2～業務プロセス

①工事契約に係る認識の単位の決定(第21～24項)

項目	内容
基本的考え	当事者間で合意された実質的な取引の単位
留意点	①契約書の形式のみにとられない ②単位決定に際して業務内容に精通した者の関与の有無 ③管理集計区分(工事契約番号等)
理解すべきプロセス	工事契約に係る認識の単位の決定に関する業務プロセス

入り口部分が実はかなり重要
工事契約書が基本的な判断基準になる場合が多いが、
常に正しいとは限らない。

工事契約に係る認識の単位の決定(実務上のポイント)

内部監査部門、経理部門

■ 一定の専門性を有し、内部牽制が機能する組織設計となっている

- 作業現場の視察や社内検査の結果閲覧で確認する(重要な現場は特に)
- 現場任せにせず、**実際の業務内容に精通した者が十分に関与する**
- 工事契約番号等、工事進行基準を適用するための管理集計区分の設定の適切性を確認する

工事契約の管理者

- ルールに従い契約書の形式にとらわれることなく実質的な取引の単位で判断する
- 特に、工事契約の変更が行われた場合、契約書上の取引を分割する場合又は複数の契約書の単位を結合する場合に留意する

情報提供及び共有

- 工事進行基準の適用対象を適切に決定
- 工事損益率や工事の進捗度が異なる工事契約の適切な取扱い

契約関連他部署 (特に関与すべき場合)

- 工事契約の管理者以外の者には容易に判断することが困難な場合
- 一つの案件に対して複数の部署が関与している場合

内部統制の理解(第13項～53項)その3～業務プロセス

②工事収益総額の見積り(第25項～29項)

項目	内容
基本的考え	<ul style="list-style-type: none">■ 工事の完成見込みが確実であることが必要■ 工事契約において当該工事についての対価の定めがあることが必要
留意点	契約金額変更、契約書等の未確定
理解すべきプロセス	<ol style="list-style-type: none">①受注登録(含変更)に関する業務プロセス (未契約部分工事についての明確な方針)②成果の確実性の事後的な獲得及び喪失に関する業務プロセス (適時適切な情報収集、工事進行基準の継続適用の可否)

工事収益総額の見積りの最大ポイントは未契約部分の取扱い
どこまで進行基準計算に含めるか？

工事収益総額の見積(実務上のポイント)

内部監査部門、経理部門

- 一定の専門性を有し、内部牽制が機能する組織設計となっている

- 見積りに関する明確な社内方針を設定する(どの資料を入手すれば進行基準計算に反映できるか)

未契約受注計上 起案部署

- 変更(追加)契約書がない場合、顧客からの作業指示書、先行着手指示書、出席者の相互承認が取られている顧客との打ち合わせ議事録等を閲覧して金額及び作業変更内容についての実質的な合意を確かめる

未契約受注高 計上申請



- 進行基準計算上、未契約部分の取扱いについて明確な方針を設定する(「**当事者間の実質的な合意**」)

承認部署

- 専門性を有した役職者による批判的な検討、承認が行われる

内部統制の理解(第13項～53項)その4～業務プロセス

③工事原価総額の見積り(第30項～38項)

項目	内容
基本的考え	<ul style="list-style-type: none">■ 合理性、客観性を備えた工事原価総額の見積りの当初設定■ 工事原価総額の見積りと実績の対比を通じた、適時・適切な見積りの見直し
留意点	工事契約内容の強い個別性、工事契約の変更
理解すべきプロセス	<ol style="list-style-type: none">①実行予算の策定・承認手続き②予算実績管理、原価総額見直し③成果の確実性の事後的な獲得・喪失④発注(発注内容・金額・業者選定理由)⑤原価総額の見積り困難な可能性のある契約

進行基準適用の実質要件の中で最重要

工事原価総額の見積(実務上のポイント)

内部監査部門、経理部門

- 一定の専門性を有し、内部牽制が機能する組織設計となっている

- 実行予算の妥当性が定期的に検討される(特にCD・VEの批判的検討及び原価総額の見積実績比較分析実施状況の確認)
- 工事損失の発生が予想される案件についてアラームが发せられる



実行予算 起案部署

- 専門知識を有するメンバーにより、十分な協議が行われる
- 原価総額の事前の見積額と実績額との比較分析が適時に行われ、必要に応じて増額申請が行われる
- 事後的な事情変化、契約変更等の情報が適時に伝達されている

設定及び増額申請



- 材料費や外注費について、必要に応じ、見積書等の客観的証憑が添付されている
- CD・VEについてはその範囲、内容が具体化されている

実行予算 承認部署

- 専門性を有した役職者による批判的な検討、承認が行われる

内部統制の理解(第13項～53項)その5～業務プロセス

④決算日における工事進捗度の見積り(第39項～47項)

項目	内容
基本的考え	施工者の決算日における履行義務の遂行割合を合理的に反映する方法で行う(原価比例法が一般的であるが、必ずしも適切とは限らない)
留意点	<ul style="list-style-type: none">①調整方法(たとえば未使用材料など)②規程の整備③情報収集方法(調整の要否の網羅性)④出来高査定方法⑤請求書締切日から決算日までの出来高の取扱い⑥支払留保金の取扱い(含める)⑦前渡金の取扱い(控除)⑧架空外注費等の計上防止方法⑨工事契約認識単位の適切な理解⑩振替理由の妥当性検証、発注プロセスの理解、事後的検証方法など
理解すべきプロセス	<ul style="list-style-type: none">①原価比例法の基礎となる発生した工事原価に関する業務プロセス②人件費に関する業務プロセス③工事原価の付替え防止に関する業務プロセス

工事原価の付替えを防止、発見できる内部統制が必要

決算日における工事進捗度の見積(実務上のポイント)

経理部門、内部監査部門

■ 工事部門への有効なモニタリングを実施することが必要である

- 現場視察を実施し、工事現場、工事記録、原価計上額との整合性を検討する
- 実行予算、工程表、期間経過率との比較分析を行う
- 工事原価の振替の妥当性を検討する

原価付替え先に異常が表れる場合が多い

出来高(工事進捗度) 査定担当者

- 請求書等の証憑との照合を実施する
- 請求締日から決算日までの調整を行う

査定結果の承認申請

- 出来高査定の方針が整備・明確化されている
- 作業日報、請求書等の作成・入手・保管に関するルールが整備・明確化されている

出来高(工事進捗度) 査定承認者

- 作業日報、安全日誌等の工事記録と原価計上額の整合性を批判的に検討する
- 実行予算、工程表との比較分析により異常値がないか確認する

内部統制の理解(第13項～53項)その6～業務プロセス

⑤工事損失引当金(第48項～52項)

項目	内容
基本的考え	進行基準＝信頼性をもった見積り 工事損失引当金＝合理的な見積り
留意点	①計上方針の明確化 ②承認手続き ③収益総額の見積り方法 ④原価総額の見積り方法 ⑤損失額の計算方法(実行予算、販売直接経費見込額) ⑥工事契約の網羅的な集計方法
理解すべきプロセス	①工事損失引当金の計上に関する業務プロセス ②工事損失引当金の網羅性に関する業務プロセス

求められる見積り精度のレベルは
工事進行基準(信頼性ある見積り) > 工事損失引当金(合理的な見積り)

工事損失引当金の計上(実務上のポイント)

工事データベース

- 工事契約ごとに、工事収益総額と工事原価総額が入力されている
- それらは、適時適切に見直されている

その他黒字
工事

A赤字
工事

B赤字
工事

C赤字
工事

- 経理部門から独自に工事データベースへのアクセスが可能で、申請額に含まれていない赤字工事の有無を確認できる

工事部門

- 工事データを基に工事損失引当金要計上額を集計する

- 工事部門責任者の承認を得た上で、工事損失引当金の計上申請を行う



経理部門

- 工事部門の申請を基に工事損失引当金の計上を行う

その他:前年度の会計上の見積りの確定額又は再見積額の検討 (第54～55項)

項目	内容
基本的考え	重要な乖離が生じている場合、原因究明が必要
留意点	必要に応じて見積方法の修正等の検討が行われていない場合は、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性がある。
理解すべきプロセス	<ul style="list-style-type: none">①工事収益総額に含まれていた未契約金額について、見積りと実績の比較②工事原価総額の見積りと実績の比較(その後修正された額を含む)③工事契約変更と無関係の原価総額の見積修正頻度

十分な内部統制が整備運用されていなければ
工事進行基準適用の可否にも波及する可能性

前年度の会計上の見積りの確定額又は再見積額の検討 (実務上のポイント)

工事本部等

- 見積りの信頼性を事後的に検討することが必要である

- 見積りの信頼性を事後的に検討することにより担保する
- 担当者別、支店別、事業部別、地域別で見積り乖離に一定の傾向はないかどうか

見積の信頼性は、
工事進行基準適用
の前提条件

工事部門

見積りの信頼性を事後的に検討

- 検討部門、検討方針の明確化、
ルールの整備

検討部門(支店等)

- 見積りと実績との比較により、
乖離を把握する
- 重要な乖離の原因を究明する
- 見積方法の修正等を検討する



デロイトトーマツ グループは日本におけるデロイトトウシュートーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツ コンサルティング合同会社、デロイトトーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人およびDT弁護士法人を含む)の総称です。デロイトトーマツ グループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約40都市に約8,700名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツ グループWebサイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約225,000名を超える人材は、“making an impact that matters”を自らの使命としています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュートーマツ リミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTLおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTLおよびそのメンバーファームについての詳細はwww.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited