

Резюме Документа для обсуждения «Повышение качества информации о нематериальных активах. Какой подход является оптимальным?» ЕФРАГ**Общие сведения**

- 1 Документ для обсуждения ЕФРАГ подготовлен как часть проекта ЕФРАГ «Повышение качества информации о нематериальных активах». В документе анализируются различные подходы для получения более качественной информации о нематериальных активах на основе вклада членов Консультативной группы экспертов по нематериальным активам ЕФРАГ. В документе для обсуждения приводятся различные альтернативы, а также рассматриваются их преимущества и недостатки без представления рекомендаций относительно выбора того или иного конкретного подхода. В представленных подходах под «нематериальными активами» понимаются нематериальные источники возможных экономических выгод. Это включает наименования, которые не удовлетворяют определению актива в литературе по МСФО. В документе для обсуждения рассматривается только информация, которая должна включаться в финансовые отчеты. Термин «финансовый отчет» означает основные финансовые отчеты, в том числе пояснения, и отчет руководства.
- 2 В представленных подходах рассматривается только то, как представлять более качественную информацию о нематериальных активах, которые используются в операциях субъекта (в отличие от нематериальных активов, используемых как инвестиции и в прочих целях). Сфера действия этих подходов также является ограниченной и охватывает только информацию, которая является полезной для основных пользователей финансовых отчетов.

Проблемы, связанные с нынешней информацией

- 3 Для приведения подходов к представлению более качественной информации о нематериальных активах в документе для обсуждения ЕФРАГ вначале перечисляются, как считается, существующие проблемы, связанные с нынешней информацией о нематериальных активах, представляемой в финансовых отчетах.
- 4 В обзоре литературы, проведенном по заказу ЕФРАГ и опубликованном в феврале 2020 года, указаны научные исследования, показывающие, что значимость финансовых отчетов для стоимости уменьшается и что это может быть связано с тем, что финансовые отчеты не отражают информации о нематериальных активах, которая приобретает большее значение в случае большего числа субъектов, чем ранее. Наличие недостаточной информации о нематериальных активах может затрагивать рыночную стоимость компании

вследствие информационной асимметрии, вести к неэффективному распределению капитала в обществе и затруднить оценку разумного руководства.

- 5 В обзоре также подчеркивалась трудность сопоставления пользователями субъектов, рост которых является органическим, с субъектами, растущими посредством приобретения активов, поскольку действующие стандарты МСФО, как правило, требуют, чтобы приобретенные нематериальные активы отражались в учете, а нематериальные активы, созданные внутри субъекта, могут отражаться в учете только при конкретных обстоятельствах.
- 6 Наряду с этим в документе для обсуждения отмечается, что некоторые придерживаются мнения, что цифровые показатели результатов деятельности, определенные в соответствии с МСФО, являются искаженными, поскольку при рассмотрении прибыли на активы субъекта в показателях результатов деятельности не учитываются нематериальные активы, созданные внутри субъекта, и поскольку расходы, связанные с нематериальными активами, созданными внутри субъекта, не отражаются в том периоде, в котором достигаются обеспечиваемые ими выгоды.
- 7 Некоторые полагают, что отражение в учете большей доли нематериальных активов, созданных внутри субъекта (и, возможно, меньшего объема нематериальных активов, приобретенных в результате слияния компаний), является способом решения проблемы, связанной с тем, что нематериальные активы, созданные внутри субъекта, отражаются в учете не так, как приобретенные нематериальные активы. Однако в этой ситуации все отраженные в учете нематериальные активы, созданные внутри субъекта, должны измеряться, а как измерение по себестоимости, так и измерение по справедливой стоимости являются проблематичным процессом. Кроме того, не все нематериальные активы соответствуют определению актива.
- 8 Вместо отражения и измерения нематериальных активов в отчете о финансовом положении можно рассмотреть раскрытие дополнительной информации для представления более качественной информации о нематериальных активах. Однако эта альтернатива также связана с некоторыми проблемами. Границы между разными нематериальными активами (четко) не определены и интерпретируются по-разному. Кроме того, отсутствуют общепринятые подходы к представлению информации о нематериальных активах. Наконец, дополнительная информация о нематериальных активах может быть конфиденциальной коммерческой информацией.

Подходы к повышению качества информации о нематериальных активах

- 9 В документе для обсуждения рассматриваются три подхода к повышению качества информации о нематериальных активах:

(a) отражение в учете и измерение в основных финансовых отчетах;

- (b) наличие информации о конкретных нематериальных активах в пояснениях к финансовым отчетам или в отчете руководства;
- (c) наличие информации о расходах, ориентированных на будущее, и о факторах риска/возможностей, которые могут затронуть будущие результаты деятельности, в пояснениях к финансовым отчетам или в отчете руководства.

Отражение в учете и измерение в основных финансовых отчетах

- 10 Учет нематериальных активов в соответствии с МСФО может вести к тому, что в остальном аналогичные нематериальные активы будут отражаться в учете иначе в зависимости от того, являются ли они приобретенными или созданными внутри субъекта. Нематериальные активы, как правило, отражаются в учете только в случаях, когда они являются приобретенными либо отдельно (индивидуально или как часть покупки группы активов), либо в рамках слияния компаний. Следовательно, нематериальные активы, созданные внутри субъекта, отличные от затрат на опытно-конструкторские разработки, обычно не отражаются в финансовых отчетах как активы даже несмотря на то, что они могут быть наиболее важными нематериальными активами для субъектов. Соответственно, как затраты, относящиеся к доходам текущего периода, так и затраты, относящиеся к получению доходов в будущем, отражаются как расходы в отчете о финансовом положении.
- 11 Это усложняет задачу сопоставления финансовых отчетов, подготовленных в соответствии с МСФО, субъекта, накопившего (или накапливающего) значительные нематериальные активы внутри субъекта, с финансовыми отчетами другого субъекта, который купил большую часть своих нематериальных активов. В определенной степени альтернативные показатели результатов деятельности, в настоящее время представляемые на добровольной основе некоторыми субъектами, корректирующими результаты с учетом компонентов распределения цены покупки, представляют собой попытку упростить сопоставление финансовых результатов деятельности субъектов, растущих посредством приобретения активов, с результатами деятельности субъектов, рост которых является органическим. Однако зависимость от добровольного раскрытия информации может быть не оптимальным подходом в будущем. Кроме того, эти альтернативные показатели результатов деятельности не повышают сопоставимости отчетов о финансовом положении.
- 12 Чтобы повысить сопоставимость между субъектами, рост которых является органическим, и субъектами, растущими посредством приобретения активов, можно также рассмотреть отражение в учете меньшего объема нематериальных активов отдельно от «гудвилла» в рамках слияния компаний. Однако такой подход не получил широкой поддержки, когда СМСБУ недавно проводил консультации по этому вопросу в своем документе для обсуждения *Business Combinations – Disclosures, Goodwill and Impairment* («Слияния компаний: раскрытие информации, «гудвилл» и обесценение»).

- 13 В документе для обсуждения рассматриваются требования к отражению в учете (и измерению), иные, чем требования, применяемые в настоящее время. При рассмотрении отражения в учете и измерения нематериальных активов, (созданных внутри субъекта), исследуются три вопроса.
- (a) Какой тип (какие типы) нематериальных активов следует рассматривать в целях отражения в учете (и измерения)?
 - (b) При каких обстоятельствах такие нематериальные активы должны отражаться в учете?
 - (c) Какую основу или основы измерения следует рассматривать?
- 14 По вопросу о том, какие нематериальные активы следует рассматривать в целях отражения в учете, в документе для обсуждения говорится, что отражение в учете нематериальных активов, не контролируемых субъектом, является радикальным подходом. Поэтому в оставшейся части дискуссии об отражении в учете и измерении документ для обсуждения сосредоточен на нематериальных активах, удовлетворяющих определению актива в рамках Концептуальной основы финансовой отчетности («Концептуальной основы»).
- 15 В документе для обсуждения приводится четыре разных подхода к отражению в учете нематериальных активов:
- (a) подход, при котором все нематериальные активы, как правило, отражаются в учете;
 - (b) подход на основе нижнего предела для отражения в учете (актива), при котором нематериальные активы отражаются в учете, если они удовлетворяют определенные критерии;
 - (c) подход на основе обусловленного отражения в учете (актива), при котором нематериальные активы отражаются в учете, если они удовлетворяют определенным критериям;
 - (d) подход, при котором нематериальные активы, созданные внутри субъекта, в учете не отражаются.

Информация в отношении конкретных нематериальных активов

- 16 В документе для обсуждения также рассматриваются предложения об обязательном раскрытии информации, которое может обеспечить наличие информации о конкретном нематериальном активе с целью помочь пользователям финансовых отчетов оценить вклад этого нематериального актива в стоимость/создание добавленной стоимости субъекта. Выгоды, связанные с отражением в учете большей доли нематериальных активов, созданных внутри субъекта, могут быть поставлены под сомнение, и они могут не перевешивать связанные с этим издержки. Поэтому альтернативой является обеспечение раскрытия более качественной информации о конкретных нематериальных активах. Раскрытие информации о конкретных нематериальных

активах также может дополнять отражение в учете (некоторых) нематериальных активов, созданных внутри субъекта.

- 17 Нематериальными активами, в случае которых в документе для обсуждения предлагается представлять информацию, являются нематериальные активы, которые играют ключевую роль в бизнес-модели субъекта. Согласно подходу, описанному в этой главе, при представлении информации в отношении конкретных нематериальных активов первым этапом является, соответственно, описание бизнес-модели (бизнес-моделей) субъекта и указание того, какие нематериальные активы имеют важное значение для успеха этого субъекта в соответствии с его бизнес-моделью (бизнес-моделями).
- 18 Информация в отношении конкретных нематериальных активов может быть как качественной, так и количественной или представлять собой сочетание обоих видов информации.
- 19 Некоторые из преимуществ информации в отношении конкретных нематериальных активов состоят в том, что будет представляться детальная и подробная информация о нематериальных активах, являющихся важнейшими для субъекта. Эта информация также может быть менее субъективной, чем отражение в учете и/или измерение нематериальных активов, менее сложной и, следовательно, менее дорогостоящей.
- 20 Один из недостатков этого подхода заключается в том, что нематериальные активы часто создают добавленную стоимость в сочетании с другими нематериальными активами и прочими активами. Следовательно, раскрываемая наиболее значимая информация в некоторых случаях может не относиться к конкретному нематериальному активу. Кроме того, эта информация не обеспечивает решения проблемы искаженных показателей результатов деятельности согласно МСФО вследствие того, что нематериальные активы, созданные внутри субъекта, как правило, не отражаются в учете.

Информация о расходах, ориентированных на будущее, и о факторах риска/возможностей, которые могут затрагивать будущие результаты деятельности

- 21 В документе для обсуждения рассматривается подход, при котором представляется дополнительная информация о расходах, отражаемых в учете в том или ином периоде вместе с информацией о факторах риска/возможностей, которые могут затрагивать будущие результаты деятельности. Согласно нынешним требованиям, некоторые расходы, отражаемые в учете в том или ином периоде, могут считаться относящимися к выгодам, которые будут отражены в учете в будущих периодах. Информация об этих расходах может помочь пользователям оценить результаты деятельности текущего периода и произвести оценку результатов деятельности в будущие периоды. В документе для обсуждения отмечается, что информация о расходах, ориентированных на будущее, может представляться либо путем:

- (a) представления более подробной информации о расходах, отраженных в отчетном периоде, с целью позволить пользователям финансовых отчетов производить собственные оценки расходов, которые относятся к будущему; либо
 - (b) путем обязательного указания составителем финансовых отчетов сумм расходов, отраженных в учете в том или ином периоде, которые, как они считают, относятся к будущему.
- 22 Информация о факторах риска и возможностей также может помочь пользователям финансовых отчетов при оценке будущих результатов деятельности. В рамках подхода, рассматриваемого в документе для обсуждения, считается, что, как правило, будет представляться достаточная информация о факторах риска/возможностей, которые могут затрагивать вклад нематериальных активов в финансовые результаты деятельности субъекта, если субъекты будут раскрывать информацию о факторах риска/возможностей, которые являются существенными и относятся к конкретному субъекту.
- 23 Одно из преимуществ подхода на основе представления информации о расходах, ориентированных на будущее, путем раскрытия более подробной информации о расходах, состоит в том, что для представления информации об отраженных в учете расходах того или иного периода не нужно использовать постоянную терминологию для разграничения разных нематериальных активов. Кроме того, поскольку этот подход основан на комбинированном влиянии на прибыль на уровне субъекта, в этом подходе учитывается то, что нематериальные активы часто самостоятельно не создают значительной добавленной стоимости, а создают ее в сочетании с другими нематериальными активами и активами.
- 24 Один из недостатков подхода на основе представления информации о расходах, ориентированных на будущее, заключается в том, что не отражается информация о результативности инвестиций (а цифровые показатели результатов деятельности согласно МСФО все равно будут искаженными), и, таким образом, эта информация не будет особо полезной для оценки разумного руководства. Вместе с тем обеспечивается представление информации о прочих аспектах разумного руководства путем раскрытия информации о том, как субъект рассматривает факторы риска и возможностей.

Проблемы и вопросы для возможных решений

- 25 В документе для обсуждения не выражаются предпочтения относительно того, какие из вышеуказанных методов или какое сочетание вышеуказанных методов следует в дальнейшем применять для представления более качественной информации о нематериальных активах. В документе для обсуждения субъектам, входящим в состав ЕФРАГ, предлагается внести вклад по этому вопросу. Вместе с тем в документе для обсуждения говорится, что при

рассмотрении того, как представлять более качественную информацию о нематериальных активах, также следует рассматривать следующее:

- (a) полезно ли будет принять общую терминологию в отношении нематериальных активов;
- (b) как представлять полезную информацию, но вместе с тем не обязывать субъекты раскрывать информацию, являющуюся конфиденциальной коммерческой информацией;
- (c) где должна представляться информация: в финансовых отчетах (в частности, в пояснениях), в отчете руководства или где-либо еще;
- (d) обеспечение того, чтобы требования в отношении информации, которая должна представляться, вели к наличию значимой сопоставимой информации;
- (e) может ли подход к представлению информации о нематериальных активах затронуть доступ субъекта к финансированию;
- (f) можно ли отменить некоторые из действующих требований.