

2019年6月21日

各位

会社名 日本フォームサービス株式会社
代表者名 代表取締役社長 山下岳英
(コード番号 7869)
問合せ先 経営企画室長 山下宗吾
(TEL 03-3636-0011)

第三者委員会の報告書全文開示に関するお知らせ

当社は、2019年4月5日付けで公表しております「第三者委員会設置に関するお知らせ」の通り、外部からの指摘により、当社において会計処理に問題があるとの疑義が生じたため、第三者委員会を設置し、(1) 本件会計処理に関する事実関係の認定、問題点及び発生原因の調査分析、(2) 本件会計処理に関する内部統制、コンプライアンス、ガバナンス上の問題点の調査分析、(3) 上記(1)及び(2)の調査分析結果に基づく再発防止策の提言、(4) その他第三者委員会が必要と認めた事項、について調査をする目的で、調査を進めてまいりました。2019年6月12日付け「第三者委員会の中間報告書受領に関するお知らせ」において公表いたしました通り本日、第三者委員会より報告書を受領いたしましたので、以下の通りお知らせいたします。

記

1. 調査報告の内容

調査報告の詳細な内容につきましては、添付「報告書」をご覧ください。

なお、最終報告書の全文につきましては、個人のプライバシー及び機密情報保護等の観点から、一部記載につきましては非開示・匿名とする措置を行っております。

2. 今後の対応方針

第三者委員会からの調査報告には再発防止に係る提言が行われております。当社はそれを真摯に受け止め、早期に具体的な再発防止策を策定し、実行してまいります。なお、具体的な再発防止策は、決定次第改めてお知らせいたします。

3. 今後の見通し

当社は、2019年6月26日までに2019年9月期第2四半期報告書を提出できる見込みです。

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すことを、深くお詫び申し上げます。

以上

令和元年6月21日

日本フォームサービス株式会社 御中

報 告 書

日本フォームサービス株式会社第三者委員会

弁 護 士 青 沼 隆 之

弁 護 士 政 木 道 夫

公認会計士 小 川 真 人

目 次

第1 調査の概要

1 当委員会設置の経緯	1
2 当委員会の構成	1
3 当委員会の目的	1
4 調査期間	1
5 調査の方法・内容	1
6 日弁連ガイドラインへの準拠	2

第2 前提事実

1 日本フォームサービスグループの概要	3
2 日本フォームサービスグループの上場経緯	3
3 日本フォームサービスグループの役員構成	4
4 日本フォームサービスグループの会議等	4

第3 調査により判明した事実

1 概要	5
2 意図的な「会計操作」	6
(1) 子会社における売上先行計上	7
(2) 「業務委託収入」の先行計上	9
(3) 不適切な預かり在庫売上計上	10
(4) 仕入除外及び仕入除外隠ぺい操作	15
(5) 在庫（棚卸資産）の水増し	17
(6) 費用未計上	19
(7) 賞与引当金（未払費用）の過少計上	21
(8) 連結会社間の利益の付替え	22
3 その他の「会計操作」	23
(1) 営業在庫（製品・商品）の架空在庫	23
(2) 仮払金の不適切な精算	25
(3) 実態のない外注加工費の計上（四半期ずれ処理）	26
4 慣行に流されてきた「不適切な会計処理」	27
(1) 減損会計	27
(2) 長期滞留棚卸資産の評価	30
(3) 塗装カスの費用処理	33
5 事務ミスと思料される「修正が必要な会計処理誤り」	34
(1) 監査役の退職慰労金	35
(2) 減価償却の開始時期	36

第4 調査判明事実に基づく財務諸表の検討結果

1 財務諸表の修正が必要となる背景	36
-------------------------	----

2	意図的な「会計操作」	37
(1)	子会社における売上先行計上	37
(2)	「業務委託収入」の先行計上	40
(3)	不適切な預かり在庫売上計上	41
(4)	仕入除外及び仕入除外隠ぺい操作	51
(5)	在庫（棚卸資産）の水増し	53
(6)	費用未計上	57
(7)	賞与引当金（未払費用）の過少計上	61
(8)	連結会社間の利益の付替え	62
3	その他の「会計操作」	65
(1)	営業在庫（製品・商品）の架空在庫	65
(2)	仮払金の不適切な精算	68
(3)	実態のない外注加工費の計上（四半期ずれ処理）	71
4	慣行に流されてきた「不適切な会計処理」	72
(1)	減損会計	72
(2)	長期滞留棚卸資産の評価	75
(3)	塗装カスの費用処理	79
5	事務ミスと思料される「修正が必要な会計処理誤り」	84
(1)	監査役の退職慰労金	84
(2)	減価償却の開始時期	85
第5 本件会計処理の発生原因		
1	はじめに	85
2	経営トップによる粉飾決算の指示とその動機・背景事情	86
3	取締役及び幹部の服従	86
4	経理責任者による粉飾の実行	86
5	コンプライアンス意識の欠如	87
6	その他会計操作等の発生原因	87
7	会計監査人の監査	88
第6 ガバナンス、内部統制、コンプライアンス上の問題点		
1	社長一人への権限集中	88
2	取締役会・取締役による業務執行部門に対する監督機能の欠如	88
3	内部監査部門・監査役会・監査役の監査機能の欠如	89
4	会計監査人との連携欠如	90
5	コンプライアンス機能の欠如	91
6	会社全体としての法令遵守意識の欠如・指導の欠如	91
第7 調査結果に基づく再発防止策の提言		
1	山下社長の影響力の排除	91
2	取締役会の活性化	92

3	監査役会の活性化.....	92
4	会計監査体制の再構築と会計監査人との連携.....	92
5	内部通報制度を含めたコンプライアンス体制の再構築.....	92
6	法令遵守、コンプライアンス意識の醸成と新たな企業風土の創設.....	92

第8 結語

第1 調査の概要

1 当委員会設置の経緯

日本フォームサービス株式会社（以下「日本フォームサービス」という。）は、平成31年3月11日以降、外部から、平成29年9月期決算における仮払金10,000千円の計上、未払金8,000千円の未計上の適正性、平成30年9月期決算における資産73,000千円の計上、在庫計上等61,000千円の適正性等について指摘を受けて検証作業を行っていたが、より専門的かつ独立した立場から、これらの事項の事実関係につき客観的な調査が必要との判断に至った。

そこで、日本フォームサービスは、同年4月5日、利害関係のない弁護士及び公認会計士による第三者委員会（以下「当委員会」という。）を設置し、上記2期分の会計処理を含めた過去5期分の会計処理（以下「本件会計処理」という。）の適正性に関する調査、適正性に問題があったと認められる場合には、そのような問題が生じた原因の究明及び再発防止策の策定等を依頼した。

2 当委員会の構成

当委員会は、弁護士青沼隆之を委員長とし、弁護士政木道夫及び公認会計士小川真人を委員とする3名で構成されている。

また、補助者として、弁護士3名及び公認会計士2名が調査に携わっている。

3 当委員会の目的

当委員会の目的は

- ①本件会計処理に関する事実関係の認定、問題点及び発生原因の調査分析
- ②本件会計処理に関する内部統制、コンプライアンス、ガバナンス上の問題点の調査分析
- ③上記①及び②の調査分析結果に基づく再発防止策の提言
- ④その他当委員会が必要と認めた事項

である。

4 調査期間

当委員会が本報告書に係る調査に要した期間は、平成31年4月5日から令和元年6月20日までである。

5 調査の方法・内容

(1) 当委員会による本件の調査（以下「本調査」という。）は、以下の方法で行った。

- ①日本フォームサービス及びその子会社の会計証憑類、議事録、規程等（有価証券報告書、総勘定元帳、補助元帳、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、仕

訳データ（単体・連結）、残高試算表、固定資産台帳、勘定科目内訳明細、連結精算表、取締役会議事録、株主総会議事録、株主総会招集通知、経営会議議事録、経営会議、取締役会規程、監査役監査規程、税務申告書類等）の調査

② パーソナルコンピュータ（以下「PC」という。）データの調査

日本フォームサービス及び子会社の役員、社員が使用していた合計 17 台の PC から約 40 万件のメールデータ（調査対象期間の期首である平成 25 年 10 月 1 日から平成 31 年 4 月 22 日までのもの）を抽出した。これらのデータに対し、調査事項に関連するキーワードごとに条件検索をかけ、約 4 万件のメールに対する検討を実施した。

③ 社長ミーティング等の録音データの検討

平成 26 年 2 月 1 日から平成 31 年 4 月 15 日までの間に実施された社長ミーティング、経営会議等での録音データにつき、日本フォームサービスから提出を受けた 61 個を確認し、出席者の発言内容につき検討した。

④ 役員、社員等のヒアリング

平成 31 年 4 月 5 日から令和元年 6 月 16 日までの間に、社長以下の役員、経理担当者その他の社員等合計 38 名に対して延べ 54 回のヒアリングを実施した。

⑤ 工場の見分

日本フォームサービス千葉工場（千葉県山武郡横芝光町長山台 1-4、以下「千葉工場」という。）、フォービステクノ株式会社（以下「フォービステクノ」という。）鹿児島工場（鹿児島県薩摩郡さつま町時吉 2038-5）における見分を実施し、在庫管理状況等を調査した。

⑥ 日本フォームサービス及び子会社の役員及び社員に対するアンケート調査

日本フォームサービス及びその子会社の役員、社員合計 265 名（休職者を除く。）を対象に記名式アンケートを実施し、全員から回収を得た。アンケートの実施にあたっては、回答内容が日本フォームサービス等に知られることがないように、アンケート用紙を封緘して当委員会に送付するか、回答者が当委員会に直接ファクシミリ送信して回答する方法を採り、その旨を周知して協力を求めた。

- (2) 本報告書は、令和元年 6 月 20 日現在、当委員会が取得している情報に基づいて作成されているが、本報告書に係る調査は、あくまで任意の調査であり、資料収集等に関し任意調査によることの限界が存在した。また、本報告書に係る調査には、時間的制約が存在した。

6 日弁連ガイドラインへの準拠

当委員会は、日本弁護士連合会が平成 12 年 7 月 15 日付で策定し、同年 12 月 17 日付で改訂した「企業等不祥事における第三者委員会ガイドライン」に準拠して構成されたものであり、その運営、調査の実施、本調査報告書の作成について、同ガイドライン

に準拠している。

第2 前提事実

1 日本フォームサービスグループの概要

日本フォームサービスは、創業者である甲（故人）が、昭和31年10月、オフィス事務の合理化に対するコンサルティング及び事務機器等の製造・販売を行うことを目的として設立し、平成26年1月からは本店を東京都江東区に置いている。日本フォームサービスグループは、平成30年9月末日現在、函物及び機械設備関連事業において、サーバーラック、モニター設置・固定用金具及びアーム製品、デジタルサイネージ関連機器、再生エネルギー等関連機器の製造・販売及びこれらに附帯する業務を主な内容として事業活動を行っている。また、日本フォームサービスは、平成11年10月に介護関連事業に参入し、在宅介護サービスにおいては、東京都江東区、江戸川区に合計4拠点（拠点名称「フォービスライフ」）を設置し、フォービスライフ江東において通所介護事業を展開し、平成19年4月に江東区委託事業の「在宅介護支援センター」の認可を得ている。地域密着型介護サービスにおいては、東京都江戸川区松江及び杉並区松庵に認知症対応型共同生活介護施設を設置して事業を展開しており、その外、江戸川区松江の施設内にて小規模多機能型居宅介護の事業を展開している。

日本フォームサービスの平成30年9月期の有価証券報告書の記載によれば、資本金は395,950千円、連結売上高は2,771,995千円（単体売上高は2,470,125千円）、従業員数は151名（平成30年9月末日。連結全社では178名。）である。

フォービステクノ及びフォービスリンク株式会社（以下「フォービスリンク」という。）は、日本フォームサービスの連結子会社である。

フォービステクノは、平成15年6月、日本フォームサービスの全額出資により、鹿児島県薩摩郡に設立され、主に日本フォームサービスの主力製品の一つであるアーム製品の製造を事業としている。フォービスリンクは、平成25年11月、日本フォームサービスの全額出資により、東京都江東区に設立され、主に再生エネルギー関連製品の設計・施工・メンテナンス及び電気工事を事業として展開している。

2 日本フォームサービスグループの上場経緯

日本フォームサービスは、平成9年7月に日本証券業協会に株式を店頭登録し、平成22年4月にジャスタック証券取引所（大阪証券取引所 JASDAQ 市場）に株式を上場した。同年10月には、大阪証券取引所ヘラクレス市場、同取引所 JASDAQ 市場及び同取引所 NEO 市場の各市場の統合に伴い、大阪証券取引所 JASDAQ（スタンダード）に株式を上場した。平成25年7月、株式会社大阪証券取引所と株式会社東京証券取引所グループの合併に伴い、株式会社東京証券取引所 JASDAQ（スタンダード）に株式を上場した。

3 日本フォームサービスグループの役員構成

令和元年6月時点において、日本フォームサービスの代表取締役社長は山下岳英（以下「山下社長」という。）、取締役は大海原秀人（以下「大海原取締役」という。）及び山崎邦彦（以下「山崎取締役」という。）の2名であり、監査役3名のうち1名が常勤監査役、ほか2名が非常勤監査役（社外監査役）である。なお、大海原取締役は営業部長を、山崎取締役は製造部長を兼務している。

4 日本フォームサービスグループの会議等

日本フォームサービスには、株主総会のほか、取締役会、経営会議、社長ミーティング等の会議体がある。

(1) 取締役会

取締役会は、取締役及び監査役の全員をもって構成されている。取締役会規程上、取締役会は、定時取締役会と臨時取締役会があり、定時取締役会は、原則として毎月1回開催するものとされ、必要ある場合は臨時取締役会を随時開催すると定められている（同規程第3条）。

平成26年度から平成30年度までの事業報告には、取締役会は毎年度12回開催された旨記載されている。しかし、実際は、毎年度3回ずつ開催されただけである。

(2) 経営会議

経営会議は、取締役会の定める経営方針に基づいて、社長が業務を遂行するにあたり経営に関する重要事項を協議するとされている（経営会議規程第1条）。経営会議は、社長、常務取締役及び各部長等をもって構成し、議長は、必要がある場合、監査役、その他の者を経営会議に出席させて意見を求めることができる（同規程第2条）。定時経営会議は、原則として毎月2回開催し、必要があるときは、臨時に開催することができる（第3条）。

経営会議は、原則として隔週土曜日に開催されており、取締役3名のほか、各事業部の部長、課長、工場長、常勤監査役、フォービステクノ代表取締役、フォービスリンク代表取締役等が出席していた。

(3) 社長ミーティング

社長ミーティングは、平成25年頃から、毎週月曜日午前で開催されている。社長ミーティングについて定めた規程はなく、事実上の打合せである。取締役3名と介護事業部長、総務部部長代理乙、経営企画室室長丙が出席して開催し、日本フォームサービスの事業全般について検討していた。なお、平成26年6月以降は、総務部長は任命されておらず、総務部のトップは乙である。

(4) 監査役会

監査役会について定めた規程はない。なお、平成 26 年度から平成 30 年度までの事業報告には、監査役会は毎年度 4 回開催された旨記載されているが、実際は監査役会が開催されたことはなかった。

第3 調査により判明した事実

1 概要

当委員会は、本件が、日本フォームサービスの経営陣が関与した不適切な会計操作が疑われる案件であることから、まず経営会議の議事録に着目して、調査を開始した。調査の過程において、一部、経営会議の録音データが存在することが判明したため、その音源コピーを取得し、最近時の経営会議に関しては反訳を行った。また、社長ミーティングに関する議事録は作成されていなかったところ、社長ミーティングの録音データの一部が存在することが判明したため、同様に、音源コピーの取得と反訳を行った。経営会議及び社長ミーティングでのやり取りを確認すると、平成 29 年 9 月期以降、特に各期の第 4 四半期以降において、山下社長が、何が何でも経常利益を赤字にしないように、経営幹部に対して強いトーンで叱咤している状況が明らかになった。また、「仕入の未計上」、「在庫の水増し」、「空箱による預かり在庫の偽装工作（預かり在庫売上計上のための偽装）」、「前受金受領時点での収益の前倒し計上」、「費用の未計上」、「賞与引当金（未払費用）の過少計上」、「減損認識の操作」、「連結会社間の利益の付替え」等が行われていることがうかがわれた。

当委員会では、上記事情を念頭に置いて、関係者へのヒアリング、日本フォームサービス及び子会社の会計データ・売上在庫管理データの分析、関係資料の精査・検証、PC のデータ解析、メール調査、アンケート調査等、事実確認のための調査を実施した。調査において判明した事実をもとに、同様の不正誤謬が、他の期間・案件において生じていないかについても、慎重に調査を進めた。

以上の調査の結果、意図的な会計操作を含む、多くの「過年度修正事項」が検出された。その期間は、当初懸念された直前 2 期（平成 29 年 9 月期、平成 30 年 9 月期）から拡大し、結局、調査対象とする過去 5 期分全てに及ぶこととなった。以下においては、整理の都合上、修正項目を次のグループに分けて記載する。

グループ A：経営陣も認識する意図的な「会計操作」

- (1) 子会社における売上先行計上
- (2) 「業務委託収入」の先行計上
- (3) 不適切な預かり在庫売上計上
- (4) 仕入除外及び仕入除外隠ぺい操作
- (5) 在庫（棚卸資産）の水増し

- (6) 費用未計上
- (7) 賞与引当金（未払費用）の過少計上
- (8) 連結会社間の利益の付替え

グループ B：その他の「会計操作」

- (1) 営業在庫（製品・商品）の架空在庫
- (2) 仮払金の不適切な精算
- (3) 実態のない外注加工費の計上

グループ C：慣行に流されてきた「不適切な会計処理」

- (1) 減損会計
- (2) 長期滞留棚卸資産の評価
- (3) 塗装カスの費用処理

グループ D：事務ミスと思料される「修正が必要な会計処理誤り」

- (1) 監査役の退職慰労金
- (2) 減価償却の開始時期

以下、上記各事項につき判明した事実を詳述する。なお、事実関係や数値等は、令和元年6月20日現在において当委員会が把握しているものである。

2 意図的な「会計操作」

日本フォームサービスは、取引銀行3行との間で当座貸越契約及びコミットメントライン契約（平成30年9月30日現在における当該契約極度額は1,300,000千円）を締結しているが、この契約には、指定された条項を遵守できない場合には借入金の期限前返済を要求される可能性のある財務制限条項が付されている。この条項により遵守が要求される条件は、(a)各年度の決算期の末日における連結の貸借対照表における純資産の部の金額を前年同期比75パーセント以上に維持すること、(b)各年度の決算期における連結の損益計算書に示される経常損益を損失としないようにすること、(c)各年度の決算期の末日における連結の貸借対照表上の借入依存度を60パーセント以下に維持すること、という3点である。日本フォームサービスの経営陣、とりわけ、山下社長は、このような財務制限条項が付されていることもあり、経常損益の黒字化を必達の目標としていた。最終的に平成30年9月期の連結決算では、経常損失を計上するに至るが、その決算に至る過程においても、経常損失を回避すべく、可能な限りの方策を講じようとしていた様子が見えらる。以下の内容は、山下社長を筆頭とした日本フォームサービスの経営陣が、意図的な会計操作により、売上を計上し、費用を繰り延べることにより、会計数値を改ざんし、実態のない利益を捻出しようとして行った処理内容を示すものである（ただし、以下に記載した内容の一部には、経営陣による意図的な会計操作とまでは断定できないものも含まれている可能性があるが、便宜上、区別せずに記

載している。)。具体的には、次のとおりである。

(1) 子会社における売上先行計上

ア 概要

子会社であるフォービスリンクは、工事完成基準により収益認識を行っているが、平成 29 年 12 月完成予定の太陽光設備設置工事の受注案件に関し、工事が完成していないにもかかわらず、平成 29 年 9 月末までに、契約金額の 70 パーセント相当の 68,180 千円の売上を計上していたことが確認された。具体的には、次のとおりである。

フォービスリンクは、太陽光設備設置工事を、平成 29 年 7 月に、総額 97,400 千円（消費税抜き）にて受注した。工事完了予定日は平成 29 年 12 月であり、平成 29 年 7 月 25 日付の工事発注書は、機器費一式 57,146 千円、工事費・諸経費一式 51,479 千円、出精値引き△11,225 千円、総額 97,400 千円、支払条件は契約時 20 パーセント、機器納入後 50 パーセント、完工時 30 パーセントとされており、典型的な一式発注の工事案件であった。当初、フォービスリンクでは、工事の完成を待って一括で売上計上を行う予定であったが、平成 29 年 9 月期の決算における利益が不足していたことから、工事完成前に前倒しで売上を計上することを画策した。そして、平成 29 年 9 月末において機器の搬入は終了し、契約金額の 70 パーセントまでの請求・入金は完了していたことから、期末において、依頼主から「機器搬入、設置」を内訳とする平成 29 年 9 月 29 日付の「検収書」を入手し、契約金額の 70 パーセント相当の 68,180 千円の売上を、平成 29 年 9 月期（第 3 四半期・第 4 四半期）において先行計上した。なお、対応する売上原価に関しては、同期においてより多くの利益が計上できるように、その大部分を平成 29 年 10 月以降の期間に繰り延べる操作を行った。売上原価に関しては、さらに、平成 29 年 12 月（平成 30 年 9 月期の第 1 四半期）の完工時に契約残金 29,220 千円の売上を計上した際にも、売上原価の未計上残額から 29,000 千円分を繰り延べる処理を行った。具体的には、29,000 千円（プラス消費税）分の仮払金を計上（借方処理）することにより、29,000 千円の売上原価の計上を回避する会計操作を行った。こうして操作された金額は、この仮払金を取り崩す形で、平成 30 年 9 月期の第 3 四半期に 10,000 千円を、同第 4 四半期に 19,000 千円を、それぞれ売上原価として計上して処理された。

イ 問題の所在

フォービスリンクは、工事完成基準により収益認識を行っているところ、工事が完成する前であるにもかかわらず、機器の搬入・設置段階で契約金額の一部の先行売上が可能であるかどうかの問題となる。しかし、本件は、一式発注案件であるから、たとえ依頼主から「機器搬入、設置」等の内訳の部分的な「検収書」を入手していたとしても、プロジェクト全体としての実現主義判断を厳格に行い、部分検収を認めるべきではない。したがって、平成 29 年 9 月期に一部先行計上された売上は、取り消す必要がある。

また、平成 30 年 9 月期の第 3 四半期、第 4 四半期に繰り延べられて売上原価に計上された総額 29,000 千円は、費用収益対応の原則により、工事完成時において、その全額が売上原価として計上される必要がある。

ウ 事実関係

売上の先行計上、売上原価の繰り延べ状況は、以下のとおりである。

(ア) 工事の進捗

I. 太陽光設備設置工事を、平成 29 年 7 月に、総額 97,400 千円（消費税抜き）にて受注した。工事完了予定日は平成 29 年 12 月であり、平成 29 年 7 月 25 日付の工事発注書には、以下の記載があった。

- i. 機器費一式 57,146 千円、工事費・諸経費一式 51,479 千円、出精値引き△11,225 千円、総額 97,400 千円
- ii. 支払条件は契約時 20 パーセント、機器納入後 50 パーセント、完工時 30 パーセント

II. 平成 29 年 8 月 22 日付のフォービスリンク作成の工程表によれば、平成 29 年 9 月末日までに機器の搬入が完了し、9 月 10 月において、取付設置作業、配線、連系作業を行うこととなっている。

III. その後の作業完了状況は、以下のとおりである。

- i. 現場作業は、平成 29 年 9 月 3 日に開始している。
- ii. 機器設置は、平成 29 年 9 月 25 日までに完了した。
- iii. 平成 29 年 9 月 29 日付にて機器搬入・設置を内容とする検収書を入手した。
- iv. 平成 29 年 12 月末日までに工事完了の検収書を受領した。

(イ) 日本フォームサービス側の売上・売上原価の計上状況は、次のとおりである。

I. 平成 29 年 9 月期の第 3 四半期において

- i. 売上 15,400 千円を計上した。なお、同時期に、当該代金は全額入金済みである。
- ii. 計上された売上原価はゼロ円である。

II. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 売上 52,780 千円を計上した。なお、同時期に、当該代金は全額入金済みである。
- ii. 計上された売上原価は 11,952 千円である。

III. 平成 30 年 9 月期の第 1 四半期において

- i. 売上 29,220 千円を計上した。なお、同時期に、当該代金は全額入金済みである。
- ii. 計上された売上原価は約 23,000 千円である。

- iii. 当該プロジェクトの売上原価総額は 64,000 千円程度であったが、完成時までに計上されたのは約 35,000 千円であり、残りの 29,000 千円は、消費税分を加味した上で、31,320 千円の仮払金を計上（借方処理）して繰り延べ処理された。

IV. 平成 30 年 9 月期の第 3 四半期において

- i. 仮払金 10,800 千円を取り崩し、10,000 千円の売上原価を計上した。

V. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 仮払金 20,520 千円を取り崩し、19,000 千円の売上原価を計上した。

(2) 「業務委託収入」の先行計上

ア 概要

本調査において、日本フォームサービスが、平成 30 年 10 月以降の期間に対応する収益を平成 30 年 9 月期の第 4 四半期に意図的に前倒しで計上する会計操作を行っていたことが確認された。具体的には、平成 30 年 9 月 4 日に入金した、同年 10 月から 12 月（令和元年 9 月期の第 1 四半期）分の海辺長寿サポートセンター・亀戸長寿サポートセンターの事業委託費、総額 17,340 千円（消費税非課税取引（以下「非課税」という。）。海辺分 8,640 千円、亀戸分 8,700 千円）が、平成 30 年 9 月期の第 4 四半期の収益として計上されていた。また、同様に、平成 30 年 12 月 4 日に入金した、翌年 1 月から 3 月（令和元年 9 月期の第 2 四半期）分の海辺長寿サポートセンター・亀戸長寿サポートセンターの事業委託費、総額 17,340 千円（非課税）（海辺分 8,640 千円、亀戸分 8,700 千円）が、令和元年 9 月期の第 1 四半期の収益として計上されていた。なお、当該収益の先行計上に関して、対応する原価・費用の経理操作は行われていない。

イ 問題の所在

収益は、実現主義に従い、実際にサービスが提供された期間に計上されなければならない。たとえ対応する入金がなされていたとしても、サービス提供前に売上計上することは許容されていない。したがって、実態に合わせて、入金時には「前受金」で処理し、実際のサービス提供期間において、前受金を取り崩して収益に計上する処理に戻す必要がある。

また、収益計上を行う際の勘定科目に関しては、その内容が、費用補填・補助の性格よりも、事業請負の性格が強い「事業委託報酬」であることから、この収益は、売上の勘定に含めて処理することが妥当である。

ウ 事実関係

前倒しされた収益に関する具体的な経理処理は、以下のとおりである。

I. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 平成 30 年 10 月から 12 月（令和元年 9 月期の第 1 四半期）分として平成 30 年 9 月 4 日に入金した総額 17,340 千円（非課税）を営業外収入として計上した。

II. 令和元年 9 月期の第 1 四半期において

- i. 平成 31 年 1 月から 3 月（令和元年 9 月期の第 2 四半期）分として平成 30 年 12 月 4 日に入金した総額 17,340 千円（非課税）を売上に計上した（会計監査人の指導により、収益の処理科目を売上高に変更した。）。

(3) 不適切な預かり在庫売上計上

ア 概要

日本フォームサービスでは、顧客からの注文に従って製造を行ったにもかかわらず、顧客都合で製品の出荷が遅れた場合に備えて、製造が終了し、いつでも出荷できる状態にあることを前提として、顧客から「製品保管依頼書」を入手することにより、売上（預かり在庫売上）の計上を認める実務を採用している。日本フォームサービスは、預かり在庫売上の収益計上要件を定めた文書を作成していないが、経理担当者に対するヒアリング結果から判断すると、売上計上の要件は、(a) 製造が完了していること、(b) 出荷可能な状態にあること、(c) 顧客事情による出荷遅延であること、(d) 「製品保管依頼書」を入手していることである。

日本フォームサービスは、平成 28 年 9 月期の第 4 四半期において、A 社からの平成 28 年度向けオープンラックの受注案件に関して、預かり在庫売上 82,180 千円を計上している。今回、この預かり在庫売上に関する調査を行ったところ、「製品保管依頼書」の入手時期は平成 28 年 8 月 12 日であり、保管依頼書の作成日付よりも 40 日程度も早い時点で入手されていたことが判明した。また、平成 28 年 10 月 19 日のメール交信記録からは、同日現在で製品は完成しておらず、仕掛状態であったことも判明した。そうすると、それより以前の平成 28 年 9 月末時点においては、製造は完了していなかったと認められ、製品保管依頼書の真実性についても否定せざるを得ない状況にあるため、この預かり在庫売上を平成 28 年 9 月期の第 4 四半期において計上することは不適切であると判断した。

また、預かり在庫売上に関与した営業担当者に対するヒアリングを実施し、預かり在庫売上においては、「製品保管依頼書」の入手が最重要課題であり、製品完成の確認作業は必ずしも徹底されていなかったことを確認した。そのため、顧客担当者に依頼して「製品保管依頼書」を入手することができれば、製造完了前でも預かり在庫売上を意図的に計上することが可能であったことも判明した。

さらに、経営会議議事録や会議の音声データ、アンケートの回答やヒアリング結果から、期末において、製品の空箱を用意し、それらと実箱を混在させることにより、数百箱の預かり在庫が存在するのように見せかける偽装工作が行われたことがあったこ

とも明らかになった。

そこで、当委員会は、過去の預かり在庫に関して、営業担当者及び工場長に対するヒアリングや資料閲覧により、期末時点の製造完了状況を把握し、収益計上要件を満たさない預かり在庫売上が存在しないか、網羅的に調査検討した。

イ 問題の所在

現在の公正妥当な会計原則において、「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提供によって実現したものに限り。」（企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B）（実現主義）旨が定められている。未完成の製品を売上計上することは、この実現主義に反しており認められないため、売上から除外する必要がある。

ウ 事実関係

当委員会は、本調査の結果、預かり在庫売上の一部に関しては、対象製品が完成していたとは認められないため、「製品保管依頼書」に基づく売上を取り消すべきであると判断した。対象製品が完成しているか否かの判断は、契約単位で行うこととし、注文ロットの一部に未完成品が存在することが判明する場合には、そのロット全ての売上を認めないものとした。また、預かり在庫売上の取消に伴い、対応する売上原価の計上を取り消し、製品又は仕掛品等の棚卸資産を計上する必要も想定される。しかし、全く製造を行っていないケースでは、棚卸資産に計上すべき実態資産は存在せず、その場合は、売上原価の取消金額はゼロ円と考えた。また、仕掛品として残っていた場合は、実地棚卸において、仕掛品に含めてカウントされ既に資産計上されているはずであることから、この場合も追加的に計上すべき棚卸資産は存在しないものと考え、売上原価の取消金額はゼロ円と考えた。ロット単位で預かり在庫売上としての計上の可否を判定した結果、売上取消すべきであったが、既に一部製品を出荷済みであったケースでは、その出荷済みの製品の数量に、当該製品の予定売上原価を乗じた金額により、売上原価を戻し入れ、棚卸資産に計上すべき金額を算出した。棚卸資産として計上する金額が算定できない場合には、棚卸資産はゼロ円として評価した。なお、調査に際しては、その利益に与える影響の重要性を考慮した。具体的には、売上ベースで 300 千円以上の預かり在庫売上を調査対象とした。

預かり在庫売上が取り消されるべきと判断された案件は、以下のとおりである。

(ア) 平成 27 年 9 月期

1. 平成 27 年 9 月期の第 4 四半期（9 月 30 日）の預かり在庫売上

- i. B 社向け 48,522 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 27 年 11 月であったことから、売上全額を取り消す。なお、一部の部品・棚卸資産は、平成 27 年 9 月末までに実際に現地に納入されており、その金額（売上金額ベース）は 21,215 千円相当である。

- ii. 上記の平成 27 年 9 月末までに実際に現地に納入されている一部の部品・棚卸資産に対応する売上原価は、15,209 千円と算定された。同額の売上原価を取り消し、棚卸資産（仕掛品）に振り替える処理を行う。

(イ) 平成 28 年 9 月期

I. 平成 28 年 9 月期の第 1 四半期（12 月 31 日）の預かり在庫売上

- i. 平成 27 年 9 月期の第 4 四半期において売上を取り消した B 社向け売上 48,522 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 27 年 11 月であったことから、この四半期に売上を計上する。同時に、棚卸資産に計上した 15,029 千円は取り崩して売上原価を計上する。

II. 平成 28 年 9 月期の第 2 四半期（3 月 31 日）の預かり在庫売上

- i. C1 社向け 1,305 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 28 年 4 月 6 日であったことから、売上全額を取り消す。第 2 四半期末では全数が未完成であり、売上原価の取消しは行わない。
- ii. D 社向け 980 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 28 年 4 月 13 日であったことから、売上全額を取り消す。第 2 四半期末では全数が未完成であり、売上原価の取消しは行わない。
- iii. 上記の結果、第 2 四半期に取り消される売上は合計 2,285 千円である。売上原価の修正額はゼロ円である。

III. 平成 28 年 9 月期の第 3 四半期（6 月 30 日）の預かり在庫売上

- i. 第 2 四半期に取り消された C1 社向け 1,305 千円、D 社向け 980 千円、合計 2,285 千円の売上を計上する。売上原価の修正額はゼロ円である。

IV. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期（9 月 30 日）の預かり在庫売上

- i. A 社向け 82,289 千円の預かり在庫売上は、一部平成 28 年 9 月に完成した製品を除いて、製品の完成が同年 11 月から平成 29 年 2 月までであったことから、売上全額を取り消す。同時に、平成 28 年 9 月に完成出荷された製品に対応する売上原価は、1,634 千円と算定された。同額の売上原価を取り消し、棚卸資産（仕掛品）に振り替える処理を行う。また、18,440 千円の運送費用（原価）が見積もり計上されていた。同額の運送費用（原価）を取り消し、買掛金を減額する処理を行う。
- ii. E 社向け 4,896 千円の預かり在庫売上は、一部平成 28 年 9 月に完成出荷された 37 式の製品を除いて、製品の完成が同年 12 月であったことから、売上全額を取り消す。同年 9 月に完成出荷された製品に対応する売上原価は 2,938 千円と算定された。同額の売上原価を取り消し、棚卸資産（製品）に振り替える処理を行う。
- iii. 第 4 四半期に取り消された売上高は合計 87,185 千円である。売上原価の修正額は約 4,571 千円である。

(ウ) 平成 29 年 9 月期

- I. 平成 29 年 9 月期の第 1 四半期 (12 月 31 日) の預かり在庫売上
 - i. A 社向けに、平成 28 年 10 月から 12 月の期間に完成した製品に対応する売上原価は、29,201 千円と算定された。同額の売上原価を取り消し、棚卸資産 (仕掛品) に振り替える処理を行う。
 - ii. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期において売上を取り消した E 社向け 4,896 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 28 年 12 月であったことから、この四半期に売上を認識する。同時に認識した棚卸資産を取り崩し、売上原価 2,938 千円を計上する。
- II. 平成 29 年 9 月期の第 2 四半期 (3 月 31 日) の預かり在庫売上
 - i. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期において売上を取り消した A 社向け 82,289 千円の預かり在庫売上は、最終完成が平成 29 年 2 月であったことから、この四半期に売上を認識する。同時に平成 29 年 9 月期の第 1 四半期までに認識した棚卸資産を取り崩し、売上原価 30,835 千円を計上する。また、平成 28 年 9 月期の第 4 四半期に費用の繰り延べ処理を行った運送費用 (原価) を売上原価に計上する。
- III. 平成 29 年 9 月期の第 3 四半期 (6 月 30 日) の預かり在庫売上
 - i. H 社向け 16,750 千円の預かり在庫売上は、平成 29 年 6 月 30 日時点では製品が未完成であり、出荷もされていない。したがって、売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。
- IV. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期 (9 月 30 日) の預かり在庫売上
 - i. G 社向け 2,052 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 29 年 11 月であったことから、売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。
 - ii. F 社東京支店向け 2,550 千円の預かり在庫売上は、一部平成 29 年 9 月までに完成出荷された 40 個、13 個の製品を除いて、製品の完成が同年 10 月から平成 30 年 1 月であったことから、売上全額を取り消す。同年 9 月に完成出荷された製品の売上原価は 439 千円であり、同額の売上原価を取り消し、棚卸資産 (製品) に振り替える処理を行う。
 - iii. H 社向け 49,153 千円の預かり在庫売上は、平成 29 年 9 月までに完成出荷された 57 台の製品分 1,910 千円を除いた金額である 47,243 千円を取り消す。同年 9 月までに完成したが未出荷であった製品 386 台の製造原価は 11,580 千円であり、同額の売上原価を取り消し、棚卸資産 (製品) に振り替える処理を行う。
 - iv. 第 4 四半期に取り消された売上高は合計 51,845 千円である。売上原価の取消額は 11,580 千円である。

(エ) 平成 30 年 9 月期

I. 平成 30 年 9 月期の第 1 四半期 (12 月 31 日) の預かり在庫売上

- i. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期において売上を取り消した G 社向け 2,052 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 29 年 11 月であったことから、この四半期に売上を認識する。同時に認識される売上原価はゼロ円である。
- ii. H 社向け 33,500 千円の預かり在庫売上は、平成 29 年 10 月から 12 月までに完成出荷された 88 台の製品分 2,948 千円を除いた金額である、30,552 千円を取り消す。同年 12 月までに完成したが未出荷であった製品 840 台の製造原価は 25,200 千円であり、前四半期末との差額 13,620 千円の売上原価を取り消し、棚卸資産 (製品) に振り替える処理を行う。
- iii. 第 1 四半期に取り消された売上高は合計 32,604 千円である。売上原価の取消額は 13,620 千円である

II. 平成 30 年 9 月期の第 2 四半期 (3 月 31 日) の預かり在庫売上

- i. C2 社向け 1,404 千円の預かり在庫売上は、現時点でも製品が未完成であり、出荷もされていない。したがって、売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。
- ii. I 社向け 405 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 30 年 4 月であったことから、売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。
- iii. J 社向け 750 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 30 年 5 月であったことから売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。
- iv. K 社向け 3,000 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 30 年 6 月であったことから、売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。
- v. H 社向け預かり在庫は、平成 29 年 1 月から 3 月までに 1,295 台の製品が出荷されたため、その台数分の売上 43,383 千円を計上する。同年 3 月までに完成したが未出荷であった製品 899 台の製造原価は 26,970 千円であり、前四半期末との差額 1,770 千円の売上原価を取り消し、棚卸資産 (製品) に振り替える処理を行う。
- vi. 第 2 四半期に取り消された売上高は合計 5,559 千円であるが、H 社向けの売上計上分を加味すると売上の純増加となり、その金額は、37,824 千円である。売上原価の取消額は 1,770 千円である。
- vii. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期において売上を取り消した F 社東京支店向け 2,550 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 30 年 1 月であったことから、この四半期に売上を認識する。同時に認識される売上原価は 439 千円である。

III. 平成 30 年 9 月期の第 3 四半期 (6 月 30 日) の預かり在庫売上

- i. H社向け預かり在庫は、4月から6月までに739台の製品が出荷されたため、その台数分の売上23,659千円を計上する。6月までに完成したが未出荷であった製品760台の製造原価は22,800千円であり、前四半期末との差額4,170千円の売上原価を追加計上し、棚卸資産（製品）から減額する処理を行う。
- ii. 第2四半期に取り消された売上合計4,155千円は、製造出荷が第3四半期に終了したため、売上を計上する。売上原価の修正額はゼロ円である。

IV. 平成30年9月期の第4四半期（9月30日）の預かり在庫売上

- i. H社向け預かり在庫は、7月から9月までに997台の製品が出荷されたため、その台数分の売上33,400千円が実現している。一方で、日本フォームサービスはこの期間の売上として16,750千円を計上しているため、差額16,650千円の売上を追加計上する。9月までに完成したが未出荷であった製品79台の製造原価は2,370千円であり、前四半期末との差額20,430千円の売上原価を追加計上し、棚卸資産（製品）から減額する処理を行う。

(オ) 令和元年9月期

I. 令和元年9月期の第1四半期（12月31日）の預かり在庫売上

- i. H社向け預かり在庫は、10月から12月までに804台の製品が出荷されたため、その台数分の売上26,934千円が実現している。一方で、日本フォームサービスはこの期間の売上として50,250千円を計上しているため、差額23,316千円の売上を減額する。12月までに完成したが未出荷であった製品481台の製造原価は14,430千円であり、前四半期末との差額12,060千円の売上原価を減額し、棚卸資産（製品）を増額する処理を行う。

(4) 仕入除外及び仕入除外隠ぺい操作

ア 概要

日本フォームサービスは、月次にて、月初の棚卸資産残高に当月の仕入高を加算し、月末の棚卸資産残高を控除する方法（棚卸計算法）により、売上原価を算出している。本調査において、乙が、実際の仕入購買データを削除することにより、仕入金額を過少に修正していることが確認された。具体的には、特定の子会社からの仕入に関する会計システム上のデータを事後的に削除する操作を行っていた。この仕入金額の減額操作により、棚卸計算法で算出される日本フォームサービスの売上原価は同額だけ減少し、利益が同額だけ増加した。この売上原価の操作に関し、売上高に修正は加えられていない。

なお、日本フォームサービスの決算上では、この仕入購買データの削除に伴い、対応する買掛金残高（仕入金額プラス消費税）も減少することになる。日本フォームサービスは、その後、買掛金残高の少なさを会計監査人から不審に思われ、過去の会計操作を

隠ぺいするために、買掛金残高の増額操作を行う必要が生じ、相手勘定として建物及び棚卸資産を使用し、買掛金の積み増し処理を行った。相手勘定として利用された建物及び棚卸資産に関しては、資産計上後、すぐに減損及び棚卸資産処分損（ともに、特別損失項目）を計上して減額処理を行っている。

イ 問題の所在

仕入除外は、実態と異なる仮装処理であるから、実態に合わせて仕入計上を復活させ、売上原価を増額させる必要がある。

また、相手勘定を建物及び棚卸資産とした買掛金の積み増し処理（貸方処理）、及び、減損及び棚卸資産処分損（ともに、特別損失項目）を反対勘定とした買掛金の減額処理（借方処理）は、いずれも実態のない会計処理であるから取り消す必要がある。

ウ 事実関係

仮装された仕入除外及び買掛金の増加減少処理は、以下のとおりである。

(ア) 仕入除外（買掛金減少）処理

I. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 総額 16,532 千円の仕入を除外（利益を水増し）した。
- ii. 仕入除外の結果、総額 17,855 千円（税込み）の買掛金を減少させた。

II. 平成 29 年 9 月期の第 3 四半期において

- i. フォービステクノからの総額 50,636 千円の仕入を除外（利益を水増し）した。
- ii. フォービスリンクからの総額 17,232 千円の仕入を除外（利益を水増し）した。
- iii. 仕入除外の結果、総額 73,298 千円（税込み）の買掛金を減少させた。

(イ) 仕入除外を隠ぺいするための買掛金増加・減少操作

I. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 建物 50,000 千円を計上（借方処理）し、同額の買掛金を増加させた。
- ii. 棚卸資産 23,288 千円を計上（借方処理）し、同額の買掛金を増加させた。
- iii. 上記処理の結果、買掛金は、合計 73,288 千円増加した。

II. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 減損損失（特別損失）50,000 千円を計上（借方処理）し、建物残高を同額だけ減少させた。
- ii. 棚卸資産処分損（特別損失）23,288 千円を計上（借方処理）し、棚卸資産残高を同額だけ減少させた。
- iii. 上記処理の結果、建物及び棚卸資産残高は、経理操作前の残高に訂正された。

(5) 在庫（棚卸資産）の水増し

ア 概要（問題の所在）

本調査において、乙が、日本フォームサービスやフォービステクノの営業在庫（製品・商品）や千葉工場の棚卸資産（原材料・仕掛品）の金額を水増しして会計システムにデータ入力していたことが確認された。具体的には、本来、実際の棚卸表の金額に基づいて会計システムにデータ入力を行うべきところ、営業在庫（製品・商品）に関して、実際の棚卸表の金額とは異なった金額（水増しした金額）を会計システムに入力することにより、また、補助材料に関して、実際の棚卸表の金額に単純に一定額を上乗した金額（水増しした金額）を会計システムに入力することにより、さらに、原材料・仕掛品に関しては、棚卸表の数量を増加処理して棚卸金額を増額させることにより、実態よりも多額の棚卸資産を会計システムに入力していた。

前述のとおり、日本フォームサービスは、月次にて、月初の棚卸資産残高に、当月の仕入高を加算し、月末の棚卸資産残高を控除する方法（棚卸計算法）により売上原価を算出している。したがって、この月末の棚卸資産が過大に計上される操作により、棚卸計算法で算出される売上原価が過少計上され、利益が過大計上される結果となる。

なお、日本フォームサービスの決算上では、この棚卸資産の増額操作により影響を受けるのは、当月においては売上原価の減少分のみであるが、翌月以降、この水増しを中止した（ないしは水増し金額を減額した）時点で売上原価が増額されるという反動が生じることとなる。

イ 問題の所在

棚卸資産の水増しは、売上原価の過少計上・利益の過大計上を生じさせる不正な会計処理であるから、実態に合わせて、棚卸資産金額を修正し、売上原価を正常化させる必要がある。

ウ 事実関係

棚卸資産の水増し処理は、以下のとおりである。

(ア) フォービステクノにおける棚卸資産の水増し処理

I. 平成 29 年 9 月期の第 3 四半期において

- i. 総額 6,138 千円の棚卸資産（製品・原材料）の水増しが発見された。
- ii. なお、この棚卸資産の水増しにより、四半期末の棚卸資産は過大表示され、当該期間の売上原価が同額減少する結果となった。

II. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 水増しされていた総額 6,138 千円の棚卸資産（製品・原材料）は減額修正され期末の決算では、水増し在庫は消滅した。
- ii. 結果として、期首残高が過大であったため、当該期間の売上原価は過大表

示される結果となった。

(イ) 千葉工場の棚卸資産（材料・仕掛品・補助材料）の水増し処理

I. 平成 28 年 9 月期

- i. 第 4 四半期末において、総額 12,528 千円の原材料を水増し計上した。
- ii. 上記処理の結果、期末在庫が水増しされることとなり、当該期間の売上原価が合計 12,528 千円減少し、同額の利益が増加した。

II. 平成 29 年 9 月期

- i. 第 1 四半期末において、総額 11,487 千円の原材料を水増し計上した。直前四半期末比較では 1,041 千円の水増し額の減少となっており、当該四半期の売上原価は合計 1,041 千円、実態以上に過大計上された。
- ii. 第 2 四半期末において、総額 8,805 千円の原材料を水増し計上した。直前四半期末比較では 2,682 千円の水増し額の減少となっており、当該四半期の売上原価は合計 2,682 千円、実態以上に過大計上された。
- iii. 第 3 四半期末において、総額 8,536 千円の原材料を水増し計上した。直前四半期末比較では 269 千円の水増し額の減少となっており、当該四半期の売上原価は合計 269 千円、実態以上に過大計上された。
- iv. 第 4 四半期末において、原材料の水増し額はゼロ円となった。直前四半期末比較では 8,536 千円の水増し額の減少となっており、当該四半期の売上原価は合計 8,536 千円、実態以上に過大計上された。

III. 平成 30 年 9 月期

- i. 第 3 四半期末において、総額 15,000 千円の以下の棚卸資産を水増し計上した。その結果、期末在庫が水増しされることとなり、当該期間の売上原価が合計 15,000 千円減少し、同額の利益が増加した。
 - ① 補助材料：総額 15,000 千円
- ii. 第 4 四半期末において、総額 49,954 千円の以下の棚卸資産を水増し計上した。直前四半期末比較では 34,954 千円の水増し額の増額となっており、当該四半期の売上原価は合計 34,954 千円、実態以上に過少計上された。
 - ① 材料：総額 31,235 千円
 - ② 仕掛品：総額 3,719 千円
 - ③ 補助材料：総額 15,000 千円

IV. 令和元年 9 月期

- i. 第 1 四半期末において、総額 39,928 千円の以下の棚卸資産を水増し計上した。直前四半期末比較では 10,026 千円の水増し額の減額となっており、当該四半期の売上原価は同額だけ、実態以上に過大計上された。
 - ① 材料：総額 21,209 千円
 - ② 仕掛品：総額 3,719 千円

③ 補助材料：総額 15,000 千円

(6) 費用未計上

ア 概要

本調査において、損失を縮小し利益を捻出するため、一部の費用の計上を先延ばしする操作が行なわれていたことが確認された。具体的には、支払手数料、運賃、業務委託費、雑費等の一部の本社関連・介護事業関係の費用が計上されずに放置されていた。千葉工場では、一部の水道光熱費が月遅れで計上されていた。また、介護事業部においては、一部社員の給与の支給を遅らせることにより、期末月の人件費の計上を翌期に先送りする操作も行われていた。さらに、修繕費が固定資産の増加として処理されるケースも存在した。

イ 問題の所在

費用は、発生主義の原則の下、サービスや用役の提供が実際になされた期間において費用を認識計上しなければならない。したがって、上記取扱いは発生主義の原則に反するため修正が必要である。

ウ 事実関係

具体的に確認された費用未計上は、以下のとおりである。

(ア) 日本フォームサービス本社・介護事業部における経費未計上

I. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 支払手数料・運賃・業務委託費・雑費等の経費、総額 8,515 千円の計上を行わず、その後も現在まで、費用計上を行っていない。
- ii. 実際の費用支払い時には、未払金の勘定を減額する処理（借方処理）をした。その後の期間において、未払金残高は、同額だけ過少に計上されている状態である。

(イ) 千葉工場の水道光熱費の先送り

I. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期において

- i. 平成 29 年 9 月分の水道光熱費（電気代）1,688 千円を計上せず、翌期（10 月）の費用として処理した。

II. 平成 30 年 9 月期の第 1 四半期において

- i. 平成 29 年 9 月分の水道光熱費（電気代）1,688 千円を翌月（10 月）の費用として計上した。
- ii. 平成 29 年 12 月分の水道光熱費（電気代）1,215 千円を計上せず、翌月（平成 30 年 1 月）の費用として処理した。

III. 平成 30 年 9 月期の第 2 四半期において

- i. 平成 29 年 12 月分の水道光熱費（電気代）1,215 千円を翌月（1 月）の費用として計上した。
 - ii. 平成 30 年 3 月分の水道光熱費（電気代）1,188 千円を計上せず、翌月（4 月）の費用として処理した。
 - IV. 平成 30 年 9 月期の第 3 四半期において
 - i. 平成 30 年 3 月分の水道光熱費（電気代）1,188 千円を翌月（4 月）の費用として計上した。
- (ウ) 介護事業部の人件費の先送り
 - I. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期において
 - i. 平成 30 年 9 月分の給与・通勤手当等（人件費）1,703 千円を計上せず、10 月の費用として処理した。
 - II. 令和元年 9 月期の第 1 四半期において
 - i. 平成 30 年 9 月分の給与・通勤手当等（人件費）1,703 千円を 10 月の費用として計上した。
- (エ) 千葉工場の修繕費の固定資産処理
 - 本来修繕費等の費用科目で処理されるべき、千葉工場の「レイアウト変更」関連の支出の多くが、建物付属設備等の資産の取得として経理処理されていた。具体的には、以下のとおりである。
 - I. 平成 29 年 9 月期の第 3 四半期
 - i. アマダの機械場内移設作業費 9,000 千円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
 - ii. 千葉工場のレイアウト工事 8,900 千円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
 - iii. フレーム溶接システム移設費 1,510 千円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
 - II. 平成 30 年 9 月期の第 1 四半期
 - i. 複合機ミラークリーニング費用 2,274 千円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
 - ii. 塗装設備改修費用 2,527 千円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
 - iii. ターンローラー交換工事費用 1,700 千円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
 - iv. 粉体塗装集塵機フィルター交換費用 2,180 千円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
- (オ) フォービスビル改修工事関連支出
 - 本来修繕費等の費用科目で処理されるべき、フォービスビル改修工事関連支出が、

固定資産の取得として経理処理されていた。具体的には、以下のとおりである。

I. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期

- i. フォービスビル改修工事 9,547 千円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。

(7) 賞与引当金（未払費用）の過少計上

ア 概要

本調査において、損失を縮小させるため、賞与引当金の計上金額を意図的に減額する操作が行われていたことが確認された。具体的には、平成 30 年 12 月の賞与の支給額が 10,000 千円以上に達することが想定されながら、6,000 千円以上の不足金額を特別賞与等の名目で処理し、10 月から 12 月の 3 か月間で費用の追加計上をして積み立てることを前提に、平成 30 年 9 月末の賞与引当金の計上額を 4,000 千円に減額して計上することとした。なお、昨年度末の賞与引当金は、10,000 千円であった。

平成 30 年 12 月に実際に支給された賞与の金額は、13,922 千円であった。

イ 問題の所在

名目上は特別賞与という名称を使用したとしても、その実態が過去の雇用サービスに対する対価として支給される賞与であるならば、発生主義の原則に従い、支給対象期間の費用として経理処理することが必要となる。日本フォームサービスの賞与は、4 月から 9 月を支給対象期間として、12 月中旬に支給されるものである。なお、費用は、発生主義の原則の下、サービスや用役の提供が実際になされた期間において認識計上しなければならない。したがって、上記の取扱いは発生主義の原則に反することになり、修正が必要である。

ウ 事実関係

賞与引当金の計上、実際の賞与の支給状況は、以下のとおりである。なお、関連する社会保険に関しても修正が必要であるが、以下の記載では省略している、

(7) 賞与引当金の計上

I. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 平成 30 年 3 月から 9 月を支給対象期間とした賞与引当金 4,000 千円を計上した。しかし、下記のとおり、平成 30 年 12 月に 13,922 千円の賞与が実際に支給されることになるのであるから、平成 30 年 9 月期末において、13,922 千円の賞与引当金が計上されるべきであった。

II. 平成 30 年 9 月期の第 1 四半期

- i. 平成 30 年 12 月、13,922 千円の賞与を支給した。
- ii. 賞与不足額 9,922 千円は、第 63 期第 1 四半期の費用として計上した。

(8) 連結会社間の利益の付替え

ア 概要

山下社長は、連結利益のみならず、日本フォームサービス単体での利益水準も重視していた。その意向を受け、乙は、平成28年9月期、平成29年9月期及び平成30年9月期に、子会社に生じた利益を親会社の利益に付け替える処理を行っていたことが本調査において確認された。この行為は、親会社と100パーセント子会社であるフォービステクノやフォービスリンクとの間の取引であり、連結損益には影響を与えないが、親会社単体の損益を実態より良く見せる効果がある。

なお、フォービスリンクは、平成29年9月期に29,000千円の利益を日本フォームサービスへ付け替えたことによって、平成30年9月期には債務超過に陥るおそれもあった。そのため、山下社長の指示により、平成30年9月期末に日本フォームサービスやフォービステクノの利益をフォービスリンクへ付け替える取引が偽装されている。これも連結損益には影響を与えないが、フォービスリンクの損益を実態より良く見せる効果がある。

イ 問題の所在

実態と異なる偽装取引であるから、それぞれの取引を取り消す必要がある。

ウ 事実関係

(ア) フォービステクノから日本フォームサービスへ利益を付け替える偽装取引

I. 平成28年9月期の第4四半期

- i. 日本フォームサービスにおいては、平成28年9月末にフォービステクノ向けの売上高を15,000千円、計上する（相手勘定：売掛金）。
- ii. フォービステクノにおいては、平成28年9月末に業務委託費として10,000千円、支払手数料として5,000千円、計15,000千円を日本フォームサービスに対する費用として計上する（相手勘定：未払金）

II. 平成29年9月期の第4四半期

- i. 日本フォームサービスにおいては、平成29年7月末と同8月末の2回に分けて計10,000千円、フォービステクノ向けの売上高を計上する（相手勘定：売掛金）。
- ii. フォービステクノにおいても、平成29年7月末と同8月末の2回に分けて計10,000千円、フォービステクノからの仕入高を計上する（相手勘定：買掛金）。

III. 平成30年9月期の第4四半期

- i. 日本フォームサービスでは、平成30年9月末に、フォービステクノ向けに

2,040千円の売上高を計上する（相手勘定：売掛金）。

- ii. フォービステクノでは、平成30年9月末に、日本フォームサービスへ支払手数料を2,040千円計上する（相手勘定：未払金）。

(イ) フォービスリンクから日本フォームサービスへ利益を付け替える仮装取引

I. 平成29年9月期の第4四半期

- i. 日本フォームサービスでは、平成29年7月末、8月末、9月末の3回に分けて計29,000千円のフォービスリンク向けの売上高を計上する（相手勘定：売掛金）。
- ii. フォービスリンクでは、平成29年7月末、8月末、9月末の3回に分けて計29,000千円の日本フォームサービスからの仕入高を計上する（相手勘定：買掛金）。

(ウ) 日本フォームサービスからフォービスリンクへ利益を付け替える仮装取引

I. 平成30年9月期の第4四半期

- i. フォービスリンクでは、平成30年9月末に日本フォームサービスのために改修工事を行った名目で売上高を5,000千円計上する（相手勘定：売掛金）。
- ii. 日本フォームサービスでは、平成30年9月末に修繕費（売上原価）を5,000千円計上する（相手勘定：買掛金）。

(エ) フォービステクノからフォービスリンクへ利益を付け替える仮装取引

I. 平成30年9月期の第4四半期

- i. フォービスリンクでは、平成30年9月末にフォービステクノのために改修工事を行った名目で売上高を3,000千円計上する（相手勘定：売掛金）。
- ii. フォービステクノでは、平成30年9月末に修繕費（売上原価）を3,000千円計上する（相手勘定：買掛金）。

3 その他の「会計操作」

以下の内容は、会計操作の一種ではあるが、経営陣が、決算数値を改ざんする目的で行った会計操作という側面よりも、担当者が、不都合な真実が発覚しないように隠ぺい操作を行い、または、適時適切な損失処理を怠ったことにより生じた「歪み」である可能性が高いものと考えられる（ただし、以下に記載した内容の一部に、経営陣が意識して会計操作を行ったケースが含まれている可能性も否定できない。）。具体的には、次のとおりである。

(1) 営業在庫（製品・商品）の架空在庫

ア 概要

本調査において、営業在庫（製品・商品）に関して、棚卸表と帳簿残高との間に大きな金額差異が存在することが判明した。基本的に、日本フォームサービスは、棚卸資産

の実際残高を反映した棚卸表をベースに、月次で帳簿残高を修正して決算を行うことになっているが、実際には、この棚卸表の反映は長期にわたって行われていなかった。その結果、営業在庫（製品・商品）に架空在庫が存在することとなった。

長期にわたり残高補正が行われなかった背景には、複数の事情が存在するものと推察されるが、その原因の一つには、一度補正処理を怠った結果、差額が予想外に膨らむこととなり、その差額を補正すると大きな費用・損失が生じることとなったために、補正に躊躇し差額を放置することとなったという事情が存在するものと考えられる。

イ 問題の所在

日本フォームサービスの営業在庫（製品・商品）の帳簿残高は、長期の未調整により実態と大きく異なっており、実際には存在しない架空在庫が貸借対照表に記載されることとなった。したがって、棚卸表に基づく帳簿残高の補正が必要となる。

ウ 事実関係

日本フォームサービスの営業在庫（製品・商品）に関し、棚卸表を正しいものとして帳簿残高との差額を整理すると、次のようになる。なお、帳簿残高が棚卸表の残高を超過する場合、「水増し」と表記している。また、各期ともに、第1四半期末及び第3四半期末の水増し額は、前四半期と同額とされている。そのため、当該四半期の損益影響は生じないため、以下の表記では、第1四半期末、第3四半期末に対応する記載は省略している。

(ア) 営業在庫（製品・商品）の在庫の水増し処理

I. 平成26年9月期

- i. 総額 11,106 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前期末の水増し額（利益剰余金期首残高の累積的影響額 10,576 千円）との差額 530 千円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させた。

II. 平成27年9月期

- i. 総額 31,087 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前期末の水増し額との差額 19,981 千円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させた。

III. 平成28年9月期

- i. 第2四半期において、総額 36,432 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 5,345 千円の売上原価を減少させ、同額の利益を増額させた。
- ii. 第4四半期において、総額 45,598 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 9,166 千円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させた。

IV. 平成29年9月期

- i. 第2四半期において、総額 42,248 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 3,350 千円の売上原価を増加させ、同額の利益を減少させた。
- ii. 第4四半期において、総額 57,898 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 15,650 千円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させた。

V. 平成 30 年 9 月期

- i. 第2四半期において、総額 61,035 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 3,137 千円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させた。
- ii. 第4四半期において、総額 68,013 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 6,978 千円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させた。

(2) 仮払金の不適切な精算

ア 概要

本調査において、一部社員が、支給を受けた仮払金の一部を私的に流用したうえで、当該仮払金を架空の内容又は水増しした金額で精算処理を行っていたケースが確認された。実態と異なる名目、金額で精算された仮払金に関して、本人の申告を参考にして金額を集計した。その集計額は、平成 28 年 4 月以降平成 30 年 12 月までの期間において、旅費交通費、交際費、会議費、修繕費、運賃、試験研究費、諸会費、消耗品費、福利厚生費、租税公課等の費目で、合計 2,488 千円に相当する金額となった。この金額は、税抜き金額であると判断されたため、関連する消費税相当額 195 千円を加味した。さらに、未精算の未払金 590 千円を加算し、総額 3,274 千円を、当該社員の同意に基づき長期貸付金に振り替えるとともに、仮装された取引は、取り消すこととした。

イ 問題の所在

仮払金の精算として計上された上記の諸費用は、一部社員の個人的な私的流用を隠すために仮装されたものであり、本来、日本フォームサービス側が負担する必要のない支出であると判断される。そこで、これらの諸費用は、費用計上を取り消すとともに、関連する仮払消費税とともに私的に流用した個人に対して返還を求めため、(長期) 貸付金として資産計上することが妥当である。

ウ 事実関係

社員個人の申告によれば、各期の諸費用として仮装した金額は、次のとおりである。なお、実際の費目は多岐にわたるため、金額を合計して諸費用として表記している。

(7) 平成 28 年 9 月期

- I. 第 3 四半期において、諸費用 275 千円に関連する消費税 22 千円を加算した 297 千円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。
- II. 第 4 四半期において、諸費用 39 千円に関連する消費税 3 千円を加算した 42 千円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。

(4) 平成 29 年 9 月期

- I. 第 2 四半期において、諸費用 37 千円に関連する消費税 3 千円を加算した 40 千円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。
- II. 第 3 四半期において、諸費用 60 千円に関連する消費税 5 千円、未精算分 50 千円分を加算した 115 千円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。
- III. 第 4 四半期において、諸費用 62 千円に関連する消費税 2 千円を加算した 64 千円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。

(5) 平成 30 年 9 月期

- I. 第 1 四半期において、諸費用 585 千円に関連する消費税 47 千円、未精算分 130 千円分を加算した 762 千円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。
- II. 第 2 四半期において、未精算分 340 千円分を(長期) 貸付金に振り替えることとなった。
- III. 第 3 四半期において、諸費用 570 千円に関連する消費税 44 千円、未精算分 70 千円分を加算した 684 千円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。
- IV. 第 4 四半期において、諸費用 178 千円に関連する消費税 14 千円を加算した 192 千円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。

(6) 令和元年 9 月期

- I. 第 1 四半期において、諸費用 683 千円に関連する消費税 55 千円を加算した 738 千円を、(長期) 貸付金に振り替えることとなった。

(3) 実態のない外注加工費の計上 (四半期ずれ処理)

ア 概要

本調査において、子会社であるフォービスリンクにおいて、業績が予想以上に良好であった平成 27 年 9 月期の第 2 四半期において、実態のない外注加工費 5,000 千円を計上し、翌第 3 四半期にその外注加工費全額の戻し入れ処理を行うことにより、四半期の損益を平準化する操作が行われていること発見した。これは乙からのアドバイスに基づく処理であったが、いかなる理由であれ、実態のない費用を計上する行為は不適切な会計処理であり、修正されなければならない。

イ 問題の所在

年度単位では影響が相殺されるとはいえ、現在は四半期決算が行われているのであ

るから、四半期において実態のない費用収益を計上し、別の四半期で戻し入れる操作を行うことは、不適切な処理である。

ウ 事実関係

フォービスリンクの平成 27 年 9 月期の第 2 四半期において行われた外注加工費の仮装計上、及び第 3 四半期における取消し処理は、以下のとおりである。

(7) 平成 27 年 9 月期

- I. 第 2 四半期において、外注加工費 5,000 千円を計上するとともに、消費税を加味して、架空の買掛金 5,400 千円を計上した。なお、この買掛金は、翌月において、諸引当（見込）の勘定科目に修正された。
- II. 第 3 四半期において、外注加工費 5,000 千円の減額処理を行うとともに、消費税を加味して、架空の諸引当（見込）5,400 千円も減額する処理を行った。

4 慣行に流されてきた「不適切な会計処理」

上場企業を取り巻く経済環境は激変しており、会計基準に関しても、近年、大きく変化を遂げている。しかしながら、日本フォームサービスでは、過去の慣行に流され、会計処理の厳格化の流れに対応しきれていない懸念がある。減損会計、滞留資産に関する評価の厳格化、発生主義会計の厳格化等に対する対応に、不十分な点が認められる。具体的には、次のような問題点を発見した。

(1) 減損会計

ア 概要

日本フォームサービスでは、「固定資産の減損に係る会計基準」（平成 14 年 8 月 9 日企業会計審議会）（以下「減損会計基準」という。）に従った固定資産の減損の検討が真摯には行われていなかった。

本来、所有する不動産に関しては、鑑定評価書等の正確な固定資産の時価情報（回収可能価額）を適時に入手し、減損処理の検討の基礎資料とするべきであるが、主要不動産に関しては平成 18 年に入手して以来、平成 31 年 3 月まで鑑定評価書の入手がなされてこなかった¹。また、一部の所有不動産は、そもそも鑑定評価書が取得されておらず、不十分な情報のもとで固定資産の減損判定を行っていた。

平成 28 年 9 月期以降、「親会社の函物及び機械設備関連事業」（以下「メーカー事業」という。）の営業損益や営業キャッシュ・フローは実態として赤字になり、その黒字化が見通しづらい状況になっていたにもかかわらず、粉飾された数値での楽観的な判断によって、減損の兆候はみられないとして、メーカー事業の固定資産の減損処理を先延

¹ 平成 18 年に取得した鑑定評価額を路線価等を用いて時点修正する努力はなされていた。

ばしにしてきた状況にあった。

平成 30 年 9 月期末において、連結決算上、573,229 千円の減損損失の計上を行ったが、このうちの 50,000 千円は「第 3.2.(4)ウ(イ)」で説明したように、仕入除外を隠ぺいするため、買掛金 50,000 千円を建物勘定へと振り替え、その架空振替された建物に関して減損損失を計上したものであり、正味の減損損失の計上は 523,229 千円であった。

イ 問題の所在

本調査において、日本フォームサービスの決算の粉飾状況が明らかになり、営業損益や営業キャッシュ・フローの実態が明らかになった。この実態を反映した営業損益や営業キャッシュ・フローを基に、減損の判断をする必要がある。

また、前述のとおり、平成 31 年 3 月に主要不動産の平成 30 年 10 月 31 日を価格時点とした鑑定評価書を得ているが、さらに、本調査を機に、残りのほとんどの不動産についても、鑑定評価書または不動産鑑定士による意見書を令和元年 6 月に入手した。こうして得られた最新の不動産の時価情報も参考にして、平成 30 年 9 月期末に日本フォームサービスが実施した前述の減損損失処理にこだわることなく、改めて各期の固定資産の減損損失計上を見直す必要がある。

ウ 事実関係

固定資産の減損に関する状況は、次のとおりである。

(ア) メーカー事業の固定資産の減損

日本フォームサービスでは、グルーピングされた各事業の減損の兆候の判定として、主として営業キャッシュ・フローを用いているが、平成 28 年 9 月期において、粉飾により修正される前の実態としての営業利益、営業キャッシュ・フローとも赤字に転落しているとみられることから、平成 28 年 9 月期に減損の兆候があると考えられる。平成 28 年 9 月期のメーカー事業の実態としての営業赤字への転落は、市場環境の変化として太陽光発電向け製品の需要が減少する中で、その需要を代替するだけの当社製品の需要が見いだせないことから構造的な課題としてとらえるべきものであり、遅くとも平成 28 年 9 月期末において減損を認識する必要があった。

平成 28 年 9 月期末におけるメーカー事業の固定資産の回収可能価額を想定した場合、将来キャッシュ・フローの見通しを保守的に考えるとマイナスになることから、メーカー事業全体の停止を仮定する。メーカー事業にかかわる固定資産を売却して得られる金額（正味売却価額）が簿価を下回る場合、その差額が減損金額となる。不動産（土地・建物・建物付属設備）に関しては、直近で得られた鑑定評価額を基に、路線価等を用いて時点修正をすることで平成 28 年 9 月期末の時価が求められる。当該時価から「売却経費」（時点修正した鑑定評価額の 5 パーセントを想定している。以

下、本項の「売却経費」は同様の想定をしている。)を控除することで回収可能価額(正味売却価額)が求められる。今回、このように計算したところ 653,747 千円の減損損失の計上が必要になる。

また、メーカー事業の固定資産のうち、不動産以外の主要なものとして機械設備があるが、償却年数が比較的短く、定率法で償却していること等から、簿価が回収可能価額に近似すると想定し、減損損失の計上は考えないこととする。

(イ) 介護事業の固定資産の減損

介護事業の営業キャッシュ・フローは、調査対象期間を通じて低迷しており、調査対象期間当初から減損の兆候があると考えられる。日本フォームサービスが所有・運営する各介護施設は、独立的に運営されていると判断されるが、介護事業にかかわる固定資産のうち、大きな含み損があるものは、フォービスライフ松庵英²の建物に限定される。

フォービスライフ松庵英の建物を取得したのは平成 27 年 9 月 30 日であり、この建物の含み損がいつ生じたのかを特定することは困難であるが、減損損失を早期に認識すべきことを考えれば、取得 1 年後の平成 28 年 9 月期末において、減損損失を計上することが考えられる。

平成 30 年 10 月 31 日時点の建物の鑑定評価額 (235,000 千円) は、平成 28 年 9 月期末においても変わらないと仮定すれば、平成 28 年 9 月期末時点の(売却経費を控除した)正味売却価額は 223,250 千円となる。平成 28 年 9 月期末時点の(建物付属設備を含む)建物簿価 (277,600 千円)との差額 54,350 千円を平成 28 年 9 月期末において減損損失として計上することが考えられる。

(ウ) 遊休資産の減損

遊休資産のうち、直近時点の正味売却価額と簿価を比較して、含み損が生じていると考えられるものは、藤沢保養所、新潟保養所、フォービス松庵英の近隣土地の 3 つである。

I. 藤沢保養所

藤沢保養所は、神奈川県藤沢市にあり、280 m²の土地と平成 14 年 2 月築の一戸建て木造建物からなるが、利用実態が少なく、事業と直接的な関連性もないため、調査対象期間当初の平成 26 年 9 月期期首以前から遊休資産であると判断した。

今回取得した鑑定評価書によると、平成 30 年 10 月 31 日時点で 77,700 千円(土地 71,600 千円、建物 6,100 千円)の鑑定評価額となっている。土地に関しては、路線価を用いて鑑定評価額を時点修正し、建物に関しては鑑定評価額は不変であると仮定すると、平成 26 年 9 月期期首(平成 25 年 10 月 1 日)時点での

² 日本フォームサービスは、フォービスライフ松庵英の建物のみを所有しており、土地は賃借している。

鑑定評価相当額は 815,70 千円（土地 75,470 千円、建物 6,100 千円）となる。

「売却経費」を控除した正味売却価額（77,492 千円）は、簿価（103,778 千円）を 26,286 千円下回る計算になる。よって平成 26 年 9 月期の期首利益剰余金から 26,286 千円を減損損失相当として控除することが考えられる。

また、路線価から判断すると、藤沢保養所の地価は、調査対象期間を通じて下落傾向にある。平成 26 年分の路線価の前年からの下落に合わせて平成 26 年 9 月期第 3 四半期に 1,127 千円を減損損失として追加計上することが考えられる。

II. 新潟保養所

新潟保養所は、新潟県南魚沼郡湯沢町にあり、平成 4 年 11 月築の 33 階建てタワーマンションの一室（専有部分の床面積 45 m²）であるが、利用実態が少なく、事業と直接的な関連性もないため、平成 26 年 9 月期期首以前から遊休資産であると判断した。

今回、取得した不動産鑑定士による価格調査報告書によると、新潟保養所の平成 30 年 10 月 31 日時点での意見価格は 3,200 千円と報告されている。当該意見価格は、取引事例を基にした比準価格によるものであるが、今回の調査対象期間当初の平成 26 年 9 月期期首（平成 25 年 10 月 1 日）時点での価格を、新潟保養所の土地の固定資産税評価額を利用して時点修正すると 3,835 千円となる。これから「売却経費」控除後の正味売却価額を求めると 3,643 千円になり、新潟保養所の平成 26 年 9 月期期首時点での簿価（14,383 千円）を 10,740 千円下回る。よって 10,740 千円を減損損失相当額として平成 26 年 9 月期期首利益剰余金から控除することが考えられる。

III. フォービスライフ松庵英近隣土地

平成 28 年 10 月に取得されたフォービスライフ松庵英の近隣土地（東京都杉並区）は 89 m²あり、フォービスライフ松庵英の入居者向けの農園として利用されている。ただし、フォービスライフ松庵英の運営に必要なものとはいいがたく、取得からほぼ 1 年後の平成 29 年 9 月期末時点から遊休資産の状態であると判断した。

今回、取得した鑑定評価書によると平成 30 年 9 月期末時点の鑑定評価額は 49,800 千円である。路線価を用いて時点修正すると、平成 29 年 9 月期末時点での鑑定評価額相当額は 47,246 千円となり、「売却経費」を控除した正味売却価額は 44,884 千円となる。当該正味売却価額は、簿価（54,800 千円）を 9,916 千円下回っており、平成 29 年 9 月期末時点で同額の減損損失を計上することが考えられる。

(2) 長期滞留棚卸資産の評価

ア 概要

本調査において、一部の原材料及び商品が長期滞留していることが判明した。営業循環過程から外れた滞留棚卸資産については、処分見込価額まで切り下げる方法や規則的に帳簿価額を切り下げる方法等により、収益性の低下の事実を適切に反映するよう処理しなければならない（企業会計基準第 9 号棚卸資産の評価に関する会計基準第 9 項）。

イ 問題の所在

日本フォームサービスでは、原材料や補助部品の長期滞留を認識していたにも関わらず、評価損の計上を行ってこなかった。そのため、滞留棚卸資産に関する適正な評価が行われていなかった。棚卸資産の適正な評価は、公正妥当な会計基準の一部であり、評価の見直しを行う必要がある。

ウ 事実関係

本調査にあたり、滞留棚卸資産の適正評価のための基準を日本フォームサービス側と協議した結果、原材料及び商品について、2年以上滞留の原材料を評価対象棚卸資産とし、滞留の期間に応じて、滞留2年以上3年未満で50パーセント、3年以上で100パーセントの評価引当（評価減）を認識することとした。商品に関しては、長期の滞留状態となっており、平成26年9月期期首において、評価損失引当金を全額積み立てるべき状況にあった。

そのルールに基づいて算出した棚卸資産の評価損失引当金要積立額の状況は、以下のとおりである。

(ア) 原材料の長期滞留により計上すべき評価損

I. 平成26年9月期

- i. 期末において、総額32,165千円の原材料の評価損失引当金の積立てが必要であるものと計算された。前期末の評価損失引当金要積立額（利益剰余金期首残高の累積的影響）は28,287千円であり、平成26年9月期の1年間で、要積立額は3,878千円増加した。

II. 平成27年9月期

- i. 期末における評価損失引当金の要積立額は39,492千円と計算された。
- ii. 前期末の金額と比較して、7,327千円の増加であった。

III. 平成28年9月期

- i. 第1四半期末における評価損失引当金の要積立額は、44,827千円と計算された。前四半期末の金額と比較して、5,335千円の増加であった。
- ii. 第2四半期末における評価損失引当金の要積立額は、45,446千円と計算された。前四半期末の金額と比較して、619千円の増加であった。
- iii. 第3四半期末における評価損失引当金の要積立額は、47,555千円と計算さ

れた。前四半期末の金額と比較して、2,109千円の増加であった。

- iv. 第4四半期末における評価損失引当金の要積立額は、45,667千円と計算された。前四半期末の金額と比較して、1,888千円の減少であった。

IV. 平成29年9月期

- i. 第1四半期末における評価損失引当金の要積立額は、46,784千円と計算された。前四半期末の金額と比較して、1,117千円の増加であった。
- ii. 第2四半期末における評価損失引当金の要積立額は、47,421千円と計算された。前四半期末の金額と比較して、637千円の増加であった。
- iii. 第3四半期末における評価損失引当金の要積立額は、44,707千円と計算された。前四半期末の金額と比較して、2,714千円の減少であった。
- iv. 第4四半期末における評価損失引当金の要積立額は、36,877千円と計算された。前四半期末の金額と比較して、7,830千円の減少であった。

V. 平成30年9月期

- i. 第1四半期末における評価損失引当金の要積立額は、36,159千円と計算された。前四半期末の金額と比較して、718千円の減少であった。
- ii. 第2四半期末における評価損失引当金の要積立額は、26,844千円と計算された。前四半期末の金額と比較して、9,315千円の減少であった。
- iii. 第3四半期末における評価損失引当金の要積立額は、37,349千円と計算された。前四半期末の金額と比較して、10,505千円の増加であった。
- iv. 第4四半期末における評価損失引当金の要積立額は、37,598千円と計算された。前四半期末の金額と比較して、249千円の増加であった。

VI 令和元年9月期

- i. 第1四半期末における評価損失引当金の要積立額は、36,692千円と計算された。前四半期末の金額と比較して、906千円の減少であった。

(イ) 商品の長期滞留により計上すべき評価損

I. 平成26年9月期

- i. 期首時点において、商品の帳簿価額全額の8,464千円の評価損失引当金の積立てが必要であるものと計算された。既に3年を大幅に超過する滞留状況であったため、商品の評価額をゼロ円とすべき状況と判断された。

II. 平成27年9月期以降

- i. 商品の帳簿金額を実質ゼロ円とする場合、その後の商品の売却・使用により利益が生じる可能性はあるが、令和元年9月期の第一四半期末における商品の未使用残高は当初簿価ベースで8,272千円と、平成26年9月期期首時点と大きく変動していなかった。したがって、重要性はないと判断し、平成27年9月期以降の商品に関する四半期別の分析は行わないものとした。

(3) 塗装カスの費用処理

ア 概要

千葉工場の生産活動に伴って不可避免的に発生する塗装カスは、消防法に従って適切に処分する必要があり、その処分には相応の費用がかかる。しかし、日本フォームサービスは、経費削減のため、一時期、塗装カスの処分を遅らせ、塗装カスが入った缶が大量に工場内に放置される状況が生じていた。塗装カスは、引火すると大きな火災事故を誘発する懸念もあり、防災上も早期の処分が必要であった。

会計処理においては、塗装カスの処分費用は、生産活動に伴い発生する費用であると考えられるため、処分時ではなく、その発生原因である生産活動に伴い費用認識されるべきものである。また、未処理の塗装カスに関しては、その処分費用を未払費用として債務認識する必要がある。

イ 問題の所在

塗装カスの処分費用を発生主義に基づき適時に認識し、経営管理上も、原価の一部として考慮していくことが重要である。また、未処理の状況においては、将来の処分義務という債務が存在している状況を自覚することが重要である。したがって、塗装カスの将来処分債務を「見える化」するためにも、未処分の塗装カスに対応する未払費用を算出するモデルを作成し、発生費用ベースでの経理処理を可能とすることが必要である。

ウ 事実関係

売上高に対する塗装カス缶の発生数量を一定割合と仮定し、実際の塗装カス缶の処分実績をもとに、各四半期の塗装カス缶の発生、未処理残数のみなし計算を行い、実際の処分費用を乗じて、発生ベースの塗装カス缶処理費用と未処理残高を算定したところ、次のような結果になった。

(ア) 平成 26 年 9 月期

- I. 期首の将来処分費用見積額（未払費用）は、2,439 千円となった。
- II. 第 4 四半期末における将来処分費用見積額（未払費用）は、3,409 千円となった。この期間の発生費用は、970 千円（費用の増加）であった。

(イ) 平成 27 年 9 月期

- I. 第 4 四半期末における将来処分費用見積額（未払費用）は、2,920 千円となった。この期間の発生費用は、△489 千円（費用の減少）であった。

(ロ) 平成 28 年 9 月期

- I. 第 1 四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、3,114 千円となった。この期間の発生費用は、194 千円（費用の増加）であった。
- II. 第 2 四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、3,395 千円となった。

この期間の発生費用は、281千円（費用の増加）であった。

III. 第3四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、3,565千円となった。

この期間の発生費用は、170千円（費用の増加）であった。

IV. 第4四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、3,527千円となった。

この期間の発生費用は、△38千円（費用の減少）であった。

(エ) 平成29年9月期

I. 第1四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、2,732千円となった。

この期間の発生費用は、△795千円（費用の減少）であった。

II. 第2四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、2,032千円となった。

この期間の発生費用は、△700千円（費用の減少）であった。

III. 第3四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、1,143千円となった。

この期間の発生費用は、△889千円（費用の減少）であった。

IV. 第4四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、312千円となった。

この期間の発生費用は、△831千円（費用の減少）であった。

(オ) 平成30年9月期

I. 第1四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、576千円となった。

この期間の発生費用は、264千円（費用の増加）であった。

II. 第2四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、527千円となった。

この期間の発生費用は、△49千円（費用の減少）であった。

III. 第3四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、53千円となった。

この期間の発生費用は、△474千円（費用の減少）であった。

IV. 第4四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、294千円となった。

この期間の発生費用は、241千円（費用の増加）であった。

(カ) 令和元年9月期

I. 第1四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、364千円となった。この期間の発生費用は、70千円（費用の増加）であった。

II. 第2四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、657千円となった。

この期間の発生費用は、293千円（費用の増加）であった。

5 事務ミスと思料される「修正が必要な会計処理誤り」

本調査の過程において、事務ミスが原因と思料される「修正が必要な会計処理の誤り」（誤謬）が発見されている。「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（過年度遡及会計基準）には、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、(a) 表示期間より前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する、(b) 表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映する旨が規定されている。したがって、

今回発見された誤謬に関しても、その本来の発生期間において、修正されることが必要となる。

(1) 監査役の退職慰労金

ア 概要

日本フォームサービスは、故丁監査役を対象として保険に加入しており、その保険金 2,600 千円を受領している。日本フォームサービスは、平成 27 年 11 月から 12 月にかけて、その全額を故丁監査役の退職慰労金（付加給付金）として支払っているが、その際、仮払金を相手勘定（借方処理）にして会計処理を行った。この仮払金に関しては、平成 30 年 9 月期の第 2 四半期に、2 月と 3 月の 2 回に分けて雑費に振り替えることにより、仮払金の減額処理（貸方処理）を行っている。しかしながら、本来の趣旨から考えれば、保険金の受領と退職慰労金の支払は一連の対応する取引であり、その損益は、同一期間において、かつ同一区分にて処理されることが望ましい。その場合、保険金の受領益は、平成 28 年 9 月期の第 1 四半期において、営業外損益の区分で計上されているのであるから、故丁監査役に対する支払金の費用処理も、同じく平成 28 年 9 月期の第 1 四半期において、営業外損益の区分で行うことが望ましい。

イ 問題の所在

故丁監査役に対する支払金を仮払金として処理する一方、その対となる保険金の受領益を先行して営業外損益に計上すると、利益が先行計上される結果となり、経営の実態が会計数値に適切に反映されなくなる。したがって、現状は実態と異なる会計処理となっているため、故丁監査役に対する支払金を適時適切に費用処理して実態に合わせる必要がある。なお、本来の時期において費用処理を行なわなかった結果、実態のない仮払金を減額するために行った、平成 30 年 9 月期の第 2 四半期に行った雑費処理も、実態と異なる不適切な会計処理となっている。

ウ 事実関係

保険金をめぐる事実関係は、以下のとおりである。

(ア) 平成 28 年 9 月期の第 1 四半期

- I. 故丁監査役の死去に伴い、保険金 2,600 千円（課税対象外）が受領される。保険金受領に伴い、日本フォームサービスは、2,600 千円の営業外収益を計上する。
- II. 故丁監査役に対して、保険金と同額の 2,600 千円が支払われる。この際、日本フォームサービスは仮払金として処理する（借方処理）。

(イ) 平成 30 年 9 月期の第 2 四半期

- I. 仮払金 2,600 千円に資産性はないため、雑費を相手勘定として、仮払金を減額

する処理を行った（貸方処理）。

(2) 減価償却の開始時期

ア 概要

固定資産は、その使用開始に伴い減価償却が計上されることになる。本調査において、日本フォームサービス側の減価償却の開始予定時期よりも早く固定資産の実際の利用が始まっているケースを発見した。具体的には、千葉工場のリン酸亜鉛処理装置は、平成 31 年 4 月より減価償却を開始するスケジュールであったが、実際には、平成 30 年 10 月より使用が開始されていた。また、固定資産から修繕費に費目替えとなることに伴い、それまで計上されていた減価償却の金額が減額されるケースも想定されている。

イ 問題の所在

固定資産は、その使用開始に伴い減価償却が計上されることになるため、その実態に即して減価償却費も計上されることになる。それらの派生的な修正も含めて、日本フォームサービス側は、適切な会計処理に修正しなければならない。

ウ 事実関係

減価償却費の詳細に関しては、その重要性の観点から、当委員会の調査対象とはしていない。したがって、事実関係の記載も省略する。

第4 調査判明事実に基づく財務諸表の検討結果

1 財務諸表の修正が必要となる背景

当委員会の調査の結果、「第3 調査により判明した事実」に記載のとおり、いくつかの過去の取引の実態が仮装され、又は、日本フォームサービスの会計報告における前提事実とは異なっていることが確認された。あるべき会計処理は、特定の経済事実を前提として、日本フォームサービス側の取引の意図を踏まえ、会計基準に則して決定されるものである。その意味で、過去に公表された財務諸表は、取引実態を正しく反映せず、会計ルールに反していることになり、したがって、実態に合わせて正しく修正される必要がある。

現在の我が国の会計ルールでは、企業会計基準委員会が平成 21 年 12 月 4 日に制定した「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（企業会計基準第 24 号）に準拠して、「過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、過去の財務諸表を修正再表示する方法で、経理処理すること」が求められている（同基準第 21 項）。ここで、誤謬は、「原因となる行為が意図的であるか否かにかかわらず、財務諸表作成時に入手可能な情報を使用しなかったことによる、又はこれを誤用したことによる会計上の誤り」（同基準第 4 項(8)）として定義されるが、以下に示す修正事項は、ここで定義する「誤

謬」に該当することになる。したがって、仮装された取引や過去の事実誤認による誤った会計数値は、対応する期間の財務諸表を遡及的に修正する方法により修正再表示される必要がある。なお、四半期決算に関しても、企業会計基準委員会が平成 19 年 3 月 14 日に制定(平成 26 年 5 月 16 日最新改正)した「四半期財務諸表に関する会計基準」(企業会計基準第 12 号)が、上記の企業会計基準第 24 号第 21 項の誤謬に関する規定を準用することを求めている(同基準第 16-2 項)ため、同様に、遡及的に修正再表示される必要がある。

本調査により判明した事実を前提として、現時点での日本フォームサービス側の意図を踏まえ、あるべき会計処理を検討すると、次のように考えられる。なお、会計処理に関しては、継続性を前提とした一定の選択の幅も認められるため、以下に示す修正は、唯一絶対の選択肢ではない。また、一部の会計処理の変更に伴い、減価償却費の再計算、新たに認識される債権に対する貸倒引当金の設定、法人税等や繰延税金資産負債、消費税の金額の修正、連結修正仕訳等、派生的な追加修正が必要となる場合も想定されるが、本調査においては、それらの派生的追加修正は検討していない。

さらに、本調査と並行して、日本フォームサービス側は決算の見直しを行い、また、会計監査人によるチェックも行われている。それらの過程で、当委員会の調査対象外の修正事項が発見され、決算に反映されるケースも想定される。それらの当委員会の調査対象外の事象による修正事項はこの報告書には含まれていないことに、留意されたい。

なお、平成 26 年 9 月期から令和元年 9 月期第 1 四半期までの連結財務指標に与える影響額(要約)は、別紙のとおりである。

2 意図的な「会計操作」

(1) 子会社における売上先行計上

ア 当委員会が認定した事実の要旨

子会社であるフォービスリンクは、工事完成基準により収益認識を行っているが、平成 29 年 12 月完成予定の太陽光設備設置工事の受注案件に関し、工事が完成していないにもかかわらず、収益を先行して計上していた。具体的には、平成 29 年 9 月末までの期間において、入金額に対応させて契約金額の 70 パーセント相当の 68,180 千円の売上を計上していた。また、対応する売上原価に関しては、同期においてより多くの利益が計上できるように、その大部分を平成 29 年 10 月以降の期間に繰り延べる操作を行っており、最も遅いケースでは、完成後の平成 30 年 9 月期の第 3 四半期に 10,000 千円を、同第 4 四半期に 19,000 千円を、それぞれ売上原価として計上した。

イ あるべき会計処理

フォービスリンクは、工事完成基準により収益認識を行っている。本件は、一式発注

案件であるから、プロジェクト全体としての実現判定を厳格に行い、工事が完成した時点で、売上を計上する必要がある。したがって、平成 29 年 9 月期に一部先行計上された売上は、取り消す必要がある。

また、平成 30 年 9 月期の第 3 四半期、第 4 四半期に繰り延べられて売上原価に計上された総額 29,000 千円は、費用収益対応の原則により、工事完成時において、その全額が売上原価として計上される必要がある。

ウ 具体的な修正仕訳

必要となる修正仕訳を各四半期ベースにて整理すると、以下のとおりである。

I. 平成 29 年 9 月期の第 3 四半期

- i. 先行計上された売上 15,400 千円を取り消す（便宜上、売掛金の減額処理とする。）（なお、関連する売上原価はゼロ円であった。）。

（単位：千円）

(借方)		(貸方)	
売上高	15,400	売掛金	16,632
預り消費税	1,232		
合計	16,632	合計	16,632

II. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 先行計上された売上 52,780 千円を取り消す（便宜上、売掛金の減額処理とする。）。

（単位：千円）

(借方)		(貸方)	
売上高	52,780	売掛金	57,002
預り消費税	4,222		
合計	57,002	合計	57,002

- ii. 先行して計上された売上原価 11,952 千円を取り消す（便宜上、買掛金の減額処理とする。）。

（単位：千円）

(借方)		(貸方)	
買掛金	12,908	売上原価	11,952
		仮払消費税	956
合計	12,908	合計	12,908

III. 平成 30 年 9 月期の第 1 四半期

- i. 工事完成に伴い、上記で取り消した売上を再計上する（便宜上、売掛金の増額処理とする。）。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売掛金	73,634	売上	68,180
		預り消費税	5,454
合計	73,634	合計	73,634

- ii. 工事完成に伴い、上記で取り消した売上原価を再計上する（便宜上、買掛金の増額処理とする。）。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	11,952	買掛金	12,908
仮払消費税	956		
合計	12,908	合計	12,908

- iii. 費用収益対応の原則に従い、売上計上と同時に、繰り延べ処理された 29,000 千円を売上原価として認識する（便宜上、買掛金の増額処理とする。）。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	29,000	買掛金	31,320
仮払消費税	2,320		
合計	31,320	合計	31,320

IV. 平成 30 年 9 月期の第 3 四半期

- i. 繰り延べ処理され、この時期に仮払金 10,800 千円の取り崩しにより認識された 10,000 千円の売上原価を取り消す（仮払金の増額処理とする。）。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
仮払金	10,800	売上原価	10,000
		仮払消費税	800
合計	10,800	合計	10,800

V. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 繰り延べ処理され、この時期に仮払金 20,520 千円の取り崩しにより認識さ

れた 19,000 千円の売上原価を取り消す（仮払金の増額処理とする。）。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
仮払金	20,520	売上原価	19,000
		仮払消費税	1,520
合計	20,520	合計	20,520

(2) 「業務委託収入」の先行計上

ア 当委員会が認定した事実の要旨

当委員会は、平成 30 年 10 月から 12 月（令和元年 9 月期の第 1 四半期）分の海辺長寿サポートセンター・亀戸長寿サポートセンターの事業委託費、総額 17,340 千円（非課税）が、平成 30 年 9 月期の第 4 四半期の収益として、前倒して収益計上されたものと認定した。また、同様に、平成 30 年 12 月 4 日に入金した、翌年 1 月から 3 月（令和元年 9 月期の第 2 四半期）分の海辺長寿サポートセンター・亀戸長寿サポートセンターの事業委託費、総額 17,340 千円（非課税）が、令和元年 9 月期の第 1 四半期の収益として、前倒して収益計上されたものと認定した。なお、当該収益の先行計上に関して、対応する原価・費用の経理操作は行われていない。

イ あるべき会計処理

収益は、実現主義に従い、実際にサービスが提供された期間に計上されなければならない。たとえ対応する入金となされていたとしても、サービス提供前に売上計上することは許容されていない。したがって、実態に合わせて、入金時には「前受金」で処理し、実際のサービス提供期間において、前受金を取り崩して収益に計上する処理に戻す必要がある。

ウ 具体的な修正仕訳

必要となる修正仕訳を各四半期ベースにて整理すると、以下のとおりである。

I. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 先行計上された収益 17,340 千円（非課税）（営業外収入として計上）を取り消す（便宜上、前受金の戻入処理とする。）。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
補助金収入（営業外）	17,340	前受金	17,340

II. 令和元年 9 月期の第 1 四半期

- i. 上記で取り消した第 1 四半期分の収益 17,340 千円（非課税）を、本来のサ

ービス期間において収益認識する。なお、勘定科目（損益科目）は、内容に応じて、売上高とする。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
前受金	17,340	売上高	17,340

- ii. 第1四半期において先行計上された、第2四半期分の収益17,340千円（非課税）（売上高として計上）を取り消す（便宜上、前受金の戻入処理とする。）。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	17,340	前受金	17,340

(3) 不適切な預かり在庫売上計上

ア 当委員会が認定した事実の要旨

日本フォームサービスでは、(a) 製造が完了していること、(b) 出荷可能な状態にあること、(c) 顧客事情による出荷延期であること、(d) 「製品保管依頼書」を入手していること、を要件として、「預かり在庫売上」の収益計上を認めている。しかしながら、一部の「預かり在庫売上」が、製品完成前に収益計上されている事実が確認された。当委員会は、以下の案件に関しては、実現主義における売上要件を満たしておらず、売上が取り消される必要があるものと認定した。

イ あるべき会計処理

現在の会計原則において、「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提供によって実現したものに限る。」（企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B）（実現主義）旨が定められている。未完成の製品を売上計上することは、この実現主義に反しており認められないため、売上から除外する必要がある。

ウ 具体的な修正仕訳

必要となる修正仕訳を各四半期ベースにて整理すると、以下のとおりである。

(7) 平成27年9月期

I. 平成27年9月期の第4四半期（9月30日）の預かり在庫売上

- i. B社向け48,522千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成27年11月であったことから、売上全額を取り消す。なお、一部の部品・棚卸資産は、同年9月末までに実際に現地に納入されており、その金額（売上金額ベース）は20,215千円相当であるが、ロット単位で売上計上時期を判定するため、出荷分の売上も認めない。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	48,522	売掛金	52,404
預り消費税	3,882		
合計	52,404	合計	52,404

- ii. 上記の平成 27 年 9 月末までに実際に現地に納入されている一部の部品・棚卸資産に対応する売上原価は、15,209 千円と算定された。同額の売上原価を取り消し、棚卸資産（仕掛品）（便宜上「仕掛品」とする。）に振り替える処理を行う。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
棚卸資産（仕掛品）	15,209	売上原価	15,209

(イ) 平成 28 年 9 月期

I. 平成 28 年 9 月期の第 1 四半期（12 月 31 日）の預かり在庫売上

- i. 平成 27 年 9 月期の第四半期に取り消された B 社向け売上 48,522 千円を計上する。同時に、棚卸資産に計上した 15,209 千円は取り崩して売上原価を計上する。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売掛金	52,404	売上	48,522
		預り消費税	3,882
合計	52,404	合計	52,404

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	15,209	棚卸資産（仕掛品）	15,209

II. 平成 28 年 9 月期の第 2 四半期（3 月 31 日）の預かり在庫売上

- i. C1 社向け 1,305 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 28 年 4 月 6 日であったことから、売上全額を取り消す。第 2 四半期末では全数が未完成であり、売上原価の取消しは行わない。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	1,305	売掛金	1,409

預り消費税	104		
合計	1,409	合計	1,409

- ii. D社向け980千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成28年4月13日であったことから、売上全額を取り消す。第2四半期末では全数が未完成であり、売上原価の取消しは行わない。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	980	売掛金	1,058
預り消費税	78		
合計	1,058	合計	1,058

III. 平成28年9月期の第3四半期(6月30日)の預かり在庫売上

- i. 第2四半期に取り消されたC1社向け1,305千円、D社向け980千円、合計2,285千円の売上を計上する。売上原価の修正額はゼロ円である。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売掛金	1,409	売上	1,305
		預り消費税	104
合計	1,409	合計	1,409

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売掛金	1,058	売上	980
		預り消費税	78
合計	1,058	合計	1,058

IV. 平成28年9月期の第4四半期(9月30日)の預かり在庫売上

- i. A社向け82,289千円の預かり在庫売上は、一部平成28年9月完成の製品を除いて、製品の完成が同年11月から平成29年2月までであったことから、売上全額を取り消す。平成28年9月に完成出荷された製品に対応する売上原価は1,634千円と算定された。同額の売上原価を取り消し、棚卸資産(仕掛品)(便宜上「仕掛品」とする。)に振り替える処理を行う。また、18,440千円の運送費用(原価)が見積もり計上されていた。同額の運賃(原価)を取り消し、買掛金を減額する処理を行う。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	82,289	売掛金	88,872
預り消費税	6,583		
合計	88,872	合計	88,872

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
棚卸資産（仕掛品）	1,634	売上原価	1,634

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
買掛金	19,915	運賃（原価）	18,440
		仮払消費税	1,475
合計	19,915	合計	19,915

- ii. E社向け4,896千円の預かり在庫売上は、一部平成28年9月に完成出荷された37式の製品を除いて、製品の完成が同年12月であったことから、売上全額を取り消す。同年9月に完成出荷された製品の売上原価は2,938千円と算定された。同額の売上原価を取り消し、棚卸資産（製品）（便宜上「製品」とする。）に振り替える処理を行う。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	4,896	売掛金	5,288
預り消費税	392		
合計	5,288	合計	5,288

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
棚卸資産（製品）	2,938	売上原価	2,938

(7) 平成29年9月期

I. 平成29年9月期の第1四半期（12月31日）の預かり在庫売上

- i. A社向けに、平成28年10月から12月の期間に完成した製品に対応する売上原価は、29,201千円と算定された。同額の売上原価を取り消し、棚卸資産（仕掛品）に振り替える処理を行う。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
棚卸資産（仕掛品）	29,201	売上原価	29,201

- ii. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期において売上を取り消した E 社向け 4,896 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が同年 12 月であったことから、この四半期に売上を認識する。同時に認識した棚卸資産を取り崩し、売上原価 2,938 千円を計上する。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売掛金	5,288	売上	4,896
		預り消費税	392
合計	5,288	合計	5,288

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	2,938	棚卸資産 (製品)	2,938

II. 平成 29 年 9 月期の第 2 四半期 (3 月 31 日) の預かり在庫売上

- i. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期において売上を取り消した A 社向け 82,289 千円の預かり在庫売上は、最終完成が平成 29 年 2 月であったことから、この四半期に売上を認識する。同時に平成 29 年 9 月期の第 1 四半期までに認識した棚卸資産を取り崩し、売上原価 30,835 千円を計上する。また、認識を繰り延べていた運賃 (原価) を計上する。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売掛金	88,872	売上	82,289
		預り消費税	6,583
合計	88,872	合計	88,872

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	30,835	棚卸資産 (仕掛品)	30,835

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
運賃 (原価)	18,440	買掛金	19,915
預り消費税	1,475		
合計	19,915	合計	19,915

III. 平成 29 年 9 月期の第 3 四半期 (6 月 30 日) の預かり在庫売上

- i. H社向け 16,750 千円の預かり在庫売上は、平成 29 年 6 月 30 日時点では製品が未完成であり、出荷もされていない。したがって、売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	16,750	売掛金	18,090
預り消費税	1,340		
合計	18,090	合計	18,090

IV. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期 (9 月 30 日) の預かり在庫売上

- i. G社向け 2,052 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 29 年 11 月であったことから、売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	2,052	売掛金	2,216
預り消費税	164		
合計	2,216	合計	2,216

- ii. F社東京支店向け 2,550 千円の預かり在庫売上は、一部平成 29 年 9 月までに完成出荷された 53 個の製品を除いて、製品の完成が同年 10 月から平成 30 年 1 月であったことから、売上全額を取り消す。平成 29 年 9 月に完成出荷された製品の売上原価は 439 千円であり、同額の売上原価を取り消し、棚卸資産 (製品) に振り替える処理を行う。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	2,550	売掛金	2,754
預り消費税	204		
合計	2,754	合計	2,754

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
棚卸資産 (製品)	439	売上原価	439

- iii. H社向け 49,153 千円の預かり在庫売上は、平成 29 年 9 月までに完成出荷された 57 台の製品分 1,910 千円を除いた金額である 47,243 千円を取り消す。同年 9 月までに完成したが未出荷であった製品 386 台の製造原価は

11,580 千円であり、同額の売上原価を取り消し、棚卸資産（製品）に振り替える処理を行う。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	47,243	売掛金	51,022
預り消費税	3,779		
合計	51,022	合計	51,022

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
棚卸資産（製品）	11,580	売上原価	11,580

(エ) 平成 30 年 9 月期

I. 平成 30 年 9 月期の第 1 四半期（12 月 31 日）の預かり在庫売上

- i. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期において売上を取り消した G 社向け 2,052 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 29 年 12 月であったことから、この四半期に売上を認識する。同時に認識される売上原価はゼロ円である。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売掛金	2,216	売上	2,052
		預り消費税	164
合計	2,216	合計	2,216

- ii. H 社向け 33,500 千円の預かり在庫売上は、平成 29 年 10 月から 12 月までに完成出荷された 88 台の製品分 2,948 千円を除いた金額である、30,552 千円を取り消す。同年 12 月までに完成したが未出荷であった製品 840 台の製造原価は 25,200 千円であり、前四半期末との差額 13,620 千円の売上原価を取り消し、棚卸資産（製品）に振り替える処理を行う。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	30,552	売掛金	32,996
預り消費税	2,444		
合計	32,996	合計	32,996

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
棚卸資産（製品）	13,620	売上原価	13,620

II. 平成 30 年 9 月期の第 2 四半期（3 月 31 日）の預かり在庫売上

- i. C2 社向け 1,404 千円の預かり在庫売上は、現時点でも製品が未完成であり、出荷もされていない。したがって、売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	1,404	売掛金	1,516
預り消費税	112		
合計	1,516	合計	1,516

- ii. I 社向け 405 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 30 年 4 月であったことから、売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	405	売掛金	437
預り消費税	32		
合計	437	合計	437

- iii. J 社向け 750 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 30 年 5 月であることから売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	750	売掛金	810
預り消費税	60		
合計	810	合計	810

- iv. K 社向け 3,000 千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成 30 年 6 月であったことから、売上全額を取り消す。売上原価の修正額はゼロ円である。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	3,000	売掛金	3,240
預り消費税	240		
合計	3,240	合計	3,240

- v. H社向け預かり在庫は、平成30年1月から3月までに1,295台の製品が出荷されたため、その台数分の売上43,383千円を計上する。同年3月までに完成したが未出荷であった製品899台の製造原価は26,970千円であり、前四半期末との差額1,770千円の売上原価を取り消し、棚卸資産（製品）に振り替える処理を行う。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売掛金	46,854	売上	43,383
		預り消費税	3,471
合計	46,854	合計	46,854

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
棚卸資産（製品）	1,770	売上原価	1,770

- vi. 平成29年9月期の第4四半期において売上を取り消したF社東京支店向け2,550千円の預かり在庫売上は、製品の完成が平成30年1月であったことから、この四半期に売上を認識する。同時に認識される売上原価は439千円である。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売掛金	2,754	売上	2,550
		預り消費税	204
合計	2,754	合計	2,754

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	439	棚卸資産（製品）	439

Ⅲ. 平成30年9月期の第3四半期（6月30日）の預かり在庫売上

- i. H社向け預かり在庫は、平成30年4月から6月までに739台の製品が出荷されたため、その台数分の売上23,659千円を計上する。同年6月までに完成したが未出荷であった製品760台の製造原価は22,800千円であり、前四半期末との差額4,170千円の売上原価を追加計上し、棚卸資産（製品）から減額する処理を行う。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	

売掛金	25,552	売上	23,659
		預り消費税	1,893
合計	25,552	合計	25,552

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	4,170	棚卸資産 (製品)	4,170

- ii. 第2四半期に取り消された売上合計 4,155 千円 (I社 405 千円、J社 750 千円、K社 3,000 千円) は、製造出荷が第3四半期に終了したため、売上を計上する。売上原価の修正額はゼロ円である。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売掛金	4,487	売上	4,155
		預り消費税	332
合計	4,487	合計	4,487

IV. 平成30年9月期の第4四半期(9月30日)の預かり在庫売上

- i. H社向け預かり在庫は、平成30年7月から9月までに997台の製品が出荷されたため、その台数分の売上33,400千円が実現している。一方で、日本フォームサービスはこの期間の売上として16,750千円を計上しているため、差額16,650千円の売上を追加計上する。同年9月までに完成したが未出荷であった製品79台の製造原価は2,370千円であり、前四半期末との差額20,430千円の売上原価を追加計上し、棚卸資産(製品)から減額する処理を行う。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売掛金	17,982	売上	16,650
		預り消費税	1,332
合計	17,982	合計	17,982

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	20,430	棚卸資産 (製品)	20,430

(ウ) 令和元年9月期

I. 令和元年9月期の第1四半期(12月31日)の預かり在庫売上

- i. H社向け預かり在庫は、平成30年10月から12月までに804台の製品が出荷されたため、その台数分の売上26,934千円が実現している。一方で、日本フォームサービスはこの期間の売上として50,250千円を計上しているため、差額23,316千円の売上を減額する。同年12月までに完成したが未出荷であった製品481台の製造原価は14,430千円であり、前四半期末との差額12,060千円の売上原価を減額し、棚卸資産（製品）を増額する処理を行う。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上高	23,316	売掛金	25,181
預り消費税	1,865		
合計	25,181	合計	25,181

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
棚卸資産（製品）	12,060	売上原価	12,060

(4) 仕入除外及び仕入除外隠ぺい操作

ア 当委員会が認定した事実の要旨

当委員会は、日本フォームサービスは、実際の仕入購買データを削除することにより、仕入金額を過少に修正し、売上原価は減少させ、利益を増額する操作を行っていたものと認定した。

また、日本フォームサービスは、仕入金額を過少に修正すると同時に買掛金残高も減少することになったが、その異常さを隠ぺいするために、買掛金残高の増額操作を行う必要が生じ、相手勘定として建物及び棚卸資産を使用し、買掛金の積み増し処理を行った。相手勘定として利用された建物及び棚卸資産に関しては、資産計上後、すぐに減損損失及び棚卸資産処分損（ともに、特別損失項目）を計上して減額処理を行っている。

イ あるべき会計処理

仕入除外は、実態と異なる仮装処理であるから、実態に合わせて仕入計上を復活させ、売上原価を増額させる必要がある。

また、相手勘定を建物及び棚卸資産とした買掛金の積み増し処理（貸方処理）、並びに、減損損失及び棚卸資産処分損（ともに、特別損失項目）を反対勘定とした建物及び棚卸資産の減額処理（借方処理）は、いずれも実態のない会計処理であるから取り消す必要がある。

ウ 具体的な修正仕訳

必要となる修正仕訳を各四半期ベースにて整理すると、以下のとおりである。

(7) 仕入除外（買掛金減少）処理

I. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 総額 16,532 千円の仕入を除外（利益を水増し）し、総額 17,855 千円（税込み）の買掛金を減少させた。
- ii. これらは仮装仕訳であるため、取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価（仕入）	16,532	買掛金	17,855
仮払消費税	1,323		
合計	17,855	合計	17,855

II. 平成 29 年 9 月期の第 3 四半期

- i. フォービステクノからの総額 50,636 千円の仕入、及び、フォービスリンクからの総額 17,232 千円の仕入、合計で 67,868 千円を除外（利益を水増し）した。
- ii. 仕入除外の結果、総額 73,298 千円（税込み）の買掛金を減少させた。
- iii. これらは仮装仕訳であるため、取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価（仕入）	67,868	買掛金	73,298
仮払消費税	5,430		
合計	73,298	合計	73,298

(i) 仕入除外を隠ぺいするための買掛金増加・減少操作

I. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 建物 50,000 千円及び棚卸資産 23,288 千円を計上（借方処理）し、73,288 千円の買掛金を増加させた。
- ii. これらは仮装仕訳であるため、取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
買掛金	73,288	建物	50,000
		棚卸資産	23,288
合計	73,288	合計	73,288

II. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 減損損失（特別損失）50,000千円を計上（借方処理）し、建物残高を同額だけ減少させた。
- ii. 棚卸資産処分損（特別損失）23,288千円を計上（借方処理）し、棚卸資産残高を同額だけ減少させた。
- iii. これらは仮装仕訳であるため、取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
建物	50,000	減損損失	50,000

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
棚卸資産	23,288	棚卸資産処分損	23,288

(5) 在庫（棚卸資産）の水増し

ア 当委員会が認定した事実の要旨

本調査において、乙が、日本フォームサービス及びフォービステクノの営業在庫（製品・商品）、千葉工場の棚卸資産（原材料・仕掛品）の金額を水増しして会計システムにデータ入力していたことを確認した。具体的には、本来、実際の棚卸表の金額に基づいて会計システムにデータ入力を行うべきところ、営業在庫（製品・商品）に関して、実際の棚卸表の金額とは異なった金額（水増しした金額）を会計システムに入力することにより、また、補助材料に関して、実際の棚卸表の金額に単純に一定額を上乗せした金額（水増しした金額）を会計システムに入力することにより、さらに、原材料・仕掛品に関しては、棚卸表の数量を増加処理して棚卸金額を増額させることにより、実態よりも多額の棚卸資産を会計システムに入力していた。

前述のとおり、日本フォームサービスは、月次にて、月初の棚卸資産残高に、当月の仕入高を加算し、月末の棚卸資産残高を控除する方法（棚卸計算法）により売上原価を算出している。したがって、この月末の棚卸資産が過大に計上される操作により、棚卸計算法で算出される売上原価が過少計上され、利益が過大計上される結果となる。

なお、日本フォームサービスの決算上では、この棚卸資産の増額操作により影響を受けるのは、当月においては売上原価の減少分のみであるが、翌月以降、この水増しを中止した（ないしは水増し金額を減額した）時点で売上原価が増額されるという反動が生じることとなる。

イ あるべき会計処理

棚卸資産の水増しは、売上原価の過少計上・利益の過大計上を生じさせる不正な会計処理であるから、実態に合わせて、棚卸資産金額を修正し、売上原価を正常化させる必

要がある。

ウ 具体的な修正仕訳

棚卸資産の水増し処理は、以下のとおりである。

(ア) フォービステクノにおける棚卸資産の水増し処理

I. 平成 29 年 9 月期の第 3 四半期において

- i. 総額 6,138 千円の棚卸資産（製品・原材料）の水増しを発見した。
- ii. この棚卸資産の水増しにより、四半期末の棚卸資産は過大表示されて、当該期間の売上原価が同額減少し、同額の利益が増額したため、取消し処理を行う必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	6,138	原材料	6,138

II. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 水増しされていた総額 6,138 千円の棚卸資産（製品・原材料）は減額修正され期末の決算では、水増し在庫は消滅した。
- ii. 結果として、期首残高が過大であったため、当該期間の売上原価は過大表示される結果となったため、取消し処理を行う必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	6,138	売上原価	6,138

(イ) 千葉工場の棚卸資産（材料・仕掛品・補助材料）の水増し処理

I. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期末

- i. 総額 12,528 千円の原材料を水増し計上した。
- ii. 上記処理の結果、期末在庫が水増しされることとなり、当該期間の売上原価が合計 12,528 千円減少し、同額の利益が増加したため、取消し処理を行う必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	12,528	原材料	12,528

II. 平成 29 年 9 月期

- i. 第 1 四半期末において、総額 11,487 千円の原材料を水増し計上した。直前四半期末比較では 1,041 千円の水増し額の減少となっており、当該四半期の

売上原価は合計 1,041 千円、実態以上に過大計上されているので、取消し処理を行う必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	12,528	売上原価	1,041
		原材料	11,487
合計	12,528	合計	12,528

- ii. 第 2 四半期末において、総額 8,805 千円の原材料を水増し計上した。直前四半期末比較では 2,682 千円の水増し額の減少となっており、当該四半期の売上原価は合計 2,682 千円、実態以上に過大計上されているので、取消し処理を行う必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	11,487	売上原価	2,682
		原材料	8,805
合計	11,487	合計	11,487

- iii. 第 3 四半期末において、総額 8,536 千円の原材料を水増し計上した。直前四半期末比較では 269 千円の水増し額の減少となっており、当該四半期の売上原価は合計 269 千円、実態以上に過大計上されているので、取消し処理を行う必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	8,805	売上原価	269
		原材料	8,536
合計	8,805	合計	8,805

- iv. 第 4 四半期末において、原材料の水増し額はゼロ円となった。直前四半期末比較では 8,536 千円の水増し額の減少となっており、当該四半期の売上原価は合計 8,536 千円、実態以上に過大計上されているので、取消し処理を行う必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	8,536	売上原価	8,536

III. 平成 30 年 9 月期

- i. 第 3 四半期末において、総額 15,000 千円の棚卸資産を水増し計上した。その結果、期末在庫が水増しされることとなり、当該期間の売上原価が合計 15,000 千円減少し、同額の利益が増加しているため、取消し処理を行う必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	15,000	原材料	15,000

- ii. 第 4 四半期末において、総額 49,954 千円の以下の棚卸資産を水増し計上した。直前四半期末比較では 34,954 千円の水増し額の増額となっており、当該四半期の売上原価は合計 34,954 千円、実態以上に過少計上されているため、取消し処理を行う必要がある。

- ① 材料 (原材料) : 総額 31,235 千円
- ② 仕掛品 : 総額 3,719 千円
- ③ 補助材料 (原材料) : 総額 15,000 千円

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	34,954	原材料	46,235
利益剰余金	15,000	仕掛品	3,719
合計	49,954	合計	49,954

IV. 令和元年 9 月期

- i. 第 1 四半期末において、総額 39,928 千円の以下の棚卸資産を水増し計上した。直前四半期末比較では 10,026 千円の水増し額の減額となっており、当該四半期の売上原価は同額だけ、実態以上に過大計上されているため、取消し処理を行う必要がある。

- ① 材料 (原材料) : 総額 21,209 千円
- ② 仕掛品 : 総額 3,719 千円
- ③ 補助材料 (原材料) : 総額 15,000 千円

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	49,954	売上原価	10,026
		原材料	36,209
		仕掛品	3,719
合計	49,954	合計	49,954

(6) 費用未計上

ア 当委員会が認定した事実の要旨

当委員会は、損失を縮小し利益を捻出するため、一部の費用の計上を先延ばしする操作が行なわれていたことを確認した。具体的には、一部の費用が計上されずに放置されるケース、一部の費用が遅れて計上されるケースのほか、修繕費が固定資産の増加として処理されるケースも存在した。

イ あるべき会計処理

費用は、発生主義の原則の下、サービスや用役の提供が実際になされた期間において費用を認識計上しなければならない。したがって、上記取扱いは発生主義の原則に反するため修正が必要である。

ウ 具体的な修正仕訳

必要となる修正仕訳を各四半期ベースにて整理すると、以下のとおりである。

(ア) 日本フォームサービス本社・介護事業部における経費未計上

I. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 支払手数料・運賃・業務委託費・雑費等の経費、総額 8,515 千円の計上を行わず、その後も現在まで、費用計上を行っていない。実際の費用支払い時には、未払金の勘定を減額する処理（借方処理）をした。
- ii. 費用未計上の状態にあり、費用計上が必要である。支払い時に未払金を減額する処理を行っているので、費用認識とともに、未払金を増加させる処理を行う。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
諸費用	8,515	未払金	9,196
仮払消費税	681		
合計	9,196	合計	9,196

(イ) 千葉工場の水道光熱費の先送り

I. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 平成 29 年 9 月分の水道光熱費（電気代）1,688 千円を計上せず、翌期（10 月）の費用として処理した。したがって、費用計上が必要である。

(単位：千円)

(借方)	(貸方)
------	------

水道光熱費	1,688	未払金	1,823
仮払消費税	135		
合計	1,823	合計	1,823

II. 平成 30 年 9 月期の第 1 四半期

- i. 平成 29 年 9 月分の水道光熱費（電気代）1,688 千円を翌月（10 月）の費用として計上した。また、平成 29 年 12 月分の水道光熱費（電気代）1,215 千円を計上せず、翌月（平成 30 年 1 月）の費用として処理した。
- ii. したがって、10 月分の費用計上を取り消し、12 月分の費用を計上する必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
未払金	1,823	水道光熱費	1,688
		仮払消費税	135
合計	1,823	合計	1,823

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
水道光熱費	1,215	未払金	1,312
仮払消費税	97		
合計	1,312	合計	1,312

III. 平成 30 年 9 月期の第 2 四半期

- i. 平成 29 年 12 月分の水道光熱費（電気代）1,215 千円を翌月（1 月）の費用として計上した。また、平成 30 年 3 月分の水道光熱費（電気代）1,188 千円を計上せず、翌月（4 月）の費用として処理した。
- ii. したがって、1 月分の費用計上を取り消し、3 月分の費用を計上する必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
未払金	1,312	水道光熱費	1,215
		仮払消費税	97
合計	1,312	合計	1,312

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
水道光熱費	1,188	未払金	1,283

仮払消費税	95		
合計	1,283	合計	1,283

IV. 平成 30 年 9 月期の第 3 四半期

- i. 平成 30 年 3 月分の水道光熱費（電気代）1,188 千円を翌月（4 月）の費用として計上した。
- ii. したがって、3 月分の費用計上を取り消す必要がある。

（単位：千円）

(借方)		(貸方)	
未払金	1,283	水道光熱費	1,188
		仮払消費税	95
合計	1,283	合計	1,283

(ウ) 介護事業部の人件費の先送り

I. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 平成 30 年 9 月分の給与・通勤手当等（人件費）1,703 千円を計上せず、10 月の費用として処理した。
- ii. したがって、9 月分の費用を計上する必要がある。

（単位：千円）

(借方)		(貸方)	
給与	1,626	未払費用	1,709
通勤手当	77		
仮払消費税	6		
合計	1,709	合計	1,709

II. 令和元年 9 月期の第 1 四半期

- i. 平成 30 年 9 月分の給与・通勤手当等（人件費）1,703 千円を 10 月の費用として計上した。
- ii. したがって、9 月分の費用計上を取り消す必要がある。

（単位：千円）

(借方)		(貸方)	
未払費用	1,709	給与	1,626
		通勤手当	77
		仮払消費税	6
合計	1,709	合計	1,709

(エ) 千葉工場の修繕費の固定資産処理

I. 平成 29 年 9 月期の第 3 四半期

- i. アマダの機械場内移設作業費 9,000 千円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
- ii. 千葉工場のレイアウト工事 8,900 千円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
- iii. フレーム溶接システム移設費 1,510 千円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
修繕費	9,000	固定資産	9,000
修繕費	8,900	固定資産	8,900
修繕費	1,510	固定資産	1,510
合計	19,410	合計	19,410

II. 平成 30 年 9 月期の第 1 四半期

- i. 複合機ミラークリーニング費用 2,274 千円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
- ii. 塗装設備改修費用 2,527 千円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
- iii. ターンローラー交換工事費用 1,700 千円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。
- iv. 粉体塗装集塵機フィルター交換費用 2,180 千円は、固定資産として経理処理されていたが、本来、修繕費として処理すべきであった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
修繕費	2,274	固定資産	2,274
修繕費	2,527	固定資産	2,527
修繕費	1,700	固定資産	1,700
修繕費	2,180	固定資産	2,180
合計	8,681	合計	8,681

(オ) フォービスビル改修工事関連支出

I. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期

- i. フォービスビル改修工事 9,547 千円は、固定資産として経理処理されていた

が、本来、修繕費として処理すべきであった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
修繕費	9,547	固定資産	9,547

(7) 賞与引当金（未払費用）の過少計上

ア 当委員会が認定した事実の要旨

当委員会は、平成 30 年 12 月の賞与支給額の実額 13,922 千円と比較して、平成 30 年 9 月末の賞与引当金の計上額 4,000 千円は過少であり、本来、実際の支給額に相当する金額の引当計上（未払費用計上）が必要であったと認定した。

イ あるべき会計処理

発生主義の原則に従い、サービスや用役の提供が実際になされた期間において、賞与の費用を計上しなければならない。したがって、実際支給額との差額（不足額）を、追加計上する修正が必要である。

ウ 具体的な修正仕訳

賞与引当金の不足額を計上する修正仕訳は、以下のとおりである。なお、関連する社会保険に関しても修正が必要であるが、以下の記載では省略している。

(7) 賞与引当金の計上

I. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 平成 30 年 9 月末の賞与引当金計上額は 4,000 千円であり、平成 30 年 12 月に 13,922 千円の賞与の実際額に比較し 9,922 千円不足している。その不足額を追加計上する必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
賞与引当金繰入額	9,922	賞与引当金	9,922

II. 令和元年 9 月期の第 1 四半期

- i. 平成 30 年 12 月、13,922 千円の賞与を支給した。賞与引当金不足額 9,922 千円は、第 63 期第 1 四半期の費用として計上した。
- ii. 賞与引当金の追加計上により、当該不足額はゼロ円となるため、9,922 千円の追加の費用計上を取り消す。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
賞与引当金	9,922	賞与（経費）	9,922

(8) 連結会社間の利益の付替え

ア 当委員会の認定した事実の要旨

当委員会は、今回、平成 28 年 9 月期第 4 四半期、平成 29 年 9 月期第 4 四半期、平成 30 年 9 月期第 4 四半期でそれぞれ検出された連結会社間の利益の付替えのための取引は、日本フォームサービス単体の利益をよく見せるため、あるいはフォービスリンクの債務超過を回避するために、山下社長の指示のもとに仮装されたものであると認定した。

イ あるべき会計処理

連結会社間で利益を付け替えるために仮装された取引の会計処理は全て、取り消す必要がある。

ウ 具体的な修正仕訳

以下では、具体的な修正仕訳を示すが、これらは全て、各社の個別財務諸表には影響を与えるが、互いに相殺されるため、日本フォームサービス連結財務諸表には直接的な影響を与えないものとなる。

(ア) フォービステクノから日本フォームサービスへ利益を付け替える仮装取引

I. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 日本フォームサービスは、平成 28 年 9 月末にフォービステクノ向けの売上を 15,000 千円計上したが、仮装取引であり取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上	15,000	売掛金	16,200
預り消費税	1,200		
合計	16,200	合計	16,200

- ii. フォービステクノは、平成 28 年 9 月末に支払手数料および業務委託費の名目で、日本フォームサービスに対する費用として計 15,000 千円を計上したが、仮装取引であり取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
未払金	16,200	業務委託費	10,000
		支払手数料	5,000
		仮払消費税	1,200

合計	16,200	合計	16,200
----	--------	----	--------

II. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 日本フォームサービスは、フォービステクノ向けの売上を 2 回に分けて計 10,000 千円計上したが、仮装取引であり取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上	10,000	売掛金	10,800
預り消費税	800		
合計	10,800	合計	10,800

- ii. フォービステクノも、日本フォーム日本フォームサービスからの仕入を 2 回に分けて計 10,000 千円計上したが、仮装取引であり取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
買掛金	10,800	仕入	10,000
		仮払消費税	800
合計	10,800	合計	10,800

III. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 日本フォームサービスは、平成 30 年 9 月末に、フォービステクノ向けに 2,040 千円の売上を計上したが、仮装取引であり取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上	2,040	売掛金	2,203
預り消費税	163		
合計	2,203	合計	2,203

- ii. フォービステクノは、平成 30 年 9 月末に、日本フォームサービスへ支払手数料を 2,040 千円計上したが、仮装取引であり取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
未払金	2,203	支払手数料	2,040
		仮払消費税	163
合計	2,203	合計	2,203

(イ) フォービスリンクから日本フォームサービスへ利益を付け替える仮装取引

I. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期

- i. 日本フォームサービスは、3 回に分けて計 29,000 千円のフォービスリンク向けの売上を計上していたが、仮装取引であり取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上	29,000	売掛金	31,320
預り消費税	2,320		
合計	31,320	合計	31,320

- ii. フォービスリンクは、3 回に分けて計 29,000 千円の日本フォームサービスからの仕入を計上したが、仮装取引であり取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
買掛金	31,320	仕入	29,000
		仮払消費税	2,320
合計	31,320	合計	31,320

(ウ) 日本フォームサービスからフォービスリンクへ利益を付け替える仮装取引

I. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期

- i. フォービスリンクは、平成 30 年 9 月末に、債務超過を回避するため、日本フォームサービス向けの売上を 5,000 千円計上したが、仮装取引であり取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上	5,000	売掛金	5,400
預り消費税	400		
合計	5,400	合計	5,400

- ii. 日本フォームサービスは、平成 30 年 9 月末に、修繕費（売上原価）を 5,000 千円計上したが、仮装取引であり取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
買掛金	5,400	修繕費（売上原価）	5,000
		仮払消費税	400

合計	5,400	合計	5,400
----	-------	----	-------

(エ) フォービステクノからフォービスリンクへ利益を付け替える仮装取引

I. 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期

- i. フォービスリンクは、平成 30 年 9 月末に、債務超過を回避するため、フォービステクノ向けに売上を 3,000 千円計上したが、仮装取引であり取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上	3,000	売掛金	3,240
預り消費税	240		
合計	3,240	合計	3,240

- ii. フォービステクノは、平成 30 年 9 月末に修繕費（売上原価）を 3,000 千円計上したが、仮装取引であり、取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
買掛金	3,240	修繕費（売上原価）	3,000
		仮払消費税	240
合計	3,240	合計	3,240

3 その他の「会計操作」

以下の内容は、会計操作の一種ではあるが、経営陣が、決算数値を改ざんする目的で行った会計操作という側面よりも、担当者が、不都合な真実が発覚しないように隠ぺい操作を行い、または、適時適切な損失処理を怠ったことにより生じた「歪み」である可能性が高いものと考えられる（ただし、以下に記載した内容の一部に、経営陣が意識して会計操作を行ったケースが含まれている可能性も否定できない）。具体的には、次のとおりである。

(1) 営業在庫（製品・商品）の架空在庫

ア 当委員会が認定した事実の要旨

本調査において、営業在庫（製品・商品）に関して、棚卸表と帳簿残高との間に大きな金額差異が存在することが判明した。基本的に、日本フォームサービスは、棚卸資産の実際残高を反映した棚卸表をベースに、月次で帳簿残高を修正して決算を行うことになっているが、実際には、この棚卸表の反映は長期にわたって行われていなかった。その結果、営業在庫（製品・商品）に架空在庫が存在することとなった。

長期にわたり残高補正が行われなかった背景には、複数の事情が存在するものと推

察されるが、その原因の一つには、一度補正処理を怠った結果、差額が予想外に膨らむこととなり、その差額を補正すると大きな費用・損失が生じることとなったために、補正に躊躇し差額を放置することとなったという事情が存在するものと考えられる。

イ あるべき会計処理

日本フォームサービスの営業在庫（製品・商品）の帳簿残高は、長期の未調整により実態と大きく異なっており、実際には存在しない架空在庫が貸借対照表に記載されることとなった。したがって、棚卸表に基づく帳簿残高の補正が必要となる。

ウ 具体的な修正仕訳

日本フォームサービスの営業在庫（製品・商品）に関し、棚卸表を正しいものとして帳簿残高との差額を整理すると、次のようになる。なお、帳簿残高が棚卸表の残高を超過する場合、「水増し」と表記している。また、各期ともに、第1四半期末及び第3四半期末の水増し額は、前四半期と同額とされている。そのため、当該四半期の損益影響は生じないため、以下の表記では、第1四半期末、第3四半期末に対応する記載は省略している。

(7) 営業在庫（製品・商品）の在庫の水増し処理

I. 平成26年9月期

- i. 総額 11,106 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前期末の水増し額（利益剰余金期首残高の影響額 10,576 千円）との差額 530 千円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させているので、取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金期首残高	10,576	商品及び製品	11,106
売上原価	530		
合計	11,106	合計	11,106

II. 平成27年9月期

- i. 総額 31,087 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前期末の水増し額との差額 19,981 千円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させているので、取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	19,981	商品及び製品	31,087
利益剰余金	11,106		

合計	31,087	合計	31,087
----	--------	----	--------

Ⅲ. 平成 28 年 9 月期

- i. 第 2 四半期において、総額 36,432 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 5,345 千円の売上原価を減少させ、同額の利益を増額させているので、取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	5,345	商品及び製品	36,432
利益剰余金	31,087		
合計	36,432	合計	36,432

- ii. 第 4 四半期において、総額 45,598 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 9,166 千円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させているので、取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	9,166	商品及び製品	45,598
利益剰余金	36,432		
合計	45,598	合計	45,598

Ⅳ. 平成 29 年 9 月期

- i. 第 2 四半期において、総額 42,248 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 3,350 千円の売上原価を増加させ、同額の利益を減少させているので、取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	45,598	商品及び製品	42,248
		売上原価	3,350
合計	45,598	合計	45,598

- ii. 第 4 四半期において、総額 57,898 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 15,649 千円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させているので、取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	

売上原価	15,650	商品及び製品	57,898
利益剰余金	42,248		
合計	57,898	合計	57,898

V. 平成 30 年 9 月期

- i. 第 2 四半期において、総額 61,035 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 3,137 千円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させているので、取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	3,137	商品及び製品	61,035
利益剰余金	57,898		
合計	61,035	合計	61,035

- ii. 第 4 四半期において、総額 68,013 千円の営業在庫を水増しした。その結果、前四半期末の水増し額との差額 6,978 千円の売上原価を減少させ、同額の利益を増加させているので、取り消す必要がある。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	6,978	商品及び製品	68,013
利益剰余金	61,035		
合計	68,013	合計	68,013

(2) 仮払金の不適切な精算

ア 当委員会が認定した事実の要旨

当委員会は、一部社員の行った仮払金の私的流用に関し、費用処理することは妥当ではなく、本人に請求し、返還を求めるべきであると判断した。即時の返還が困難である場合には、本人と今後の返済計画について協議の上、実態に合わせて、(長期)貸付金等の勘定に費用を振り替えて処理することが必要である。

イ あるべき会計処理

仮払金の精算として処理された私的流用分は、本来、日本フォームサービス側が負担する必要のない支出である。したがって、これらの諸費用は、費用計上を取り消すとともに、関連する仮払消費税とともに私的に流用した個人に対して返還を求めるため、(長期)貸付金として資産計上することが必要である。

ウ 具体的な修正仕訳

各四半期の諸費用として仮装された費用の取消しの仕訳は、次のとおりである。

(7) 平成 28 年 9 月期

- I. 第 3 四半期において、諸費用 275 千円に関連する消費税 22 千円を加算した 297 千円を、(長期) 貸付金に振り替える。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
(長期) 貸付金	297	諸費用	275
		仮払消費税	22
合計	297	合計	297

- II. 第 4 四半期において、諸費用 39 千円に関連する消費税 3 千円を加算した 42 千円を、(長期) 貸付金に振り替える。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
(長期) 貸付金	42	諸費用	39
		仮払消費税	3
合計	42	合計	42

(イ) 平成 29 年 9 月期

- I. 第 2 四半期において、諸費用 37 千円に関連する消費税 3 千円を加算した 40 千円を、(長期) 貸付金に振り替える。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
(長期) 貸付金	40	諸費用	37
		仮払消費税	3
合計	40	合計	40

- II. 第 3 四半期において、諸費用 60 千円に関連する消費税 5 千円、未精算分 50 千円分を加算した 115 千円を、(長期) 貸付金に振り替える。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
(長期) 貸付金	115	諸費用	60
		仮払消費税	5
		仮払金	50

合計	115	合計	115
----	-----	----	-----

Ⅲ. 第4四半期において、諸費用 62 千円（非課税取引含む）に関連する消費税 2 千円を加算した 64 千円を、（長期）貸付金に振り替える。

（単位：千円）

（借方）		（貸方）	
（長期）貸付金	64	諸費用	62
		仮払消費税	2
合計	64	合計	64

(7) 平成 30 年 9 月期

I. 第1四半期において、諸費用 585 千円に関連する消費税 47 千円、未精算分 130 千円分を加算した 762 千円を、（長期）貸付金に振り替える。

（単位：千円）

（借方）		（貸方）	
（長期）貸付金	762	諸費用	585
		仮払消費税	47
		仮払金	130
合計	762	合計	762

Ⅱ. 第2四半期において、未精算分 340 千円分を（長期）貸付金に振り替える。

（単位：千円）

（借方）		（貸方）	
（長期）貸付金	340	仮払金	340

Ⅲ. 第3四半期において、諸費用 570 千円に関連する消費税 44 千円、未精算分 70 千円分を加算した 684 千円を、（長期）貸付金に振り替える。

（単位：千円）

（借方）		（貸方）	
（長期）貸付金	684	諸費用	570
		仮払消費税	44
		仮払金	70
合計	684	合計	684

IV. 第4四半期において、諸費用 178 千円に関連する消費税 14 千円を加算した 192 千円を、(長期)貸付金に振り替える。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
(長期)貸付金	192	諸費用	178
		仮払消費税	14
合計	192	合計	192

(エ) 令和元年9月期

I. 第1四半期において、諸費用 683 千円に関連する消費税 55 千円を加算した 738 千円を、(長期)貸付金に振り替える。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
(長期)貸付金	738	諸費用	683
		仮払消費税	55
合計	738	合計	738

(3) 実態のない外注加工費の計上 (四半期ずれ処理)

ア 概要

当委員会は、子会社フォービスリンクにおいて、平成 27 年 9 月期の第 2 四半期に実態のない外注加工費 5,000 千円を計上し、翌第 3 四半期にその外注加工費全額の戻し入れ処理を行うことにより、四半期の損益を平準化する操作が行われていることを発見した。実態のない利益平準化操作は不適切な会計処理であり、修正する必要がある。

イ あるべき会計処理

現在は四半期決算が行われているのであるから、四半期において、期ずれをすることなく、適時に費用収益の計上を行う必要がある。利益平準化のための処理は、取り消さなければならない。

ウ 具体的な修正仕訳

フォービスリンクの平成 27 年 9 月期の第 2 四半期において行われた外注加工費の仮装計上、及び第 3 四半期における取消し処理は、以下のとおりである。

(ア) 平成 27 年 9 月期

I. 第 2 四半期において、計上された外注加工費 5,000 千円を取り消すとともに、消費税を加味して計上した買掛金 5,400 千円も取り消す (便宜上、買掛金を反対勘定とする。)

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
買掛金	5,400	外注加工費	5,000
		仮払消費税	400
合計	5,400	合計	5,400

Ⅱ. 第3四半期において、外注加工費 5,000 千円の増額処理を行うとともに、消費税を加味して、買掛金 5,400 千円を増額する処理を行う（便宜上、買掛金を反対勘定とする。）。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
外注加工費	5,000	買掛金	5,400
仮払消費税	400		
合計	5,400	合計	5,400

4 慣行に流されてきた「不適切な会計処理」

(1) 減損会計

ア 当委員会の認定した事実の要旨

日本フォームサービスでは、「減損会計基準」に従った固定資産の減損の検討が、必ずしも行われておらず、鑑定評価書を入手するなどの正確な固定資産の時価情報を得ることなく、不十分な情報のもとで固定資産の減損判定を行っていた。

また、メーカー事業は、粉飾された営業利益や営業キャッシュ・フローの数値を基にした楽観的な判断によって、減損の兆候がみられないとして、固定資産の減損処理を先延ばしにしていた。

イ あるべき会計処理

本調査において、日本フォームサービスの決算における粉飾状況が明らかになり、営業損益や営業キャッシュ・フローの実態が明らかになった。この実態を反映した営業損益や営業キャッシュ・フローを基に、減損の判定をする必要がある。

また、本調査を機に、ほとんどの不動産について、鑑定評価書または不動産鑑定士による意見書が令和元年 6 月までに入手されている。こうして得られた最新の不動産の時価情報も参考にして、平成 30 年 9 月期末に日本フォームサービスが実施した減損損失処理にこだわることなく、改めて各期の減損損失計上を見直す必要がある。

ウ 具体的な修正仕訳

(ア) 平成 30 年 9 月期の第 4 四半期の減損損失計上の取消し

I. 平成 30 年 9 月期

平成 30 年 9 月期の第 4 四半期に実施した固定資産の減損処理は、次の 2 つの内容からなる。

- ① 保有不動産に関する 523,229 千円の減損処理
- ② 仕入れ除外を隠ぺいするための架空資産の減損処理（仕入除外 50,000 千円分を建物勘定へ振替え、この架空に振替られた建物全額を減損処理）

本調査では減損損失計上をゼロから見直すため、いったんこれらの減損損失計上はすべて取り消す。なお「ii. 架空計上資産の減損処理の取り消し」は、「第 4. 2.(4)ウ(i)」にも記載しているが、ここでも再掲する。

i. 保有不動産の減損損失計上の戻し

減損会計の検討をゼロから見直すため、平成 30 年 9 月期末に実施した保有不動産の減損損失計上を戻す。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
土地	483,736	減損損失	523,229
建物	39,493		
合計	523,229	合計	523,229

ii. 架空計上資産の減損処理の取り消し

架空計上された建物に対する減損損失計上を取り消す（再掲）。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
建物	50,000	減損損失	50,000

(i) メーカー事業の固定資産の減損

I. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期

平成 28 年 9 月期末時点で、メーカー事業の営業キャッシュ・フローの見通しが赤字であるとみられることから、メーカー事業に係る不動産の正味売却可能価額と簿価との差額に関して、減損損失を計上する。なお、以下の仕訳の建物には建物付属設備を含んでいる（この項目では、以下、同様である。）。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
減損損失	653,747	土地	586,288
		建物	67,459
合計	653,747	合計	653,747

(ウ) 介護事業の固定資産の減損

I. 平成 28 年 9 月期の第 4 四半期

介護事業の固定資産のうち、多額の含み損が生じているとみられるフォービスライフ松庵英の建物に関しては、取得から 1 年後の平成 28 年 9 月期末において、正味売却可能価額と簿価との差額について減損損失を計上する。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
減損損失	54,350	建物	54,350

(エ) 遊休資産の減損

I. 藤沢保養所

i. 平成 26 年 9 月期の期首

藤沢保養所は、今回の調査対象期間である平成 26 年 9 月期期首以前から、正味売却可能価額が簿価を大きく下回っているとみられることから、平成 26 年 9 月期期首時点で、減損損失相当額を期首剰余金から控除する。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	26,286	土地	22,796
		建物	3,489
合計	26,286	合計	26,286

ii. 平成 26 年 9 月期の第 3 四半期

平成 26 年 9 月期第 3 四半期において、公表された平成 26 年分の路線価の下落にあわせて減損損失を追加計上する。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
減損損失	1,127	土地	987
		建物	141
合計	1,127	合計	1,127

II. 新潟保養所の減損

i. 平成 26 年 9 月期の期首

新潟保養所は、今回の調査対象機関である平成 26 年 9 月期期首以前から、正味売却可能価額が簿価を大きく下回っているとみられることから、平成 26 年 9 月期期首時点で、減損損失相当額を期首剰余金から控除する。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	10,740	土地	34
		建物	10,706
合計	10,740	合計	10,740

Ⅲ. フォービスライフ松庵英近隣土地

i. 平成 29 年 9 月期の第 4 四半期

フォービスライフ松庵英の近隣土地に関しては、取得から 1 年後の平成 29 年 9 月期第 4 四半期に減損損失を計上するものとする。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
減損損失	9,916	土地	9,916

(2) 長期滞留棚卸資産の評価

ア 当委員会が認定した事実の要旨

当委員会は、長期に滞留している原材料及び商品に関して、合理的な算定方法による評価損失が計上されることが必要であると判断した。その際、日本フォームサービス側が提示した、2 年以上を長期滞留として、2 年以上 3 年未満滞留の原材料及び商品に対して 50 パーセント、3 年以上滞留の原材料及び商品に対して 100 パーセントの評価損を計上するというルールには、一定の合理性が認められるものと評価した。したがって、この算定ルールに従って計算された評価損失引当金を計上することが必要であるものと認定した。

イ あるべき会計処理

上記の 2 年以上 3 年未満滞留の原材料及び商品に対して 50 パーセント、3 年以上滞留の原材料及び商品に対して 100 パーセントの評価損を計上するというルールに従って、各四半期末において評価損失引当金を計上することが必要である。

ウ 具体的な修正仕訳

上記のルールに従って評価損失引当金を算定した結果、必要となる修正仕訳は、以下のとおりである。

(ア) 原材料の長期滞留により計上すべき評価損

I. 平成 26 年 9 月期

- i. 期末における評価損失引当金の要積立額は 32,165 千円と計算された。前期末の評価損失引当金要積立額 (利益剰余金期首残高の累積的影響) は 28,287

千円であり、平成 26 年 9 月期の 1 年間で、要積立額は 3,878 千円増加した。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金期首残高	28,287	棚卸資産 (原材料)	32,165
売上原価	3,878		
合計	32,165	合計	32,165

II. 平成 27 年 9 月期

- i. 期末における評価損失引当金の要積立額は 39,492 千円と計算された。前期末の金額と比較して 7,327 千円の増加であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	7,327	棚卸資産 (原材料)	39,492
利益剰余金	32,165		
合計	39,492	合計	39,492

III. 平成 28 年 9 月期

- i. 第 1 四半期末における評価損失引当金の要積立額は 44,827 千円と計算された。前四半期末の金額と比較して 5,335 千円の増加であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	5,335	棚卸資産 (原材料)	44,827
利益剰余金	39,492		
合計	44,827	合計	44,827

- ii. 第 2 四半期末における評価損失引当金の要積立額は 45,446 千円と計算された。前四半期末の金額と比較して 619 千円の増加であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	619	棚卸資産 (原材料)	45,446
利益剰余金	44,827		
合計	45,446	合計	45,446

- iii. 第 3 四半期末における評価損失引当金の要積立額は 47,555 千円と計算された。前四半期末の金額と比較して 2,109 千円の増加であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	2,109	棚卸資産 (原材料)	47,555
利益剰余金	45,446		
合計	47,555	合計	47,555

- iv. 第4四半期末における評価損失引当金の要積立額は45,667千円と計算された。前四半期末の金額と比較して1,888千円の減少であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	47,555	棚卸資産 (原材料)	45,667
		売上原価	1,888
合計	47,555	合計	47,555

IV. 平成29年9月期

- i. 第1四半期末における評価損失引当金の要積立額は46,784千円と計算された。前四半期末の金額と比較して1,117千円の増加であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	1,117	棚卸資産 (原材料)	46,784
利益剰余金	45,667		
合計	46,784	合計	46,784

- ii. 第2四半期末における評価損失引当金の要積立額は47,421千円と計算された。前四半期末の金額と比較して637千円の増加であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	637	棚卸資産 (原材料)	47,421
利益剰余金	46,784		
合計	47,421	合計	47,421

- iii. 第3四半期末における評価損失引当金の要積立額は44,707千円と計算された。前四半期末の金額と比較して2,714千円の減少であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	47,421	棚卸資産 (原材料)	44,707

		売上原価	2,714
合計	47,421	合計	47,421

- iv. 第4四半期末における評価損失引当金の要積立額は36,877千円と計算された。前四半期末の金額と比較して7,830千円の減少であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	44,707	棚卸資産 (原材料)	36,877
		売上原価	7,830
合計	44,707	合計	44,707

V. 平成30年9月期

- i. 第1四半期末における評価損失引当金の要積立額は36,159千円と計算された。前四半期末の金額と比較して718千円の減少であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	36,877	棚卸資産 (原材料)	36,159
		売上原価	718
合計	36,877	合計	36,877

- ii. 第2四半期末における評価損失引当金の要積立額は26,844千円と計算された。前四半期末の金額と比較して9,315千円の増加であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	36,159	棚卸資産 (原材料)	26,844
		売上原価	9,315
合計	36,159	合計	36,159

- iii. 第3四半期末における評価損失引当金の要積立額は37,349千円と計算された。前四半期末の金額と比較して10,505千円の増加であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	10,505	棚卸資産 (原材料)	37,349
利益剰余金	26,844		
合計	37,349	合計	37,349

- iv. 第4四半期末における評価損失引当金の要積立額は 37,598 千円と計算された。前四半期末の金額と比較して 249 千円の増加であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
売上原価	249	棚卸資産 (原材料)	37,598
利益剰余金	37,349		
合計	37,598	合計	37,598

VI. 令和元年9月期

- i. 第1四半期末における評価損失引当金の要積立額は 36,692 千円と計算された。前四半期末の金額と比較して 906 千円の減少であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	37,598	棚卸資産 (原材料)	36,692
		売上原価	906
合計	37,598	合計	37,598

(イ) 商品の長期滞留により計上すべき評価損

I. 平成26年9月期

- i. 期首時点において、商品の帳簿価額全額の 8,470 千円の評価損失引当金の積立てが必要であるものと計算された。既に3年を大幅に超過する滞留状況であったため、商品の評価額をゼロ円とすべき状況と判断された。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金期首残高	8,470	棚卸資産 (商品及び製品)	8,470

II. 平成27年9月期以降

- i. 商品の帳簿金額を実質ゼロ円とする場合、その後の商品の売却・使用により利益が生じる可能性はあるが、令和元年9月期の第一四半期末における商品の未使用残高は当初簿価ベースで 8,272 千円と、平成26年9月期期首時点と大きく変動していなかった。したがって、重要性はないと判断し、商品に関する四半期別の分析は行わないものとした。

(3) 塗装カスの費用処理

ア 当委員会が認定した事実の要旨

当委員会は、塗装カスの処分費用は、生産活動に伴い発生する費用であると考えられるため、処分時ではなく、その発生原因である生産活動に伴い費用認識されるべきものであり、未処理の塗装カスに関しては、その処分費用を未払費用として債務認識する必要があるものと判断した。

イ あるべき会計処理

未処分の塗装カスに対応する未払費用を算出するモデルを作成し、発生費用ベースでの経理処理を可能とすることが必要である。

ウ 具体的な修正仕訳

売上高に対する塗装カス缶の発生数量を一定割合と仮定し、実際の塗装カス缶の処分実績を基に、各四半期の塗装カス缶の発生、未処理残数のみなし計算を行い、実際の処分費用を乗じて、発生ベースの塗装カス缶処理費用と未処理残高を算定した。必要な修正仕訳は、以下のとおりである。

(ア) 平成 26 年 9 月期

- I. 期首の将来処分費用見積額（未払費用）は、2,439 千円となった。
- II. 第 4 四半期末における将来処分費用見積額（未払費用）は、3,409 千円となった。この期間の発生費用は、970 千円（費用の増加）であった。

（単位：千円）

(借方)		(貸方)	
期首剰余金	2,439	未払費用	3,409
諸費用（原価）	970		
合計	3,409	合計	3,409

(イ) 平成 27 年 9 月期

- I. 第 4 四半期末における将来処分費用見積額（未払費用）は、2,920 千円となった。この期間の発生費用は、△489 千円（費用の減少）であった。

（単位：千円）

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	3,409	未払費用	2,920
		諸費用（原価）	489
合計	3,409	合計	3,409

(ウ) 平成 28 年 9 月期

- I. 第 1 四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、3,114 千円となった。

この期間の発生費用は、194 千円（費用の増加）であった。

（単位：千円）

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	2,920	未払費用	3,114
諸費用（原価）	194		
合計	3,114	合計	3,114

Ⅱ. 第 2 四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、3,395 千円となった。

この期間の発生費用は、281 千円（費用の増加）であった。

（単位：千円）

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	3,114	未払費用	3,395
諸費用（原価）	281		
合計	3,395	合計	3,395

Ⅲ. 第 3 四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、3,565 千円となった。

この期間の発生費用は、170 千円（費用の増加）であった。

（単位：千円）

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	3,395	未払費用	3,565
諸費用（原価）	170		
合計	3,565	合計	3,565

Ⅳ. 第 4 四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、3,527 千円となった。

この期間の発生費用は、△38 千円（費用の減少）であった。

（単位：千円）

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	3,565	未払費用	3,527
		諸費用（原価）	38
合計	3,565	合計	3,565

(エ) 平成 29 年 9 月期

Ⅰ. 第 1 四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、2,732 千円となった。

この期間の発生費用は、△795 千円（費用の減少）であった。

（単位：千円）

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	3,527	未払費用	2,732
		諸費用 (原価)	795
合計	3,527	合計	3,527

- II. 第2四半期における将来処分費用見積額 (未払費用) は、2,032千円となった。
この期間の発生費用は、△700千円 (費用の減少) であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	2,732	未払費用	2,032
		諸費用 (原価)	700
合計	2,732	合計	2,732

- III. 第3四半期における将来処分費用見積額 (未払費用) は、1,143千円となった。
この期間の発生費用は、△889千円 (費用の減少) であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	2,032	未払費用	1,143
		諸費用 (原価)	889
合計	2,032	合計	2,032

- IV. 第4四半期における将来処分費用見積額 (未払費用) は、312千円となった。
この期間の発生費用は、△831千円 (費用の減少) であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
利益剰余金	1,143	未払費用	312
		諸費用 (原価)	831
合計	1,143	合計	1,143

(オ) 平成30年9月期

- I. 第1四半期における将来処分費用見積額 (未払費用) は、576千円となった。
この期間の発生費用は、264千円 (費用の増加) であった。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	

利益剰余金	312	未払費用	576
諸費用（原価）	264		
合計	576	合計	576

- Ⅱ. 第2四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、527千円となった。
この期間の発生費用は、△49千円（費用の減少）であった。

（単位：千円）

（借方）		（貸方）	
利益剰余金	576	未払費用	527
		諸費用（原価）	49
合計	576	合計	576

- Ⅲ. 第3四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、53千円となった。
この期間の発生費用は、△474千円（費用の減少）であった。

（単位：千円）

（借方）		（貸方）	
利益剰余金	527	未払費用	53
		諸費用（原価）	474
合計	527	合計	527

- Ⅳ. 第4四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、294千円となった。
この期間の発生費用は、241千円（費用の増加）であった。

（単位：千円）

（借方）		（貸方）	
利益剰余金	53	未払費用	294
諸費用（原価）	241		
合計	294	合計	294

(カ) 令和元年9月期

- Ⅰ. 第1四半期における将来処分費用見積額（未払費用）は、364円となった。
この期間の発生費用は、70千円（費用の増加）であった。

（単位：千円）

（借方）		（貸方）	
利益剰余金	294	未払費用	364
諸費用（原価）	70		

合計	364	合計	364
----	-----	----	-----

5 事務ミスと思料される「修正が必要な会計処理誤り」

本調査の過程において、事務ミスと思料される「修正が必要な会計処理の誤り」（誤謬）が発見されている。「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（過年度遡及会計基準）には、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、(a) 表示期間より前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する、(b) 表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映する旨が規定されている。したがって、今回発見された誤謬に関しても、その本来の発生期間において、修正されることが必要となる。

(1) 監査役の退職慰労金

ア 当委員会が認定した事実の要旨

当委員会は、平成 27 年 11 月から 12 月にかけて支払われた、故丁監査役の退職慰労金（付加給付金）は、保険金収入に対応する支払であるから、同じ会計期間、かつ、同じ損益区分で経理処理することが必要であると認定した。

イ あるべき会計処理

その場合、保険金の受領益は、平成 28 年 9 月期の第 1 四半期において、営業外損益の区分で計上されているのであるから、故丁監査役に対する支払金の費用処理も、同じく平成 28 年 9 月期の第 1 四半期において、営業外損益の区分で行うことが望ましい。

ウ 具体的な修正仕訳

具体的な修正仕訳は、以下のとおりである。

(ア) 平成 28 年 9 月期の第 1 四半期

1. 故丁監査役の死去に伴い、保険金 2,600 千円（課税対象外）を受領し、2,600 千円の営業外収益を計上した。一方、故丁監査役に対して、保険金と同額の 2,600 千円が支払い、仮払金で処理している。したがって、この時期に、仮払金を減額し、退職慰労金（仮称）を計上する。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
退職慰労金	2,600	仮払金	2,600

(イ) 平成 30 年 9 月期の第 2 四半期

1. 仮払金 2,600 千円に資産性はないため、雑費を相手勘定として、仮払金を減額

する処理が行われている。しかし、上記の仕訳により仮払金は消滅するため、次の修正仕訳が必要となる。

(単位：千円)

(借方)		(貸方)	
仮払金	2,600	雑費	2,600

(2) 減価償却の開始時期

ア 当委員会が認定した事実の要旨

固定資産は、その使用開始に伴い減価償却が計上されることになる。本調査において、日本フォームサービス側の減価償却の開始予定時期よりも早く固定資産の実際の利用が始まっているケースを発見した。具体的には、千葉工場のリン酸亜鉛処理装置は、平成 31 年 4 月より減価償却を開始するスケジュールであったが、実際には、平成 30 年 10 月より使用が開始されていた。また、固定資産から修繕費に費目替えとなることに伴い、それまで計上されていた減価償却の金額が減額されるケースも想定されている。

イ あるべき会計処理

固定資産は、その使用開始に伴い減価償却が計上されることになるため、その実態に即して減価償却費も計上されることになる。それらの派生的な修正も含めて、日本フォームサービス側は、適切な会計処理に修正しなければならない。

ウ 具体的な修正仕訳

減価償却費の詳細に関しては、その重要性の観点から、当委員会の調査対象とはしていない。したがって、修正仕訳の記載も省略する。

第5 本件会計処理の発生原因

1 はじめに

本件会計処理は、

グループ A：経営陣も認識する意図的な「会計操作」

グループ B：その他の「会計操作」

グループ C：慣行に流されてきた「不適切な会計処理」

グループ D：事務ミスと思料される「修正が必要な会計処理誤り」

に分類整理され、その内容も多岐にわたることから、発生原因も様々である。このうちグループ A は、経営陣が関与した意図的な「会計操作」、すなわち粉飾決算であって特に悪質性が高いことから、以下では、グループ A (以下「本件粉飾決算」という。) に焦点を当てつつ、適宜他のグループにも触れながら、調査の結果判明した発生原因を述べることとする。

2 経営トップによる粉飾決算の指示とその動機・背景事情

- (1) 本件粉飾決算は、経営トップである山下社長が主導し、取締役を始めとする会社幹部がこれに従って、経営陣ぐるみで行われたものである。山下社長の指示は、主に社長ミーティングや経営会議において行われた。

山下社長は、例えば、平成 29 年 8 月 26 日（第 61 期）の経営会議においては、「どうするんだ？ 3Q で調整をした上で 50,000 千円もマイナスがある。」「乙、来週の社長ミーティングまでに今期の経常利益をプラスマイナスゼロにまで持っていく案を出してくれ。」旨発言するなど、各会計年度期末決算が近づいた社長ミーティングや経営会議において、各事業部部長や子会社を含む各部門の担当者に粉飾の案を出すよう指示していた。

- (2) 山下社長は、当委員会のヒアリングに対し、本件粉飾決算をした原因について、「期末に利益が出なかったから、赤字にしないためには仕方がなかった。」旨説明した。山下社長は、取引銀行 3 行との関係を良好に保つためには黒字決算を維持しなければならないとの思いが強く、取引銀行 3 行との間の連結決算における財務制限条項を気にしていたほか、日本フォームサービス単体での期末決算においても、経常損益の黒字化を必達の目標とし、社長ミーティング等において、幹部にもその旨指示していた。

- (3) 山下社長は、日本フォームサービスの業績が悪化した原因について、第 58 期の期中頃まで比較的順調であった太陽光発電関連製品の売上及び収益が、同期後半頃から、買電価格の引き下げ及び過当競争の影響で製品需要が減少するとともに販売価格が低下し、これが売上高及び経常利益の低下を招いた旨述べた。このような市場環境の変化があったにもかかわらず、山下社長は、根拠の薄い楽観的な見通しの下で期首に売上及び収益目標を過大に設定していた。そして、期末時点で目標未達が明らかになると、山下社長は、各部門長を責め、それに代わるものとして粉飾決算の指示をしたものである。

3 取締役及び幹部の服従

本件粉飾決算が話し合われた社長ミーティングや経営会議の場では、山下社長の指示に対して異を唱える出席者はいなかった。山崎取締役や大海原取締役は、山下社長が期首に設定した過大な売上目標等を期末時点で達成できないと、それが自己の責任であるとの負い目を感じるところがあり、また、山下社長の指示に従わなければ解任や降格等人事上の制裁を受けるとの気持ちもあって、粉飾指示に従っていた。両名は、不正な会計処理であることを認識しつつ、山下社長の指示に従ったものである。

山下社長も、部下が粉飾を反対しなかった理由につき、同様の認識を持っていたものと思われる。

4 経理責任者による粉飾の実行

経理責任者の乙は、社長ミーティングや経営会議等において、山下社長から粉飾決算の指示を受けると、具体的な粉飾方法を他の取締役らとともに、あるいは自ら考え、その手段を山下社長に報告した上で、山崎取締役、大海原取締役、千葉工場長、子会社の社長等に不正な会計操作を依頼していた。そして、これを基に自ら日本フォームサービスの粉飾決算を実行していた。その心境につき、乙は、「数字をいじるのは内心嫌だと考えていたものの、山下社長の指示に逆らうことはできなかった。」「会計の数字をいじることの問題点を当然認識していたが、会計監査人に知られなければいいと思っていた。」などと述べた。乙は、違法性ないしは不正を認識しつつも、山下社長の指示に従い、粉飾決算を実行していたものである。

5 コンプライアンス意識の欠如

山下社長は、「この当時は、赤字を出さないことを重視するあまり、コンプライアンス面の優先順位が低くなってしまっていた。」「私の部下は、金融庁や東京証券取引所から指摘を受けるほどの重大なことだとは受け止めておらず、小手先だけで数字をいじるとは大きな問題ではないと考えていたと思う。」旨述べている。山崎取締役及び大海原取締役の認識も山下社長と同様であって、日本フォームサービスには、発覚しなければ嘘の報告をしても構わないという組織風土があったと評価することができる。また、真実を公表しようという意識が欠落していたため、粉飾決算が一般株主及び投資家に与える悪影響に対して極めて鈍感であり、コンプライアンス意識が欠如していたと評価せざるを得ない。

6 その他会計操作等の発生原因

本件粉飾決算以外の、その他の「会計操作」(グループ B)については、第3・3において説明したとおり、担当者が、不都合な真実が発覚しないように隠ぺい操作を行い、または、適時適切な損失処理を怠ったことにより生じた会計操作における「歪み」である可能性が高い。一部社員の私的流用はいうまでもないが、山下社長の指示の有無にかかわらず、このような会計操作に及んでいたということは、コンプライアンス意識の低い社風にあって、嘘の記載をすることにも抵抗を感じない組織風土が要因となっていたと考えられる。また、営業在庫に架空在庫が存在しながらも長期間残高補正を行わなかったことに代表されるように、利益を減ずる処理に躊躇していたのは、利益確保を優先する山下社長の意向を斟酌したものと思われ、ここでも山下社長の強い影響力を看取することができる。

慣行に流されてきた「不適切な会計処理」(グループ C)については、会計処理の厳格化の流れに対応せずに過去の慣行に漫然と做ったものである。この原因は、乙が、会計処理の厳格化に対応すると費用計上が増え損益が悪化することをおそれたこと、乙や取締役・監査役の会計処理の厳格化に対応する認識が甘かったことが考えられる。

7 会計監査人の監査

本件粉飾決算は、監査の専門職である会計監査人がその業務を適切に行っていれば発見できたものもあったのではないかと考えられるが、会計監査人の監査の適否に対する調査は当委員会の目的外であるため、これに対する評価は加えない。

第6 ガバナンス、内部統制、コンプライアンス上の問題点

1 社長一人への権限集中

山下社長は、創業社長の後を継いだ二代目社長であり、日本フォームサービスの成長を牽引し上場を果たすなど、当社における指導力と貢献度は極めて大きい。しかし、その一方で、平成9年12月以降約20年間にわたって社長の座にあり、幹部の人事権を掌握し、社長ミーティングや経営会議では取締役及び幹部に高圧的な口調で叱咤し、反対意見に耳を傾けることが少ないなど、いわゆるワンマン社長とも評し得る状況である。しかも、山下社長は、日本フォームサービス株式を38.7パーセント保有する大株主である上、親族を含めると合計約67.6パーセントの株式を保有している。

これらに鑑みれば、日本フォームサービスにおける山下社長の支配力は絶大であり、権限は山下社長一人に集中しているといえることができる。

2 取締役会・取締役による業務執行部門に対する監督機能の欠如

(1) 日本フォームサービスの取締役構成は、山下社長、山崎取締役、大海原取締役の社内取締役3名であり、社外取締役は置かれていない。

取締役会は、社内規程上、少なくとも定時取締役会を毎月1回開催することとされているが、実際は、株主総会に引き続いて開催するもの(12月)のほか、第2四半期決算短信公表時(5月)及び本決算短信公表時(11月)に各1回しか開催しておらず、1年間に合計3回しか開催していなかった。その一方、開催されていない取締役会についても取締役会議事録は作成していた。取締役会議事録を作成していたのは乙であり、社長ミーティング等で討議された事項や、前年の取締役会議事録に記載されている内容等を参考にして作成していた。取締役及び常勤監査役は、こうして作られた取締役会議事録に自ら押印しており、社外監査役については、乙において、保管している社外監査役名の印鑑を押印していた。

平成30年9月期の有価証券報告書の「コーポレート・ガバナンスの状況等」には、原則月1回開催の定時の取締役会において、重要事項は全て付議されている旨の記載があるが、記載の内容は事実ではない。また、平成28年9月期以降の有価証券報告書には、社外取締役を選任していない理由を、「取締役会を重要な業務執行について議論し実質的かつ具体的な決定をも行う機関と位置づけ、必要があれば、臨機応変に会合を開催し、実質的な議論を行っておりますので、社外取締役に社内取締役と同等の役割を

求めるのは過度な負担となり、無理に社外取締役を導入すると取締役会の機能を低下させるおそれがある」としているが、これも実態とは大きく異なる。

日本フォームサービスでは、本来取締役会でなされるべき業務執行上重要な事項の議論や決定は、事実上社長ミーティングでなされ、これを経営会議で確認していた。山下社長自身、社長ミーティングや経営会議が実質的な取締役会であると認識していた旨述べている。そして、社長ミーティングや経営会議では、取締役の多数決で物事が決まることはなく、山下社長の指示に基づいて物事が進められていた。また、常勤監査役 1 名と非常勤監査役 2 名は、年間 3 回開催される取締役会に 2 回ないし 3 回出席していたが、取締役会において格別の発言はしていなかった。

結局、日本フォームサービスの取締役会は形骸化しており、取締役会としての機能は果たしていなかった。

- (2) このように取締役会が形骸化していたことから、本来取締役会が果たすべき業務執行への監視・監督機能は全く期待できなかった。また、事実上これに代わるべき社長ミーティングにおいても、出席していた山崎取締役及び大海原取締役は、それぞれ一執行部門の事業部長として山下社長の指示に従うだけであって、取締役会の構成員として他部門の業務執行に関する監督機能を果たすとの自覚は全くなかった。両取締役が、取締役会及び監査役に対して、粉飾決算の是正を求めたこともなかった。

取締役会の業務執行に対する監督が果たされなかった背景には、日本フォームサービスの取締役及び監査役が山下社長の意向に沿うことに汲々としているという実態があり、そのため、同人らには、少数株主を保護するという意識が乏しいものと思われる。

3 内部監査部門・監査役会・監査役の監査機能の欠如

日本フォームサービスの監査体制は、監査役監査、内部監査及び会計監査人監査とそれらの相互連携によって支えられる仕組みとなっている（監査役監査規程第 3 条及び第 4 条参照。）。しかし、実際は、いずれの監査も十分になされず、相互連携も行われていなかった。

- (1) 内部監査部門は、内部監査規程上、総務部長を監査責任者とし総務部が担当するとされている（内部監査規程第 4 条第 1 項）。ところが、日本フォームサービスで内部監査を実施したことはなかった。しかも、平成 26 年 6 月以降は総務部長が置かれておらず、乙が総務部を取り仕切っていた。

総務部長に代わる立場の乙は、内部監査を実施していなかったどころか、山下社長の指示を受け、自ら積極的に会計操作を行っていた。したがって、内部監査部門は、その機能を全く果たしていなかった。

- (2) 監査役 3 名は、1 年に 3 回開催される取締役会に出席していたほか、常勤監査役が経営会議にも出席していたが、常勤監査役が非常勤監査役 2 名に経営会議の情報を共有することはなかった。経営会議の席上で本件会計操作の一端がやり取りされたこと

があったが、常勤監査役は事実を確認しないまま放置し、非常勤監査役には何も伝えず、会計監査人に情報共有することもしなかった。非常勤監査役 2 名は、年 3 回の取締役会に出席する以外には監査役としての活動はしておらず、常勤監査役と連絡を取ることもしていない。

監査役らは、期首に作成すべき監査計画を作成せず、重点監査事項の策定や、監査の方針、職務の分担等を定めたこともなかった。期末決算において、会計監査人と接触を持つこともなく、情報交換も全くしていなかった。監査役監査規程では、監査役は、①業務現況の聴取、②稟議書その他重要文書の閲覧、③会計に関する帳簿、書類の調査、④その他重要又は必要な事項について報告の聴取又は調査を行い、内部監査部門や会計監査人と緊密に連携して監査成果を高める旨規定されているところ（同規程第 3 条から第 5 条まで参照。）、これらに対応した監査は何も実施されていない。

- (3) 日本フォームサービスの監査報告書には、監査役監査規程に定められた監査を適切に行っている旨報告されていたが、事実ではない。また、事業報告には、非常勤監査役の主な活動状況として、監査役が当期期間中に開催された取締役会 12 回に出席するとともに、監査役会に 4 回出席し、専門分野の知見から議案、審議等において適宜質問し意見を述べるなど、必要に応じて発言している旨記載されていたが、この内容も事実ではない。監査報告書は、乙が作成し、これを常勤監査役が了承して押印していた。
- (4) このように、実際は、いずれの監査も十分になされず、相互連携も行われていなかった。しかし、日本フォームサービスにおいて、監査役監査、内部監査が、それぞれ本来の監査を適切に行い、相互に連携した上で、会計監査人とも適切に連携していたならば、本件粉飾決算の一端を早期に発見し是正することができた可能性が高い。そのように監査体制が機能していれば、そもそも本件粉飾決算に及ぶことに多少の躊躇を覚えさせることができたはずである。

4 会計監査人との連携欠如

会計監査人は、取締役の職務執行に法令違反等があることを発見したときは監査役会に報告し（会社法 397 条 1 項・3 項）、他方、監査役は、会計監査人に監査に関する報告を求めることができる（同条 2 項）とされ、両者が緊密に連携して監査成果を高めることが求められている。しかしながら、日本フォームサービスでは、会計監査人と監査役は意識して接触を持とうともししておらず、このような連携を行っていたと認められる形跡はなかった。また、本来であれば、会計監査人の選任・再任は監査役会が決定し（同法 344 条 1 項・3 項）、会計監査人の報酬額の決定には監査役会の同意が必要であるが（同法 399 条 1 項・2 項）、日本フォームサービスでは、監査役会は開催されておらず、山下社長の意向で決めていた。

総じていえば、会計監査人と監査役その他会社内部の監査部門との連携は認められなかった。

5 コンプライアンス機能の欠如

日本フォームサービスでは、リスク管理体制として、コンプライアンス規程を策定し、コンプライアンス委員長を常務取締役総務部長として1年に2回コンプライアンス委員会を定時開催する旨定めている（コンプライアンス規程第9条）。しかし、当該規程制定当時に常務取締役総務部長であった者が退任した以降は、常務取締役総務部長自体が存在しておらず、これに代わるべきコンプライアンス委員長が選任されたことはなかった。そして、これまでコンプライアンス委員会が実際に開催されたこともなかった。

また、規程上は総務部に内部通報窓口を設置している旨定めていたが、規程の存在を社内で容易に確認できる状態にしておらず、制度そのものを社内に周知したこともなかったため、利用実績はなかった。

結局のところ、日本フォームサービスにおいては、コンプライアンスに関する規程はあるものの、それは形だけであって、コンプライアンス体制・機能とも欠如していた。

6 会社全体としての法令遵守意識の欠如・指導の欠如

日本フォームサービスでは、コンプライアンス委員会を開催したことはなく、コンプライアンスに関する社内研修を実施したこともなかった。それ以外にも、コンプライアンス意識を醸成するための研修や指導が行われたこともなかった。本件は、そのような組織風土の下で起こったとの評価も可能である。

山下社長を始めとする役員や幹部は、本件粉飾決算以外でも、例えば、取締役会が社内規程に従って運営されておらず、監査役会は開催すらされていないこと、これらの開催回数等について有価証券報告書やホームページに、コーポレート・ガバナンス体制として事実と異なる記載をしていることについても、全く気にしていなかった。

このような状況に鑑みると、本件粉飾決算に関与した日本フォームサービスの役員や幹部は、基本的なコンプライアンス意識が乏しいほか、少数株主や市場に対する意識も希薄であったといわざるを得ない。

第7 調査結果に基づく再発防止策の提言

1 山下社長の影響力の排除

本件粉飾決算は山下社長主導の下に行われていたところ、同人は、日本フォームサービスの大株主であり、かつ、創業家出身のワンマン社長であるから、その影響力は絶大である。かかる影響力が維持される限り、同社において再び粉飾決算や不正な会計操作が行われる可能性を払拭することはできない。不正な会計操作の再発を防止するためには、山下社長の影響力を排除する方策をとることが肝要である。その方策には、経営陣の刷新も選択肢のうちに含まれる。

2 取締役会の活性化

取締役会を実体あるものとして活性化させる体制へと再構築すべきである。これまでは法令上の根拠や議事録規程がない社長ミーティング及び経営会議で完結していた経営上の重要な議論や意思決定を、実質的にも取締役会で行い、意思決定の過程を監査役の目に晒すようにして、責任ある取締役会運営へと脱却すべきである。

また、業務執行を外部の目で適切に監視・監督することができる社外取締役を複数名選任し、社長及び内部監査役を牽制する体制を構築すべきであろう。

なお、粉飾決算の直接の原因は利益が上がらないことにあるため、新体制の下で適正に利益を上げられるよう、事業の立て直しに努める必要がある。

3 監査役会の活性化

監査役会は開催されておらず、常勤監査役からも社外監査役からも取締役の業務執行に対する実効的な監視・監督は存在しなかった。重要事項を決定する取締役会に出席し、監査役もその意思決定の過程に同席することで初めて監視・監督機能を果たすことが可能になるのであり、監査役会を適時適切に開催して実効ある監査を果たせる体制を構築すべきである。

4 会計監査体制の再構築と会計監査人との連携

内部監査体制についても、社内規程どおり、実体を持った体制とすべきである。また、今後は、会計監査人と真の意味での連携を構築して、粉飾決算はもちろんのこと、不正な会計操作、不適切な会計処理の一扫を図るべきである。

5 内部通報制度を含めたコンプライアンス体制の再構築

コンプライアンス体制を社内規程どおりに再構築すべきである。コンプライアンスの責任者（コンプライアンス委員長）を選任し、取締役会直轄として、定期的に取り締役にコンプライアンス状況の報告を行う体制を作る必要がある。内部通報窓口は、従前は機能していなかったことから、改めて適切な部署に設置して周知し、社内の不正を早期に発見し是正することのできる仕組みを構築する必要がある。

6 法令遵守、コンプライアンス意識の醸成と新たな企業風土の創設

(1) 経営陣の意識改革

経営陣は、社員を始め、一般株主、取引先等のステーク・ホルダーに対する責任の重さを自覚し、不正を拒絶する強固な倫理観とコンプライアンス意識を持ち、透明性のある経営の重要性を認識し理解することが必要である。

取締役は、自らの責任の重さを自覚し、トップの意向に盲目的に従うのではなく、自

ら物事の是非を判断し、不正に対しては自らの職を賭す覚悟で必要な意見を述べて議論し、経営を是正すべきである。監査役は、取締役の職務の執行を適切に監視するべく株主から託されていることを自覚し、法令違反や社内規程違反がないよう常に目を光らせる必要があることを認識すべきである。

(2) 役員及び社員の意識改革

不正な会計操作及び不適切な会計処理に直接手を染めたのは、乙のほか、工場長等の幹部社員であった。これら社員についても、たとえ上長の指示であろうが不正には協力しないとの確固たる意思を持つよう、意識改革を図る必要がある。不正に関与した社員らは、当委員会が行ったアンケートにおいても不正を申告せず、隠し通そうとした。経営幹部のコンプライアンス意識の欠如が社員に見透かされており、そのような経営幹部に社員が倣っていることが看取できる。他方で、アンケートでは、適切なコンプライアンス意識を背景に日本フォームサービスの状況に強い問題意識を抱く社員らがいることも確認できたが、こうした健全な意識をグループ全体で育てていくことが肝要である。そして、何より、不正であるか否かの判断力と、その判断に応じて適切に行動できる意思力を誰もが持てるようにするため、全役員・全社員を対象としたコンプライアンス研修を定期的に行う必要がある。

第8 結語

今回の経営トップが主導した粉飾決算や不正な会計処理は、日本フォームサービスに対する市場の信頼を大きく失墜させた。その原因が、ガバナンス・内部統制の欠如とコンプライアンス意識の欠乏にあるのは明らかである。経営幹部が責任を強く自覚し、真摯に改善に取り組むことを望む。

以上

別紙 連結財務指標に与える影響額（要約）

（単位：千円）

		平成 26 年 9 月期	平成 27 年 9 月期	平成 28 年 9 月期	平成 29 年 9 月期	平成 30 年 9 月期	令和元年 9 月期 （第 1 四半期）
売上高	修正前	3,606,741	3,567,234	3,043,188	2,748,824	2,771,995	685,867
	修正額	0	△48,522	△38,663	△49,590	124,518	△23,316
	修正後	3,606,741	3,518,712	3,004,525	2,699,234	2,896,513	662,551
営業利益	修正前	111,624	31,764	△33,611	△90,522	△135,557	△40,194
	修正額	△5,378	△60,132	△80,899	△143,267	24,860	11,914
	修正後	106,246	△28,368	△114,510	△233,789	△110,697	△28,280
経常利益	修正前	152,227	70,432	23,086	4,871	△34,475	△36,223
	修正額	△5,378	△60,132	△83,499	△143,267	10,120	11,914
	修正後	146,849	10,300	△60,413	△138,396	△24,355	△24,309
税引前利益	修正前	223,859	70,619	23,086	△25,247	△613,823	△35,677
	修正額	△6,505	△60,132	△791,596	△153,183	606,637	11,914
	修正後	217,354	10,487	△768,510	△178,430	△7,186	△23,763
累積的修正額	期首	△86,798	△93,303	△153,435	△945,031	△1,098,214	△491,577
	期末	△93,303	△153,435	△945,031	△1,098,214	△491,577	△479,663

本表は、本調査の結果、判明した修正額を要約しているが、一部の会計処理の変更に伴い、減価償却費の再計算、新たに認識される債権に対する貸倒引当金の設定、税金計算等の派生的な追加修正が必要となる場合も想定される。本調査においては、それらの派生的追加修正は検討しておらず、上記金額に加味されていない。また、日本フォームサービスは、本調査で判明した事項以外に関しても追加修正を行っており、最終的に日本フォームサービスが開示する決算数値は、上記指標と一致するものではないことに留意されたい。