

Диплом по
Международным
Стандартам
Финансовой Отчетности

Пятница, 8 декабря 2017 года



Отведённое время 3 часа 15 мин.

ВСЕ ЧЕТЫРЕ вопроса являются ОБЯЗАТЕЛЬНЫМИ для ответа.

НЕ открывайте экзаменационные вопросы до получения инструкций администратора.

Экзаменационные вопросы не разрешается выносить из экзаменационного зала.

Think Ahead

ACCA

Ассоциация
Сертифицированных
Присяжных Бухгалтеров

IFR
IFR
IFR
IFR

ВСЕ ЧЕТЫРЕ вопроса являются ОБЯЗАТЕЛЬНЫМИ для ответа

- 1 “Альфа” владеет двумя дочерними компаниями – “Бета” и “Гамма”. Предварительные отчеты о финансовом положении всех трех компаний по состоянию на 30 сентября 2017 года представлены ниже:

| | “Альфа” \$’000 | “Бета” \$’000 | “Гамма” \$’000 |
|---|---------------------------|--------------------------|---------------------------|
| Активы | | | |
| Долгосрочные активы: | | | |
| Основные средства (Прим. 2) | 610,000 | 310,000 | 160,000 |
| Инвестиции (Прим. 1) | 370,700 | Ноль | Ноль |
| | <u>980,700</u> | <u>310,000</u> | <u>160,000</u> |
| Краткосрочные активы: | | | |
| Запасы (Прим. 3) | 140,000 | 85,000 | 66,000 |
| Дебиторская задолженность по основной деятельности | 95,000 | 70,000 | 59,000 |
| Денежные средства и их эквиваленты | 16,000 | 13,000 | 11,000 |
| | <u>251,000</u> | <u>168,000</u> | <u>136,000</u> |
| Итого активы | <u>1,231,700</u> | <u>478,000</u> | <u>296,000</u> |
| Собственный капитал и обязательства | | | |
| Собственный капитал: | | | |
| Акционерный капитал (номинал акции 1 доллар) | 240,000 | 120,000 | 100,000 |
| Нераспределенная прибыль | 550,700 | 168,000 | 59,000 |
| Прочие компоненты собственного капитала (Прим. 2, 6 и 7) | 202,000 | Ноль | Ноль |
| Итого собственный капитал | <u>992,700</u> | <u>288,000</u> | <u>159,000</u> |
| Долгосрочные обязательства: | | | |
| Долгосрочные заимствования (Прим. 7) | 100,000 | 70,000 | 60,000 |
| Отложенный налог | 59,000 | 38,000 | 35,000 |
| Итого долгосрочные обязательства | <u>159,000</u> | <u>108,000</u> | <u>95,000</u> |
| Краткосрочные обязательства: | | | |
| Кредиторская задолженность по основной деятельности и прочая кредиторская задолженность | 60,000 | 52,000 | 32,000 |
| Краткосрочные заимствования | 20,000 | 30,000 | 10,000 |
| Итого краткосрочные обязательства | <u>80,000</u> | <u>82,000</u> | <u>42,000</u> |
| Итого собственный капитал и обязательства | <u>1,231,700</u> | <u>478,000</u> | <u>296,000</u> |

Примечание 1 – Суммарные инвестиции компании “Альфа”

Цифра инвестиций в отдельной финансовой отчетности “Альфы” складывается следующим образом:

| | \$’000 |
|--|----------------|
| Инвестиции в компанию “Бета” (Примечание 2) | 236,500 |
| Инвестиции в компанию “Гамма” (Примечание 3) | 121,200 |
| Прочие инвестиции в долевые инструменты (Примечание 4) | 13,000 |
| | <u>370,700</u> |

Примечание 2 – Инвестиции “Альфы” в компанию “Бета”

1 октября 2012 года “Альфа” приобрела 90 млн. акций компании “Бета” путем обмена двух акций “Альфы” на каждые три приобретенные акции “Беты”. На 1 октября 2012 года рыночная стоимость акции “Альфы” составляла 3 доллара 90 центов. “Альфа” понесла расходы по выпуску своих собственных акций в сумме 2 миллиона 500 тысяч долларов, непосредственно относящиеся к сделке по приобретению “Беты”.

На 1 октября 2012 года в отдельной финансовой отчетности “Беты” была отражена нераспределенная прибыль в сумме 60 млн. долларов.

Руководство “Альфы” провело оценку справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств “Беты” на 1 октября 2012 года. При этом было выявлено следующее:

- Недвижимость балансовой стоимостью 150 миллионов долларов (45 млн. долларов относится к компоненту земельного участка) имела предполагаемую справедливую стоимость 210 миллионов долларов (66 млн. долларов – компонент земельного участка). Предполагаемый остаточный срок полезной службы компонента зданий в составе недвижимости на 1 октября 2012 года составлял 30 лет.
- Балансовая стоимость машин и оборудования составляла 122 миллиона долларов, а их справедливая стоимость оценивалась в 145 миллионов долларов. Предполагаемый остаточный срок полезной службы оборудования на 1 октября 2012 года составлял четыре года.
- На 1 октября 2012 года руководство “Альфы” определило фирменное наименование, относящееся к компании “Бета”, справедливой стоимостью 25 миллионов долларов. Данное фирменное наименование не было признано в отдельной финансовой отчетности “Беты”, поскольку оно было разработано силами самой компании. Руководство “Альфы” установило, что срок полезной службы фирменного наименования составляет 25 лет, начиная с 1 октября 2012 года.
- Корректировки до справедливой стоимости не были отражены в отдельной финансовой отчетности “Беты”. В консолидированной финансовой отчетности корректировки до справедливой стоимости будут рассматриваться как временные разницы для целей расчета отложенного налога. Ставка отложенного налога, применяемая к временным разницам, равна 20%.

Никакого обесценения гудвила, возникшего при приобретении компании “Бета”, не было выявлено с 1 октября 2012 года. 1 октября 2012 года руководство “Альфы” первоначально оценило неконтролирующую долю участия в компании “Бета” по ее справедливой стоимости на эту дату. На 1 октября 2012 года справедливая стоимость обыкновенной акции компании “Бета” (которая может быть использована в целях оценки справедливой стоимости неконтролирующей доли участия) составила 2 доллара 35 центов.

Примечание 3 – Инвестиции “Альфы” в компанию “Гамма”

1 октября 2016 года “Альфа” приобрела 80 млн. акций компании “Гамма”, осуществив денежный платеж в размере 120 миллионов долларов. “Альфа” понесла расходы в сумме 1 миллион 200 тысяч долларов по проведению проверки должной добросовестности, относящиеся к данной покупке. Договор купли-продажи предусматривал дополнительный денежный платеж 1 октября 2018 года в сумме 56 миллионов долларов в пользу бывших владельцев 80 миллионов приобретенных акций. Соответствующая годовая ставка дисконтирования для использования в любых относящихся к делу расчетах приведенных сумм для оценки справедливой стоимости данного дополнительного денежного платежа равна 8%.

На 1 октября 2016 года в отдельной финансовой отчетности “Гаммы” был отражен остаток нераспределенной прибыли в размере 50 млн. долларов.

На 1 октября 2016 года справедливая стоимость чистых активов компании “Гамма” была равна их балансовой стоимости, за исключением некоторых запасов, которые были признаны в отдельной финансовой отчетности “Гаммы” по себестоимости в размере 12 млн. долларов. Руководство “Альфы” считало, что справедливая стоимость этих запасов на 1 октября 2016 года равнялась 15 млн. долларов. Все эти запасы были проданы “Гаммой” до 30 сентября 2017 года. Корректировка до справедливой стоимости не отражена в отдельной финансовой отчетности компании “Гамма”. В консолидированной

финансовой отчетности корректировка до справедливой стоимости будет рассматриваться как временная разница для целей расчета отложенного налога. Ставка отложенного налога, применяемая к временным разницам, равна 20%.

Никакого обесценения гудвила, возникшего при покупке “Гаммы”, не было выявлено с 1 октября 2016 года. 1 октября 2016 года руководство “Альфы” провело первоначальную оценку неконтролирующей доли участия в компании “Гамма” по ее справедливой стоимости на эту дату. На 1 октября 2016 года справедливая стоимость одной обыкновенной акции “Гаммы” равнялась 1 доллару 75 центам.

Примечание 4 – Прочие инвестиции компании “Альфа” в долевые инструменты

“Альфа” имеет портфель долевых инструментов, которые классифицированы в соответствии с МСФО (IFRS) 9 – *Финансовые инструменты* – как учитываемые ‘по справедливой стоимости в составе прибыли или убытка’. Балансовая стоимость, включенная в финансовую отчетность “Альфы”, представляет справедливую стоимость портфеля на 1 октября 2016 года, которая была правильно скорректирована с учетом покупок и продаж в течение года. Справедливая стоимость портфеля на 30 сентября 2017 года составляла 13 миллионов 800 тысяч долларов.

Примечание 5 – Дебиторская и кредиторская задолженности по основной деятельности

29 сентября 2017 года “Гамма” сделала платеж в пользу компании “Бета” в сумме 8 млн. долларов с целью исключения внутригрупповых остатков на эту дату. Платеж был получен “Бетой” и отражен ею в учете 2 октября 2017 года.

Примечание 6 – Платеж, основанный на акциях

1 октября 2015 года “Альфа” предоставила каждому из 200 своих руководящих сотрудников опционы на покупку 100,000 акций в период с 30 сентября 2018 года по 31 декабря 2018 года. Опционы должны перейти 30 сентября 2018 года при условии, что соответствующий сотрудник будет продолжать работу в компании в течение 3-х летнего периода перехода, завершающегося на эту дату. С 1 октября 2015 года ожидаемое число руководящих сотрудников, к которым перейдут опционы, изменялось, как показано ниже:

| Дата | Ожидаемое число руководящих сотрудников, к которым перейдут опционы |
|-----------------------|--|
| 1 октября 2015 года | 200 |
| 30 сентября 2016 года | 180 |
| 30 сентября 2017 года | 190 |

При составлении финансовой отчетности “Альфы” за год, заканчивающийся 30 сентября 2016 года, руководство “Альфы” дебетовало счет нераспределенной прибыли и кредитовало счет прочих компонентов собственного капитала на соответствующую сумму, согласно требований МСФО (IFRS) 2 – *Платеж, основанный на акциях*. Руководство “Альфы” не сделало никаких дополнительных бухгалтерских записей в отношении опционов в предварительной финансовой отчетности за год, заканчивающийся 30 сентября 2017 года.

На 1 октября 2015 года справедливая стоимость одного опциона оценивалась в 1 доллар 20 центов. Справедливая стоимость того же самого опциона на 30 сентября 2016 и 2017 года оценивалась, соответственно, в 1 доллар 25 центов и 1 доллар 30 центов.

Примечание 7 – Долгосрочные заимствования

1 октября 2016 года “Альфа” выпустила 60 миллионов облигаций, номиналом в 1 доллар, по номинальной стоимости. Ежегодный процентный доход по облигациям (выплачиваемый в конце периода) составляет 6%. Облигации погашаются по номиналу 30 сентября 2026 года. В качестве альтернативы погашению, держатели облигаций могут предпочесть конвертацию своих облигаций в обыкновенные акции “Альфы” 30 сентября 2026 года. Если бы опция конвертации не была доступна, инвесторы в облигации потребовали бы годовой доходности 9%.

Коэффициенты дисконтирования, которые могут быть релевантными к ставкам 6% и 9%, приведены ниже:

| Ставка дисконтирования | Приведенная стоимость 1 доллара к получению через 10 лет | Приведенная стоимость 1 доллара к получению в конце каждого года в течение периода с 1-го по 10-й годы |
|-------------------------------|---|---|
| 6% | 55.8 центов | 7 долларов 36 центов |
| 9% | 42.2 центов | 6 долларов 42 цента |

При подготовке предварительной финансовой отчетности за год, закончившийся 30 сентября 2017 года, руководство “Альфы” кредитовало 60 млн. долларов на счет долгосрочных заимствований и отразило выплаченные инвесторам проценты как финансовый расход.

Задание:

Подготовьте консолидированный отчет о финансовом положении компании “Альфа” по состоянию на 30 сентября 2017 года. Вам необходимо рассмотреть влияние отложенного налогообложения по любым сделанным Вами корректировкам только в тех случаях, когда в вопросе содержится конкретная ссылка на отложенный налог.

(40 баллов)

2 Компания “Дельта” составляет свою финансовую отчетность ежегодно по состоянию на 30 сентября. Финансовая отчетность за год, заканчивающийся 30 сентября 2017 года, в ближайшее время должна быть утверждена к выпуску. Следующие события имеют отношение к данной финансовой отчетности:

- (a)** “Дельта” управляет планом пенсионного обеспечения с установленными выплатами от имени настоящих и бывших сотрудников. “Дельта” пользуется консультациями актуариев в отношении размера взносов и общих обязательств плана по осуществлению выплаты вознаграждения. 1 октября 2016 года, по оценке актуариев, приведенная стоимость обязательств плана с установленными выплатами равнялась 60 миллионам долларов. На ту же дату справедливая стоимость активов плана с установленными выплатами составила 52 миллиона долларов.

На 1 октября 2016 года годовая рыночная доходность по высокорейтинговым корпоративным облигациям составляла 5%.

В течение года, заканчивающегося 30 сентября 2017 года, “Дельта” сделала взносы в размере 7 миллионов долларов в этот план, а план произвел выплаты вознаграждения в сумме 4 миллиона 200 тысяч долларов участникам, вышедшим на пенсию. Вы можете сделать допущение, что оба этих платежа были произведены 30 сентября 2017 года.

По оценке актуариев, стоимость текущих услуг работников за год, заканчивающийся 30 сентября 2017 года составила 6 миллионов 200 тысяч долларов. 31 августа 2017 года правила плана были изменены, и изменения оказывали ретроспективное действие. Суть изменений означала, что приведенная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами была увеличена на 1 миллион 500 тысяч долларов, начиная с этой даты.

В течение года, заканчивающегося 30 сентября 2017 года, “Дельта” вела переговоры с представителями сотрудников относительно планируемых сокращений. Переговоры были завершены незадолго до конца года и были согласованы компенсационные пакеты при сокращении. Данные сокращения должны были повлиять в сторону уменьшения приведенной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами на 8 миллионов долларов. До 30 сентября 2017 года “Дельта” произвела выплаты в размере 7 миллионов 500 тысяч долларов в пользу сотрудников, кого затронуло сокращение, в виде компенсации за секвестр их вознаграждений. Данные выплаты были сделаны из активов пенсионного плана с установленными выплатами.

30 сентября 2017 года, по оценке актуариев, приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам равнялась 68 миллионам долларов. На ту же дату справедливая стоимость активов плана с установленными выплатами равнялась 56 миллионам долларов.

(11 баллов)

- (b)** 1 апреля 2017 года “Дельта” завершила строительство энергогенерирующей установки. Расходы по строительству в сумме составили 20 миллионов долларов. Установка была готова к использованию, начиная с 1 апреля 2017 года, но “Дельта” не ввела ее в действие до 1 июля 2017 года. Предполагаемый срок полезной службы установки на 1 апреля 2017 года составлял 40 лет.

В соответствии с законодательством той юрисдикции, в которой действует “Дельта”, не существует требований по восстановлению участка земли, на котором располагаются энергогенерирующие мощности, до его первоначального состояния по окончании срока полезной службы соответствующей установки. Однако “Дельта” имеет репутацию компании, ведущей бизнес дружественным по отношению к окружающей среде способом, и ранее предпочитала восстанавливать подобные участки земли даже в отсутствие законодательных требований. По оценкам руководства “Дельты”, расходы по восстановлению участка земли через 40 лет (основываясь на ценах, преобладающих в то время) составили бы в сумме 10 миллионов долларов. Соответствующая годовая ставка дисконтирования для использования в расчетах приведенной стоимости составляет 5%. По годовой ставке дисконтирования 5% приведенная стоимость 1 доллара к получению через 40 лет составляет, приблизительно, 14.2 цента.

(9 баллов)

Задание:

Объясните и покажите, каким образом данные два события будут отражаться в финансовой отчетности компании “Дельта” за год, закончившийся 30 сентября 2017 года. При рассмотрении представления данных событий в отчете о совокупном доходе, вам следует там, где это относится к делу, показать различия между событиями, отражаемыми в составе прибыли или убытка, и событиями, отражаемыми в составе прочего совокупного дохода. Однако вам нет необходимости давать комментарии в отношении потенциальных будущих изменений в классификации.

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

(20 баллов)

- 3 МСФО (IFRS) 16 – *Аренда* – был выпущен в январе 2016 года и применяется к учетным периодам, начинающимся 1 января 2019 или позднее. Однако разрешено и более раннее применение. МСФО (IFRS) 16 заменяет МСФО (IAS) 17 – *Аренда*. МСФО (IFRS) 16 существенно изменяет требования к арендаторам по признанию прав и обязательств по арендным договорам.

Задание:

(а) Объясните:

- (i) Почему Правление Комитета по международным стандартам финансовой отчетности сочло необходимым внести значительные изменения в требования по признанию прав и обязательств по арендным договорам в финансовой отчетности арендаторов. (4 балла)
- (ii) Какие требования предъявляет МСФО (IFRS) 16 к арендаторам по признанию и оценке прав и обязательств по договорам аренды. (4 балла)
- (iii) Какие-либо исключения к обычным требованиям, отмеченным вами выше в п. (ii). Ваш ответ должен вкратце описать учетную трактовку, требуемую в случае таких исключений и, где это необходимо, классы активов, к которым могут применяться подобные исключения. (4 балла)

Компания “Каппа” ежегодно составляет финансовую отчетность по состоянию на 30 сентября. 1 октября 2016 года “Каппа” начала арендовать недвижимость на условиях 10-ти летней аренды. Ежегодные арендные платежи составляли 500 тысяч долларов, уплачиваемых в конце года, – первый платеж приходился на 30 сентября 2017 года. “Каппа” понесла первоначальные прямые расходы в сумме 60 тысяч долларов на организацию аренды. Годовая процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, равна 10%. Если годовая ставка дисконтирования равна 10%, приведенная стоимость 1 доллара к уплате в конце каждого года в течение периода с 1-го по 10-й годы составляет 6.145 доллара.

Задание:

- (b) Покажите и объясните, каким образом вышеуказанные операции будут отражены в финансовой отчетности компании “Каппа” за год, заканчивающийся 30 сентября 2017 года, в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 16 – *Аренда*.** (8 баллов)

(20 баллов)

- 4 Вы являетесь финансовым контролером публичной компании “Омега”, которая составляет консолидированную финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Вы недавно составили финансовую отчетность за год, закончившийся 30 сентября 2017 года, и она в ближайшее время должна быть опубликована. Управляющий директор проверил эту финансовую отчетность и приготовил перечень вопросов, возникших в результате ее изучения.

Вопрос первый

Меня смущает наша трактовка инвестиций в акции публичных компаний, которые мы не контролируем. Похоже, что в нашей финансовой отчетности присутствуют две различные трактовки. Одно из примечаний к финансовой отчетности говорит о том, что инвестиции в акции, которые мы удерживаем, чтобы временно инвестировать избыток денежных средств на счетах, оцениваются по справедливой стоимости, и что изменения в справедливой стоимости признаются в составе прибыли или убытка. В другом примечании сказано, что инвестиция в акции ключевого поставщика, которую мы удерживаем, оценивается по справедливой стоимости, и что изменения в справедливой стоимости признаются в составе прочего совокупного дохода (ПСД). Прибыль на акцию (ПНА) является ключевым показателем деятельности для “Омеги”, поэтому, пожалуйста, как можно обосновать использование двух различных подходов к учету инвестиций в долевые инструменты, произведенных одной и той же компанией. Также поясните, пожалуйста, какое влияние на ПНА может оказать отражение прибыли или убытка в составе ПСД, а не в составе прибыли или убытка. (6 баллов)

Вопрос второй

Я обратил внимание на то, что ПСД включает прибыль в сумме 64 миллиона долларов, относящуюся к переоценке нашего портфеля недвижимости. Я заглянул в примечания, чтобы удостовериться, что соответствующая сумма в 64 миллиона долларов добавлена к основным средствам. Однако примечание, поясняющее изменения в составе основных средств, отражает прирост стоимости от переоценки в размере 80 миллионов долларов. В одном из примечаний, которые я просматривал, присутствовала ссылка на налог, но я не вижу здесь никакой связи. Я знаю, что наша ставка налога равна 20%, и это могло бы объяснить разницу, но мы не будем платить никаких налогов по этой прибыли до тех пор, пока не продадим недвижимость. У нас нет намерения продавать какую-либо из них в обозримом будущем, поэтому какое отношение к этому имеет налог? Пожалуйста, поясните разницу между суммой прибыли 64 миллиона долларов, показанной в ПСД, и суммой прибыли в 80 миллионов долларов, добавленной к основным средствам. (6 баллов)

Вопрос третий

Мне известно, что 31 декабря 2016 года, мы купили новую дочернюю компанию, а потому ее результаты и чистые активы включены в нашу консолидированную отчетность за год, заканчивающийся 30 сентября 2017 года. Мне кажется, я помню из наших прошлых обсуждений, что датой окончания периода этой дочерней компании является 31 мая, а не 30 сентября. Как мы поступим при составлении консолидированной финансовой отчетности с тем фактом, что периоды заканчиваются в разные даты? Не следует ли нам дополнительно подготовить специальную информацию для этой дочерней компании при консолидации? (4 балла)

Вопрос четвертый

Как Вам известно, мой сын является собственником бизнеса, который поставляет нам очень небольшую часть комплектующих изделий, используемых нами в процессе производства. Этот бизнес – всего лишь один из ряда предприятий, поставляющих нам данные комплектующие, и их совокупное количество является для нас абсолютно незначительным. У меня вызвало большое удивление обнаружить, что подробности этих операций с бизнесом моего сына раскрыты в примечаниях к предварительной финансовой отчетности. Мне представляется это смешным, поскольку операции со значительно более значимыми поставщиками вовсе не раскрываются. Пожалуйста, представьте мне логическое обоснование этого примечания. (4 балла)

см. следующую страницу

Задание:

Представьте ответы на вопросы, поднятые управляющим директором. Вы должны подкрепить ответы ссылками на соответствующие Международные стандарты финансовой отчетности.

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

(20 баллов)

Конец Экзаменационной Работы