

Отчет Экзаменатора

Июнь 2019

Часть А – 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 2 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. В отличие от предыдущих сессий, большинство кандидатов отвечали на 3 вопрос в последнюю очередь. Таким образом, многие представленные ответы были неполными. Некоторые кандидаты написали слишком много в описательной части, давая при этом не относящиеся к делу ответы (2a, 3a).

Наиболее успешно кандидаты справились с основной частью консолидационного вопроса 1с, и с вопросами 2б, и 3б, продемонстрировав хорошие знания ключевых разделов программы в отношении МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» и МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами». Следует отметить, что ответы на третий вопрос экзамена были неоднородными. Наиболее трудным вопросом экзамена оказался вопрос 2a, в котором требовалось разобрать ситуацию с обратной арендой в соответствии с МСФО IFRS 16 «Аренда». Данная тема является новой, она впервые тестировалась на экзамене, и стала камнем преткновения для многих кандидатов. Кандидатам также следует уделить больше времени изучению принципов классификации финансовых активов, в частности долевого финансового инструмента, изложенных в МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

По ответам кандидатов можно выделить ряд общих замечаний:

- Заметная часть кандидатов невнимательно прочитали экзаменационные задания и, как следствие, давали не относящиеся к делу ответы. Такие ответы не могут принести достаточно баллов и неизбежно приводят к напрасной потере времени. Это типичная ошибка, которая систематически отмечается в каждой экзаменационной сессии. Кандидаты должны четко уяснить себе, о чем спрашивается в каждой задаче, и отвечать именно на тот вопрос, который был задан экзаменатором.
- Как и ранее наблюдалось нерациональное распределение времени на экзаменационные вопросы. Было заметно, что некоторые кандидаты потратили слишком много времени на решение консолидационного вопроса, и это поставило их в затруднительное положение из-за нехватки времени на выполнение оставшихся заданий.
- Неструктурированные вычисления, отсутствие пояснений к вычислениям и выписок из отчетности также может привести к потере баллов.
- Необходимо сочетать изложение теоретического материала с его практическим применением, что обычно требуется в вопросах 2 и 3.
- Мелкий и неразборчивый почерк и запутанная презентация ответов являются критичными при ответе на вопросы, требующие словесного описания.

Часть Б – Содержательные комментарии

1 вопрос – Консолидированный отчет о прибыли и убытках

В этом вопросе на 40 баллов требовалось пояснить, (а) как нужно классифицировать инвестицию Альфы в акции компании Гамма, (б) рассчитать стоимость этой инвестиции в отчете о финансовом положении и (с) приготовить консолидированный отчет о прибыли и убытках группы компаний.

1(a) В части (a) данного вопроса многие кандидаты правильно определили, что Альфа обладает значительным влиянием на операционную и финансовую политику Гаммы, так как может назначать 4 из 10 директоров Гаммы. Таким образом, те кандидаты, которые правильно классифицировали Гамму как ассоциированную компанию в соответствии с МСФО (IAS) 28 – *Инвестиции в ассоциированные компании*, заработали полные баллы.

Тем не менее, заметное число кандидатов квалифицировали Гамму как дочернюю компанию. Некоторые кандидаты, напротив, посчитали, что инвестицию в акции Гаммы необходимо отражать как финансовый актив в соответствии с МСФО IFRS 9.

1(b) Большинство кандидатов имеют представление о методе долевого участия и смогли рассчитать долю Альфы в чистой прибыли Гаммы, исходя из 18-процентного участия в капитале. Самые знающие кандидаты сделали корректировку на сумму дивидендов, которые были выплачены Гаммой в адрес Альфы. Однако, некоторые кандидаты ошибочно вычли полную сумму дивидендов в размере 25,000 из прибыли, приходящейся на долю Альфы, забыв умножить эту сумму на 18%. Заметная часть кандидатов не учли, что в условии была указана величина прибыли Гаммы за годовой период, и необходимо было её скорректировать, так как Альфа приобрела акции Гаммы за полгода до отчетной даты. Некоторые кандидаты увеличивали стоимость инвестиции на величину дивидендов, полученных от Гаммы, вместо того, чтобы исключить/трактовать эту сумму как внутригрупповой оборот.

1(c) На конец отчетного периода группа включала материнскую, дочернюю и ассоциированную компанию. Инвестиция в дочернюю компанию была сделана за два года до начала отчетного года, а ассоциированная компания была приобретена в течение отчетного периода. В процессе подготовки консолидированного отчета о прибылях и убытках необходимо было рассчитать гудвил при приобретении дочерней компании, провести тест на обесценение гудвила, а также скорректировать отчетность группы на внутригрупповые операции: поставки сырья, займ, выданный дочерней компании, и выплату дивидендов. Кроме того, требовалось рассмотреть три усложняющих элемента: выручку от продажи машины с сервисным обслуживанием, переоценку портфеля инвестиций и отражение в учете расходов на разработку нового производственного процесса.

Как отмечалось ранее, часть кандидатов, пытаются выполнить задание по консолидации, полагаясь на стандартный алгоритм действий и не понимая смысла производимых вычислений. В итоге такие кандидаты допускают ошибки, которых можно было бы избежать.

В данном случае, заметная часть кандидатов ошибочно скорректировали себестоимость на дополнительный износ по оборудованию и фирменному наименованию за весь двухлетний период владения Бетой, тогда как необходимо было учесть только амортизацию за год.

Расчет гудвила Беты делали большинство кандидатов, однако многие допустили ошибку в расчете суммы чистых активов дочерней компании на дату покупки. Большое затруднение вызвала трактовка условного обязательства, которое было раскрыто в примечаниях к отчетности Беты. Значительная часть кандидатов решили, что условное обязательство не должно корректировать чистые активы Беты, а половина из тех, кто делал такую корректировку, увеличили сумму чистых активов, т.е. отразили обязательство в качестве дополнительного актива. Только самые знающие кандидаты при расчете чистых активов дочерней компании на дату покупки абсолютно верно уменьшили их на сумму справедливой стоимости условного обязательства.

Многие кандидаты испытывали затруднения при расчете обесценения гудвила Беты. Не все кандидаты смогли рассчитать величину чистых активов Беты на отчетную дату, для чего необходимо было к величине чистых активов на начало года прибавить сумму прибыли за отчетный период и вычесть всю сумму дивидендов, уплаченных Бетой. Для целей проверки на обесценение гудвил необходимо было пересчитать, так как для расчета гудвила Альфа использовала пропорциональный метод, но часть кандидатов забыли сделать такой пересчет. И даже самые подготовленные кандидаты, проведя безупречные вычисления, допустили ошибку, забыв указать, что в себестоимости необходимо признать только долю группы.

Необходимо обратить внимание на грубую ошибку при расчете обесценения гудвила, которая повторяется из экзамена в экзамен.

Часть кандидатов допускает ошибки в вычислениях, что приводит к ситуации, когда возмещаемая стоимость ЕГДС Беты оказывается в сумме большей, чем балансовая стоимость Беты на отчетную дату. Сумму такого превышения некоторые кандидаты (12%) отражают в качестве обесценения гудвила, тем самым показывая абсолютное непонимание концепции обесценения.

Корректировки по внутригрупповым торговым оборотам и по дивидендам были правильно сделаны большинством кандидатов. При этом немногие смогли учесть корректировку по займу, выданному Альфой в адрес дочерней компании. Часть кандидатов правильно уменьшили инвестиционный доход на сумму процентов, полученных от Беты, но забыли сделать аналогичную корректировку по строке финансовых расходов.

Заметная часть кандидатов не справились с трактовкой займа, который Альфа предоставила дочерней компании Бета. Такие кандидаты невнимательно прочитали условие и дисконтировали сумму займа вместо того, чтобы рассчитать проценты по годовой ставке, приведенной в условии. Кроме того, небольшая часть кандидатов ошибочно включили сумму займа в стоимость инвестиции при расчете гудвила.

Расчет нереализованной прибыли в запасах удался примерно половине кандидатов. Остальные кандидаты либо не делали такую корректировку, либо рассчитывали её, исходя из нормы прибыли 20%, в то время как в условии было указано, что 20% это наценка к себестоимости. В целом, хорошо подготовленные кандидаты сумели получить при этом полное количество баллов.

Успешные кандидаты делали расчет неконтролирующей доли в прибыли Беты, но очень многие забыли учесть в этом расчете величину отложенного налога, возникающего из-за корректировок до справедливой стоимости. Незначительная часть кандидатов учли в этом расчете величину обесценения гудвила Беты, что является ошибкой. Поскольку Альфа оценивает неконтролирующую долю участия в компании Бета, используя метод пропорции чистых активов, то всё обесценение гудвила относится только к контролирующей доле участия. Корректировку по отложенному налогу в расчете НДУ Беты сделали только самые знающие кандидаты. Некоторые кандидаты ошибочно учли в этом расчете лишнюю корректировку по нереализованной прибыли от внутригрупповых продаж.

Долю контролирующего собственника в чистой прибыли показали все успешные кандидаты. Те же, кто не знают о необходимости раскрывать величину контролирующей и неконтролирующей долей в чистой прибыли, потеряли заметное количество баллов за ответ.

Согласно условию задачи Альфа ошибочно признала в качестве выручки всю сумму, которую она получила от продажи машины с сервисным обслуживанием. Между тем в этой операции есть две обязанности к исполнению. Если выручку от продажи машины необходимо признать в момент продажи, то выручка по сервисному обслуживанию должна быть признана в течение трехлетнего периода.

Кроме того, общая сумма выручки от продажи была/оказалась меньше, чем обычные цены машины и сервисной гарантии. Некоторые кандидаты не учли тот факт, что продажа была со скидкой, и сделали только часть правильной корректировки, указав, что необходимо признать выручку по сервисной гарантии не в полной сумме, а за полгода. Однако большинство кандидатов смогли правильно распределить сумму выручки на две обязанности к исполнению, пропорционально обособленным ценам за машину и сервисную гарантию и правильно скорректировали выручку в консолидированном отчете. Часть кандидатов при этом, не заметили, что операция по продаже машины состоялась за 6 месяцев до отчетной даты, и ошибочно признали в качестве выручки по сервисному обслуживанию сумму за год.

Удивительно, что примечание по исследовательскому проекту вызвало затруднения у большинства отвечающих. Только самые внимательные кандидаты правильно скорректировали управленческие расходы на величину расходов на разработку, которые Альфа неправомерно отнесла на расходы периода. Часть кандидатов не смогли правильно рассчитать количество месяцев с 1 июля до 31 декабря 20X6 года, что привело к ошибке в расчете затрат, которые необходимо было капитализировать в качестве расходов на разработку. Многие совершали более серьезную ошибку и капитализировали расходы, понесенные Альфой до даты признания проекта технически осуществимым и коммерчески целесообразным. Тем не менее, подавляющее большинство кандидатов не забыли рассчитать амортизацию нематериального актива в течение 3 месяцев после завершения проекта до отчетной даты.

Правильно рассчитать изменение справедливой стоимости портфеля инвестиций смогли только самые подготовленные кандидаты. Заметное количество кандидатов в качестве корректировки взяли разницу между справедливой стоимостью портфеля на начало и конец отчетного периода и не учитывали продажи и покупки долевых инструментов в течение отчетного года. Часть кандидатов (7%) отразили переоценку портфеля инвестиций до справедливой стоимости в прочем совокупном доходе, что является грубой ошибкой, так как в условии было ясно указано, что данный портфель используется Альфой для проведения краткосрочных торговых операций. Изменение справедливой стоимости таких долевых инструментов отражается через прибыли и убытки.

2 вопрос

В данном вопросе, содержащем 20 баллов, требовалось пояснить и показать, каким образом два события будут отражены в финансовой отчетности компании Гамма.

Подвопрос 2а. Продажа недвижимости с обратной арендой

Этот вопрос был самым сложным, и в большинстве случаев кандидаты отвечали на него в последнюю очередь или не отвечали вовсе. В целом ответы на данную часть второго вопроса были разочаровывающими.

Только примерно треть кандидатов правильно указали, что Гамма должна отразить в учете продажу недвижимости и аренду, так как продажа здания удовлетворяет требованиям МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Самые подготовленные кандидаты отметили, что для этого необходимо списать здание с учета, отразив прибыль от продажи в размере переданных покупателю прав на недвижимость. И поскольку Гамма сразу взяла актив в аренду, она должна отразить актив в форме права пользования и обязательство по арендным платежам.

Расчетная часть задачи была не самой сложной, так как здание было продано по справедливой рыночной стоимости, и в условии была раскрыта величина приведенной стоимости арендных платежей. Лучше всего кандидаты справились с расчетом обязательства по аренде.

Многие из тех, кто выучил эту тему и пытался решить данный подвопрос, правильно определили, что первоначальное обязательство по аренде равно приведенной стоимости арендных платежей. Такие кандидаты смогли рассчитать сумму финансового расхода за отчетный год и амортизированную стоимость обязательства на отчетную дату, а также долгосрочную и краткосрочную части обязательства по аренде. В то же время следует отметить, что некоторые кандидаты хотя и умеют рассчитывать амортизированную стоимость, но не смогли правильно определить, что будет отражено в ОПУ в качестве финансового расхода. Такие кандидаты отражали ежегодный арендный платеж как финансовый расход в отчете о прибылях и убытках, что является ошибкой.

Только некоторые кандидаты пытались выполнить вычисления величины актива по аренде и прибыли от продажи, но в целом не преуспели в этом.

Наибольшие затруднения у кандидатов вызвали расчеты величины актива по аренде и суммы прибыли от продажи. Самой распространенной ошибкой было принять Только единичные самые успешные кандидаты смогли правильно рассчитать величину актива по аренде как часть предыдущей балансовой стоимости актива, которая связана с правами пользования, сохраненными Гаммой в результате обратной аренды. Большинство кандидатов из тех, которые делали этот подвопрос, ошибочно приняли в качестве первоначальной стоимости актива в форме права пользования сумму равную величине обязательства по аренде. При этом почти все кандидаты правильно рассчитали амортизацию актива в форме права пользования в течение срока аренды, т.е в течение пяти лет.

Многие кандидаты, из тех, кто рассчитывал актив в форме права пользования, понимали, что его необходимо амортизировать в течение срока аренды, т.е в течение пяти лет. Тем не менее, некоторые кандидаты ошибочно рассчитывали амортизацию по активу, исходя из срока полезной службы здания, равного 20 годам.

Большая часть кандидатов ошибочно посчитали, что прибыль от продажи равна разнице между

справедливой и балансовой стоимостью здания. Однако, права пользования активом частично были получены Гаммой поскольку Гамма получила часть прав использования актива в результате обратной аренды, поэтому необходимо признать лишь ту сумму прибыли от продажи, которая относится к правам, переданным покупателю. Только самые подготовленные кандидаты сумели правильно рассчитать эту величину.

В целом ответы на данный подвопрос были неудовлетворительными. Кандидаты должны принять во внимание на будущее, что практическое применение теоретических знаний является и всегда будет являться важным элементом тестирования на экзаменах.

Подвопрос б – Покупка новой машины

По этой части вопроса были получены хорошие обоснованные ответы. Большинство кандидатов правильно рассчитали первоначальную стоимость приобретенной машины с использованием обменного курса на дату покупки и правильно указали, что основное средство является немонетарной статьей, поэтому на ее балансовую стоимость не окажут влияния будущие изменения валютного курса. Небольшие затруднения вызвала необходимость разделить стоимость машины на два амортизируемых компонента. Тем не менее, большинство подготовленных кандидатов смогли правильно рассчитать амортизацию за год и балансовую стоимость машины на отчетную дату. Некоторые кандидаты ошибочно утверждали, что необходимо создать резерв на замену компонента машины и увеличивали балансовую стоимость машины на величину этого резерва.

Поскольку оплата за основное средство была выполнена в динарах, и кредиторская задолженность была погашена до отчетной даты, необходимо было рассчитать курсовую разницу по данной операции. Многие успешные кандидаты смогли справиться с этой задачей, и правильно указали, что полученный курсовой убыток необходимо отразить в ОПУ.

Очень незначительная часть кандидатов, похоже, плохо представляют различия между монетарными и немонетарными статьями в контексте иностранной валюты. Поэтому имеются примеры «пересчета» стоимости основных средств по курсу на отчетную дату, что абсолютно неверно. Часть кандидатов и вовсе не пересчитывали стоимость основного средства в доллары, а проводили вычисление амортизации в динарах.

Отдельные кандидаты некорректно отметили, что курсовые разницы по пересчету должны признаваться в составе прочего совокупного дохода, а не в составе прибылей и убытков.

Как и ранее, часть кандидатов при конвертации в доллары ошибочно умножали сумму в динарах на обменный курс динара к доллару. Правильно было делить суммы, выраженные в динарах, на курс, приведенный в задаче.

3 вопрос

В теоретической части третьего вопроса требовалось продемонстрировать знание стандарта МСФО IFRS 2 «Выплаты долевыми инструментами» и объяснить, каким образом нужно учитывать предоставление сотрудникам опционов на акции и прав на получение выгод от изменения фондовой стоимости акций. При этом требовалось пояснить, как следует учитывать условия перехода, основанные на нерыночных показателях. В части (b) третьего вопроса требовалось дополнить объяснения расчетами по двум программам вознаграждений сотрудников: рассчитать и отразить в финансовой отчетности опционные программы, предполагающие как выплаты, основанные на акциях, так и денежные выплаты, привязанные к фондовой стоимости акций.

Ответы большинства кандидатов на часть (b) были, в основном, удовлетворительными.

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

Большинство кандидатов правильно указали, что для соглашений, предполагающих выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, операция должна

оцениваться на базе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, оцениваемых на дату предоставления. При этом дебетуется отчет о прибыли и убытках, а корреспондирующая проводка делается по кредиту прочих компонентов собственного капитала. Предприятие должно учитывать услуги работников по мере их оказания в течение периода перехода пропорционально тому отрезку периода перехода, который истек к отчетной дате. Успешные кандидаты также упомянули, что нерыночные условия перехода учитываются путем отражения их в подсчете количества опционов, которые, в конечном счете, как ожидается, будут переданы.

Для соглашений, предполагающих выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами, большинство успешных кандидатов упомянули о том, что, операция должна оцениваться на базе справедливой стоимости прав, переоцениваемой на каждую отчетную дату. Если права на получение выгод от прироста стоимости акций переходят к работникам с условием продолжения работы в компании в течение определенного периода времени, компания должна признавать расходы и обязательство по оплате этих услуг в течение всего этого периода.

Между тем, отдельные кандидаты допускали ошибки, которые свидетельствуют о непонимании принципов учета программ вознаграждений на основе долевых инструментов. Они утверждали, что для отражения опционов с расчетами долевыми инструментами необходимо кредитовать обязательство, а для учета прав на изменение фондовой стоимости акций кредитовать статьи капитала.

Часть кандидатов вовсе не отвечали на этот вопрос или приводили многословные рассуждения, не имеющие отношения к оценке и признанию опционов на акции.

Подвопрос 3bi. От кандидатов требовалось пояснить отражение в отчетности опционной схемы, основанной на выплатах долевыми инструментами. Эти выплаты зависели от двух условий перехода:

- (1) сотрудники должны были работать в компании Омега на протяжении трехлетнего периода, и
- (2) совокупный рост выручки должен составлять не менее 40% в течение этого периода.

Большинство кандидатов правильно указали, что такие соглашения должны оцениваться с использованием справедливой стоимости опциона на дату предоставления. При этом дебетуется отчет о прибыли и убытках, а корреспондирующая проводка делается по кредиту прочих компонентов собственного капитала.

Однако далеко не все кандидаты смогли сделать правильные вычисления, особенные сложности вызвал расчет количества сотрудников, имеющих право на получение опционов. Часть кандидатов использовали в расчетах количество сотрудников, оставшихся работать в компании на отчетную дату, часть учли только количество фактически уволившихся работников, тогда как необходимо было учесть ожидаемые будущие увольнения и использовать наилучшую оценку количества сотрудников, которые, как ожидается, проработают в компании до окончания периода перехода.

Некоторые кандидаты в своих расчетах упустили из виду, что расходы должны быть распределены в течение периода перехода (в течение трех лет). Были и такие кандидаты, кто использовал в расчетах справедливую стоимость опциона на каждую отчетную дату, а также те, кто отражал рассчитанную сумму по кредиту обязательства. Недостаточно подготовленные кандидаты предпочли сделать только расчеты, забыв указать, каким образом полученные суммы должны быть отражены в финансовой отчетности.

Многие из тех, кто выполнял задание 3bi, получили баллы за частично сделанные вычисления.

Подвопрос 3bii. В данной части вопроса требовалось рассчитать и пояснить отражение в учете операции по предоставлению работникам прав на получение выгод от прироста стоимости акций. Эти выплаты зависели от условия, что работник будет продолжать работать в компании в течение четырехлетнего периода. Дополнительным усложнением расчетов был тот факт, что начало периода перехода пришлось на середину отчетного периода.

Большинство подготовленных кандидатов отметили, что начисление по дебету будет включено в состав расходов на персонал, а по кредиту отнесено на счет обязательства, но только малая часть кандидатов отметила, что обязательство будет долгосрочным. Также многие кандидаты правильно определили количество сотрудников, которые должны получить выплаты и количество прав на каждого сотрудника, но только единичные кандидаты правильно рассчитали сумму затрат по этим выплатам за Отчет Экзаменатора (DiplFR Rus), Июнь 2019

отчетный период. Главное затруднение вызвал расчет времени, пропорционально которому должны быть начислены расходы на персонал за отчетный период. Из 48 месяцев (4 лет), в течение которых должны быть начислены расходы за услуги работников, до начала отчетного периода прошло 6 месяцев, а до отчетной даты 18 месяцев. Поэтому общую ожидаемую сумму расходов по программе вознаграждения необходимо было умножить на 6/48 и 18/48 для расчета расходов накопительным итогом на начало отчетного периода и на отчетную дату соответственно.

Большая часть кандидатов даже не приняли во внимание тот факт, что отчетная дата 31 марта не совпадает с началом годового периода по программе предоставления прав 1 октября и использовали $\frac{1}{4}$ и $\frac{2}{4}$ для начисления расходов по опционной программе за отчетный год

Некоторые кандидаты ошибочно дебетовали ПСД при отражении как опционов на акции, так и прав на прирост стоимости акций, что является грубейшей ошибкой, и показывает непонимание такими кандидатами принципов, изложенных в МСФО 2 «Выплаты, основанные на акциях».

4 вопрос

Данный вопрос, оцениваемый в 20 баллов, требовал ответить на два вопроса, заданных управляющим директором.

В части первой вопроса, оцениваемой в 8 баллов, необходимо было определить, какой стандарт МСФО должна использовать дочерняя компания, специализирующаяся в молочном и мясном животноводстве. Кандидаты должны были указать, какие требования предъявляются к учету и оценке поголовья коров и запасов молока и мяса. Подготовленные кандидаты, которые располагали достаточным временем, чтобы выполнить эту часть четвертого вопроса, представили хорошие относящиеся к делу ответы.

Успешные кандидаты указали, что для учета объектов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью, был принят стандарт МСФО IAS 41 «Сельское хозяйство». В соответствии с этим стандартом живущие животные и растения являются биологическими активами. В данном случае поголовье молочных и мясных коров является биологическими активами дочерней компании. Поскольку определение себестоимости животных при рождении затруднительно, биологические активы учитываются по СС за минусом затрат на продажу в момент признания и при последующей оценке.

Едва ли половина кандидатов знала о том, что МСФО(IAS) 41 содержит такое требование к оценке биологических активов. Часть кандидатов в лучшем случае указали, что биологические активы должны оцениваться по справедливой стоимости, забыв упомянуть о затратах на продажу. Были и такие кандидаты, которые утверждали, что биологические активы оцениваются также как и основные средства – по себестоимости за вычетом накопленной амортизации. Действительно, это разрешается стандартом, если при первоначальном признании справедливая стоимость биологических активов не может быть оценена. В этом случае допускается учитывать биологические активы по себестоимости за вычетом амортизации и обесценения. Но этот метод является исключением, и как только появится возможность надежно оценить справедливую стоимость биологических активов должны учитываться по СС за минусом затрат на продажу.

Только некоторые кандидаты не забыли отметить, что изменения в оценке биологических активов по справедливой стоимости за минусом затрат на продажу признаются в отчете о прибылях и убытках.

Лучшие из кандидатов заработали баллы, указав, что сельскохозяйственная продукция это продукция, полученная от биологических активов. Такие кандидаты указали, что как и биологические активы, с/х продукция в момент сбора оценивается по справедливой стоимости за минусом затрат на продажу. В дальнейшем эта величина становится себестоимостью для МСФО 2 «Запасы».

Часть кандидатов вовсе не знали, что существует стандарт МСФО 41 и указали, что стада коров относятся к основным средствам, а молоко и мясо, получаемые от них, учитываются в соответствии с МСФО 2 «Запасы». Последнее утверждение верно только в отношении последующего учета с/х продукции, однако первоначальная оценка данных активов должна производиться по справедливой стоимости за минусом затрат на продажу.

Некоторые слабо подготовленные кандидаты сосредоточились на обсуждении правомерности
Отчет Экзаменатора (DiplFR Rus), Июнь 2019

отнесения коров к долгосрочным активам, а запасов молока и мяса к краткосрочным, вместо того чтобы рассмотреть вопросы, связанные с признанием и оценкой этих активов.

В части второй вопроса требовалось объяснить, какие требования диктуются международными стандартами по оценке инвестиций в долевые финансовые инструменты. В дополнение к этому необходимо было дать пояснения о том, в чем будут заключаться отличия для «Эпсилон», если прибыли и убытки будут отражены в составе прочего совокупного дохода, а не как часть прибыли или убытка за период.

Наиболее подготовленная часть кандидатов указали, что классификация финансовых активов основывается на бизнес-модели управления данными активами и на характеристике денежных потоков от актива.

Большинство кандидатов проявили осведомленность в том, что долевые инструменты, удерживаемые для торговли, оцениваются по справедливой стоимости с отражением накопленных изменений через прибыли и убытки. Но только самые подготовленные кандидаты правильно обратили внимание, что в отношении долгосрочных инвестиций в акции ключевых поставщиков компания может принять безотзывное решение об их учете по справедливой стоимости с отражением прибылей и убытков через прочий совокупный доход. Данный выбор возможен только в случае, когда данные инвестиции в долевые инструменты не удерживаются для торговых целей.

Некоторые кандидаты, однако, ошибочно посчитали, что речь в вопросе идет о долговых инструментах, классифицируемых по справедливой стоимости через ПСД. Описания принципов учета данной группы хотя и были правильными, тем не менее, не оценивались, так как в данном вопросе требовалось рассмотреть учет долевого инструмента.

В целом ответы на данный вопрос были неудовлетворительными примерно у половины кандидатов. Такие кандидаты правильно называли классификационные группы финансовых активов, но путались в их описании, например, указывая, что долевые финансовые активы удерживаются для получения договорных денежных потоков в виде процентов и основного долга, или, что активы, предназначенные для торговли, учитываются по модели ССПСД (или «с отражением прибылей и убытков в прочем совокупном доходе»). Все такие объяснения не заслуживали баллов.

Только самые успешные кандидаты указали, что прибыль или убытки, отражаемые через ПСД, не оказывают влияние на показатель прибыли на акцию, что является важным индикатором эффективности для публичных компаний, таких как «Эпсилон».

В третьей части вопроса требовалось пояснить, почему оценочное обязательство было признано для первого этапа сокращений, но не было признано для второго этапа. Оба этапа были согласованы и затраты оценены на одном и том же заседании.

Большинство кандидатов правильно определили, что в данном случае необходимо дать объяснения относительно учета оценочного обязательства по реструктуризации в соответствии с МСФО IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Учитывая, что данный стандарт тестируется регулярно, многие кандидаты смогли привести общие критерии признания оценочного обязательства, прописанные в МСФО 37: есть существующая обязанность, возникшая в результате прошлого события, вероятен отток экономических выгод и есть надежная расчетная оценка обязательства. Однако в данном задании необходимо было объяснить, как эти критерии применяются к ситуации с планируемыми расходами на реструктуризацию деятельности Эпсилон.

Только самые успешные кандидаты правильно указали, что вмененная обязанность по реструктуризации существует, если было начато выполнение плана реструктуризации или было сделано объявление настолько подробное, что у всех затрагиваемых сторон сформировались обоснованные ожидания, что реструктуризацию будет проведена. Для обоих этапов расходы были надежно оценены, но только для первого этапа сокращений на отчетную дату существовала вмененная обязанность, так как объявление о сокращениях было сделано до отчетной даты. Для второго этапа объявление было сделано только после отчетной даты, поэтому оценочное обязательство не может быть признано. Однако в соответствии с МСФО 10 «События после отчетной даты» информация о реструктуризации должна быть

раскрыта в примечаниях, если планируемые затраты являются существенными. Заметное число кандидатов ошибочно посчитали, что в отношении второго этапа сокращений также должно быть признано оценочное обязательство, так как объявление об этом этапе является корректирующим событием после отчетной даты.

Часть кандидатов посчитали, что для второго этапа должно быть раскрыто условное обязательство, что является неверным. Некоторые кандидаты посчитали, что для ответа достаточно привести определение оценочного обязательства и общие критерии признания, но не смогли применить теоретические знания к конкретной ситуации и заработали мало баллов.