

## Sažetak EFRAG-ovog dokumenta za raspravu *Bolje informacije o nematerijalnoj imovini – u kojem smjeru je najbolje poći?*

### Pozadina

- 1 EFRAG-ov dokument za raspravu o nematerijalnoj imovini pripremljen je u okviru EFRAG-ovog projekta „Bolje razumijevanje nematerijalne imovine“. Analiziraju se razni pristupi davanju boljih informacija o nematerijalnoj imovini, na temelju doprinosa („inputa“) članova EFRAG-ovog Savjetodavnog panela za nematerijalnu imovinu. Dokument za raspravu predstavlja razne alternative i raspravlja o njihovim prednostima i nedostacima bez davanja preporuka za odabir određenog pristupa. Prikazani pristupi bave se „nematerijalnom imovinom“ kao nematerijalnim izvorom mogućih ekonomskih koristi. To uključuje stavke koje ne bi bile u skladu s definicijom imovine u literaturi o IFRS-ima. U dokumentu za raspravu razmatraju se samo informacije koje treba uključiti u financijske izvještaje. Termin „financijski izvještaj“ koristi se u značenju primarnih financijskih izvještaja, uključujući bilješke, i izvještaj posloводства.
- 2 Izloženi pristupi bave se samo načinom davanja boljih informacija o nematerijalnoj imovini koja se koristi u poslovanju subjekta (za razliku od one koja se koristi za ulaganje ili drugu svrhu). Područje primjene također je ograničeno i pokriva samo informacije koje su korisne za primarne korisnike financijskih izvještaja.

### Problemi s postojećim informacijama

- 3 U svrhu iznošenja pristupa za dobivanje boljih informacija o nematerijalnoj imovini, u EFRAG-ovom dokumentu za raspravu prvo se navode problemi uočeni u postojećim informacijama o nematerijalnoj imovini iskazanim u financijskim izvještajima.
- 4 U pregledu literature koji je naručio EFRAG, objavljenom u februaru/veljači 2020. navedene su akademske studije koje pokazuju smanjenje relevantnosti vrijednosti financijskih izvještaja i da bi to moglo biti zbog toga što u financijskim izvještajima nisu iskazane informacije o nematerijalnoj imovini, koja je postala važnija za više subjekata nego prije. Nedovoljne informacije o nematerijalnoj imovini mogle bi utjecati na tržišnu vrijednost poduzeća zbog asimetrije informacija, dovode do neučinkovite raspodjele kapitala u društvu i otežavaju ocjenu upravljanja menadžera.
- 5 U pregledu je također istaknuto da je korisnicima teško usporediti subjekte koji rastu organski sa subjektima koji rastu putem akvizicija, jer postojeći IFRS standardi općenito zahtijevaju priznavanje stečene nematerijalne imovine, dok se interno stvorena nematerijalna imovina može priznati samo u određenim okolnostima.
- 6 U dokumentu za raspravu navodi se i da neki smatraju da su iznosi poslovnih rezultata koji proizlaze iz IFRS-a iskrivljeni jer pri proučavanju povrata na imovinu u obzir ne uzimaju interno stvorenu nematerijalnu imovinu i zato što se troškovi interno stvorene nematerijalne imovine ne iskazuju u razdoblju u kojem se ostvaruju koristi koje ona donosi.
- 7 Neki smatraju da bi priznavanje više vrsta interno stvorene nematerijalne imovine (a možda manje vrsta nematerijalne imovine stečene kroz poslovno spajanje) bio način na koji bi se mogao riješiti problem drukčijeg načina obračunavanja interno stvorene nematerijalne imovine od stečene nematerijalne imovine. Međutim, u tom

scenariju, moralo bi se mjeriti svu priznatu interno stvorenu nematerijalnu imovinu, a mjerenje po trošku i po fer vrijednosti je problematično. Osim toga, ne bi sva nematerijalna imovina bila u skladu s definicijom imovine.

- 8 Umjesto priznavanja i mjerenja nematerijalne imovine u izvještaju o financijskom položaju, mogle bi se razmotriti dodatne objave za dobivanje boljih informacija o nematerijalnoj imovini. Međutim, i ta alternativa sa sobom nosi probleme. Granice između razne nematerijalne imovine nisu (dobro) definirane i ne tumače se na isti način. Osim toga, ne postoje općeprihvaćeni načini izvještavanja o nematerijalnoj imovini. Naposljetku, možda će biti poslovno osjetljivo dati dodatne informacije o nematerijalnoj imovini.

### **Pristupi za dobivanje boljih informacija o nematerijalnoj imovini**

- 9 U dokumentu za raspravu razmatraju se tri pristupa za dobivanje boljih informacija o nematerijalnoj imovini:
  - (a) priznavanje i mjerenje u primarnim financijskim izvještajima
  - (b) informacije o specifičnoj nematerijalnoj imovini u bilješkama uz financijske izvještaje ili u izvještaju posloводства
  - (c) informacije o troškovima budućeg razdoblja i faktorima rizika/mogućnosti koji mogu utjecati na poslovni rezultat budućeg razdoblja u bilješkama uz financijske izvještaje ili u izvještaju posloводства.

#### *Priznavanje i mjerenje u primarnim financijskim izvještajima*

- 10 Obračun nematerijalne imovine temeljem IFRS-a može dovesti do drukčijeg obračuna inače slične nematerijalne imovine ovisno o tome je li ona stečena ili interno stvorena. Nematerijalna imovina općenito se priznaje samo ako je stečena, bilo zasebno (pojedinačno ili u okviru nabave skupne imovine) ili u okviru poslovnog spajanja. Interno stečena nematerijalna imovina, osim troškova razvoja, stoga se ne priznaje općenito kao imovina u financijskim izvještajima premda je možda najvažnija nematerijalna imovina za subjekte. Stoga se troškovi koji se odnose na prihod tekućeg razdoblja i troškovi koji se odnose na stjecanje prihoda u budućem razdoblju priznaju kao rashodi u izvještaju o financijskom rezultatu.
- 11 Zbog toga je teško usporediti IFRS financijske izvještaje subjekta koji je interno stvorio (ili stvara) znatnu imovinu, s onima drugog subjekta koji je većinu svoje nematerijalne imovine kupio. U nekoj mjeri, alternativno je mjerenje financijskog rezultata, koje neki subjekti trenutačno provode dobrovoljno usklađivanjem rezultata za komponente u okviru metode stjecanja (kupnje), pokušaj omogućavanja usporedbe financijskog rezultata subjekata koji rastu putem akvizicija s financijskim rezultatom subjekata koji rastu organski. Međutim, oslanjanje na dobrovoljne objave možda nije najbolji put prema naprijed. Osim toga, to alternativno mjerenje financijskog rezultata neće povećati usporedivost izvještaja o financijskom položaju.
- 12 Kako bi se povećala usporedivost između subjekata koji rastu organski i onih koji rastu putem akvizicija, također bi se moglo razmotriti priznavanje manjeg broja nematerijalne imovine zasebno od iznosa goodwilla u poslovnom spajanju. Međutim, taj pristup nije dobio široku potporu tijekom nedavnog savjetovanja koje je o tome proveo IASB u okviru dokumenta za raspravu *Poslovna spajanja – objave, goodwill i umanjenje/ispravak vrijednosti*.
- 13 U dokumentu za raspravu razmatraju se alternativni zahtjevi priznavanja (i mjerenja) u odnosu na one koji su trenutačno u primjeni. U razmatranju priznavanja i mjerenja (interno stvorene) nematerijalne imovine, postavljaju se tri pitanja:
  - (a) Koju vrstu (koje vrste) nematerijalne imovine treba uzeti u obzir u priznavanju (i mjerenju)?

*Sažetak EFRAG-ovog dokumenta za raspravu Bolje informacije o nematerijalnoj imovini – u kojem smjeru je najbolje poći?*

- (b) Pod kojim okolnostima treba priznavati takvu nematerijalnu imovinu? i
- (c) Koju osnovu ili osnove mjerenja treba uzeti u obzir?

- 14 U odgovoru na pitanje koju nematerijalnu imovinu treba uzeti u obzir u priznavanju, u dokumentu za raspravu navodi se da je radikalno priznati nematerijalnu imovinu koja nije pod kontrolom subjekta. U preostalom dijelu rasprave o priznavanju i mjerenju, dokument za raspravu stoga težište stavlja na nematerijalnu imovinu koja je u skladu s definicijom imovine temeljem konceptualnog okvira financijskog izvještavanja („konceptualni okvir“).
- 15 U dokumentu za raspravu izloženi su različiti pristupi priznavanju nematerijalne imovine:
- (a) pristup u skladu s kojim se općenito priznaje sva nematerijalna imovina
  - (b) pristup u kojem se primjenjuje prag priznavanja (imovine) u kojem se nematerijalna imovina priznaje ako su ispunjeni određeni kriteriji
  - (c) pristup u kojem se primjenjuje uvjetno priznavanje (imovine) u skladu s kojim se nematerijalna imovina priznaje ako ispunjava određene kriterije i
  - (d) pristup u skladu s kojim se interno stvorena nematerijalna imovina ne priznaje.

*Informacije o specifičnoj nematerijalnoj imovini*

- 16 U dokumentu za raspravu također se raspravlja o prijedlozima da se zatraže objave koje mogu dati informacije o specifičnoj nematerijalnoj imovini koje će korisnicima financijskih izvještaja pomoći da procijene doprinos koji ta nematerijalna imovina ima u vrijednosti / stvaranju vrijednosti subjekta. Možda će koristi priznavanja većeg broja interno stvorene nematerijalne imovine biti upitne i možda neće nadmašiti povezane troškove. Stoga bi se alternativno mogle dati bolje objave o specifičnoj nematerijalnoj imovini. Objave o specifičnoj nematerijalnoj imovini mogle bi također biti dopuna priznavanju (neke) interno stvorene nematerijalne imovine.
- 17 Nematerijalna imovina, za koju bi dokument za raspravu predložio davanje informacija, je imovina koja je ključna za poslovni model subjekta. U skladu s tim pristupom opisanim u ovom poglavlju, kada se daju informacije o specifičnoj nematerijalnoj imovini prvi bi korak stoga bio opisati poslovni model/poslovne modele subjekta i utvrditi koja je nematerijalna imovina važna za uspješnost subjekta u skladu s poslovnim modelom/poslovnim modelima.
- 18 Informacije koje se odnose na specifičnu nematerijalnu imovinu mogle bi biti i kvalitativne i kvantitativne ili njihova kombinacija.
- 19 Neke prednosti informacija koje se odnose na specifičnu nematerijalnu imovinu bile bi da bi se dobile precizne i detaljne informacije o nematerijalnoj imovini koja je ključna za subjekt. Informacije ne bi bile toliko subjektivne kao priznavanje i/ili mjerenje nematerijalne imovine, ni kompleksne i stoga ne bi bile toliko skupe.
- 20 Jedan je od nedostataka ovog pristupa taj da nematerijalna imovina često stvara vrijednost s drugom nematerijalnom imovinom i drugom imovinom. I stoga se najrelevantnija objava ponekad možda neće odnositi na specifičnu nematerijalnu imovinu. Također, informacije ne bi donijele rješenje za problem iskrivljenog mjerenja financijskog rezultata temeljem IFRS-a koje općenito proizlazi iz nepriznavanja interno stvorene imovine.

*Informacije o troškovima budućeg razdoblja i faktorima rizika/mogućnosti koji mogu utjecati na financijski rezultat budućeg razdoblja*

- 21 U dokumentu za raspravu raspravlja se o pristupu u skladu s kojim se daju dodatne informacije o troškovima priznatima u izvještajnom razdoblju zajedno s informacijama o faktorima rizika/mogućnosti koji mogu utjecati na financijski rezultat budućeg razdoblja. U skladu s postojećim zahtjevima, za neke troškove

koji se priznaju u izvještajnom razdoblju može se smatrati da se odnose na koristi koje će biti iskazane u budućim razdobljima. Informacije o tim troškovima mogle bi korisnicima pomoći da procijene financijski rezultat tekućeg razdoblja i izrade procjene financijskog rezultata budućih razdoblja. Dokument za raspravu napominje da se informacije o troškovima budućeg razdoblja mogu dati bilo:

- (a) davanjem detaljnijih informacija o troškovima priznatima u izvještajnom razdoblju i omogućavanjem korisnicima financijskih izvještaja da izrade vlastite procjene troškova koji se odnose na buduća razdoblja bilo
  - (b) zahtijevanjem od sastavljača financijskih izvještaja da navedu visinu troškova priznatih u izvještajnom razdoblju za koje smatraju da se odnose na buduća razdoblja.
- 22 Informacije o faktorima rizika i mogućnosti mogle bi korisnicima financijskih izvještaja također pomoći u procjeni financijskog rezultata budućeg razdoblja. U skladu s tim pristupom koji se razmatra u dokumentu za raspravu, smatra se da bi se općenito dalo dovoljno informacija o faktorima rizika/mogućnosti koji bi mogli utjecati na doprinos nematerijalne imovine financijskom rezultatu subjekta kad bi subjekti objavili informacije o faktorima rizika/mogućnosti koji su značajni i specifični za dotični subjekt.
- 23 Jedna je od prednosti pristupa u kojem se daju informacije o troškovima budućeg razdoblja objavljivanjem detaljnijih informacija o troškovima da nije potrebno koristiti fiksnu terminologiju za razlikovanje različite nematerijalne imovine kada se daju informacije o priznatim troškovima izvještajnog razdoblja. Također, budući da se pristup temelji na kombiniranom utjecaju na zaradu na razini subjekta, taj pristup u obzir uzima činjenicu da nematerijalna imovina često ne stvara veliku vrijednost samostalno nego u kombinaciji s drugom nematerijalnom imovinom i imovinom.
- 24 Jedan je od nedostataka pristupa u kojem se daju informacije o troškovima budućeg razdoblja da nisu iskazane informacije o učinkovitosti investicija (a iznosi financijskog rezultata temeljem IFRS-a će i dalje biti iskrivljeni) i stoga informacije neće biti toliko korisne za procjenu upravljanja menadžmenta. Međutim, bit će vidljivi drugi aspekti upravljanja menadžmenta u objavama o tome kako se subjekt nosi s faktorima rizika i mogućnosti.

#### *Izazovi i problemi s mogućim rješenjima*

- 25 U dokumentu za raspravu ne daje se prednost ni jednoj prethodno navedenoj metodi ni njihovoj kombinaciji kao putu ka davanju boljih informacija o nematerijalnoj imovini. Umjesto toga, u dokumentu za raspravu interesne strane se mole da daju svoje doprinose („inpute“). Međutim, navodi se da se pri razmatranju načina davanja boljih informacija o nematerijalnoj imovini, u obzir treba uzeti:
- (a) bi li bilo korisno uspostaviti zajedničku terminologiju o nematerijalnoj imovini
  - (b) kako dobiti korisne informacije ali u isto vrijeme ne zahtijevati od subjekata da objave poslovno osjetljive informacije
  - (c) gdje treba dati informacije – u financijskim izvještajima (uključujući bilješke), u izvještaju posloводства ili negdje drugdje
  - (d) osiguravanje da zahtjevi za davanje informacija dovedu do relevantnih i usporedivih informacija
  - (e) može li pristup davanju informacija o nematerijalnoj imovini utjecati na pristup subjekta izvorima financiranja
  - (f) mogu li se ukloniti neki od postojećih zahtjeva.

*Sažetak EFRAG-ovog dokumenta za raspravu Bolje informacije o nematerijalnoj imovini – u kojem smjeru je najbolje poći?*