

工事進行基準等の適用に関する監査上の取扱い

平成27年4月30日

日本公認会計士協会

目 次

	項番号
I 本実務指針の適用範囲	
1. 適用範囲	1
2. 背景	4
3. 定義	6
II リスク評価手続とこれに関する活動	
1. 重要な虚偽表示リスクの検討	7
2. 不正リスク要因の検討	9
3. 内部統制の理解	13
4. 前年度の会計上の見積りの確定額又は再見積額の検討	54
III リスク対応手続	
1. 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応	56
2. 評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応	57
3. 運用評価手続	60
4. 実証手続等	62
IV 適用	77

《 I 本実務指針の適用範囲 》

《 1. 適用範囲 》

1. 本実務指針は、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施工者における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において、関連する監査基準委員会報告書の要求事項を適切に適用するために留意する事項を適用指針として取りまとめたものである。
2. 本実務指針の適用に際し関連する監査基準委員会報告書は、主に以下のとおりである。
 - ・ 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。）
また、このほか、以下の監査基準委員会報告書が本実務指針の適用に際しては関連する。
 - ・ 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。）
 - ・ 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」（以下「監基報 315」という。）
 - ・ 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、本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ている（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 17 項から第 19 項及び第 21 項）。
3. 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、新たな要求事項は設けていない。

《 2. 背景 》

4. 工事契約会計基準は、工事契約及び受注制作のソフトウェアに関して、施工者における工事収益及び工事原価の会計処理並びに開示に適用される。工事契約とは、仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう（工事契約会計基準第 4 項及び第 5 項）。また、工事の進行途上においても、その進捗部分について成果の確実性が認められる場合には工事進行基準を適用することとされており（工事契約会計基準第 9 項）、工事進行基準は一定の要件を満たす場合に幅広い

業種で適用されている。

5. 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。この重要な虚偽表示リスクには、会計上の見積りの判断を誤ることによる誤謬のみならず、意図的に工事原価総額の見積りを調整することや、発生した工事原価を意図的に異なる工事契約に係る認識の単位に計上すること（以下「原価の付替え」という。）による、決算日における工事進捗度の調整を通じた工事収益の操作などの不正によるものも含まれる。

《 3. 定義 》

6. 本実務指針における用語の定義は、工事契約会計基準及び工事契約適用指針で定義されている用語に従うものとする。

《 II リスク評価手続とこれに関する活動 》

《 1. 重要な虚偽表示リスクの検討 》

7. 監基報 540 第 9 項により、監査人は、重要な虚偽表示リスクの識別と評価において会計上の見積りの不確実性の程度を評価することが求められている。
8. 工事進行基準では、例えば、以下のような会計上の見積りの不確実性の要素が存在することにより、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。
 - (1) 工事進行基準の適用に当たっては、実行予算に基づく工事損益率及び決算日における工事進捗度等の会計上の見積りが不可欠であるため、経営者の偏向の存在を完全には排除できないこと。
 - (2) 一般的に工事契約は、工事の進行途上において当事者間の新たな合意によって工事契約の変更が行われる傾向にあるが、その変更金額が工事契約の変更の都度決まらない場合があること。
 - (3) 工事契約は基本的な仕様や作業内容が顧客の指図に基づいて行われるため、工事契約内容の個別性が強い。したがって、工事原価総額の見積りに当たっては、全ての工事契約に適用可能な画一的な判断尺度を得られにくく、工事契約内容に関する専門的知識及び実務経験を有する、当該工事契約の原価管理又は進捗管理に直接的又は間接的に責任を有する者（以下「工事契約の管理者」という。）による判断が恣意的に行われる可能性があること。
 - (4) 各工事契約に対する監視活動は、工事契約所管部署等、取締役会、監査役等又は内部監査部門等によって行われるが、労務安全管理又は工程管理が重視される傾向にあること。また、原価管理について監視活動が実施されていても、工事進行基準の適用の妥当性という観点からは必ずしも十分に実施されていない可能性があること。

(5) 工事の進行途上においては、顧客や原材料の納品業者及び外注業者（以下両者を合わせ「外注業者等」という。）又は監督官署等との間で各種の協議が頻繁に行われ、このような協議の結果が、工事進行基準の適用に関する会計上の見積りに影響を及ぼし、工事収益総額や工事原価総額の見直しが必要となる場合がある。このような場合には、工事進行基準の適用のための信頼性をもった見積りを実施する部署（以下このような部署を「見積担当部署」という。）が、当該協議の結果に関する情報を適時かつ網羅的に収集できず、最新の状況を会計上の見積りに適時に反映できない可能性があること。

《 2. 不正リスク要因の検討》

9. 監基報 240 第 23 項により、監査人は、実施したその他の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することが求められている。

10. 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る。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 意図的な工事契約の認識の単位の設定による工事損益率の調整
- ② 工事収益総額が注文書又は契約書（以下両者を含め取引に関する合意の確証として交わされる文書を「契約書等」という。）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よる原価低減を考慮した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又は会社内部の者と共謀し、発生した工事原価を異なる工事契約の工事原価とする等の原価の付替えを実施す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又は会社内部の者と共謀し、発生した工事原価を故意に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又は会社内部の者と共謀し、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、監査における不正リスク対応基準（企業会計審議会）に準拠することが求められる監査業務においては、監基報 240 第 F15-2 項により、監査人は、不正による重要な虚偽表示リスクを識別するための情報を入手するため、公表されている主な不正事例を理解することが求められている。

11. 第 10 項に記載した不正事例には、一般的に以下のような不正リスク要因が存在していることが多いと考えられる。

- ① 動機・プレッシャー
 - ・ 経営者、工事契約の管理者、その他の従業員等が売上高、利益等の財務目標（上

長から示されたものを含む。)を達成するために、過大なプレッシャーを受けている。

② 機会

- ・ 評価、懲罰及び人事ローテーションを含め、人事制度が有効に機能していない。
- ・ 外注業者等に不利な条件を強制できるような強大な影響力を有している。
- ・ 工事の遂行拠点が多数にわたるため、有効なモニタリングが行われない。
- ・ 工事契約の内容が多岐にわたるため、主観的な判断や立証が困難な不確実性を伴う工事収益総額、工事原価総額の重要な会計上の見積りがある。
- ・ 契約書等に押印がなされていない段階で取引を開始する、正式な書面による受発注が行われる前に担当者間の口頭による交渉で取引を開始する又は変更する等、相手先との間で正当な取引等の開始又は変更であることを示す文書が取り交わされることなく取引が行われ得る。
- ・ 会計システムや情報システムが有効に機能していない。

③ 姿勢・正当化

- ・ 経営者が不適切な会計処理の禁止等に関するコンプライアンス意識を高めることを効果的に行っていない。

12. 実際の不正は顧客、外注業者等又は会社内部の者との共謀により行われることがあるが、監基報 240 により、監査人は、不正による重要な虚偽表示が行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を識別し評価することが重要である。なお、過年度において不正が発生している企業の監査においては、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。

《 3. 内部統制の理解 》

13. 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。

14. 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の要素を含んでおり、経営者や役職者等の誠実性や倫理観、特に、財務報告に対する考え方に大きく影響を受ける。したがって、工事進行基準に関する内部統制を理解する際には、企業文化・社風の理解に加え、例えば、第 15 項から第 53 項までに記載された事項に留意して、重要な虚偽表示を発見し、防止するために実施される内部統制を識別し、そのデザインと業務への適用を評価することが重要である。

《 (1) 全社的な内部統制 》

《 ① 統制環境 》

《 工事契約の実行予算の策定管理及び見積担当部署に関する経営組織 》

15. 工事進行基準の適用に当たっては、会計上の見積りに高度な判断が求められること

がある。特に、工事原価総額や決算日における工事進捗度の見積りは、一般的には工事契約所管部署と関連する他の部署が協力し、実行予算を基礎として行われる。工事契約所管部署や見積担当部署に専門知識を備えた適切な人材が配置されていない場合には、適切な会計上の見積りが行われない可能性がある。

《工事契約の実行予算の策定管理及び損益管理に関する規程類の整備状況》

16. 工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度について、信頼性をもった見積りができる場合には、工事契約に係る認識基準として工事進行基準が適用される。信頼性をもった見積りをどのように行うかについての方針が整備されていない場合には、恣意的な判断が介入する余地が大きくなり、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性が大きくなる。

《人事ローテーション》

17. 工事契約では、工事の円滑な遂行のために同一の外注業者等に対して継続的に発注する傾向があるが、同一担当者の長期に及ぶ関与により、なれ合いや癒着等の関係が生じる場合がある。このような場合には、資産の横領や財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性がある。

《② 財務報告に関連する情報システムと伝達》

《工事進行基準の適用に関する会計上の見積りに必要となる情報の収集》

18. 工事の進行途上において、顧客、外注業者等又は監督官署等との間で各種の協議が頻繁に行われている場合、このような協議の結果は、工事進行基準の適用に関する会計上の見積りに影響を及ぼす場合がある。工事収益総額や実行予算の見直しに当たって必要となる協議の結果に関する情報を、見積担当部署が適時かつ網羅的に収集できていない場合には、最新の状況を会計上の見積りに適時・適切に反映できず、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性がある。

《工事契約の損益管理等で利用される財務報告に関連する情報システム（関連する業務プロセスを含む。）の把握》

19. 工事契約ごとの工事収益総額及び工事原価総額の管理、工事原価の集計、決算日における工事進捗度の算定、工事進行基準による工事収益の計上額の計算等、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。工事進行基準の適用に際しどのようにITを利用しているかにより、ITが重要な虚偽表示リスクに及ぼす影響は異なるため、ITの利用状況が監査計画に影響を及ぼすことがある。

《③ 監視活動》

《工事契約の実行予算の策定管理及び損益管理に対する工事契約所管部署等、取締役会、監査役等及び内部監査部門等のモニタリング状況》

20. 工事契約の実行予算の策定管理及び損益管理において、工事契約所管部署等だけで

なく取締役会、監査役等及び内部監査部門等からの適時・適切なモニタリングを受けていない場合には、工事契約の管理者又は工事契約所管部署等への牽制が働かず、工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度の信頼性をもった見積りが実施されない可能性がある。

《(2) 業務プロセスに係る内部統制》

《① 工事契約に係る認識の単位の決定》

21. 工事契約会計基準第7項では、工事契約に係る認識の単位は、工事契約において当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づくこととされている。
22. 工事契約が変更された場合、当該工事契約の変更を既存の工事契約と一体の認識の単位とするのか、独立した認識の単位とするのかという点については、当事者間の実質的合意内容が契約書等の記述等だけでは必ずしも明確にならないことがある。
23. 工事契約に係る認識の単位の決定に関する内部統制の理解に際しては、例えば、第24項に記載されている事項に留意し、業務プロセスを理解することが重要である。

《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》

24. 工事契約に係る認識の単位が誤って決定された場合には、工事進行基準の適用対象が適切に決定されないことや、工事損益率や工事の進捗度が異なる工事契約が一体として扱われることなどにより、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性がある。
実質的な取引の単位をどのように判断するかに当たっては、当該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や、一つの案件に対して複数の部署が関与している場合がある。このような場合には、工事進行基準に関する会計処理が適切に行われるように情報が共有及び収集されていなければ、工事契約に係る認識の単位が適切に決定されない可能性もある。

業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ① 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等において、工事契約に係る認識の単位の検討に当たって、形式にとらわれることなく契約当事者間で合意された取引の実態を忠実に反映することとなっているか。
- ② 工事契約に係る認識の単位の決定に当たって、実際の業務内容に精通した者が十分に関与することとなっているか。
- ③ 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をどのように設定することとなっているか。

《② 工事収益総額の見積り》

25. 工事契約会計基準第9項から第11項では、工事進行基準の適用に際して、工事収益総額について信頼性をもって見積もることができなければならないとされており、

そのためには、工事の完成見込みが確実であること及び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とされている。

26. 当初の契約金額は、契約書等により確定している場合が多い。ただし、工事の進行途上において工事契約の変更により当初の契約金額が変更されることがある。また、工事の追加が合意されたにもかかわらず、対価についての変更の合意が必ずしも契約書等によって適時に確定しないこともある。

27. 信頼性をもった工事収益総額の見積りに関する内部統制の理解に際しては、例えば、第 28 項及び第 29 項に記載されている事項に留意し、業務プロセスを理解することが重要である。

《受注登録（変更を含む。）に関する業務プロセス》

28. 工事契約会計基準第 10 項及び第 11 項において工事収益総額の信頼性をもった見積りの要件として挙げられている、工事の完成見込みが確実であること及び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は、受注登録に関する業務プロセスの過程において確かめられることが一般的である。

受注登録に関する業務プロセスの過程において、工事収益総額の信頼性をもった見積りの要件が適切に検討又は評価されていない場合には、工事進行基準が適切に適用されない可能性がある。

業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ① 施工者に工事を完成させるに足る能力が備わっているか否かについて検討を実施することとなっているか。
- ② 工事が完成するために必要な環境条件が整っているか否かについて検討を実施することとなっているか。
- ③ 新規の取引先を含む顧客の信用力について検討を実施することとなっているか。
- ④ 金額のみならず、対価の決済条件及び決済方法についても、顧客からの発注の意思表示に基づく合意を確かめることができる契約書等に基づいて受注登録を行うこととなっているか。
- ⑤ 受注の際の契約内容、契約金額等についてどのような承認を得ることとなっているか。
- ⑥ 契約書等がまだ締結されていない工事契約の変更を工事収益総額に含める場合、対価の変更について、当事者間での実質的な合意に係る判断及び合意の内容に基づく対価の額の信頼性をもった見積りに関する明確な方針があるか。
- ⑦ 交渉中やそれ以前の段階で行う先行作業が、当該工事契約に含まれる内容か否かを判断するために必要となる情報をどのように管理することとなっているか。
- ⑧ 工事契約の変更により対価の定めが変更される場合、工事収益総額の見直しを適時・適切に実施することとなっているか。

《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》

29. 工事の進行途上において、事後的な事情の変化により工事進行基準の適用の前提となる成果の確実性が事後的に獲得される、又は事後的に失われる場合がある。この場合には適用される工事契約に係る認識基準が変更される。そのため、顧客との交渉状況等に関する情報が適時・適切に収集されていない場合には、工事契約に係る認識基準を誤る可能性がある。

業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ① 成果の確実性の事後的な獲得及び喪失に結びつくような情報をどのように網羅的かつ適時・適切に収集することとなっているか。
- ② 成果の確実性の事後的な獲得及び喪失に係る判断過程が明確になっているか。また、どのような承認を得ることとなっているか。
- ③ 成果の確実性が事後的に失われることに結びつく事情の変化について、工事進行基準を継続適用することの可否を検討することとなっているか。
- ④ 工事進行基準の適用により計上されていた未収入額について、成果の確実性が事後的に失われた場合、貸倒引当金の見積額を見直すこととなっているか。

《③ 工事原価総額の見積り》

30. 工事契約会計基準第9項及び第12項では、工事進行基準の適用に際して、工事原価総額について信頼性をもって見積もることができなければならないとされており、そのためには、工事原価の事前の見積りと実績を対比することにより、適時・適切に工事原価総額の見積りの見直しが行われることが必要とされている。

31. 工事契約は基本的な仕様や作業内容が顧客の指図に基づいて行われるため、工事契約内容の個別性が強い。また、工事の進行途上において工事契約の変更が行われることがある。

32. 信頼性をもった工事原価総額の見積りに関する内部統制の理解に際しては、例えば、第33項から第38項までに記載されている事項に留意し、業務プロセスを理解することが重要である。

《実行予算の策定手続及び承認手続に関する業務プロセス》

33. 工事原価総額の見積りは、一般的には実行予算に基づいて行われる。工事原価総額を信頼性をもって見積もるためには、見積りが工事の各段階における工事原価の見積りの詳細な積上げとして構成されている等、実際の原価発生と対比して適切に見積りの見直しができる状態となっている必要がある。実行予算がそのように策定されていない場合には、実際の原価発生額との対比も困難となり、完成までに要する工事原価を含めた工事原価総額の見積りを適切に実施することも困難となる。また、実行予算の策定及び承認時期を意図的に操作することにより、工事進行基準の適用時期の操作又は意図的な適用若しくは適用回避が行われる可能性がある。

業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ① 材料費や外注費等については、必要に応じ見積書を入手し、適切に積上げて集計することとなっているか。
- ② 人件費について、職位に応じて適切な賃率等が設定されている場合には、これに適切に見積もられた工数を乗じて計算することとなっているか。
- ③ 原価要素を工事契約別に集計するプロセスがどのように設定されているか。
- ④ 実行予算の信頼性の確保のためにどのような承認を得ることとなっているか。
- ⑤ 実行予算の策定期限に関する規定が明確になっているか。

《予算実績管理及び工事原価総額の見積りの見直しに関する業務プロセス》

34. 一般的に工事契約は、工事の進行途上における当初想定していない事情の変化により工事契約の変更が行われることがある。これに関する情報の収集及び反映が適時・適切に行われていない場合には、工事原価総額の見積りの修正が工事契約の進捗に応じ適時・適切に行われない可能性がある。

業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ① 実際の原価発生を適時・適切に実行予算と対比できるように集計することとなっているか。
- ② 実行予算と工事原価との差異を分析又は検討し、完成までに要する工事原価を含めた工事原価総額の見積りに適切に反映できるようになっているか。
- ③ 事後的な事情の変化や工事契約の変更といった諸条件の変化に関する情報が適時に見積担当部署に伝達され工事原価総額に反映できるようになっているか。

《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》

35. 工事原価総額の見積りに関し、成果の確実性が事後的に獲得される、又は事後的に失われることがある。成果の確実性の事後的な獲得及び喪失に結びつくような情報が適時・適切に収集されていない場合には、適用される工事契約に係る認識基準を誤る可能性がある。

なお、業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、第 29 項①から③までに記載しているような事項が挙げられる。

《発注に関する業務プロセス》

36. 工事進行基準の適用には個別原価計算の採用が前提となる。工事の遂行に際しては、材料、買入部品等の資材の購入費や外注費等が多額に発生するため、どの工事契約に関する発注であるかが発注段階で特定できていない場合には、その後の原価管理が適切に行われない可能性がある。

また、一般的に過去の納品実績や作業実績等と同種の資材の購入や作業の場合には、新規の外注業者等よりも既存の特定の外注業者等に発注が偏る傾向があり、結果とし

て外注業者等とのなれ合いや癒着等が発生する可能性がある。外注業者等とのなれ合いや癒着等が生じた場合には、外注業者等から実態を伴わない又は不当な見積金額が提出され、工事原価総額の信頼性をもった見積りが行われな可能性がある。

業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ① 外注業者等に対する発注内容、金額及び当該外注業者等の選定理由を明確にすることとなっているか。
- ② 外注業者等への発注についてどのような承認を得ることとなっているか。
- ③ 発注段階において、工事原価を計上する予定の工事契約に係る認識の単位を特定し、発生した工事原価を当該特定した工事契約に係る認識の単位に適切に計上する発注管理となっているか。

《適切な工事原価総額の見積りが困難となる可能性のある契約に関する業務プロセス》

37. 工事契約の中に設計等の作業が含まれている場合には、工事契約全体の実行予算の策定に当たり、設計等の内容を踏まえ、工事契約の基本的な仕様や作業内容について顧客と合意する必要があるが、設計等の内容が確定しない場合には、工事の着手時に適切な実行予算を策定することが困難となる可能性がある。また、比較的新しい技術を利用して工事を遂行する場合等には、当初想定していない事象の発生により工事原価総額が大幅に変動する可能性が高くなる可能性がある。そのため、通常の工事契約に比べ原価の発生やその見積りに対するより高度な管理体制が必要と考えられる。

業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ① 過去の経験等から設計等の内容に応じて適切な工事方法を選定し、工事契約の仕様の詳細まで検討することとなっているか。
- ② 未発生工事原価を適切に工事原価総額に反映できるようになっているか。
- ③ 顧客からの仕様の変更指示等により、適時に工事原価総額が変動する可能性を検討することとなっているか。
- ④ 工事完成後における決算時には想定しておらず、当該決算の後に発生した重要な工事原価の内容、又は工事完成後における決算時に想定していたが、その後発生しなかった重要な工事原価の内容を分析し、工事完成時に想定し得るものであったかどうかも含め工事原価総額の見積りが妥当であったか否かについて検討することとなっているか。

38. 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、工事の進行途上においては、顧客に対して完成後の工事契約対象物を可視化して提示するための手段が乏しいことから、工事契約の対象となるソフトウェアに関する顧客と施工者の認識が完成後に異なる可能性がある。また、工事の進行途上において作業上の問題が生じた場合は、当初の設計まで遡及して工事契約の内容を見直さなければならない

いこともある。そのため、当初の工事原価総額を実際の工事原価総額が超過する可能性が比較的高く、適切な原価総額の見積りが困難な場合も少なくないことから、通常の工事契約に比べ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と考えられる。

業務プロセスを理解する上での留意事項としては、第 37 項に記載の事項に加え、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ① 作業員の経験、技能、生産性等を把握し、適切な工数見積りと工事原価総額の見積りを行うこととなっているか。
- ② 発注者に対して、工事を開始する前やその進捗に合わせ、適時・適切に完成時の工事契約対象物を説明し、合意できるようになっているか。
- ③ 工事契約の管理者が進捗を適時に把握し（特に、工数の変動リスクを早期に把握し）、見積担当部署に適時に情報を伝達することとなっているか。

《④ 決算日における工事進捗度の見積り》

39. 工事契約会計基準第 15 項では、決算日における工事進捗度は、工事契約における施工者の履行義務全体との対比において、決算日における当該義務の遂行の割合を合理的に反映する方法を用いて見積もることとされている。

40. 原価比例法を採用する場合、発生した工事原価が工事原価総額との関係で、決算日における工事進捗度を合理的に反映しないことがある。また、工事原価の金額についても関連のない工事契約の工事原価が混入することがある。一方、原価比例法以外の方法を採用する場合、財務報告に直接関連しない可能性がある情報等に基づき決算日における工事進捗度を見積もることとなるため、決算日における工事進捗度の実態を合理的に反映しないことがある。

41. 決算日における工事進捗度の信頼性をもった見積りに関する内部統制の理解に際しては、例えば、第 42 項から第 47 項までに記載されている事項に留意し、業務プロセスを理解することが重要である。

《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》

42. 工事契約会計基準第 56 項では、決算日における工事進捗度の見積り方法として原価比例法を採用している場合であっても、発生した工事原価が工事原価総額との関係で決算日における工事進捗度を合理的に反映していない場合には、これを合理的に反映するように調整することとされている。原価比例法により、決算日における工事進捗度の見積りを行う場合には、各決算期における発生した工事原価の不適切な調整により、決算日における工事進捗度の見積りが不適切に行われる可能性がある。

業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ① 決算日における工事進捗度の算定において、どのような場合に調整を行うかについて方針が明確になっているか。

- ② 決算日における工事進捗度を合理的に反映させるために行われる工事原価の調整について、規定が整備されているか。また、工事原価の調整についてどのような承認を得ることとなっているか。
- ③ 決算日における工事進捗度の算定において、発生した工事原価の調整を行う必要がある工事の有無に関する情報をどのようにして網羅的に収集することとなっているか。
- ④ 外注費等を目的物の出来上がった部分に対応して支払っている場合、どのように当該部分を算定することとなっているか。
- ⑤ 請求書締切日から決算日までの間に提供を受けた役務等を、工事原価に含めるように調整することとなっているか。
- ⑥ 支払留保金等を工事原価に反映されるように調整することとなっているか。
- ⑦ 工事契約の履行義務全体のうち、決算日までに遂行した部分には含まれない前渡金等を、どのように工事原価から控除することとなっているか。
- ⑧ 他の工事契約の工事原価や関連性のない外注費等（架空外注費等を含む。）が工事原価に含まれることにより、決算日における工事進捗度が過大に見積もられることをどのように防止しているか。

《人件費に関する業務プロセス》

43. 工事原価のうち人件費については、各人の作業日報に基づき集計計算される場合がある。作業日報を各人が記載する、又はシステムに入力することにより作成する場合には、実態とは異なる作業日報が恣意的に作成される可能性がある。

各人の作業日報に基づき集計計算されている場合の人件費に関する業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ① 実態に合った作業日報が作成されることとなっているか。
- ② 作成された作業日報が実態に合ったものであることをどのようにモニタリングしているか。
- ③ 作業日報の作成に関する規定はどのようになっているか。
- ④ 作業日報を変更する場合には、どのような手続で変更することとなっているか。

《関連のない他の工事契約に係る認識の単位との間の工事原価の振替及び付替えの防止に関する業務プロセス》

44. 工事契約に係る認識の単位間で工事原価の振替が行われることがある。

工事原価の振替は、計上すべき工事契約に係る認識の単位と異なる工事契約に係る認識の単位に工事原価を計上したためこれを修正する場合に行われるが、適時・適切に振り替えられない場合には工事原価が歪められることとなる。

他方、決算日における個々の工事契約の進捗状況や損益状況、全体としての業績等を考慮し、意図的に工事原価を振り替える可能性がある。原価の付替えは財務諸表に重要な虚偽表示を生じさせるリスクがある。

また、原価の付替えは、工事原価の振替により行われるだけでなく、工事原価を計上する工事契約に係る認識の単位を識別する段階から操作することにより行われることもある。このような手法により原価の付替えが行われた場合には、帳簿上は振替の記録が残らないため仕訳等で当該事実を認識することが困難であり、関連する諸資料間の整合性を詳細に検討した場合であっても認識できないことがある。

原価の付替えを含む工事原価の振替について、関連のない他の工事契約に係る認識の単位との間の工事原価の振替及び付替えの防止に関する業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ① 振り替えるべき工事原価を適時・適切に把握及び集計することとなっているか。
- ② 振替は適時・適切に行うこととなっているか。
- ③ 工事原価の振替を行う際には、振替理由及び振替の手続が明確になっているか。
- ④ 発注に関する業務プロセスがどのようになっているか（第 36 項参照）。
- ⑤ 外注業者等からの請求書は、どの工事契約に係る認識の単位の工事原価か、事後的にも検証できるようになっているか。
- ⑥ 実行予算と実績との適時・適切な比較分析により、差異原因が明確に分析され、他の工事契約に係る認識の単位の工事原価が混入している場合には認識できるようになっているか。

《原価比例法を用いた決算日における工事進捗度の算定に関する業務プロセス》

45. 原価比例法を用いた決算日における工事の進捗度は、工事契約に係る認識の単位ごとに決算日までに発生した工事原価の工事原価総額に占める割合として計算される。

業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ・ 工程表等による工事進捗度と決算日における工事進捗度を比較すること等により、算定結果が妥当であるか検討することとなっているか。

《原価比例法以外の方法を用いた決算日における工事進捗度の見積りに関する業務プロセス》

46. 工事契約会計基準第 15 項では、原価比例法以外にも、より合理的に工事進捗度を把握することが可能な見積り方法があり得る場合には、原価比例法に代えて当該見積り方法を用いることができるとされている。しかし、直接作業時間比率や施工面積比率などにより算定された決算日における工事進捗度が、顧客との間の工事契約の履行義務の関係を適切に反映していない可能性がある。

また、決算日における工事進捗度が、直接作業時間、施工面積等の財務報告に直接関連しない可能性がある情報に基づいて算定されている場合には、合理的かつ網羅的に算定されない、又は意図的な調整が行われることにより、決算日における工事進捗度が信頼性をもって見積もられない可能性がある。

業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙

げられる。

- ① 原価比例法以外の方法を用いて決算日における工事進捗度を算定することが、工事の進捗度を合理的に反映する方法であることを十分に検討することとなっているか。
- ② どのような場合に原価比例法以外の方法を用いて決算日における工事進捗度の算定を行うか明確になっているか。
- ③ 決算日における工事進捗度の算定のための情報の収集や基礎数値の算定をどのように行うこととなっているか。
- ④ 算定された決算日における工事進捗度の信頼性を確保するためにどのような承認を得ることとなっているか。

《工事進行基準の適用の網羅性に関する業務プロセス》

47. 工事進行基準は適用要件を満たす全ての工事契約について適用されるため、決算日において適用要件を満たす全ての工事契約について、決算日における工事進捗度が算定され、工事進行基準が適用されている必要がある。工事進行基準が適用される工事について、意図的に工事進行基準の適用が回避されている場合には、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性がある。

業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ・ 工事進行基準の適用要件を満たす工事契約の全てについて、工事進行基準が適用されていることを検討することとなっているか。

《⑤ 工事損失引当金》

48. 工事契約会計基準第 19 項及び第 20 項では、工事契約に係る認識基準や工事の進捗の程度を問わず、工事契約について、工事原価総額等（工事原価総額のほか、販売直接経費がある場合にはその見積額を含めた額）が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、工事損失のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金を計上することとされている。

49. 工事進行基準を適用するための要件は信頼性をもった見積りであり、工事損失について工事損失引当金を計上するための要件は合理的な見積りである。両者には類似の要素が含まれているが各々の要件は異なっており、工事契約会計基準第 19 項の会計処理は、その要件を満たす限りにおいて適用される。

50. 工事損失引当金の計上に関する内部統制の理解に際しては、例えば、第 51 項及び第 52 項に記載されている事項に留意し、業務プロセスを理解することが重要である。

《工事損失引当金の計上に関する業務プロセス》

51. 工事損失引当金は、一般的には実行予算等に基づいて計上されることとなるが、工事原価総額の見積りに関する内部統制が適切に整備されていなければ適切な工事損

失引当金の計上を行うことはできない。また、工事損失引当金の計上に関する方針が明確になっていない場合には、恣意的な工事損失引当金が計上される可能性がある。

業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ① 工事損失引当金の計上についての方針が明確になっているか。
- ② 工事損失引当金の計上はどのような承認を得ることとなっているか。
- ③ 工事収益総額の見積りはどのように行われているか（第 25 項から第 29 項までを参照）。
- ④ 工事原価総額の見積りはどのように行われているか（第 30 項から第 38 項までを参照）。
- ⑤ 実行予算等や販売直接経費がある場合はその見積額に基づき、工事損失を合理的に見積もることとなっているか。

《工事損失引当金の網羅性に関する業務プロセス》

52. 工事損失が見込まれる工事が網羅的に集計されない場合には、工事損失が発生する工事契約について、工事損失引当金が計上されない可能性がある。

業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ・ 工事損失が見込まれる工事契約をどのようにして網羅的に集計しているか。また、対象となる工事契約をどのようにして漏れなく工事損失引当金の計上の検討対象としているか。

《⑥ I Tを利用した情報システム》

53. 一般的に、I Tにはあらかじめ定められた方針や規定に従い一貫して処理し、複雑な計算を実行できる等の利点がある。他方、正確なデータを誤って処理したり、システム又はプログラムの未承認の変更が行われたりする等、I T特有のリスクを内部統制にもたらず。

一般的に、工事進行基準の適用に関する様々な情報は I Tを利用して管理され、計算される。

業務プロセスを理解する上での留意事項としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ① 受注情報、工事収益総額、工事原価総額及び発生した工事原価のシステムへの登録（当初登録、変更、修正及び取消し）をどのように行うこととなっているか。
- ② 複数のシステムにより工事進行基準の基礎となる情報が管理されている場合、システム間の整合性及び連携はどのように行われているか。
- ③ システムで設定されている自動計算について、計算過程はどのようにになっているか。

《 4. 前年度の会計上の見積りの確定額又は再見積額の検討》

54. 監基報 540 第 8 項により、監査人は、当年度の監査のために、前年度の財務諸表に計上されている会計上の見積りの確定額、又は該当する場合には再見積額について検討することが求められている。

《会計上の見積りの確定額又は再見積額との比較》

55. 経営者の前年度の見積りプロセスの有効性に関する情報を入手することができるため、会計上の見積りの確定額又は再見積額と前年度の財務諸表における認識額との差異の理由を特定して理解するリスク評価手続を実施する。会計上の見積りの確定額又は再見積額との比較により重要な乖離が生じた場合に、原因を究明し必要に応じて見積り方法の修正等の検討が行われていないときには、信頼性をもった見積りが行われていない可能性が高く、財務諸表に重要な虚偽表示が存在する可能性がある。

工事進行基準の適用における、会計上の見積りの確定額又は再見積額との比較によるリスク評価手続としては、例えば、以下のような事項が挙げられる。

- ① 工事収益総額に含まれている、契約書等が締結されていない顧客との間で実質的に合意した金額として見積もった金額と、契約書等による確定額又はその後の再見積額との比較
- 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

《Ⅲ リスク対応手続》

《 1. 評価した重要な虚偽表示リスクへの対応》

56. 監基報 540 第 12 項により、監査人は、監基報 330 で要求される評価した重要な虚偽表示リスクへの対応に当たって（監基報 330 第 4 項）、会計上の見積りの性質を考慮に入れ、以下の手続の一つ又は複数の手続を実施することが求められている。

- (1) 監査報告書日までに発生した事象が、会計上の見積りに関する監査証拠を提供するかどうかを判断する。
- (2) 経営者が会計上の見積りを行った方法とその基礎データを検討する。
- (3) 適切な実証手続とともに、経営者が会計上の見積りを行った方法に関連する内部統制の運用評価手続を実施する。
- (4) 経営者の見積額を評価するため、監査人の見積額又は許容範囲を設定する。

《 2. 評価した不正による重要な虚偽表示リスクへの対応》

57. 監基報 240 第 27 項により、監査人は、評価した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に応じて、全般的な対応を決定することが求められている。ま

た、監基報 240 第 29 項により、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に応じて、リスク対応手続を立案し実施することが求められている。

58. 最も適切な又は必要となる手続は状況により異なるが、リスク対応手続の立案及び実施に際しては、監基報 240 により、不正による重要な虚偽表示が行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。

59. 工事進行基準を適用している場合の不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続としては、例えば、以下のようなリスク対応手続が想定される。なお、これらのリスク対応手続は、不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続として特別に立案し実施されるものとは限らず、第 62 項以下に記載されている一般的なリスク対応手続として立案し実施されるものも含まれていることに留意する。また、これらのリスク対応手続は例示にすぎないため、状況によっては最も適切な又は必要となる手続とは限らないことに留意する。

(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 工事進行基準に関する会計上の見積りの妥当性を検討する監査チームメンバーに、工事進行基準に関する知識、技能及び能力がより高い監査チームメンバーを配置する。
- ② 工事進行基準に関する会計上の見積り、例えば、工事原価総額の信頼性をもった見積りについて、経営者による利益調整に起因する不正な財務報告の可能性を示唆しているかどうかを評価する。
- ③ 企業が想定しない要素の組み込みとして、例えば、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の視察や、作業現場での工事進捗会議の資料の閲覧等を実施する。

(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。
- 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。
- ③ 実行予算の見積りの合理性を評価するために、原価要素ごとに実績額との比較を実施する。
- ④ 会計処理の妥当性を検討するために、実際に発生した工事原価に応じ工事契約金額を検討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。
- 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により決算日における工事進捗度に関する心証を得る。
- 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工程表等による工事の進捗度との比較分析又は工事損益率の過去からの趨勢分析を実施する。

《 3. 運用評価手続 》

60. 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たことが効果的と考えられる。
61. 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、工事の進捗度等を確認、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かめ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の進捗状況を質問し、分析することにより、決算日数値の合理的な予測が可能となる。

《 4. 実証手続等 》

62. 監基報 540 第 12 項により、監査人は、監基報 330 で要求される評価した重要な虚偽表示リスクへの対応に当たって（監基報 330 第 4 項）、会計上の見積りの性質を考慮に入れ、監基報 540 第 12 項に定める手続の一つ又は複数の手続を実施することが求められている（第 56 項参照）。また、監基報 540 第 14 項により、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、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 330 第 17 項）、監基報 540 第 14 項に定める事項を評価することが求められている。
63. 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おい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の監査手続を実施する。この監査手続としては、例えば、第 64 項以下の監査手続が挙げられる。

なお、第 64 項以下に記載している監査手続は例示にすぎないため、これらの監査手続を実施すれば監基報 330 及び監基報 540 の要求事項を満たすというわけではなく、状況によっては最も適切な又は必要となる手続とは限らないことに留意する。

《 (1) 基礎資料 》

64. 工事進行基準の適用に際し利用される基礎資料に関する実証手続としては、例えば、以下の監査手続が挙げられる。
- (1) 基礎資料の数値に虚偽や異常と認められるものがないことを確かめる。
 - (2) 基礎資料の正確性及び網羅性を確かめる。

《 (2) 工事契約に係る認識の単位の決定 》

65. 工事契約に係る認識の単位に関する実証手続としては、例えば、以下の監査手続が挙げられる。

- (1) 工事契約に係る認識の単位が実質的な取引の単位を適切に反映しているか確かめるため、複数の工事契約であっても実質的な取引の単位を考慮し、形式にとらわれないこと、全体を一つの工事契約として判定している場合には、その認識の単位の妥当性を確かめる。また、工事契約の一部をもって工事契約に係る認識の単位として判定している場合には、その認識の単位の妥当性を確かめる。
- (2) 作業現場の視察や社内検査の結果の閲覧により、工事契約の実在性及び工事契約に係る認識の単位の妥当性を確かめる。

《(3) 工事収益総額の見積り》

66. 工事収益総額に関する実証手続としては、例えば、以下の監査手続が挙げられる。

- (1) 顧客に対して契約金額（工事契約の変更分を含む。）、受領金額等の直接確認を行い、架空工事の有無及び契約金額等の妥当性を確かめる。
- (2) 工事収益総額のうち工事契約の変更分についての契約書等がない場合、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得られている顧客との打合せ議事録等により、当該金額及び作業変更内容について顧客との実質的な合意があることを確かめる。
- (3) 契約書等がない工事収益総額の見積りについて、その後の確定状況を確認することにより、会計上の見積りの合理性を確認する。
- (4) 新規の取引先を含む顧客の信用調査等の結果や契約書等の閲覧等を実施し、契約金額の決済条件及び決済方法に合理性があることを確かめる。

67. 成果の確実性の事後的な獲得及び喪失に関する実証手続としては、例えば、以下の監査手続が挙げられる。

- (1) 根拠資料の閲覧により、成果の確実性の事後的な獲得及び喪失に結びつくような情報を網羅的に収集していることを確かめる。
- (2) 成果の確実性の事後的な獲得及び喪失に結びつくような情報を識別した時点で工事契約に係る認識基準の変更を検討していることを確かめる。
- (3) 成果の確実性が事後的に失われた場合、工事進行基準の適用により計上されていた未収入額について回収可能性を検討し、貸倒引当金の見積額の見直しを実施していることを確かめる。

《(4) 工事原価総額の見積り》

68. 工事原価総額の見積りの妥当性に関する実証手続としては、例えば、以下の監査手続が挙げられる。

- (1) 工事原価総額の見積りの基礎となる実行予算を適時に、かつ、合理的に策定していることを確かめる。

- (2) 適切な品質管理基準によるテストが行われ、その結果が適時・適切に実行予算に反映されていることを確かめる。
 - (3) 工事原価総額の事前の見積額とその確定額又は再見積額を比較することによって、工事原価総額の事前の見積りの妥当性を確かめる。
 - (4) 工事契約の進捗に伴い、適時・適切かつ網羅的に実行予算の見直しを行っていることを会社の資料の閲覧等により確かめる。
 - (5) 実行予算の各項目について、集計の正確性を確かめる。
 - (6) 経理の会計数値と作業現場の工事原価の予算管理帳簿の数値等その他の管理資料との整合性を確かめる。
 - (7) 工事進行基準の適用により計上した各期の工事損益率等を比較分析し異常性がないことを確かめる。
 - (8) 決算日後の実行予算の策定状況及び変更状況を確認する。
69. 成果の確実性の事後的な獲得及び喪失に関する実証手続としては、例えば、第 67 項(1)及び(2)の監査手続が挙げられる。
70. 適切な工事原価総額の見積りが困難となる可能性のある契約に関する実証手続としては、例えば、以下の監査手続が挙げられる。
- (1) 工事契約の中に設計等の作業が含まれている場合には、工事契約の詳細な仕様まで検討された実行予算となっているかを確かめる。
 - (2) 作業員の経験、技能、生産性等を考慮して職位に応じた適切な賃率等が設定され、これに作業フォーメーション計画等に基づいた作業見積時間が乗じられて工事原価総額の見積りに含まれていることを確かめる。
 - (3) 未発注の工事原価が実行予算上明らかにされ、それらが提案書、設計書、要件定義書、作業フォーメーション計画等と整合していることを確かめる。
 - (4) 顧客からの仕様の変更指示等により工事契約の変更が生じている場合には、現時点においても工事原価総額の見積りが可能であることや変更内容が適切に実行予算に反映されていることを確かめる。
 - (5) 工事完成後の決算時には想定しておらず、当該決算の後に発生した重要な工事原価、又は工事完成後の決算時に想定していたが、その後発生しなかった重要な工事原価について、当該重要な工事原価の発生原因の分析結果を入手し、決算時における工事原価総額の見積りが妥当であったことを確かめる。

《(5) 決算日における工事進捗度の見積り》

71. 原価比例法を用いた工事原価に関する実証手続としては、例えば、以下の監査手続が挙げられる。なお、以下に例示した監査手続の実施に際しては、架空原価の計上についても留意する。
- (1) 決算日における工事進捗度に合理的に反映させるために工事原価の調整が行われている場合には、調整方法の合理性や対象となる工事契約の範囲の網羅性を確か

める。

- (2) 外注業者等に対して債務の残高確認等を行い、外注費等の妥当性を確かめる。
- (3) 請求書締切日から決算日までの間に提供を受けた役務等及び支払留保金等の調整を行っていることを確かめる。
- (4) 前渡金等、工事契約の履行義務全体のうち、決算日までに遂行した部分には含まれない金額を工事原価から除外していることを確かめる。
- (5) 材料、買入部品等について契約書等に明示されている数量と実際数量との比較分析を実施し数量の妥当性を確かめる。
- (6) 人件費について勤務データと作業日報、執務日報、工程表等との関係の整合性を確かめる。
- (7) 工事原価の振替がある場合には振替内容が妥当であることを確かめる。
- (8) 重要な追加工事原価に対しては、計上理由や計上金額が適切であることを確かめる。

72. 原価比例法を用いた決算日における工事進捗度の見積りに関する実証手続としては、例えば、以下の監査手続が挙げられる。

- (1) 決算日における工事進捗度が、決算日までの発生した工事原価及び工事原価総額に基づいて適切に算定されていることを確かめる。
- (2) 施工部門における工程表等による工事進捗度との比較分析を行い重要な乖離がないことを確かめる。
- (3) 目的物の出来上がった部分に対応して契約金額の請求を行っている場合には、請求状況との比較分析を行い重要な乖離がないことを確かめる。
- (4) 工事原価総額の見積りにおいて決算日までに発生すると見積もられた工事原価と、決算日における工事進捗度の見積りで用いられる工事原価との比較分析を行い、重要な乖離がないことを確かめる。
- (5) 決算日における工事進捗度の再計算を行い、決算日における工事進捗度の正確性を確かめる。
- (6) 作業現場の視察や社内検査の結果の閲覧により、工事契約の決算日における工事進捗度の見積りの妥当性を確かめる。

73. 原価比例法以外の方法を用いた決算日における工事進捗度の見積りに関する実証手続としては、例えば、以下の監査手続が挙げられる。

- (1) 決算日における工事進捗度を算定する方法として合理性があることを確かめる。
- (2) 決算日における工事進捗度が直接作業時間、施工面積等の財務報告に直接関連しない可能性のある情報に基づいて算定されている場合には、これらの基礎数値の妥当性を確かめる。
- (3) 工事契約における施工者の履行義務全体と決算日までの当該義務の遂行程度のそれぞれに関連する基礎資料について、社内の適切な機関によってモニタリングさ

れている資料との整合性を確かめる。

74. 工事進行基準の適用の網羅性に関する実証手続としては、例えば、以下の監査手続が挙げられる。

- ・ 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確かめる。

《(6) 工事損失引当金》

75. 工事損失引当金に関する実証手続としては、例えば、以下の監査手続が挙げられる。

- (1) 工事契約一覧表等の工事契約ごとに工事損益が記録された資料を閲覧し、工事損失引当金の計上対象の網羅性を確かめる。
- (2) 工事損失の見積額について、適時・適切に見直しが行われた実行予算等に基づいて合理的に見積もられていることを確かめる。
- (3) 工事損失のうち、当該工事契約に関して既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれた期の損失として処理し、工事損失引当金が計上されていることを確かめる。

《(7) コンピュータ利用監査技法 (Computer-assisted audit techniques : C A A T) を利用した実証手続》

76. コンピュータ利用監査技法を利用した実証手続としては、例えば、以下の監査手続が挙げられる。

- (1) 仕訳検証においては、例えば、以下の事項を確かめる。
 - ・ 通常想定されない相手勘定（棚卸資産の相手勘定が仕入債務ではない等）の仕訳の妥当性を検討する。
 - ・ 工事契約の認識の単位間で行われている工事原価の振替仕訳を抽出し、その妥当性を検討する。
- (2) 自動仕訳以外の仕訳により記帳されている仕訳の妥当性を確かめる。
- (3) 監査人の推定した一定の工事損益率と大幅に乖離している工事契約を抽出し、その妥当性を確かめる。
- (4) 決算日間際で実行予算の修正が行われている工事契約を抽出し、その妥当性を確かめる。
- (5) 工事契約の遂行期間を通じて決算日ごとに一定の範囲を超えて工事損益率が変動している工事契約を抽出し、その妥当性を確かめる。

《IV 適用》

77. 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