

Обесценение нематериальных активов: качество раскрываемой информации в финансовой отчетности в кризисных условиях функционирования экономики

Танзиля Р. Исмагилова¹ t.ismagilova@gmail.com

¹ кафедра бухгалтерского учета в коммерческих организациях, Финансовый университет при Правительстве РФ, ул. Кибальчича, 1, Москва, 107996, Россия

Реферат. В последнее время доля нематериальных активов в структуре отчета о финансовом положении компаний значительно увеличилась, мировые тенденции свидетельствуют о всевозрастающем влиянии НМА на стоимость компаний, в то же время из всех активов нематериальные оказываются наиболее сложными объектами исследования и наиболее подвержены обесценению. В текущих неблагоприятных экономических условиях наблюдается уменьшение денежных потоков, генерируемых активами, и, соответственно, увеличивается вероятность возникновения убытков от обесценения, количество допущений, используемых экономическими субъектами, увеличивается, а их разумность и надежность требует повышенного внимания и анализа. МСФО 36 требует раскрытия в финансовой отчетности информации об анализируемом объекте с указанием перечня необходимых раскрытий, при этом важно учитывать, что расчетные оценки часто индивидуальны и должны соответствовать структуре и деятельности конкретной компании. Процедура обесценения нематериальных активов и соответствующие раскрытия в финансовой отчетности не должны рассматриваться как упражнение на соответствие нормам бухгалтерского учета, так как в условиях нестабильной экономической ситуации обесценение нематериальных активов является одним из ключевых инструментов отражения реального финансового положения предприятия. В статье рассмотрены основные вопросы повышения качества раскрываемой информации в отношении обесценения нематериальных активов, проанализирована значимость вопроса о раскрытии информации о допущениях и расчетных оценках руководства, предложены рекомендации по документации этапов анализа и расчетов по проведению теста на обесценение нематериальных активов, обобщена ключевая информация к раскрытию, перечень которой может быть использован компаниями в качестве самопроверки.

Ключевые слова: обесценение нематериальных активов, убыток от обесценения, раскрытие информации об обесценении, требования к раскрытию информации, факторы обесценения.

Impairment of intangible assets: quality of disclosures in the financial crisis period

Tanzilya R. Ismagilova¹ t.ismagilova@gmail.com

¹ accounting in commercial organisations department, Financial university under the government of the Russian Federation, Kibalchicha str., 1, Moscow, 107996, Russia

Summary. The role of intangible assets presented in companies' financial statements cannot be underestimated as in recent years the structure of the companies' statement of financial position has significantly changed and is mainly presented by intangible assets instead of tangible assets. Global trends suggest a growing importance of intangible assets to business value, at the same time intangibles are one of the most complex assets in terms of their valuation. The widespread economic slowdown means that assets and businesses in many industries will generate lower cash flows than expected. This increases the likelihood that asset carrying amounts are greater than the expected cash flows from the assets. A number of assumptions used by management have increased, therefore there is a need for the detailed analysis of the disclosed information in terms of its reasonableness. IAS 36 Impairment of Assets sets out the requirements for the disclosed information, however, companies impairment testing processes, models and assumptions depend on the certain business and are individual. Impairment of intangible assets should not be treated by the companies as an exercise to conform IFRS requirements as it is the key element of the financial statements faithful representation. Main questions in terms of the quality of disclosed information regarding intangible assets impairment are addressed in this article, including the following: the role of the disclosed assumptions and estimates made by management is analysed, suggestions are made on the documentation of the stages of the impairment test performed, key disclosure requirements are summarised and can be used by companies in self-review purposes.

Keywords: impairment of intangible assets, impairment loss, disclosure of impairments, disclosure requirements, impairment indicators

Введение

МСФО (IAS) 36 требует применения профессионального подхода к большому кругу вопросов в отношении проведения тестирования на обесценения активов, в частности, к большому числу значительных допущений при проверке нематериальных активов на обесценение [1].

В последнее время доля нематериальных активов в структуре отчета о финансовом положении компаний значительно увеличилась в связи с расширением бизнеса, появлением новых брендов, созданием и покупкой сложных и дорогостоящих информационных систем [2]. Оценка нематериальных активов, полнота и достоверность раскрытий в финансовой отчетности компании определяют решения пользователей финансовой отчетности. В текущих экономических условиях внимание пользователей финансовой отчетности направлено на то, как организации реагируют на изменяющуюся экономическую конъюнктуру, насколько добросовестно менеджмент подходит к выявлению признаков возможного обесценения нематериальных активов, как наиболее подверженных обесценению, и влиянию оценочных значений и допущений руководства [3].

Перед экономическими субъектами стоят серьезные задачи обеспечения надежности, достоверности и полноты используемой в расчетах информации, и, соответственно в достаточной степени детального раскрытия такой информации перед пользователями финансовой отчетности [4].

Методологической основой исследования является анализ заключений финансовых аналитиков и экспертов, представленных в периодических изданиях, финансовые отчетности российских и зарубежных компаний, действующих международных и российских стандартов составления финансовой отчетности.

Рассмотрены ключевые этапы и сложности при формировании раскрытий соответствующих допущений и расчетных оценок, которые необходимо принимать во внимание в целях повышения качества раскрываемой информации и предложены рекомендации по организации процесса подготовки раскрытий к финансовой отчетности.

Как и другие стандарты, МСФО (IAS) 36 требует раскрытия в финансовой отчетности информации в первую очередь об анализируемом объекте. Перечень необходимых раскрытий подробно изложен в соответствующем разделе стандарта. Повышенное внимание к этому вопросу вызвано тем, что отчетность по МСФО предназначается, главным образом внешним пользователям, которым факт отражения убытка от обесценения важен для принятия решений.

В результате анализа нескольких сотен финансовых отчетностей, проведенного Европейской организацией по ценным бумагам и рынкам в 2013 году, было выявлено низкое качество раскрываемой информации об обесценении активов.

Эксперты отметили, что требования в отношении раскрытия информации, для выполнения которых необходимо активное участие руководства, соблюдаются в меньшей степени, чем в отношении раскрытия информации, для которых затрачены небольшие усилия. Это свидетельствует об использовании шаблонных фраз и моделей, не отражающих действительность [5].

Учитывая временные рамки проведенного анализа, с одной стороны, и текущее состояние экономики, с другой, говорить о том, что проблема недостаточности раскрытий, представленных в финансовых отчетах, об обесценении нематериальных активов не существует, не представляется возможным. В текущих неблагоприятных экономических условиях наблюдается уменьшение денежных потоков, генерируемых активами, и, соответственно, увеличивается вероятность возникновения убытков от обесценения, количество допущений, используемых экономическими субъектами, увеличивается, а их разумность и надежность требует повышенного внимания и анализа.

Основное внимание в отчете Европейской организации по ценным бумагам и рынкам уделяется качеству информации, раскрываемой в финансовой отчетности. Отчет критикует некоторые раскрытия информации как «шаблонные», нехарактерные для конкретной компании и в некоторых случаях даже не соответствующие требованиям стандарта [6].

В мае 2013 года Советом по МСФО были опубликованы поправки к МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», которые относятся к раскрытию возмещаемой стоимости нефинансовых активов [7]. Данные изменения говорят как о заинтересованности пользователей в раскрываемой информации, так и о наличии вопросов о повышении достоверности и прозрачности информации в части обесценения активов со стороны бизнес-сообщества.

Очевидно, что данные поправки требуют дополнительных усилий при формировании показателей финансовой отчетности и подготовке соответствующих раскрытий.

В качестве самопроверки, рекомендуем компаниям применять следующую сводную таблицу ключевой информации к раскрытию в отношении проведенного теста на обесценение (таблица 1).

Раскрытие ключевой информации в отношении проведенного теста на обесценение

Table 1.

Key disclosures related to the Impairment of Intangible assets

Предмет раскрытия / The subject of the disclosure	Комментарий / A comment
Информация об основных допущениях / Information about the key assumptions	Допущения, к которым наиболее чувствительной является возмещаемая стоимость (например, показатели темпов роста выручки); Подход, используемый для определения допущений (например, рост цен или объема продаж); Уровень допущений в иерархии источников справедливой стоимости согласно МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости». / Assumptions to which the most sensitive is the recoverable amount (for example, performance revenue growth); The approach used to determine the assumptions (eg, price or sales growth); Level assumptions in the fair value of hierarchy according to IFRS 13 "Fair Value Measurements".
Информация об используемых ставках дисконтирования / Information about the utilized discount rates	Ставки дисконтирования, применяемые в отношении каждой ЕГДС или группы ЕГДС, на которые были отнесены суммы балансовой стоимости гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования. Средневзвешенная ставка дисконтирования вероятнее введет пользователей в заблуждение, чем предоставит информацию для анализа. / The discount rates used for each CGU or CGU group to which are allocated the sum of the book value of goodwill or intangible assets with indefinite useful lives. The weighted average discount rate likely will introduce user confusion than provide information for analysis.
Долгосрочные темпы роста показателей / Long-term growth rates	Важно не использовать ни излишне консервативный, ни излишне оптимистичный подход и помнить о том, что чем выше темпы роста, тем больше риски, что может послужить причиной более высоких ставок дисконтирования краткосрочной перспективе / It is important not to use any overly conservative nor overly optimistic approach and remember that the higher the growth rate, the greater the risks that may cause higher rates of short-term discount
Анализ чувствительности, в том числе его количественная информация / The sensitivity analysis, including its quantitative information	Учитывая экономическую ситуацию последних лет можно с уверенностью сказать, что изменения в среде функционирования предприятия происходят быстро и часто существенным образом оказывают влияние на финансовое положение компании / Given the economic situation of recent years, it is safe to say that changes in the operational environment of the enterprise happen quickly and often significantly affect the company's financial position

В целях повышения качества раскрытий об обесценении нематериальных активов достаточно обратиться к цели раскрытий, которой является презентация надеждой и достаточной информации пользователям финансовой отчетности для принятия решений [8]. Таким образом, если основные допущения руководства отличаются от внешних общедоступных источников информации, компаниям необходимо раскрыть информацию о причинах такого расхождения (например, выход компании на новый рынок).

На основании проведенного анализа требований к раскрытию информации об обесценении нематериальных активов, а также учитывая возрастающее в период кризиса внимание к оценкам и допущениям, использованным компаниями при расчетах, рекомендуем компаниям документировать этапы анализа и расчеты по проведению теста на обесценение. Такая документация должна включать [9]:

- перечень критериев (факторов) необходимости проведения анализа обесценения;
- метод расчета ценности использования актива (если эта оценка выбрана в качестве возмещаемой стоимости), в том числе порядок определения ставки дисконтирования, длительность прогнозного периода в расчете;
- метод расчета справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу (даже если эта оценка не выбрана в качестве возмещаемой стоимости), в том числе уровень исходных данных, использованных для определения справедливой стоимости;

- сумму убытка к отражению и соответствующие строки отчетности;
- сумму восстановленных убытков;
- описание единицы, генерирующей денежные потоки, – порядок ее определения и оценки;
- анализ чувствительности, показывающий, как изменение допущений, использованных в расчете, способно повлиять на сумму обесценения нематериального актива.

Заключение

В отношении оценки последствий выявленных факторов обесценения, компаниям следует отслеживать все факторы потенциального обесценения активов, как в целях управленческого учета (в том числе в целях совершенствования понимания экономической природы конкретного нематериального актива или группы активов), так и в целях своевременного реагирования на стремительно изменяющиеся условия функционирования экономики в будущих отчетных периодах. При этом очевидно, что раскрывать в текущем отчетном периоде стоит лишь информацию о значимых факторах и анализе их последствий, так как нерелевантная в текущих условиях информация способна ввести пользователей финансовой отчетности в заблуждение, которое привет к экономическим неверным решениям [10]. На практике это подчеркивает значение проведения оценки факторов обесценения нематериальных активов и их последствий одновременно как по вероятности их возникновения, так и по величине потенциального убытка от обесценения.

ЛИТЕРАТУРА

1 Исмагилова Т.Р. Обесценение нематериальных активов: уровень неопределенности расчета в кризисных условиях экономики // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2016. № 4. С. 21–23

2 Брэнд Файнанс в партнерстве с Сертифицированным институтом специалистов по управленческому учёту «Обзор стоимости мировых нематериальных активов» // Энциклопедия маркетинга. URL: http://www.marketing.spb.ru/mr/business/Global_Intangible_Financial_Tracker.htm.

3 Рыльцова Г. Влияние финансового кризиса на отчетность по МСФО // Пресс-ланч.

Выручаева А. Раскрытие информации в отчетности по МСФО // GAAP.RU. Сайт о теории и практике финансового учета и корпоративных финансов. URL: http://gaap.ru/articles/Raskrytie_informatsii_v_otchetnosti_po_MSFO/

4 Официальная публикация компании Ernst&Young «Взгляд на МСФО», апрель – июнь 2013 г.

5 Анализ информации об обесценении гудвила и прочих нематериальных активов, раскрываемой в финансовой отчетности согласно МСФО, подготовленный европейскими регулирующими органами”, январь 2013 Европейская организация по ценным бумагам и рынкам – <https://www.esma.europa.eu/databases-library/esma-library>

6 Галиуллина А. Нематериальные активы в российской и международной практике // GAAP.RU. Сайт о теории и практике финансового учета и корпоративных финансов. URL: http://gaap.ru/articles/Nematerialnye_aktivy_v_rossiyskoy_i_mezhdunarodnoy_praktike/

7 Шишова Л.И. Проблемы перехода Российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2013. № 4. С. 3–7.

8 Курилова А.А. Гудвилл и его оценка в Российской и международной практике // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2014. № 4. С. 153–156.

9 Литвиненко М. Категория goodwill в отчетности по МСФО // GAAP.RU. Сайт о теории и практике финансового учета и корпоративных финансов. URL: http://gaap.ru/articles/kategoriya_goodwill_v_otchetnosti_po_msfo.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

Танзиля Р. Исмагилова аспирант, кафедра бухгалтерского учета в коммерческих организациях, Финансовый университет при Правительстве РФ, ул. Кибальчича, 1, Москва, 107996, Россия, t.ismagilova@gmail.com

КРИТЕРИЙ АВТОРСТВА

Танзиля Р. Исмагилова написала рукопись, корректировала её до подачи в редакцию и несёт ответственность за плагиат

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ

Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

ПОСТУПИЛА 03.11.2016

ПРИНЯТА В ПЕЧАТЬ 25.11.2016

REFERENCES

1 Ismagilova T.R. Impairment of intangible assets: the uncertainty level of calculation in the crisis economy. *Vestnik professional'nykh bukhgalterov* [Proceedings of Professional Accountants], 2016, no. 4, pp. 21–23. (In Russ.)

2 Brand Faynans in partnership with the Institute of Certified Specialists in management accounting “Review of the cost of the world's intangible assets” Marketing Encyclopedia. Available at: http://www.marketing.spb.ru/mr/business/Global_Intangible_Financial_Tracker.htm.

3 Ryltsova G. The influence of the financial crisis on IFRS. Press lunch. New IFRS standards in 2009. Available at: <https://www.pwc.ru/ru/events/2009/assets/ifrs-breakfast-ryltsova.pdf>.

4 Vyruchaeva A. Raskrytie informatsii v otchetnosti po MSFO. GAAP.RU. Website of the theory and practice of accounting and corporate finance. Available at: http://gaap.ru/articles/Raskrytie_informatsii_v_otchetnosti_po_MSFO/

5 IFRS outlook published by Ernst & Young, April June 2013

6 European enforcers review of impairment of goodwill and other intangible assets in the IFRS financial statements, IFRS Supervisory Convergence, Final report issued in January 2013.

7 Galiullina A. Namaterialnye aktivy v rossiiskoi i mezhdunarodnoi praktike // GAAP.RU. Website of the theory and practice of accounting and corporate finance. Available at: http://gaap.ru/articles/Nematerialnye_aktivy_v_rossiyskoy_i_mezhdunarodnoy_praktike/

8 Shishova L.I. Problems of IFRS first adoption by Russian companies. *Vestnik Volzhskogo universiteta im. V.N. Tatishcheva* [Bulletin of the Volga University named after Tatishchev], 2013, no. 4, pp. 3–7. (In Russ.)

9 Kurilova A.A. Goodwill valuation in Russian and International practice. *Vektor nauki Tolyatinskogo gosudarstvennogo universiteta* [Vector Science Togliatti State University], 2014, no. 4, pp. 153–156. (In Russ.)

10 Litvinenko M. Category goodwill in IFRS. GAAP.RU. Website of the theory and practice of accounting and corporate finance. Available at: http://gaap.ru/articles/kategoriya_goodwill_v_otchetnosti_po_msfo.

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Tanzilya R. Ismagilova graduate student, accounting in commercial organisations department, Financial university under the government of the Russian Federation, Kibalchicha str., 1, Moscow, 107996, Russia, t.ismagilova@gmail.com

CONTRIBUTION

Tanzilya R. Ismagilova wrote the manuscript, correct it before filing in editing and is responsible for plagiarism

CONFLICT OF INTEREST

The authors declare no conflict of interest.

RECEIVED 11.3.2016

ACCEPTED 11.25.2016