



平成 30 年 11 月 27 日

各 位

会 社 名 株式会社ディー・エル・イー
代 表 者 名 代表取締役 椎木 隆太
(コード番号：3686 東証第一部)
問 合 せ 先 執行役員 高倉 喜仁
(TEL. 03-3221-3980)

第三者委員会の調査報告書の受領及び調査結果に関するお知らせ

当社は、平成 30 年 9 月 14 日に公表いたしました「第三者委員会の設置及び第 17 期定時株主総会の延期のお知らせ」及び平成 30 年 9 月 27 日に公表いたしました「平成 30 年 6 月期有価証券報告書の提出期限延長に関する承認申請書提出のお知らせ」においてお知らせいたしましたとおり、過去の財務諸表又は連結財務諸表に会計上の懸念があることについて、平成 30 年 9 月 3 日に外部から指摘を受け、過去 5 期分（平成 25 年 6 月期から平成 29 年 6 月期）及び平成 30 年 6 月期の売上計上及び事業構造改善引当金の妥当性等についての調査を実施するに当たり、当社と利害関係を有しない外部の専門家から構成される第三者委員会を設置いたしました。また、その後、第三者委員会による調査が進められておりましたが、平成 30 年 10 月 29 日に公表いたしました「第三者委員会による調査の進捗に関するお知らせ」においてお知らせいたしましたとおり、第三者委員会の調査の過程で、制作売上及び外注費用に関する不適切な会計処理が行われていたのではないかという新たな疑義が発覚したため、当初の調査範囲に追加して、当該不適切な会計処理の事実関係の解明及びその原因分析、並びにそれに類似する取引の有無の調査を行う必要が生じ、これらの全容解明に取り組んでまいりました。

当社は、平成 30 年 11 月 27 日付で第三者委員会より、本調査の結果判明した事実関係、並びに、その問題点の究明の報告及び再発防止のための提言を目的とする調査報告書を受領いたしましたので、お知らせいたしますとともに、本報告書につき添付のとおり公表いたします。なお、本報告書の記載内容については報告書原文のままの記載となっておりますが、一部記載につきましては、個人のプライバシー及び取引先様の営業機密の保護等を目的として匿名化並びに秘匿化を施しております。本報告書の公表に当たりましては、第三者委員会との事前の確認を経て実施しております。

当社は、本報告書の受領と並行し、本報告書における再発防止策の提言を踏まえた必要な改善措置に取り組むべく社内協議を進めており、その具体的な内容につきましては、決定次第速やかにお知らせいたします。

また、本報告書を受けて実施しております有限責任 あずさ監査法人による追加的な監査手続の結果を反映した平成 30 年 6 月期の当社通期業績についても、確定次第速やかにお知らせいたします。

さらに、当社は、平成 30 年 10 月 31 日に公表いたしました「平成 30 年 6 月期有価証券報告書の提出期限延長（再延長）及び平成 31 年 6 月期第 1 四半期報告書の提出期限延長申請に関する承認のお知らせ」においてお知らせいたしましたとおり、平成 30 年 6 月期有価証券報告書及び平成 31 年 6 月期第 1 四半期報告書の提出期限について関東財務局より承認をいただいておりますが、平成 30 年 12 月 3 日の提出期限に向けて、速やかに手続を進めてまいります。なお、当社は、現在、過年度の財務諸表又は連結財務諸表の訂正、平成 30 年 6 月期有価証券報告書及び平成 31 年 6 月期第 1 四半期報告書の提出に向けて作業を実施しておりますが、第三者委員会より受領した調査報告書の内容を踏まえ、連結の範囲、減損損失、税金計算及び税効果会計の見直し等も併せて実施しております。そのため、最終的な影響額は、第三者委員会より受領した調査報告書「第 6 本調査によって判明した不適切な会計処理の影響額」に記載されている影響額と異なるものとなる予定です。

ご協力いただきました関係者の皆様に厚く御礼申し上げるとともに、株主・投資家をはじめ、関係者の皆様には、ご迷惑とご心配をお掛けいたしましたことを、深くお詫び申し上げます。

以 上

2018年11月27日

株式会社ディー・エル・イー 御中

調査報告書

【開示版】

株式会社ディー・エル・イー第三者委員会

委員長 松 藤 齊

委員 前 原 一 彦

委員 坂 本 倫 子

委員 武 藤 雄 木

目 次

第1	第三者委員会の概要.....	3
1	第三者委員会設置の経緯等.....	3
2	本委員会の構成及び開催状況.....	4
3	本調査の目的.....	5
4	本調査の期間及び方法.....	5
5	調査の前提と限界.....	8
第2	DLE の概要.....	9
1	概略.....	9
2	沿革.....	9
3	主たる事業（ファスト・エンタテインメント事業）の概要.....	10
4	コーポレートガバナンスの状況.....	12
第3	映像制作事業における業務処理プロセス及び会計処理の概要.....	15
1	映像制作事業の概要.....	15
2	業務処理プロセス及び内部統制手続.....	17
3	企画売上に関する会計処理—DLE が採用する会計処理方針—.....	24
4	制作売上に関する会計処理.....	28
5	営業費用（売上原価及び販売費及び一般管理費）に関する会計処理.....	28
6	事業構造改善引当金に関する会計処理.....	29
7	出資金に関する会計処理.....	29
第4	映像制作事業における不適切な会計処理の検証.....	31
1	本調査の端緒である、2015年6月期第3四半期に計上された売上8400万円等（A案件）にかかる会計処理の検証.....	32
2	追加事案①：A社に対する費用の繰延べ及びB案件の制作売上の前倒しにかかる会計処理の検証.....	35
3	追加事案②：2016年6月期におけるC案件からA案件への外注費用の付替え等にかかる会計処理の検証.....	39
4	A社との取引における不適切な会計処理の検証.....	47
5	S案件における不適切な会計処理の検証.....	97
6	C社との取引における不適切な会計処理の検証.....	100
7	D社との取引における不適切な会計処理の検証.....	110
8	b案件における不適切な会計処理の検証.....	117
9	c案件における不適切な会計処理の検証.....	123
10	売上の実体を伴わない製作委員会取引.....	126
11	出資割合の過半数による意思決定が行われる製作委員会取引.....	131

1 2	企画売上に関して企画・制作費の 20%の「対価の成立」が認められない取引	133
1 3	制作売上計上時期に問題がある取引.....	134
第 5	その他事業及び子会社に対する調査の結果等.....	136
1	その他の事業及び子会社に対する調査の基本的な考え方.....	136
2	調査の方法及び調査結果.....	136
第 6	本調査によって判明した不適切な会計処理の影響額.....	142
第 7	不適切な会計処理に関する監査の状況.....	143
1	監査役監査	143
2	内部監査	143
3	会計監査人	145
4	三様監査の状況.....	148
第 8	不適切な会計処理の原因分析.....	150
1	はじめに	150
2	役職員の本件不適切行為及びそれにかかる会計処理への関与例.....	150
3	不適切な会計処理がなされた背景としての事業計画達成の目標.....	151
4	内部統制体制の不備.....	164
5	曖昧な企画売上の計上基準.....	166
第 9	再発防止策の提言.....	168
1	概要	168
2	経営陣における責任の徹底、コンプライアンス意識及び執行能力を持った取締役、管理職の採用・登用.....	168
3	コンプライアンス意識の醸成.....	168
4	内部統制体制の強化.....	169
5	客観的で検証可能な売上計上基準の設定.....	170
6	取締役会における協議の充実化.....	170
7	監査役監査及び内部監査の充実.....	170
8	内部通報制度の仕組みの改善及び違法行為等を抑止する環境の整備	171

【別 紙】（いずれも省略）

別紙 1-1 第三者委員会開催一覧

別紙 1-2 インタビュー一覧

別紙 1-3 デジタル・フォレンジック調査一覧

別紙 1-4 アンケート実施結果

別紙 3-1 決裁権限推移表

第1 第三者委員会の概要

1 第三者委員会設置の経緯等

(1) 第三者委員会の設置

株式会社ディー・エル・イー（以下「DLE」という。）は、2018年9月3日、過去の財務諸表又は連結財務諸表に関して、映像制作事業（DLEのファスト・エンタテインメント事業のIPクリエイション領域に属する事業〔後記第2・3参照〕）における一部の案件に関する売上計上の妥当性等に懸念がある旨の指摘を外部から受けたことから、当該売上計上処理に関する検証を進めた結果、1件の案件（A案件）の企画売上（アニメーションや映画等の映像を制作するか否かを判断するため、原作者や監督等との交渉権獲得やビジネスモデル構築等を実施し、企画業務を実施する会社以外の他社が当該映像を制作することへの出資に合意するまでの一連の行為に対する対価として計上されるものをいう。以下同じ。）について、根拠資料が不十分なまま売上計上処理がなされており、2015年6月期第3四半期に計上していた企画売上8400万円が、2015年6月期第4四半期以降に計上すべきものであった可能性があること、及び2017年6月期第3四半期に一部映像制作事業からの撤退に伴い計上した事業構造改善引当金の計上時期の妥当性に対する懸念等が判明した。そのため、DLEは、過去5期分（2013年6月期から2017年6月期）の売上計上及び事業構造改善引当金の妥当性等について、より独立した立場から、事実関係の解明、これらの会計処理の妥当性に関する検証、再発防止策に関する提言等が必要であると判断した。そこで、DLEは、2018年9月14日開催の取締役会において、DLEと利害関係を有しない外部専門家により組織される第三者委員会（以下「本委員会」という。）を設置して、過去5期分の売上計上及び事業構造改善引当金の妥当性等についての調査を委嘱することを決議するとともに、本委員会の設置について東京証券取引所における適時開示を行い、また、その旨を自社のホームページ上で公表した。

(2) 追加事案の発覚

また、2018年10月、本委員会の調査の過程で、以下の各事実が新たに発覚した。

- ① 2014年6月期において、株式会社■■■■（以下「A社」という。）に対する210万6091円の費用を翌期に繰り延べ、また、B案件の制作売上（アニメーションや映画等の映像制作の対価として計上されるものをいう。以下同じ。）900万円を前倒して計上したことを疑わせる事実
- ② 2016年6月期において、外注先から受領した外注費用323万円の請求書には、DLEが映像制作を受注していた案件の案件名（C案件）が記載されていたにもかかわらず、当該外注費用をDLEが別途映像制作を受注していた案件（A案件）の外注費用に付け替えたことを疑わせる事実

そのため、本委員会は、本委員会の調査事項に、以下の各事項を追加することとし、DLEは、その旨について東京証券取引所における適時開示を行い、自社のホームページ上で公表した。

- ① 映像制作事業における制作売上の計上時期の妥当性の検証
- ② 外注費を含む営業費用の計上の妥当性の検証
- ③ 映像制作事業以外のその他の事業における類似取引の有無の調査
- ④ 連結子会社における類似取引の有無の調査

2 本委員会の構成及び開催状況

(1) 本委員会の構成

本委員会は、不正調査に関する豊富な経験を有し、会計及び企業法務に関する相当程度の知見を有する専門家である、以下の委員で構成された。

委員長	松藤 齊	公認会計士（公認会計士松藤斉事務所）
委員	前原 一彦	公認会計士（日本公認会計士協会東京会副会長）
委員	坂本 倫子	弁護士（岩田合同法律事務所）
委員	武藤 雄木	弁護士・公認会計士・公認不正検査士（岩田合同法律事務所）

また、本委員会は、以下の者を調査補助者として選定した。

(所属)	(肩書・名前)
川手公認会計士事務所	公認会計士 川手 典子
公認会計士奥村倫弘事務所	公認会計士 奥村 倫弘
林公認会計士事務所	公認会計士 林 功司
市場公認会計士事務所	公認会計士 市場 典子
岩田合同法律事務所	弁護士 平井 太 弁護士 池田 美奈子 弁護士 三浦 貴史 弁護士 深津 春乃
MYK アドバイザリー株式会社	公認会計士・公認不正検査士 立川 正人 公認不正検査士 深山 治

その他	公認会計士 17 名、米国公認会計士 1 名、公認不正検査士 1 名、その他 14 名
-----	---

各委員及び調査補助者並びにそれぞれが所属する組織は、いずれも、DLE 及びその関係会社との間に顧問契約等の特別な利害関係はなく、本委員会の独立性及び中立性は確保されている。

(2) 本委員会の開催状況

別紙 1-1 (第三者委員会開催一覧) のとおりである。

3 本調査の目的

本委員会は、DLE からの委嘱に基づき、調査の目的を、① 下記の事実関係の調査並びに問題点及び発生原因の分析、及び② DLE の調査対象行為に係る会計処理が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に違反するか否かについての、DLE の取締役会への答申とした。本委員会は、前記 1 (2) ①ないし④記載の事項については、下記②に含まれるものとして調査を行った (かかる目的及び範囲において本委員会が実施する調査を、以下「本調査」という。)

記

- ① 2018 年 6 月期及びその前 5 期分の映像制作事業における企画売上の計上及び事業構造改善引当金の計上
- ② その他本委員会が調査を必要と認めた一切の行為

4 本調査の期間及び方法

(1) 本調査の期間

本委員会は、2018 年 9 月 14 日から同年 11 月 26 日までの間、調査を実施した。

(2) 本調査の方法

ア インタビューの実施

本委員会は、本事案の背景・原因・メカニズム等を把握すべく、DLE 及びその連結子会社並びに DLE の取引先に所属する役職員及び元役職員を対象に、1 回又は必要な場合は複数回のインタビューを実施した。具体的なインタビューの実施状況は別紙 1-2 (インタビュー一覧) のとおりである。

また、インタビュー対象者に対しては、必要と認めた場合には、インタビューの前後を問わず、電子メール又は電話を用いた方法による質疑を行った。

イ 会計帳簿、各議事録、社内規程その他関連する資料の閲覧、分析及び検討

本委員会は、本事案の実態・原因・メカニズム等を把握すべく、調査の必要性及び十分に鑑み、DLE 及びその連結子会社並びに DLE の取引先から、必要に応じ、会計帳簿、各議事録、社内規程その他関連する資料の提供を受けた上で、閲覧、分析及び検討を行った。

ウ 現地調査

本委員会は、DLE 及びその連結子会社における会計処理、基幹業務システム及び経理システムの構成、それらシステムを使用した業務プロセス、その他本事案に係る事情を調査するため、DLE 及びその連結子会社の本社において現地調査を行った。

エ デジタル・フォレンジック調査

デジタル・フォレンジック調査とは、電子データの証拠能力を損なうことなく保全・収集し、収集した電子データの内容を閲覧する作業である。

本委員会は、DLE 及び株式会社 W TOKYO（以下「W TOKYO」という。）について、かかるデジタル・フォレンジック調査を実施した。実施に当たっては、DLE 及びその関係会社と利害関係を有しない、MYK アドバイザリー株式会社等の電子データ保全・解析業務の専門補助者を起用した。同調査においては、公認会計士補助者 11 名及びその他の補助者 11 名がそれぞれドキュメントの一次レビューを行った。

(ア) DLEに対するデジタル・フォレンジック調査

本委員会は、DLE の関係者のうち、特に本事案に関連があると推認された 11 名（別紙 1-3（デジタル・フォレンジック一覧））の使用に係るメールサーバ上の電子メールデータを保全した。

保全したデータについては、必要に応じて電子データの処理・解析・重複排除後のメール及びこれに添付されたワードファイル、エクセルファイル、PDF ファイル等の文書ファイル（以下「電子メール等」という。）合計 134 万 5338 件をレビュープラットフォームである Catalyst Insight にアップロードした。

アップロードした電子メール等については、本委員会による調査の時間的制約により、レビュー対象とするデータを限定する必要があることから、本委員会は、原則的に 2012 年 7 月 1 日以降を対象期間として、キーワードを用いた検索によってデータを抽出した。

また、キーワードを用いたデータ抽出に加えて、本委員会は、決算期末前後の異常な会計処理の端緒を発見すべく、2013 年 6 月期、2014 年 6 月期、及び 2015 年 6 月期の各期末前後 10 日間（6 月 20 日～7 月 10 日）の取締役 CFO である ████████ 氏（以下「B 氏」という。）の全メールを抽出した。

加えて、調査の進捗に応じて得た情報や本委員会での議論を基礎に、上記の限定

にかかわらず、本委員会が必要と認めた範囲でデータを抽出した。

これらの結果抽出された電子メール等 5 万 3970 件につき、本委員会が指示したレビュープロトコルに従ってタグ付けをする方法で、公認会計士を中心とした調査補助者による一次レビュー及び弁護士補助者による二次レビューを実施した結果、本事案に関連する電子メール等 559 件が確認された。

(イ) W TOKYOに対するデジタル・フォレンジック調査

本委員会は、W TOKYO の関係者のうち、特に本事案に関連があると推認された 4 名（別紙 1-3（デジタル・フォレンジック一覧））の使用に係るメールサーバ上の電子メールデータを保全した。

保全したデータについては、電子データの処理・解析を実施した上で、重複排除された電子メール等をレビュープラットフォームである Relativity にアップロードした。

アップロードした電子メール等については、本委員会による調査の時間的制約により、保全したデータに合理的限定を加える必要があることから、本委員会は、原則的に 2016 年 9 月 1 日以降を対象期間とした電子メール等合計 17 万 3198 件に対して、キーワードを用いた検索によってデータを抽出した。

その結果抽出された電子メール等 1 万 3982 件につき、本委員会が指示したレビュープロトコルに従ってタグ付けをする方法で、その他の補助者による一次レビュー及び弁護士補助者による二次レビューを実施した結果、本事案に関連する電子メール等 4 件が確認された。

本委員会は、本事案に関連する上記の電子メール等のうち、必要と認められるものについて、更に詳細な事実確認及び調査を実施した。

オ ホットラインの設置

本委員会は、DLE に所属する役職員を情報提供者の範囲と定め、2018 年 10 月 10 日から同月 19 日までの間、岩田合同法律事務所を窓口として、不適切な売上処理及びこれに関連する行為並びに不適切な売上処理以外に粉飾・会計不正又はその疑いがある行為について広く情報提供を求めた。

カ アンケートの実施

本委員会は、別紙 1-4（アンケート実施結果）のとおり、不適切な売上処理及びこれに関連する行為並びに不適切な売上処理以外に粉飾・会計不正又はその疑いがある行為の有無及び内容の調査を目的として、DLE においてアンケートを実施し、回答を得た。

5 調査の前提と限界

(1) 本報告書及び調査結果の利用

本報告書は、委嘱事項に関する DLE 及びその連結子会社の事実確認及びこれに関連する問題等が指摘された場合における発生原因の究明と再発防止策の策定・評価のために用いられることが予定されている。本委員会は、本報告書が、上記以外の目的のために用いられることを予定していない。

(2) 任意調査

本委員会による調査は、捜査機関による捜査とは異なり、関係者の協力に基づくものである。関係者からは、概ね適時に回答や資料提供を受けることができたが、搜索・差押え等の強制的な手段を用いることのできる捜査機関とは異なり、調査は自ずから関係者の任意の協力度合いに影響を受けることが否定できず、特に、関係者からのインタビュー内容の真偽について確認する手段も限定されている。

また、DLE 及び WTOKYO の役職員が職務上使用していた携帯電話は、会社からの貸与品ではなく各人の個人所有であるため、プライバシーの観点からデジタル・フォレンジック調査の対象外とした。

(3) 時間的・人的制約

本委員会による調査は、前記の調査実施期間に、前記の各委員が、優先順位を考慮しながら一部において役割分担しながら実施したものであり、調査の範囲及び深度は、調査の時間的・人的制約が存在した。

第2 DLEの概要

1 概略

会社名	株式会社ディー・エル・イー
代表者の役職氏名	代表取締役社長 椎木 隆太
本店所在地	東京都千代田区麴町三丁目3番地4
設立	2001年12月27日
資本金	15億3023万3200円
従業員数	56名(2018年6月30日時点)
事業内容	ファスト・エンタテインメント事業(後記3参照)

2 沿革

2001年12月	映像コンテンツビジネスのコンサルティングサービス提供を目的として有限会社パサニアを設立
2003年10月	株式会社に組織変更し、株式会社ディー・エル・イーに社名変更
2005年9月	Flash(※1)によるデジタルコンテンツ製作を開始
2006年4月	オリジナルIP(※2)「秘密結社 鷹の爪」のTV放送を開始し、ファスト・エンタテインメント事業を展開
2007年3月	「秘密結社 鷹の爪 THE MOVIE 総統は二度死ぬ」が日本初の全編Flashにより作成されたアニメとして上映
2012年7月	台湾の台北に年代網際事業股份有限公司(ERA)及び合弁会社夢饗年代股份有限公司(DLE-ERA)を設立
2012年11月	米国のサンノゼにDLE America, Inc.を設立
2014年3月	東京証券取引所マザーズへ株式を上場
2015年6月	「TOKYO GIRLS COLLECTION」の商標権を取得
2015年7月	株式会社TOKYO GIRLS COLLECTIONを設立
2016年4月	東京証券取引所市場第一部に市場変更
2016年9月	株式会社TOKYO GIRLS COLLECTIONが株式会社W mediaを子会社化
2016年12月	株式会社エモクリを設立

2017年1月	株式会社 TOKYO GIRLS COLLECTION が株式会社 W media を吸収合併し、株式会社 W TOKYO に社名変更
2018年3月	株式会社 DLE キャピタルを設立
2018年5月	double jump.tokyo 株式会社を子会社化

(※1) Adobe System Inc.が提供するゲーム、アニメーション等の制作ソフト

(※2) DLE 又は DLE が出資する製作委員会が著作権者として新規に開発した IP (Intellectual Property : 著作権等の知的財産権)

3 主たる事業（ファスト・エンタテインメント事業）の概要

DLE は、IP の新規開発から、ソーシャル・キャラクター^[1]等の IP を活用したマーケティング・サービス、スマートフォンアプリ等の企画開発等並びに映像コンテンツの企画制作及びメディア展開プランの策定・実行までを統合的に手掛けるものとして、ファスト・エンタテインメント事業を展開している。

ファスト・エンタテインメント事業は、売上形態に応じて、ソーシャル・コミュニケーション及び IP クリエイションの2つの領域により構成されている。

ソーシャル・コミュニケーション及び IP クリエイションにおける売上高の推移は以下のとおりである。

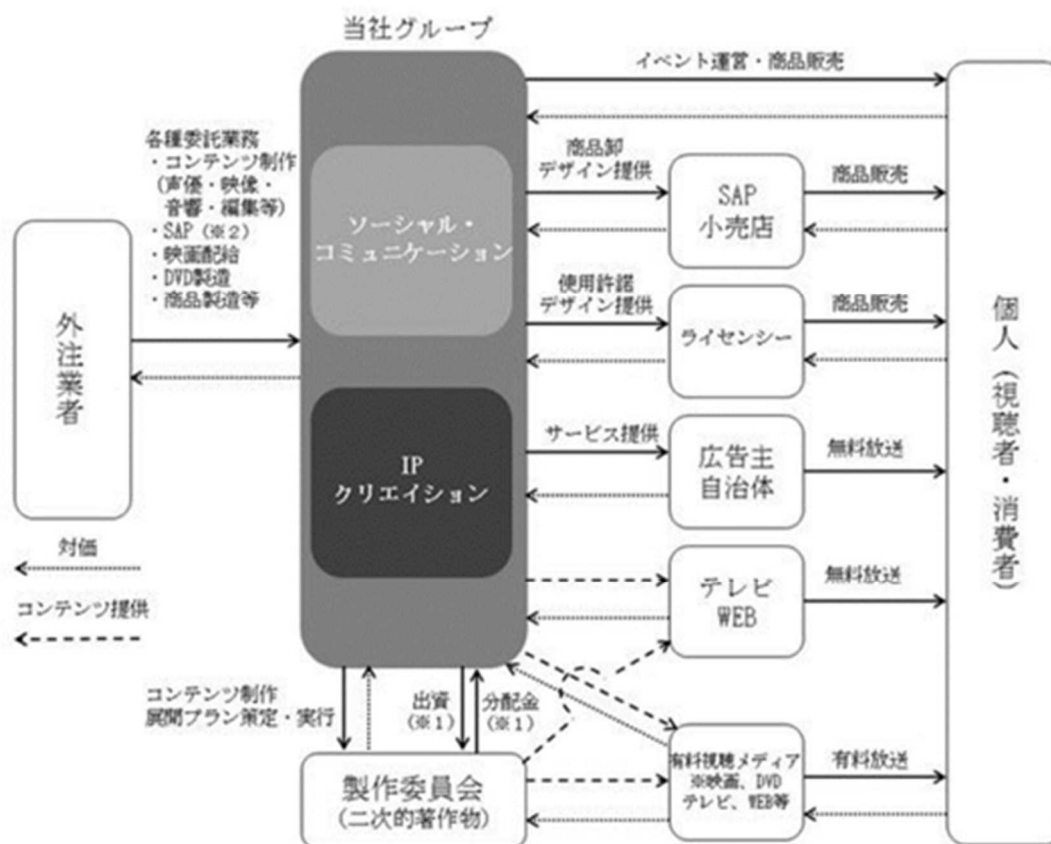
(単位：千円)

	2013.6 月期 (第 12 期)	2014.6 月期 (第 13 期)	2015.6 月期 (第 14 期)	2016.6 月期 (第 15 期)	2017.6 月期 (第 16 期)
ソーシャル ・コミュニケーション	525,520	822,861	1,066,477	1,528,717	3,484,898
IP クリエイション	417,330	919,480	952,107	1,550,507	942,587
計	942,851	1,742,341	2,018,584	3,079,225	4,427,486

(注) 2013年6月期から2016年6月期までは個別財務諸表のみを、2017年6月期については連結財務諸表を作成している。

¹ DLE が提唱する概念であり、ソーシャルメディアを含むあらゆるメディアでのコミュニケーションを促進させるような特徴を持つキャラクターをいう。

[ファスト・エンタテインメント事業の系統図]



(※ 1) 著作権の使用許諾及び原作使用料の支払いを含む。共同 IP の場合は、共同 IP 製作委員会が製作委員会（二次的著作物）に使用許諾する。

(※ 2) SAP (Social Application Provider)

(平成 29 年 6 月期 DLE 有価証券報告書 9 頁)

(1) ソーシャル・コミュニケーション領域

同領域では、既存 IP の活用、IP の新規開発又は第三者が有する IP の使用許諾を得て、主に以下の事業を行っている。

① ソーシャル・キャラクター・マーケティング・サービス

顧客の扱う商品やサービスの紹介、マナーの啓蒙及び観光誘致を始めとする地域活性化を目的とするソーシャル・キャラクターの特徴を活かして口コミ等により伝播していく広告・マーケティングプラン等の企画提案及びテレビコマースやインターネット動画広告等のデジタルコンテンツ制作等により、主に広告・マーケティング収入を得る。

② デジタルコンテンツの企画開発

ソーシャル・キャラクターの特徴を活かしたスマートフォンアプリ及び SNS

向けのゲーム・スタンプ等を企画開発・提供により、主に課金収入・ライセンス収入を得る。

③ 「TOKYO GIRLS COLLECTION」のIPを活用した事業

TOKYO GIRLS COLLECTION等のライブイベントの企画・制作・運営事業、メディア事業、プロモーション事業、プロダクトアライアンス事業及び海外事業等により収入を得る。

(2) IPクリエイション領域

同領域では、IPの映像コンテンツ（アニメーションやスマートフォンアプリ等のデジタルコンテンツ）の企画開発・制作及び制作後の総合的な展開（テレビ・ウェブ・映画等のメディア展開、グッズ、ゲーム化、イベント運営及び海外展開等）プランの策定・実行等により、主に制作収入及び当該IPのプロモーション収入を得ている。

企画開発・制作の対象となるIPは、DLEが開発し著作権を保有するIP（以下「自社IP」という。）が中心だが、他社が保有するIPのリプロデュースも行っている。

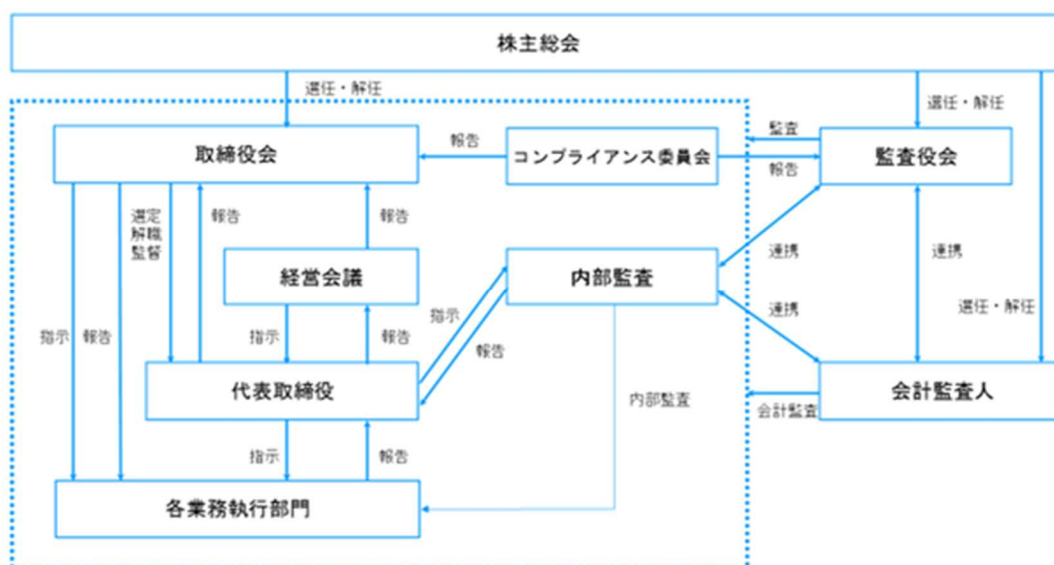
（注）DLEが単独又は共同保有する主なIPは以下のとおりである。

主な展開地域	IP保有形態	主要なIP
日本	DLE単独	秘密結社 鷹の爪、古墳ギャルのコフィー、電腦戦士土管くん、菅井君と家族石、京浜家族、蛙男劇場、ごほんかいじゅうパップ、GO!GO!家電男子、サブイボマスク、耐え子の日常、TOKYO GIRLS COLLECTIONほか
	共同保有	パンパカパンツ、たまこちゃんとコックボー、かよえ!チュー学、バカ・ミゼラブル、にゆるにゆる!!KAKUSENくん、ぴったらず、おにくだいすき!ゼウシくん、ANISAVA、ぱんきす!、貝社員、ブーブーボーイほか
北米	DLE単独	ゾンビトイ
台湾	共同保有	ペペンギン、ラビトル
タイ	共同保有	いろっくま、CHICKEN BREAK

4 コーポレートガバナンスの状況

DLEは、株主に対する説明責任を果たすべく迅速かつ適切な情報開示の実施と経営の透明性の確保、変化の速い経営環境に対応した迅速な意思決定と業務執行を可能とする経営体制の構築、及び経営の効率性を担保する経営監視体制の充実を図るため、以下の体制を整備することとしている。

[コーポレートガバナンスに関する図]



① 取締役会

取締役 5 名（うち社外取締役 2 名）で構成されており、毎月 1 回の定時取締役会のほか、必要に応じて臨時取締役会が開催されている。法令又は定款に定める事項のほか、経営方針・経営戦略等経営に関する重要な意思決定及び業務執行の監督を行うことを目的としている。

② 監査役会

常勤監査役 1 名及び非常勤監査役 2 名（全員が社外監査役）で構成されており、毎月 1 回の監査役会のほか、必要に応じて臨時監査役会が開催されている。各監査役は、監査計画に基づき監査を実施し、取締役会、経営会議及びその他の重要会議へ出席し意見を述べるほか、重要な決裁書類の閲覧等を通して、取締役の業務執行状況を監査することとしている。また、内部監査担当者及び会計監査人とも定期的に会合を開催して情報の共有を行い、相互に連携を図ることとしている。

③ 経営会議

常勤取締役で構成され、オブザーバーとして常勤監査役及び代表取締役が指名する管理職も出席の上、原則として毎週 2 回（2017 年 6 月期までは 1 回）開催されている。経営計画の達成及び会社業務の円滑な運営を図るため、経営上の重要な事項に関する審議、各事業の進捗状況の検討、月次業績の予実分析と審議及び取締役会付議事項の協議等を目的としている。

④ コンプライアンス委員会

代表取締役を委員長とし、代表取締役、各本部長、各部長、各室長及びその他委員長が必要と認めた者で構成され、半年に 1 回定期開催されることとなっている。

(2015年6月を最後に開催されていない^{2]})。会社のコンプライアンス体制の構築・維持・管理に関する指導、法令遵守施策の審議、法令遵守等の実施状況のモニタリング及び役職員に対するコンプライアンスについての研修・啓蒙活動の協議等を目的としている。

² B氏の説明によれば、コンプライアンス委員会の運営担当者である従業員が退職した際に、後任に業務が引き継がれなかったことから開催されないこととなってしまったとのことである。

第3 映像制作事業における業務処理プロセス及び会計処理の概要

1 映像制作事業の概要

本項では、本調査の対象となった映像制作に関する企画及び制作にかかる取引並びに当該取引との関連で調査した製作委員会への出資金勘定等について記載する。

(1) DLE による映像制作

ア 製作委員会方式における映像制作

DLE の映像制作にかかる収益は、主として案件ごとに組成される製作委員会方式の下での製作委員会への映像制作の企画・制作による売上であり、一部は、受託制作契約に基づいた売上も含まれている^[3]。

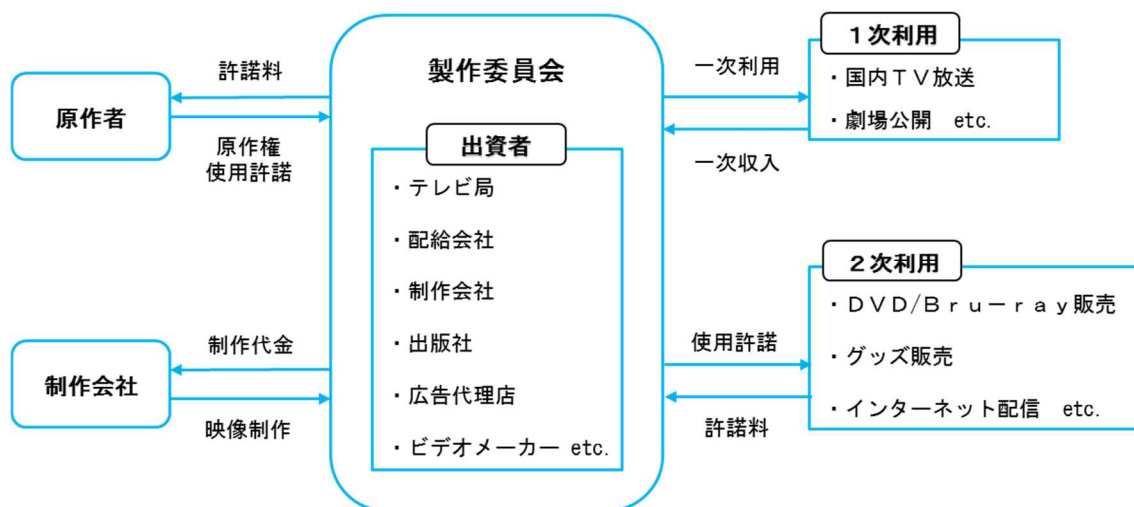
(単位：千円)

	2013.6 月期 (第 12 期)	2014.6 月期 (第 13 期)	2015.6 月期 (第 14 期)	2016.6 月期 (第 15 期)	2017.6 月期 (第 16 期)
製作委員会方式	351,810	833,420	925,111	1,260,534	771,350
受託制作案件	65,520	86,060	26,996	289,973	171,237
計	417,330	919,480	952,107	1,550,507	942,587

製作委員会とは、映像作品の制作のための資金調達や複数の関与者間の利害調整を円滑に行うためなどの目的で組成される民法上の組合である。一般にテレビ局、配給会社、制作会社、出版社、広告代理店及びビデオメーカー等の複数の企業が製作委員会の出資者となり、それぞれの出資者がコンテンツの流通に強みを有する分野（テレビ放映、映画の配給、DVD/Blu-ray の販売、インターネット配信等）に関してコンテンツの利用許諾を受けて（これを窓口権という。）、その流通を担うこととなる（窓口権を有する出資者は、それから発生する収益から窓口手数料を収受することができる）。

³ DLE は、有価証券報告書において、コンテンツの共同保有から生じる製作委員会の出資者に分配される二次利用収入（DVD/Blu-ray の販売、グッズ販売など）、製作委員会の幹事会社としての幹事手数料、放映に伴う TV 局などからの利用許諾料、IP クリエイション事業で開発された自社 IP を活用した広告主向けの動画等の制作などの収益は、ソーシャル・コミュニケーション事業（以下「その他事業」という。）の売上として開示している。

【製作委員会のスキーム】



イ 製作委員会の幹事会社

製作委員会方式では複数の出資者が存在することから、製作委員会の円滑な運営や分配金の収支報告等のために、出資者を取りまとめる幹事会社が置かれる。DLEが幹事会社となる場合には、DLEが製作委員会の口座の入出金の管理を行うことになる。

幹事会社は、製作委員会を代表して行動することになるが、幹事会社は製作委員会として決定すべき事項を単独で判断できるのではなく、例外的な案件を除き、出資者全員の同意が求められる。

ウ 映像制作の過程

映像作品の制作過程は、主に、①「企画」、②「制作準備(プリプロダクション)」、③「制作(メインプロダクション)」、及び④「編集(ポストプロダクション)」から構成される^[4]。

① 「企画」

アニメーション及び実写の映像作品の原点となるものであり、コンテンツの土台となる構想を発案して、その制作の実現のために、予算や資金調達の方針を策定し、原作者や監督等の交渉を行うなど映像作品を制作することの決定、及び当該企画についての主たる他の出資者との合意を得るまでの一連の活動をいう。

② 「制作準備(プリプロダクション)」

⁴ 制作に至る前段階という点で「企画」と「制作準備(プリプロダクション)」が、映像作品を完成させるという点で「制作」と「編集(ポストプロダクション)」は同一の機能を有しており、これらを明確に区分せずに企画・制作という用語が用いられることも多いことから、本報告書では、それぞれの工程を厳密に区分する際は、「企画」、「制作」と表記し、それ以外の場合には企画、制作と表記することとする。

映像作品の企画決定から実際の制作作業に至るまでの準備作業をいう。

③ 「制作（メインプロダクション）」

映像作品を作り上げる制作業務の工程をいう。

④ 「編集（ポストプロダクション）」

映像作品の完成に向けて行うデジタル編集、音楽・音声の追加、特殊効果技術処理、光学的処理等の作業をいう。

(2) 業務及び会計処理体制

DLE は、全社的に共通の基幹業務システムであり、プロジェクト管理機能を備えた[]（以下「本基幹システム」という。）を使用し、本基幹システムにおいて案件ごとに付番される JOB No 単位で全ての売上、原価、仕掛品にかかる取引の管理を行っている。また、DLE では、会計単位はセグメントや事業部単位になっておらず、全ての事業部の案件処理が本基幹システムへの入力によって行われている。

2 業務処理プロセス及び内部統制手続

(1) 本基幹システムに関する業務処理について

ア 概要

本基幹システムは DLE が 2011 年 6 月期に導入した株式会社[]のクラウド ERP である。DLE では本基幹システムによって案件単位で売上及び案件関連原価を集計し、管理している。また、本基幹システムによって、製作委員会等に対する請求業務及び外注先への発注業務も行っている。

本基幹システムへの入力及び承認は各事業部で実施しているが、売上及び原価の金額を確定する処理は経営管理部^[5]で実施している。

事業部による本基幹システムの登録内容の承認プロセス及び経営管理部による売上及び案件関連原価の確定処理に際して、外部の第三者から入手した証憑（合意書、契約書、納品書等）等との照合は行われていないとの説明を受けている。

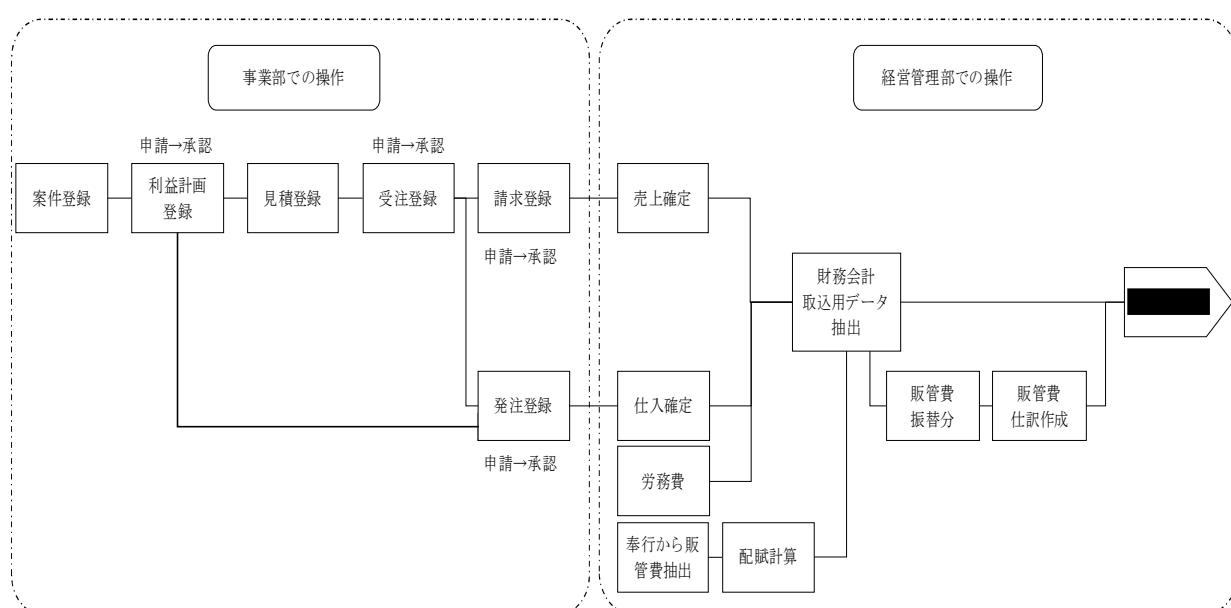
また、経営管理部の全役職員（但し B 氏を除く）が正規の承認者に代わって承認を行うことができるスーパーユーザー権限を有している。当該権限は、正規の承認者が外出や休暇によりパソコン操作をできない等の状況のときに、業務を滞らせないことを企図して、正規の承認者からのメール又は口頭で経営管理部に依頼されたときにのみ行使する運用しているとの説明を受けているが、当該運用は明文化されておらず、正規の承認者からの依頼メールは保管されていないことから、当該運用が順守されていることを担保する仕組みは存在しないと考えられる。

⁵ 2017 年 6 月期までは B 氏が本部長を務める経営戦略統括本部に属する部門の一つとして位置づけられていた。

イ 業務処理の手順

案件引合いから売上及び案件関連営業費用の確定処理及び会計システム（XXXXXXXXXX）XXXXXXXXXX [以下「本会計システム」という。]用の仕訳データ抽出までの本基幹システムに係る業務フローは下記図のとおりである。案件情報の登録や外注先への発注、得意先への請求までは事業部が実施し、売上確定及び仕入確定や仕訳データの抽出は経営管理部にて実施する。

また、本基幹システムの登録内容を修正した場合には、すべての情報について修正履歴が残る仕様となっている。



注：承認経路及び金額ごとの承認者については別紙 3-1 参照

それぞれの項目における業務処理は以下のとおりである。

(ア) 案件登録

案件の引合いがあると、案件の営業担当者は自ら本基幹システムへ案件情報を登録する。登録項目には、案件名、担当部門、営業担当者、制作担当者、請求先、得意先（請求先と最終的な顧客が異なる場合がある。）等がある。案件情報の登録が終わると、JOB No（会計期 2 桁 + 連番 5 桁）がシステムで連番にて付与される。

(イ) 利益計画登録

営業担当者が売上項目ごとに売上予定日と売上金額を登録する。売上項目

とは案件における成果物を納品単位で区分するものである。例えば、アニメ制作において複数話納品する場合に、1話単位あるいは1ヶ月で収める話数単位を売上項目として登録する。また、企画売上と制作売上は同月納品であっても、別々の売上項目として登録する。

次に、制作担当者が売上項目ごとに対応する営業費用（外注費や広告宣伝費等）と仕入予定日、仕入金額を登録する。労務費は人ごと・売上項目ごとに見積時間を登録する。

売上及び営業費用の登録が終わると、営業担当者は案件全体の収益性等をチェックし、利益計画の登録申請を行う。利益計画の承認は、営業担当者の所属部長以上が行うが、別紙 3-1 に記載のとおり、金額により承認者が異なる。利益計画が上長により承認されないと新規案件についての外注先への発注や労務費の基礎となる勤怠時間の登録ができない仕様となっている。

2014年6月期からは与信外注費率の設定が利益計画項目として追加されている。与信外注費率は売上高に対する外注費の割合に上限を設定したものであり、与信外注費率を超える外注費を入力した場合、利益計画を申請できない仕様となっている。さらに、利益計画承認後に与信外注費率を変更した場合、営業担当者的上長だけでなく、経営管理部部長の承認も必要となる。

利益計画承認後にその内容を変更する場合、再承認が必要な仕様となっている。但し、承認経路は以下のように時期によって異なる。

- ① 2017年2月まで：全ての変更について再承認が必要。
- ② 2017年3月から：摘要欄の誤字脱字修正等は再承認不要で、売上の計上月の変更や金額の変更についてのみ再承認が必要。

(ウ) 見積登録

見積登録は得意先に対する見積書を作成するプロセスであるが、DLEでは本基幹システムで作成した見積書を得意先に提示しておらず、営業担当が別途エクセル等で作成した見積書を提示している。なお、得意先に提示する見積書については、営業担当者が作成の上、所属部長の承認を得たものを得意先へ提出している。なお、既に利益計画で売上金額及び予定日について承認を得ていること、請求書発行段階に承認プロセスがあること（見積登録では売上金額の変更処理はできない）、及び前述のとおり本基幹システムで作成された見積書が得意先には提示されないこと等から、見積登録において本基幹システム上で承認プロセスは発生しない。

(エ) 受注登録

営業担当者が受注申請を行い、承認は所属部長に加え、経営管理部部長も行

う。

(オ) 請求登録

営業担当者は請求する売上項目に対する請求日と入金予定日を設定し、請求登録申請を実施する。当該申請が承認されると、営業担当者は請求書と請求書控え、納品書と納品書控え、納品受領書兼検収書の発行が可能となる。営業担当者は当該書類全てを経営管理部に渡し、経営管理部が得意先へ書類一式を送付する。納品受領書兼検収書は得意先の社判押印の上経営管理部にて回収・保管するルールになっているが（明文化された規定はない）、必ずしも全て回収できているわけではない。

請求登録の際に、前記（イ）の利益計画にて登録した売上金額と実際の請求金額が異なる場合、営業担当者は利益計画に当初入力した売上金額を実際金額に修正し、利益計画の再承認を得なければ、請求登録ができない。これは、当初の金額と実績に乖離が生じないようにし、計画数値の精度を高めさせるためとの説明を受けている。また、利益計画の数値を実績と一致させないと、後述する売上確定処理を実施することができない。利益計画の数値を実績に置き換えたとしても、当初の利益計画数値は本基幹システム上残っている。

(カ) 発注登録

制作担当者が発注先ごとに発注日と指定納期日を設定し、発注登録申請を実施する。当該申請が承認されると、制作担当者は発注書と発注書控えの発行が可能となる。制作担当者は当該書類全てを経営管理部に渡し、経営管理部が発注先へ書類を送付する。発注書控えは発注先の社判押印の上経営管理部にて回収・保管するルールになっているが（明文化された規定はない）、必ずしも全て回収できているわけではない。

発注登録の際にも、利益計画時に入力した金額と実際の発注額が異なる場合、制作担当者は再度利益計画の金額を修正し、承認を得る必要がある。

(キ) 売上確定

経営管理部担当者は、利益計画の売上項目ごとに、売上金額と得意先への請求金額が一致していることを確かめて、売上確定処理を実施する。

(ク) 仕入確定

制作担当者が発注先から請求書及び納品書を手に入ると、制作担当者は内

容を確かめた上で請求書へ確認印を押し、請求書と納品書を経営管理部へ提出する。請求書と納品書は経営管理部にて保管される。経営管理部担当者は、売上項目に対応して登録された営業費用ごとに、受け取った請求書金額と利益計画の営業費用金額が一致していることを確かめた上で、仕入確定処理を実施する。なお、請求書が仕入先の事情により月次決算の締め日までに未着の場合、DLEが発行した発注書の金額で費用計上する。請求書がDLEへ到着した後に実際の請求金額が異なっていた場合には翌月以降に差額の修正を行うこととし、金銭的な重要性が高い場合を除き、基本的に月次決算の遡及修正は行わない。

(ケ) 労務費

本基幹システムに労務費総額を取り込むと、案件ごとに入力されている勤怠時間に基づき案件ごとの労務費が配賦計算される。

DLEは労務費の計算を外部業者へ委託している。委託業者は、DLEから送付される給与情報及び勤怠台帳を基に毎月仕訳データと本基幹システム取込データを作成する。本基幹システムへのデータ取り込みは人事担当者が実施する。なお、販売費及び一般管理費として計上される労務費は、本会計システム上で計上される。

(コ) 本会計システムから販管費抽出

オフィス賃料等の共通費については、一旦本会計システムに総額を販売費及び一般管理費として計上し、そのうち売上原価として計上すべき金額を本会計システムから減額処理するとともに、別途エクセルで一定の配賦率に基づき売上項目ごとに配賦計算し、当該データを本基幹システムに取り込むことで売上原価に振り替えている。

(サ) 財務会計取込用データの抽出及び本会計システムへの取込み

売上確定、仕入確定、労務費の取込、本会計システムからの販管費抽出が終わると、経営管理部担当者が毎月初の締め作業として、本基幹システムから財務会計取込用データを抽出し、本会計システムへ当該データを取り込むことで売上、売上原価及び仕掛品が計上される。

売上は本基幹システムで売上確定した金額が本会計システムにおいて売上高になり、両者の金額は原則一致する。一方で、本基幹システム上の営業費用は、仕入確定されたもののうち当該費用に対応する売上項目が実際に得意先に請求を行って売上確定されている場合は、本会計システムにおいて売上原

価になり、売上確定されていない場合は本会計システムにおいて仕掛品となる。

同時に、本基幹システム上の営業費用の一部を販売費及び一般管理費に振り替える作業を行う。営業費用のうち販売費及び一般管理費に振り替える主な項目は以下の2つであり、営業担当者は本基幹システム上登録する際に「販管」や「投資」等のコード情報を付して抽出しやすいようにしている。

- ① 失注した案件に係る費用（主に労務費又は経費）
- ② 売上を伴わない広告宣伝活動に係る費用

経営管理部員は、販売費及び一般管理費に振り替えるデータを本基幹システムから抽出し、販売費及び一般管理費として本会計システムへ仕訳を手入力する。したがって、本基幹システム上の営業費用の金額は、本会計システムの売上原価及び仕掛品に上記の手入力分を加えたものと一致する。

ウ 例外的手続

(ア) スーパーユーザー権限

スーパーユーザー権限とは、本基幹システム内において必要な承認者の代わりに承認を実施したり、他のユーザーのアクセス権限や操作・承認権限を自由に変更することができるマスター権限のことである。DLE ではこのスーパーユーザー権限が経営管理部の全役職員（但し B 氏を除く）に付与されている。スーパーユーザー権限を行使すれば自己申請・自己承認が可能となる。

(イ) 代理承認

経営管理部員によってスーパーユーザー権限が行使されるのは、主に代理承認の時であり、例えば、営業担当者が利益計画を登録、申請したが担当部長が外出や休暇でパソコンを操作できない場合、承認者たる部長から経営管理部にメールや電話等で代理承認を依頼し、経営管理部員がスーパーユーザー権限で承認を行う場合があるとの説明を受けている。なお、代理承認する際の条件として上長による電話での口頭依頼も可能と説明を受けている。

代理承認に係る運用は明文化されておらず、正規の承認者からの依頼メールや口頭依頼時のメモ等は保管されていない。

(2) 本会計システムに関する業務処理について

ア 概要

本会計システムは株式会社■■■■の財務会計システムであり、全ての会計処理が集約されている。DLE では本会計システムを 2007 年頃より使用している。

案件別の売上・売上原価に係る仕訳データは本基幹システムで作成し、本会計シ

システムに取り込んでいるため、本会計システムと本基幹システムの間で売上・売上原価の総額は一致している。一方、その他の勘定科目は本会計システムへ直接仕訳入力を行っている。

本会計システムのアクセス権を保有しているのは経営管理部の役職員のみ（但し B 氏を除く）である。本会計システムへの仕訳登録は、経営管理部担当者の操作で完結しており、別の担当者によるダブルチェックや経営管理部部長等の上長による承認は行われていない。但し、上場以前より経営管理部部長が、決算の最終段階で全体分析による異常の有無を確認しているとの説明を受けている。

イ 業務手順

(ア) 売上及び売上原価

前記(1)イ(サ)で記述したとおり、売上及び売上原価については本基幹システムから抽出した仕訳データ(CSV ファイル)を本会計システムに取り込んでいる。

売上又は売上原価の修正が必要となった場合、本基幹システムデータから修正するのが原則であるが、本基幹システムのデータを月次確定させた後に売上又は売上原価を修正する必要が生じた場合は、本基幹システムのデータは修正せず本会計システムで修正仕訳を直接入力する。月次決算確定後、本基幹システムのデータを翌月の処理として修正するとともに、本会計システムで本基幹システム上の修正に係る取引を相殺する仕訳を計上している。

本基幹システムと本会計システムの売上及び売上原価の金額の一致については、毎月経営管理部担当者が確認し、差異がある場合には、その理由を分析しているとの説明を受けている。

(イ) 販売費及び一般管理費

販売費及び一般管理費については、経営管理部担当者が本会計システムへ直接仕訳を入力している。請求書が経理へ回付されると、経理担当者は、必要に応じて請求書の内容について担当者に確認した後、本会計システムに直接仕訳を入力する。

なお、DLE が発注書を発行しない販売費及び一般管理費については、原則、経理に回付された請求書の金額、事務所の家賃等一部の固定費は契約書の金額で費用計上するとの説明を受けている。

(ウ) 承認統制

仕訳の入力に対する承認統制はないが、月次で財務数値の全体分析を行う

中で異常点がないかどうか経営管理部部長がチェックしているとの説明を受けている。

3 企画売上に関する会計処理—DLE が採用する会計処理方針—

(1) DLE の企画売上計上基準及びその経緯

DLE の映像制作事業においては、2017 年 6 月期第 1 四半期まで、企画業務の役務提供が完了したと判断した時点において、企画・制作費総額の 20%相当額を企画売上⁶⁾として計上していた。具体的には、2007 年頃から、映像制作の企画、制作を担当する案件について、製作委員会の共同出資者となる会社との間で企画内容の合意に至った時点で、製作委員会に企画業務の役務提供を行ったものとして、共同所有する映像コンテンツの企画・制作費予定額の 20%相当額を企画売上として計上していた。なお、企画売上进行することは、案件担当のプロデューサーにとって、アイデア段階の企画が案件として正式に確定し、製作委員会を組成し、二次利用に至るまでの業務の責任を負うことを、案件の制作担当者にとっては、制作責任を担うことをそれぞれ意味する。また、利益面では企画売上計上前までの費用は販売費及び一般管理費であることから、企画売上計上時には原価がほとんど発生せず、売上高と売上に伴う利益は同額となるどころ、DLE の役職員はそのことを理解していた。

DLE では、当初、映像制作に関する契約書において企画・制作費の 20%相当額等を「企画費●●●円」と明記していたが、出資予定者数の増加や相手方の要望の多様化に伴い、企画費の金額を具体的に記載しないものが増えていった。その後、2014 年 6 月期頃においては、2D アニメーションや実写作品へ参入したことで開発期間が長期化することとなったため、最終的な契約書の取り交わしに先立ち、製作委員会の組成に際して合意書を締結することとし、当該合意書には、合意が解除された場合の違約金として企画・制作費の 20%相当額を支払う旨の条項を設けることとしていた。また、2015 年 10 月頃から、当該合意書については、「企画費については企画・制作費の 20%」と企画売上の金額を明確にするように努めていた。

なお、DLE の役職員は、製作委員会における企画・制作費のうちの企画費部分、あるいは、受託制作の企画部分について請求し、売上計上する処理について、映像制作業界の慣習や通例であると認識していたとのことであった。但し、同業界での取引においては、文書、証憑を取り交わす実務が必ずしも定着しておらず、DLE は、企画売上計上時に、請求書の発行、送付をせず、製作委員会への制作物の納品時に、担当プロデューサーの判断に基づき請求書を発行し、納品受領書を入手していた。また、DLE の会計監査人である有限責任あずさ監査法人（以下「監査法人」という。）が企画売上の根拠となる文書を求めていたため、DLE は、当初共同事業契約書において

⁶ DLE では企画売上进行を「プリプロ売上」と呼称することもあるが、両者は基本的に同義である。

「企画費」等を記載することとしていたが、2014年6月期の年度決算において、S案件の企画売上を計上するにあたり、監査法人から、制作・納品までの期間が長期化し、企画・制作費の金額が多額に上るために、企画売上を容認するためには、企画売上の計上についてのより強固な出資予定者との合意の根拠（金額又は割合）が必要であると言われ、初めて、合意書の取り交わしを検討し、監査法人に当該決算時に合意書案を提示した。当該合意書案においては、出資予定者の意向に従い、企画費の金額や企画・制作費の20%といった記載ではなく、合意解除時に企画・制作費の20%相当額を相手方に支払う旨の違約金条項を追加することとなった。さらに、2017年6月期の年度決算では、出資予定者からの合意書記載内容等の確認文書^[7]を要請され、DLEも企画売上計上のために、これらの指導に従うこととなった。このように、企画売上計上に関する監査上の取扱いに変遷があったこともあり、DLEは、企画売上はその計上時点において役務提供が完了し、対価が定まっている必要があることについて深く意識することなく、合意書を取り付け、あるいは、決算時に合意書ドラフトを提示し、監査で認められれば企画売上を計上できると誤認し、その慣行が社内中に亘って共有されていった。

なお、DLEは、2017年6月期第2四半期以降は企画売上の計上を行っていない。

(2) DLEの企画売上計上の会計基準への準拠性

ア 収益認識要件に関する検討

前記のDLEの企画売上が現行会計基準において認められるためには、財貨の移転又は役務の提供の完了、及び対価の成立の2要件が満たされなければならない。すなわち、我が国における収益の認識は、企業会計原則の損益計算書原則において、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」とされ、実現主義によることが示されている^[8]。そのため、実現主義の下で収益を認識するためには、取引の实在性を前提として、一般に「財貨の移転又は役務の提供の完了」と、それに対する現金又は現金等価物その他の資産の取得による「対価の成立」が要件となっている（日本公認会計士協会・会計制度委員会研究報告第13号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）」14(1)）。したがって、DLEが企画売上を計上するためには、まず、役務提供の完了が合理的に根拠づけられ、かつ、企画に対して対価が支払われる旨の合意が存することが

⁷ 監査法人が、出資予定者に対して、DLEとの間で締結した合意書の内容、すなわち、案件名、合意書日付、総企画・制作費、出資比率、違約金条項等の内容に相違がないことを確認するための文書である。

⁸ 従来、収益認識に関する包括的な会計基準が存在していなかったことから、企業会計基準委員会は、平成30年3月30日に企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の収益認識基準を公表しているが、調査対象期間の会計処理に適用されるものではないため、本報告書ではかかる会計基準等には言及しない。

求められる。

まず、取引の実在性及び企画業務の完了を示す最も客観的な証拠として企画書等の成果物の存在又は納品の事実が想定されるが、DLEによれば、当該事業の業界の慣行として、出資予定者との間、あるいは、製作委員会に対して成果物を納品することは必ずしも予定されていないとのことであった。DLEにおいても、多くの案件では企画書等の文書や資料が存在するが、出資予定者の担当者や責任者との企画内容についてのメールの遣り取りという状況証拠のみの案件も見受けられた。このように、企画の実在性や役務提供の事実については、会計基準が求めるレベルの証拠が網羅的に存在し、整備されていたわけではなかった。

次に、合意書については、実務として当業界で広く定着しているものとはいえないこと、また、当事業におけるDLEの位置付けは、製作委員会の出資者であると同時に、多くの場合、共同事業契約書等に基づく受託制作業者であることから、収益認識に関する現行の会計基準に照らし、合意書に基づいて企画売上を計上することが認められるのか、という問題がある。しかし、後述する製作委員会への出資金の会計処理を含め、映像制作事業固有の会計処理基準が存在するわけではなく、会計慣行も必ずしも統一されていない状況であることから、合意書の契約条項が少なくとも対価の成立を担保するものである場合、企画業務の完了事実を示す証拠が売上計上時点で存在し、あるいは状況証拠から推定されるならば、企画売上の計上を容認する考え方もあり得る。そこで、本委員会では、個別案件ごとに、その実在性及び実体の判断を行い、製作委員会等への企画完了の事実が存在し、又は推定できるならば、合意書の締結日や記載内容の十分性を対価の成立の要件として、企画売上の計上を否定しない（容認する）こととした。また、DLEは2017年6月期にリストラを執行し、既に長期かつ大型案件からの撤退や事業の縮小を決定し、現在に至っている。その結果、将来に向けては、企画売上計上の妥当性の問題は縮小している。しかしながら、本調査の結果、合意書等に基づく企画売上の妥当性の問題ではなく、むしろ、契約の背景にある取引の実在性や実体に問題があり、結果として、企画売上計上を取り消すべきと判断した案件の影響額は調査対象期間に亘って相当に多額であることが判明した。

以下では、個別の取引の検証結果に先立ち、本調査において共通して問題となった合意書による企画売上計上の可否、及び上記の企画業務の実体が認められない案件に関する概括的な検討の結果を述べる。

イ 合意書の適切性

企画売上が収益認識に関する現行の会計基準を満たしていると認められるためには、DLEから合意書等の相手方又は相手方と組成する製作委員会に対して「財貨の移転又は役務の提供の完了」、及びそれに対する現金又は現金等価物その他

の資産の取得による「対価の成立」が必要となることから、これらの判断方法が問題となる。

この点、DLEは、契約の相手方との間の合意書等でDLEによる企画に対する対価の額が定められていなくとも、相手方は企画に対して価値を認めており、DLEの過去の実績に照らすと企画・制作費の20%相当額の代金の支払義務の成立が認められると述べる。しかしながら、DLEの企画に価値が認められるとしても、相手方との間に企画業務の提供に対して代金を支払う旨の合意が成立しなければ代金の支払義務は生じ得ないことから、合意書等において代金の支払義務が定められているなどの事実によって、かかる合意の成立が認められない限り、DLEは、企画業務を提供したとしても企画・制作費の20%相当額の支払いを求めることはできず、少なくとも「対価の成立」の要件を満たさないと認めざるを得ない⁹⁾。

そのため、企画売上を計上するためには、契約の相手方との間の合意書等の定めなどによってDLEによる企画業務の提供に対して対価が支払われる旨の合意が存在することが認められ、さらに、当然ながら、DLEによる企画業務の提供がなされなければならない。

したがって、企画売上の計上の可否にかかる判断は、案件ごとに相手方との間の合意内容及び企画業務の提供の事実の有無を確認することによって行う必要がある。なお、DLEは、契約の相手方との間の合意書等に合意解除時に企画・制作費の20%相当額を相手方に支払う旨の違約金条項がある場合には、企画・制作費の20%相当額を収受できることが担保されており、同額の企画売上を計上することが認められるとの認識を有していたが、当該違約金条項は損害賠償額を予定するものであり、企画業務の提供に対する対価であるとは認められないことから、当該条項をもってDLEによる企画業務の提供に対して対価が支払われる旨の合意があったと判断することはできない。

ウ 企画売上の実在性

本調査においては、企画売上を根拠付ける企画業務が存在するののかという観点で疑わしい取引が散見される。例えば、特定の取引先との取引においては、DLEが企画書を作成しておらず、当該取引先から制作業務を受託した上で、その関係会社へ再委託し、資金が還流するといった、企画・制作にかかる売上の実体が伴わない取

⁹⁾ 最終的な成果物の完成前であっても売上の計上が認められる場合として分割検収における収益認識があるが、収益を認識するためには、例えば、顧客との取引において分割された契約の単位の内容が一定の機能を有する成果物の提供であり、かつ、顧客との間で納品日、入金条件等について事前の取決めがあり、その上で当該成果物提供の完了が確認され、その見返りとしての対価が成立しているような場合でなければならず、少なくとも契約の相手方との間で成果物の提供に対して支払いがなされる旨の合意が存在しなければならないといえる（日本公認会計士協会・実務対応報告第17号「ソフトウェア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」2(3)）。

引、当初の企画売上計上時の案件が、その後複数の案件に変更されており、案件としての連続性に疑義がある取引等が存在した。これらについては、合意書の記載内容が売上計上のための要件を形式的に整えていても、当該取引の実体に即して会計処理を行うべきであると判断した。

4 制作売上に関する会計処理

(1) DLE が採用する会計処理方針

DLE は、合意書等に基づいて企画売上进行している案件については、企画・制作費総額のうち企画売上金額相当額を除いた金額を、企画売上进行していない案件については企画・制作費全額を、納品時に制作売上として計上している。また、当該売上は、製作委員会又は制作の委託者の納品受領書に記載された受領月に計上されている。テレビ放送の場合は、放送前に納品された話数ごとに売上が計上され、映画上映の場合は、上映開始日、あるいは、それに先立つ試写会や上映前のプリセールスイベント前に成果物が納品され、制作売上が計上される。

(2) DLE の制作売上計上の会計基準への準拠性

DLE の映像制作事業においては、制作を担う DLE が製作委員会の幹事会社となる場合が大半であり、その場合、制作受託者として納品書を発行し、同時に、製作委員会の幹事会社として、納品受領書を発行する。この点、制作・納品においては、ポストプロダクション（成果物であるテープ等の編集）が完了して成果物が完成するところ（完パケと呼ばれる。）、納品書・納品受領書上の納品日、すなわち、制作売上計上日は、プロデューサーの判断や処理によって必ずしも統一されておらず、テレビ放送の場合、上記の完パケ納品日より前に制作売上が計上される場合もあった。また、DLE は、完パケ作業を外注しているが、当該費用が売上に対応せず、その後に制作・納品される話数の原価となっている場合もあった。このように、制作売上の納品日基準は、形式上は、委託元である製作委員会の納品受領書によって根拠付けられているものの、実際の納品日、あるいは成果物の完成日と乖離している場合は、製作委員会の納品受領書をもって売上計上することは必ずしも妥当な処理とは言えない。

5 営業費用（売上原価及び販売費及び一般管理費）に関する会計処理

(1) 売上原価

DLE の売上原価の計上基準自体には特段の問題は見受けられなかった。すなわち、売上原価は売上と対応するように会計処理しており、売上が実現した時にその売上に対応する原価を認識し、既に発生した原価で、その原価に対応する売上がまだ実現していない時に決算を迎えた場合、その原価は会計帳簿上仕掛品として資産計上され、対応する売上が実現した時に原価として費用認識することとなっていた。

(2) 販売費及び一般管理費

DLE の販売費及び一般管理費の計上基準自体には特段の問題は見受けられなかった。すなわち、販売費及び一般管理費は発生主義に基づき費用を認識し、既に発生している費用で未だ請求書が届いていない費用については、決算月に見積計上し、翌期に洗い替え処理を行った上で請求書が届いた時に実績の金額を費用処理することとなっている。

6 事業構造改善引当金に関する会計処理

DLE は、2017年6月期第3四半期において、リストラを行い、制作利益が赤字の案件に対する受注損失として事業構造改善引当金を計上した。しかし、これらの案件は、主として、企画売上を計上した結果、制作納品時に見込まれることとなった赤字を同期末において計上したにすぎず、本来の意味における受注損失引当金ではない。なお、本調査において制作赤字が見込まれ、受注損失引当金の計上が必要であった案件が判明している（後記第4.3（5）参照。）。

7 出資金に関する会計処理

(1) DLE が採用する会計処理方針

DLE は、製作委員会への出資金を、製作委員会で共同所有する映像コンテンツの自社持分として出資金の支払い時又は初回放映、放送時に、出資金の支払いが完了していない場合には未払金を相手勘定として計上している。また、当該出資金は、その他の投資の部の出資金勘定として、上映開始日、放送日の属する月から2年定率法で納品単位ごと（実写・アニメ映画は上映単位ごと、テレビは放送話数ごと）に償却している。また、2017年6月期第3四半期において、リストラを実施し、個別案件ごとに将来の二次利用等で十分な回収が見込まれないと判断されたものについて、出資金の減損処理をしていた。

(2) 会計基準への準拠性

製作委員会への出資についての会計基準としては、金融商品会計基準実務指針第132項「任意組合、匿名組合、パートナーシップ、リミテッド・パートナーシップ等への出資の会計処理」及び第308項（同132項の結論の背景）（以下「金商基準」という。）、及び企業会計基準委員会実務対応報告第20号「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い」（以下「投資組合基準」という。）があることから、それぞれの適用の可否について検討を加える。

まず、金商基準は、出資目的が資金運用の場合、又は出資者が有限責任のみを有する場合を想定して、貸借対照表及び損益計算書において持分相当額を純額で取り込

む方法を原則としている。また、持分相当額を純額ではなく持分総額で処理する方法も実務上存在する。

この点、製作委員会は、純額処理が妥当する資金運用目的や有限責任の特約が付されている場合には当たらず、制作する映像コンテンツの共同所有による二次利用収入の最大化を目的としているところ、DLE は、映像コンテンツの持分相当額の出資金を計上した上で償却する一方で、二次利用収入の持分相当額を二次利用分配金として収益計上していることから、上記の持分総額で処理する実務上の方法の一つの類型であると評価することができると考えられる。

次に、投資組合基準は、連結又は持分法の対象とすべき組合の範囲を決定する会計基準である。同基準の適用の可否は、DLE が製作委員会を支配し、又は影響力を行使できるかについて、共同事業契約書等で規定されている権利、義務及び運営の実態に基づいて判断する必要がある。この点、DLE の共同事業契約書においては、原則として、「事業遂行に伴う契約を締結する場合に、出資者全員の事前の同意を必要とする」と規定されている。したがって、かかる場合には、DLE の出資金については、連結又は持分法による会計処理が求められるものではないと思われる。但し、上記の定めと異なり、製作委員会における意思決定が出資割合に応じてなされる場合には、連結又は持分法による会計処理が求められ得るといえる。

したがって、出資金に関する DLE の会計処理方針自体は許容され得るものと考えられるが、後記第 4 のとおり、その適用場面において出資金としての実体がないものが見受けられた。すなわち、DLE は、2017 年 6 月期第 3 四半期及び第 4 四半期において、リストラの一環として、出資金の減損を行っているが、DLE によると、これは、2D、3D アニメーションの大型案件については、当時進行していた案件を除き、今後行わず、あるいは、慎重に事業の状況や案件を選んで着手するという意思決定に基づいた処理であり、減損の対象は、出資金の将来の回収可能性に問題のある案件から構成されているとのことである。しかしながら、いくつかの案件においては、企画売上を計上したのみで、これにかかる売掛金の回収見合いで計上された出資金が減損処理されていることに加え、他の出資者からの出資もされていないばかりか、他の出資者とされる者において案件自体を認識していないものまで存在しており、出資金計上の前提となる案件の実在性がないものが認められた。

なお、DLE は初めて出資金の減損処理をリストラに合わせて実施したが、当該減損は個別案件について算定し、計上された損失であるところ、DLE の自社及び共同 IP については、各 IP を活用した複数案件の二次利用収入及び関連する SP（セールス・プロモーション）売上ごとに減損の兆候の判定を行っており、DLE によると、（訂正前の財務諸表に基づくならば、）調査対象期間において減損の兆候が認められる自社及び共同 IP はないとのことである。

第4 映像制作事業における不適切な会計処理の検証

本章で記載している個別の検証事項は、本委員会の本調査の発端となった外部からの指摘事項、調査過程で発見された追加事案、及びその結果必要と認められた類似事象の調査によって明らかになった事実から構成されている。その内容はおおよそ以下のとおりである。

	案件	該当頁
1	A 案件	P.32～P.35
2	B 案件	P.35～P.39
3	C 案件	P.39～P.47
4	D 案件、E 案件、F 案件、G 案件、H 案件、I 案件、J 案件、K 案件、L 案件・M 案件・N 案件・O 案件、P 案件、Q 案件、R 案件	P.47～P.97
5	S 案件	P.97～P.100
6	T 案件、U 案件、V 案件、W 案件、X 案件	P.100～P.110
7	Y 案件、Z 案件、a 案件	P.110～P.117
8	b 案件	P.117～P.123
9	c 案件	P.123～P.126
10	売上の実体を伴わない製作委員会取引	P.126～P.131
11	出資割合の過半数による意思決定が行われる製作委員会取引	P.131～P.133
12	企画売上に関して企画・制作費の20%の「対価の成立」が認められない取引	P.133～P.134
13	制作売上計上時期に問題がある取引	P.134～P.135

1 本調査の端緒である、2015年6月期第3四半期に計上された売上8400万円等（A案件）にかかる会計処理の検証

（1）調査結果の要旨

DLEは、本案件の企画・制作費の20%相当額につき、企画売上进行していたが、本案件の製作委員会の出資者である株式会社■■■■（以下「E社」という。）が、契約書類に企画費の金額を記載することに難色を示し、その結果これが記載されなかったなどの事実経過が認められ、DLEと製作委員会又はその出資者との間で、本案件の企画費を企画・制作費の20%相当額とする旨の合意が成立していたとは認められない。

（2）案件の概要

本案件の概要は以下のとおりである。

作品名	A案件（TVアニメ及びアニメ映画）	
企画・制作費	当初	4億2000万円
	現在	5億4000万円
製作委員会の出資者 （出資比率）	DLE（■■%）、E社（■■%）	
幹事会社	共同	
放映・上映時期	TVアニメ放映：■■年■■月～同年■■月（全■■話：1話■■分） アニメ映画上映：■■年■■月	
売上計上の根拠とされた契約書類	合意書（2016年6月30日付け）	

（3）DLEの会計処理

DLEは、2015年3月、E社との間で、DLEによる企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額4億2000万円の20%相当額とする旨の合意が成立し、かつE社と組成した製作委員会に企画を提供したものとして、企画売上进行を8400万円計上した。

また、DLEは、同年6月、E社との間で、企画・制作費の合計額を5億4000万円に変更する旨の合意が成立したものとして、増額分（1億2000万円）の20%相当額である2400万円を企画売上として計上した。

なお、DLEは、TVアニメ及びアニメ映画の制作売上进行を2018年6月期に3億3600万円、2019年6月期第1四半期に9600万円計上している。

(4) 調査によって認められた事実

当時エンタテインメント事業本部^[10]副本部長であった[]氏（以下「C氏」という。）の説明によれば、2015年3月にはE社の責任者との間で本案件のTVアニメ化・映画化に向けた合意が成立していたとのことであり、また、DLEが企画売上の根拠とする同年6月30日付け「合意書」においては、TVアニメ化・映画化の企画・制作費の合計額が5億4000万円と定められ、E社が製作委員会を代表してDLEに企画・制作を委託する旨の記載があることが認められる。

しかしながら、DLEは、同年4月になってE社に対して本案件の共同事業の提案書を提出しているなど、同年3月時点でTVアニメ化・映画化に向けた合意がE社との間で成立しているとは認められない。また、同年6月にDLEからE社に対して同月30日付け「合意書」の素案となるドラフトが提出されているが、E社との交渉を経て契約条項が修正されたうえで当該「合意書」が実際に取り交わされたのは2017年2月であった。加えて、DLEが2015年6月にE社に素案として提出した「合意書」には企画・制作費の合計額5億4000万円の20%相当額を企画費とする旨の定めはなく、2017年2月にかかる文言を追加して再度提案したものの、E社から難色を示され、2015年6月30日付け「合意書」にその記載ができなかったことが認められる。

当時本案件の担当プロデューサーであった[]（以下「F氏」という。）が、C氏宛（ccに代表取締役[]氏〔以下「A氏」という。〕、[]氏〔以下「K氏」という。〕、[]氏〔以下「L氏」という。〕）に以下のメールを送信するなどし、2015年6月期において本案件の企画売上が計上することに対し否定的な態度を示していた事実が認められた。それにもかかわらず、本案件の企画売上は、担当者であるF氏ではなく、C氏によって本基幹システム上の入力・承認手続きがとられて計上されることとなった。

【件名】：A案件

【送信日時】：2015年4月4日0時58分

【送信者】：F氏

【受信者】：C氏 【CC】：A氏、L氏

現実的なお話で、A案件で3月にプリプロ入れ込む事は無理だと思います。当初の見込みで6月までの期間ではめていくことはテクニカルにやることで可能性あるかもしれませんが、[]さんを引っ張ることの重みや責任をちゃんと考えて、受け皿作った上で進めないと、経営自体も揺るがす強烈なカウンターパンチ食らうと思います。

¹⁰ DLEにおいて映像制作事業の企画を担当する主な部署は、IPプロデュース事業部（2016年12月までは映像コンテンツ事業部。いずれも2017年6月期まではエンタテインメント事業本部に属する部門）である。

【件 名】：A 案件

【送信日時】：2015 年 4 月 12 日 11 時 29 分

【送 信 者】：F 氏

【受 信 者】：C 氏 【CC】：A 氏、B 氏

また、こちらを進めるなら、とりあえずプリプロ入れて、後々なんとかなるでしょ的に、Pへ委ねる進め方はすごく、本件においてはすごく危険なので、組織体制と責任者等、しっかり詰めた上で進めさせてください。

【件 名】：A 案件のプリプロ計上について

【送信日時】：2015 年 5 月 6 日 11 時 21 分

【送 信 者】：F 氏

【受 信 者】：L 氏 【CC】：C 氏、K 氏

改めて考えてみて、本件は今期の売り上げとかで進めるの危険かと思います。結局社内体制も整う兆しがない中、事故になるだけな気がしますね。

【件 名】：A 案件のプリプロ計上について

【送信日時】：2015 年 5 月 20 日 12 時 34 分

【送 信 者】：F 氏

【受 信 者】：C 氏 【CC】：A 氏、L 氏、K 氏

C 氏

お疲れ様です。

改めてのご確認ですが、本件のプリプロですが、今期に入れますか？

プロジェクト単体では通しての計算なので問題ないですが、期別でみた時には、金額が大きいのが故に、今期にプリプロ入れてしまうと、会社全体的に、他チームのプロジェクトの規模が小さいものが多いので来期は大きい金額分母で赤が先行していく可能性もあります。

ここは会社としてのご判断かと思しますのでご確認お願いします。

なお、DLE は、2016 年 1 月 8 日、日本取引所自主規制法人上場審査部からの当案件の概要（組織形態、設立時期、出資者・出資比率、主な作品内容）の説明を求める第 1 回質問に対して、製作委員会の設立時期を 2015 年 3 月 20 日と回答している。

（5）会計上の問題点と影響

前記（4）の事実経過及び 2015 年 6 月 30 日付け「合意書」の記載内容に照らせば、DLE と E 社との間で、DLE による企画の提供に対して製作委員会又は E 社が企

画・制作費の合計額 5 億 4000 万円の 20%相当額を支払う旨の合意が成立したとは認められない。

したがって、DLE の 2015 年 3 月及び同年 6 月の企画売上は計上されるべきではなく、制作売上の一部として、TV アニメ放映及び映画上映のための成果物の納品時点に計上すべきものと認められる。

また、後記 3 のとおり、A 案件の原価として処理された外注費のうち、実際は C 案件の原価であった金額は C 案件の制作原価とすべきである。

2 追加事案①：A 社に対する費用の繰延べ及び B 案件の制作売上の前倒しにかかる会計処理の検証

(1) 調査結果の要旨

A 社に対する「E 案件 2D アニメーションアドバイザーフィー（以下「アドバイザーフィー」又は「コンサルフィー」という。）」名目の費用 210 万 6091 円につき、2014 年 6 月期の費用として処理されるべきであるにもかかわらず、意図的な費用の繰延べが行われた事実が認められた。

また、B 案件の制作売上の一部につき、2014 年 6 月末日時点で納品されていないにもかかわらず、意図的な前倒し計上が行われた事実が認められた。

(2) 2014 年 7 月 9 日付けメールについて

本調査の過程において、2014 年 7 月 9 日付けで、当時経営戦略統括本部に所属して経理業務を担当していた ████████ 氏（以下「J 氏」という。）が、B 氏に対し「【6 月】月次速報」と題する以下のメール（以下「7 月 9 日付けメール」という。）を送信していた事実が認められたことから、本委員会は、2014 年 6 月期における上記費用の繰延べ及び売上の前倒しが行われたとの疑いを抱いた。

【件 名】：【6 月】月次速報

【送信日時】：2014 年 7 月 9 日 14 時 13 分

【送 信 者】：J 氏

【受 信 者】：B 氏 【CC】：C 氏、I 氏、 ████████ 氏（以下「H 氏」という。）

B 氏

お疲れ様です。

追加で、A 社のコンサルフィー (2,106,091) を 7 月計上にずらす、B 案件の納品を 5 本分 (9,000,000) 増やすという方法をとるとちょうど 11,000,000 円の利益が加算されます。11,000,000 円の利益が追加されれば決算整理仕訳（評価損、法人税）を計上しても 3 億円の利益をわることはないかと I 氏に確認済みです。

B 案件は 5 本分 (9,000,000) を 6 月納品とする処理です。よろしいでしょうか？

J氏

7月9日付けメールは、一見して、(通期3億円の利益を確保するため)2014年6月期の費用として処理すべきコンサルフィー^[1]を翌期に繰り延べ、2015年6月期以降に計上すべきB案件の納品5本分を2014年6月期に前倒し計上することで、2014年6月期の利益を1100万円加算することを意図する内容となっており、かつ、これらの処理につき、J氏がB氏の判断を仰いでいる内容となっているものと考えられた。そのため、本委員会は、DLEにおけるコンサルフィー及びB案件の会計処理を確認したところ、コンサルフィーについては2015年6月期の費用として処理され、B案件の制作売上については、2014年6月に合計14話分と、他の月に比べて2倍以上の話数分が計上されていた事実が認められた。

(3) コンサルフィーについて

本件については、上記7月9日付けメールが送付される以前に、J氏と当時エンタテインメント事業本部副本部長であったC氏(なお、C氏は同年6月までは経営戦略統括本部部長を務めていた。)との間における「【E案件】A社様への支払について」と題するメールにおいて、以下のような遣り取りがなされていた。

【件名】: RE: 【E案件】A社様への支払について

【送信日時】: 2014年7月8日16時57分

【送信者】: J氏

【受信者】: C氏 【CC】: B氏、H氏

E案件のA社支払い分の金額はA社様から了承を得られましたでしょうか?

もう月末なので、お支払額が確定していたら、未払金計上を進めたいです。

2,274,578円

よろしくお願ひします。

【件名】: RE: 【E案件】A社様への支払について

【送信日時】: 2014年7月8日17時15分

【送信者】: C氏

【受信者】: J氏 【CC】: B氏、H氏

¹¹ 「コンサルフィー」は、E案件の箇所で述べるように、当該案件にかかる費用ではなく、DLE(C氏)とA社(■■■■氏[以下「a氏」という。])との間の合意に基づき、DLEが当該案件の製作委員会から受領した分配金の送金処理に過ぎないが、ここでは「費用」として記述する。

遅くなりましたが、先方から請求書を取り急ぎPDFでいただきました。

C氏の同メールには、「『E案件』請求書（㈱ディー・エル・イー御中）」と題するPDFデータが添付されており、その内容は、A社の社判が押捺された、以下の内容の請求書（以下「6月30日付け請求書」という。）であった。

- ・ 請求者 : A社
- ・ 請求先 : DLE
- ・ 請求金額 : 210万6091円（税込227万4578円）
- ・ 請求項目 : E案件 2Dアニメーションアドバイザーフィー
- ・ 請求書日付 : 2014年6月30日
- ・ 支払期日 : 2014年7月31日

かかるメールの遣り取りによれば、コンサルフィーにつき、J氏が2014年6月に「未払金計上を進めたい」旨言及しており、遅くとも2014年7月8日にはC氏が6月30日付け請求書のPDFデータを入手していたなど、DLEにおいて2014年6月期の費用として処理されるよう準備が進められていた事実が認められる。

ところが、コンサルフィーについては、6月30日付け請求書とは請求書日付のみが異なる請求書（請求書日付が2014年7月1日付けの請求書であり、以下「7月1日付け請求書」という。）によって、2014年6月期ではなく、翌期の費用として処理されていた。

このように、コンサルフィーについては、7月9日付けメールが送信される前日までには2014年6月期において処理されるよう進められていたこと、6月30日付け請求書が存在していた一方で7月1日付け請求書により処理がなされており、意図的な請求書の作り変えが強く疑われること、J氏からB氏に対し「7月計上にずらす」などと意図的な操作を示唆する内容のメールが送信されていることなどの事実が認められた。他方、コンサルフィーを2014年6月期ではなく翌期において処理すべき合理的な根拠は確認できなかった。

したがって、コンサルフィー210万6091円については、2014年6月期の費用として処理されるべきであったにもかかわらず、意図的な費用の繰延べが行われた事実が認められた。

(4) 「B案件の納品」について

本案件は、■■■■■において放映されたテレビアニメーションで、■■年■■月から■■年■■月にかけて、概ね毎週1話（1話5分）、合計■■話（総集編は除く）が放映された。本案件についての2014年4月から9月における制作売上の計上状況については、下記のとおりである。なお、本案件の13話から18話は同年6月27日から同年8月1日にかけて、19話から26話は同年9月5日から同年10月31日にかけて放映され

た。

計上月	タイトル（話数）	売上金額	原価
2014年4月	3～6（計4話）	720万円	139万5426円
2014年5月	7～12（計6話）	1080万円	202万4505円
2014年6月	13～15（計3話）	540万円	118万6657円
	16～18（計3話）	540万円	32万844円
	19～20（計2話）	360万円	6万571円
	21～23（計3話）	540万円	7万8499円
	24～26（計3話）	540万円	1万9536円
2014年7月	計上なし		
2014年8月	27～30（計4話）	720万円	135万738円
2014年9月	31～34（計4話）	720万円	156万343円

このように、

- ・ 2014年7月は本案件の制作売上が計上されていないこと
- ・ 同年6月は本案件のタイトル14話分の制作売上が計上されているところ、その他の月（同年7月除く）は4話～6話分の計上に留まっていること
- ・ 本案件の1話当たりの原価（同年6月に計上されたタイトルを除く）は33万7417円～46万5142円であるところ、同年6月に計上されたタイトル（13～15話を除く）については1話当たり6512円～10万6948円と極めて低廉となっていること

などの、一見して不自然な事実が認められた。

加えて、本案件の作業時間集計表^[12]を精査したところ、同年7月以降、16話以降に関して作画等の作業が発生していた事実が認められた。これら同年7月以降に発生した作画等の作業については、同年8月に制作売上が計上された27～30話の原価として処理されていた。

これらの事実からすれば、2014年6月末日時点（及び7月9日付けメール送信時点）において、本案件の16話以降は完成しておらず、したがって納品されていなかったものと考えられる。

そして、J氏が、7月9日付けメールにおいて「B案件の納品を5本分(9,000,000)増やす」などと表現していることからすれば、納品できていない作品を納品していたと勘違いしたといったような状況であったとは認められず、J氏において、本案件の

¹² 作業時間集計表とは、DLEにおいて、案件に関して発生する作業につきその作業者及び作業時間等を作業が発生した業務内容ごとに集計した本基幹システムデータのことをいう。

16話以降（少なくとも5話分）につき、納品できていないことを認識しながら、2014年6月期に制作売上を計上したものと認められる。

(5) B氏の説明について

この点、B氏は、「7月9日付けメールについては記憶にない。費用の繰延べや売上の前倒し計上を行った認識はない。仮にこのようなメールを見たのであれば、J氏の上司であったH氏（当時経営戦略統括本部経理マネージャーを務めていた。）に対し、適切に処理するよう指示しているはずだ。」などと述べている。しかし、J氏が7月9日付けメールにおいてB氏に対しこれらの処理の判断を仰いでいる状況下で、B氏が適切な処理を行うよう指示していたにもかかわらず、J氏がそのような指示に反して不適切な会計処理を行うことは考え難い。

したがって、本委員会は、少なくとも、B氏がこれら費用の繰延べ及び売上の前倒し計上が行われることを認識しつつ、これを制止しなかったものと認定する。

なお、本委員会は、かかるこれら費用の繰延べ及び売上の前倒し計上に関しH氏にもヒアリングを実施したが、H氏は、7月9日付けメールの内容やその処理の帰趨についても記憶にないということであり、他方、J氏に対するヒアリングは本人に謝絶されたことによりこれを実施することができなかった。

(6) 会計上の問題点と影響

ア A社に対するコンサルフィーの繰延べについて

コンサルフィーについては、後記のE案件の項目において述べる。

イ B案件の制作売上の前倒しについて

前記(4)の事実関係に照らせば、2014年6月期に計上された本案件のタイトルのうち、16話から26話までの合計11話分（制作売上合計1980万円）につき、実際の納品に先行して制作売上が計上されていたことが認められたため、これらについては納品日の属する期に計上すべきである。

3 追加事案②：2016年6月期におけるC案件からA案件への外注費用の付替え等にかかる会計処理の検証

(1) 調査結果の要旨

本調査の結果、2016年6月期において、C案件に関して生じた外注費用合計1248万4000円（XXXXXXXXXX合同会社〔以下「F社」という。〕に対する925万4000円及び株式会社XXXXXXXXXX〔以下「G社」という。〕に対する323万円）が、A案件の外注費用として付け替えられていた事実が認められた。

また、DLEは、本案件の企画・制作費の20%相当額につき、企画売上を計上して

いたが、DLE と製作委員会又はその出資者との間で、本案件の企画費を企画・制作費の 20%相当額とする旨の合意が成立していた事実は認められなかった。

(2) 案件の概要

本案件の概要は以下のとおりである。

作品名	C 案件 (TV アニメ)
企画・制作費	8750 万円
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE (30%)、E 社 (■%) その他 2 社 (■%)
幹事会社	DLE
放映・上映時期	■年■月～■年■月 (全■話：1 話 15 分)
売上計上の根拠とされた契約書類	合意書 (2014 年 12 月 31 日付け) 制作委託契約書 (2015 年 10 月 1 日付け)

(3) DLE の会計処理

DLE は、2014 年 12 月から 2015 年 6 月にかけて、E 社との間で、DLE による本案件の企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 8750 万円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ E 社と組成した製作委員会に企画を提供したのとして、企画売上を合計 1750 万円計上した (2014 年 12 月に 1440 万円、2015 年 1 月に 240 万円、同年 6 月に 70 万円。)

また、DLE は、製作委員会 (制作委託契約上は E 社) から本案件の制作業務を 8750 万円で受託したとして、2015 年 10 月から 2016 年 3 月にかけて、制作売上を合計 7000 万円 (上記 8750 万円から企画売上を控除した金額) 計上した。

(4) 調査において認められた事実

ア 企画売上について

DLE は、本案件に関して 2014 年 12 月に企画売上を計上しているが、出資予定者である E 社に「TV フラッシュアニメ企画 共同事業のご提案」と題する提案書を提示したのは 2015 年 1 月 13 日であった。このとき、具体的な作品名は決まっておらず、作品名が C 案件となった合意書のドラフトが作成されたのは同月 26 日であった。

本案件の企画費等に関する契約書類としては、DLE と E 社との間の 2014 年 12 月 31 日付け合意書、DLE、E 社、株式会社■■■■及び■■■■株式会社の間の 2015 年 10 月 1 日付け共同製作契約書並びに DLE と E 社との間の同日付け制作委託契約書が、それぞれ取り交わされているところ、いずれの契約書類においても、

本案件の企画費を企画・制作費の20%相当額とする旨の記載は認められなかった。

そのほか、本委員会の調査において、DLEとE社との間で、DLEによる本案件の企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額8750万円の20%相当額とする旨の合意が成立していたことを示す資料は確認できなかった。

イ 不適切な原価の付替えについて

(ア) F社に対する外注費について

本案件の制作業務については、当初、DLEからF社に再委託され、同社において制作業務が進められていたが、リメイク作業等によって制作業務の進行が大幅に遅延するなどしたことにより、2015年8月頃、外注先が同社から株式会社[REDACTED]〔以下「W社」という。〕に変更されることとなった（これに伴い、DLEの本案件の担当プロデューサーも、当初本案件の担当プロデューサーであったL氏からK氏に変更となった。）。

本案件のF社に対する外注費については、同年5月及び6月の準備制作費作業分（合計312万円）及び制作管理費（31万2000円）の合計343万2000円が、同年7月までにDLEからF社に対して支払われており、さらに同月8月時点において、「7月制作分」として390万4000円が同年8月末日を支払日とする外注費として発生していた。なお、かかる390万4000円の外注費については、同年7月28日までに、本案件の原価として本基幹システム上に登録され、また、L氏が担当プロデューサーとなる以前に本案件を担当していたF氏、L氏及びK氏の間で、同年8月14日、以下の内容のメールの遣り取りがなされていた。

【件名】：C案件 F社への支払い

【送信日時】：2015年8月14日（時刻不明）

【送信者】：F氏

【受信者】：K氏、L氏

K氏

L氏

お疲れ様です。

C案件の本基幹システムをチェックしていたのですが、このような状況にも関わらずF社への支払いが

6月、7月で312万+31.2万を既に入金済み

8月末で390万4千円 入金予定

W社へのスイッチのやり方次第でF社の支払いも大きく変わると思うので、8月末の支払いは保留にしたほうがよいかと思いますが、どうですか？

【件 名】：Re：C 案件 F 社への支払い
【送信日時】：2015 年 8 月 14 日 11 時 20 分
【送 信 者】：L 氏
【受 信 者】：F 氏、K 氏

できることならそうした方が良くと思います。
あまりにも想定より遅れているし、もう完成しないと払えないと。
必要なら私から言いますが、現場に影響が出てしまうと申し訳ないので、指示ください。

このような遣り取りがあったものの、「7 月制作分」の 390 万 4000 円については、同年 8 月 31 日付けで DLE から F 社に支払われていた。

その後、同年 9 月 10 日付けで、F 社から K 氏宛に、本案件の TV アニメーション制作にかかる同年 8 月分の作業費用として、511 万円が発生している旨の「F 社出向作業依頼書（受領承諾書）」と題する書面（同書面には、「Prj 名 C 案件 TV アニメーション制作」などと記載されている。）が送付された。

これに対し、K 氏は、F 社の担当者に対し、同年 9 月 11 日付けで以下の内容のメールを送付した。

【件 名】：Re: ●【F 社】 7 月分のスタッフリストと金額になります。
【送信日時】：2015 年 9 月 11 日 12 時 43 分
【送 信 者】：K 氏
【受 信 者】：F 社担当者

8 月分の金額については、535 万円（税別）で既に発注書の手配を進めておりますので、そちらの手元に届いているかと思えます。
御社からのお見積もりより 24 万円多いですが、#1, 2 のリメイク費用としてください。

かかる外注費 535 万円については、同年 8 月 30 日に本案件の原価として本基幹システム上に登録され、同年 10 月 15 日付けで DLE から F 社に支払われていた。

(イ) G社に対する外注費について

F 社では、3DCG モデリングソフト「Blender」を用いて本案件の制作が進められていたが、W 社では、普段、3DCG モデリングソフト「3ds Max」を用いて 3DCG モデルの作成が行われていた。そのため、F 社で作成されていた本案件の 3DCG データ等を「3ds Max」でも使用できるように変換する業務（以下

「モデリングコンバート作業」という。)が必要となった。かかるモデリングコンバート作業については、2015年7月又は同年8月頃、DLEからG社に委託された。また、本案件のオープニングに用いられる映像の制作業務(以下「OP制作」という。)についても、G社に委託されることとなった。

これらG社に委託された業務にかかる外注費については、2015年10月15日付けで、モデリングコンバート作業につき「モデリングコンバート費」として103万円が、OP制作につき「OPアニメーション制作費」として220万円が、本案件の原価として本基幹システム上に登録され、いずれも同年12月15日付けでG社に支払われていた。

(ウ) 外注費の付替えについて

前記F社に対する外注費合計925万4000円(7月制作分の制作費390万4000円及び8月制作分の制作費535万円)及びG社に対する外注費合計323万円(モデリングコンバート作業費220万円及びOP制作費103万円)が発生した状況は上記のとおりであるが、これら外注費については2015年10月31日付けで、本案件の原価から取り消され、A案件の原価とする旨の本基幹システム上の処理が行われた(かかる本基幹システム処理は、K氏名義で行われ、当時経営戦略統括本部経営管理部経理チームリーダーであったI氏がスーパーユーザー権限で代理承認を行っていた。)

その結果、本基幹システムにより、同日付けのF社宛の発注書が4通(本案件にかかるマイナス390万4000円の発注書及びマイナス535万円の発注書並びにA案件にかかる390万4000円の発注書及び535万円の発注書)、G社宛の発注書が4通(本案件にかかるマイナス103万円の発注書及びマイナス220万円の発注書並びにA案件にかかる103万円の発注書及び220万円の発注書)が発行^[13]された。なお、本調査において、A案件にかかる上記4通の発注書の控えには、「支払済 案件つけかえ」や「H1500959^[14]のつけかえ」などと手書きで記載されていた事実が確認された^[15]。

(エ) G社に対する請求書の書き換え依頼について

また、G社に対する外注費に関しては、2015年11月、当時経営戦略統括本部経理財務マネージャーであった■■■■氏(以下「D氏」という。)がK氏を通じて、G社に対し、請求書の書き換えを依頼していた事実が認められた。

¹³ 取引先に送付されたという趣旨ではなく、本基幹システムにより印字されたという趣旨である。

¹⁴ 本案件にかかるマイナスの発注書の発注書番号と一致する。

¹⁵ これらA案件にかかる4通の発注書の控えに対する手書きの記載をした人物については特定できていない。

当初、G社の担当者からK氏宛に、同月11日付けで「RE:【C案件】10月分請求書につきまして」と題するメールが送付されており、同メールにおいて、同日付けでG社からDLE宛に請求書を発送したことが伝えられるとともに、以下の内容の請求書2通分のPDFファイルが添付されていた。

- ・請求書品名「C案件 モデリングコンバート作業費」

請求者 : G社

支払金額 : 103万円

請求書日付 : 2015年10月31日

支払期日 : 2015年12月15日

- ・請求書品名「C案件 OP作成費」

請求者 : G社

支払金額 : 220万円

請求書日付 : 2015年10月31日

支払期日 : 2015年12月15日

ところが、同年11月11日から同月12日にかけて、D氏とK氏との間での「【C案件】10月分請求書につきまして」と題するメールにおいて、以下のような遣り取りが行われた。

【件名】: G社からの請求書

【送信日時】: 2015年11月11日14時37分

【送信者】: D氏

【受信者】: K氏 【CC】: 不明

以前ご相談させていただいたC案件関連の請求ですが、10月のG社の分の請求が来ると思いますが、この際に請求書に「C案件」と記載しないでこちらにいただきたいのですが、お願いできますでしょうか。

ご不明な点ございましたらD氏までお越しいただけたらと存じます。

【件名】: Re: G社からの請求書

【送信日時】: 2015年11月12日16時40分

【送信者】: K氏

【受信者】: D氏 【CC】: I氏

G社には既に請求書を起こしてもらったので、修正依頼をしなくてはならないですね
…。

他に選択肢がなければ先方に依頼しますので、間違いの無いよう金額と修正する件名を教えてください。

これを受けて、K氏は、同年12月9日、G社の担当者との間での「【テレビアニメC案件】ご請求書についてのお願い」と題するメールにおいて、以下のような遣り取りを行った。

【件名】:【テレビアニメC案件】ご請求書についてのお願い

【送信日時】:2015年12月9日11時55分

【送信者】:K氏

【受信者】:G社担当者

【テレビアニメC案件】10月付で出して頂いた下記2点のご請求書の修正のお願いです。

弊社の経理の都合で大変申し訳ないのですが、【テレビアニメC案件】のタイトル名を除いたもので出し直して頂けませんでしょうか。

・オープニング制作費:220万円(税別)

・モデリング費:103万円(税別)

【件名】:RE:【テレビアニメC案件】ご請求書についてのお願い

【送信日時】:2015年12月9日20時3分

【送信者】:G社担当者

【受信者】:K氏

お世話になっております。

タイトルを抜いた請求書(押印前)を添付します。

ご確認くださいませ。

問題ないようでしたら、これで再発行させていただきます。

同メールには、前記「C案件 モデリングコンバート作業費」及び「C案件 OP 作成費」につき本案件の案件名が削除された請求書2通分が添付されていた。K氏は、同月11日付けで、G社の担当者に対し、以下のような返信を行った。

【件名】:RE:【テレビアニメC案件】ご請求書についてのお願い

【送信日時】:2015年12月11日15時42分

【送信者】:K氏

【受信者】:G社担当者

たぶん、問題ないと思いますが、念のために経理に確認させて下さい。

【件名】:RE:【テレビアニメC案件】ご請求書についてのお願い

【送信日時】：2015年12月11日15時51分

【送信者】：K氏

【受信者】：G社担当者

添付で頂いたもので問題御座いません。

どうも有り難うございました。

このように、G社に対する外注費については、D氏が、K氏を通じて、本案件の案件名を削除した請求書に書き換えるようG社の担当者に依頼し、実際にそのとおり請求書が書き換えられていた事実が認められた。

(オ) A案件への原価の付替えが意図的な処理であることについて

前記(ア)及び(イ)の事実経過に照らせば、前記F社及びG社に対する外注費は、DLEにおいていずれも本案件の外注費として認識されており、これらをA案件の外注費であると誤認するような状況は認められない(なお、DLEが、F社及びG社に対し、A案件に関する何らかの業務を委託した事実は確認できなかった。)

このような状況下において、これら外注費を2015年10月31日付けでA案件の外注費とする処理が行われていること、D氏がK氏を通じ、G社に対し(A案件の案件名を記載するように依頼するのではなく)案件名が記載されていない請求書への書き換えを依頼していること等からすれば、本案件からA案件へのこれら原価付替えは、単なる誤謬等ではなく、D氏による意図的かつ根拠を欠く処理であると認められる。

なお、これら原価付替え処理にかかる本基幹システム上での承認手続を行ったI氏は、本調査において、「よく覚えていないが、当時、D氏から頼まれてこのような処理をしたのだと思う。」旨回答した。

(カ) 関係者の説明について

D氏は、本調査において、これら原価の付替えが行われた理由やK氏を通じて請求書の書き換えを依頼した理由につき「覚えていない。担当者から、A案件の原価であるとの説明を受けたため、このような依頼をしたのかもしれない。」旨回答した。しかしながら、仮に担当者からそのような説明があったのであれば、G社に対し請求書の記載の誤りを指摘するとともに、(案件名を記載しないように依頼するのではなく)A案件と記載するよう依頼するのが自然である。D氏は、あえて案件名を記載しないようにとの依頼をした理由につき、合理的な説明ができていない。

他方、K氏は、本調査において、「(G社に対する請求書の書き換えの依頼に

つき) 覚えていない。当時、D 氏に対し、G 社に対する外注費が A 案件の外注費であると説明したかどうか覚えていない。」旨回答した。

(5) 会計上の問題点と影響

前記(4)アの契約書類の記載内容等に照らせば、DLE と E 社との間で DLE による企画の提供に対して製作委員会又は E 社が企画・制作費の合計額 8750 万円の 20% 相当額を支払う旨の合意が成立したとは認められない。したがって、DLE の企画売上は計上されるべきではなく、制作売上の一部として、TV アニメ放映のための成果物の納品時点で計上すべきものと認められる。

また、前記(4)イの事実関係に照らせば、A 案件の原価として処理された外注費合計 1248 万 4000 円は、A 案件の 2018 年 6 月期の原価ではなく本案件の原価として 2016 年 6 月期に処理されるべきである。

なお、本案件はもともと総製作費の予算が抑えられており、また、制作の途中で監督及びプロデューサーの交代もあり、2015 年 9 月には赤字案件となることが明らかになっていた。したがって、上記の原価付替えの影響額 1248 万 4000 円を加えた最終赤字約 2456 万円を、赤字になることが判明した 2016 年 6 月期第 1 四半期に受注損失として引当金計上する必要がある。

4 A 社との取引における不適切な会計処理の検証

(1) DLE と A 社との間の取引の概要

本調査において、DLE と A 社との間の取引の多くに関し、不適切な会計処理を伴うものが認められた。DLE と A 社との間の不適切な会計処理を伴う取引については、売上の実体がない資金取引(帳合取引^[16])及び十分な取引実体のない案件に大別される。

以下それぞれの概要と問題点を整理する。

(2) 売上の実体がない資金取引について

ア 当該取引が認められた案件

本調査の結果、D 案件、E 案件、F 案件、G 案件、H 案件、I 案件及び J 案件の 7 案件につき、売上の実体がない資金取引(帳合取引)であると認められた。それぞれの案件の詳細については、後述する。

¹⁶ 一般に、帳合取引とは、商取引を行う当事者間に第三者が関与する取引慣行を指す。この商慣行を行う理由は、当該第三者が金融機能を提供する点(買手からの代金回収に先立ち、売手に支払いを行うなど)、取引口座数を制限したい買手企業に対して口座を持たない売手がすでに口座を持つ第三者を通して販売を行う点などが挙げられる。

イ DLE と A 社との資金取引の形態について

DLE と A 社との資金取引の形態は、大別すると 2 類型に分類でき、A 社が企画・制作を行う案件 [17] につき、

- ① DLE が、製作委員会から制作業務を受託した A 社と、A 社の子会社（株式会社 [REDACTED] [以下「B 社」という。]）又は A 社の間に介入し、制作業務を受託・再委託する（D 案件、E 案件及び F 案件がこれに該当する。）
- ② DLE が、A 社以外の制作受託者と、最終的に制作業務を担う A 社との間に介入し、制作業務を受託・再委託する（G 案件、H 案件、I 案件及び J 案件がこれに該当する。）

というものであった。これら帳合取引による、DLE の制作受託額と A 社等への制作委託額との差額（以下「帳合利益」という。）については、本来は DLE がこれらの案件について何らかの役務を提供することによる利益と整理しうる。なお、②の類型の取引においては、A 社等への制作業務の再委託にかかる外注費用につき、DLE の制作受託額の約 95%相当額に設定されていた。

他方、DLE は、①及び②のいずれの類型においても、A 社らと組成する製作委員会等に対し、一定額の出資金を支払うことにより、製作委員会の 2 次利用収入の分配金を受領する権利（以下「収益分配権」という。）を取得していた[18]。

ウ 出資金にかかる収益分配権の比率に関する合意

本調査において、前記イの①及び②のいずれの分類の取引（J 案件を除く）においても、DLE が出資金の支払いにより取得する収益分配権につき、DLE と A 社との間において以下のような合意（以下「本件合意」という。）がなされていた事実が認められた。

¹⁷ ここにいう「A 社が企画・制作を行う案件」とは、A 社が企画し、かつ最終的な制作業務を行うアニメーション作品に関する案件を指す。

¹⁸ DLE が製作委員会に対して直接支払う場合もあれば、A 社を通じた「ブラインド出資」（何らかの理由により DLE が製作委員会に対し直接出資しない又はできない場合などに、既に製作委員会に出資を行っている他の出資者に対し出資金名目で金銭を交付して、当該出資者が製作委員会に対して有する収益分配権の一部を取得することを指す。）を行う場合もあった。かかる金銭は、「出資金」名目で支出されることもあれば、「（A 社が製作委員会に対して有する）収益分配権の（一部の）取得の対価」名目で支出されることもあった。

- ㊦ DLE が出資金の支払により取得する収益分配権については、概ね、その支払金額から帳合利益を控除した金額が製作委員会の総製作費に占める比率とする。
- ㊧ 案件につき分配金が発生した際、DLE は、㊦の合意に基づく比率に応じた分配金を A 社（又は製作委員会）から受け取る。又は、DLE が一旦は名目上の出資比率に応じた分配金を受領するものの、そのうち㊦の合意に基づく比率を超える部分については、「アドバイザーフィー」名目で DLE から A 社に対し送金する。

つまり、本件合意により、DLE が取得する収益分配権の比率が帳合利益を控除して算定されるため、DLE が制作業務を受託することによって DLE に経済的な利益がもたらされることはない。これは、DLE による制作業務の受託及びその再委託が経済活動としての実体を伴っていないことを如実に表しているものといえる。

他方、控除された帳合利益にかかる収益分配権については、A 社がこれを取得する結果となるため、A 社に帳合利益が還流されているものといえる。

以下、本件合意による帳合利益の実質的な還流手法につき、「本件スキーム」と呼称する。

エ DLE の会計処理の変遷

DLE は、本件スキームが採用された D 案件及び E 案件については、受託先である A 社に対する制作売上を計上し、再委託先である B 社に対する外注費用をその原価とする旨の会計処理を行った。

しかし、DLE は、2014 年 12 月以降（F 案件につき本件スキームを採用するようになって以降）は、本件スキームを採用する案件につき、かかる案件の企画売上を計上するようになった。すなわち、DLE は、本件スキームを採用する案件の企画・制作費（として見積もられている金額）の 20%を企画売上として認識し、その残り 80%を制作売上として、A 社に対する再委託にかかる外注費用の全額（上記のとおり、DLE が企画売上として計上した金額を含む制作受託額の 95%程度と設定されていた。）を制作売上に対応する原価として会計処理するようになった。

このような会計処理の変遷により、DLE が企画売上を計上した時点においてはその全額が利益として認識されるものの、制作売上計上時には原価がこれを上回るために損失が発生することとなった。また、A 社との間の帳合取引に関し、DLE による企画売上計上時点と制作売上計上時点の会計期間が異なる場合、DLE は、先行する会計年度で利益を認識しうるものの、それは、後の会計年度で損失が認識されることを意味する。

DLE が A 社との間における帳合取引に関して企画売上を計上するようになった

のは 2015 年 6 月期であり、当該取引に関し企画売上を計上した時期は 2016 年 6 月期までに集中している。DLE がこの方法により 2015 年 6 月期及び 2016 年 6 月期に計上した企画売上による利益は合計約 2 億 5000 万円に達した。他方、制作売上による損失の認識は、主として 2017 年 6 月期以降となっている。

オ 本件スキームが用いられた動機

DLE が本件スキームを採用した動機は、これが採用された当初（D 案件及び E 案件に関して本件スキームが採用された頃）においては、DLE が制作業務に何ら関与しておらず、これを専ら A 社が担っている案件につき、制作売上を計上することが可能となる点にあったと考えられる。

もっとも、前記エのとおり、DLE は、F 案件以降は、A 社との間で製作委員会を組成した旨の合意書を取り交わした時点で企画売上を計上するようになっており、A 社との資金取引につき、企画売上を計上するためのツールとして捉えられていたものと考えられる^[19]。なお、後述するとおり、本件スキームが採用された案件につき、DLE が企画を提供したと認められる事案はなかった。

カ 本件スキームの影響及び問題点

前記ウのとおり、本件合意の存在により、DLE による制作業務の受託及びその再委託は「売上の実体がない資金取引」とであると認められる。また、DLE が出資金として計上していた金額のうち、帳合利益相当額については、収益分配権が発生しないこととなるため、出資金としての実体が認められない。

したがって、本件スキームが採用された A 社との間の取引については、DLE による制作売上及びこれに対応する原価（並びに企画売上）をいずれも取消すべきである。また、出資金については、DLE による出資金相当額と帳合利益相当額とを相殺し、その純額のみを出資金として処理し、放映開始時に償却する会計処理に変更すべきである。

¹⁹ 2016 年 8 月 26 日、当時経営戦略統括本部経営管理部部長であった D 氏及び同部マネージャーであった ████████ 氏（以下「G 氏」という。）が、同日付け「Re: J 案件出資金ご請求書お送りいたします（A 社）」と題するメールにおいて、当時エンタテインメント事業本部部長であり、DLE において本件スキームを主導した C 氏が J 案件にかかる出資金の増額を決定したことに対する愚痴を述べ合っている遣り取りにおいて、「A 社は・・・なんかもう、基本的にダメな取引しかなさそうで、私のブラックリストに載り始めてます。。笑」、「まあ、今までプリプロに協力してくれたからしょうがなかったけど、C 氏も今後はあんまりたくなさそうだね。早く健全化したい。。」などといった遣り取りが認められ、DLE において、A 社が DLE の「プリプロ」、すなわち企画売上に「協力してくれた」と認識されていたものと認められる。

(3) 十分な取引実体が認められない案件

ア 十分な取引実体が認められなかった案件

後述する、K 案件、L 案件、M 案件、N 案件、P 案件、Q 案件及び R 案件が該当する。

イ これら案件にかかる会計処理の概要

DLE は、これら案件に関し主に次のような会計処理をした。すなわち、DLE は、実際には A 社との間で当該案件について制作を進める旨の協議を行うなどしていなかったにもかかわらず、A 社との間で取り交わした合意書を根拠として、A 社と組成した製作委員会の企画・制作費予定額の 20%相当額を、かかる合意書作成時点で企画売上として認識していた。そして、DLE は、この種の案件については、DLE 及び A 社が製作委員会に支出した出資金によって企画売上にかかる売掛金を回収したり、監査法人から案件の進捗を尋ねられるなどした場合には、A 社において制作が進められている適当な案件を見繕って、「案件が変更された」などと説明したりしていた。

もともと、後述のとおり、K 案件、L 案件、及び M 案件については、A 社が支払った出資金は、DLE が、別名目で A 社に対しその原資を提供したものと認められた。

他方、N 案件、P 案件、Q 案件、及び R 案件については、A 社から出資金が支払われた事実はない。一方で、DLE のみが出資金を支出したことになる、N 案件及び P 案件について、DLE は、実際に出資金名目での資金移動すら伴うことなく、実質的に出資金を借方とし、企画売上を貸方とする会計処理を行っていた。

ウ 当該会計処理の行われた時期

700 万円の企画売上が計上した K 案件（2014 年 6 月期）を除き、これら案件にかかる企画売上が計上された時期は、2015 年 6 月期第 3 四半期から 2016 年 6 月期第 3 四半期に集中している（合計約 2 億 3000 万円）。また、これら案件に関連する出資金の償却、減損処理及び受注損失見込引当は、主として 2017 年 6 月期に行われた。以上の会計処理が財務諸表へ与える効果は、前記の帳合取引と同様で、主として 2015 年 6 月期から 2016 年 6 月期にかけて利益が認識され、それに伴う損失が 2017 年 6 月期以降に認識されている。

エ 会計上の問題点

これら案件については、DLE と A 社との間において取引の実在性が認められないため、当該案件について計上された企画売上、出資金及び出資金の償却等はすべて取り消されるべきである。また、DLE の企画売上の売掛金の回収原資となった

A社からの出資金については、その原資についてDLEが別名目で会計処理することにより支出したものと認められることから、これに関連する資金の動きについても実態を反映するよう修正すべきである。

(4) D案件について

ア 調査結果の要旨

DLEは、本案件の制作業務をA社から受託したとして、制作売上を計上していたが、DLEとA社との間においてDLEの収益分配権の比率を調整することにより、DLEの帳合利益がA社に還流されていたこと等の事実が認められた。

イ 案件の概要

本案件の概要は以下のとおりである。

作品名	D案件（アニメ映画）
企画・制作費	不明（総製作費は1億6000万円）
製作委員会の出資者 （出資比率）	A社（■%）、株式会社■■■■（■%）、株式会社■■■■（■%） その他3社（■%） ※ DLEは、A社を通じたブラインド出資として1600万円を支出していた。
幹事会社	A社
放映・上映時期	■■年■■月■■日
売上計上の根拠とされた契約書類	制作委託契約書（2012年4月30日付け）

ウ DLEの会計処理

（ア）制作売上及びその原価

DLEは、本案件の制作業務をA社から受託したとして、2013年9月に、制作売上を合計1億1000万円計上した。

他方、DLEは、本案件の制作業務をB社に委託したとして、B社に対する外注費9900万円を上記制作売上に対応する原価として計上した。

（イ）出資金

DLEは、A社に対し1600万円を支出し、これを本案件の出資金として計上した。当該出資金については、■■年■■月から償却が開始された。

エ 調査によって認められた事実

本案件は、本委員会の調査において、本件スキームが初めて採用されたと認められた案件である。以下、本案件に関連し、本件スキームが採用された経緯を述べる。

(ア) DLE によるブラインド出資の決定

本調査において、DLE 内で本案件に関する遣り取りが最初に認められたのは 2012 年 3 月頃であり、当時エンタテインメント事業部コンテンツクリエイション部部長であった ████████ 氏（以下「E 氏」という。）が A 氏、B 氏及び当時ビジネス&キャラクタープロデュース部部長であった C 氏に対し、同月 5 日付けで以下のメールを送信していた。

【件 名】：A 社の映画の契約書 (Fwd: 共同製作の契約書)

【送信日時】：2012 年 3 月 5 日 13 時 34 分

【送 信 者】：E 氏

【受 信 者】：A 氏、B 氏、C 氏

A 社が制作中の映画 D 案件の契約書を添付します。A 社 █████%、██████ █████%、██████ █████% で 1.6 億円となっています。

本契約に関して、

- 1) アジアの権利と国内上映の権利で 5~10% の出資
 - 2) 制作元請けを DLE に
- の 2 点が検討可能ではないか、という話です。

これに対し、C 氏は、同日、E 氏に対し下記メールを返信している。

【件 名】：RE: A 社の映画の契約書 (Fwd: 共同製作の契約書)

【送信日時】：2012 年 3 月 5 日 14 時 27 分

【送 信 者】：C 氏

【受 信 者】：E 氏、A 氏、B 氏

是非取りたいですね！

契約書的には、追加の出資は可能なので、追加出資にするのか、A 社のシェアを譲り受けるのか判断はいるかもしれません (リクープラインが変わってしまうので)。

このように、当初、DLE としては、総製作費が 1 億 6000 万円として予定されていた本案件の製作委員会につき、追加出資を行うことも含めて、これに関与しようと考えていたことが認められる。ところが、E 氏が、A 氏、B 氏及び C 氏に宛てた同月 22 日付けメールでは、下記のとおり、DLE が製作委員会に出資することが困難となった様子が記載されている。

【件 名】：A 社 D 案件
【送信日時】：2012 年 3 月 22 日 21 時 43 分
【送 信 者】：E 氏
【受 信 者】：A 氏、B 氏、C 氏

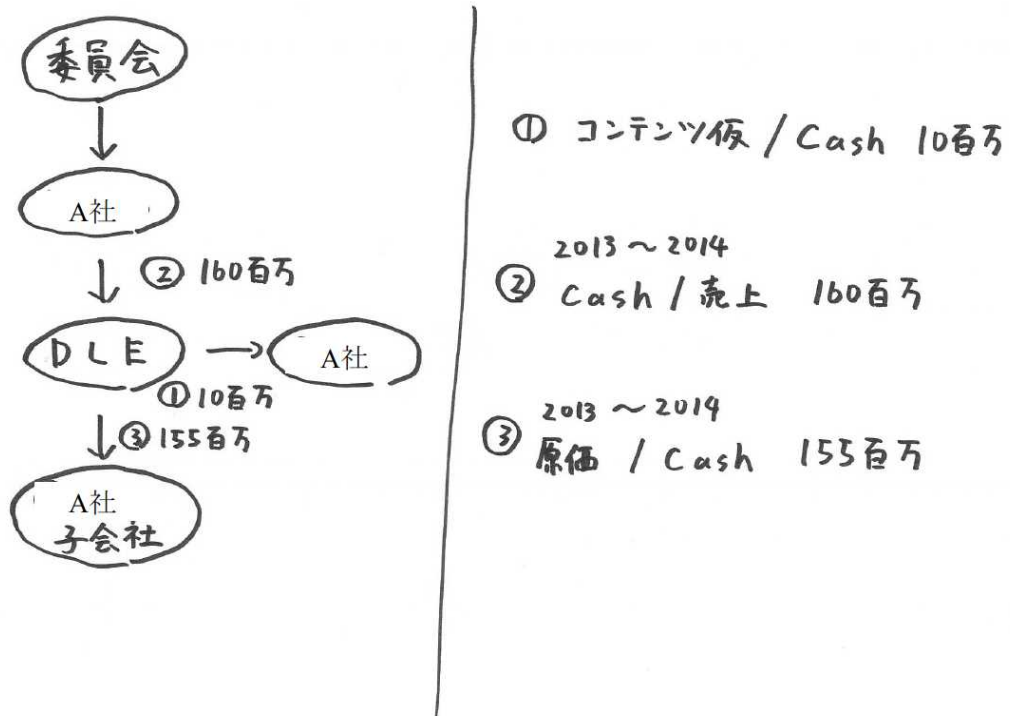
月曜日の委員会にて、XXXXXXXXXXが抜けるとも抜けないとも決まらず、という状態で、共同事業契約に今から DLE が入るのは難しそうとのことです。制作元請けだけであれば、A 社と DLE の間だけで、制作委託契約を結ぶ&DLE が A 社を通じたブラインド出資という手もあるが、ということですが、いかがでしょうか。

結果として、DLE が製作委員会に参加することは叶わず、DLE は、A 社を通じたブラインド出資により、本案件に関与することとした。かかる事実、E 氏が、A 氏、B 氏及び C 氏に宛てた 2012 年 4 月 6 日付け下記メールにより認められる。

【件 名】：A 社とのスキーム案
【送信日時】：2012 年 4 月 6 日 19 時 26 分
【送 信 者】：E 氏
【受 信 者】：A 氏、B 氏、C 氏

A 社とのスキーム案を調整しました。製作委員会への参加は難しそうなので、A 社に対するブラインド出資の形です。
一番の問題は、売上の実現が 2013 年秋から 2014 年、すなわち再来期になることです。このスキームで進められるのであれば、3 月にバックデートして契約を進めたいとのこと。

また、下記図は、E 氏が同メールに添付したスキーム図である。



かかる図によれば、DLEは、A社から制作業務を受託し、A社の子会社（B社を指すものと思われる。）に対して制作業務を委託することにより、一見、500万円の利益を上げているように見える。しかし、DLEは、A社に対して（かかる図では「コンテンツ仮」として）1000万円を支出しているため、500万円の持ち出しとなっている。他方で、A社は、DLEを介して制作業務をA社の子会社に委託することにより、500万円の利益を取り損ねているように見えるものの、DLEから別途1000万円の支払いを受けるため、500万円を取り込んでいるかたちとなっている。そして、後述するように、DLEとA社との間では、かかるA社が取り込んだ500万円のみが、DLEの出資相当額（収益分配権の対象となる金額）として取り扱われる旨の合意がなされていた。

（イ）本件スキームによる合意の締結

2012年4月頃から、E氏とA社の■■■■であったa氏との間において、『D案件に関する覚書』（以下「D案件覚書」という。）と題する契約書及び『D案件』制作委託契約書（以下「D案件制作委託契約書」という。）に関する遣り取りがなされるようになった。

D案件覚書は、本案件の収益分配権に関するDLEとA社の合意に関する契約書とされており、その主な内容は、A社が前記収益分配金の一部をDLEに譲渡し、その対価としてDLEが一定額を支払うというものであった。A社の

a 氏からは、D 案件覚書に関し、同月 18 日付けで、以下のようなメールが B 氏及び E 氏宛に送付されている。

【件 名】：契約書関係

【送信日時】：2012 年 4 月 18 日 10 時 23 分

【送 信 者】：a 氏

【受 信 者】：B 氏、E 氏

B 氏、E 氏

お世話になっております。

先日はお忙しい中、お時間を頂きありがとうございました。

遅くなりましたが、今回のディールに関しての契約書の雛形をお送りいたします。あくまで我々が以前使用していたものをベースにしておりますので特に制作委託契約については御社のご都合にあわせて修正を頂ければと存じます。

また、同メールには D 案件覚書及び D 案件制作委託契約書のドラフトとなるワードファイルが添付されていた。D 案件覚書のドラフトには、以下のような条項が設けられていた。

第1条 (収益分配権の付与)

甲は、乙に対し²⁰⁾、以下の収益分配権を付与する。なお、本事業に関する製作委員会契約（2011 年 9 月 22 日付）の大要は別途、甲が乙に通知するものとし、当該契約に変更が生じた場合は速やかに変更内容を乙に報告しなければならない。

・甲の製作委員会に対する収益分配権：■%のうち4.8%

(付与後は、甲の収益分配権：61.2%： 乙の収益分配権：4.8%)

第2条 (対価)

乙は、前条に定める収益分配権付与の対価（以下「対価」という）として、金 15,000,000 円（消費税別）を 2012 年 4 月末日までに、当該金額に消費税相当額を加算して甲の指定口座に払い込むものとする。乙は、本条に基づいて甲に支払った対価は、いかなる理由によっても返還を請求することはできない。

当時、本案件に関する DLE の出資金名目での A 社に対する支払いは、1500 万円が予定されていたようである。当該金額が総製作費（前記のとおり、1 億 6000 万円）に占める割合は 9.375%となるはずであるが、D 案件覚書のドラフトにおいては、DLE が 1500 万円を支払って A 社から譲り受ける収益分配権

²⁰⁾ D 案件覚書において、「甲」は A 社を、「乙」は DLE を指す。

は、4.8%とされていた（なお、上記「■%のうち4.8%」は、正しくは「■%の4.8%」であり、「乙の収益分配権：4.8%」は、■%に4.8%を乗じた「3.12%」の誤りであると考えられる。）。

これに対し、E氏は、a氏に対し、2012年4月18日付けで、以下のようなメールを返信している（同メールのCCにもB氏が入っている。）。

【件名】：Re: 契約書関係

【送信日時】：2012年4月18日11時6分

【送信者】：E氏

【受信者】：a氏 【CC】：B氏

出資金額1,500万円のうち、制作費で1,000万円が戻り、ネットで500万円の出資ということでよろしいでしょうか。その場合の収益分配権の4.8%の計算式をご教示いただけますでしょうか。

すなわち、E氏は、(4.8%という数字には疑問を呈しているものの) DLEが取得する収益分配権の算定根拠となる金額が、1500万円ではなく、500万円であると認識しており、その理由につき、DLEからA社に対し「制作費で1,000万円が戻り、ネットで500万円の出資」となるためであると理解していることが明らかといえる。

なお、この頃から、本案件については、C氏が担当することとなった。その経緯は、B氏がA氏に宛てた同日付の下記メールにより認められる。

【件名】：A社の件

【送信日時】：2012年4月16日12時40分

【送信者】：B氏

【受信者】：A氏

A社の件ですが、担当をE氏からC氏へ変更するよう指示していただけませんか？数字や計上月が絡み始めているので、営業部が担当した方がいいかとおもいます。E氏の負担と心配を減らしたいとも思います。A氏からの指示の方が、変な誤解が生まれなと思いますので、お手数ですが、よろしく願います。

そして、本案件の担当となったC氏は、同年4月頃、A社のa氏との間で遣り取りし、同年3月31日付けD案件覚書及び同年4月30日付けD案件制作委託契約書を取り交わした。

D案件制作委託契約書においては、大要、

- ・ A 社が DLE に対し、本案件の制作業務を 1 億 5000 万円で委託すること
- ・ 上記制作委託金額の支払方法については、2012 年 7 月から 2013 年 9 月末日まで、毎月、A 社が DLE に 1000 万円を支払うものとする
- ・ DLE は、A 社の承諾を得て、本案件の制作業務を第三者に再委託できるものとする

などが定められていた。

他方、D 案件覚書においては、大要、

- ・ A 社が DLE に対し、A 社が製作委員会に対して有する収益分配権（D 案件覚書作成時点で■%）の 4.8%（全体の 3.1%）を譲渡すること
- ・ DLE が A 社に対し、上記収益分配権の対価として、1600 万円を支払うこと（2012 年 4 月末日限り）
- ・ DLE 及び A 社は、D 案件覚書の定めが両当事者間のみで有効であり、DLE が製作委員会に対して何ら権利を有するものではないことを確認すること

などが定められていた。

これら両契約の内容及びこれらが締結された上記経緯に鑑みれば、DLE は A 社に対し、本案件に関する収益分配権の（一部の）対価として 1600 万円を支払うこととなったものの、当該 1600 万円のうち 1100 万円については本案件の制作受託額と制作委託額との差額により A 社から DLE に対し還流されることが予定されていたものといえる。

なお、2013 年 4 月頃、当時経営戦略統括本部部長であった C 氏により以下のようなシミュレーション（一部抜粋）が作成されて B 氏に送付されており、当初は DLE が本案件の制作業務を A 社から 1 億 5000 万円で受託しこれを 1 億 3900 万円で B 社に委託することが予定されていたが、最終的に DLE は当該制作業務を 1 億 1000 万円で受託し、これを 9900 万円で B 社に委託している。

A社案件シミュレーション

	従来	改訂(案)	
出資	-16,000,000	-16,000,000	A社
制作入金	150,000,000	110,000,000	D案件製作委員会主幹事のA社
外注	-139,000,000	-99,000,000	B社
合計(出資金除く)	11,000,000	11,000,000	
合計(出資金含む)	-5,000,000	-5,000,000	

いずれにせよ、DLE 及び A 社の両当事者間において、DLE が収益分配権の

対価として支払う金額については、当初から 500 万円であると認識されていたことは明らかであったと認められる（500 万円が 1 億 6000 万円に対して占める割合は、3.125%となり、D 案件覚書に定められている、DLE が取得する収益分配権の割合 3.1%と概ね一致する。）。

(ウ) 本件スキームの実行

以上のような経緯を経て、本案件に関しては、A 社⇒DLE⇒B 社という流れで制作委託がなされた。DLE の制作受託額は 1 億 1000 万円、B 社への制作委託額は 9900 万円であり、制作受託による利益は 1100 万円とされていた。他方、D 案件覚書における合意の存在にもかかわらず、本案件については、A 社から DLE に対し収益分配金が支払われていないが、その理由は本調査において明らかにできていない。

なお、本調査の結果、B 社は、2009 年頃から実質的にその活動を休止している状態であったことが認められた。

オ 会計上の問題点と影響

前記エの事実経過等に照らせば、DLE による制作業務の受託及びその再委託は「売上の実体がない資金取引」であると認められる。また、DLE が出資金として計上していた金額のうち、帳合利益相当額については、収益分配権が発生しないこととなるため、出資金としての実体が認められない。

したがって、DLE による制作売上及びこれに対応する原価をいずれも取消すべきである。また、出資金については、DLE による出資金相当額と帳合利益相当額とを相殺し、その純額のみを出資金として処理し、放映開始時に償却する会計処理に変更すべきである。

(5) E 案件について

ア 調査結果の要旨

DLE は、本案件の制作業務を A 社から受託したとして、制作売上を計上していたが、DLE と A 社との間において DLE の収益分配権の比率を調整することにより、DLE の帳合利益が A 社に還流されていたこと等の事実が認められた。

イ 案件の概要

本案件の概要は以下のとおりである。

作品名	E 案件 (TV アニメ)
-----	---------------

企画・制作費	1億6800万円（総製作費は1億7300万円）
製作委員会の出資者 （出資比率）	DLE（10%）、A社（■%） その他5社（■%）
幹事会社	A社
放映・上映時期	■年■月～同年■月（全■話：1話30分）
売上計上の根拠とされた契約書類	－

ウ DLEの会計処理

（ア）制作売上及びその原価

DLEは、本案件の制作業務をA社から受託したとして、2013年6月から同年9月にかけて、制作売上を合計1億1200万円計上した。

他方、DLEは、本案件の制作業務をB社に委託したとして、B社に対する外注費1億300万円を上記制作売上に対応する原価として計上した。

（イ）出資金

DLEは、製作委員会に対し1730万円を支出し、これを本案件の出資金として計上した。当該出資金については、■年■月から償却が開始された。

エ 調査によって認められた事実

本委員会の調査の結果、本案件についても、本件スキームが採用されていた事実が認められた。なお、D案件以外で本件スキームが採用された案件においては、D案件覚書のように、DLEが取得する収益分配権の割合に関する書面上の合意は認められなかったものの、DLEが受領した分配金の半額を返金していたり（本案件、F案件、及びG案件がこれに該当する。）、DLEが受領する分配金がその出資金額の半額をもとに算定されていたりする（H案件及びI案件がこれに該当する。）などの事実が認められた。

本案件については、DLEが製作委員会から受け取った分配金（DLEの10%相当の出資比率に応じて支払われた2次利用収入）につき、その半額をアドバイザーフィー名目でA社に対して送金していた事実が認められた。DLEの一部職員においては、かかる送金処理につき「A社戻し」と呼称することもあった。

本来であれば、DLEの出資相当額は1730万であり、これは本案件の総製作費の10%を占めるのであるから、その分配金の一部をA社に送金する必要はない。ところが、DLEは本案件の制作業務を受託することにより900万円の利益を得ているところ、その実質的な出資相当額は830万円となり、当該金額が総製作費に占め

る割合は概ね 4.8%となる。DLE と A 社は、本案件にかかる DLE の分配金の取り分は当該割合に応じた金銭であると認識していたものと認められる。

この点、C 氏は、本委員会の調査において、本件合意の存在を否定し、アドバイザーフィー名目での A 社に対する送金処理について「DLE が、A 社から 2D アニメーションに関するアドバイザー業務の提供を受けており、その対価としての支払いである。」旨述べている。しかし、DLE と A 社との間でかかるアドバイザー業務に関する契約書等が締結された事実はなく、DLE が A 社からかかるアドバイザー業務の提供を受けたことを示す資料も見当たらない。さらに、C 氏は、D 案件覚書において、DLE が A 社から譲り受ける収益分配権が 10%ではなく 3.1%と定められたことや、H 案件や I 案件について DLE の出資相当額の半額をもとに DLE の受領する分配金が算出されていたことについて、「覚えていない。」「分からない。」旨述べるのみで何ら合理的な説明ができておらず、その供述には信用性が認められない。

したがって、本委員会は、DLE (C 氏) と A 社 (a 氏) との間で本件合意が締結されていたものと認定する。

なお、本案件のほか、F 案件及び G 案件については、DLE が受領した分配金の 2 分の 1 が、A 社に対するアドバイザーフィー名目で送金されていた事実が認められたが、2017 年 4 月頃、かかるアドバイザーフィー名目での送金処理が停止された（その理由は明らかにできていない。）。もともと、C 氏の指示により、同月以降も、DLE の経理担当者が A 社との間で帳合取引にかかる案件の分配金の半額を計算して定期的に C 氏に報告していた事実が認められた。さらに、同月以降に初めて分配金が発生した H 案件及び I 案件については、DLE が製作委員会から受領する分配金につき、当初から、DLE の出資金相当額の 2 分の 1 の金額をもとに算定された金額とされていた事実が認められ、当該送金処理の停止後も、本件合意が継続しているものと認められた。

オ 会計上の問題点と影響

前記エの事実経過等に照らせば、DLE による制作業務の受託及びその再委託は「売上の実体がない資金取引」とであると認められる。また、DLE が出資金として計上していた金額のうち、帳合利益相当額については、収益分配権が発生しないこととなるため、出資金としての実体が認められない。

したがって、DLE による制作売上及びこれに対応する原価をいずれも取消すべきである。また、出資金については、DLE による出資金相当額と帳合利益相当額とを相殺し、その純額のみを出資金として処理し、放映開始時に償却する会計処理に変更すべきである。また、前記第 4・2 追加事案①で述べた A 社への「コンサルフィー」名目での 210 万 6091 円の支払いは、分配金の返金であり、分配金収益

が認識される期に分配金と相殺すべきである。

(6) F 案件について

ア 調査結果の要旨

DLE は、企画・制作費（A 社からの制作受託額）の 20%相当額につき、企画売上を計上していたが、DLE と製作委員会又はその出資者との間で、本案件の企画費を企画・制作費の合計額の 20%相当額とする旨の合意が成立していた事実や DLE が本案件の企画を提供した事実は認められなかった。

また、DLE は、本案件の制作業務を A 社から受託したとして、制作売上を計上していたが、DLE と A 社との間において DLE の収益分配権の比率を調整することにより、DLE の帳合利益が A 社に還流されていたこと等の事実が認められた。

イ 案件の概要

F 案件の概要は以下のとおりである。

作品名	F 案件（TV アニメ）
企画・制作費	不明（総製作費は 2 億 500 万円）
製作委員会の出資者 （出資比率）	A 社（■%）、■■■■株式会社（■%） その他 4 社（合計■%） ※ DLE は、出資金名目で 2050 万円を支出していた。
幹事会社	A 社
放映・上映時期	■年■月～同年■月（全■話：1 話 30 分）
売上計上の根拠とされた契約書類	制作委託契約書（2014 年 12 月 26 日付け）

ウ DLE の会計処理

(ア) 企画売上

DLE は、2014 年 12 月、A 社との間で、DLE による企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 1 億 9500 万円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ A 社と組成した製作委員会に企画を提供したものとして、企画売上を 3900 万円計上した。

(イ) 制作売上及びその原価

DLE は、本案件の制作業務を製作委員会から受託したとして、2015 年 6 月から同年 8 月にかけて、制作売上を合計 1 億 5600 万円計上した。そのほか、DLE は、本案件のエンディング制作（後述の「ED 制作」）売上として 130 万

円を計上していた。

他方、DLE は、本案件の制作業務を A 社に委託したとして、A 社に対する外注費 1 億 8525 万円を上記制作売上に対応する原価として計上した。

(ウ) 出資金

DLE は、製作委員会又は A 社に対し 2050 万円を支出し、これを本案件の出資金として計上した。当該出資金については、■年■月から償却が開始された。

エ 調査によって認められた事実

(ア) 企画売上について

本案件について DLE が取り交わした契約書は、A 社（但し、契約書上の表記は「製作委員会の代表幹事である株式会社 A 社」との間で取り交わされた、2014 年 12 月 26 日付け「『F 案件』制作委託契約書」のみである。当該契約書は、本案件の企画・制作等の業務を DLE が A 社から受託する旨を内容とする契約書類であるところ、2015 年 3 月 30 日、当時本案件の担当プロデューサーであった K 氏と当時エンタテインメント事業本部副本部長であった C 氏との間で、以下のようなメールのやり取りがなされており、実際に当該契約書が取り交わされたのは同日以降であったと認められる。

【件 名】: Re: F 案件 契約書

【送信日時】: 2015 年 3 月 30 日 18 時 25 分

【送 信 者】: K 氏

【受 信 者】: C 氏

制作委託契約第 3 条 2 項に

乙 (DLE) は甲 (A 社) の承諾を得た上で本件業務を第三者に再委託することができるものとする。

但し、乙は自己が甲に対して負う義務と同等の義務を再委託先に負わせなければならない。

とあるのですが、DLE から再委託の出し先は A 社になると思うので、文面を真に受けるならば A 社と契約 (A 社への制作委託契約) を結ぶことになりそうですが、如何なものでしょう？

しらっと気にしなくても良いと思いますし、もう少しちゃんとやるなら、この条項を削っても良いような気がしています。

なお、当該制作委託契約書には、企画費を企画・制作費の合計額の 20%相当額とする旨の規定は見当たらず、そのほか、DLE が本案件の製作委員会又は

その出資者らとの間で、DLE による企画の提供に対する対価に関する合意を締結したと認められる契約書類は見当たらない。

また、本案件の製作委員会議事録（2015 年 3 月 16 日付け第 10 回議事録）には、「DLE も入り、LLP などの形態になる可能性あり。」などと記載されており、DLE が本案件に関与するようになったのは、2015 年 3 月頃からであったと認められ、その頃には既に本案件の製作委員会は第 10 回まで開催されていた。

さらに、同月 16 日、K 氏が A 社従業員に対し、本案件の企画書データの提供を依頼しており、DLE において企画書が作成されていなかった事実が認められた。

（イ）制作売上について

本案件の制作業務については、（契約書上は「製作委員会の代表幹事である株式会社 A 社」となっているものの、実質的には）A 社が DLE にこれを委託し、DLE がこれを A 社に再委託するという流れとなっている。前記 2015 年 3 月 30 日付けメールからも明らかなおお、このような制作委託の流れについては、当初から予定されていたものといえるが、このような制作委託の流れに DLE が介入する意義は認め難いものといえる。

他方、DLE は、本案件の制作業務を 1 億 9500 万円で受託しているが、制作売上として計上した金額は 1 億 5600 万円であり、これは企画売上 3900 万円を計上したことにより当該金額を制作受託額から控除せざるを得なかったためであると認められる。A 社への制作委託額は、A 社からの制作受託額の 95% 相当額である 1 億 8525 万円とされており、DLE としては、企画売上进行を計上することによって本案件が制作赤字になることを当初より認識していたものと認められる。

なお、企画売上を含めて検討した場合、本案件による DLE の帳合利益は 975 万円であり、DLE の出資額は、そのおよそ倍額である 2050 万円（総製作費の 10%相当額）となっていた。

そして、本案件についても、本件スキームが採用されており、DLE が製作委員会から受領した分配金（10%分）につき、その半額をアドバイザーリーフ一名目で A 社に対して送金している事実が認められた。

さらに、K 氏が 2015 年 10 月 21 日付けで取引先に送付したメールには、K 氏が担当している案件として本案件が記載されているところ、そこには「【F 案件】（出資と ED 制作のみですが）」などと記載されており、DLE においても、ED 制作を除く本案件の制作業務に関与していないと認識していたものと認められる。なお、前記のとおり、当該 ED 制作については 1 億 9500 万円とは別

途 130 万円の売上が計上された。

オ 会計上の問題点と影響

前記エの事実経過に照らせば、DLE による制作業務の受託及びその再委託は「売上の実体がない資金取引」であると認められる。また、DLE が出資金として計上していた金額のうち、帳合利益相当額については、収益分配権が発生しないこととなるため、出資金としての実体が認められない。

したがって、DLE による制作売上及びこれに対応する原価、並びに企画売上をいずれも取消すべきである。また、出資金については、DLE による出資金相当額と帳合利益相当額とを相殺し、その純額のみを出資金として処理し、放映開始時に償却する会計処理に変更すべきである。

(7) G 案件について

ア 調査結果の要旨

DLE は、企画・制作費（A 社からの制作受託額）の 20%相当額につき、企画売上を計上していたが、DLE と製作委員会又はその出資者との間で、本案件の企画費を企画・制作費の合計額の 20%相当額とする旨の合意が成立していた事実や DLE が本案件の企画を提供した事実は認められなかった。

また、DLE は、本案件の制作業務を株式会社■■■■（以下「H 社」という。）から受託したとして、制作売上を計上していたが、DLE と A 社との間において DLE の収益分配権の比率を調整することにより、DLE の帳合利益が A 社に還流されていたこと等の事実が認められた。

イ 案件の概要

本案件の概要は以下のとおりである。

作品名	G 案件 (TV アニメ)
企画・制作費	1 億 8600 万円 (総製作費は 2 億 100 万円)
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE (10%)、A 社 (■■%)、H 社 (■■%) その他 9 社 (■■%)
幹事会社	H 社
放映・上映時期	■■年■■月～同年■■月 (全■■話：1 話 30 分)
売上計上の根拠とされた 契約書類	制作委託契約書 (2015 年 3 月 31 日付け)

ウ DLE の会計処理

(ア) 企画売上

DLE は、2015 年 3 月、製作委員会又はその出資者である H 社との間で、DLE による企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 1 億 8560 万円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ製作委員会に企画を提供したものととして、企画売上进行を 3712 万円計上した。

(イ) 制作売上及びその原価

DLE は、本案件の制作業務を H 社から受託したとして、2015 年 12 月から 2016 年 3 月にかけて、制作売上进行を合計 1 億 4848 万円計上した。

他方、DLE は、本案件の制作業務及び宣伝業務を A 社に委託したとして、A 社に対する外注費 1 億 5232 万円を上記制作売上に対応する原価及び宣伝業務の原価として計上した。

(ウ) 出資金

DLE は、製作委員会に対し 2010 万円を支出（但し、A 社への外注費の支払等に遅れて 2015 年 8 月から 2016 年 2 月の間に 4 回にわたり分割で支出）し、これを本案件の出資金として計上した。当該出資金については、■年■月から償却が開始された。

エ 調査によって認められた事実

(ア) 企画売上について

DLE は、本案件に関し、H 社との間で 2015 年 3 月 31 日付け制作委託契約書を取り交わしていた。当該制作委託契約書は、DLE が本案件の企画・制作等の業務を H 社から 1 億 8560 万円で受託する旨の内容となっていたが、企画費を企画・制作費の合計額の 20%相当額（3712 万円）とする旨の規定は設けられていない。また、DLE と本案件の製作委員会の出資者らとの間で、製作委員会の設置運営や本案件の制作窓口会社を H 社とすること等を内容とする共同製作契約書が交わされているが、当該契約書においても、企画費を定める規定は設けられていなかった。そのほか、DLE が本案件の製作委員会又はその出資者との間で、DLE による企画の提供に対する対価に関する合意を締結したと認められる契約書は存在しない。

また、2015 年 3 月 10 日、当時エンタテインメント事業本部副本部長であった C 氏が A 社職員から受信した「G 案件企画書」と題するメールにおいて、「G 案件の企画書をお送りします。」旨記載されるとともに、本案件の企画書が同メールに添付されていること等から、DLE において本案件の企画書が作

成されていない事実が認められた^[21]。

(イ) 制作売上について

本案件の制作委託の流れは、製作委員会⇒H社⇒DLE⇒A社となっていたところ、DLEの制作受託額は1億8560万円、A社への制作委託額はその95%相当額である1億7632万円（計上された原価が1億5232万円であった理由については後述する。）であった。DLEが制作売上として計上した金額は1億4848万円であり、これは企画売上3712万円を計上したことによるものであるから、DLEとしては、企画売上3712万円を計上することによって本案件が制作赤字になることを当初より認識していたものと認められる。

なお、企画売上を含めて検討した場合、本案件によるDLEの帳合利益は928万円であり、DLEの出資額は、そのおよそ倍額である2010万円（総製作費の10%相当額）となっていた。

本案件についても、本件スキームが採用されており、DLEが製作委員会から受領した分配金（10%分）につき、その半額をアドバイザーフィー名目でA社に対して送金している事実が認められた。

(ウ) 原価の付替え等について

本案件は、2015年3月に新規案件として本基幹システム上に登録されたが、その外注費率については、当初の利益計画において制作売上の95%（1億8560万円の95%である1億7632万円）と登録されていた。もっとも、同年12月21日、かかる本基幹システム上の外注費率を95%から80%強に下げ旨の利益計画の修正が行われた。結果として、A社に対する外注費は合計1億5232万円として処理されている。

もっとも、かかる利益計画の修正については、本案件の制作赤字（企画売上を計上することにより発生）を隠ぺいするために、本案件から他案件に対し意図的な原価の付替え等がなされたことが認められる。これに関し、C氏が同月25日にA社のa氏宛に送付した「ご請求書の件」と題するメールにおいて、以下のような依頼を行っている。

【件名】：ご請求書の件
【送信日時】：2016年1月25日18時26分
【送信者】：C氏
【受信者】：a氏

²¹ なお、当該企画書には、「企画：〇〇〇〇」として、A社職員の氏名が記載されている（「〇〇〇〇」の部分は、かかる従業員の個人名。）。

2 月末にお支払する請求書の内訳を以下の通りにしていただければ幸いです。

残金 44,270,000 円

①「タイトルなし」日付：2016 年1 月末日 振込日：2016 年2 月末日

3DCG 開発費 (1 月分) 8,000,000 円

3DCG 開発費 (2 月分) 8,000,000 円

3DCG 開発費 (3 月分) 8,000,000 円

合計：24,000,000 円

②G 案件日付：2016 年1 月末日、振込日：2016 年2 月末日

特典映像費 (3 月) 7,120,000 円

③G 案件日付：2016 年1 月末日、振込日：2016 年2 月末日

残制作費 13,270,000 円

つまり、C 氏が、A 社に対し、「残金」4427 万円のうち、2400 万円を「タイトルなし」の 3DCG 開発費として、712 万円を本案件の特典映像費 (3 月分) として、1327 万円を本案件の残制作費として、それぞれ DLE 宛の請求書を作成するよう依頼している事実が認められる^[22]。他方、同日付けで、「3DCG 開発案件 P 案件」と題する案件が新規案件として本基幹システム上に登録されており、前記 2400 万円は、当該新規案件の費用として処理され、2017 年 6 月期の期末に原価に振り替えるまで仕掛品に計上されていた。なお、同「3DCG 開発案件 P 案件」については、当該新規案件にかかる契約書も見当たらず、案件としての実体が認められない。

このような A 社に対する依頼に鑑みれば、当初の利益計画どおり外注費率が 95%であるとした場合、先行して制作費の一部を企画売上として計上している関係上、制作売上が赤字になることが明らかであるため、DLE は、2400 万円を他案件の費用として付け替える^[23]とともに、外注費の一部 (712 万円) を制作費ではなく宣伝費として名目を変えることにより、本案件の 1 話あたりの外注費が制作売上が下回るようにし、制作売上が赤字ではないように見せかけたものと認められる (加えて、他案件に付け替えた 2400 万円については、費用の繰延べを意図していたものと考えられる。)

²² これら①～③を合計すると、4439 万円となり、「残金」4427 万円を 12 万円超過しているが、A 社からは C 氏からの依頼どおりに 3 通の請求書が発行されているため、DLE はこれら請求書に基づき、A 社に対し合計 4439 万円を支払っている。

²³ 本案件において A 社への外注費として処理された 1 億 5232 万円に、この 2400 万円を加算すると合計で 1 億 7632 万円となり、当初の DLE の利益計画として登録されていた本案件の外注費 (制作売上の 95%相当額) と一致する。

オ 会計上の問題点と影響

前記エの事実経過に照らせば、DLE による制作業務の受託及びその再委託は「売上の実体がない資金取引」であると認められる。また、DLE が出資金として計上していた金額のうち、帳合利益相当額については、収益分配権が発生しないこととなるため、出資金としての実体が認められない。

したがって、前記他案件に付け替えられた外注費を本案件の原価として戻した上で、DLE による制作売上及びこれに対応する原価、並びに企画売上をいずれも取消すべきである。また、出資金については、DLE による出資金相当額と帳合利益相当額とを相殺し、その純額のみを出資金として処理し、放映開始時に償却する会計処理に変更すべきである。

(8) H 案件について

ア 調査結果の要旨

DLE は、本案件の企画・制作費の合計額の 20%相当額につき、企画売上を計上していたが、DLE と製作委員会及びその出資者との間で、本案件の企画費を企画・制作費の合計額の 20%相当額とする旨の合意が成立していた事実や DLE が本案件の企画を提供した事実は認められなかった。

また、DLE は、本案件の制作業務を■■■■株式会社（以下「I 社」という。）から受託したとして、制作売上を計上していたが、DLE と A 社との間において DLE の収益分配権の比率を調整することにより、DLE の帳合利益が A 社に還流されていたことなどの事実が認められた。

イ 案件の概要

本案件の概要は以下のとおりである。

作品名	H 案件 (TV アニメ)
企画・制作費	2 億 520 万円 (総製作費は 2 億 2020 万円)
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE (10%)、A 社 (■■%)、I 社 (■■%)、J 社 (■■%) その他 3 社 (■■%)
幹事会社	A 社
上映・放映時期	■■年■■月～同年■■月 (全■■話：1 話 30 分)
売上計上の根拠とされた 契約書類	合意書 (2015 年 12 月 31 日付け) 制作委託契約書 (2016 年 12 月 1 日付け)

ウ DLE の会計処理

(ア) 企画売上

DLE は、2015 年 12 月、A 社との間で、DLE による企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 2 億 3400 万円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ製作委員会に企画を提供したものとして、企画売上进行を 4680 万円計上した。もっとも、DLE は、かかる企画売上に付き、2017 年 4 月にその金額を 4080 万円とする旨の修正を行っていた。

(イ) 制作売上及びその原価

DLE は、本案件の制作業務を I 社から受託したとして、制作売上进行を合計 1 億 6320 万円計上した。

他方、DLE は、本案件の制作業務を株式会社■■■■ (以下「J 社」という。) に委託したとして、J 社に対する外注費 1 億 9299 万円を上記制作売上に対応する原価として計上した。

(ウ) 出資金

DLE は、製作委員会に対し 2202 万円を支出し、これを本案件の出資金として計上した。当該出資金については、■■年■■月から償却が開始された。

エ 調査によって認められた事実

(ア) 企画売上について

本案件については、DLE と A 社との間で、本案件の製作委員会を組成し、DLE がその企画・制作業務を行うことや、企画・制作費を 2 億 3400 万円とし、その 20%を企画費とすることなどが記載された 2015 年 12 月 31 日付け合意書が取り交わされている。なお、その後、A 社から DLE 宛に「『H 案件』共同制作費変更の件」と題する書面（日付けは不明）が交付され、他の出資者の要望等により、本案件の制作費が 2 億 520 万円に変更された旨の通知がなされていた事実が認められた。なお、DLE は、2017 年 4 月、既に計上していた企画売上の金額につき、かかる制作費 2 億 520 万円の 20%相当額ではなく、後記 I 社からの制作受託額 2 億 400 万円の 20%相当額とする旨の修正を行った。

さらにその後、DLE、A 社、I 社ほか 2 社との間において、2017 年 4 月 1 日付け共同事業化契約書が取り交わされているが、そこに企画費について定めた規定は見当たらなかった。また、DLE と I 社との間で取り交わされた、DLE が I 社から本案件の企画・制作業務を受託する旨の 2016 年 12 月 1 日付け制作委託契約書においても、企画費を定めた規定は見当たらなかった。

さらに、2016 年 8 月 10 日、当時エンタテインメント事業本部本部長であつ

た C 氏が A 社職員から、本案件の「企画ご提案書」、「シナリオ」、「設定」等の資料をメールで受領するなどしており、本案件の企画業務は A 社がこれを行っていたものと認められた。

(イ) 制作売上について

本案件の制作業務については、製作委員会⇒I 社⇒DLE⇒J 社 (⇒A 社^[24]) という流れで委託・再委託がなされているところ、DLE は、I 社との間で 2016 年 12 月 1 日付け制作委託契約書を取り交わしており、当該制作委託契約書においては、DLE が本案件の企画・制作等の業務を 2 億 400 万円で I 社から受託する旨が記載されていた。そして、製作委員会から I 社への制作業務の委託については、本案件の製作委員会第 1 回議事録 (2016 年 11 月 24 日付け) において、

■制作費：1,710 万円/話×12 話＝2 億 520 万円
→I 社へ制作費として各話 10 万円追加済

などと記載されている。DLE の I 社からの受託額が 2 億 400 万円であることに鑑みれば、かかる記載は、I 社が制作業務を受託することにより「各話 10 万円」、12 話分で合計 120 万円が制作費に追加されたという趣旨であると考えられる。また、DLE から J 社への制作業務の委託については、当初は A 社に対してこれを委託することが予定されていたものと認められた^[25]。このように、本案件については、当初、DLE が製作委員会から制作業務を受託し、これを A 社に再委託することが予定されていたものが、前者については I 社を介して、後者については J 社を介して行われるようになったものと考えられる。

そして、DLE の J 社への制作委託額は 1 億 9299 万円であったところ、DLE

²⁴ J 社からの再委託先については、かかる契約書等を入手できていないため明らかではないが、本案件の製作委員会議事録の記載等から、本案件の制作業務を行っているのは A 社であると認められる。

²⁵ G 氏が C 氏に対し、2017 年 3 月 29 日付け「【H 案件】A 社からの請求書について」と題するメールにおいて「標題の件、3 月末に H 案件関連で A 社に支払う予定だったかと思いますが、まだ請求書が届いていません。お忙しい中お手数をおかけしますが、A 社の担当者様にご確認をお願いできますでしょうか。」などと送信し、これに対し、C 氏は、同年 4 月 13 日付けで「昨日、お電話でもお話しさせていただきましたが、請求元が J 社になります。」などと返信しており、本案件に関する支払先 (制作業務に関する外注費の支払先) が、支払直前で、A 社から J 社に変更されたものと認められる。かかる事実は、J 社の ████████ 氏が C 氏に対し、2017 年 4 月 5 日付け「H 案件制作委託契約ドラフト」と題するメールにおいて「『H 案件』この時点でばたばたとご面倒かけてすみません。御社一弊社間の制作委託契約ドラフト作成いたしました。a 氏には確認済です。」などと送信している事実からも裏付けられる。

が制作売上として計上した金額は1億6320万円であり、これは企画売上4080万円を計上したことによるものであるから、DLEとしては、企画売上4080万円（当初は4680万円）を計上することによって本案件が制作赤字になることを当初より認識していたものと認められる。

なお、企画売上を含めて検討した場合、本案件によるDLEの帳合利益は1101万円であり、DLEの出資額は、その倍額である2202万円（総製作費の10%相当額）となっていた。

本案件についても、本件スキームが採用されていた事実が認められ、DLEは、総製作費の10%相当額の出資をしていたにもかかわらず、6%の比率により算出された分配金しか受領していなかった。これについては、2018年1月5日付け「【H案件】収入分配報告書について」と題するメールにおいて、本案件の担当プロデューサーであったK氏及びA社職員との間で以下のような遣り取りがなされていた。

件名	【H案件】収入分配報告書について		
送信日時	送信者	受信者	本文
2018年 1月5日 17時13分	K氏	A社職員	先月頂きました、【H案件】2017年7月～9月の報告書ですが、国内取引、国外取引共に配分比率が6.0%となっております。根拠となる数式をお教え願いますでしょうか。
2018年 1月5日 18時54分	A社職員	K氏	分配の計算式につきましては、 (総製作費－【■■■■】のプリセールス売上一窓口手数料－脚本印税－諸経費) に対してご出資頂いている金額を分配比率としております。
2018年 1月5日 19時19分	K氏	A社職員	こちらで計算致しますと、 A) 総製作費：220,200,000円 B) ■■■■のプリセールス売上：■■万ドル×■■話＝60万ドル＝6000万円 *第1回製作委員会にて、■■万ドル/話と伺っていたかと思えます。 *共同事業契約に従って、1ドル＝100円と仮定。 C) 窓口手数料：B×25%＝1500万円 脚本印税は、映像に掛かるのは分かりますが、商品化にも掛かるものなののでしょうか。今回の報告書には商品化の分配も含まれています。

			<p>脚本印税、諸経費を便宜的に0円としても、 $A-B-C=175,200,000$円 弊社は、10%の出資比率、22,020,000円です。従って、 ★) $22,020,000 \text{円} \div 175,200,000 \text{円} \approx 12.6\%$ 脚本印税、諸経費を加えたとしても、★の分母が少なくなり分配比率は上記よりも大きくなります。 こちらの勘違いがあればご指摘下さい。</p>
2018年 1月5日 19時44分	A社職員	K氏	<p>分配率が6%と契約書に記載されている出資比率より低い事につきましては、以前の作品から同じ形で貴社C氏と弊社a氏が話しておりましたが、出資比率10%のうち、5%は弊社が持つ話になっております。 詳細については、今までどのように話されていたかご確認頂いた方が確実かと存じます。</p>

かかる遣り取りを経て、K氏は、当時経営管理部部長であったG氏に対し、上記A社職員との遣り取りを転送するとともに、同月9日、以下の内容のメールを送信した。

<p>【件名】: Re : 【H案件】収入分配報告書について 【送信日時】: 2018年1月9日12時4分 【送信者】: K氏 【受信者】: G氏</p>
<p>A社案件（【F案件】、【G案件】、【H案件】）は、 ・出資比率: 10% ・制作受託での中抜き（DLEの手取り）: 5% 実質、5%の出資で10%の分配^[26]。 締結している契約書からはこのように読み取れます。 分配比率が10%ではないならば、どこかに書面、もしくは何かしらの合意がA社との間であるということだと思いますが...。 そうすると、これから動く【Q案件】や【R案件】も同様のスキームだと思われます。 同じくA社案件である【J案件】は、ビデオグラム発売の共同窓口取得のために増資をしているので上記とは数字がやや異なります。</p>

²⁶ 「5%の分配」の誤記であると考えられる。

その後、C氏は、DLE 経理担当者の依頼により、A社から、本案件の分配金の比率に関する資料を入手し、2018年2月15日付け「【H案件】A社報告書料率の根拠資料」と題するメールにかかる資料（「H案件出資割合」と題するエクセルファイル）を添付して同経理担当者へ送付した。かかるエクセルファイルの内容は、以下のとおりであった。

A社	投資回収売上	出資分配金		←端数調整	1 A社(プリセ除く)	
DLE	未払金	出資分配金	6.00%		2 DLE	11,010,000
S社	未払金	出資分配金			3 S社	
I社	未払金	出資分配金			4 I社	
T社	未払金	出資分配金			5 T社	
U社	未払金	出資分配金			6 U社	
J社	未払金	出資分配金			7 J社	
			100.00%		合計	183,791,486

他方、本案件にかかる出資者の実際の出資比率及び出資金額は以下のとおりである。

出資者	出資比率	出資金額
A社	■%	■■■■円
DLE	10%	22,020,000円
S社	■%	■■■■円
I社	■%	■■■■円
T社	■%	■■■■円
U社	■%	■■■■円
J社	■%	■■■■円

このように、当該エクセルファイルにおいては、「プリセールス」を除外した場合の各社の分配金を算出するに当たり、DLE及びA社以外の出資者についてはそれぞれの出資金額に基づいてこれが計算されているのに対し、DLEについては、出資金額の半額に基づいて計算されていることが明らかであるといえる。

オ 会計上の問題点と影響

前記エの事実経過に照らせば、DLEによる制作業務の受託及びその再委託は「売上の実体がない資金取引」とであると認められる。また、DLEが出資金として計上していた金額のうち、帳合利益相当額については、収益分配権が発生しないこととなるため、出資金としての実体が認められない。

したがって、DLE による制作売上及びこれに対応する原価、並びに企画売上をいずれも取消すべきである。また、出資金については、DLE による出資金相当額と帳合利益相当額とを相殺し、その純額のみを出資金として処理し、放映開始時に償却する会計処理に変更すべきである。

(9) I 案件について

ア 調査結果の要旨

DLE は、本案件の企画・制作費の 20%相当額につき、企画売上を計上していたが、DLE と製作委員会又はその出資者との間で、本案件の企画費を企画・制作費の合計額の 20%相当額とする旨の合意が成立していた事実や DLE が本案件の企画を提供した事実は認められなかった。

また、DLE は、本案件の制作業務を I 社から受託したとして、制作売上を計上していたが、DLE と A 社との間において DLE の収益分配権の比率を調整することにより、DLE の帳合利益が A 社に還流されていたことなどの事実が認められた。

イ 案件の概要

本案件の概要は以下のとおりである。

作品名	I 案件 (TV アニメ)
企画・制作費	3 億 9100 万円 (総制作費は 4 億 1630 万円)
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE (10%)、A 社 (■%)、I 社 (■%)、J 社 (■%) その他 6 社 (■%)
幹事会社	A 社
放映・上映時期	■年■月～同年■月 (全■話：1 話 30 分)
売上計上の根拠とされた契約書類	合意書 (2016 年 5 月 30 日付け) 制作委託契約書 (2018 年 1 月 1 日付け) 制作委託契約書 (2018 年 1 月 1 日付け)

ウ DLE の会計処理

(ア) 企画売上

DLE は、2016 年 5 月までに、A 社との間で、DLE による本案件の企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 4 億 1600 万円 (当時) の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ A 社と組成した製作委員会に企画を提供したものとして、企画売上合計 8320 万円 (同年 4 月に 3900 万円及び同年 5 月に 4420 万円) を計上した。

(イ) 制作売上及びその原価

DLE は、本案件の制作業務を I 社から受託したとして、制作売上を合計 3 億 680 万円計上した。

他方、DLE は、本案件の制作業務を A 社に委託したとして、A 社に対する外注費 3 億 7050 万円を前記制作売上に対応する原価として計上した。

(ウ) 出資金

DLE は、製作委員会に対し 4163 万円を支出し、これを本案件の出資金として計上した。当該出資金については、■年■月から償却が開始された。

エ 調査によって認められた事実

(ア) 企画売上について

本案件に関し、DLE と A 社との間で、2016 年 5 月 30 日付けで合意書が取り交わされており、そこには、本案件の企画・制作業務を DLE が行う旨が記載され、また、本案件の企画費につき企画・制作費の 20%相当額とする旨の記載がなされていた。ところが、DLE、A 社、その他の出資者 3 社の間において 2017 年 4 月 1 日付けで取り交わされた共同事業化契約書においては、企画費について定めた規定は見当たらなかった。また、DLE と I 社との間で取り交わされた、DLE が本案件の企画・制作等の業務を I 社から受託する旨の制作委託契約書においても、企画費を定めた規定は見当たらなかった。

さらに、A 社が本案件の企画書を作成するなどしていた事実が認められた一方で、DLE が本案件の企画業務に関与していた事実は認められなかった。

(イ) 制作売上について

本案件の制作委託の流れは、製作委員会⇒I 社⇒DLE⇒A 社となっていたところ、DLE の制作受託額は 3 億 9000 万円、A 社への制作委託額はその 95%相当額である 3 億 7050 万円であった。DLE が制作売上として計上した金額は 3 億 680 万円であり、これは企画売上 8320 万円を計上したことによるものであるから、DLE としては、企画売上 8320 万円を計上することによって本案件が制作赤字になることを当初より認識していたものと認められる。

なお、企画売上を含めて検討した場合、本案件による DLE の帳合利益は 1950 万円であり、DLE の出資額は、そのおよそ倍額である 4163 万円（総製作費の 10%相当額）となっていた。

本案件についても、本件スキームが採用されていた事実が認められ、DLE は、総製作費の 10%相当額の出資をしていたにもかかわらず、5%の比率（出資額から帳合利益を控除した金額に応じた比率）により算出された分配金しか受

領していなかった。

オ 会計上の問題点と影響

前記エの事実経過に照らせば、DLE による制作業務の受託及びその再委託は「売上の実体がない資金取引」であると認められる。また、DLE が出資金として計上していた金額のうち、帳合利益相当額については、収益分配権が発生しないこととなるため、出資金としての実体が認められない。

したがって、DLE による制作売上及びこれに対応する原価、並びに企画売上をいずれも取消すべきである。また、出資金については、DLE による出資金相当額と帳合利益相当額とを相殺し、その純額のみを出資金として処理し、放映開始時に償却する会計処理に変更すべきである。

(10) J 案件について

ア 調査結果の要旨

DLE は、本案件の企画・制作費の 20%相当額につき、企画売上を計上していたが、DLE と製作委員会又はその出資者との間で、本案件の企画費を企画・制作費の 20%相当額とする旨の合意が成立していた事実や DLE が本案件の企画を提供した事実は認められなかった。

なお、本案件は、DLE が企画・制作業務に関与していないにもかかわらず企画売上及び制作売上を計上していた点などについて、本件スキームが採用された案件と酷似していたものの、DLE と A 社との間において DLE の分配金の調整がなされている事実は認められなかった。

イ 案件の概要

本案件の概要は以下のとおりである。

作品名	J 案件 (TV アニメ)
企画・制作費	1 億 9600 万円 (総制作費は 2 億 1130 万円)
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE (17.5%)、A 社 (■%)、I 社 (■%) その他 8 社 (■%)
幹事会社	A 社
放映時期	■年■月～同年■月 (全■話 : 1 話 30 分)
売上計上の根拠とされた契約書類	合意書 (2015 年 11 月 30 日付け) 制作委託契約書 (2016 年 6 月 1 日付け)

ウ DLE の会計処理

(ア) 企画売上

DLE は、2015 年 11 月、A 社との間で、DLE による本案件にかかる企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 1 億 9500 万円（同月時点）の 20% 相当額とする旨の合意が成立し、かつ A 社と組成した製作委員会に企画を提供したのものとして、企画売上进行を 3900 万円計上した。

(イ) 制作売上

DLE は、本案件にかかる制作業務を I 社から受託したとして、2016 年 12 月から 2017 年 3 月にかけて、制作売上合計 1 億 5600 万円（I 社からの受託額は 1 億 9500 万円であり、同額から企画売上相当額 20%を控除した金額。なお、I 社は製作委員会から 1 億 9630 万円で制作業務を受託している。）を計上するとともに、A 社に対する外注費合計 1 億 8525 万円を、かかる制作売上に対応する原価として計上していた。

(ウ) 出資金

さらに DLE は、2016 年 8 月頃までに、本案件の出資金として合計 3697 万 7500 円（製作委員会の総製作費の 17.5%）を計上し、■年■月からその償却が開始された。

エ 調査によって認められた事実

(ア) 企画売上について

本案件に関し、DLE と A 社との間で、2015 年 11 月 30 日付けで合意書が取り交わされており、そこには DLE が本案件の企画・制作を行うことのほか、本案件の企画費につき企画・制作費の合計額 1 億 9500 万円の 20%相当額とする旨の記載がなされていた。ところが、DLE、A 社、I 社ほか 4 社の間において 2016 年 7 月 5 日付けで取り交わされた共同事業化契約書では、かかる企画費の金額についての記載はなされなかった（なお、当該共同事業化契約書により、総製作費が 2 億 1130 万円に増額されている。）。また、DLE と I 社との間で、2016 年 6 月 1 日付けで、DLE が本案件の企画・制作等の業務を 1 億 9500 万円で I 社から受託する旨の制作委託契約書が取り交わされていたが、そこに企画費の金額を定める規定等は設けられていなかった。

さらに、A 社が本案件の企画書を作成するなどしていた事実が認められた一方で、DLE が本案件の企画業務に関与していた事実は認められなかった。

(イ) 制作売上について

本案件の制作委託の流れは、製作委員会⇒I社⇒DLE⇒A社となっていたところ、DLEの制作受託額は1億9500万円、A社への制作委託額はその95%相当額である1億8525万円であった。DLEが制作売上として計上した金額は1億5600万円であり、これは企画売上3900万円を計上したことによるものであるから、DLEとしては、企画売上3900万円を計上することによって本案件が制作赤字になることを当初より認識していたものと認められる。

なお、企画売上を含めて検討した場合、本案件によるDLEの帳合利益は975万円である。この点、DLEの出資額は、当初、かかる帳合利益の倍額であり、かつ総製作費の10%相当額である1950万円（前記2015年11月30日付け合意書締結当時）となっていたが、2016年8月頃にDLEが追加出資を行うなどしたことにより、最終的には総製作費の17.5%相当額である3697万7500円となった。

本調査の結果、本案件については、DLEが制作業務に関与した事実は認められなかったものの、DLEの出資比率17.5%に応じた分配金がDLEに支払われているものと認められた。また、前述したとおり、2017年4月頃に分配金の半額をA社に送金する処理が中止されていた関係上、本案件では分配金の半額をA社に返金していた事実も認められなかったが、この点を除いては、本件スキームが用いられた他の案件と酷似している。

オ 会計上の問題点と影響

前記エの事実関係に照らせば、DLEと製作委員会又はその出資者との間で、DLEによる企画の提供に対して製作委員会又はその出資者が企画・制作費の20%相当額を支払う旨の合意が成立していたとは認められない。したがって、本案件にかかるDLEの2015年11月の企画売上3900万円は計上されるべきではない。

また、DLEが制作業務に関与した事実は認められないため、DLEによる制作売上及びこれに対応する原価を相殺し、その純額のみを売上として計上すべきである。

(11) K案件について

ア 調査結果の要旨

DLEは、本案件の企画売上を計上していたが、本案件についてのA社の出資金原資に関し、DLEが別名目でA社に対して支出するなどして負担していた事実が認められ、製作委員会又はA社がDLEに対し本案件の企画費を支払う旨の合意が成立していたものとは認められなかった。

イ 案件の概要

本案件の概要は以下のとおりである。

作品名	K 案件
企画・制作費	不明（企画費 700 万円）
製作委員会の出資者 （出資比率）	DLE（86.1%）、A 社（■%）
幹事会社	不明
放映・上映時期	未放映
売上計上の根拠とされた契約書類	合意書（2014 年 4 月 30 日付け）

ウ DLE の会計処理

DLE は、2014 年 4 月 30 日、A 社との間で、DLE による本案件の企画の提供に対する対価を 700 万円（税込）とする旨（但し、制作費及び宣伝費については別途協議とする旨）の合意が成立し、かつ A 社と組成した製作委員会に企画を提供したものととして、企画売上 700 万円（税込）を計上した。なお、当該企画売上にかかる売掛金は、2015 年 6 月 30 日までに製作委員会からの入金により全額回収したものととして会計処理された。また、製作委員会に対する DLE の出資金は、■年■月からその償却が開始された。

エ 調査によって認められた事実

本案件は、遅くとも、2014 年 1 月頃から DLE と中国のアニメーション会社 ■■■■■（以下「K 社」という。）との間で製作に関する協議が進められていた案件であったところ、DLE は、K 社との間で本案件の製作に関する合意が成立していない 2014 年 4 月 30 日の段階で、企画売上 700 万円を計上した。その後も DLE と K 社との間において、本案件の製作に関する契約の締結に至ることはなかった。

そこで DLE は、2015 年 7 月頃、本案件につき、前期（2014 年 6 月期）に企画売上を計上している事実に合わせて、K 社との間ではなく、A 社との間で、企画の提供に対する対価を 700 万円とする旨（但し、制作費及び宣伝費については別途協議とする旨）の 2014 年 4 月 30 日付け合意書を取り交わした。このような事実は、2015 年 7 月 14 日付けで H 氏が C 氏宛に送信した以下のメールから認められる。

【件 名】：＜契約締結依頼＞【Q 案件】【P 案件】【K 案件】

【送信日時】：2015 年 7 月 22 日 15 時 45 分

【送 信 者】：H 氏

【受 信 者】：C 氏 【CC】：B 氏、I 氏

表題の件、締結を来週中までにお願ひできますでしょうか？

K 案件については、プリプロとして 700 万前期で計上しているため、その事実に合わせて、企画を 700 万とし、制作費については別途交わすと契約書の文言を修正しました。修正部分については、黄色にしています。B 氏確認済みです。

【Q 案件】【P 案件】については、C 氏から頂いて契約書で大丈夫です。
念のため、3つの契約書のデータをお送りします。

すなわち、本案件にかかる 2014 年 4 月 30 日付け合意書は、下記で述べる P 案件及び Q 案件にかかる合意書とともに、2015 年 7 月頃に、DLE と A 社との間で取り交わされたものと認められる。

DLE は、本案件の企画売上にかかる売掛金を、2015 年 4 月 30 日付けの製作委員会口座から DLE 口座への入金 97 万 2000 円（その原資は同日付けの A 社から製作委員会口座向けの出資金名目での同額入金）及び同年 6 月 30 日付けの製作委員会口座から DLE 口座への入金 602 万 8000 円（その原資は同月 29 日付けの DLE から製作委員会口座向けの出資金名目での同額入金）により回収したが、前記 A 社から製作委員会口座向けの入金 97 万 2000 円の原資は、DLE が負担しているものと認められる。すなわち、DLE は、同年 4 月 30 日、A 社に対し、本案件とは別案件である「q 案件開発費^[27]」の名目で外注費として 140 万円（税込 151 万 2000 円）を送金していたところ、DLE が負担すべき「q 案件開発費」は、50 万円（税込 54 万円）であり、実際の支出額との差額である 97 万 2000 円分の支出の根拠が明らかでない。A 社は、かかる 97 万 2000 円を原資として製作委員会口座宛に出資金名目で同額を送金しているものと認められる。この点、DLE の負担額が 50 万円から 140 万円に増額されたことを示す資料は存在せず、q 案件を担当していた C 氏及び■■■■氏（以下「U 氏」という。）は、かかる増額が生じた理由につき「分からない。」旨述べている。

加えて、本調査において、DLE と A 社との間で本案件の製作に関する協議等が行われていた事実は認められなかった。

²⁷ DLE は、2015 年 2 月 28 日付けで、A 社との間で「テレビアニメーション映画『q 案件』（仮）」の企画開発に関する企画開発契約書（企画開発費は税抜 100 万円とされている。）を締結しているところ、同契約書においては、DLE が負担し A 社に支払うべき金額は 50 万円（税抜）とされていた。

オ 会計上の問題点と影響

前記エの事実経過に照らせば、少なくとも、DLEとK社との間で、DLEによる企画の提供に対して製作委員会又はK社が700万円を支払う旨の合意が成立したとは認められない。また、DLEとA社との間の2014年4月30日付け「合意書」が取り交わされた経緯、A社による出資金の原資がDLEからの送金であると認められA社には本案件にかかる出資金を負担する意思があったとは認め難いこと、DLEとA社との間で本案件の製作に関する協議等が行われていた事実が認められないことなどからすれば、DLEとA社との間においても、DLEによる企画の提供に対して製作委員会又はA社が700万円を支払う旨の合意が成立したとは認められず、本案件の会計処理には取引の実在性が認められない。したがって、本案件について計上された企画売上、出資金、売掛金の回収するための原資となったと認められる外注費97万2000円、出資金の償却等はすべて取り消されるべきである。

(12) L案件、M案件、N案件アプリ開発、O案件について

ア 調査結果の要旨

DLEは、A社との合意書に基づき、L案件及びM案件に関してそれぞれ企画売上が計上したが、A社との間で製作委員会を組成する旨の合意は成立していないか、仮にかかる合意が成立していたとしてもA社又は製作委員会に対して、L案件及びM案件にかかる企画という役務提供がなされた事実は認められなかった。また、DLEは、N案件アプリ開発に関して制作売上が計上したが、A社との間で製作委員会を組成した事実は認められなかった。さらに、DLEは、O案件及びN案件アプリ開発に関して、A社に対する外注加工費を計上しているが、A社からこれらに対応する役務提供の事実は認められなかった。

イ 案件の概要

(ア) L案件の概要は以下のとおりである。

作品名	L案件
企画・制作費	2億円
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE(90%)、A社(10%)
幹事会社	不明
放映・上映時期	—(r案件は■年■月)
売上計上の根拠とされた契約書類	合意書(2015年3月31日付け)

(イ) M案件の概要は以下のとおりである。

作品名	M 案件
企画・制作費	2 億円
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE (80%)、A 社 (20%)
幹事会社	不明
放映・上映時期	未放映
売上計上の根拠とされ た契約書類	合意書 (2016 年 3 月 31 日付け)

(ウ) N案件アプリ開発の概要は以下のとおりである。

作品名	N 案件アプリ開発
企画・制作費	—
製作委員会の出資者 (出資比率)	—
幹事会社	—
リリース時期	■年■月
売上計上の根拠とされ た契約書類	—

(エ) O案件の概要は以下のとおりである。

作品名	O 案件
企画・制作費	8000 万円
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE (■%)、■■■■合同会社 (以下「a 社」という。) (■%)
幹事会社	DLE
放映・上映時期	■年■月
売上計上の根拠とされ た契約書類	共同制作契約書 (2017 年 9 月 22 日付け)

ウ DLE の会計処理

(ア) L 案件について

DLE は、2015 年 3 月、A 社との間で、DLE による企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 2 億円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ A 社と組成した製作委員会に企画を提供したものとして、企画売上を 4000 万円計上した。なお、当該企画売上に係る売掛金は、2016 年 6 月 30 日、製

作委員会からの入金により全額回収したものであるとして会計処理され、また、製作委員会に対する DLE の出資金は、■年■月からその償却が開始された。

(イ) M 案件について

DLE は、2016 年 3 月、A 社との間で、DLE による企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 2 億円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ A 社と組成した製作委員会に企画を提供したものであるとして、企画売上を 4000 万円計上した。なお、当該企画売上に係る売掛金は、2016 年 6 月 30 日、製作委員会からの入金によりその半額を回収したものであるとして会計処理された。

(ウ) N 案件アプリ開発について

DLE は、2016 年 9 月、N 案件アプリ開発として、制作売上 2000 万円を計上し、2017 年 6 月、N 案件アプリ追加開発として、制作売上 1000 万円を計上した。また、DLE は、2016 年 9 月、N 案件アプリ開発素材制作の対価として外注加工費 500 万円を計上し、2017 年 6 月、N 案件アプリ追加開発素材制作の対価として外注加工費 800 万円を計上した。なお、DLE は、本案件の制作売上に係る売掛金は、2016 年 9 月に計上された DLE の N 案件製作委員会に対する出資金の未払金 3240 万円と相殺することで回収したものであるとして会計処理され、また、製作委員会に対する DLE の出資金は、■からその償却が開始され、2017 年 6 月に未償却残高は減損損失として処理された。

(エ) O 案件

DLE は、2017 年 9 月、A 社に対して、本案件の CG 制作の対価として外注加工費 700 万円を計上した。

エ 調査によって認められた事実

(ア) L 案件及び M 案件の出資金を原資とする売掛金の回収とその原資

前記ウのとおり、DLE は L 案件及び M 案件に関する企画売上ににかかる売掛金の全額又は半額を製作委員会から回収したとしている。製作委員会から回収した資金の原資は、製作委員会への A 社及び DLE からの出資金である。A 社が 2016 年 6 月に両製作委員会へ払い込んだ各 2160 万円の原資は DLE が 2016 年 4 月 28 日に A 社に対して、L 案件の映像制作費の前払い名目で支払った 4320 万円であると認められる。なお、当該支払時点において、DLE と A 社の間には当該前払いに関する契約書等は作成されていない。

(イ) L 案件に関する説明の変遷

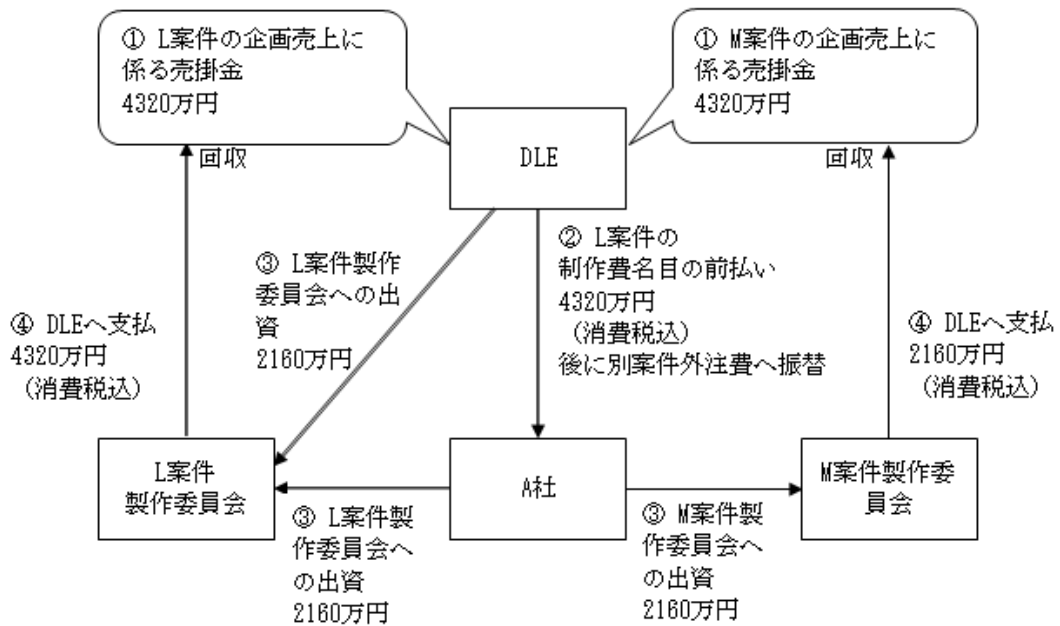
DLE は、L 案件の状況に関する監査法人からの質問に対して、L 案件は、XXXXXXXXXXとして4つの映画を制作・上映することを企図したものであり（すなわちXXXXXXXXXXに対応する予定であった）、単独で総製作費2億円の映画を制作することは想定されていなかった、として、下表のとおり、r 案件、O 案件及びN 案件アプリ開発の3つの案件に変更されたと説明していた。なお、M 案件については、L 案件で制作・上映されるであろう4つの映画の続編を対象とするものであったと説明していた。

案件名	企画・制作費内訳	金額
L 案件	企画費	40,000,000 円
r 案件	企画制作費（企画費 600 万円） 宣伝費	30,000,000 円 20,000,000 円
O 案件	制作費 宣伝費	55,000,000 円 25,000,000 円
N 案件アプリ開発	—	30,000,000 円
合計		200,000,000 円

しかしながら、r 案件の製作委員会は、DLE のほか、株式会社XXXXXXXXXX、株式会社XXXXXXXXXX等計 11 社が共同出資者となっており、O 案件の製作委員会は、DLE 及び a 社の 2 社が共同出資者となっており、いずれも A 社は共同出資者となっていない。このことから、DLE が説明するような案件の連続性について疑義がある。また、N 案件アプリ開発に関しては取り交わされた契約書等がなく、A 社との間で製作委員会が組成されたことを示す書類は本調査期間中 DLE から本委員会へ提出されなかった。

(ウ) 2016 年 4 月 28 日付け前払費用の取り崩し

N 案件アプリ開発案件の原価台帳には、2016 年 9 月 30 日及び 2017 年 6 月 30 日にそれぞれ 500 万円と 800 万円の A 社に対する外注加工費が発生したことが記録されていた。また、O 案件の原価台帳には、2017 年 9 月 29 日に 700 万円の A 社に対する外注加工費が発生したことが記録されていた。これらはいずれも前述した A 社に対する 2016 年 4 月 28 日の前払費用を充当する会計処理が行われた。



以上の経緯に関連して、調査の結果以下の事実も発見された。

①2016年11月17日、当時エンタテインメント事業本部本部長であったC氏は、当時経営戦略統括本部経営管理部部長であったD氏に対して、L案件の覚書とN案件の共同事業契約書を作成したので念のため確認してほしい旨のメールを送付した。当該メールに添付された同年9月30日付け変更覚書のドラフトには、DLEがA社との間で取り交わした2015年3月31日付け「合意書」を一部変更し、当該合意書が定める作品の企画・制作費の内訳を次のとおり改めると記載されていた。

- ・r 案件 (仮) 62,500,000 円
- ・N 案件 (仮) 37,500,000 円
- ・O 案件 (仮) 100,000,000 円

また、当該メールに同じく添付されていたDLEとA社との2者間の2016年8月1日付け共同事業契約書のドラフトには、N案件という作品に関して、事業費予算が3750万円である旨、DLEとA社がそれぞれ90%、10%を出資する旨、制作業務はDLEが行う旨、制作費の内訳は、プリプロダクションが750万円、メイン・ポストプロダクションが3000万円であること等が記載されていた。しかしながら、DLEとA社の中でこれらの契約書等が取り交わされることはなかった。

②2017年10月頃、当時執行役員・事業企画室室長であったC氏は、A社のa氏との間で、L案件に関して、L案件(仮)共同製作契約書及び企画・

プロデュース業務委託契約書を取り交わすことを検討していた。当時、a氏がC氏に送付していた2017年9月20日付け「共同製作契約書」のドラフトには、DLEとA社が[]新規劇場用アニメーション作品に関し、DLEが本映画の製作委員会を第三者との間で組成し、当該委員会のもと本映画を製作することを確認する旨、A社が本事業のために2000万円（消費税別）を2016年6月末までにDLEに支払う旨、DLEはA社に対して収益分配金として当該製作委員会の分配収入の10%を支払う旨が記載されていた。また、同時に送付された2017年9月20日付け「企画開発・プロデュース業務委託契約書」のドラフトには、DLEは、[]新規劇場用アニメーション作品に関する企画開発・プロデュース業務をA社に委託し、その対価として、DLEはA社に対して2016年4月30日までに4000万円（消費税別）を支払う旨が記載されていた。その後、DLEとA社は、契約締結日を2016年2月1日として「企画開発・プロデュース業務委託契約書」のみ取り交わすこととし、企画開発・プロデュース業務の委託に係る対価（4000万円（消費税別））はDLEとA社が協議して定めるスケジュールに従って支払うものとするという内容に変更された。

③2017年10月11日、当時経営管理部部長であったG氏は、2017年10月11日、C氏に対して、「【旧L案件】納品書について」と題するメールにより、過去分を含めて納品書をもらっていなかったようなので、下記の内容の納品書を準備してもらえないかA社a氏に確認してほしい旨を伝えた。

・2016年9月納品	N案件アプリ（素材制作）	5,000,000円
・2017年6月納品	N案件アプリ（素材制作）	8,000,000円
・2017年9月納品	アニメーション制作	7,000,000円
	合計	20,000,000円

C氏は、同日、G氏のメールに対して、A社に確認したところ、A社が認識している発行済み請求書が4000万円とのことで、2000万円の差額分はどういう扱いなのかという質問があり、納品書の件は、まずは金額の整合性を取ってからにしてほしいとのことである旨のメールを返信した。これに対して、G氏は、同月12日、差額の2000万円はM案件になるもので、当時、A社からもらった請求書にはL案件で4000万円と記載しているが、前任のD氏に聞いたところ、内訳の記載が間違っているとされた旨、A社からの出資金はL案件で2000万円、M案件で2000万円をもらっているため各2000

万円であることから、差額 2000 万円は M 案件にあたるもののため、納品書はまだ（発行されない）と伝えてほしい旨のメールを返信した。

これらの遣り取りを経て、G 氏は、2018 年 2 月 20 日、A 社の■■である■■■■氏（以下「b 氏」という。）に対して、以下の内容の納品確認書を送付するとともに、C 氏に対して、下記のメールを送信した。

- ・2016 年 9 月 30 日受領 N 案件アプリ（素材制作） 5,400,000 円
- ・2017 年 6 月 30 日受領 N 案件アプリ（素材制作） 8,640,000 円
- ・2017 年 9 月 29 日受領 O 案件（CG 制作等） 7,560,000 円

【件 名】：Re: 【DLE】納品確認のご連絡

【送信日時】：2018 年 2 月 20 日 18 時 25 分

【送 信 者】：G 氏

【受 信 者】：C 氏

先程 A 社の b 氏宛に、旧 L 案件の納品確認書を送付いたしました。

もし b 氏から「これなんだっけ？」というご連絡があったら

- ・DLE の会計処理のためであること
- ・「問題ないです」とメールを返してほしい

旨、お伝えいただけますでしょうか。

その後、G 氏は、同年 7 月 6 日、C 氏が G 氏に送った「A 社より L 案件の収益報告の要請があった」旨のメールに対して、下記の内容のメールを送信した。

【件 名】：Re: A 社向け L 案件収益見込み

【送信日時】：2018 年 7 月 6 日 12 時 52 分

【送 信 者】：G 氏

【受 信 者】：C 氏 【CC】：F 氏

「O 案件+N 案件+r 案件」の 3 つの合計の、収支報告をする・・・という理解でいいでしょうか？

分配って必要ですか？

L 案件で出資してもらった 2000 万は、添付の業務委託契約書記載 [28] の 4000 万のうち 2000 万として、返してあげてるのですが。。。

(エ) 小括

²⁸ 上記②の 2016 年 2 月 1 日付「企画開発・プロデュース業務委託契約書」をいう。

以上の事実経過に照らせば、DLE と A 社との間で、L 案件及び M 案件に関して製作委員会を組成する旨の合意は成立していないか、仮にかかる合意が成立していたとしても、A 社又は製作委員会に対して、L 案件及び M 案件にかかる企画という役務提供がなされた事実は認められない。そして、2016 年 4 月 28 日に A 社に対して支出された 4320 万円は、2015 年 3 月及び 2016 年 3 月に計上された L 案件及び M 案件の企画売上にかかる売掛金が回収されたように見せるため、A 社に対して前払費用名目で支払われ、その後、当該前払費用は架空の外注費に充てられたものと認められる。また、DLE と A 社との間で、N 案件アプリ開発に関する製作委員会が組成されたとは認められない。

オ 会計上の問題点と影響

前記エの事実関係に照らせば、これら案件の会計処理には取引の実在性が認められない。したがって、当該案件について計上された企画売上、出資金、出資金の償却等はすべて取り消すとともに、A 社からの出資金（DLE の企画売上の回収原資）の原資であるものの別名目で会計処理された関連する資金の動きについても実態を反映するよう修正すべきである。

(13) P 案件について

ア 調査結果の要旨

DLE は、本案件の企画売上を計上していたが、当該企画売上にかかる売掛金が帳簿上計上された出資金によって消し込まれていた事実が認められ、A 社が DLE に対し本案件の企画費を支払う旨の合意が成立していたものとは認められなかった。

イ 案件の概要

本案件の概要は以下のとおりである。

作品名	P 案件
企画・制作費	1 億 2000 万円
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE (80%)、A 社 (20%)
幹事会社	不明
放映・上映時期	制作中止
売上計上の根拠とされた契約書類	合意書 (2015 年 6 月 30 日付け)

ウ DLE の会計処理

DLE は、2015 年 6 月、DLE による本案件にかかる企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 1 億 2000 万円の 20%相当額とする旨の合意が A 社との間で成立し、かつ A 社と組成した製作委員会に企画を提供したのものとして、企画売上を 2400 万円計上した。当該企画売上にかかる売掛金については、2016 年 6 月 30 日に回収したのものとして会計処理された。

他方、DLE は、製作委員会に対する出資金 2400 万円につき、DLE と A 社との間で取り交わされた本案件の製作中止に関する 2017 年 6 月 30 日付け「覚書」に基づいてその全額を減損処理した。

エ 調査によって認められた事実

DLE の会計帳簿を確認したところ、企画売上にかかる売掛金は、製作委員会からの入金によって回収されたものではなく、DLE が帳簿上計上した出資金によって消し込まれていた。

オ 会計上の問題点と影響

前記エにおいて認められた事実によれば、本案件の会計処理には取引の実在性が認められない。したがって、本案件について計上された企画売上、出資金、出資金の減損はすべて取り消されるべきである。

(14) Q 案件について

ア 調査結果の要旨

DLE は、A 社との間において組成した製作委員会に対し本案件の企画を提供したとして企画売上を計上していたが、DLE と A 社との間で本案件の製作委員会が組成された事実や DLE が本案件の企画を提供するなどした事実は認められなかった。

イ 案件の概要

本案件の概要は以下のとおりである。

作品名	Q 案件 (TV アニメ)
企画・制作費	1 億 9500 万円
製作委員会の出資者 (出資比率)	A 社 (■%)、DLE (■%)
幹事会社	不明

放映・上映時期	未放映（予定上は全話）
売上計上の根拠とされた契約書類	合意書（2015年6月30日付け）

ウ DLE の会計処理

DLE は、2015年6月、A社との間で、DLEによる本案件にかかる企画の提供に対する対価を企画・制作費の1億9500万円の20%相当額とする旨の合意が成立し、かつA社と組成した製作委員会に企画を提供したものとして、企画売上を3900万円計上した。

また、DLEは、同月30日、A社に対し、3900万円を支払い、これを本案件の出資金として計上した。

エ 調査によって認められた事実

本案件については、DLEとA社との間で、2015年6月付けで合意書が取り交わされているところ、その内容は、本案件の製作委員会を組成しDLEがかかる企画及び制作を行うこと、本案件の企画費を企画・制作費の合計額1億9500万円の20%とすること等であった。

もっとも、本案件については、本報告書作成時点において製作委員会が開催されておらず、また、DLEではなくA社が企画書を作成するなどしていた事実が認められた。なお、本案件及びR案件について、2017年8月23日付けで、A社職員からG氏宛に「合意書の存在を認識しておりませんでした。」などと記載されたメールが送信されていたことも認められた。

他方、DLEは、監査法人からの本案件の進捗確認に対し、2018年6月頃から、本案件の企画内容がs案件というタイトルに変更になった旨説明するようになっていた。この点に関し、当時経営管理部部長であったG氏が、2018年6月、当時ニュービジネスプロデュース事業部事業部長であったC氏に対し、以下のメールを送信していた。

件名	Re: 【対監査法人】プリプロ計上案件 現在の状況について		
送信日時	送信者	受信者	本文
2018年 6月7日 11時48分	G氏	C氏	R案件を、s案件にするのか...という件ですが、どのようになりましたでしょうか？ ご教示頂けますと幸いです。
2018年 6月7日 19時34分	G氏	C氏	R案件をs案件とする件、合意書を見返したのですが、 ・製作委員会を組成している

			<p>・DLE が製作委員会の企画制作を行うという合意書になっています。</p> <p>バックファイナンスで入ったとして、DLE と A 社のバックファイナンス製作委員会ってするのはさすがにきついですかね？ ☹</p> <p>なんかわけがわからなくなりそうですが... プリプロ案件、うまくはめ込みたいのでどうにかできないかと。。</p>
2018年 6月24日 16時37分	G氏	C氏	<p>ごめんなさい、私、間違えてました。</p> <p>R 案件 → d 案件</p> <p>Q 案件 → s 案件</p> <p>ですね。</p> <p>s 案件について、1点確認させてください。</p> <p>当初、DLE の出資額が 2340 万とのことですが、既に 3900 万（税抜）を A 社に支払っています。</p> <p>バックファイナンスをうまく利用することですが、出資額、増やしてもらうことってできますでしょうか？</p>

すなわち、本案件については、企画・制作の進行が大幅に遅延しているか又は進行が停止しているなどしていたものの、DLE において、本案件の企画売上を計上していた関係上、監査法人に対しそのように説明することが憚られたために、本案件の企画内容につき、企画・制作が進行している別案件に変更になった旨説明するようになったものと考えられる。そして、本調査の結果、本案件の企画については、A 社においてその企画業務が継続されていることが認められた。他方、s 案件については、A 社において、本案件とは別案件として認識されており、既に製作委員会が組成されていることが認められた。なお、DLE は、本報告書作成時点で、s 案件の出資者となっていないことも明らかになった。

オ 会計上の問題点と影響

前記エのとおり、2015年6月には製作委員会を組成する旨の合意書が取り交わされていたにもかかわらず、長期間にわたり製作委員会が開催されなかったことや、DLE が本案件の企画書を作成するなどの企画業務に関与した事実が認められないことなどの事実経過に照らせば、本案件にかかる合意書が取り交わされた時点において、DLE と A 社との間で、製作委員会を組成し、DLE が企画・制作業務を行う旨の合意や、A 社又は製作委員会が DLE の企画の提供に対し、企画費を支

払う旨の合意がなされていたとは認められない。

本案件の会計処理には取引の実在性が認められないため、本案件について計上された企画売上は取り消されるべきである。

(15) R 案件について

ア 調査結果の要旨

DLE は、A 社との間において組成した製作委員会に対し、本案件の企画を提供したとして企画売上进行していたが、DLE と A 社との間で本案件の製作委員会が組成された事実や DLE が本案件の企画を提供するなどした事実は認められなかった。

イ 案件の概要

本案件の概要は以下のとおりである。

作品名	R 案件	
企画・制作費	当初	2 億 1600 万円
	現在	4 億 3200 万円
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE (■%)、A 社 (■%)	
幹事会社	不明	
放映・上映時期	未放映 (予定上は全■話)	
売上計上の根拠とされた契約書類	合意書 (2015 年 12 月 31 日付け) 覚書 (2016 年 1 月 31 日付け)	

ウ DLE の会計処理

DLE は、2015 年 12 月、A 社との間で、DLE による本案件にかかる企画の提供に対する対価を、企画・制作費の合計額 2 億 1600 万円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ A 社と組成した製作委員会に企画を提供したものとして、企画売上进行を 4320 万円計上した。

また、DLE は、2016 年 1 月、A 社との間で企画・制作費の合計額を 4 億 3200 万円に変更する旨の合意が成立したものとして、増額分 (2 億 1600 万円) の 20%相当額である 4320 万円を企画売上として計上した。

DLE は、A 社に対し、2016 年 3 月 1 日付け及び同月 31 日付けで、それぞれ 2160 万円 (合計 4320 万円) を支払い、これを本案件の出資金として計上した。

エ 調査によって認められた事実

本案件については、DLE と A 社との間において、2015 年 12 月 31 日付け合意書及び 2016 年 1 月 31 日付け覚書が取り交わされているところ、当該合意書の内容は、本案件の製作委員会を組成し、DLE がかかる企画及び制作を行うこと、本案件の企画費を企画・制作費 2 億 1600 万円（全■話）の 20%とすることなどであり、当該覚書の内容は、企画・制作費を 4 億 3200 万円（全■話）に増額し、かつ企画費をその 20%とすることなどであった。

もともと、これらの契約書類が上記の時期にそれぞれ取り交わされ、本案件の企画売上の計上時期が 2015 年 12 月及び 2016 年 1 月になったこと、そして、2 度に分けて企画売上が計上されたことについては、DLE の月次の予算達成が大きく影響しているものと認められた。かかる事実は、2015 年 12 月 3 日、当時経営戦略統括本部経理財務マネージャーであった D 氏が、当時エンタテインメント事業本部副本部長であった C 氏との間で、同日付け「(11 月月次決算) b 案件穴埋め [29]のご相談」と題するメールにおいて、以下のような遣り取りをしていることから明らかである。

件名	(11 月月次決算) b 案件穴埋めのご相談		
送信日時	送信者	受信者	本文
2015 年 12 月 3 日 11 時 2 分	D 氏	C 氏 CC : B 氏	b 案件プリプロ 100 百万円の穴埋め案件のご相談です。 月次を進めてみないと何ともですが、100 百万円案件として持っておきたいと思います。現状■のシリーズ 36 百万円を 12 月からスライドさせることはできますので、あと 64 百万円案件としてほしいと考えております。 お手数ですが、候補をご教示いただけますでしょうか。
2015 年 12 月 3 日 11 時 39 分	C 氏	D 氏	持ちネタとしては、以下となりますが、既に A 社とは 11 月日付で締結することの話はついているので、「H 案件」「J 案件」で穴埋めする感じでしょうかね。 C 氏 R 案件 86,400,000 (A 社案件)

²⁹ b 案件については、当時、企画・制作費が 7 億円から 12 億円に増額されることが予定されており、DLE としては増額にかかる 5 億円の 20%である 1 億円分の企画売上を見込んでいたものの、かかる増額がなされなかったために 1 億円の穴埋めを行う必要が生じた、という意味であると考えられる。

			<i>H</i> 案件 46,800,000 (A 社案件) <i>J</i> 案件 39,000,000 (A 社案件) <i>g</i> 案件 1,600,000 <i>h</i> 案件 15,000,000
2015 年 12 月 3 日 11 時 45 分	D 氏	C 氏 CC : B 氏	承知いたしました。 プリプロ 20%の明記だけお願いします。 (事前にドラフト共有いただけますと幸いです) また、「 <i>H</i> 案件」「 <i>J</i> 案件」に関しましてどなたかに本 基幹システム登録いただくことは可能でしょうか。
2015 年 12 月 3 日 14 時 2 分	C 氏	D 氏 CC : B 氏	以下の流れで考えていますので、添付スキームの最 終確認をお願いします。 1. 社内でスキーム最終確認 (←ここ) 2. A 社へ提案 3. 本基幹システム登録 3'. ドラフト作成 4. 締結

なお、C 氏の上記 14 時 2 分付けメールには、以下のようなスキーム図が添付されており、同メールが送信された時点において、既に、本案件については、企画・制作費が 4 億 3200 万円であり、全■話の作品となることが予定されていたものといえる。

R案件

スキーム:

- ① 製作委員会: A社×DLE
※第三者パートナーが加わるタイミングで持分を譲渡
- ② 総額: ■万円×■話=43,200万円
※契約書には企画費20%を明記
- ③ 出資比率: 90%:10%
※第三者パートナーが加わるタイミングで持分を譲渡
- ④ 制作の流れ
R案件製作委員会⇒DLE⇒A社(orB社)
または、
R案件製作委員会⇒A社⇒DLE⇒B社
※第三者パートナーが加わるタイミングで、
R案件製作委員会⇒A社(or第三者)⇒DLE⇒A社(orB社)
- ⑤ 契約書: 合意書(12月or1月日付)

もっとも、D氏がC氏に宛てた同日午後2時33分付けメールにおいて、以下のような依頼がなされたことにより、本案件については、2015年12月及び2016年1月の2回にわたり、A社との間で契約書類を取り交わし、企画売上が計上されることになった。

【件名】: Re: (11月月次決算) b 案件穴埋めのご相談

【送信日時】: 2015年12月3日14時33分

【送信者】: D氏

【受信者】: C氏 【CC】: B氏

R案件ですが、12月の着地を見てという話になりますが、例えば

(当初契約(12月を想定))

@■万円×■話=21,600万円

プリプロは20%の4,320万円

(覚書(1月以降を想定))

⇒話数拡大を想定

@■万円×■話=43,200万円

追加プリプロは20%の4,320万円

という形も可能でしょうか。もしくは制作単価の改定。
12月着地が問題なければ年明けにすべて入れる形でいきたいと思いますが、厳しくなった場合、予備候補として半分くらいもっておけると安心です。

すなわち、以上の経過に鑑みれば、本案件につき、DLEとA社との間の契約書類が2015年12月付け及び2016年1月付けの2回に分けて取り交わされたのは、DLEが、「b案件穴埋め」のために本案件の企画売上をこれらの時期に分割して計上したいと考えたためであると認められる。

一方で、本案件の担当プロデューサーであったK氏がA社職員に対し、2017年8月30日付けで「『Q案件』『R案件』の企画書があれば頂けますでしょうか。(弊社から出資することになっている案件です。)」などとメールで依頼しており、DLEが企画書を作成するなどの本案件の企画業務に関与した事実は認められない。

また、本案件については、企画売上計上以降本報告書作成時点まで、製作委員会が開催されるなど制作が進行している事実は確認できていない。そして、DLEは、本案件についてもQ案件と同様、企画内容がd案件というタイトルのものに変更になった旨、監査法人に説明していたが、本調査の結果、A社において本案件の企画業務が継続されており、本案件とd案件とは別案件である事実が認められた。

オ 会計上の問題点と影響

前記エの事実関係に照らせば、本案件の合意書が取り交わされた時点において、DLEとA社との間で、製作委員会を組成しDLEが企画・制作業務を行う旨の合意や、A社又は製作委員会がDLEの企画の提供に対し企画費を支払う旨の合意がなされていたとは認められない。

本案件の会計処理には取引の実在性が認められないため、本案件について計上された企画売上は取り消されるべきである。

5 S案件における不適切な会計処理の検証

(1) 調査結果の要旨

DLEは、本案件の企画・制作費の20%相当額につき、企画売上に計上していたが、DLEと製作委員会又はその出資者との間で、本案件の企画費を企画・制作費の20%相当額とする旨の合意が成立していた事実は認められなかった。

(2) 案件の概要

本案件の概要は以下のとおりである。

作品名	S 案件	
企画・制作費	2014年6月時点	1億9500万円
	2014年12月時点	3億9600万円
	2015年12月時点	5億8800万円
製作委員会の出資者 (出資比率)	2014年6月時点	DLE (■%)、L社 (■%)
	2014年12月時点	DLE (■%)、L社 (■%)
	2016年6月時点	DLE (30%)、L社 (■%)、■■■■ (■%)
	現在	DLE (28%)、L社 (■%)、■■■■ (■%)、 ■■■■ (■%)
幹事会社	DLE	
放映・上映時期	■年■月 (全■話：インターネット配信)	
売上計上の根拠とされた契約書類	合意書 (2014年6月30日付け) 制作費等変更に関する覚書 (2014年12月31日付け) 期間の延長等に関する覚書 (2015年12月31日付け)	

(3) DLE の会計処理

DLE は、2014年6月、■■■■株式会社 (以下「L社」という。) との間で、DLE による本案件にかかる企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額1億9500万円の20%相当額とする旨の合意が成立し、かつL社と組成した製作委員会に企画を提供したものととして、企画売上を3900万円計上した。

また、DLE は、同年12月、L社との間で企画・制作費の合計額を3億9600万円に変更する旨の合意が成立したものととして、増額分(2億100万円)の20%相当額である4020万円を企画売上として計上し、さらに2015年12月には、L社との間で企画・制作費の合計額を5億8800万円に変更する旨の合意が成立したものととして、増額分(1億9200万円)の20%相当額である3840万円を企画売上として計上した。これにより、DLE が本案件について計上した企画売上は合計1億1760万円となった。なお、DLE は、2018年2月から制作物の納品を開始し、2018年6月末までに約4億2700万円の制作売上を計上している。

(4) 調査によって認められた事実

本案件については、DLE とL社との間で2014年6月30日付け「合意書」、同年12月31日付け「期間の延長に関する覚書」、同日付け「制作費等変更に関する覚書」及び2015年12月31日付け「期間の延長等に関する覚書」が、また、DLE、L社及び■■■■の三者間において、2016年12月31日付け「テレビアニメーション映画『S案件』共同事業契約書」が、それぞれ取り交わされていた。

それぞれの契約書類の内容は、大要、

- ・2014年6月30日付け「合意書」
 - ⇒ L社が出資者を募り製作委員会を組成し、DLEがかかる製作委員会の組成を条件に企画・制作・宣伝を行うこと及び企画・制作費を1億9500万円（全13話）とすることなどについての合意
- ・2014年12月31日付け「期間の延長に関する覚書」
 - ⇒ 上記合意書における合意の有効期間を2015年12月末日までとすることなどについての合意
- ・2014年12月31日付け「制作費等変更に関する覚書」
 - ⇒ 企画・制作費を3億9600万円（全■話）とすることなどについての合意
- ・2015年12月31日付け「期間の延長等に関する覚書」
 - ⇒ 企画・制作費を5億8800万円（全■話）とすることなどについての合意
- ・2016年12月31日付け「テレビアニメーション映画『S案件』共同事業契約書」
 - ⇒ 総製作費を■億■万円とし、その内訳を映像制作費5億8800万円、宣伝費■万円とすることなどについての合意

というものであった。

しかしながら、いずれの契約書類においても、企画費の金額を定める旨の記載は見当たらず、本委員会の調査において、DLEとL社との間で本案件の企画費を企画・制作費の20%相当額とし、これがDLEに支払われることとする旨の合意が締結されていたことを示す資料は発見されなかった。

加えて、本案件の企画・制作費が増額されるに当たり、これに伴って企画費も増額するといったような合意がなされたことも認められない。したがって、企画・制作費の増額を理由として追加的に企画売上を計上していた処理は、会計処理の根拠を欠くものと言わざるを得ない。

なお、本案件に関しては、2014年6月30日付け合意書において、以下のような違約金条項が設けられており、B氏は、かかる違約金条項によって企画費にかかる債務の履行（企画売上にかかる売掛金の回収可能性）が担保されていることから、当該違約金条項が企画売上の計上を許容する根拠となる旨説明している。

第6条第3項

L社及びDLEは、本合意第1条第2項に規定された企画・制作費の20%に相当する金額を違約金として相手方に支払うことにより、いつでも本合意を解除することができる。なお、かかる解除がなされた場合、次条の定め^[30]にかかわらず、L社及びDLEは、相手方に対し、違約金以外にいかなる金銭も請求できない。

³⁰ 「第7条（損害賠償）」の規定を指している。

しかし、かかる違約金条項の趣旨は、一方当事者の意思表示により解除を行うに当たっては企画・制作費の20%に相当する金額を支払うことを要するという点にある。そして、違約金にかかる債権債務関係は、当事者が一方的な解除の意思表示をなした場合に発生するものと解されるが、企画費にかかる債権債務関係は、DLE が企画売上を独立して計上している以上、当該計上時点で既に発生しているはずであり、仮にL社がDLEに対し一方的に解除の申込みをした場合、DLEは、既に発生している（とDLEが考えている）企画売上にかかる売掛金に加え、L社による一方的な解除の意思表示によって生じた違約金も別途請求できるはずである。このように、上記違約金条項における違約金と、DLEが計上した企画売上にかかる売掛金債権とは何ら関連性が認められない。

したがって、かかる違約金条項をもって、L社（又は製作委員会）がDLEに対し、本案件の企画・制作費の20%相当額を企画費として支払う旨の合意が成立していたとは認められない。

（5）会計上の問題点と影響

前記（4）の事実関係に照らせば、DLEとL社との間でDLEによる企画の提供に対して製作委員会又はL社が企画・制作費の合計額5億8800万円の20%相当額を支払う旨の合意が成立したとは認められない。したがって、本案件にかかる2014年6月の企画売上3900万円、同年12月の企画売上4020万円及び2015年12月の企画売上3840万円は、いずれも計上されるべきではなく、制作売上の一部として、XXXXXXXXXXにおける放映のための成果物の納品時点に計上すべきものと認められる。

6 C社との取引における不適切な会計処理の検証

（1）調査結果の要旨

DLEは、株式会社XXXXXXXXXX（以下「C社」という。）との間で取り交わした合意書等に基づき、U案件、T案件及びV案件に関して企画売上を計上したが、いずれも、DLEと製作委員会やその出資者との間で各案件の企画費を企画・制作費の20%相当額とする旨の合意が成立していたとは認められなかった。

また、DLEは、C社との間で取り交わした合意書に基づき、「X案件（仮）」及び「W案件（仮）」に関して企画売上を計上したが、いずれの案件についても、これら合意書が取り交わされた時点においてDLEによる企画の提供がなされていたとは認められず、また、製作委員会又はその出資者が各案件の企画費をDLEに支払う旨の合意が成立していたとは認められなかった。

さらに、DLEは、U案件のスピノフアニメーションであるe案件に関して制作売上を計上したが、当該案件において製作委員会が組成されていた事実は存在せず、当該制作売上が発生しているとは認められなかった。

(2) U 案件について

ア U 案件の概要は以下のとおりである。

作品名	U 案件
企画・制作費	6000 万円（総製作費は■万円）
製作委員会の出資者 （出資比率）	DLE（30%）、C 社（■%）、M 社（■%） その他 6 社（■%）
幹事会社	DLE
放映・上映時期	■年■月■日
売上計上の根拠とされ た契約書類	合意書（2014 年 9 月 16 日付け）

イ DLE の会計処理

（ア）企画売上

DLE は、2014 年 9 月、C 社との間で、DLE による企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 6000 万円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ C 社と組成した製作委員会に企画を提供したものとして、企画売上进行を 1200 万円計上した。

（イ）制作売上

DLE は、本案件の制作業務を製作委員会から受託したとして、2015 年 12 月に 4300 万円を、2016 年 6 月に 500 万円を制作売上として計上した。

他方、DLE は、本案件の制作業務を C 社に委託したとして、C 社に対する外注費 5000 万円を上記制作売上に対応する原価として計上した。

ウ 調査によって認められた事実

本案件については、DLE と C 社との間で 2014 年 9 月 16 日付け合意書が取り交わされていたところ、当該合意書には、本案件の製作委員会の組成に合意し、企画・制作費を 6000 万円とする旨の記載があったものの、企画・制作費の内訳や企画費を当該 6000 万円の 20%相当額とする旨の記載はなされていなかった。また、当該合意書において、本案件の企画・制作業務を担当する者が誰なのかについて明記されていなかった。さらに、DLE、C 社及び株式会社■■■■（以下「M 社」という。）その他 6 社の合計 9 社間において、本案件の共同製作に関する 2016 年 5 月 1 日付け共同事業契約書が取り交わされているが、当該契約書においても企画費の金額を定める旨の規定は設けられていなかった。そのほか、DLE と製作委員会又はそ

の出資者との間で企画費の金額についての合意が成立したと認められる資料は見当たらなかった。

さらに、本案件については、当初、C社がM社とともに企画を進行させていた案件であり、C社がDLEに幹事会社を務めてもらおうと考えてDLEに持ち込んだ案件であって、初期企画書の作成、脚本製作、キャスティングディレクション等の企画業務は既にC社が実施していた（なお、本委員会は、DLEから、DLEは初期企画書をもとにして、原作キャラクターのデザイン作成及びキャラ&ストーリーコンセプトの世界観設定立案等の業務を実施した旨の説明を受けた。）。

エ 会計上の問題点及び影響

前記ウの事実関係に照らせば、DLEとC社との間で、DLEによる企画の提供に対して製作委員会又はその出資者が企画・制作費の合計額6000万円の20%相当額を支払う旨の合意が成立したとは認められない。

したがって、DLEの2014年9月の企画売上は計上されるべきではなく、制作売上の一部として、映画上映のための成果物の納品時点に計上すべきものと認められる。

(3) T案件について

ア T案件の概要は以下のとおりである。

作品名	T案件	
企画・制作費	当初	1億5000万円
	現在	1億6800万円（総製作費は■億■万円）
製作委員会の出資者 （出資比率）	2014年9月 30日時点	DLE（■%）、C社（■%）
	2016年2月 29日時点	DLE（■%）、C社（■%）
	2016年11 月1日時点	DLE（22.7%）、C社（■%）、N社（■%）
幹事会社	DLE	
放映・上映時期	■年■月■日に全国劇場公開	
売上計上の根拠とされた契約書類	合意書（2014年9月30日付け） 劇場用映画の製作に関する変更契約書（2016年2月29日付け）	

イ DLE の会計処理

(ア) 企画売上

DLE は、2014 年 9 月、C 社との間で、DLE による企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 1 億 5000 万円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ C 社と組成した製作委員会に企画を提供したものとして、企画売上を 3000 万円計上した。

また、DLE は、2016 年 2 月、C 社との間で、企画・制作費の合計額を 1 億 6800 万円に変更する旨の合意が成立したものとして、増額分（1800 万円）の 20%相当額である 360 万円を企画売上として計上した。

(イ) 制作売上

DLE は、本案件の制作業務を製作委員会から受託したとして、2016 年 9 月に制作売上を 1 億 3440 万円計上した。

他方、DLE は、本案件の制作業務を C 社に委託したとして、C 社に対する外注費 1 億 3000 万円を上記制作売上に対応する原価として計上した。

ウ 調査によって認められた事実

(ア) 契約書類について

本案件については、DLE 及び C 社（並びに株式会社 [REDACTED] [以下「N 社」という。]) の間で、以下の 6 つの契約書類が取り交わされていた。

	①	②	③	④	⑤	⑥
名称	合意書	制作委託 契約書	劇場用実写 映画作品の 製作に関する 変更契約書	共同事業 契約書	共同事業 契約書に 関する 合意書	共同事業 ・収益分 配比率変 更の覚書
日付	2014 年 9 月 30 日	2015 年 6 月 30 日	2016 年 2 月 29 日	2016 年 11 月 1 日	2016 年 11 月 1 日	2018 年 4 月 12 日
当事者	DLE、C 社	DLE、C 社	DLE、C 社	DLE、C 社、 N 社	DLE、C 社	DLE、C 社

①の合意書には、本案件の製作委員会の組成に合意し、本案件の企画・制作費を 1 億 5000 万円とする旨の記載があったものの、企画・制作費の内訳や企画費を当該 1 億 5000 万円の 20%相当額とする旨の記載は見当たらなかった。また、①の合意書には、本案件の企画・制作業務を担当する者が誰なのかにつ

いて明記されていなかった。

②の制作委託契約書は、DLE が C 社に対し本案件の制作業務を 1 億 5000 万円で委託する旨の契約書類であった。

③の劇場用実写映画作品の製作に関する変更契約書は、本案件の企画・制作費を 1 億 6800 万円とし、企画費をその 20%相当額とする旨の契約書類であった。もっとも、③においても、本案件の企画・制作業務を担当する者が誰なのかについて明記されていなかった。

④の共同事業契約書は、本案件の共同製作に関する契約書類であり、本案件の総製作費を■億■万円とし、その内訳につき「企画製作費 金 168,000,000 円」、「P&A 費 金■円」とする旨が記載されていたが、企画費の金額を定める規定は見当たらなかった。また、④の共同事業契約書には、本案件の制作業務を C 社が行うこと等が記載されていた。

⑤の共同事業契約書に関する合意書は、N 社を除いた 2 者 (DLE 及び C 社) 間で取り交わされており、⑤の規定と④の規定との間に相違がある場合には、⑤の規定が優先する旨が記載されていた。そして、⑤には、企画費につき企画・制作費の合計額 1 億 6800 万円の 20%相当額とすること等が定められていた。

⑥の共同事業・収益分配比率変更の覚書は、⑤において合意した DLE と C 社間の収益分配比率 (DLE がその出資金相当額を C 社に優先して回収する旨が定められていた。) の変更に関する契約書類であり、企画費については特段記載されていなかった。

このように、企画費の金額について規定されているのは、DLE と C 社の 2 者間のみで取り交わされた③及び⑤の契約書類のみであり、本案件の製作委員会の出資者である 3 者間で取り交わされた契約書類である④においては、企画費の金額は何ら定められていなかったことが認められる。すなわち、(少なくとも) 製作委員会及び N 社が、本案件の企画に対する対価を企画・制作費の合計額 1 億 6800 万円の 20%相当額とすることに合意をしたという事実は認められない (なお、⑤はあくまで DLE・C 社間の 2 社間の合意に過ぎないため、⑤の規定が④の規定に優先する旨の記載の有無にかかわらず、⑤における合意内容が④における 3 者間の合意に影響を及ぼすことがないことは明らかといえる。)

また、③の劇場用実写映画作品の製作に関する変更契約書においては、DLE が企画業務を担当するなどとは明記されておらず、C 社としても、③により DLE に対し企画・制作費の 20%相当額を支払うものとは認識していなかったものと認められる。

(イ) DLE の役割について

本案件の企画業務についても、初期企画書の作成、脚本製作、キャスティングディレクション等の主たる企画業務は既に C 社が実施していた。DLE は、企画書の修正、原作小説と脚本のチェック、主演のキャスティングディレクション等の企画業務の一部を実施していたが、本案件で DLE に求められていた役割は、主として、本案件の幹事会社を務めること及び配給業務を担うことであった。なお、配給業務については、DLE から株式会社 [REDACTED] に配給業務が委託されていた。

また、本案件の制作に関して DLE が実施した業務は、全体制作スケジュール管理・制作コスト管理・権利処理管理、主題歌・BGM 等の制作に必要な権利の交渉、本編映像チェック、修正ディレクション等の管理業務が主であり、幹事会社として実施する業務との線引きが明確ではなかった。

(ウ) 制作費から宣伝費への振替について

②の制作委託契約書に記載されたとおり、制作業務にかかる C 社に対する外注費は 1 億 5000 万円であった。ところが、DLE は、かかる外注費 1 億 5000 万円のうち 2000 万円につき、制作費ではなく宣伝費（C 社に対する外注費とされていた。）として会計処理した。本案件の制作にかかる外注費として処理された 1 億 3000 万円は 2016 年 9 月までに原価として計上されていたが、宣伝費として処理された 2000 万円については、2017 年 2 月まで原価として計上されなかった。なお、本調査において、DLE が C 社に対し本案件の宣伝にかかる業務を委託した事実がないことが確認された。

エ 会計上の問題点及び影響

前記ウの事実関係に照らせば、DLE と C 社との間で、DLE による企画の提供に対して製作委員会又はその出資者が企画・制作費 1 億 6800 万円の 20%相当額を支払う旨の合意が成立したとは認められない。

したがって、DLE の 2014 年 9 月及び 2016 年 2 月の企画売上は計上されるべきではなく、制作売上の一部として、映画上映のための成果物の納品時点に計上すべきものと認められる。

また、制作売上に関しても、前述したとおり、元請けとして制作の全てを担っていたとは認められず、制作売上と外注費を相殺した純額を DLE の売上として計上すべきである。

さらに、C 社に対する宣伝費にかかる外注費として処理された 2000 万円については、制作費にかかる外注費として処理されるべきである。

(4) V 案件、X 案件（仮）及び W 案件（仮）について

ア 各案件の概要

(ア) V 案件の概要は以下のとおりである。

作品名	V 案件	
企画・制作費	当初	3000 万円
	現在	5000 万円
製作委員会の出資者 （出資比率）	DLE（■%）、C社（■%）	
幹事会社	未定	
放映・上映時期	未上映	
売上計上の根拠とされ た契約書類	合意書（2015年7月27日付け） 劇場用映画の製作に関する変更契約書（2016年3月1日付け）	

(イ) X 案件（仮）の概要は以下のとおりである。

作品名	X 案件（仮）	
企画・制作費	8000 万円	
製作委員会の出資者 （出資比率）	DLE（■%）、C社（■%）	
幹事会社	未定	
放映・上映時期	未上映	
売上計上の根拠とされ た契約書類	合意書（2016年9月20日付け）	

(ウ) W 案件（仮）の概要は以下のとおりである。

作品名	W 案件（仮）	
企画・制作費	8000 万円	
製作委員会の出資者 （出資比率）	DLE（■%）、C社（■%）	
幹事会社	未定	
放映・上映時期	未上映	
売上計上の根拠とされ た契約書類	合意書（2016年9月20日付け）	

イ DLE の会計処理

(ア) V 案件について

DLE は、2015 年 7 月、C 社との間で、DLE による企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 3000 万円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ C 社と組成した製作委員会に企画を提供したものとして、企画売上を 600 万円計上した。

また、DLE は、2016 年 3 月、C 社との間で、企画・制作費の合計額を 5000 万円に変更する旨の合意が成立したものとして、増額分（2000 万円）の 20%相当額である 400 万円を企画売上として計上した。

(イ) X 案件（仮）について

DLE は、2016 年 9 月、C 社との間で、DLE による企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 8000 万円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ C 社と組成した製作委員会に企画を提供したものとして、企画売上を 1600 万円計上した。

(ウ) W 案件（仮）について

DLE は、2016 年 9 月、C 社との間で、DLE による企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 8000 万円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ C 社と組成した製作委員会に企画を提供したものとして、企画売上を 1600 万円計上した。

ウ 調査によって認められた事実

DLE と C 社との間で取り交わされた、これら 3 案件の合意書（及び V 案件に関しては劇場用映画の製作に関する変更契約書）には、いずれも、企画費につき企画・制作費の合計額 20%相当額とする旨の記載がなされていた（これらいずれの書面においても、企画・制作については DLE がこれを行うものと記載されていた。）。

もっとも、V 案件については、C 社が企画書を作成するなどして DLE に持ち込んだ案件であり、C 社が主体となって企画を進行させていた案件であったものと認められた。C 社[]は、本調査において「V 案件については、確かに一時期は DLE との間で案件を進めるための協議等を行っていたものの、そもそも C 社が企画した案件であって、DLE が企画をしたと言われると違和感がある。現在は、DLE との間で製作を進める話は無くなっており、C 社を退社した者が別会社においてその企画を引き継いで製作を進行させているところ、これに DLE が関与しているという話は聞いたことがない。」旨回答した。

他方、X 案件（仮）及び W 案件（仮）については、いずれも C 社が企画した案

件ではないものと認められたが、DLE と C 社との間でこれら 2 案件の合意書が取り交わされた後、製作委員会が開催されるなどの事実はなく、そのほか、これら 2 案件の製作が進められていた事実は認められなかった。また、両案件の合意書が取り交わされるに当たり、当時映像コンテンツ事業部事業部長であった F 氏が C 社 [REDACTED] に以下のメールを送信していた事実が認められた（当該メールには、X 案件（仮）及び W 案件（仮）の合意書のドラフトが添付されていた。）。

【件 名】：合意書の件

【送信日時】：2016 年 11 月 8 日 15 時 18 分

【送 信 者】：F 氏

【受 信 者】：C 社 [REDACTED]

お電話した件ですが、少しお時間たってしまいました。地域活性事業でお願いしております 2 企画の合意書をお送りします。内容は V 案件のときと変わってはいないのでご確認ください。

*企画が仮に飛んだ場合はタイトルは変えられますので。

時間たってしまうこともありまして、大変申し訳ないのですが、こちら急ぎ目で締結したく、今日内容ご確認戴いて問題なければ [REDACTED] の T 案件の完成披露に製本を各 2 部ずつもっていくので、その場でご捺印頂けると大変助かります。

当該メールに「企画が仮に飛んだ場合はタイトルは変えられます」と記載されている通り、F 氏としても、両案件の合意書を取り交わした時点において、これら 2 案件が企画として成立するかどうかについては未確定であり、制作段階に移行できる程度に企画が進行していたわけではないと認識していたものと認められる。加えて、C 社 [REDACTED] は、本調査において、「X 案件（仮）の企画書は F 氏に見せてもらったことがある。面白そうだなとは思ったが、合意書を取り交わしただけで話は全く進んでいない。W 案件（仮）はどんな企画なのかも分からない。今後、C 社と DLE とでこれらの案件の製作を行うことはない。」旨回答し、少なくとも C 社において、今後、X 案件（仮）及び W 案件（仮）の製作を進める意向がないことが確認された。

また、C 社 [REDACTED] は、これら 3 案件の合意書につき、『「案件として進めましょう』ということで取り交わしただけであり、これにより支払いが発生するなどは考えていなかった。』旨回答した。なお、C 社 [REDACTED] が、2018 年 8 月頃、V 案件、X 案件（仮）及び W 案件（仮）の合意書の内容についての確認状³¹⁾を監査法人か

³¹⁾ 当該確認状は、これら 3 案件につき、企画費が企画・制作費の 20%相当額であることや当該 20%相当額を違約金として支払うことにより合意を解除できることなどについての C 社の認識を確認する内容となっており、「当社の認識と一致しており、現

ら受領した際、DLE に対して確認状記載の内容を認める旨の回答はできないと伝えたと、当時ブランドプロデュース事業部事業部長であった F 氏及び当時経営管理部部長であった G 氏から、絶対に迷惑をかけないので、記載内容を認める旨の回答をして欲しい旨依頼され、かかる指示どおりに確認状を返送していた事実が認められた。

エ 会計上の問題点及び影響

前記ウの事実関係に照らせば、いずれの案件についても、DLE による企画の提供に対して製作委員会又はその出資者である C 社が、各案件の企画・制作費の合計額の 20%相当額を支払う旨の合意が成立したとは認められない。

したがって、これら案件にかかる DLE の企画売上はいずれも計上されるべきではなく、すべて取り消されるべきものと認められる。

(5) e 案件について

ア 案件の概要

e 案件の概要は以下のとおりである。

作品名	e 案件
企画・制作費	不明（総制作費は 2400 万円）
製作委員会の出資者 （出資比率）	DLE（■%）、C 社（■%）
幹事会社	不明
放映・上映時期	■年■月～同年■月
売上計上の根拠とされた契約書類	—

イ DLE の会計処理

DLE は、本案件の制作業務を、C 社と組成した製作委員会から受託したとして、2016 年 4 月から同年 6 月にかけて合計 2400 万円を制作売上として計上した。他方、本案件の原価として計上されたのは合計約 721 万円であり、本案件の粗利率は約 70%となっていた。

また、DLE は本案件の出資金として 2160 万円を計上し、■年■月からその償却を開始した。

在、映像作品の完成に向けて業務が進捗中です」という項目か、「当社の認識と下記の点で相違しております」（「下記の点」は自由記載欄になっている。）という項目のいずれかにチェックするかたちで回答する方式となっていたところ、C 社は監査法人に対して前者の項目にチェックをして確認状を送付していた。

ウ 調査によって認められた事実

本案件は、案件 U 案件のスピノフ企画として、1 分間のテレビ放送向けに作成されたアニメーション作品であるが、本案件につき、DLE と C 社との間で契約書類が取り交わされた事実は認められない。

DLE は、DLE が本案件の総製作費 2400 万円の 90%相当額を、C 社が当該総製作費の 10%相当額 (240 万円) をそれぞれ出資して製作委員会が組成されたことを前提とした会計処理をしていたが、C 社の出資相当額とされた 240 万円は、本案件の外注費名目で C 社に送金されていた事実が認められた。そして、C 社においては、本案件の制作業務等には一切関与していなかった事実が認められた。すなわち、C 社の出資金相当額とされた 240 万円は、実体のない外注費名目で C 社に還流されており、C 社が本案件の製作委員会に出資する意思はなかったものと認められた。

エ 会計上の問題点及び影響

前記ウの事実関係に照らせば、DLE と C 社との間で本案件の製作委員会が組成された事実は認められない。したがって、本案件の制作売上、出資金の償却並びに C 社への外注費はいずれも取り消されるべきである。

7 D 社との取引における不適切な会計処理の検証

(1) 調査結果の要旨

DLE は、XXXXXXXXXX株式会社 (以下「D 社」という。) との合意書に基づき、Y 案件及び「a 案件 映像化委員会」(以下「a 案件」という。) に関して企画売上が計上し、また、D 社及び株式会社XXXXXXXXXX (以下「O 社」という。) との間の共同事業契約書に基づき、Z 案件に関して企画売上が計上したが、いずれも DLE が、製作委員会に対して、各案件にかかる企画という役務提供を行った事実は認められなかった。

(2) 案件の概要

ア Y 案件の概要は以下のとおりである。

作品名	Y 案件
企画・制作費	1 億 300 万円
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE (97.09%)、D 社 (2.91%)
幹事会社	不明
放映・上映時期	制作中止
売上計上の根拠とされ	合意書 (2014 年 12 月 26 日)

た契約書類	
-------	--

イ Z 案件の概要は以下のとおりである。

作品名	Z 案件
企画・制作費	1 億 3000 万円
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE (95.4%) D 社 (■%)、O 社 (■%)
幹事会社	DLE
放映・上映時期	■年■月
売上計上の根拠とされ た契約書類	共同事業契約書 (2015 年 11 月 30 日)

ウ a 案件の概要は以下のとおりである。

作品名	a 案件
企画・制作費	3000 万円
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE (90%)、D 社 (10%)
幹事会社	不明
放映・上映時期	未放映
売上計上の根拠とされ た契約書類	合意書 (2016 年 6 月 30 日)

(3) DLE の会計処理

ア Y 案件について

DLE は、2014 年 12 月、D 社との間で、DLE による本案件にかかる企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 1 億 300 万円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ D 社と組成した製作委員会に企画を提供したものとして、企画売上を 2060 万円計上した。また、本案件にかかる D 社へのコンサルティング費用は、本案件の外注費として仕掛品に計上し、本案件を中止することの覚書を締結した 2017 年 6 月に全額費用計上した。加えて、DLE は本案件にかかる出資金 2000 万円を、2017 年 6 月期期末に全額減損処理した。

イ Z 案件について

DLE は、2015 年 11 月、D 社及び O 社との間で、DLE による本案件にかかる企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 1 億 3000 万円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ D 社及び O 社と組成した製作委員会に企画を提供したも

のとして、企画売上を 2340 万円計上した。また、DLE は、2015 年 11 月から 2016 年 12 月にかけて制作売上等を 1 億 660 万円計上した。加えて、DLE は本案件にかかる出資金 1 億 2400 万円を 年 月 から償却し、2017 年 6 月期第 3 四半期に未償却残高を減損処理した。

ウ a 案件について

DLE は、2016 年 6 月、D 社との間で、DLE による本案件にかかる企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 3000 万円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ D 社と組成した製作委員会に企画を提供したものとして、企画売上を 600 万円計上した。そして、企画売上にかかる売掛金を、D 社からの出資金により、一部を回収したものとして会計処理した。

(4) 調査によって認められた事実

ア DLE と D 社とのコンサルティング契約

DLE は、D 社との間で 2015 年 2 月 1 日付けコンサルティング契約書を取り交わし、DLE が製作する全てのコンテンツに関して、当該コンテンツの玩具企画開発及びアニメーション制作に関するコンサルティング業務等を委託し、その対価として月額 75 万円を支払う旨を約した(以下「本コンサルティング契約」という。)

その後、DLE と D 社 との間の本コンサルティング契約に基づく対価の額は、2016 年 1 月 14 日付けコンサルティング契約書によって月額 50 万円と定められ、その後の覚書により、同年 4 月から月額 125 万円、同年 8 月から月額 150 万円と推移し、2017 年 1 月 1 日付けコンサルティング契約書によって、同年 1 月から 50 万円となり、同年 7 月末に当該契約は終了した。

本コンサルティング契約に基づく対価の額が変動していた理由は、下記の A 氏、B 氏及び当時エンタテインメント事業本部本部長であった C 氏のメールからすれば、D 社が製作委員会の出資者として支出する出資金に充てる部分があったことから、出資対象となる製作委員会の個数に応じて対価の額を調整する必要があったためであると認められる。

件名	D 社とのスキーム (案)		
送信日時	送信者	受信者	本文
2015 年 1 月 14 日 17 時 19 分	C 氏	B 氏 CC : A 氏	A 氏、B 氏 お疲れ様です。 表題の件【注：Re:D 社とのスキーム (案)】、送付いたします。 よろしく願いいたします。

2015年 1月14日 17時24分	B氏	C氏 CC: A氏	コンサル期間は2年?
2015年 1月14日 17時49分	C氏	B氏 CC: A氏	コンサル期間は1年で、支払いを2年にしました。 ただ、そうすると出資金の支払いも遅くなってしま いますが... C氏
2015年 1月14日 17時55分	B氏	C氏 CC: A氏	PLヒットは契約期間の1年だから、支払いも1年 にすれば? それかPLヒットを回避するため、製作委員会から D社に発注するとか。
2015年 1月14日 18時39分	C氏	B氏 CC:A氏	A氏、B氏 お疲れ様です。 ・S案件2 クール含んだ契約書 ・B案件2 の契約書 ・Y案件契約書 ・c氏コンサル契約書 のドラフトを作成しました。 先方に投げる前に一度読み合わせを行いたいと思 いますので、近々どこかでお時間いただければと思 います (スケジュールに入れさせていただきます) よろしく願いいたします。 C氏
2015年 1月14日 23時13分	A氏	C氏 CC:B氏	C氏 もっと簡単なディールメモ的なものを見せたいん だけど。 今の契約書だけ送ると難しすぎてかなり警戒しち やうと思うよ。 A氏
2015年 1月15日 7時32分	C氏	A氏 CC:B氏	A氏 了解しました。 まずは、c氏の要望も盛りこんだ主要条件案のみま とめたディールメモを作成します。 本日の午前中には作成できると思いますので、暫 しお待ちいただければと思います。 ディールメモは、以下の3つを作成します。

			<ul style="list-style-type: none"> ・B 案件 ・Y 案件 ・コンサル契約 よろしくお願いたします。 C 氏
2015 年 1 月 15 日 11 時 41 分	C 氏	A 氏 CC:B 氏	A 氏 お疲れ様です。 3 件のディールメモを作成しました。 c 氏には、 B 案件出資相当分：300 万円 Y 案件出資相当分：300 万円 コンサル費用 ：300 万円（25 万円×12 か月） の計 900 万円を支払う必要があります。 B 氏からのメールにもありましたが、900 万円分を Y 案件のコストととして、Y 案件の委員会から支払うことも可能です。 その場合には、コンサル契約は必要なくなり、Y 案件の契約で、元請 DLE から c 氏に 900 万円の発注を行う形になるかと思ひます。 この辺りご相談させていただければと思ひます。 よろしくお願いたします。 C 氏

D 社の ████████ である ████████ 氏（以下「c 氏」という。）は、本コンサルティング契約に基づき、D 社の ████████ として DLE が製作するコンテンツに関するコンサルティング業務を行う一方で、DLE の ████████ の名刺をもって活動することも多かった。

イ Y 案件について

Y 案件は c 氏のオリジナルコンテンツであり、国内外で玩具販売やアニメ化のための提携先が模索されていところ、DLE から c 氏に協業の申出があったことから、DLE と D 社は、2014 年 12 月 26 日付け合意書を取り交わし、DLE において多額の資金が必要となるアニメ制作を担当することとした。そして Y 案件の新規テレビ用アニメーションの製作を目的に、企画・制作費の総額を 1 億 300 万円とし、それぞれの出資比率を 97.09%、2.91%とする製作委員会を組成した。

DLE は、当該合意書に基づき、2016 年 1 月までに出资额として製作委員会の口

座に合計 1 億 800 万円（税込み）を振込み、D 社は、DLE から支払われた本コンサルティング契約に基づく対価を原資に、出資金として製作委員会の口座に合計 324 万円（税込み）を振り込んだ。

しかしながら、製作委員会は、Y 案件に強い関心を示していた米国の大手玩具メーカーの協力が得られることを見越して組成されたものの、最終的には同社の協力が得られないことになり、その後も海外を中心に別途パートナー企業を探索していたがその目途がたたなかったことから、DLE は、2017 年 6 月頃、D 社に Y 案件のアニメーション製作を中止する旨を伝え、製作委員会を解散した。

以上の事実経過に照らせば、DLE と D 社は、両者に加えて海外のパートナー企業の参画を前提として Y 案件のアニメーションを製作する意思を有していたが、2014 年 12 月 26 日付け合意書を取り交わした時点はもとより、その後においてもかかる前提が充足することはなかったのであるから、DLE と D 社との間で Y 案件のアニメーションを制作することの合意には至っていなかったといえる。したがって、DLE が、製作委員会に対して、Y 案件にかかる企画という役務提供を行ったという事実は認められない。

ウ Z 案件について

DLE は、D 社と O 社の間で、DLE が保有するキャラクター■■■■■を利用した FLASH アニメーションの製作に関して、本作品の企画・制作費の合計額が 1 億 3000 万円となる旨、DLE が企画・制作を行う旨の 2015 年 11 月 30 日付け共同事業契約書を取り交わし、これに基づいて、同日、企画売上 2340 万円を計上した。また、2015 年 11 月から 2016 年 12 月にかけて制作売上等を 1 億 660 万円計上した。

D 社は、当該共同事業契約書に基づき、DLE から支払われた本コンサルティング契約に基づく対価を原資に、2017 年 1 月までに、出資金として製作委員会の口座に合計 324 万円（税込み）を振り込んだ。

また、O 社も当該共同事業契約書に基づき、2017 年 1 月までに、出資金として製作委員会の口座に合計 324 万円（税込み）を振り込んでいるが、DLE から、O 社に対して、1 回当たり 81 万円（税込み）とする映像製作費名目の外注加工費が 4 回に亘って支払われており（うち 2 回は出資金の支払いと相殺処理）、かつ当該外注加工費の目的物である映像や役務提供の存在を裏付ける証憑を確認できなかったことからすれば、O 社の出資金の支払いの原資は当該外注加工費であったと認められる。

このほか、O 社の■■■■■である■■■■■氏は、DLE の名刺をもって活動していたことが認められた。

以上の事実経過に照らせば、DLE、D 社及び O 社が、本案件に関して製作委員会を組成し、出資者としてそれぞれが映像製作に向けた行為を行っていたとは評

価できないことから、DLE が、本案件の製作委員会に対して、Z 案件にかかる企画・制作という役務提供を行ったという事実は認められない。

エ a 案件について

DLE は、D 社との間で、オリジナル企画 a 案件を原作とする新規映像放送用作品の製作に関して、本作品の企画・制作費が 3000 万円となる旨、DLE が企画・制作を行う旨の 2016 年 6 月 30 日付け合意書を取り交わし、これに基づいて、同日、企画売上 600 万円を計上した。

D 社は、当該合意書に基づき、DLE から支払われた本コンサルティング契約に基づく対価を原資に、2017 年 6 月までに出資金として製作委員会の口座に合計 243 万円（税込み）を振り込んだ。他方で、DLE は、製作委員会の口座に出資金を支払っていない。

c 氏が DLE の製作する別の a 案件に関与していたことは窺われるが、本案件について D 社が出資者として製作に関与したとは認められなかった。

また、本案件では外注費等の原価が一切発生しておらず、いまだに制作段階に至ったという事実も見当たらなかった。

以上の事実経過に照らせば、DLE と D 社が、本案件に関して製作委員会を組成し、出資者として映像製作に向けた行為を行っていたとは評価できないことから、DLE が、本案件の製作委員会に対して、a 案件にかかる企画という役務提供を行ったという事実は認められない。

(5) 会計上の問題点と影響

ア Y 案件について

前記(4)の事実経過に照らせば、Y 案件については、DLE と D 社との間で、DLE による企画の提供に対して製作委員会又は D 社が 2340 万円を支払う旨の合意が成立したとは認められず、また、DLE と D 社との間の 2014 年 12 月付け合意書が取り交わされた経緯、D 社による出資金の原資が DLE からの送金であると認められ D 社には本案件にかかる出資金を負担する意思があったとは認め難いこと等からすれば、本案件の会計処理には取引の実在性が認められない。したがって、本案件について計上された企画売上、仕掛品、出資金及び出資金の減損等はすべて取り消されるべきである。

イ Z 案件について

Z 案件については、D 社及び O 社による出資金の原資が DLE からの送金であると認められ D 社及び O 社には本案件にかかる出資金を負担する意思があったとは認め難いこと等からすれば、本案件の会計処理には取引の実在性が認められない。

したがって、本案件について計上された企画売上、制作売上、外注費、出資金、出資金の償却及び出資金の減損等はすべて取り消されるべきであるとともに、制作原価については無形資産として計上のうえ、償却されるべきである。

ウ a 案件について

a 案件については、D 社による出資金の原資が DLE からの送金であると認められ D 社には本案件にかかる出資金を負担する意思があったとは認め難いこと等からすれば、本案件の会計処理には取引の実在性が認められない。したがって、本案件について計上された企画売上及び外注費は取り消されるべきである。

8 b 案件における不適切な会計処理の検証

(1) 調査結果の要旨

DLE は、本案件の企画・制作費の 20%相当額につき、企画売上进行を計上していたが、DLE と製作委員会又はその出資者である台湾企業の [] 有限公司（以下「P 社」という。）との間で、本案件の企画費を企画・制作費の 20%相当額とする旨の合意が成立していた事実は認められなかった。

(2) 案件の概要

本案件の概要は以下のとおりである。

作品名	b 案件	
企画・制作費	2015 年 8 月時点	4 億円
	2015 年 11 月時点	7 億円
	2016 年 1 月時点	8 億円
製作委員会の出資者 (出資比率)	2015 年 8 月時点	DLE (■%)、P 社 (■%)
	2015 年 11 月時点	DLE (■%)、P 社 (■%)
	2016 年 1 月時点	DLE (■%)、P 社 (■%)
幹事会社	未定	
放映・上映時期	未上映	
売上計上の根拠とされた契約書類	Agreement (2015 年 8 月 21 日付け) AMENDMENT (2015 年 10 月 31 日付け) ADDITIONAL AMENDMENT (2015 年 11 月 31 日付け) ADDITIONAL AMENDMENT2 (2016 年 1 月 10 日付け)	

(3) DLE の会計処理

DLE は、2015 年 9 月までに、P 社との間で、DLE による本案件にかかる企画の提

供に対する対価を企画・制作費の合計額 4 億円の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ P 社と組成した製作委員会に企画を提供したものとして、企画売上を合計 8000 万円計上した。

また、DLE は、同年 10 月、P 社との間で企画・制作費の合計額を 7 億円に変更する旨の合意が成立したものとして、増額分（3 億円）の 20%相当額である 6000 万円を企画売上として計上した。

さらに、DLE は、2016 年 1 月、P 社との間で企画・制作費の合計額を 8 億円に変更する旨の合意が成立したものとして、増額分（1 億円）の 20%相当額である 2000 万円を企画売上として計上した。

(4) 調査によって認められた事実

ア 契約締結の過程について

本案件については、■■■■ 著の小説 ■■■■ を題材とした映画作品の製作に関し、DLE と P 社との間で、2015 年 8 月 21 日付け Agreement と題する合意書が取り交わされており、そこには、本案件の企画・制作費を 4 億円とする旨などが定められていた。

さらにその後、DLE と P 社との間で、同年 10 月 31 日付け AMENDMENT と題する覚書（以下「10 月 31 日付け覚書」という。）が取り交わされた。当時映像コンテンツ事業部事業部長であった F 氏から当時 F 氏とともに本案件を担当していたプロデューサーの ■■■■ 氏（以下「M 氏」という。）に宛てた 2015 年 11 月 4 日付け下記メールにより、DLE から P 社に対して企画・制作費の内訳を記載するよう依頼がなされたこと等もあり、10 月 31 日付け覚書には、企画費について、当該覚書締結時点での企画・制作費の 20%相当額とする旨の文言等が記載された。

【件 名】：b 案件の件

【送信日時】：2015 年 11 月 4 日 20 時 31 分

【送 信 者】：F 氏

【受 信 者】：M 氏

■■■■ 氏（以下「d 氏」という。）^[32] に下記聞いてもらいたく、上場会社故に、締結した覚書に対して相談ありで、体裁上の話でよいので、下記文言を追加させてもらえないか確認をお願いします。

英語契約書内の SECTION4 にて、予算 JPY400 million の内訳を追記したい。

80 を企画開発費

320 を本編制作費

上記はあくまで体裁上なので、実際の制作費用の振り分けは、別としての考え方でかま

³² 同氏は、当時、P 社の ■■■■ を務めていた。

いません。

ところが、F氏からB氏に宛てた同月6日付けメールでは、P社がかかる企画・制作費の内訳の記載に否定的な態度を示していたことが認められる。

【件名】：b案件 合意書修正の件
【送信日時】：2015年11月6日15時20分
【送信者】：F氏
【受信者】：B氏 【CC】：C氏、D氏

d氏から戻しがあったのですが、協力は出来るだけしたいと思っておりますが内訳いれるのは非現実的で監査にとってもプラスではないのでは？とのことでした、もう少し説明が必要そうでした、どのように戻したらよいかご教示いただけたら幸いです。

さらに、F氏から当時エンタテインメント事業本部副本部長であったC氏及び当時経営戦略統括本部経理財務マネージャーであったD氏に宛てた同月7日付け下記メールによれば、P社からDLEに対し、企画・制作費の内訳を記載するのであれば、これをそのとおり履行しなくてもよい旨記載した覚書も作成してほしい旨の要望がなされていたことが認められる。

【件名】：Re: b案件 合意書修正の件
【送信日時】：2015年11月7日6時52分
【送信者】：F氏
【受信者】：C氏 【CC】：B氏、D氏

C氏

D氏

b案件の件ですが契約に予算の内訳を追記してもよいが別途P社とその内訳通りに遂行しなくてもよいなどの旨を明記した覚え書も作って欲しいとのことでした。

問題ないでしょうか？

これに対し、D氏は、同日付けメールで、F氏に対し、P社が企画費の内訳を記載した覚書の締結に否定的な態度をとる理由を問うとともに、B氏に対し、企画費の内訳を記載した「監査法人用」の覚書と、P社の要望を踏まえた企画費の内訳に留保をつける旨の覚書とをそれぞれ作成することを提案した。

【件 名】: Re: b 案件 合意書修正の件
【送信日時】: 2015 年 11 月 7 日 9 時 23 分
【送 信 者】: D 氏
【受 信 者】: F 氏 【CC】: B 氏、C 氏

F 氏お疲れ様です。

ご連絡ありがとうございます。

ご面倒をおかけし申し訳ございません。

先方の危惧としては例えば 80%の製作費と定義してしまうとなにかあった場合追加の製作費負担等の議論や何かしらの制約がでる可能性があるのでは、あくまで総バジェットで定義してほしいという理解でよろしいでしょうか。

B 氏>

- ・内訳（今後も使えるように金額ではなく割合）を記載した覚書 1 枚（→監査法人用）
- ・別途制作の進行によってはこの限りではないなどの覚書 1 枚（文言は先方の要望をふまえて）

で問題ないかと思いますがいかがでしょうか。

F 氏は、上記 D 氏の問い合わせに対し、同日付メールで以下のような回答をした。

【件 名】: Re: b 案件 合意書修正の件
【送信日時】: 2015 年 11 月 7 日 11 時 9 分
【送 信 者】: F 氏
【受 信 者】: D 氏 【CC】: B 氏、C 氏

現実的な問題として、実際に使う制作費の内訳としては、企画開発に 20%はかけられないからです。

すなわち、同メールが送信された時点において、P 社は、企画・制作費の 20%を企画費とすることについて、合意していなかったものと認められる。

他方、B 氏は、上記 D 氏の提案に対し、同日付けメールで、

【件 名】: Re: b 案件 合意書修正の件
【送信日時】: 2015 年 11 月 7 日 9 時 52 分
【送 信 者】: B 氏
【受 信 者】: D 氏 【CC】: C 氏、F 氏

それでいきましょう！

と返信し、DLE と P 社との間で、10 月 31 日付け覚書に加え、同年 11 月 10 日付けの AMENDMENT と題する覚書（以下「11 月 10 日付け覚書」という。）が取り交わされた。11 月 10 日付け覚書には、「The Parties agree that Development Cost which is currently estimated 20% of the Budget but may be changed anytime during the Term as the Parties consider necessary.」と記載されており、すなわち、企画費については、現在、企画・制作費の 20%相当額と見積もられているものの、製作委員会が必要と考えた場合には、いつでもこれを変更できる旨が定められていた。なお、監査法人は、2018 年 9 月に外部から指摘を受けるまで、DLE から 11 月 10 日付け覚書の存在を知らされていなかった [33]。

イ 企画・制作費の増額に伴う企画売上の追加計上について

本案件については、DLE と P 社との間で、企画・制作費を 4 億円から 7 億円に増額する旨の ADDITIONAL AMENDMENT が 2015 年 11 月 31 日付けで、企画・制作費を 7 億円から 8 億円に増額する旨の ADDITIONAL AMENDMENT2 が 2016 年 1 月 10 日付けで、それぞれ取り交わされているところ、DLE は、これに併せて、2015 年 11 月に企画売上 6000 万円を、2016 年 1 月に企画売上 2000 万円を追加的に計上した。もっとも、これら 2 通の契約書類においては、企画費と制作費の内訳は定められておらず、企画・制作費の増額に伴い、企画費自体も増額されていると考えられる事実は認められなかった。

さらに、2016 年 1 月における企画売上 2000 万円の追加計上については、D 氏と F 氏との間で以下のメールのやり取りがなされており、D 氏が 2016 年 6 月期の予算達成のために、F 氏に対し、かかる追加計上を促したものと認められた。

件名	(11 月月次決算) b 案件穴埋めのご相談		
送信日時	送信者	受信者	本文
2016 年 2 月 5 日 20 時 43 分	D 氏	F 氏 CC : C 氏	F 氏 お疲れ様です。 b 案件のプリプロ最後のお願いになります。 お手数ですが、7 億⇒8 億にかかる 20 百万円の 計上をお願いできますでしょうか。 承認は経理のほうでしますので、申請いただきまし

³³ D 氏は、2015 年 11 月 9 日付けメールで、監査法人に対し、「先日のミーティングでご指摘いただきました b 案件のプリプロで添付のような覚書を締結予定です。今後バジェットが増えることが想定されますが、バジェットの 20%は企画費である旨記載しています。」などと送信した上、10 月 31 日付け合意書のドラフトを同メールに添付していたが、11 月 10 日付け合意書のドラフトは添付していなかった。

			たらご連絡いただけますでしょうか。 どうぞよろしくお願いたします。
2015年 2月8日 9時41分	F氏	D氏 CC : C氏	D氏 お疲れ様です。 第三四半期以降はプリプロは無やむに入れない 方針かと思うので、全部署の数字達成状況を踏まえ てご相談させていただきます。 よろしくお願いたします。
2015年 2月12日 10時22分	D氏	F氏 CC : C氏、I 氏	F氏 おはようございます。 先日前話し差し上げた件ですが、おおよそ1月の数 字が出まして、やはり足りないようです。。 2000万円分吸ってもよろしいでしょうか。 ていうか吸わせてください。 こちらで処理しても問題ないようであれば進めさせ ていただきます。 どうぞよろしくお願いたします。
2016年 2月12日 16時47分	D氏	F氏 CC : C氏、I 氏	F氏 ご協力いただきありがとうございます。 こちらで処理が終わりましたので、ご報告いたしま す。 どうぞよろしくお願いたします。

なお、2016年1月10日付け ADDITIONALAMENDMENT2 が P 社との間で実際に取り交わされたのは 2016年5月になってからであった。

ウ 企画の内容の変更について

本案件については、■年■月頃、P社の■■■■が■■■■したことにより、■■■■旨の報道がなされた。これを受けて、同年■月頃、■■■■から本案件の製作にクレームが入り、DLE及びP社は、従前と同じ内容の企画で製作を進行させることが困難となった。

その後、DLEは、P社との間で、2018年7月1日付け ADDITIONALAMENDMENT3と題する覚書を取り交わし、本案件の題材をf案件に変更する旨合意した。なお、f案件は、DLEが制作したアニメーション作品であり、その内容は、■■■■というものであって、本案件の題材とは大きくその内容が異なるものと考えられる。

(5) 会計上の問題点と影響

前記(4)の事実経過及び11月10日付け覚書の記載内容に照らせば、P社は、企画費の対価として企画・制作費の20%相当額を支払うことに強い抵抗をもっていたと認められ、仮に監査法人が当該覚書の内容を確認すれば、本案件にかかる企画売上の計上を許容したとは考え難い。そして、D氏が10月31日付け覚書を「監査法人用」と位置付ける一方で11月10日付け覚書を取り交わし、実際に、監査法人に対し、前者については提出したものの、後者については提出していなかったことからすれば、DLEにおいても、監査法人が11月10日付け覚書を確認した場合には本案件の企画売上の計上は許容されないと認識していたために敢えてこれを提出しなかったものと認められる。以上からすれば、DLEとP社との間でDLEによる企画の提供に対して製作委員会又はP社が企画・制作費の合計額4億円乃至8億円の20%相当額を支払う旨の合意が成立したとは認められない。

また、本案件については、企画・制作費が各覚書によりそれぞれ増額されているものの、新たに増額された企画・制作費に関する企画費の割合について定めた条項は認められず、企画・制作費が増額される都度、企画売上を追加して計上していた処理については、その根拠を欠くものと言わざるを得ない。

さらに、本案件については、前記(4)記載のとおり、2018年7月1日付けADDITIONAL AMENDMENT3と題する覚書によりその作品内容が大きく変更されており、案件としての連続性に疑義がある。

したがって、DLEの本案件にかかる企画売上合計1億6000万円は計上されるべきではなく、いずれも取り消されるべきである。

9 c 案件における不適切な会計処理の検証

(1) 調査結果の要旨

DLEは、本案件の企画・制作費の20%相当額につき、企画売上を計上していたが、DLEと製作委員会又はその出資者との間で、本案件の企画費を企画・制作費の20%相当額とする旨の合意が成立していた事実は認められなかった。

(2) 案件の概要

本案件の概要は以下のとおりである。

作品名	c 案件	
企画・制作費	当初	2500万円
	現在	5000万円

製作委員会の出資会社 (出資比率)	DLE (■%)、R 社 (■%)
幹事会社	R 社
放映・上映時期	第 1 期：■年■月～■年■月 (全■話) 第 2 期：■年■月～■月 (全■話)
売上計上の根拠とされた契約書類	合意書 (2016 年 7 月 15 日付け) 共同製作契約書 (2017 年 10 月 1 日付け) 制作委託契約書 (2017 年 10 月 1 日付け) 共同製作契約書 (2018 年 4 月 1 日付け) 制作委託契約書 (2018 年 4 月 1 日付け)

(3) DLE の会計処理

DLE は、2016 年 7 月、株式会社■■■■ (以下「Q 社」という。) との間で、DLE による本案件の企画の提供に対する対価を企画・制作費の合計額 2500 万円 (同月時点) の 20%相当額とする旨の合意が成立し、かつ Q 社と組成した製作委員会に企画を提供したのものとして、企画売上 500 万円を計上した。

また、DLE は、本案件にかかる制作業務を、Q 社の子会社である株式会社■■■■ (以下「R 社」という。) と組成した製作委員会又は R 社から受託したとして、2017 年 9 月から 2018 年 8 月にかけて、制作売上合計 4500 万円を計上していた。

(4) 調査によって認められた事実

ア 本案件についての契約書類について

本案件に関しては、DLE と Q 社との間で、2016 年 7 月 15 日付けで合意書が取り交わされており、そこには本案件の企画・制作を DLE が行うことのほか、企画費につき、企画・制作費の合計額 2500 万円の 20%相当額とする旨の記載がなされていた。なお、当該合意書においては、本案件の企画・制作費につき、全■話で合計 2500 万円 (1 話当たり■万円) とされていた。

もともと、DLE は、最終的には R 社との間で本案件にかかる共同製作契約書 (2017 年 10 月 1 日付け及び 2018 年 4 月 1 日付け) を取り交わし、本案件の製作委員会についても、DLE と R 社との間で組成されるかたちとなった。また、本案件は、これら共同製作契約書が取り交わされるまでには、企画・制作費の合計額が 2500 万円から 5000 万円に増額されていた。

そして、2017 年 10 月 1 日付け共同製作契約書では、DLE が 2500 万円 (第 1 期全■話分につき 1 本当たり■万円) で本案件の第 1 期分の制作業務を担うこと等が、2018 年 4 月 1 日付け共同製作契約書では、DLE が 2500 万円 (第 2 期全■話分につき 1 本当たり■万円) で本案件の第 2 期分の制作業務を担うこと等がそれぞれ

定められていたが、いずれの共同製作契約書においても、本案件の企画費の金額を明示した規定は認められなかった。なお、本案件に関しては、DLE と R 社の間で、DLE が R 社から制作業務を受託する旨の制作委託契約書 2 通（第 1 期にかかる 2017 年 10 月 1 日付けのもの及び第 2 期にかかる 2018 年 4 月 1 日付けのもの）が取り交わされていたが、これら制作委託契約書においても、本案件の企画費の金額が明示された規定は認められなかった。

イ 企画売上及び制作売上について

上記のように、本案件については、当初 2500 万円とされていた企画・制作費が 5000 万円に増額されているものの、DLE は、企画売上については 2016 年 7 月に 500 万円を計上したのみで、企画・制作費の増額に伴う追加的な企画売上については計上しなかった。

また、DLE は、本案件の制作売上につき、1 話当たり 100 万円ではなく、1 話当たり 90 万円として、合計 4500 万円を計上していた。他方、DLE は、R 社に対して（請求書の宛先は Q 社であった）、本案件の制作費として 1 話当たり 100 万円の請求書を発行していた。

DLE の企画売上 500 万円は、かかる請求額と計上額の差額（1 話当たり 10 万円 で合計 500 万円）により回収されたものとして処理されていた。

ウ F 氏と Q 社担当者とのメールのやり取りについて

本案件に関する前記アの合意書が取り交わされるに当たり、当時 IP プロデュース事業部事業部長（兼執行役員）であった F 氏と Q 社の担当者との間で以下のようなメールのやり取りがなされていた。

【件 名】：(追記) c 案件 TV アニメ版_基本合意書

【送信日時】：2017 年 7 月 21 日 17 時 35 分

【送 信 者】：Q 社担当者

【受 信 者】：F 氏

- この合意書の締結自体は問題ないのですが、これだけですと、本テレビアニメの概要を確認し、その企画・制作費を 2,500 万とする、ということのみの合意であり、それを除く「本テレビアニメの製作にかかる費用その他の条件については、別途協議し、製作委員会契約にて最終的に定める」(1 条 5 項)としてあり、企画費 500 万 (1 条 2 項)の支払方法についても、特に定められてはいないという理解しております。

つまり、この契約の締結によって、現実的な支払が発生するというよりは、まず本当に最初の合意書、という理解ですので、ご了解ください。

■実際の支払を動き出す場合には、以前にもお伝えした通り、企画書や収支表を整えた上で、正式な形で上を通すこととなりますので、少しお時間を頂くことになるかと思います。

【件 名】：(追記) c 案件 TV アニメ版_基本合意書

【送信日時】：2016年7月24日20時14分

【送信者】：F氏

【受信者】：Q社担当者

合意書の役割としては下記頂いているご認識で問題ございません。

あくまで共同事業をスタートさせるという合意確認という意味合いでの書類になります。

かかるメールの遣り取りからは、Q社担当者が、前記アの合意書に基づいて企画費にかかるDLEに対する支払義務が発生することに強い抵抗を示していることが認められる。そして、Q社担当者が「この契約の締結によって、現実的な支払が発生するというよりは、まず本当に最初の合意書、という理解です」などと述べていることからすれば、Q社担当者が2016年7月15日付けで合意書を取り交わしたとしても当該支払義務が発生しないものと認識していることは明らかであり、また、F氏においても、Q社担当者のそのような認識を了承していたものと認められる。

(5) 会計上の問題点と影響

前記(4)ウの事実経過及び前記(4)アの共同製作契約書等の記載内容に照らせば、DLEと製作委員会又はその出資者(あるいはQ社)との間で、DLEによる企画の提供に対して製作委員会が企画・制作費の合計額2500万円の20%相当額を支払う旨の合意が成立したとは認められない。

したがって、DLEの2016年7月の企画売上は計上されるべきではなく、制作売上の一部として、TVアニメ放映のための成果物の納品時点に計上すべきものと認められる。

10 売上の実体を伴わない製作委員会取引

(1) 案件の概要

ア g 案件の概要は以下のとおりである。

作品名	劇場用実写映画 g 案件
企画・制作費	総製作費 ■■■ 万円 (内訳: 「企画製作費」 900 万円、「宣伝経費」

	■■■万円)
製作委員会の出資会社 (出資比率)	■■■ (■■%)、■■■ (■■%)、■■■ (■■%)、■■■ ■■■ (■■%)、■■■ (■■%)、DLE (8.3%)
幹事会社	DLE
放映・上映時期	■■年■■月■■日に全国劇場公開
売上計上の根拠とされ た契約書類	共同事業契約書 (2016年4月1日付け)

イ h 案件の概要は以下のとおりである。

作品名	劇場用映画 h 案件
企画・制作費	総製作費■■■億円 (内訳:「製作費」7500万円、「配給経費」■■ ■■万円)
製作委員会の出資会社 (出資比率)	X社 (■■%)、DLE (5%)、■■■ (■■%)、Y社 (■■%)、■■■ ■■■ (■■%)、■■■ (■■%)、■■■ (■■%)、■■■ (■■%)、 ■■■ (■■%)、■■■ (■■%)
幹事会社	X社とDLEの共同幹事
放映・上映時期	■■年■■月■■日に全国劇場公開
売上計上の根拠とされ た契約書類	共同事業契約書 (2016年2月20日付け)

(2) 調査によって認められた事実、会計上の問題点と影響

いずれの案件も、DLEは、既に組成している製作委員会に上映が始まる直前の時期に参加し、当初の幹事会社との共同幹事会社となっており、DLEはこれらの案件に関して制作売上を計上している。すなわち、g案件においては、2016年3月に出資金100万円を支払うとともに、同月に売上及び売上原価をそれぞれ1150万円、1050万円、同年4月に売上及び売上原価を同額の50万円計上した(売上原価は製作委員会出資者への外注費)。h案件においても、同様の方法で2016年2月に出資金375万円を支払い、同月に売上7500万円、売上原価7000万円を計上した。差額の500万円は、別の案件の企画開発費として同月に計上した(幹事会社ではない出資者に対して)。これらの案件に関しては、明らかに売上を計上する目的で進行中の案件に介入したものと認められる以下のメールが存在し、売上の実体を伴わない資金取引であると言わざるを得ない。したがって、売上高、売上原価、出資金を取消し、純額を費用として計上すべきである。

件名	g 案件		
送信日時	送信者	受信者	本文

2015年 11月5日	■■■■氏	F氏	この前話してた映画g案件です。 公開は、■■■■の予定で既に制作、編集中です。 (中略) 幹事会社の変更も可能とのこと。
2015年 12月7日 13時59分	N氏	O氏及びD氏	▼明日11:00~MTG@■■■■ g案件の現幹事会社(■■■■)への初回往訪 ▼ステータス 現在制作途中の案件。 現幹事は、既にほぼコストをかけ終わった後の段階。 ▼DLE意図 本案件の総予算(■■■■制作800PA■■■■)の売上計上。 ▼会計的な部分での打診内容 DLEが外注として現幹事へ計■■■■(一括か分割かは別途)入れるので、その金額をDLEが作成する委員会口座に戻してほしい。 ▼その他協議事項 ・幹事取得、番販・配信の取得、出資について擦り合わせ
2015年 12月7日 19時01分	D氏	N氏	B氏とも話しましたが、やはり資金の移動は欲しいので、先方にいったん入金していただき、外注費として戻すスキームでお願いしたいと思います。
2016年 1月14日 10時30分	N氏	F氏	本編制作素材の納品月と売上金額(売上、利益)をおしえてください。 ⇒会計諸々の操作が完了するのが遅くても3月末です。 本編自体は2月に完成予定です。 総予算は制作900(or950)/PA■■■■のトータル■■■■(or■■■■)で、その予算内でのDLEの差益はありません。 既にかかっている費用も大半ある中、制作会社に一時立て替えさせて委員会口座を通して売上計上してしまおう、という算段です。
2016年 2月4日	H氏(N氏)	N氏(H氏)	N氏 お疲れ様です。H氏です。

<p>22時22分から23時25分までの往復メール</p>			<p>了解しました。 こちら、DLEは、どういう立場、役割でしょうか？ 幹事はわかるのですが。 あと、この案件でDLEは、何売上で、利益はいくらでる予定でしょうか？ 制作をうちが受けている？</p> <p>H氏 お疲れ様です。N氏です。 以下の件、ご連絡恐れ入ります。 DLEは製作委員会の幹事という事で、今本件の全体の進行管理という立場を担っています。 本件後乗りで、制作も宣伝配給もDLEではない案件なので、製作委員会の全体予算を、一度DLEが作った委員会口座に通しますが、丸々スルーの案件です。(DLEに残る予算はゼロ)</p> <p>N氏 お疲れ様です。H氏です。 ありがとうございます。あと、もう少し教えてください。 幹事 5%くらいですか？ 分配比率は、何%でしょうか？ そもそもですが、うちが、入るメリットってなんだったんでしょうか？</p> <p>H氏 (中略) 本件は、O氏が"h案件"と一緒に出資MTGを通し、その後私が実務を預かった案件です。売上のカサあげという点と、 コンテンツで省力で番販・配信を取ることによってヒットの可能性があるとという点、等が考えられると思います。</p>
-------------------------------	--	--	--

件名	h 案件		
送信日時	送信者	受信者	本文

2015年 11月18日	○氏	F氏 CC: K氏及び C氏	今期内の売上を補完するプロジェクトとして、来年 ■月公開予定のh案件(■■■■監督/配給X社) があります。 映画はほぼ完成していますが、まだ委員会は20%ほ ど埋っていない状況でDLEで幹事は取れますので、 制作費7,500万円の売上は今期内に計上可能です。 ただ幹事を取るなら20%(1,500万円)を出資して 欲しいとプロデューサーより言われています。
2015年 11月27日 14時09分	○氏	A氏、B 氏、C氏及 び■■■■ CC: F氏及び N氏	神風が無ければ投資を回収できず赤字に終わる可能 性は高い。その一方で、80%の出資枠は埋っている ので投資額は比較的安く抑えられ、■■■■の公開に向 けてポスプロまで進んでいる状態なので今期内の売 上確保には寄与出来る。 上場を見据えた時期の特例として売上確保に重点を 置くならあり、あくまでも利益重視ならパスすべき 案件。
2015年 12月2日 14時22分	○氏	C氏 CC: F氏、A氏 及びB氏	GOしましょう!とのこと、了解しました。 (中略) 【確認事項】 * 既に撮影は終わっており、契約書上は制作元請 けを明記することは可能だがキャッシュは動かしよ うがない。 * 現状は暫定幹事会社、Y社、制作会社Y社であ るが、DLEが幹事を取る場合は、同社との間で制作 元請契約及び制作(再)委託契約を結ぶことにな る。監査上の問題はないか? * B氏いわく、委員会から請ける金額と制作会社 に再委託する金額との間多少の差異が必要とのこ と。この点をどういう金額設定にするのか?
2015年 12月4日 10時41分	○氏	D氏	Y社-DLE間で制作請負契約を結ぶのと同時に、同じ くY社-DLE間にて若干金額を変えて制作再委託契約 を結ぶことになると思います。
2015年 12月22日 16時05分	○氏	X社担当 者	この場合のキャッシュの流れは以下の通りになりま す。 ① DLE ■万円 (P&A) → X社【1月15日】 ② X社 3,750 (2,625+1,125) → 委員会口座 (DLE)

			3,750 → DLE 口座 (制作元請) 3,750 (制作費①) → Y 社 (制作下請) 3,750 → X 社 【1 月 18-22】 ③ X 社 3,750 → 委員会口座 (DLE) 3,750 → DLE 口座 (制作元請) 3,750 (制作費②) → Y 社 (制作下請) 3,750 → 各種支払い (2,625 → 制作関連各社 / 1,125 → X 社) 【1 月 25-29 日】
2015 年 12 月 25 日 16 時 54 分	X 社担当 者	O 氏	問題は、Y 社が返金する原資を持ってないということなので、御社から Y 社にお支払い頂いて、弊社に返金してもらうという手はずを取れないでしょうか？
2016 年 2 月 4 日 13 時 15 分	O 氏	D 氏 CC : C 氏	1. [DLE - X 社] (中略) (4) 2 月 20 日 : DLE → X 社 2,500 万 (名目 : h 案件製作委託金) 2. [DLE - Y 社] (中略) (4) 2 月 20 日 : DLE → Y 社 500 万円 (名目「 」企画開発費?) (中略) 上記赤字 (注 : 赤字部分については太字とする) は名目を変えて払い出す必要のある資金です。1(4)は X 社が h 案件の宣伝で描き下ろしたイラストがあるので、それを商品化に転用するべく買い取ったという体にしでしょうか？

1 1 出資割合の過半数による意思決定が行われる製作委員会取引

(1) 案件の概要

ア i 案件の概要は以下のとおりである。

作品名	i 案件
企画・制作費	6500 万円 (内訳 : 「企画制作請負金 (プリプロダクション)」 1300 万円、 「企画制作請負金 (メイン・ポストプロダクション)」 5200 万円)
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE (65%)、 (%)、 (%)、 (%)、 (%)、 (%)
幹事会社	DLE
放映・上映時期	 年 月初回放映

売上計上の根拠とされた契約書類	共同事業契約書（2014年9月1日付け）
-----------------	----------------------

イ j 案件の概要は以下のとおりである。

作品名	j 案件
企画・制作費	6500 万円 (内訳:「企画制作請負金 (プリプロダクション)」1300 万円、 「企画制作請負金 (メイン・ポストプロダクション)」5200 万円)
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE (65%)、■■■■ (■■%)、■■■■ (■■%)、■■■■ (■■%)、 ■■■■ (■■%)、■■■■ (■■%)
幹事会社	DLE
放映・上映時期	■■年■■月初回放映
売上計上の根拠とされた契約書類	共同事業契約書（2015年6月25日付け）

ウ k 案件の概要は以下のとおりである。

作品名	k 案件
企画・制作費	6500 万円 (内訳:「企画制作請負金 (プリプロダクション)」1300 万円、 「企画制作請負金 (メイン・ポストプロダクション)」5200 万円)
製作委員会の出資者 (出資比率)	DLE (80%)、■■■■ (■■%)、■■■■ (■■%)、■■■■ (■■%)
幹事会社	DLE
放映・上映時期	■■年■■月初回放映
売上計上の根拠とされた契約書類	共同事業契約書（2016年3月29日付け）

(2) 調査によって認められた事実、会計上の問題点と影響

DLE の出資する製作委員会の契約書においては、原則として、製作委員会の決定事項については全ての出資者からの意思表示を受けたうえで決定されるものとする旨記載されており、特定の出資者に意思決定権限があるとは認められない。しかしながら、前記(1)で述べた3案件の共同事業契約書においては、委員会の決定事項については、持分比率の過半数により決定されるものとしてされており、したがって、会計理論上、過半数の出資割合を有する出資者が当該製作委員会を支配していると考えべきである。

但し、当該製作委員会においては、二次利用収入の分配計算書が作成されるが、財

務諸表は作成されていない。しかしながら、以下のような会計処理を行えば、通常の連結手続きを行わずとも連結と同様の効果が生じる。

- ・ 製作委員会への企画及び制作売上を消去
- ・ 他の出資者からの出資金入金による売掛金回収を、DLE が自ら制作した映像コンテンツの他の出資者への売却として処理
- ・ 出資金は上記内部取引の消去の結果、DLE の制作原価の自社持分として、無形固定資産として、2年定率法で償却

これらの 3 案件を上記方法で会計処理した場合のコンテンツ売却益は以下のとおりである。

(単位：千円)

案件名	出資割合	企画売上		制作売上		売上総利益	コンテンツ売却益
		金額	計上月	金額	初回計上月		
i 案件	65%	13,000	2014 年 9 月	52,000	2015 年 3 月	49,483	17,319
j 案件	65%	13,000	2015 年 6 月	52,000	2016 年 3 月	35,940	12,579
k 案件	80%	13,000	2016 年 3 月	52,000	2017 年 3 月	44,715	8,943

1 2 企画売上に関して企画・制作費の 20%の「対価の成立」が認められない取引

前記第 3・3 (2) イ「合意書の適切性」記載のとおり、企画売上の計上が認められるためには、DLE から製作委員会等に対して「財貨の移転又は役務の提供の完了」をなすとともに、それに対する現金又は現金等価物その他の資産の取得による「対価の成立」が認められなければならない。しかしながら、企画売上が計上されたが、DLE と取引の相手方との間で交わされた合意書、共同事業契約書等の記載内容等に鑑み、いずれも DLE による企画という役務提供に対して企画・制作費の 20%の対価を支払う旨の合意が成立したとは認められない案件もある。当該取引については、少なくとも売上計上の要件となる「対価の成立」が満たされていないと考えられ、企画・制作売上高全額を制作納品日に計上すべきである(当該取引の内、その実態や実在性についての事実から取引の処理を修正すべきものは、それぞれ本報告書に別途記載している)。これらの取引に該当する案件の企画売上 (21 案件) は以下のとおりである。

(単位：千円)

案件名	売上金額	売上計上月	初回納品月
██████████	10,000	2012年10月	2013年3月
██████████	3,200	2013年12月	2014年5月
██████████	7,200	2012年10月	2013年3月
n 案件	26,000	2012年12月	2013年3月
██████████	8,000	2013年5月	2013年6月
██████████	6,760	2013年6月	2013年6月
██████████	8,000	2014年3月	2014年4月
██████████	3,120	2013年12月	2015年3月
██████████	5,200	2013年12月	2014年3月
p 案件	6,000	2013年12月	2015年4月
██████████	7,080	2014年4月	2014年8月
██████████	10,000	2014年6月	2015年12月
██████████	3,640	2014年6月	2015年6月
██████████	2,200	2014年9月	2015年3月
██████████	10,000	2014年9月	2014年12月
██████████	6,000	2014年9月	2015年6月
██████████	4,360	2015年4月	2015年6月
██████████	7,000	2015年3月	2015年12月
██████████	4,100	2015年9月	2016年3月
██████████	9,480	2016年3月	2016年4月
██████████	6,760	2015年3月	2015年9月
計	154,100		

1.3 制作売上計上時期に問題がある取引

DLE の制作売上は、制作物の納品時に計上される。しかしながら、本基幹システムの入力方法の不統一等のために、制作物の納品又は完成前に売上が計上された取引が以下のとおり発見された。

(単位：千円)

案件名	制作売上高	売上計上月	納品月
██████████	17,600	2014年5月	2015年6月
B 案件	19,800	2014年6月	2014年7月 ～10月

■	5,200	2015年6月	2015年7月
i 案件	2,100	2014年12月	2015年7月
m 案件	3,600	2015年6月	2015年7月
j 案件	2,800	2016年6月	2016年7月
計	51,100		

(注) 上表の制作売上高は、各案件の制作売上の総額ではない。

第5 その他事業及び子会社に対する調査の結果等

1 その他の事業及び子会社に対する調査の基本的な考え方

本委員会設置の端緒となった案件（前記第4・1）及び2018年10月に発覚した追加事案（前記第4・2及び3）並びに本調査によって発見されたその他の不適切な会計処理を伴う取引は、いずれもDLEの映像制作事業における取引に関するものであった。

しかしながら、同社の本基幹システム及び本会計システムは全社的に共通して使用されており、また、上記の不適切な会計処理を伴う取引の一部に最高財務責任者であるB氏並びに経営管理部の部長職等の関与が認められたことから、本委員会は、DLEの映像制作事業以外の事業においても、映像制作事業における不適切な会計処理を伴う取引と類似する取引が存在する可能性が否定できないと判断し、映像制作事業以外の事業についても売上高及び売上原価の妥当性等を検証するための調査を行った。

また、B氏はDLEの子会社の取締役就任していること^[34]、D氏はWTOKYOの最高財務責任者であること、及び、後記2（1）ウ（ア）のとおり、本調査の過程でWTOKYOにおいて売上の前倒し計上が疑われる事実が発見されたことを踏まえて、本委員会は、DLEの連結子会社についてもその重要性等に応じた一定程度の深度をもった調査を行うこととした。

2 調査の方法及び調査結果

（1）その他事業の調査

ア その他事業の調査範囲

DLEにおけるその他事業（ソーシャル・コミュニケーション）の業務内容は、以下のとおりである。

業務の種類	業務の内容
ライセンス	製作委員会の幹事会社手数料、分配金、窓口手数料
SP（セールス・プロモーション）	自社IPを利用した広告主向けの映像制作業務及びキャラクター使用料収入
デジコン	スマホアプリの課金収入
小売	グッズ販売収入（2017年6月期以降はその他へ合算）
イベント	下記TGC以外のイベント開催収入（2017年6月期以

³⁴ B氏はWTOKYO代表取締役副社長、DLEキャピタル代表取締役社長、double jump.tokyo株式会社取締役CFO、ちゅらっぷす株式会社取締役CFO、AppBeach株式会社取締役CFO、及びDLE America, Inc. 取締役を務めている。

用制作物・イベントの売上が2014年6月から同年10月まで分割して計上され、売上原価は同年6月から同年10月までに総額7363万円が計上された。この間、売上と原価の期間対応が正しく行われなかった結果、売上総利益が2014年6月期、2015年6月期第1四半期、2015年6月期第2四半期に、それぞれ2841万円、2252万円、△1178万円となった。このような状況は、担当者が当該案件の月次の発生原価に期待利益を加えた額を顧客に請求した上で売上計上していたところ、見込み以上の費用が発生したために、最終請求月である同年10月に、請求額を超える原価が計上された結果生じたものである。いづれにしても、当該案件は広告主のイベントの準備及び最後のイベント開催であり、売上及び原価の総額をイベント開催日、すなわち、同年10月に計上すべきであった。

(ウ) 未検収のSP売上

DLEは、広告代理店の株式会社[REDACTED]（以下「V社」という。）から、[REDACTED]株式会社の広告宣伝用の映像コンテンツ制作業務を1100万円を受託し、2013年6月までに成果物を納品したが、検収・承認が得られず、翌月に納品を完了し、納品受領書入手した。そのような状況において、DLEは検収が未了であったが、V社と合意の上、キャラクター使用料の名目で2013年6月に1000万円を請求し、制作売上を計上した。当該処理は、制作納品の検収が同月現在で完了しておらず、2013年6月時点での売上計上は認められない。

(2) 連結子会社の調査

ア 連結子会社の調査範囲

(ア) WTOKYO

WTOKYOは、TOKYO GIRLS COLLECTION（以下「TGC」という。）ブランドを活用したイベント事業とアフィリエイト事業及びその他の事業としてEコマースやインフルエンサーマーケティング、商標権使用許諾によるロイヤリティ事業等を行っており、映像制作事業とは事業形態が異なる。

しかしながら、取締役にはB氏及びD氏（CFO）が就任しており、また、本調査のデジタル・フォレンジックにおいて、WTOKYOのロイヤリティ収入の計上に関して前倒し計上を疑わせる以下のメールが検出されたため、ロイヤリティ収入のみを調査対象とした。

【件名】: PM会議 TGC サマリー

【送信日時】：2016年7月19日8時16分

【送信者】：O氏

【受信者】：pmm@dle.jp

(一部抜粋)

【ライセンス】

・ハロウィンコスチューム→Z社へのライセンス。第二弾営業中。15期に売上を前倒し計上済み。

(イ) ちゅらっぷす株式会社

ちゅらっぷす株式会社の取締役はB氏であるが、同社の売上の約96%がDLEとの内部取引であることから、DLEの連結業績への影響は軽微であると判断し、調査対象外とした。なお、WTOKYO及びちゅらっぷす株式会社の他には連結対象会社はない。

イ 類似事象の調査結果

W TOKYOは、2016年6月に最低保証ロイヤリティ300万円と実施料約723万円を売上計上し、当該723万円を翌期に618万円に修正した。D氏からは、当初は生産数量に基づいて実施料を収受できる取決めだったが、Z社から販売数量に基づく方法への変更要請があり、交渉の末、これを受け入れた旨の説明を受けた。商標権使用許諾契約書には、実施料の金額は、「製造・販売する本件商品の設定上代の」一定率とする旨規定されており、D氏の説明と矛盾しない。したがって、当該処理の妥当性を否定する事実は認められなかった。

(3) 子会社株式に関する事項

ア 子会社でのECサイト構築費用等の資産計上

DLEは、2015年7月に資本金5000万円で株式会社TOKYO GIRLS COLLECTION(以下、「(株)TGC」という。)を設立した。DLEは、(株)TGCの株式を2016年6月期末において、関係会社株式勘定で処理し、取得価額で評価していた。(株)TGCは、同期末までの期間に赤字を計上していたが、その純資産価額が取得価額の50%を上回っていたことから、減損の兆候はないとしていた。

しかしながら、2015年9月16日に、DLEの経営管理部内で行われた(株)TGCの予算ミーティングの議事が記録された同日付けのメールによれば、ミーティング参加者は、2016年6月期の(株)TGCの業績の見込みを危惧し、損失をできるだけ小さくするために、広告費やECサイト構築費用を資産計上できないかを検討していた。その背景には、(株)TGCの赤字が改善することが可能か、あるいはDLEの業績に影響を与えないように(株)TGCを連結対象から外せないかと検討中で

あったことがうかがえる。

【件 名】: 150916_TGC 予算 Mtg 様
【送信日時】: 2015 年 9 月 16 日 15 時 52 分
【送 信 者】: E 氏
【受 信 者】: B 氏、D 氏、P 氏

D 氏>

Mtg の主旨:

㈱TGC を第2 四半期までは連結したくない。第3 四半期以降、どうなるかを知りたい。

年内の状況を率直に伺いたい。

(中略)

毎月のランニングコストが 400 万円。外に出ていくおカネが 300 万円。毎月 300 万円のコストをカバーできる売上が年度内あるというのがいいイメージ。年度はいつでもいいが、上期はなんとか乗り切りたい。上期は連結しないようにしたい。通期予算で連結対象外、かつ上期は実績として連結対象外にしたい。

P 氏>

上期トントンは厳しい。

D 氏>

広告費は創立費として資産化する。

P 氏>

■■■■の報酬も DLE づけにしてはどうか。

D 氏>

DLE に赤字は取り込みたくない。

(中略)

もし、これからさらに■■■■に月 200 万円払っているもののうち、ソフトウェア開発などの資産計上できるものがないか。

(中略)

P 氏>

Web サイト構築ならいけるのではないか。■■■■のサイト立ち上げ、■■■■の立ち上げをやっているので、そこのコンサルをしているということにならないか。

D 氏>

■■■■との契約、請求書の内訳にそのように記載してはどうか。

B 氏>

請求書のほうがベターではないか。

(中略)

B 氏>

どこまでの資産計上が安全なのか。

調査の結果、メールで議論されているとおりに、2016年6月期に、広告費405万円が創立費として資産計上され、また、コンサルティング報酬2304万円がECサイト構築費用としてソフトウェア勘定に計上されていたことが判明した。これらは資産計上の根拠が乏しく、2016年6月期の費用として処理すべきであったと考えられることから、そのように会計処理されていれば、2016年6月期の(株)TGCの純資産は減少し、DLEの単体決算では(株)TGC株式は減損対象資産として検討されるべきであった。この点、DLEの説明によると、当該子会社株式の実質価額は、予定されていた株式会社W mediaとの合併によるシナジーによって越境ECサイトの事業が回復することが見込まれ、減損損失の計上は必要なかったとしている。なお、DLEは、(株)TGCの事業及び損益の規模の重要性を鑑みたうえで連結の要否を検討すべきであった。

第6 本調査によって判明した不適切な会計処理の影響額

本調査において判明したDLEによる不適切な行為(以下「本件不適切行為」という。)にかかると会計処理が、調査対象期間における売上高及び経常損益に与える影響額(単体ベース)は以下のとおりである^[35]。

売上高

(単位：千円)

	2013.6 月期 (第 12 期)	2014.6 月期 (第 13 期)	2015.6 月期 (第 14 期)	2016.6 月期 (第 15 期)	2017.6 月期 (第 16 期)	2018.6 月期 (第 17 期)
訂正前	942,851	1,742,341	2,018,584	3,079,225	2,179,086	2,531,878
訂正後	892,410	1,443,836	1,511,720	2,095,343	1,774,521	2,374,439
影響額	△ 50,440	△ 298,505	△ 506,864	△ 983,881	△ 404,565	△ 157,438

経常利益

(単位：千円)

	2013.6 月期 (第 12 期)	2014.6 月期 (第 13 期)	2015.6 月期 (第 14 期)	2016.6 月期 (第 15 期)	2017.6 月期 (第 16 期)	2018.6 月期 (第 17 期)
訂正前	72,655	283,371	338,785	211,284	△ 792,509	△ 225,389
訂正後	46,867	176,435	△ 42,922	△ 351,896	△ 614,198	△ 137,491
影響額	△ 25,787	△ 106,935	△ 381,708	△ 563,180	178,311	87,898

³⁵ 不適切な会計処理がDLEの2018年6月末現在の利益剰余金に与える影響額は△189,559千円である。また、DLEが2017年6月期に特別損失として計上した出資金減損損失のうち118,245千円及び事業構造改善費用379,167千円は、それぞれ当該年度で計上すべきものではなく、むしろ、不適切な会計処理を行ったために生じたものであり、上記の訂正を各会計期間で行ってれば、計上する必要のない損失であった。なお、2018年6月期(第17期)の訂正前金額は、2018年8月14日付けの決算短信にて開示された金額を記載している。

第7 不適切な会計処理に関する監査の状況

1 監査役監査

DLE の監査役による業務監査は、監査役会の決定した監査計画に従い、主として、常勤監査役が各部門の責任者へのヒアリングを通して、事業全体の進捗状況を確認するとともに、稟議書等の重要な書類等の閲覧等によって行われていた。また、常勤監査役は、重要な意思決定の過程や業務執行の状況を把握するため、取締役会のほか経営会議に参加していた。他方で、企画売上及び制作売上並びに売上原価及び販売費及び一般管理費等、財務諸表に関する監査については、個別事案に関する会計処理の妥当性を含め、会計監査人による監査に依拠し、委ねられていた。

しかるところ、監査役が出席する取締役会において一般論として企画売上の計上に問題がないかといった議論がなされることがあったことは認められるものの、不適切な会計処理の発見の端緒となる事象が表れていたとまでは認められず、監査役監査において不適切な会計処理を発見することはなかった。

2 内部監査

(1) 内部監査の概要

内部監査を実施する内部監査室は、毎年、事業年度初めに年間の内部監査計画を立て、法律・社内規程等の遵守状況を部署別に確認することを目的として、DLE の全ての部署を1年かけて監査することとなっている。内部監査室は、経営管理部を兼任するI氏のための1名体制であるため、実際に内部監査を行う担当者は、経営管理部門から2名（事実上兼任しているI氏を含む。）、事業部門から2名を選定し、所属部門の自己監査となることを避けるため、相互監査を行う体制としている。具体的な監査方法としては、各事業部門の部門長又は担当者へのヒアリングの実施及び必要に応じて根拠となる証拠の確認を行っており、毎月、内部監査実施報告書を作成して、社長であるA氏に報告を行っている。内部監査の中で、改善事項が発見された場合には、監査終了後に改善が必要な部署に通知を行い、改善策の実施状況について、事業年度末までに再度ヒアリングを行うこととしている。

企画売上及び制作売上並びに売上原価及び販売費及び一般管理費にかかる業務処理については、以下のような監査手続を実施していた。

ア 企画売上及び制作売上の計上に関する業務処理

企画売上の計上に関する業務処理については、企画売上として計上したものをリストアップし、その中からサンプル抽出したものについて合意書や共同事業契約書といった契約書類の締結状況を確認していた。また、稟議書及び経営会議議事録等の重要な書類や契約書相談シート（事業部門が法務部（所属は1名）に契約書類の作成・チェック等を依頼している状況を法務部において取り纏めたもの）及び

押捺申請簿の閲覧を通して監査を行っていた。

企画売上の計上については、DLE と会計監査人との遣り取りを踏まえた計上のための要件の遵守状況を監査するものとしており、原則として、締結済みの合意書等の契約書類の有無を確認し、ドラフト段階の契約書類によって企画売上が計上された案件については、契約書類に記載された金額及び締結日がその後に変更されていないかなど確認することとしていた。

また、制作売上については、製作委員会に対する納品受領書を確認していた。

イ 原価の集計及び計上並びに販売費及び一般管理費の計上に関する業務処理

原価の集計方法及び計上時期並びに販売費及び一般管理費の計上時期については、本基幹システム及び本会計システムを使用した業務処理の運用状況を確認していた。

具体的には、原価の集計方法及び計上時期については、本基幹システムの承認経路の設定状況を確認するとともに、承認履歴を確認し、金額の変更がなされているものについて経営管理部による代理承認がなされている場合には、事業部門からの代理承認に関する依頼や了解がなされているかをメール等の遣り取りで確認することとしていた。

販売費及び一般管理費については、本会計システム上の仕訳でマイナス計上されているものなど、異常項目の内容を確認していた。

(2) 不適切な会計処理に関する監査の状況

内部監査によって本件不適切行為が発覚しなかった主たる理由は、本件不適切行為が前記(1)の監査手続の範囲外で行われていたことにあると認められるが、内部監査において、本件不適切行為のいくつかは、下記のとおり、当該取引の存在自体は把握できていたものがあつたことに照らすと、有効な内部監査を阻害する以下の要因も小さくなかつたものと認められる。

ア 企画売上の計上について

企画売上の計上がドラフト段階の合意書に基づいて行われた場合には、内部監査において、その後に合意書記載の金額及び締結日に変更がないことなどを確認していた。しかしながら、企画売上が計上した時点の合意書のドラフトから金額や締結日が変更されている案件(A案件(前記第4・1))や当初の合意書に記載されている企画・制作費金額が覚書によって複数回変更された案件(S案件(前記第4・5))が指摘事項として扱われることはなかつた。

イ 販売費及び一般管理費の計上時期について

販売費及び一般管理費の監査手続の中で、内部監査室は、前記第4・2（3）記載のA社に対するコンサルフィーが、一旦2014年6月に処理するよう進められていたにもかかわらず同年7月1日付け請求書により同月に計上されていたことを認識していたが、指摘事項として扱われることはなかった。

上記アの事象が指摘事項として扱われなかった理由は、内部監査室が企画売上計上後の合意書において、企画売上を計上した時点のドラフトから金額や締結日が変更され、また押印済みの合意書が適時に取得されていないことを把握したとしても、その時点では、当該内容で進めることが決定事項のようになっており、また、会計監査人が企画売上の計上を認めていたとの認識があり、内部監査室が問題点として指摘することがなかったと認められる。

また、上記イの事象が指摘事項として扱われなかった理由は、コンサルフィーの処理に関して、C氏が、2014年6月に一旦計上したものの、支払時期や金額が未定だったため、同月付け請求書は誤りであった、A社の担当者と遣り取りしてあらためて同年7月付け請求書を発行してもらった、同月で処理することはA社と合意しているので問題ない旨の説明を行っていたことによるものと認められる。

このように内部監査室によって把握された本来問題視すべき行為が、内部監査を契機として発覚することはなかった。

3 会計監査人

（1）不適切な会計処理に関する会計監査

監査法人においては、不適切な会計処理に関連して、以下の監査手続を実施していた。なお、これらの監査手続の内容は、同法人への質問に対する回答によるものである。

ア 不正リスク対応の監査手続

（ア）収益認識

監査法人においては、収益認識、すなわち、企画売上及び制作売上の計上を継続して特別な検討を必要とするリスクとして取り扱っていた。

その監査手続としては、まず、受注から制作物の納品に至るまでの内部統制の運用状況の評価を踏まえ、期末月に売上計上した案件についての翌期での売上の取消しの有無、経営管理部（B氏及び同部部長）に対するヒアリング、企画書、共同事業契約書ドラフト、インターネット公開情報の閲覧等を行っていた。また、売上の対価の成立に関しては、2015年6月期以前は共同事業契約書ドラフトや合意書における企画の記載、違約金条項等、2016年6月期以降は合意書における企画費の金額に着目していた。

この他、製作委員会案件における実態把握のために、2014年6月期以前は主として経営管理部（B氏及び同部部長）に対するヒアリングや企画書、共同事業契約書ドラフト、インターネット公開情報の閲覧等、2015年6月期からは加えて主要な出資者との合意書の閲覧、2016年6月期からは企画売上の滞留売掛金についての積極的確認手続等、2017年6月期からは、プロデューサーへのヒアリングを実施していた。

（イ）不正な原価の付替えリスクへの対応

監査法人においては、2016年6月期及び2017年6月期において、受注案件が大型化するとともに制作に関する利益が悪化してきた状況を踏まえ、原価の付替えリスクについても、特別な検討を必要とする不正リスクとして認識し、発注の承認等に関する内部統制の運用状況の評価を踏まえて、不正対応の実証手続として、2016年6月期においては、特定項目抽出による外注費の証憑突合、2017年6月期においては、案件間の外注費振替え仕訳の有無の検証、外注費の個別案件の期間対応テスト、仕掛品残高に含まれる外注費の案件ごとの集計状況、証憑突合等を実施していた。

（2）不適切な会計処理に関する監査の状況

ア 企画売上の計上要件

本委員会に対する監査法人の説明によれば、2015年6月期までの監査については、「契約締結が後遅れになる業界慣行があり、共同事業契約書が適時に締結されなくなってきたことから、監査上は、企画内容についての制作合意（以下「企画の実体」という。）があったことの心証を得ることが重要であると考え、共同事業契約書ドラフト及び企画書、企画の制作合意を示すメール、製作委員会議事録等の企画の実体を示す資料をもって、企画売上が計上することを妥当と考えていた。なお、共同事業契約書ドラフトについては、個別案件毎に、出資者間で合意をしているが調印に時間を要していること、内容及び締結日に変更はないことを CFO である B 氏及び経理担当者に確認した上で、それを証憑とすることも受け入れられると考えていた。」とのことである。しかしながら、各案件の実体把握のためのプロデューサーヒアリングや契約内容の吟味等、売上の不正リスクに着目した監査をより慎重に注意深く行っていれば、本件の不適切な会計処理の端緒を発見できた可能性は否定できないであろう。

A 案件に関して言えば、前記第4・1で述べたとおり、2015年3月の企画売上8400万円及び同年6月の企画売上2400万円の計上に関して、企画・制作費の20%が企画費として明記されたドラフト段階の合意書を根拠として、2015年6月期に企画売上が計上されたが、最終的に合意書が取り交わされたのは2017年2月であ

り、さらに企画費が20%である旨の記載はない。

この点、監査法人は、本委員会に対し、取引の相手方であるE社の動きが悪く契約書の取り交わしに至っていないとの説明を受け、メールの確認も行っていたと思われる旨を述べたが、契約書の取り交わしが速やかになされない業界の一般的な現状を前提として、上記の証憑や情報があれば企画売上を容認するという判断をしていた状況がうかがえる。

売上計上の要件に関するDLEと監査法人との協議により、企画売上の計上は業界慣習で認められており、当該要件が満たされれば監査上は問題とされず企画売上が計上でき、利益が上げられるとのDLEの認識が増幅する結果となっていたことは後記第8・5のとおりである。そもそも、企画売上の計上時期やその金額について自ら疑問を持ち、是正の必要性を認識すべきは財務諸表の作成者であるDLEである。しかしながら、監査法人は、年々より強固な売上計上の根拠を求めていたものの、本調査の調査対象期間又は監査対象年度の初めから企画売上の計上要件に関してDLEに対しより厳しく接し、より厳格な監査を行うべきであった。この点が不適切な企画売上の計上をDLEが止めなかった原因の一つであったと言わざるを得ない。

また、このような状況が、次に述べるDLEによる不適切な監査対応を許した背景となったとも考えられる。

イ DLEによる不適切な監査対応

監査法人が企画売上計上における不適切な会計処理を発見できなかった理由の一つとして、以下の案件に対するDLEの監査対応が示すように、必要な資料を提出しない等の不適切な監査対応を行っていたことが挙げられると考えられる。

(ア) b案件

b案件においては、前記第4・8で述べたとおり、契約の相手方であるP社が、企画・制作費の20%を企画費とすることに合意していなかったにもかかわらず、DLEは、企画・制作費の20%を企画売上として計上していた。DLEは、監査法人からの資料提出依頼に対して、企画・制作費の20%を企画費として記載した「監査法人用」の覚書と、現在、企画・制作費の20%が企画費として見積もられているものの、製作委員会が必要と考えた場合には、いつでもこれを変更できる旨が定められている覚書を取り交わし、監査法人に対しては前者のみを提出し、後者を見せることはなかった。そのため、会計監査人監査において、上記企画売上の計上が問題視されることはなかった。

(イ) C社との取引 (W案件、X案件)

監査法人は、2016年6月期の会計監査から、企画売上の売掛金が滞留している主要な案件に関して、企画・制作の合意内容について相手先に対して積極的確認手続を実施しており、2018年6月期の監査手続において、C社に対して、W案件及びX案件に関するその合意内容を確認する確認状を発送した。

C社は、前記第4・6のとおり、上記2案件についてはDLEと製作委員会を組成する意思はない一方で、DLEとの間の合意を解除する場合には企画・制作費の20%の損害賠償をDLEに行う必要があるという条項が含まれていたことから、DLEに対して確認状記載の内容を認める旨の回答はできないと伝えた。これに対して、G氏は、C社に迷惑をかけないので記載内容を認める旨の回答をして欲しいなどと申し出たことから、その旨の回答がなされることとなった。

DLEにおいて、かかる不適切な監査対応があったため、会計監査において上記企画売上の計上が問題視されることはなかった。

4 三様監査の状況

(1) 監査役と内部監査室の連携について

常勤監査役とI氏との日常的な遣り取りのほか、監査法人による四半期レビュー報告及び期末監査報告の際には、内部監査室のI氏も同席していたため、内部監査室と監査役間の情報共有は当該各報告の場でも行われていた。もっとも、企画売上の計上基準に関して、協議等がなされた事実は認められなかった。

(2) 監査役と会計監査人の連携について

会計監査人が監査役に対して、四半期レビュー報告、期末監査報告、監査計画説明等で会計監査の結果について報告を行うとともに、両方で意見交換を行っていた。もっとも、企画売上の計上基準に関して、協議等がなされた事実は認められなかった。

(3) 内部監査室と会計監査人の連携について

前記(1)のとおり、内部監査室のI氏は、四半期レビュー報告及び期末監査報告に同席しており、内部監査室と会計監査人間の情報共有も当該各報告の場で行われている。もっとも、企画売上の計上基準に関して協議等がなされた事実は認められなかった。

これらの各監査の連携については、企画売上の計上基準に関して会計監査人の監査が厳格化していたこと及びA案件等、企画売上の計上の可否を検討すべき個別事案を、監査役が十分に把握できていなかった事実等に照らすと、連携に関する頻度や時期等については、特段の問題は認められなかったものの、三様監査の前提であ

るそれぞれの監査が十分に深度のある姿勢や手続きによって実施されていたならば、少なくとも本件不適切行為にかかる会計処理の端緒が発見されたはずではなかったのかと考える。

第8 不適切な会計処理の原因分析

1 はじめに

本委員会は、本件不適切行為及びそれにかかる会計処理が行われた原因を探るべく、DLE の役職員及び元職員に対してインタビューを実施したが、自ら不適切な会計処理であることを認識し関与していたことを認める証言はなく、個別の案件の処理等については「記憶にない」という趣旨の証言がほとんどであり、不適切な会計処理に至った経緯、動機、当事者の認識を明らかにすることは不可能であった。

このように、本件においては、インタビューによる調査に限界があり、メールや証憑等により、役職員が関与していた状況（後記2）や後述する事業計画達成の目標が関係者間で共有されていた事実（後記3）が部分的には明らかになったものの、以下に述べる原因分析の結果は、本件不適切行為及びそれにかかる会計処理の実行時期や推移、影響金額等、そして役職員の関与状況の一部から明らかとなった事実から推測される限りのものであることを予め断っておく。

2 役職員の本件不適切行為及びそれにかかる会計処理への関与例

前記第4で詳述したとおり、本件不適切行為及びそれにかかる会計処理は長年に亘って行われており、多数の案件に関わるものであって、多くのDLEの役職員の関与が認められるところであるが、個々の役職員が個人的な利得のためにこのような行為を行ったと認められる証跡は見当たらない。

他方で、本件不適切行為及びそれにかかる会計処理の一部については、取締役CFO、執行役員、経営管理部門及び事業部門の部長職、マネージャーらにおいて、少なくとも当該処理によって利益又は売上を作出できることを認識していたのに中止又は是正をしなかったもの、あるいは、自らにおいて関与・作出したものが認められる。

例えば、

- ① A案件について、前記第4・1で述べたとおり、当時、企画売上の計上に際しては、合意書のドラフトが必要とされていたところ、2015年3月末時点では合意書のドラフトはなく、また、当時同案件のプロデューサーであったF氏が否定的な態度を示していたにもかかわらず、当時、エンタテインメント事業本部副本部長であったC氏によって本基幹システム上の入力・承認手続きが行われた。
- ② E案件におけるA社のコンサルフィー名目の費用について、前記第4・2で述べたとおり、2014年6月期の費用として処理されるべきにもかかわらず、同年7月に繰り延べられ、また、B案件について、制作売上の一部につき、納品がされていないにもかかわらず前倒し計上が行われた事実が認められた。B氏は、少なくともこれらの処理がなされることを認識しつつ、これを制止しなかった。
- ③ 2016年6月期におけるC案件からA案件への外注費用の付替え等の会計処理は、前記第4・3で述べたとおり、当時、経営戦略統括本部経理財務マネージャ

一であった D 氏が、C 案件の担当プロデューサーであった K 氏を通じ、外注先から案件名を削除した請求書の再発行を依頼するよう指示して行ったものであった。

- ④ b 案件について、前記第 4・8 で述べたとおり、契約の相手方である P 社は、契約書に企画対価 20%と記載することについて否定的な態度を示していたところ、経営戦略統括本部経理財務マネージャーであった D 氏は、B 氏の承認の下、企画対価 20%と記載した覚書を「監査法人用」と位置付ける一方で、別途、いつでもこれを変更できるとする覚書を取り交わし、監査法人に対し、前者については提出したものの、後者については敢えて提出していなかった。

なお、監査役、内部監査室及び会計監査人の関与の状況については、前記第 7 で述べたとおりである。

3 不適切な会計処理がなされた背景としての事業計画達成の目標

(1) はじめに

前記第 4 及び前記 2 で述べたように、本件については、取締役 CFO、経営管理部門及び事業部門の部長職の者のほか、プロデューサー等の職員も、程度は様々ではあるが関与していた事実が認められる。

そこで、このような事態が生じた原因（動機）について検討するに、本件の不適切な会計処理は 2014 年 3 月のマザーズ上場から 2016 年 4 月の一部への市場変更の期間に相当集中しており、特に一部への市場変更前の 2015 年 6 月期、及び一部への市場変更直後の 2016 年 6 月期の企画売上の計上が多額であることからして、その背景には、マザーズ上場後の利益目標達成、さらに一部への市場変更を実現するという目標があったことが推測されるところである。

DLE が上場及び一部への市場変更を指向していたことは、2013 年 1 月に実施された経営合宿用に作成された資料において、代表取締役 CEO の A 氏が「各年度イベント案」として、2016 年 6 月期に NASDAQ 上場を掲げ、それまでのイベントとして、2014 年 6 月頃にマザーズ上場、2015 年 6 月期に東証一部上場を掲げていたこと等からもうかがわれる。

(2) マザーズ上場申請期以降の事業計画

ア 事業計画の策定の経過

2013 年 7 月に策定された 2014 年 6 月期から 2016 年 6 月期の事業計画は、当時経営戦略統括本部部長であった C 氏が現場から上げられた数字を基に、同氏と B 氏が計画案を作成した後、A 氏を交えて確定させたものであった。そして、以下の遣り取りから、この過程において、B 氏及び C 氏が、幹事会社の [] からマザーズ上場の申請期の利益として達成すべき目標とされていた当期利益 3 億円に近

づけられるよう、尽力していたことが認められる。

具体的には、2013年6月末に、A氏、B氏及びC氏の間で、以下のようなメールの遣り取りがなされている。

件名	【ご確認】事業計画		
送信日時	送信者	受信者	本文
2013年 6月29日 16時29分	C氏	A氏 B氏	B氏とも試行錯誤しましたが、現状の延長のビジネス（制作売上中心）ですと、売上15億円、利益3億という構成は厳しいです。 売上15億円台をキープしているバージョン（利益2億円）と利益3億円をキープしているバージョン（売上17億円台）の事業計画を作成しましたので、ご確認&どちらの事業計画で行くかをご判断ください（もしくは修正ポイント）。
2013年 6月29日 19時02分	A氏	C氏 B氏	売上が16億前後で利益3億という感じの数字は実現可能ですか？もちろん、ベストは15億台の数字にしたい・・・ p案件や■■■■、A案件、■■■■系のプリプロ等を入れると、結構利益率がいいと思うんだけどな・・・
2013年 6月29日 19時26分	C氏	A氏 B氏	原価がある売上を下げ、プリプロやライセンス系の売上をあげる形かと思っています。もう少々数字をいじってみます。
2013年 6月29日 23時34分	C氏	A氏 B氏	修正しました。 売上15.9億円、利益3億円としています。 前回15.7億円、利益2億円でした。 ですので、主な修正は、原価がある売上確度や原価率が悪い小売の売上を落とし、その補てんをプリプロ売上で行いました。
2013年 6月30日 5時50分	B氏	C氏 A氏	■■■■でやる以上、13期に関しては、営業利益300百万円ありきの話なので、説明可能であれば“今は”いいと思いますが、（まともに計算しては、でない数字なのでよくわかりましたので・・・） 正直、下記的前提条件（特に固定コストは・・・）を考えると、せめて営業利益は230百万円には落としたいです。税効果で最終利益300百万円へ。 （現構造のままだと出資金償却増が響き、売上16億

			円の場合、営業利益 150 百万円が妥当なライン)。
2013 年 6 月 30 日 12 時 11 分	A 氏	B 氏 C 氏	なるほどね～ となると、■■■■では上場できないので他に乗り換える、か、■■■■で翌期にするか、今期売り上げを頑張っ て大きくするか、という選択肢？
2013 年 6 月 30 日 12 時 49 分	B 氏	A 氏 C 氏	■■■■で今期いけるか、交渉してからですね。 PER20 倍であれば、なんとか彼らの最低ライン時価 総額 50 億円は超えますので。 ただ、裏ワザを考えました (添付ファイルに追加し ました)。

B 氏は、上記の「裏ワザを考えました」とのコメントと共に、制作の外注比率を削減し (企画売上は増額させていない)、売上 16 億円、利益 3 億円という A 氏の掲げた数値であって、幹事会社による目標値に沿う事業計画案を考案し、C 氏が、この案をベースに事業計画を修正した。

以上のように、マザーズ上場前の事業計画策定の場面において、幹事会社による目標値を満たすため、B 氏がその数値を満たすよう試行錯誤し、C 氏がそれに協力していた経過がうかがわれる。

イ 事業計画達成に向けた強い意欲

2014 年 6 月期につき売上 16 億円、利益 3 億円という事業計画が完成した後、A 氏、B 氏及び C 氏の間では、A 氏が「16 億の 3 億。。必達で頑張らしましょう。ここでエンジン全開にしなくていつやるか？」とメールし、B 氏が「マザーズごときで、足止め喰らっている場合じゃないですしね！」と答えるなどの遣り取りがあった。C 氏においては、事業計画達成に向けて改善すべき事項に関し以下のようなメールを送っており、特に設定した事業計画の数値を達成することに対する強い意欲があったことがうかがわれる。

<p>【件 名】: Re: 【ご確認】 事業計画 【送信日時】: 2013 年 7 月 2 日 9 時 44 分 【送 信 者】: C 氏 【受 信 者】: B 氏、A 氏</p>
<p>今期に事業計画達成に向けて、最低限、以下の事項はシフトチェンジする必要があるかと思っています。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・(現場用) 事業計画の厳正な推進 (ブレ、ズレ、内訳のやり繰りを安易にしない、させない)

- ・事前確認（上記計画の徹底した事前共有・事前確認）
- ・承認の徹底（万が一、上記計画にブレ等が発生した際は必ず承認）

…

1日1日無駄にできないので、頑張りたいと思います！

また、C氏は、2014年6月期の事業計画の進捗状況に関し、2014年4月17日にA氏及びB氏に対して以下のようなメールを送付しており、利益目標の達成のために尽力していた様子が見られる。

【件名】：事業計画進捗状況

【送信日時】：2014年4月17日13時25分

【送信者】：C氏

【受信者】：A氏、B氏

添付ファイルの黄色い案件を追いかけ、更にあと1億円弱積み上げたいと思います。そうすると売上19億円に到達し、利益も確保できるかと思っています。

更に、C氏は、2014年4月のマザーズ上場後、経営管理部門である経営戦略統括本部部長から事業部門であるエンタテインメント事業本部副本部長に異動するにあたり、同副本部長としての自身の役割について、他のDLE部長クラスの職員に対して以下のようなメールを送付している。

【件名】：RE: 幹部ブレスト（部長会議）

【送信日時】：2014年4月30日7時41分

【送信者】：C氏

【受信者】：■■■■氏、B氏 【CC】：O氏、A氏、■■■■氏、U氏、■■■■氏

いずれにせよ、事業計画の必達のためにどのような戦略でいくのが重要で、私はその戦略を円滑かつドライブするような機能になることを役割として認識しています。

上記メールから、C氏が、経営管理部門から事業部門へ移籍した後も、事業計画を達成するための戦略が遂行されるよう、現場を取り仕切る役割を自負していたことがうかがえる。

ウ 役職員全体の共通認識

DLEにおいては、策定された事業計画に沿って、各プロデューサーに対し数値目標が与えられ、週1回程度の頻度で開催されていた、プロデューサー等が出席す

る共有会議（B氏は出席しており、A氏も出席する場合があった。）において、現場の案件の状況や各プロデューサーの数値目標の達成状況について共有されていた。

また、前記イで述べたとおり、C氏が経営管理部門から事業部門に異動したことによっても、事業計画達成という目標が事業部門においても広く認識され、浸透していったと推測される。このように、事業計画の達成という目標は、DLEの役員全体において共通の認識になっていた。

マザーズ上場及び一部への市場変更を目標にDLEの事業計画の数値が設定され、それを目標にDLEが全社的に動いてきたことは、後記（3）で述べる点とともに、次のような一部への市場変更後、当時エンタテインメント事業本部本部長であったC氏及び経営企画室の■■■■氏（以下「T氏」という。）の発言からも認められる。

【件名】：160604_経営合宿 Mtg メモ

【送信日時】：2016年6月4日18時35分

【送信者】：E氏

【受信者】：T氏、D氏、H氏 【BCC】：B氏

C氏>一部に指定替えした、ここまでのいろいろな副作用が出てきている。全社あげてのプロジェクトだったので副作用が出ることも当然。

...

上場までは案件を作ることで利益を出してきた。

【件名】：Re: [更新]（中止）幹部合宿

【送信日時】：2016年11月12日11時51分

【送信者】：T氏

【受信者】：U氏 【CC】：F氏、■■■■氏、C氏、■■■■氏、D氏、A氏、B氏

<これまでの総括について>

当社はこれまで、組織の本質的な強みを強化することではなく、マザーズへの上場・東証一部への上場を最優先に、数字を作ってきたと理解しています。

（どちらか一方というわけではなく、切所の意思決定のポイントで、上場が最優先になってきた、という意味で）その方向性を作ってきたのは、現経営陣であると認識しています。

ご指摘のU氏、F氏、C氏さん、また数字を作ってきたD氏については、その会社の方向性に従ってきたに過ぎないというのが私の理解です。

おそらく、上記のようなことを、公で発言するのはタブーではあったものの、程度数字が理解できる中間層の、ぼんやりとした共通理解ではあったものと理解していま

す。

(3) 事業計画達成に向けて行われた対応

ア 経営管理部門における対応

本委員会によるインタビューにおいて、経営管理部門の職員1名は、概要、次のような発言をしている。

- ・ 数値目標についてはかなり周知されている。数値が足りないと、どこかから持ってきたりとかはある。
- ・ 当時は計画の数字を死守するという雰囲気があった。

そして、この「数値が足りないと、どこかから持ってきたりとかはある。」という発言のとおり、経営管理部門において、事業計画に合わせた数値を作出するために、企画売上の計上を行ったり、プロデューサーに要請して原価の付替え等を行っていた事実が認められる。

すなわち、前記2③で挙げたC案件からA案件への外注費の付替えもその一例である。また、b案件の企画売上の追加計上についても、前記第4・8で述べたとおり、D氏がエンタテインメント事業本部映像コンテンツ事業部部長であり同案件の担当プロデューサーであったF氏(CCにC氏、I氏)に対し、「2000万円分吸ってもよろしいでしょうか。」「ご協力いただきありがとうございます。」などと述べ、実際にスーパーユーザー権限を用いられて2000万円の企画売上が計上された。なお、D氏においてこのような対応が可能であったのは、経営管理部門員(B氏を除く)に付与されていた本基幹システムのスーパーユーザー権限によるものであるが、これについては後記4で述べる。

また、例えば、2016年10月12日、当時経営管理部長であったD氏、I氏と経営管理部門マネージャーであったG氏との間で、以下のようなメールのやり取りがなされており、事業計画に合わせて企画売上が計上するか否かという売上計上のタイミングを経営管理部門において調整していた事実が認められる。

件名	Re: 【速報】9月売上・原価【反撃開始?】		
送信日時	送信者	受信者	本文
2016年 10月12日 23時36分	D氏	I氏 G氏 Q氏	G氏>明日の数字の状況見て、充分超えそうであれば1案件 ^[36] のプリプロは削除してもOKです。
2016年 10月14日	D氏	I氏 G氏	G氏> ・・・

³⁶ 1案件とは、1案件という製作委員会方式による案件である。

9時33分		Q氏	満足いく数字になりそうだったら1案件のプリプロは消しましょう。
2016年 10月14日 18時00分	I氏	D氏 G氏 Q氏	ちなみに1案件は10月にずらすのではなく、プリプロそのものを立てない、という意味ですか？

イ 事業計画達成に向けたプレッシャーの存在

本委員会が実施したアンケートにおいて、プロデューサーの1名から、「不適切な処理について指示されたことがあったか」との質問に対し「ありません※但し予算達成への圧力はあった」という回答が、「不適切な処理に関連する行為を指示されている人がいたり指示したところを見たことがあるか」との質問に対し、「ありません。但し管理部門と激しく遣り取りしているのはあったように思う」という回答があった。また同人は、インタビューにおいて、概要、以下の発言をしている。

- ・ 予算があり、達成への圧がすごくかかってくる。
- ・ 予算をどう達成していくかヒアリングされ、できなさそうなら他の案件でなんとか補填できないのかなど求められる。
- ・ 管理側も案件を知っているので、色々突っ込まれる遣り取りは日常的にあった。
- ・ 「これやれるの？やれないの？」という話でプロデューサーと管理部門とが激しく遣り取りしているのはあった。
- ・ マザーズ上場の後、一部への市場変更に向けて動き始めて成長していかなきゃいけない局面では、全体的にきつくなっていった。
- ・ 激しい遣り取りをしていたのは、管理部門ではD氏、C氏であった。B氏は案件一つ一つのことではないが、会社全体のことについて発破をかけることは当然にあった。

上記の発言では、数値目標の達成に関してプロデューサーとの間で激しく遣り取りをしていた人物としてC氏が挙げられているが、上記の発言のほかには、同氏が厳しくプロデューサーにプレッシャーをかけていたことを示すメール等は見つかっていない。但し、2013年7月12日、エンタテインメント事業部のE氏がC氏、H氏、J氏及びI氏（CCにA氏、R氏、S氏）に、同月に売上を予定していた■■■■（計240万円）の納品が同年8月にずれること、本基幹システムでの変更処理も行うことをメールで連絡したのに対し、当時、経営管理部部長であったC氏は、CCにB氏を加えた上で、以下のとおりのメールを送付し、経営管理部門において、事業計画、特に利益目標が達成できるような業務運営を求めていることが認められる。

【件 名】：RE: ■■■■■の納品が7月から8月にずれます

【送信日時】：2013年7月12日15時33分

【送 信 者】：C氏

【受 信 者】：E氏、H氏、J氏、I氏【CC】：A氏、R氏、S氏、B氏

売上のズレ＝事業計画の信憑性への疑義となりますので、理想を言えば当初の予定は絶対に変更しない、変更しそうであればバックアップをし、結果は必ず帳尻は合わせる（特に利益）という運営をお願いします。

ウ 小括

以上述べてきたように、DLE においては事業部門に比べ経営管理部門の力が強く、経営管理部はその付与されていた本基幹システムのスーパーユーザー権限を用いて不適切な会計処理を行うことができたし、プロデューサーにおいても、上場及び一部への市場変更を目標に事業計画の達成に向けて全社的に共通の意識をもって取り組んでいる環境において、経営管理部門の意向に沿って安易に不適切な企画売上の計上等を行うようになっていたものと推測される。

なお、特に企画売上に関しては、不適切な会計処理であるとの認識があれば、DLE の職員においてそのような会計処理を容易に行わなかった可能性があるが、プロデューサーを始めとする多くの職員は、契約書や請求書、納品書等の証憑を取り交わす実務が必ずしも定着しているとはいえない映像制作業界の慣行もあって、利益及び売上についての基本認識が甘く、また後記5で述べる企画売上の計上基準が曖昧であるという問題も要因となって、企画の対価の定めがなくとも合意書のドラフトがあれば売上を計上できると認識していたものであり、これが不適切な会計処理であるまでの認識を持っていなかったものと認められる。

(4) 各役職員の関与状況

本件不適切行為及びそれにかかる会計処理は、DLE の役職員、特に経営陣である取締役 CFO、経営管理部門及び事業部門の部長、マネージャーらにおいて事業計画を達成することを重視した結果と考えられる。他方で、そのような目標を重視する余り、利益や売上とは何か、それらを計上するためには何が必要かという基本的な認識が甘かったことも要因であったと考えられる。

特に、C氏、B氏、D氏及びA氏について個別の関与の態様等を述べると次のとおりである。

ア C氏について

C氏は、本件不適切行為及びそれにかかる会計処理の多くに関与しているが、特に以下の案件について主体的に関わっていたものと認められる。

(ア) 当時エンタテインメント事業本部副本部長であったC氏は、2015年3月時点で、A案件において、合意書のドラフトすらE社と共有されていないことを認識しつつ、かつ当時同案件のプロデューサーであったF氏が否定的な態度を示していたにもかかわらず、自ら本基幹システム上で入力・承認手続をとって企画売上を計上している（前記第4・1）。DLEにおいては、以下のメール等により、企画売上を計上するには合意書のドラフトが必要であることは、前年度の2014年6月期の監査の時点で経営管理部門の役職員に周知されていたため、C氏もこれを理解していたはずであるが、事業計画の達成のために、そのような売上計上基準が無視された。

【件名】：Re: 監査法人より：6月プリプロ計上になりそうなもの

【送信日時】：2014年7月4日18時45分

【送信者】：H氏

【受信者】：I氏

【CC】：B氏、C氏、J氏、XXXXXXXXXX

各位

お疲れ様です。H氏です。

期末監査で焦点となっているプリプロのエビデンスですが、監査法人に再度確認しました。

■締結済み契約書があれば、それ以外必要なし。

■締結済み契約書がない場合：

1. ドラフト+入金証憑
2. ドラフト+企画書、議事録等の案件が進んでいることがわかるエビデンス

(イ) A社との間の本件不適切行為についても、当該取引スキームを最初に用いたD案件に関して、当時ビジネス&キャラクタープロデュース部の部長であったC氏は、A社との交渉担当を引き継ぎ、覚書や制作委託契約書を取り交わしている（前記第4・4（4））。また、E案件についても、当時経営戦略統括本部の部長であったC氏は、引続きA社との交渉担当を担い、A社、制作委員会及びB社との間の出入金を整理したA社案件シミュレーションと題する表を作成の上、共同事業契約書案とともにA氏に報告している（前記第4・4（5））。F案件、G案件等についても、A社との連絡の一部はプロデューサーのK氏が担っているものの、C氏が、制作委員会及びB社との間の出入金を整

理した「A社シミュレーション」の作成や契約書のドラフト作業に携わるなどの形で各案件に関わっていた（前記第4・4（6）（7））。

このような売上の実体がない資金取引（帳合取引）のスキームは、売上及び利益を創出することを意図してなされたものと合理的に推認されるが、同氏の事業計画達成への強い意欲と売上及び利益についての認識の甘さとが要因となり、このような取引がなされたものと推測される。

（ウ）G案件については、当時エンタテインメント事業本部副本部長であったC氏が、A社に対して、費用の一部につき案件名の記載がない請求書の発行を依頼しており、本案件の制作売上が赤字であることを隠ぺいするため、本案件から他案件に対し意図的な原価の付替え等を行ったものである。原価の付替えが適切な処理とはいえないことは、C氏も常識的に認識していたと考えられるが、事業計画達成のために、このような処理がなされており、同氏の売上及び利益についての認識のレベルは極めて甘いものであったと言わざるを得ない（前記第4・4（7））。

（エ）また、K案件においては、2014年6月期に700万円の企画売上が計上した事実に合わせて、A社との間で企画の提供に対する対価を700万円とする旨の合意書を取り交わしているところ、2015年7月22日の経営管理部門のH氏から当時エンタテインメント事業本部副本部長であったC氏（CCにB氏、I氏）に対するメールによれば、少なくともC氏が、取引の実態と合致しないことを認識したうえで、かかる合意書を締結していたことが認められる（前記第4・4（11））。

（オ）R案件については、当時エンタテインメント事業本部副本部長であったC氏は、b案件で見込んでいた企画売上の穴埋めのために、本案件については製作委員会を組成しDLEが企画・制作業務を行う旨の合意や、A社又は製作委員会がDLEの企画の提供に対し企画費を支払う旨の合意がなされていない段階で、本案件の企画売上の計上をD氏と協議の上進めている（前記第4・4（15））。

（カ）加えて、D社との取引（前記第4・7）に関し、そのスキーム案やディールメモをA氏及びB氏と協議しつつドラフトしていたのもC氏である。

イ B氏について

（ア）B氏は、2015年2月26日に、C氏（CCにA氏）との間で2015年6月期第3四半期

の数値について、以下のような遣り取りをしている。

件名	3Q 着地		
送信日時	送信者	受信者	本文
2015年 2月26日 08時24分	B氏	C氏 A氏	3Q着地ですが、最低でも1億利益を出して、累積で2億あれば、4Q決算までファイティングポーズを取れると思うんだけど、可能性あり？
2015年 2月26日 10時39分	C氏	B氏 A氏	A案件次第。A案件が添付の内容でE社と一旦2社契約が締結できれば3Q1億はキープできると思います。
2015年 2月26日 11時00分	C氏	B氏 A氏	勘違いしました。 3Q着地で2億円ということですね。 少々頭をひねります。

そして、実際に2015年6月期第3四半期に企画売上が計上された案件は以下のとおりであった。

(単位：千円)

案件名	売上計上月	企画売上金額
■■■■■	2015年3月	4,000
G案件	2015年3月	37,120
L案件	2015年3月	40,000
■■■■■	2015年3月	7,000
A案件	2015年3月	84,000
■■■■■	2015年3月	6,240
計		178,360

C氏は、A案件（前記第4・1）の企画売上計上を2015年3月に行った理由について、上記のB氏のメールが理由というよりは、B氏のメールの趣旨は可能性ありかどうかを聞いているものであり、普通に事実として企画について合意していたということで計上したのではないかと思う旨を発言している。しかし、本案件について、2015年3月末時点において合意書のドラフトも存在していなかったこと、担当プロデューサーであるF氏が企画売上計上に否定的態度をとっていたことについては前記第4・1で述べたとおりであり、C氏の発言には信用性が認められない。また、B氏も、上記のメールの趣旨について、可能性についての質問であり、それ以上の追及はしていない旨を

述べているが、上記のメールが「プレッシャー」を与えたものとまでは認められなくとも、前記（２）アで述べたように、事業計画を協力して策定してきたというB氏とC氏との関係性からすると、その内容を付度してC氏が企画売上を計上したと推認するのが合理的である。

（イ）また、前記第４・２で述べたとおり、B氏は、2014年6月期の費用として処理されるべき費用を同年7月に繰り延べ、また、制作売上の一部につき、納品がされていないにもかかわらず前倒し計上が行われたことについて、少なくともこれらの処理がなされることを認識しつつ、これを制止しなかった。

B氏は、CFOとして、制作売上を計上するためには制作物の納品が基準となっていること、費用の繰延べをすれば実態とは異なる損益計上ができるものであることは十分に認識していたはずであり、同氏が会計基準に則った会計処理をするよう経理担当者に指示するなどしていれば、不適切な会計処理は行われなかったはずである。したがって、B氏のコンプライアンス意識の欠如がこのような不適切な会計処理の発生に大きく寄与したものと認められる。

（ウ）加えて、次のとおり、B氏において、一部への市場変更のため、製作委員会宛の売上計上が問題視されることのないよう意図的に虚偽の説明を行っていることが認められる。

すなわち、DLEは、2016年1月8日、日本取引所自主規制法人上場審査部からの「m案件製作委員会」の概要（組織形態、設立時期、出資者・出資比率、主な作品内容）の説明を求める第1回質問に対し、同案件は、DLEが93.08%、D社、 、 がそれぞれ %出資するものであったにもかかわらず、DLEが70%、 が30%出資する案件であるとの虚偽の回答をした。この回答に先立ち、B氏とD氏との間では、以下のような遣り取りが行われており、上記回答の出資者・出資比率は、「n案件製作委員会」のものと同じであった。

【件名】：【東証】データ送付

【送信日時】：2016年1月7日0時16分

【送信者】：D氏

【受信者】：B氏

m案件のひとつ前はB案件だったのですが、DLEの出資比率が97%でよりだめだったので、さらにもう一つ前のn案件を用意しました。

またo案件も一応用意しましたが、あまりに昔でちょっと違和感があります。

n 案件のほうが間違えた感はまだ出しやすいかと思われます。

したがって、上記の回答は過失によるものではなく、DLE の出資比率が100%に近いことを隠すために意図的になされたものであることが認められる[37]。

すなわち、DLE は、2014 年 4 月に監査法人より、B 案件について出資比率が著しく高いことを指摘されており、B 氏が、製作委員会宛の売上計上について会計処理上問題となり得る点を把握した上で、このように虚偽の説明を行ったことは、同氏が一部への市場変更に対して強く執着していたこと、また、コンプライアンス意識の欠如を端的に示すものといえる。

(エ) また、本委員会のインタビューに対し、B氏は、個別の案件については把握していない、見ていない旨の発言が多かったが、監査法人によれば、同監査法人との対応においてはB氏から説明を受けることが多く、同氏は、今般、製作委員会を組成する旨の合意の成否、及び企画の役務提供が存在していないことが問題となっているA社との案件（前記第4・4）につき、当時は、具体的な企画が成立していることを説明していたとのことである。

しかし、B氏は、今般の訂正監査の過程においては、同案件について、「内容はなんでも良かった。DLEはコンテンツの海外展開等の事業企画を企図していた」という趣旨の発言を行い、説明を変遷させているとのことであり、その発言内容には信用性が認められないといわざるを得ないことも指摘しておく。

ウ D氏について

(ア) b案件（前記第4・8）においては、当時経営戦略統括本部経理財務マネージャーの職にあったD氏による発案、B氏による承認を経て、DLEは「監査法人用」の企画費を20%とする記載がある覚書とは別に、共同出資者のP社の要望に応じて、いつでも企画費20%を変更することを可能とする覚書を締結しているところ、D氏は、監査法人に対して前者の「監査法人用」の覚書のみを提出し、別途締結した後者の覚書は監査法人に伏せていた。監査を受ける前提としては、監査人に対して正しい文書、資料や情報をすべて見せることは当然に求められる対応であるが、利益を優先させるために、不都合な情報は伏せるといったコンプライアンス意識が欠如した対応がなされており、これも不適切な会計処理の一因となっていることが認められる。

³⁷ なお、取引所に提出していると思われる共同事業契約書のコピーの提供をDLEに依頼したが、控えは残っていないという回答であり、確認することはできなかった。

また、同案件の2016年1月における企画売上2000万円の追加計上については、D氏が、担当プロデューサーのF氏に対して、「おおよそ1月の数字が出まして、やはり足りないようです。。。2000万円分吸ってもよろしいでしょうか。ていうか吸わせてください。」などと述べて、企画売上の追加計上を促しており、同氏が事業計画の達成に固執している様子が認められる。

(イ) R案件（前記第4・4（15））については、前記アでC氏について述べたのと同様である。

(ウ) さらに、2016年6月期におけるC案件からA案件への外注費の付替え処理（前記第4・3）については、D氏が、K氏を通じて、C案件の案件名を削除した請求書に書き換えるようG社の担当者に依頼しており、これは、意図的かつ根拠を欠く処理である。

D氏は、経営管理部の経理財務マネージャーとして、計上に疑義がある売上や原価付替えを制止し、指導することが求められている立場でありながら、むしろ、事業計画の達成を重視するあまり、これらの不適切な処理に積極的に関与している。このことは、管理職としてのコンプライアンス意識に問題があったと言わざるを得ない。

エ A氏について

A氏個人については、2006年頃には既にDLEの上場を目標としており、2014年3月のマザーズ上場及び2016年4月の一部への市場変更、並びに、そのための事業計画の達成についての意欲があったものと認められるが、事業計画の達成のために役職員に対し過剰なプレッシャーを与えていたことは、メールからは認められず、役職員に対するインタビューにおいてもそのような事実を認めることはできなかった。むしろ、A氏は、業績や数字に厳しくなかったという趣旨の発言が多くの役職員や元役職員からあった。

また、A氏が個別の案件の会計処理について把握していたことまでは認められず、A氏は会計処理の詳細については、B氏他経営管理部門に任せきりというのが実態であったと認められ、役員相互の監督監視は十分に機能していなかった。

4 内部統制体制の不備

DLEにおいては、第3・2で述べたとおり、本基幹システムによって、売上及び案件関連営業費用の集計及び管理等を行っていた。本基幹システムにおいては、案件情報の登録や外注先への発注、得意先への請求までは事業部が実施し、売上確定及び仕入確定や仕訳データの抽出は経営管理部にて実施する仕組みとなっており、利益計画の修正

や受注・発注登録等様々な場面において、所定の承認経路による所属部長らの承認が必要とされているなど、相互牽制に基づく一定の内部統制手続が存在していたといえる。しかしながら、以下のとおり、かかる本基幹システムの運用に問題が認められ、相互牽制が十分に機能していなかったと言わざるを得ず、そのことが不適切な会計処理を助長することになったと考えられる。

(1) スーパーユーザー権限の不適切な行使

DLE においては、B 氏を除く経営管理部員全員に対し、本基幹システム内において正規の承認者の代わりに承認を実施したり、事業部に代わって利益計画の修正の申請を行ったりすること等を可能とする、スーパーユーザー権限という広汎な権限が付与されていた。そして、本基幹システムのシステム上、かかるスーパーユーザー権限によって、他のユーザーに代わって本基幹システムにおけるすべての申請・承認を行うことができ、自己申請・自己承認を行うことも可能であった。もっとも、スーパーユーザー権限は、そもそも正規の申請者・承認者が多忙等の理由により本基幹システムの操作ができない状況のときに、決算作業を滞らせないことを企図して付与されたものであって、正規の申請者・承認者から依頼を受けた場合にのみ行使することとされていた。

しかしながら、正規の申請者・承認者による依頼はメールのほか口頭の場合もあるなど様式は一律ではなく、その管理・保管が義務付けられているわけではなかったことから、実際に依頼があったのか否かを確認する手段が限られていた。加えて、スーパーユーザー権限によって代理で申請・承認した場合には本基幹システム上の承認経路に記録されるものの経営管理部として一つのアカウントの設定のため、入力者を確認することはできず、またスーパーユーザー権限を行使することについて上長の承認は必要とされていないこともあり、適切にスーパーユーザー権限が行使されることを担保する事前の態勢がなく、また、事後的に検証することも難しい状況にあった。

このように、適切にスーパーユーザー権限が行使されることを担保する明確なルール・仕組みがなく、相互牽制が十分に機能していなかったことにより、下記の案件のような不適切な会計処理を容易にしていた側面があると言わざるを得ない。

① A 案件（前記第4・1）

C 氏が請求登録の申請者となり、また、部門長として自ら承認したうえで、経営管理部がスーパーユーザー権限によって取締役 CCO（Chief Creative Officer）■■■■ 氏、A 氏に代わってそれを承認し、売上確定を行っていた。

② B 案件（前記第4・2）

経営管理部がプロデューサーに代わってスーパーユーザー権限によって請求登録の申請を行うとともに、その部門長等に代わってそれを承認し、売上確定を行っていた。

(2) 売上計上の根拠資料の回付・確認が十分に行われていなかったこと

DLE の映像製作事業では、案件ごとの個別性が強く、企画業務の提供について実態に即した判断を行おうとする場合には、確認すべき資料を一律に定めることが難しく、また業界一般として契約書類等の作成が遅いということもあったため、企画売上の計上に必要な証憑が明確に定められていなかった。

そのため、事業部門による本基幹システムの申請・承認プロセス及び経営管理部による売上及び案件関連営業費用確定プロセスに際して、映像制作に関する合意が成立し、企画業務が提供されたことの根拠となる証憑（合意書、共同事業契約書、製作委員会の議事録、企画書、担当者とのメール等）の回付・確認は必要とされておらず、企画売上が計上することの妥当性を判断する体制が十分に構築されていなかった。この結果、相手方に示したドラフトが存在しない時点で企画売上が計上されたと考えられる案件（A 案件や C 案件等）や企画業務の提供が認められないにもかかわらず企画売上が計上された案件（L 案件、M 案件等）等の発生を抑止することができなかったと認められる。

5 曖昧な企画売上の計上基準

DLE の映像制作事業では、2007 年頃から 2017 年 6 月期の第 1 四半期まで企画業務の役務提供が完了したと判断した時点で、企画・制作費の 20%相当額を企画売上として計上していた。当初は、製作委員会にかかる共同事業契約書に企画費の金額が明記されていたが、2013 年 6 月期頃にかけて、出資予定者数の増加や相手方の要望の多様化に伴い、企画費の金額を具体的に記載しないものが増えていった。

企画売上は、映像を制作するか否かを判断するため、原作者や監督等との交渉権獲得やビジネスモデル構築等を実施し、DLE 以外の他社が当該映像を制作することへの出資に合意するまでの一連の行為という、個別性が強く、外縁が明確ではない役務の提供に対する対価として計上されるものであるため、如何なる資料をもって DLE による企画業務の提供とそれに対する対価の成立を明らかにすべきか判断が難しいものであった。そのため、DLE では、監査法人と協議し、押印済みの契約書類のほか、企画書、企画の合意を示すメール、共同事業契約書のドラフト、製作委員会議事録等によってかかる合意の成立の根拠としていた。

この点に関して、2014 年 6 月期には、2D アニメーションや実写作品へ参入したことで、案件の大型化・長期化することとなったことを踏まえ、DLE は、最終的な契約締結に先立ち、製作委員会の組成に際して取り交わす合意書を根拠として企画売上が計上することとしたが、監査法人は、少なくとも四半期決算では合意書のドラフトによる売上計上を許容しており、また、引き続き、企画書、企画の合意を示すメール、

共同事業契約書のドラフト、製作委員会議事録等の企画の実体を示す資料を根拠とする企画売上の計上も認めていた。

監査法人が、企画内容についての合意の有無を判断するために、押印済みの契約書類以外の資料を証憑とすること自体は問題ではないが、DLEは、自身で売上計上に関する基準を策定していなかったため、監査法人の監査対応のために証憑を取得することが常態化していた。このような曖昧な企画売上の計上基準が存在したことが、DLEが企画業務を行っていない案件や契約書のドラフトのみで相手方と最終的な契約書を取り交わすことができなかった案件についても企画売上が計上されることを防ぐことができなかった原因になっていたと言わざるを得ない。

第9 再発防止策の提言

1 概要

本委員会は、本調査により明らかとなった本件不適切行為及びそれにかかる会計処理の原因等を踏まえ、以下の再発防止策を提言する。なお、具体的な再発防止策については、DLEの実態等を踏まえ、DLE自らが検討すべきであることから、以下においては大枠を述べるにとどめる。

2 経営陣における責任の徹底、コンプライアンス意識及び執行能力を持った取締役、管理職の採用・登用

前記第8で詳述してきたとおり、本件不適切行為及びそれにかかる会計処理は、特に取締役 CFO、経営管理部門及び事業部門の部長らにおいて、事業計画を達成することを重視する一方、利益及び売上に関する認識が甘かったことが原因であると考えられる。

そこで、最も重要であるのは、経営陣において、DLEが上場会社であることを十分に意識した上で、適切な会計処理に基づく財務報告を公表し、投資家その他ステークホルダーさらには株式市場に対する責任を尽くすことである。

そして、将来の不適切な会計処理の再発防止には、経営体制の刷新や業務改善計画の立案、実行が不可欠である。

本件においては、CFOとしてDLEの財務経理の最高責任者の立場にあり、財務報告の透明性の確保に努めるべきB氏が、事業及び財務戦略の立案、遂行を優先し、CFO業務のもう一つの中核であるべき財務報告の透明性・適正性の確保という職責を果たせていなかったことが一因として挙げられる。そういう意味において、CFOとして求められる高いコンプライアンス意識を持ち、経営管理部門や事業部門での行き過ぎた利益重視の行為があったならば、むしろそれに歯止めをかけられる人材が求められる。

また、前記第8で述べたとおり、経営管理部門及び事業部門の部長やマネージャーが、各案件の担当プロデューサーに対して事業計画達成を促したり、企画売上を自ら本基幹システム上で申請・承認するといった行為も本件不適切行為及びそれにかかる会計処理の要因の一つである。したがって、担当部署を適正に管理・統率する意識及び執行能力を持った管理職の採用・登用をすることも必要である。

3 コンプライアンス意識の醸成

(1) コンプライアンス意識の周知及び徹底

前記第8・3で述べたとおり、本件不適切行為及びそれにかかる会計処理には多くの役職員が関与しているが、一部の者においてはコンプライアンス意識が欠如していたことが認められ、また、多くの職員においても、利益及び売上についての基本認識が甘いという問題が認められた。

そこで、まず、全役職員のコンプライアンス意識の周知及び徹底を図るため、A氏自らがコンプライアンス意識を高くし、A氏から、役職員に対し、本件不適切行為及びそれにかかる不適切な会計処理が、法令や会計基準に反するものであり、DLEとして許容しないこと等のメッセージを発信する必要がある。

本件において、職員が、合意書等の締結されていない段階での企画売上や納品が確認できていない段階での制作売上が許されるものと、経営管理部門の要請に特段疑問を呈することなく従ってしまっていた背景には、いまだに契約書や請求書、納品書等の証憑を取り交わす実務が必ずしも定着しているとは言えない映像制作業界の慣行もあると認められる。同業界の慣行が一朝一夕に改善されることはないことから、職員が、業界慣行の故、売上計上時期を都合の良いように調整することが許されるといった誤った考えを再度抱くことのないように、本件不適切行為及びそれにかかる会計処理のような不適切な行為は許容されないものであることを周知徹底することが重要である。

(2) コンプライアンス研修・教育等

DLEは、役職員に対するコンプライアンス研修を実施していない。

そこで、全役職員を対象として、外部講師を招くなどして、定期的に、コンプライアンス研修を実施する事が不可欠である。経理担当者以外の役職員に対しては、売上や利益とは何か、などについての認識を深める研修も必要であろう。

また、後記5で述べるように売上計上基準が整備されることとともに、全役職員がその基準を理解することを含め、なぜそのような仕組みが必要か理解した上で、遵法意識を醸成し、かつ、全役職員が会社のコンプライアンスについての当事者意識を有するようにすべきである。

(3) コンプライアンス委員会の復活

DLEでは、コンプライアンス委員会は存在するものの2015年6月以降、開催されていない。DLEとして具体的にどのように役職員のコンプライアンス意識を醸成するのか検討・遂行する、社内組織の存在が必須であるため、コンプライアンス委員会を復活させるべきである。そして、コンプライアンス体制が緩慢とならないよう、外部からのチェック機能を働かせるため、例えば社外役員等を委員会メンバーに起用することも必要である。

4 内部統制体制の強化

決算作業を滞らせないようにするため、経営管理部員らに対しスーパーユーザー権限という広汎な権限を付与する必要性自体は否定できない。そこで、スーパーユーザー権限を行使するのは、正規の申請者・承認者が多忙等の理由により本基幹システム

の操作ができない場合に限るという運用を明文化し、これを遵守させる必要がある。そのためには、スーパーユーザー権限の行使に際して、正規の申請者・承認者による代理承認等の依頼の証跡を残すことをルールとし、かかる代理承認等の依頼が口頭でなされた場合にも、事後的に検証可能なように記録簿等において管理すること等が考えられる。そして、なによりスーパーユーザー権限の行使が必要とならないよう、事業部門での速やかな本基幹システムの申請・承認を徹底させることを経営陣が率先垂範して指導することが肝要であるといえる。

また、案件ごとの個別性の強さや契約書類等の作成が速やかになされないといった事情はあるにせよ、企画売上の計上等の際に必要な証憑をできる限り明確に定め、その計上の妥当性を客観的に判断可能な体制をあらためて整備する必要がある。そのうえで、本基幹システムへの申請・承認プロセス及び売上・案件関連営業費用確定プロセスに際しては、映像制作に関する合意の成立の根拠となる証憑（合意書、契約書等）との照合・確認を徹底し、当該証憑に基づいて処理が行われるよう運用されなければならない。

5 客観的で検証可能な売上計上基準の設定

DLE は、2017 年 6 月期第 2 四半期以降、企画売上の計上は行っていないが、今後も企画業務を提供する取引は行われることから、その企画業務に対して対価が支払われるものとして売上を計上する場合には、製作委員会又はその出資者との間で、企画業務の提供に対して対価を支払う旨の合意が成立したことを証する合意書等の契約書類がなければならないといった客観的で検証可能な売上計上基準を設定する必要がある。

6 取締役会における協議の充実化

前記第 8・2、3 で述べたとおり、取締役 CFO が一部の不適切な会計処理に関与しており、また、前記第 8・4 で述べたとおり、内部統制システムの運用に問題があったことも一因であると認められる。そして、取締役は、他の取締役の職務執行、業務担当取締役が内部統制システムを適切に構築、機能させているかを取締役会を通じて監視・監督する義務を負っている。

取締役の監視・監督義務が尽くされるためには、各取締役が自らの役割及び事業に対する理解を深め、事業の運営の適切性を検証する等、高い関心をもって関与していくことが求められる。

7 監査役監査及び内部監査の充実

(1) 内部監査室の独立性の確保

前記第 7・2 (2) で述べたとおり、内部監査室において、事業遂行への影響に対する配慮から事実上問題点を指摘することが難しい状況にあったことが、内部監査

により本件不適切行為及びそれにかかる会計処理の問題が発覚しなかった 1 つの原因であるといえる。したがって、再発防止のためには、内部監査の独立性をより確保するために、代表取締役が、内部監査の結果を DLE の業務処理体制の改善等に活用する姿勢を社内に明確に示すとともに、内部監査の結果を代表取締役に加えて取締役会にも報告する体制を構築することが望ましい。

また、企業規模等に鑑みて内部監査室の規模の拡充が難しく、現在の体制が維持される場合であっても、より効率的かつ効果的な内部監査を行うために、監査に必要な情報がより容易に収集できる環境・体制を整備することが望ましい。具体的には、以下の方法が考えられる。

- ① 情報の入手経路等の確認
- ② 情報の取捨選択を可能とするため、内部監査室による制作現場の実態の再確認、及びどのような点にリスクが存在するのかの把握
- ③ 客観的な証憑の入手・管理態勢の構築
- ④ DLE 全体の意思決定プロセスの透明化及び明確化

(2) 各監査の連携強化

前記第 7・4 で述べたとおり、少なくとも本件不適切行為及びそれにかかる会計処理の一部に関しては、三様監査においてそれを発見・防止するための端緒が把握されていたにもかかわらず、それが適切に共有されていなかった。したがって、再発防止の観点からは、明確な懸案事項として認識される前段階においても内部監査室、監査役、及び会計監査人において問題意識を共有するという意識付けが重要であるといえる。

8 内部通報制度の仕組みの改善及び違法行為等を抑止する環境の整備

本調査におけるホットライン設置では、本件不適切行為や会計処理の発見の端緒となるような違和感や疑問を持ったという役職員からの情報提供等はなかった。これは、DLE の役職員が会計処理等の妥当性の判断については経理担当役職員の役目であると考えており、まさかそのような事態が起こっているとは想定もしていなかったためであろう。DLE には内部通報制度が設置されているが、その整備、運用についても、違法行為等の未然防止や早期発見のための仕組みや環境の整備がより一層求められる。