

В.3. Фундаментальные принципы

#0170010015-00

Задача 1

Аудитор, имеющий звание СРА, проводил аудит финансовой отчетности своего постоянного клиента, компании «ХУ Industries». «ХУ» является открытым акционерным обществом, акции которого продаются на вандуверской фондовой бирже. В ходе обсуждения счетов основных средств с главным бухгалтером, который также имеет звание СРА, аудитор узнал, что в течение года для компании было построено новое здание стоимостью 1 000 000 у.е. (существенная сумма) аффилированной фирмой, единственным акционером которой является президент компании ХУ.

Для того, чтобы получить аудиторские доказательства в отношении этой операции аудитор проверил контракт, подписанный президентом от имени компании «ХУ», и счет-фактуру от аффилированной фирмы на 1 000 000 у.е., на котором стоял штамп «оплачено», а также банковскую квитанцию, показывающую, что эта сумма была переведена. Аудитор также изучил служебную записку от президента главному бухгалтеру компании «ХУ», в которой давалось указание на оплату счета-фактуры. Ввиду деликатности вопроса президент компании «ХУ» в той же записке дал дополнительное указание главному бухгалтеру ни с кем не обсуждать данный вопрос и не раскрывать суть операции в финансовой отчетности компании.

После разговора с главным бухгалтером аудитор позвонил другу, который является генеральным менеджером крупной строительной компании, описал ему ситуацию и суть этого проекта по строительству и попросил приблизительно оценить стоимость такого здания. Друг сказал, что «его стоимость составляет около 500 000 у.е. максимум». Вооружившись этой информацией, аудитор послал письмо президенту компании «ХУ» о немедленном отказе от задания и приложил счет за проделанную на эту дату работу по аудиторской проверке. Затем он позвонил в фондовую биржу и сообщил о факте мошенничества при составлении финансовой отчетности компании «ХУ Industries».

Требуется:

- а. Укажите, действовал ли главный бухгалтер компании «ХУ» в этой ситуации в соответствии с нормами профессиональной этики?
- б. Укажите, действовал ли аудитор в этой ситуации в соответствии с нормами профессиональной этики?
- в. Опишите, какие конкретные действия должен был предпринять аудитор после разговора с главным бухгалтером.

Ответ

	Ответы
а.	<p>Да, главный бухгалтер действовал в соответствии с нормами профессиональной этики. Вообще, работник компании не должен раскрывать конфиденциальную информацию о делах компании каким-либо сторонам без согласия работодателя. Однако при обсуждении с аудитором вопроса об операции со связанной стороной, в которой участвовал президент, главный бухгалтер надлежащим образом выполнял свои профессиональные обязанности, хотя президент и давал ему указание ни с кем не обсуждать данный вопрос и не раскрывать суть операции в финансовой отчетности. МСФО требуют раскрывать суть и условия существенных операций со связанными сторонами. Таким образом, решение главного бухгалтера о необходимости поставить аудитора в известность было правильным и соответствовало этическим нормам.</p>
б.	<p>Нет, действия аудитора не соответствовали этическими нормами. В то время как аудитор поступил совершенно правильно, обсудив вопрос с главным бухгалтером, было неуместно затем обсуждать конфиденциальную информацию о клиенте со своим другом, генеральным менеджером строительной компании.</p> <p>Кроме того, действия аудитора нельзя назвать профессиональными, когда он неожиданно отказался от задания и не завершил аудиторскую проверку, основываясь лишь на «догадках» своего друга, что его клиент переплатил за построенное и приобретенное в результате операции между связанными сторонами здание. Аудитор должен был постараться решить с клиентом вопрос о раскрытии информации, прежде чем отказываться от выполнения задания. Наконец, телефонный звонок аудитора в фондовую биржу, в котором он сообщил о мошеннических действиях, основываясь на неубедительных доказательствах, был преждевременным, непрофессиональным и нарушал правило соблюдения конфиденциальности.</p>
в.	<p>После разговора аудитора с главным бухгалтером о существовании операции со связанной стороной и ознакомления со служебной запиской президента, в которой он давал указание главному бухгалтеру не обсуждать этот вопрос и не раскрывать его в финансовой отчетности, аудитор должен был лично встретиться с президентом и обсудить с ним данный вопрос.</p> <p>В этом разговоре аудитор должен был заявить президенту, что ввиду того, что сумма операции существенна, ее суть и условия должны быть раскрыты в финансовой отчетности. Поскольку компания на самом деле заплатила за здание 1 000 000 д.е., операция должна быть отражена именно в этой сумме. Не должно быть заявлений, что это была справедливая рыночная стоимость здания, если только не было четких доказательств, подтверждающих такое утверждение.</p> <p>Если бы президент согласился раскрыть эту информацию, вопрос был бы решен и аудитору не потребовалось бы, да и было бы неуместным «угадывать» денежную сумму операции, если бы только клиент не пожелал включить утверждение о справедливой рыночной стоимости, как отмечено выше. Если бы президент отказался дать разрешение на раскрытие операции со связанной стороной, аудитор должен был бы заявить президенту, что ему придется выразить мнение с оговорками или отрицательное мнение с абзацем-оговоркой, в любом случае раскрывающим суть операции. А если бы президент отказался разрешить аудитору подготовить аудиторское заключение о финансовой отчетности, тогда аудитору</p>

пришлось бы отказаться от задания. Затем, после такого отказа, было бы правильным предъявить счет клиенту за проделанную работу. Кроме того, аудитор должен был бы проконсультироваться с юристом относительно того, обязан ли он сообщить о данной ситуации в фондовую биржу, последующему аудитору или другим сторонам.

Задание было воспринято кандидатами, сдававшими экзамен, как достаточно простое. Процент правильности выполнения задания превысил 70%.

#0170040701-00

1. Какое из следующих соглашений о гонораре за проведение аудита финансовой отчетности может противоречить «Кодексу этики профессиональных бухгалтеров»?

- А. Гонорар, сумма которого определяется через процедуру проведения тендера.
- Б. Гонорар, сумма которого зависит от результатов аудита.
- В. Гонорар, сумма которого меньше суммы приростных затрат на выполнение работы.
- Г. Фиксированный гонорар, сумма которого не может быть изменена в случае возникновения непредвиденных проблем в ходе аудита.

Ответ: Б

Вопрос оказался абсолютно простым для кандидатов, сдававших экзамен. Почти все из них выбрали правильный ответ.

#0220080702-00

2. Какие из нижеперечисленных качеств являются фундаментальными принципами, соблюдение которых требуется от профессионального аудитора?

- 1. порядочность
- 2. надежность
- 3. объективность
- 4. существенность
- 5. профессиональная компетентность и должная тщательность
- 6. нейтральность
- 7. осмотрительность
- 8. конфиденциальность
- 9. профессиональное поведение

- А. 1, 3, 5, 6, 7.
- Б. 2, 4, 5, 6, 8.
- В. 1, 3, 5, 8, 9.
- Г. 3, 5, 6, 8, 9.

Ответ: В

Вопрос был воспринят кандидатами, сдававшими экзамен, как достаточно простой. 2/3 кандидатов выбрали правильный ответ.

Е.1. Цели и элементы системы внутреннего контроля

#0170040201-00

1. При подготовке для руководства финансовой отчетности на конец месяца старший бухгалтер розничного магазина делает проводки, отражающие предполагаемый расход по аренде, чтобы показать составляющую аренды за магазин, которая основывается на валовых продажах, хотя эта сумма выплачивается раз в год. Какова наиболее вероятная цель контроля на этом этапе?

- А. Правильность.
- Б. Классификация.
- В. Полнота.
- Г. Разграничение (по соответствующим периодам).

Ответ: А.

Вопрос оказался для кандидатов простым. Более 70% принимавших участие в экзамене кандидатов выбрали правильный ответ.

#0200010025-00

Задача 1

Компания «Роза ветров» занимается перевозкой грузов. Ее выручка за финансовый год, завершившийся 31 января 2007 г., составила 7 миллионов долларов США, а прибыль - 1 миллион долларов США. Недавно компания уволила финансового директора за незаконное присвоение средств компании. После его увольнения остальные директора «Розы ветров» попросили вашу фирму провести полный обзор системы внутреннего контроля компании и предоставить соответствующие рекомендации по ее усовершенствованию, чтобы обеспечить эффективный контроль.

Работающий в вашей фирме аудитор-партнер направил письмо в компанию «Роза ветров», подтверждающее, что будет проведен обзор различных компонентов системы внутреннего контроля компании, включая действующие контрольные функции. Однако он пояснил, что любая система внутреннего контроля, как бы хорошо она ни была организована, не может предоставить абсолютную гарантию того, что финансовая отчетность не будет содержать ошибок и искажений.

Компания имеет более 1 500 клиентов, которым она оказывает услуги в кредит. В отделе учета продаж работает менеджер и пять служащих. Финансовый директор был уволен за то, что в течение шестимесячного периода, до 31 октября 2006 г., он был в сговоре с другим старшим руководителем компании с целью присвоения полученных от клиентов отдельных сумм, в итоге составивших 9 682 доллара США. Директора обнаружили факт мошенничества после встречи главного менеджера «Розы ветров» с одним из клиентов в апреле 2007 г. После этого они заявили, что аудиторы компании «Роза ветров» халатно отнеслись к своим обязанностям, не обнаружив факт мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности компании за год, завершившийся 31 января 2007 г. Аудиторы же утверждали, что заявление директоров необоснованно, и они уверены, что независимый

обзор их аудиторских рабочих документов подтвердит, что они не допустили халатность в своей аудиторской работе.

Требуется:

- а. Объясните, почему важно, чтобы директора компании «Роза ветров» обеспечили наличие эффективной системы внутреннего контроля.
- б. Укажите ЧЕТЫРЕ вида контрольных процедур; и по каждому виду приведите пример его использования в повседневной деятельности для осуществления контроля над отделом учета продаж компании «Роза ветров».
- в. Объясните, почему любая система внутреннего контроля, как бы хорошо она ни была организована, не может дать абсолютную гарантию того, что финансовая отчетность не будет содержать ошибок и искажений.
- г. Кратко прокомментируйте, справедливым ли было заявление директоров компании «Роза ветров» о том, что аудиторы допустили халатность, не обнаружив факт мошеннических действий, совершенных финансовым директором компании и другим старшим руководителем в течение года, завершившегося 31 января 2007 г.

Ответ

а:

Как и в любой другой действующей компании, для того чтобы «Роза ветров» успешно функционировала, ее директора должны обеспечить эффективную и производительную деятельность компании, соблюдение соответствующих законов и правил, а также наличие надежной системы финансовой отчетности. Отсутствие у компании эффективной системы внутреннего контроля может привести к тому, что в отношении указанных аспектов цели компании не будут достигнуты и это отрицательно повлияет на ее успешное функционирование.

б:

Конкретные контрольные функции и примеры того, как каждая из них может использоваться в повседневной деятельности для контроля функции учета продаж компании «Роза ветров», включают:

(i) Санкционирование

Пример: Санкционирование увеличения кредитного лимита для имеющегося клиента перед обновлением даты главного файла клиента.

(ii) Обзор показателей деятельности

Пример: Регулярный обзор списка устаревшей дебиторской задолженности старшим менеджером компании для мониторинга эффективности процедур кредитного контроля компании.

(iii) Обработка информации

Пример: Ежедневная обработка счетов за проданные товары с использованием объединенной системы главной книги и книги дебиторской задолженности.

(iv) Физический контроль

Пример: Доступ к компьютерным терминалам имеют только уполномоченные пользователи.

(v) Разделение обязанностей

Пример: Разделение обязанностей в отделе учета продаж, с тем чтобы лица, принимающие заказы от клиентов, не участвовали в обработке счетов-фактур или приеме и обработке денежных поступлений от клиентов.

в:

Внутренний контроль, независимо от того, как хорошо он разработан и действует, может дать предприятию только достаточную степень уверенности относительно достижения целей финансовой отчетности предприятия. На возможность их достижения влияют ограничения, присущие внутреннему контролю. В реальной обстановке это могут быть ошибочные суждения при принятии решений, а также нарушения в работе системы внутреннего контроля по вине человека, например, из-за простой оплошности или ошибки. Ошибки также могут иметь место при использовании информации, получаемой в результате применения информационных технологий. Например, автоматизированные средства контроля могут готовить отчеты об операциях, превышающих установленную сумму, для обзора руководством. Но лица, отвечающие за выполнение обзора, могут не понимать цель таких отчетов и, соответственно, могут не выполнить обзор или не провести расследование в отношении необычных статей. Кроме того, процедуры контроля могут не соблюдаться двумя или более лицами, вступившими в сговор, либо руководство может пренебречь внутренним контролем. Например, руководство может заключить договор на стороне, меняющий условия стандартных договоров о продаже компании, что может привести к неправильному признанию дохода. Также имеющаяся в компьютерных программах функция проверки исключительных случаев, предназначенная для того, чтобы определять операции, превышающие установленный кредитный лимит, и сообщать о них, может быть проигнорирована или отключена.

Другие неотъемлемые ограничения в любой системе внутреннего контроля включают возможность того, что процедуры могут стать неадекватными из-за изменения условий – например, в компании, у которой происходит быстрый рост продаж, действующих контрольных функций может быть недостаточно для того, чтобы справиться с объемом операций продажи. Кроме того, существует присущая слабая сторона в любой системе внутреннего контроля, направленной на стандартные, а не на необычные операции. Например, система бухгалтерского учета, не включающая достаточный контроль для правильного определения и обработки операций, относящихся к покупке долгосрочных активов, по своему существу является слабой.

г:

Сумма в 9 682 доллара США, присвоенная в течение года, завершившегося 31 января 2007 г., составляет менее 1% от отраженной в отчетности чистой прибыли и, следовательно, не является существенной в контексте раскрытия информации в финансовой отчетности компании «Роза ветров». Однако сам факт совершения мошеннических действий говорит о наличии у компании проблемы в системе повседневного контроля и поэтому беспокойство директоров в отношении этого вопроса обоснованно.

С точки зрения аудиторов, они имели право предположить, что на протяжении года мошеннические действия не совершались, если только в ходе аудита финансовой отчетности компании «Роза ветров» не будут выявлены факты, свидетельствующие об обратном. Однако они должны были планировать и выполнять аудиторские процедуры с профессиональным скептицизмом, осознавая, что могли быть выявлены обстоятельства или события, указывающие на мошеннические действия.

Общеизвестно, что зачастую бывает трудно выявить мошеннические действия, когда они совершаются двумя старшими руководителями компании, вступающими в сговор с целью сокрытия возникающих впоследствии убытков. С учетом того, что общая сумма незаконно присвоенных средств за шестимесячный период (середина года) составляет

9 682 доллара США, очевидно, что мошенническими действиями тщательно управляли финансовый директор и старший руководитель, так чтобы в каждом отдельном случае мошенничество совершалось только в отношении небольшой суммы в те моменты, когда присутствие аудиторов в компании было маловероятным. Если учесть эти факторы, а также несущественность каждой отдельной суммы, обзор аудиторских рабочих документов не позволит выявить недостаточность аудиторских процедур. Вряд ли можно считать, что аудитор недобросовестно отнесся к своим обязанностям, не обнаружив факт мошенничества. Поэтому утверждение директоров является необоснованным.

Задание было воспринято кандидатами, сдававшими экзамен, как достаточно простое. Процент правильности выполнения задания превысил 70%.

#0280051601-06

2. Если аудитор отобрал совокупность отгрузочных документов и отследил их до счетов-фактур, какая из целей контроля подвергалась тестированию?

- А. Полнота.
- Б. Санкционирование.
- В. Существование.
- Г. Реальность.

Ответ: А

Вопрос был воспринят кандидатами как среднесложный. 63% кандидатов, принимавших участие в экзамене, выбрали правильный ответ.

#0250030006-00

Задача 2

Компания «Дельта» заключила с аудитором договор для проверки финансовой отчетности за 2009 год. Договор заключен 1 июня, и аудитор сразу приступил к планированию аудиторской проверки. В программу проверки в цикле реализации включается класс операций «выручка от реализации» и сальдо дебиторской задолженности по счетам к получению.

Изучая бизнес клиента и систему внутреннего контроля, аудитор отметил следующее:

1. Компания широко практикует продажу товаров в кредит (с оплатой после отгрузки). Ежедневно производится большое количество отгрузок, и оформляется большое количество документов на отгрузку.
2. При перевыполнении показателей бюджета по реализации сотрудники отдела продаж получают дополнительное вознаграждение.
3. Политикой компании определено, что товары в кредит продаются только тем покупателям, которые включены в список, одобренный руководством.
4. Система отгрузки в кредит и отражения в учете операций по отгрузке следующая:
 - Покупатель подает заявку в отдел продаж.
 - Менеджер по продажам проверяет, включен ли покупатель в список, и разрешает отгрузку, подписав заявку.
 - Заявка передается бухгалтеру отдела продаж, который вносит реквизиты покупателя и данные об отгрузке в компьютерную базу данных. При этом автоматически формируются два документа: накладная на отгрузку и счет на оплату. Бухгалтер распечатывает счет в двух экземплярах и накладную в одном экземпляре.