

**Тема: Положения по международной
аудиторской практике с
использованием КИС в ходе аудита**

Вопросы:

1. Особенности аудиторской проверки в среде КИС
2. Методы аудита с использованием компьютеров

Вопрос 1. Особенности аудиторской проверки в среде КИС

ПМАП, посвященные компьютерным технологиям в аудите, условно подразделяются на две группы:

- 1) отражающие особенности компьютерных информационных систем субъекта (в эту группу входят ПМАП 1001—1003, 1008);**
- 2) характеризующие компьютеры как средство выполнения аудиторских процедур (ПМАП 1009).**

ПМАП 1001-1003 изданы как приложения к МСА 400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля», но не являются его частью.

Целью ПМАП 1001 «Среда КИС — автономные микрокомпьютеры»

является оказание помощи аудитору в выполнении требований МСА 400 и ПМАП 1008 путем описания микрокомпьютерных систем, используемых как самостоятельные рабочие станции.

Микрокомпьютеры

— это персональные компьютеры, или ПК.

Микрокомпьютеры могут использоваться как средство обработки бухгалтерских проводок и подготовки финансовой отчетности. Поэтому возникает необходимость в определенных средствах внутреннего контроля и аудиторских процедурах в отношении систем ПК.

ПМАП 1001 выделяет следующие основные конфигурации:

- 1) самостоятельная рабочая станция, используемая одним пользователем или несколькими пользователями поочередно, которые могут работать с одной или разными программами;
- 2) локальная сеть микрокомпьютеров, т.е. когда несколько микрокомпьютеров объединены посредством использования специальных программ и коммуникационных линий;
- 3) подключенная система, т.е. рабочая станция, соединенная с центральным компьютером.

Ключевыми факторами средств контроля КИС являются:

1) Общие средства контроля КИС — разделение обязанностей, в том числе:

- инициирование и авторизация исходных документов;
- ввод данных в систему;
- управление компьютером;
- изменение программ или распространение выходных данных;
- модификация операционной системы.

2) Прикладные средства контроля КИС:

- системы регистрации операций и сверки данных по группам;
- непосредственное наблюдение;
- сверка учетных записей или сальдо по секциям.

Процедуры безопасности и контроля, повышающие общий уровень внутреннего контроля в среде микрокомпьютеров:

Процедура	Содержание процедуры
Разрешение руководства на использование микрокомпьютеров	Введение и обеспечение соблюдения инструкций по использованию и контролю за автономными микрокомпьютерами
Физическая безопасность	Ограничение доступа к не используемым ПК посредством дверных замков и других мер безопасности в нерабочее время
Сохранность программ и данных	Установка в прикладных программах средств для обеспечения обработки и чтения данных исключительно по разрешению и для предотвращения удаления данных (пароли, криптография, скрытые файлы и т.п.)
Целостность программного обеспечения и информации	Проверка формата и областей, а также перекрестная проверка результатов. Адекватная письменная документация на прикладные программы. Разделение мест использования и хранения копий программ.
Поддержка оборудования, программного обеспечения и данных	Поддержка - это планы субъекта по получению доступа к аналогичному оборудованию, программному обеспечению и данным в случае

Компьютерные методы аудита могут включать:

- 1) использование программного обеспечения клиента (баз данных, электронных таблиц, программных продуктов);
- 2) использование собственного программного обеспечения аудитора (например для включения операций или сальдо в файлы данных для сравнения с контрольными записями или сальдо счетов в главной книге).

Примеры процедур контроля за системой микрокомпьютеров

Область внутреннего контроля	Содержание процедуры внутреннего контроля
Разделение обязанностей и контроля	Разделение функций Ротация обязанностей между сотрудниками Сверка сальдо в системе и контрольных счетов в Главной книге Периодический контроль руководства за порядком обработки и отчетами, в которых указаны пользователи систем
Доступ к микрокомпьютеру и его файлам	Размещение микрокомпьютера в пределах зоны видимости лица, ответственного за контроль доступа к нему Использование замков на компьютерах и терминалах Использование паролей для доступа к ПК, программам и файлам
Использование программного обеспечения третьих лиц	Проверка программ до покупки Адекватное тестирование программ и их модификаций Постоянная оценка соответствия программы потребностям пользователя

В ПМАП1002 «Среда КИС — интерактивные компьютерные системы» описаны результаты влияния интерактивных компьютерных систем на бухгалтерскую систему и связанные с ней средства внутреннего контроля, а также аудиторские процедуры.

Интерактивные компьютерные системы — компьютерные системы, которые предоставляют пользователям прямой доступ к данным и программам через терминал.

Интерактивные компьютерные системы имеют следующие основные характеристики, значимые для аудитора:

- при вводе данных в интерактивном режиме они обычно подвергаются незамедлительной проверке;
- пользователи могут иметь интерактивный доступ к системе, что позволяет им выполнять различные функции;
- система может быть разработана таким образом, что она не будет предоставлять вспомогательные документы для всех операций, введенных в систему, но эти сведения могут быть получены дополнительно;
- программисты могут иметь доступ к интерактивной системе, позволяющий им разрабатывать новые программы и модифицировать имеющиеся.

Интерактивные компьютерные системы могут оказывать влияние на средства внутреннего контроля:

- исходные данные могут иметься не по всем вводимым операциям;
- результаты обработки могут быть слишком обобщенными;
- интерактивные компьютерные системы могут быть не предназначены для предоставления печатных отчетов, а редактирование отчетов может быть затруднено сообщениями на дисплее.

ИМАП 1002 выделяет следующие аспекты влияния интерактивных компьютерных систем на аудиторские процедуры:

- санкционированность, полнота и точность операций в интерактивном режиме;
- целостность записей и обработки в связи с интерактивным доступом к системе многих пользователей и программистов;
- изменения в выполнении аудиторских процедур, включая методы аудита с использованием компьютеров.

В связи с этими факторами аудитор может выполнить специфические процедуры на всех этапах аудиторской проверки:

- 1. На стадии планирования*** - включить в аудиторскую группу профессионалов с техническими навыками; определить в процессе оценки риска влияния интерактивной системы на аудиторские процедуры;
- 2. Одновременное с интерактивной обработкой*** — аудиторские процедуры могут включать проверку соответствия средств контроля за интерактивными приложениями;
- 3. Проверка соответствия средств контроля*** за операциями на предмет санкционированности, полноты и точности; повторная обработка операций в виде процедур по существу или на предмет соответствия.

ПМАП 1003 «Среда КИС — системы баз данных» описывает влияние базы данных на систему бухгалтерского учета, связанную с ней систему внутреннего контроля и аудиторские процедуры.

Системы баз данных состоят из двух основных компонентов:

- базы данных;
- системы управления базой данных (СУБД).

База данных — это совокупность данных, которая используется рядом пользователей для различных целей.

Программное обеспечение, которое используется для создания, поддержания и эксплуатации базы данных, называется *программным обеспечением СУБД*.

Если используется общая база данных, ПМАП 1003 рекомендует использовать следующие аудиторские процедуры:

1) при планировании аудита рассмотреть влияние следующих факторов на аудиторский риск:

- а) СУБД и значительных бухгалтерских программ;***
- б) стандартов и процедур для разработки и поддержки прикладных программ, использующих базу данных;***
- в) должностных обязанностей, стандартов и процедур в отношении баз данных;***
- г) процедур для обеспечения целостности, безопасности и полноты данных;***
- д) наличия средств аудита в СУБД;***

2) проверить, как в системе баз данных используются средства контроля, и затем решить, полагаться ли на эти средства контроля и какие тесты на соответствие провести;

продолжение

3) когда аудитор решил провести тесты на соответствие, аудиторские процедуры могут включать:

а) генерирование тестовых данных;

б) обеспечение аудиторского «следа» операций;

в) проверку целостности баз данных;

г) обеспечение доступа к базе данных или копии ее нужных частей;

д) получение информации, необходимой для аудита;

4) проверить, поможет ли достижению цели проверки выполнение дополнительной проверки по существу всех значительных бухгалтерских программ, использующих базу данных;

5) проверить новые бухгалтерские программы не после, а до их установки.

**ПМАП 1008 «Оценка рисков и система
внутреннего контроля — характеристики
КИС и связанные с ними вопросы»
подготовлено как дополнение к МСА 400.**

**В соответствии с данным ПМАП, в среде
КИС субъект должен определить:**

а) организационную структуру, имеющую следующие характеристики:

-концентрацию функций и знаний (сокращение численности обслуживающего персонала и соответственно опасность несанкционированного изменения системы),
-концентрацию программ и данных (данные могут существовать только в машиночитаемом виде на одном или нескольких компьютерах, что может увеличить вероятность несанкционированного доступа);

б) процедуры управления КИС.

Вопрос 2. Методы аудита с использованием компьютеров

Методы аудита с использованием компьютеров (МАК) — приемы, при которых компьютер используется в качестве инструмента аудита.

Рекомендации по использованию МАК в аудите предоставляет ПМАП 1009 «Методы аудита с использованием компьютеров». Вместе с тем, как определено в МСА 401 «Аудит в условиях компьютерных информационных систем», общие цели и объем аудита не изменяются, когда аудит проводится в сфере компьютерных информационных систем.

МАК могут использоваться при проведении различных аудиторских процедур, включая следующие:

- **детальные тесты операций;**
- **аналитические процедуры обзора;**
- **проверку соответствия общих средств контроля КИС;**
- **проверку соответствия прикладных средств контроля КИС.**

При планировании аудита аудитор должен рассматривать соответствующую комбинацию не компьютеризированных и компьютеризированных аудиторских приемов.

- 1) знания, навыки и опыт работы аудитора с компьютером (уровень знаний зависит от сложности и характера МАК и учетной системы субъекта);
- 2) возможность применения МАК и наличие соответствующих компьютерных устройств;
- 3) нецелесообразность применения ручных тестов (если не существует визуальных доказательств, выполнение тестов вручную может оказаться невозможным, например, когда заказы на закупку вносятся в систему в интерактивном режиме);

продолжение

4) эффективность и результативность (они могут быть повышены при использовании МАК, например, для тестирования большого количества операций, при наличии возможности печатать отчет о нестандартных операциях и т. п.);

5) фактор времени, влияние которого на использование МАК отражают следующие рекомендации ПМАП 1009:

- определенные компьютерные файлы, такие как файлы с подробными данными о хозяйственных операциях, зачастую сохраняются в компьютере только в течение короткого периода времени и могут оказаться недоступны в машиночитаемой форме.

- когда время аудита ограничено, использование МАК будет способствовать сокращению графика аудита.

Основные шаги, которые необходимо предпринять аудитору при использовании МАК, включают:

- установление целей применения МАК;
- определение содержания файлов субъекта и порядка доступа к ним;
- определение видов хозяйственных операций, подлежащих тестированию;
- определение процедур, которые необходимо применить по отношению к данным;
- определение требований в отношении полученных результатов;
- назначение аудиторов и специалистов по компьютерной обработке данных;
- уточнение оценок затрат и выгод;
- обеспечение того, что использование МАК контролируется и документируется;
- применение МАК;
- оценку результатов.

Для контроля за применением программ тестовых данных аудитор должен выполнить следующие процедуры:

- контроль за последовательностью представления тестовых данных, когда они проходят через несколько циклов обработки;
- проведение тестов с небольшим количеством тестовых данных до представления основных аудиторских тестовых данных;
- прогнозирование результатов тестовых данных и сравнение их с фактическими результатами тестов, в отношении отдельных хозяйственных операций и в целом;
- подтверждение того, что для обработки данных использовалась текущая версия программ;
- обеспечение достаточной уверенности в том, что программы, используемые для обработки тестовых данных, использовались субъектом в течение всего проверяемого периода.