

2023 年 10 月 10 日

各 位

会 社 名 株式会社オリエンタルコンサルタンツホールディングス
代表者名 代表取締役社長 野 崎 秀 則
(東証スタンダード市場・コード番号 2 4 9 8)
問 合 せ 先 取締役統括本部長 森 田 信 彦
T E L 0 3 - 6 3 1 1 - 6 6 4 1

特別調査委員会の調査報告書受領に関するお知らせ

当社は、2023 年 8 月 4 日付で「特別調査委員会の設置及び 2023 年 9 月期第 3 四半期決算開示の延期に関するお知らせ」にてお知らせいたしましたとおり、当社の連結子会社において不適切な会計処理が行われていた疑義があることが判明したため、同年 8 月 4 日に外部有識者によって構成する特別調査委員会を設置し、調査を行ってまいりました。本日付けで、特別調査委員会から調査報告書を受領いたしましたので、下記の通りお知らせいたします。

記

1. 特別調査委員会の調査結果について

特別調査委員会の調査結果につきましては、添付の「調査報告書」をご参照下さい。

なお、当該報告書においては、個人情報及び機密情報保護等の観点から、部分的な非公開措置を施しております。

2. 過年度決算への影響

特別調査委員会から受領した調査結果に基づき、過年度の会計処理の検証及び連結財務諸表に与える影響額を精査いたしましたが、当該期間の損益に与える影響は重要性が乏しいことから、過年度の有価証券報告書の訂正はしていません。

3. 決算開示等について

2023 年 9 月期第 3 四半期決算短信及び 2023 年 9 月期第 3 四半期報告書は、本日発表を予定しております。また、2018 年 9 月期から 2022 年 9 月期までの内部統制報告書の訂正報告書につきましても、特別調査委員会から受領した調査結果に基づき、後日提出を予定しております。

4. 再発防止について

当社は、特別調査委員会の調査結果及び再発防止策の提言を真摯に受け止め、具体的な改善策を策定し、再発防止を図ってまいります。具体的な再発防止策につきましては、決定次第速やかに公表いたします。

この度は、株主及び投資家の皆様をはじめ、関係者の皆様には、多大なるご心配とご迷惑をおかけしましたこと、深くお詫び申し上げます。

以 上

株式会社オリエンタルコンサルタンツホールディングス 御中

調査報告書

【公表版】

2023 年 10 月 10 日

株式会社オリエンタルコンサルタンツホールディングス

特別調査委員会

委員長 小 澤 徹 夫

委 員 中 村 克 己

委 員 藤 田 大 介

目 次

第1章 調査の概要	1
第1 特別調査委員会の設置経緯	1
第2 調査の目的	2
第3 当委員会の構成	2
1 委員	2
2 調査補助者等	2
3 当委員会と OCHD グループの利害関係	3
第4 調査対象期間	3
第5 調査の方法等	3
1 調査実施期間	3
2 調査方法の要旨	3
第6 調査の限界	6
第2章 OC の概要	8
第1 OCHD グループ及び OC の概要	8
1 OCHD グループについて	8
2 OC について	8
3 OC の組織概要	9
第2 OC における予算管理	11
1 OC における予算管理の流れ	11
2 原価管理	12
第3 OC における売上に関する会計方針と原価付け替え及び売上の先行計上	13
1 売上に関する会計方針の変更	13
2 原価付け替え	14
3 売上の先行計上	14
第4 協力会社への支払い	15
1 委託費	15
2 経費	16
3 件番・件名の記載	17
第3章 調査の結果	18
第1 本調査の結果	18
1 はじめに	18
2 国税指摘案件	18
3 原価付け替えの蔓延	25
4 売上の先行計上	33
5 手法	34

6 関係者の認識	38
第2章 件外調査について	41
1 件外調査の概要	41
2 件外調査の結果	41
3 件外調査のまとめ	44
第4章 連結財務諸表への影響	45
第5章 第2回アンケート調査・自由記載欄への回答	46
第1 原価管理について	46
第2 手直し件番等について	47
第3 目標達成について	48
第4 組織風土等について	48
第5 会計に対する意識や会計に関する知識について	49
第6 システム面について	50
第7 今後について	50
第6章 原因	52
第1 はじめに	52
第2 動機について	52
1 原価付け替えの動機	52
2 売上及び出来高の先行計上の動機	55
第3 機会（両類型）について	59
1 概要	59
2 委託費及び経費の支払いに関するチェック体制の不備	60
3 上長の指示・黙認	61
4 行為者指定の請求書作成依頼に応じる協力会社の存在	61
5 第2線（統括本部）・第3線（内部監査）の機能不全	61
第4 正当化について	62
1 原価付け替えの正当化	62
2 売上の先行計上の正当化	63
第5 真因（root cause）について	64
1 はじめに	64
2 当委員会が認識した問題点	65
3 問題点を踏まえての結論	69
第7章 再発防止策	70
第1 はじめに	70
第2 経営陣の意識改革	70
1 上場企業グループの一員としての適正な財務報告（会計処理）に係る責任の再認	

識	70
2 経営陣と現場の認識ギャップの解消に向けて	71
3 健全な職業的懐疑心に基づくリスク管理の実行	71
4 適切なリスク管理態勢の構築に向けたリソースの投入	72
第3 現場に向けた再発防止策	72
1 経営陣の本気度が伝わるメッセージの発信と具体策の提示	72
2 現場に提示する具体策のポイント	73
第8章 結語	75

用語・定義等一覧

番号	用語・定義等	内容
当事業に関する用語・定義等		
1	OCHD	株式会社オリエンタルコンサルタンツホールディングス
2	OC	株式会社オリエンタルコンサルタンツ
3	OCG	株式会社オリエンタルコンサルタンツグローバル
4	ATK	株式会社アサノ大成基礎エンジニアリング
5	CSE	株式会社中央設計技術研究所
6	ATEC	株式会社エイテック
7	R&S	株式会社リサーチアンドソリューション
8	三協	三協建設株式会社
9	当委員会	2023 年 8 月 4 日に設置された特別調査委員会
10	本調査	当委員会が第 1 章第 2 に記載の調査の目的のために行った調査
11	外部専門家チーム	当委員会設置以前に、OC が社内調査を進めるにあたり OC における原価付け替えの実態把握の調査を行っていた弁護士及び会計士によるチーム。当委員会の委員及び補助者は、外部専門家チームのメンバーを包含する関係にある。
12	協力会社	OC が顧客から受注した業務の一部を発注した相手先会社のこと。いわゆる下請業者
13	原価	商品やサービスを顧客に提供するまでにかかる費用。OC で言えば、顧客から受注した案件を仕上げるまでにかかる費用。協力会社に業務を委託する場合、協力会社に対する支払いも原価となる。
14	原価率	売上高に対し原価が占める割合
15	原価付け替え	本来原価を計上すべき案件（役務提供等を受けた案件）とは別の案件に原価を計上すること。
16	原価の平準化	各案件の原価率を一定・均等にすること。
17	出来高	商品やサービスを顧客に提供する際に、途中まで出来上がった部分及びその部分に対応する金額分。
18	出来高の先行計上	役務提供が未了の部分の金額を支払うことで、実際の進捗よりも高い進捗の出来高を計上すること。
19	売上の先行計上	本来売上を計上すべき時期よりも故意に早めて売上を計上すること。

20	プール金	特定の案件で、実際に役務提供した以上の対価の支払いを受け、将来の役務提供に対する対価を取り置いた金額のこと。
21	管理技術者	国交省や地方公共団体等からの受注案件について、国交省や地方公共団体等により一定の資格、能力、経験を有する者として定義づけられ、配置が求められる技術者。当該案件の履行に関し、管理及び統括等を行う。
22	主担当技術者	OC において、特定の案件について管理技術者から一定の権限を委譲された技術者。委譲された範囲において管理技術者の管理のもと、当該案件の責任者となる。
23	予算管理者	OC において各案件の予算管理を行う者。管理技術者または主担当技術者が予算管理者となる。
24	社内アンケート調査	外部専門家チーム及び当委員会が OC の予算管理者及び技術系管理職に対して行った 2 回のアンケート調査
25	関連会社アンケート調査	当委員会が OCHD のグループ会社のうち、OCG、ATK、CSE、ATEC、R&S 及び三協の、OC の予算管理者と同等の業務を行う役職員に対して行ったアンケート調査
26	協力会社アンケート調査	当委員会が OC の一部協力会社に対し行ったアンケート調査
27	PdMS	OC が利用している原価管理システム
28	件番	ある業務を特定するために設定される番号
29	件名	ある業務に設定される業務名
30	手直し件番	案件の売上後に当該案件について追加の作業が必要となった場合に、追加作業のために生じる費用を計上する件番。「A 件番」と分類され、間接原価になる。
31	仮件番	契約未了の業務に関する直接原価を計上するための件番。「K 件番」と分類される。
32	完成基準	工事完成基準。工事契約に関する会計処理の一つで、工事が完成し、目的物の引渡しを行った時点で、工事収益及び工事原価を認識する会計処理方法をいう（工事契約に関する会計基準第 6 項（4））。
33	進行基準	工事進行基準。工事契約に関する会計処理の一つで、一定の期間にわたって履行義務が充足される場合に、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、その期間中の進捗に応じて徐々に収益を認識し売上を計上する会計処理方法をいう。

		履行義務の充足に係る進捗率の見積もりの方法にはインプット法又はアウトプット法があるが、OC は、インプット法（見積総原価に対する実際原価の割合により見積もる方法）を採用している。OC では、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」の適用に伴い、2022 年 9 月期に工事完成基準から工事進行基準へ会計方針が変更された。
34	C 社	OC の協力会社の一つ。
35	A 県環境調査業務	OC が [REDACTED] から委託を受けた業務。[REDACTED] の工事施工に伴う周辺環境への影響を把握するため実施された環境調査を内容とする。A 県環境調査業務の年を特定する場合は「R○（あるいは H○）A 県環境調査業務」と表記する。
36	A 県環境調査補助業務	OC が C 社に委託していた A 県環境調査業務の降下ばいじん、大気質調査、騒音・振動調査等の調査補助業務
37	国税指摘案件	2023 年 2 月 27 日から行われた OC の定期税務調査において指摘された案件のこと。具体的には、OC が C 社に委託していた A 県環境調査補助業務において発生した委託費や経費を、本来 R4A 県環境調査業務に係る原価として計上すべきところ、R3A 県環境調査業務において発生した委託費や経費として計上していた（R3A 県環境調査業務の原価として付け替えていた）事象。A 県環境調査業務において 2018 年から 2022 年まで毎年、前年度業務への原価付け替えが行われていた。
38	サイバー攻撃	2021 年 8 月 15 日及び 19 日に OC のサーバーが受けたランサムウェアによる攻撃
人物に関する定義等		
1	野崎社長	OC 及び OCHD 代表取締役である野崎秀則氏
2	F 氏	OC の D 支社 E 部部長 F 氏
3	G 氏	OC の D 支社 副支社長 G 氏
4	H 事業本部長	OC 事業本部長 H 氏
5	I 支社長	OC の D 支社長 I 氏
6	J 氏	OC の D 支社 副支社長 J 氏

第1章 調査の概要

第1 特別調査委員会の設置経緯

株式会社オリエンタルコンサルタンツホールディングス（以下「OCHD」という。）の連結子会社である株式会社オリエンタルコンサルタンツ（以下「OC」という。）において、2023年2月27日から東京国税局による定期税務調査が行われ、当該税務調査において、OCは、次の指摘を受けた。すなわち、OCが[]から委託を受けた「R3年度[]環境調査検討業務【¹】」（以下「R3A 県環境調査業務」という。）及びそれに続く年度違いの業務である「R4年度[]環境調査検討業務」（以下「R4A 県環境調査業務」という。）に関し、その調査の補助を協力会社であるC株式会社（以下「C社」という。）に委託していたところ、当該業務において、R4A 県環境調査業務で発生した原価であり本来は同業務に係る件番で計上すべき原価であるにもかかわらず、約3,500万円の原価をR3A 県環境調査業務に付け替えて計上していたこと、また、そのような原価の付け替えについては、OCとC社との間で委託費や経費の見積額や請求額の調整（改ざん）を行っていたことの指摘を受けた（以下では、本来原価計上すべき役務提供等を受けた業務とは別の業務に原価を計上することを「**原価付け替え**」といい、2023年の東京国税局による定期税務調査で判明したC社との取引における原価付け替えを「**国税指摘案件**」という。）。

以上の指摘を受け、OCは、同年4月27日から社内調査を実施し、また、同年7月18日からは弁護士及び公認会計士等の外部専門家【²】（以下「**外部専門家チーム**」という。）による原価付け替えの実態把握のための調査を行ったところ、OCの複数拠点において原価付け替えが多数行われていること、売上の先行計上（本来売上を計上すべき時期よりも故意に早めて売上を計上すること。）の疑義もあること、これらが過年度においても行われていた可能性があることが判明した（以下では、OCにおける原価付け替え及び売上の先行計上を「**本事案**」という）。

OCHDは、本事案について徹底した調査を行う必要があると判断し、同年8月4日、OCHD及びそのグループ会社と利害関係を有しない外部専門家のみによって構成される特別調査委員会（以下「**当委員会**」という。）を設置した。

¹ []環境調査検討業務については第3章第1の2において詳述する。

² 当委員会は、外部専門家チームのメンバーに、さらに弁護士、公認会計士を加えたメンバーで構成されている。外部専門家チームは、当委員会組成以前に、OCにおいて予算管理者になったことがある役職員合計406名を対象にアンケートを実施した（以下外部専門家チームによるアンケート調査を「**第1回アンケート**」という。）。その詳細は第3章第1の3で述べるとおりであるが、本調査では、同アンケートの結果も利用している。

第2 調査の目的

当委員会は、OCHD から委嘱を受け、以下の事項を目的とする調査（以下「**本調査**」という。）を行った。

- (1) 本事案に関する事実関係の調査
- (2) 本事案に類似する事象の有無の調査
- (3) 上記 (1) 及び (2) の財務諸表への影響の検討
- (4) 本事案の原因分析と再発防止策の提言
- (5) その他、当委員会が必要と認める事項

第3 当委員会の構成

当委員会の構成は以下のとおりである。

1 委員

委員長 小澤 徹夫（弁護士 東京富士法律事務所）
委員 中村 克己（弁護士／公認不正検査士 国広総合法律事務所）
委員 藤田 大介（公認会計士 株式会社 KPMG FAS）

2 調査補助者等

当委員会は、以下の調査補助者に本調査の補助を行わせた。

東京富士法律事務所

足立 学（弁護士）
廣瀬 正剛（弁護士）
山田 祥恵（弁護士）
池田 佳菜子（弁護士）

国広総合法律事務所

池田 晃司（弁護士）
牧野 輝暁（弁護士）

株式会社 KPMG FAS

見越 敬夫（公認会計士）
山口 孝之（公認会計士）
中村 久美子
竹本 裕史（公認会計士）
許 韵瀟 他7名

3 当委員会と OCHD グループの利害関係

当委員会の各委員は、第三者委員会ガイドライン（日本弁護士連合会、2010 年 12 月 17 日改定）に準拠して選任されており、OCHD 及びそのグループ会社との間に特段の利害関係はない。調査補助者についても同様である。

第 4 調査対象期間

本調査の調査対象期間は、2020 年 9 月 1 日から 2023 年 6 月 30 日までである。

第 2 章第 3 の 1 で述べるとおり、OC の売上に関する会計方針は、2021 年 9 月期までは工事完成基準（以下「**完成基準**」という。）、2022 年 9 月期以降は工事進行基準【³】（以下「**進行基準**」という。）と変更されている。会計方針の変更によって本事業の実態が変わっている可能性もあったため、当委員会は、完成基準を採用していた 2020 年 9 月（単月）及び 2021 年 9 月期並びに進行基準を採用した 2022 年 9 月期以降 2023 年第 3 四半期まで（2023 年 6 月 30 日まで）を調査対象とすることとし、必要に応じて、適宜過去に遡って調査を行うものとした。

第 5 調査の方法等

1 調査実施期間

当委員会は、当委員会が設置された 2023 年 8 月 4 日から本報告書提出日前日である同年 10 月 9 日まで本調査を行った。

当委員会は、上記調査実施期間中、合計 18 回の特別調査委員会を実施したほか、調査の進捗に応じて適宜打合せを実施しながら、委員及び調査補助者間において意見交換等を行った。

2 調査方法の要旨

(1) 関係者に対するヒアリング調査

当委員会は、OC 及び OCHD の役職員 62 名、OCHD のグループ会社の役職員 14 名の合計 76 名に対し、対面又は WEB 形式によるヒアリング調査を実施した。具体的なヒアリング対象者については、別紙 1「ヒアリング対象者一覧」記載のとおりである（具体的なヒアリング対象者を記載した別紙 1「ヒアリング対象者一覧」は、公

³ 会計基準の詳細は第 2 章第 3 の 1 で述べるが、2022 年 9 月期以降は、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」が適用されたことに伴い、会計方針が変更となった。変更後の会計方針は、廃止された企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」で定める工事進行基準における工事進捗度の見積り方法と実質的に同義であることから、本調査報告書では「工事進行基準」と呼ぶこととし、「進行基準」の略語を用いる。

表版では省略する。))。

(2) デジタル・フォレンジック調査

当委員会は、当委員会が必要と判断した OC 役職員 25 名を対象に、デジタル・フォレンジック調査を行った。対象者は別紙 2「デジタル・フォレンジック対象者一覧」記載のとおりである（具体的なデジタル・フォレンジック調査の対象者を記載した別紙 2「デジタル・フォレンジック対象者一覧」は、公表版では省略する。）。)

デジタル・フォレンジック調査では、対象者のコミュニケーション関連データ及びドキュメントデータの解析を行うため、調査対象期間におけるメールサーバデータ及びチャット履歴の保全を実施した。保全したこれらのコミュニケーションデータに対し、レビュー環境においてインデックス処理（全文検索の為の下処理）を実施した上で、キーワード等による検索を行い、該当したメール、コミュニケーションデータ 138,120 件（重複排除後で 116,402 件）をレビュー対象として、分析及び検討を行った。

詳細は別紙 3「デジタル・フォレンジック調査 実施事項」記載のとおりである。

(3) 関連資料の閲覧及び検討

当委員会は、OC と協力会社（仕事を委託する取引先）との間の取引に関する資料（見積書、請求書、注文書、成果品照査報告及び完了報告書、成果品照査記録表、協力者打合せ記録・照査チェックシート等）や、OC の取締役会、執行役員会、事業戦略会議、経営推進委員会等の各会議体の議事録・会議資料等の関係資料について、OC から提供を受け、必要と認める範囲で閲覧・検討を行った。

(4) 社内アンケート調査及び関係会社アンケート調査

当委員会は、OC の予算管理者（管理技術者及び主担当技術者）424 名及び技術系管理職 48 名の合計 472 名を対象に、原価付け替え及び売上の先行計上等の有無や、その手法、原因・背景、原価付け替えや売上の先行計上以外の不適切行為（業務完了処理の意図的な前倒し、会社の資産や資金の横領、協力会社への架空の支払い、協力会社からの金銭の受領（キックバック）等）の有無等を質問するアンケート調査を実施した（以下「第 2 回アンケート」といい、外部専門家チームが行った第 1 回アンケートと合わせて「社内アンケート調査」という。）。当委員会は、第 2 回アンケート調査において、対象者全員からの回答を得た。

また、当委員会は、OC 以外の OCHD のグループ会社のうち 6 社に対し、OC における予算管理者と同等の業務を行う者合計 382 名を対象に、第 2 回アンケートと同内容のアンケート調査を行った（以下「関係会社アンケート調査」という。）。その結果、当委員会は、379 名から回答を得た。回答が得られなかった 3 名は休職中等

合理的な理由により回答ができない者であり、当委員会は、回答可能な対象者全員からの回答を得たことになる。

当委員会は、回答についてその分析を行ったほか、回答を踏まえた回答者や関係者に対するヒアリング、関係資料の収集・分析等の調査を実施した。

(5) 当委員会に対する臨時通報窓口の設置

当委員会は、OC の全役職員及び関係会社アンケート調査を実施した 6 社の全役職員を対象に、2023 年 9 月 1 日から同月 15 日までの間、原価付け替えや売上の先行計上その他不適切な会計処理の有無等の調査をするため、匿名でも通報可能な臨時通報窓口を設置・周知した。

当委員会は、上記実施期間中に 5 件の通報を受け、必要な調査を行った。

(6) 協力会社役職員に対するヒアリング調査及び協力会社アンケート調査

当委員会は、OC の協力会社の役職員 6 名に対し、OC との取引に関し、WEB 形式によるヒアリング調査を実施した。

さらに、当委員会は、OC の協力会社のうち①直近 3 年間の取引金額上位 30 社及び②社内アンケート調査の結果、原価付け替え及び売上の先行計上が顕出された協力会社のうち、委託費の先払い金額が合計 100 万円を超える協力会社の合計 48 社に対し、アンケート調査を実施した（以下「**協力会社アンケート調査**」という。）。

その内容は、実際に役務提供した案件以外で請求書等を発行したことがあるか（原価付け替え）、役務提供未了の業務について OC から対価の支払いを受けたことがあるか（OC 側では売上の先行計上となる）、ある案件で実際に役務提供した以上の対価の支払いを受け、将来の役務提供に対する対価を取り置いたことはあるか（いわゆるプール金）、架空の業務について対価の支払いを受けたことがあるか、キックバックの有無等である。また、社内アンケート調査の結果、原価付け替え等が判明している協力会社には、OC が把握している案件リストを添付し、当該リスト以外にも原価付け替え等があるか否かの確認を行った。

当委員会は、48 社全社からの回答を得て、その内容を精査、分析し、協力会社に対する電話でのインタビューや、OC 側の担当者に対する確認調査（WEB でのヒアリング、メール、電話等による。）を実施した。

(7) リスクの高い取引の追加検証

当委員会は、本調査の過程で得た情報を踏まえ、本事案の発生リスクが高いと認めた以下の取引について検証調査を行った。具体的には、取引の社内承認の際に必要な各種証跡（見積書、請求書、協力者打合せ記録・照査チェックシート等）と会計データとの照合を実施し、その結果を踏まえ、必要に応じ、当該取引の OC

担当者に対し、協力会社とのメール、成果物などの追加資料を提出させ、適切な会計処理であったかについて確認した。

なお、調査期間が相当程度限られていることから、対象とする取引は、財務諸表への影響が大きいと思われる一定額以上のものとした。

【進行基準：2021 年 10 月～2023 年 6 月】

① 実行予算との相違からの抽出

2022 年 3 月、同年 9 月、2023 年 3 月において、半年前、前月に設定されている実行予算よりも、実際の原価発生額に 1 百万円以上の上振れが生じている取引を対象とした。

② デジタル・フォレンジック調査からの抽出

デジタル・フォレンジック調査において、支社長から担当者に対し、特定の案件について、売上計上の前倒し等の可能性について確認が行われていたことを疑わせるメールが複数発見された。そのため、2022 年 3 月、同年 9 月、2023 年 3 月において、デジタル・フォレンジック調査の結果、支社長からそのような確認が行われたことが疑われる取引を抽出し、検証調査の対象とした。

【完成基準：2020 年 9 月～2021 年 9 月】

上記②デジタル・フォレンジック調査からの抽出と同様に、2022 年 3 月、同年 9 月、2023 年 3 月において、支社長から担当者に対し売上計上の前倒し等の可能性について確認が行われたことが疑われる取引を対象とした。

第 6 調査の限界

- ① 本調査は、強制的な法的権限に基づかない調査であり、当委員会の事実認定は、対象者の任意の協力を得て実施するヒアリングその他の証拠収集に依存している。
- ② 本調査は、関係者から任意に開示を受けた資料又は関係者からの供述に依拠している。これらの資料や供述等の真実性については慎重な検討・判断を行ったが、裏付け資料を十分に得られないものもあり、当委員会が関係者から開示を受けた資料や関係者の供述に過不足、誤り、虚偽等がある場合や、本調査報告書作成日までに開示されなかった事実がある場合等には、本調査報告書の内容が異なることがあり得る。
- ③ 本調査報告書は、調査対象に関する事実確認、発生原因の究明及び再発防止策の

策定のためにのみ用いられることが予定されている。当委員会は、本調査報告書及び本調査の結果が、これら以外の目的に用いられることを予定しておらず、本調査報告書は、関係者等の法的責任の追及を目的とするものではない。

- ④ OC は、2021 年 8 月 15 日及び 19 日の 2 回にわたり、会社のサーバーに対するランサムウェアによる攻撃を受け（以下「**サイバー攻撃**」という。）、さらなる情報流出を防止するため、同サーバーをシャットダウンし、アクセスできない状態としている。そのため、サイバー攻撃以前のデータについては、一部入手不可のものも存在した。当該データが入手できた場合には、本調査報告書の内容が異なることがあり得る。
- ⑤ 本調査では、第 5 の 2 (7) で述べたとおり取引の検証調査も行ったが、本事案では、後述のとおり、OC の担当者と協力会社とが通じて一部証憑（見積書、請求書等）の改ざんが行われていたものもあるため、証憑突合からの不適切な事案の発見には一定の限界がある。

第2章 OCの概要

第1 OCHDグループ及びOCの概要

1 OCHDグループについて

OCHDグループは、純粋持株会社であるOCHDを中心として、OCをはじめとする連結子会社13社、非連結子会社で持分法非適用会社18社、関連会社で持分法適用会社2社及び持分法非適用会社3社により構成された企業集団であり、社会インフラ整備を中心としてマネジメントサービスの提供を行うほか、工事施工、不動産管理などの事業を行っている。

直近5年間のOCHDグループの連結財務諸表上の業績推移は以下のとおりである。

(単位：千円)

年度	2018年9月期	2019年9月期	2020年9月期	2021年9月期	2022年9月期
売上	53,200,984	63,210,793	62,880,920	68,305,157	77,338,963
売上原価	41,044,529	49,572,509	49,046,670	53,447,990	60,418,468
売上総利益	12,156,454	13,638,284	13,834,250	14,857,167	16,920,494
営業利益	1,985,380	2,424,601	2,707,011	3,287,584	3,712,432
経常利益	1,824,894	2,069,607	2,538,552	3,476,388	4,336,461
当期純利益	1,033,077	1,344,544	1,535,232	1,719,270	2,736,917

2 OCについて

OC（本店所在地：東京都渋谷区本町3丁目12番1号 住友不動産西新宿ビル6号館）はOCHDの連結子会社であり、道路整備・保全事業、流域管理・保全事業、防災事業、交通輸送事業、地方創生事業、地域経営推進事業など、社会インフラに関する業務を幅広く、全国各地で行うとともに、海外での社会インフラ事業も行っている。一部具体例を挙げれば、道路空間の計画・設計、橋梁の新設から維持管理、津波や高潮等の自然災害から地域を守るための計画・設計、土砂災害から住民を守るための対策、下水道サービスの設計・維持管理などである。

2022年9月時点における技術系の役職員は1133名、事務系の役職員は163名であり、合計1296名の役職員からなる企業である。

OCの直近5年間の業績推移は、以下のとおりである。

(単位：千円)

年度	2018年9月期	2019年9月期	2020年9月期	2021年9月期	2022年9月期
売上高	21,088,900	23,862,491	24,579,965	27,131,227	30,524,608
売上原価	15,637,742	17,687,865	17,991,136	19,846,735	22,098,126

売上総利益	5,451,158	6,174,626	6,588,828	7,284,491	8,426,482
営業利益	971,360	1,106,779	1,332,637	1,553,453	1,582,737
経常利益	990,928	1,122,560	1,406,912	1,608,110	1,653,453
当期純利益	686,807	762,139	959,301	818,584	997,870

OC は、社会インフラに関わる様々な事業を推進するために、協力会社に作業を委託している。例えば、橋梁の新設の際に、その検討の一部や詳細設計の一部を協力会社に委託したり、OC が担う業務に関連する調査（騒音・振動調査等）を協力会社に委託するなどである。

3 OC の組織概要

(1) 役員

OC の役員は、代表取締役 2 名、取締役 5 名、監査役 1 名である。代表取締役のうち野崎秀則氏（以下「**野崎社長**」という。）は OCHD の代表取締役でもあり、取締役のうち 1 名も OCHD の取締役を兼務している。このように、親会社である OCHD と役員が兼任されている。

(2) 組織の俯瞰

OC の組織図は、別紙 4 のとおりである。

社長のもとに、本部機能を有する統括本部、事業本部、及び DX 推進本部が置かれている。

また、各地域を所轄する組織として、北海道支社、東北支社、関東支社、北陸支社、中部支社、関西支社、中国支社、四国支社、九州支社、沖縄支社がある。別紙 4 の組織図のとおり、北海道支社、北陸支社、中国支社及び四国支社には、主に営業を担当する事業企画部のみが置かれており、生産を担う技術部は置かれていない。

道路整備・保全事業部、流域管理・保全事業部など「事業部」とつく組織は、当該事業について各支社を横断して取りまとめる組織である。例えば、関東支社の道路部に属する従業員は、道路整備・保全事業部にも同時に所属することになる。事業部は、当該事業の戦略立案や技術者の人材育成等を主に担っており、受注に関しては目標設定や実績のモニタリング等に関与するが、売上、利益、原価率等の管理には関与していない。

以上のように、OC は、地域ごとのとりまとめを支社が、事業ごとのとりまとめを事業部が行う組織構造となっている。

(3) 本部

統括本部は、OC の組織・業務分掌規則上、総務、経理、財務、労務、法務、雇用

制度、人材育成等の業務を担うものとされている。統括本部内には複数の「室」が存在するが、そのうちの 1 つが財務経理室であり、経理・決算処理や財務戦略に関する業務を担当するものとされる。

事業本部は、全社の経営計画策定、実施、モニタリングや、全社の受注・生産・品質・売上・利益に関すること、戦略策定・推進、事業企画、新規事業、サービス開発、子会社の事業推進、業績管理、リスク対応等を担当するものとされる。

DX 推進本部は、IT の基盤整備と情報セキュリティに関することを担当するものとされる。

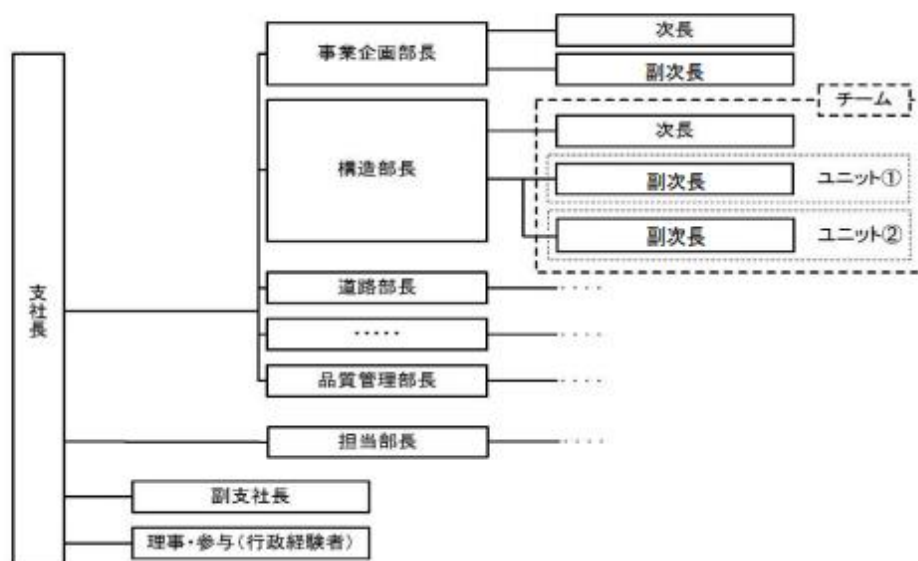
各本部には本部長がおり、担当本部の責任者として社長を補佐するものとされる。

(4) 支社

支社の組織図の一例は次のとおりである。

(参考図)

支社の組織構成



支社の責任者として支社長がおり、支社長は、本部の本部長を補佐し、所属支社における諸業務を統括管理するものとされる。

支社長の下には道路部や構造部といった技術部、品質管理部、事業企画部などが存在し、それぞれに部長が置かれる。部長の下には、副部長や次長、副次長などが置かれる。

(5) 管理技術者及び主担当技術者

OC の組織図からは離れるが、OC には、管理技術者という技術者が存在する。管

理技術者とは、国交省や地方公共団体等からの受注案件について、国交省や地方公共団体等により一定の資格や能力、経験を有する者として要件が定められている技術者で、当該案件の履行に関し、管理及び統括等を行う者である。OCでは各案件について管理技術者が1名配置され、当該案件の業務管理や品質管理、原価管理（予算管理を含む）、工程管理、リスクマネジメント、安全管理、人材管理・育成等を行っている。

また、OCでは、管理技術者が、支社長の承認を得た上で、特定の案件に関する自身の一定の権限を他の技術者に委譲することが認められている。権限を委譲された技術者は主担当技術者と呼ばれ、主担当技術者は、権限を委譲された範囲において、管理技術者の管理のもと、当該案件の責任者となる。予算管理については次項で詳述するが、実行予算書の予実管理、業務進捗評価、原価計算システムへの登録の権限も委譲可能であり、このような権限が主担当技術者に委譲されれば、当該案件の予算管理者は主担当技術者となる。

OCでは以上のような予算管理権限の委譲が行われることがあり、以下では、管理技術者と主担当技術者を区別せず「予算管理者」ということがある。

第2 OCにおける予算管理

1 OCにおける予算管理の流れ

(1) 受注時

OCでは、国土交通省や地方自治体、その他民間企業等から案件を受注すると、予算管理者である管理技術者が実行予算【4】を作成し、支社の技術部長の承認を得る。実行予算の作成はPdMSという原価計算システム上で行われ、後述する目標原価率を踏まえて作成される。協力会社へ業務を委託する場合には、その点も踏まえて実行予算を作成する。

(2) 案件の進行中及び発注者への納品時

予算管理者である管理技術者又は主担当技術者は、案件の進捗に応じて、常時、PdMS上で実行予算を更新する（予実管理）。月末には、技術部長が各案件の出来高、原価、利益の承認を行い、支社長がこれを確認する。問題がある場合には、管理技術者が見直しを行う。

なお、後述のとおり、会計方針が進行基準に変更されて以降は、PdMS上で実行予算を更新することで、自動的に当月の売上高が算出される仕組みとなっている。

成果品が完成し、発注者に対する納品が完了したところで、管理技術者は、納品

⁴ 工期や想定される原価などを踏まえて作成される案件ごとの予算計画である。

受領書又は打合せ議事録を発注者から受領し、PdMS の出来高を 100%とする。

2 原価管理

(1) 原価の分類

原価とは、業務の実施にあたり直接又は関連して生じた費用のことであり、OC においては、①直接原価と②間接原価に分類される。①の直接原価とは、業務に直接必要となる原価であり、②の間接原価とは、業務に間接的に必要となる原価である。①②を合わせて「直間原価」と呼ぶこともある。

また、OC では、原価に分類される①②のほか、一般管理費と呼ばれる、業務に直接的・間接的には関連しないが、会社運営上必要となる費用という分類も存在する。

OC では、原価を細分化して分類しており、例えば、契約締結後に発生した直接原価は「H 件番」、正式な契約前に生じた原価であって直接原価に分類されるものは「K 件番」、ある業務を売り上げた後に手戻り業務が発生した場合の原価（間接原価）は「A 件番」などと分類される。「件番」については（2）で説明する。

原価の勘定科目には、大きく分けて、人件費、委託費、経費が存在する。以下に例を挙げるが、委託費ならば直接原価に分類されるというような関係ではなく、委託費の中で、上記①②の区別に従い、直接原価又は間接原価に分類されることになる。

例えば、特定の業務に従事した OC 従業員の当該業務分の人件費は直接原価に分類されるが、担当している業務全般の業務管理を行う場合の人件費は間接原価に分類される。また、特定の業務のために必要となる図面作成や設計解析に関する委託費・経費は直接原価に分類されるが、技術部における共同経費（複合機の利用料等）は間接原価に分類される。

ア 人件費（社内人件費）

社員の給与やアルバイトの給与などが人件費に分類される。

イ 委託費

設計解析費（設計解析業務を協力会社に委託したときの委託費用）、図面作成費（図面作成業務を協力会社に委託したときの委託費用）、測量調査費等（測量調査業務を協力会社に委託したときの委託費用）等が委託費に分類される。

ウ 経費

経費に分類されるものは幅広く存在するが、印刷費、機材等使用料（複写機その他のリース料やレンタル料）、消耗品費などがある。また、派遣社員を受け入れる場合の費用も経費に分類される。

直接原価は当該業務の予算管理者が管理するのに対し、間接原価は支社で管理される。なお、一般管理費は全社で管理される。

(2) 件番・件名と原価の計上

OC では、ある業務について契約情報を登録するなど必要な手続きを行うと、「件番」と呼ばれる、当該業務を特定するための番号が発行され、併せて、それぞれについて「件名」と呼ばれる業務名も設定される。

原価を計上するための件番は、上記 (1) で見たように原価が細分化されているため、件番の頭に当該原価の分類を示すアルファベットがついた形で発行される。例えば、契約締結済みの〇〇橋の補修業務の直接原価を計上するための件番（業務件番）は「H123456」、件名は「〇〇橋梁補修」といった具合である。そして、〇〇橋の補修業務に関して生じた直接原価は、当該業務の原価として当該件番に計上されることになる。

(3) 原価管理の方法

OC では、原価管理の方法として、目標原価率が設定され、各月の出来高を適正に管理し目標原価率を毎月達成すること等が求められている。原価率とは、売上高に占める原価の割合であり、原価率が高くなればその分 OC の利益が小さくなり、場合によっては赤字案件となる。

目標原価率は、本部及び支社長らによってまずは支社ごとに設定され、その後、各支社にて、支社に与えられた目標を達成するため、技術部ごとの目標原価率が設定される。

個別の案件については、予算管理者が実行予算書を策定し、技術部長が承認する手順となっており、当初に策定した実行予算計画の原価率（当初原価率）どおりに案件が進行しているかを管理するという意味において、当初原価率が目標原価率と位置付けられる。

第3 OCにおける売上に関する会計方針と原価付け替え及び売上の先行計上

1 売上に関する会計方針の変更

OC は、2021 年 9 月期までは、収益認識基準として、企業会計基準第 15 号「工事契約に関する会計基準」に基づき完成基準を採用していた。その後、「工事契約に関する会計基準」が廃止され、企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」が適用されたことに伴い、2022 年 9 月期（2021 年 10 月 1 日～2022 年 9 月 30 日）からは、進行基準、すなわち、一定の期間にわたり履行義務が充足される契約については、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、一定の期間にわたり収益を認識する方法を採用

し、運用を開始した。

ここで、完成基準とは、工事契約に関して、工事が完成し、目的物の引渡しを行った時点で、工事収益及び工事原価を認識する会計処理である。

これに対し、進行基準のもとでは、一定の期間にわたり履行義務が充足される場合に、履行義務の充足に係る進捗度を見積り、その期間中の進捗に応じて徐々に収益を認識することとなる。この場合、当月の売上高は、「(受注金額×当月までの履行義務の充足に係る進捗度)－前月までの累計売上高」で算出されることになる。ここで、履行義務の充足に係る進捗率の見積りの方法は、見積総原価に対する実際原価の割合（インプット法）または契約額に対する実際出来高の割合（アウトプット法）によることになる。OC では、履行義務の充足に係る進捗率の見積り方法としてインプット法を採用しているところ【⁵】、この場合、原価の実績を積み上げる、つまり、人件費や委託費、経費といった原価をより多く計上すれば、履行義務の充足に係る進捗率はより高くなることから、計算上算出される当月や当期の売上高がより多く計上されるという関係になる。

以上のとおり、完成基準の下では、売上高が計上されるのは業務の完成（成果品の納入及び引渡し）時点であり、業務の完成時点までの進捗は売上高には影響しなかったが【⁶】、進行基準（OCでは履行義務の充足に係る進捗率の見積り方法としてインプット法を採用していることを前提とする。）の下では、原価の進捗が売上高に直接繋がるため、売上や利益の管理のために原価管理がより重要となった。

進行基準への移行に伴い、OC では合計 5 回の社内説明会を実施している。

2 原価付け替え

第 2 の 2 (2) で述べたとおり、ある案件について発生した原価を当該案件に計上することが、適切な会計処理の大前提となる。例えば、協力会社からある業務について役務提供を受けた場合には、当該業務に原価を計上することが必要であり、別の業務に原価を計上することは不適切な会計処理となる。

3 売上の先行計上

本事案では、不適切な売上の先行計上も問題となっているため、以下、その仕組みを説明する。

⁵ そのため、OC の社内資料では、当月の売上高は、「(受注額×原価の進捗率)－前月までの累計売上高」で算出されると説明されている。

⁶ ただし、業務の進捗管理として出来高（目的物が出来上がった部分及びそれに相応する請負代金の金額部分を指す。）の管理は必要であり、実際に OC では、完成基準の下でも出来高の管理が行われて来た。

上記 1 のとおり、進行基準の下では、業務・作業の進捗に応じて徐々に売上高が計上される。つまり、OC が協力会社に委託した作業が進捗するにつれて、売上高を徐々に計上することになる。

しかし、OC では、協力会社に委託した作業等がまだ終わっていないにもかかわらず、すなわち、業務はそこまで進捗していないにもかかわらず、協力会社による作業の未実施分の費用を OC が協力会社へ支払う事象が生じていた。協力会社に対する費用を先払いすると、当該業務に係る原価が計上され、見積総原価に対する実際原価の割合が増える（進捗率が上がる）ため、上記 1 で述べたとおり、当月・当期の売上高が増えることになる。このように、作業の未実施分の費用を先払いすることで、見積総原価に対する実際原価の割合を過大に高めることにより、本来計上されるべきではない売上高を前倒しで計上することが可能となる。このような売上の先行計上は、実際の業務の進捗度合いとは異なる売上高を計上するものであるから、不適切な会計処理である。

また、完成基準の下でも、まだ完成していない業務について完成したことにして、売上高を計上する事象も生じていた。これも売上の先行計上であり、不適切な会計処理である。

第 4 協力会社への支払い

次に、OC から協力会社に対する支払いのフローについて整理する。OC から協力会社に対する支払いは、以下のとおり、委託費と経費とで異なる。

1 委託費

委託費については、技術部長の承認を得て注文書を発行し、支払時にも部長承認が必要となる。当委員会が確認したところによれば、協力会社への支払いまでのフローは、概要次のとおりである。

(1) 発注

- ① 管理技術者が、委託申請書類として、見積書及び「協力者打合せ記録・照査チェックシート」を準備する。
- ② 技術部長又は代行者が、委託申請書類を基に見積書の委託内容と金額及び業務件番との整合を確認し、発注を承認する。
- ③ 管理技術者又は代行者が、協力会社に対する注文書及び注文請書を作成し、注文書を送付担当者（各技術部の庶務担当者）に提出する。
- ④ 技術部の庶務担当者は、提出された委託申請書類の内容と委託先及びその金額を記載した外注計画実績一覧表を作成し、協力会社からの注文請書の返送があった際には、注文請書と外注計画実績一覧表との照合を行う。

(2) 支払い

- ① 管理技術者は協力会社へ、納品に必要な書類一式（「成果品照査及び完了報告書」、「成果品照査記録表」及び「協力者打合せ記録・照査チェックシート」）の提出を依頼する。
- ② 管理技術者は、成果品の受取時に、「成果品照査及び完了報告書」を確認するとともに、成果品の確認をする。ただし、成果品を伴わない業務の場合には、協力会社の役務に対する見積書又は精算書の受取りをもって役務の確認とする。
- ③ 協力会社へ請求書の作成を依頼し、発行を受ける。
- ④ 管理技術者は、請求書及び「成果品照査及び完了報告書」を参照し、支払情報を支払情報一覧表に入力する。
- ⑤ 技術部長又は代行者は、管理技術者が成果品を確認していることを、「成果品照査及び完了報告書」又は見積書を基に確認し、承認する。
- ⑥ 経理担当者（ただし、OC は、支払いに関する対応を OCHD のグループ会社に委託しているから、実際の対応を行うのはグループ会社の従業員である。）は、協力会社から発行された請求書を確認し、請求書と支払情報一覧表とを照合する。
- ⑦ 経理担当者は、支払いについて会計システムに入力し、伝票を作成し、財務経理室長に報告する。
- ⑧ 財務経理室長又は代行者がすべての伝票について確認する。
- ⑨ 支払手続きがなされる。

2 経費

経費については、委託費と異なり契約書等は締結されない。つまり、発注のための手続は存在せず、協力会社から請求書が送られてくるところから支払手続きが始まる。当委員会が確認したところによれば、協力会社への支払いまでのフローは、概要次のとおりである。

- ① OC の社内処理のため、協力会社から送られて来た請求書に、OC 担当者が件番を記入する。
- ② OC 担当者から請求書を受理した支払申請者が、OC 様式である支払要求書に費目や金額等を記入し、予算管理者に提出する。
- ③ 予算管理者は、請求書と支払要求書を照合し、支払要求書を承認する。
- ④ 技術部長が支払要求書を承認する。
- ⑤ 支社長が支払要求書を承認する。
- ⑥ 経理担当者が請求書と支払要求書の内容を確認する。
- ⑦ 財務経理室長又は代行者が、これを承認する。

3 件番・件名の記載

第3章第1の5で述べるとおり、本事案では、協力会社が請求書等を発行するに際し、件番や件名の修正（別の業務の件番に変更すること等）に協力していたことが確認された。この点、当委員会がOCに確認したところによれば、委託費については、サイバー攻撃を受ける前までは、協力会社からOCへ宛てた請求書（案）をOCで出力することになっており、すなわちOCの様式でOC宛ての請求書を作成しており、システム上、当該請求書に件番及び件名が記載されていたが、サイバー攻撃後は同システムの停止によりそのような請求書の出力ができなくなり、また請求書を協力会社が作成することも多くなり、請求書に件番や件名を記載することについて統一された社内ルールが存在しない状態になったとのことである。また、経費については、サイバー攻撃以前より、請求書に件名や件番を記載することについて統一された社内ルールは特段存在しないとのことであった。

第3章 調査の結果

第1 本調査の結果

1 はじめに

第1章第1で述べたとおり、OCは、2023年2月27日から行なわれた東京国税局の法人税等の定期税務調査により、OCの第65期（2021年10月1日～2022年9月30日）において、協力会社であるC社への委託費及び経費を同社から役務提供を受けた案件ではなく、別の案件に計上しているとの指摘を受けた。これを契機に、OCHDは、社内調査や外部専門家チームによる調査の結果を踏まえ、当委員会を組成した。

以下では、まず、本調査の契機となった国税指摘案件の概要・動機・内容等を明らかにしたうえで、当委員会の調査の結果【7】判明した、原価付け替えの全社的な蔓延状況や実態の伴わない売上の先行計上の実情について述べ、それら不適切処理の手法や関係者の認識を明らかにする。

2 国税指摘案件

(1) 事案の概要

東京国税局の定期税務調査において判明した原価付け替えは、OCが[]から委託を受けた、[]環境調査検討業務【8】（以下「A 県環境調査業務」という。）において行われていたものであり、OCは、同業務のうち、降下ばいじん、大気質調査、騒音・振動調査等の調査補助業務（以下「A 県環境調査補助業務」という。）を、協力会社であるC社に委託していた。A 県環境調査業務は年度ごとに総合評価落札方式で受注者を決めて行われる業務であるところ、OCは、2015年に初めて当該業務を受注して以降、毎年継続的に受注しており、毎年4月に[]と委託契約を締結していた。また、OCは、A 県環境調査業務を受注した当初より、A 県環境調査補助業務をC社に委託している。

以下では、ある年度のA 県環境調査業務を特定する際には、「R○（あるいはH○）A 県環境調査業務」と表記する（例えば、2022年4月に締結された同年4月1日～2023年3月31日を契約期間とするA 県環境調査業務は「R4A 県環境調査業務」と

⁷ なお、脚注2のとおり、当委員会は、外部専門家チームにおいて調査を担当していたメンバーを中心に構成され、外部専門家チームの調査結果は当委員会が引き継いでおり、本章では外部専門家チームにおける調査の結果も含め記載している。

⁸ []環境調査検討業務は、[]の工事施工に伴う周辺環境への影響を把握するため、工事工程等を踏まえた環境調査の検討及び環境調査を実施し、周辺環境の保全に資することを目的とする業務である。OCにおいては、D支社E部が担当部署として同業務を進めていた。

表記する。)

そして、2018 年 3 月頃、A 県環境調査業務の予算管理者である F 氏（D 支社 E 部所属。現 E 部部長。以下「F 氏」という。）は、2018 年 9 月期の上期の出来高を確保することを主たる目的として（動機や内容の詳細については後述する。）、H30A 県環境調査業務（委託期間：2018 年 4 月 1 日～2019 年 3 月 31 日）における A 県環境調査補助業務に関し、発生見込みの委託費や経費合計約 3,000 万円を、本来 H30A 県環境調査業務に係る原価として計上すべきところ、H29A 県環境調査業務及び H29 県環境調査検討業務（以下「H29B 県環境調査業務」という。H29A 県環境調査業務と H29B 県環境調査業務のそれぞれの委託期間は、2017 年 4 月 1 日～2018 年 3 月 31 日であり、以下 2 件の業務を総称して「H29 環境調査業務」という。）の委託費や経費として計上し（H29 環境調査業務の原価として付け替え）、H29 環境調査業務の納期末である 2018 年 3 月に、C 社に対し約 3,000 万円を支払った。

そのため、結果として、H30A 県環境調査業務の原価が、前年度の H29A 県環境調査業務の原価として先払いされた状態となった。

OC は、その後も A 県環境調査補助業務を C 社に委託しており、2019 年 3 月においても、F 氏は、R1A 県環境調査業務における A 県環境調査補助業務に関し発生見込みの委託費や経費約 3,200 万円を、本来 R1A 県環境調査業務に係る原価として計上すべきところ、H30A 県環境調査業務の原価に付け替えて同額を C 社に支払い、以降 2022 年 3 月まで、次の表のとおり、毎年 3 月に、次年度の A 県環境調査業務において発生見込みの原価 3,000 万円前後（約 2,300 万円～約 3,500 万円）を当年度の A 県環境調査業務へ付け替え、同額（その年 3 月に計上した額）を C 社に先払いしていたことが判明した。

なお、国税からの指摘を受けたのは、表の最下段の案件である。

また、F 氏によると、R5A 県環境調査業務に関しても、国税の指摘を受けた時点で、一部原価を R4A 県環境調査業務に付け替えて原価の先払いをしており、国税による指摘がなければ更なる原価付け替えをする予定であったが、国税の指摘を受けたため、結局、原価付け替えはしておらず、C 社に対して先払いした部分については同社から返還を受けているとのことである。

計上月	原価が発生した業務	計上した業務 (原価付け替え先となった業務)	金額 (税抜)
2018 年 3 月	H30A 県環境調査業務	H29A 県環境調査業務	18,350,000
		H29B 県環境調査業務	12,150,000
2019 年 3 月	R1 A 県環境調査業務	H30A 県環境調査業務	32,100,000
2020 年 3 月	R2 A 県環境調査業務	R1 A 県環境調査業務	23,720,000
2021 年 3 月	R3 A 県環境調査業務	R2 A 県環境調査業務	29,000,000

2022 年 3 月	R4 A 県環境調査業務	R3 A 県環境調査業務	35,000,000
------------	--------------	--------------	------------

(2) 原価付け替えに至った事情

ア 契機（C 社側担当者の発言）

F 氏は当委員会に対して、A 県環境調査業務において原価の先払いを行ったのは、C 社側の担当者（以下「**C 社側担当者**」という。）とのやりとりの中で、2018 年 3 月頃、H30A 県環境調査業務における A 県環境調査補助業務について、手付金のような支払いがあるとありがたい、という話があったことがきっかけ（契機）であったと述べている。

具体的には、C 社との間でやり取りをしていた D 支社 E 部所属の担当者（以下「**OC 側担当者**」という。）は当委員会に対して、2018 年 3 月頃、C 社側担当者から、「4 月 1 日からこの業務に着手しなければならない。」「最初の時点でかなり現地に入らなければならない。そうするとその前の段階で人の手配や機材の手配があり、（その支払いが）大変だ。」などと、委託契約締結前に費用が発生するので、金銭的に厳しいという趣旨の相談を受け、それに対し「着金金的なものを支払えばスムーズにいきますかね。」などとやり取りをしていく中で、先払いすることになったと述べている。

この点、C 社側担当者も、当委員会に対し「先にお金が出ていく。そのため、金銭的に厳しいので前払いがほしい。」と F 氏あるいは OC 側担当者に話したと述べていることからすると【⁹】、F 氏が述べるように、2018 年 3 月に行なわれた原価付け替えは、C 社側担当者の発言がきっかけ（契機）になったことが認められる。

イ 動機（OC 側の事情）

【出来高の確保】

当委員会が確認したところによれば、C 社側担当者からの上記発言を受けた OC 側の F 氏には、C 社側の希望を受け入れる下記のような事情があった。

本来、次年度の受注見込みが立ってから【¹⁰】契約締結前に委託費や経費が発生した場合、それらを支払うためには、未契約業務件番（仮件番）の作成を経理に申請し、その仮件番に契約締結前に発生した原価を計上する必要がある。このよ

⁹ なお、当委員会が実施したヒアリングにおいては、ヒアリング対象者によって前年度の業務の原価の先払いにつき「着手金」「準備金」「前払い」等、呼称がまちまちであるが、同義であるため、対象者の回答をそのまま引用することとする。

¹⁰ A 県環境調査業務の場合は、3 月に [] から特定通知書が届くので、その時点で次年度の受注の見込みが立つことになる。

うに、前年度の業務に原価を付け替えなくとも、所定の手続きを踏めば、契約締結前に発生した委託費や経費を支払うことは可能であった。

しかし、F氏においてそれをしなかったのは、F氏側にも出来高を確保したいという事情があったからである。

すなわち、OCでは出来高の目標達成が強く求められており、特にD支社E部においては、月ごとの出来高を確保することが困難で、通常の業務では出来高を確保することができずにいた。そして、同部では2018年3月時点において、同年9月期の上期の出来高が3,000万円ほど計画に達しておらず、出来高の確保は喫緊の課題であった。そうした中、F氏は、G氏（当時のD支社E部部長。現D支社副支社長。以下「G氏」という。）から「出来高が足りないの、どうにかならないか？」との相談を受けた。出来高を確保しなければならないと追い詰められたF氏は、対応を模索する中で、H30A 県環境調査業務に係る原価約3,000万円をH29A 県環境調査業務に計上すれば、課せられているノルマを達成できる（2018年9月期の上期の出来高をあげる）とともに、C社へ原価の先払いをすることができることを思いついた。

なお、F氏によれば、2018年9月期以降も同様の原価付け替えを行なったことについては、出来高をあげたいという思いは同様にあったとのことであるが、「最初に1回やってしまっ、毎年3月に同じようなことを繰り返した」としており、2018年9月期以降も、先払いした分だけ翌年度のA県環境調査業務の原価率が良くなりすぎることを回避するために、每期原価の先払いを続けざるを得なかったことも述べている。

【人員配置転換（いわゆる「人出し」）の回避】

F氏は、当委員会に対して、真の動機は出来高の確保にあるものの、そもそも原価を付け替えてまで出来高確保の達成を目指した背景事情には、人員の配置転換、いわゆる「人出し」の回避があったと述べている。「人出し」とは、出来高が当初計画より不足した場合に、受注した業務では部の人件費を賄っておらず、ひいては余剰人員がいるとみなされ、部の人員が他部に手伝いに行かされることであり、E部においては実際に過去に数回人出しを行った経験があるとのことである。F氏によると、人出しが行われると、E部に残った人員にしわ寄せがいくほか、配置転換の対象となった従業員が本来の業務外のことをしなければならず、辛い思いをすることになる。そのため、E部内では、人出しはいわばトラウマのように辛い記憶となって残っており、人出しは絶対に避けなければならないこと、そのためには出来高を必ず達成しなければならないという意識が部内にあったことが認められる。この点については、G氏も同様のことを述べている。

【その他の事情】

・翌年度の原価の余裕確保

F氏は、出来高をあげたいという動機のほか、翌年度分の原価の余裕を持ちたいという意図もあったことは否定するものではないと述べる。しかし、主たる動機としては、まずは出来高の確保であり、翌年度の原価に余裕をもたせたいという意図は副次的なものに過ぎないとのことであった。

・売上の先行計上

当委員会は、C社に対する原価の先払いについて、売上の先行計上の意図もあったのではないかと確認した。しかし、F氏は、「自分自身は、最後に売上を無理矢理あげさせられたという業務はなかった。架空の支払いをしても、していなくても、業務として終わる月は同じであったという認識。そのため、業務完成月を無理矢理前倒して終わらせたことはない。売上ではなく、出来高をつくるために前倒しで支払っている。」と述べ、C社に対する先払いは売上の先行計上の意図はなく、あくまで（社内の）出来高目標を達成するために行ったものであるとのことであった。

ウ 小括

以上の動機から、F氏は約3,000万円の原価付け替えを行い、C社に対して先払いを行うことによって、2018年9月期の上期の出来高を確保した。

(3) 具体的な内容

ア 金額の決定

F氏は当委員会に対して、C社に支払った約3,000万円という金額については、C社から「3,000万円がほしい。」という具体的な要請があったわけではないと述べている。そして、付け替え額が約3,000万円となった経緯については、前述のとおり、G氏から「出来高が足りないので、どうにかならないか？」旨の相談を受け、G氏とのやり取りの中で、「この数字を使えば、課せられているノルマを達成できそうだ。」と思いつき、「当時出せる金額が3,000万円だったので、3,000万円とすることとした。」旨の説明をしている。

これについては、G氏も当委員会に対して、3,000万円という数字はG氏とF氏の2人の間で決めたと述べており、また、OC側担当者も「C社から具体的な金額の希望を言われたことはない。」と述べる。

また、C社側担当者も当委員会に対し「請求、支払はOCの指示で行っていた。」とG氏等の説明に沿う内容を述べていることからすれば、先払いする金額はF氏とG氏が相談の上決定し、C社に提案したことが認められる。

イ 手法

A 県環境調査業務の予算管理者である F 氏は、第 2 章第 4 の 1 及び 2 において述べたとおり、委託費や経費の支払のために請求書等を用意する必要があった。

F 氏が当委員会に述べたところによると、F 氏は、(経理が原価付け替えに気付かないようにするため) OC 側が C 社側に対し、請求書等に記載してもらう件名や件番を指定していたとのことであり、「特に(経費の請求書)件名について、単純に『データ処理』とか、分からない件名(業務を特定できない件名)にしてくれと頼んだ。」と述べている。

この点、C 社側担当者も、「委託費については OC から件番や件名が埋められた請求書等の様式(書類)が送られてきてそれに押印していた。」「経費については件名と金額を指示され、それに従って請求書を作成していた。」旨を述べており、OC 側が C 社側に対して、請求書等の記載内容を具体的に伝え、発行を依頼していたことが認められる。

また、OC 側担当者によると、原価を付け替えて C 社に先払いをする際、実際の原価発生年を確認する内容のメール(例えば、「この費用は、本当は平成 30 年度のものである。」というメール)を送り、その返信をもっていわば裏の合意としていたとのことであった。

(4) 関係者の認識

ア G 氏

G 氏は当委員会に対して、国税指摘案件の発端となった H30A 県環境調査業務における原価付け替えは、2018 年 3 月に、G 氏の方から F 氏に相談したことが契機となったと述べている。

この点、G 氏の当初の相談の意図は、契約上、4 月支払予定の業務であっても、3 月までに生産できている分については、3 月に支払うという、いわゆる中間払いができるような案件はないか精査してほしいというものであったとのことである。しかし、F 氏から「このような方法はどうか」と提案を受けた内容は、H30A 県環境調査業務の原価を H29A 県環境調査業務に付け替えるという方法であった。G 氏は、F 氏から受けた提案が、原価を付け替えて先払いするという方法であることを認識していたが、それをそのまま実施させた。したがって、G 氏においても F 氏の行為は、「中間払いを超えた原価の先払いである」ということを認識した上で実施を承認したことが認められる。

イ 支社長(H 事業本部長・I 支社長)

G 氏は、当委員会に対し、C 社への前年度分の業務として先払いをするについて、当時 D 支社長だった H 事業本部長から承認は取っておらず、その後、支

社長に就任したI氏（以下「I支社長」という。）にも報告相談はしていないと述べている。デジタル・フォレンジック調査においても、H事業本部長やI支社長がA県環境調査業務において原価付け替えにより委託費及び経費の先払いが行われていたことを認識していたことを示すメールなどは検出されていない。したがって、当時のD支社長がかかる事実を認識していたとは認められない。

(5) F氏による他の案件からA県環境調査業務への原価付け替え

国税からの指摘を受けて実施した社内調査の過程で、F氏はA県環境調査業務以外の原価についても、A県環境調査業務の原価に付け替えをしていたことが判明した。

すなわち、F氏が当委員会に対して述べたところによると、A県環境調査業務においては、主たる動機は、あくまで出来高の確保にあり、目標原価率の達成（原価の平準化）という意図はなかったとのことであった。しかしながら、A県環境調査業務における原価付け替えを繰り返していく中で、A県環境調査業務とは別の案件について、原価率が順調に推移しているように見せるため、原価の平準化を求めるようになり、金額の規模が大きく、原価率も良かったA県環境調査業務に付け替えるようになったと述べている。こうした意図により、A県環境調査業務に他案件の原価を付け替えたものは以下の表のとおりである。

支払処理年月	支払先 (協力会社)	原価が発生した業務	計上した業務 (原価の付け替え先となった業務)	金額 (税抜)
2022年6月	C社	R4 〃 調査	R4A 県環境調査業務	240,000
2023年1月	(株) 〃	R4 〃 調査	〃	1,000,000
2023年2月	C社	民B 〃 大深度振動調査	〃	3,600,000
2023年3月	(株) 〃	R4 〃 作成業務	〃	2,000,000
2023年3月	C社	民B 〃 大深度振動調査	〃	3,180,000

かかる原価付け替えは、F氏が行ったものであるが、G氏も当委員会に対して、「直接の報告、相談は受けていないが、F氏から『他の人から、原価率が悪くて困っているという相談があった。』という報告を受けていたので、このような原価付け替えをやっているのだろうとは思っていた。」「そういうことをしているとは分かっていた。」と述べ、かかる原価付け替えを認識・認容していたことを認めている。なお、かかる原価付け替えについて、I支社長が認識していたとするヒアリング結果やメールなどは検出されていない。

(6) 小括

以上のとおり、国税指摘案件は、OC が [] から、2016 年 9 月期以来 7 年連続して受注し、OC が協力会社に 7 年連続で委託してきた業務において行われた原価付け替えであったため（なお、原価付け替えが行われたのは、取引が開始された 2 年後の 2018 年 9 月期以降である。）、虚偽の請求書の発行など、協力会社からの協力を得やすい特殊な事情があった。そのため、他の案件において同様の原価付け替え・出来高の先行計上が発生している可能性は低いと思われていた。

しかし、社内調査、それに続く外部専門家チームによる調査の過程で、原価付け替えのみならず、売上の先行計上も行われていた可能性があることが判明したため、OCHD は、当委員会を設置することとし、調査範囲を拡大してより徹底した調査を行うこととなった。

以下、国税指摘案件のほか、当委員会の調査において判明した結果を類型ごと（原価付け替え、売上の先行計上）に論じる。

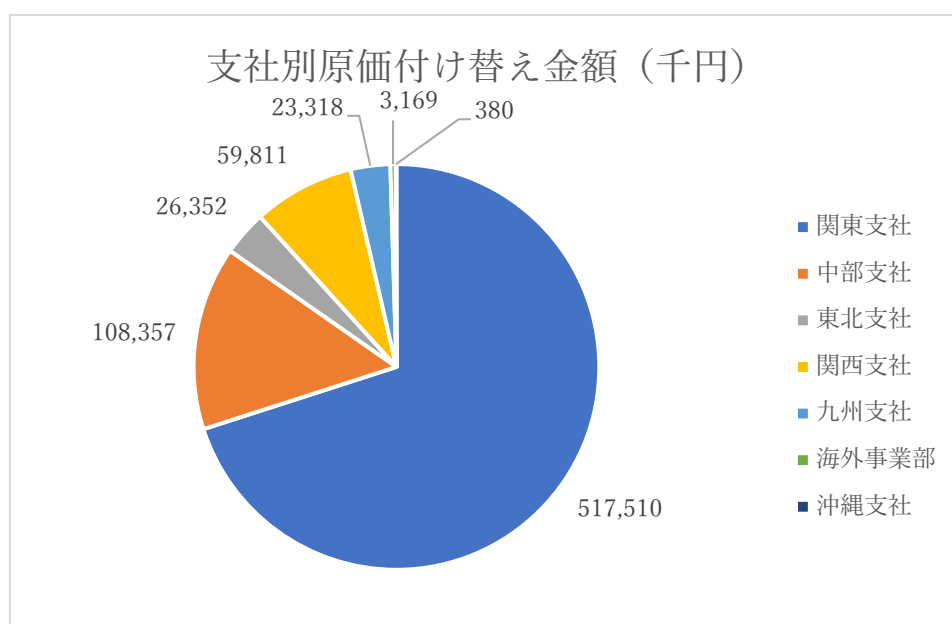
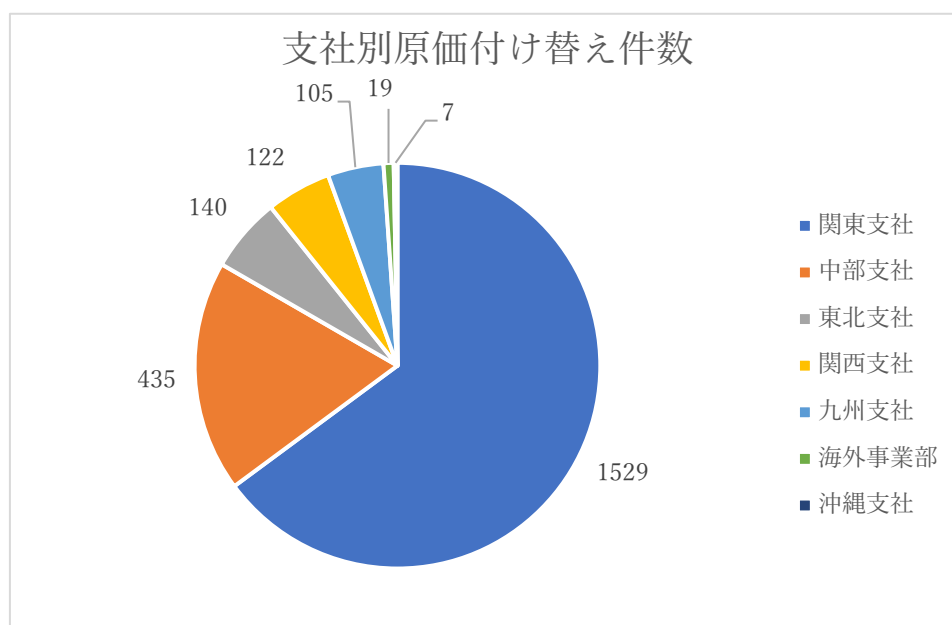
3 原価付け替えの蔓延

OC で行われていた原価付け替えは、5 で述べるとおり、協力会社との通謀による請求書等の改ざんが見受けられるなど、証憑等の客観的資料のみでは事実確認が難しいものであったことから、当委員会（外部専門家チームを含む。以下同じ。）は、OC の予算管理者及び技術系管理職【¹¹】を対象とするアンケート調査を実施した（技術系管理職は第 2 回アンケートのみ実施）。アンケート調査の結果、原価付け替えは全支社に蔓延している状況にあり、付け替えの対象も、社内人件費、委託費、経費等様々な科目に及んでいることが明らかになった。なお、下記のとおり、アンケート調査は一定の期間に絞って実施したが、ヒアリング調査やデジタル・フォレンジック調査の結果を踏まえれば、アンケート調査対象期間の前においても、全社的に原価付け替えが行われていたと認めることができる。

(1) 第 1 回アンケート（2021 年 10 月～2023 年 6 月対象）

第 1 回アンケートでは、2021 年 10 月～2023 年 6 月において予算管理者を務めたことがある者 406 名を対象にアンケートを実施したところ、196 名（約 48%）から原価付け替えを行ったことがあるとの回答があり、付け替えの件数は 2357 件、金額は原価合計 7 億 3889 万 7401 円であった。各支社の原価付け替えの申告状況は以下のとおりである。

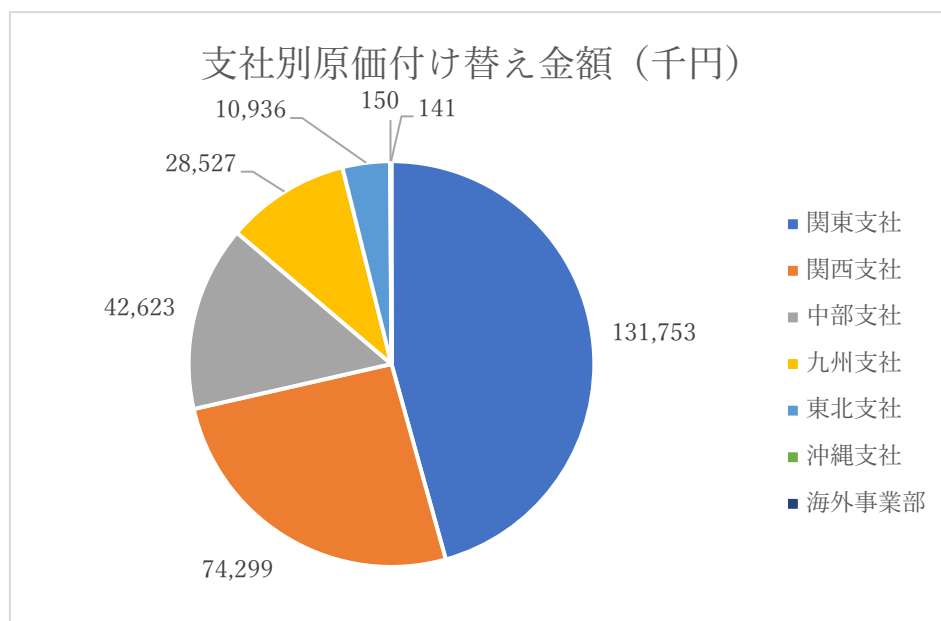
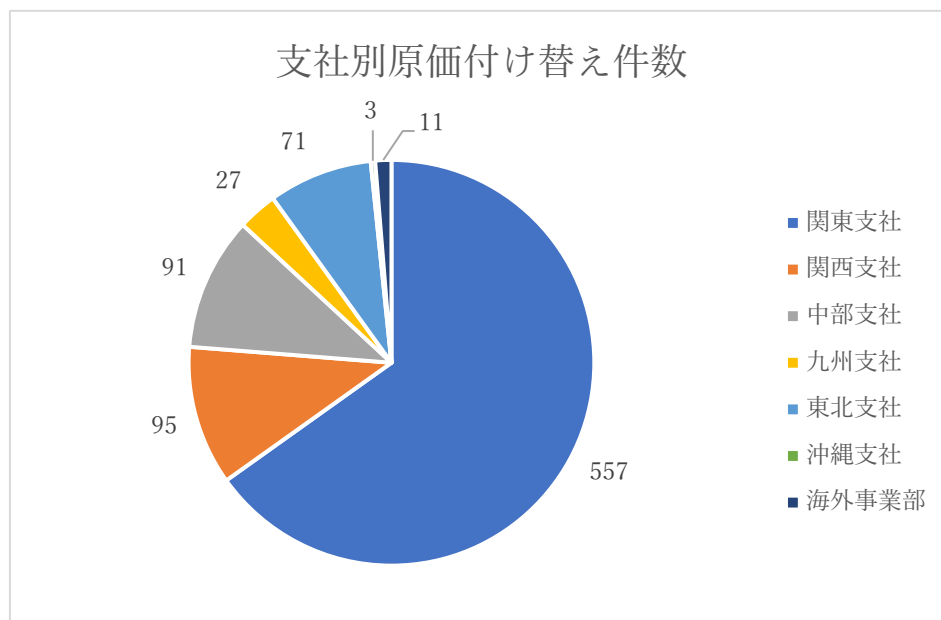
¹¹ 技術部門に属する 5 級職以上の者で、支社長、副支社長、事業部長、副事業部長を含み、品質管理担当者、営業担当者を除外した 48 名を対象とした。



(2) 第2回アンケート（2020年9月～2021年9月対象）

第1章第4で述べたとおり、会計方針の変更によって本事案の実態が変わっている可能性もあったため、当委員会は、完成基準を採用していた2020年9月（単月）及び2021年9月期を対象とする第2回アンケートを実施した。第2回アンケートでは、2020年9月～2021年9月において予算管理者を務めたことがある者424名及び

技術系管理職 48 名【¹²】を対象にアンケートを実施したところ、予算管理者のうち、120 名（約 28%）から原価付け替えを行ったことがあるとの回答があり、付け替えの件数は 855 件、金額は原価合計 2 億 8843 万 0020 円であった。各支社の原価付け替えの申告状況は以下のとおりである。



¹² 技術系管理職は第 1 回アンケートでは対象としなかったため、対象期間は 2020 年 9 月～2023 年 6 月とした。

(3) 原価付け替えの理由

OC の予算管理者が原価付け替えを行っていた理由は、概ね以下に区分される。

① 原価の平準化

OC では、目標原価率が支社ごとに定められており、各支社では、当該目標原価率を支社として達成するため、傘下の各技術部に対し目標原価率を定めていた。また、各予算管理者には、上記目標原価率を踏まえた原価計画を立案するとともに、業務遂行中に原価率が上昇することがないように、適切に管理することが求められていた。そうしたことから、担当する個別案件の原価率を目標原価率になるべく近づけるために、予算管理者による原価付け替えが行われていた。

この点、OC の予算管理者は、当委員会のヒアリングに対し、以下のとおり述べている。

- ・ 完成基準時代は、赤字業務や原価が高い業務がリスト化され、どうやって改善するのか、できるかできないかを問われていたので、それを避けるのが動機だった。進行基準になってからは、本社から理由等を問われることはなくなったが、付け替えをしなければ利益が上がらない。大赤字を出せば部や支社全体にも迷惑をかけてしまう。
- ・ この会社に来てみると割とみな付け替えをして原価率を守っていた。やってはいけないことだが、少しであればやりくりの範疇という意識でやった。
- ・ 会社による原価率の管理が厳しく、原価率が凸凹しているのかどうかをモニタリングされており、凸凹していると指摘を受ける。そのため、指摘を受けるくらいなら原価付け替えをしようと思った。
- ・ 月々の計画値と実績値が乖離しないように強く言われていた（50～100 万円程度の乖離があると指摘を受ける）。具体的には、進行基準に会計基準が変更されることに伴う説明会で、「（月々の計画値と実績値に）ズレがないように」という話があった。具体的な方法に関する指示はなかったが、そうする（付け替える）ものだと受け止めた。
- ・ 目標原価率をクリアできない案件で付け替えをしたり、先に売り上げる案件で余裕があればそこに原価を付け替えたりといった感じのことをしていた。
- ・ 発注者から追加検討依頼があったが、変更契約を締結できるのが工期の後半になり、それまで原価率が悪化してしまうため、原価率を平準化しようと考えて付け替えた。
- ・ 工期がまだ後ろの案件で不測の事態が起きた場合に備えておきたいというのが理由である。前年度で余裕があったので、そこに翌年度の原価を付け替えていた。そういった意味での原価の平準化である。

- ・ 元々は個々の業務の原価率を提示されたことはなかったが、ここ1年くらいで、個々の業務ごとの原価率が出されるようになった。そのため、原価率は固定しなければならないというように認識が変わった。

② 本来の件番が売上済み

OC のシステム上、案件が売上処理されると当該案件については、追加の原価計上ができなくなるところ【¹³】、案件によっては売上計上した後でも、発注者より手直しなどの依頼があり、追加で原価が発生することがある。このような場合、本来、直接原価として計上するのではなく、間接原価として計上する（手直し件番と呼ばれる件番に原価を計上する。）ことが求められていたところ、手直し件番を申請することが煩雑であったことを理由に原価付け替えが行われることがあった。

この点、OC の予算管理者は、当委員会のヒアリングに対し、以下のとおり述べている。

- ・ 業務が終わった後の作業について原価を計上する場合、手直し件番を利用することが正しい手段であることは理解している。しかし、自分が属する部では、リスクメール【¹⁴】を全社に送らなければ手直し件番は取得できないと言われていた。手直し件番が利用できることはわかっていたが、リスクメールを出せば本社や支社長からいろいろ言われ、その方が大変で面倒。それほど的事案ではないし、他の件番に余裕があったので、付け替えた。面倒だと思うのは、本社から言われるのも支社長から言われるのも両方である。
- ・ 本来であれば手直し件番で対応すべきだった。しかし、例えば、工事が差し迫った状況でミスがあり、追加で図面作成や設計計算をしなければならないという急ぎの案件においては、迅速に対応するために、手直し件番を申請せずに他の案件に付け替えることで対応してしまった。
- ・ 本来であれば手直し件番を取ることになる。手直し件番を取らなかった理由は金額が小さかったからである。金額の大きな委託費が発生した場合には手直し件番を取得したと思うが、小さな金額で手直し件番まで取るのは面倒だと思った。
- ・ 協力業者へはもっと早く支払わなければいけなかったが、本来の件番は既に売り上げてしまっているためお金がなく、計上した件番に余裕があったので、そこから支払いをした。

¹³ 売上処理をすると件番は期中の間は G 件番に変更になる。G 件番には追加原価の計上はシステム上可能であるが、OC では、原則として G 件番には追加原価計上を認めていなかった。

¹⁴ OC ではリスク事案が発生すると本社及び支社の全管理職宛にリスク概要、経緯、対応状況をメールで報告する必要があった。

③ 本来の件番の作成遅れ

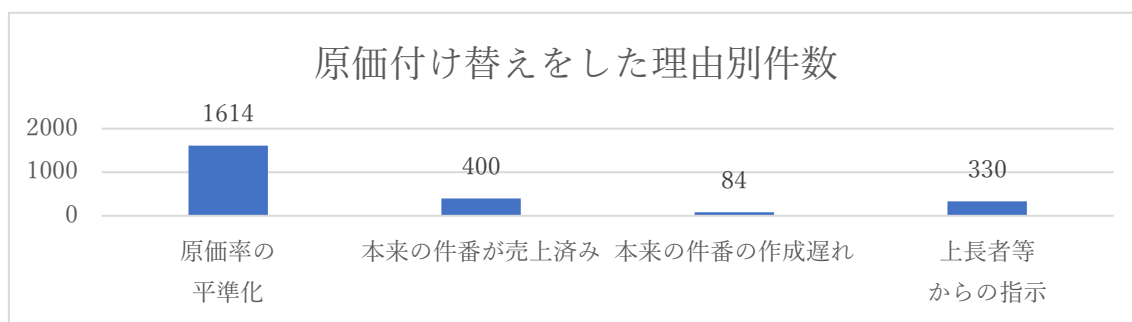
OC のシステム上、発注者との契約が締結されないと本契約業務としての件番を申請することができず、発生する原価を当該業務に計上することができない。そのような場合、本来であれば未契約業務件番（仮件番）を申請し、そこに契約締結前に発生した原価を計上する必要があるところ、申請手続きやその後の管理の煩雑さから原価付け替えが行われていた。

この点、OC の予算管理者は、当委員会のヒアリングに対し、以下のとおり述べている。

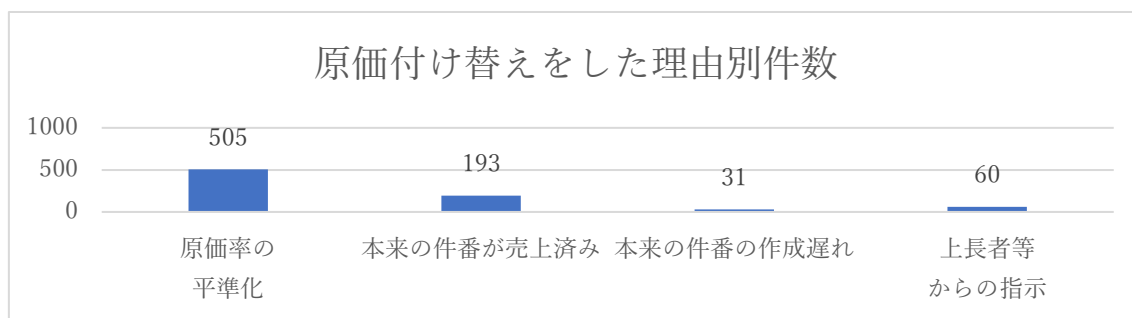
- ・ 本来であれば仮件番を取るべきだったが、仮件番を取るためには「どれだけの期間かかる予定なのか」等を説明する必要がある、支払時期までに仮件番の発行が間に合わないと思った。また、仮件番を取るためには営業の理解も必要である。一時期、随意契約でなければ（案件獲得が確実でなければ）仮件番を出すことはできないと言われたこともある。しかし、発注者側が随意契約をしない場合もあり、その場合には「万が一ということがあるため（契約できない可能性があるという趣旨）仮件番は発行できません」となってしまう。
- ・ 本来ならば仮件番を作るべき場面だったが、契約がもうすぐできると聞いており、件番もすぐできると思っていたので、そうしなかった。たしかに、業者に支払うときに仮件番を作ることもできた。しかし、すぐに支払をしたかったので、仮件番を作って時間がかかるのは避けたかった。
- ・ 契約未了で業務を始める場合もある。変更があり顧客から追加でお金をもらうべきところ、作業は発生しているが契約未了で、費用をつけられなかった。会社の仕組み上は仮の件番を作成してつける必要があるが、手続きが面倒なので、今ある他の業務で支払いをして、契約締結をしたら立て替えていたもので計上していた。

原価付け替えにおける各理由の占める割合は以下のとおりである（複数回答や理由の記載のないものもあった。）。なお、アンケートではその他の理由として「上長者等からの指示」という回答があるが、上長等からの指示や依頼も上記の各理由に基づくものである。

(第1回アンケート)



(第2回アンケート)



④ 支社主導による原価付け替え

2021年8月、OCはランサムウェアによるサイバー攻撃を受け、業務上のデータが一部喪失するなど重大な被害を被った。これを受けてOCでは、サイバー攻撃を受けた64期(2020年10月1日～2021年9月30日)から65期(2021年10月1日～2022年9月30日)にかけて繰り越される業務(以下「繰越業務」という。)については、平均計画原価を当初67.3%から72.9%とし、繰越業務の原価総額を当初112.9億円から122.2億円と約9.3億円加算することによって、繰越業務に関して生じていたサイバー攻撃の影響に伴う様々な課題解決を行うこととした。

OCの事業本部は、発生が見込まれる費用の区分を示しつつ、区分ごとの内訳を各支社に検討させ、各支社は個別の繰越業務ごとに各区分に応じた原価を見積もり、それを集積したものを「課題解決計画」として管理運用し、課題解決件番(X件番及びY件番。以下、総称して「XY件番」という。)として、元件番から分割して管理運用していくこととなった。

このように、XY件番は、個別の繰越業務ごとに65期に発生が予想される原価について、元件番から分割して原価計画を立案したものであり、本来、当該元件

番における繰越業務において使用される原価が計上されるものであった。ところが、D 支社では、XY 件番の申請にあたり、支社内で付け替えを前提とした申請が一部行われ、その結果、XY 件番として見積もられた実行予算が元件番の繰越業務とは別の業務で使用されていた。

これらは、D 支社の副支社長であった J 氏【¹⁵】を中心に、個別の繰越業務ごとに 65 期に発生が予想される原価（課題解決費用）について集計したものを各部の生産目標値の比率に応じて配賦し、各部において配賦された原価のうち一部については、個別の繰越業務とは無関係の業務にて使用することを前提とした XY 件番の申請が行われていた。そのため、XY 件番の申請にあたり、申請する業務とは別の部に所属する管理技術者が予算管理者として記載されている件番もあり、当該 XY 件番にかかる実行予算は元件番の繰越業務とは別の部の業務で使用されていた事実が認められた。

サイバー攻撃という緊急事態のなかで、繰越業務にどのような影響が発生するか（どのような原価が発生するか）は、将来に対する見積もりであり、個別の積み上げで集積された見込み原価を生産目標値で配賦したこと自体は見積もりの手法として特段誤りであるとは言えない。しかしながら、サイバー攻撃に対する課題解決費用を XY 件番として管理運用していくという方針のなかで、D 支社における対応は、原価付け替えを前提とした件番の申請になっていたため、当該 XY 件番にかかる実行予算が元件番の繰越業務とは別の部の業務で使用されることとなり、必然的に原価付け替えに繋がった。それだけでなく、D 支社の対応は、支社として予算管理者に対して、「原価付け替えを容認する」という誤ったメッセージを与えるものでもあった。この点、当委員会が行ったアンケート調査やヒアリング調査においても、複数の D 支社の予算管理者から、かかる XY 件番の対応は原価付け替えの指示であると受け止めたとの意見が寄せられた【¹⁶】。

¹⁵ この点、J 氏は当委員会のヒアリングに対し、「当初本社は個別の繰越業務ごとに 65 期に発生が予想される原価（課題解決費用）について原価計画を立案し、当該業務においてかかる費用を使用することを考えていたのだろうが、D 支社には 10 程度の部がある中で、XY 件番を付けることのできる案件を持つ部署とそうではない部署とで不公平が生じるため、部の生産目標値に応じて割り振って対応することとした。それが適切な使い方だと思っていた。」と述べている。

¹⁶ アンケート調査では「X 件番、Y 件番の処理手順は、現場からすれば、原価付け替え以外の何ものでもありません。これが許されるなら、他の業務も一度分割して、件番を分けた上で他業務の支払いをその件番で払うことが可能です。」と回答する者もいた。

4 売上の先行計上

本調査の結果、原価付け替え以外にも、OC において売上の先行計上が行われていることが明らかとなった。かかる不適切な処理も協力会社と通謀するなどして行われ、請求書等の証憑からだけでは、役務提供が未了の分まで支払いが含まれているかの事実確認が難しいことを踏まえ、当委員会は、原価付け替えと同様にアンケート調査を実施した。結果は、以下のとおりである。なお、第1回アンケート（2021年10月～2023年6月対象）は進行基準時代、第2回アンケート（2020年9月～2021年9月対象）は完成基準時代を対象としている。

（第1回アンケート）

「担当業務において、仕入業者、取引業者に対して架空の支払（例：売上の計上を早めるために納品前に請求書を発行させ支払う行為、将来的な原価付替えに備える等の目的で、原価率に余裕がある業務について、仕入業者・取引業者に対して実際の業務委託費用よりも高額な請求をさせる行為）や支払の繰延（例：原価率に余裕がない業務について、仕入業者・取引業者に対して実際の業務委託費用よりも廉価な請求をさせ、後日、その分別の案件に対して高額な請求をさせる行為）の指示を行ったこと」があるかについて質問をしたところ、106件の回答があり、そのうち、83件が売上の先行計上と認められた。

（第2回アンケート）

「2020年9月～2021年9月までの間において、適正な理由なく意図的に売上計上月（業務完成月）を変更した案件」があるかについて質問をしたところ、15件の回答があり、そのうち、5件が売上の先行計上と認められた。

OCの予算管理者は、役務提供が未了の部分も含め支払いをした理由について、当委員会のヒアリングに対し、以下のとおり述べている。

- ・ 部長の指示により計上したものである。部長は、外注先への委託費を支払わないと出来高が上がらないため、部の目標値を達成するために指示していた。
- ・ 9月末段階で出来高が不足していた。9月に前倒しできるものがあれば、前倒ししなさいといった指示があった。前倒しするにあたって終わっている案件か終わっていない案件かといった細かい確認はなかった。終わってない案件でも前倒しできるのであれば、そうするよという指示と受け取った。
- ・ 9月当時、うちの部署で出来高が足りないという周知があり、申告している数字に近づけなければならないと聞いた。委託費など、前払いできるものは、9月で

処理してしまいなさいという指示があり、それに則って、本来 10 月末で契約していたものを 9 月に役務提供が終わっていない部分も含めて全額支払ったということ。

- ・ 3 月末に売上を上げる目的で翌年度の作業分を事前に支払った。期跨ぎの案件ではない。3 月時点で協力会社は作業をしていない（架空）。当時から余裕がある案件があれば、早めに払って売り上げるといことは昔からある話である。後ろになると、数字が厳しくなり支払えないということがあるのでそれを避けるためである。

この点、完成基準時代において、件数は 5 件と少ないものの、出来高が 100%に達しており、今後、出来高の追加が見込めず費用のみ支出されることから、残作業が残ってはいるものの売上を計上した事案や、本社から売上の可否の検討を指示された際に、作業未了ではあるがほぼ完成しているものであるため、完成したものととして翌期に発生する原価を削除して売上処理した事案など、原価の先払いを伴わずに売上を先行計上したケースも存在した【¹⁷】。

また、完成基準時代には、売上ではなく、出来高の（社内）目標を達成するために、役務提供が未了の部分の支払いが行われるケースもあった。かかる処理も不適切な処理ではあるが、完成基準時代は出来高が売上とは連動していないため、決算への影響は生じていない。しかし、OC では、このような出来高を嵩上げするための原価の前倒し計上が行われていた。前述した国税指摘案件もこれに該当する。

5 手法

(1) はじめに

以上のように、OC では原価付け替えの全社的蔓延や売上（出来高）の先行計上が生じていたが、原価付け替えや売上（出来高）の先行計上をするにあたり、予算管理者が実際に原価の支払処理をするためには、請求書等の証憑類を整える必要があった。そのため、不適切な処理を実施するにあたっては、原価付け替えや売上（出来高）の先行計上いずれの行為においても、OC の担当者が協力会社の担当者に依頼して、請求書に記載する件名を本来の案件のものから他の案件のものに変更してもらい、庶務担当者や経理担当者において原価付け替えや売上（出来高）の先行払いに気付かないように偽装するといった行為がなされていた。

本事案では、このように不適切な処理にあたり、協力会社との通謀（偽装）があるという特徴があり、以下では、かかる通謀（偽装）について、当委員会の調査に

¹⁷ 売上処理した後に発生する原価については、他の件番に付け替えたり、間接費など業務に紐づかない費用として計上していたようである。

よって確認された具体的な類型と協力会社が OC の要請に応じた理由を明らかにする。

(2) 協力会社との通謀（偽装）の類型

ア 件名や件番を指定して請求書等を作成してもらう類型

まず、原価付け替えについて、OC の担当者が協力会社の担当者に対して、請求書等に本来の案件とは異なる案件の件名（業務名）、件番を記載するよう依頼し、協力会社の担当者がこれに応じるといった類型が確認された。

具体的には、件名と件番の両方を協力会社側で記載する場合のほか、協力会社側では件名のみ記載し（件番は空欄）、件番は OC の担当者が記載する場合もあった。

なお、当委員会のヒアリングにおいては、委託業務（委託費）の場合には、請求書だけではなく、見積書や発注書の作成も必要とされ、手続きが煩雑になるため、請求書のみで支払いを受けることのできる経費（印刷や製本の費用や派遣社員の人件費等）を利用したと述べる者も多かった。

イ 業務を特定できない件名の請求書等を作成してもらう類型

次に、同じく原価付け替えについて、請求書等の件名を「〇〇県〇〇道路詳細設計」といった案件に紐づく記載にせず、「道路〇〇検討」、「〇〇業務〇人工」、「データ整理一式」といった記載にするといった類型が確認された。すなわち、業務の場所（地名）や道路や橋の名称を記載せず、案件が特定されない件名にすることで、原価付け替えをしやすくする（件名を見ても付け替えの事実がわからないようにする）との手法である。

印刷や製本といった経費については、もともと請求書等に業務の場所等、案件の特定につながる記載をしないことが多いことから（「印刷代」といった記載のみであることが多いことから）、OC の担当者から協力会社の担当者に何らの記載の変更も求めないこともあれば、案件の特定につながる記載がなされている場合には、一旦協力会社から提出された請求書等の件名を変更するよう、OC の担当者から協力会社の担当者に依頼し、出し直してもらうこともあった。

これらは要するに、案件が特定されない抽象的な記載にするという手法であり、明らかに事実と反する記載（本来の案件や件番とは異なる案件や件番）を求めるものではないため、上記アよりも広く行われていたことが窺われた。

ウ 先行支払いを行い、いわゆるプール金を作る類型

上記ア、イほど広く行われていたものではないが、売上（出来高）の先行計上について、（原価付け替えの準備（原資作り）としても機能するものとして）請求

書発行のタイミングを指示する種類のほか、いわゆるプール金を作ることも行われていた。

これは、OC の担当者が協力会社の担当者に依頼して、まだ協力会社が着手していない業務の対価を先行して請求させて支払いを行い、売上（出来高）を計上するとともに、その後、当該支払を他の業務の支払に充当する（原価付け替えを行う）というものである。

プール金を作るにあたっては、OC の担当者から協力会社の担当者に請求してもらいたい金額を伝え（指示して）、協力会社の担当者にて当該金額の請求書を作成、提出していた。プール金の作出は、印刷や製本といった毎年（毎月）継続して発生する業務において行われることが多く、協力会社側で表を作成する等してプール金の残金を管理し、OC の担当者にて充当する業務を指定して精算するといった運用がなされていた。

なお、当委員会の調査では、プール金の額は、1 業者あたり 200 万円～600 万円程度であり、協力会社からは、協力会社の決算期には精算したい（残高をゼロにしてもらいたい）との要望がなされることもあった。

エ その他

このように、OC の担当者は発覚を免れるため、協力会社に依頼し、請求書等の件名や件番を変更してもらうこともあったが、特にこういった対応をすることなく、本来の案件とは異なる案件の経費として支払うものとして庶務担当者や経理担当者にそのまま（件名や件番に齟齬がある）請求書を回すこともあった。

しかし、OC ではそのような場合でも、問題が発覚することなく（庶務担当者や経理担当者から指摘を受けることなく）支払いがなされることも少なくなかったようである。当委員会のヒアリングにおいて、原価付け替えを行った OC の担当者は、「早く支払を行いたいと思い、業務名と請求書の件名が異なったまま庶務担当者に回したが何も指摘を受けなかった。少額であったため見落としのかもしれない。」「特に何も言われないうまま通ってしまった。件名と件番のチェックが十分に行われていないように思う。」等と述べており、OC においては請求書の件名、件番の確認が十分に行われていなかったものと考えられる。

(3) 協力会社が OC の要請に応じた理由

ア 不適切な行為であるとの認識のないまま応じていた場合

前述のとおり、請求書の記載が単に「データ整理一式」、「印刷代」というように業務の特定につながる地名等の記載がない場合には、OC の担当者から協力会社の担当者には何らの要請もなかった。また、要請があった場合でも、地名等の記載を削除するだけであり、「データ整理」や「印刷代」であること自体は事実に

反するものではない。そのため、協力会社側は、特別な不信感を持つことなく応じる場合もあったようである。

また、OC の担当者からは、本来の案件の件番が売上処理などの理由により閉じてしまい、支払いができなくなったので、他の案件の件番で支払いたいとの説明がなされることもあったようである。この場合、協力会社の担当者としては、本来の案件とは異なる案件での請求にはなるものの、OC のシステム上、やむを得ずに生じたことであると考え、応じていたようである。

イ 可能な範囲で発注者側（OC 側）の要望に対応するとの考えから応じていた場合

請求書等の件名を本来の案件とは明らかに異なるものにしてもらいたい、あるいはまだ全く着手していない業務について先行支払いをさせてもらいたいとの要望があった場合には、協力会社の担当者も不適切な処理がなされている可能性があることを認識していたものと思われる。

その場合でも、協力会社としては、取引先の要望には可能な範囲で応えたいとの考え、あるいは自社が行った業務の対価を支払ってもらえるのであれば問題はないとの考えから応じていたようである。

当委員会のヒアリングに対し、協力会社の担当者からは、次のような声が聞かれた。

- ・ 得意先であり応じないと使い勝手の悪い業者と思われるでしょう。取引を続けていくためには使い勝手の良い会社の方が良い。
- ・ どの会社にも頼めることではないと思うので信頼されているのだと思った。困っているなら応じてあげようと思った。
- ・ OC の担当者は売上のためというようなことを述べていたが、細かく知る必要はないと思って詳しいことは聞いていない。
- ・ OC 以外の会社からも同じような要望を受けることがある。
- ・ 100 万円の仕事をした際、うちは 100 万円支払ってもらえればそれで良い。
- ・ 特に意識はせず、OC の担当者から指示をもらって請求するだけ。

ウ 自社にもメリットがあると考えて応じていた場合

原価付け替えや売上（出来高）の先行計上のための請求書等の偽装は、基本的に OC 側の事情により行われていたものであるが、協力会社側も自社の利益にも資するものとして応じていた場合もあった。

原価付け替えの準備（原資作り）としてプール金を作る場合、協力会社としては早期に業務対価の支払いを受けることができることになる。OC の発注者は、国や地方公共団体が多く、発注者から OC への支払は業務完了後となる。しかし、

協力会社の業務は先行して行う必要があるため、特に協力会社が小規模な会社の場合等には先行して業務対価の支払いを受けられることは資金繰り等の面でメリットとなる。

この点、当委員会のヒアリングでは、協力会社から次のような声が聞かれた。

- ・ 資金繰りが厳しいのでこちらから前払いが欲しいという話をした。
- ・ 細かくお金をいただく方が最後に一括でいただくよりもやりくりはできる。そのため、お客様（OC）から先払いのお話をいただければありがたく応じる。
- ・ こちらから先行売上をお願いしたこともある。
- ・ 先にお金が出るので以前はこちらから先払いをお願いしていた。そのため、悪いことではないと思い、OC からの要請にも応じていた。当社としても資金繰り面からすればその方が助かる。

(4) 小括

以上のとおり、協力会社に原価付け替え等の認識がある場合でも、悪いことや許されないことを「通謀」して行っているというほどの認識はなく、協力会社としては、業務の対価が支払われれば良いとの考えや OC 側に何らかの事情があるのであろうとの考え、あるいは得意先の要請に可能な範囲で応じるのが良いとの考えから行っていたというのが実態であった。

なお、当委員会の調査では、OC の特定の支社のみでなく、OC の各支社で同様の行為が確認されたが、請求書の偽装等に応じた協力会社には、①OC との取引が長く、毎年（毎月）継続して取引がある、②従業員数が少ない、③OC との取引の割合（依存度）が高い、といった傾向が見られた。

6 関係者の認識

(1) 原価付け替えについて

OC で行われていた原価付け替えは、①一人の予算管理者の担当案件間で付け替えたケース、②原価率の悪化した案件について、同じ技術部（チーム）の別の予算管理者の担当する原価率の良い案件に個別に付け替えたケース、③チーム内で集まってどの案件の原価をどの案件に付け替えるか相談していたケースなどさまざまである。①の場合は、部長を含む他の者は原価付け替えの事実を知らないが、②及び③の場合は、原価付け替えの本来の件番や付け替え先の件番の予算管理者に加え、部長やチームリーダーも認識しているケースもあった（部長が予算管理者として原価付け替えを行っているケースも散見された。）。

また、各支社長については、D 支社における XY 件番の付け替え【¹⁸】を除き、原価付け替えを明確に指示したり、積極的に認容している事実までは確認できなかった。ただ、支社長の中には、本来は仮件番を取得すべき場面であるにもかかわらず、担当者が仮件番を取得せずに別件に付け替えをしていたことを把握していた支社長や、本来であれば担当者が手直し件番を取得すべきであるにもかかわらず、付け替えで対応していたことを把握していた支社長もいた。したがって、支社長の一部は、こうした形での原価付け替えが行われていたことは認識していたものと認められる。

なお、支社内の部を越える形での付け替えは XY 件番を除いては判明しておらず、また、支社を越える形での付け替えは確認できなかった。

(2) 売上（出来高）の先行計上について

OC における売上（出来高）の先行計上は、売上（出来高）の目標を達成するために行われたものであり、その発端は（本部からの指示を受けた）支社長（副支社長を含む。以下同じ）から、期末を迎えるにあたり、売上や利益の確保のため売上を促進する必要があるので、個別業務において期末までに支払うべき委託費等を精査するようにとの指示を契機とするものがほとんどである。この点、売上（出来高）の先行計上を行った OC の予算管理者等からは、当委員会のヒアリングに対し、売上（出来高）目標達成のための指示を出した支社長も、売上（出来高）の中に実態を伴わない（完成基準時代にまだ完成していないものを完成したとして売り上げたり、進行基準時代に翌期に支払う予定の原価を期末に先払いすることによって、原価に紐づけられた売上を前倒し計上したりすること）ものであることを認識していたはずである旨を述べる者もいた。

これに対し、各支社長は、当委員会のヒアリングに対し、売上（出来高）の先行計上について、以下のとおり述べており、実態の伴わないものを含めて計上していることについて指示をしていたことはないと否定している。

- ・ 作業前に外注費を支払ってしまって、売上を計上するという考えはない。外注先が持ち逃げするかもしれないし、先に支払うことはない。あくまで部の目標達成

¹⁸ I 支社長は当委員会のヒアリングに対し、「サイバー攻撃の影響に備えるということは正しい行為であり、全案件に対して原価を積み増すことができれば良かったが、そのようなことができない案件もあった。そのため、（予算確保ができない案件が多い）部署に予算を回してあげないと同じレベルで対応できないと考え、できない案件を担当している社員に対しては、できる案件の予算を使わせてあげた。これは本部からの指示ではなく、支社の判断として付け替えを容認した。部の目標が与えられている中で、みんな同じ条件で努力できるように、という目的であった。」と当時の認識を述べているが、結果的には D 支社の対応が不適切なものであったことを認めている。

のために、部で抱えている案件の中で作業が終わって支払える案件があるのではないかを確認しているだけである

- ・ 目標を達成すれば、業績評価という形で社員に還元される。他方で、無理に売上とすれば、社員に負荷がかかることになる。その両面を考えて、自分は、無理なものについてまで数字を上げろというようなことは指示していない。
- ・ 進行基準に沿った外注費の支払が適切にできていない、指導しないと支払いをしないとといったケースが多かった。支払うべき委託費を支払って出来高を上げるように、もう一度確認してくれという指示を出していた。
- ・ 無理なものは無理であるという前提のもとで、やれる範囲はどこまでかという検討をしている。作業をしていないにもかかわらず売り上げるのはダメだと常々言っている。(メールに出てくる)「利益の前倒し」とは、元々の売上計画よりも早く作業を行って売り上げるということである。
- ・ できる限りのことはするが、ないものを売り上げることはできない。不正をしてまで売り上げようとするのではない。受領した成果分の出来高払いをするように指導しており、作業していない分については支払わないように言っている。

この点、デジタル・フォレンジック調査においても、支社長において実態の伴わないものを含めて売上（出来高）を計上するようにとの指示を明確に窺わせるメールは検出されておらず、指示の出し手である支社長と受け手である部長や予算管理者等との間で認識のギャップが存在するものの、各支社長が売上（出来高）の先行計上を認識、認容していたという事実までは確認できなかった。

(3) 本部の認識

デジタル・フォレンジック調査やヒアリング調査、アンケート調査を通じて、本部所属の幹部役職員が、各支社における原価付け替え及び売上（出来高）の先行計上を認識、認容していたという事実は認められなかった。

(4) 取締役及び社長の認識

デジタル・フォレンジック調査やヒアリング調査、アンケート調査を通じて、本部及び支社所属の取締役以外の取締役及び野崎社長が、各支社における原価付け替え及び売上（出来高）の先行計上を認識、認容していたという事実は認められなかった。

(5) 小括

以上のとおり、原価付け替えのうち、XY 件番に関しては支社の指示があったことが認められる。また、支社長の一部に、仮件番を取得すべき場面であるにもかかわらず

らず、担当者が仮件番を取得せずに別件に付け替えたり、本来であれば担当者が手直し件番を取得すべきであるにもかかわらず、付け替えで対応していたことを認識していた者がいたことも認められる。もっとも、それ以外に OC で全社的に蔓延していた、原価の平準化を目的に協力会社との通謀（偽装）によって行われていた原価付け替えについて認識していた支社及び本部の幹部職員並びに経営陣はいなかった。

また、売上の先行計上については、期末を迎えるにあたり、期末までに支払うべき委託費等を精査するようとの指示の結果、現場において実態を伴わない売上計上が一部発生していることを認識していた支社及び本部の幹部職員並びに経営陣は認められなかった。

第2 件外調査について

1 件外調査の概要

当委員会は、OC において原価付け替え及び売上の先行計上が認められたことを受け、OC において他の類似行為が行われていないかの調査、及び OCHD の関係会社において同様の不適切な会計処理が行われていないかについての調査を行った（以下併せて「件外調査」という）。

当委員会が行った件外調査の具体的な内容は以下のとおりである。

- ✓ 関係会社の業務内容等の確認
- ✓ OC 及び関係会社に対するアンケート調査
- ✓ 関係者に対するヒアリング調査
- ✓ 臨時通報窓口に寄せられた情報に関する調査

2 件外調査の結果

(1) 件外調査の対象とする関係会社の選定

当委員会は、OCHD の関係会社のうち、売上高が連結売上高の 1%を下回る会社については会計面での重要性の観点から調査対象から除外することとした。

その際、主として外国での業務を行う関係会社について、発注者を外国政府や独立行政法人国際協力機構（以下「JICA」という）とする業務については、請求に際して外国政府や JICA による厳格なチェックが行われるため原価付け替え等を行うことは困難であること、かつ、そのような厳格なチェックに対応するため、関係会社における案件ごとの原価管理も厳格に行われていることが認められた。そして、そのような関係会社においては、担当者が複数の案件を同時に管理することは稀であるため、担当する案件間で原価付け替えを行い得る状況が生じにくいとの事情があり、万一、原価付け替え等が発覚した場合には指名停止を受けるとのペナルティーの重さから不正を行う動機も乏しいものとして、売上高の基礎から除くこととした。

その結果、以下の 6 社が件外調査の対象となった。

- ・ 株式会社オリエンタルコンサルタンツグローバル (OCG)
- ・ 株式会社アサノ大成基礎エンジニアリング (ATK)
- ・ 株式会社中央設計技術研究所 (CSE)
- ・ 株式会社エイテック (ATEC)
- ・ 株式会社リサーチアンドソリューション (R&S)
- ・ 三協建設株式会社 (三協)

なお、OCG については、主な発注者は外国政府や JICA ではあるものの、OCHD グループにおいて OC に次ぐ売上高であることから（会計面での重要性の観点から）、月ごとに請求し都度チェックを受ける形ではなく、一括または前払い、中間払い、最終払いといった分割にて支払いがなされる業務（Lump sum 方式と呼ばれている）については調査対象に含めることとした。

(2) 関係会社の業務内容等の確認

まず、当委員会は、件外調査の対象に選定した上記 6 社（以下「関係会社 6 社」という。）について、個社ごとに資料提供を受けた上で経営者等に対するヒアリングを行い、業務内容、予算管理、売上計上までの承認フロー、協力会社への発注・支払フロー等について確認した。

(3) アンケート調査

当委員会は、OC に対して、原価付け替え及び売上の先行計上以外に会社の資産や資金の横領、協力会社への架空の支払い、協力会社からの金銭の受領（キックバック）等の不正行為の存否についてアンケート調査を行うとともに、関係会社 6 社についてもアンケート調査を実施した。

関係会社 6 社に対するアンケート項目は、原価付け替え、売上（出来高）の前倒し、その他不正行為（横領、協力会社への架空の支払い、キックバック等）の有無について確認するものであり、各社で OC における予算管理者に該当する業務を行う従業員を対象として実施した。

当該アンケート調査の結果は、次のとおりである。

対象会社	売上高 (百万円)	構成比 (%)	送信先数 (人)	(内)兆候者 (人)	(内)金額認 定者 (人)	付替金額 (千円)	売上月変更 (千円)
OCG	28,885	35.5	157	9	2	5,674	0
ATK	8,161	10.0	112	10	5	21,094	98,050
CSE	3,281	4.0	16	0	0	0	0

ATEC	2,334	2.9	49	7	4	9,042	0
R&S	2,381	2.9	43	2	1	61	0
三協	2,131	2.6	5	0	0	0	0
対象会社合計	47,173	58.0	382	28	12	35,872	98,050
OC	30,525	37.5					
その他子会社	3,605	4.4					
連結消去前合計	81,303	100.0					

※ OCG については、売上高 28,885 百万円のうち、Lump sum（精算を含む）売上高 10,352 百万円を対象とした。

※ 売上月変更欄の記載金額 98,050 千円は受注額であり、会計上の影響額は進行基準で算定されるため、売上高への影響額とは異なる。

(4) 関係者に対するヒアリング調査

OC については、アンケート調査やデジタル・フォレンジック調査において、協力会社との間でプール金のやりとりが検出された予算管理者等、追加でヒアリングが必要と考えられる者に対してヒアリングを実施し、その内容を確認した。その結果、原価付け替え及び売上の先行計上以外の不正行為は確認されなかった。

また、上記のとおり、関係会社 6 社に対するアンケート調査では、OCG、ATK、ATEC、R&S の 4 社において原価付け替えの可能性が認められる回答（全 28 名）があり、ATK においては売上（出来高）の前倒しの可能性が認められる回答（1 名）があった。そのため、当委員会は、これらのすべての回答者に対するヒアリングを実施し、その内容を確認した。その結果は以下のとおりである。

- ①OCG については、原価付け替えの可能性が認められる回答をした 9 名のうち 2 名については原価付け替えの事実は認められなかった。また、5 名については少額の社内人件費の付け替えであった。残る 2 名については、海外案件が現地の紛争で中断し、交通費等の経費が膨らんだものの処理について上司と相談の上、同国の他の案件に付け替えた等の特殊な事情の認められるものであった。
- ②ATK については、10 名から原価付け替えの可能性が認められる回答があったが、うち 9 名は社内人件費の付け替え又は少額の付け替えであった。残る 1 名は、事務所所長であり、原価付け替えと売上月の変更が認められた。金額は、原価付け替えが約 1,700 万円（ATK において原価付け替えの可能性が認められたものの 8 割強）、売上月の変更が約 9,800 万円（ATK において売上月変更の可能性が認められたもの全額）であった。同事務所では、原価付け替え等がなされた年度において、大型案件 2 件で年間売上の 5 割を占めるとの事情があった。この 2 件の利益率が良かったため、同事務所所長は、この大型案件を原価付け

替えに利用し、また、売り上げてしまうと原価付け替えに利用することができなくなることから、売上を後ろ倒しにした（売上月の変更を行った）といった特殊な事情が認められる事案であった。

③ATEC については、7 名から原価付け替えの可能性が認められる回答がなされたが、うち 6 名は少額の社内人件費の付け替え、ないし少額のその他の原価付け替えであった。残る 1 名については、約 500 万円（ATEC において原価付け替えの可能性が認められた金額の約 6 割）の原価付け替えを行ったことが認められたが、同人は特殊な業務を担当しており（ATEC においてこの業務を行うのは同人のみ）、同時に複数案件を計測することがあるため、どの案件に原価を付けるべきかあいまいな部分がある業務であることに加え、天候等によりコストが大きく変動するといった特殊な事情が認められる事案であった。

④R&S については、2 名から少額の付け替え及び人件費の付け替えの回答があったのみであった。

⑤CSE 及び三協については、原価付け替えの可能性が認められる回答、売上（出来高）の前倒しの可能性が認められる回答はなかった。

(5) 臨時通報窓口寄せられた情報に関する調査

臨時通報窓口の設置期間中（2023 年 9 月 1 日～同月 15 日）、臨時通報窓口には 5 件の情報提供が寄せられた。うち 2 件は社内アンケート調査の補足であり（記載漏れを申告するもの）、他の 2 件（うち 1 件は関係会社従業員からの情報提供）は、当委員会の調査対象に含まれる不適切な会計処理に関するものではなかった。当委員会の調査対象外の当該 2 件については OCHD の通常の相談窓口で匿名の相談として引き継いだ。残る 1 件は本調査に関するものであり、提供された情報も利用して本調査を実施している。

3 件外調査のまとめ

当委員会が行った件外調査の結果は、以上のとおりである。件外調査の結果、OC 及び関係会社 6 社において、原価付け替え及び売上の先行計上以外の類似の不適切処理は認められなかった。

これに対し、原価付け替えについては、関係会社 6 社のうち、OCG、ATK、ATEC、R&S の 4 社で確認されており、ヒアリング調査の結果、少額あるいは特殊な事情の認められるものではあったものの、今後、OC において実施される再発防止措置を関係会社でも実施するとともに、OCHD としてグループ会社の内部監査等の強化について検討することが求められる。

第4章 連結財務諸表への影響

本調査で発見され、当委員会が認定した不適切な会計処理を OCHD の連結財務諸表に反映させる場合の影響額は、下表のとおりである。なお、OCHD が過年度の連結財務諸表を訂正した場合の法人税等への影響等の当該訂正から派生的に必要となりうる訂正及び内容については、当委員会の調査範囲でないことから含めていない。

単位：千円

各期の影響額 (連結)	15期	16期	17期	18期 2 Q	合計
	2020/9期	2021/9期	2022/9期	2023/3期	
	完成基準	完成基準	進行基準	進行基準	
売上高	▲85,557	35,321	▲64,555	▲69,367	▲184,158
売上原価	▲63,368	▲27,666	▲92,706	▲22,783	▲206,522
その他費用	-	891	26,204	▲8,327	18,767
税引前当期利益	▲22,189	62,096	1,947	▲38,257	3,597

*1 上記に加え、「収益認識に関する会計基準」適用により、17期期首に加減した利益剰余金への影響額を考慮した18期 2 Q末への連結会計上の利益剰余金への影響額は、20,752千円となります

手法別明細（売上高）	15期	16期	17期	18期	合計
【OC社】					
原価付け替え、先払いによる前倒計上	-	-	▲60,203	▲73,093	▲133,296
売上月の前倒し（完成基準）	▲85,810	37,989	-	-	▲47,821
【その他関係会社】					
件外調査対象6社	253	▲2,668	▲4,352	3,726	▲3,041
合計	▲85,557	35,321	▲64,555	▲69,367	▲184,158

手法別明細（税引前当期利益）	15期	16期	17期	18期	合計
【OC社】					
原価付け替え、先払いによる前倒計上	809	48,991	6,178	▲41,964	14,014
売上月の前倒し（完成基準）	▲22,634	15,258	-	-	▲7,376
【その他関係会社】					
件外調査対象6社	▲363	▲2,153	▲4,230	3,707	▲3,041
合計	▲22,189	62,096	1,947	▲38,257	3,597

第5章 第2回アンケート調査・自由記載欄への回答

第2回アンケート調査における原価付け替え、売上の先行計上の有無に関する質問についての集計結果は、上記第3章第1の3で述べたとおりであるが、第2回アンケート調査では、こうした不適切な会計処理に繋がった原因や背景、再発防止策等に関する自由記載欄を設けた。そこにはアンケート回答者から多数の意見・コメント等が寄せられたが、原価管理やOCの組織風土に関する問題点、会計処理に対する意識や知識の不足についての指摘、担当者としての思い等参考とすべき貴重な回答が多く見受けられた。

以下では、OCの社員が本事案の原因や社内の組織風土等についてどのように考え、何を感じているのか、アンケートから一部を引用して紹介する（記載内容は、当委員会として認定した事実ではなく、あくまでアンケート回答者のコメントを紹介する趣旨である）。

なお、以下の引用においては、匿名化や誤字・脱字の補正等必要な範囲で修正を行っている。

第1 原価管理について

- （責められるのでは無いが居心地の悪さ）により自分の手持ち業務内で原価を平準化してしまう傾向が昔からあったと思います。
- 全業務で利益目標を達成する必要を迫られる雰囲気がある。赤字業務や当初より原価率が悪化した場合は、詰問される雰囲気がある。
- 分割発注された業務等について、一連の業務のトータルでは黒字なのに、初動の「つなぎ」のための業務で、●万円程度の赤字が出た際に「重大物件」として取り扱われ「赤字になった理由を分析し、その対処方法を示す」ように指示されたときは呆れるしかなかった。
- 赤字を出す＝仕事がさばけない、会社の共通経費ばかり使用する＝技術者として仕事が取れないといった偏見から、共通経費を使用するべきところを業務件番で精算したり、赤字が出ないように原価を付け回したりということにつながったと思う。
- 案件によっては、当初予定していた以上の費用（支払い）が発生することがある。ただし、個別の案件で赤字となっただけではない雰囲気（例えば、原価が想定以上になった場合、客先都合の場合も含めて、当該原因が「管理技術者の能力不足」と評価されてしまう雰囲気）がある。こうしたことが、管理技術者（予算管理者）が複数の案件の中で原価を調整しようとする動機の一つになっていると考えられる。
- 会社としては、進行基準での予実のズレを抑えるために厳密な原価チェックを行

っていたが、現場では個別業務の原価率の変化等も厳密に追及されていると感じており、原価率が高い業務を平準化するための付替えをおこなっていた。現時点では、業務個別ではなく部としてトータルの原価率を管理することで良いと説明を受け、誤解は解消された。

- そもそも、突発的な出来事への対応や、前倒し、先送りの工程調整があることや、業務平準化の為に予定外の人員の投入など、予定した出来高や原価率に月々の増減があることは当たり前の業態だが、それを許容せず、精度を上げて計画せよ、目標原価率を超えるなという一点張りの指示となっていることに問題があると感じている。一方で、企業として計画値を達成すべき使命があることは仕方ないことで、この点で解決策が見いだせない（無い？）状態であると思う。
- 利益率が低い業務があってはならないため、調整を図るのが当たり前となっていたこと。上長、部内が皆そのようなやり方をしていて、若手で初めて予算管理を行う者も同じやり方をするため。進行基準に変更になり、実績が計画値から変更になることが許されないため、より調整が図られるようになった。中途採用者から、このようなやり方はおかしいと聞いたことがあったが、不適切な会計処理の改善には至らなかった。
- 支社より原価率 70%を超えると圧力がかかり、売上が悪いチームは若手を中心に他のチームや部に売り上げを強制的に出稼ぎに行かされるということが続いていた。この結果、慣れない現場で疲弊する社員が続出し、退職者増加につながったため、現場においてそのようなことが起きることを避けるために苦渋の判断として不適切な会計処理が行われたと考える。

第2 手直し件番等について

- 構造部などの工事がともなう設計業務は、工期・成果納品が終わっても工事が完了するまで発注者との付き合いが続くことが多い。発注者も気軽にアフターフォロー（業務範囲外の作業）を要求してくるが、担当者や予算管理者も発注者との関係をこじらせたくないで泣く泣く対応に応じることが多い。その作業費や外注費を稼働中の件番で付け替えることが多い。上記に対してアフターフォロー件番（注：手直し件番のこと）を会社に申請して対応する方法もあるが、予算管理者や上長が会社への申請をいやがる傾向がある。（アフターフォロー件番の取得＝赤字＝管理能力を問われる為）
- 業務完成、売上後に顧客からの問い合わせ、修正指示があった場合、人件費以外の経費を処理する件番がない状況になる。件番を確保するためには手直し件番を申請する必要があるが、これはリスクとなりうる重大な手直しを想定したものであり、その手続きは煩雑である。軽微な修正に伴う少額の経費処理のための件

番、システムを整備することが必要と思う。

- 業界の特性として単年の業務などでは、次の業務の準備期間の費用をどう準備するかは課題であり、準備の費用（件番）を作成することの手間が大きいこと及びその費用がかさむと課題がある部署として挙げられるため、そういったことがないようにするため（付け替えをしたの）ではないかと考えている。

第3 目標達成について

- 増収増益を基本とした目標至上主義的な経営風土があったのではないのでしょうか？経営方針でも右肩上がりの急成長を遂げる印象が非常に強かった。目標の数字を掲げることは大切だと思いますが、目標達成に囚われすぎない柔軟な経営も必要ではないでしょうか。
- 業務の原価管理する立場の人間に対し、またそれを束ねる幹部職やチームリーダーに対しノルマ（社としては目標値と表現しておりますが）を課し、毎月の計画の段階、月末の段階で、それをクリアできないと、どの業務でもよいから数値を上げ、目標（つまりはノルマ）を達成するということが日常化していたと思われる。
- 会社（経営層）が業績目標（数値目標）を達成させるために必死になるため、管理技術者はその目標を達成するために相当なプレッシャーを受けていたように思います。上からの指示は絶対と思っている社員が多いため不適切処理とはわかっていても会社の為という一言で済ませていたのではないだろうか。
- ノルマに対する管理が過剰に厳しく、ノルマを達成しなければ他部署・チームに人を出させるような上からの圧力もあり、不適切な会計処理につながったものと考えられる。
- 目標達成できない支社・部は能力考課や賞与に影響するので、業績達成のために前倒し支払い等を実施している部署は多いと思われる。

第4 組織風土等について

- 当社上層部は、振り返り・課題・解決・PDCA・モニタリングなどと称して、仕事をどんどん増やすのが大好きであるように見える。情報とタスクの整理整頓ができず、膨大に増えていくばかりである。このような体質が巡り巡って、「赤字予算を出すとまた面倒な仕事が増えるから避けておこう」という下位の姿勢につながり、不正会計につながっているように思う。
- 社風として、規則（形骸的なものも多く含まれる）が多いのと、全てに完璧でないといけない、1位でないといけないと言わんばかりのような、そう感じる雰囲気があるように思います。

- 対外的に成長し続けることをアピールすることを重視するあまり、目標達成ありきの姿勢に問題はなかったでしょうか。会計処理に関わらず、変化し続ける状況に対し不寛容で、変化を受け入れられない風土が上層部にあるのではないかと思います。
- 経営陣の考え方として、理想が高く、「〇〇であるべきだ」「〇〇であるはずだ」という圧のようなものがあるのではないかと感じる。理想のようにならない場合、多くの手間、工夫、手続きが必要になっているのではないか。それが今回の件につながっているのかもしれない。業務プロセス、会計処理プロセス、品質管理プロセス等、人材管理・人材育成プロセスなど、様々なものが複雑、煩雑で、シンプルではない。
- 組織拡大を急ぎすぎて、利益至上主義になったことが要因だと思います。組織拡大のために、利益確保（生産体制に逼迫）、人材確保、人材育成（全社教育、OJT としての時間を充当）を同時進行する必要がある、負担が多い状況だったと思います。組織の拡大が従業員の幸福に繋がっていなかった可能性があります。つまり、組織拡大のスピードを緩める必要があるんだと感じています。経営計画から再考していく必要性を示唆していると考えています。

第5 会計に対する意識や会計に関する知識について

- 原価付け替えが、不適切な会計であるという認識を持っていない人がほとんどであったのではないかと。会計に関する基礎知識が不十分、やってはいけないことの理解が不十分であったのではないかと。予算管理を初めて経験する人に対して、適切な会計処理に関する情報提供は無かったので、何がよくて何が悪いのかの認識を持たないまま、原価付け替えをしていたのではないかと推察される。
- 私は令和●年頃から社内予算管理者、管理技術者に従事するようになったが、原価管理（PdMS の使い方含む）に関する説明会・研修はなく、上司の指導を受けながら独学で原価管理のスキルを習得していった。今後は社外に限らず社内管理に係る研修制度を充実させ、適切な教育・指導を行っていく必要がある。
- 予算管理の教育を会社組織として実施してこなかった面があります。前期より進行基準の導入が始まり、より厳格な予算の管理が求められる中、原価管理を十分に理解できていない予算管理者が多く存在している現状があり、このような点が原因や背景の1つと考えています。
- 入社直後からこれまでの機会の中で、会計処理や経理に関しては、会社よりコンプライアンス及びガバナンスに絡む教育等を受けた事が無い。会計や経理の意識は、社員個々人のリテラシー次第となっており、それも精々、横領やキックバックは犯罪といった程度の一般常識や個人の教養の範疇でしかなかった事から、今

回問題となっている原価付け替え等も、実際にその様な機会がたまたま無かっただけで、不正行為だと思っていなかったという社員も多いのではないだろうか？その一方で「件番」ごとに、予算管理者に対して、期ごとで個々の件番ごとに原価率を〇%に揃えろ、といった「ノルマ」と受け取れる指示は来ていた。業務ごとの受注額がそもそも異なり、かつ人件費や委託費にも違いがあるにも関わらず、一律で原価率の上限値を揃える様な指示や原価率が 100%を超えた場合は予算管理者に対し、強い指摘や原因追及等が行われていた状況であったため、原価付け替えや、繰越繰延等の即時的な対応を不正とは分からずに行っていた社員はいたのではないかと想像する。

第6 システム面について

- 一昨年のサイバー攻撃を踏まえ、原価管理システムが一新され、社員等の作業時間管理システム、委託等の支払いシステムが連動せず、各部署や支社等でのモニタリングに限界がある点も、原因の1つであると考えています。
- PdMS 等の社内システムが稚拙であるため、精度の高い予算管理ができないことも要因と考える。
- 委託会社の手配、委託処理、支払い処理、実行予算管理をすべて管理技術者が実施しており、負担が多い。システムが全部ばらばらで連動していないため、入力ミスが発生する。実行予算の実績データが委託費別に表示されないなど管理できないシステムとなっている。もう少し使いやすく負担の少ないシステムにしてほしい。
- スムーズに運用できる最小限の人材配置と IT システムの導入が必要であると思います。少なくとも本社には財務、支社に経理に関する専門の組織・人材を配置する。実行予算管理の IT システムを改善し、技術人員の操作をはさまずに、経営層が財務、経理上の着目点を確認できるようにする。原価管理の仕組みを改善する。

第7 今後について

- 前職に在籍していた際は、赤字になっても付け替えはするな、と社員教育がなされていた。また赤字になる案件は、事業として成り立っていないことを会社から説明してもらっており、また部門としては、なぜ赤字になったのかを分析する文化があった。それを真似する形が良いかと思います。
- 今後、不適切な会計処理を防止するためのチェック方法は、複雑なもので無いことを願う。社内指示対応、社内会議のための下拵えなどで、本来業務や部下育成、コミュニケーション推進を全うできず、予算管理者クラス以上は現状でもか

なり疲弊した状況にあるためである。

- 業務単位で、当月の出来高や原価率の変化は、やむを得ないということを基本的に容認する姿勢をはっきりさせ（これまでもそうだったかもしれませんが、そう感じなかった）、一方で、計画通りに進まない理由・原因は明確にして管理技術者と共有し、その後の進捗管理の徹底や改善行動に重点を置いて管理していくことが望ましいと思います。
- 原価管理システムを含め当社の業務管理システムは、サイバーセキュリティの問題が発生する以前から大して使い勝手の良いものではなかったですが、それ以降はセキュリティや迅速な仕組みの復旧を理由に、改悪された状態で業務管理システムが復旧されています。今回の問題を受けて、単純に会社が原価管理の精度向上を追求すれば、現場の負担が増すだけです。建前的な正しさの追求ではなく、現実的に運用可能な是正がなされるようにしていただきたい。原価管理の精度向上を図りたいなら、現場の社員に負担がかからないように、それに先立って関連の DX をしっかり進めることが重要と思います。

第6章 原因

第1 はじめに

本章では、OC で行われた不適切な原価付け替え及び売上の先行計上が行われた原因について検討する。具体的には、まず、両種類の動機、機会、正当化（いわゆる不正のトライアングル）を整理した上で、本事案の真因に関する分析を行う。なお、OC では、本事案発覚後、既に独自の再発防止策を講じているが、本章は、当該再発防止策実施以前の状況を対象とするものである。

第2 動機について

1 原価付け替えの動機

(1) 概観

原価付け替えの主たる動機としては、以下の4点を挙げることができる。

- ① 目標原価率の達成等を目的とした調整（平準化）
- ② 部署または個人の出来高及び売上の確保・達成
- ③ 人員の配置転換（人出し）の回避
- ④ イレギュラー発生時の社内手続の回避

以下、上記4点について順に論じる。

(2) 目標原価率の達成等を目的とした調整（平準化）

第1章第2の2(3)で述べたとおり、OC では、目標原価率が支社ごとに定められており、各支社では、当該目標原価率を達成するため、支社内の各技術部の目標原価率を定めていた。また、各予算管理者には、自部署の目標原価率を踏まえた原価計画を立案するとともに、業務遂行中に原価率が増加することがないように、適切に管理することが求められていた。この点、進行基準が適用された2022年9月期からは、OCでは、そうした管理の一環として事業本部から各支社長及び部長宛（全社員宛に送信されることもあった）に対して、社内（各支社）で進捗中の全ての案件について、件番、件名、支社名、グループ名、主担当技術者（予算管理者）の氏名を明記した上で、各案件の出来高、原価、原価率の変動をまとめた一覧表が毎月送信され、各案件についてマネジメントを強化することが求められていた（完成基準が適用されていた時期には、赤字案件や原価率が高い案件について、予算管理者が毎月その理由を報告するよう求められていたこともあり、進行基準の適用開始以前においても概ね同様の管理がなされていた）。

上記のような案件管理自体は、完成基準においても、進行基準においても必要な

ものであり、それ自体非難されるべきものとはいえない。しかし、こうした案件管理を通じて、一部の予算管理者は、自身が担当している案件の出来高、原価及び原価率の進捗状況が社内で随時モニタリングの対象とされていると感じたり、案件の性質や困難度に関わらず、自身が担当する1件1件の全てについて、出来高、原価、原価率の目標を達成しなければならないと感じるようになっていた【19】。

こうした認識のもと、㊦本部や上司からの確認やモニタリングが面倒であるといった思いや、㊤後述する生産活動優先の意識や現場の繁忙感によって、自身が担当する1件1件の全てについて、出来高、原価、原価率が順調に推移しているように装うこと、すなわち平準化を図るための手段として、原価付け替えが実施されていた。

さらに、当委員会の調査では具体的な事実関係は確認できなかったものの、複数の予算管理者が、「赤字案件を出すと、本部または上司から厳しく詰められて酷い目にあう」といった認識を有していることが認められた（ただし、当委員会のヒアリングでは、実際にこうした対応を経験した、あるいは、こうした対応を受けている予算管理者を実際に目撃したとの証言は認められなかった）。そして、そのような酷い目にあいたくないという考えから、自身の担当案件において、赤字を回避するための調整（平準化）を行っている事案も見受けられた。

なお、こうした点について、H 事業本部長は、当委員会のヒアリングにおいて、以下のとおり、1件1件の原価率をモニタリングするように求めたり、赤字案件について厳しく詰めることはしていないと述べており、現場と事業本部との間には大きな認識のギャップがあったことが窺われる。

「本部としては、1件1件の原価率をきちんと見るように言ったことはないが、原価率がどのように変動しているのかというリストを作成して支社に送付している。本部としては、支社長ないし部長が当該リストをさっと見て、異常な数値の案件だけ確認してほしいという趣旨で送付しているが、当該リストが支社長→部長→管理技術者と流れてしまい、『本部から原価率が増減したことを指摘された。どうすれば良いのか』という感じになっているのではないか。このように、本部としてはリストを送付しているだけだが、管理技術者からすれば、『また本部が原価率をチェックしろと言っている』と受け取られている可能性がある。」

「(赤字案件が出れば厳しく詰められるという現場の声があるが、実際にはどうな

¹⁹ ある技術部長は、当委員会に対して、以下のように述べている。

そのようなメール（当委員会注：上記一覧表を添付したメールのこと）がくると、若い子たちの中で、批判合戦（自分は儲かっている、あいつは儲かっていないなど）の数値の指標になってしまう。個々の人が責められないようにする対策を上長としては取らないといけなのではないかと思う。数値をそこまで見せる必要があるのかという疑問がある。

のか？との問いに対して）赤字になるものは仕方がない。当然採算がとれるかどうか検討した上で受注しているが、案件の中には、受注後に想定以上のコストがかかる場合もあるし、追加作業を指示したにもかかわらずその分の追加費用を支払ってくれない顧客もいる。このように赤字になっても仕方がない案件もある。本部としてはずっとこのような認識である。」

その他、第3章第1の5(2)ウで述べたとおり、原価付け替えによる「プール金」の捻出は、売上の先行計上の手段として行われることもあったが、他方、将来の不測の事態等に備えて、自身が担当する他案件の原価に余裕を持たせておくために行われるケースもあった。具体的には、原価率に余裕がある形で完了しそうな案件がある場合、当該案件より後に完了する他事案の原価を付け替えることによって、他事案の原価に余裕を持たせるといった手法が取られていた。

なお、原価付け替えによる平準化等の動機を強化した要因として、㊦技術職として、設計やコンサルティング等の生産活動を重視し、予算管理を後回しに考えてしまう傾向が一部で見られること、㊤顧客からの要求レベルや案件の高度化、労働時間管理の厳格化等が進む中で、多くの案件を担当する予算管理者の繁忙感や負担が大きくなっていたことを挙げることができる【²⁰】。OCの現場では、㊦の傾向（意識）や㊤の負担感が、1件1件についての正確な原価管理を省略（放棄）し、案件全体で原価を調整・平準化するという対応につながっていた。

（3）部署または個人の出来高及び売上の確保・達成

第3章第1の2で述べたD支社E部における国税指摘案件では、当該部における出来高の確保を主たる目的として、その手段という位置づけで原価付け替えが行われていたが、部署または予算管理者個人に対して出来高及び売上の確保・達成が求められていたのは他部署でも同様であり、OC全体で見ても、出来高及び売上の確保・達成が原価付け替えの一つの動機であったといえる。

（4）人員の配置転換（人出し）の回避

第3章第1の2(4)で述べたとおり、D支社E部では、出来高が当初計画より不足

²⁰ この点、ある予算管理者は、当委員会に対して、以下のように述べている。

「なぜこのような状況なのか？」等と確認され、この時にこのようなことが起こり、その際にこれくらいの費用がかかり…という資料を作成して説明することが、日々の業務も多忙な中で、非常に煩わしいということである。このような会計に関する業務は「良い橋を作るためには関係ない」という感覚である。他の社員も同じ感覚なのではないか。技術職はあまり事務作業が得意ではなく、可能であれば生産業務に尽力したいと思うはずである。

した場合に、余剰人員がいるとみなされ、部の人員が他部に手伝いとして配置されたことがあった。こうした対応は、同部においてトラウマのように辛い記憶として残っていたところ、同部のみならず、その状況を見ていた周囲の他部署においても、何としても「人出し」は避けたいという意識の醸成につながっていたものと考えられる。

そして、こうした意識は、出来高が当初計画より不足した場合に、「人出し」を回避するために原価付け替えに及ぶという動機につながっていたといえる【²¹】。

(5) イレギュラー発生時の社内手続の回避

第3章第1の3(3)②で述べたとおり、本来の件番について売上を計上した後、発注者から手直し要求があった場合等には、手直し件番を申請して費用処理することが求められていた。また、本来の件番が未作成の時点で原価が発生する場合には、仮件番を申請して費用処理することが求められていた。こうしたイレギュラー発生時の対応に際しては、承認に間に合わない、あるいは、承認手続そのものやその後の管理等が煩雑であるといった理由（動機）で、原価付け替えが行われることがあった。さらに、手直し件番の申請については、「手直し作業が必要となる」＝「OC側（予算管理者）に業務上のミスや手違いがあった」といった評価につながるのではないかという思いから、原価付け替えによって申請を回避するといったケースもあった。

2 売上及び出来高の先行計上の動機

(1) 概観

当委員会は、売上及び出来高の先行計上の動機は、業績目標達成のプレッシャーに集約されるものと考えている。

(2) 業績目標達成に対するプレッシャー

ア 経営陣のメッセージ

OCでは、優秀な従業員の採用や従業員の待遇（報酬・賞与）アップにつなげるためとして、増収増益の継続が強く訴求されており、野崎社長も全社員向けの訓示やその他会議において、業績目標達成の重要性を強調していた。その結果、OC

²¹ この点、D支社の他部署に所属する予算管理者は、当委員会に対して、以下のように述べている。

目標が達成できないと、人員を他の部に回される可能性もあり、ある程度部の成績を良く見せておかないと人がいなくなってしまう、そのために部のマネジメント層としても、なるべく悪い数字は隠したいという動機もあると思う。

においては、業績目標達成の重要性が、経営層から一般従業員まで広く浸透していたことが認められる。なお、当委員会としては、OC において、およそ達成不可能な目標の達成が志向されていたと判断しているわけではなく、上記の状況が下記イのような場面における相応のプレッシャーの要因（前提）となっていたものと考えている。

イ 四半期末・年度末の決算対応

（ア）完成基準下における対応

完成基準が適用されていた時期においては、主に四半期末・年度末が近くなると、事業本部が各支社における進捗率が高い（例えば 95%以上）案件で、かつ、売上計上予定となっていない案件をピックアップして、支社長に対して、当該案件の売上の可否について確認を取るといった対応が行われており、こうした確認を受けた支社長は、支社内で各案件の売上可否の確認を行うという流れになっていた。こうした一連の確認においては、支社長や部長から事業本部に対して、ピックアップされた案件について、残作業があるため売上計上は不可能であるといった（適切な）回答がなされたり、あるいは、支社から対象案件の状況説明を受けた事業本部サイドで売上計上不可と判断するなど、必ずしも売上計上ありきではなかったことが認められる。他方、上記アで述べたとおり、業績目標達成の重要性が経営層から一般従業員まで共有されている状況下では、上記確認を受けた支社長、部長、あるいは予算管理者において、ある程度の無理をしてでも売上計上に持って行きたいという動機が形成されていたことは否定できない。

（イ）進行基準下における対応

次に、進行基準が適用された初年度の 2022 年 9 月期（第 65 期）においては、⑦サイバー攻撃の影響が継続していたこと、④進行基準に対する理解が不十分、あるいは不慣れな者が存在していたことなどから、期末間近になっても決算数字が確定せず、事業本部としても対応に苦慮することになった。

当該期においては、2022 年 9 月 15 日 23 時 12 分、H 事業本部長より各支社長宛に以下のようなメールが送信された（注：誤記については当委員会で修正した）。

支社長各位

第 65 期通期売上予測は、賞与月数 5.1 ヶ月、営業利益前期比減となります。

前期実績を上回る営業利益を確保し、賞与月数を上乘せするためには、売上促進が必要です。

明日の支社長・事業部長会議にて、売上促進などの改善策について協議しますの

で、事前のご検討をお願いいたします。検討資料の作成、提出は不要です。

	第 65 期（今期）	第 64 期（前期）
売上高	30,482 百万円	27,131 百万円
営業利益	1,529 百万円	1,553 百万円
営業利益率	5.0%	5.7%
賞与月数	5.1 ヶ月	6.0 ヶ月

上記メールは、要するに、同日時点で集計された営業利益は 15 億 2900 万円であったところ、少なくとも前期の営業利益 15 億 5300 万円を上回るためには、営業利益ベースで 2400 万円の上乗せが必要という趣旨である。

その後、支社長・事業部長会議を経て、各支社で売上促進策が検討・実行され、同月 20 日時点で営業利益は 15 億 7700 万円まで増加したが、更なる営業利益の上乗せが必要（可能）との判断により、同月 21 日 7 時 50 分、H 事業本部長は、各支社長等に対して、「ご検討、ありがとうございました。9 月 20 日時点の検討結果は、以下（添付ファイル）のとおりです。さらに営業利益 20 百万円を上乗せできるように、追加検討をお願いいたします。」とのメールを送信した。

しかし、その後の集計によって決算数字が変動し、同月 26 日時点で営業利益が前年実績を下回る可能性が出てきたことから、H 事業部長は、同月 27 日 11 時 42 分、支社長その他関係者に対して、以下のとおり、支社の取り組み目標と売上促進につながる具体的な対応手法を記載したメールを送信した。

支社長各位

海外事業部長

CC:副支社長各位、部長各位

昨日の事業戦略会議にてお知らせしましたように、9 月 26 日時点の通期業績予測ケース⑤において、営業利益は前期実績を下回っております。

前期実績を上回る営業利益を確保するために、以下を依頼いたします（詳細は添付ファイルをご参照ください）。

なお、対応の具体に関しましては、支社長・事業部長より部長等へご説明ください。

また、支社・事業部の検討用 Excel ファイルを併せて展開しますので、ご活用ください。

加えて、依頼事項に対応した説明図を作成しておりますので、後ほど展開いたします。

【依頼事項】

1) 支社の取り組み目標

前述のケース③の営業利益以上を確保できるように改善する。

2) 直接原価の精査・確定

前述したとおり、直間原価の低減には直接委託費が大きく影響しているため、今期支払予定の直接委託費の精査を行い確定する。また、他の直接経費や直接人件費も今期費用を精査し確定する。

【実施項目】支払い計画の見直しと確定（PdMS の修正）

- ・第 65 期 9 月完成業務における原価の削減と確定（9 月の直接委託費・直接経費の支払い計画を精査し削減を図るとともに確定する）
- ・第 66 期への繰越業務における第 65 期進捗率の向上（委託費・経費に関する 10 月以降の支払い計画を精査し、進捗に合致する委託費・経費を 9 月に支払う（部分払い）計画へ変更する）

3) 来期繰越業務における業務完成原価率の精査・低減

各部において、第 66 期売上目標の直間原価率の基準目標 72.9%を超過している高原価率業務の原価を精査し、業務完成原価率の低減を図る。

高原価率業務は、別紙 2 の「来期以降売上」（完成年月が 10 月以降）業務における高原価率リストにおいて確認する。

【実施項目】来期繰越業務における来期以降原価の削減（PdMS の修正）

- ・第 66 期への繰越業務における業務完成原価率の低減（10 月以降の原価を精査し低減することで、業務完成原価率の低減を図る）⇒第 66 期目標の 72.9%以下とする。
- ・高原価率（72.9%以上）の理由の申告（選択肢：①増額変更予定、②手直し作業の影響、③戦略的な受注金額の影響、④CSE への委託業務、⑤その他）
 - ⇒「①増額変更予定」を選択した場合、K 番を取得し原価振替を行う
 - ⇒「⑤その他」を選択した場合、備考欄に具体的な理由を申告する

4) 進捗率を踏まえた業務完成時期の変更

第 66 期への繰越業務における前倒し生産の可能性を検討し、第 65 期に業務完成を図る。

【実施項目】来期繰越し業務における業務完成時期の変更（PdMS の修正）

- ・第 66 期への繰越業務における第 65 期 9 月末時点の進捗率が 90%以上の業務のうち、第 65 期 9 月に前倒し生産が可能な業務においては、第 65 期での業務完成を図る。

5) 支社一般管理費の精査・確定（別途依頼）

第 65 期 9 月の支社一般管理費の精査を実施し、削減を図ったうえで確定する。

その後も事業本部と各支社間で、ギリギリまで売上促進に向けた取組や調整が行われた結果、OC の第 65 期営業利益は 15 億 8000 万円（前期 15 億 2900 万円）での着地となり、OC は 11 年連続の増収増益、賞与目標（年間 5 ヶ月以上）の達成を実現した。

上述した H 事業本部長からの要請は、原価、原価率、原価計画や一般管理費の精査による売上促進を求めるものであり、不正な会計処理による売上促進を求めるものではなかったといえる。また、第 65 期の売上高は前年よりも大きく伸びていたところ（9 月 15 日時点で前期 27,131 百万円→30,482 百万円）、H 事業本部長としては、適正な計上が行われれば営業利益も伸びるはずといった感覚もあったものと考えられる。

しかしながら、上記のとおり 9 月 15 日、21 日、27 日（同日後もギリギリまで調整が行われていた）と、連日の売上促進要請を受けた支社（現場）サイドでは、相応のプレッシャーを感じていたことは確かである。この点、例えば、■■■■支社では、9 月 15 日の初回の売上促進の要請を受けて、翌 16 日に対応を検討しているが、■■■■副支社長は、■■■■支社長及び技術部長宛に送信したメールで「この数字（注：同日時点における ■■■■支社の出来高と利益実績のこと）は、これまで各部長さんに精査（無理）していただいた値であり、この時期での大幅な増加は困難と考えます。」と記載している。また、当該メールに対しては、「お疲れ様です。確認しました。利益で 350 万（注：■■■■支社で目標とした利益増額分のこと）はキツイですね。」「確かに、利益だときついです。」と期末ギリギリのタイミングでの売上促進の厳しさを窺わせるやり取りが行われている。こうした状況は他の支社でも同様であり、業績目標達成の重要性を認識している役職員にとっては、相応に重いプレッシャーが生じていたことが認められる【22】。

第 3 機会（両類型）について

1 概要

両類型（原価付け替え及び売上の先行計上）の機会として、以下の 4 点を挙げることができる。

- ① 委託費及び経費の支払いに関するチェック体制の不備
- ② 上長の指示・黙認
- ③ 行為者指定の請求書作成依頼に応じる協力会社の存在
- ④ 第 2 線（統括本部）・第 3 線（内部監査）の機能不全

²² この点、ある支社長は、当委員会のヒアリングにおいて、以下のように述べている。

「10 年連続で利益増の会社」、「経営が安定している会社」をリクルートの売りにするという点について、会社の思い入れが強い。このような思いが強いから今回のような問題も起こってしまったのではないかと思う。

以下、上記4点について順に論じる。

2 委託費及び経費の支払いに関するチェック体制の不備

一連の原価付け替えは、委託費及び経費を実際の案件とは異なる名目で支払うことによるものである。また、進行基準における売上の先行計上については、原価付け替えにより結果的に発生する場合と、翌期に支払う予定の同一案件の原価を期末等に意図的に先払いする場合がある。したがって、これらの不正を防止するためには、委託費及び経費の支払い対象となる業務の件名・金額・実施（完了）状況等の適正性を担保（チェック）する必要がある。

既に述べたとおり、OCにおける業務フローによると（詳細は第1章第4参照）、協力会社へ経費を支払う場合には、予算管理者から経理担当者に請求書を添付した支払要求書を提出し、経理担当者における請求書・支払要求書の確認後、財務経理室長の承認が必要とされている。

また、委託費の場合には、発注の際には、技術部長に見積書を添付した申請書を提出し、同技術部長の承認を得る必要があり、支払の際には、技術部長による納品に必要な書類一式の確認（成果品照査報告および完了報告書等。成果品を伴わない業務の場合には、見積書の確認）、技術部長・経理担当者による納品書・請求書への押印が必要となる。

しかし、この点も上述したとおり、委託費については、サイバー攻撃を受ける前までは、システム上、出力した請求書に件番、業務名が出力されていたが、サイバー攻撃後は同システムの停止により、請求書に件名や件番を記載するルールがなくなり、記載を求めるか否かについては、現場の判断・運用に委ねられるようになっていた。また、経費については、協力会社による請求書への件名や件番の記載に関して、記載の可否を含め統一された社内ルールは特段存在しないとのことであり、こうした記載を求めるか否かについては、やはり現場の判断・運用に委ねられていた。つまり、不適切な委託費及び経費の支払防止という観点からは、ルール上の穴があったといえる【²³】。

また、第3章第1の5(2)エでも述べたとおり、請求書に記載された案件名や件番が、処理対象の案件・件番と異なっているにもかかわらず、何ら指摘を受けることなく支払いが行われるというケースがあった。さらに、委託費や経費の支払額に変動が生じた場合に、実

²³ なお、不正防止の観点から、■■■■支社では、経費及び委託費について、①技術部長が件番、件名及び金額の妥当性について確認、②庶務担当者が同様の確認、③事業企画部の総務担当者がさらに確認、④支社長が最終確認を行う、■■■■支社では、300万円以上の委託費支払いについては支社長承認を必要とするなど、各現場において独自の工夫や運用がなされていた模様である。

態のない原価の先払いの可能性を想定して、技術部長がその変動理由を十分チェックするといった対応も徹底されていなかった。こうした事例に照らすと、技術部長の承認（ルール上は委託費のみ）や財務経理部門の確認・承認は、原価付け替えや売上の先行計上の防止策として機能していなかったものと言わざるを得ない。

3 上長の指示・黙認

原価付け替えや売上の先行計上に対する支社長の認識等については、第3章第1の6(1)(2)で述べたとおりであるが、少なくとも部長レベルでは、自身が予算管理者を務める事案において原価付け替えや売上の先行計上を行ったり、部下に対してこれらを指示（依頼）または黙認していたことが認められた。このように、本来、（各案件の詳細まで把握し得ない財務経理部門と違って）各案件の内容を把握している立場で不適切な支払（会計処理）を防止すべき現場の管理職による指示・黙認は、（不十分だったとはいえ）OCにおけるチェック体制を意図的に潜脱するものであって、まさに不正の機会となっていた。

4 行為者指定の請求書作成依頼に応じる協力会社の存在

第3章第1の5(2)で述べたとおり、一部の協力会社は、OC担当者（予算管理者）の依頼を受けて、実際とは異なる件名（業務名）、件番を記載した請求書や業務を特定できない件名を記載した請求書等の作成・提出に応じていた。こうした協力者（通謀者）の存在は、原価付け替え及び売上の先行計上の発覚を困難にする要因（機会）となっていたといえる。

5 第2線（統括本部）・第3線（内部監査）の機能不全

上記のとおり、両類型について、いわゆるスリーラインディフェンス【²⁴】における第1線（現業部門）におけるチェックは十分に機能していなかった。

そこで重要になるのが、第2線（統括本部）及び第3線（内部監査）によるチェックであるが、前者のチェックにおいては、原価付け替えや売上の先行計上の可能性を想定した手続が十分に整備・実行されていたとはいえ、事業本部に対する十分な牽制機能、チェック機能を果たすには至っていなかった。

また、第3線（内部監査）によるチェックについても、OC自体には内部監査部門が設置されておらず、OCHDの内部監査体制においては、監査担当執行役員1名（兼

²⁴ スリーラインディフェンスとは、①現業部門（製造部門・営業部門・購買部門等）、②管理部門（リスク管理部門、コンプライアンス部門等）、③内部監査部門という3つのライン別にリスク管理における役割と責任を明確化することにより、組織として統合的なリスク管理を実施する考え方をいう。

務)、内部統制室2名(主に、J-SOXと情報セキュリティ担当)及び内部監査室1名という体制で、OCHDとOCを含む主要子会社5社の計6社の内部監査を行っており、やはり事業本部に対する十分な牽制機能、チェック機能を果たすには至っていなかった。

第4 正当化について

1 原価付け替えの正当化

(1) 概要

原価付け替えの正当化事由としては、以下の3点を挙げることができる。

- ① 周囲の皆がやっているという意識
- ② 上司の承認または指示によるものという意識
- ③ 原価付け替えによる会計上の影響はほぼないという意識(知識・意識の欠如)

以下、上記3点について順に論じる。

(2) 周囲の皆がやっているという意識

当委員会のヒアリングでは、原価付け替えの手法について、自分で思いついて実行したという者は殆どおらず、周囲で上司や同僚が原価付け替えをやっているのを見て、自分も原価付け替えを行うようになったと述べている者が多い。このように、自身が所属する部署で、上司や同僚が原価付け替えに及んでいるという事実は、後述するように、適正な会計処理の重要性に関するOC(会社)からの意識喚起がない中で、各予算管理者の規範意識を鈍磨させ、不正な会計処理の蔓延をもたらしたもののといえる。

(3) 上司の承認または指示によるものという意識

既に述べたとおり、上司の承認または(明示・黙示の)指示による原価付け替えも存在しているところ、当該原価付け替えに関与した予算管理者については、原価付け替えは、上司の承認または指示の下で実行しているものであり、自身の判断で行っているわけではないといった正当化事由があったものと考えられる。

(4) 原価付け替えによる会計上の影響はほぼないという意識(知識・意識の欠如)

予算管理者の中には、自身が担当している複数の案件間の付け替え、あるいは同部署の担当者間の原価付け替えについて、単なる原価のやりくりに過ぎず、合算すれば会社の数字への影響はない、あるいはあったとしても軽度である、といった認識により、原価付け替えを正当化していた者がいた。

この点、当然の前提ではあるが、上場企業グループにおいては、株主その他ステークホルダーに対する説明責任を果たすことが求められる。そして、一つ一つの会計処理が適正に行われていない場合、合算した数字が何を根拠に正しい数字といえるのかを説明することが極めて困難となる。したがって、「合算すれば数字は変わらないはずだから OK」などという、いわゆる「井勘定」の説明はおよそ認められるものではない。また、原価付け替えが期をまたぐ場合には、完成基準であっても進行基準であっても売上高や利益等の数字が変動することになり、進行基準においては、各案件の原価率（進捗率）の違い等により、同一期における原価付け替えであっても売上高や利益等の数字が変動することになる。さらには、原価付け替えは、OCも東京国税局から指摘を受けているように、不適切な税務処理にもつながるものである。このように、上記認識は、上場企業グループの一員である OC として果たすべき責任を理解していない誤ったものと言わざるを得ない。

2 売上の先行計上の正当化

(1) 概要

売上の先行計上の正当化事由としては、以下の4点を挙げることができる。

- ① ほぼ完成している案件であるという意識（完成基準時代）
- ② 会社や部署の業績目標を達成するためという意識
- ③ 会社または上司の意向・指示によるものであるという意識
- ④ （支払いの前倒しについて）協力会社が全く何の作業もやっていないわけではないという意識

以下、上記4点について順に論じる。

(2) ほぼ完成している案件であるという意識（完成基準時代）

完成基準の時期においては、まだ若干の残務が残っているにもかかわらず、完成したものとして売上を計上するといった形で売上の先行計上（前倒し）が行われていたが、こうした処理については、ほぼ完成している事案であり、残務はごくわずかであるから売り上げてもよいだろうといった判断（正当化）がなされることがあった。

(3) 会社や部署の業績目標を達成するためという意識

既に述べたとおり、OCにおいては、業績目標達成の重要性が共有されていたところ、主に四半期末や年度末において、事業本部や支社長その他上司から売上促進の要請があった場合に、会社全体あるいは自身の所属する支社や部門の業績目標に貢献するためである（自分の利益のためではない）といった正当化がなされていたも

のと考えられる。

(4) 上司の承認または指示によるものという意識

上司の承認または（明示・黙示の）指示による原価付け替えを利用した売上の先行計上については、これに関与した予算管理者については、上司の承認または指示の下で実行しているものであり、自身の判断で行っているわけではないといった正当化事由があったものと考えられる。

(5)（支払いの前倒しについて）協力会社が全く何の作業もやっていないわけではないという意識

進行基準において、継続的に発生している委託費や経費について、翌月以降の発生分を前倒しで計上することによる売上高の先行計上が行われていたが、こうしたケースでは、当月分と翌月分以降の作業を明確に区分することはできないため、本来支払うべき金額を若干増額したとしても、いずれは支払うべきものであるし許容範囲である、といった正当化事由があったものと考えられる。

第5 真因（root cause）について

1 はじめに

上述のとおり、原価付け替えの「動機」は様々であるが、その多くは、それだけで不適切な会計処理の蔓延といった結果を生じさせるほど強固なものであったとはいえない。しかし、OC においては、「不適切な会計処理をやってはいけない」「適切な業務遂行のためには実態に即した原価計上が必要不可欠である（赤字案件こそ正確な実態把握と対策が必要）」という規範意識が浸透しておらず、原価付け替えに対する抵抗感が希薄な担当者が少なからず存在していたことから、軽微な動機が安易に原価付け替えにつながっているケースが相当数見受けられた。

また、売上の先行計上については、原価付け替えとは異なり、一定の躊躇を覚える担当者も少なくなかった模様であるが、業績目標達成の重要性が強調・共有される一方で、やはり「不適切な会計処理をやってはいけない」という規範意識が浸透していなかったことから、そうした規範意識を乗り越える形で売上の先行計上が行われることとなったものと考えられる。

以上より、当委員会としては、このような適正な会計処理に対する規範意識の全社的な欠如こそが、一連の原価付け替え及び売上先行計上の真因であると考えられる。

それでは、こうした規範意識の欠如をもたらしたものは何か。以下、調査を通じて当委員会が認識した OC 及び OCHD の問題点を踏まえつつ検討する。

2 当委員会が認識した問題点

(1) 社長や本部のメッセージ・通達の問題点

OCにおいては、野崎社長が積極的に全従業員向けのメッセージを発信している他、各支社を回っての意見交換等も行っている。また、10年以上前より、全社員を対象とした社員意向調査を継続的に実施し、経営・組織・人事面における課題の抽出を図り、一定の対応（改善策等）が取られてきたことも認められる。

こうした従業員とのコミュニケーションは、肯定的に評価すべきものであるが、他方、社長からのメッセージでは、業績達成、事業拡大、品質向上、人材育成等が取り上げられることが多く、こうした例からも分かるように、事業の前提あるいは土台となるコンプライアンスの重要性に関する情報発信には不足があったと言わざるを得ない。

また、事業本部からの通達においても、原価管理の強化・徹底等が強調される一方、正確かつ適切な原価管理、すなわち会計処理におけるコンプライアンスに関する意識喚起はほぼ皆無であった。

この点、当委員会のヒアリングにおいて、野崎社長は、「最初（注：本調査のきっかけとなった国税指摘案件）の1、2件からここまで広がりがあるとは思っていなかった。私の認識不足である。実態がわかっていなかった。反省すべきところと思っている。」「こういうことが起きたということはマネジメント面で足りないことがあったということであり、反省しないといけない。」と率直な反省の弁を述べている。また、H事業本部長は、「確かにOCでは『ありのままの数字を出しなさい』というメッセージは出していないが、ありのままの数字を出すことは当然であって、わざわざそのようなことを言わなければならないということが思いつかなかった。」と述べている。しかし、OCでは「ありのままの数字を出すこと」は必ずしも当然ではなかった。

(2) 事業本部・支社長と現場の認識ギャップ

上述のとおり、H事業本部長は、当委員会のヒアリングにおいて、「本部としては、1件1件の原価率をきちんと見るように言ったことはないが、原価率がどのように変動しているのかというリストを作成して支社に送付している。本部としては、支社長ないし部長が当該リストをさっと見て、異常な数値の案件だけ確認してほしいという趣旨で送付しているが、当該リストが支社長→部長→管理技術者と流れてしまい、『本部から原価率変動したことを指摘された。どうすれば良いのか』という感じになっているのではないか。このように、本部としてはリストを送付しているだけだが、管理技術者からすれば、『また本部が原価率をチェックしろと言っている』と受け取られている可能性がある。」と述べているが、現場での受け止めは、事業本部主導で各案件の原価率目標の達成状況や原価率の変動について1件1件の厳格な

管理がなされているというものであり、事業本部の意向や考えは、現場には伝わっていなかった。また、H 事業本部長は、「私が事業本部長に就任した後に、サイバー攻撃があり、また完成基準から進行基準に変更されたため、様々な点で管理が細かくなっているが、私のことをよく知らない人からすれば、『(本部の対応が) どんどん厳しくなっていく』と感じているかもしれない。」と述べるなど、現場との間の心理的距離や認識ギャップを感じていることを認めている。

(3) 行動指針における問題点

OC は、「私たちの経営理念は、社員や顧客、社会に対する使命を示した『経営理念』、企業経営において大切にしている考え方を示した『経営姿勢』、日常の心がけや行動の規範を示した『行動指針』、私たちが目指す将来のありたい姿を示した『ビジョン』で構成されています。」としている。OC の「経営理念」「経営姿勢」「行動指針」「ビジョン」では、社員満足、顧客満足、社会貢献の追求が掲げられているが、コンプライアンスの重要性に関する直接的な言及は見受けられない。

また、社員向けに策定された OC ウェイでは、行動指針として 30 のステートメントが定められているが、「私は、法令・倫理を遵守し、公明正大に行動します。」との記述はあるものの、上場企業グループの中核企業の一員としての適正な財務報告(会計処理)に関する記述はない。

(4) 会計に関する教育体制の不備

OC では、進行基準の導入に際しての勉強会のほか、2022 年 12 月 5 日には、若手管理技術者および支社長が指名した管理技術者を対象とした PJ 管理研修が新たに実施されていたが【²⁵】、この PJ 管理研修の時までは、新任の予算管理者に対する座学等の体系的な教育は用意されておらず、基本的に OJT を通じての育成が図られていた。

その結果、予算管理者は、実務における原価の計上方法や入力等といった個々の手続やテクニックについては徐々に学んでいくものの、各種手続きの財務会計上の位置づけや目的、さらには上場企業グループに求められる適正な財務会計処理の重要性について十分な理解を得ていたとは言い難く、「木を見て森を見ず」といった状況に陥っていたように思われる。

²⁵ この点、H 事業本部長は、当委員会のヒアリングにおいて、「進行基準に関する説明会も実施したが、原価率が悪化しているからみんなの協力を得た上でこうしたいという思いについて幹部に伝えたのみで、現場の管理技術者には伝えることができず、テクニックの部分しか伝えられなかった。」と述べている。

(5) 会計上の不正リスク（予兆）に対する感度及び対応の不足

ア 現場経験に基づくリスク感度の欠如

OC の役員や支社長の多くは現場経験があり、自身が現場にいた際に、原価付け替えを行った経験、あるいは周囲で原価付け替えを行っていることを見聞きする機会があったはずである。そうした経験はかなり昔のことだとしても、明確な断絶の機会がない限り、現時点でも現場で同じようなことが行われているのではないかと、といった疑問を持つことは十分できたはずである。しかし、OC の経営層において、そのようなリスク認識に基づく対応が取られたとの事実は認められなかった。

イ 2019 年に発覚した類似案件への対応におけるリスク感度の欠如

(ア) 2018 年 9 月期を対象とした税務調査をきっかけとして、■■■■支社において、約 2800 万円の原価付け替えが行われていた事案【²⁶】が発覚した。これを受けて OC が同種事案の有無に関する調査を実施したところ、■■■■支社を中心に複数の支社において合計 50 件の同様の原価付け替え事案が発覚する事態となった（以下「類似案件」という）。

調査結果を受けて OC は、原価付け替えの原因として「原価付け替えが不正であるという意識の低さ」、「一つの不正による影響（全国的な指名停止、株価下落、上場廃止など）が周知されていない」といった「コンプラ意識の欠如」や「承認機能が不十分」、「本社の牽制機能が未整備」等をあげた上で、「是正策」（再発防止策）として「コンプラ教育の実施」、「承認ルートの明確化」、「本社でのチェック手続きの追加」といった施策を講じる対応を取った（これらは、2019 年 6 月 26 日開催の OC 取締役会において報告事項として報告されている）。

(イ) 上記のとおり類似案件は、原価付け替えという点で、今回の不正とも密接に関連する事案であり、重要な端緒（予兆）というべきものであった。しかも、当時 OC は「原価付け替えが不正であるという意識の低さ」、「一つの不正による影響（全国的な指名停止、株価下落、上場廃止など）が周知されていない」といったことを類似案件の原因としてあげており、これらはまさに今回の問題とも共通するものであった。

しかし、OC が策定した再発防止策は一定程度行われた模様ではあるものの、例えば「コンプラ教育の実施」については、現場の予算管理者に周知するようなレベルでの継続的かつ実効的な教育などは全社的に行われていなかった。類似案件後も、多数の原価付け替えが各支社において発生していたことも合わせ

²⁶ 2018 年 9 月期の原価が過大に計上され、利益が過少申告されていたことを理由に OC は、2019 年 6 月に追徴金を支払っている。

考えれば、OC 経営陣が類似案件を深刻に受け止めて二度と同様の問題を起こしてはならないといった強い意識を持って再発防止に取り組んでいたとは言い難い。

このことも、OC 経営陣の不適切な会計処理に対するリスク感度や上場会社グループとしての会計処理の重要性に対する認識が欠如していたことを示している【²⁷】。

ウ 現場から上がってくる報告・相談に対するリスク感度の欠如

第 2 の 2 (2) で述べたとおり、主に四半期末や年度末においては、事業本部より特定の案件について売上計上が可能か否かの確認が行われていた。当委員会が実施したデジタル・フォレンジック調査の結果、そうした確認に際して、現場が無理な対応を行いがちであることを窺わせるやり取りが散見されるが、事業本部や各支社長において、不適切な会計処理を行ってはいけないといった指導や意識喚起が行われることはなかった。そうしたやり取りの一例を挙げると以下のとおりである。

2021 年 9 月期第 1 四半期末間近の 2020 年 12 月 25 日、D 支社の副支社長より、H 事業本部長に対して、「依頼されている額には 3 百万円ほど不足しますが、更には上積みが必要であれば、少々無理な対応まで進めます。ご指示をお願いします。上記、I 支社長とは協議済みです。」とのメールが送信されている（太字傍点は当委員会による）。当該メールに対して、H 事業本部長は、「3 百万円の不足は、このままで良いです。」と返信しており、無理な対応の実行は求めているものの、「少々無理な対応」の内容を確認したり、あるいは無理な対応を行ってはいけないといった注意・指摘は行っていない。また、本件については、D 支社の I 支社長とも協議済みということであり、同支社長も「少々無理な対応」について承諾していたことが認められる。

こうしたやり取りは、事業本部長、支社長、副支社長といった役職者（の少なくとも一部）において、不適切な会計処理を意図的に実行あるいは指示するといった姿勢までは示していないものの、不適切な会計処理（売上計上）を防止または是正すべき役割を十分に果たしていたとは言い難い状況を示すものといえる。そして、こうした役職者の対応は、部長以下の関係者に対して、「事業本部や支社

²⁷ この点、H 事業本部長は、当委員会のヒアリングにおいて、以下のように述べている。

「是正策」をきちんと落とし込んで現場レベルで運用を徹底していれば、早期に発見することもできたかもしれない。管理技術者の約半分が付け替えをしたといった事態にはならなかったのではないかと考えている。

長らも自分たちが不適切な会計処理を行っているのは分かっているはずであるが、見て見ぬ振りをしている」「事業本部や支社長も（適切な会計処理よりも）売上計上を優先している」といった認識をもたらししていた面があったように思われる。

(6) リスク管理態勢（コンプライアンス態勢）の問題

本調査を通じて、OCにおいて、体系的・継続的なコンプライアンス施策や教育、意識喚起等が行われていたという事実を確認することはできなかった。

また、既に述べたとおり、OCには、第3線（内部監査部門）は設置されていなかった。加えて、野崎社長が代表取締役を務めるOCHDにおいても、OCの実態や問題点については十分認識・把握し得たはずであるが、OCHDの第3線（内部監査部門）にも十分なリソースは投入されておらず、グループ中核企業であるOCのこうした状況を改善するために、十分な支援を行っていたとはいえない。

3 問題点を踏まえての結論

以上、当委員会が認識した問題点を踏まえると、OCにおいては、業績達成や品質向上が重視される一方で、上場企業グループに求められる財務報告の正確性担保という責任に対する意識が、経営層から一般従業員に至るまで、全社的に不足していたものと言わざるを得ない。そして、その認識不足により、経営陣は現場で蔓延している原価付け替え等の実態を把握することができず、また、現場から会計不正に関する問題提起がなされることもなかった。更には、建設業界における同種付け替え事案や類似案件等に接してもなお、OCにおける会計不正リスクへの感度が高まることは無く、その結果、国税調査という外的要因によってようやく一連の不適切な会計処理を把握することになったものといえる。

こうした組織風土は一朝一夕に醸成されたものではなく、長年にわたる経営を通じて醸成されたものであり、経営陣の責任は重い。OC及びOCを含むグループ企業に対する適切なガバナンス態勢を構築すべき立場にあるOCHDの経営陣には、会計不正を含むリスク管理、コンプライアンス経営に関する抜本的な意識改革と再発防止の徹底が求められる。

第7章 再発防止策

第1 はじめに

当委員会は、前章で行った原因分析を踏まえ、以下のとおり再発防止策を提言する。

以下で示す提言は、基本的な方向性を示したものであるが、OCHD 及び OC におかれては、提言の趣旨や本質を踏まえ、経営陣に求められる意識改革を十分に図った上で、現場の実態に即した実効的かつ持続可能な再発防止策を検討、実行していただきたい。

第2 経営陣の意識改革

既に述べたとおり、本事案の真因は、適正な会計処理に対する規範意識の全社的欠如であり、そのような風土を作り上げた経営陣の責任は重い。他方、長年にわたり醸成された悪しき組織風土との決別を宣言し、新たな組織風土への再スタートを切ることができるのもまた経営陣に他ならない。

OC の経営陣には、本事案に対する真摯な反省のもとで、適正な会計処理に対する規範意識の醸成を最優先の経営課題として、正面から取り組んでいただきたい。経営陣の意識改革にあたって、ポイントと考えられるのは、以下の4点である。

1 上場企業グループの一員としての適正な財務報告（会計処理）に係る責任の再認識

当委員会は、本調査において、多数の役職員へのヒアリングを実施したが、本事案が発覚した後も、原価付け替えの問題性に関する正しい理解と認識は必ずしも十分に浸透していないように思われる。既に述べたとおり、上場企業グループにおいては、財務報告を含む経営状況について、株主その他ステークホルダーへの説明責任を果たすことが求められる。そして、一つ一つの会計処理が適正に行われていない場合、合算した数字が何を根拠に正しい数字といえるのかを説明することが極めて困難となる。したがって、「合算すれば数字は変わらないはずだから OK」などという、いわゆる「井勘定」の説明はおよそ認められるものではない。

OCHD グループ及びその従業員は、上場による資金調達手段の多様化、知名度や社会的信用の向上は勿論のこと、それに伴う取引の新規獲得・拡大や優秀な人材獲得における優位性、従業員の福利厚生への寄与等、既に多くの利益を享受しているはずである。OC（及び OCHD グループ）の経営陣においては、改めてこうした利益の重要性を確認するとともに、重要な権利にはそれに応じた義務と責任が伴うこと、すなわち、株主を含む各ステークホルダーに対する説明責任の重要性に加えて、今後同種事案が再発した場合、事業存続に関わるリスクがあることを十分に認識すべきである。

2 経営陣と現場の認識ギャップの解消に向けて

第6章第2の1(2)でも述べたとおり、事業本部が発する現場へのメッセージは、現場ではその目的や趣旨が正しく理解されておらず、現場の実態を分かっている上からの一方的な押しつけと受け止められる傾向にあった。

また、外部専門家チームが実施した第1回アンケートでは、予算管理者のほぼ半数が原価付け替えを行ったことがあるとの回答であった。しかし、こうした実態について、事業本部を含む経営陣は把握できていなかった。2023年6月に実施されたOC社員意向調査によると、OCHDに設置した相談制度(ORICON HD ホットライン)の周知度は92%、OCに設置した相談制度(Oriconsul Reed)の周知度は82%となっているにもかかわらず、原価付け替え等の問題行為について、相談窓口への通報・相談がなされることもなかった。

経営陣においては、こうした状況を改善すべく、現場の本音や実態を把握するための実効的な対策を検討する必要がある(どの企業でも同様であるが、単に経営陣が現場に赴いて「何でもいいから現場の本音を教えてくれ」と求めたからといって、それだけで現場から率直な本音や実態を引き出すことができるわけではない)。そして、現場の本音や実態を把握した上で、現場に対して、適正な会計処理のために必要な方針提示や業務指示を行うべきであるが、その際には現場との双方向のコミュニケーション等による現場の納得感・理解度の向上に留意すべきである。事業本部から提示された方針や業務指示について、その必要性や重要性がしっかりと示されていれば、現場が単なる押しつけと捉えることはなく、しっかりと遵守してもらえるはずである。

また、経営陣と現場の予算管理者を橋渡しする役割を果たすのは、支社長である。これまで事業本部が発する現場へのメッセージの目的や趣旨が正しく理解されていなかった点を踏まえ、各支社長は、経営陣や事業本部からの指示等を正確に理解し、部長とともに現場に丁寧に落とし込めるよう取り組んでいく必要がある。

3 健全な職業的懐疑心に基づくリスク管理の実行

上記2で述べたとおり、経営陣としては、現場の本音や実態を把握した上で必要な施策を実施していくことが重要であるが、それは単に現場の主張や要求を鵜呑みにしたり、現場の言いなりになるということではない。当委員会のヒアリングにおいて、複数の経営陣より、OCの従業員について、「基本的に真面目であり、意図的な不正に及ぶ従業員がいるとは思っていない」(あるいは、「思っていなかった」といった発言があった。当委員会の調査に関して、多くのOC関係者が率直かつ真摯に対応しており、当委員会としても、OC従業員の真面目さについて特段の違和感はないが、他方、企業のリスク管理という観点からは、性善説に安易に依拠するのは妥当ではなく、むしろ「人間は弱いものであり、“不正”や“ずる”に走ることがある」といった性弱説、あるいは、「どんな組織でも1000人に一人、10000人に一人は悪意をもって不正を行

う者がいるかもしれない」といった性悪説を前提としたリスク管理を行う必要がある（特に外部の悪意者が関与することが多い情報セキュリティ分野では性悪説によるべきである）。そうした観点からは、経営陣は、今後、健全な職業的懐疑心をもって、現場からの説明や報告を鵜呑みにすることなく、批判的・客観的に評価することで、現場におけるリスク（予兆）の早期把握・対応に努める必要がある。

また、OCHD 及び OC におかれては、本事案を真摯に受け止め今後再発防止に取り組んでいくものと期待しているが、リスクが顕在化してからそれへの対応を行っていくという受け身的な対応だけでは単なる「モグラ叩き」になりかねず、それだけでは今回の問題を活かした十分なリスク管理とはいえない。今後は、社会情勢や業界動向、社内状況等を踏まえ、自社グループにおけるコンプライアンスリスクがどこに潜んでいるのか、リスクを見落としていないかなどを定期的に検証するといった能動的なリスク管理をより強化していくことが望ましい（そのためにも下記4で述べるような態勢強化が必要である）。

4 適切なリスク管理態勢の構築に向けたリソースの投入

既に述べたとおり、OCHD 及び OC におけるリスク管理態勢は、上場企業グループとして決して万全なものであったとはいえない。再発防止策の実行にあたっては、会計リスクを含むリスク管理態勢（スリーラインディフェンス）の整備・強化に対する経営陣の本気度を社内外に提示すること、すなわち必要十分なリソースの投入を図っていく必要がある。

第3 現場に向けた再発防止策

1 経営陣の本気度が伝わるメッセージの発信と具体策の提示

現場に向けた再発防止策の第一歩は、経営陣が自らの言葉で、真摯な反省と再発防止に向けた決意と今後の道筋を示すことである。具体的には、上記第2の「1 上場企業グループの一員としての適正な財務報告（会計処理）に係る責任の再認識」で述べた上場企業である OCHD グループの一員として、一人ひとりの従業員が果たすべき責任と同種事案の再発時のリスクについて、しっかりと現場に伝え、また継続的に取り組んでいく必要がある。

その上で、経営陣が言葉（メッセージ）だけでなく、組織風土の改革を含む再発防止策を本気で実行しようとしていることが分かるような具体策を提示・実行・継続していくことが重要である（2019年に発覚した類似事案のように、策定した再発防止策の実行が不十分といったことを繰り返してはならない）。こうした対応がしっかりと取られれば、通常のレポーティングラインや相談窓口に対して、会計上の問題を含むリスク情報に関する相談・通報が届くようになるはずである。

当委員会として、再発防止に向けた具体策の検討・実行・継続において要検討と思料するポイントは以下のとおりである。

2 現場に提示する具体策のポイント

(1) 組織風土の改善

上述したとおり、OCの予算管理者においては、原価率が悪化したり、赤字の案件を出してしまうと厳しく追及される、手直し件番を申請するとミスがあったと評価されるのではないかとといった恐怖感・不安感が強かったように思われる。不適切な対応によって赤字や手直し件番が生じた場合には、改善に向けた注意が必要であるが、その点を踏まえてもなお、OCの現場には失敗を過度におそれる雰囲気が存在しているように思われる。これは、職場における心理的安全性の問題でもあるところ、OCでは、本事案の発覚以前より、職場のエンゲージメント向上の一環として心理的安全性の確保が課題として掲げられている。当委員会としては、是非こうした問題の解決に引き続き積極的に取り組んでいただき、「失敗をおそれず次に活かせる現場」の実現につなげていただきたいと考えている。

(2) 余裕のある職場作り

本事案については、現場の繁忙感等による余裕の無さも一つの要因であったといえる。そうした観点からは、管理職・一般職を問わず、ある程度余裕のある職場作りを図っていくことが再発防止に寄与するものと思料する。具体的には、㊦原価管理プロセスの見直し、㊦業績目標設定方法の見直し、㊦業務分担の適正化、㊦システム整備による省力化等が検討対象になりうるものとする。

(3) メリハリの効いた制度・ルールの策定

今後の再発防止策の策定にあたっては、第6章で述べた不正の「動機」「機会」「正当化」を潰していくという対応が効果的である。特に、不正の機会に関連する、チェック体制の整備や協力会社との取引の適正性確認といった手続は優先度が高いものと思料する。他方、再発防止にあたって、現場の実態や考えを踏まえることなく、単なる管理強化を図るだけでは、結局、現場を追い詰めることになり、新たな手続潜脱を招くことにもなりかねない。したがって、再発防止策の策定にあたっては、㊦事業本部が上から是正策を一方的に押しつけるのではなく、現場からの意見聴取や現場とのコミュニケーションを十分に経た上で、㊦持続可能性を意識した対応、すなわち、管理強化だけではなく手続の合理化やシステムによる業務負担の軽減化を図るなど、メリハリを効かせる形で、現場が合理的に遵守できる実効的な制度・ルールを作り上げていくという視点が重要である。

なお、OC 同様に原価付け替えが行われていた関係会社もあったが、上記については当該関係会社においても一部共通する面があると考えられる。したがって、OCHD としては、OC の再発防止策の検討・実行を支援していくことはもちろん、当該関係会社における再発防止策の検討・実行も同様に支援していく必要がある。

第8章 結語

本調査は、改めて相応の規模を有する企業や組織の業務におけるコミュニケーションの難しさ、コンプライアンス意識の重要性を感じさせるものであった。

本調査報告書で述べたように、OC の事業本部は、各案件の進捗状況、原価率等のデータを分析し比較して、前月からの変動が一定以上に達したものなどにはマークを付してその比較表などを各支社に送付していた。事業本部が支社長や部長にそのようなデータ表を送ったのは、原価率が一定以上に変動している業務には何か間違いが発生していないかチェックしてほしい、また業務の効率化や改善に活かしてもらいたいという意図だったと述べている。しかし、そのデータ表は支社長や部長だけでなく、現場の管理技術者の目にも触れ、管理技術者は事業本部がそのように個々の案件についてチェックして送ってくる以上、個人の成績評価にも影響するのではないかと解釈し、また、原価率などが目標数値に達しない理由を聞かれたり、説明したりすることは煩わしいと感じて、なんとか原価率の目標数値に達するように努力するだけでなく、そのようなことを一々言われるぐらいなら、原価を他の業務に付け替えてしまおうなど考えるに至ったのである。

事業本部が現場から情報を集めて、それを比較したり分析したりした結果を現場に戻して現場の効率化や業務の改善につなげようとする自体は、事業本部にとって極めて自然な行動であり何ら非難されることではない。しかし、逆に管理されている現場の立場に立って考えれば、個人の評価に関係するのではないかと考えたり、多忙の中説明するのは面倒臭いとか煩わしいと感じることは自然な反応であると思われる（ただし、付け替えにまで走ってしまったことは別である）。

事業本部等現場の管理に当たる役職員は、上記のような個々の案件に至る管理手法が現場に強いプレッシャーをかけることになっているのではないかと思いを致すべきであった。

OC において本部側と現場との間で生じたコミュニケーションのギャップ（ずれ）に類似することは、日常的な業務の中でどこの会社においても生じうるものであったと考えられる。

しかし、その結果として OC に発生したことは、広範囲に付け替え等が行われ、不適切な業務処理と不適切な会計処理が蔓延するという極めて不名誉かつ恐ろしい事態であった。

このようなコミュニケーションのずれは大なり小なり日常的に発生するものであり、それがすぐに不適切な行為につながるわけではない。ここで重要なのが、コンプライア

ンス意識がその会社にどれだけ根付いているかである。OC にコンプライアンス重視の意識がしっかりと根付いていれば、コミュニケーションにギャップがあっても現場が付け替えにまで走ることは防げたかもしれない。

OC は毎年増収増益を目標にし、強い意思を持ってその目標を達成してきたが、経営陣や本部の人たちが会計不正をしてまでそのような目的を達成しようとしていたとは感じられなかった。また、増収増益目標達成のために、現場に対して非常識に大きなプレッシャーをかけたり、パワーハラスメントに及んでいたわけでもない。

しかし、逆に事業本部などの本部側の行動から痛感されたのは、品質の向上や利益の向上には熱意を傾けるが、そのために部下などが会計不正に陥らないように注意を払うという姿勢がほとんど感じられなかったことである。多数のメールの中には、部下が事業本部の行動にプレッシャーを感じていること、そのプレッシャーにより現場において許容される範囲を逸脱しそうなことを感じさせるメールはいくつも見る事ができた。しかし、そのメールを受け取っている幹部役職員の人たちが、部下が不適切な会計に走らないように、改めて注意を喚起するようなメールや行動はほとんど見られなかった。

こうした点からすれば、やはり経営陣や幹部役職員の人たちには、不適切な会計の防止に関する意識が決定的に不足していたと評価せざるをえず、そのため従業員にもこのことは徹底されず、現場は自分たちの行動が会社の会計にどのような影響を及ぼすのかについてはほとんど注意を払っていなかった。

OC は国や地方自治体のインフラ整備事業の設計業務等を行う会社であり、わが国にとって極めて重要な機能を担う会社である。そのような会社が不適切な会計をしているなどということは許されることではない。

今後、二度とこのようなことを起さないためには、日常業務の中での本部側と現場との間のコミュニケーションのずれをどのように少なくするか、また、会社の風土の中にコンプライアンス重視の太い柱をどのように根付かせるか、まずは経営陣が自らの意識を大改革した上で、従業員に根付かせる方策を考えなければならない。

いずれも極めて困難な課題であるが、業務と会計の関係、上場会社グループにとっての会計の重要性を本当に理解することができれば、インテリジェンスの高い集団であることの強みを活かして乗り越えられるものと期待したい。

以 上

デジタル・フォレンジック調査 実施事項

当委員会は、当委員会が必要と判断した OC 役職員 25 名を対象に、デジタル・フォレンジック調査を行った。対象者は別紙 2「デジタル・フォレンジック対象者一覧」記載のとおりである。

(ア) 対象データの保全

当委員会は、データ保全実施前に対象会社にヒアリングを行い、調査対象者が業務内でコミュニケーションをとる際に発生するデータ及びドキュメントデータを把握した。結果、下記 3 点についてデータ保全を実施する必要があると判断し、それぞれ以下の方法で保全を実施した。

① メールサーバ（Google 社提供 Google Workspace）

OC は OCHD が管理する Google Workspace を 2012 年 12 月より利用しており、Google Workspace 上に保管されている調査対象期間の調査対象者のメールアーカイブを OCHD の情報システム部門が抽出し、このデータを調査補助者である株式会社 KPMG FAS（以下「KPMG」という。）のデジタル・フォレンジック担当者（以下「KPMG 担当者」という。）が受領した。

② チャットデータ（Google 社提供 Google Workspace）

OC はチャットツールとして Google Workspace のチャット機能を使用しており、メールサーバと同様の手順にてデータの抽出・受領を行った。

③ チャットデータ（Microsoft 社提供 Teams）

OC 社では②のチャットツール以外に Microsoft Teams も利用しており、調査対象期間の調査対象者のチャットデータをデータ管理者である OC 社の情報システム部門が抽出し、このデータを KPMG 担当者が受領した。

(イ) レビュー環境の作成

上記（ア）で受領したメール及びチャットデータを Vound 社製 Intella Connect 2.3.1（以下「Intella」という。）に取り込み、レビュー環境を構築した。

なお、Intella に取り込んだメールデータ・チャットデータは合計で 7,385,738 件（重複排除後で 5,978,897 件）であった。

(ウ) メールレビュー

(イ) で構築したレビュー環境において、キーワード等による絞り込みを行い、検索条件に該当したメール及びチャットデータにおいてレビューを実施した。検索条件に合致したメールデータ・チャットデータは合計で 138,120 件(重複排除後で 116,402 件)であった。これらの検索条件に合致したもの以外に、レビューの過程にて深掘りで確認したメール・チャットデータを含め、トータルレビュー件数は 142,661 件(重複排除後で 120,943 件)であった。

以 上

