

## 収益認識のポジション・ペーパー記載術(後編)

## 第②回

## 本人と代理人の区分(代理人の場合)

高田康行 太陽有限責任監査法人 公認会計士

回	内容(第3回以降は予定) ※前編全6回は企業会計2019年11月号から2020年4月号に掲載		
第1回	5つのステップの重要性	第3回 履行義務の充足に係る進捗度の見積り	第5回 重要な権利を顧客に与えるオプション
第2回	本人と代理人の区分(代理人の場合)	第4回 財またはサービスに対する保証	第6回 顧客に支払われる対価

本連載では、ポジション・ペーパーを12項目で定義している。12項目には、収益認識の会計処理の方針決定だけでなく、関連するリスクや内部統制も含めている。そうすることで、組織内のすべての者の財務報告意識を高めることを意図している。

今回の記載例は、前編第5回記載例②と同様、本人と代理人の区分が対象論点であるが、両者の結論は異なる。また、ともに財またはサービスが提供される前に、対象となる財またはサービスを「支配」しているか否かを判定しているが、「本人」評価に際しての提供前支配の3指標を考慮するか否かで両者は相違する。両者を比較することにより、本人と代理人の区分のエッセンスを読み取ってほしい。

また、対象取引を新規ビジネスとし、全社的な内部統制における収益認識の検討プロセス(前回参照)の運用の説明としての位置づけを、この記載例に加える。

なお、本文中意見に関わる部分は私見である。

## I ポジション・ペーパーの記載例

## 1 対象取引の概要(図表1)

## (特徴)

対象取引は、当社が運営するウェブサイトを通じた物品販売取引であるが、当社と顧客以外に他の当事者である供給者が存在する。

## (類似取引)

外注業者や下請業者に履行義務の一部または

【図表1】電子商取引のECサイト運営の概要

契約情報	
履行義務の内容	<ul style="list-style-type: none"> <li>ウェブサイトの運営(顧客はウェブサイトを通じて多くの供給者から製品を直接購入可能)</li> <li>当社は、顧客に製品Xが供給されるように手配した後は、顧客に対してそれ以上の義務を負わない</li> </ul>
支払条件	<ul style="list-style-type: none"> <li>当社は、注文が処理される前に顧客に支払を求めており、すべての注文について返金は不要である</li> </ul>
その他	<ul style="list-style-type: none"> <li>当社のウェブサイトにより顧客と供給者の決済が容易になる(当社とB社の契約条件)</li> <li>製品Xの販売価格の10%を当社の手数料として受領する</li> <li>製品Xの販売価格は、B社が設定する</li> <li>製品Xの欠陥は供給者の製品保証に基づいて行われる</li> </ul>

The diagram shows a flow from A社 (Company) to the EC site (ウェブサイト), which is used by customers (顧客) to purchase products (製品X) from B社 (Supplier). A社 is labeled as the EC site operator (電子商取引のECサイト運営者) for a new business model under review.

〔図表2〕当該取引の論点

ステップ	当該取引の論点	参照等
(1) 顧客との契約を識別する	「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	● 財またはサービスに対する保証	後編 第4回(予定)
	● 別個の財またはサービスか否か	前編 第3回 記載例②
	● 本人と代理人の区分	対象論点
(3) 取引価格を算定する	取引価格に変動対価等が含まれるか否か	前編 第1回
(4) 契約における履行義務に取引価格を配分する	複数の履行義務の場合は、取引価格の配分の論点が生じる	前編 第3回 記載例③
(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	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 一定の期間にわたり充足される履行義務か否か</li> <li>● 一定の期間にわたり充足される履行義務の場合は、履行義務の充足に係る進捗度の見積り</li> <li>● 一定の期間にわたり充足される履行義務でない場合は、一時点で充足される履行義務と判定される</li> <li>● 一時点で充足される履行義務の場合は、支配移転の時点決定</li> </ul>	前編 第2回 記載例① 前編 第4回 記載例 ①②

全部を依頼する取引等（前編第5回記載例②参照）。

業では本人と代理人の区分の論点が生じる。

## 2 5つのステップの該当する論点（図表2）

前編第5回記載例②と本記載例は取引内容が全く異なる。前編第5回記載例②は特別仕様の設備供給であり、本記載例はウェブサイトを通じた物品販売ある。しかし、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。）と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。）の5つのステップにおける論点に違いはない。また、ともに本人と代理人の区分の論点が生じている。2つの記載例の「2 5つのステップの該当する論点」の図表を比較してほしい。そうすると2つの重要な示唆が得られる。

- ▶ すべての取引で、5つのステップごとに論点の有無の検討が必要である。
- ▶ 取引内容が異なっても、企業と顧客以外に他の当事者が存在する取引の場合には、企

## 3 従来の基準または実務

当社にとって初めてのビジネスモデルであるため、従来の基準または実務の確認ではなく、既存の類似取引の有無を確認する。レベニュー・ストリーム一覧と論点整理マップを確認したところ、取引内容は異なるが、「本人と代理人の区分」の論点が前編第5回記載例②と同じであると判断した。

新規ビジネスの収益認識の検討では、「2 5つのステップの該当する論点」の検討とあわせて、企業グループ内に同様の論点を含む既存の取引がないか検討する。また、その際、レベニュー・ストリーム一覧や論点整理マップを使って、類似取引を確認することが効率的かつ効果的である。

なお、論点と同じでも判定結果は異なる等、検討過程の記録・保存が望まれる取引については、追加でポジション・ペーパーを作成する。

#### 4 基準等の定めと検討ステップ（図表3と図表4）

前編第5回記載例②（本人の場合）と、本記載例（代理人の場合）との違いは、収益認識適用指針47項の提供前「支配」の3つの指標（例示）を考慮しているか否かである。

前編第5回記載例②（本人の場合）は、「別個の財またはサービスか否か」（収益認識会計基準34項(1)(2)と収益認識適用指針5項、6項(1)(2)(3)）の検討の結果、別個の財またはサービスの束の移転を約束する単一の履行義務と判定される。なぜなら、他の当事者から受領した財またはサービスを、他の財またはサービスと統合させる重要なサービスを提供しているからである。したがって、収益認識適用指針44項(3)を（同項の例示と同様）提供前に支配しているため、必然的に本人と判定される。その結果、収益認識適用指針47項の3指標（例示）の考慮が不要なのである。

これに対して、本記載例（代理人の場合）では、収益認識適用指針44項(1)(2)(3)の判定において、財またはサービスが顧客に提供される前に、当該財またはサービスを企業が「支配」していると判定できないため、収益認識適用指針47項の提供前支配（の可能性を示す）3つの指標（例示）を考慮しているのである。

つまり、前編第5回記載例②と本記載例は収益認識適用指針47項の3指標（例示）を考慮するかないかの相違はあるが、ともに、財またはサービスが顧客に提供される前に、当該財またはサービスを企業が「支配」しているか否かを判定している点が共通している。この支配の有無の判定が、本人と代理人の区分判定のエッセンスであり、また3つの指標は考慮指標かつ例示にすぎないのである（取引の状況によっては他に有力な指標があるかもしれないし、3つすべてを必ずしも満たす必要はない）。

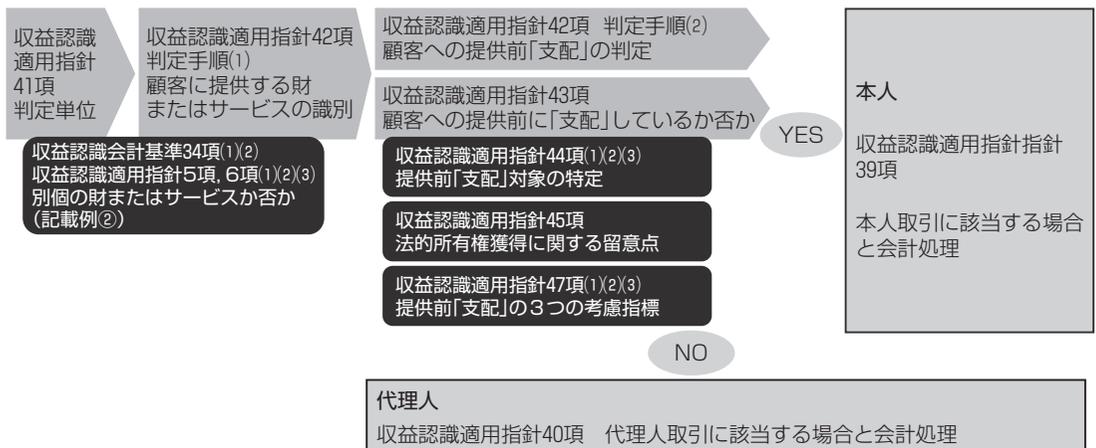
〔図表3〕 5つのステップの論点の具体的な検討内容

財またはサービスに対する保証		(後編第4回 (予定))
収益認識適用指針34,35項	追加の保証サービスか否か	供給者の製品Xに対する保証は、製品Xの欠陥は供給者の製品保証に基づいて行われるため、当社の履行義務とは関係がない。
別個の財またはサービスか否か		(前編第3回記載例②)
収益認識会計基準34項(1)(2) 収益認識適用指針5,6項(1)(2)(3)	別個の財またはサービスか否か	当社は、顧客に製品Xが供給されるように手配した後は、顧客に対してそれ以上の義務を負わないため、当該取引における顧客に移転を約束した財またはサービスは、製品Xのみであると判断した。したがって、当該取引は製品Xの供給に関する単一の履行義務であると判断した。
<b>対象論点</b>		
本人と代理人の区分の判定		
収益認識適用指針41項	判定単位	上記の検討により、単一の履行義務である製品Xの供給について、本人と代理の区分の判定を行う。
収益認識適用指針42項(1)	判定手順(1) 顧客に提供する財またはサービスの識別	製品Xを、顧客に提供すべき特定された財として識別する。
収益認識適用指針42項(2)、43項	判定手順(2) 顧客提供前「支配」の判定	以下の検討により、製品Xが顧客に提供される前に当社は当該製品Xを支配していないと判断した。 製品Xが顧客へ提供される前のどの時点においても、当社は製品Xの使用を指図する能力を有しておらず、便益を享受していないため、当該ウェブサイトを通じて注文する顧客に製品Xが提供される前に、当社は製品Xを支配していないと判断した。
収益認識適用指針44項(1)(2)(3)	顧客提供前「支配」の対象 (1)財またはその他の資産	顧客に提供される前に当社が支配しているか否かの検討対象は製品Xとし、収益認識適用指針44項(1)について以下の検討を行った。 - 当社は製品Xを顧客以外の当事者に提供されるように手配することはできない。

収益認識のポジション・ペーパー記載術(後編)

	(2)サービスに対する権利 (3)他の当事者から受領した、他の財またはサービスと統合させるもの	<ul style="list-style-type: none"> <li>当社は供給者が製品 X を顧客に提供することを禁止することはできない。</li> </ul>
収益認識適用指針47項(1)(2)(3) なお、136項	顧客提供前「支配」の3つの考慮指標(例示)	<p>製品 X は収益認識適用指針44項(1)に該当すると判定できないため、収益認識適用指針47項の顧客提供前「支配」の可能性を示す3つの指標(例示)を以下のとおり考慮する。その結果、顧客提供前に、当社は製品 X を支配していないと判断した。</p> <p>(1) 約束の履行に対する主たる責任</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>供給者は、顧客に製品 X を提供するという約束の履行に対して主たる責任を有している。</li> <li>一方、当社は、供給者が製品 X を顧客に提供できない場合に製品 X を提供する義務はなく、製品 X を提供するという約束の履行に対する責任も負わない。</li> </ul> <p>(2) 顧客への提供前後での在庫リスク</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>当社は、製品 X が顧客に提供される前後のどの時点においても在庫リスクを有していない。</li> <li>当社は、製品 X を顧客が購入する前に製品 X を供給者から取得する約束をしておらず、製品 X の損傷または返品に対する責任も負っていない。</li> </ul> <p>(3) 価格設定における裁量権</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>製品 X の価格設定において、当社には裁量権がなく、販売価格は供給者によって設定される。</li> </ul> <p>なお、収益認識適用指針136項は、信用リスクについては、代理人であるという判定を覆す可能性があるため考慮しないとしている。</p>
一定の期間にわたり充足される履行義務か否か (前編第2回記載例①, 第4回記載例①②)		
収益認識会計基準38項(1)(2)(3)①②	一定の期間にわたり充足される履行義務の3要件のいずれかを満たすか	<p>収益認識会計基準38項の3要件をいずれも満たさないため、一時点で充足される履行義務と判断した。</p> <p>また、支配移転の一時点は、供給者により製品 X が顧客に提供されるよう手配するという約束を当社が充足する時と判断した。</p> <p>具体的には、以下の理由により、顧客からの注文データを供給者に引き渡した時点と判断した。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>当社は注文が処理される前に顧客に支払を求めており、すべての注文について返金は不要である。</li> <li>顧客に製品 X が提供されるように手配した後は、顧客に対してそれ以上の義務を負わない。</li> </ul>

〔図表4〕 本人と代理人の判定ステップ (イメージ図)



〔図表5〕不正リスクと誤謬リスク

分類	リスクの内容	高リスク
不正	● 収益認識の対象（単位）、金額そして時期の複合的な操作による不正リスク	○
誤謬	● 全社的な収益認識の理解不足により、財務諸表利用者に十分な開示が行えないリスク ● 経理部門の収益認識の理解不足により、将来の経営戦略の展開に経理部門が制約になるリスク ● 経理部門の収益認識の理解不足により、判断や見積りを誤るリスク ● 営業部門等の収益認識の理解不足により、判断や見積りを誤るリスク	○

## 5 代替的な取扱い

該当なし。

## 6 結論

当該取引の対象となる財またはサービスは、製品 X である。

供給者から顧客に製品 X が提供される前に当社は、製品 X を支配していない。したがって、顧客との約束は、供給者により製品 X が顧客に提供されるように手配するという履行義務であり、当社は代理人に該当するため、手数料の金額を収益と認識する。

## 7 具体的な会計処理

顧客からの注文データを供給者に引き渡した時点

(単位：千円)

顧客との  
契約から生じた 100 / 手数料収入 100<sup>\*1</sup>  
債権（売掛金）

\*1 1,000千円×10% = 100千円

## 8 会計処理のため必要になる情報等

会計処理のためには、供給者、顧客、そして商品売買に関するデータが必要になる。これらのデータの改竄、たとえば同一商品の複数回の取引処理や供給者データと顧客データの操作による手数料の架空計上リスクは、関連する IT 統制等で典型的に対応する。

本記載例では、新規ビジネスの収益認識の検討に関する必要情報等、リスクそして内部統制について記載する。新規ビジネスの収益認識の判定のため、契約情報や取引実態等の把握が必要になる。当該取引は、ビジネスモデル自体の判定である。

なお、個別取引の本人と代理人の区分判定が継続的に必要な場合の会計処理と正確性担保のための情報は、前編第5回記載例②（本人の場合）を参照する。

## 9 財務報告上の業務(サブ)プロセス

新規ビジネスに関する収益認識の検討を企画・提案プロセスの業務に組み込み、新たに財務報告上の業務プロセスに追加する。

具体的には、後編第1回（5つのステップの重要性）で言及した全社的な内部統制の「収益認識の検討プロセス」を、新規のビジネスや取引に対して適用するサブプロセスである。

## 10 リスクの分析と評価（図表5）

不正リスクと誤謬リスクに分類し、図表5のように整理した。

## 11 高リスクの根拠

当社グループは、多様な財またはサービスを顧客に提供している。また、新規ビジネスへの取組みや M&A による事業領域の拡大に積極的である。新規ビジネスや新規取引において、収益認識の対象（単位）、金額そして時期の複

〔図表6〕 収益認識に関する全社的な内部統制の整備と運用

類型	詳述（後編第1回参照）	KC ※	運用						
(1) 定型化	「収益認識の検討プロセス」（基本方針、フレームワーク、そしてツール）	○	ポジション・ペーパー12項目による収益認識の検討（図表7参照）						
(2) 非定型的要素の特定と対応	<table border="1"> <thead> <tr> <th>非定型的要素の特定</th> <th>対応</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>上位者からのプレッシャーによる恣意的な判断や見積り</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 取締役会と監査役等の監督・監査機能</li> <li>▶ 内部監査部門の独立的評価</li> <li>▶ 経理部門の日常的モニタリング</li> <li>▶ 営業部門等の上席者や会議体による日常的モニタリング</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td>新規のビジネスや取引等</td> <td>汎用性の高さや応用力の向上を意図した「収益認識の検討プロセス」の活用</td> </tr> </tbody> </table>	非定型的要素の特定	対応	上位者からのプレッシャーによる恣意的な判断や見積り	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 取締役会と監査役等の監督・監査機能</li> <li>▶ 内部監査部門の独立的評価</li> <li>▶ 経理部門の日常的モニタリング</li> <li>▶ 営業部門等の上席者や会議体による日常的モニタリング</li> </ul>	新規のビジネスや取引等	汎用性の高さや応用力の向上を意図した「収益認識の検討プロセス」の活用	○	3つの防衛線の役割分担と取締役会・監査役等への報告（図表8参照） 特に、以下の対応 ● 経理部門による、内部監査部門への収益認識のリスクや内部統制に関する積極的な情報提供 ● 経理部門による、会計監査人（監査法人）との会計処理の協議と監査上の主要な検討事項（KAM）対応
非定型的要素の特定	対応								
上位者からのプレッシャーによる恣意的な判断や見積り	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 取締役会と監査役等の監督・監査機能</li> <li>▶ 内部監査部門の独立的評価</li> <li>▶ 経理部門の日常的モニタリング</li> <li>▶ 営業部門等の上席者や会議体による日常的モニタリング</li> </ul>								
新規のビジネスや取引等	汎用性の高さや応用力の向上を意図した「収益認識の検討プロセス」の活用								
(3) 判断過程と見積り根拠の記録・保存	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ レベニュー・ストリーム一覧</li> <li>■ ポジション・ペーパー</li> <li>■ 論点整理マップ</li> </ul>	○	収益認識の検討過程の経理部門によるツールでの記録・保存（図表7参照）						
(4) 情報の正確性と網羅性のチェック	会計処理と開示（表示と注記）に関する定性的情報について、レベニュー・ストリーム一覧から、ポジション・ペーパーと論点整理マップへブレイクダウンしてロジカルに説明可能な体系にする。	○	経理部門（第2線）によるレベニュー・ストリーム一覧、ポジション・ペーパー（12項目）、そして論点整理マップの作成、更新、そして活用（図表7参照）						
(5) 職務分掌	収益認識に関する取締役会と監査役等の監督・監査機能、そして3つの防衛線の役割分担	○	収益認識の検討と3つの防衛線の役割分担（図表7参照） 3つの防衛線と取締役会・監査役等への報告（図表8参照）						

※全社的な内部統制に関するものであるため、すべてキーコントロールに選定している。

合的な操作による不正リスクや、収益認識会計基準の誤った理解による誤謬リスクが存在する。

## II 記載例の補足説明

### 1 ポジション・ペーパーの活用

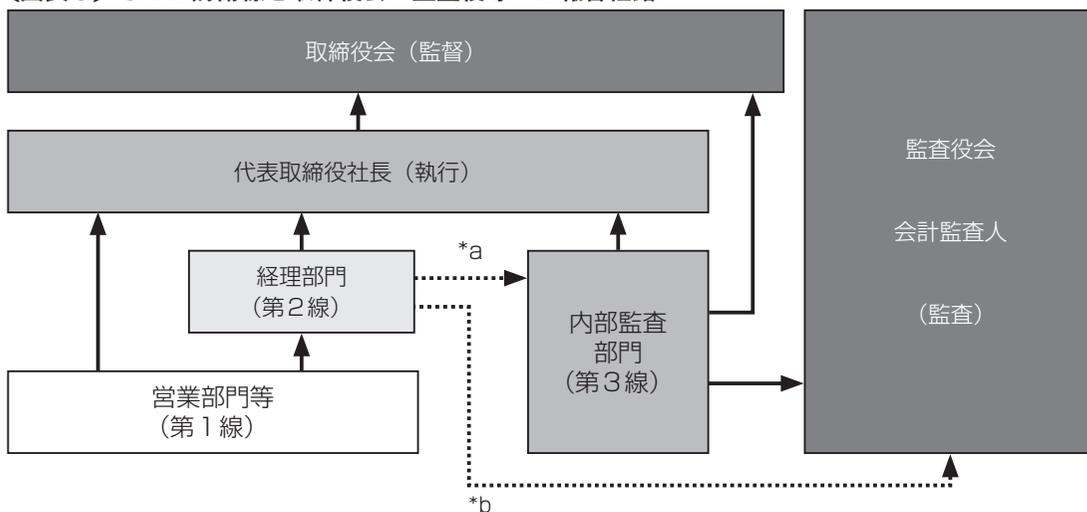
本連載は、組織内のすべての者の収益認識に関する意識の向上、つまり全社的な内部統制の向上のため、ポジション・ペーパーを活用することを意図している。具体的には、ポジション・ペーパー12項目自身が、収益認識における開示、会計、そして内部統制の実務を一元化して検討するプロセスになっている。活用のポイントは以下のとおりである。

- ▶ 新規ビジネスについても、12項目の順序で検討する。
- ▶ これまで蓄積された知見やノウハウは、同じく12項目で検討済みの他のポジション・ペーパーを参照することで活用できる。
- ▶ レベニュー・ストリーム一覧や論点整理マ

〔図表7〕 収益認識の検討と3つの防衛線の役割分担

収益認識の検討	営業部門等 (第1線)	経理部門 (第2線)	内部監査部門 (第3線)
【ポジション・ペーパー12項目による検討】			
1 対象取引の概要	1次判定 情報提供	2次判定 検討 協議 決定	独立の 評価
2 5つのステップの該当する論点			
3 従来の基準または実務			
4 基準等の定めと検討ステップ			
5 代替的な取扱い			
6 結論			
7 具体的な会計処理			
8 会計処理のため必要になる情報等			
9 財務報告上の業務(サブ)プロセス			
10 リスクの分析と評価	実施 報告	指示 検証 実施	
11 高リスクの根拠			
12 内部統制の構築とキーコントロール(KC)の選定			
【ツールによる検討過程の記録・保存】			
<div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">レベニュー・ ストリーム 一覧</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">ポジション ・ペーパー (12項目)</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;">論点 整理 マップ</div> </div>	活用	作成 更新 活用	活用

〔図表8〕 3つの防衛線と取締役会・監査役等への報告経路



【凡例】 ↑ → : 報告経路

.....

\*a : 収益認識のリスクや内部統制に関する積極的な情報提供

\*b : 会計処理の協議と監査上の主要な検討事項(KAM)対応等

(※) 上記は、監査役会設置会社を前提としている。

[図表9] 本連載のポジション・ペーパーの記載例の比較による論点の理解の深化

本連載のポジション・ペーパーの記載例の比較 (例示)	比較のポイント	
<ul style="list-style-type: none"> <li>・前編第3回記載例② (別個の財またはサービスか否か)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・前編第3回記載例① (ライセンスの供与)</li> <li>・前編第5回記載例① (有償支給取引)</li> <li>・前編第5回記載例② (本人と代理人の区分 (本人の場合))</li> <li>・後編第2回 (本人と代理人の区分 (代理人の場合))</li> <li>・後編第4回 (予定) (財またはサービスに対する保証)</li> </ul>	<p>収益認識の対象(単位)は履行義務である。履行義務の識別は顧客に提供することを約束した財またはサービスの特定から始まる。財またはサービスの特定は、別個の財またはサービスか否かの判定により行う。</p> <p>換言すれば、別個の財またはサービスか否かの判定は、顧客に提供することを約束した財またはサービスを特定し、履行義務を識別するために実施するということである。</p> <p>ライセンスの供与、有償支給取引、本人と代理人の区分、財またはサービスに対する保証、いずれも対象論点の検討の前に、「別個の財またはサービスか否か」、つまり検討対象とする財またはサービスの特定からスタートする。</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>・前編第4回記載例① (顧客による検収と出荷基準等の取扱い)</li> <li>・前編第4回記載例② (請求済み未出荷契約)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・前編第5回記載例② (本人と代理人の区分 (本人の場合))</li> <li>・後編第2回 (本人と代理人の区分 (代理人の場合))</li> </ul>	<p>これらの記載例の対象論点は異なるが、「支配移転(の有無)の検討」で共通する。</p> <p>顧客による検収と出荷基準等の取扱いも、請求済み未出荷契約も、一時点で充足される履行義務と判定した後の支配移転の時点決定の論点であり、ともに顧客への販売プロセスの各時点で支配移転(の有無)を検討する。</p> <p>本人と代理人の区分でも、顧客に提供する財またはサービスを特定した後で、当該財またはサービスを顧客に提供する前に企業が支配しているか否かで、会計処理が決定される。</p>

ップを活用して、対象取引と同様の論点がないかどうかを確認する。

➤ 複数の論点や取引の比較(たとえば、今回の場合は論点と同じ異なる取引の比較、つまり前編第5回記載例②との比較)が、論点の理解を深めることに役立つ。

なお、比較により、論点の理解を深めてほしい本連載のポジション・ペーパー記載例を、図表9に例示する。

## 2 収益認識に関する全社的な内部統制の運用

### (1) 収益認識の検討と3つの防衛線の役割分担 (図表7)

ポジション・ペーパー12項目による収益認識の検討は、営業部門等と経理部門のやり取りで進める。

12項目のうち影響度調査(現状確認)(第1項目から第3項目)において、1次判定と経理部門(第2線)への情報提供を、営業部門等(第1線)が実施する。

特に、新規のビジネスや取引に関して、「2.5つのステップの該当する論点」、つまり収益認識の対象(単位)、金額、時期、そして不確実性に留意して検討する必要がある。といっても、抽象的なキーワードだけでは判定が進まないため、すでに作成したレベニュー・ストリーム一覧、ポジション・ペーパー、そして論点整理マップが検討の際に役立つ。

レベニュー・ストリーム一覧と論点整理マップを使って、対象取引の類似取引(類似論点を有する取引を含む)を確認し、類似取引のポジション・ペーパーを参考に、対象取引の契約情

報（履行義務の内容、支払条件、その他（顧客の期待や業界慣行等））を特定する。また、その他の既作成のポジション・ペーパーも、収益認識の検討プロセスの具体例であるので、検討プロセスの全体像を営業部門等が理解するため、活用できるであろう。

営業部門等からの報告を受けて、経理部門は1次判定の結果をレビューし（2次判定）、収益認識会計基準と収益認識適用指針、そして既作成のポジション・ペーパー等に基づき検討を行う。その際、当該論点について新規のポジション・ペーパーを作成すべきか否かの判断も行う。また、財務数値や経営方針等への影響が大きい場合は、前広に会計監査人（監査法人）と協議することも重要である。このようにして会計処理の方針決定（12項目の第1項目から第8項目）がなされる。

次は、リスクの識別と内部統制の構築（第9項目から第12項目）である。ここでのポイントは、経理部門が日常的モニタリング機能を発揮することである。つまり、キーコントロールとして選定できる経理部門や営業部門等の上席者の日常的モニタリングと職務分掌を構築できるように、経理部門が内部統制の構築を主導するのである。

「8 会計処理のため必要になる情報等」の適切な入手や処理を阻害する要因が、財務報告上のリスクである。

会計処理の方針決定の際に、経理部門が主導して財務報告上のリスクを特定し、当該リスクを低減する内部統制の構築とあわせて、営業部門等に指示することが重要である。もちろん、経理部門では気づかない現業部門のリスクも存在すると思われる。そのようなリスクの識別も、当然営業部門等に指示する。

営業部門等では、上席者が主導して、職務分掌に留意した内部統制を構築する。特に自身の承認行為が実効的なものになるように、どの資料を、どのようなリスクを想定して、何を確認するのか、を明確にする。なお、資料自体の正

確性と網羅性をチェックする仕組みも重要である。また、必要に応じて会議体を組成して、重要なリスクに対しては複数人のチェックが行われる体制を構築する。

経理部門は、自部門内の日常的モニタリングの体制を構築するとともに、指示した結果が適切に反映されているか、営業部門等からの報告結果（内部統制の整備状況）を検証する。

このような検討結果が、ポジション・ペーパーにまとめられる。経理部門がポジション・ペーパーの作成と更新の役割を担う。

内部監査部門は、営業部門等と経理部門の職務分掌が適切に運用されているかを独立的に評価する。

## (2) 3つの防衛線と取締役会・監査役等への報告経路（図表8）

さらに、全社的な内部統制の監督・監査機能の観点からは、3つの防衛線からの経営者（執行）、取締役会（特に社外取締役）（監督）、そして監査役等（監査）への報告経路も重要になる。

通常、経理部門（第2線）の直接の報告先は、経営者（執行）になると思われる。取締役会（特に社外取締役）（監督）や監査役等（監査）といったガバナンスを担う機関への報告は、内部監査部門（第3線）が担当することが多いであろう。

その前提に立てば、収益認識に関する不正・誤謬リスクに対して、全社的な内部統制としての監督・監査機能の実効性を確保するためには、経理部門（第2線）の行動が極めて重要になる。

具体的には、経理部門（第2線）が、収益認識に関する重要なリスクと内部統制に関する情報を、積極的に内部監査部門（第3線）へ提供するとともに、会計監査人（監査法人）との協議（会計処理の協議だけでなく、監査上の主要な検討事項（KAM）対応を含む）を通じて、監査役等（監査）、そして取締役会（特に社外取締役）（監督）を収益認識の議論に巻き込む、そういった行動が大切である。