

## Отчет экзаменатора

Экзамен ДипИФР

декабрь 2012

### Общие замечания

Экзамен состоял из четырех вопросов, один из которых оценивался на 40 баллов, остальные три вопроса на 20 баллов каждый. Кандидаты должны были ответить на все четыре вопроса.

Большинство кандидатов (88%) ответили на все четыре вопроса. Было не много тех, кому не хватило экзаменационного времени. Если кандидат пропускал вопрос, то это свидетельствовало о недостатке знаний или плохой экзаменационной технике, а не о недостатке времени. Стоит отметить, что некоторые кандидаты плохо распределяют время экзамена между вопросами, пишут слишком много в ответе на один вопрос, а потом испытывают недостаток времени для ответа на оставшиеся вопросы. К примеру, некоторые кандидаты в своих работах на целый лист представили расшифровку используемых сокращений, аббревиатур. Такая расшифровка для ответа на вопросы не нужна.

Некоторые кандидаты невнимательно прочитали задания и представили неуместные ответы. Такие ответы заработали лишь незначительное количество баллов. Неразборчивый подчерк или плохая презентация ответа остаются проблемой для многих. Странно, но некоторые кандидаты представили ответы на вопросы, которые экзаменационный буклет не содержал.

В целом, кандидаты справились с заданиями лучше, чем в июне 2012.

Более половины баллов (51% как и в прошлой сессии) кандидаты набрали на первом вопросе. Во многом это связано со значимостью, которую придают кандидаты данному вопросу. Расчетные части экзамена были выполнены лучше, чем те, где требовалось подготовить выписки из финансовой отчетности. Стоит отметить, что вопрос №3а, теоретический по сути, был популярен среди кандидатов, ответы на него в целом были удовлетворительные.

### Комментарии по вопросам

#### Вопрос 1

Требовалось подготовить консолидированный отчет о совокупном доходе для группы с одним дочерним предприятием и долей в совместном предприятии. Приобретение доли в дочерней компании было осуществлено в начале отчетного периода, а приобретение доли в совместном предприятии в течение отчетного года. Кроме этого, вопрос требовал учета займа, предоставленного дочернему предприятию, дивидендов полученных, а также выплат на основе долевых инструментов руководящим сотрудникам.

В целом, результаты подготовки консолидированного отчета о совокупном доходе удовлетворительные. Кандидаты, ответившие на вопрос 1, получили в среднем 21,9 балла за ответ (т.е. более половины возможных баллов), а 10% кандидатов получили более 80% возможных за ответ баллов.

Те кандидаты, кто справился с учетом операции по обмену акциями и учетом отложенной компенсации, не испытывали трудностей с расчетом деловой репутации на консолидации. В целом как и на предыдущем экзамене, кандидаты хорошо справились с этой частью вопроса. Хорошо подготовленные кандидаты смогли набрать все баллы за

расчет обесценения деловой репутации. Тем не менее, есть кандидаты, для которых данные расчеты представляют большую сложность. В своих предыдущих отчетах я говорил, что данный аспект подготовки отчетности будет регулярно тестироваться на экзамене. Многие ошиблись при учете выплат на основе долевых инструментов, а также, к моему удивлению, при расчете обесценения инвестиции в Гамму. Некоторые кандидаты решили, выплата дивидендов данной инвестицией увеличивает ее прибыль.

Вопросы отражения реализации запасов внутри группы и корректировки справедливой стоимости не вызвали особых проблем у кандидатов. Лишь небольшое количество кандидатов не справились с этим заданием. Отложенный налог на корректировки справедливой стоимости корректно рассчитали кандидаты, показавший блестящий общий результат. Многие из тех кандидатов, кто не сделал данный расчет, набрали очень мало баллов за вопрос 1.

Многие ошиблись при распределении увеличения чистых активов после приобретения дочернего предприятия. Те кандидаты, кто справился с этим заданием и правильно рассчитал неконтролирующую долю участия, получили высокий балл.

Однако, для многих кандидатов подготовка финансовой отчетности остается сложным заданием.

## **Вопрос 2**

Требовалось подготовить ответ на три вопроса, заданные Вашим помощником, и рассчитать эффект трех операций компании на прибыль, отражаемую в финансовой отчетности:

### **а) Выдача займа поставщику**

Кандидаты распознали, что в соответствии с принципами МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» предоставленный заем следует учитывать как финансовый актив. Обычно финансовые активы учитываются по справедливой стоимости, однако при определенных условиях согласно МСФО (IFRS) 9 такой актив учитывается по амортизированной стоимости, используя метод эффективной ставки процента. Многие кандидаты не учли этот момент и не включили в первоначальную стоимость актива расходы, понесенные в связи с выпуском займа. Те кандидаты, кто правильно учел заем по методу эффективной ставки, корректно рассчитали ту часть финансовых доходов, которую необходимо признать в текущем периоде, а не в следующем периоде, когда поступит платеж по займу. Успешные кандидаты выявили, что информация о финансовых трудностях является объективным свидетельством обесценения финансового актива. Не все кандидаты корректно рассчитали чистый эффект операции на прибыль отчетного периода.

### **б) Начисление амортизации**

В целом, кандидаты продемонстрировали знания принципов МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», указав, что ошибкой признается ситуация, когда предприятие не начисляет существенные суммы амортизации. Ошибки исправляются ретроспективно через нераспределенную прибыль, путем пересчета входящего остатка нераспределенной прибыли в отчете о движении капитала, а не через прибыль периода. Не все кандидаты правильно скорректировали ошибку. Расчет годовой амортизации на комбинированный актив вызвал сложности, потому что срок службы компонента капитального ремонта был определен не верно. Многие кандидаты не распознали то, что ликвидационная стоимость второго компонента является бухгалтерской оценкой, которая должна пересматриваться на конец каждого отчетного периода.

с) Консультационные услуги клиенту

Большинство кандидатов, ответивших на данный вопрос, успешно применили принципы МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» и корректно определили три условия признания резерва.

Многие кандидаты отметили, что поданный против компании иск является обязательством в финансовой отчетности, однако не все оценили обязательство в сумме наиболее вероятного исхода.

Успешные кандидаты корректно рассчитали сумму резерва по иску клиента и эффект на прибыль. Кандидаты верно указали то, что страховое покрытие является отдельным событием и представляет собой условный актив. Условный актив на отчетную дату не признается, поскольку еще нет обоснованной уверенности в получении платежа от страховой компании. Информация о вероятных сроках и сумме возмещения раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности.

На вопрос 2 хорошо ответила треть кандидатов. Однако стоит напомнить, что для успешного ответа на вопрос, кандидаты должны подкреплять расчеты уместными пояснениями.

### Вопрос 3

Данный вопрос был популярным среди кандидатов (96% кандидатов решали его), но лишь 15% кандидатов успешно с ним справились, набрав более половины возможных баллов.

В части (а) требовалось прокомментировать МСФО (IAS) 18 «Выручка», в частности указать критерии признания выручки от реализации товаров и оказания услуг, а также назвать принципы, лежащие в основе оценки выручки.

Пояснения часто были длинными и не всегда уместными. Не все кандидаты указали, что выручка от оказания услуг может признаваться только в том случае, если стадия завершенности операции по состоянию на отчетную дату может быть надежно определена. И не все кандидаты смогли справиться с частью (b).

В части (b) вопроса требовалось выполнить ряд расчетов и применить теорию, представленную в первой части, для определения общей суммы выручки, которую компания должна признать за отчетный год, а также определения суммы и характера активов, относящихся к операциям. Кандидаты должны были представить уместные пояснения, подкрепляющие расчеты.

i) Поставка автомобилей торговому посреднику

Многие кандидаты корректно указали то, что данная операция фактически передает торговому посреднику все риски и выгоды, связанные с правом собственности на автомобили. Однако не все отметили, что итоговая цена, выставяемая в счете, основывается на рыночной стоимости товаров на дату поставки, а не на дату выставления счета. Демонстрационный сбор, который по сути является процентом за предоставленный товарный кредит в виде автомобилей, признается финансовым доходом. Расчет финансового дохода вызвал сложности у кандидатов.

ii) Консультационные услуги другим компаниям

Большинство тех, кто решал данный вопрос, правильно указали, что компания может признать выручку по договору, так как цена данного договора и связанные с ним затраты

известны, клиент имеет хорошую платежную историю и стадия завершенности проекта может быть определена. К моему удивлению, не все кандидаты смогли справиться с расчетом дисконтированной стоимости выручки.

Некоторые кандидаты не смогли подготовить необходимые пояснения к расчетам и потеряли баллы на этой части вопроса. Представление ответов на вопрос было неудовлетворительным.

Можно сделать вывод, что МСФО (IAS) 18 остается сложным стандартом для кандидатов, особенно в части применения теории.

#### **Вопрос 4**

На этот вопрос хорошо ответили те кандидаты, у кого осталось достаточно времени на решение этого вопроса и те, кто выбрал этот вопрос в качестве приоритетного. Для остальных кандидатов вопрос оказался сложным, потому что необходимо было выполнить ряд расчетов.

В части (а) кандидаты должны были показать и объяснить, как предполагаемая продажа подразделения будет отражаться в финансовой отчетности. Кроме этого, необходимо было указать, когда соответствующие операции должны признаваться непосредственно в отчете о финансовом положении или отчете о совокупном доходе, а когда в примечаниях к отчетности.

Большинство кандидатов, решавших вопрос, назвали критерии признания актива, предназначенного на продажу, и указали, что такие активы оцениваются по их текущей балансовой стоимости, или по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу в зависимости от того, какая из сумм будет меньше. Не многие кандидаты корректно рассчитали убыток от обесценения актива, который уменьшает балансовую стоимость актива и относится на деловую репутацию.

Только некоторые кандидаты отметили, что корректировка оценки поступлений от продажи подразделения, не приводит к восстановлению ранее признанного убытка от обесценения, отнесенного на деловую репутацию.

Подготовка необходимых пояснений и в этом вопросе вызвала сложности. Кандидаты указали, что активы подразделения должны быть представлены отдельно от других активов в отчете о финансовом положении. Однако не отметили то, что основные классы активов раскрываются отдельно непосредственно в отчете о финансовом положении или в примечаниях.

В отчете о совокупном доходе отражаются одной суммой прибыль или убыток подразделения после налогообложения и убыток от обесценения, возникающий в результате переоценки подразделения при его классификации как предназначенного для продажи. Далее анализ этой единой суммы может быть представлен непосредственно в отчете о совокупном доходе или раскрываться в примечаниях к финансовой отчетности.

В части (b) кандидаты должны были показать влияние аренды земли и последующего строительства завода на финансовую отчетность компании. Большинство кандидатов указали, что платежи за аренду земельного участка, на котором будет построен завод, отражаются в отчете о совокупном доходе в течение срока аренды на протяжении 30 лет. Однако не все кандидаты смогли корректно рассчитать совокупный арендный платеж и арендный платеж за отчетный год.

Не все кандидаты указали, что поврежденные материалы должны быть списаны на расходы, а прочие затраты на строительство завода, должны быть включены в

первоначальную стоимость завода. Презентация данных в отчете о финансовом положении была сделана неудовлетворительно.

Только успешные кандидаты справились с расчетом финансовых расходов, которые должны быть капитализированы до даты, когда актив готов к использованию. Расчет амортизации за год, а также выделение краткосрочной и долгосрочной части обязательств по аренде, традиционно вызвали сложности у кандидатов.

Пояснения и подтверждающие расчеты к ответу в целом были длинными и в то же время недостаточными.

### **Финальные комментарии**

Многие комментарии, сделанные мной в предыдущих отчетах, остаются актуальными.

Часто расчеты не содержат необходимых пояснений. Кандидаты не всегда могут пояснить принцип учета и сделать правильный расчет.

Представление ответа также вызывает сложность у многих кандидатов, несмотря на то, что это позволяет заработать относительно легкие баллы в дополнение к расчетным баллам. К сожалению, многие кандидаты теряют эти ценные баллы, потому что они не уделяют достаточно внимания подготовке выписок из финансовой отчетности.

Советую сфокусировать учебные программы на тех стандартах, которые представляют сложность при практическом применении. Часто кандидаты знают теорию, но не могут ее применить, особенно в отношении альтернативных методов учета, которые разрешает стандарт.

Однако не стоит в учебных программах игнорировать и прочие стандарты, к примеру МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», который часто тестируется.

Экзамен показал, что растет число кандидатов, которые натренированы на правильное прочтение и понимание требований задания. Всё больше кандидатов стало понимать, что приоритет надо отдавать первому вопросу экзамена, который позволяет набрать 35-40 баллов. Однако некоторые кандидаты собирают только «гарантированные» баллы по первому вопросу, а затем переключаются на остальные вопросы, расставляя собственные приоритеты. Те кандидаты, которые принимают за вопрос 1 после ответа на другие вопросы, обычно набирают меньше баллов.

Хочу подчеркнуть, что кандидаты, которые приходят сдавать экзамен ДипИФР, должны четко знать преимущества Международных Стандартов Финансовой Отчетности для компаний, привлекающих финансирование на международных рынках капитала.