

## 内部統制報告制度に関する Q &amp; A

## &lt;目次&gt;

- (問 1) 内部統制の評価計画の策定や期中での重要な欠陥の判定等のために、重要性の判断基準等を予め定めることが考えられるが、その際の数値基準（例えば、連結税引前利益について、概ねその 5%程度）の適用については、前期決算数値や期末予想数値をベースにしてもよいか。…………… 1
- (問 2) 重要な欠陥の判断基準としての金額的な重要性の判断基準は、連結税引前利益を用いなくてはならないのか。また、例年と比較して連結税引前利益の金額が著しく小さくなったような場合でも、（連結税引前利益の）5%でなければならないのか。…………… 1
- (問 3) 「全社的な内部統制については、原則として、すべての事業拠点について評価する。ただし、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点に係るものについて、その重要性を勘案して、評価対象としないことを妨げるものではない。」（実施基準Ⅱ 2（2））とあるが、「僅少である事業拠点」は、具体的には、どのように判断すると考えられるか。例えば、売上高で 95%に入らないような連結子会社は僅少としてはずして良いか。…………… 2
- (問 4) 業務プロセスに係る内部統制の評価範囲の絞り込みに際して、実施基準では、重要な事業拠点の選定の指標として売上高等を例示し、当該重要な拠点における業務プロセスの識別においては、一般的な事業会社の場合、例えば、重要な拠点の 3つの勘定科目（売上、売掛金、棚卸資産）に至る業務プロセスを、原則として評価対象とするとあるが、すべての業種・企業において、この売上高及び売上、売掛金、棚卸資産の 3勘定を必ず使用しなければいけないのか。例えば、銀行等の場合はどうか。 2
- (問 5) 実施基準において、「関連会社については、連結ベースの売上高に関連会社の売上高が含まれておらず、当該関連会社の売上高等をそのまま一定割合の算出に当てはめることはできないことから、別途、各関連会社が有する財務諸表に対する影響の重要性を勘案して評価対象を決定する。」（実施基準Ⅱ 2（2）①（注 3））とあるが、例えば、関連会社の利益に持分割合をかけたものと連結税引前利益とを比較する方法のほか、関連会社の売上高に持分割合を掛けたものと連結ベースの売上高とを比較する方法を採用することで問題はないか。…………… 3

(問6) 評価範囲の決定に際して、米国では、重要な事業拠点を選定した上で、各「重要な勘定科目」について、当該重要な事業拠点における金額を合算した合計額が、連結ベースの当該科目の金額の一定割合（例えば、概ね2/3）に達しないような場合には、当該一定割合に達するまで、各「重要な勘定科目」ごとに、その他の事業拠点における業務プロセスを評価対象に追加するといった実務が行われたと聞くが、我が国において同様のことを行う必要はないのか。…………… 4

(問7) 経営者が評価作業を行うに当たり、業務を執行する各部署の責任者から、所管する部署における内部統制が有効であるとする宣誓書を集めることによって、経営者評価の基礎とすることが考えられるが、どのように考えるか。…………… 4

(問8) 経営者の評価において、従来監査人が財務諸表監査において行っている部分(実地棚卸、資産評価単価の妥当性の検討など)については、監査人の検証をもって内部統制に係る評価を行ったと考えることができないか。…………… 4

(問9) 監査人の中には、従来から、財務諸表監査の過程において、監査計画策定のために自らフローチャート等を作成し、内部統制の有効性を評価しているところがある。そのような場合、監査人の中には、内部統制報告制度への対応として、フローチャート等の作成を経営者に求めるとともに、引き続き、監査人としても財務諸表監査のためのフローチャート作成を行い、そのための情報提供等を経営者に求めるものがある。これでは作業が二重になり、無駄が生じることになるのではないか。…………… 5

(問10) 実施基準では、「評価対象とする営業拠点等については、計画策定の際に、一定期間で全ての営業拠点を一巡する点に留意しつつ、無作為抽出の方法を導入するなどその効果的な選定方法について検討する」(実施基準Ⅱ3(3)④口)こととなっているが、この規定は、文字通りすべての営業拠点を数年間で一巡するように評価対象としなければならないということの意味するのか。数年間で全営業拠点を一巡する方法に代えて、重要性が僅少である営業拠点を除外した上で、評価対象とする営業拠点をサンプリングの手法を用いて選定することは許容されるのか。…………… 6

(問11) 決算・財務報告プロセスについての内部統制の評価はいつ行うことになるのか。当期の決算日以降でなければ行うことができないのではないか。…………… 6

(問12) IT統制はすべて同一のIT基盤で集中管理する必要があるか。…………… 7

- (問13) 業種、業態や業務プロセス等によっては、ITではなく手作業による統制の方が適している場合もあるのではないか。…………… 7
- (問14) ITに係る全般統制に不備がある場合には、直ちに重要な欠陥となるのか。…………… 7
- (問15) 実施基準では、「期末日直前に他企業を買収又は合併したこと、災害が発生したこと等の事由が生じたことにより、財務諸表を作成して取締役会の承認を受けるまでに通常要する期間内に本基準に準拠した評価手続を実施することが困難と認められる事情」を「やむを得ない事情」として、評価範囲の除外とすることが規定されている。ここで、期末日直前としてはどのような期間を容認しているのか。…… 8
- (問16) 内部統制監査が受けられなくなるため、期末前3か月間はシステムを凍結するなど、内部統制の変更を行ってはならないとの議論があるが、どのように考えるべきか。…………… 8
- (問17) コンサルティング会社と助言業務契約を締結し、その助言を受けて内部統制ツールを作成したいと考えているが、監査人の開発した内部統制ツールを必ず使用しなければならないのか。…………… 9
- (問18) 内部統制監査において、監査人が監査するのは基本的に経営者の評価結果であり、評価の手続についての詳細な検証は求められていないとの理解でよいか。 10
- (問19) 監査人は、内部統制監査において、経営者の評価結果を何らかの形で利用することができるのか。例えば、経営者が評価において選択したサンプル及び当該サンプルについて経営者が行った評価結果を、監査人が何らかの形で利用することは可能か。…………… 10
- (問20) 中小規模の企業について、意見書前文に「例えば、事業規模が小規模で、比較的簡素な組織構造を有している企業等の場合に、職務分掌に代わる代替的な統制や企業外部の専門家の利用等の可能性も含め、その特性等に応じた工夫が行われるべきことは言うまでもない。」とあるが、具体的にはどういったことが考えられるのか。…………… 11

以下は、内部統制報告制度に関して寄せられた照会等に対して行った回答等のうち、先例的な価値があると認められるものを整理したものである。なお、これらの回答等は、現時点における見解を示すものであり、異なる前提条件が存在する場合、関係法令及び基準等が変更される場合などには、考え方が異なることもあることに留意が必要である。

(問1) 内部統制の評価計画の策定や期中での重要な欠陥の判定等のために、重要性の判断基準等を予め定めることが考えられるが、その際の数値基準(例えば、連結税引前利益について、概ねその5%程度)の適用については、前期決算数値や期末予想数値をベースにしてもよいか。

(答)

1. 内部統制の評価等に当たって、具体的にどのような手順をとるかについては、各企業において判断されることが適当であり、重要性の判断基準等を必ず予め設定しておかなければならないといったことではないが、経営者が、毎年度の評価作業を計画する際などに、必要に応じて監査人と協議して、これらを設定しておくことは考えられる。
2. その際、前期決算数値や期末予想数値に基づいて、本年度の判断基準を決定し、事業年度の経過に伴って、当初の予想と実績に重要な乖離が生じたような場合には、適宜、当初の判断基準の見直しを行うといった対応は、財務諸表監査に係る実務においても一般的であり、内部統制の評価においても採用可能であると考えられる。

(問2) 重要な欠陥の判断基準としての金額的な重要性の判断基準は、連結税引前利益を用いなくてはならないのか。また、例年と比較して連結税引前利益の金額が著しく小さくなったような場合でも、(連結税引前利益の)5%でなければならないのか。

(答)

1. 実施基準でいう連結税引前利益はあくまでも例示であり、最終的には、財務諸表監査における金額的重要性との関連等を踏まえつつ、必要に応じて監査人と協議して、適切に判断されることとなる。
2. 仮に、連結税引前利益が重要性の判断基準のベースとして適切でない場合には、連結税引前利益と他の指標とを併せて用いることや、連結税引前利益

に代えて他の指標を用いることを妨げるものではない。

3. また、例年と比較して連結税引前利益の金額が著しく小さくなったような場合には、それを勘案して、(連結税引前利益の) 例えば5%ではなく、必要に応じて比率の修正を行うことや連結税引前利益において特殊要因等を除外することは、財務諸表監査などにおいてもあることと承知しており、そのような場合には、財務諸表監査における金額的重要性との関連等を踏まえつつ、必要に応じて監査人と協議して、適切に判断されることが適当である。

(問3) 「全社的な内部統制については、原則として、すべての事業拠点について評価する。ただし、財務報告に対する影響の重要性が僅少である事業拠点に係るものについて、その重要性を勘案して、評価対象としないことを妨げるものではない。」(実施基準Ⅱ 2 (2)) とあるが、「僅少である事業拠点」は、具体的には、どのように判断すると考えられるか。例えば、売上高で 95%に入らないような連結子会社は僅少としてはずして良いか。

(答)

財務報告に対する当該事業拠点の影響の重要性を勘案して、経営者において、必要に応じて監査人と協議して、判断されるべきものであり、その判断基準について、一概に言うことは適切でないと考えますが、例えば、売上高で全体の 95%に入らないような連結子会社は僅少なものとしてはずすといった取扱いは一般的なものであると承知している。なお、決算・財務報告プロセスのうち全社的な観点で評価することが適切と考えられるものについても同様の取扱いが考えられる。

(問4) 業務プロセスに係る内部統制の評価範囲の絞り込みに際して、実施基準では、重要な事業拠点の選定の指標として売上高等を例示し、当該重要な拠点における業務プロセスの識別においては、一般的な事業会社の場合、例えば、重要な拠点の3つの勘定科目(売上、売掛金、棚卸資産)に至る業務プロセスを、原則として評価対象とするところがあるが、すべての業種・企業において、この売上高及び売上、売掛金、棚卸資産の3勘定を必ず使用しなければいけないのか。例えば、銀行等の場合はどうか。

(答)

1. 実施基準は、基本的に、内部統制報告制度の対象となるすべての上場企業に共通の指針となるべく作成されたものであり、個別の業種や企業を念頭に置いたものではない。「売上高」という指標及び「売上、売掛金、棚卸資産」の3勘定についても、あくまで、すべての上場企業を念頭においた例示である。
2. 個別の業種や企業の置かれた環境や事業の特性等によって、これらの指標等とあわせて、あるいはこれらの指標等に代えて、異なる指標等を用いることが適切な場合もあると考えられ、そのような場合には、経営者において、必要に応じて監査人と協議して、適切に対応されるべきである。
3. なお、銀行等の場合には、個々の業容等に応じ判断されるべきことであるが、預金・貸出業務等を中心とする多くの銀行等においては、例えば、「売上高」の代わりに「経常収益」といった指標を用いて重要な拠点を選定し、「売上、売掛金、棚卸資産」の代わりに「預金、貸出金、有価証券」の3勘定に至る業務プロセスを、原則的な評価対象とするといった対応が一般的であると承知している。

(問5) 実施基準において、「関連会社については、連結ベースの売上高に関連会社の売上高が含まれておらず、当該関連会社の売上高等をそのまま一定割合の算出に当てはめることはできないことから、別途、各関連会社が有する財務諸表に対する影響の重要性を勘案して評価対象を決定する。」(実施基準Ⅱ 2 (2) ①(注3))とあるが、例えば、関連会社の利益に持分割合をかけたものと連結税引前利益とを比較する方法のほか、関連会社の売上高に持分割合を掛けたものと連結ベースの売上高とを比較する方法を採用することで問題はないか。

(答)

実施基準に記載のとおり、評価対象とする関連会社の範囲については、財務報告に対する各関連会社の影響の重要性を勘案して、必要に応じて監査人と協議して、経営者において適切に判断されるべきものとするが、御指摘のような方法も一法としてあり得ると考えられる。

(問6) 評価範囲の決定に際して、米国では、重要な事業拠点を選定した上で、各「重要な勘定科目」について、当該重要な事業拠点における金額を合算した合計額が、連結ベースの当該科目の金額の一定割合（例えば、概ね2/3）に達しないような場合には、当該一定割合に達するまで、各「重要な勘定科目」ごとに、その他の事業拠点における業務プロセスを評価対象に追加するといった実務が行われたと聞かすが、我が国において同様のことを行う必要はないのか。

(答)

米国においてそのような実務が行われたことは承知しているが、実施基準では、そのような実務は採用しないこととされている。

(問7) 経営者が評価作業を行うに当たり、業務を執行する各部署の責任者から、所管する部署における内部統制が有効であるとする宣誓書を集めることによって、経営者評価の基礎とすることが考えられるが、どのように考えるか。

(答)

経営者の評価をどのように行うかは経営者において適切に判断されるべき事柄であり、業務を執行する部署の宣誓書を求めてはいけないということではないが、内部統制報告制度において、そうした宣誓書の作成を義務付けることはしていない。内部統制監査の実務においても、一般に、こうした宣誓書の存在自体が、内部統制の有効性についての有力な判断材料になるものではないと承知している。

(問8) 経営者の評価において、従来監査人が財務諸表監査において行っている部分（実地棚卸、資産評価単価の妥当性の検討など）については、監査人の検証をもって内部統制に係る評価を行ったと考えることができるか。

(答)

監査人の検証をもって経営者評価自体に代えることは一般論としてできないが、例えば、実地棚卸や資産評価単価の妥当性の検討等に際して、会社の内部監査部門の担当者等が、実地棚卸や資産評価の担当者の監査人に対する説明やそれに対する監査人の指摘事項等を確認し、それを当該部分に係る内部統制の評価手続において利用するといったことはありうると考えられる。

(問9) 監査人の中には、従来から、財務諸表監査の過程において、監査計画策定のために自らフローチャート等を作成し、内部統制の有効性を評価しているところがある。

そのような場合、監査人の中には、内部統制報告制度への対応として、フローチャート等の作成を経営者に求めるとともに、引き続き、監査人としても財務諸表監査のためのフローチャート作成を行い、そのための情報提供等を経営者に求めるものがある。これでは作業が二重になり、無駄が生じることになるのではないか。

(答)

フローチャート等を二重に作成することが、効率的でない結果となりうることは御指摘のとおりであり、その場合には、例えば、以下のいずれかのような対応が考えられる。

(1) 監査人は経営者が作成したフローチャート等内部統制の記録の信頼性を検証した上で、それを財務諸表監査にも利用する。

(2) 経営者が提供する情報等を基に、監査人において、財務諸表監査のためのフローチャート等の作成が可能であるとすれば、経営者においても、当該情報等に基づき内部統制の評価を行うことが可能であると考えられる。この場合、内部統制の評価に必要な業務プロセスに係る内部統制の整備及び運用に関する適切な記録について作成しているものがあれば、経営者において、それを利用することができる。

(注) 実施基準においては、必ずしもフローチャート等の作成を求めているものではなく、会社の独自の記録等により内部統制の評価を行うことができるのであれば、それで足りるとしている。

(問10) 実施基準では、「評価対象とする営業拠点等については、計画策定の際に、一定期間で全ての営業拠点を一巡する点に留意しつつ、無作為抽出の方法を導入するなどその効果的な選定方法について検討する」(実施基準Ⅱ3(3)④口)こととなっているが、この規定は、文字通りすべての営業拠点を数年間で一巡するように評価対象としなければならないということの意味なのか。数年間で全営業拠点を一巡する方法に代えて、重要性が僅少である営業拠点を除外した上で、評価対象とする営業拠点をサンプリングの手法を用いて選定することは許容されるのか。

(答)

1. 実施基準では、選定した重要な事業拠点において、当該事業拠点に属するすべての営業拠点について内部統制の有効性を評価するのではなく、リスクに応じて営業拠点を選定して評価することを容認している。
2. その際、実施基準では、営業拠点を選定する方法として、例えば、一定期間ですべての営業拠点を一巡する点に留意しつつ、無作為抽出の方法をとることなどを記載しているが、これはあくまで一つの例示であり、具体的な営業拠点の抽出は、各企業の創意工夫により適切に行われるべきものであると考える。
3. 営業拠点を抽出する方法としては、数年間で全営業拠点を一巡する方法に代え、ご指摘のように、重要性が僅少である営業拠点を除外した上で、母集団の同質性等に留意しつつ、評価対象とする営業拠点をサンプリングの手法を用いて選定することも一法としてあり得るものと考えられる。

(問11) 決算・財務報告プロセスについての内部統制の評価はいつ行うことになるのか。当期の決算日以降でなければ行うことができないのではないか。

(答)

1. 実施基準においては、内部統制の評価時期について、弾力的な取扱いが示されており、期末日までに内部統制に関する重要な変更があった場合には適切な追加手続が実施されることを前提に、必ずしも当期の期末日以降ではなくとも、適切な時期に評価を行うことで足りるとされている。

2. 特に、決算・財務報告プロセスに係る内部統制については、仮に不備があるとした場合、当該期において適切な決算・財務報告プロセスが確保されるためには、早期に是正されることが適切であり、（期末日までに内部統制に関する重要な変更があった場合には適切な追加手続が実施されることを前提に、）前年度の運用状況や四半期決算の作業等を通じ、むしろ年度の早い時期に評価を実施することが効率的・効果的である。

〔（問 1 2）IT 統制はすべて同一の IT 基盤で集中管理する必要があるか。〕

（答）

実施基準は、「すべてを同一の IT 基盤で集中管理すること」は求めている。企業内に IT 基盤が複数認められれば、個々の IT 基盤を評価単位として、IT に係る全般統制の評価を行うこととなる。

〔（問 1 3）業種、業態や業務プロセス等によっては、IT ではなく手作業による統制の方が適している場合もあるのではないか。〕

（答）

1. 業種、業態や業務プロセスによっては手作業による統制の方が適していることがありうることは御指摘のとおりであり、内部統制における IT の利用の程度は、各企業において適切に判断されるべき事柄である。
2. 実施基準においても、「内部統制に IT を利用せず、専ら手作業によって内部統制が運用されている場合には、例えば、手作業による誤謬等を防止するための内部統制を、別途構築する必要等が生じ得ると考えられるが、そのことが直ちに内部統制の不備となるわけではない。」（実施基準 I 2（6）②）として、IT による対応を必ず求めているものではない。

〔（問 1 4）IT に係る全般統制に不備がある場合には、直ちに重要な欠陥となるのか。〕

(答)

1. 実施基準では、ITに係る全般統制は、財務報告の重要な事項に虚偽記載が発生するリスクに直接に繋がるものでは必ずしもないため、全般統制に不備が発見されたとしても直ちに重要な欠陥と評価されるものではないとされている。
2. 例えば、ITに係る全般統制のうち、プログラムの変更に必要な承認を得る仕組みがないなどプログラムの変更管理業務に不備がある場合でも、事後的に業務処理統制に係る実際のプログラムに変更がないことを確認できたような場合には、稼働中の情報処理システムに係る業務処理統制とは関連性が薄いため、当該システムの内部統制は有効に機能していると位置づけることができると考えられる。

(問15) 実施基準では、「期末日直前に他企業を買収又は合併したこと、災害が発生したこと等の事由が生じたことにより、財務諸表を作成して取締役会の承認を受けるまでに通常要する期間内に本基準に準拠した評価手続を実施することが困難と認められる事情」を「やむを得ない事情」として、評価範囲の除外とすることが規定されている。ここで、期末日直前としてはどのような期間を容認しているのか。

(答)

実施基準では、いつをもって「期末日直前」とするかは明示されていない。これは、期間を明示することにより、かえって柔軟な対応がとれなくなることがないように、やむを得ず評価を完了できなかった場合には、除外された範囲や理由が開示されるということを前提に、個別の事情に応じて柔軟に対応できるようにしたものであり、該当する事象が発生したが内部統制報告書作成日までに、やむを得ず評価を完了することができない場合でその合理性が認められるときには、「やむを得ない事情」に該当するものと考えられる。

(問16) 内部統制監査が受けられなくなるため、期末前3か月間はシステムを凍結するなど、内部統制の変更を行ってはならないとの議論があるが、どのように考えるべきか。

(答)

1. お尋ねの問題は、財務諸表監査とも深い関連を有し、本来、企業と監査人との適切な協議の中で無理のない段取りが選択されていくべきものであり、経営者においても内部統制の評価を的確に行うように留意する必要があるが、企業が業務の改善等の観点からシステム変更等を行うことは当該企業の判断であり、内部統制監査を実施しにくくなることをもって、期末日前の一定の期間においてシステム変更等を行うべきでないとは監査人が結論づけることは適切でない。

2. 期末日直前においてシステム変更等があった場合の対応については、実施基準に照らして考えれば、以下の対応が容認されているところであり、これを活用し適切な工夫が行われるべきものと考えられる。

(1) 期末日直前におけるシステム変更等が財務報告に係る内部統制に重要な影響を及ぼすものでないと判断される場合には、何ら問題は生じない。

(2) 期末日直前におけるシステム変更等が財務報告に係る内部統制に重要な影響を及ぼすものと判断される場合でも、経営者は、財務報告に係る内部統制の重要な変更部分についてのみ追加手続の実施を検討すれば足り、監査人は、経営者が必要な追加手続を実施していることを確認することになる(実施基準Ⅲ4(2)①ロb)。

(3) また、期末日直前の大規模なシステム変更等により、期間内に十分な追加手続を実施できない場合でも、それが基準・実施基準にいう「やむを得ない事情」に該当する場合には、経営者は、当該部分を「やむを得ない事情」によるものとして評価範囲から除外して、評価結果を表明することができる。

その際、監査人は、経営者が十分な追加手続が実施できないことにつき正当な理由が認められると判断した場合には、無限定適正意見を表明することができる。

(問17) コンサルティング会社と助言業務契約を締結し、その助言を受けて内部統制ツールを作成したいと考えているが、監査人の開発した内部統制ツールを必ず使用しなければならないのか。

(答)

実施基準では、企業の作成・使用している記録等を適宜、利用し、必要に応じそれに補足を行っていくことで足りるとしており、監査人の内部統制ツールを使用しなければならないということはない。

(問18) 内部統制監査において、監査人が監査するのは基本的に経営者の評価結果であり、評価の手續についての詳細な検証は求められていないとの理解でよいか。

(答)

1. 実施基準では監査人に対して、①経営者が決定した評価範囲の妥当性及び②統制上の要点の識別の妥当性を検証した上で、③内部統制の整備状況及び運用状況の有効性に関する経営者の評価結果の妥当性を検討することを求めている。
2. これらのうち、統制上の要点の識別の妥当性の検証は、評価手續の検証に属するものと考えられるが、実施基準では、それ以上に、内部統制の整備状況及び運用状況の有効性に関する経営者評価の検討において、監査人が経営者の評価結果を利用する場合を除き、経営者が具体的にどのような評価方法を行ったか（例えば、運用テストの具体的内容等）についての検証は求められておらず、監査人が監査するのは、ご指摘のとおり、経営者の評価結果についてである。

(問19) 監査人は、内部統制監査において、経営者の評価結果を何らかの形で利用することができるのか。例えば、経営者が評価において選択したサンプル及び当該サンプルについて経営者が行った評価結果を、監査人が何らかの形で利用することは可能か。

(答)

1. 実施基準において、監査人は、内部監査人等の作業を自己の検証そのものに代えて利用することはできないが、内部監査人等の能力及び独立性を検討し、当該作業の一部について検証した上で、経営者の評価に対する監査における監査証拠として利用することはできるものとされている。

(注) 内部監査人等の「等」には、内部監査人だけでなく、評価対象とは別の部署に所属しモニタリング等を実施する者や社外の専門家など経営者

に代わって内部統制の評価を行う内部監査人以外の一定の者も含まれると考えられる。

2. また、監査人は、経営者が評価を行ったサンプルについても、サンプルが母集団を代表しているかやサンプルが無作為に抽出されているかなどサンプルの妥当性の検討を行った上で、監査人自らが改めて当該サンプルをサンプルの一部として選択し、当該サンプルについて経営者が行った評価結果についても、評価方法等の妥当性を検証し、経営者による作業の一部について検証した上で、監査にあたっての監査証拠として利用することは可能であると考えられる。

(問20) 中小規模の企業について、意見書前文に「例えば、事業規模が小規模で、比較的簡素な組織構造を有している企業等の場合に、職務分掌に代わる代替的な統制や企業外部の専門家の利用等の可能性も含め、その特性等に応じた工夫が行われるべきことは言うまでもない。」とあるが、具体的にはどういったことが考えられるのか。

(答)

1. 財務報告に係る内部統制は、企業を取り巻く環境、事業の特性、規模等に応じて、整備・運用することが求められ、意見書前文では、事業規模が小規模で、比較的簡素な組織構造を有している企業等の場合には、その特性等に応じた工夫を行っていくことが考えられることを記述している。
2. 例えば、事業規模が小規模で比較的簡素な組織構造を有している企業等の場合には、要員の不足等により、担当者間で相互牽制をはたらかせるための適切な職務分掌の整備が難しい場合が想定される。そのような場合には、例えば、経営者や他の部署の者が適切にモニタリングを実施する等により、リスクを軽減することや、モニタリング作業の一部を社外の専門家を利用して実施することなど、各企業の特性等に応じて適切な代替的な内部統制により対応することが考えられる。

以 上