

# Диплом по Международным Стандартам Финансовой Отчетности

Примерный Экзамен, применимый  
начиная с декабря 2019 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.**

# IFR DIPLOMA

Think Ahead

**ACCA**

Ассоциация  
Сертифицированных  
Присяжных Бухгалтеров

**Это пустая страница.  
Экзаменационное задание начинается на странице 3.**

**ВСЕ ЧЕТЫРЕ вопроса являются ОБЯЗАТЕЛЬНЫМИ для ответа**

- 1 «Альфа», являющаяся материнской компанией для дочерней компании «Бета», готовит консолидированный отчет о финансовом положении на 30 сентября 20X7 года. Предварительные отчеты о финансовом положении «Альфы» и «Беты» представлены ниже:

	<b>«Альфа» \$'000</b>	<b>«Бета» \$'000</b>
<b>Активы</b>		
<b>Долгосрочные активы:</b>		
Основные средства (Прим. 1)	731,200	310,000
Инвестиции (Прим. 1)	249,500	0
	<u>980,700</u>	<u>310,000</u>
<b>Краткосрочные активы:</b>		
Запасы	140,000	85,000
Дебиторская задолженность по основной деятельности (Прим. 2)	95,000	70,000
Денежные средства и их эквиваленты (Прим. 2)	16,000	13,000
	<u>251,000</u>	<u>168,000</u>
<b>Итого активы</b>	<u>1,231,700</u>	<u>478,000</u>
<b>Собственный капитал и обязательства</b>		
<b>Собственный капитал</b>		
Акционерный капитал (номинал акции 1 доллар)	240,000	120,000
Нераспределенная прибыль	550,700	168,000
Прочие компоненты собственного капитала (Прим. 1 и 3)	202,000	0
<b>Итого собственный капитал</b>	<u>992,700</u>	<u>288,000</u>
<b>Долгосрочные обязательства:</b>		
Долгосрочные заимствования	100,000	70,000
Отложенный налог	59,000	38,000
<b>Итого долгосрочные обязательства</b>	<u>159,000</u>	<u>108,000</u>
<b>Краткосрочные обязательства:</b>		
Кредиторская задолженность по основной деятельности и прочая кредиторская задолженность	60,000	52,000
Краткосрочные заимствования	20,000	30,000
<b>Итого краткосрочные обязательства</b>	<u>80,000</u>	<u>82,000</u>
<b>Итого обязательства</b>	<u>240,000</u>	<u>210,000</u>
<b>Итого собственный капитал и обязательства</b>	<u>1,231,700</u>	<u>478,000</u>

**Примечание 1 – Инвестиции «Альфы»**

Цифра инвестиций «Альфы» в ее отдельной финансовой отчетности складывается из следующих компонентов:

	<b>\$'000</b>
Инвестиции в компанию «Бета» (см. Прим. (i) ниже)	236,500
Другие инвестиции в долевые инструменты (см. Прим. (ii))	13,000
	<u>249,500</u>

### **Примечание (i) – Инвестиции «Альфы» в компанию «Бета»**

1 октября 20X4 года «Альфа» приобрела 90 млн. акций компании «Бета» путем обмена двух акций «Альфы» на каждые три приобретенных акций «Беты». На 1 октября 20X4 года рыночная стоимость одной акции «Альфы» равнялась 3 долларам 90 центам. «Альфа» понесла расходы в сумме 2 млн. 500 тыс. долларов, непосредственно относящиеся к покупке «Беты». «Альфа» включила эти расходы в балансовую стоимость своей инвестиции в компанию «Бета» в свой индивидуальный отчет о финансовом положении. Данные расходы включали:

- 1 млн. долларов – расходы по выпуску собственных акций.
- 1 млн. 500 тыс. долл. – расходы по проведению проверки должной добросовестности.

На 1 октября 20X4 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 20X4 года. При этом было выявлено следующее:

- Собственный земельный участок балансовой стоимостью 150 миллионов долларов имел предполагаемую справедливую стоимость 210 миллионов долларов. На 30 сентября 20X7 года земельный участок все еще находился в собственности «Беты».
- Балансовая стоимость машин и оборудования составляла 121 млн. долларов, а их справедливая стоимость оценивалась в 145 млн. долларов. Предполагаемый остаточный срок полезной службы этих машин на 1 октября 20X4 года составлял четыре года.
- Справедливая стоимость фирменного наименования, относящегося к компании «Бета», составляла 25 млн. долл. Это фирменное наименование не было признано в отдельной финансовой отчетности «Беты», поскольку оно представляло собой внутреннюю разработку. Руководство «Альфы» посчитало, что срок полезной службы этого фирменного наименования равняется 25 годам, начиная с 1 октября 20X4 года.
- Данные 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 налога, применяемая к временным разницам, равна 20%.

1 октября 20X4 года руководство «Альфы» провело первоначальную оценку неконтролирующей доли участия в компании «Бета» по ее справедливой стоимости на эту дату. На 1 октября 20X4 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 (ii) – Другие инвестиции «Альфы» в долевые инструменты**

Данные инвестиции классифицированы как 'оцениваемые по справедливой стоимости в составе прибыли или убытка'. Справедливая стоимость этих инвестиций на 30 сентября 20X7 года составляла 13 млн. 800 тыс. долларов.

### **Примечание 2 – Внутригрупповые торговые операции**

«Альфа» предоставляет компании «Бета» услуги по управлению и требует ежемесячной оплаты этих услуг. 29 сентября 20X7 года «Бета» сделала в пользу «Альфы» платеж в сумме 8 млн. долларов, чтобы погасить сумму задолженности перед «Альфой» на эту дату. Данный платеж был получен «Альфой» и отражен в учете 2 октября 20X7 года.

### **Примечание 3 – Платеж, основанный на акциях**

1 октября 20X5 года «Альфа» предоставила каждому из 200 руководящих работников опцион на покупку 100,000 акций в период между 30 сентября 20X8 года и 31 декабря 20X8 года. Опционы должны перейти 30 сентября 20X8 года при условии, что соответствующие менеджеры будут продолжать работать в компании в течение трехлетнего периода перехода, истекающего на эту дату. С 1 октября 20X5 года ожидания в отношении числа менеджеров, к кому перейдут опционы, изменялись следующим образом:

<b>Дата</b>	<b>Ожидаемое число менеджеров, которым перейдут опционы</b>
1 октября 20X5	200
30 сентября 20X6	180
30 сентября 20X7	190

В процессе подготовки финансовой отчетности «Альфы» за год, заканчивающийся 30 сентября 20X6 года, руководство «Альфы» дебетовало нераспределенную прибыль и кредитовало прочие компоненты собственного капитала на надлежащую сумму, согласно требованиям МСФО (IFRS) 2 – *Платеж, основанный на акциях*. Руководство «Альфы» не делало дополнительных записей в отношении данного соглашения в предварительной финансовой отчетности за год, заканчивающийся 30 сентября 20X7 года.

На 1 октября 20X5 года справедливая стоимость одного опциона оценивалась в 1 доллар 20 центов. Справедливая стоимость такого же опциона на 30 сентября 20X6 и 20X7 года оценивалась, соответственно, в 1 доллар 25 центов и 1 доллар 30 центов.

**Задание:**

**Используя предварительные отчеты о финансовом положении компании «Альфа» и ее дочерней компании «Бета» на 30 сентября 20X7 года, а также дополнительную информацию, представленную в Примечаниях 1–3, подготовьте консолидированный отчет о финансовом положении компании «Альфа» по состоянию на 30 сентября 20X7 года.**

**Примечание: Все вычисления следует округлять до одной тысячи долларов.**

**(25 баллов)**

- 2 Отчетный год компании «Гамма» заканчивается 30 сентября 20X7 года, и у нее имеется три незавершенных события, которые должны быть отражены в финансовой отчетности. Информация о них приведена в следующих примечаниях:

### **Примечание 1 – Контракт на покупку нового оборудования**

1 июля 20X7 года «Гамма» заключила контракт с зарубежным поставщиком. По условиям контракта поставщик изготавливает машину для использования «Гаммой» и доставляет машину «Гамме» 31 декабря 20X7 года. Договорная цена изготовления машины составляет 20 млн. гроутов (валюта поставщика). Счет подлежит оплате 31 января 20X8 года.

1 июля 20X7 года «Гамма» заключила договор форвардной покупки 20 млн. гроутов. Датой расчетов по данной форвардной покупке иностранной валюты было установлено 31 января 20X8 года. «Гамма» намерена использовать эту форвардную покупку в качестве хеджирования ожидаемого оттока денежных средств, возникающего в соответствии с заключенным контрактом при оплате за машину 31 января 20X8 года.

«Гамма» намерена использовать учет хеджирования для этого соглашения, насколько это возможно в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). «Гамма» подготовила всю соответствующую документацию, необходимую в целях осуществления учета хеджирования в случае выполнения квалификационных условий.

Информация, относящаяся к контракту и к форвардной покупке валюты, приведена ниже:

- Увеличение ожидаемых денежных потоков, возникающих в соответствии с условиями контракта из-за изменений рыночной конъюнктуры в период между 1 июля 20X7 года и 30 сентября 20X7 года, равно 2 млн. 600 тыс. долларов.
- Положительная справедливая стоимость форвардного контракта на покупку иностранной валюты на 30 сентября 20X7 года равна 2 млн. 700 тыс. долларов. (9 баллов)

### **Примечание 2 – Покупка запасов у зарубежного поставщика**

1 августа 20X7 года «Гамма» закупила некоторый объем запасов у зарубежного поставщика, чьей функциональной валютой являлся динар. Общая цена покупки составляла 3 млн. 600 тыс. динаров. По условиям договора «Гамма» оплачивает товар двумя частичными платежами. Первый платёж в размере 1 млн. 260 тыс. динаров причитался к уплате 15 сентября 20X7 года, а второй платёж в размере 2 млн. 340 тыс. динаров причитался к уплате 30 октября 20X7 года. Оба платежа были произведены в надлежащие даты. «Гамма» не предпринимала никаких действий в целях хеджирования валютного риска, возникающего в связи с этой операцией. «Гамма» продала 60% данных запасов до 30 сентября 20X7 года по общей цене продажи в размере 480 тыс. долларов. Вся выручка от продажи причиталась к получению в долларах. После 30 сентября 20X7 года «Гамма» продала оставшуюся часть запасов, причём выручка от продажи превышала их себестоимость.

Соответствующие обменные курсы приведены ниже:

- 1 августа 20X7 года – 6.0 динаров за 1 доллар.
- 15 сентября 20X7 года – 6.3 динара за 1 доллар.
- 30 сентября 20X7 года – 6.4 динара за 1 доллар. (11 баллов)

### **Примечание 3 – Дебиторская задолженность предприятия Z**

30 сентября 20X7 года предприятие Z имело задолженность в размере 10 млн. долларов перед «Гаммой». Задолженность подлежала уплате 30 октября 20X7 года. Предприятие Z является покупателем в течение многих лет и имеет отличную кредитную историю. На 30 сентября 20X7 года не было основания полагать, что предприятие Z окажется неспособным заплатить 10 млн. долларов, которые оно было должно «Гамме», к 30 октября 20X7. Однако 20 октября 20X7 года пожар в том месте, где предприятие Z осуществляло свою деятельность, поставил под значительное сомнение его статус как действующего предприятия. (5 баллов)

**Задание:**

**Объясните и покажите, каким образом указанные выше три события будут отражаться в финансовой отчетности компании «Гамма» за год, заканчивающийся 30 сентября 20X7 года. Баллы будут даваться КАК за цифры, ТАК И за пояснения.**

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

**(25 баллов)**

- 3 Компания «Дельта», чей отчетный год заканчивается 30 сентября 20X7 года, применяет МСФО (IFRS) 16 – *Аренда* при отражении в финансовой отчетности операций по аренде. Нижеследующая информация приводится в Примечаниях:

**Примечание 1 – Аренда недвижимости**

1 октября 20X6 года «Дельта» взяла в аренду недвижимость сроком на десять лет. Арендные платежи составляли 500 тыс. долларов, уплачиваемые ежегодно в конце года – первый платеж осуществлялся 30 сентября 20X7 года. При организации аренды «Дельта» понесла первоначальные прямые затраты в сумме 60 тыс. долларов. Годовая процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, составляла 10%. Приведенная стоимость 1 доллара к уплате в конце каждого года в течение 10-ти летнего периода по годовой ставке дисконтирования, равной 10%, составляет 6.145 долларов. (8 баллов)

**Примечание 2 – Продажа с обратной арендой**

1 апреля 20X7 года «Дельта» продала недвижимость третьей стороне, выручив 4 млн. 500 тыс. долларов. Балансовая стоимость недвижимости в финансовой отчетности «Дельты» на 1 октября 20X6 года равнялась 17 млн. 500 тыс. долларов (амортизируемый компонент – 12 млн. долларов), а предполагаемый срок полезной службы составлял 20 лет.

1 апреля 20X7 года «Дельта» получила от третьей стороны недвижимость обратно в аренду сроком на 10 лет. Годовая процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, равнялась 10%. Ежегодный арендный платеж в сумме 732 тыс. 300 долларов подлежал уплате в конце года.

Продажа недвижимости «Дельтой» не представляет собой удовлетворение соответствующей обязанности к исполнению, согласно требованиям МСФО (IFRS) 15 – *Выручка по договорам с покупателями*. (9 баллов)

**Задание:**

- (a) Объясните, какие требования МСФО (IFRS) 16 – *Аренда* – содержит для арендатора по признанию и оценке прав и обязательств по договорам аренды. (4 балла)

- (b) Объясните исключения к обычным требованиям, изложенным вами в задании (a).

**Примечание:** Ваш ответ должен коротко описать учетную трактовку, требуемую в случае таких исключений, и, где это необходимо, приводить пример активов, к которым могли быть применимы эти исключения. (4 балла)

- (c) Объясните и покажите, каким образом операции, описанные в примечаниях 1 и 2, будут отражены в финансовой отчетности компании «Дельта» за год, заканчивающийся 30 сентября 20X7 года.

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

(25 баллов)



**Это пустая страница.  
Вопрос 4 начинается на странице 10.**

- 4 Ваш генеральный директор поставил ряд вопросов в отношении применения различных стандартов МСФО.

**Вопрос первый – Отчетность по сегментам**

Я обратил внимание на то, что примечания, относящиеся к операционным сегментам в консолидированной отчетности, похоже, основаны на географическом расположении клиентов группы. Я являюсь неисполнительным директором другой крупной публичной компании, и примечания относительно сегментов в ее консолидированной финансовой отчетности основаны на типе реализуемой продукции. Также, некоторые из наших более крупных дочерних компаний имеют покупателей, расположенных в более чем одном географическом регионе, и тем не менее, они не представляют каких бы то ни было примечаний по сегментам в своей отдельной финансовой отчетности. Мне бы также хотелось увидеть примечания по сегментам, представленные в отдельной отчетности дочерних компаний. Мне, действительно, непонятны эти несоответствия, учитывая, что все данные финансовые отчетности подготовлены с использованием МСФО. Пожалуйста, поясните причины этих очевидных несоответствий. (6 баллов)

**Вопрос второй – Учетные политики и бухгалтерские оценки**

Я недавно услышал, как кто-то рассказывал про учетные политики и бухгалтерские оценки. Он сказал, что когда в них вносятся изменения, то в ряде случаев изменение делается ретроспективно, а иногда оно делается перспективно. Пожалуйста, поясните различие между учетной политикой и бухгалтерской оценкой и приведите мне пример каждой из них. Пожалуйста, поясните также различие между ретроспективной и перспективной корректировками и то, каким образом это применяется к учетным политикам и бухгалтерским оценкам. (7 баллов)

**Вопрос третий – Новое дочернее предприятие, принимающее стандарты МСФО**

Как вам известно, недавно мы купили новую дочернюю компанию. Эта дочерняя компания всегда готовила свою финансовую отчетность в долларах, но впервые использовала МСФО в своей финансовой отчетности за год, заканчивающийся 30 сентября 20X7 года. В предыдущие периоды они применяли местные стандарты. Это означает, что сравнительные показатели (они представляют сравнительные цифры только за один год), взятые из прошлогодней финансовой отчетности, будут основаны на местных стандартах, а не на МСФО. Каким образом я могу удостовериться, что мы сравниваем сопоставимые величины в отдельной финансовой отчетности дочерней компании за текущий год? Пожалуйста, дайте мне только общую процедуру, но не углубляйтесь в какие-либо специальные моменты, касающиеся исключений. (7 баллов)

**Вопрос четвертый – Переоценка портфеля недвижимости**

Рассматривая отчет о прочем совокупном доходе (ПСД), я обратил внимание на то, что он 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 отчете о ПСД, и суммой прибыли в 80 миллионов долларов, добавленной к основным средствам. (5 баллов)

**Задание:**

**Представьте ответы на вопросы, поставленные генеральным директором. Вы должны подкрепить ответы ссылками на соответствующие Международные стандарты финансовой отчетности.**

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

**(25 баллов)**

**Конец Экзаменационной Работы**

---

# ОТВЕТЫ

---

**1 Консолидированный отчет о финансовом положении компании «Альфа» по состоянию на 30 сентября 20X7 года**

(Все нижеследующие цифры в тыс. долларов)

	\$'000
<b>Активы</b>	
<b>Долгосрочные активы:</b>	
Основные средства (731,200 + 310,000 + (60,000 (Выч. 1) + 6,000 (Выч. 1)))	1,107,200
Гудвил (Выч. 2)	37,300
Нематериальные активы (Выч. 1)	22,000
Инвестиции	13,800
	<u>1,180,300</u>
<b>Краткосрочные активы:</b>	
Запасы (140,000 + 85,000)	225,000
Дебиторская задолженность по основной деятельности (95,000 + 70,000 – 8,000 (денежные средства в пути))	157,000
Денежные средства и их эквиваленты (16,000 + 13,000 + 8,000 (денежные средства в пути))	37,000
	<u>419,000</u>
<b>Итого активы</b>	<u><u>1,599,300</u></u>
<b>Собственный капитал и обязательства</b>	
<b>Собственный капитал, приходящийся на акционеров материнской компании</b>	
Акционерный капитал (номинал акции 1 доллар)	240,000
Нераспределенная прибыль (Выч. 4)	610,400
Прочие компоненты собственного капитала (Выч. 6)	209,000
	<u>1,059,400</u>
Неконтролирующая доля участия (Выч. 3)	93,300
<b>Итого собственный капитал</b>	<u>1,152,700</u>
<b>Долгосрочные обязательства:</b>	
Долгосрочные заимствования (100,000 + 70,000)	170,000
Отложенный налог (Выч. 7)	114,600
<b>Итого долгосрочные обязательства</b>	<u>284,600</u>
<b>Краткосрочные обязательства:</b>	
Кредиторская задолженность по основной деятельности и прочая кредиторская задолженность (60,000 + 52,000)	112,000
Краткосрочные заимствования (20,000 + 30,000)	50,000
<b>Итого краткосрочные обязательства</b>	<u>162,000</u>
<b>Итого собственный капитал и обязательства</b>	<u><u>1,599,300</u></u>

**Вычисление 1 – Таблица чистых активов «Беты»**

	1 октября 20X4 года \$'000	30 сентября 20X7 года \$'000
Акционерный капитал	120,000	120,000
Нераспределенная прибыль:		
Из отчетности «Беты»	60,000	168,000
Корректировки до справедливой стоимости:		
Земельный участок (210,000 – 150,000)	60,000	60,000
Машины и оборудование (145,000 – 121,000)	24,000	6,000
Фирменное наименование	25,000	22,000
Отложенный налог, возникший в результате корректировок до справедливой стоимости:		
На дату покупки (20% (60,000 + 24,000 + 25,000))	(21,800)	
На конец года (20% (60,000 + 6,000 + 22,000))		(17,600)
<b>Чистые активы для консолидации</b>	<u>267,200</u>	<u>358,400</u>

Увеличение чистых активов в период после покупки = 91,200 (358,400 – 267,200).

**Вычисление 2 – Гудвил, возникший при консолидации «Беты»**

	<b>\$'000</b>
Стоимость инвестиции (90,000 x 2/3 x 3 долл. 90 центов)	234,000
Неконтролирующая доля участия на дату приобретения (30,000 x 2 долл. 35 центов)	70,500
Чистые активы на дату приобретения (Выч. 1)	<u>(267,200)</u>
	<u>37,300</u>

**Вычисление 3 – Неконтролирующая доля участия в компании «Бета»**

	<b>\$'000</b>
На дату покупки (Выч. 2)	70,500
25% доля увеличения чистых активов после покупки – 91,200 (Выч. 1)	<u>22,800</u>
	<u>93,300</u>

**Вычисление 4 – Нераспределенная прибыль**

	<b>\$'000</b>
«Альфа» – из предварительного ОФП	550,700
Корректировка на расходы по проведению проверки должной добросовестности при покупке «Беты»	(1,500)
Корректировка на переоценку инвестиций, учитываемых по СС через ОПУ (13,800 – 13,000)	800
Корректировка по расходу для выплаты, основанной на акциях (Выч. 4) «Бета» – 75% x 91,200 (Выч. 1)	<u>(8,000)</u>
	<u>610,400</u>

**Вычисление 5 – Дополнительное начисление для выплаты, основанной на акциях**

	<b>\$'000</b>
Исходящее сальдо требуемого начисления нарастающим итогом (190 x 100,000 x 1 долл. 20 центов x 2/3)	15,200
Входящее сальдо уже признанное (180 x 100,000 x 1 долл. 20 центов x 1/3)	<u>(7,200)</u>
Таким образом, дополнительное начисление равняется	<u>8,000</u>

**Вычисление 6 – Прочие компоненты собственного капитала**

	<b>\$'000</b>
«Альфа» – из предварительного ОФП	202,000
Расходы по выпуску акций для покупки «Беты»	(1,000)
Корректировка, вызванная выплатой, основанной на акциях (Выч. 6)	<u>8,000</u>
	<u>209,000</u>

**Вычисление 7 – Отложенный налог**

	<b>\$'000</b>
«Альфа» + «Бета» – из предварительного ОФП	97,000
По корректировкам до справедливой стоимости в компании «Бета» на конец года (Выч. 1)	<u>17,600</u>
	<u>114,600</u>

**2 Примечание 1 – Договор на покупку новой машины**

Согласно принципов МСФО (IFRS) 9 – *Финансовые инструменты*, компании «Гамма» разрешается применять учёт хеджирования при отражении отношений хеджирования в своей финансовой отчетности, поскольку:

- Подготовлена соответствующая документация.
- Присутствует чёткая экономическая взаимосвязь между хеджируемыми денежными потоками и инструментом хеджирования.
- «Гамма» совершает форвардную покупку в объеме, точно соответствующем требуемой сумме иностранной валюты.

Инструмент хеджирования является производным финансовым инструментом. Производные инструменты, как правило, оцениваются по справедливой стоимости в финансовой отчетности, а изменения в справедливой стоимости признаются в составе прибыли или убытка.

30 сентября 20X7 года производный инструмент будет признаваться «Гаммой» в финансовой отчетности как краткосрочный актив по его справедливой стоимости в сумме 2 млн. 700 тысяч долларов, а изменения в справедливой стоимости – в отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе.

В качестве объекта хеджирования определены изменения в ожидаемых денежных потоках, возникающих по договору. В году, заканчивающемся 30 сентября 20X7 года, изменения в ожидаемых денежных потоках, возникающих в соответствии с договором, не будут признаваться, поскольку этот договор представляет собой договор к исполнению (в котором установленные двумя сторонами условия должны быть выполнены в более позднюю дату).

Поскольку документация по хеджированию свидетельствует, что объектом хеджирования служат изменения в ожидаемых денежных потоках, используется учет хеджирования денежных потоков. В данном случае это включает сравнение изменений в стоимости производного инструмента (признанного в качестве инструмента хеджирования) с (непризнанными) изменениями в стоимости ожидаемых денежных потоков, возникающих по договору.

В пределах, в которых изменения в стоимости производного инструмента не превышают изменения в стоимости ожидаемых денежных потоков (эффективная часть хеджирования), изменение в стоимости производного инструмента признается в составе прочего совокупного дохода, а не в составе прибыли или убытка.

Однако, любое избыточное хеджирование приведет к ситуации, когда все прибыли или убытки, возникшие по инструменту хеджирования и относящиеся к избыточному хеджированию (неэффективной части хеджирования) будут незамедлительно признаваться в составе прибыли или убытка.

В данном случае суммарная прибыль от справедливой стоимости производного инструмента между 31 июля 20X7 года и 30 сентября 20X7 года составит 2 млн. 700 тысяч долларов. В тот же самый период изменение в стоимости ожидаемых денежных потоков, возникающих по договору, равно 2 млн. 600 тыс. долларов. Поэтому 2 млн. 600 тыс. долл. прибыли по производному инструменту будут признаны в составе прочего совокупного дохода, а остаток в сумме 100 тыс. долларов – в составе прибыли или убытка.

#### **Примечание 2 – Покупка запасов у зарубежного поставщика**

Согласно принципов МСФО (IAS) 21 – *Влияние изменений валютных курсов* – покупка запасов 1 августа 20X7 года будет отражена в учете с использованием текущего обменного курса на эту дату. Поэтому «Гамма» признает покупку и связанную с ней кредиторскую задолженность в сумме 600 тыс. долларов (3 млн. 600 тыс. динаров/6).

«Гамма» признает выручку в размере 480 тыс. долларов в отчете о прибылях и убытках, поскольку товары стоимостью 480 тыс. долларов были проданы до 30 сентября 20X7 года. Одновременно, «Гамма» признает 360 тыс. долларов (600 тыс. долл. x 60%) в себестоимости, поскольку признана выручка в размере 480 тыс. долларов.

Исходящее сальдо запасов товаров, купленных у иностранного поставщика, составит 240 тыс. долларов (600 тыс. долл. – 360 тыс. долл.) и будет признаваться в качестве краткосрочного актива. Эта сумма не будет пересчитываться, поскольку запасы являются немонетарным активом.

Платеж в сумме 1 млн. 260 тыс. динаров, произведенный 15 сентября 20X7 года, будет отражен с использованием текущего обменного курса на эту дату. Поэтому платеж будет учтен в сумме 200 тыс. долларов (1 млн. 260 тыс. динаров/6 долл. 30 центов).

Исходящее сальдо кредиторской задолженности в сумме 2 млн. 340 тыс. динаров (3 млн. 600 тыс. динаров – 1 млн. 260 тыс. динаров) является монетарной статьей, поэтому будет пересчитано по обменному курсу, действующему на конец года (6.4 динара за 1 доллар). Поэтому исходящее сальдо кредиторской задолженности (отраженное в составе краткосрочных обязательств) равно 365 тыс. 625 долларов (2 млн. 340 тыс. динаров/6.4 долл.).

Разница между первоначально признанной суммой кредиторской задолженности (600 тыс. долл.) и признанным впоследствии платежом (200 тыс. долларов) составляет 400 тыс. долларов. Поскольку исходящее сальдо кредиторской задолженности равно 365 тыс. 625 долларов (см. выше), «Гамма» получила прибыль от курсовой разницы в сумме 34 тыс. 375 долларов (400 тыс. долл. – 365 тыс. 625 долл.). Эта прибыль признается в отчете о прибылях и убытках либо в категории прочего дохода, либо как уменьшение себестоимости.

#### **Примечание 3 – Дебиторская задолженность предприятия Z**

Сомнения в отношении статуса действующего предприятия покупателя обычно рассматриваются как достаточное, *при отсутствии опровержения*, доказательство того, что любая дебиторская задолженность по основной деятельности подверглась обесценению. В таких обстоятельствах подходящим обычно считается создание оценочного резерва на обесценение в размере, равном ожидаемым потерям.

Однако МСФО (IFRS) 9 – *Финансовые инструменты* – требует проведения оценки обесценения **на отчетную дату**.

На отчетную дату статус действующего предприятия Z не подвергался сомнению, потому в данном случае не требуется никакого оценочного резерва на обесценение.

Однако, информация об ухудшении статуса действующего предприятия Z после отчетной даты является некорректирующим событием после отчетной даты.

Таким образом, в то время как оценочный резерв на обесценение не является необходимым, будет необходимо раскрыть детали событий от 20 октября, произошедших в бизнесе предприятия Z, и их воздействие на взыскание дебиторской задолженности «Гаммы».

- 3 (a) МСФО (IFRS) 16 – *Аренда* – требует, чтобы арендаторы с началом срока аренды признавали актив в форме права пользования и связанное с ним обязательство. Первоначальной оценкой актива в форме права пользования и обязательства по аренде служит приведенная стоимость минимальных арендных платежей. Ставкой дисконтирования, используемой для оценки приведенной стоимости минимальных арендных платежей, является процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды – по существу, доходность, получаемая арендатором по арендованному активу. (**Примечание:** Если эта ставка недоступна для арендатора, то вместо нее может быть использована коммерческая процентная ставка). Актив в форме права пользования в дальнейшем амортизируется в соответствии с МСФО (IAS) 16 – *Основные средства* (при допущении, что это материальный актив). Обязательство по аренде в действительности трактуется как финансовое обязательство, оцениваемое по амортизированной стоимости с использованием процентной ставки, подразумеваемой в договоре аренды, в качестве эффективной процентной ставки.
- (b) Краткосрочная аренда – это аренда, для которой срок аренды составляет не более 12 месяцев на дату начала аренды. Арендаторы могут предпочесть учетную трактовку краткосрочной аренды в виде признания арендных платежей в качестве расходов в течение срока аренды, вместо признания ‘актива в форме права пользования’ и обязательства по аренде. Аналогичный выбор – в индивидуальном порядке – может быть сделан в отношении т.н. ‘активов низкой стоимости’. Примерами активов, в основе которых лежат предметы с низкой стоимостью, могут служить планшеты, персональные компьютеры, небольшие предметы офисной мебели, телефоны.

**(Примечание: оценивается любое обоснованное описание актива ‘низкой стоимости’.)**

**(c) Примечание 1 – Аренда недвижимости**

Первоначальная сумма актива в виде права использования и арендного обязательства составит 3,072,500 (500,000 x 6.145) долларов. Первоначальные прямые затраты арендатора добавляются к активу в форме права использования, что составит первоначальную балансовую сумму 3,132,500 (3,072,500 + 60,000) долларов.

Амортизация будет начисляться в течение 10-летнего периода, поэтому начисление за год, заканчивающийся 30 сентября 2017 года, составит 313,250 (3,132,500 x 1/10) долларов. Исходящее сальдо основных средств в составе долгосрочных активов будет равняться 2,819,250 (3,132,500 x 9/10) долларов.

«Дельта» признает финансовый расход в размере 307,250 (3,072,500 x 10%) долларов в составе прибыли или убытка. Исходящее сальдо обязательства по аренде будет равно 2,879,750 (3,072,500 + 307,250 – 500,000) долларов. Финансовый расход следующего отчетного периода будет равняться 287,975 (2,879,750 x 10%) долларов. Таким образом, краткосрочное обязательство на 30 сентября 20X7 года составит 212,025 (500,000 – 287,975) долларов. Балансирующая сумма в размере 2,667,725 (2,879,750 – 212,025) долларов будет долгосрочным обязательством.

**Примечание 2 – Продажа с обратной арендой**

Поскольку ‘продажа’ третьей стороне не представляет собой удовлетворение соответствующей обязанности к исполнению, согласно требованиям МСФО (IFRS) 15 – *Выручка по договорам с покупателями*, она трактуется как операция по финансированию, а не как продажа. Поэтому «Дельта» будет продолжать признавать недвижимость и амортизировать ее на протяжении всего срока ее полезной службы. ‘Поступления от продажи’ будут учитываться как финансовое обязательство.

Амортизируемый компонент недвижимости равен 12 млн. долларов и потому амортизация за год, заканчивающийся 30 сентября 20X7 года, составит 600 тыс. долл. (12 млн. долл. x 1/20). Эта сумма будет отнесена в состав прибыли или убытка в качестве операционных расходов. Балансовая стоимость недвижимости на 30 сентября 20X7 года равна 16 млн. 900 тыс. долл. (17 млн. 500 тыс.долл. – 600 тыс.долл.). Эта сумма будет показана как долгосрочный актив в отчете о финансовом положении.

Финансовое обязательство будет иметь балансовую стоимость 4 млн. 500 тыс. долл. на 1 апреля 20X7 года. Финансовый расход в сумме 225 тыс. долл. (4 млн. 500 тыс. долл. x 10% x 6/12) будет отнесен в состав прибыли или убытка за год, заканчивающийся 30 сентября 20X7 года. Исходящее сальдо финансового обязательства на 30 сентября 20X7 года будет равняться 4 млн. 725 тыс. долл. (4 млн. 500 тыс. долл. + 225 тыс. долл.).

Арендный платеж, который будет произведен в течение 12 месяцев с отчетной даты, будет первым платежом в размере 732 тыс. 300 долл., причитающимся к уплате 31 марта 20X8 года. Данный платеж будет вначале отнесен к непогашенной сумме финансовых расходов на 31 марта 20X8 года. Все суммы помимо непогашенной суммы финансовых расходов будут отнесены в уменьшение основной суммы задолженности. непогашенной суммой финансовых расходов на 31 марта 20X8 года будет финансовый



расход в размере 225 тыс. долл. за шесть месяцев к 30 сентября 20X7 года (включенный в обязательство на конец года) плюс финансовый расход за шесть месяцев с 1 октября 20X7 года по 31 марта 20X8 года (тоже 225 тыс. долл., но не включенный в обязательство на конец года). Поэтому часть основной суммы долга, которая уменьшится за счет платежа в размере 732 тыс. 300 долл. 31 марта 20X8 года, будет равна 282 тыс. 300 долл. (732 тыс. 300 долл. – 225 тыс. долл. – 225 тыс. долл.). Таким образом, общая сумма краткосрочного обязательства на 30 сентября 20X7 года составит 507 тыс. 300 долл. (финансовый расход в сумме 225 тыс. долл. за шесть месяцев до 30 сентября 20X7 года плюс выплата основной суммы долга в размере 282 тыс. 300 долл.). Долгосрочное обязательство будет равно 4 млн. 217 тыс. 700 долл. (4 млн. 725 тыс. долл. – 507 тыс. 300 долл.).

**Дополнительное пояснение, не являющееся частью требуемого ответа – анализ обязательства на 30 сентября 20X7 года и 30 сентября 20X8 года.**

**1. Структура займа в первые два года после выдачи займа**

Год, заканчивающийся 31 марта	Входящее сальдо	Финансовый расход (10%)	Арендный платеж	Исходящее сальдо
	\$	\$	\$	\$
20X8 года	4,500,000	450,000	(732,300)	4,217,700
20X9 года	4,217,700	421,770	(732,300)	3,907,170

**2. Анализ общей суммы обязательства на 30 сентября 20X7 и 20X8 года**

Дата	Начисленный финансовый расход	Непогашенная основная сумма долга (балансирующая цифра)	Общая сумма обязательства
	\$	\$	\$
30 сентября 20X7 года	225,000 (450,000 x 6/12)	4,500,000	4,725,000 (4,500,000 + 225,000)
30 сентября 20X8 года	210,885 (421,770 x 6/12)	4,217,700	4,428,585 (4,217,700 + 6/12 x 421,770)

**3. Анализ влияния платежа 31 марта 20X8 года на обязательство на 30 сентября 20X7 года**

- Платеж по начисленному финансовому расходу 225 тыс. долл. [A]
- Уменьшение непогашенной основной суммы долга 282 тыс. 300 долл. (4 млн. 500 тыс. долл. – 4 млн. 217 тыс. 700 долл.). [B]
- A + B = 507 тыс. 300 долл. (см. выше).

**Примечание: Любой обоснованный подход к разбиению обязательства на краткосрочное и долгосрочное будет сопровождаться присвоением баллов.**

**4 Вопрос первый – отчетность по сегментам**

Соответствующим стандартом МСФО, регулирующим операционные сегменты, является МСФО (IFRS) 8 – *Операционные сегменты*. Определение операционного сегмента в МСФО (IFRS) 8 основывается на принятой в организации бизнес-модели, которая у различных организаций может отличаться, и примечания фокусируются на информации, которую руководство полагает важной для ведения бизнеса. МСФО (IFRS) 8 определяет операционный сегмент как компонент организации:

- Который осуществляет коммерческую деятельность, в результате которой он может получать выручку и нести расходы, а также
- Чьи результаты операционной деятельности на регулярной основе анализируются руководством организации, принимающим операционные решения, и
- В отношении которого имеется отдельная финансовая информация.

Под термином ‘руководство организации, принимающее операционные решения’ понимается, скорее, роль, нежели наименование должности, либо это функция, но не обязательно конкретное лицо. Эта роль/функция заключается в оценке результатов деятельности и распределении ресурсов операционных сегментов. МСФО (IFRS) 8 обязателен к применению только публичными компаниями. Если мы хотим включить информацию, относящуюся к операционным сегментам отдельных дочерних компаний, тогда мы можем это сделать, поскольку МСФО (IFRS) 8 требует суждения в его применении. Однако информация в каждой отдельной финансовой отчетности или должна во всех отношениях соответствовать требованиям МСФО (IFRS) 8, или она не может быть описана как ‘сегментная информация’.

**Вопрос второй – учетные политики и бухгалтерские оценки**

МСФО (IAS) 8 – *Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки* – определяет учетную политику как конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практику, применяемые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности. **(Примечание: Точное соответствие формулировок НЕ требуется, только передача смысла.)** Примером учетной политики может служить решение о применении модели учета по

себестоимости либо модели справедливой стоимости при оценке инвестиционной недвижимости. **(Примечание: ЛЮБОЙ обоснованный пример принимается.)**

Когда предприятие изменяет учетную политику, данное изменение применяется ретроспективно. Это означает, что сравнительные данные основываются на новой политике (а не приводятся фактические данные за прошлый период). Входящее сальдо нераспределенной прибыли пересчитывается в отчете об изменениях в капитале.

Бухгалтерские оценки производятся в целях применения учетных политик. Примером бухгалтерской оценки может служить (что соответствует приведенному выше примеру) справедливая стоимость инвестиционной недвижимости на отчетную дату (в тех случаях, когда применяется модель справедливой стоимости). **(Примечание: ЛЮБОЙ обоснованный пример принимается.)**

Изменения в бухгалтерских оценках делаются перспективно. Это означает, что новые оценки применяются при составлении будущих финансовых отчетов, при этом не изменяются ранее опубликованные величины. **(Примечание: Точное соответствие формулировок НЕ требуется, только передача смысла.)**

### **Вопрос третий – Новое дочернее предприятие, впервые применяющее стандарты МСФО**

Когда предприятие в первый раз применяет Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), предприятию необходимо подготовить начальный отчет о финансовом положении по МСФО на дату перехода на МСФО. Таково требование МСФО (IAS) 1 – *Первое применение международных стандартов финансовой отчетности*.

Датой перехода на МСФО считается начало самого раннего периода, для которого предприятие представляет полную сравнительную информацию. В нашем случае это 1 октября 20X5 года.

Начальный отчет о финансовом положении по МСФО должен быть подготовлен в соответствии с МСФО, которые действуют для текущего отчетного периода, в данном случае для года, заканчивающегося 30 сентября 20X6 года.

Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе и отчет об изменениях в капитале представляются в виде сравнительных показателей в финансовой отчетности за год, заканчивающийся 30 сентября 20X7 года.

В первоначальном комплекте финансовой отчетности нам будет необходимо произвести сверку тех сумм, которые ранее представлялись в соответствии с местными стандартами в финансовой отчетности предыдущего периода.

Сверка должна быть произведена между суммами, которые ранее представлялись в отчетности предыдущих периодов в соответствии с местными стандартами, и равнозначными суммами, представленными в виде сравнительных данных в текущем периоде в соответствии с МСФО.

Для нас это будет означать сверку сумм собственного капитала на 1 октября 20X5 года и на 30 сентября 20X6 года, а также совокупного дохода за год, закончившийся 30 сентября 20X6 года.

### **Вопрос четвертый – Переоценка портфеля недвижимости**

Разница между прибылью 64 млн. долларов в отчете о прочем совокупном доходе и прибылью в сумме 80 млн. долларов, включенной в основные средства, вызвана отложенным налогом.

МСФО (IAS) 12 – *Налоги на прибыль* – требует, чтобы отложенные налоговые обязательства признавались (с очень редкими исключениями) в отношении всех налогооблагаемых временных разниц.

Налогооблагаемая временная разница возникает в случае когда балансовая стоимость актива увеличивается, но его 'налоговая база' – нет.

Когда актив переоценивается, балансовая стоимость увеличивается, но налоговая база остается прежней (поскольку будущие налоговые вычеты остаются незатронутыми).

Поэтому переоценка суммы 80 млн. долларов приводит к возникновению налогооблагаемой временной разницы 80 млн. долларов и (при налоговой ставке 20%) дополнительного отложенного налогового обязательства в сумме 16 млн. долларов (80 млн. долл. x 20%).

Это обязательство уменьшает прибыль, отражаемую в отчете о прочем совокупном доходе, до 64 млн. долларов (80 млн. долл. – 16 млн. долл.).

		<b>Баллы</b>
<b>1</b>	Основные средства	1.5
	Гудвил	6
	Нематериальные активы	0.5
	Инвестиции	0.5
	Запасы	0.5
	Дебиторская задолженность по основной деятельности	1
	Денежные средства и их эквиваленты	1
	Акционерный капитал	0.5
	Нераспределенная прибыль	8
	Прочие компоненты собственного капитала	1.5
	Неконтролирующая доля участия	1.5
	Долгосрочные заимствования	0.5
	Отложенный налог	1
	Кредиторская задолженность по основной деятельности	0.5
	Краткосрочные заимствования	0.5
	<b>Итого</b>	<b><u>25</u></b>
<b>2</b>	<b>Примечание 1</b>	
	Учет хеджирования разрешен (опишите почему)	2
	Инструмент хеджирования это производный финансовый инструмент, признаваемый по справедливой стоимости, а прибыль признается в ОПСД	2
	Обязанность купить оборудование не признается в текущем учетном периоде	1
	Прибыль по эффективной части инструмента хеджирования, признаваемая в составе ПСД (с пояснениями)	3
	Прибыль по неэффективной части, признаваемая в ОПУ	1
		<u>9</u>
	<b>Примечание 2</b>	
	Первоначальное отражение операции в учете	2
	Отражение в учете выручки от продажи и связанной с ней себестоимости	2
	Отражение в учете исходящего сальдо запасов	2
	Отражение в учете исходящего сальдо кредиторской задолженности	2
	Вычисление и отражение в учете курсовой разницы	3
		<u>11</u>
	<b>Примечание 3</b>	
	Вывод о том, что не требуется никакого оценочного резерва на обесценение, на основании проверки на дату отчетности	3
	Указание на то, что информация после отчетного года является некорректирующим событием, и таким образом, требуется раскрытие в примечаниях, а не признание	2
		<u>5</u>
	<b>Итого</b>	<b><u>25</u></b>

	<b>Баллы</b>
<b>3 (a)</b> Первоначальное признание и оценка актива в форме права пользования и обязательства по аренде (не более)	2.5
Последующая трактовка вышеуказанных статей (не более)	1.5
	<u>4</u>
<b>(b)</b> Исключение касательно: краткосрочной аренды (не более)	2
Исключение касательно: активов низкой стоимости (не более)	2
	<u>4</u>
<b>(c) Примечание 1</b>	
Первоначальное признание обязательства по аренде и актива в форме права пользования (не более)	2
Последующий учет актива в форме права пользования (не более)	2
Вычисление финансового расхода и исходящего сальдо обязательства по аренде (не более)	2
Разбивка исходящего сальдо обязательства по аренде на краткосрочную и долгосрочную части	2
	<u>8</u>
<b>Примечание 2</b>	
Пояснить трактовку 'продажи'	3
Учет недвижимости	2
Учет финансового обязательства	4
	<u>9</u>
<b>Итого</b>	<b><u>25</u></b>
<b>4 Вопрос первый</b>	
Обсуждение того, каким образом операционные сегменты отражаются в отчетности в соответствии с МСФО (IFRS) 8 (не более)	4
Обсуждение вопроса, касающегося публикации информации по сегментам отдельными дочерними предприятиями (не более)	2
	<u>6</u>
<b>Вопрос второй</b>	
Определение учетной политики (с примером)	2.5
Учетная трактовка изменений в учетной политике	2
Определение бухгалтерской оценки (с примером)	1.5
Учетная трактовка изменений в бухгалтерских оценках	1
	<u>7</u>
<b>Вопрос третий</b>	
Пояснение относительно начального отчета о финансовом положении в соответствии с МСФО (не более)	3
Пояснение содержания первоначального комплекта финансовой отчетности (не более)	4
	<u>7</u>
<b>Вопрос четвертый</b>	
Установление того, что различия вызваны отложенным налогом (не более)	2
Применение цифровых показателей, приведенных в вопросе, для пояснения конкретных различий (не более)	3
	<u>5</u>
<b>Итого</b>	<b><u>25</u></b>