

## 実地棚卸の立会いと立会后—ファルテック社の棚卸データ改ざん事件

※ 本稿は筆者個人の意見を記したものであり、一般社団法人 監査懇話会の公式な見解とは必ずしも一致致しません。

自動車外装部品等製造のF社（東証一部上場）の内部監査において、長期滞留在庫の評価減ルール（注1）の適用を不当に免れている疑いが発覚。それらの調査の過程で、2018年1月、新たに実地棚卸の際の実地棚卸数量の改ざんがなされていた可能性が新たに判明し、第三者による特別調査委員会の調査結果が、2018年3月13日公表された。

この中から、監査役にとって身近な実地棚卸に関するデータの改ざんを採り上げ、どのような点に気を付けて実地棚卸の立合いに臨んだらよいかを考えてみたい。

（注1）長期滞留在庫の評価は、企業会計基準第9号第9項によって、ファルテック社（以下F社）では「営業循環過程から外れた滞留品については、一定の回転期間を超える場合、定期的に帳簿価額を切り下げる方法」を採用し、具体的には1年間動きのないものは90%減、2年目95%減、3年で100%減としている。

### 1. 棚卸データの改ざん

H工場、T工場、K工場及び本社生産管理部において、以下のような在庫操作が行われていたことが明らかになった。

半期に一度行われる実地棚卸によって確定される在庫数量（実棚在庫数量）が会計帳簿上の在庫数量（理論在庫数量）を大幅に下回ることなどから、経営陣は実棚在庫数量×単価による実棚在庫金額と理論在庫数量×単価による理論在庫金額の差異の極小化を求めた。これに対応すべく、工場サイドでは、一定の範囲に収めるために、又は在庫の紛失等を隠蔽するために、在庫管理システムに入力する棚卸数量のデータを改ざんした。

棚卸データの改ざんが純資産に与える影響は2017年3月期で約5.2億円の減額修正、当期純利益に与える影響は約2.7億円の減額修正であった。つまり、棚卸資産の過大計上、利益の過大計上であった。

### 2. 監査役及び会計監査人の実地棚卸立合い

常勤監査役及び監査役スタッフは、各工場の第2及び第4四半期に、拠点を選択して立合い「棚卸実施要領及び計画書」に基づき、経理部員などによる実地棚卸のチェックが適切に行われているかを監査した。具体的には、経理部員などが、工場の担当者と共に、現物と現場の棚卸実施者（以下実勘者という）が記載した実地棚卸数量記入表（以下タグと

いう)の突合せを行い、不一致の場合は実勘者が修正するのを確認した。

一方、会計監査人は各工場の実地棚卸の立合いを第4四半期に行っていた。具体的には、実地棚卸の結果が、適切に会計帳簿に反映されているかの確認するため、任意抽出法によるサンプリングに基づき複数の記載済みタグをサンプルとして抽出し、後日、タグ記載通り会計帳簿に反映されていることの確認を行っていた。

### 3. どこに問題があったか

以上の立合いは一般的であり、特に問題があるわけではない。問題は、立合いが終わってから起きた。

集められたタグは管理部門の手に渡り、管理部門は、タグの実地棚卸数を読み取り、これを棚卸管理システムに入力する際、これを改ざんした。その際、会計監査人がサンプリングしたものは、立合いの際、タグ番号を控えておいたので、このタグは修正をしないように気を付けた。

そのほか、実地棚卸の前に、経理部から配布された追加タグ(手書きタグ)の未使用分を使って架空の数量を入力する」こともあった。

### 4. なぜ差異が生じるのか、そこが問題だ

F社では、次のような原因で、差異が発生しているとしている。

- ① 材料をA社から、組立委託会社B社に直送、F社に完成品として納入させる場合、B社はA社から支給された材料に不具合品があった場合はこの不具合品の処理を怠っていた。
- ② 品質保証検査で不合格になったものは、不良品計上も廃却品計上も行われず保留品として  
て  
放置された。
- ③ バックフラッシュエラー ある工程で製造実績を計上する際、同時に同工程で消費する材料の想定数量(マスター登録数量)を理論在庫数量から自動的に払い出す処理(バックフラッシュという)を行っている。理論消費数量と実際の消費数量の誤差により、理論在庫数量がマイナスになることがあるが、システム仕様上マイナス理論在庫数量を受け付けず、実棚在庫数量が現実に消費されているにもかかわらず、理論在庫数量の払出処理が何も行われないことになる。
- ④ 管理工場の変更があり、在庫移動が発生、この修正に手違いがあり、差異が発生した。
- ⑤ その他事務処理のミス ・組立委託会社への有償支給材料の払出の事務処理がされていなかった ・死蔵品廃却の入力漏れがあった ・生産実績の入力漏れや外注時の受払処理漏れなどがあった ・在庫の一部を紛失したなど。

### 5. なぜ監査で発見されなかったのか

改ざんは、実勘者が記載した実地棚卸数量を管理部門で書き換えることによって行われ

た。監査役らは、生産現場において、現物と実地棚卸数量を突き合わせる手続きは行って  
いたし、タグ記載の通り会計帳簿に反映されているかのチェックも行ってた。

ただし、会計監査人がサンプリングしたタグについては、これが把握され、このタグ以  
外で改ざんが行われていたとまでは気が付かなかったようである。

会計監査人の監査は監査法人の基準に従い、全立会い先を合計して概ね30~40件になる  
ようにサンプルを抽出していた。例えば、H工場では、管理部門のW氏が会計監査人によ  
って抽出されたタグの番号を控えておき、そのタグの実地棚卸数量は改ざんしないようし  
ていたという。しかし、長期滞在在庫の評価減ルールの適用を不当に免れている疑いが発  
覚して以降、サンプル数が増やされ不正が発覚した。

#### 私のコメント

「経営陣が再発生の根本原因を追究することなく、差異だけを縮小させるという方針を  
打ち出したのは、問題である。理論在庫数量（＝帳簿在庫数量）を実棚在庫数量に合わせ  
ることが大前提である。」という趣旨の分析を特別調査委員会が行っている。

また、監査役監査については、「(会計監査人の) サンプルチェックの実施状況について  
は把握していなかった。」とし、「今後の再発防止策を講じるにあたって考慮することも考  
えられる」とコメントしている。

#### 考えられる対策

私の経験から、以下のような対策が有効ではないかと考える。参考にして頂きたい。た  
だし、私の経験は旧式すぎるかもしれないが、基本は変わっていないと考える。

##### (1) タグコントロールの徹底

立合い済のタグを回収し、立合い人が去った後、タグの修正や追加を行って、棚卸高を  
粉飾することを防止するためには「タグコントロール」が重要である。つまり、タグの記  
載事項の修正や、新たなタグの追加ができないように、また、そうした不正行為を行った  
場合は発見できるような仕組みである。各社、各様のタグコントロールをしているが、私  
がかつて実施していたタグコントロールは次のようなものだった。

事前に、予め改ざんできない整理番号をプリント（ナンバリングスタンプなどの印字  
は後で追加工成できるものは避けた）したタグ（2枚一組）を用意し、全ての仕掛品、材  
料、部品等にタグを付け、付け忘れがないか、不良品等簿外品に付けられていないかを確  
認したら、実勘を行い（実勘者は予め届けたサインをする）上の1枚を回収する毎に、直  
ちに立合者（経理部門）がサイン（あらかじめ、届けられたサイン、印鑑ではなく）をす  
る。会計監査人は、密かにサンプリングした物品に付けられた整理番号と実勘数量を「他  
の者に知られぬように」メモしておく。全て回収したことを確認し、タグコントロールテ  
ーブルにて整理番号順に束ね、タグコントロール表に、発行枚数と整理番号、使用した枚  
数と整理番号、未使用枚数と整理番号を記入する。このトータルが発行枚数と一致するま  
で、現品に残された2枚目は取り外さない。完了したら、経理部門が、現場に置かず、直

接入力作業者に渡す。アウトプットされたリスト上で、会計監査人は密かにサンプリングしたものと同一かを確認する。

実勘を訂正する場合は、実勘者と立合い者のサインが必要である。

## **(2) 不良品及び要廃却品の摘出と区分保管の徹底**

監査役を含む立合い人は、現場を事前に巡回し、購入品や外注加工品の受入れ検収場所において、検収完了品か否かの区分を明確にさせ、次に不良品、長期滞留品、要廃却品はどれかを聞き取り、区分して分かるように置かせておく。又、立合い人が明らかに不良品・長期滞留品・要廃却品と分かるものは、なぜ、放置しているのかを尋ねる。