

Сборник экзаменационных заданий (вопросы) под редакцией Академии PwC



Диплом ACCA
по Международной
Финансовой Отчетности

Июнь 2020



1. Пилотный экзамен 2011 (ОПУ и ПрСД)

1. В отчетах о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе компаний Альфа, Бета и Гамма за финансовый год, закончившиеся 31 марта 2011, представлены следующие данные:

	Альфа	Бета	Гамма
	\$'000	\$'000	\$'000
Выручка	240,000	150,000	120,000
Себестоимость	(190,000)	(110,000)	(100,000)
Валовая прибыль	50,000	40,000	20,000
Коммерческие расходы	(7,000)	(6,000)	(6,000)
Управленческие расходы	(10,000)	(7,000)	(8,000)
Операционная прибыль	33,000	27,000	6,000
Инвестиционный доход	18,000	ноль	ноль
Финансовые расходы	(8,000)	(4,000)	(7,200)
Прибыль до налогообложения	43,000	23,000	(1,200)
Расходы по налогу на прибыль	(12,800)	(7,500)	ноль
Прибыль за год	30,200	15,500	(1,200)
Прочий совокупный доход (за вычетом налогов)	6,000	2,000	1,500
Итого совокупный доход за период	36,200	17,500	300

Примечание 1 – приобретение акций компании Бета

1 апреля 2005 года компания Альфа учредила компанию Бета и подписала на приобретение 100% акций Бета. Альфа также предоставила Бета заем на сумму \$40 млн с фиксированной годовой процентной ставкой 5%. Заем подлежит погашению 30 сентября 2015 года.

Примечание 2 – приобретение акций компании Гамма

1 июля 2010 года Альфа приобрела 80% акций компании Гамма. Компенсация при приобретении включала следующее:

- Альфа выпустила 30 млн акций в пользу акционеров Гаммы. Рыночная цена одной акции компании Альфа на 1 июля 2010 года составляла \$2.
- Альфа согласилась дополнительно выплатить \$25 млн акционерам компании Гамма 30 июня 2012 года, в том случае если прибыль Гаммы за 2 года после ее приобретения, т.е. 30 июня 2012 года, достигнет определенного уровня. По оценкам руководства Альфы справедливая стоимость условной компенсации на 1 июля 2010 года составляла \$15 млн. Однако после переоценки на 31 марта 2011 года она составила \$9 млн. Снижение справедливой стоимости условной компенсации было вызвано убытками, понесенными компанией Гамма в период после приобретения.
- При приобретении Гаммы компания Альфа понесла дополнительные затраты в размере \$1 млн, связанные с юридическими и другими профессиональными услугами, и дебетовала их на стоимость инвестиции в компанию Гамма. Из этой суммы \$400,000 относились к затратам на выпуск акций Альфы.

Примечание 3 – корректировки до справедливой стоимости

По состоянию на 1 июля 2010 года чистые активы в отдельной финансовой отчетности компании Гамма были отражены в сумме \$80 млн. Руководство Альфы провело оценку справедливой стоимости чистых активов Гаммы на эту дату. Справедливая стоимость чистых активов Гаммы соответствовала их балансовой стоимости, за исключением:

- машин и оборудования, балансовая стоимость которых составляла \$60 млн, а их справедливая стоимость - \$66 млн. Предполагаемый оставшийся срок полезной службы машин и оборудования на 1 июля 2010 года был равен 3 годам. Износ машин и оборудования относится на себестоимость
- займа в размере \$32 млн по фиксированной процентной ставке 10% годовых, подлежащего погашению 30 июня 2015 года. В связи с тем, что рыночная процентная ставка на 1 июля 2010 года составляла 8%, справедливая стоимость займа на эту дату составляла \$34.55 млн.

Примечание 4 – принципы, лежащие в основе оценки неконтролирующей доли участия

Компания Альфа оценила неконтролирующую долю участия в компании Гамма по ее справедливой стоимости на дату приобретения. Оценочная справедливая стоимость неконтролирующей доли участия в компании Гамма по состоянию на 1 июля 2010 года составляла \$15 млн.

Примечание 5 – проверка на обесценение

31 марта 2011 года руководство Альфы провело оценку деловой репутации, образовавшейся при приобретении компании Гамма, на обесценение. По оценке руководства компании, возмещаемая стоимость Гаммы на эту дату (как отдельной единицы, генерирующей денежные средства) составила \$87,025. Все убытки от обесценения относятся на себестоимость.

Примечание 6 – реализация внутри группы

Альфа поставляет продукцию, используемую Бетой и Гаммой. За год, закончившийся 31 марта 2011 года, объемы реализации продукции данным компаниям были следующими (валовая прибыль каждой реализации составляла 20%):

– Реализация компании Бета – \$20 млн.

– Реализация компании Гамма (начиная с 1 июля 2010 года) – \$10 млн.

На 31 марта 2011 года и 31 марта 2010 года запасы Беты и Гаммы в части продукции, приобретенной у Альфы, включали следующее:

	Включено в остаток запасов на	
	31 марта 2011	31 марта 2010
	\$'000	\$'000
Бета	4,000	2,400
Гамма	2,500	ноль

Примечание 7 – выплата дивидендов

За год, закончившийся 31 марта 2011 года, Альфа и Бета выплатили своим акционерам дивиденды в размере \$20 млн и \$10 млн, соответственно.

Примечание 8 – продажа инвестиций

1 августа 2006 года Альфа приобрела долевой инструмент и определила его как финансовый актив по справедливой стоимости через прочий совокупный доход. 31 марта 2010 года справедливая стоимость этих инвестиций составила 7\$ млн и была включена в отчет о финансовом положении Альфа. 1 апреля 2010 года Альфа реализовала эти инвестиции и выручила \$7 млн. Накопленная от этих инвестиций прибыль в размере \$500,000, включенная ранее в прочий совокупный доход, была переклассифицирована и включена в инвестиционный доход.

Примечание 9 – перестройка арендованного актива

1 апреля 2010 года Альфа закончила перестройку арендованного объекта недвижимости (Альфа правильно отразила аренду в своей финансовой отчетности). Оставшийся срок аренды составлял 10 лет на 1 апреля 2010 года.

По условиям договоров аренды объект должен быть возвращен арендодателю в первоначальном состоянии 31 марта 2020 года. Стоимость восстановления объекта до первоначального состояния оценена на 31 марта 2020 года в \$3.5 млн (в ценах на 31 марта 2020 года).

Скорректированная ставка дисконтирования для этой операции равно 6%. При подготовке финансовой отчетности за год, закончившийся 31 марта 2011 года, руководство Альфы создало оценочное обязательство на \$350,000 (\$3.5 млн x 1/10) и включило эту сумму в административные расходы. При использовании ставки дисконтирования 6% приведенная стоимость \$1, подлежащего выплате через 10 лет, равна 56 центам.

Примечание 10 – заем в иностранной валюте

1 апреля 2010 года Альфа получила заем 20 млн франков от иностранного банка, при валютном курсе \$1 = 4 франка. Проценты по займу не выплачиваются, однако сумма, подлежащая погашению 31 марта 2013 года равна 26.62 млн франков, что эквивалентно эффективной процентной ставке 10% годовых. Средний и заключительный валютный курс за год, закончившийся 31 марта 2011 года, составлял \$1 = 5 франков. Альфа первоначально включила этот заем в свою отчетность в сумме \$5 млн и более никаких корректировок, связанных с займом, не производилось.

Примечание 11 – расходы на разработку

1 апреля 2010 года Альфа начала проект по разработке более эффективного способа утилизации отходов. Расходы на реализацию проекта в период с 1 января 2010 по 30 апреля 2010 года составили \$2 млн. 1 мая 2010 года проект был официально признан технически осуществимым, коммерчески выгодным, и способным приносить экономическую выгоду в течение 5 лет. В период с 1 мая по 31 декабря 2010 года Альфа понесла дополнительные затраты в размере \$4 млн на разработку этого проекта. Проект начал приносить выгоду с 1 января 2011 года. Альфа отнесла все расходы на разработку проекта на себестоимость.

Примечание 12 – конвертируемые облигации

1 апреля 2010 года Альфа выпустила 100 млн облигаций с номинальной стоимостью \$1. По этим облигациям процент не выплачивается, однако одни подлежат погашению 31 марта 2015 года по цене \$1.16 каждая. Держатели облигаций могут конвертировать облигации в обыкновенные акции Альфы 31 марта 2015 года. На 1 апреля 2010 года годовая ставка доходности по неконвертируемым облигациям, требуемая инвесторами, составляла 5%. Приведенная стоимость облигаций без права конвертации составила \$90.48 млн. Альфа не отражала никаких финансовых расходов по этим облигациям.

Задание:

Подготовьте консолидированный отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе компании Альфа за год, закончившийся 31 марта 2011 года. Не принимайте в расчет отложенные налоги.

(40 баллов)

2. Вы работаете финансовым контролером в компании Дельта. Ваш помощник занят подготовкой первого варианта финансовой отчетности за год, закончившийся 31 марта 2011 года. Он обладает достаточными общими знаниями в области бухгалтерского учета, но не знаком с детальными требованиями всех соответствующих стандартов финансовой отчетности. Есть три вопроса, по которым ему необходима Ваша консультация, и которые он изложил в своем меморандуме, представленном ниже:

Вопрос 1

31 декабря 2010 года компания Дельта поставила партию компонентов клиенту и выставила ему счет на сумму \$500,000. Мы ожидали получить платеж по этому счету 28 февраля 2011 года. Денежные средства так и не были получены, а 30 апреля 2011 года отдел кредитного контроля нашей компании получил информацию о том, что клиент испытывает серьезные финансовые трудности в связи с неудачной реализацией одного из своих проектов в феврале 2011 года. Было принято решение предоставить клиенту отсрочку платежа до 31 марта 2012 года, поскольку наши специалисты были уверены, что финансовые проблемы клиента к этому сроку будут улажены. Меня немного беспокоит льготный период, который мы предоставили клиенту. В то время как текущая годовая ставка кредитования, применяемая нашей компанией, составляет 6%, мы предоставляем клиенту беспроцентный период отсрочки платежа. Возможно, что вся эта информация не существенна, так как мы узнали о проблемах клиента только 30 апреля 2011 года. Я не знаю, какие корректировки следует сделать, если они вообще необходимы.

(8 баллов)

Вопрос 2

1 апреля 2010 года мы начали арендовать офисное здание по договору аренды сроком на 10 лет. Ежегодные арендные платежи в течение первых 5 лет установлены в размере \$400,000, на условиях предоплаты. В следующие 5 лет сумма ежегодного арендного платежа увеличивается до \$450,000, также на условиях предоплаты. 1 апреля 2010 года мы осуществили некоторую перестройку арендуемого здания, установив временные перегородки с целью создания необходимого офисного пространства. Общая стоимость перестройки составила \$600,000. Однако по условиям договора здание должно быть возвращено владельцу в первоначальном состоянии. Среди документов по этому договору есть докладная записка, в которой указано, что годовая ставка процента, подразумеваемая договором аренды, составляет 8%. Приведенная стоимость арендных платежей по договору по ставке дисконтирования 8%, равна \$3,046,000. В этой записке также сказано, что ориентировочная стоимость демонтажа перегородок в конце срока аренды составит \$300,000 и на 1 апреля 2010 года дисконтированная стоимость этой суммы, учитывая ставку дисконтирования 5% годовых, равна \$184,200. Я не знаю, зачем нужна эта информация, и как учесть данную операцию.

(10 баллов)

Вопрос 3

1 апреля 2008 года наша компания приобрела оборудование за \$5 млн. Первоначально срок полезной службы актива был оценен в 5 лет с нулевой ликвидационной стоимостью. Данная оценка использовалась в предыдущие годы, и балансовая стоимость актива в финансовой отчетности за прошлый год была отражена в сумме \$3 млн. 1 апреля 2010 года мы вновь обратились к этим расчетам, и первоначальная оценка показалась нам слишком оптимистичной. Скорее всего, данное оборудование не будет приносить никаких экономических выгод компании после 31 марта 2012 года, но ликвидационная стоимость актива может составить \$200,000 в текущих ценах. Мы начислили недостаточный износ в 2008-2009 и 2009-2010 годах, но я не знаю, как это отразить. Следует ли мне изменить сальдо на начало периода?

(5 баллов)

Задание:

Подготовьте ответ на вопросы, заданные Вашим помощником. Включите в Ваш ответ дополнительные объяснения, которые Вы считаете уместными. Во всех случаях рассчитайте влияние на прибыль, отраженную в финансовой отчетности за год, закончившиеся 31 марта 2011 года. Для вопросов 1 и 3 Вы также должны рассчитать влияние на прибыль за год, закончившийся 31 марта 2012 года.

Примечание: распределение баллов за ответ указано выше под каждым из трех вопросов.

(23 балла)

3. Ипсилон является публичной компанией. Вы являетесь финансовым контролером этой компании, в которой идет подготовка финансовой отчетности за год, закончившийся 31 марта 2011 года. Ваш помощник, который подготовил проект этой отчетности, не уверен в правильности отражения ряда операций и попросил Вашего совета. Подробности операций представлены ниже:

Операция (а)

1 апреля 2010 года Ипсилон приступила к добыче полезных ископаемых на недавно построенной площадке. Прямые затраты на строительство площадки составили \$25 млн. Директора Ипсилон оценили общие управленческие расходы, подлежащие отнесению на этот проект, в размере \$2.5 млн. Ожидаемый срок полезной службы площадки составляет 10 лет, в конце этого срока затраты на устранение ущерба окружающей среде, вызванного строительством площадки, оценены в \$6 млн. Ипсилон не имеет юридических обязательств по устранению этого ущерба, однако опубликованная политика компании говорит о том, что устранение ущерба является ее обычной практикой в данных обстоятельствах.

Ваш помощник включил \$27.5 млн в основные средства и отразил износ в отчете о прибылях и убытках в размере \$2.75 млн. Он не включил оценочные обязательства на расходы по устранению ущерба окружающей среде, поскольку Ипсилон не имеет юридических обязательств устранять ущерб и может принять решение не делать этого.

Ставка дисконтирования, которую следует использовать в вычислениях, составляет 8% в год, а приведенная стоимость \$1, подлежащего получению в конце 10-летнего срока, составляет 46.32 цента.

(6 баллов)

Операция (b)

1 января 2011 года Ипсилон подписала контракт на поставку машины 30 июня 2011 года по фиксированной цене 20 млн евро. Для того чтобы иметь уверенность в размере предстоящих расходов в долларовом эквиваленте, 1 января 2011 года компания подписала договор на покупку \$20 млн евро 30 июня 2011 года за \$24 млн. Отдел казначейства оценил справедливую стоимость этого контракта в \$1 млн (финансовый актив) на 31 марта 2011 года. Ваш помощник включил в проект отчетности кредиторскую задолженность и актив в размере \$24 млн в текущие обязательства и необоротные активы соответственно.

(6 баллов)

Операция (с)

1 апреля 2010 года Ипсилон начала сдавать в аренду объект недвижимости, срок аренды составляет 50 лет. Срок полезной службы зданий в составе недвижимости составляет 50 лет и исчисляется с 1 апреля 2010 года. Рыночные стоимости прав аренды на недвижимость в начале срока аренды были поровну распределены между землей и зданиями, приведенная стоимость арендных платежей была равной справедливой стоимости арендных прав на этот объект недвижимости. Ежегодные арендные платежи составляли \$500,000 на условиях оплаты в конце года, дата первого платежа была установлена 31 марта 2011 года. Годовая процентная ставка, подразумеваемая в договоре, составляла 8%. *Приведенная стоимость \$1 к получению в конце каждого года в течение 50 лет по ставке 8% составляет \$12.2.*

Недвижимость должна быть освобождена к концу срока аренда и у арендатора нет возможности выкупа ее по льготной цене. Ваш помощник отразил \$500,000 в отчете о прибылях и убытках как доходы по аренде.

(8 баллов)

Задание:

Объясните и подтвердите расчетами порядок учета этих трех операций в отчетности компании за год, закончившийся 31 марта 2011 года. Для каждой из трех ситуаций Ваши объяснения должны включать оценку порядка учета, предложенного Вашим помощником.

Примечание: распределение баллов за ответ указано выше под каждой из трех операций.

(20 баллов)

4. Вы являетесь бухгалтером компании Омега, у которой имеются деловые интересы по всему миру. Финансовая отчетность компании за год, закончившийся 31 марта 2011 года, находится в процессе подготовки. Руководство компании обратилось к Вам за советом относительно влияния следующих событий на финансовую отчетность:

Событие 1

28 февраля 2011 года руководство компании приняло решение закрыть один из сегментов бизнеса. Решение было вызвано тем, что компания намеревалась переориентировать стратегическое направление группы, и данный сегмент не вписывался в новую стратегию. Процедура закрытия началась 5 апреля 2011 года и должна была завершиться к 31 июля 2011 года. 6 марта 2011 года сотрудникам были разосланы письма с предложением уволиться по собственному желанию или перейти на работу в другие сектора бизнеса. 13 марта 2011 года начались переговоры с заинтересованными сторонами о досрочном расторжении существующих контрактов данного сегмента бизнеса и продаже его активов. Последняя оценка финансовых последствий закрытия сегмента приведена ниже:

- (a) Затраты на выходные пособия составят \$20 млн, не включая платежи в пункте (b).
- (b) В соответствии с пенсионной программой (планы с установленными выплатами) единовременная компенсация работникам, согласившимся уволиться по собственному желанию за отказ от своих прав по данной программе, составит \$10 млн. Омега внесет эту сумму в пенсионный фонд 31 июля 2011 года. Актуарии сообщили, что приведенная стоимость накопленных пенсионных обязательств, погашаемых данным платежом, составляет \$7.5 млн и эта величина вряд ли существенно изменится до 31 июля 2011 года.
- (c) затраты на переподготовку и перевод на другую работу сотрудников, которые не согласятся на увольнение по собственному желанию, составит \$5.5 млн.
- (d) Затраты на досрочное расторжение текущих договоров, включая вознаграждение специалистам, составит \$5 млн.
- (e) Оборудование, балансовая стоимость которого по состоянию на 31 марта 2011 года составляет \$11 млн, будет продано за \$2 млн.
- (f) Недвижимость, балансовая стоимость которой по состоянию на 31 марта 2011 года составляет \$10 млн, будет продана за \$15 млн.
- (g) Операционные убытки данного сегмента бизнеса за апрель, май и июнь 2011 года составят \$9 млн.

(14 баллов)

Событие 2

1 октября 2010 года Омега предоставила 250,000 опционов, что позволило ее сотрудникам приобретать акции по цене \$10 за штуку. Переход прав по опционным осуществляется 30 июня 2011 года, при условии, что сотрудники достигнут определенных показателей за девятимесячный период с 1 октября 2010 года по 30 июня 2011 года. Рыночная стоимость этих акций на 1 октября 2010 года составляла только \$10 за штуку, однако ожидалось, что к 30 июня 2011 года рыночная стоимость одной акции увеличится до \$12. Справедливая стоимость каждого опциона была оценена на 1 октября 2010 года как \$1.80 за опцион. Эта величина выросла до \$1.90 за опцион к 31 марта 2011 года. 1 октября 2010 года ожидалось, что все права на опционы вступят в силу. Однако, оказалось, что показатели, достигнутые сотрудниками в период после 1 октября таковы, что ожидается только 200,000 прав на опционы вступят в силу.

(6 баллов)

Задание:

Проинформируйте директоров Омеги о том, как эти два события повлияют на финансовую отчетность за год, закончившийся 31 марта 2011 года. Для каждого события укажите суммы, которые следует включить в финансовую отчетность и характер раскрытия информации в примечаниях к отчетности. Вы должны обосновать свои заключения ссылками на соответствующие международные стандарты финансовой отчетности и включить любые другие объяснения, которые Вы сочтете уместными.

Распределение баллов за ответ указано выше под каждым из событий.

(20 баллов)

2. Июнь 2011 (ОПУ и ПрСД + ОИСК)

1. Отчеты о прибылях и убытках и обобщенные отчеты об изменениях капитала компаний Альфа, Бета и Гамма за год, закончившийся 31 марта 2011 года, представлены ниже:

	Альфа	Бета	Гамма
	\$'000	\$'000	\$'000
Выручка	470,000	434,000	226,000
Себестоимость	(256,000)	(218,000)	(176,000)
Валовая прибыль	214,000	216,000	50,000
Коммерческие расходы	(18,000)	(17,000)	(15,000)
Управленческие расходы	(19,000)	(16,000)	(17,000)
Инвестиционный доход	37,300	ноль	ноль
Финансовые расходы	(68,000)	(65,000)	(44,000)
Прибыль/(убыток) до налогообложения	146,000	118,000	(26,000)
Расходы по налогу на прибыль	(41,000)	(33,000)	ноль
Прибыль/(убыток) за год	105,300	85,000	(26,000)

Обобщенные отчеты об изменениях капитала

	Альфа	Бета	Гамма
	\$'000	\$'000	\$'000
Сальдо на 1 апреля 2010 года	540,000	390,000	192,000
Совокупный доход за год	105,300	85,000	(26,000)
Дивиденды, выплаченные 31 декабря 2010 года	(52,000)	(40,000)	ноль
Сальдо на 31 марта 2011 года	593,300	435,000	166,000

Примечание 1 – приобретение акций компании Бета

1 октября 2009 года компания Альфа приобрела 75 млн акций компании Бета из 100 млн акций, имеющих у компании. Условия приобретения акций приводятся ниже:

- Альфа выпустила две новые акции в обмен на каждые три акции, приобретаемые ею у Беты. 1 октября 2009 года рыночная стоимость одной акции Альфы составляла \$6, а рыночная стоимость одной акции Беты равнялась \$3.20.
- Альфа согласилась на дополнительный платеж в размере \$1 за каждую акцию, приобретаемую у Беты. Платеж будет произведен 30 сентября 2011 года в том случае, если прибыль Беты превысит суммарный плановый показатель за 2 года по состоянию на 30 сентября 2011 года. Справедливая стоимость данного условного платежа по состоянию на 1 октября 2009 года составляла \$55 млн. К 31 марта 2010 года справедливая стоимость выросла до \$58 млн, а к 31 марта 2011 года увеличилась до \$64 млн. Руководство Альфы правильно отразило данную условную компенсацию в своей финансовой отчетности за год, закончившийся 31 марта 2010 года, но балансовая стоимость условной компенсации не корректировалась с 31 марта 2010 года.
- В связи с данным приобретением Альфа понесла затраты в размере \$5 млн, связанные с юридическими и профессиональными услугами. Из этой суммы \$2.4 млн было израсходовано на выпуск акций. Альфа правильно отразила эти издержки по приобретению в своей финансовой отчетности за год, закончившийся 31 марта 2010 года.

В своей консолидированной финансовой отчетности Альфа решила отражать неконтролирующую долю участия в компании Бета по справедливой стоимости на дату приобретения. Для расчета справедливой стоимости неконтролирующей доли участия была использована рыночная стоимость одной акции Беты на дату приобретения.

Собственный капитал Беты, отраженный в ее финансовой отчетности по состоянию на 1 октября 2009 года, составлял \$300 млн. На эту дату балансовая стоимость основных средств Беты составляла \$240 млн, а их справедливая стоимость была равна \$280 млн. На 1 октября 2009 года предполагаемый срок полезной службы основных средств Беты составлял 4 года. За период с 1 октября 2009 года по 31 марта 2011 года выбытия основных средств не было.

По оценкам руководства на 1 октября 2009 года справедливая стоимость торговой марки Беты, разработанной внутри компании, составляла \$30 млн, а ее предполагаемый срок полезной службы составлял 30 лет.

Амортизация основных средств и нематериальных активов начисляется ежемесячно и включается в себестоимость.

Примечание 2 – проверка на обесценение

31 марта 2010 года и 31 марта 2011 года были проведены проверки на обесценение деловой репутации, возникшей при приобретении Беты. Проверка, проведенная 31 марта 2010 года, не выявила признаков обесценения деловой репутации. Для целей проверки на обесценение Бета рассматривается как обособленная единица, генерирующая денежные средства. На 31 марта 2011 года возмещаемая стоимость Беты составляла \$550 млн. Суммы, списываемые в результате обесценения, относятся на себестоимость.