

*Мікроекономіка*

Сюзанна ШРАЙБЕР

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
ВАЖЛИВИХ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ
У РІЗНИХ ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ:
ПОРІВНЯННЯ КОМЕРЦІЙНОГО КОДЕКСУ
НІМЕЧЧИНИ (GERMAN COMMERCIAL CODE)
ТА ЗАГАЛЬНОПРИЙНЯТИХ ПРИНЦИПІВ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ США
(US GAAP)****Резюме**

Нематеріальні активи набувають дедалі важливішого значення практично в усіх галузях промисловості. Як свідчить проведений у цій роботі аналіз стандартів бухгалтерського обліку нематеріальних активів у різних галузях промисловості, існують суперечності між різними стандартами обліку нематеріальних активів у контексті Загальноприйнятих Принципів Бухгалтерського Обліку США (US GAAP) і Комерційного Кодексу Німеччини.

Вражає те, що, порівняно з німецькими нормами бухгалтерського обліку, американські стандарти обліку нематеріальних активів неявно допускають більше альтернативних бухгалтерських трактувань. З огляду на головну мету фінансової звітності у США, такі неявно виражені пропозиції бухгалтерських альтернатив потрібно критикувати. Проте, незважаючи на різні цілі американської та німецької фінансової звітності, не лише традиційно-

© Сюзанна Шрайбер, 2007.

Шрайбер Сюзанна, доктор, професор кафедри міжнародного бухгалтерського обліку Факультету економіки та управління підприємством, Дрезденський технічний університет, Німеччина.

консервативний німецький Комерційний Кодекс, а й стандарти бухгалтерського обліку нематеріальних активів США загалом підтримують консерватизм та об'єктивність.

Ключові слова

Нематеріальні активи, фінансова звітність, альтернативи бухгалтерського обліку (бухгалтерські альтернативи), Комерційний Кодекс Німеччини, Загальноприйняті Принципи Бухгалтерського Обліку США (US GAAP), консерватизм, об'єктивність, протиріччя, агентська теорія, музична індустрія, кіноіндустрія, індустрія програмного забезпечення.

Класифікація за JEL: M37, M40, M41.

1. Вступ

У наш час нематеріальні активи набувають дедалі важливішого значення практично в усіх галузях промисловості. Під нематеріальними активами, як правило, розуміють активи, які не мають фізичного вираження і вартість яких визначається відповідно до спеціальних прав, привілеїв чи переваг, які вони переносять. Проте бухгалтерський облік нематеріальних активів стосується різних проблем. Зокрема, одне із головних питань полягає у тому, чи вартість конкретно взятого нематеріального активу слід розглядати як актив і відобразити у балансі, чи як витрати, і відобразити їх у звіті про фінансові результати. У рамках Загальноприйнятих Принципів Бухгалтерського Обліку США (US GAAP) існує багато стандартів, які регламентують облік нематеріальних активів у різних галузях промисловості, наприклад у музичній індустрії та грамзапису, кіноіндустрії. У роботі критично проаналізовані загальні правила бухгалтерського обліку нематеріальних активів і правила для важливих конкретно розпізнаваних нематеріальних активів та порівнянні їх із відповідними трактуваннями фінансової звітності згідно з німецьким Комерційним Кодексом. Такий аналіз вважають особливо важливим, враховуючи різні цілі фінансової звітності Німеччини та США.

2. Загальні правила

2.1. Загальноприйняті Принципи Бухгалтерського Обліку США (US GAAP)

Насамперед, нематеріальні активи класифікують як такі, що можна конкретно визначити (наприклад, патенти чи комп'ютерне забезпечення) і такі, що неможливо точно ідентифікувати (наприклад, прихильність клієнтури). Інший варіант поділу нематеріальних активів базується на тому, яким способом вони були здобуті. З одного боку, вони можуть бути внутрішньо створені, а з іншого – можуть бути отримані (придбані) із зовнішніх джерел.

Що стосується бухгалтерського обліку придбаних нематеріальних активів, то їх загальне регулювання здійснює Положення про стандарти фінансового обліку (SFAS – Statement of Financial Accounting Standards) № 142, «Гудвіл та інші нематеріальні активи», видане у червні 2001 р., яке замінило Висновок Ради з принципів обліку (APB Opinion – Accounting Principles Board opinion) № 17 «Нематеріальні активи». У цьому стандарті термін «нематеріальні активи» стосується всіх нематеріальних активів, окрім гудвілу.

Пункт 9 Положення про стандарти фінансового обліку № 142 передбачає, що нематеріальні активи, набуті індивідуально чи з групою інших активів, за винятком отриманих внаслідок об'єднання компаній, мають бути відразу визнані та оцінені на основі їх справедливої вартості. Більше того, в пункті 9 Положення про стандарти фінансового обліку № 142 зазначено, що вартість групи активів, одержаних у результаті іншої операції, ніж об'єднання компаній, має розподілятися між окремими набутими активами на основі їх відносної справедливої вартості та не приводить до визнання гудвілу.

На відміну від цього, нематеріальні активи, набуті в результаті об'єднання компаній, мають бути неодмінно визнані та оцінені згідно з Положенням про стандарти фінансового обліку № 141, який тлумачить, що нематеріальний актив, отриманий у результаті об'єднання компаній, слід представити як актив окремо від гудвілу тільки у випадку, якщо цей нематеріальний актив є наслідком прав, що впливають з умов контракту, чи інших законних прав, або якщо даний актив можна відокремити від придбаного об'єкту [36: 39]. Згідно з Положенням про стандарти фінансового обліку № 141, нематеріальний актив вважають відокремлюваним від придбаного об'єкту, якщо він може бути проданий, переданий, орендований, запатентований чи обмінаний індивідуально або спільно з пов'язаним контрактом, активом чи зобов'язанням.

Тим не менше, у Положенні про стандарти фінансового обліку № 142 міститься спеціальне правило бухгалтерського обліку для внутрішньо створених нематеріальних активів. Пункт 10 Положення про стандарти фінансового обліку № 142 передбачає, що витрати, пов'язані з внутрішніми розробками, утриманням чи відновленням нематеріальних активів, які не є чітко розпізнаваними, які мають невизначений термін дії або невіддільні від діючого бізнесу і пов'язані з організацією (об'єктом) загалом, необхідно списувати на витрати в момент їх появи. Як вказано у пункті 10 Положення про стандарти фінансового обліку № 142, ця норма була перейнята з Висновку Ради з принципів обліку (APB Opinion) № 17. Відповідно, внутрішньо розроблені нематеріальні активи, які чітко ідентифікуються, мають визначений термін дії та відокремлювані від діючого бізнесу, можуть бути капіталізовані. Таким чином, у цьому випадку Положення про стандарти фінансового обліку № 142 пропонує бухгалтерську альтернативу [22: 551].

Положення про стандарти фінансового обліку № 142 та Положення про стандарти фінансового обліку № 141 як правило застосовують для обліку патентів, авторських прав, торгових марок та назв фірм. Як передбачено законами, що регулюють юридичні права власника патенту, патент США – це невідновлювальне право, надане Урядом Сполучених Штатів, яке дає реципієнту контроль над виробництвом, продажем чи іншим використанням винаходу протягом 17 років з дати отримання дозволу. Звичайно, патенти можуть бути придбані в інших, або розроблені внутрішньо, як результат науково-дослідницьких і дослідно-конструкторських робіт. Куплений патент потрібно капіталізувати [17: 20-8; 22: 557]. Його вартість включає ціну покупки і будь-які пов'язані з цим витрати, такі як оплата послуг юриста. Однак, якщо компанія внутрішньо розробляє нематеріальний актив, такий як патент, лише деякі витрати підлягають капіталізації. Вартість внутрішньо створеного патенту включає юридичні та пов'язані з ними витрати на запровадження прав, які стосуються патенту – наприклад, патентний збір, судовий збір, заявочний збір – проте жодних витрат, пов'язаних із дослідженнями, а також експериментальних та дослідницьких затрат [13: 399]. Оскільки останні витрати належать до науково-дослідницьких і дослідно-конструкторських затрат, вони мають бути віднесені до витрат на момент їх здійснення, відповідно до Положення про стандарти фінансового обліку № 2.

Порівняно з цим, авторське право – це дозвіл, виданий федеральним урядом на право відтворення, публікації, продажу чи іншого контролю над літературною та художньою продукцією. У даний час термін авторського права у США становить термін життя автора плюс 50 років. Бухгалтерський облік авторських прав ґрунтується на тих же принципах, що були визначені для патентів. Таким чином, придбані авторські права потрібно капіталізувати. Авторські права, які були розроблені внутрішньо, включають витрати, що підлягають капіталізації, і витрати на оплату послуг юриста, заявочні збори та витрати, здійснені для реєстрування прав, пов'язаних з автором.

Що стосується торгової марки, то вона є характерним символом, емблемою чи малюнком, що компанія використовує у зв'язку з продуктом чи послугою, а назва фірми ідентифікує організацію. Реєстрація торгової марки чи назви фірми у Патентному відомстві США встановлює права, які дають можливість реципієнту використовувати ексклюзивний символ, емблему, назву, малюнок чи щось інше для ідентифікації продукту. Бухгалтерський облік торгових марок і назв фірм вимагає тих же принципів, що були визначені для патентів та авторських прав. Отже, придбані торгові марки і назви фірм підлягають капіталізації. У випадку, коли торгова марка чи назва фірми були розроблені внутрішньо, витрати, які підлягають капіталізації, включають, наприклад, реєстраційні збори та юридичні витрати, пов'язані з успішним судовим процесом стосовно торгової марки чи назви фірми [17: 12].

Окрім Положення про стандарти фінансового обліку № 142 та Положення про стандарти фінансового обліку № 141, існує чимало директив, які регулюють бухгалтерський облік чітко розпізнаваних нематеріальних активів. Окремі з цих положень проаналізовані нижче.

2.2. Комерційний Кодекс Німеччини

Згідно з німецькими законами бухгалтерського обліку, існує одне вирішальне положення, яке стосується обліку нематеріальних активів: Параграф 248 II німецького Комерційного Кодексу чітко встановлює, що визнання необоротних нематеріальних активів, які не придбані ззовні, капіталізувати не дозволяється. Таким чином, необоротні нематеріальні активи мають бути капіталізовані лише у випадку, якщо вони придбані в іншій стороні за оплату. В інших випадках вартість нематеріальних активів має бути списана на витрати в момент їх появи. Це загальне правило бухгалтерського обліку ґрунтується на принципі консерватизму [1: 977], оскільки для багатьох нематеріальних активів ні трансакційні, ні пов'язані з ними витрати не здатні надійно ідентифікувати чи дати приблизну оцінку. Це положення базується на тому факті, що загалом нематеріальні активи не піддаються кількісному вимірюванню грошовими одиницями з достатньою надійністю. Тому підтвердження вартості нематеріального активу, придбаного на ринку, необхідне для того, щоб капіталізувати цей актив [5: 23; 19: 74].

Як наслідок, витрати щодо внутрішньо генерованих нематеріальних активів, таких як вартість внутрішньо розроблених патентів, авторських прав, торгових марок і назв фірм, мають бути списані на витрати в момент понесення. Оскільки ці нематеріальні активи не купують ззовні в обмін на оплату, капіталізація вартості даних активів не дозволяється, згідно з пунктом 248 II німецького Комерційного Кодексу. І навпаки, придбані патенти, авторські права, торгові марки та назви фірм необхідно капіталізувати.

Крім того, вартість нематеріального активу, отриманого в результаті обміну, підлягає капіталізації [5: 236]. З іншого боку, вартість нематеріального активу, що приймається як подарунок, має бути списана на витрати в момент отримання згідно з пунктом 248 II німецького Комерційного Кодексу [1: 385].

Як уже було зазначено, загальне правило сформульоване у пункту 248 II німецького Комерційного Кодексу застосовується щодо необоротних нематеріальних активів. На відміну від цього, вартість оборотних нематеріальних активів капіталізується [52: 406]. Це правило важливе для компаній, які виробляють такі нематеріальні активи з метою продажу. Оскільки бухгалтерська термінологія США під нематеріальними активами визнає лише необоротні активи [22: 550], термін «нематеріальні активи» в подальшому стосуватиметься лише необоротних нематеріальних активів.

До того ж, варто наголосити, що пункт 248 II німецького Комерційного Кодексу є єдиною ключовою директивою, що стосується бухгалтерського обліку необоротних нематеріальних активів. Пункт 5 II німецького Закону про податок на прибуток містить таку ж постанову. У випадку судових процесів, зміст пункту 5 II німецького Закону про податок на прибуток інтерпретує Верховний Податковий Суд Німеччини, який є найвищою інстанцією у цій сфері. Завдяки авторитетному та зворотному авторитетному принципу, ці пояснення стосуються також і змісту пункту 248 II німецького Комерційного Кодексу.

3. Окремі правила для важливих конкретно розпізнаваних нематеріальних активів

3.1. Витрати на наукові дослідження і розробки

У рамках Загальноприйнятих Принципів Бухгалтерського Обліку США, бухгалтерський облік витрат на наукові дослідження і розробки описаний у Положенні про стандарти фінансового обліку № 2 «Бухгалтерський облік витрат на наукові дослідження і розробки». Наукове дослідження визначається у пункті 8 Положення про стандарти фінансового обліку № 2 як «заплановане дослідження або критичне розслідування, спрямоване на відкриття нових знань зі сподіванням, що ці знання будуть корисні при розробці нового продукту або послуги... чи нового процесу або технології... чи спричинять значне вдосконалення існуючого продукту чи процесу». Всупереч цьому, пункт 8 Положення про стандарти фінансового обліку № 2 ви-

значає, що розробка – «це перетворення отриманих внаслідок наукових досліджень даних чи інших знань у план чи задум нового продукту чи процесу, або використання їх для суттєвого поліпшення існуючого продукту чи процесу, з метою продажу чи використання».

Як загальне правило, пункт 12 Положення про стандарти фінансового обліку № 2 вимагає, щоб затрати на наукові дослідження і розробки були списані на витрати в момент їх виникнення. Хоча витрати на наукові дослідження і розробки часто приносять вигоду у майбутніх періодах, рішення про віднесення їх до витрат було прийняте з метою поліпшення порівняльності та уникнення проблеми надійності [11: 44; 20: 501; 22: 557; 42: 492; 48: 411; 50: 421; 53: 334–335]. Однак потрібно наголосити, що Положення про стандарти фінансового обліку № 2 не застосовують до витрат на наукові дослідження і розробки, які здійснені для інших підприємств згідно з договором, чи до видатків, що стосуються діяльності у видобувній промисловості винятково.

З огляду на високий рівень невизначеності щодо майбутніх вигод від програм наукових досліджень і розробок та їх складності, продемонструвати пряму залежність між витратами на наукові дослідження і розробки та спеціально отриманими у майбутньому доходами важко, тому капіталізація витрат на наукові дослідження і розробки не дозволяється згідно з Положенням про стандарти фінансового обліку № 2. Відповідно до пункту 11 Положення про стандарти фінансового обліку № 2, витрати на наукові дослідження і розробки включають такі елементи: матеріали; обладнання та устаткування; персонал; нематеріальні активи, придбані в інших; послуги, здійснювані за договорами та непрямі витрати. Однак потрібно пояснити включення витрат на матеріали, обладнання та устаткування, нематеріальні активи, придбані в інших, до витрат на наукові дослідження і розробки. Якщо ці предмети мають визначене альтернативне застосування у майбутньому, то дотримують процедури звичайного обліку методом нарахувань. Наприклад, вартість механізму, який має альтернативне застосування у майбутньому, капіталізується і амортизується протягом приблизно розрахованого терміну корисного використання. Тим не менше, видатки на матеріали, обладнання та устаткування, нематеріальні активи, придбані в інших, котрі не мають визначеного альтернативного застосування у майбутньому (у науковій, дослідно-конструкторській чи іншій діяльності), мають бути включені у статтю витрат на наукові дослідження і розробки. Капіталізація цих витрат не дозволяється.

Відповідно до німецького Комерційного Кодексу, затрати на наукові дослідження і розробки також слід списувати на витрати в момент їх появи. У більшості випадків, згідно з принципом консерватизму, капіталізація таких витрат не дозволяється. Таким чином, витрати на наукові дослідження і розробки не підлягають капіталізації як винахід чи як ноу-хау, оскільки критерій «оволодіння ззовні шляхом купівлі», передбачений у пункті 248 II німецького Комерційного Кодексу, у цих випадках не дотримується [21: 164]. Проте, наприклад, вартість необоротних активів, таких як машина, яку ку-

пують з метою наукових досліджень і розробок, має бути капіталізована і амортизована протягом приблизно розрахованого терміну корисного використання, незважаючи на визначене альтернативне застосування у майбутньому [21: 163]. Отже, бухгалтерський облік витрат на наукові дослідження і розробки згідно з німецьким Комерційним Кодексом співпадає з бухгалтерським обліком витрат на наукові дослідження і розробки відповідно до Положення про стандарти фінансового обліку № 2.

3.2. Індустрія музики та грамзапису: витрати на запис майстер-дисків

Відповідно до Загальноприйнятих Принципів Бухгалтерського Обліку США, Положення про стандарти фінансового обліку № 50 забезпечує регулювання бухгалтерського обліку в музичній та грамзапису. Основні нематеріальні активи в індустрії музики та грамзапису включають майстер-диски та авторські права. Тоді як бухгалтерський облік авторських прав такий же, як і в решті галузях, бухгалтерський облік записів майстер-дисків видається унікальним у своєму роді.

Майстер-диск – це пристрій для збереження даних, який містить запис виступу артиста. Витрати на виробництво майстер-диску включають вартість музичного таланту, вартість технічної та інженерної майстерності, управління, мікшування, витрати з використання обладнання для запису і виробництва диску, оплата студійної апаратури. Зазвичай медіа-компанії покривають частину витрат і відшкодовують їх частку за рахунок очікуваних винагород артисту. Тим не менше, будь-яка сторона може в рамках договору погодитись нести всі чи більшу частину витрат [4: 1088–1089].

Якщо минула діяльність артиста та його теперішня популярність дають вагому підставу припускати, що витрати на запис майстер-диску, понесені медіа-компанією, будуть відшкодовані за рахунок майбутніх продаж, то такі витрати слід реєструвати як активи. В іншому випадку ці видатки слід списувати на витрати в момент їх виникнення [34: 11].

Згідно з висновком Верховного Податкового Суду Німеччини, вартість запису майстер-диску, здійсненого медіа компанією, кваліфікується як внутрішньо розроблений необоротний нематеріальний актив [21: 201]. Отже, відповідною інструкцією бухгалтерського обліку є пункт 248 II німецького Комерційного Кодексу. Як наслідок, критерій «оволодіння ззовні шляхом купівлі» є вирішальним. Загалом критерій «оволодіння ззовні шляхом купівлі» дуже вузько інтерпретується Верховним Податковим Судом Німеччини [18: 29–37]. Таким чином, релевантні права, пов'язані з нематеріальним активом, мають бути придбані ззовні, для того щоб капіталізувати нематеріальний актив. Тому для того, щоб одержати права відносно нематеріального

активу, гроші мають бути виплачені від імені третьої сторони¹. Проте у випадку з внутрішньо виробленими майстер-дисками цей критерій не задовольняється. Як результат, вартість запису майстер-диску, здійсненого медіа-компанією не можна капіталізувати як нематеріальний актив згідно з пунктом 248 II німецького Комерційного Кодексу. З огляду на принципи консерватизму та об'єктивності, капіталізація цих витрат не дозволяється.

3.3. Кіноіндустрія: витрати на створення стрічки

У рамках Загальноприйнятих Принципів Бухгалтерського Обліку США, Звітність про фінансовий стан 00-2 (SOP 00-2 – Standard Operating Procedure) визначає умови бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з усіма видами фільмів. Воно застосовується як до виробників, так і до розповсюджувачів стрічок. У пункті 5 Стандартного Порядку Дій 00-2 подано таке визначення фільму: «художні фільми, телевізійні спецпроекти, телевізійні серіали чи подібні продукти (в тому числі анімаційні фільми та телевізійне програмування), які продаються, ліцензуються чи виставляються на показ і створені на кіноплівці, відеоленті, цифровому чи іншому форматі відеозапису». Стандартний Порядок Дій 00-2 встановлює, що витрати на створення стрічки включають прямі витрати на фотонегатив, виробничі накладні витрати та дохід, отриманий протягом виробничого періоду, що капіталізується згідно з Положенням про стандарти фінансового обліку № 34 [41]. Прямі витрати на негатив включають, зокрема, вартість сюжету та сценарію, вартість встановлених конструкцій та операцій, костюмерної та аксесуарів, винагороди акторам, директорам, продюсерам та іншим штатним працівникам [27]. Пункт 29 Стандартного Порядку Дій 00-2 передбачає, що витрати, пов'язані зі зйомкою фільму, слід відображати як окремий актив у балансі.

У цьому контексті витрати щодо розвитку успіху є прямими витратами, пов'язаними з розповсюдженням стрічки. Бухгалтерський облік цих витрат також визначено у Стандартному Порядку Дій 00-2. Тоді як одна з компонент витрат на розвиток успіху – витрати на рекламу – обліковується відповідно до Стандартного Порядку Дій 93-7 [38: 334–336], всі інші витрати з розвитку успіху, в тому числі витрати на маркетинг, просування та інші дистрибуційні видатки слід відносити до витрат періоду.

Згідно з Комерційним Кодексом Німеччини, бухгалтерський облік витрат на створення фільму залежить від того, чи фільм отримується ззовні, а

¹ Див., наприклад, 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.

чи створюється внутрішньо. Відповідно до рішення Верховного Податкового Суду Німеччини, фільми є нематеріальними активами. Як наслідок, вирішальною нормою бухгалтерського обліку необоротних фільмових активів виступає пункт 248 II німецького Комерційного Кодексу. Тобто, знову ж таки, критерій «одержання від іншої сторони шляхом купівлі» є визначальним [52: 1600]. Таким чином, якщо фільм одержаний ззовні в обмін на оплату, то ці витрати потрібно капіталізувати.

І навпаки, вартість внутрішньо розроблених фільмів необхідно списати на витрати в момент їх понесення. Оскільки внутрішньо створені фільми не отримуються із зовнішніх джерел, капіталізація фільмових витрат забороняється пунктом 248 II німецького Комерційного Кодексу. Як наслідок принципу консерватизму, вартість внутрішньо створених фільмів слід відносити до витрат періоду.

3.4. Індустрія програмного забезпечення: витрати комп'ютерного програмного забезпечення

У Сполучених Штатах Положення про стандарти фінансового обліку № 86 визначає спосіб ведення обліку витрат комп'ютерного програмного забезпечення при продажі, лізингу, що виступають як окремих продукт чи частина продукту або процесу. Щодо програмного забезпечення, внутрішньо розробленого для продажу (чи оренди тощо) іншим, Положення про стандарти фінансового обліку № 86 вказує на те, що витрати, які виникають до моменту технологічного здійснення, потрібно відносити до витрат на дослідження та розвиток. Згідно з параграфом 4 Положення про стандарти фінансового обліку № 86, технологічним здійсненням вважають завершення розробки продукту та написання деталей програми, а за відсутності написання деталей програми – завершення робочої моделі. Такі витрати програмного забезпечення мають бути капіталізовані. Однак, коли програмний продукт уже готовий для доведення його до споживача, капіталізація припиняється. Проте комп'ютерне програмне забезпечення, призначене для використання як складова частина кінцевого продукту, не повинно капіталізуватися до того часу, поки не відбудеться технологічне здійснення й не завершаться всі дослідження та діяльність щодо розробки всіх компонентів.

Відповідно до Положенням про стандарти фінансового обліку № 86, купівля комп'ютерного програмного забезпечення, що має альтернативне майбутнє використання, повинна бути капіталізована при придбанні та в подальшому зарахована відповідно до її призначення. Незважаючи на те що витрати придбаного програмного забезпечення не мають майбутнього альтернативного використання, вони зараховуються однаково з внутрішньо розробленим комп'ютерним забезпеченням.

Звичайно, що визначення технологічної завершеності для капіталізації витрат програмного забезпечення доволі часто піддавалось критиці. Це визначення можна вважати неоднозначним, «таким, яке створює непослідовність його використання» [15: 183]. Більш того, сума витрат, які підприємство повинно капіталізувати згідно з Положенням про стандарти фінансового обліку № 86 більшою мірою залежить від вибору методів виробництва програмного забезпечення. Ось чому підприємство може контролювати витрати на програмне забезпечення, які воно капіталізує, «встановленням технологічної завершеності у визначений час протягом процесу виробництва» [51]. Загалом, важливим є те, що «потрібне визначення для встановлення моменту коли ж настає факт технологічної завершеності» [44: 732].

Як альтернатива до цього, SOP 98-1 (SOP – Звітність про фінансовий стан) дає вказівки щодо обліку витрат комп'ютерного програмного забезпечення внутрішнього призначення. Відповідно до Звітності про фінансовий стан (SOP) 98-1, процес розвитку комп'ютерного програмного забезпечення поділений на три стадії: підготовча стадія проекту (концептуальне формування та оцінка альтернатив, визначення існування необхідних технологій та вибір альтернатив), стадія розвитку програми (кодування та інсталяція в технічне забезпечення), та операційна/постімплементарна стадія (випробування та підтримка програми). Витрати комп'ютерного програмного забезпечення, які з'явилися на підготовчій стадії проекту, мають бути списані на витрати, оскільки їх прирівнюють до витрат на дослідження та розвиток. Однак, коли комп'ютерне програмне забезпечення перебуває на стадії розвитку програми, вимагається капіталізація у тому випадку, коли менеджмент, маючи суттєву владу, затверджує та відносить ці витрати до фінансування проекту програмного забезпечення, якщо проект буде завершений та це комп'ютерне програмне забезпечення буде використано за першочерговим призначенням [16: 91; 23: 98]. З іншого боку, витрати, що з'являються на операційній/постімплементарній стадії, як внутрішні, так і зовнішні, на випробування та витрати підтримки програми, мають бути списані на витрати.

Згідно з Комерційним Кодексом Німеччини, витрати на комп'ютерне програмне забезпечення повинні бути капіталізовані, якщо воно набуто ззовні за кошти [21: 196]. Критерій «набуття за кошти» покликаний слугувати доказом цінності нематеріальних активів. З цього випливає, що цей критерій базується на принципах консерватизму та об'єктивізму. Як результат, витрати придбаного комп'ютерного програмного забезпечення для продажу, лізингу чи іншого призначення мають бути капіталізовані та амортизовані протягом корисного періоду використання цього програмного забезпечення, незважаючи на те, відбулася технологічна завершеність чи ні. Окрім того, витрати придбаного комп'ютерного програмного забезпечення для внутрішнього використання мають бути також капіталізовані та амортизовані протягом корисного періоду використання цього програмного забезпечення.

З іншого боку, витрати внутрішньо розробленого комп'ютерного програмного забезпечення, що призначене для внутрішнього використання чи для продажу (лізингу тощо) іншим сторонам мають бути списані на витрати моментально. Беручи до уваги той факт, що внутрішньо розроблене комп'ютерне програмне забезпечення не набуває шляхом придбання за кошти, то його капіталізація не дозволяється згідно з параграфом 248 II Комерційного Кодексу Німеччини. Принцип консерватизму та об'єктивізму вимагає, щоб витрати внутрішньо розробленого програмного забезпечення були списані на витрати одразу ж, навіть коли спеціалісти із зовнішнього програмного забезпечення, базуючись на контрактах обслуговування, співпрацюють з експертами з внутрішньо розробленого програмного забезпечення для розробки цього програмного забезпечення [5: 236].

4. Критичний аналіз

4.1. Попередні умови капіталізації деяких нематеріальних активів

Ми повинні ще раз наголосити, що, згідно із Загальноприйнятими Принципами Бухгалтерського Обліку США (US GAAP), є численні твердження, які дають вказівки з обліку нематеріальних активів. З майбутнього кодексу законів може виникнути чимало суперечностей між різними стандартами обліку для нематеріальних активів. Наприклад, згідно з Положенням про стандарти фінансового обліку № 50, витрати грамзапису власника, обмеженого медіа-компанією, мають бути оцінені як активи, якщо попередні виступи артиста забезпечують базу звукового звучання і є припущення, що ці витрати будуть повернуті від майбутніх продаж. Як противага до цього, Звітність про фінансовий стан (SOP) 00-2 вимагає, щоб витрати фільмів були завжди внесені як окремі активи у бухгалтерський баланс – незалежно від минулих показів та теперішньої популярності акторів, що грають головні ролі, чи продюсерів. Хоча ці два нематеріальні активи схожі, чинні закони обліку суперечать один одному.

Отже, виникає невідповідність між змістом Положенням про стандарти фінансового обліку № 50 та Положенням про стандарти фінансового обліку № 86, оскільки спосіб відновлення є важливим критерієм відповідно до Положення про стандарти фінансового обліку № 50, але аспект відновлення не є вирішальним відповідно до Положення про стандарти фінансового обліку № 86. У дійсності проект Положення про стандарти фінансового обліку № 86 пропонує встановити відшкодування витрат на продукт перед капіталізацією будь-яких витрат програмного забезпечення [35: 40]. Проте Положення про стандарти фінансового обліку № 86 не містять цієї вимоги.

Більше того, інші суперечності виникають між змістом Положення про стандарти фінансового обліку № 86 та Положення про стандарти фінансового обліку № 2. Навіть американські автори критикують Положення про стандарти фінансового обліку № 86, яке поширює визначення досліджень та розвитку на Положення про стандарти фінансового обліку № 2 [15: 183; 22: 560], оскільки багато витрат виникають перед завершенням детального програмного дизайну, але вони фундаментально не вважаються частиною дослідження та розвитку. Швидше за все, ці витрати вважатимуть такими, що пов'язані з виробничим процесом.

Звичайно, загальна правова система прояснює чимало з цих суперечностей, за допомогою яких можна пояснити багато протиріч. У межах загальних законів існування деяких протиріч у різних трактуваннях – навіть щодо тих самих проблем – не видається чимось незвичайним [3: 537; 54: 263]. Більш того, існування протиріч у двох трактуваннях показує на те, що є значні відмінності щодо визначеної проблеми, які вони вирішують. Згідно із змістом стандартів обліку для однакових нематеріальних активів часто виявляється, що є відмінності в унікальних характеристиках двох галузей промисловості чи двох категорій нематеріальних активів, які повинні бути враховані. В результаті в межах цієї загальної основи суперечності між Положенням про стандарти фінансового обліку № 50 та Звітністю про фінансовий стан (SOP) 00-2 можуть бути пояснені на основі положень, які відображають окремі характеристики названих двох галузей промисловості.

У межах законів обліку Німеччини загалом є лише одне визначне положення щодо обліку нематеріальних активів, яке обговорювалось вище – параграф 248 II Комерційного Кодексу Німеччини, що визначає правило для обліку нематеріальних активів. Це загальне правило може застосовуватися до обліку майже всіх видів нематеріальних активів. Окрім того, як ми пояснили раніше, згідно з офіційними принципами, трактування цього питання Вищим Податковим Судом Німеччини є також важливим для німецьких фінансових звітів. Як результат, виникає лише кілька розбіжностей в обліку різних нематеріальних активів згідно з Комерційним Кодексом Німеччини. Говорячи по суті, «думати характерними принципами та системно» є типовим для кодексу законів, але потрібно враховувати те, що існує кілька суперечностей в обліку щодо різних видів нематеріальних активів у Загальноприйнятих Принципах Бухгалтерського Обліку США (US GAAP) та Комерційного Кодексу Німеччини.

4.2. Загальноприйняті Принципи Бухгалтерського Обліку США (US GAAP): більш альтернативне трактування бухгалтерських рахунків

Підсумовуючи результат порівняння облікових положень Німеччини та облікових стандартів США для нематеріальних активів, бачимо, що останні приховано (неявно) пропонують ширше трактування бухгалтерських рахунків. Так, згідно з Положенням про стандарти фінансового обліку № 86, сума витрат, що капіталізуються, більшою мірою залежить від організації процесу програмування та особливо від дати, коли технологічна завершеність відбулася [22: 560]. Ось чому, як наголошено вище, капіталізовані витрати можуть суттєво відрізнятися «залежно від кодування, паралельного тестування чи майбутньої розробки програми» [22: 561].

Згідно з Положенням про стандарти фінансового обліку № 50, якщо минулі виступи і теперішня популярність артиста пов'язані з витратами на грамзапис і правами, які має медіа-компанія, будуть повернуті від майбутніх продаж, то кошти від них мають бути віднесені до активів. Звичайно, коли артист лише розпочинає кар'єру і коли він чи вона не були в минулому успішними чи не мають популярності нині, такі кошти мають бути віднесені на витрати періоду. Незважаючи на це, в багатьох випадках беруться до уваги і позови до суду, які задовольняються щодо визначення критерію для віднесення цих коштів до активів [47: 151]. Коли минулі виступи артиста чи його теперішня популярність є доволі «посередніми», рішення суду можуть суттєво вплинути на фінансове трактування витрат на грамзапис, яким володіє медіа-компанія. Таким чином, Положення про стандарти фінансового обліку № 50, фактично, доволі часто пропонує альтернативні методи обліку.

Приховані пропозиції альтернативного обліку мають бути піддані критиці. На користь такого рішення свідчить те, що головною метою фінансових звітів у США є правдиве, неупереджене відображення даних, а пропонуване альтернативне трактування бухгалтерських рахунків є доволі непривабливим, оскільки воно суперечить зазначеній меті.

На противагу цьому, положення щодо обліку нематеріальних активів, згідно з Комерційним Кодексом Німеччини, майже не містять прихованих пропозицій альтернативного обліку (принаймні, вони містять значно менше цих прихованих альтернатив). Оскільки правила обліку Німеччини не дозволяють капіталізацію внутрішньо виготовлених непоточних нематеріальних активів, існують (якщо вони дійсно існують), лише кілька прихованих пропозицій альтернативного трактування бухгалтерських рахунків.

Звичайно, існують певні недоліки й у німецькому обліку щодо нематеріальних активів. Так, згідно з параграфом 248 II Комерційного Кодексу Ні-

меччини, непоточні нематеріальні активи мають бути капіталізовані лише тоді, коли вони отримані від іншої сторони в обмін на кошти. Критерій «зовнішнього набуття за кошти» слугує підтвердженням цінності нематеріальних активів згідно з ринковими угодами. Однак, коли компанія-засновник купує нематеріальні активи у філіалу чи навпаки, більшість вважає, що критерій «зовнішнього набуття за кошти» виконується [1: 384; 5: 235], якщо в такому випадку немає суперечностей в інтересах між цими двома сторонами. Однак під питанням є підтвердження щодо цієї вартості, яку визначає ринок.

4.3. Домінуюча роль консерватизму у цій галузі у двох країнах

Як показує дискусія щодо обліку різних специфічних нематеріальних активів, консервативним є не тільки Комерційний Кодекс Німеччини, а й Загальноприйняті Принципи Бухгалтерського Обліку США (US GAAP), які за своїм змістом наближаються до консерватизму та об'єктивізму. Параграф 248 II Комерційного Кодексу Німеччини є доволі консервативним загальним правилом [1: 378], тому що він виключає капіталізацію всіх внутрішньо розроблених нематеріальних активів, які списують на витрати періоду. Це загальне правило має застосовуватися до всіх внутрішньо розроблених нематеріальних активів. У Німеччині принцип консерватизму традиційно є дуже важливим, пов'язаним із захистом кредиторів, що є одним із головних завдань фінансового обліку Німеччини.

Стандарти обліку США для нематеріальних активів у загальному аспекті також базуються на консерватизмі та об'єктивізмі. Так, Положення про стандарти фінансового обліку № 2 вимагає, щоб усі витрати на дослідження та розвиток були списані на витрати періоду, що також є принципом консерватизму [12: 588; 30: 243]. Вирішення цієї проблеми підсилює конкурентоспроможність та забезпечує послідовність дій на практиці. Більш того, це дає змогу уникнути проблем заборгованості, проблеми, що саме капіталізувати, за який період амортизувати капіталізовані витрати [22: 556]. Вимога щодо списання витрат на дослідження та розвиток на витрати періоду стоїть і німецького обліку.

Згідно з Положенням про стандарти фінансового обліку № 86, Рада зі Стандартів Фінансового Обліку (FASB) також обрала для себе консервативну позицію щодо витрат на купівлю, лізинг чи інших ринкових операцій на комп'ютерне програмне забезпечення. Відповідно до Положення про стандарти фінансового обліку № 86, усі витрати мають бути списані до того, як компанія звершить планування, дизайн, кодування та тестування, що є обов'язковим для визначення того, що продукт програмного забезпечення буде виготовленим та зможе задовольнити всі вимоги дизайну. У багатьох компаніях детальна розробка програми виникає після завершення розробки

логарифму та кодування, тому Положенням про стандарти фінансового обліку № 86 передбачено негайне списання коштів на комп'ютерне програмне забезпечення на витрати [12: 597; 22: 556; 26: 521].

Висновком із дискусії щодо різних облікових стандартів з обліку нематеріальних активів є те, що не лише в Німеччині, а й у США, діє загальне «правило великого пальця, коли виникають суттєві сумніви щодо капіталізації чи списання коштів на витрати, то вони мають бути списані» [2: 430]. Це рівноцінно принципам консерватизму та об'єктивізму в обліку, що підвищує конкурентоспроможність та послідовність дій і дає змогу уникати проблем із заборгованістю.

Таке рішення може бути пояснено також теорією агентів, відповідно до якої фінансовий звіт, що є частиною фінансової звітності, може бути інтерпретований як інструмент зменшення інформаційної асиметрії між менеджментом як агентом та інвестором як директором. Хоча, згідно з правилами, інвестор не має права перевіряти менеджмент, проте менеджмент змушений публікувати надійну правдиву інформацію, що знижує можливість маніпуляцій прибутком [9: 63; 14: 15–16; 28: 128]. Відповідно до цього, обов'язковою функцією балансу є поліпшення рішень, які приймають інвестори.

Переважає більшість інформації при асиметрії між менеджментом та інвесторами і корисність рішень може бути досягнута лише тоді, коли інвестор має доступ до надійної правдивої інформації, яка публікується. Надійні та об'єктивні облікові стандарти є необхідними для виключення можливості маніпулювання доходом [7: 599; 24: 298–299]. Згідно з параграфом 95 Положення про стандарти фінансового обліку № 2, консерватизм визначають як «завбачливу реакцію на сумнів, щоб його подолати та адекватний сприйняття в ризикових бізнесових ситуаціях». Стосовно специфічно визначених нематеріальних активів, консервативні та об'єктивні облікові стандарти є визначальними для забезпечення правдивої інформації та виключення більших можливостей для зловживань [8: 586; 22: 556].

5. Підсумки

Згідно з Комерційним Кодексом Німеччини, вирішальною умовою щодо обліку нематеріальних активів є Параграф 248 II Комерційного Кодексу Німеччини, яким передбачено, що визнання непоточних нематеріальних активів, які не набулі ззовні шляхом купівлі, не дозволяється. Ось чому непоточні нематеріальні активи капіталізують тільки тоді, коли вони набулі в обмін на кошти. В іншому випадку витрати на нематеріальні активи мають бути списані на собівартість. Це загальне правило обліку ґрунтується на принципі консерватизму, коли витрати на внутрішньо розроблені нематеріальні активи (витрати на внутрішньо розроблені патенти, витрати на внут-

рішньо розроблені авторські права, витрати на внутрішньо розроблені торгові марки та торгові імена) повинні відноситись до витрат періоду.

Згідно із Загальноприйнятими Принципами Бухгалтерського Обліку США (US GAAP), існують твердження, що забезпечують відображення в обліку специфічно визначених нематеріальних активів у різних галузях промисловості. Так, Звітність про фінансовий стан (SOP) 00-2 визначає облік нематеріальних активів у кіноіндустрії, а Положення про стандарти фінансового обліку № 86 Ради зі Стандартів Фінансового Обліку (FASB) передбачає консервативну позицію щодо витрат на купівлю, лізинг та інші ринкові операції з комп'ютерного програмного забезпечення.

Щодо розробки майбутнього кодексу законів, то в ньому є багато суперечностей між різними стандартами обліку з нематеріальних активів відповідно до Загальноприйнятих Принципів Бухгалтерського Обліку США (US GAAP). Розробка загальних принципів та їх систематизація є типовим аспектом складання кодексу законів, проте доцільно усунути неточності в обліку різних нематеріальних активів відповідно до Комерційного Кодексу Німеччини.

Аналіз правового забезпечення обліку для різних специфічно визначених нематеріальних активів, передбачених Комерційним Кодексом Німеччини, є традиційно консервативним, і Загальноприйняті Принципи Бухгалтерського Обліку США (US GAAP) ґрунтуються на консерватизмі та об'єктивізмі. Незважаючи на це, американський підхід, порівняно з німецьким правовим забезпеченням обліку нематеріальних активів, приховано пропонує альтернативне трактування бухгалтерських рахунків. З точки зору корисності рішень, які виступають основною метою американських фінансових звітів, ці приховані пропозиції альтернативного трактування бухгалтерських рахунків є неприйнятними, оскільки вони суперечать цій головній меті фінансової звітності США.

Література

1. Adler, H., Düring, W., Schmaltz, K., 1998. Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubliG 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. Förtschle, G., 2003. Commentary on paragraph 248 of German Commercial Code, in: Berger, A., Ellrott, H., Förtschle, 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., Förtschle, 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: Re-statement 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.

Стаття надійшла до редакції 25 травня 2007 р.