

本章では、監査部門と被監査部門双方にとってのCAATTのメリットと、それを活用するために採用することのできるステップについて考察していく。監査にITを利用することのメリットは、監査業務の管理面だけでなく、計画から報告に至るまでの監査実施過程のあらゆるフェーズにおいて存在する。本章のケース・スタディでは、電子化されたツールや技法を利用することにより、監査業務の価値や効率有効性がいかに改善されたかを示す事例を取り上げる。どのような成果が得られるかはケースにより異なるので、事例では得られた成果よりも技法に注目する形をとっている。

前半のセクションでは、CAATTの論理的根拠と必然性について考察し、中盤のセクションではそれを監査に応用することのメリットについて説明していく。後半のセクションでは、CAATTの利用及び監査テクノロジーの移転の機会の認識について検討する。

1 CAATTの利用の必然性

監査にコンピュータを利用することは、もはや選択肢の一つではなく必須事項になっている。例えば、現在では、主要な監査スキルに、データベース検索クエリやインターネットのナビゲーションを利用した背景調査を実行する能力が含まれていると考えられる（Alexander, 1995年）。このように、電子化されたツールや技法を採用することにより、監査人は、監査の計画や実施、及び監査結果の報告において多大なメリットを得ることができる。例えば、CAATTを利用すれば以下の項目を実現することができる。

- ・より広い監査領域を評価することによる監査範囲の拡大
- ・監査スキルの統合性の向上（会計スキルと財務システム情報スキルとの統合など）
- ・情報システム機能（プログラマ）からの独立性の向上
- ・監査部門に対する信頼性の向上

- ・コンピュータ化され、再利用可能な技法の開発を通じたコスト効率の改善
- ・監査業務管理の改善
- ・監査部門の構造改善（リエンジニアリング）
- ・監査実施過程におけるリアルタイムでの選択肢の提供

今では、実質的にすべての企業がコンピュータ・システムを利用しており、多少なりとも依存している。テクノロジーの普及により内部監査環境は変化し、内部監査部門には新たな課題と機会が生まれている。今日の監査人には、データ分析や不正行為の検索から、企業改革法への対応を円滑に行うためのツールに至るまで、幅広いソフトウェア製品など、実に豊富な選択肢がある（Jackson, 2004年）。CAATTを監査に適用することにより、監査の品質が劇的に向上する可能性があるのは明らかである。したがって、監査人にとっての課題は、どうすれば、データを電子的に扱うことが負担ではなくメリットとなるのかという点を判断することとなる。

監査ソフトウェアを利用するには、ただ適切なパッケージを買ってくればよいというわけではなく、それなりの努力が必要である。監査スタッフにスキルを身につけさせる最善の方法を見つけ出し、しかもそれを予算内で実現するというのは、難しい問題かもしれない（Jackson, 2004年）。そのためには、CAATTを適用するための機会を明らかにできるようにしておく必要がある。手始めに、現在手で行われている作業を、電子化されたツールや技法の利用候補として検討することが基本的なアプローチとなるだろう。しかし、監査プロセスをリエンジニアリングするためには、あらゆる努力が必要である。CAATTによって、監査マネジャーは、監査がどのように実行されているかだけでなく、どのようなステップで実行されたのか、そしてそれにはどういう理由があるのかという点について、厳しく見直す機会を得ることができる。

特に、データ分析ソフトウェアや監査ソフトウェアは、何年も前から監査ツールとしてよく利用されてきた。当初、これらのパッケージの利

用は財務分野に限られていた。監査人は、試算表の検証や財務取引のランダム・サンプル抽出などの作業を実施するためにソフトウェアを利用していた。最近では、CAATTの実用性や適用可能性が高まっていることから、財務部門以外の監査にも適用されつつある。10年ほど前に行われた監査人の調査によると、回答者の93%が、コンピュータテクノロジーの役割は今後5年間で大幅に高まると感じていると回答したとのことである。またこの調査では、内部監査において、その目標達成と任務遂行のために最も必要とされ、頼りにされているソフトウェアが、ミッション・クリティカルなソフトウェアとして挙げられている。ミッション・クリティカルなソフトウェア・カテゴリーの上位3つは、ワープロ、スプレッドシート、およびデータ分析／抽出であった（Prawitt及びRomney, 1996年）。テクノロジーの増加と、企画改革法による適時開示の要件を受けて、現在ではコンピュータテクノロジーがより大きな役割を果たすようになっている。

それぞれの監査の目的をサポートするためにCAATTをどのように利用するかは、監査人の判断次第である。より多くの監査人が、CAATTの従来の用途の垣根を越え、自身の効率性や有効性を改善するためにこれらのツールの新たな利用方法を模索するようになっている。監査人に対して、重大な評価や決定をリアルタイムに求める声が高まっている中で、監査ソフトウェアがその試みの支援をしてくれるというのは喜ばしいことである。CAATTは、双方向的な性質により、財務状況あるいは業績に関する重要な影響を迅速に時価ベースで公表することを求める企画改革法の要件を満たさなければならない組織を支援するものである。このような要件への準拠は、データ分析の助けを借りなければ不可能な作業である。

ツールを利用することにより、監査人はデータが意味する内容に対応することができる。例えば、Willらは、監査とは「データに耳を傾ける」ことだという考え方の考察を行っている。CAATTが最大限に活用されるのは、監査人、データ、及び監査ソフトウェアの間に正しい相

相互作用がある場合であり、それには監査人と情報システムの自然なインタフェースが必要だと思われる (Will, 1983年)。このように、質問をして適切な回答を取得し、新たに発見された経路をたどって結論に至る能力が、特にこの10年間の監査テクノロジーの大きな進展である。

2 新しいEIM環境

長年に渡って、ハードウェア及びソフトウェアは別々の部門の担当として扱われ、調達やサポート部門も異なっていた。ハードウェア及びソフトウェアの担当部署は、アプリケーションに保存されているビジネス・データを扱うことはほとんどなく、コンピュータ化されていない手作業のビジネス業務に触れる機会はさらに少なかった。現在、企業情報管理 (EIM) には、ハードウェア (IT)、ソフトウェア及びビジネス・アプリケーション (IS)、ビジネスの観点からのデータの管理及び統括、情報の作成と配布、及びビジネス・プロセスが含まれている。

したがって、情報の捉え方及び扱い方が変化してきたといえる。情報は、今では一般的に戦略的資源として重要視されており、その資源を管理するために必要とされるあらゆるツールやスキルは、通常1つの担当部署にまとめられている。したがって、監査人も情報の見方や、CAATTに代表されるすべてのITの活用方法を変える時期に来ているといえる。

3 新しい監査パラダイム

誰でも、「壊れていないものを修理するな」とか「車輪を2度発明するな」というフレーズを聞いたことがあるだろう。これらの格言は、覚えておいて損はない。しかし、多くの場合、我々はいつのか自分自身が作った精神的障壁にとらわれ、それが足かせとなってしまふ。我々の考え方は、過去にうまくいった方法にとらわれるようになる。過去の

経験によって落とし穴を回避できたり、時間を有効に活用できたりするなど、これがうまく機能する場合もある。しかし、過去の経験にばかり頼りすぎると、馴染みのある解決策を別の問題にも押し付けようとしたり、古くからの問題に対する新しく、より効率的なアプローチを見逃してしまったりという結果を招く恐れがある。データ分析及び監査ソフトウェアなどの標準的ツールを利用する場合でも、新しい状況に対処するための新しいアプローチを見いだそうという試みが必要である。データ分析及び監査ソフトウェアは、問題解決に対する我々のアプローチをより創造的なものにする機会を提供してくれる。それに対応して監査パラダイムのシフトと、CAATSの意味をコンピュータ利用監査手法のサポートに変更することが提案されている (Will, 1995年)。会計、管理者の業務及び監査に対するこの知識ベースのアプローチでは、利用可能な監査ソフトウェアは、用途によってより高性能なものになるだけでなく、それによって監査人やユーザもより賢くなることができるということが実証されている。

ケース・スタディ15は、分析ソフトウェアの新しい利用方法を示している。これは、考え方のサポートという新しい監査パラダイムを採用した場合に可能となる、ソース・コードのレビューへのアプローチの例である。

ケース・スタディ15 ソース・コードのレビュー

ある新しい財務システムが開発され、開発中のシステムのレビューが実施された。それまで、そのレビューは、開発プロジェクトのプロジェクト管理の側面と、ユーザ要件の特定の適切性の評価に集中して実施されていた。次に、監査人はコンピュータ・プログラムの基本的なレビューを実施することになった。プログラムには、370,000行を超えるソース・コードが含まれていたため、所要時間と労力を抑えるために、監査人はデータ分析ソフトウェアを利用して「IF/ELSE」、「FOR」、「DO CASE/WHILE」という命令文などのロジック・ポイントを洗い出すことにした。まず、ソース・コードのコピーファイルを入手し、「IF」あるいは「DO

CASE」命令文をすべて抽出した（使用されるプログラム言語によっては、別の論理命令文の特定が必要な場合もある）。これにより、監査人はプログラム中の重要な決定あるいはロジック・ポイントをすべて把握することができた。その命令文、行番号及びページ番号をプリントアウトしておくことにより、詳細情報が必要になった場合でも、監査人はそれぞれの「IF」あるいは「DO CASE」命令文のソース・コードの該当ブロックを、ハード・コピー上で簡単に見つけ出すことができた。この情報及びシステム・フローチャート、そして体験談により、監査人は基本的なプログラムの流れを早く理解し、詳細なレビューを行うべき行を抽出することができた。このように、何十万行ものコードを分析するという作業が大幅に簡素化されたため、監査人はプログラム中の主要なロジック・ポイントに集中することができたのである。

監査人は、このアプローチをうまく使って、「ASSIGN」又は「LET」命令文に「LET DEPOSIT_AMT = DEPOSIT_AMT + 100.00」や「ASSIGN OVRTME_RATE = OVRTME_RATE+.20」などの重要な変数がないか見極めたり、又はすべてのコメント行を抽出したりすることもできる。全体のコードの行数に占めるコメント行の割合も簡単に計算することができる。この割合を業界標準と比較し、ソース・コードのわかりやすさや保守のしやすさを評価することもできる。データ分析ソフトウェアを利用しない場合は、ほとんどのワープロあるいはテキスト検索ソフトウェア・パッケージを利用して特定の文字列を検索することができる。

ほとんどの監査ソフトウェア・パッケージや多数のユーティリティ・タイプのソフトウェア・パッケージでも、2つのファイルの比較を行うことができる。この機能は、ソース・コードの2つのバージョンを1行1行レビューする際に役立つ。正式バージョンと作業用バージョン（オブジェクト・コード生成のために使用されるバージョン）を比較して、簡単に相違点を見つけることが可能である。数分間で、監査人は新規のコード行、あるいは変更、削除されたコード行を特定することができる。キー・フィールドとして行番号を使用して2つのテキスト・ファイルを合わせることにより、正式なソース・コードと作業用のソース・コードのコピーを1つのファイルにまとめることもできる。このファイ