

# 収益認識のポジション・ペーパー記載術

## 第①回

### 変動対価

高田康行 太陽有限責任監査法人 公認会計士

| 回   | 内容(第2回以降は予定)      |               |
|-----|-------------------|---------------|
| 第1回 | 変動対価              | 第3回 ライセンスの供与  |
| 第2回 | 一定期間にわたり充足される履行義務 | 第4回 有償支給と出荷基準 |

収益認識基準の原則適用まで残り1年あまりとなった。上場会社および会社法監査対象会社では、各社の事情に合わせて粛々と対応を進めていると思われる。本連載では、すでに自社の該当論点を抽出し、論点ごとの会計処理方針を決定した企業が、次に高い関心を持つと想定される事項、つまり、ポジション・ペーパーの記載方法について論じる。該当論点の抽出や会計処理方針の決定がまだ終わっていない企業には、その後の取組みのポイントを事前に理解することにより、効果的・効率的な基準対応の一助としていただければ幸いである。なお、本文中、意見にわたる部分は筆者の私見である。

#### I 収益認識の不正・誤謬リスク、内部統制そしてポジション・ペーパー

影響度調査を行った後で取引タイプ別の会計処理方針を決定すれば、収益認識基準対応は終了するだろうか。筆者はそうは思わない。決定した会計処理方針を、継続して正しく適用することが重要であり、そのためには、収益認識に関する財務報告上のリスク（不正・誤謬リスク）を識別し、対応する内部統制を構築することが重要になる。

また、会計処理方針の決定過程やリスクおよび内部統制に関する情報を、簡潔にわかりやすく記録・保存することも大切である。本連載では、この一連の情報をポジション・ペーパーと

して、経理部門がまとめることを推奨する。ポジション・ペーパーを試行錯誤して作成する過程で、適正な財務報告に関する経理部門の考え方が醸成され、経理部門内のみならず、営業部門等、内部監査部門、それから経営者、取締役会社（特に、社外取締役）、監査役等、そして会計監査人に、自信をもって自部門の考えを主張できるようになると思われる。それが、不正・誤謬リスクに対する重要なキーコントロールの1つになるのである。

#### II 不正・誤謬事例の分析

たいへん興味深い研究報告がある。2018年4月に日本公認会計士協会が公表した監査・保証実務委員会研究報告第32号「内部統制報告制度の運用の実効性の確保について」である。そこでは2013年4月から2017年3月の4年間における「開示すべき重要な不備」の発生状況を、「東証1部と東証1部以外」および「不正と誤謬」の観点で分析している（図表1参照）。

不正に関しては、東証1部企業では、子会社における不正が多いため、経理部門のモニタリング機能（第2線）を含めた「3つの防衛線」の強化が提言されている。東証1部以外では、親会社における経営者および従業員による不正が多いため、いわゆるコーポレートガバナンスと内部統制の重要性が改めて確認されている。

不正事例64社のうち、売上・売掛金・棚卸資

〔図表1〕開示すべき重要な不備の要因別発生状況

|            | 東証1部 | 東証1部<br>以外 | 合計    | 不正事例                              |   |
|------------|------|------------|-------|-----------------------------------|---|
| <b>①不正</b> |      |            |       | A. 売上・売掛金・棚卸資産の主要3勘定<br>に関連する事例   | A-1. 売上・売掛金に<br>関する不正<br>A-2. 循環取引<br>A-3. 棚卸資産・原価に<br>関する不正<br>計 |
| 親会社経営者     | 6件   | 22件        | 28件   |                                   | ?社  |
| 子会社経営者     | 14件  | 16件        | 30件   |                                   | ?社  |
| 親会社従業員     | 12件  | 27件        | 39件   |                                   | ?社  |
| 子会社従業員     | 17件  | 5件         | 22件   |                                   |   |
| 不正計        | 49件  | 70件        | 119件※ |                                   | 40社   |
| <b>②誤謬</b> |      |            |       | B. 主要3勘定以外の<br>事例                 | B-1. 経営者不正<br>B-2. 資金の私的流用<br>B-3. その他<br>計                       |
| 業務プロセス     | 12件  | 15件        | 27件   |                                   | 19社   |
| 決算・財務報告    | 23件  | 38件        | 61件   |                                   | 4社  |
| 誤謬計        | 35件  | 53件        | 88件   |                                   | 1社  |
| 合計         | 84件  | 123件       | 207件  | 合計：不正による開示<br>すべき重要な不備を開<br>示した会社 | 24社<br>64社<br>※   |

主要3勘定のうち、  
どれが最多か

※ 不正事例は合計119件であるが、訂正内部統制報告書等により複数年度にわたって開示すべき重要な不備を開示している企業があるため、企業数としては64社である。  
(出所) 監査・保証実務委員会研究報告第32号「内部統制報告制度の運用の実効性の確保について」(日本公認会計士協会, 2018年4月6日)に基づき作成。

産の主要3勘定に関連する事例が40社、主要3勘定以外の事例が24社である。主要3勘定の内訳は図表1のA-1(13件)、A-2(6件)、A-3(21件)である。売上・売掛金より棚卸資産・原価のほうが多い理由を、研究報告では次のとおり分析している(※下線は筆者)。

売上高の操作については、外部の協力が必要とされることから、業務プロセスの内部統制が整備されている大規模企業では実行しにくいと推察される。  
企業内部での決算操作だけで実行しやすいため、売上高よりも棚卸資産及び売上原価に関連する業務において不正が多く行われているものと考えられる。なお、従業員による不正事例も多く、金額的に重要な事例ではプレッシャーによる不適切な会計処理が多い。

収益認識基準導入後は、どうなるか想像してみよう。

収益認識基準は5つのステップによる判断の積み重ねにより会計処理方針が決定され、変動対価等の見積りの要素が存在する。また、会計処理のための必要情報等は、営業部門等から経理部門に提供される場合が多いが、一般に営業部門等は売上高の多寡に大きな利害関係を有する。

判断や見積りは、恣意的な処理を「企業内部での決算操作だけで実行しやすい」。また、業績下降局面での組織上層部からの「プレッシャー」により営業部門等で情報の改竄が行われるかもしれない。基準導入後、不正に利用される勘定科目の多寡は、従来と異なる傾向がみられるのではないだろうか。

一方、誤謬に関しては、新たな会計基準の適用に伴って、会計基準の採用や見直しが行われた見積項目等、非定型・不規則な決算・財務報告プロセスに関連する項目で、開示すべき重要な不備が発生していると分析している点に着眼すべきである。

これまで包括的な基準がなかった状況で、特に、単位と金額に関して、明確なルールが収益認識基準により定められたのである。企業内で会計基準の理解が不十分であれば、慎重な検討が必要な取引が生じて営業部門等から必要な情報が経理部門に伝達されず、経理部門は会計監査人への相談もできない。経理部門が気づかない、誤謬リスクが高まる。期末会計監査の過程で問題取引が発見されれば、決算発表の遅延や修正発表を引き起こす。もっと発見が遅れば、過去の誤謬として「修正再表示」の要否の

検討も必要になるだろう。

### Ⅲ ポジショニングのための12項目

わが国初の「包括的な収益認識基準」が導入される結果、収益認識に関して、今後発生が見込まれる不正・誤謬は、前述のような傾向が想定される。したがって、自社グループの会計処理方針を正しく組織内に浸透させるため、その検討過程をポジション・ペーパーとして記録・保存することが重要になる。また、関連するリスクと内部統制を、追記すれば、その付加価値を高めることができる。

本連載で提唱するポジション・ペーパーの構成と収益認識基準対応の全体像（概要）の関係を稿末の資料で示そう。本連載では、ポジション・ペーパーの構成を、「ポジショニングのための12項目」で定義している。一般的なポジション・ペーパーは、「7. 具体的な会計処理」までの場合が多い。「8. 会計処理のため必要になる情報」以降の記載が、本連載の特徴である。

### Ⅳ ポジション・ペーパーの記載例 ——変動対価（価格引下げ）

収益認識基準における「見積り」の典型論点である「変動対価」のポジション・ペーパーを以下に例示する。企業会計基準適用指針第30号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下「収益認識適用指針」という。）[設例12-2] 価格の引下げ（変動対価の見積りが制限される場合）を題材にした。

#### 1 対象取引の概要（図表2） （特徴）

① 顧客と約束した対価のうち変動する可能性がある部分である「変動対価」（企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）50項）が存在する。

② この取引の場合は、顧客が販売業者であり、その先に最終顧客が存在する。顧客は、製品を市場に浸透させるため、値引きを行う。当社は、顧客との関係を維持するため、価格補填（価格引下げ）する必要がある。

#### （類似取引）

- 仮価格による取引
- 事後値引き
- 数量リベート
- 業績達成に応じた割増金
- 返品権付き販売
- 返金保証
- 販売店が消費者に対して行う値引きの一部をメーカーが負担する取引
- 竣工時期や性能評価の結果により対価が変動する工事契約
- ペナルティー等の形態により対価の額が変動する契約

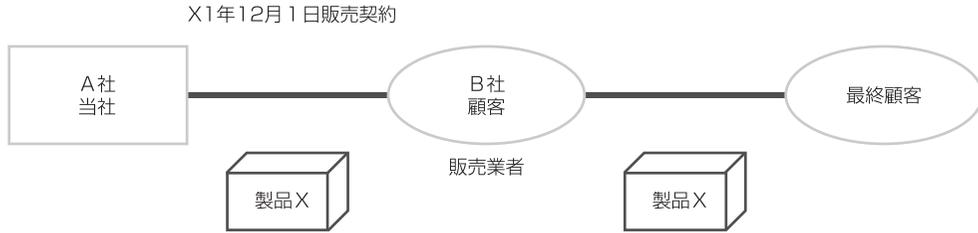
#### （変動対価の例外規定）

売上高または使用量に基づくロイヤルティ（収益認識適用指針67項、151項）

#### 2 5つのステップの該当する論点

| ステップ | 当該取引の論点                       | 主要  |   |
|------|-------------------------------|---|---|
| 1    | 顧客との契約を識別する                   | 上記「1 対象取引の概要」参照                             | — |
| 2    | 契約における履行義務を識別する               | 製品Xの販売                                      | — |
| 3    | 取引価格を算定する                     | ● 販売契約上、製品Xは1個当たり100千円<br>● 価格引下げを見込む（変動対価） | ○ |
| 4    | 契約における履行義務に取引価格を配分する          | 単一の履行義務のため該当なし                              | — |
| 5    | 履行義務を充足するにつれてまたは充足した時に収益を認識する | 支配の移転は、X1年12月1日                             | — |

〔図表2〕取引概要図



- 100千円×1,000個＝100,000千円
- 支配の移転は、×1年12月1日
- A社への支払はB社が最終顧客に販売する時点までに行われる（支払はB社の販売に左右されない）
- 過去の慣行に基づき、また、B社との関係を維持するため、価格引下げを見込む（B社が製品Xの値引きを行い、製品Xを流通させることが容易になるから）
- 製品Xは陳腐化リスクが高く、価格を大きく変更した実績あり
- 類似製品Yについて20%から60%の大きな幅で価格の引下げを行った観測可能なデータあり
- 現在の市場環境を勘案すると、製品Xを流通させるためには15%から50%の幅で価格の引下げが必要となる可能性あり
- 90日以内に最終顧客に販売
- 製品Xを市場に流通させるために、値引きを行う

製品Xの販売のみであり、別個の財またはサービスの検討（ステップ2）やステップ4（取引価格の配分）の検討は不要である。また、物品の販売であり、ステップ5の検討は、履行義務を充足した時（一時点）に収益を認識すると判断している。ただし、支配の顧客に移転される時点の検討は必要である（第4回参照）。

### 3 従来の基準または実務

一般的な定めはない。当社では、価格引下げの意思決定を行った時点で、売上高の修正（赤伝）処理を行っていた。

### 4 収益認識基準の規定と検討ステップ

（図表3および図表4）

精度を高めるため、変動対価の見積りは2段階で検討される。まず、見積額を算定し（収益認識会計基準51項）、そして別の視点から、減額の可能性（確率と程度）を検討する（同54項）。また（四半期）決算日ごとに見積りを見直す（同55項）、事後変動は遡及修正しない（同74項）。

### 5 代替的な取扱い

変動対価については、代替的な取扱いが定められていない（収益認識適用指針183項）。

半年ごと（第2四半期末および年度末）に不確実性が解消される変動対価であれば、第1四半期および第3四半期のみ限定的な取扱いとなるため、また、要件を一意的に定めることが困難であるためとされている。

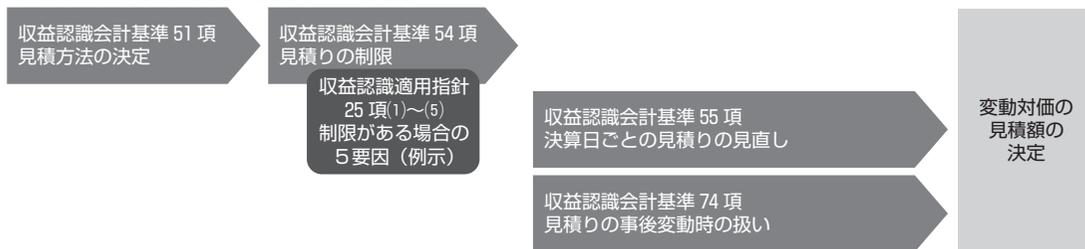
### 6 結論

見積りの制約（当社の影響力の及ばない製品Xの陳腐化リスク）が存在するため、単純な期待値法による見積りは、採用できない。市場環境と整合する価格引下げの見積りを採用する。

### 7 具体的な会計処理

X1年12月1日（製品Xの販売日）  
（単位：千円）  
（借）売掛金 50,000\* （貸）売上高 50,000\*  
\*100,000千円×（100%－50%）＝50,000千円

〔図表3〕 変動対価の見積りの検討ステップ（イメージ）



|  |   |
|--|---|
| 収益認識会計基準51項 最頻値または期待値による方法のうち、より適切に予測できる方法を採用する必要がある | 収益認識会計基準54項（見積りの制限）変動対価の額に関する不確実性が事後的に解消される際に、解消される時点までに計上された収益の著しい減額が発生しない可能性が高い部分に限り、取引価格に含める |
|--|---|

|   |
|---|
| 収益認識適用指針25項 減額される確率および減額の程度の両方を考慮する（制限がある場合の5要因（例示））<br>(1) 企業の影響力の及ばない要因（市場の変動性、第三者の判断・行動等）<br>(2) 長期間の不確実性<br>(3) 企業の限定的な経験<br>(4) 大幅な価格引下げや支払条件変更の慣行<br>(5) 多様な対価額と幅広い金額の可能性 |
|---|

最頻値：発生しうると考えられる対価の額における最も可能性の高い単一の金額  
 期待値：発生しうると考えられる対価の額を確率で加重平均した金額

## 8 会計処理のため必要になる情報等

ステップ2の取引価格の決定にあたっては、以下の情報が必要になる。

- 見積額とその算定根拠（「仮定」と入力数値）
- 製品Xおよび類似製品Yの価格推移データ（価格引下げ方針と実績値）
- 製品Xおよび類似製品Yの市場環境分析データ
- B社への販売実績値
- 見積り・実績値の比較検証データ

（ここでは市場環境と自社の価格引下げが整合的であるという重要な仮定をおいている。）

なお、価格引下げの見積りと棚卸資産の評価基準および評価方法との整合性に留意する。

## 9 財務報告上の業務（サブ）プロセス

### （従来プロセス）

従来の受注プロセスでは、設定された価格が正しく財務報告に反映されているかは対象とされていたが、それ以前の価格決定の過程は対象とされていなかった。

### （追加プロセス）

| 業務プロセス  | 追加する理由  |
|---|---|
| 提案・価格設定プロセス（契約条件決定）                           | どのような検討過程を経て取引価格が設定されているのか、また、その後の価格引下げ等の販売促進はどのような方針で行われるのかを明らかにしなければ、見積りの「仮定」は立てられず、その妥当性も検証できないため。（四半期）期末日ごとに見積りを見直すため（収益認識会計基準55項）。 |
| 販売促進プロセス（方針決定／実績値集計／予実分析／予算見直し／見積り／見積り・実績値分析） |   |
| 棚卸資産評価プロセス（期末日の値引きの見積り結果の反映）                  | 値引きの見積りは、棚卸資産評価に重要な影響を与えるため。  |

〔図表4〕 具体的な検討内容

| 変動対価の見積り                          |                        |  |
|-----------------------------------|------------------------|--|
| 収益認識会計基準51項                       | 見積方法の決定                | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 製品Xおよび類似の製品Yの販売について十分な経験を有している。</li> <li>- 製品Xは陳腐化リスクが高い。</li> <li>- 製品Xの価格を大きく変更した実績あり。</li> <li>- 類似製品Yについて20%から60%の大幅な価格引下げを実施した観察可能なデータあり。</li> <li>- 現在の市場環境を勘案すると製品Xを流通させるためには15%から50%の幅で価格の引下げが必要となる可能性あり。</li> </ul> <p>&lt;暫定結論&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 期待値法による見積りにより、40%の価格引下げを行うと見積る。</li> </ul>  |
| 収益認識会計基準54項<br>収益認識適用指針25項(1)～(5) | 見積りの制限と制限がある場合の5要因(例示) | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 変動対価の額はA社の影響力の及ばない要因(陳腐化リスク)の影響を受けやすい(収益認識適用指針25項(1))。</li> <li>- 製品Xを流通させるためには大幅な価格引下げが必要になる可能性が高い。</li> </ul> <p>&lt;結論①&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 上記40%価格引下げの見積りを取引価格に含めることはできないと判断した。</li> </ul> <p>&lt;結論②&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 過去の類似取引における実績は、その当時の市場と整合的であったため、現在の市場環境を勘案し、想定最大幅の50%の価格引下げを採用する。</li> <li>- 製品Xの陳腐化リスク(市場環境)を考慮して、市場環境と整合する価格引下げの見積りを採用する。<br/>(重要な仮定：市場環境と自社の価格引下げが整合的である。)</li> </ul> |
| 収益認識会計基準55項                       | 決算日ごとの見積りの見直し          | 各(四半期)決算日において、見積りを見直す。   |
| 収益認識会計基準74項                       | 見積りの事後変動時の扱い           | 見積りの事後的な変動のうち、すでに充足した履行義務に配分した額については、取引価格が変動した期の収益の額を修正する(遡及修正されない)。   |

## 10 リスクの分析と評価

| 分類                 | 内容   | 高リスク |
|--------------------|--|------|
| 不正<br>意図的な虚偽の会計処理  | <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 値引きの恣意的な見積り(見積りの過少計上による売上高および利益の過大計上)</li> </ul>        | ○    |
| 誤謬<br>非意図的な会計処理の誤り | <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 以下の理由による見積りと実績値の乖離</li> <li>- 見積りのための情報の収集漏れ</li> </ul> | ○    |

|  |   |  |
|--|---|--|
|  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 営業部門等による誤った「仮定」の立案</li> <li>- 根拠資料(入力数値および計算結果等)の作成誤り</li> </ul> |  |
|--|---|--|

〔図表5〕 内部統制の5つの類型とキーコントロール（KC）

| 5つの類型                | 詳 述  | KC |
|----------------------|--|----|
| 1. 定型化               | 該当なし（実績率等に基づく見積りの定型化は、値引きの実態を表さないと判断した）。   | —  |
| 2. 非定型的要素の特定と対応      | （非定型的要素）<br><ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 陳腐化リスクの高い製品 X に関する決算日ごとの価格引下げの見積りの「仮定」</li> </ul> （対応）<br><ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 決算前の経理部門と営業部門等の見積方針ミーティング</li> </ul>   | ○  |
| 3. 判断過程や見積根拠資料の記録・保存 | 営業部門等から経理部門へ提出される以下の資料<br><ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 見積方法の決定過程の文書化（最頻値または期待値による方法、見積りの「仮定」、過去の市場環境と実績値データ等）</li> <li>➢ 見積額の算定で利用した「仮定」と入力数値</li> <li>➢ 見積り・実績値差異検証データ</li> </ul>   | ○  |
| 4. 情報の正確性と網羅性のチェック   | 営業部門等から経理部門へ提出される資料に関する以下のチェック<br><ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 資料間の整合性</li> <li>➢ 月次推移・対前期比較による異常点の有無</li> <li>➢ 会計データとの整合性</li> </ul>   | —  |
| 5. 職務分掌              | <経理部門><br><ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 営業部門等から提出される資料（※1）のモニタリング（批判的検証）（※2）</li> <li>➢ 決算前の経理部門（検証）と営業部門等（算定・報告）の見積方針ミーティング</li> </ul> <営業部門等><br><ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 経理部門への提出資料（※1）の営業部長の承認（※2）</li> <li>➢ 経理部門への提出資料（※1）の作成者と検証担当の分掌</li> <li>➢ 見積り算定担当と実績値集計・比較検証担当の分掌</li> <li>➢ 見積りおよび見積り・実績値差異の検証結果を承認する会議体の設置（※2）</li> </ul> （※1）上記「3. 判断過程や見積根拠資料の記録・保存」参照<br>（※2）上記「4. 情報の正確性と網羅性のチェック」を含む | ○  |

## 11 高リスクの根拠

値引きと市場環境の整合性を「仮定」しており、何をもって整合的と捉えるか恣意性の介入する余地が大きい。また、値引きの見積りは、売上高の金額（変動対価）だけでなく、期末棚卸資産の評価にも影響し、場合によっては受注損失引当金の計上が必要になる可能性もある。当社の業績に与える影響が大きく、不正および誤謬ともに、高リスクと評価する。

なお、結果的に見積りと実績値に重要な差異が生じた場合は、過去の誤謬として「修正再表示」の検討が必要になる可能性が高い。

## 12 内部統制の構築とキーコントロール（KC）の選定

図表5のとおり、内部統制の5つの類型を詳述し、そしてキーコントロール（KC）を選定した（なお、5つの類型を導き出す考え方については、次回解説する）。

## 収益認識のポジション・ペーパー記載術

[資料] 本連載におけるポジション・ペーパーの構成と収益認識基準対応の全体像

| ポジショニングのための12項目             | 作成上のポイント  | 収益認識基準対応の全体像(概要)  |
|-----------------------------|---|-------------------|
| 1. 対象取引の概要                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 取引概要図等で視覚的に説明する。</li> <li>● 金額を記載して取引例を具体的に示す。</li> <li>● 対象取引の特徴を示すとともに、類似取引を例示して、汎用性をもたせる。</li> </ul>  | 1. 影響度調査          |
| 2. 5つのステップの該当する論点           | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 5つのステップで検討することを意識するため、どのステップの論点かを明示する。</li> <li>● 1枚のポジション・ペーパーの主要論点は原則1つにする(複数の論点が存在する場合は、他のポジション・ペーパーを参照する)。</li> </ul>  |                   |
| 3. 従来の基準または実務               | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 従来の実務(会計処理)が「5. 代替的な取扱い」に該当する場合は、両者を参照させる。</li> <li>● 従来の実務を確認する際に、関連する財務報告上の業務(サブ)プロセスを把握し、「9. 財務報告上の業務(サブ)プロセス」に記載する。</li> </ul>                                 |                   |
| 4. 収益認識基準の規定と検討ステップ         | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 規定の羅列ではなく、イメージ図を使って該当論点の検討(または判定)ステップを視覚的に伝える。</li> <li>● 規定の検討ステップを表形式で表現し、該当論点の検討内容を表上に記載することで、検討ステップの汎用性と具体性を両立する。</li> <li>● 検討ステップの本質を、端的な文章で表現する。</li> </ul> | 2. 会計処理方針の決定      |
| 5. 代替的な取扱い                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 代替的な取扱いの規定、要件および検討すべき事項を記載する。</li> </ul>   |                   |
| 6. 結論                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 「2. 5つのステップの該当する論点」に対する結論を明記する。</li> </ul>   |                   |
| 7. 具体的な会計処理                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 「1. 対象取引の概要」で示した金額例を使って、具体的な仕訳を示す。</li> </ul>  | 3. リスクの識別と内部統制の構築 |
| 8. 会計処理のため必要になる情報等          | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 「8. 会計処理のため必要になる情報等」が特定できるように、「7. 具体的な会計処理」までの記載を行う。</li> </ul>  |                   |
| 9. 財務報告上の業務(サブ)プロセス         | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 「8. 会計処理のため必要となる情報」を生成・追加・更新するための業務(サブ)プロセスを明記する。</li> <li>● 「3. 従来の基準または実務」に関連した業務(サブ)プロセスを対比して記載し、追加する業務(サブ)プロセスの必要性を明確にする。</li> </ul>                           |                   |
| 10. リスクの分析と評価               | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 収益認識基準の特徴を踏まえたリスクを記載する。</li> <li>● 不正リスクと誤謬リスクに分けて記載する。</li> </ul>   | 3. リスクの識別と内部統制の構築 |
| 11. 高リスクの根拠                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 定型化できない非定型的な要素は、恣意性の介入や誤りを招きやすいため高リスクとする。</li> </ul>   |                   |
| 12. 内部統制の構築とキーコントロール(KC)の選定 | <ul style="list-style-type: none"> <li>● 構築すべき内部統制を抽象化して、5つに類型化し、5つの類型を具体的に詳述する様式とすることで、内部統制の構築およびキーコントロールの選定の考え方を示す。</li> </ul>  |                   |

- ・ ポジション・ペーパーのターゲット利用者の頭の中に、収益認識の考え方に関する新しいポジションを築き、会計処理方針の決定過程とリスクおよび内部統制の関係のイメージを植え付けることを、本連載では「ポジショニング」と表現している。
- ・ 「ポジショニングのための12項目」は、それぞれ切り離して理解されては、その効果が半減する。資料のとおり、12項目は、収益認識基準対応における、ロジカルな一連の理解ステップである。したがって、そのつながりを重視して理解していただきたい。
- ・ 本連載では、この12項目を使って、ポジション・ペーパーの記載例を掲記していく。ただし、紙幅の制約により、その一部を省略、または統合する場合がある。その場合も、常に12項目を意識していただきたい。