

Отчет Экзаменатора

Декабрь 2016

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 2a и 3b, по всей видимости, это можно отнести к нехватке знаний у кандидата в отношении экзаменуемых областей программы, а не к влиянию фактора времени.

Как и в предыдущих сессиях, почти все кандидаты уделяли большую часть времени и усилий ответу на первый вопрос, и на этом вопросе они получали более половины набранных баллов.

Как и в предыдущих сессиях, большинство кандидатов отвечали на вопрос 4 в последнюю очередь и их ответы зачастую были неполными. Поскольку вопрос 4 требует изложения в текстовой форме, откладывать ответ на него до последнего момента могло быть рискованной стратегией. Таким образом многие представленные ответы были неполными или казались написанными в большой спешке. Некоторые кандидаты в ответе на такие вопросы пишут слишком много текста, при этом дают не относящиеся к делу ответы.

Кандидаты наиболее успешно справились с вопросами 1, 2c и 4. Наиболее трудными для кандидатов оказались вопросы 2a, 2b и 3. Главным образом, это произошло оттого, что ряд кандидатов не освоили в достаточной степени ключевые разделы программы в отношении МСФО (IFRS) 15 – *Выручка по договорам с покупателями*, МСФО (IAS) 17 – *Аренда*, и из-за нехватки технических знаний МСФО (IFRS) 9 – *Финансовые инструменты*. Вопрос 3 тестировал теоретическое и практическое знание недавно обновленного стандарта МСФО (IFRS) 9 и в качестве относительно новой темы должен был быть в фокусе приоритетного внимания кандидатов. Часть кандидатов проявили неознакомленность с применением МСФО (IFRS) 9 в части описания бизнес моделей управления активами.

Будущие кандидаты могут извлечь уроки от ознакомления с выявленными общими замечаниями:

- Кандидаты должны озаботиться тем, чтобы внимательно прочитать требования вопроса и таким образом избежать не относящихся к делу ответов, за которые они заработают недостаточно баллов (вопросы 2a, 3b и 4).
- Кандидаты должны избегать неразборчивого и слишком мелкого почерка и обеспечить надлежащее изложение материала ответов, особенно в вопросах, требующих словесного описания. Вопрос 3b был разбит на три подвопроса, но многие кандидаты не размещали свои ответы под соответствующими заголовками.
- Кандидаты должны удостовериться, что они фокусируют свои ответы на поставленных вопросах. Некоторые кандидаты давали пространные ответы безотносительно к тому, что содержится в вопросе экзаменационной работы, или же приводили большее, чем требовалось, число подтверждений. Это, главным образом, относится к вопросам 3a и 4.
- Кандидаты должны прорабатывать уроки, приведенные в предыдущих отчетах экзаменатора и избегать повторения прежних ошибок, что в особенности характерно для вопросов, связанных с финансовыми активами, признанием выручки, финансовой арендой и опционами.

Содержательные комментарии

Вопрос первый

В этом вопросе на 40 баллов требовалось приготовить консолидированный отчет о финансовом положении группы, состоящей из материнской и двух дочерних компаний. Инвестиции в одну из дочерних компаний имели место до начала отчетного периода, а инвестиции во вторую – в самом начале отчетного периода. От кандидатов требовалось отразить внутригрупповые операции, создание резерва на восстановление участка (оценочное обязательство) и проведение оценки справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств дочерней компании при приобретении Гаммы. Также имело место обесценение гудвила. В целом требовалось рассмотреть не очень много усложняющих элементов в процессе подготовки консолидированной финансовой отчетности.

В основном подготовка консолидированной финансовой отчетности была выполнена хорошо. В среднем, кандидаты сумели получить более половины баллов за вопрос 1. Многие правильно учли обе дочерние компании и не сделали серьезных ошибок в вычислениях. При ответе на первый вопрос продолжает иметь место некорректное представление консолидированной финансовой отчетности, когда кандидаты используют формулы вместо цифр. Преподаватели должны предоставить кандидатам надлежащие рекомендации в этом плане. Кандидаты достаточно хорошо освоили технику консолидации и продемонстрировали ее при ответе на первый вопрос.

Корректировки до справедливой стоимости не вызвали особых проблем и, в целом, хорошо подготовленные кандидаты сумели заработать на этом хорошие баллы. Тем не менее, эта тема все еще остается камнем преткновения для части кандидатов, которые не сумели правильно рассчитать дополнительную амортизацию по корректировкам до справедливой стоимости недвижимости. Также присутствовали ошибки при рассмотрении условных обязательств существовавших на дату приобретения Беты. Большинство кандидатов не включили это обязательство в расчет чистых активов Беты на дату приобретения или сделали это некорректно. Такой вопрос как внутригрупповые операции был рассмотрен без особых проблем.

Только часть кандидатов сделали правильные корректировки в консолидированной финансовой отчетности по оценочному обязательству на восстановление участка, многие не сумели скорректировать первоначально требуемое оценочное обязательство на “раскручивание” дисконта за один год (финансовый расход за год) Только успешные кандидаты капитализировали сумму будущих расходов на восстановление и начисляли соответствующую амортизацию. Некоторые кандидаты, к сожалению, забыли сторнировать первоначально некорректно начисленное оценочное обязательство в размере 1,250.

Многие хорошо справились с расчетом отложенного налога в части корректировок до справедливой стоимости Беты и Гаммы. Это было достаточно простым упражнением.

При вычислении нераспределенной прибыли многие кандидаты правильно сделали корректировки на расходы по покупке Беты и на увеличение условного возмещения в отношении Гаммы, а также учли обесценение гудвила Беты. Хотя часть кандидатов неверно рассчитали прирост чистых активов как Беты, так и Гаммы после приобретения. При этом они получили баллы только за упоминание необходимости учесть данное увеличение. Заметное число кандидатов ошибочно отразили в нераспределенной прибыли долю от всего прироста чистых активов Беты, включая и прирост прочего капитала.

При расчете обесценения гудвила Беты некоторые кандидаты рассчитывали убыток как превышение возмещаемой суммы над балансовой стоимостью, что неправильно. Часть кандидатов учитывали обесценение гудвила в расчете неконтролирующей доли участия Беты, не понимая, что гудвил есть только в контролирующей доле, поскольку Альфа использовала метод пропорции в целях оценки неконтролирующей доли Беты. Прочие компоненты собственного капитала были правильно рассчитаны и отражены в консолидированной финансовой отчетности меньшей частью кандидатов. Наиболее распространенной ошибкой при вычислении прочих компонентов собственного капитала было суммирование остатков, указанных в задании. Правильным подходом было включить только значимые доли увеличения после покупки.

Многие успешные кандидаты без труда справились с расчетом гудвила Гаммы при консолидации. Основные встречающиеся проблемы можно отнести к вычислению гудвила Беты и его обесценения, это стало, пожалуй, наиболее трудным упражнением при ответе на первый вопрос. Странно, что некоторые кандидаты вычитали затраты по приобретению Беты (3,000) из стоимости выпущенных акций, а некоторые добавляли эту сумму к стоимости инвестиции.

Трудности касались порядка действий при расчете обесценения Беты. Только небольшое число кандидатов делали восстановление величины гудвила, возникшего при покупке Беты, до полного (умножения на 100/80). Обучающим следует обратить внимание на концепцию пересчета гудвила при вычислении его обесценения, поскольку вышеуказанный аспект является предметом регулярного тестирования на экзамене.

Презентация финансовой отчетности все еще представляет проблему для небольшой части кандидатов. Следует отметить, что многие представляют ответы в формате таблиц и похоже, что это помогает им давать более четкие и последовательные ответы, соответствующие требованиям. Кандидатам следует учесть вышеизложенное, поскольку эти аспекты периодически тестируются на экзаменах.

Вопрос второй

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 финансовая аренда, получение выручки в иностранной валюте и права на получение выгод от прироста стоимости акций,

а) Финансовая аренда

Данный подвопрос ценой в 8 баллов требовал от кандидатов объяснить отражение финансовой аренды в отчетности арендодателя.

Большая часть кандидатов, знающих основы МСФО (IAS) 17 – *Аренда* – правильно определили аренду актива Дельты компании Эпсилон как финансовую, поскольку риски и выгоды от владения активом переданы компании Эпсилон. Это подтверждается тем, что аренда предоставлена на весь срок службы актива, а арендатор несет ответственность за его ремонт и техническое обслуживание.

Многие кандидаты указали на то, что Дельта как арендодатель признает финансовый актив в сумме, равной чистым инвестициям в аренду.

Расчеты по аренде (амортизированной стоимости) были выполнены только частью кандидатов, которые получили баллы за упоминание о том, что первоначальные прямые затраты должны капитализироваться, а также за применение 8 % расчетной процентной ставки по договору аренды и за правильную трактовку авансового платежа по аренде. Только небольшая часть кандидатов

показала и объяснила полный профиль чистой инвестиции в аренду на протяжении первых трех лет и влияние аренды на финансовую отчетность отчетного периода.

Часть кандидатов указали, что данный актив для Дельты является инвестиционной собственностью, и пространно объясняли, как она должна учитываться в учете Дельты. Такие объяснения не заслуживали оценки.

Заметное количество кандидатов описывали учет финансовой аренды в отчетности арендатора. Такие кандидаты получали часть баллов в том случае, если они делали правильный расчет амортизированной стоимости, но не получали оценку за отражение финансового расхода и обязательства по аренде.

В тех случаях, когда кандидаты не получали полные баллы, это было вызвано тем, что они недостаточно практиковались в выполнении типовых вычислений амортизированной стоимости инвестиций, Мало кто из кандидатов вспомнил о том, что необходимо разделить исходящий остаток чистой инвестиции на долгосрочную и краткосрочную части. Еще меньше было тех, кто сделал это правильно. Часть кандидатов показывали в выписке из отчетности одновременно финансовый доход и обязательство по аренде, некоторые – финансовый расход и актив по аренде.

b) Выручка

Данный подвопрос на 7 баллов требовал от кандидатов рассмотрения выручки в иностранной валюте, когда у покупателя было право на возврат товара. Согласно МСФО (IFRS) 15 – *Выручка по договорам с покупателями* – цена операции содержит переменный элемент. Многие кандидаты упомянули в ответах, что в случае, если переменный элемент может быть надежно оценен, он принимается в расчет при оценке размера выручки. Помимо этого, были относящиеся к делу пояснения, основанные на МСФО (IFRS) 15, как например, тот факт, что признание выручки происходит в случае передачи контроля, описание методов оценки переменного возмещения и т.п.

Те кандидаты, кто правильно применил положения МСФО (IAS) 10 – *События после окончания отчетного периода* – указали на то, что информация в отношении изменения вероятности возврата после 30 сентября 2016 года является корректирующим событием, поскольку дает больше информации об условиях, существовавших на отчетную дату. Они получили хорошие баллы за вычисления выручки, соответственно, во флоринах и в долларах. Некоторые кандидаты, как выяснилось, не знают положения стандарта МСФО (IFRS) 15, вместо правильного отражения обязательства по возврату они указывали на необходимость создания резерва согласно МСФО (IAS) 37. Задача на признание выручки при продаже с правом покупателя на возврат товара уже выносилась на экзамен. Кандидатам необходимо тщательно прорабатывать задачи прошлых экзаменационных сессий.

В вопросе проверялось знание МСФО (IAS) 21 – *Влияние изменений в обменном курсе валют* – и кандидаты могли получить балл за указание того, что на конец года дебиторская задолженность по основной деятельности, будучи денежным активом, пересчитывается с использованием обменного курса на отчетную дату - 2.1 флорина к одному доллару. Типичной ошибкой кандидатов было выполнение пересчета выручки также по курсу на отчетную дату и расчет курсовой разницы по выручке. Только подготовленные кандидаты правильно указали, что выручка пересчитывается с использованием обменного курса, действовавшего на дату совершения операции.

Некоторая часть кандидатов рассчитывали убыток от пересчета дебиторской задолженности с отражением его в составе прибыли или убытка и получали заслуженные баллы

Разница в иностранной валюте между признаваемой выручкой и дебиторской задолженностью будет признаваться в качестве обязательства по возврату средств. Данное обязательство будет

пересчитываться с использованием обменного курса на отчетную дату, а прибыль от пересчета будет признаваться в составе прибыли или убытка.

с) права на получение выгод от прироста стоимости акций

В данном подвопросе на 5 баллов проверялось знание МСФО (IFRS) 2 – *Платеж, основанный на акциях*. От кандидатов требовалось объяснить и показать, каким образом права на получение выгод от прироста стоимости акций, предоставленные руководящему персоналу (соглашения о выплатах, основанных на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами), повлияют на финансовую отчетность. Тема опционов часто тестируется на экзаменах и хорошо обученные кандидаты правильно указали на то, что такие соглашения должны оцениваться с использованием справедливой стоимости опциона на отчетную дату, при этом дебетуется отчет о прибыли и убытках, а корреспондирующая проводка делается по кредиту обязательств.

В целом расчеты по этому подвопросу были сделаны хорошо, однако большинство кандидатов не смогли определить правильное количество сотрудников для расчета обязательства на 30 сентября 2016. Только малая часть кандидатов не поняли условия и фиксировали справедливую стоимость опциона на дату предоставления, отражали капитал вместо обязательства.

Наиболее распространенными ошибками было дебетовать увеличение обязательства за год на прочий совокупный доход, вместо отнесения на прибыли и убытки, а также кредитование собственного капитала вместо обязательства. Эти ошибки носят более серьезный характер, нежели некорректные цифры, отражающие число лет или число сотрудников, которым полагались выплаты.

Вопрос третий

Данный вопрос был разбит на две части, в которых тестировались, соответственно, теоретические знания и практическое применение МСФО (IFRS 9) – *Финансовые инструменты*.

Подвопрос 3а) на 8 баллов – необходимо было описать три варианта классификации финансовых активов согласно МСФО (IFRS) 9 – *Финансовые инструменты*, и основополагающие принципы их оценки, которые соответствуют каждому из вариантов. Также необходимо было указать любые исключения к обычным классификациям, которые могут быть применены в определенных обстоятельствах.

Лишь малая часть кандидатов смогли получить хорошие баллы в этом вопросе.

Согласно МСФО (IFRS) 9, классификация и оценка финансовых активов производится, исходя из бизнес-модели, используемой для управления финансовыми активами, а также на основе характеристик денежных потоков от финансового актива.

- (1) Оцениваемые по амортизированной стоимости – когда целью является удерживать финансовый актив с целью получения договорных денежных потоков, которые являются исключительно выплатами основной части долга и процентов по основной части долга, причитающихся к выплате.
- (2) Смешанная модель, когда финансовый актив обычно оценивается по справедливой стоимости в составе прочего совокупного дохода. Бизнес моделью управления таким активом является как удержание финансового актива с целью получения договорных денежных потоков (которые являются исключительно выплатами основной части долга и процентов по основной части долга, причитающихся к выплате), так и продажа финансового актива. Изменения в справедливой стоимости такого актива признаются в прочем совокупном доходе, при этом процентный доход по таким активам признается в составе прибыли и убытка точно таким же образом, как если бы актив оценивался по амортизированной стоимости. Когда признание таких финансовых активов прекращается, накопленные прибыли или убытки реклассифицируются из прочего совокупного дохода в состав прибыли или убытка.

- (3) Во всех остальных случаях финансовые активы оцениваются по справедливой стоимости с отнесением изменений в состав прибыли или убытка.

Очень небольшое число кандидатов упомянули о том, что если инвестиции в долевыми инструментами удерживаются не для торговых целей, то предприятие может сделать безотзывный выбор оценивать такие инструменты по справедливой стоимости в составе прочего совокупного дохода. То же относится и к ситуации, когда предприятие может, при первоначальном признании, безотзывно определить финансовый актив в качестве оцениваемого по справедливой стоимости в составе прибыли или убытков, если это устраняет и существенно уменьшает учетное несоответствие. Об этой возможности упомянули только считанное число кандидатов.

Ответы на данный вопрос были нерелевантными у большей части кандидатов. Многие писали о различиях между долевыми и долговыми инструментами, пытались объяснить, что такое фьючерсы, акции, облигации, производные финансовые инструменты. Такие кандидаты приводили различные примеры, описывали учет хеджирования и конвертируемых инструментов. Все эти объяснения не заслуживали баллов. Фактически вопрос требовал от кандидатов раскрыть содержание пункта 4.1 из стандарта IFRS 9, в котором четко описаны критерии классификации финансовых активов.

Подвопрос 3b требовал продемонстрировать практические навыки в применении МСФО (IFRS) 9.

3b(i) ценой в 5 баллов рассматривал беспроцентный заем, предоставленный сотруднику.

Многие кандидаты констатировали, что заем является финансовым активом, который будет первоначально признан по его справедливой стоимости, и таким образом заработали полбалла.

Меньшая часть кандидатов начали рассматривать бизнес модели управления активами и определили, что целью является удерживать финансовый актив с целью получения договорного денежного потока, который является исключительно выплатой основной части долга через два года.

Они правильно отметили, что заем должен впоследствии учитываться по амортизированной стоимости.

В отношении первоначально признаваемой суммы были даны различные варианты ответов. Существенная часть кандидатов признавали актив по его номинальной стоимости 800 тыс. долларов и начисляли проценты на эту сумму, что лишало их большей части баллов за этот подвопрос.

В среднем около половины кандидатов продисконтировали номинальную величину займа 800 тыс. долларов по ставке 10% и совершенно правильно признали актив на дату выдачи займа по в сумме 661 тыс. долларов. Почти все из них потом считали 727 как сумму займа на отчетную дату и финансовый доход за год, закончившийся 30 сентября 2016. Лишь немногие правильно определили сумму в 727 как отражаемую, в годовой финансовой отчетности в качестве краткосрочного актива.

Очень немногие, хорошо подготовленные кандидаты правильно указали, что разницу в сумме 139 тыс. долларов между номинальной стоимостью (800) и первоначальной стоимостью финансового актива (661) необходимо отнести в состав прибыли или убытка (либо признать как расходы будущих периодов). Поскольку стандарт не устанавливает порядок учета, балл присуждался за оба подхода. Подавляющее большинство кандидатов даже не упомянули об этой сумме, чем снизили свою оценку за данный подвопрос.

В **3b(ii)** на 4 балла требовалось рассмотреть конвертируемый коммерческий заем сроком на три года.

Очень немногие кандидаты пытались решать эту задачу.

Многие кандидаты правильно отметили, что заем будет первоначально признаваться по справедливой стоимости, которой является выданная сумма. Только меньшинство кандидатов привели обоснованные пояснения о том, почему этот финансовый актив должен в дальнейшем оцениваться по справедливой стоимости в составе прибылей или убытков. Обоснованием служит тот

факт, что договорные денежные потоки не представляют собой исключительно выплаты основной части долга и процентов, так как доход связан со стоимостью собственного капитала эмитента (из-за опции конвертации). В этом случае, согласно МСФО (IFRS) 9, финансовые активы должны оцениваться по справедливой стоимости с отнесением изменений на прибыли или убытки. Существенная часть кандидатов неправильно указали, что изменения в справедливой стоимости должны быть отнесены на прочий совокупный доход.

Некоторые кандидаты справедливо заметили, что заем будет отражен как долгосрочный актив. Присутствовали различные ответы в отношении того, как рассчитывать разницу от переоценки до справедливой стоимости. Некоторые кандидаты брали разницу не между исходящим и входящим остатками (500), а, упустив из виду, что проценты полностью уплачены, после их начисления переоценивали актив и брали разницу между 10,800 и 10,500, получая таким образом убыток в размере 300. Некоторые кандидаты пытались сделать расчет конвертируемого займа со стороны заемщика: дисконтировали денежные потоки по соответствующей ставке, находили долевой и долговой компонент. Такие ответы баллов не получили.

Некоторые кандидаты игнорировали справедливую стоимость и писали, что актив надо отражать по амортизированной стоимости.

В 3b(iii) ценой 3 балла рассматривал ситуацию с покупкой инвестиции в долевой инструмент.

Многие кандидаты правильно определили, что данный актив первоначально будет отражаться по справедливой стоимости. Последующая оценка финансового актива так же должна производиться по справедливой стоимости, так как в данном случае договорные денежные потоки не представляют собой выплаты исключительно основной части долга и процентов.

Только небольшая часть кандидатов отметили, что изменения в справедливой стоимости должны отражаться через прочий совокупный доход, так как финансовый актив будет удерживаться в течение длительного периода, то есть актив не является частью торгового портфеля. Некоторые кандидаты отражали переоценку через отчет о прибыли и убытках, не обратив внимание на тот факт, что долгосрочное вложение в долевые инструменты является неторговой инвестицией.

Было достаточное число кандидатов, кто отражал актив по справедливой стоимости через отчет о прибыли и убытках.

Вопрос четвертый

В данной части задания ценой 20 баллов требовалось предоставить ответы на три вопроса, поставленных управляющим директором, который не являлся бухгалтером.

Часть первая

В этой части требовалось пояснить, почему у компании возникает необходимость каких-либо раскрытий в своей финансовой отчетности в отношении закупок у предприятия, находящегося в полном владении исполнительного директора.

Большинство кандидатов правильно констатировали, что данный вопрос рассматривается МСФО (IAS) 24 – *Раскрытие информации о связанных сторонах*, который определяет связанные стороны, в том числе, в лице ключевого управленческого персонала и компаний, контролируемых ключевым управленческим персоналом.

Основываясь на этом, они сделали правильный вывод о том, что поставщик X является связанной стороной компании Омега. Поэтому, несмотря на то, что операция проводилась на обычных коммерческих условиях, и была совершенно незначительна, раскрытие информации о ней необходимо. Большинство кандидатов упомянули о том, что связанные стороны, как правило, характеризуются наличием контроля или влияния между двумя сторонами. Удивительно, что только

некоторые кандидаты ссылались на ситуацию, при которой одна из связанных сторон контролирует отчитывающуюся компанию, отметив, что в данном случае этого не наблюдается, и что, в соответствии с МСФО (IAS) 24, раскрытие наличия отношений не является необходимостью.

Те, кто отметил, что подробности операций между связанными сторонами должны быть раскрыты в примечании к финансовой отчетности, получили баллы. Также получили баллы кандидаты, упомянувшие о том, что операции с участием связанных сторон являются существенными по своей природе, а потому даже незначительные по суммам операции необходимо раскрывать.

Многие кандидаты решили, что X является дочерней компанией Омеги и писали о том, что надо убрать внутригрупповые обороты при консолидации. Это свидетельствует о невнимательности при чтении задания, в котором было ясно написано, кому принадлежит 100% акций компании X.

Часть вторая

Во второй части вопроса, на 7 баллов, требовалось продемонстрировать знания МСФО (IAS) 16 – *Основные средства* – и МСФО (IAS) 40 – *Инвестиционная недвижимость*, дав пояснения в отношении учетной трактовки определенных долгосрочных активов.

Многие кандидаты заработали хорошие баллы, указав, что учетная трактовка основных средств определяется на основе отнесения их к соответствующему классу, и что МСФО (IAS) 16 содержит требование, чтобы основные средства оценивались с использованием либо модели учета по фактическим затратам, либо модели по переоцененной стоимости. Правильное определение амортизации и ее методов, сопровождаемое пояснениями в отношении разницы между недвижимостью, имеющей конечный срок полезного использования, и оборудованием (с объяснением почему амортизационные начисления по недвижимости оказываются меньшими по величине, чем для оборудования), также заслуживало баллов. Многие кандидаты знали о том, что единственным амортизируемым элементом недвижимости является компонент здания.

При описании модели переоцененной стоимости кандидаты допускали много неточностей, что свидетельствует о недостаточном практическом опыте в применении теоретических знаний. Не все кандидаты знают, что при применении этой модели, прирост стоимости от переоценки отражается в составе прочего совокупного дохода. (если только он не восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе прибыли или убытка, в таком случае такое увеличение должно признаваться в составе прибыли или убытка). То же относится и к ситуации, когда переоценка приводит к уменьшению стоимости. Тогда сумма такого уменьшения включается в прибыль или убыток (если только данное уменьшение не компенсирует кредитовый остаток, ранее отраженный в составе прочего совокупного дохода, тогда оно должно быть признано в составе прочего совокупного дохода). Данные требования МСФО (IAS) 16 являются вполне очевидными и должны быть выучены кандидатами.

Следует отметить, что большинство кандидатов продемонстрировали хорошие знания требований стандарта МСФО (IAS) 40 – *Инвестиционная недвижимость*. Многие написали правильное определение инвестиционной недвижимости, упоминали о двух возможных моделях учета такой недвижимости: по справедливой стоимости или по фактическим затратам. Большинство успешных кандидатов, правильно определили учетную трактовку инвестиционной недвижимости, которая переоценивается ежегодно до справедливой стоимости с отнесением любых изменений в состав прибыли или убытка.

В то же время и в этом задании присутствовало много не относящихся к делу ответов, включая ссылки на МСФО 36 – *Обесценение активов* – (определение возмещаемой стоимости, ценности использования, порядка проведения обесценения). Некоторые кандидаты предположили, что не

амортизируются активы, сданные Омегой в финансовую аренду. Упоминание активов, предназначенных для продажи (учитываемых по МСФО (IFRS) 5), также не оценивалось.

Третья часть

В этой части вопроса, оцениваемой в 5 баллов, требовалось продемонстрировать практическое знание МСФО (IAS) 38 – *Нематериальные активы* – в части его применения к учету расходов на разработку изделия.

Кандидаты, которые располагали достаточным временем, чтобы выполнить эту часть четвертого вопроса, представили относящиеся к делу, хотя и слишком развернутые ответы. Они упомянули о том, что, как правило, внутренние затраты на нематериальные активы не могут признаваться в качестве активов. Для оценки того, удовлетворяет ли критериям признания самостоятельно созданный нематериальный актив, предприятие подразделяет процесс создания актива на две стадии: (а) стадию исследований и (b) стадию разработки.

Успешные кандидаты правильно указали, что затраты, понесенные на стадии исследований, списываются в момент их возникновения, а затраты на стадии разработок капитализируются при выполнении всех критериев, перечисленных в МСФО (IAS) 38. Описательная часть, заслуживающая баллов, включала ссылки на такие критерии (возможность продемонстрировать, что разрабатываемый проект, скорее всего, окажется технически осуществимым, коммерчески жизнеспособным, в целом прибыльным и с возможностью обеспечения достаточными ресурсами). Также засчитывалось упоминание о том, что должна быть приверженность продолжать осуществление проекта и надежная оценка будущих затрат.

Удивительно, что некоторые кандидаты сослались на стандарт МСФО (IFRS) 6 – *Разведка и оценка запасов полезных ископаемых*. Некоторые сослались на несуществующий МСФО “Затраты на исследования и разработки”.

Четвертая часть

Три балла полагалось за комментарии в отношении в отношении различных требований к отчетности для публичных и непубличных компаний.

Тот факт, что многие кандидаты дали неточные ответы или не представили их вовсе, можно объяснить действием фактора времени. Не все кандидаты, кто приступил к выполнению данной части вопроса, были осведомлены о наличии специальных требований МСФО, применяемых только к публичным компаниям. Примерами таких требований являются: представление сегментной информации и раскрытие прибыли на акцию. Для непубличных компаний существует возможность добровольно представлять сегментную информацию, а также раскрывать прибыль на акцию. В таком случае они должны действовать в соответствии с положениями соответствующих МСФО.

Некоторые кандидаты потратили большое количество времени на описание требований стандарта МСФО (IFRS) 8 – *Операционные сегменты* (определение отчетного сегмента, критерии агрегирования, количественные пороги для выделения отчетных сегментов). При этом на вопрос, оцениваемый в 3 балла, давали ответ на целую страницу или больше. Некоторые добавляли, что бывает базовая и разводненная прибыль и пытались описать, как рассчитываются эти показатели.

Странно, что были кандидаты, которые упомянули про стандарт для малых и средних предприятий (МСП), прочитав, в условии, что X не является публичной компанией. Однако в задании было четко указано, что предприятие X представляет отчетность в соответствии с полным набором Международных стандартов финансовой отчетности. Соответственно, объяснения, касающиеся стандарта МСП, баллов не получили.