

Документ для обсуждения ЕФРАГ

«Повышение качества информации
о нематериальных активах. Какой
подход является оптимальным?»

31 марта 2022 года



DISCUSSION PAPER
**BETTER INFORMATION
ON INTANGIBLES**

WHICH IS THE
BEST WAY TO GO?

August 2021



 **EFRAG**
European Financial Reporting Advisory Group

ОГОВОРКА

Выраженные в настоящей презентации взгляды отражают точку зрения выступающего, за исключением случаев, когда указано иное. Позиция ЕФРАГ, соответственно позиции, утвержденной Советом ЕФРАГ, публикуется в форме писем с комментариями, документов для обсуждения и документов с изложением позиции или в иной форме, считающейся обоснованной в существующих условиях.

Для чего нужен настоящий документ для обсуждения?

2018 год консультации по исследовательской программе ЕФРАГ

Проект в отношении нематериальных активов имеет весьма важное значение. Нематериальные активы, созданные внутри субъекта, играют все более важную роль в деятельности субъекта, но они не учитываются надлежащим образом (и иначе по сравнению с приобретенными активами) в финансовых отчетах.

2019 год первоначальные беседы с различными группами заинтересованных сторон

В настоящее время информация в финансовых отчетах является недостаточной, но предлагаются различные решения.

2020 год обзор литературы

Было практически неизвестно, как пользователи используют информацию о нематериальных активах.

2020 год Консультативная группа по нематериальным активам

С целью обеспечить, чтобы предложения основывались на указанных потребностях пользователей.

2021 год публикация документа для обсуждения

Охват

Не представляется «решение»

Представляются различные подходы, оцениваются их преимущества и недостатки, а также предлагается внести вклад в отношении дальнейших действий (например, сочетания разных подходов в случае разных типов нематериальных активов).

Рассматриваются «нематериальные активы»

Более широкий охват, чем нематериальные активы.

Информация, которая должна представляться в финансовом отчете

ЕФРАГ должна далее рассмотреть взаимосвязанность с представлением информации по вопросам устойчивости.

Существующие проблемы

Некоторые выявленные проблемы

- Финансовые отчеты не отражают лежащих в основе определяющих факторов стоимости предприятий с высокой долей нематериальных активов.
- Сопоставимость активов, созданных внутри субъекта, и приобретенных активов.
- Искаженные показатели результатов деятельности
 - показатели прибыли на активы не обеспечивают наличия полезной информации;
 - отсутствие правильного соответствия расходов;
 - отчет о результатах деятельности затрагивается дважды, когда приобретенные нематериальные активы замещаются нематериальными активами, созданными внутри субъекта.



Три рассматриваемых подхода

Как повысить качество представляемой информации о нематериальных активах?

Отражение в учете и измерение

Глава 3

Отражение в учете и измерение в основных финансовых отчетах

Раскрытие информации в пояснениях к финансовым отчетам или в отчете руководства

Глава 4

Информация о конкретных нематериальных активах в пояснениях к финансовым отчетам или в отчете руководства

Глава 5

Информация о расходах, ориентированных на будущее, и о факторах рисков/возможностей в пояснениях к финансовым отчетам или в отчете руководства

Отражение в учете и измерение

Три вопроса

Какие типы (созданных внутри субъекта) нематериальных активов следует рассматривать в целях отражения в учете?

Те, которые соответствуют определению актива.

При каких обстоятельствах такие нематериальные активы должны отражаться в учете?

- Все отражаются в учете;
- отражаются в учете в случаях, когда удовлетворяются критерии (нижний предел для отражения в учете);
- отражаются в учете, когда удовлетворяются критерии (обусловленное отражение в учете);
- нематериальные активы, созданные внутри субъекта, в учете не отражаются.

Какую основу или основы измерения следует рассматривать?

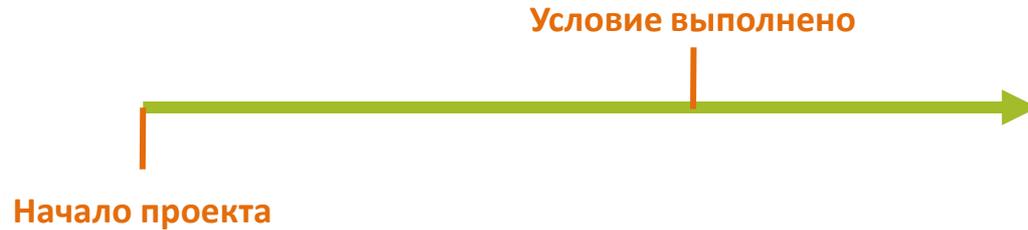
Проблемы с измерением как затрат, так и справедливой стоимости.

Факторы, которые должны рассматриваться, включают следующее:

- создает ли актив непосредственно потоки денежных средств, и можно ли актив независимо продать;
- требует ли хозяйственная деятельность субъекта использования нескольких экономических ресурсов, создающих потоки денежных средств косвенно путем применения сочетания этих ресурсов.

Отражение в учете и измерение

Подходы к отражению в учете (1/2)



Отражаются в учете как нематериальные активы, соответствующие определению

Затраты капитализируются

Нижний предел для отражения в учете актива в начале проекта

Затраты отражаются в учете как расходы

Актив не отражается в учете

Затраты отражаются в учете как расходы

Отражение в учете и измерение

Подходы к отражению в учете (2/2)



Обусловленное отражение в учете актива:

а) относится на расходы в прибылях и убытках до тех пор, пока не будет выполнено условие

Затраты отражаются как расходы П/У

С этого момента времени затраты капитализируются

Устранение обесценения

б) капитализируется и полностью обесценивается до тех пор, пока не будет выполнено условие

Затраты капитализируются и полностью обесцениваются

С этого момента времени затраты капитализируются

Накопленные расходы ПСД капитализируются

с) относится на расходы в прочем совокупном доходе (ПСД) до тех пор, пока не будет выполнено условие

Затраты отражаются как расходы ПСД

С этого момента времени затраты капитализируются

Некоторые преимущества и недостатки обусловленного отражения в учете

Преимущества

- Возможно ограничить воздействие, которое оказывают на основные финансовые отчеты факторы неопределенности, присущие измерению нематериальных активов (субъективные суждения).
- Повышает сопоставимость с приобретенными нематериальными активами в отчете о финансовом положении и в отчете о доходах и расходах (в частности, в случаях, когда применяется подход на основе ПСД)
- Уменьшает искажение показателей результатов деятельности в соответствии с МСФО, если удовлетворяются критерии для отражения в учете.
- При прочих равных условиях в учете отражается больше нематериальных активов, созданных внутри субъекта, чем при применении подхода на основе нижнего предела.

Недостатки

- По-прежнему исключаются нематериальные активы, созданные внутри субъекта, если не удовлетворяются критерии для отражения в учете.
- Изменчивость прибыли (в случаях, когда обесценение капитализированных затрат и устранение обесценения отражаются в ПиУ (учет в ПСД может предотвратить эту изменчивость)).
- Увеличение издержек, связанных с подготовкой финансовых отчетов.
- Даже если множество нематериальных активов будет отражаться в учете, раскрытие информации о конкретных основных нематериальных активах может обеспечить наличие более детальной и подробной информации.

Информация в отношении конкретных нематериальных активов

Рассматриваемые нематериальные активы

Нематериальные активы, которые играют ключевую роль в бизнес-модели субъекта.

Тип информации

- Качественная и/или количественная.
- Информация о вкладе нематериальных активов в стоимость субъекта.

Информация в отношении конкретных нематериальных активов

Примеры информации

- В случае патента фармацевтической компании: дата истечения, целевое население.
- В случае взаимоотношений с клиентами: сокращение численности клиентов, изменение численности клиентов, демографическая структура клиентов, концентрация клиентов (см. также информацию о рисках и возможностях), доля рынка, информация о взаимоотношений с абонентами (в соответствующих случаях), информация о лояльности клиентов, отзывы клиентов (в частности, об удовлетворенности клиентов и о том, рекомендовали ли бы они продукцию/услуги субъекта).
- В случае работников: удовлетворенность работников, сочетание внутренних повышений по службе с наймом новых работников, подготовка кадров, специальные знания работников, изменения в производительности, информация об организационной культуре, коэффициент сокращения численности (и его изменение), число несчастных случаев.
- Информация о нематериальных активах, требующих и не требующих замещения, а также о том, как они будут замещаться (посредством внешнего приобретения или внутри субъекта/путем проведения операции).

Не предлагается в документе для обсуждения

- Раскрытие справедливой стоимости не отражаемых в учете нематериальных активов

Информация в отношении конкретных нематериальных активов

Преимущества

- Обеспечивает наличие детальной и подробной информации.
- Обеспечивает наличие информации о том, как субъект создает добавленную стоимость, путем увязки выделения основных нематериальных активов с бизнес-моделью субъекта.
- Также может включать информацию об отрицательных нематериальных активах.
- Может быть менее субъективной, чем раскрытая информация о справедливой стоимости нематериальных активов (или отражение в учете и измерение нематериальных активов по справедливой стоимости).
- Является более полезной для оценки разумного руководства, чем информация о расходах, ориентированных на будущее (поскольку нематериальные активы указываются).
- Может быть менее затратной, чем информация о справедливой стоимости нематериальных активов или отражение в учете большей доли нематериальных активов.
- Может вести к возникновению меньшего числа проблем для составителей, чем представление справедливой стоимости нематериальных ресурсов.

Информация в отношении конкретных нематериальных активов

Недостатки

- Может быть трудно определить конкретный нематериальный актив, к которому будет относиться раскрытая информация.
- Указание основных нематериальных активов может носить субъективный характер.
- Информация может быть чувствительной в коммерческом отношении.
- Не обеспечивает решения проблемы, связанной с тем, что приобретенные нематериальные активы отражаются в учете не так, как нематериальные активы, созданные внутри субъекта.
- Не является решением проблемы искаженных показателей результатов деятельности в соответствии с МСФО.
- Информация о конкретных нематериальных активах может не отражать той стоимости, которую нематериальный актив создает для субъекта в сочетании с другими активами.

Информация о расходах, ориентированных на будущее

Назначение

Не оценка стоимости отдельных активов, а оценка финансовых результатов деятельности за период и прогноз будущих финансовых результатов деятельности.

Информация

- Информация о том, понесены ли затраты периода для получения дохода в этом периоде или в будущие периоды.

Разграничение

- Руководством субъекта или
- пользователями на основе более детальной информации в пояснениях относительно отраженных в учете расходах за период.

Дополнительная информация для понимания бизнес-модели субъекта

- Представление дополнительной контекстуальной информации о затратах (например, о численности работников и затратах, связанных с работниками, в расчете на одну функцию, на один сегмент и регион).

Информация о расходах, ориентированных на будущее

Пример информации в случаях, когда пользователи должны проводить разграничение

- Расходы, связанные с патентами;
- маркетинговые расходы (в частности, информация о расходах на торговые марки/бренды);
- расходы на подготовку кадров (не включенные в затраты на научные исследования и опытно-конструкторские разработки и в затраты, связанные с продажами и маркетингом).

Пример того, как можно представлять информацию

	Cost of sales	Marketing and distribution expenses		Administrative expenses	Research and development expenses		Total
		Marketing expenses	Distribution expenses		Patent expenses	Other research and development expenses	
Depreciation expenses							
Employee benefit expenses (not capitalised)							
Fees to consultants (not capitalised)							
Legal fees (not capitalised)							
Fees to providers of staff training (not capitalised)							
...							
Total							

Форма представления информации, возможно, не является целесообразной в случаях, когда имеется множество пустых ячеек (также следует рассматривать издержки, связанные с представлением информации (см. слайд далее))

Информация о расходах, ориентированных на будущее

Преимущества

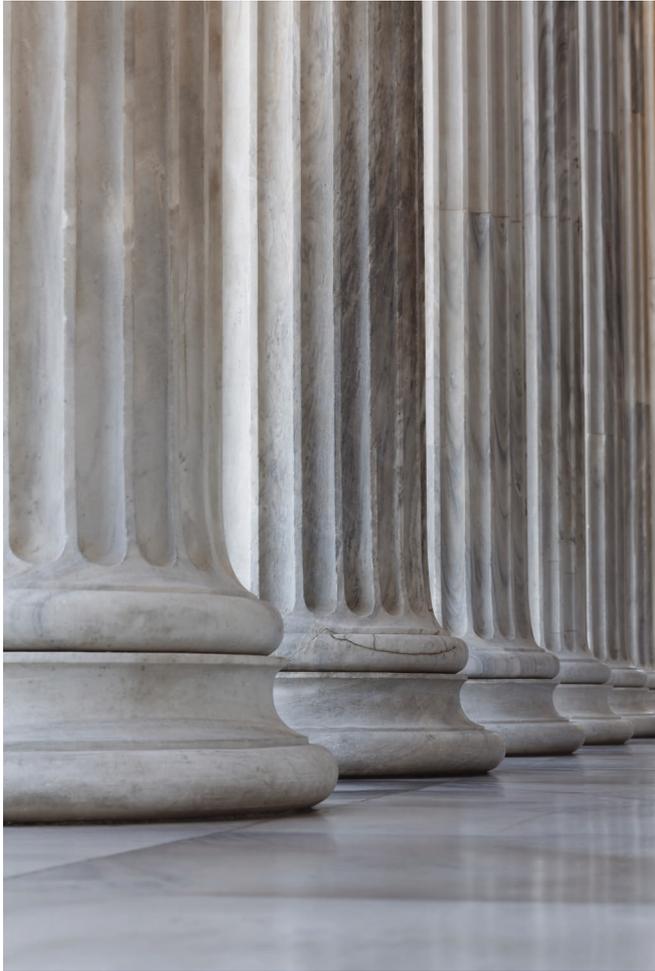
- Не нужна постоянная терминология для использования с целью разграничения разных нематериальных активов.
- В ней можно учитывать то, что нематериальные активы часто самостоятельно не создают значительной добавленной стоимости, а создают ее в сочетании с другими нематериальными активами и прочими активами.
- Не требует указания и измерения конкретных нематериальных активов. Это позволяет избежать проблем с измерением нематериальных активов.
- Обычно можно предположить, что процесс ее представления является менее затратным, чем отражение в учете нематериальных активов или представление информации о конкретных нематериальных активах.

Информация о расходах, ориентированных на будущее

Недостатки

- Отсутствует информация о том, какие конкретные нематериальные активы играют ключевую роль в бизнес-модели субъекта.
- Не учитывается результативность инвестиций в нематериальные активы.
- Трудно «обеспечить соответствие» доходов предыдущим расходам, ориентированным на будущее.
- Является менее полезной для оценки разумного руководства.
- Менее детальная информация о нематериальных активах.
- Информация может быть чувствительной в коммерческом отношении.
- Не обеспечивает наличия информации об «отрицательных нематериальных активах». Вместе с тем некоторая из этой информации может быть отражена в информации о рисках и возможностях.
- Требуются указания относительно разных типов отражаемых в учете расходов.
- В случаях, когда субъект производит разбивку отражаемых в учете расходов, относящихся к текущему периоду и к будущим периодам, эта информация может быть весьма субъективной.
- Не обеспечивает решения проблемы, связанной с тем, что приобретенные нематериальные активы отражаются в учете не так, как нематериальные активы, созданные внутри субъекта.
- Подготовка может быть более затратным процессом, чем подготовка информации о конкретных нематериальных активах.
- Показатели результатов деятельности в соответствии с МСФО все равно будут искаженными.

Информация о факторах риска/возможностей



Предлагаемый подход

- Ограничивается информацией, которая является существенной и специфической для данного субъекта.
- Ограничивается информацией, существенной для основных пользователей финансовых отчетов.
- Включает описание факторов риска/возможностей, которые могут затрагивать как отраженные в учете, так и не отраженные в учете нематериальные активы (их вклад), того, как это влияет на показатели, значимые для субъекта, в соответствующих случаях, а также того, как осуществляется управление рисками/возможностями, снижаются риски или используются возможности.
- Возможное местонахождение: комментарии руководства.
- Точка привязки к представлению информации по вопросам устойчивости.

Примеры факторов риска/возможностей, информацию о которых можно представлять (в соответствующих случаях)

- Воздействие на окружающую среду/зависимость от окружающей среды
- Способность привлекать людей, имеющих соответствующую квалификацию
- Функционирование систем управленческого контроля
- Концентрация клиентов
- Взаимоотношения с поставщиками
- Качество работы надзорных комитетов
- Соблюдение прав человека
- Борьба с коррупцией и взяточничеством

Дальнейшие действия, проблемы и вопросы для возможных решений

Какой подход является оптимальным?

Какой из подходов следует рассматривать далее (если какой-либо из подходов вообще следует рассматривать)?

Как можно сочетать эти подходы эффективным относительно затрат/выгод образом?

Общая терминология

Полезно ли будет принять общую терминологию в отношении нематериальных активов?

Чувствительная информации

Как можно представлять полезную информацию, чтобы субъекты не были обязаны раскрывать информацию, являющуюся чувствительной в коммерческом отношении?

Где следует представлять информацию?

Какую информацию лучше включить в пояснения к финансовым отчетам, и какая информация должна приводиться в отчете руководства?

Доступ к финансированию

Могут ли эти подходы затронуть доступ субъекта к финансированию?

Отмена некоторых действующих требований

Могут ли некоторые действующие требования быть отменены?

Вопросы субъектам, входящим в состав ЕФРАГ

Проблемы, связанные с нынешней информацией

- Являются ли вопросы, перечисленные в документе для обсуждения, актуальными и обоснованными?
- Существуют ли дополнительные вопросы?

Какой подход является оптимальным?

- Какой из подходов следует рассматривать далее (если какой-либо из подходов вообще следует рассматривать)?
- Как можно сочетать эти подходы эффективным относительно затрат/выгод образом?

Отражение в учете и измерение

- Какой из подходов к отражению в учете нематериальных активов, созданных внутри субъекта, следует рассматривать (если какой-либо из подходов следует рассматривать вообще), и какими должны быть критерии для отражения в учете?
- Как должны измеряться нематериальные активы, созданные внутри субъекта?

Информация о конкретных нематериальных активах

- Должна ли информация ограничиваться нематериальными активами, играющими ключевую роль в бизнес-модели субъекта?
- Согласны ли вы с указанными преимуществами/недостатками?

Информация о расходах, ориентированных на будущее, и о факторах риска/возможностей

- Будет ли полезной информация о расходах, ориентированных на будущее, и, если будет, должна ли она основываться на разграничении руководства или нет?
- Согласны ли вы с указанными преимуществами/недостатками?
- Согласны ли вы с факторами рисков/возможностей, информация о которых должна раскрываться?

Вопросы для рассмотрения

- Где должна представляться информация?
- Существуют ли дополнительные проблемы, помимо указанных, которые должны быть учтены?



ЕФРАГ получает финансовую поддержку от Европейского союза (от ГД по финансовой стабильности, финансовым услугам и союзу рынков капитала). Ответственность за содержание настоящей презентации несет только ЕФРАГ, и ее содержание ни при каких обстоятельствах нельзя считать отражающим позицию Европейского союза.

Спасибо за внимание!
Будем рады получить ваш вклад

EFRAГ
Aisbl - ivzw
35 Square de Meeüs
B-1000 Brussel
Tel. +32 (0)2 207 93 00
www.efrag.org

