



Микроэкономика

Сюзанна ШРАЙБЕР

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
ВАЖНЫХ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ
В РАЗНЫХ ОТРАСЛЯХ ПРОМЫШЛЕННОСТИ:
СРАВНЕНИЕ КОММЕРЧЕСКОГО КОДЕКСА
ГЕРМАНИИ (GERMAN COMMERCIAL CODE)
И ОБЩЕПРИНЯТЫХ ПРИНЦИПОВ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА США (US GAAP)**

Резюме

Нематериальные активы приобретают все более важное значение практически во всех отраслях промышленности. Как свидетельствует проведенный в этой работе анализ стандартов бухгалтерского учета нематериальных активов в различных отраслях промышленности, существуют противоречия между разными стандартами учета нематериальных активов в контексте Общепринятых Принципов Бухгалтерского Учета США (US GAAP) и Коммерческого Кодекса Германии.

Впечатляющим является то, что, по сравнению с немецкими нормами бухгалтерского учета, американские стандарты учета нематериальных активов неявно допускают больше альтернативных бухгалтерских трактовок. Учитывая главную цель финансовой отчетности в США, такие неявно выраженные предложения бухгалтерских альтернатив необходимо критико-

© Сюзанна Шрайбер, 2007.

Шрайбер Сюзанна, доктор, профессор кафедры международного бухгалтерского учета Факультета экономики и управления предприятием, Дрезденский технический университет, Германия.

вать. Однако, несмотря на разные цели американской и немецкой финансовой отчетности, не только традиционно-консервативный немецкий Коммерческий Кодекс, но и стандарты бухгалтерского учета нематериальных активов США в целом поддерживают консерватизм и объективность.

Ключевые слова

Нематериальные активы, финансовая отчетность, альтернативы бухгалтерского учета (бухгалтерские альтернативы), Коммерческий Кодекс Германии, Общепринятые Принципы Бухгалтерского Учета США (US GAAP), консерватизм, объективность, противоречия, агентская теория, музыкальная индустрия, киноиндустрия, индустрия программного обеспечения.

Классификация по JEL: M37, M40, M41.

1. Вступление

В наше время нематериальные активы приобретают более важное значение практически во всех отраслях промышленности. Под нематериальными активами, как правило, понимают активы, не имеющие физического выражения и стоимость которых определяется в соответствие со специальными правами, привилегиями или преимуществами, которые они переносят. Однако бухгалтерский учет нематериальных активов касается разных проблем. В частности, один из главных вопросов заключается в том, следует ли стоимость конкретно взятого нематериального актива рассматривать и отображать в балансе как актив или как затраты, отображая их в отчете о финансовых результатах. В рамках Общепринятых Принципов Бухгалтерского Учета США (US GAAP) существует много стандартов, регламентирующих учет нематериальных активов в разных отраслях промышленности, например в музыкальной индустрии и грамзаписи, киноиндустрии. В работе критически проанализированы общие правила бухгалтерского учета нематериальных активов и правила для важных конкретно распознаваемых нематериальных активов и сравнения их с соответствующими трактованиями финансовой отчетности согласно немецкому Коммерческому Кодексу. Такой анализ считается особенно важным, учитывая разные цели финансовой отчетности Германии и США.

2. Общие правила

2.1. Общепринятые Принципы Бухгалтерского Учета США (US GAAP)

Прежде всего, нематериальные активы классифицируют как такие, которые можно конкретно определить (например, патенты или компьютерное обеспечение) и такие, которые невозможно точно идентифицировать (например, расположенность клиентуры). Другой вариант деления нематериальных активов базируется на том, каким образом они были приобретены. С одной стороны, они могут быть внутрисозданными, а с другой – могут быть получены (приобретены) из внешних источников.

Что касается бухгалтерского учета приобретенных нематериальных активов, то их общее регулирование осуществляет Положение о стандартах финансового учета (SFAS – Statement of Financial Accounting Standards) № 142, «Гудвил и другие нематериальные активы», изданные в июне 2001 г., которые заменили Вывод Совета в отношении принципов учета (APB Opinion – Accounting Principles Board opinion) № 17 «Нематериальные активы». В этом стандарте термин «нематериальные активы» касается всех нематериальных активов, кроме гудвила.

Пункт 9 Положения о стандартах финансового учета № 142 предусматривает, что нематериальные активы, приобретенные индивидуально или с группой других активов, за исключением полученных вследствие объединения компаний, должны быть сразу признаны и оценены, опираясь на их настоящую стоимость. Более того, в пункте 9 Положения о стандартах финансового учета № 142 отмечено, что стоимость группы активов, полученных в результате другой операции, нежели объединение компаний, должна распределяться между отдельными приобретенными активами на основе их относительной настоящей стоимости и не приводить к признанию гудвила.

В отличие от этого, нематериальные активы, приобретенные в результате объединения компаний, должны быть непременно признаны и оценены согласно Положению о стандартах финансового учета № 141, который гласит, что нематериальный актив, полученный в результате объединения компаний, следует представить как актив отдельно от гудвила только в случае, если этот нематериальный актив является следствием прав, вытекающих из условий контракта, либо других законных прав, или если данный актив можно отделить от приобретенного объекта [36: 39]. Согласно Положению о стандартах финансового учета № 141, нематериальный актив считают отделенным от приобретенного объекта, если он может

быть продан, передан, арендован, запатентован, или обменян индивидуально либо совместно со связанным контрактом, активом, обязательством.

Тем не менее, в Положении о стандартах финансового учета № 142 содержится специальное правило бухгалтерского учета для внутренне созданных нематериальных активов. Пункт 10 Положения о стандартах финансового учета № 142 предусматривает, что затраты, связанные с внутренними разработками, содержанием или возобновлением нематериальных активов, которые не являются четко распознаваемыми, имеющими неопределенный срок деятельности, или не отделимы от действующего бизнеса и связаны с организацией (объектом) вообще, необходимо списывать в затраты на момент их появления. Как указано в пункте 10 Положения о стандартах финансового учета № 142, данная норма была позаимствована из Итогов Совета относительно принципов учета (APB Opinion) № 17. Соответственно, внутриразработанные нематериальные активы, которые четко идентифицируются, имеют определенный срок действия и отделены от действующего бизнеса, могут быть капитализированы. Таким образом, в этом случае Положение о стандартах финансового учета № 142 предлагает бухгалтерскую альтернативу [22: 551].

Положение о стандартах финансового учета № 142 и Положение о стандартах финансового учета № 141, как правило, применяют для учета патентов, авторских прав, торговых марок и названий фирм. Как предусмотрено законами, регулирующими юридические права владельца патента, патент США – это невозобновляемое право, предоставленное Правительством Соединенных Штатов, дающее реципиенту контроль над производством, продажей или другим использованием изобретения в течение 17 лет от даты получения разрешения. Конечно, патенты могут быть приобретены у других или разработаны внутри, как результат научно-исследовательских и исследовательско-конструкторских работ. Купленный патент необходимо капитализировать [17: 20; 22: 557]. Его стоимость включает цену покупки и любые связанные с этим затраты, такие, например, как оплата услуг юриста. Однако, если компания внутри разрабатывает нематериальный актив, такой как патент, только некоторые затраты подлежат капитализации. Стоимость внутрисозданного патента включает юридические и связанные с ними затраты на введение прав, касающихся патента – например, патентный сбор, судовой сбор, заявочный сбор – однако никаких затрат, связанных с исследованиями, а также экспериментальными и исследовательскими затратами [13: 399]. Поскольку последние затраты принадлежат к научно-исследовательским и исследовательско-конструкторским затратам, они должны быть отнесены к затратам на момент их осуществления в соответствии с Положением о стандартах финансового учета № 2.

По сравнению с этим, авторское право – это разрешение, выданное федеральным правительством на право воспроизводства, публикации, продажи или другого контроля над литературной и художественной про-

дукцией. В настоящее время срок авторского права в США составляет срок жизни автора плюс 50 лет. Бухгалтерский учет авторских прав основывается на тех же принципах, которые были определены для патентов. Таким образом, приобретенные авторские права необходимо капитализировать. Авторские права, которые были разработаны внутри, включают затраты, подлежащие капитализации, и затраты на оплату услуг юриста, заявочные сборы и затраты, осуществленные для регистрации прав, связанных с автором.

Что касается торговой марки, то она является характерным символом, эмблемой или рисунком, который компания использует в связи с продуктом или услугой, а название фирмы идентифицирует с организацией. Регистрация торговой марки или названия фирмы в Патентном ведомстве США устанавливает права, дающие возможность реципиенту использовать эксклюзивный символ, эмблему, название, рисунок или что-то другое для идентификации продукта. Бухгалтерский учет торговых марок и названий фирм требует тех же принципов, которые были определены для патентов и авторских прав. Следовательно, приобретенные торговые марки и названия фирм подлежат капитализации. В случае, когда торговая марка или название фирмы были разработаны внутри, затраты, подлежащие капитализации, включают, например, регистрационные сборы и юридические затраты, связанные с успешным судебным процессом касающимся торговой марки или названия фирмы [17: 12].

Кроме Положения о стандартах финансового учета № 142 и Положения о стандартах финансового учета № 141, существует численное количество директив, регулирующих бухгалтерский учет четко распознаваемых нематериальных активов. Отдельные из этих положений проанализированы ниже.

2.2. Коммерческий Кодекс Германии

Согласно немецким законам бухгалтерского учета, существует одно решающее положение, касающееся учета нематериальных активов: Параграф 248 II немецкого Коммерческого Кодекса четко устанавливает, что признание необоротных нематериальных активов, не приобретенных извне, капитализировать не разрешается. Таким образом, необоротные нематериальные активы должны быть капитализированы лишь в случае, когда они приобретены у другой стороны за оплату. В иных случаях стоимость нематериальных активов должна быть списана на затраты в момент их появления. Это общее правило бухгалтерского учета основывается на принципе консерватизма [1: 977], поскольку для многих нематериальных активов ни транзакционные, ни связанные с ними затраты не способны надежно идентифицировать или дать приблизительную оценку. Это положение

ние базируется на том факте, что в общем, нематериальные активы не поддаются количественному измерению денежными единицами с достаточной надежностью. Поэтому подтверждение стоимости нематериального актива, приобретенного на рынке, необходимо для капитализации данного актива [5: 23; 19: 74].

Как следствие, затраты по внутригенерированным нематериальным активам, таким как стоимость внутриразработанных патентов, авторских прав, торговых марок и названий фирм, должны быть списаны в затраты на момент их понесения. Поскольку эти нематериальные активы не покупают извне в обмен на оплату, капитализация стоимости данных активов не разрешена согласно пункту 248 II немецкого Коммерческого Кодекса. И наоборот, приобретенные патенты, авторские права, торговые марки и названия фирм необходимо капитализировать.

Кроме того, стоимость нематериального актива, полученного в результате обмена, подлежит капитализации [5: 236]. С другой стороны, стоимость нематериального актива воспринимается как подарок и должна быть списана в затраты на момент получения согласно пункту 248 II немецкого Коммерческого Кодекса [1: 385].

Как было уже отмечено, общее правило, сформулированное в пункте 248 II немецкого Коммерческого Кодекса, применяется в отношении необоротных нематериальных активов. В отличие от этого, стоимость оборотных нематериальных активов капитализируется [52: 406]. Это правило является важным для компаний, вырабатывающих такие нематериальные активы с целью продажи. Поскольку бухгалтерская терминология США под нематериальными активами подразумевает лишь необоротные активы [22: 550], термин «нематериальные активы» в дальнейшем будет касаться только необоротных нематериальных активов.

К тому же, необходимо отметить, что пункт 248 II немецкого Коммерческого Кодекса является единственной ключевой директивой, касающейся бухгалтерского учета необоротных нематериальных активов. Пункт 5 II немецкого Закона о налоге на прибыль включает такое же постановление. В случае судебных процессов, содержание пункта 5 II немецкого Закона о налоге на прибыль интерпретирует Верховный Налоговый Суд Германии, являющийся наивысшей инстанцией в этой сфере. Благодаря авторитетному и обратному авторитетному принципу, эти объяснения касаются также и содержания пункта 248 II немецкого Коммерческого Кодекса.

3. Отдельные правила для важных конкретно распознаваемых нематериальных активов

3.1. Затраты на научные исследования и разработки

В рамках Общепринятых Принципов Бухгалтерского Учета США бухгалтерский учет затрат на научные исследования и разработку описан в Положении о стандартах финансового учета № 2 «Бухгалтерский учет затрат на научные исследования и разработки». Научное исследование определяется в пункте 8 Положения о стандартах финансового учета № 2 как «запланированное исследование или критическое расследование, направленное на открытие новых знаний с ожиданиями, что эти знания будут полезны при разработке нового продукта или услуги... или нового процесса или технологии... или вызовут значительное совершенствование существующего продукта или процесса». Вопреки этому, пункт 8 Положения о стандартах финансового учета № 2 определяет, что разработка – «это превращение полученных вследствие научных исследований данных или других знаний в план или замысел нового продукта или процесса, или использование их для существенного улучшения существующего продукта или процесса, с целью продажи или использования».

Как общее правило, пункт 12 Положения о стандартах финансового учета № 2 требует, чтобы затраты на научные исследования и разработки были списаны в затраты на момент их возникновения. Хотя затраты на научные исследования и разработки часто приносят выгоду в будущих периодах, решение об отнесении их к затратам было принято с целью улучшения сравнимости и избежания проблемы надежности [11: 44; 20: 501; 22: 557; 42: 492; 48: 411; 50: 421; 53: 334–335]. Однако необходимо отметить, что Положение о стандартах финансового учета № 2 не применяют к затратам на научные исследования и разработки, осуществленные для других предприятий согласно договору или расходам, относящимся к деятельности в добывающей промышленности исключительно.

Учитывая высокий уровень неопределенности относительно будущей выгоды от программ научных исследований и разработок и их сложность, продемонстрировать прямую зависимость между затратами на научные исследования и разработки, а также специально полученными в будущем доходами трудно, поэтому капитализация затрат на научные исследования и разработки не разрешена в соответствии с Положением о стандартах финансового учета № 2. Согласно пункту 11 Положения о стандартах финан-

сового учета № 2, затраты на научные исследования и разработки включают такие элементы: материалы; оборудование и оснащение; персонал; нематериальные активы, приобретенные у других; услуги, предоставленные по договорам, и не прямые затраты. Однако необходимо объяснить отнесение затрат на материалы, оборудование и оснащение, нематериальные активы, приобретенные у других, к затратам на научные исследования и разработки. Если эти предметы имеют определенное альтернативное применение в будущем, то придерживаются процедуры обычного учета методом начислений. Например, стоимость механизма, имеющего альтернативное применение в будущем, капитализируется и амортизируется в течение приблизительно расчетного срока полезного применения. Тем не менее, затраты на материалы, оборудование и оснащение, нематериальные активы, приобретенные у других, которые не имеют определенного альтернативного применения в будущем (в научной, исследовательско-конструкторской или другой деятельности), должны быть включены в статью затрат на научные исследования и разработки. Капитализация этих затрат не решается.

В соответствии с немецким Коммерческим Кодексом, затраты на научные исследования и разработки также следует списывать на затраты в момент их появления. В большинстве случаев, согласно принципу консерватизма, капитализация таких затрат разрешена. Таким образом, затраты на научные исследования и разработку не подлежат капитализации как изобретение или как ноу-хау, поскольку критерий «овладение извне путем покупки», предусмотрен в пункте 248 II немецкого Коммерческого Кодекса, в данных случаях не соблюдается [21: 164]. Однако, например, стоимость необоротных активов, таких как машина, которую покупают с целью научных исследований и разработок, должна быть капитализирована и амортизирована в течение приблизительно расчетного срока полезного использования, несмотря на определенное альтернативное применение в будущем [21: 163]. Следовательно, бухгалтерский учет затрат на научные исследования и разработки согласно немецкому Коммерческому Кодексу совпадает с бухгалтерским учетом затрат на научные исследования и разработки в соответствии с Положением о стандартах финансового учета № 2.

3.2. Индустрия музыки и грамзаписи: затраты на запись мастер-дисков

В соответствии с Общепринятыми Принципами Бухгалтерского учета США, Положение о стандартах финансового учета № 50 обеспечивает регулирование бухгалтерского учета в музыкальной индустрии и грамзаписи. Основные нематериальные активы в индустрии музыки и грамзаписи включают мастер-диски и авторские права. Тогда как бухгалтерский учет автор-

ских прав такой же, как и в остальных отраслях, бухгалтерский учет записей мастер-дисков является уникальным в своем роде.

Мастер-диск – это устройство для сохранения данных, содержащее запись выступления артиста. Затраты на производство мастер-диска включают стоимость музыкального таланта, стоимость технического и инженерного мастерства, управление, микширование, затраты с применением оборудования для записи и производства диска, оплата студийной аппаратуры. Обычно медиа-компании покрывают часть затрат и возмещают их долю за счет намеченных вознаграждений артисту. Тем не менее, любая сторона может в рамках договора согласиться нести все или большую часть затрат [4: 1088–1089].

Если прежняя деятельность артиста и его нынешняя популярность дают весомое основание предполагать, что затраты на запись мастер-диска, понесенные медиа-компанией, будут возмещены за счет будущих продаж, то такие затраты следует регистрировать как активы. В ином случае эти затраты следует списывать на затраты в момент их возникновения [34: 11].

Согласно выводу Верховного Налогового Суда Германии, стоимость записи мастер-диска, осуществленная медиа-компанией, квалифицируется как внутриразработанный необоротный нематериальный актив [21: 201]. Следовательно, соответствующей инструкцией бухгалтерского учета является пункт 248 II немецкого Коммерческого Кодекса. Как следствие, критерий «овладения извне путем покупки» является решающим. Вообще, критерий «овладение извне путем покупки» очень узко интерпретируется Верховным Налоговым Судом Германии [18: 29–37]. Таким образом, релевантные права, связанные с нематериальным активом, должны быть приобретены извне для того, чтобы капитализировать нематериальный актив. Поэтому, для того чтобы получить права в отношении нематериального актива, деньги должны выплачиваться от имени третьей стороны.¹ Однако в случае с внутриизготовленными мастер-дисками, данный критерий не удовлетворяется. Как результат, стоимость записи мастер-диска, осуществленного медиа-компанией нельзя капитализировать как нематериальный актив согласно пункту 248 II немецкого Коммерческого Кодекса. Учитывая принципы консерватизма и объективности, капитализация этих затрат не разрешена.

¹ См., например, judgement of German Supreme Tax Court of 13.12.1984, VIII R 249/80, BStBl. II 1985, p. 289; judgement of German Supreme Tax Court of 25.08.1982, I R 130/78, BStBl. II 1983, p. 38; judgement of German Supreme Tax Court of 01.06.1989, IV R 64/88, BStBl. II 1989, p. 830.

3.3. Киноиндустрия: затраты на создание ленты

В рамках Общепринятых Принципов Бухгалтерского Учета США, Отчетность о финансовом состоянии 00-2 (SOP 00-2 – Standard Operating Procedure) определяет условия бухгалтерского учета затрат, связанных со всеми видами фильмов. Она применяется как в отношении производителей, так и распространителей лент. В пункте 5 Стандартного Порядка Действий 00-2 предоставлено такое определение фильма: «художественные фильмы, телевизионные спецпроекты, телевизионные сериалы или подобные продукты (в том числе анимационные фильмы и телевизионное программирование), которые продаются, лицензируются или выставляются на показ, и созданные на киноплёнке, видеоленте, цифровом или другом формате видеозаписи». Стандартный Порядок Действий 00-2 устанавливает, что затраты на создание ленты включают прямые затраты на фотонегатив, производственные накладные затраты и доход, полученный в течение производственного периода, капитализирующийся согласно Положениям о стандартах финансового учета № 34 [41]. Прямые затраты на негатив включают, в частности, стоимость сюжета и сценария, стоимость установленных конструкций и операций, костюмерной и аксессуаров, вознаграждения актерам, директорам, продюсерам и другим штатным работникам [27]. Пункт 29 Стандартного Порядка Действий 00-2 предусматривает, что затраты, связанные со съемкой фильма, следует отображать как отдельный актив в балансе.

В этом контексте затраты относительно развития успеха являются прямыми затратами, связанными с распространением ленты. Бухгалтерский учет этих затрат также определен в Стандартном Порядке Действий 00-2. Тогда как один из компонентов затрат на развитие успеха – затраты на рекламу – учитываются в соответствии со Стандартным Порядком Действий 93-7 [38: 334–336], все прочие затраты, касающиеся развития успеха, включая затраты на маркетинг, продвижение и другие дистрибуционные затраты, следует относить к затратам периода.

Согласно Коммерческому Кодексу Германии, бухгалтерский учет затрат на создание фильма зависит от того, делается ли фильм извне, или же создается внутри. В соответствии с решением Верховного Налогового Суда Германии, фильмы являются нематериальными активами. Как следствие, решающей нормой бухгалтерского учета необоротных фильмовых активов выступает пункт 248 II немецкого Коммерческого Кодекса. То есть, опять-таки, критерий «получения от другой стороны путем покупки» является определяющим [52: 1600]. Таким образом, если фильм получен извне в обмен на оплату, то эти затраты необходимо капитализировать.

И наоборот, стоимость внутриразработанных фильмов необходимо списать на затраты в момент их понесения. Поскольку внутрисозданные фильмы не исходят из внешних источников, капитализация затрат на фильм запрещается пунктом 248 II немецкого Коммерческого Кодекса. Как следствие принципа консерватизма, стоимость внутрисозданных фильмов следует относить к расходам периода.

3.4. Индустрия программного обеспечения: затраты на компьютерное программное обеспечение

В Соединенных Штатах Положение о стандартах финансового учета № 86 определяет способ ведения учета затрат на компьютерное программное обеспечение при продаже, лизинге, выступая отдельным продуктом или частью продукта или процесса. В отношении внутреннего программного обеспечения разработанного для продажи (или аренды и т. д.) другим, Положение о стандартах финансового учета № 86 указывает на то, что затраты, возникающие до момента технологического осуществления, необходимо относить к затратам на исследования и развитие. В соответствии с параграфом 4 Положения о стандартах финансового учета № 86, технологическим осуществлением считают завершение разработки продукта и написание деталей программы, а при отсутствии написания деталей программы – завершение рабочей модели. Такие затраты программного обеспечения должны быть капитализированы. Однако, когда программный продукт уже готов для приведения его к потребителю, капитализация прекращается. Однако компьютерное программное обеспечение, предназначенное для использования в качестве составной части конечного продукта, не должно капитализироваться до тех пор, пока не произойдет технологическое осуществление и не завершатся все исследования и деятельность по разработке всех компонентов.

В соответствии с Положением о стандартах финансового учета № 86, покупка компьютерного программного обеспечения, имеющего альтернативное будущее использование, должна быть капитализирована во время приобретения и в дальнейшем зачислена по ее назначению. Несмотря на то, что затраты на приобретенное программное обеспечение не имеют будущего альтернативного применения, они зачисляются одинаково с внутриразработанным компьютерным обеспечением.

Конечно, определение технологического завершения для капитализации затрат программного обеспечения достаточно часто поддавалось критике. Это определение можно считать неоднозначным, «создающим непоследовательность его использования» [15: 183]. Более того, сумма за-

трат, которые предприятие должно капитализировать, в соответствии с Положением о стандартах финансового учета № 86, в большей степени зависит от выбора методов производства программного обеспечения. Вот почему предприятие может контролировать затраты на программное обеспечение, которые оно капитализирует, «установлением технологического завершения в определенное время в течение процесса производства» [51]. В общем, важно то, что «необходимо определение для установления момента когда именно наступает факт технологического завершения» [44: 732].

Как альтернатива этому, SOP 98-1 (SOP – Отчет о финансовом положении) дает указания по учету затрат компьютерного программного обеспечения внутреннего назначения. В соответствии с Отчетом о финансовом положении (SOP) 98-1, процесс развития компьютерного программного обеспечения разделен на три стадии: подготовительная стадия проекта (концептуальное формирование и оценка альтернатив, определение существования необходимых технологий и выбор альтернатив), стадия развития программы (кодирование и инсталляция в техническое обеспечение), и операционная / постимплементационная стадия (испытание и поддержка программы). Затраты на компьютерное программное обеспечение, появившиеся на подготовительной стадии проекта, должны быть списаны в расходы, поскольку их приравнивают к затратам на исследование и развитие. Однако, когда компьютерное программное обеспечение находится на стадии развития программы, требуется капитализация в том случае, если менеджмент, имея существенную власть, утверждает и причисляет эти затраты к финансированию проекта программного обеспечения, если проект будет завершен и это компьютерное программное обеспечение будет использовано по первоначальному назначению [16: 91; 23: 98]. С другой стороны, появившиеся на операционной/постимплементарной стадии, как внутренние, так и внешние, затраты на испытания и затраты по поддержке программы должны быть списаны в расходы.

Согласно Коммерческому Кодексу Германии, затраты на компьютерное программное обеспечение должны быть капитализированы, если оно приобретено извне на денежные средства [21: 196]. Критерий «приобретения на денежные средства» призван служить доказательством ценности нематериальных активов. Отсюда вытекает, что этот критерий базируется на принципах консерватизма и объективизма. Как результат, затраты на приобретенное компьютерное программное обеспечение для продажи, лизинга или другого предназначения должны быть капитализированы и амортизированы в течение полезного периода использования этого программного обеспечения, несмотря на то, состоялось ли технологическое завершение или нет. Кроме того, затраты на приобретенное компьютерное программное обеспечение для внутреннего использования должны быть также капитализированы и амортизированы в течение полезного периода использования этого программного обеспечения.

С другой стороны, затраты на внутриразработанное компьютерное программное обеспечение, предназначенные для внутреннего использования или для продажи (лизинга и т. д.) другим сторонам, должны быть списаны в расходы моментально. Принимая во внимание тот факт, что внутриразработанное компьютерное программное обеспечение не получено путем приобретения за средства, его капитализация не разрешается, согласно параграфу 248 II Коммерческого Кодекса Германии. Принцип консерватизма и объективизма требует, чтобы затраты внутриразработанного программного обеспечения были списаны в расходы сразу же, даже когда специалисты по внешнему программному обеспечению, базируясь на контрактах обслуживания, сотрудничают с экспертами по внутриразработанному программному обеспечению для разработки этого программного обеспечения [5: 236].

4. Критический анализ

4.1. Предварительные условия капитализации некоторых нематериальных активов

Мы должны еще раз отметить, что, согласно Общепринятым Принципам Бухгалтерского Учета США (US GAAP), существуют многочисленные утверждения, дающие указания по учету нематериальных активов. Из будущего кодекса законов может возникнуть немало противоречий относительно разных стандартов учета для нематериальных активов. Например, согласно Положению о стандартах финансового учета № 50, затраты грам-записи владельца, ограниченной медиа-компанией, должны быть оценены как активы, если предыдущие выступления артиста обеспечивают базу звукового звучания и существуют предположения, что эти затраты будут возвращены от будущей продажи. В противовес этому, отчетность о финансовом положении (SOP) 00-2 требует, чтобы затраты на фильмы были всегда внесены как отдельные активы в бухгалтерский баланс – независимо от предварительных показателей и нынешней популярности актеров, играющих главные роли, или продюсеров. Хотя эти два нематериальных актива подобны, действующие законы учета противоречат друг другу.

Следовательно, возникает несоответствие между содержанием Положения о стандартах финансового учета № 50 и Положением о стандартах финансового учета № 86, поскольку способ возобновления является важным критерием в соответствии с Положением о стандартах финансового учета № 50, однако аспект возобновления не является решающим согласно Положению о стандартах финансового учета № 86. В действитель-

ности проект Положения о стандартах финансового учета № 86 предлагает установить возмещение затрат на продукт перед капитализацией любых затрат программного обеспечения [35: 40]. Однако Положение о стандартах финансового учета № 86 не включает такого требования.

Более того, другие противоречия возникают между содержанием Положения о стандартах финансового учета № 86 и Положения о стандартах финансового учета № 2. Даже американские авторы критикуют Положение о стандартах финансового учета № 86, распространяющее определение исследований и развития на Положение о стандартах финансового учета № 2 [15: 183; 22: 560], поскольку многие затраты возникают перед завершением подробного программного дизайна, но фундаментально они не считаются частью исследования и развития. Скорее всего, эти затраты будут причисляться к производственному процессу.

Конечно, общая правовая система проясняет многие из этих противоречий. В пределах общих законов существования некоторых противоречий в разных трактовках – даже относительно тех же проблем – не кажется чем-то необычным [3: 537; 54: 263]. Более того, существование противоречий в двух трактовках указывает на то, что существуют значительные различия по определенной проблеме, которые они решают. В соответствии с содержанием стандартов учета для одинаковых нематериальных активов часто оказывается, что существуют различия в уникальных характеристиках двух отраслей промышленности или двух категорий нематериальных активов, которые должны быть учтены. В результате в границах этой общей основы, противоречия между Положением о стандартах финансового учета № 50 и отчете о финансовом положении (SOP) 00-2 могут быть объяснены на основе положений, отображающих отдельные характеристики двух названных отраслей промышленности.

В рамках законов учета Германии в общем существует лишь одно значимое положение по учету нематериальных активов, обсуждавшееся выше, – параграф 248 II Коммерческого Кодекса Германии, определяющий правило для учета нематериальных активов. Это общее правило может применяться к учету почти всех видов нематериальных активов. Кроме того, как было отмечено раньше, в соответствии с официальными принципами, трактовка этого вопроса Высшим Налоговым Судом Германии также важна для немецких финансовых отчетов. Как результат, возникает лишь несколько различий в учете разных нематериальных активов согласно Коммерческому Кодексу Германии. Говоря по сути, «мыслить характерными принципами и системно» типично для кодекса законов, но необходимо учитывать то, что существует несколько противоречий в учете по различным видам нематериальных активов в Общепринятых Принципах Бухгалтерского Учета США (US GAAP) и Коммерческого Кодекса Германии.

4.2. Общепринятые Принципы Бухгалтерского Учета США (US GAAP): Альтернативная трактовка бухгалтерских счетов

Подытоживая результат сравнения учетных положений Германии и учетных стандартов США для нематериальных активов, видим, что последние скрыто (неявно) предлагают более широкое трактование бухгалтерских счетов. Так, согласно Положению о стандартах финансового учета № 86, сумма затрат, которые капитализируются, в большей степени зависит от организации процесса программирования и особенно от даты, когда технологическое завершение состоялось [6: 98; 22: 560; 45: 471–472; 46: 44]. Вот почему, как отмечалось выше, капитализированные затраты могут существенно отличаться «в зависимости от кодирования, параллельного тестирования или будущей разработки программы» [22: 561].

Согласно Положению о стандартах финансового учета № 50, если прежние выступления и нынешняя популярность артиста связаны с затратами на грамзапись и правами, которые имеет медиа-компания, будут возвращены из будущей продажи, то средства от них должны быть отнесены к активам. Конечно, когда артист лишь начинает карьеру и когда он или она не были в прошлом успешными или непопулярны сейчас, такие средства должны быть отнесены к расходам периода. Несмотря на это, во многих случаях принимаются во внимание и иски в суд, удовлетворяющиеся по определению критерия для отнесения этих средств к активам [47: 151]. Когда предыдущие выступления артиста или его нынешняя популярность является довольно «посредственными», решение суда может существенно повлиять на финансовое трактование затрат на грамзапись, которым владеет медиа-компания. Таким образом, Положение о стандартах финансового учета № 50, фактически, довольно часто предлагает альтернативные методы учета.

Скрытые предложения альтернативного учета должны быть предоставлены критике. В пользу такого решения свидетельствует то, что главной целью финансовых отчетов в США является правдивое, непредвзятое отражение данных, а предложенная альтернативная трактовка бухгалтерских счетов является достаточно непривлекательной, поскольку она противоречит указанной цели.

В противовес этому, положение об учете нематериальных активов, согласно Коммерческому Кодексу Германии, почти не включает скрытых предложений альтернативного учета (во всяком случае, они включают значительно меньше этих скрытых альтернатив). Поскольку правила учета Германии не разрешают капитализацию внутриизготовленных нетекущих нематериальных активов, существует (если действительно существует)

лишь несколько скрытых предложений альтернативной трактовки бухгалтерских счетов.

Конечно, существуют определенные недостатки и в немецком учете нематериальных активов. Так, в соответствии с параграфом 248 II Коммерческого Кодекса Германии, нетекущие нематериальные активы должны быть капитализированы лишь тогда, когда они получены от другой стороны в обмен на средства. Критерий «внешнего приобретения за средства» служит подтверждением ценности нематериальных активов согласно рыночным соглашениям. Однако, когда компания-основатель покупает нематериальные активы в филиале или, наоборот, большинство считает, что критерий «внешнего приобретения за средства» выполняется [1: 384; 5: 235], если в таком случае нет противоречий в интересах двух сторон, но под вопросом подтверждение данной стоимости, которая определяется рынком.

4.3. Доминирующая роль консерватизма в этой отрасли в двух странах

Как показывает дискуссия по учету разных специфических нематериальных активов, консервативным является не только Коммерческий Кодекс Германии, но и Общепринятые Принципы Бухгалтерского Учета США (US GAAP), которые по своему содержанию приближаются к консерватизму и объективизму. Параграф 248 II Коммерческого Кодекса Германии является довольно консервативным общим правилом [1: 378], потому что он исключает капитализацию всех внутриразработанных нематериальных активов, которые списывают в расходы периода. Это общее правило должно применяться для всех внутриразработанных нематериальных активов. В Германии принцип консерватизма традиционно является очень важным, связанным с защитой кредиторов, являющейся одной из главных задач для финансового учета Германии.

Стандарты учета США для нематериальных активов в общем аспекте также базируются на консерватизме и объективизме. Так, Положение о стандартах финансового учета № 2 требует, чтобы все затраты на исследование и развитие были списаны в расходы периода, что также является принципом консерватизма [12: 588; 30: 243]. Решение данной проблемы усиливает конкурентоспособность и обеспечивает последовательность действий на практике. Более того, это позволяет избежать проблем задолженности, проблемы, что именно капитализировать и за какой период амортизировать капитализированные затраты [22: 556]. Требование по списанию затрат на исследование и развитие в расходы периода касается и немецкого учета.

Согласно Положению о стандартах финансового учета № 86, Совет по Стандартам Финансового Учета (FASB) также выбрал для себя консервативную позицию в отношении затрат на покупку, лизинг или другие рыночные операции на компьютерное программное обеспечение. В соответствии с Положением о стандартах финансового учета № 86, все затраты должны быть списаны до того, как компания закончит планирование, дизайн, кодирование и тестирование, являющиеся обязательным для определения того, что продукт программного обеспечения будет изготовлен и сможет удовлетворять все требования дизайна. Во многих компаниях подробная разработка программы возникает после завершения разработки логотипа и кодирования, потому Положение о стандартах финансового учета № 86 предусмотрено немедленное списание средств на компьютерное программное обеспечение на затраты [12: 597; 22: 556; 26: 521].

Итогом дискуссии относительно разных учетных стандартов по учету нематериальных активов является то, что не только в Германии, но и в США действует общее «правило большого пальца, когда возникают существенные сомнения относительно капитализации или списания средств на затраты, то они должны быть списаны» [2: 430]. Это равноценно принципам консерватизма и объективизма в учете, повышающем конкурентоспособность и последовательность действий, и позволяет избежать проблем с задолженностью.

Такое решение может быть объяснено также теорией агентов, в соответствии с которой финансовый отчет, являющийся частью финансовой отчетности, может быть интерпретирован как инструмент уменьшения информационной асимметрии между менеджментом как агентом и инвестором как директором. Хотя, согласно правилам, инвестор не имеет права проверять менеджмент, однако менеджмент вынужден публиковать надежную правдивую информацию, которая снижает возможность манипулировать доходом [9: 63; 14: 15–16; 28: 128]. В соответствии с этим, обязательной функцией баланса является улучшение решений, принимаемых инвесторами.

Преимущественное большинство информации при асимметрии между менеджментом и инвесторами и полезностью решений может быть достигнуто лишь тогда, когда инвестор имеет доступ к надежной правдивой информации, которая публикуется. Надежные и объективные учетные стандарты необходимы для исключения возможности манипулировать доходом [7: 599; 24: 298–299]. Согласно параграфу 95 Положения о стандартах финансового учета № 2, консерватизм определяют как «предусмотрительную реакцию на сомнения, с целью его преодоления и адекватного восприятия в рискованных бизнес ситуациях». Относительно специфически определенных нематериальных активов консервативные и объективные учетные стандарты являются определяющими для обеспечения достоверной информации и исключения больших возможностей для злоупотреблений [8: 586; 22: 556].

5. Выводы

Согласно Коммерческому Кодексу Германии, решающим условием для учета нематериальных активов является Параграф 248 II Коммерческого Кодекса Германии, в котором предусмотрено, что признание нетекущих нематериальных активов, не приобретенных извне путем покупки, не разрешается. Вот почему нетекущие нематериальные активы капитализируются только тогда, когда они приобретены в обмен на денежные средства. В противном случае затраты на нематериальные активы должны быть списаны на себестоимость. Это общее правило учета базируется на принципе консерватизма, когда затраты на внутриразработанные нематериальные активы (затраты на внутриразработанные патенты, затраты на внутриразработанные авторские права, затраты на внутриразработанные торговые марки и торговые имена) должны относиться к расходам периода.

Согласно Общепринятым Принципам Бухгалтерского Учета США (US GAAP), существуют утверждения, обеспечивающие отображение в учете специфически определенных нематериальных активов в различных отраслях промышленности. Так, Отчет о финансовом положении (SOP) 00-2 определяет учет нематериальных активов в киноиндустрии, а Положение о стандартах финансового учета № 86 Совета по Стандартам Финансового Учета (FASB) предусматривает консервативную позицию в отношении затрат на покупку, лизинг и другие рыночные операции по компьютерному программному обеспечению.

Что касается разработки будущего кодекса законов, то в нем есть много противоречий между разными стандартами учета по нематериальным активам согласно Общепринятым Принципам Бухгалтерского Учета США (US GAAP). Разработка общих принципов и их систематизация являются типичным аспектом составления кодекса законов, однако целесообразно устранить неточности в учете различных нематериальных активов в соответствии с Коммерческим Кодексом Германии.

Анализ правового обеспечения учета для различных специфически определенных нематериальных активов, предусмотренных Коммерческим Кодексом Германии, является традиционно консервативным и Общепринятыми Принципами Бухгалтерского Учета США (US GAAP) базируются на консерватизме и объективизме. Несмотря на это, американский подход по сравнению с немецким правовым обеспечением учета нематериальных активов скрыто предлагает альтернативную трактовку бухгалтерских счетов. С точки зрения полезности решений, выступающих основной целью американских финансовых отчетов, эти скрытые предложения альтернативной трактовки бухгалтерских счетов являются неприемлемыми, поскольку они противоречат этой главной цели финансового отчета США.

Литература

1. Adler, H., Düring, W., Schmaltz, K., 1998. Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Vol. 6, commentary on paragraph 248 of German Commercial Code, 6th ed. Schäffer-Poeschel, Stuttgart, pp. 377–389.
2. Albrecht, W. S., Stice, J. D., Stice, E. K., Swain, M. R., 2005. Accounting: Concepts and Applications, 9th ed. South-Western/Thomson, Cincinnati, Ohio.
3. Carrington, P. D., 1995. Der Einfluss kontinentalen Rechts auf Juristen und Rechtskultur der USA 1776 – 1933. Juristenzeitung 50, pp. 529–538.
4. Epstein, B. J., Nach, R., Bragg, S. M., 2007. Wiley GAAP 2007: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles. John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey.
5. Förschle, G., 2003. Commentary on paragraph 248 of German Commercial Code, in: Berger, A., Ellrott, H., Förschle, G., Hense, B. (Eds.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5th ed. C. H. Beck, München, pp. 233–240.
6. Fox, T. L., Ramsower, R. M., 1989. Why SFAS No. 86 Needs Revision. Journal of Accountancy 167 (No.6), pp. 93–98.
7. Haller, A., 1994. Positive Accounting Theory: Die Erforschung der Beweggründe bilanzpolitischen Verhaltens. Die Betriebswirtschaft 54, pp. 597–612.
8. Hartman, B. P., Harper, R. M., Knoblett, J. A., Reckers, P. M. J., 1995. Intermediate Accounting. West Publishing Company, Minneapolis / St. Paul et al.
9. Hax, H., 1991. Theorie der Unternehmung – Information, Anreize und Vertragsgestaltung, in: Budäus, D., Gerum, E., Zimmermann, G. (Eds.), Betriebswirtschaftslehre und Theorie der Verfügungsrechte. Gabler, Wiesbaden, pp. 51-72.
10. Hense, B., Lawall, L., 2003. Commentary on paragraph 269 of German Commercial Code, in: Berger, A., Ellrott, H., Förschle, G., Hense, B. (Eds.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5th ed. C. H. Beck, München, pp. 910–916.
11. Jeter, D. C., Chaney, P. K., 2004. Advanced Accounting, 2nd ed. John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey.
12. Kieso, D. E., Weygandt, J. J., Warfield, T. D., 2007. Intermediate Accounting, 12th ed. John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey.

13. Larson, K. D., Wild, J. J., Chiappetta, B., 2005. *Fundamental Accounting Principles*, 17th ed. Mc Graw-Hill/Irvin, Boston et al.
14. Laux, H., 1999. *Unternehmensrechnung, Anreiz und Kontrolle: Die Messung, Zurechnung und Steuerung des Erfolgs als Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre*, 2nd ed. Springer, Berlin.
15. Lenk, M. M., 1998. Intangible Assets, in: Abdel-Khalik, A. R. (Ed.), *The Blackwell Encyclopedic Dictionary of Accounting*. Blackwell Publishers, Malden, Massachusetts, pp. 180–184.
16. Lev, B., 2001. *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*. Brookings Institution Press, Washington, D. C.
17. Moody, L., 2003. Goodwill and Other Intangible Assets, in: Carmichael, D. R., Rosenfield, P. H. (Eds.), *Accountants' Handbook, Vol. One: Financial Accounting and General Topics*, 10th ed. John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, pp. 20-1–20-31.
18. Moxter, A., 1999. *Bilanzrechtsprechung*, 5th ed. Mohr Siebeck, Tübingen.
19. Moxter, A., 2003. *Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung*. IDW-Verlag, Düsseldorf.
20. Needles, B. E. Jr., Powers, M. Crosson, S., 2005. *Principles of Accounting*, 9th ed. Houghton Mifflin, Boston, New York.
21. Niemann, U., 1999. *Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht: Bilanzierung, Bewertung, Sonderfälle*. Erich Schmidt Verlag, Bielefeld.
22. Nikolai, L. A., Bazley, J. D., Jones, J. P., 2007. *Intermediate Accounting*, 10th ed. South-Western/ Thomson, Mason, Ohio.
23. Noll, D., 1998. Accounting for Internal-Use Software. *Journal of Accountancy* 186, pp. 95-98.
24. Ordelheide, D., 1988. Kaufmännischer Periodengewinn als ökonomischer Gewinn – Zur Unsicherheitsrepräsentation bei der Konzeption von Erfolgsgrößen – in: Domsch, M, Eisenführ, F., Ordelheide, D., Perlitz, M. (Eds.), *Unternehmungserfolg: Planung – Ermittlung – Kontrolle*, commemorative publication for Walther Busse von Colbe. Gabler, Wiesbaden, pp. 275–302.
25. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J., 2006. *Internationale Rechnungslegung*, 6th ed. Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
26. Revsine, L., Collins, D. W., Johnson, W. B. 2005. *Financial Reporting and Analysis*, 3rd ed. Pearson/Prentice Hall, Upper Saddle River.
27. Rosenfield, P. H., 2003. Producers or Distributors of Films, in: Carmichael, D. R., Rosenfield, P. H. (Eds.), *Accountants' Handbook, Vol. Two: Special*

- Industries and Special Topics. John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, pp. 30-1 - 30-8.
28. Schildbach, T., 1989. Überlegungen zur Zukunft des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz. Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 41, pp. 123–140.
 29. Schmidt, L., 2004. Einkommensteuergesetz, Kommentar, 23rd ed., C. H. Beck, München.
 30. Schreiber, S., 2002. Der Ansatz von Intangible Assets nach US-GAAP: Zentrale Aktivierungskriterien – relevante Verlautbarungen – Systembildung. Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden.
 31. Schreiber, S., 2005. Accounting for Advertising Costs – Differences and Similarities between the US GAAP, IAS / IFRS and the German Commercial Code. Journal of European Economy 4 (No. 3), pp. 333–350.
 32. SFAC No. 1 (FASB, 1974), Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises.
 33. SFAS No. 2 (FASB, 1974), Statement of Financial Accounting Standards No. 2, Accounting for Research and Development Costs.
 34. SFAS No. 50 (FASB, 1981), Statement of Financial Accounting Standards No. 50, Financial Reporting in the Record and Music Industry.
 35. SFAS No. 86 (FASB, 1985), Statement of Financial Accounting Standards No. 86, Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leased, or Otherwise Marketed.
 36. SFAS No. 141 (FASB, 2001), Statement of Financial Accounting Standards No. 141, Business Combinations.
 37. SFAS No. 142 (FASB, 2001), Statement of Financial Accounting Standards No. 142, Goodwill and Other Intangible Assets.
 38. SOP 93-7 (AICPA, 1993), Statement of Position 93-7, Reporting on Advertising Costs.
 39. SOP 98-1 (AICPA, 1998), Statement of Position 98-1, Accounting for Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use.
 40. SOP 98-5 (AICPA, 1998), Statement of Position 98-5, Reporting on the Costs of Start-Up Activities.
 41. SOP 00-2 (AICPA, 2000), Statement of Position 00-2, Accounting by Producers or Distributors of Films.
 42. Spiceland, J. D., Sepe, J. F., Tomassini, L. A., 2004. Intermediate Accounting, 3rd ed. Irwin/McGraw Hill, Boston et al.

43. Stice, E. K., Stice, J. D., Diamond, M. A., 2003. Financial Accounting: Reporting and Analysis, 6th ed., South-Western/Thomson, Mason, Ohio.
44. Stice, E. K., Stice, J. D., Skousen, K. F., 2004. Intermediate Accounting, 15th ed. South-Western/Thomson, Mason, Ohio.
45. Stickney, C. P., Brown, P. R., Wahlen, J. M., 2004. Financial Reporting and Statement Analysis, 5th ed. Thomson/South-Western, Cincinnati, Ohio.
46. Swindle, B., Burckel, D., 1992. Accounting for Software Development Costs: Has SFAS No. 86 lived up to its Promise?. The Practical Accountant 17, pp. 40-49.
47. von Keitz, I., 1997. Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung. IDW-Verlag, Düsseldorf.
48. Warren, C. S., Reeve, J. M., Fess, P. E., 2005. Accounting, 21st ed. Thomson/ South-Western, Mason, Ohio.
49. Weiss, J., 2006. 2006 Miller GAAP Guide Levels B, C, and D: Restatement and Analysis of Other Current FASB, EITF, and AICPA Pronouncements. CCH Incorporated, Chicago.
50. Weygandt, J. J., Kieso, D. E., Kimmel, P. D., 2005. Accounting Principles, 7th ed. John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey.
51. Williams, J. R., Carcello, J. V., 2006. 2006 Miller GAAP Guide Level A: Restatement and Analysis of Current FASB Standards. CCH Incorporated, Chicago.
52. Winnefeld, R., 2002. Bilanz-Handbuch: Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, IAS/US-GAAP, 3rd ed. C. H. Beck, München.
53. Wolk, H. I., Dodd, J. L., Tearney, M. G., 2004. Accounting Theory, 6th ed. Thomson/South Western, Mason, Ohio.
54. Zweigert, K., Kötz, H., 1996. Einführung in die Rechtsvergleichung, 3rd ed. Mohr Siebeck, Tübingen.