

# Диплом по Международным Стандартам Финансовой Отчетности

Вторник, 9 декабря 2014 года



## **Продолжительность**

Чтение и планирование 15 мин.

Выполнение экзаменационной  
работы (письменно) 3 часа

ВСЕ ЧЕТЫРЕ вопроса являются ОБЯЗАТЕЛЬНЫМИ для ответа.

**Вы можете открыть вопросы только с разрешения администратора.**

**Во время чтения и планирования пометки можно делать только на экзаменационных вопросах. Вы можете приступить к письменному выполнению задания в тетради для ответов ТОЛЬКО с разрешения администратора.**

**Экзаменационные вопросы не разрешается выносить из экзаменационного зала.**

**Ассоциация Сертифицированных Присяжных  
Бухгалтеров**

PER  
I  
D

**ACCA**

**ВСЕ ЧЕТЫРЕ вопроса являются ОБЯЗАТЕЛЬНЫМИ для ответа**

- 1 «Альфа» имеет инвестиции в двух других компаниях – «Бета» и «Гамма». Отчеты о прибыли и убытках и прочем совокупном доходе и краткие отчеты об изменениях в капитале всех трех компаний за год, заканчивающийся 30 сентября 2014 года, представлены ниже:

**Отчеты о прибыли и убытках и прочем совокупном доходе**

	<b>«Альфа» \$'000</b>	<b>«Бета» \$'000</b>	<b>«Гамма» \$'000</b>
<b>Выручка</b> (Примечание 3)	260,000	200,000	180,000
Себестоимость (Примечания 1–3)	(130,000)	(110,000)	(90,000)
Валовая прибыль	130,000	90,000	90,000
Коммерческие расходы	(20,000)	(15,000)	(13,500)
Управленческие расходы (Примечание 4)	(25,000)	(20,000)	(18,000)
Расходы по реорганизации и сокращению персонала (Примечание 5)	(14,000)	ноль	ноль
Инвестиционный доход (Примечание 6)	12,600	ноль	1,500
Финансовые расходы (Примечание 7)	(26,000)	(15,000)	(12,000)
<b>Прибыль до налогообложения</b>	<b>57,600</b>	<b>40,000</b>	<b>48,000</b>
Расходы по налогу на прибыль	(14,000)	(10,000)	(12,000)
<b>Чистая прибыль за год</b>	<b>43,600</b>	<b>30,000</b>	<b>36,000</b>
<b>Прочий совокупный доход:</b>			
<b>Статьи, которые не будут реклассифицированы как прибыль или убыток</b>			
Прибыль от финансовых активов, представленных по справедливой стоимости через прочий совокупный доход (Примечание 8)	9,000	ноль	1,400
<b>Итого совокупный доход</b>	<b>52,600</b>	<b>30,000</b>	<b>37,400</b>
<b>Краткие отчеты об изменениях в капитале</b>			
Сальдо на 1 октября 2013 года	180,000	140,000	120,000
Совокупный доход за год	52,600	30,000	37,400
Дивиденды уплаченные на 31 декабря 2013 года	(30,000)	(10,000)	(14,000)
<b>Сальдо на 30 сентября 2014 года</b>	<b>202,600</b>	<b>160,000</b>	<b>143,400</b>

**Примечание 1 – Инвестиции «Альфы» в компанию «Бета»**

1 октября 2001 года «Альфа» приобрела 75% обыкновенных акций компании «Бета» и получила контроль над «Бетой». На 1 октября 2001 года справедливая стоимость чистых активов «Беты» составляла 80 млн. долларов. Никакие из активов и обязательств «Беты», существовавших на 1 октября 2001 года, не находились в составе активов и обязательств «Беты» по состоянию на 30 сентября 2013 года. На 1 октября 2001 года «Альфа» оценивала неконтролирующую долю участия в капитале «Беты» по ее справедливой стоимости в 22 млн. долларов. Гудвил при консолидации, возникший в связи с приобретением «Беты», составил 18 млн. долларов. В период по 30 сентября 2013 года включительно, не было необходимости проводить обесценение данного гудвила.

«Бета» имеет четыре операционных сегмента, которые также являются единицами, генерирующими денежные средства для целей проведения тестов на обесценение. На 1 октября 2001 года гудвил, возникший при приобретении «Беты», был распределен между этими единицами как представлено ниже:

- Единица 1 – 8 млн. долларов
- Единица 2 – 4 млн. долларов
- Единица 3 – 3 млн. долларов
- Единица 4 – 3 млн. долларов

На 30 сентября 2014 года балансовая стоимость чистых активов (за исключением гудвила) и возмещаемая стоимость каждой из четырех единиц, генерирующих денежные средства «Беты», составляла следующие величины как показано ниже:

	<b>Единица 1</b>	<b>Единица 2</b>	<b>Единица 3</b>	<b>Единица 4</b>	<b>Итого</b>
	<b>\$'000</b>	<b>\$'000</b>	<b>\$'000</b>	<b>\$'000</b>	<b>\$'000</b>
Балансовая стоимость	45,000	55,000	30,000	30,000	160,000
Возмещаемая стоимость	50,000	65,000	35,000	35,000	185,000

Любое обесценение гудвила должно относиться на себестоимость.

### **Примечание 2 – Инвестиции «Альфы» в компанию «Гамма»**

1 февраля 2014 года «Альфа» приобрела 80% акционерного капитала компании «Гамма» и получила над ней контроль.

На 1 февраля 2014 года справедливая стоимость основных средств «Гаммы» превышала их балансовую стоимость, отраженную в отдельной отчетности «Гаммы», как показано ниже:

- По объектам недвижимости **превышение** составило 20 млн. долларов (в том числе для компоненты земельного участка – 11 млн. долларов). Предполагаемый срок полезного использования компоненты зданий в составе основных средств на 1 февраля 2014 года составлял 25 лет.
- По машинам и оборудованию **превышение** составило 7.2 млн. долларов. Предполагаемый срок полезного использования машин и оборудования «Гаммы» на 1 февраля 2014 года составлял 3 года.

Весь износ основных средств относится на себестоимость.

«Альфа» оценила неконтролирующую долю участия в компании «Гамма» на 1 февраля 2014 года по ее справедливой стоимости в сумме 28 млн. долларов. В году, закончившемся 30 сентября 2014 года, не произошло обесценения гудвила, возникшего при приобретении «Гаммы». Прибыль «Гаммы» за год, закончившийся 30 сентября 2014 года, начислялась равномерно в течение года, но обратите внимание на Примечание 8 касательно прочего совокупного дохода «Гаммы».

### **Примечание 3 – Внутригрупповые торговые операции**

«Альфа» поставляет «Бете» и «Гамме» используемые ими комплектующие. При формировании внутригрупповой цены продажи «Альфа» устанавливает торговую наценку в 25% от себестоимости. Все продажи «Альфой» данных комплектующих компании «Гамма» имели место после приобретения «Гаммы» 1 февраля 2014 года. Детали продаж комплектующих и наличие их в составе запасов компаний группы приведены ниже.

	<b>«Бета»</b>	<b>«Гамма»</b>
	<b>\$'000</b>	<b>\$'000</b>
Продажи комплектующих	12,000	5,000
Запасы комплектующих на 30 сентября 2014 года (по себестоимости для «Беты»/«Гаммы»)	2,400	2,000
Запасы комплектующих на 30 сентября 2013 года (по себестоимости для «Беты»/«Гаммы»)	1,800	ноль

### **Примечание 4 – Пенсионные выплаты**

Группа делает взносы как в пенсионный план с установленными выплатами, так и в пенсионный план с установленными взносами. Все работники «Беты» и «Гаммы» состоят участниками планов с установленными взносами, в то время как многие работники «Альфы» являются участниками плана с установленными выплатами. Ниже приводятся соответствующие детали касательно пенсионного плана с установленными выплатами.

- Обязательства на 30 сентября 2014 года: 40 млн. долларов (на 30 сентября 2013 года: 32 млн. долларов).

- Справедливая стоимость активов плана на 30 сентября 2014 года: 34 млн. долларов (на 30 сентября 2013 года: 27 млн. долларов).
- Стоимость текущих услуг за год, закончившийся 30 сентября 2014 года: 6 млн. долларов.
- Взносы, уплаченные «Альфой» в пенсионный план в течение года, закончившегося 30 сентября 2014 года: 5.4 млн. долларов.
- Выплаты, произведенные вышедшим на пенсию участникам: 2 млн. долларов.
- Соответствующая рыночная доходность на протяжении периода: 5% годовых.

«Альфа» отнесла взносы, произведенные в план с установленными выплатами в течение года, закончившегося 30 сентября 2014 года (в сумме 5.4 млн. долларов), на Управленческие расходы. «Альфа» не делала никаких других записей в отношении данного плана в отчете о прибыли и убытках и прочем совокупном доходе. Однако, «Альфа» правильно отразила план с установленными выплатами в финансовой отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2013 года.

#### **Примечание 5 – Расходы по реорганизации и сокращению персонала**

Вслед за покупкой «Гаммы» 1 февраля 2014 года руководство «Альфы» выработало план реорганизации группы. План предусматривал некоторые сокращения и изменение ролевых функций части персонала в составе группы. В результате реорганизации отдельные долгосрочные активы «Альфы» более не потребуются. Окончательный вариант плана был согласован 31 июля 2014 года и публично озвучен 15 августа 2014 года. Реализация плана началась 1 ноября 2014 года. Все расходы, связанные с планом, будут понесены «Альфой». Руководство «Альфы» создало в отношении плана резерв, отчисления в который отражаются через прибыли и убытки, как показано ниже:

	<b>\$'000</b>
Расходы по сокращению персонала	10,000
Расходы по переобучению персонала на другие позиции	5,500
Ожидаемая прибыль от продажи избыточных долгосрочных активов	(1,500)
	<u>14,000</u>

#### **Примечание 6 – Инвестиционный доход**

Весь инвестиционный доход «Альфы», включая дивиденды, полученные от дочерних компаний, правильно отражен в отдельной финансовой отчетности «Альфы».

#### **Примечание 7 – Выпуск облигаций**

1 октября 2013 года «Альфа» выпустила 300 миллионов облигаций, номиналом в 1 доллар, по номиналу. По облигациям предусматривается процентный доход в 5% годовых, выплачиваемый 30 сентября в конце каждого периода. Облигации погашаются по номиналу 30 сентября 2023 года. В качестве альтернативы инвесторы могут выбрать конвертацию облигаций в акции «Альфы» 30 сентября 2023 года.

1 октября 2013 года «Альфа» признала финансовое обязательство в сумме 300 миллионов долларов в своем отчете о финансовом положении. 30 сентября 2014 года «Альфа» признала проценты, уплаченные по состоянию на эту дату, в качестве финансовых расходов в своем отчете о прибыли и убытках.

На 1 октября 2013 года ожидаемая инвесторами доходность по неконвертируемым облигациям составила 8%. По ставке дисконтирования 8% годовых, приведенная стоимость 1 доллара к получению в конце 10-го года составляет 46.3 цента, а приведенная стоимость 1 доллара к получению в конце каждого из годов от 1 до 10, составляет 6.71 доллара.

#### **Примечание 8 – Прочий совокупный доход**

Как «Альфа», так и «Гамма» имеют финансовые активы, которые надлежащим образом классифицированы как отражаемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход. По состоянию на 1 февраля 2014 года справедливая стоимость финансовых активов «Гаммы» не изменилась с 30 сентября 2013 года.

### **Примечание 9 – Форвардный валютный контракт**

15 августа 2014 года «Альфа» приняла на себя обязательства по поставке большой партии комплектующих иностранному покупателю, чьей национальной валютой является крона. Договорная стоимость заказа составляла 25 миллионов крон, и эта сумма ожидается к уплате покупателем 30 ноября 2014 года. 15 августа 2014 года «Альфа» заключила контракт по продаже 25 миллионов крон за 13 миллионов долларов 30 ноября 2014 года. Колебания валютного курса в августе и сентябре 2014 года были таковы, что на 30 сентября 2014 года справедливая стоимость данного валютного контракта составила 1.1 миллиона долларов (финансовое обязательство). Проект финансовой отчетности «Альфы» не включает никаких сумм в отношении данного валютного контракта, поскольку его стоимость равна нулю. «Альфа» хочет использовать учет хеджирования денежных потоков в той мере, насколько это позволяют Международные стандарты финансовой отчетности. По оценкам руководства «Альфы» валютный контракт выступает в качестве исключительно эффективного хеджирования обязательства по поставке комплектующих.

#### **Задание:**

- (а) Подготовьте консолидированный отчет о прибыли и убытках и прочем совокупном доходе компании «Альфа» за год, закончившийся 30 сентября 2014 года. Вам нет необходимости рассматривать эффект отложенного налогообложения в отношении любых корректировок, которые вы делаете. (32 балла)
- (b) Подготовьте краткий консолидированный отчет об изменениях в капитале компании «Альфа» за год, заканчивающийся 30 сентября 2014 года, включая графу для неконтролирующей доли участия. (8 баллов)

**Примечание: Вам следует округлять значения во всех рабочих вычислениях до тысячи долларов.**

**(40 баллов)**

2 Компания «Дельта» составляет свою финансовую отчетность ежегодно по состоянию на 30 сентября. Каждый год финансовая отчетность утверждается к выпуску 30 ноября. За год, закончившийся 30 сентября 2014 года, произошли следующие события:

(a) 1 октября 2013 года «Дельта» продала оборудование покупателю на общую сумму 500 тыс. долларов. «Дельта» выставила счет покупателю на сумму 500 тыс. долларов 1 октября 2013 года, а покупатель произвел платеж «Дельте» в сумме 500 тыс. долларов 15 октября 2013 года. Условия продажи включали договоренность о том, что «Дельта» будет обслуживать и содержать в исправности оборудование в течение 4-х летнего периода с 1 октября 2013 года. «Дельта» обычно назначает годовую плату в размере 37.5 тыс. долларов по аналогичному договору сервисного обслуживания.

Обычная продажная цена оборудования без договора сервисного обслуживания составляла 450 тыс. долларов. Экономия, получаемая покупателем в результате покупки оборудования и сервисного контракта, должна быть распределена между двумя компонентами сделки пропорционально их справедливым стоимостям, рассматриваемым по отдельности. (9 баллов)

(b) 1 октября 2013 года «Дельта» завершила строительство завода, которое обошлось компании в итоговую сумму 40 миллионов долларов. Завод был построен на участке земли, который был арендован на условиях операционной аренды сроком до 30 сентября 2053 года. Ежегодные арендные платежи составляли 800 тыс. долларов, уплачиваемых 30 сентября в конце каждого периода. Предполагаемый срок полезного использования завода на 1 октября 2013 года составлял 40 лет. Условиями аренды предусмотрено, что «Дельта» обязана демонтировать завод 30 сентября 2053 года и привести участок земли в первоначальное состояние. По последним оценкам, ожидаемые затраты по этому процессу составляют, **в ценах по состоянию на 30 сентября 2053 года**, сумму в 55 миллионов долларов. Соответствующая ставка дисконтирования для использования в любых подобных вычислениях составляет 5% в год. По этой ставке дисконтирования приведенная стоимость 1 доллара к получению через 40 лет равняется 14.2 цента. (8 баллов)

(c) 15 мая 2014 года «Дельта» была извещена о том, что один из ее покупателей (Чи) предпринял судебные действия против «Дельты» в отношении понесенных им финансовых убытков. Чи утверждал, что финансовые убытки были вызваны в результате поставки «Дельтой» дефектных изделий 30 ноября 2013 года. «Дельта» оспорила иск, но, основываясь на ходе процесса вплоть до 30 сентября 2014 года, считала, что существует 75% вероятность того, что ей придется возместить ущерб покупателю в размере 20 миллионов долларов. Судебный спор был в результате урегулирован «Дельтой», уплатившей Чи сумму ущерба в размере 18 миллионов долларов 15 ноября 2014 года. (3 балла)

**Задание:**

**Объясните и покажите (подкрепив цифрами, где это возможно), каким образом данные три события будут отражаться в финансовой отчетности компании «Дельта» за год, закончившийся 30 сентября 2014 года.**

**Примечание: Баллы за ответ указаны под каждым из трех вышеизложенных вопросов. Вам следует сделать допущение в том, что все описанные выше операции носят существенный характер.**

**(20 баллов)**

- 3 (a)** МСФО (IFRS) 3 – *Объединения бизнеса* – предписывает использование метода учета в случаях, когда одно предприятие (покупатель) приобретает контроль над некоторым бизнесом. Понятие контроля не определено в МСФО (IFRS) 3, но определение приведено в МСФО (IFRS) 10 – *Консолидированная финансовая отчетность*.

**Задание:**

- (i) **Дайте определение понятию ‘контроль’ как оно изложено в МСФО (IFRS) 10. Где это уместно, приведите надлежащие пояснения терминов, используемых в вашем определении.** (4 балла)
- (ii) **Объясните порядок, в соответствии с которым гудвил при приобретении и доход от выгодной покупки должны первоначально вычисляться и в дальнейшем учитываться.** (5 баллов)

- (b)** Компания «Эпсилон» ежегодно составляет консолидированную финансовую отчетность по состоянию на 30 сентября. 1 января 2014 года «Эпсилон» приобрела 75% обыкновенных акций «Каппы» и получила над ней контроль. «Каппа» располагает 12 миллионами выпущенных обыкновенных акций. Ниже представлены подробности в отношении переданного возмещения:

- 1 января 2014 года «Эпсилон» выпустила обыкновенные акции из расчета две акции на каждые три приобретенные акции «Каппы». На 1 января 2014 года рыночная стоимость одной акции «Эпсилон» составляла 6 долларов 50 центов, а рыночная стоимость одной акции «Каппы» – 6 долларов.
- 31 декабря 2014 года «Эпсилон» произведет денежный платеж в размере 7 миллионов 150 тысяч долларов бывшим акционерам «Каппы», продавшим свои акции «Эпсилону» 1 января 2014 года. 1 января 2014 года «Эпсилон» придется выплатить проценты по займу по ставке 10% годовых.
- 31 декабря 2015 года «Эпсилон» может произвести денежный платеж в размере 30 миллионов долларов бывшим акционерам «Каппы», продавшим свои акции «Эпсилону» 1 января 2014 года. Этот платеж производится при условии, что выручка «Эпсилон» вырастет на 15% в течение 2-х летнего периода с 1 января 2014 года по 31 декабря 2015 года. На 1 января 2014 года справедливая стоимость этого условного возмещения составляла 25 млн. долларов. На 30 сентября 2014 года справедливая стоимость условного возмещения равнялась 22 млн. долларов.

На 1 января 2014 года суммарная балансовая стоимость идентифицируемых чистых активов «Каппы» в учете этой компании составляла 60 млн. долларов. На 1 января 2014 года справедливая стоимость данных чистых активов в сумме составила 70 млн. долларов. Ставка отложенного налога, применимая к временным разницам, равна 20%.

В течение 9 месяцев, заканчивающихся 30 сентября 2014 года, «Каппа» достигла худших операционных результатов, чем ожидалось. Поэтому на 30 сентября 2014 года «Эпсилон» встала перед необходимостью признать обесценение гудвила, возникшего при приобретении «Каппы», в размере 10% от его суммарной расчетной величины.

**Задание:**

**Рассчитайте обесценение гудвила и поясните, каким образом это обесценение следует признать в консолидированной финансовой отчетности «Эпсилон». Вы должны выполнить это с использованием ОБОИХ методов, разрешенных МСФО (IFRS) 3 для первоначального расчета неконтролирующей доли участия в компании «Каппа» на дату приобретения.** (11 баллов)

**(20 баллов)**

- 4 Вы являетесь финансовым контролером компании «Омега», публичной компании, которая составляет консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Ее управляющий директор, который не является бухгалтером, была назначена недавно. В недавнем прошлом она работала в компании «Риваль», являющейся одним из основных конкурентов «Омеги». Она ознакомилась с финансовой отчетностью «Омеги» за год, заканчивающийся 30 сентября 2014 года, и приготовила для Вас список вопросов, имеющих отношение к данной отчетности.

**Вопрос первый**

‘Меня очень смутило примечание, в которое включена финансовая информация относительно наших операционных сегментов. Это примечание имеет очень отдаленное сходство с аналогичным примечанием, содержащимся в финансовой отчетности компании «Риваль». Пожалуйста, поясните, каким образом два примечания могут настолько различаться.’ (8 баллов)

**Вопрос второй**

‘Примечание к нашей финансовой отчетности ссылается на выплаты, основанные на акциях с использованием долевых инструментов, относящиеся к предоставлению опционов на акции. Когда я пришла работать в «Омегу» мне предоставили опционы на акции, но я могла исполнить эти опционы, если в первые три года работы в качестве управляющего директора я достигну определенных целевых показателей деятельности. Я знаю, что другие директора также заключают подобные соглашения по опционам. Я не понимаю, однако, почему они оказывают влияние на финансовую отчетность в момент их предоставления, поскольку никаких денежных средств здесь не присутствует до тех пор, пока опцион не исполнен. Пожалуйста, поясните мне, что в точности подразумевается под ‘выплатами, основанными на акциях с использованием долевых инструментов’. Пожалуйста, поясните также, каким образом и когда выплаты, основанные на акциях с использованием долевых инструментов, затрагивают финансовую отчетность предприятий, которые предоставляют их своим сотрудникам. Мне бы хотелось знать, каким образом такие ‘выплаты’ оцениваются, в течение какого периода эти ‘выплаты’ признаются и какие именно учетные записи при этом используются.’ (8 баллов)

**Вопрос третий**

‘Меня смутило, когда я обратила внимание на отчет о финансовом положении и заметила, что активы и обязательства разделены на три раздела, а не на два. Долгосрочные и краткосрочные разделы я понимаю, но я не понимаю такие разделы как ‘долгосрочные активы, предназначенные для продажи’ и ‘обязательства, непосредственно связанные с долгосрочными активами, предназначенными для продажи’. Пожалуйста, поясните значение и бухгалтерскую трактовку долгосрочных активов, предназначенных для продажи. Пожалуйста, поясните также, каким образом могут существовать обязательства, непосредственно связанные с долгосрочными активами, предназначенными для продажи.’ (4 балла)

**Задание:**

**Дайте ответы на три вопроса, поставленных управляющим директором. В ваших ответах должны содержаться ссылки на соответствующие положения Международных стандартов финансовой отчетности.**

**Примечание: Баллы за ответ указаны под каждым из трех вышеизложенных вопросов.**

**(20 баллов)**

**Конец Экзаменационной Работы**