
ОТВЕТЫ

1 Консолидированный отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 30 июня 20X4 года

	\$'000
Выручка (\$2,721 мил + \$819 мил – \$32 мил)	3,508,000
Себестоимость продаж (P1)	(1,606,500)
Валовая прибыль	1,901,500
Расходы на сбыт (\$212 мил + \$22.4 мил)	(234,400)
Административные расходы (P2)	(309,839)
Операционная прибыль	1,357,261
Инвестиционный доход (P3)	26,600
Финансовые расходы (P4)	(54,140)
Прибыль до налогообложения	1,329,721
Расходы по налогу на прибыль (\$247 мил + \$43 мил)	(290,000)
Прибыль от продолжающейся деятельности	1,039,721
Прибыль от прекращенной деятельности (P12)	241,700
Прибыль за период	1,281,421
Относящаяся к:	
Акционерам Альфа (балансирующая сумма)	1,217,411
Неконтролирующая доля участия (P8)	64,010
	1,281,421

Прибыль за год, относящаяся к:

	\$'000
Акционерам Альфа:	
Прибыль за период от продолжающейся деятельности (\$1,039,72 – \$53,160 (см. ниже))	986,561
Прибыль за период от прекращенной деятельности (\$241,700 – \$10,850 (см. ниже))	230,850
	1,217,411
Неконтролирующая доля участия:	
Прибыль за период от продолжающейся деятельности (20% x (\$274,000 – \$7,000 – \$1,200))	53,160
Прибыль за период от прекращенной деятельности (35% x (\$62,000 x 6/12))	10,850
	64,010

Расчеты**Расчет 1 – Себестоимость продаж**

	\$'000
Альфа + Бета	1,630,300
Внутригрупповые продажи	(32,000)
Корректировка справедливой стоимости на амортизацию (\$70 мил x 1/10)	7,000
Нереализованная прибыль (1/4 x \$32 млн x 15%)	1,200
	1,606,500

Расчет 2 – Административные расходы

	\$'000
Альфа + Бета	267,475
Обесценение гудвила в Бета (P7)	42,364
	309,839

Расчет 3 – Инвестиционный доход

	\$'000
Альфа	206,600
За вычетом процентов по внутригрупповым кредитам (5% x \$400 мил)	(20,000)
За вычетом внутригрупповых дивидендов (40 мил x \$4.00)	(160,000)
Итого	26,600

Расчет 4 – Финансовые расходы

	\$'000
Альфа + Бета	51,000
Проценты по внутригрупповому кредиту (5% x \$400 мил)	(20,000)
Амортизация дисконта по отложенному вознаграждению (P5)	23,140
	<u>54,140</u>

Расчет 5 – Отложенное вознаграждение

	\$'000
Отложенное вознаграждение на 1 июля 20X2 (\$280 мил x 0.7513)	210,364
Финансовые расходы за год закончившийся 30 июня 20X3 (\$210.364 мил x 10%)	21,036
Отложенное вознаграждение на 30 июня 20X3	231,400
Финансовые расходы за год закончившийся 30 июня 20X4 (\$231.400 мил x 10%)	23,140
	<u>23,140</u>

Расчет 6 – Гудвил в Бета

	\$'000
Стоимость (\$60 млн + \$210.364 мил (P3))	270,364
НДУ (20% x \$256 мил)	51,200
За вычетом справедливой стоимости чистых активов (\$50 мил + \$136 мил + \$70 мил)	(256,000)
Гудвил при приобретении	<u>65,564</u>

Расчет 7 – Обесценение гудвила в Бета

	\$'000
Чистые активы на 30 июня 20X4 (\$520 мил + \$70 мил – (\$70 мил x 2/10))	576,000
Гудвил (на валовой основе \$65.564 мил (P6) x 100/80)	81,955
Итого	657,955
Возмещаемая сумма (\$605 мил выше чем \$580 мил)	605,000
Обесценение	<u>52,955</u>
Доля группы (80%)	42,364

Расчет 8 – Неконтролирующая доля участия (НДУ)

	\$'000
Бета (20% x (\$274 мил – \$7 мил (P1) – \$1.2 мил (P1)))	53,160
Гамма (35% x (\$62 мил x 6/12))	10,850
Итого	<u>64,010</u>

Расчет 9 – Чистые активы Гамма на дату продажи

	\$'000
На 1 июля 20X3 (\$50 мил + \$333 мил)	383,000
Плюс прибыль на дату продажи (\$62 мил x 6/12)	31,000
Итого	<u>414,000</u>

Расчет 10 – Гудвил в Гамма на дату продажи

	\$'000
Стоимость	230,000
НДУ (35% x (\$162 мил + \$50 мил)	74,200
Минус Чистые активы на дату приобретения (\$50 мил + \$162 мил)	(212,000)
Гудвил на дату приобретения	92,200
Минус накопленное обесценение	(22,000)
На дату продажи	<u>70,200</u>

Расчет 11 – Прибыль или убыток от продажи

	\$'000
Поступления	613,000
Минус Чистые активы на дату продажи (P9)	(414,000)
Минус Гудвил на дату продажи (P10)	(70,200)
Плюс НДУ на дату продажи (35% x \$414 мил (P9))	144,900
Прибыль от продажи	<u>273,700</u>

Расчет 12 – Прибыль от прекращенной деятельности

	\$'000
Прибыль от продажи (P11)	273,700
Налог на прибыль от продажи	(63,000)
Прибыль за 6 месяцев до продажи (P19)	31,000
	<hr/>
	241,700

2 (а) Пример 1: Контракт с клиентом

Подходящим стандартом является **МСФО (IFRS) 15 – Выручка по договорам с покупателями**. В данном случае наличие договора **очевидно**, поэтому применяются положения МСФО (IFRS) 15.

После идентификации договора МСФО (IFRS) 15 требует от нас определить обязанность или **обязательства к исполнению**, которые договор налагает на Дельта. В этом случае обязанностью к исполнению является **строительство производственного объекта** для покупателя С.

МСФО (IFRS) 15 гласит, что выручка должна признаваться **по мере выполнения (или в момент)**, когда обязанности к исполнению удовлетворены. МСФО (IFRS) 15 далее гласит, что обязанность к исполнению выполняется **либо в течение периода времени, либо в определенный момент времени**, в зависимости от условий договора.

Если обязанностью к исполнению является создание актива, который контролируется покупателем в момент его создания, то МСФО (IFRS) 15 классифицирует обязанность к исполнению как обязанность к исполнению, выполняемую **с течением времени**. Так **обстоит дело** с контрактом между Дельта и покупателем С.

Учитывая информацию, представленную в вопросе, разумно предположить, что по состоянию на 30 июня 20X3 года прогресс, достигнутый Дельта в выполнении обязанности к исполнению, завершен на 30%.

Следующим этапом процесса признания выручки является **определение ожидаемой цены сделки (общей выручки к получению)** по договору. В этом случае ожидаемая совокупная выручка должна быть снижена из-за того, что ожидается задержка завершения контракта со стороны Дельта. Таким образом, существует **элемент переменного вознаграждения**. МСФО (IFRS) 15 требует, чтобы мы принимали это во внимание при условии, что переменный элемент может быть надежно измерен, что, по-видимому, применимо и в данном случае.

Ожидаемая общая выручка к получению Дельта составляет \$32 млн (P1).

Поскольку к 30 июня 20X3 года контракт завершен на 30%, Дельта должна признать выручку в размере **\$9.6 млн** (\$32 млн x 30%) в текущем периоде. \$9.6 млн будут признаны в **отчете о прибылях и убытках** за год, закончившийся 30 июня 20X3 года.

Прямые затраты на выполнение договора составят:

- ежемесячные затраты на рабочую силу и материалы; и
- амортизация машин и оборудования, которые используются по контракту.

Дельта также должна будет признать следующие затраты в качестве расходов при их возникновении:

- стоимость потраченных материалов, которые не были отражены в первоначальной цене контракта.

Прямые затраты на выполнение контракта до 30 июня 20X3 года составят **\$10.8 млн** (P2). Эти затраты будут признаны в составе **прибыли или убытка**.

МСФО (IFRS) 15 требует, чтобы отчет о финансовом положении отражал актив по договору или обязательство по договору, в зависимости от соотношения между выручкой и суммами, полученными от покупателей.

В этом случае Дельта признает обязательство по договору в размере **\$4.40 млн** (P3). Это будет отражено как **долгосрочное обязательство** в отчете о финансовом положении на 30 июня 20X3 года.

Машины и оборудование, используемые по договору, будут отражены в качестве **внеоборотного актива** в отчете о финансовом положении на 30 июня 20X3 года. Его балансовая стоимость составит **\$14.4 млн** (\$16 млн – \$1.6 млн (P2)).

Пример 2: Портфель акций

МСФО (IFRS) 3 – *Объединения бизнесов* – гласит, что когда компания приобретает контрольный пакет акций в другой компании, активы и обязательства приобретенной компании должны оцениваться по их справедливой стоимости на дату приобретения. Это означает, что по состоянию на 1 апреля 20X3 года Дельта должна оценить портфель акций по его справедливой стоимости.

Методика оценки справедливой стоимости изложена в МСФО (IFRS) 13 – *Оценка справедливой стоимости*. МСФО (IFRS) 13 не устанавливает, когда следует использовать справедливую стоимость (такие вопросы рассматриваются в других стандартах МСФО), а скорее определяет, как следует оценивать справедливую стоимость, когда ее использование требуется.

МСФО (IFRS) 13 гласит, что справедливая стоимость актива – это сумма, которая была бы получена от продажи актива в ходе обычной сделки между участниками рынка.

Если актив торгуется более чем на одном рынке, справедливая стоимость должна оцениваться на основе суммы, полученной от торговли на основном рынке, при условии, что такой рынок может быть идентифицирован. Поэтому в этом случае оценка должна основываться на ценах, преобладающих на бирже А.

Поскольку МСФО (IFRS) 13 рассматривает справедливую стоимость как цену выхода, именно цена спроса имеет значение для оценки справедливой стоимости. В этом случае справедливая стоимость портфеля на 1 апреля 20X3 года будет оценена в **\$840,000**. Согласно МСФО 13, затраты по сделке **не учитываются при расчете справедливой стоимости**.

После первоначального признания портфель будет оцениваться в соответствии с положениями **МСФО (IFRS) 9 – Финансовые инструменты**.

МСФО (IFRS) 9 устанавливает, что модель оценки финансовых активов должна зависеть от причин владения активом (бизнес-модель) и типов денежных потоков, подлежащих получению от актива (договорные денежные потоки).

В случае портфеля акций такого типа, которым владеет Нью Саб, подходящим методом оценки **является справедливая стоимость через прибыль или убыток**. Это связано прежде всего с тем, что портфель акций является торговым портфелем.

Прибыль от переоценки портфеля плюс любые дивидендные доходы от портфеля будут признаны в консолидированном отчете о прибылях и убытках Дельта за год, закончившийся 30 июня 20X3 года.

Пояснительное примечание: *Параграфы 70–71 МСФО (IFRS) 13 гласят, что для таких активов, как котируемые акции, «для оценки справедливой стоимости должна использоваться цена в пределах спреда спроса и предложения, который является наиболее репрезентативным для справедливой стоимости в данных обстоятельствах». В этих пунктах далее говорится, что «настоящий МСФО не исключает использования среднерыночных цен в качестве практического метода измерения справедливой стоимости в пределах спреда спроса и предложения». Кандидаты, которые ссылаются на эти параграфы, получают соответствующую оценку.*

P1 – Расчеты в электронной таблице: ожидаемая общая выручка к получению компанией Дельта

Дата	Сумма \$'000	Пояснение
1 января 20X3 года	6,000	Первоначальный депозит
30 июня 20X3 года	8,000	Платеж 1
31 декабря 20X3 года	8,000	Платеж 2
15 августа 20X4 года (\$11м – \$1м)	10,000	Окончательный платеж уменьшен на \$1 миллион из-за позднего завершения строительства
	<u>32,000</u>	

P2 – Расчеты в таблице – расходы на текущую дату по контракту

Тип расходов	Понесено на сегодняшний день \$'000
Накладные расходы (\$1.2 млн в месяц x 6)	7,200
Амортизация (\$16 млн x 6/60)	1,600
30 июня 20X3 года	<u>8,800</u>

P3 – Расчеты в таблице – обязательство по договору на 30 июня 20X3 года

	Дебет \$'000	Кредит \$'000
Выручка признанная на дату	9,600	
Платежи полученные от С на дату		14,000
Обязательство по договору на 30 июня 20X3 года	<u>4,400</u>	
	<u>14,000</u>	<u>14,000</u>

(b) Этические проблемы – Электронное письмо от ФД

Вы рискуете нарушить фундаментальный этический принцип честности. Директор предложил вам вступить в сговор и сообщить о завышенной прибыли, чтобы повысить вероятность успешного выпуска акций. Директор выразил готовность защищать вас при обсуждении заработной платы, если вы будете следовать данным вам инструкциям (*кандидаты, которые здесь ссылаются на угрозу личных интересов, получают соответствующие оценки*).

Вы рискуете нарушить принцип объективности из-за того, что директор связал выполнение вами этих инструкций с предстоящим пересмотром вашей зарплаты и бонусов (*кандидаты, которые ссылаются на угрозу запугивания, получают соответствующие оценки*).

Вы также можете нарушить основополагающий этический принцип профессиональной компетентности и должной внимательности. Подходы к учету, направленные на максимизацию заявленной прибыли, скорее всего, не будут соответствовать стандартам бухгалтерского учета МСФО. Если бы вы их реализовали, вы бы нарушили свой профессиональный долг вести себя компетентно.

Ваше решение обсудить эти вопросы со своим другом, бухгалтером-стажером, может привести к дальнейшему нарушению фундаментального этического принципа профессиональной компетентности и должной внимательности. Учитывая статус стажера вашего друга, он может не обладать необходимым опытом, чтобы консультировать вас по этим вопросам.

Примечание: За обсуждение конфиденциальности баллов присуждаться не будет, поскольку они оба работают в компании Дельта.

3 Пример 1 – Меморандум

Кому: Бухгалтер-стажер

От: Финансовый контролер

Как правило, учет операций, выраженных в иностранной валюте, осуществляется в соответствии с положениями МСФО (IAS) 21 – *Влияние изменений валютных курсов*. Ваши конкретные запросы рассматриваются ниже

- (i) *Как мы решаем, какой обменный курс использовать для оценки активов или обязательств, выраженных во франках, когда мы впервые их признаем.*

МСФО (IAS) 21 требует, чтобы мы первоначально признавали все операции в иностранной валюте, используя обменный курс, действующий на дату, когда операция отражается в учете (спот-курс).

- (ii) *Как мы поступаем с ситуацией, когда обменный курс франка к доллару меняется после первоначального признания актива или обязательства, но до того, как актив реализован или обязательство погашено.*

Влияние последующих изменений обменного курса на активы и обязательства в иностранной валюте, которые уже были признаны, зависит от того, являются ли соответствующие суммы монетарными или немонетарными по своей природе.

Монетарная статья – это такая статья, которая может быть реализована или оплачена за фиксированную или определяемую денежную сумму.

Активы, такие как **остатки денежных средств или торговая дебиторская задолженность**, являются **монетарными**, тогда как активы, такие как запасы или основные средства, являются немонетарными. Все обязательства монетарные.

МСФО (IAS) 21 требует, чтобы монетарные статьи, выраженные в иностранной валюте, пересчитывались с использованием обменного курса, действующего **на отчетную дату**. Любые возникающие в результате курсовые разницы должны быть признаны в составе **прибыли или убытка**.

Если немонетарные активы не будут переоценены (см. ниже), их следует продолжать пересчитывать с использованием обменного курса, действующего на дату их первоначального признания.

- (iii) *Как мы отражаем последующую переоценку объекта ОС, который первоначально был номинирован и переоценен во франках, учитывая, что наша финансовая отчетность подготовлена в \$.*

Если балансовая стоимость немонетарного актива, выраженного в иностранной валюте, изменяется в результате переоценки, тогда эквивалент в \$ должен оцениваться с использованием обменного курса, действующего на дату переоценки.

Признание образовавшейся курсовой разницы **зависит** от того, где базовая разница от переоценки будет признана согласно соответствующим стандартам бухгалтерского учета МСФО. **Если** это относится к прочему совокупному доходу, то обменный компонент переоценки также будет относиться к прочему совокупному доходу.

- (iv) *Как мы учитываем последующий платеж поставщика во франках, если обязательство записано в \$, а обменный курс продолжает меняться.*

При окончательном прекращении признания актива или погашении обязательства любая разница между полученной или уплаченной суммой и текущей балансовой стоимостью актива или обязательства будет признана в составе прибыли или убытка.

Пример 2 – Операции

Операция (а)

Балансовая стоимость запасов на 1 января 20X5 года была бы отражена с использованием обменного курса **на эту дату 4 франка за \$1**. Таким образом, первоначально признанная сумма составила бы **\$150,000** (600,000 франков/4).

\$150,000 отражались бы по дебету **запасов** и по кредиту **торговой кредиторской задолженности**.

Запасы являются **немонетарными** активами и поэтому **не подлежат** пересчету при изменении обменного курса.

Поскольку 75% запасов было продано в период с 1 января 20X5 по 31 марта 20X5, то **\$112,500** (\$150,000 x 75%) будут признаны как себестоимость реализации в отчете о **прибылях и убытках** за этот период.

Выручка от продаж в размере \$120,000 будет признана в отчете о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 марта 20X5 года.

Стоимость запасов непроданных товаров на конец периода составит **\$37,500** (\$150,000 x 25%). Чистая возможная цена продажи товаров составляет \$39,000, и в соответствии с принципами МСФО (IAS) 2 – *Запасы* – запасы оцениваются по **наименьшей из** себестоимости и чистой возможной цене продажи – в данном случае \$37,500. Эта сумма будет отражена как **оборотный актив в отчете о финансовом положении** по состоянию на 31 марта 20X5 года.

Торговая кредиторская задолженность будет рассматриваться как **монетарная статья** и поэтому будет пересчитана **по курсу на конец периода до \$157,895** (600,000/3.8). Возникающий в результате курсовой убыток в размере **\$7,895** (\$157,895 – \$150,000) будет признан в составе **прибыли или убытка** за год, закончившийся 31 марта 20X5 года. Торговая кредиторская задолженность будет признана как **текущее обязательство в отчете о финансовом положении** на 31 марта 20X5 года.

Сумма, уплаченная для погашения обязательства 30 апреля 20X5 года, составит **\$160,000** (600,000/3.75). Это приведет к дальнейшей отрицательной курсовой разнице в размере **\$2,105** (\$160,000 – \$157,895), который будет признан в отчете о **прибылях и убытках** за год, закончившийся 31 марта 20X6 года.

См. расчет 1 для работы с электронными таблицами.

Операция (b)

В соответствии с принципами МСФО (IAS) 21 машина первоначально будет оцениваться в финансовой отчетности с использованием обменного курса, действовавшего на 1 апреля 20X4 года – **5 франков** за \$1. Следовательно, первоначальная балансовая стоимость машины составит **\$160,000** (800,000/5).

Машина будет классифицирована как основные средства. Согласно принципам МСФО (IAS) 16 – *Основные средства* – оборудование **необходимо амортизировать в течение срока его полезного использования**. Амортизационные отчисления в этом случае составят **\$20,000** (\$160,000/8). \$20,000 будут отнесены на счет **прибыли или убытка** за год, закончившийся 31 марта 20X5 года.

Балансовая стоимость машины на 31 марта 20X5 года с учетом ее переоценки составит **\$140,000** (\$160,000 – \$20,000).

При переоценке машины переоцененная сумма будет оцениваться с использованием обменного курса, действовавшего на **31 марта 20X5 года** – дату переоценки. Таким образом, переоцененная стоимость составит **\$189,474** (720,000/3.8), и **это** будет балансовая стоимость в отчете о финансовом положении на 31 марта 20X5 года.

Поскольку балансовая стоимость увеличивается в результате переоценки, увеличение на сумму **\$49,474** (\$189,474 – \$140,000) будет признано в составе **прочего совокупного дохода** за год, закончившийся 31 марта 20X5 года.

Оставшийся срок полезного использования машины на 1 апреля 20X5 года составит **семь лет**. Таким образом, амортизация в размере **\$27,068** (\$189,474/7) будет отнесена на счет прибыли или убытка за год, закончившийся 31 марта 20X6 года.

В соответствии с принципами МСФО (IAS) 36 – *Обесценение активов* – падение спроса на продукцию, производимую машиной, является **индикатором** ее возможного обесценения. Поэтому требуется **проверка на предмет обесценения**.

Проверка на обесценение включает сравнение балансовой стоимости актива с его **возмещаемой суммой**.

Возмещаемая сумма актива – это **наибольшая из: его ценности использования и справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие**. Таким образом, в данном случае возмещаемая сумма актива во франках составляет 600,000.

Учитывая, что финансовая отчетность подготовлена в \$, возмещаемую стоимость также необходимо **измерять** в \$. Это делается с использованием **обменного курса, действовавшего на дату проведения проверки на предмет обесценения**, в данном случае 31 марта 20X6 года.

Таким образом, возмещаемая сумма в \$ составит **\$171,429** (600,000/3.5). Балансовая стоимость машины в \$ до проверки на предмет обесценения составила бы **\$162,406** (\$189,474 – \$27,068). Таким образом, **отражение какого-либо обесценения не требуется**.

Машина будет отражена в качестве **внеоборотного актива** в отчете о финансовом положении на 31 марта 20X6 года. Если машина не будет переоценена (и нет необходимости в ежегодной переоценке), балансовая стоимость составит **\$162,406**.

См. расчет 2 для работы с электронными таблицами.

Пояснительное примечание: Кандидатам, заявившим, что на 31 марта 20X6 года машина может быть переоценена до справедливой стоимости с соответствующим кредитом в прочий совокупный доход, будут присуждены соответствующие баллы.

Табличные расчеты

Операция (а)

Дата		Отчет о финансовом положении \$	Прибыль или убыток \$
1 января 20X5 года – покупка	600,000 франков/4	150,000	
31 марта 20X5 года – перерасчет на отчетную дату	600,000 франков/3.8	157,895	
Год, закончившийся 31 марта 20X5 года			7,895
30 апреля 20X5 года – погашение	600,000 франков/3.75	160,000	
Год, закончившийся 31 марта 20X6 года			2,105

Операция (b)

Дата		Отчет о финансовом положении \$	Прибыль или убыток \$	Прочий совокупный доход \$
1 апреля 20X4 года – покупка	800,000 франков/5	160,000		
Амортизация за год по 31 марта 20X5	\$160,000/8 лет	(20,000)	20,000	
Балансовая стоимость		140,000		
Переоценка 31 марта 20X5 года	720,000 франков/3.8	189,474		
Прибыль, признанная в составе прочего совокупного дохода				49,474
Амортизация за год по 31 марта 20X6	\$189,474/7 лет	(27,068)	27,068	
Балансовая стоимость		162,406		
Возмещаемая стоимость	600,000 франков/3.5	171,429		
		=> нет обесценения		

4 Пример 1 – Расходы на разведку

- (i) Существует ли стандарт бухгалтерского учета МСФО, который регулирует учет расходов на разведку и оценку, и если да, то какой тип расходов он охватывает?

Существует стандарт бухгалтерского учета МСФО, который регулирует учет расходов на разведку и оценку. Этим стандартом является МСФО 6 – *Разведка и оценка запасов полезных ископаемых*.

МСФО (IFRS) 6 применяется только к затратам на разведку и оценку, относящимся к **определенному периоду**. МСФО (IFRS) 6 определяет этот период как период **после** получения законных прав на разведку конкретной территории, **но до того**, как будет продемонстрирована техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи соответствующих полезных ископаемых.

МСФО (IFRS) 6 предоставляет конкретные примеры затрат, которые по своей природе можно рассматривать как расходы на разведку и оценку. К ним относятся приобретение прав на разведку и затраты на разведочное бурение – список, представленный в МСФО (IFRS) 6, не является исчерпывающим.

- (ii) Как мы решаем, следует ли рассматривать расходы на разведку и оценку как актив или как расходы?

МСФО (IFRS) 6 **позволяет** компаниям определять свою **собственную** учетную политику, определяющую, какие виды расходов на разведку и оценку следует учитывать как расходы, а какие как активы, и **последовательно** применять эту политику.

- (iii) Как мы впоследствии классифицируем и оцениваем любые активы по разведке и оценке, которые мы можем признать?

Любые активы, связанные с разведкой и оценкой, следует классифицировать как **материальные или нематериальные, в зависимости от их характера**. Первоначально они признаются по себестоимости. Затем их можно учитывать с использованием либо **модели себестоимости, либо модели переоценки**.

- (iv) Я совершенно уверен, что существует стандарт бухгалтерского учета МСФО, который регулирует учет расходов на исследования и разработки. В какой степени требования настоящего стандарта финансовой отчетности МСФО применяются к расходам на разведку и оценку?

Существует стандарт бухгалтерского учета МСФО, который регулирует учет расходов на исследования и разработки. Этот стандарт – МСФО (IAS) 38 – *Нематериальные активы*.

МСФО (IAS) 38 требует, чтобы затраты на исследования рассматривались как расходы в составе прибыли или убытка, но требует, чтобы затраты на разработку, которые удовлетворяют определенным критериям, рассматривались как нематериальные активы в финансовой отчетности.

Вы можете утверждать, что затраты на разведку и оценку, охватываемые МСФО (IFRS) 6, в более общем смысле можно было бы охарактеризовать как «затраты на исследования». Как мы уже заявляли, МСФО (IFRS) 6 позволяет компаниям разрабатывать собственную политику учета таких затрат, относящихся к этой конкретной области.

Как только конкретный «проект по разведке и оценке» достигает стадии, когда техническая осуществимость и коммерческая целесообразность проекта были продемонстрированы, любые активы, которые были признаны на эту дату, будут оценены для реклассификации в соответствии с принципами МСФО (IAS) 38 или МСФО (IAS) 16 после того, как будет проведена их оценка на предмет обесценения.

Пример 2 – Новые инвестиции

Соответствующим стандартом бухгалтерского учета МСФО, который охватывает обе инвестиции, является **МСФО (IFRS) 11 – Совместное предпринимательство**. Совместное предпринимательство – это деятельность, в которой два или более инвесторов имеют **совместный контроль**.

Совместный контроль – это оговоренное в договоре разделение контроля над деятельностью, которое существует только тогда, когда решения о соответствующей деятельности требуют **единогласного согласия** сторон, разделяющих контроль. **Это относится** к обеим инвестициям, описанным в примере 2.

МСФО (IFRS) 11 определяет два различных типа совместного предпринимательства – совместную операцию и совместное предприятие (*принцип*).

Различие между совместной операцией и совместным предприятием зависит от того, имеют ли инвесторы прямые права и обязанности, связанные с отдельными активами и обязательствами деятельности, или есть ли у них интерес в чистых активах совместного предпринимательства.

Если совместное предпринимательство является всего лишь средством более эффективного функционирования существующего бизнеса инвесторов, то вполне вероятно, что инвесторы имеют прямые права и обязанности, связанные с отдельными активами и обязательствами деятельности.

В вышеуказанных обстоятельствах совместное предпринимательство, скорее всего, будет рассматриваться как **совместная операция**. Это будет корректный вывод касательно **инвестиции 1**.

Инвесторы в совместной операции должны включать свою долю в отдельных активах, обязательствах, доходах и расходах совместной операции в свою отдельную финансовую отчетность.

В случае инвестиции 1 вполне вероятно, что денежные средства, вложенные Синкер, будут использованы для приобретения транспортных средств и оплаты их эксплуатации. Поэтому Синкер отразит свою долю в приобретенных транспортных средствах как основные средства в своей отдельной финансовой отчетности, а также свою долю в эксплуатационных расходах как расходы.

Если совместное предпринимательство осуществляет деятельность, которая по существу отделена от деятельности, осуществляемой непосредственно отдельными инвесторами, то такое совместное предпринимательство, скорее всего, будет рассматриваться как **совместное предприятие**. Это будет корректный вывод касательно **инвестиции 2**.

Инвесторы в совместное предприятие должны оценивать свои инвестиции как единую сумму, используя метод долевого участия.

Метод долевого участия предполагает оценку инвестиции как доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций на отчетную дату. Это учетный подход, который будет применять Синкер.

Метод долевого участия фактически означает, что доля инвестора в прибыли объекта инвестиций после приобретения будет признаваться в составе прибыли или убытка на протяжении всего срока жизни инвестиции.

Пример 3 – Фермерское дочернее предприятие

- (i) *Существует ли отдельный стандарт бухгалтерского учета МСФО, регулирующий финансовую отчетность сельскохозяйственного бизнеса? Если да, то какова его сфера применения?*

Соответствующим стандартом бухгалтерского учета МСФО является **МСФО (IAS) 41 – Сельское хозяйство**. МСФО (IAS) 41 касается **сельскохозяйственной деятельности**, а не финансовой отчетности фермерского бизнеса в целом. Другие активы сельскохозяйственного бизнеса подпадают под действие стандартов финансовой отчетности МСФО, которые подходят для любого бизнеса. **Например**, основные средства сельскохозяйственного предприятия будут подпадать под действие МСФО (IAS) 16 – *Основные средства*.

МСФО (IAS) 41 определяет категорию активов, характерную для сельскохозяйственного типа бизнеса – **биологический актив**. Биологический актив – это **живое растение или животное**. Стадо молочных коров и стадо овец **могут быть** примерами биологического актива.

- (ii) *Как активы и обязательства Рурал признаются, оцениваются и представляются в финансовой отчетности?*

МСФО (IAS) 41 гласит, что биологические активы должны признаваться в момент получения контроля. В случае Рурал это будет ситуация, когда коровы или овцы покупаются или рождаются и соответствующим образом маркируются для установления права собственности.

МСФО (IAS) 41 гласит, что биологические активы должны оцениваться **по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу** на дату первоначального признания и на последующие отчетные даты. Изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом затрат на продажу должны признаваться в составе **прибыли или убытка**.

МСФО (IAS) 1 – *Представление финансовой отчетности* – требует, чтобы биологические активы были представлены как **отдельная категория активов** в отчете о финансовом положении.

- (iii) *Я уверен, что стандарт бухгалтерского учета МСФО, который касается запасов, требует, чтобы запасы оценивались по себестоимости. Как мы можем определить стоимость запасов молока и мяса, если они еще не были куплены или произведены?*

МСФО (IAS) 41 также определяет **сельскохозяйственную продукцию** как продукцию, **полученную от биологических активов предприятия**. Молоко молочного стада и мясо овечьего стада **являются** примерами сельскохозяйственной продукции.

МСФО (IAS) 41 гласит, что сельскохозяйственная продукция должна оцениваться в момент «сбора урожая» по ее справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

В момент сбора сельскохозяйственная продукция должна быть признана запасами. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу будет представлять собой первоначальную «себестоимость» запасов для целей применения МСФО (IAS) 2 – *Запасы*.

	Баллы
1 Консолидированный отчет о прибылях и убытках	
Выручка	1
Себестоимость продаж	
– Внутригрупповая и нереализованная прибыль	2
– Амортизация СС	0.5
Расходы на сбыт	0.5
Административные расходы	
– Обесценение гудвила	
o Чистые активы на 30 июня 20X4	1.5
o Расчет гудвила и его прирост	3
o Возмещаемая сумма	1
o Обесценение и доля в группе	1
Инвестиционный доход	1
Финансовые расходы	
– Агрегация и взаимодействия между компаниями	1
– Аннулирование дисконта по отложенному возмещению	2.5
Налог на прибыль	0.5
Прибыль от прекращенной деятельности	
– Прибыль или убыток при выбытии	
o Чистые активы на дату выбытия	1.5
o Гудвил на дату реализации	2
o Неконтролирующая доля участия на дату выбытия	1
– Налог на прибыль	0.5
– Прибыль за 6 месяцев с момента выбытия	0.5
Разделение прибыли между материнской компанией и неконтролирующей долей участия	3
Распределение между продолжающейся и прекращенной деятельностью	1
	<u>25</u>
2 (a) Пример 1	
– Пояснения к МСФО (IFRS) 15	8.5
– Расчеты	5.5
Пример 2	
– Пояснения к МСФО (IFRS) 3	0.5
– Пояснения по МСФО (IFRS) 13	3
– Пояснения по МСФО (IFRS) 9	3.5
	<u>21</u>
(b) Этика	<u>4</u>
	<u>25</u>
3 (a) – Ответы на вопросы	<u>8</u>
(b) Операция (a)	
– Пояснения в соответствии с МСФО (IAS) 21	2.5
– Расчеты	6
Операция (b)	
– Пояснения в соответствии с МСФО (IAS) 21	4
– Расчеты	4.5
	<u>17</u>
	<u>25</u>

	Баллы
4 Пример 1	
– Пояснения к МСФО (IFRS) 6	5.5
– Пояснения в соответствии с МСФО (IAS) 38	2.5
Пример 2	
– Пояснения в соответствии с МСФО (IFRS) 11	4
– Пояснение и заключение для инвестиций 1	3.5
– Пояснение и заключение для инвестиций 2	3.5
Пример 3	
– Пояснения в соответствии с МСФО (IAS) 41	4.5
– Пояснения к МСФО (IAS) 1 и МСФО (IAS) 2	1.5
	<u>25</u>