

I. はじめに

会計上の見積りと言えば、引当金、減損会計あるいは資産除去債務など追加的な費用・損失を計上する項目が真っ先に挙げられますが、収益サイドにおいても見積りが重要となる会計処理があります。それは比較的大規模な工事契約に適用が求められる「工事進行基準」です。

今回の Seiwa Newsletter では、不適切会計が判明した東芝の事例から、工事進行基準の適用方法に焦点を当てて解説します。

II. 東芝不適切会計の概要

7月20日に公表された第三者委員会の調査報告書によると、遅くとも2008年度から継続して収益・費用の両サイドで不適切な会計処理が行われていることが判明しています。不適切会計は以下の4つに分類されます。

- ① 工事進行基準（収益過大又は費用過少）
- ② 映像事業における経費計上（費用過少）
- ③ パソコン事業における部品取引（費用過少）
- ④ 半導体事業における在庫の評価（費用過少）

今回の不適切会計による影響額は、会社による自主チェック分と合わせ、調査対象期間である2008年度から2014年度第3四半期までの税引前損益ベースで1,562億円と報告されています。そのうち工事進行基準による影響額は売上総利益ベースで477億円でした。ただし、これらの金額は調査対象期間内の累積影響額であり、当期間内の将来に繰り延べられた損失相当額が相殺されているので、実際に計上された不適切な利益の総額はさらに多額に上ります。

過去にはオリンパスが有価証券投資の損失を隠すために粉飾に手を染めましたが、裁判で立件された粉飾額は最大であった2008年3月期で1,178億円でした。今回の東芝による不適切会計はそれを上回る影響額であり、かつ、その原因の約3割を占めるのが工事進行基準の不適切な適用に起因しています。この点から、工事進行基準の適用に当たっては相当慎重でなければならないことが容易に想像できます。

工事進行基準に関して訂正されることとなった477億円もの利益を、東芝はどのようにして計上することができたのでしょうか。すべては工事収益の計算が見積りを基礎としていることが原因でした。特に、東芝では工事原価総額を実際よりも過少に見積ることで、工事収益を過大に計算していたこと、及び工事損失引当金の計上を回避していたことが明らかとなっています。

III. 工事進行基準の適用方法

(1) 工事進行基準の概要

工事進行基準は、「工事契約に関して、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を合理的に見積り、これに応じて当期の工事収益及び工事原価を認識する方法」です。工事進行基準を適用するためには上記の定義にあり、以下の3つの正確な見積りが要求されます。

- ① 工事収益総額
- ② 工事原価総額
- ③ 決算日における工事進捗度

東芝では、この3つの見積りを基礎として、次の算式で工事収益を計上していました。

$$\text{当期の工事収益} = \text{①工事収益総額} \times \text{③工事進捗度}(\%) - \text{②年度工事原価計上額}$$

$$(\%) = \text{累計工事原価発生総額} \div \text{②工事原価総額}$$

また、契約受注時点あるいは工事期間中に②工事原価総額が①工事収益総額を上回ることが合理的に見込まれる場合には、赤字相当額を工事損失引当金として計上することが一般的に求められています。

(2) 工事進行基準の適用ケーススタディ

工事収益を計算するために必要となる見積り項目のうち、②工事原価総額の見積りが最終的な工事収益の計算結果にどのように影響するのか、以下の簡便的なケーススタディで確認しましょう。

<契約受注時点での当初見積り>

見積り項目	金額等	根拠等
① 工事収益総額	1億円	契約額
② 工事原価総額	8,000万円	当初見積り
③ 累計工事原価発生総額	6,400万円	実績集計
④ 工事進捗度	80%	③÷②
⑤ 工事収益	8,000万円	①×④

<決算日時点での再見積り>

見積り項目	金額等	根拠等
① 工事収益総額	1億円	契約額
② 工事原価総額	1億円	再見積り
③ 累計工事原価発生総額	6,400万円	実績集計
④ 工事進捗度	64%	③÷②
⑤ 工事収益	6,400万円	①×④

契約受注時点で想定されなかった追加工事の発生等により工事原価総額が1億円へ増加することが見込まれる場合、工事進捗度が80%から64%へ低下するため、工事収益として計上できる金額も当初見積りより1,600万円小さくなります。

東芝では、このような追加の工事原価を決算に適切に反映しなかったために、本来認識してはならない工事収益を前倒して計上していました。

(3) 工事原価総額の過少見積り事例

今回のケースでは工事原価総額の見積りが適切に会計処理に反映されなかったことが1つの原因であることが判明しています。それではどのように工事原価総額を過少に見積っていたのでしょうか。

最大の原因は合理的な根拠のない将来のコスト削減施策にあるとされています。月次あるいは四半期での予算達成状況を確認する会議において、常に経営トップから予算必達のための強いプレッシャーがありました。トップの意向に反論できない組織風土の中で、担当者は実現可能性よりも努力目標としての数値設定に主眼を置いていたと思われます。

その他の案件では、受注後の仕様変更等により追加工事が発生したにもかかわらず、正式な注文書を発行せずに会計上工事原価を計上していなかった事実も判明しています。

さらには、海外から部材を調達する案件において、契約受注時点の為替レートにより円貨換算された工事原価見積額が、その後の為替変動、特に円安局面にあっても修正されず、過小にも積もられていた事案も報告されています。

(4) 工事損失引当金の未計上事例

工事原価総額の不適切な見積りのみならず、契約受注時点から赤字が見込まれていた案件や工事期間中に赤字に転落す

る可能性が高まった案件についても、トップダウンの指示により工事損失引当金の計上を回避していました。

工事損失引当金とは、特定の案件について最終的に赤字が見込まれる場合に計上すべき負債です。例えば、以下のケースでは工事損失引当金を計上しなければなりません。

見積り項目	金額等	根拠等
① 工事収益総額	1億円	契約額
② 工事原価総額	1.5億円	当初又は再見積り
③ 工事損失引当金	▲5,000万円	①-②

東芝では、適時に工事損失引当金が計上されなかった案件が複数報告されています。この中には「戦略的受注案件」と呼ばれ、将来の受注拡大や新規案件におけるノウハウの蓄積を目的として、当初から赤字覚悟で受注にいたった案件もありますが、戦略的だからといって工事損失引当金の計上を免れる訳ではありません。

また、長期にわたる大規模工事の場合には、実際発生原価の推移やプロジェクト詳細の変更による追加コストを考慮することにより、工事原価総額の当初見積りを適宜修正する必要があります。

(5) 内部統制の問題点

東芝のケースでは、実質的な内部統制の機能不全が今回の不適切な会計処理を引き起こした原因と考えられています。

調査報告書によると、特に工事損失引当金の計上要否については、事業部から独立した経理部が牽制機能を発揮するように整備されていたものの、事実上は各事業部のトップが承認しなければ工事原価総額の見積り修正や工事損失引当金を計上できない環境にあったため、経理部の牽制機能が無力化され、内部統制が機能していませんでした。各事業部のトップは、原価管理の不十分さやコスト削減努力が足りないなどの理由を突き付け、見積り修正や工事損失引当金の計上を認めなかったということです。

また、経理部メンバーや事業部を監査する立場にある経営監査部が、各事業部における重要会議に参加したり案件リストの作成に関与するプロセスになっていなかったことから、経理部等がそもそも赤字案件を網羅的に把握できなかったという問題点も指摘されています。

このように、経営トップの意向に反対できない組織風土や予算達成に対するプレッシャーの存在、経理部や経営監査部といった牽制機能を発揮すべき部門の形骸化など、いくつもの問題が重なって不適切会計が長年行われてきました。見積りの要素が強い会計処理では、網羅的な情報収集や入手した情報の客観的な評価が何より大切であり、独立した複数部門による相互牽制を適切に機能させる必要があります。

(6) まとめ

工事進行基準は多くの主観的な見積りが介在するため、合理的な説明のためにできる限り信頼性・客観性のある根拠が要求されます。そして、そのための情報収集活動と収集した情報を適切に評価するプロセスが欠かせません。

調査報告書では、不適切会計の内容及びその背景である内部統制上の問題点等について言及されていますが、そもそも東芝が今年2月に証券取引等監視委員会から金融商品取引法に基づく開示検査を受けたこと、つまり東芝関係者から監視委への内部告発があった点において、内部統制環境を整備する上での重要な検討課題があるように思われます。

形骸化していたと思われる内部通報制度も、それが有効に機能するための組織風土を築きあげることで社員の士気が高まり、結果として業績向上に繋がるのではないのでしょうか。

IV. おわりに

会計上の見積りは、その基礎となる金額や仮定の合理性など難しい判断が要求されます。適切な専門家の利用や監査法人との事前の打ち合わせによって決算作業がスムーズに行えるよう計画することが重要です。

今回は工事進行基準の適用方法に焦点を当てて説明しました。次回は、別の事例である「パソコン事業における部品取引」に関して何が起こっていたのか、詳しく解説する予定です。

あとがき

先日の福岡帰省の折に、地元の豚骨ラーメンを久しぶりに食べました。全国、又は世界進出しているラーメン屋がある一方で、私のお気に入りには昔からの1店舗のみで経営しているお店です。閉店間際でしたが、疲れているはずの店主も終始笑顔で対応して下さい、味はもちろん雰囲気を含めておもてなしを受けたように感じました。規模が大きくなってもそのような心構えはいつまでも忘れたくないものです。(金城)

ご質問等は下記までお願いいたします

清和監査法人

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : <http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/>