

収益認識のポジション・ペーパー記載術(後編)

第①回

5つのステップの重要性

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	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、収益認識に関する主要論点を取り上げ、ポジション・ペーパーの記載例を解説する。ポジション・ペーパーの構成を12項目で定義して、その中にリスクと内部統制に関する項目を含めているのが、本連載の特徴である。

今回は、後編の第1回であるので、「別個の財またはサービスか否か」、「独立販売価格による取引価格の配分」、「一定の期間にわたり充足される履行義務か否か」、そして「支配移転の時点の決定」を対象論点として取り上げ、これらを使って、5つのステップの重要性を解説する。

5つのステップは、会計処理の検討だけでなく、開示の検討でもポイントになる。このポジション・ペーパーの記載例を通じて、今一度、5つのステップの重要性を確認してほしい。

また、リスクと内部統制も各論点ではなく、収益認識に関する全社的な視点で記載する。

なお、本文中、意見にわたる部分は私見である。

I 対象取引の概要(図表1)

1つの契約に商品販売と保守サービスが含まれるが、対価の内訳が示されていない取引を対

〔図表1〕保守サービスを含む物品販売取引の概要

A社 当社	B社 顧客
期首に契約し、契約とともに顧客に製品Xを納品	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: auto;"> <p style="text-align: center;">契約書</p> <div style="display: flex; align-items: center; justify-content: center;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; margin-right: 5px;">商品X</div> <div style="text-align: left; margin-left: 5px;">2年間の保守サービス</div> </div> <p style="text-align: center;">対価：12,000千円</p> </div>
契約情報	
履行義務の内容	<ul style="list-style-type: none"> 標準的な商品Xの販売と2年間の保守サービス。 1つの契約の中に標準的な商品Xの販売と2年間の保守サービスの提供が含まれる。 保守サービスは、商品Xの納品とともに顧客は利用可能となる。
支払条件	<ul style="list-style-type: none"> 契約書に記載された対価の額は、12,000千円。 納品月の翌月末に現金振込で支払われる。
その他	<ul style="list-style-type: none"> 独立販売価格は、標準的な商品が10,000千円、2年間の保守サービスは、2,000千円。 期首に契約し、契約とともに顧客に製品Xを納品する。

〔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	「Ⅰ 対象取引の概要」の「契約情報」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 (予定)
	別個の財またはサービスか否か	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	対象論点
(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"> ● 一定の期間にわたり充足される履行義務か否か ● 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 ● 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 ● 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 	対象論点

象とする。

の原則」に基づく一方で、当社では簡便的に出荷日をもって収益認識していた。

Ⅱ 5つのステップの該当する論点 (図表2)

「基本となる原則」(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。))16項)にしたがって収益を認識するために、5つのステップは適用される(収益認識会計基準17項)。

図表2は、収益認識に関して、以下の示唆を与える。

- 5つのステップごとでの論点の有無の検討が必要である。
- 会計処理上、1取引に1論点しか存在しないことは稀である。

Ⅲ 従来の基準または実務

契約書が1通であり対価が区分されていないため、会計処理上、保守サービスを区分せず商品販売に含めて収益認識していた。
企業会計原則の損益計算書原則の「実現主義

Ⅳ 基準等の定めと検討ステップ (図表3)

対象論点の検討ステップ(イメージ図)と具体的な検討内容は、図表3に記載の本連載の各記載例を参照していただきたい。

〔図表3〕 検討ステップ

財またはサービスに対する保証		(後編で取り上げる予定)
収益認識適用指針 38項, 37項, 35項, 34項	追加の保証サービスか否か	2年間の保守サービスは、品質保証ではなく追加の保証サービスであると判断した。
別個の財またはサービスか否か		対象論点 (前編第3回記載例②参照)
収益認識適用指針 93項, 166項	(代替的な取扱い) 重要性の乏しい場合の履行義務の識別の取扱い	定量的および定性的な性質を考慮し、契約全体における相対的な重要性は高く、保守サービスは別個の履行義務であるかどうかの評価は必要であると判断した。
収益認識会計基準 34項(1)(2)等	別個の財またはサービスか否か	商品Xと保守サービスは、別個の財またはサービスであり、複数の履行義務が存在すると判断した。
取引価格の算定		(前編第1回参照)
収益認識会計基準 48項等	<ul style="list-style-type: none"> ➤ 変動対価 ➤ 金融要素 ➤ 現金以外の対価 ➤ 顧客に支払われる対価 	変動対価等は取引価格に含まれないと判断した。したがって、取引価格は12,000千円と算定した。
独立販売価格による取引価格の配分		対象論点 (前編第3回記載例③参照)
収益認識会計基準 65項	履行義務への取引価格の配分	<p>複数の履行義務であるため、独立販売価格による取引価格の配分が必要になる。</p> <p>独立販売価格は、商品X10,000千円、2年間の保守サービス2,000千円と見積る。</p> <p>取引価格12,000千円を以下のとおり、独立販売価格に基づき配分する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 商品X：10,000千円(=12,000×10,000/(10,000+2,000)千円) ● 2年間の保守サービス：2,000千円(=12,000×2,000/(10,000+2,000)千円)
一定の期間にわたり充足される履行義務か否か		対象論点 (前編第2回記載例②参照)
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つの要件をいずれか満たすか	<p>商品Xの販売は、一定の期間にわたり充足される履行義務の3つの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>2年間の保守サービスは、収益認識会計基準38項(1)を満たすため、一定の期間にわたり充足される履行義務と判断した。</p>
収益認識会計基準 41項等	履行義務の充足に係る進捗度 の見積り	2年間の保守サービスは、一定の期間にわたり待機するサービスであるため、履行義務の充足に係る進捗度は、アウトプット法(経過期間)により見積ると判断した。
支配移転の一時点の決定		対象論点 (前編第4回記載例①②参照)
収益認識会計基準 40項等	支配移転の時点決定	商品Xの販売プロセスの各時点において支配移転(の有無)の検討を行った結果、支配移転の時点は、顧客納品時と判断した。

この記載例で読み取ってほしい5つのステップの重要性のエッセンスは、以下の3つである。

- (1) 5つのステップの順序での検討
- (2) 判断の積み重ねと見積りの要素の存在
- (3) 営業部門等からの情報の入手

第1に、5つのステップの順序で検討しないと、検討が後戻りしたり、会計処理を誤ったりするリスクが残る。

上記の取引の場合、契約書上は1つであるため商品Xの納品時に収益を認識すると判断しても(ステップ5)、後日、当該契約には2つの履行義務、すなわち商品Xの販売と保守サービスが含まれることが判明した場合、収益認識の対象(単位)(ステップ1と2)と取引価格の配分(ステップ4)を検討し、再度、それぞれの財またはサービスについて収益認識の時期(ステップ5)の検討が必要になる。また、当初の判断のままでは、誤った会計処理になる。

次に、収益認識の対象(単位)(ステップ1と2)、金額(ステップ3と4)、そして時期(ステップ5)に関する判断の積み重ねが、5つのステップである。また、5つのステップには、変動対価(ステップ3)、独立販売価格(直接観察できない場合)、そして履行義務の充足に係る進捗度といった見積りの要素が存在する。

上記では、収益の認識の対象(単位)を商品Xと保守サービスの2つの履行義務と判断し、取引価格には変動対価等は含まれず、独立販売価格は観察可能と判断した。そして、商品Xの販売は、一定の期間にわたり充足される履行義務に該当しないため、一時点で充足される履行義務と判断し、支配移転の一時点を納品時点と決定した。これに対し、保守サービスは、一定の期間にわたり充足される履行義務と判断し、履行義務の充足に係る進捗度をアウトプット法(経過期間)により見積ると判断した。

また、商品Xや保守サービスに関して独立販売価格が直接観察できない、つまり、独立した販売実績がない場合は、それぞれの独立販売価格を見積る必要があり、保守サービスに関し

ては、進捗度の見積りが必要になる。もっとも上記の進捗度は経過期間と判断しており、結果的に不確実性は高くないが、たとえば、工事契約や受託制作のソフトウェア等の進捗度の見積りは、不確実性の高い要素が存在する場合がある。

最後に、上記取引の5つのステップの判断に影響を与える契約情報、つまり履行義務の内容、支払条件、そしてその他(独立販売価格)に関する情報(「I 対象取引の概要」参照)は、営業部門等から経理部門が入手することになる点である。換言すれば、営業部門等の協力がないと適切な会計処理が行えず、また、会計処理のため必要になる情報等に、営業部門等の判断が介在する可能性がある。

つまり、5つのステップにより、収益認識の対象(単位)、金額、そして時期が決定されるため、これらの判断の如何により、企業の各期間の損益計算書上の売上高が大きく変動することになる可能性がある。

V 代替的な取扱い

顧客との契約の観点で重要性が乏しい場合の履行義務の識別の取扱い(収益認識適用指針93項、166項)が定められている。なお、量的および定性的な性質を考慮し、契約全体における相対的な重要性を検討する。

保守サービスについて、「IV 基準等の定めと検討プロセス」の「別個の財またはサービスか否か」の検討に、「重要性が乏しい場合の履行義務の識別の取扱い」を追加した。

VI 結論

商品Xと2年間の保守サービスは、別個の財またはサービスであり、1つの契約の中に複数の履行義務が存在する。

また、取引価格12,000千円に、変動対価等は

含まれない。

したがって、それぞれの独立販売価格により取引価格12,000千円を配分する。

商品 X は10,000千円を納品時に、2年間の保守サービスは経過期間により収益を認識する。

VII 具体的な会計処理

期首 (商品 X 納品時)	(単位: 千円)
顧客との 12,000 / 売上高	10,000 ^{*1}
契約から 契約負債	2,000 ^{*2}
生じた債権 (売掛金)	
納品月の翌月末 (代金支払時)	(単位: 千円)
現預金 12,000 / 顧客との	12,000
契約から 生じた債権 (売掛金)	
期末	(単位: 千円)
契約負債 1,000 / 売上高	1,000 ^{*3}

*1 商品 X の取引価格

*2 2年間の保守サービスの取引価格

*3 2年間の保守サービスの1年分の取引価格

当該取引では、契約上、商品 X の販売と保守サービスは区分されていないため、商品 X の納品時に未充足の保守サービス分も含む対価の法的な請求権が生じる。したがって、契約負債の定義の「対価を受け取る期限が到来している」を「対価に関する法的な請求権が生じている」と解し、未充足の履行義務に係る法的な請求権の発生時に契約負債を計上している。

なお、契約負債は、収益認識会計基準11項で、「財又はサービスを顧客に移転する企業の義務に対して、企業が顧客から対価を受け取ったもの又は対価を受け取る期限が到来しているもの」と定められている。

VIII 会計処理のため必要になる情報等

対象論点に関する個別の必要情報は、前編各

回の記載例を参照する。それらの情報等の検討はもちろん重要であるが、その前に、収益認識を適切に会計処理するためには、以下の理解が必要になる。

- 5つのステップの重要性のエッセンス
 - (1) 5つのステップの順序での検討
 - (2) 判断の積み重ねと見積りの要素の存在
 - (3) 営業部門等からの情報入手
- 5つのステップの各論点
- 原則を踏まえた代替的な取扱いの内容と要件

前編各回の記載例で特定している会計処理のため必要になる情報等を機械・画的に処理するだけでは、収益認識のエッセンスは理解できない。つまり、それだけでは誤りや不適切な会計処理があっても発見できないリスクや、状況の変化や新しい事象に対応できないリスクが高まる。

まず、上記を理解したうえで、前編各回の記載例の会計処理のため必要になる情報を参照することが重要である。

IX 財務報告上の業務(サブ)プロセス (図表4)

内部統制の考え方によれば、やみくもに個別・具体的なリスクを特定して業務プロセスに係る内部統制を検討するよりも、全社的な内部統制の構築から始めたほうが効率かつ効果的である(いわゆるトップダウン型のリスク・アプローチ)。また、数々の会計不正事例により、全社的な内部統制の重要性を、我々は経験的に知っている。

したがって、ここでは、収益認識に関する全社的な内部統制と全社的な観点で評価する決算・財務報告プロセスを記載する。

なお、これらに関連する内部統制を適切に整備・運用しなければ、全社的な内部統制の不備として、開示すべき重要な不備に該当する可能性が高い。

〔図表4〕 財務報告上の業務(サブ)プロセス

新旧	プロセス等	業務内容等												
従来	全社的な内部統制（全社的な内部統制の評価項目例42項目*）	<ul style="list-style-type: none"> ● 会計処理の方針決定 ● 取締役会と監査役等の監督・監査機能 ● 3つの防衛線（現業部門（第1線）、間接部門（第2線）、そして内部監査部門（第3線）） 												
	全社的な観点で評価する決算・財務報告プロセス	<ul style="list-style-type: none"> ● 取引タイプごとの会計処理方針にあわせた経理規程等の改訂 ● ポジション・ペーパーや設例等による、取引タイプごとの会計処理方針のグループ内への展開 ● 各勘定科目の定義の見直し、また会計基準適用に伴う新たな勘定科目の定義 ● 会計処理のために新たに必要となる情報等の入手タイミングの決算スケジュールへの反映 ● 会計基準の理解と適用のための所要の能力を有する人材の確保・配置 ● 会計基準の理解と適用のための研修の実施 ● 会計基準適用の影響の連結パッケージへの反映 												
新規	収益認識の検討プロセス	以下を全社的な内部統制に追加												
		<table border="1"> <thead> <tr> <th>42項目*</th> <th colspan="2">収益認識の検討プロセス</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>第1項目（財務報告の基本方針）</td> <td>基本方針</td> <td>会計処理の検討だけでなく、リスクと内部統制も一元的に検討する</td> </tr> <tr> <td>第3項目（適切な会計処理の原則の選択） 第15項目（リスクの適切な識別） 第17項目（不正リスク対応） 第18項目（リスクに対する統制活動）</td> <td>フレームワーク</td> <td>ポジション・ペーパー12項目（前編第6回参照）</td> </tr> <tr> <td>第12項目（従業員等への職務遂行に必要な手段や訓練等の提供）</td> <td>ツール</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> ■ レベニュー・ストリーム一覧 ■ ポジション・ペーパー ■ 論点整理マップ（前編第6回参照） </td> </tr> </tbody> </table>	42項目*	収益認識の検討プロセス		第1項目（財務報告の基本方針）	基本方針	会計処理の検討だけでなく、リスクと内部統制も一元的に検討する	第3項目（適切な会計処理の原則の選択） 第15項目（リスクの適切な識別） 第17項目（不正リスク対応） 第18項目（リスクに対する統制活動）	フレームワーク	ポジション・ペーパー12項目（前編第6回参照）	第12項目（従業員等への職務遂行に必要な手段や訓練等の提供）	ツール	<ul style="list-style-type: none"> ■ レベニュー・ストリーム一覧 ■ ポジション・ペーパー ■ 論点整理マップ（前編第6回参照）
		42項目*	収益認識の検討プロセス											
		第1項目（財務報告の基本方針）	基本方針	会計処理の検討だけでなく、リスクと内部統制も一元的に検討する										
第3項目（適切な会計処理の原則の選択） 第15項目（リスクの適切な識別） 第17項目（不正リスク対応） 第18項目（リスクに対する統制活動）	フレームワーク	ポジション・ペーパー12項目（前編第6回参照）												
第12項目（従業員等への職務遂行に必要な手段や訓練等の提供）	ツール	<ul style="list-style-type: none"> ■ レベニュー・ストリーム一覧 ■ ポジション・ペーパー ■ 論点整理マップ（前編第6回参照） 												

*「財務報告に係る内部統制の評価及び監査に関する実施基準（2019年12月6日改正 企業会計審議会）」の「財務報告に係る全社的な内部統制に関する評価項目の例」の42項目

〔図表5〕 リスクの分析と評価

分類	リスクの内容	高リスク
不正	<ul style="list-style-type: none"> ● 収益認識に関する判断や見積りに関して、上位者からのプレッシャーにより内部資料が改竄され、企業内部での決算操作により不正が実行されるリスク 	○
誤謬	<ul style="list-style-type: none"> ● 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 	○

内部統制実施基準Ⅱ3(4)①ハ

全社的な内部統制に不備がある場合、内部統制の有効性に重要な影響を及ぼす可能性が高い。内部統制の開示すべき重要な不備となる全社的な内部統制の不備として、例えば、以下のものが挙げられる。

(中略)

- e. 業務プロセスに関する記述、虚偽記載のリスクの識別、リスクに対する内部統制に関する記録など、内部統制の整備状況に関する記録を欠いており、取締役会又は監査役等が、財務報告に係る内部統制の有効性を監督、監視、検証することができない。

X リスクの分析と評価 (図表5)

対象取引に固有の不正・誤謬リスクではなく、上記「Ⅳ 基準等の定めと検討ステップ」で言及した収益認識の5つのステップのエッセンスに起因する不正・誤謬リスクを記載した。

財務諸表利用者への収益認識の開示は、企業内での収益認識の理解が前提となるため、全社的な収益認識の理解不足は、収益認識に関する不十分な開示、ひいては株主等、財務諸表利用者との対話の阻害要因となる可能性がある。

また、収益認識の5つのステップの重要性や各論点を網羅的に理解し、収益認識ノウハウを経理部門内に蓄積しておかないと、今後、契約内容や価格設定・販売促進等の営業戦略を見直したり、新規事業を開始したり、あるいは非上場企業を買収したりする場合等の自社グループの経営戦略の展開に、経理部門が大きな制約になる可能性がある。

XI 高リスクの根拠

以下の観点から収益認識に関する不正・誤謬リスクともに高リスクと評価した。

- 当社グループには、変動対価や履行義務の充足に係る進捗度について、不確実性の高い

重要な見積りの要素が含まれる取引が存在する。

- 当社グループは、多様な財またはサービスを顧客へ提供している。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合的な操作による不正リスクや、収益認識に関する会計基準の誤った理解による誤謬リスクが存在する。
- 通常、会計監査人(監査法人)は収益認識には不正のリスクがあると推定する(監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」25項)ため、収益認識に関して、企業側に相応の不正リスク対応(内部統制の構築、整備・運用)を求める。

XII 収益認識に関する全社的な内部統制の構築とキーコントロール(KC)の選定(図表6)

会計処理の検討だけでなく、リスクと内部統制も一元的に検討する方針のもと、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(前編第6回参照)を活用して、組織内のすべての者の収益認識に関する意識を向上させる。

また、従来の全社的な内部統制、特に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を、上手に活用して収益認識に関する不正・誤謬リスクに対応する体制を構築する。

このような対応を経理部門が主導して、全社的な内部統制における3つの防衛線のうち「第2線」の役割を果たすことが、収益認識に対する財務報告上の不正・誤謬リスクを低減するためには大切である。

〔図表6〕 全社的な内部統制の構築とキーコントロールの選定

類型	詳述	KC						
(1) 定型化	「IX 財務報告上の業務（サブ）プロセス」で全社的な内部統制に新たに組み込んだ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）	○						
(2) 非定型的要素の特定と対応	<table border="1" data-bbox="292 363 1136 614"> <thead> <tr> <th data-bbox="292 363 511 401">非定型的要素の特定</th> <th data-bbox="511 363 1136 401">対応</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="292 401 511 537">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 data-bbox="511 401 1136 537"> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 取締役会と監査役等の監督・監査機能 ▶ 内部監査部門の独立的評価 ▶ 経理部門の日常的モニタリング ▶ 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 </td> </tr> <tr> <td data-bbox="292 537 511 614">新規のビジネスや取引等</td> <td data-bbox="511 537 1136 614">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"> ▶ 取締役会と監査役等の監督・監査機能 ▶ 内部監査部門の独立的評価 ▶ 経理部門の日常的モニタリング ▶ 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 	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	○
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"> ▶ 取締役会と監査役等の監督・監査機能 ▶ 内部監査部門の独立的評価 ▶ 経理部門の日常的モニタリング ▶ 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 							
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	<p>「収益認識の検討プロセス」の以下のツール（前編第6回参照）による判断や見積りの検討過程の体系立てた記録と保存</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ レビニュー・ストリーム一覧 ■ ポジション・ペーパー ■ 論点整理マップ 	○						
(4) 情報の正確性と網羅性のチェック	<p>外部への説明の視点に立って，ポジション・ペーパー12項目により，収益認識に関する会計処理と内部統制を検討し，上記(3)の資料の正確性と網羅性，そして目的適合性を確保する。</p> <p>つまり，財務諸表での収益認識の開示に関する自社の考え方について，首尾一貫して財務諸表利用者に説明可能な資料体系を整備する。</p> <p>具体的には，会計処理と開示（表示と注記）に関する定性情報が，レビニュー・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。</p>	○						
(5) 職務分掌	<p>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は，以下のとおりとする。</p> <p><経理部門（第2線）></p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 上記(4)に基づく(3)の作成と整備 ▶ 新規ビジネス・新規取引に関する営業部門等による1次判定結果のレビュー ▶ 会計監査人（監査法人）との協議 ▶ 会計処理の方針決定 ▶ 収益認識に関する財務報告リスクの識別 ▶ リスクの識別と内部統制の構築の営業部門等への指示 ▶ 経理部門による日常的モニタリングの構築 ▶ 営業部門等が構築した内部統制の整備状況の評価 ▶ 収益認識に関する重要リスクと内部統制の経営者（代表取締役社長等）への報告 ▶ 収益認識に関するリスクと内部統制の内部監査部門との情報共有 <p><営業部門等（第1線）></p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 上記(3)を活用した，新規ビジネス・新規取引に関する1次的判定と経理部門への関連情報の提供 ▶ 経理部門の指示にしたがったリスクの識別と内部統制の構築 ▶ 経理部門への報告 <p><内部監査部門（第3線）></p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 経理部門と営業部門等の役割分担と実施状況の独立的評価 <p><取締役会と監査役等（監督・監査機能）></p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 経理部門からの経営者報告に対する検討 ▶ 経営者や上級管理職に対する監督・監査 	○						