



Отчет Экзаменатора

C2 (DiplFR Rus) Информация для Руководства

Июнь 2015

Общий комментарий

Экзамен состоял из четырех вопросов, один вопрос в 40 баллов и три вопроса по 20 баллов каждый. Все являлись обязательными и должны были выполняться кандидатами.

Большинство кандидатов пытались ответить на все четыре вопроса, и серьезное влияние фактора времени было неочевидным. В тех случаях, когда вопрос оставлен кандидатом не отвеченным (в особенности это касается вопросов 4a 4b), по всей видимости, это можно отнести к нехватке знаний, а не к влиянию фактора времени.

Как и в предыдущих сессиях, почти все кандидаты вначале отвечали на первый вопрос, отдавая ему приоритет, и на этом вопросе они получали более половины набранных баллов.

Стоит отметить, что управление распределением времени между вопросами улучшилось. Некоторые кандидаты оказались хорошо подготовленными к тому, чтобы различать “легкие” и “трудные” вопросы и это позволило им выиграть дополнительное время, чтобы сконцентрироваться на выбранных ими вопросах. Отвечая на вопросы 2 и 4, подавляющее большинство кандидатов писали все, что они могли вспомнить по данным темам, подчас давая противоречивые ответы. Например, некоторые смешивали операционную и финансовую аренды. Активы, удерживаемые для продажи, отражались как краткосрочные и как долгосрочные активы. В ответах на второй вопрос переоценка финансовых активов была отнесена к прочему совокупному доходу и, одновременно, в отчет о прибыли или убытках. Были примеры того, как другая возможная альтернатива ответа размещалась в скобках. Например, “показать в капитале (обязательствах)”. Можно предположить, что это делалось преднамеренно, чтобы охватить все возможные варианты, но в результате такие “сообразительные” кандидаты теряли ценные баллы.

Вот некоторые из общих замечаний, относящихся к ответам кандидатов:

- Некоторое число кандидатов не сумели внимательно прочитать требования вопроса и потому давали не относящиеся к делу ответы, а в результате либо заработали недостаточно баллов, либо вообще не получили их (вопросы 2 и 4).
- Неразборчивый почерк и неряшливое изложение материала ответов остаются большой проблемой. В некоторых случаях маркеры затруднялись присвоить какие-либо баллы за изложение текста, который они не могли разобрать.
- Некоторые кандидаты традиционно давали пространные ответы не по существу, безотносительно к тому, что содержится в вопросе экзаменационной работы, или же приводили большее, чем требовалось, число подтверждений. Это, главным образом, относится к вопросам 2 и 4.
- Недостаточно проработанные уроки, приведенные в предыдущих отчетах экзаменатора и отсюда повторение прежних ошибок, что в особенности характерно для вопросов, связанных с консолидацией.

В целом, выполнение этого экзамена было менее удовлетворительным, чем в декабре 2014 года.

Вычислительная часть вопросов, как правило, излагалась лучше, нежели вопросы, требующие презентации выдержек из финансовой отчетности. “Теоретическая” часть (та, которую описывают текстуально) четвертого вопроса, была, в основном, менее удовлетворительно отвечена кандидатами, чем вопрос 3a.

Кандидаты наиболее успешно справились с вопросами 1a, 3a и 3b. Наиболее трудными для кандидатов оказались вопросы 2b, 2c, 4a и 4b. Главным образом, это произошло оттого, что ряд



кандидатов не освоили в достаточной степени ключевые разделы программы в отношении МСФО(IFRS) 9 - *Финансовые инструменты* и МСФО(IAS) 41 - *Сельское хозяйство*, МСФО для малых и средних предприятий и из-за нехватки технических знаний новых редакций МСФО. Вопросы 3а и 3б тестировали теоретическое и практическое знание МСФО(IFRS) 2 - *Платежи, основанные на акциях*. Похоже, что это оказалось неожиданным для части кандидатов. В качестве новых тем такие концепции должны быть в фокусе приоритетного внимания кандидатов.

Содержательные комментарии

1 вопрос

В части 1(a) этого вопроса, за которую давалось 32 балла, требовалось подготовить консолидированный отчет о финансовом положении группы, состоящей из материнской компании и двух дочерних.

Инвестиции в одну из дочерних компаний имели место задолго до начала отчетного периода, а инвестиции во вторую - в течение отчетного периода. В течение года были произведены некоторые затраты по реорганизации и создан соответствующий резерв. Помимо этого, в отчетном периоде был осуществлен выпуск конвертируемых облигаций и реализованы долгосрочные активы.

Вопрос 1а)

В целом основы составления консолидированной отчетности были продемонстрированы удовлетворительно. Кандидаты заработали, в среднем, хорошие баллы за ответы на 1-й вопрос. Многие получили баллы за принципы консолидации, несмотря на некоторые ошибки вычислений. В общем, значительное большинство кандидатов правильно отразили две дочерние компании, хотя в небольшой части ответов была сделана часто повторяющаяся ошибка - умножение балансовых цифр Гаммы на 9/12. Некоторые кандидаты рассматривали Гамму как зависимую компанию. Многие правильно рассчитали и отразили увеличение акционерного капитала и премию при приобретении Гаммы. В ответах можно было найти примеры избыточности. Внутригрупповая выручка исключалась из дебиторской задолженности и была добавлена как к денежным средствам, так и к кредиторской задолженности по основной деятельности. При расчете консолидированной прибыли некоторые кандидаты применяли множители 80% и 75% как к увеличению прибыли, так и к итоговой цифре баланса. Если такой подход основан на рекомендациях обучающихся преподавателей, то следует обсудить это с ними и выработать соответствующие рекомендации.

Корректировки к справедливой стоимости не вызвали каких-либо особых проблем и, в среднем, хорошо подготовленные кандидаты сумели заработать на этом максимальное число баллов. Тем не менее, этот аспект все еще составляет сложность для части кандидатов. При расчете чистых активов Беты лишь малая часть кандидатов правильно выполнили переоценку прочих инвестиций и далее, расчет прочих компонентов собственного капитала.

Такой вопрос как внутригрупповые обороты не вызвал особых проблем, хотя в вычислениях все еще делаются ошибки. Большинство правильно вычислили корректировки к нереализованной прибыли в запасах и корректировки запасов в консолидированном отчете.

Удивительно, что в некоторых случаях достаточно простой коэффициент прибыльности был применен неправильно ((30% или 20/120 вместо 20%). Кроме того, большинство кандидатов уменьшило дебиторов на сумму внутригрупповых операций, но при этом не все добавили соответствующую цифру к денежным средствам (многие добавили ее к кредиторам).

Большинство кандидатов успешно рассчитали корректировки по конвертируемому займу и правильно отразили их в долгосрочных обязательствах. Некоторые, правда, поместили их в раздел прочих

компонентов собственного капитала. Многие правильно выполнили вычисления дисконтируемой суммы процентных платежей.

Многие кандидаты сделали правильные корректировки по резерву на реструктуризацию в консолидированной отчетности, но некоторые из них не сумели одновременно скорректировать нераспределенную прибыль. Имели место случаи, когда кандидаты исключали корректировку не из прибыли, а из прочих компонентов собственного капитала. Это означает, что они путают понятия «резерв» и «собственный капитал».

Многие кандидаты правильно подошли к расчету корректировок по отложенному налогу в связи с корректировками до справедливой стоимости Беты и даже к корректировкам по отложенному налогу в нереализованной прибыли как в запасах, так и в консолидированной нереализованной прибыли. Только некоторые правильно сделали корректировки по отложенному налоговому активу.

Удивляет, что большинство кандидатов не знакомы с требованиями МСФО(IFRS) 5, продемонстрировав неспособность сделать корректировку по активу, удерживаемому для продажи. Они не исключили его из основных средств и не вычислили убыток от обесценения. Некоторые, по видимости, были введены в заблуждение термином “долгосрочные активы, удерживаемые для продажи” и отразили данный актив в категории долгосрочных активов. Многие показали прирост стоимости имущества от переоценки вместо обесценения.

При вычислении нераспределенной прибыли часть кандидатов не сумела внимательно прочитать вопрос и не справилась с расчетом убытка от обесценения оборудования.

Многие кандидаты не испытали проблем с вычислением гудвила Беты при консолидации. Большинство получило баллы за корректировку расходов по приобретению Беты. Расчет чистых активов, как правило, был выполнен хорошо.

Инвестиции в Гамму были рассчитаны надлежащим образом многими успешно сдавшими кандидатами, хотя некоторые из них некорректно добавили сумму дополнительных расходов (1,500) к стоимости инвестиций. Только малая часть кандидатов рассчитала сумму увеличения чистых активов после приобретения и сделала правильное разделение сумм, относящихся к нераспределенной прибыли и к прочим компонентам собственного капитала.

Неконтролирующая доля участия была рассчитана правильно многими кандидатами. Некоторые сделали ошибку, добавив только увеличение нераспределенной прибыли и упустив увеличение в прочих компонентах собственного капитала.

Наиболее распространенной ошибкой в вычислении прочих компонентов собственного капитала было простое арифметическое суммирование остатков, приведенных в условии задачи. Небольшая часть кандидатов указала, что только соответствующая доля увеличения (80% и 75%) должна быть включена.

Кандидаты должны знать все вышеизложенные аспекты, поскольку они являются предметом регулярного экзаменования.

Вопрос презентации отчетности по-прежнему остается проблемой для большинства кандидатов.

2 вопрос

В данном вопросе, содержащем 20 баллов, требовалось пояснить и показать, каким образом три события будут отражены в финансовой отчетности компании Дельта. Вопрос включал такие темы как финансовые инструменты (опционы), продажа недвижимости и обесценение запасов.

а) Опционы на приобретение акций

Вопрос 2а был, в целом, очень плохо отвечен. Некоторые кандидаты его полностью пропустили, некоторые отложили ответ до самого конца, оставив на него недостаточное количество времени. Многие кандидаты, в лучшем случае, написали о том, что опцион является финансовым активом, даже не упомянув при этом, что он должен рассматриваться в качестве финансового инструмента согласно МСФО(IFRS) 9. Некоторые получили полбалла за упоминание того, что он первоначально оценивается по его справедливой стоимости и что в данном случае таковой является уплаченная цена. Некоторые написали, что затраты на приобретение должны быть признаны как расходы в отчете о прибыли или убытках за год и что увеличение справедливой стоимости также включается в данный отчет. Только считанное число кандидатов правильно рассчитало инвестиционный доход.

b) Продажа недвижимости

Несмотря на то, что данная тема является предметом регулярного тестирования на экзаменах, число неправильных утверждений и цифр при ответе на эту часть второго вопроса оказалось на удивление высоким. Большинство справедливо констатировали, что аренда с обратным выкупом рассматривается как операционная аренда, поскольку она охватывает только 25% продолжительности службы недвижимости. Примерно половина кандидатов правильно рассчитали совокупные арендные платежи в течение всего периода использования и расходы по аренде, признаваемые в отчет о прибыли или убытках за год. Многие не сумели заработать баллы за приведение надлежащих пояснений.

Многие кандидаты упустили из виду, что очевидный убыток от продажи не будет признаваться сразу и что соответствующая сумма вместо этого будет рассматриваться как предоплата. Они отнесли этот убыток в отчет о прибыли или убытках за год. Много ошибок имело место в расчете суммы убытка как разницы между справедливой и балансовой стоимостью. Были такие кандидаты, которые рассматривали аренду как финансовую аренду, целью которой является получение финансирования. Они потратили время, стараясь привести проводки и отразить соответствующие активы и обязательства и т.п.

Небольшая часть кандидатов отразили недвижимость в балансе вместо того, чтобы указать на то, что она должна быть списана с баланса.

c) Обесценение запасов

Многие из кандидатов проигнорировали эту часть вопроса, возможно, расценив как незначительное количество баллов, получаемых за правильный ответ - только 4 балла полагалось за часть (с). Большинство из тех, кто ответил, правильно отметили, что информация об обесценении является событием после отчетной даты, поскольку оно произошло после отчетной даты, но до утверждения отчетности к выпуску. Но, упомянув о том, что оно будет некорректирующим событием, они в то же время не привели соответствующих пояснений в отношении обоснования этому (поскольку оно не содержит информации об условиях, существовавших на отчетную дату). Другая часть кандидатов, которые скорректировали обесценение запасов, ошибочно сослались на МСФО(IAS) 36 (который рассматривает долгосрочные активы), или даже на МСФО(IAS) 37 - *Резервы, условные обязательства и условные активы*, создавая резерв на обесценение.

Некоторые кандидаты преуспели в получении балла, упомянув о том, что в соответствии с МСФО(IAS) 2 запасы должны оцениваться по наименьшей из балансовой стоимости и возможной чистой стоимости продажи.

Вопрос 3

Этот вопрос, “ценой” в 20 баллов, основывался на МСФО(IFRS) 2 - *Платеж, основанный на*

акциях.

В части 3а требовалось пояснить, на какой основе должна производиться оценка соглашений, предполагающих выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, и соглашений, предполагающих выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами. Также в данном вопросе требовалось указать критерии, используемые для отнесения совокупной стоимости соглашения к отдельным учетным периодам, и, наконец, привести учетные записи, которые требуется произвести в течение периода перехода.

Вопрос 3а, будучи теоретическим, сопровождался в целом хорошими ответами, и много кандидатов получили за него, как минимум, половину возможных баллов. Возможно, это следует объяснить частым тестированием данной темы.

Многие упомянули о том, что для соглашений, предполагающих выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, операция должна оцениваться на базе справедливой стоимости предоставленных долевыми инструментами, оцениваемых на дату предоставления. Что касается соглашений, предполагающих выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами, то операция должна оцениваться на базе справедливой стоимости обязательства. Многие кандидаты были в затруднении в отношении различий между рыночными условиями (которые отражаются в оценке справедливой стоимости предоставляемых инструментов) и всеми условиями перехода, относящимися к выплатам, основанным на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами. В среднем около половины кандидатов привели правильные учетные записи по дебету (отчет о прибыли или убытках) и кредиту (собственный капитал/обязательства).

В части 3(bi) требовалось выполнить расчеты и показать каким образом и где будут отражены операции (i) и (ii) в финансовой отчетности.

Большинство из тех, кто выполнял задание 3bi, получили некоторое количество баллов за частично сделанные вычисления. Они ссылались на справедливую стоимость опционов (\$1.5), количество сотрудников в первый год (только примерно половина при этом правильно рассчитали цифру на второй год), часть (1/4 и 2/4) ожидаемых расходов, относимых по кредиту на собственный капитал и дебету - на отчет о прибыли или убытках. В отношении дополнительных расходов по переоцениваемым опционам, которые следовало признать в течение трехлетнего периода, многие не справились с расчетом правильной суммы. То же можно сказать и в отношении суммы, признаваемой в собственном капитале, которая должна быть показана как "прочие компоненты собственного капитала".

Подвопрос 3bii также пыталась выполнить только часть кандидатов. Они правильно применили цифру числа сотрудников, справедливую стоимость одного права на получение выгод от прироста стоимости акций, а также правильно умножили на 1/3 и 2/3, чтобы вывести суммы, относимые на прибыль или убытки в предыдущий и последующий периоды и признаваемые в качестве обязательства. Только малая часть кандидатов отметила, что второе обязательство будет долгосрочным и что начисление в отчет о прибыли или убытках за год будет включен в состав расходов на персонал.

Кандидаты должны принять во внимание на будущее, что практическое применение теоретических утверждений является и будет продолжать являться важным элементом тестирования на экзаменах.

Вопрос 4

Данный вопрос давал возможность получить 20 баллов и требовал дать ответы на два вопроса, поставленных управляющим директором, который не являлся бухгалтером.

Часть 4(a), “ценой” 12 баллов, тестировала детальное знание МСФО (IAS) 41 - *Сельское хозяйство* и, в частности, каким образом требования других МСФО применимы к фермерским хозяйствам.

В среднем около четверти кандидатов не пытались выполнить задание 4a. Едва ли половина кандидатов знала о том, что МСФО(IAS) 41 содержит требование оценивать биологические активы по справедливой стоимости за минусом расходов на продажу. Только некоторые кандидаты пытались привести правильные определения сельскохозяйственной деятельности, биологического актива и биологической трансформации, хотя, в целом не преуспели в этом.

Некоторые из кандидатов заработали баллы упоминанием того, что сельскохозяйственная продукция это продукция, полученная от (собранный с) биологических активов, и за приведенные примеры. Некоторые вспомнили, что биологический актив не амортизируется и должен отражаться отдельно в отчете о финансовом положении. Небольшая часть кандидатов упомянули критерии признания биологического актива и что они схожи с критериями признания любого другого актива. Практически никто из кандидатов не справился с оценкой биологических активов в соответствии с требованиями МСФО 41. Кандидаты поэтому не вполне понимают концепцию “предполагаемой стоимости” для целей МСФО 2 - *Запасы*. Достаточно сказать, что остались не раскрытыми как трактовка дебиторской задолженности по государственным субсидиям в отношении биологических активов, так и тот факт, что они трактуются иначе, нежели предписано требованиями МСФО(IAS) 20 - *Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи*.

Часть 4(b) из 8 баллов требовала краткого изложения МСФО для малых и средних предприятий (МСП), который может использоваться в качестве альтернативы полному набору МСФО. В частности, требовалось раскрыть аспект, насколько отличные правила учета доступны к применению небольшими предприятиями и каким образом предприятие может воспользоваться их преимуществами.

В целом кандидаты получили небольшое количество баллов за эту часть вопроса (многие даже не приступали к ее выполнению). Это служит подтверждением тому, что не все кандидаты знают о самом существовании данного стандарта для МСП.

Многие написали о том, что полный набор МСФО должен применяться к каждому предприятию, независимо от его размера. Те, кто получил не менее половины баллов за ответ, указали, что МСФО для МСП не разрешается применять малым и средним предприятиям, которые имеют общественную значимость, аналогично рассматриваемому предприятию. Несмотря на то, что это не требовалось в задании, некоторые привели определение предприятия, которое несет ответственность перед широким кругом лиц. Некоторая часть кандидатов упомянула о выгодах, таких как упрощенные правила учета (затраты на исследования и разработки, которые, как правило, всегда относятся на расходы, и долгосрочные активы, которые никогда не переоцениваются), отсутствие требований к применению прибыли на акцию, требований по раскрытию сегментной отчетности значительно менее обременительны, а также то, что бухгалтерская практика изменяется не такими быстрыми темпами и т.д. Большинство успешных кандидатов указали на то, что, в целом, стандарт дает значительные преимущества по сравнению с полным набором МСФО.

