

ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОТРАЖЕНИЕ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР ПРИ ТЕСТИРОВАНИИ СИСТЕМЫ АВТОМАТИЗИРОВАННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Статья раскрывает и подробно характеризует стандартные аудиторские процедуры применительно к тестированию автоматизированной системы бухгалтерского учета как составной части системы внутреннего контроля. Представлены рабочие документы аудитора, отражающие результат данных процедур.

Ключевые слова: аудиторские процедуры, тестирование системы внутреннего контроля, автоматизированная обработка бухгалтерских данных, система внутреннего контроля.

Цель данного исследования – разработать и предложить рабочие документы аудитора при тестировании автоматизированной системы бухгалтерского учета. Достижение данной цели возможно путем решения следующих задач:

- раскрыть стандартные аудиторские процедуры для проверки системы автоматизированного бухгалтерского учета;
- предложить алгоритм проверки системы автоматизированного бухгалтерского учета;
- представить рабочие документы аудитора при тестировании автоматизированной системы бухгалтерского учета.

Оценка системы внутреннего контроля определяется на этапе предварительного планирования. Важность правильной оценки СВК трудно переоценить, так как именно от нее будет зависеть, будет ли вообще проводиться аудит, определить наиболее рискованные участки, определить трудозатраты при проведении аудита, качество оказываемых услуг. Одним из составных элементов системы внутреннего контроля является система бухгалтерского учета. Одной из концепций, на которых базируется изучение системы внутривозвращенного контроля и оценка риска контроля, по мнению Аренса и Лоббека [1], является метод обработки информации. Именно этот аспект недостаточно раскрыт современными экономистами: изучение СВК в условиях автоматизированного метода обработки информации. Аудитор формирует свое мнение, используя аудиторские доказательства – информацию, полученную им разными способами из разных источников.

Надежная, эффективная система внутреннего контроля на предприятии снижает до минимума контрольный риск (один из составных аудиторского риска).

Бухгалтерский учет на предприятии, согласно закону [2], уже содержит в себе элементы внутреннего контроля. В процессе изучения системы бухгалтерского учета на предприятии аудитор прежде всего использует результаты предварительного планирования, а также применяет некоторые аудиторские процедуры в соответствии со стандартом [3]:

- запрос;
- подтверждение;
- инспектирование;
- наблюдение;
- пересчет.

Методику и порядок применения указанных процедур для изучения системы бухгалтерского учета аудиторы разрабатывают самостоятельно, в своих внутривозвращенных стандартах.

Процедура «запрос» на этапе изучения системы бухгалтерского учета представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах проверяемого субъекта. Цель процедуры – подробно выяснить основные особенности и основные положения по организации системы бухгалтерского учета с целью получения информации для подтверждения данных или получения недостающей информации. Порядок проведения процедуры следующий: аудитор с заранее подготовленными вопросами оформляет их в письменном виде и просит ответить компетентного сотрудника в устной или письменной форме, исходя из определения, что аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме. Запросы могут включать несколько или один вопрос, интересующий аудитора, могут содержать ответы на вопросы для облегчения ответов. После ответов вопросы собираются и проверя-

ются визуально. На вопросы, ответа на которые не поступило, зафиксировать пометку «Отказ от ответа». Документальным отражением результатов процедуры являются вопросники с ответами и комментарии аудитора, проставленные позже. Комментарии должны отражать дополнительную информацию, не вошедшую в вопросник, а также ответ, найдена ли информация, требовавшаяся первоначально при проведении процедуры «запрос». Важным является составление правильных, грамотных вопросов. На усмотрение аудитора вопросы должны быть закрытыми (имеющими графы выбора) или же открытыми. Вопросы, на которые нужны четкие ответы и количество ответов не превышает 10-15 позиций. Например, к вопросу «Укажите перечень выполняемых Вами функций в автоматизированной программе бухгалтерского учета» можно предложить перечень ответов для выбора, а вопросы, не требующие четких ответов, – оставить открытыми.

Процедура «подтверждение», как правило, применяется в дополнение к процедурам «инспектирование», «запрос». Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях. Например, аудитор может запросить в бухгалтерии, смежных отделах предприятия документацию, подтверждающую информацию по применяемым процедурам контроля (наличие должностных инструкций, порядок санкционирования операций, график документооборота и т.п.).

Процедура «инспектирование» представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. Цель процедуры – получить аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля в процессе их обработки. Аудитор с шаблонами рабочих документов, заранее подготовленными объектами проверки, проверяет фактическое существование записей, документов, материальных активов. Методы проверки опираются на визуальный осмотр, опрос, инвентаризацию. Например, аудитор подтверждает введенные данные в программу автоматизированного учета, сопоставляя их с реальными данными, зафиксированными в документах.

Процедура «наблюдение» представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, по которым не остается документальных свидетельств для аудита. Цель процедуры – лично удостовериться в проведении и эффективности тех или иных процессов или процедур. Аудитор в соответствии с планом лично прослеживает процедуры или процессы, по которым у него нет письменных доказательств. В процессе процедуры промежуточные и конечные результаты отражаются документально. В частности, при проверке квалификации учетного персонала как пользователей автоматизированной программы бухгалтерского учета аудитор может лично проследить порядок работы, выполняемые функции сотрудника.

Процедура «пересчет» представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов. Цель процедуры – проверить точность арифметических расчетов, протестировать алгоритмы, используемые в бухгалтерском учете аудируемого лица. Аудитор заранее с шаблонами рабочих документов отбирает участок проверки, тестирует алгоритм клиента и сверяет его результат с ответом, рассчитанным самостоятельно по данному алгоритму. Данная процедура может проводиться с помощью технических средств, специальных аудиторских программ или стандартных программ с математическим аппаратом. В рабочем документе заполняются расхождения, выявленные по результатам проверки.

Проверка системы внутреннего контроля с точки зрения автоматизированной программы бухгалтерского учета является наиболее важной частью всей проверки системы внутреннего контроля. Поскольку на данном этапе планирования указанные процедуры применяются с целью проверки соответствия системы бухгалтерского учета требованиям Закона о бухгалтерском учете, ПБУ Минфина РФ, то все они являются процедурами на соответствие.

Предположительно аудитор на данном участке должен действовать по следующему алгоритму (рисунок 1).

Результат описания и знакомства с программой целесообразно оформить в рабочем документе (РД) аудитора (см. таблицу 1).

Под поддержкой программы подразумевается обновление программы в связи с требованиями законодательства и методологией бухгалтерского учета в соответствии со спецификой работы организации. Здесь может быть два варианта: либо поддержкой занимается профессиональная организация, имеющая опыт данной работы и лицензию на осуществление такой деятельности, либо специалист, разбирающийся в языке программирования данного бухгалтерского программного обеспечения.

В первом случае риск эксплуатации компьютерной системы наименьший. В случае возникновения претензий имеется возможность выразить ее документально согласно составленному договору, во втором случае риск эксплуатации компьютерной системы, а следовательно, и аудиторский риск увеличивается. Со стороны аудиторской организации во втором случае проверка должна быть более тщательна. Такие специалисты, несомненно, обходятся организации дешевле, однако это и есть характеристика элемента контрольной среды: степень важности системы внутреннего контроля для руководства предприятия, выражаемая в данном случае суммой затрат на поддержку и обновление программы.

Вопросы, связанные с поддержкой программы, выясняются у главного (старшего) бухгалтера, его заместителя или специалистов АСУ, программиста.

Для проверки технического обеспечения компьютерной обработки данных аудитор предлагается заполнить следующий рабочий документ «Техническое обеспечение», представленный в таблице 2.

Рабочий документ «Техническое обеспечение» аудитор может заполнить самостоятельно, с помощью специалиста проверяемого экономического субъекта или внешнего специалиста. Результаты первых двух разделов, полученные при составлении документа РД-2, необходимы для дальнейшего планирования аудиторской проверки, а третий раздел «Архивирование данных» напрямую говорит о качестве и состоянии системы внутреннего контроля аудируемого лица. Архивирование данных связано с сохранностью данных. Здесь важно выяснить, кто архивирует данные, с какой периодичностью и где хранятся архивы. В зависимости от штата орга-

низации данные вопросы решаются либо со специалистами АСУ, либо с бухгалтером.

Оптимальным считается хранение данных с помощью специальной программы – архиватора. При таком варианте данные сохраняются автоматически с заданным интервалом, и вся база бухгалтерии может быть восстановлена в любой момент времени. При наличии специалистов АСУ они могут выполнять архивирование данных. Храниться архив должен в недоступном месте в электронном виде или может быть переписан на носители информации. Ответственного за хранение можно считать материально ответственным лицом, так как базы данных согласно ПБУ 14/2007 [4] относятся к нематериальным активам. Данные архивы представляют собой немалую ценность – в связи с этим предпочтительно в должностных инструкциях и в трудовом договоре обговорить с таким материально ответственным лицом финансовые санкции за несоблюдение правил хранения баз данных. Документирование операций в автоматизированной бухгалтерии имеет свою специфику. Представим фрагмент рабочего документа аудитора для проверки системы документооборота и порядка документирования данных.

Следующий этап проверки системы бухгалтерского учета – проверка знаний и умений работы персонала бухгалтерской службы с автоматизированной программой бухгалтерского учета. Данный этап проверки является одним из ключевых этапов, так как именно здесь возможность появления ошибок, а также аудиторский риск максимальны. Дополняя методику оценки

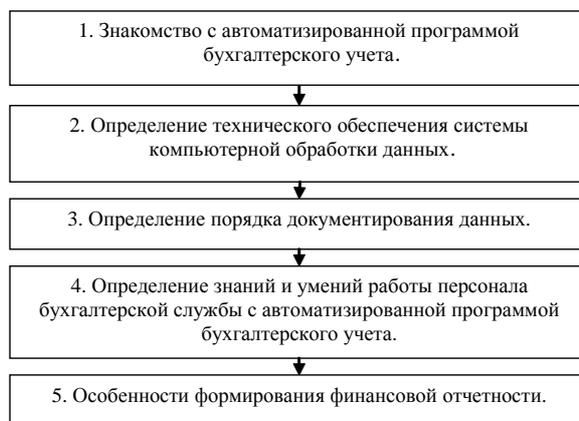


Рисунок 1. Алгоритм тестирования бухгалтерского программного обеспечения

Таблица 1. РД «Характеристика программы автоматизированного ведения бухгалтерского учета»

Клиент		ОАО «Константа»	
ФИО лица, составившего документ (ФИО и подпись)		Ассистент аудитора Петрова В.И.	
Проверяемый период		2007 год	
ФИО лица, проверявшего документ (ФИО и подпись)		Старший по проекту аудитор Морозова Л.М.	
Дата составления документа		02.02.2008 г.	
Дата проверки документа		10.02.2008 г.	
Характеристики объекта		Наличие	Примечание
1.	Описание программы автоматизированного ведения бухгалтерского учёта		
1.1	Наименование программы	«1С: Бухгалтерия предприятия»	Типовая конфигурация
1.2	Наличие лицензии на программное обеспечение	Имеется	Договор П165 от 12.09.2007
1.3	Специфика бухгалтерского учета	Предоставление услуг	Отрасль предприятия
2.	Поддержка программы	Частично	Организация является подписчиком диска информационно-технического сопровождения (ИТС), разработанного фирмой "1С"
2.1	Фирма, осуществляющая поддержку	Нет	Не требуется поддержка специализированной организации
2.2	Периодичность обновления	Ежемесячно	В соответствии с предоставляемым обновлением разработчика
2.3	Дата последнего обновления	10.12.2007	В соответствии с датой диска информационно-технического сопровождения
3.	Степень интегрированности системы автоматизации бухгалтерского учета с другими участками управления организацией		
3.1	Связь АСБУ с участком оперативного учета «Торговля»	Отсутствует	Отсутствие данного блока
3.2	Связь АСБУ с участком «Заработная плата»	Отсутствует	Учет заработной платы ведется в программе «1С: Бухгалтерия предприятия»
3.3	Связь АСБУ с участком «Менеджмент»	Отсутствует	Не реализовано
3.4	Связь АСБУ с другими участками управления и контроля.	Отсутствует	Не реализовано

квалификации персонала Подольского В.И. [5], можно предложить следующий рабочий документ аудитора при оценке знаний и умений персонала, представленный в таблице 4.

Последним разделом при проверке учетной системы клиента является проверка формирования бухгалтерской отчетности организации. При понимании системы бухгалтерского учета в части формирования бухгалтерской отчетности необходимо обратить внимание на следующие аспекты:

а) порядок формирования отчетности (кто формирует, сколько человек занято непосредственно в формировании итоговых статей отчетности);

б) форма отчетности (полностью автоматизированная, автоматизированная с учетом ручных дополнений, ручная с учетом некоторых статей, формируемых в программе). Определяется доля статей отчетности, формируемых в программе. При условии соответствия программы автоматизации требованиям законода-

Таблица 2. Фрагмент рабочего документа аудитора
«Техническое обеспечение и порядок хранения данных»

№	Характеристики технической базы организации	Наличие
1	Имеющийся парк компьютеров	
1.1	Количество компьютеров в организации	5
1.2	Из них с ОС Windows XP/Vista	5
2	Сетевое обеспечение	
2.1	Установлена ли локальная сеть	Да
2.2	Количество компьютеров, подключенных к сети	5
2.3	Тип кабельной системы	Витая пара, 100МГц
2.4	Количество выделенных серверов-терминалов	2
2.5	Количество выделенных серверов-приложений	1
2.6	Количество выделенных файловых серверов	Один
2.7	Наличие MS SQL Server 7.5/8.0	MS SQL Server 7.5
3	Архивирование данных	
3.1	Резервирование данных автоматизированной программы бухгалтерского учета	Да, данные резервируются
3.1	Наличие программы-архиватора	Самостоятельное архивирование с помощью настроек программы
3.2	Периодичность архивирования	Ежедневно +еженедельно +ежемесячно
3.3	Ответственный за хранение данных	Определен, администратор сети
3.4	Хранение архивированных данных	Сервер

Таблица 3. Фрагмент вопросника «Тестирование документооборота
и порядок отражения данных»

	Характеристика документооборота	Наличие
1	Наличие графика документооборота	Общий утвержденный график отсутствует
2	Своевременность ввода документов согласно фактически совершённым операциям	Своевременно
3	Своевременность ввода документов согласно утвержденному графику документооборота	Не определена из-за отсутствия утвержденного графика документооборота
4	Использование встроенных программных документов в максимальном количестве	Используются
5	Ввод одних документов «на основании» других, для соблюдения принципа однородности ввода данных	Соблюдается
6	Полнота ввода информации, заполнение всех полей в электронных документах	Существует
7	Наличие бумажных форм электронных документов	Имеется
8	Сплошная нумерация документов	Поддерживается автоматически
9	Наличие подписей исполнителей на бумажных носителях	Есть факты отсутствия подписей
10	Наличие распорядительных подписей на бумажных носителях	Имеются
11	Унификация и соответствие требованиям к первичным документам	Присутствует
12	Своевременный вывод документов на бумажный носитель	Выводятся на печать несвоевременно
13	Надлежащее хранение документов на бумажных носителях	Присутствует

Таблица 4. РД – Фрагмент рабочего документа «Оценка квалификации персонала при работе с автоматизированной системой бухгалтерского учета»

	Параметр проверки	Наличие	Примечание
1	Высшее образование главного бухгалтера	Имеется	Государственный вуз, дневное обучение, специальность «Бухгалтерский учет, анализ, аудит»
2	Наличие аттестата о прохождении курсов 1С, наличие сертификатов «1С: Профессионал»	Отсутствуют	Отсутствие сертификатов, индивидуальное групповое обучение в авторизованном учебном центре «1С»
3	Наличие персональных компьютеров в работе учетного персонала А) весь учетный персонал имеет личный ПК Б) Имеются рабочие места, где ПК используется двумя сотрудниками В) Есть сотрудники, которые не имеют на рабочем месте ПК	В	Персональный компьютер отсутствует у главного бухгалтера. Главный бухгалтер не работает в базе бухгалтерии.
4	Прохождение обучения с работой в программе	Обучение проводилось	Групповое обучение общим вопросам и индивидуальное в процессе работы с каждым бухгалтером
5	Возникали ли вопросы после прохождения обучения при работе с программой?	Стандартные вопросы по программе	Вопросы по ходу обучения, в соответствии с учебным материалом
6	Количество лет, прошедшее после обучения, не превышает 3 года	Соблюдается критерий	Групповое обучение при внедрении программного продукта в декабре 2006 года в соответствии с договором внедрения от 12.10.2006 г.
7	Самостоятельная оценка своих навыков работы в программе как хорошая более половины сотрудников бухгалтерии	Соблюдается критерий	Согласно результатам анкетирования
8	Организация повышения квалификации персонала А) наличие оформленного организационно-распорядительного плана повышения квалификации Б) повышение квалификации производится силами организации - разработчика программного продукта В) повышение квалификации производится силами специалистов предприятия Г) обучение производится путем самостоятельного изучения документации	Б	Для случая «а» указать реквизиты документа, для остальных случаев описать порядок контроля прохождения и оценки эффективности обучения.
9	Постоянное посещение тематических семинаров фирмы «1С», консалтинговых семинаров фирмы «1С»	Частично	Посещение тематических семинаров фирмы «1С» одним из сотрудников согласно тематике семинара.
10	Профессиональное тестирование кандидатов при приеме на работу А) проводит специализированная организация Б) проводится внутри организации Г) нет	Г	Для случая «а» указать реквизиты договора с организацией, для случая «б» указать ответственного за разработку профессиональных тестов, приложить копию.

тельства и методологии учета автоматизированная форма составления отчетности повышает оценку системы внутреннего контроля, снижает риск возникновения ошибки;

в) зависимость составления отчетности от одного исполнителя (как правило, зависимость от главного бухгалтера) снижает оценку системы внутреннего контроля.

В заключение отметим, что задачи, поставленные в начале исследования, можно считать решенными:

– раскрыты основные аудиторские процеду-

ры: запрос, подтверждение, инспектирование, наблюдение, пересчет для проверки автоматизированной системы бухгалтерского учета как составной части системы внутреннего контроля;

– предложен алгоритм тестирования системы автоматизированного бухгалтерского учета, позволяющий комплексно протестировать систему бухгалтерского учета;

– разработаны и представлены рабочие документы аудитора в соответствии с предложенным алгоритмом проверки системы автоматизированного бухгалтерского учета.

Список использованной литературы:

1. Аренс, Э. А. Аудит: пер. с англ. / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с. – ISBN 5-279-01213-0.
2. О бухгалтерском учете: федер. закон: №129-ФЗ [принят Гос. Думой 23 февр. 1996 г.: одобр. Советом Федерации 20 марта 1996 г.] // Российская газета. – 1996. – 28 нояб.
3. Правило (стандарт) №5 аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» // Аудитор. - 2002. - №11. - С. 57-59.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): приказ Мин-ва финансов от 27. 12. 2007, N 153н; зарегистрирован в Минюсте России 23 января 2008 г., рег. N 10975 // Официальные документы в образовании. - 2008. - N 5. - С. 40-53. - С приложением.
5. Подольский, В. И. Компьютерные информационные системы в аудите / В. И. Подольский, Н. С. Щербакова, В. Л. Комиссаров. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. –159 с. – ISBN: 5-238-01141-5.