

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

**Вопрос 1**

**Часть (а)**

**1. Консолидированный отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 30 сентября 2006 года**

	<b>\$ '000'</b>
Выручка (Вычисление 1)	229,400
Себестоимость (балансирующая цифра)	<u>(167,720)</u>
Валовая прибыль (Вычисление 2)	61,680
Коммерческие расходы (7,000 + 6,000)	(13,000)
Управленческие расходы (8,000 + 7,000)	<u>(15,000)</u>
Прибыль от операционной деятельности	33,680
Инвестиционный доход (Вычисление 3)	1,000
Затраты на финансирование (Вычисление 4)	(6,800)
Доля в прибыли ассоциированной компании (Вычисление 5)	<u>772</u>
Прибыль до налогообложения	28,652
Расходы по налогу на прибыль (7,000 + 1,800)	<u>(8,800)</u>
Прибыль за период	<u>19,852</u>
Приходящаяся на	
Долю меньшинства (4,200 * 25%)	1,050
Долю акционеров «Альфы» (остаток)	<u>18,802</u>
Чистая прибыль за период	<u>19,852</u>

**2. Консолидированный отчет об изменениях капитала за год, закончившийся 30 сентября 2006 года**

	<b>Материнская компания</b>	<b>Доля меньшинства</b>	<b>Итого</b>
	<b>\$ '000'</b>	<b>\$ '000'</b>	<b>\$ '000'</b>
Остаток на 1 октября 2005 года (Вычисление 6)	189,850	22,750	212,600
Чистая прибыль за период	18,802	1,050	19,852
Дивиденды	<u>(6,500)</u>	<u>(750)</u>	<u>(7,250)</u>
Остаток на 30 сентября 2006 года	<u>202,152</u>	<u>23,050</u>	<u>225,202</u>

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

**Вычисление 1 – Выручка**

	\$ '000'
«Альфа» + «Бета»	250,000
Реализация «Альфа» - «Бета»	(20,000)
Реализация «Альфа» - «Гамма» (40% * 1,500) (см. примечание внизу)	<u>(600)</u>
	<u>229,400</u>

**Вычисление 2 – Валовая прибыль**

	\$ '000'
«Альфа» + «Бета»	62,000
Корректировки нереализованной прибыли:	
«Бета»: (1/5 (3,000 – 2,000))	(200)
«Гамма»: (1/5 * 1,500 * 40%)	<u>(120)</u>
	<u>61,680</u>

**Примечание преподавателя**

Согласно МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании», нереализованные прибыли по операциям между ассоциированными компаниями и компаниями группы частично исключаются из консолидированной финансовой отчетности. Отражается лишь та часть прибыли, которая не принадлежит группе. Это означает, что доля группы в прибыли исключается, и в этом случае прибыль корректируется на 120 тысяч долларов (см. Вычисление 2). Данный стандарт не дает четких инструкций, каким образом такая корректировка должна быть отражена в консолидированном отчете о прибылях и убытках. Подход, примененный в данном случае, сводится к следующему: консолидированная выручка сокращается на долю группы в выручке, относящейся к запасам, которые не были реализованы «Гаммой» на конец года. При необходимой корректировке валовой прибыли на 120 тысяч долларов, корректировка себестоимости производится в виде балансирующей проводки.

При применении альтернативного метода выручка вообще не корректируется. При необходимой корректировке валовой прибыли на 120 тысяч долларов, себестоимость изменится на ту же величину, только с противоположным знаком. Оба подхода заслуживают полный балл.

**Вычисление 3 – Инвестиционный доход**

	\$ '000'
По данным отчета о прибылях и убытках компании «Альфа»	6,450
Дивиденды, полученные внутри группы:	
• «Бета» (75% * 3,000)	(2,250)
• «Гамма» (40% * 5,000)	(2,000)

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

Дебиторская задолженность по процентам внутри группы (6% \* 20,000) (1,200)  
Остаток в консолидированном отчете о прибылях и убытках 1,000

**Вычисление 4 – Затраты на финансирование**

	<b>\$ '000'</b>
«Альфа» + «Бета»	8,000
Кредиторская задолженность по процентам внутри группы (Вычисление 4)	<u>(1,200)</u>
	<u>6,800</u>

**Вычисление 5 – Доля в прибыли ассоциированной компании**

	<b>\$ '000'</b>
Прибыль после налогообложения компании «Гамма»	9,000
Корректировка до справедливой стоимости (6,400 * 1/5)	<u>(1,280)</u>
	<u>7,720</u>
7,720 * 40% * 3/12 равно	<u>772</u>

**Вычисление 6 – Консолидированный капитал на 1 октября 2005 года**

	<b>\$ '000'</b>
«Альфа»	122,000
«Бета» (75% * 91,000)	68,250
Нереализованная прибыль в запасах на начало периода (1/5 * 2,000)	<u>(400)</u>
	<u>189,850</u>

**Часть (b)**

Учет компании «Бета» в консолидированной финансовой отчетности основан на принципе контроля. МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» определяет дочернюю компанию как организацию, контролируруемую материнской компанией. Согласно МСФО (IAS) 27, наличие контроля предполагается, когда материнская компания владеет более чем половиной голосующих прав другой компании, но в исключительных случаях такое владение может не обеспечивать контроль. Поэтому, «Бета» не может автоматически рассматриваться как дочерняя компания только потому, что «Альфе» принадлежит более половины ее акций. Тем не менее, в этом случае нет оснований предполагать, что контроль за акциями, имеющими право голоса, не предоставляет компании «Альфа» контроль за операционной и финансовой политикой «Беты», и «Бета» правильно рассматривается как дочерняя компания.

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

Безусловно, верно, что «Гамма» не должна консолидироваться как дочерняя компания, поскольку «Альфа» не осуществляет контроль за ее операционной и финансовой политикой. Это следует из того, что в одном случае «Гамма» проводила политику, с которой «Альфа» не была согласна. Тем не менее, поскольку «Альфа» имеет своего представителя в совете директоров, она имеет возможность оказывать существенное влияние на политику «Гаммы». Таким образом, согласно МСФО (IAS) 28 *«Инвестиции в ассоциированные компании»*, «Гамма» будет рассматриваться как ассоциированная компания. Владение 40% голосующих акций (между 20% и 50%) также свидетельствует о том, что «Гамма» - ассоциированная компания, но одного этого факта недостаточно. Поскольку «Альфа» не связана договорными отношениями с другими инвесторами «Гаммы», «Гамма» не является совместным предприятием. Это означает, что инвестиции в «Гамму» следует учитывать по долевым методу, а не как актив, имеющийся в наличии для продажи. То есть доля группы (40% в данном случае) в прибыли после налогообложения должна быть показана одной строкой в консолидированном отчете о прибылях и убытках. Поскольку «Гамма» не была ассоциированной компанией до 1 июля 2006 года, то по долевым методу следует отразить только прибыль за три месяца.

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО DIPFR, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

**Вопрос 2**

**Часть (а) – Отчет о прибылях и убытках компании «Дельта» за год, закончившийся 30 сентября 2006 года**

	\$ '000'
Выручка (150,000 – 800 (Вычисление 1))	149,200
Себестоимость (Вычисление 3)	<u>(96,888)</u>
Валовая прибыль	52,312
Коммерческие расходы (Вычисление 3)	(8,711)
Управленческие расходы (Вычисление 3)	<u>(30,711)</u>
Прибыль от операционной деятельности	12,890
Затраты на финансирование (Вычисление 6)	<u>(6,040)</u>
Прибыль до налогообложения	6,850
Расходы по налогу на прибыль (Вычисление 7)	<u>(2,100)</u>
Чистая прибыль за период	<u>4,750</u>

**Часть (б) – Отчет об изменениях капитала компании «Дельта» за год, закончившийся 30 сентября 2006 года**

	Акционерный капитал \$ '000'	Нераспределенная прибыль \$ '000'	Резерв переоценки \$ '000'	Итого \$ '000'
Остаток на 1 октября 2005 года	45,000	25,000	ноль	70,000
Переоценка (Вычисление 8)			3,645	3,645
Чистая прибыль за период		4,750		4,750
Дивиденды уплаченные		<u>(2,000)</u>		<u>(2,000)</u>
Остаток на 30 сентября 2005 года (Вычисление 9)	<u>45,000</u>	<u>27,750</u>	<u>3,645</u>	<u>76,395</u>

**Часть (с) – Баланс компании «Дельта» по состоянию на 30 сентября 2006 года**

	\$ '000'	\$ '000'
<b>АКТИВЫ</b>		
<b>Внеоборотные активы:</b>		
Основные средства (Вычисление 10)		63,160
<b>Оборотные активы:</b>		
Запасы	25,000	
Торговая дебиторская задолженность	44,000	
Денежные средства и их эквиваленты	<u>31,490</u>	

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО DИPIFR, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

100,490

163,650

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

**СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА**

	\$ '000'	\$ '000'
<b>Капитал и резервы:</b>		
Выпущенный капитал	45,000	
Резерв переоценки	3,645	
Нераспределенная прибыль	<u>27,750</u>	76,395
<b>Долгосрочные обязательства:</b>		
Процентные заимствования	30,000	
Отложенный налог (Вычисление 10)	8,215	
Отложенный доход (Вычисление 1)	533	
Арендные обязательства (Вычисление 5)	<u>17,419</u>	56,167
<b>Краткосрочные обязательства:</b>		
Торговая и прочая кредиторская задолженность (Вычисление 12)	13,200	
Отложенный доход (Вычисление 1)	267	
Резерв на выплаты по исковому требованию (Вычисление 2)	10,000	
Арендные обязательства (25,040– 17,419 (Вычисление 5))	<u>7,621</u>	31,088
		<u>163,650</u>

**Вычисления – Все данные представлены в тысячах долларов**

**1. Выручка**

Согласно принципам МСФО (IAS) 18 «Выручка», продажа товаров, предусматривающая последующее обслуживание, рассматривается как два отдельных контракта. Выручка, полученная от реализации товаров, признается немедленно, а признание дохода от обслуживания откладывается и осуществляется в том периоде, в течение которого производится обслуживание, то есть в течение 3 лет в данном случае.

Сумма отложенного дохода равна стоимости обслуживания ( $3 * 200 = 600$  в данном случае) плюс разумный резерв на прибыль от обслуживания ( $25/75 * 600 = 200$  в данном случае). Таким образом, отложенная сумма равна 800, а 9,200 признается немедленно. Отложенный доход отражается в балансе в составе обязательств. 1/3 дохода – 267 – включена в Краткосрочные обязательства, и остаток на сумму 533 показан в составе долгосрочных обязательств.

**2. Резерв на судебные издержки**

Сумма в 10,000, которую требует возместить заказчик, представляет собой текущее обязательство компании, возникающее в результате события в прошлом, если решение суда будет обращено против «Дельты». Исходя из предложенного сценария, дело, вероятно, будет проиграно. Следовательно,

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО DIPFR, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

критерии признания, изложенные в МСФО (IAS) 37 «*Резервы, условные обязательства и условные активы*», будут удовлетворены. В данном случае не уместно делать резерв на основании «ожидаемой суммы» убытка, так как рассматривается один конкретный случай. Наиболее вероятный результат – это выплата 10,000. На эту сумму и следует создать резерв.

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

**3. Распределение операционных расходов**

	Себестоимость	Коммерческие расходы	Управленческие расходы
Запасы на начало периода	18,200		
Расходы по данным Пробного Баланса	90,000	8,000	26,000
Запасы на конец периода	(25,000)		
Увеличение резерва на судебные издержки (Вычисление 2)			4,000
Износ ОС (Вычисление 4):			
Здания	288	36	36
Машины	5,400	675	675
Арендованный актив	<u>8,000</u>		
Итого в отчете о прибылях и убытках	<u>96,888</u>	<u>8,711</u>	<u>30,711</u>

**4. Износ внеоборотных активов**

Здания – $1/50 * 18,000$	360
Приобретенные машины и оборудование – $1/4 * 27,000$	6,750
Арендованный актив – $1/4 * 32,000$ (Вычисление 5)	<u>8,000</u>
Итого: износ за период	<u>15,110</u>

**5. Арендованный актив**

Актив находится в эксплуатации на условиях финансовой аренды. Это означает, что при первоначальном признании сумма 32,000 отражается в активах и заимствованиях. Как показано в таблице, заимствования учитываются по эффективной ставке финансирования, составляющей 9.5% годовых:

Год, закончившийся	Остаток на начало периода	Затраты на финансирование	Суммы уплаченные	Остаток на конец периода
30 сентября 2006 года	32,000	3,040	(10,000)	25,040
30 сентября 2007 года	25,040	2,379	(10,000)	17,419

- Затраты на финансирование в текущем году составляют 3,040.

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

- Остаток по займам на конец периода составляет 25,040. Из этой суммы 17,419 относится к долгосрочным обязательствам.

**6. Затраты на финансирование**

Проценты к уплате по долгосрочным займам	3,000
Проценты к уплате по финансовой аренде (Вычисление 5)	<u>3,040</u>
	<u>6,040</u>

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

**7. Расходы по налогу на прибыль**

Оценочная величина прибыли текущего года	1,200
Излишне начисленная сумма резерва предыдущего года	(100)
Отложенный налог (25% * 28,000) – 6,000)	<u>1,000</u>
	<u>2,100</u>

**8. Доход от переоценки объектов недвижимости**

Суммарный доход, (Вычисление 10)	4,860
Соответствующий отложенный налог (25%)	<u>(1,215)</u>
Чистый доход	<u>3,645</u>

**9. Выпуск акций**

Акции были эмитированы после отчетной даты, но до утверждения публикации финансовой отчетности. Таким образом, это - событие, которое произошло после отчетной даты согласно положениям МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты». Тем не менее, данное событие не требует корректировки, поэтому никаких записей в отчет об изменениях капитала не вносится.

**10. Основные средства**

	Объекты недвижимости	Машины и оборудование		Итого
		Приобретения	Аренда	
<b>Первоначальная стоимость</b>				
По данным Пробного Баланса	30,000	27,000	-	57,000
Включая арендованный актив			32,000	32,000
По состоянию на 30 сентября 2006 года	<u>30,000</u>	<u>27,000</u>	<u>32,000</u>	<u>89,000</u>
<b>Резерв на износ:</b>				
По данным Пробного Баланса	4,500	11,090	-	15,590
Отчет о прибылях и убытках за этот год	360	6,750	8,000	15,110
Списание резерва связи с переоценкой	в <u>(4,860)</u>			<u>(4,860)</u>
По состоянию на 30 сентября 2006 года	=	<u>17,840</u>	<u>8,000</u>	<u>25,840</u>
<b>Остаточная стоимость на 30 сентября 2006 года</b>	<u>30,000</u>	<u>9,160</u>	<u>24,000</u>	<u>63,160</u>

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО DIPFR, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

**11. Отложенный налог**

По данным Пробного Баланса 6,000  
Перенос за период 1,000  
(Вычисление 7)  
В результате переоценки объектов недвижимости 1,215  
(Вычисление 8)  
По данным баланса на конец периода 8,215

**12. Торговая и прочая кредиторская задолженность**

Торговая кредиторская задолженность по данным Пробного Баланса	12,000
Расчетная величина налога на прибыль	<u>1,200</u>
По данным баланса на конец периода	<u>13,200</u>

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

### Вопрос 3

#### Аспект 1

Два основных стандарта финансовой отчетности следует использовать для правильного решения этого задания:

Согласно МСФО (IAS) 37 «*Резервы, условные обязательства и условные активы*», резервы начисляются при неотвратимости последствий какого-либо события, произошедшего до даты составления финансовой отчетности.

Согласно МСФО (IFRS) 5 «*Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность*», внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, следует отражать отдельной строкой в балансе и оценивать по наименьшей из их балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. В соответствии с МСФО (IFRS) 5, результаты по прекращенной деятельности должны отражаться отдельной строкой в отчете о прибылях и убытках.

Что касается создания резерва, действия, предпринятые до отчетной даты, свидетельствуют о принятии серьезных обязательств по закрытию предприятия. В соответствии с основным принципом МСФО (IAS) 37, резерв создается под прямые затраты, связанные с закрытием. Исходя из этого положения, резерв следует создать по ожидаемым затратам, связанным с выплатой выходных пособий при увольнении по собственному желанию и прекращением договоров (пункты (a) и (d) - всего 20 млн. долларов + 5 млн. долларов = 25 млн. долларов).

Следующий вид затрат, связанный с прекращением деятельности, это чистая стоимость прекращения пенсионных прав сотрудников, которые согласились на увольнение по собственному желанию (пункт (b) (10 млн. долларов – 7,5 млн. долларов = 2,5 млн. долларов). Согласно МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждение сотрудникам*», затраты по окончательному расчету по пенсионному плану или секвестру пенсионных прав должны представлять собой единовременную выплату, которую следует признать в отчете о прибылях и убытках предприятия, которое выплачивало взносы. Если создание резерва правомерно, тогда эти затраты следует признать в отчетности.

Затраты, связанные с передислокацией и переподготовкой персонала (пункт (c)), – это текущие затраты, связанные с продолжающейся деятельностью компании. Согласно МСФО (IAS) 37, резерв на реструктуризацию не создается по таким затратам.

Порядок учета ожидаемых операционных убытков (пункт (g)) также указан в МСФО (IAS) 37. Согласно МСФО (IAS) 37, резерв под убытки создается лишь в том случае, если эти убытки ожидаются в результате обременительного контракта.

Таким образом, общий резерв на закрытие бизнес сегмента должен составить 25 млн. долларов. Чистые пенсионные активы/обязательства будут сокращены/увеличены на разницу между суммой, выплачиваемой плану (10 млн. долларов) и обязательствами, которые данная сумма погасит (8 млн. долларов).

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

Что касается внеоборотных активов сегмента, они удовлетворяют критериям МСФО (IFRS) 5 как активы, удерживаемые для продажи. Актив классифицируется как удерживаемый для продажи, если его стоимость будет главным образом возмещена поступлениями от его продажи, а не в результате продолжения его использования. В результате такого подхода машины и объекты недвижимости будут классифицироваться в балансе как удерживаемые для продажи и оцениваться по наименьшей из их балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Это означает, что «Ипсилон» спишет машины и оборудование на сумму в 9 млн. долларов до 2 млн. долларов, а объекты недвижимости будут продолжать отражаться по стоимости 10 млн. долларов. Чистые активы сегмента будут рассматриваться как группа активов, подлежащая выбытию, и отражены в балансе отдельной строкой с соответствующим наименованием.

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

Согласно МСФО (IFRS) 5, будет правильно отражать результаты деятельности отдельно, если сегмент можно рассматривать как прекращенную деятельность.

Для этого сегмент должен удовлетворять следующим критериям:

Быть *компонентом* экономического субъекта (операции и денежные потоки которого можно четко отделить, с операционной точки зрения и для целей финансовой отчетности, от остальной части организации), который либо уже выбыл, либо классифицируется как удерживаемый для продажи, и:

- Представляет собой отдельное крупное направление деятельности или географический район, в котором осуществляется деятельность или:
- Включен в единый скоординированный план выбытия отдельного направления деятельности или отказа от географического района, в котором осуществляется деятельность, или:
- Является дочерней компанией, приобретенной исключительно с целью перепродажи.

В данном случае, по-видимому, интересующий нас сегмент будет рассматриваться как прекращенная деятельность. Это означает, что «Ипсилон» следует отразить (как минимум) одной суммой в отчете о прибылях и убытках суммарную величину:

- прибыли или убытка после налогообложения от прекращенной деятельности, и
- прибыли или убытка после налогообложения, признанных по результатам оценки по справедливой стоимости за вычетом затрат на реализацию активов, относимых к прекращенной деятельности.

Дальнейшая информация по прекращенной деятельности может быть представлена в отчете о прибылях и убытках, либо в примечаниях:

- выручка, расходы, и прибыль или убыток до налогообложения.
- соответствующий расход по налогу на прибыль.
- прибыль или убыток, признанные по результатам оценки по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, или от реализации активов, относимых к прекращенной деятельности (до и после налогообложения).

## **Аспект 2**

Неправильно учитывать выручку от реализации товаров, если соответствующий счет на сумму 30 млн. евро только будет выставлен, поскольку компании «Ипсилон» еще предстоит выполнить свои обязательства по данному контракту. Единственное обязательство, которое приняла на себя компания до отчетной даты, - это продать 30 млн. евро за 36 млн. долларов. Это производный финансовый инструмент, и его следует учитывать согласно положениям МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*».

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

Согласно МСФО (IAS) 39, финансовые инструменты, предназначенные для торговли, признаются в балансе по справедливой стоимости, а изменения в справедливой стоимости отражаются в отчете в прибылях и убытках. Производные финансовые инструменты всегда рассматриваются как предназначенные для продажи, поэтому обычный способ учета в этом случае предусматривает признание финансового обязательства на сумму 600,000 долларов с отнесением соответствующей суммы в отчет о прибылях и убытках

Данный случай, однако, позволяет использовать альтернативный метод учета. Судя по всему, производный инструмент является инструментом хеджирования будущей операции, вероятность исполнения которой достаточно велика, и удовлетворяет критериям, предусмотренным для учета инструментов хеджирования (который допускается выбрать в соответствии с МСФО (IAS) 39). К данному инструменту можно применить учетные принципы для хеджирования, предусмотренные МСФО (IAS) 39, если:

- контракт определяется как инструмент хеджирования инвестиций с самого начала.
- ожидается, что хеджирование окажется высокоэффективным инструментом, то есть изменения стоимости хеджируемой статьи и изменения стоимости инструмента хеджирования таковы, что величина меньшего изменения составляет по крайней мере 80% величины большего изменения.

В данном случае, при наличии тесной связи между инструментом хеджирования и хеджируемой статьей, условия МСФО (IAS) 39, по всей вероятности, будут удовлетворены.

При применении правил учета для операций хеджирования процесс хеджирования будет рассматриваться как хеджирование денежных потоков, и убыток на сумму 600,000 долларов в результате повторной оценки относится непосредственно на счет капитала, а затем проходит через отчет о прибылях и убытках, когда доход от хеджируемой операции признается в учете.

В соответствии с МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты – раскрытие», использование производного инструмента следует раскрывать как инструмент управления рисками.

### **Аспект 3**

Эта операция представляет собой выплату на основе долевых инструментов и регулируется положениями МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе долевых инструментов». В данном случае это - сделка на основе долевых инструментов, предусматривающая расчеты акциями и оцениваемая по справедливой стоимости акций, которые, вероятнее всего, будут выпущены, а не по справедливой стоимости соответствующим образом предоставленных товаров и услуг. Применительно к опционам на акции, справедливая стоимость

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

оценивается на дату предоставления опциона и не корректируются в последующем, поэтому операция оценивается на сумму 1.80 долларов за опцион.

Что касается отличных от рыночных условий вступления в силу прав на долевые инструменты, то совокупная стоимость сделки определяется с учетом вероятности соответствия этим условиям. Поэтому совокупная стоимость выплат на основе долевых инструментов в этом случае будет равна  $200,000 * 1.80$  долларов = 360,000 долларов. Эта сумма признается в отчете о прибылях и убытках в течение периода до момента вступления в силу прав работника на долевые инструменты, поэтому, соответствующий расход на сумму, рассчитанную как  $6/9 * 360,000$  долларов = 240,000 долларов, будет начислен за год, закончившийся 30 сентября 2006 года. Эту же сумму следует провести по кредиту счета опционов на акции, который отражается в капитале.

В соответствии с МСФО (IFRS) 2, компания должна раскрывать информацию, способствующую пониманию пользователями финансовой отчетности характера и масштаба существовавших в течение отчетного периода соглашений о выплатах на основе долевых инструментов. Таким образом, основные условия и требования, касающиеся вступления прав на долевые инструменты в силу, требуют раскрытия в финансовой отчетности.

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

#### **Вопрос 4**

##### **Задание (а)**

Согласно положениям МСФО (IAS) 38, расходы, связанные с нематериальным объектом, могут признаваться как нематериальный актив только в том случае, если в результате данных расходов создается актив:

- который удовлетворяет определению нематериального актива в соответствии с МСФО (IAS) 38, и
- стоимость которого поддается надежной оценке.

Нематериальный актив - это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы.

Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, когда он:

- может быть отделен, то есть существует возможность его продажи без продажи бизнеса в целом, или
- возникает из договорных или других юридических прав, вне зависимости от того, являются ли эти права передаваемыми или отделяемыми от данной организации.

Неотъемлемой частью определения любого актива является получение доступа к экономическим выгодам в будущем, поступающих от базисного ресурса, и возможность ограничения доступа третьих лиц к этим выгодам. Прежде чем признать нематериальный актив, необходимо удостовериться в том, что эти условия выполняются.

Стоимость нематериального объекта – это сумма уплаченных на его приобретение денежных средств, или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в счет оплаты.

На практике оценка стоимости зависит от метода приобретения объекта (см. часть (b) внизу).

##### **Задание (b)**

#### **Отдельно приобретенные нематериальные активы**

При отдельном приобретении нематериального актива факт наличия будущих экономических выгод, как правило, может быть подтвержден наличием цены покупки. Существование цены приобретения актива также означает, что можно определить «себестоимость», поэтому отдельно приобретенные активы признаются по стоимости приобретения. Примером отдельно приобретенного актива, удовлетворяющего критериям признания, может быть производственная лицензия.

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО DIPFR, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

**Нематериальные активы, приобретенные в результате объединения компаний**

Стоимость нематериального актива является в действительности частью стоимости объединенного бизнеса.

Таким образом, если нематериальный актив удовлетворяет критериям идентифицируемости и контроля (см. пункт (a)), он может признаваться отдельно по справедливой стоимости. Примером такого нематериального актива может быть портфель клиентов, имеющий определенную ценность для конкурентов.

**Внутренне созданные нематериальные активы**

Согласно положениям МСФО (IAS) 38, внутренние затраты на создание нематериального объекта редко приводят к созданию актива, удовлетворяющему критериям признания. Только затраты на разработку какого-либо проекта потенциально удовлетворяют критериям признания. Однако прежде, чем такие затраты будут признаны, они должны пройти строгое тестирование в отношении технической осуществимости проекта, его коммерческой жизнеспособности и вероятности получения будущих экономических выгод. Примером такого нематериального актива могут быть расходы по проекту, направленному на повышение эффективности производственного процесса (в этом случае экономической выгодой будет сокращение затрат в результате повышения эффективности производства).

**Задание (c)**

После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения. Нематериальные активы редко подвергаются переоценке. Это возможно в случае наличия активного рынка для нематериальных активов, что бывает не так часто.

Организация должна определить срок полезной службы нематериального актива, и если он является ограниченным, начислять амортизацию в течение срока его полезной службы. Нематериальный актив с неограниченным сроком полезной службы не амортизируется, но должен подвергаться ежегодной проверке на обесценение.

**Задание (d)**

1. Поскольку руководство «Каппы» предприняло меры, чтобы юридически защитить использование торговой марки, то в этом случае торговая марка рассматривается как идентифицируемый нематериальный объект, поскольку он возникает из юридических прав. Она удовлетворяет определению актива, так как «Каппа» может контролировать экономические выгоды, которые данный актив принесет в будущем, и эти выгоды очевидны. Ее «себестоимость» определяема для «Йоты», поскольку ее справедливая стоимость на дату

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО DIPFR, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

приобретения «Каппы» компанией «Йота» может быть определена. Правильно будет не признавать актив в отдельном балансе «Каппы», поскольку внутренне созданные торговые марки не удовлетворяют критериям признания внутренне разработанных нематериальных активов. Однако компания «Йота» вправе признать этот актив в консолидированном балансе, так как для «Йоты» он возник в результате объединения компаний. «Йота» признает актив по справедливой стоимости 20 млн. долларов и не будет начислять на него амортизацию, так как он имеет неограниченный срок полезной службы. Тем не менее, компании «Йота» следует произвести оценку данного актива на обесценение по состоянию на 30 сентября 2006 года.

2. Поскольку проект технически осуществим, жизнеспособен коммерчески, и будущее экономические выгоды очевидны, он будет отвечать критериям признания внутренне разработанного проекта с 1 апреля 2006 года. Только расходы, понесенные с этой даты, могут быть признаны, поэтому стоимость нематериального актива составит 3 миллиона долларов ( $6 * 500,000$  долларов). Датой начала начисления амортизации будет 31 марта 2007 года – дата завершения проекта. Следовательно, в текущем периоде амортизация не начисляется.

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

**Вопрос 5**

**Операция (1)**

*Начисления в отчете о прибылях и убытках:*

	<b>\$'000'</b>	
Износ завода (Вычисление 2)	165	
Износ машин и оборудования		
(Вычисление 4)	<u>400</u>	
	<u>565</u>	

*Статьи балансы:*

Остаточная стоимость завода (Вычисление 3)	20,135	
Остаточная стоимость машин и оборудования		
(Вычисление 4)	<u>5,600</u>	
	<u>25,735</u>	

**Решения** – Ссылки сделаны на МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

**Вычисление 1 – Себестоимость завода**

<b>Компонент</b>	<b>Сумма \$'000'</b>	<b>Пояснения</b>
Приобретение земельного участка	10,000	Стоимость включает стоимость приобретения
Затраты на демонтаж существующих построек	500	Затраты на подготовку площадки представляют собой прямые затраты, связанные с подготовкой актива к использованию
Материалы	6,000	Все использованы для строительства завода
Затраты по найму рабочей силы	1,600	Разрешается отражать затраты по найму рабочей силы в периоде строительства, поэтому сумма $8/9 * 1,800$ включена
Производственные накладные расходы	1,000	Производственные накладные расходы относятся к прямым затратам, связанным с подготовкой актива к использованию, но из них следует исключить сверхнормативные затраты
Управленческие расходы	ноль	Только прямые затраты можно капитализировать
Стоимость услуг архитекторов	400	Стоимость услуг архитекторов относится к прямым затратам, связанным с подготовкой актива к использованию
Затраты на перемещение рабочих	Ноль	Не относятся на объект основных средств согласно МСФО (IAS) 16
Затраты на открытие завода	<u>Ноль</u>	Не относятся на объект основных средств согласно МСФО (IAS) 16

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

Итого затрат до 19,500  
капитализации

процентов

Капитализированные 800  
проценты

Согласно МСФО (IAS) 23, проценты могут капитализироваться **в течение периода строительства** согласно альтернативному методу учета ( $12,000 * 10\% * 8/12$ )

Итого себестоимость 20,300  
завода

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

**Вычисление 2 – Износ завода:**

- Компонент «земля»:  $10,000 + 800 * 10,000/19,500 = 10,410$
- Компонент «здание»:  $20,300 - 10,410 = 9,890$
- Износ здания за 2006 год -  $9,890 * 1/20 * 4/12 = 165$ . Согласно МСФО (IAS) 16, износ начинает начисляться, когда актив готов к использованию, даже если он временно не используется после этой даты.

**Примечание преподавателя**

Другие рациональные методы распределения капитализированных затрат на финансирование на компоненты «земля» и «здания» завода будут приняты, и соответствующие баллы будут присуждены.

**Вычисление 3 – остаточная стоимость завода по состоянию на 30 сентября 2006 года**

$20,300$  (Вычисление 1) –  $165$  (Вычисление 2) =  $20,135$ .

**Вычисление 4 – износ и остаточная стоимость машин и оборудования**

Износ равен  $6,000 * 1/5 * 4/12$  (см. Вычисление 2 вверху) =  $400$ , а остаточная стоимость равна  $6,000 - 400 = 5,600$ .

**Операция 2**

*Начисления в отчете о прибылях и убытках:*

	\$ M
Обесценение активов в ЕГДС «А» (Вычисление 2)	20
Обесценение деловой репутации, образованной при приобретении «Каппы» (Вычисление 2)	15 <u>35</u>

*Статьи баланса:*

Деловая репутация, образованная при приобретении «Каппы» (Вычисление 2)	15
Прочие нематериальные активы (Вычисление 2)	15
Основные средства – $45$ (Вычисление 2) + $35$ + $40$	120
Чистые оборотные активы – $20$ + $25$ + $20$	<u>65</u> <u>215</u>

**Вычисление 1 – Деловая репутация**

Справедливая стоимость приобретенных идентифицируемых чистых активов составляет 190 млн. долларов (180 млн. долларов + 10 млн. долларов). Согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», большинство нематериальных объектов, которые удовлетворяют определению активов, будут рассматриваться

**ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ ЭКЗАМЕНАЦИОННОЙ  
РАБОТЫ ПО IFRS, ДЕКАБРЬ 2006 ГОДА,  
РУССКАЯ ВЕРСИЯ**

как идентифицируемые, если они приобретены как часть бизнеса компании. Это, конечно, применимо к торговым маркам, которые были приобретены «Омегой» как часть бизнеса «Каппы». Однако оценочная стоимость будущих услуг работников не может рассматриваться как идентифицируемый актив, поскольку предприятия обычно не обладают достаточной степенью контроля за потенциальными выгодами, получаемыми от этих услуг – сотрудники могут уволиться.

Таким образом, деловая репутация, возникшая при консолидации, составляет 30 млн. долларов (220 млн. долларов – 190 млн. долларов). Согласно положениям МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний», деловая репутация не амортизируется, но подлежит ежегодной проверке на обесценение. Следовательно, на 30 сентября 2006 года деловая репутация будет оценена по первоначальной стоимости в 30 млн. долларов за вычетом соответствующей суммы обесценения, если такое обесценение произошло.

#### **Вычисление 2 – Обесценение**

Согласно положениям МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», проверка на обесценение включает два этапа, так как деловую репутацию невозможно обоснованно распределить на ЕГДС «Каппы». Первый этап проверки на обесценение проводится на уровне ЕГДС, где убыток очевиден в ЕГДС «А». Этот убыток (20 млн. долларов) распределяется в следующих пропорциях на нематериальные активы и основные средства:

- $20/80 * 20$  млн. долларов = 5 млн. долларов на нематериальные активы. Это уменьшает их балансовую стоимость до 15 млн. долларов.
- $60/80 * 60$  млн. долларов = 45 млн. долларов на основные средства. Это уменьшает их балансовую стоимость до 15 млн. долларов.

После создания резерва на этот убыток «промежуточная» балансовая стоимость чистых активов «Каппы», включая деловую репутацию, равна:

	\$ М	
Деловая репутация	30	См. текст сверху
ЕГДС «А»	80	
ЕГДС «В»	60	
ЕГДС «С»	<u>60</u>	
Итого	<u>230</u>	

Поскольку ценность использования всего бизнеса составляет всего 215 млн. долларов, существует дополнительный убыток от обесценения на сумму 15 млн. долларов, который необходимо учесть. Но сначала он относится на деловую репутацию, поэтому ее балансовая стоимость сокращается до 15 млн. долларов.