



Європейська економіка

Сьюзан ШРАЙБЕР

**ОБЛІК ВИТРАТ НА НДДКР:
ВІДМІННОСТІ ТА ПОДІБНОСТІ
МІЖ US GAAP, МСФЗ І НІМЕЦЬКИМ
КОМЕРЦІЙНИМ КОДЕКСОМ**

Резюме

Через свою неосяжність нематеріальні активи становлять багато проблем для бухгалтерського обліку. У контексті US GAAP існує багато стандартів, які визначають процедуру обліку для фінансової звітності специфічно ідентифікованих нематеріальних активів, наприклад, стандарти щодо обліку витрат на НДДКР, програмове забезпечення, рекламу та початок комерційної діяльності. У статті автор аналізує всі ці стандарти та порівнює їх із відповідними положеннями бухгалтерського обліку для фінансової звітності, наведеними у МСФЗ та Німецькому комерційному кодексі.

Незважаючи на те, що US GAAP та МСФЗ, з одного боку, і Німецький комерційний кодекс, з іншого, переслідують різні цілі щодо складання фінансової звітності, у цій статті стверджується, що у процесі обліку витрат на НДДКР та подібних витрат завжди домінує консерватизм. Цей результат можна пояснити за допомогою теорії організації (agency theory). Більш того, порівняно з МСБО/МСФЗ та Німецьким комерційним кодексом, стандарти US GAAP містять приховані альтернативні можливості обліку витрат на ці нематеріальні активи.

© Сьюзан Шрайбер, 2006.

Шрайбер Сьюзан, доктор, професор кафедри міжнародного бухгалтерського обліку факультету управління бізнесом та економіки, Дрезденський технічний університет, Німеччина.

Ключові слова

Витрати на НДДКР, витрати на програмове забезпечення, витрати на рекламу, витрати на початок комерційної діяльності, МСФЗ, US GAAP, Німецький комерційний кодекс, фінансова звітність, теорія організації.

Класифікація за JEL: M37, M41.

1. Вступ

З огляду на постійний розвиток високотехнологічних галузей та світовий ринок послуг, нематеріальні активи набувають дедалі більшого значення. Наприклад, витрати на програмове забезпечення перевищують витрати на капітальні інвестиції для потужностей автоматизованого виробництва багатьох підприємств. Крім того, наприклад, витрати на рекламу стають важливішими.

Через свою неосяжність нематеріальні активи становлять багато проблем для бухгалтерського обліку. Зокрема, одним з основних питань є те, чи ці витрати потрібно розглядати як активи, відображені у бухгалтерському балансі, чи як витрати, відображені у звіті про прибутки та збитки. У контексті стандартів бухгалтерського обліку США (GAAP) існує багато стандартів, які для цілей фінансової звітності визначають процедуру обліку конкретно ідентифікованих нематеріальних активів, наприклад, стандарти щодо обліку витрат на НДДКР, програмове забезпечення, рекламу та початок комерційної діяльності. У статті всі ці стандарти аналізуються та порівнюються з відповідними положеннями Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Німецького комерційного кодексу. У зв'язку з різними цілями GAAP та МСФЗ, з одного боку, і німецьких стандартів фінансової звітності, з іншого, цей аналіз видається важливим. У кінцевому підсумку, результати будуть пояснені за допомогою теорії організації.

2. Бухгалтерський облік витрат на НДДКР та подібних витрат

2.1. Витрати на НДДКР

У межах GAAP Положення про стандарти обліку SFAS № 2 «Облік витрат на НДДКР» визначає процедуру обліку науково-дослідних витрат. Як правило, у § 12 Положенні SFAS №2 стверджується, що витрати на НДДКР повинні бути віднесені на рахунок витрат по мірі виникнення. Поза сумні-

вом, витрати на НДДКР часто приносять вигоду у майбутньому. Проте рішення визнавати їх витратами по мірі виникнення мало за мету насамперед посилити порівнюваність і запобігти проблемам достовірності даних¹. Крім того, потрібно наголосити, що Положення SFAS №2 не застосовується до витрат на НДДКР, що виникли у процесі виконання зобов'язань за договором з третьою стороною, чи до витрат, що виникли у зв'язку з діями, специфічними для видобувних галузей промисловості. Через складність демонстрування прямого взаємозв'язку між витратами на НДДКР та конкретною отриманою майбутньою вигодою і через високий ступінь невизначеності щодо майбутніх вигод від виконання науково-дослідних проєктів, капіталізація витрат на НДДКР не дозволяється відповідно до SFAS № 2.

Згідно з МСБО/МСФЗ, облік витрат на НДДКР регулюється міжнародним стандартом бухгалтерського обліку IAS 38 Нематеріальні активи». Згідно з § 54 IAS 38, витрати на науково-дослідні роботи потрібно визнавати як витрати по мірі виникнення. На відміну від цього, відповідно до §57 IAS 38, нематеріальні активи, що виникають у результаті конструкторської розробки чи на етапі розробки внутрішнього проєкту, повинні капіталізуватися за певних умов. Наприклад, суб'єкт господарювання повинен довести технічну можливість виконання проєкту зі створення нематеріального активу, продемонструвати твердий намір завершити створення нематеріального активу і можливість використати або продати цей нематеріальний актив. Більш того, суб'єкт повинен продемонструвати, яким чином можна отримати майбутні економічні вигоди від використання активу. Крім того, суб'єкт повинен бути спроможним з достатньою достовірністю розрахувати витрати, пов'язані з розробкою цього активу (IAS 38.57). Оскільки етап розробки проєкту переважно більш віддалений, ніж етап наукового дослідження, саме такий підхід було застосовано у IAS 38 (IAS 38.58).

У Німецькому комерційному кодексі є одне найважливіше положення щодо обліку нематеріальних активів: у §248 II Німецького комерційного кодексу сказано, що визнання необоротних нематеріальних активів, що не були придбані в третьої сторони за плату, не дозволяється. Тому необоротні нематеріальні активи повинні капіталізуватися лише тоді, коли вони були придбані зовні за плату. В іншому випадку витрати на нематеріальні активи повинні бути відразу списані. Це загальне правило засноване на принципі консерватизму (Adler/During/Schmaltz (1998,383)). Згідно з Німецьким комерційним кодексом, витрати на НДДКР повинні визнаватись як витрати по мірі виникнення. Переважно, через принцип консерватизму, капіталізація цих витрат не дозволяється. Як наслідок, оскільки критерій «зовнішнього придбання за плату», зазначений у §248 II Німецького комерційного кодексу, не задовільняється у цих випадках, витрати на НДДКР не можна капіталізувати як винахід чи ноу-хау (Niemann (1999, 164)). Переважно облік витрат на НДДКР за Німецьким комерційним кодексом збігається з обліком витрат на НДДКР за SFAS № 2.

¹ Див. Nicolaj/Bazley (2003, 460). Для детальнішої інформації, див. Jeter/Chaney (2004, 44).

2.2. Витрати на програмове забезпечення

Згідно з GAAP, Положення про стандарти обліку SFAS № 86 визначає правила обліку витрат на програмове забезпечення для комп'ютерів, що підлягає продажу, оренді чи іншій формі реалізації як окремого виробу чи як частини виробу чи процесу. Зокрема, у Положенні SFAS № 86 сказано – стосовно програмового забезпечення, внутрішньо розробленого для продажу (оренди, і т. д.) третій стороні, – що витрати, які виникли раніше від часу встановлення технічної можливості виконання проекту, повинні бути списані негайно, як витрати на НДДКР. Згідно з § 4 Положення SFAS № 86, технічна можливість виконання проекту встановлюється в момент завершення проекту виробу і проекту дизайну деталі чи (за відсутності проекту дизайну деталі) в момент завершення робочої моделі. Після цього витрати на програмове забезпечення повинні капіталізуватися. Проте капіталізація повинна припинитися, коли продукт програмового забезпечення стане доступним для відпуску клієнтам. Згідно з SFAS № 86, придбане програмове забезпечення, яке має альтернативне використання, повинне бути капіталізоване з моменту придбання і обліковане відповідно до його запланованого використання. Крім цього, вартість купленого програмового забезпечення, що не має будь-якого альтернативного використання в майбутньому, обліковується як внутрішньо розроблене програмове забезпечення.

З іншого боку, Положення про методи обліку SOP 98-1 визначає процедуру обліку витрат на програмове забезпечення для комп'ютерів, розроблене або придбане для внутрішнього використання. Згідно з Положенням SOP 98-1, процес розробки програмового забезпечення потрібно поділити на три стадії: попередня стадія проекту, стадія розробки прикладного програмового забезпечення і стадія експлуатації (SOP 98-1.17). Тоді як витрати на програмове забезпечення, що виникають під час попередньої стадії проекту, визнаються як витрати по мірі виникнення, щойно програмове забезпечення переходить до стадії розробки ППЗ, витрати потрібно капіталізувати, якщо менеджмент, який має відповідні повноваження, схвалює проект і зобов'язується його фінансувати і якщо є висока ймовірність того, що проект буде завершено і це програмове забезпечення буде використане за призначенням. На відміну від цього, витрати, що виникають на стадії експлуатації, повинні бути списані відразу².

Згідно з МСБО/МСФЗ, облік витрат на програмове забезпечення регламентується IAS 38. Відповідно, витрати на внутрішньо розроблене програмове забезпечення – як для використання так і для продажу – повинні бути капіталізовані якщо – і лише якщо – всі наступні умови виконано (IAS 38.57): суб'єкт господарювання повинен довести технічну можливість виконання проекту зі створення програмового забезпечення, продемонструвати

² Див. СПД 98-1.27. Для пояснення цього правила, див. Лев (2001, 91). Для детальнішої інформації, див. Epstein/Nach/Bragg (2006, 389–393).

намір завершити створення програмового забезпечення і здатність використати або продати це програмове забезпечення. Більш того, суб'єкт господарювання повинен продемонструвати, яким чином можна отримати ймовірні економічні вигоди в майбутньому від використання цього програмового забезпечення. Крім цього, суб'єкт повинен бути спроможним з достатньою достовірністю розрахувати витрати, пов'язані з розробкою програмового забезпечення. В іншому випадку витрати на внутрішньо розроблене програмове забезпечення визнаються як витрати по мірі виникнення. На відміну від цього, згідно з IAS 38, витрати на придбане програмове забезпечення потрібно капіталізувати, якщо «є ймовірним те, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з активом, надходять до суб'єкта; і ... вартість активу може бути розрахована з достатньою достовірністю» (IAS 38.21). Оскільки ці ключові критерії визнання нематеріальних активів – ідентифікація і контроль³ переважно виконуються у випадку купленого програмового забезпечення, то витрати на куплене програмове забезпечення як правило капіталізуються.

Згідно з Німецьким комерційним кодексом, витрати на програмове забезпечення повинні бути капіталізовані, якщо програмове забезпечення придбане зовнішньо шляхом купівлі. Критерій «придбання у іншої сторони в обмін на плату» слугує доказом вартості нематеріальних активів. Як наслідок, незважаючи на те, була встановлена технічна можливість виконання проекту зі створення ПЗ чи ні, витрати на придбане програмове забезпечення для подальшого продажу, оренди чи іншої форми збуту повинні бути капіталізовані та амортизовані протягом визначеного періоду нормальної експлуатації програмового забезпечення. На відміну від цього, витрати на внутрішньостворене програмове забезпечення повинні бути віднесені на витрати по мірі виникнення. Оскільки внутрішньостворене програмове забезпечення не придбане зовні за плату, капіталізація витрат на внутрішньо розроблене програмове забезпечення не дозволяється відповідно до §248 II Німецького комерційного кодексу. Згідно з принципами консерватизму й об'єктивності, витрати на внутрішньо розроблене програмове забезпечення повинні бути відразу списані.

2.3. Витрати на рекламу

Положення про методи обліку SOP 93-7 «Складання звітності про витрати на рекламу» визначає процедуру обліку витрат на рекламу в контексті GAAP США. Згідно з Положенням SOP 93-7, як правило, витрати на рекламу повинні бути віднесені на рахунок витрат або по мірі виникнення або на момент першого розміщення (SOP 93-7.26). Цей консервативний підхід

³ Для детального обговорення основних критеріїв визнання немайнових активів згідно з МСФЗ 38, див. Alexander/Archer (2005, 21.08–21.10).

необхідний тому, що майбутні вигоди від реклами, зазвичай, неможливо розрахувати з рівнем достовірності достатнім для капіталізації цих витрат⁴.

Проте є один важливий виняток з цього загального правила. У Положенні SOP 93-7 зазначається, що витрати на рекламу прямого відгуку (direct-response advertising) повинні бути капіталізовані, якщо виконано обидві наступні умови. По-перше, головна мета реклами повинна полягати у тому, щоб стимулювати продажі клієнтам, і може бути показано, що клієнти відреагували саме на рекламу. По-друге, реклама прямої відповіді має приносити економічну вигоду в майбутньому (SOP 93-7.33b). Для того щоб показати, що реклама прямого відгуку принесе імовірні економічні вигоди у майбутньому, необхідно мати переконливі докази, що ефекти від її реалізації будуть подібними до ефектів, зумовлених заходами з реклами прямого відгуку, які були здійснені суб'єктом господарювання у минулому і принесли майбутні вигоди. Для того щоб визначити, чи будуть результати подібними, необхідно врахувати такі фактори, як демографія аудиторії, метод реклами, продукт і економічні умови⁵.

Згідно з § 69 IAS 38, усі кошти на рекламу та заходи з просування повинні бути віднесені до витрат по мірі виникнення. Згідно з § 69 IAS 38, у цих випадках «витрата здійснена, щоб надати майбутні економічні вигоди суб'єкту господарювання, але не отримано і не створено жодного нематеріального чи іншого активу, який міг би бути визнаний». Більш того, у § 63 зазначається, що «внутрішньостворені марки, заголовки, титульні дані, списки клієнтів та інші, подібні за суттю, статті не визнаються нематеріальними активами». Такі статті не визнаються як нематеріальні активи, оскільки витрати на внутрішньостворені марки, титульні дані, заголовки, списки клієнтів та інші, подібні за суттю, статті зазвичай «неможливо відрізнити від витрат на розвиток бізнесу в цілому» (IAS 38.64). У цьому відношенні варто підкреслити, що IAS 38 «застосовує доволі консервативний підхід до визнання та оцінки нематеріальних активів» (Epstein/Mirza (2004, 326)).

Згідно з Німецьким комерційним кодексом, витрати на рекламу взагалі повинні бути списані відразу. Основним положенням бухгалтерського обліку в цій галузі є §248 II Німецького комерційного кодексу. Капіталізація витрат на рекламу не дозволяється згідно з §248 II Німецького комерційного кодексу, оскільки пільги чи вигоди, отримані з цих витрат, не придбані зовнішньо в обмін на плату⁶. Знову ж таки, такий основний критерій, як «зовнішнє придбання шляхом купівлі», переважно не задовольняється. Виходячи з принципів об'єктивності і консерватизму, кошти на рекламу повинні бути віднесені на рахунок витрат по мірі виникнення.

⁴ Див. SOP 93-7.69. Ця суперечність також досліджується Kieso/Weygandt/Warfield (2004, 588);

⁵ Див. SOP 93-7.37. Для деталей та критичного аналізу, див.: Weiss/Williams/Carcello (2005, 3.04 – 3.05);

Moody (2003, 20-13 – 20-14); Tanenbaum (1993, 79-80); Tanenbaum/Finger (1994, 36).

⁶ Див., наприклад, Weber-Grellet (2004, 457).

2.4. Витрати на початок комерційної діяльності

Багато компаній несуть витрати на початок комерційної діяльності по мірі розширення своєї діяльності. Згідно з GAAP, Положення про методи обліку SOP 98-5 регулює питання про складання фінансової звітності про витрати на початок комерційної діяльності. Згідно з Положенням SOP 98-5, витрати на початок комерційної діяльності трактуються дуже широко⁷, оскільки вони включають не лише передексплуатаційні витрати, а й також витрати на організацію нового суб'єкту господарювання, такі як юридичні та державні виплати різного типу – загалом названі як організаційні витрати. У § 12 Положення SOP 98-5 сказано, що витрати на початок комерційної діяльності потрібно відносити на рахунок витрат по мірі виникнення. Звичайно, витрати на початок комерційної діяльності переважно здійснюються зі сподіванням, що будуть отримані доходи у майбутньому. Тим не менше, й у цьому випадку застосовується консервативний підхід (віднесення цих витрат на рахунок витрат по мірі виникнення), тому що визначення обсягу та часу майбутніх вигод є дуже складним (SOP 98-5.35-36; Kieso/Weygandt/Warfield 2004, 587)). Тому капіталізація витрат на початок комерційної діяльності не дозволяється.

У § 69 IAS 38 розглядається проблема обліку витрат на початок комерційної діяльності. Згідно з § 69 IAS 38, витрати на початок комерційної діяльності повинні бути віднесені на рахунок витрат по мірі виникнення, «якщо тільки ці витрати не включені у витрати по статті власності, заводу чи обладнання згідно IAS 16 «Власність, Основні засоби та Обладнання» (IAS 38.69). Крім того, варто зазначити, що в IAS 38 витрати на початок комерційної діяльності визначені дуже широко, тому що вони включають не лише передексплуатаційні витрати, а й також «юридичні та секретарські витрати, здійснені для встановлення юридичної особи» (IAS 38.69(a)). Хоча «витрати здійснені, щоб забезпечити майбутні економічні вигоди для суб'єкта... не придбано чи створено жодного нематеріального чи іншого активу який може бути визнаним» (IAS 38.69). У результаті, витрати на початок комерційної діяльності повинні бути списані відразу. Таким чином, у цьому випадку було застосовано консервативний підхід.

Згідно з Німецьким комерційним кодексом, компанії повинні розрізняти організаційні витрати та витрати на початок комерційної діяльності. Тоді як організаційні витрати включають витрати, здійснені з метою організації нового суб'єкта, наприклад, юридичні виплати різних видів, передексплуатаційні витрати – це витрати, що виникли на етапі початку комерційної діяльності компанії, такі як витрати, пов'язані з впровадженням нового продукту чи послуги. Оскільки можливість оцінити майбутні економічні вигоди ор-

⁷ Для обговорення визначення витрат на початок комерційної діяльності згідно SOP 98-5, див.: McDonald/ Noll (1998, 65), Burke (1998, 52), Steinberg (1998, 58).

ганізації є надзвичайно сумнівною (Winnefeld (2002, 438)), §248 II Німецького комерційного кодексу вимагає негайного списання організаційних витрат.

Навпаки, згідно з § 269 Німецького комерційного кодексу, передексплуатаційні витрати капіталізуються. Німецький комерційний кодекс пропонує альтернативу стосовно капіталізації цих витрат. Капіталізація цих витрат дозволяється, оскільки передексплуатаційні витрати є важливими для формування компанії. Проте, якщо витрати на початок комерційної діяльності капіталізуються, відбувається зупинка розподілу прибутку компанії в розмірі, що дорівнює величині капіталізованих передексплуатаційних витрат, згідно з § 269 II Німецького комерційного кодексу. З цієї причини, незважаючи на капіталізацію передексплуатаційних витрат, прибуток, що підлягає розподілу, не перевищуватиме відповідний прибуток без капіталізації таких витрат. У результаті, таке призупинення розподілу слугує інструментом захисту кредиторів⁸.

3. Критичний аналіз

3.1. Приховані можливості щодо обліку витрат в контексті US GAAP

Фактично є очевидним, що – порівняно з МСФЗ і особливо Німецьким комерційним кодексом – стандарти GAAP США щодо нематеріальних активів містять більше прихованих альтернатив щодо обліку витрат. Наприклад, згідно з Положенням SFAS №86, величина капіталізованих витрат значною мірою залежить від організації процесу програмування і головним чином «від дати встановлення технічної можливості виконання проекту»⁹. Визначення поняття технічної можливості виконання проекту відповідно до SFAS №86 можна вважати неоднозначним, «що створює суперечності в його застосуванні» (1998, 183)). Так, підприємство може контролювати обсяг витрат на програмове забезпечення, що підлягають капіталізації, «встановлюючи технічну можливість виконання проекту у певний визначений час протягом процесу виробництва»¹⁰. Тому, здебільшого, «необхідна

⁸ Більше інформації щодо цієї проблеми див.: Hense/Lawall (2003, 914); Winnefeld (2002, 442).

⁹ Nicolaj/Bazley (2003, 466). Для подібних коментарів див.: Swindle/Burckel (1992, 44).

¹⁰ Williams/Carcello (2005, 7.06). Щодо жорсткішої критики щодо критерію технічної можливості виконання за SFAS №86, див.: Williams/Carcello (2005, 7.05–7.06); Stice/Stice/Skousen (2004, 732); Spiceland/Sepe/Tomassini (2004, 495–497); Fox/Ramsover (1989, 98); Stickney/Brown/Wahlen (2004, 471).

суб'єктивна думка для визначення, коли саме було встановлено технічну можливість виконання проекту» (Stice/Stice/Skousen (2004, 732)).

Більш того, значний суб'єктивізм рішень має місце і під час визначення того, чи кошти на рекламу прямого відгуку відповідають критеріям капіталізації відповідно до Положення SOP 93-7. Як зазначалось вище, щоб витрати на рекламу прямого відгуку були капіталізовані, реклама прямого відгуку повинна приносити майбутні економічні вигоди. Для того щоб показати, що реклама прямого відгуку принесе ймовірні економічні вигоди у майбутньому, необхідно мати переконливі докази, що ефекти від її реалізації будуть подібними до ефектів, викликаних заходами з реклами прямого відгуку, які були здійснені суб'єктом господарювання у минулому і які принесли майбутні вигоди. Як уже наголошувалось, для того щоб визначити, чи будуть результати подібними, необхідно врахувати такі атрибути, як демографія аудиторії, метод реклами, продукт і економічні умови. Проте ці ознаки не конкретизуються у SOP 93-7. Головним чином, відсутнє обґрунтування того, наскільки специфічні властивості цих ознак можуть відрізнятися, щоб їх усе ще вважати «подібними». Тому суб'єктивна думка дуже часто впливає на рішення про капіталізацію витрат на рекламу прямого відгуку.

Більш того, в суб'єктиві господарювання є достатньо можливостей для визначення того, що може бути капіталізоване як витрати наступних періодів. Згідно з GAAP, термін «витрати наступних періодів» є загальним класом витрат на послуги, що, як очікується, сприятимуть отриманню вигоди у майбутньому¹¹. Прикладами відстрочених витрат є не лише довгострокові наперед оплачені страхові премії, а також витрати на реконструкцію, витрати на страхування запасу і витрати на передислокацію. У цьому відношенні GAAP часто містять приховані альтернативи для обліку, оскільки в офіційних виданнях GAAP¹² немає точного визначення поняття «витрат наступних періодів».

У контексті МСБО/МСФЗ, міжнародний стандарт бухгалтерського обліку IAS 38 також містить приховані альтернативи щодо обліку витрат. Наприклад, оскільки відсутнє точне визначення поняття «технічної можливості виконання» в IAS 38, суб'єктивна думка може дуже часто впливати на те, чи будуть капіталізовані витрати на внутрішньо розроблене програмове забезпечення. Порівняно з GAAP США, МСБО/МСФЗ пропонують менше таких альтернативних можливостей для обліку.

З іншого боку, положення щодо обліку нематеріальних активів Німецького комерційного кодексу не містять практично жодної прихованої альтернативної можливості для обліку – або, щонайменше, вони містять менше таких прихованих альтернатив. Як було зазначено вище, Німецький ко-

¹¹ Щодо деяких загальних коментарів стосовно капіталізації витрат наступних періодів, див., наприклад, Dyckman/Davis/Dukes (2001, 596); Ingram/Albright/Baldwin/Hill (2005, 420).

¹² Див., наприклад, Schildbach (2002, 82).

мерційний кодекс не дає змоги капіталізувати внутрішньостворені необоротні нематеріальні активи. Як наслідок, є (якщо взагалі є) лише кілька прихованих альтернатив для обліку витрат. Крім того, у положеннях Німецького комерційного кодексу немає відповідника «витратам наступних періодів».

3.2. Домінуючий вплив консерватизму та об'єктивізму

Як видно з дискусії щодо бухгалтерського обліку витрат на НДДКР та інших подібних витрат, не лише традиційно консервативний Німецький комерційний кодекс, а й МСБО/МСФЗ та GAAP переважно схвалюють консерватизм та об'єктивність. Оскільки § 248 II Німецького комерційного кодексу забороняє капіталізацію всіх внутрішньостворених нематеріальних активів, він вважається надзвичайно консервативною загальною нормою (Adler/During/Schmaltz (1998, 378)). Як уже зазначалося, згідно з § 248 II Німецького комерційного кодексу, витрати на внутрішньостворені нематеріальні активи повинні бути списані негайно. Це загальне правило потрібно застосовувати до всіх внутрішньостворених нематеріальних активів. Через захист кредиторів, як фундаментальне завдання німецької системи складання звітності, принцип консерватизму є традиційно дуже важливим для Німеччини.

Звичайно, стандарти GAAP щодо обліку витрат на НДДКР та подібних витрат також переважно керуються консерватизмом і об'єктивністю. Наприклад, у Положенні SFAS № 2, яке визначає, що всі витрати на НДДКР мають бути віднесені на рахунок витрат по мірі виникнення, домінує принцип консерватизму (Kieso/Weygandt/Warfield (2004, 589)). Таке рішення запобігає виникненню проблем з достовірністю інформації у зв'язку з питанням про те, скільки витрат потрібно капіталізувати та у який термін амортизувати капіталізовані витрати¹³. Більш того, це рішення посилює порівнюваність даних і забезпечує послідовність у практиці обліку. Крім цього, згідно з SFAS № 86, Рада зі стандартів бухгалтерського обліку (Financial Accounting Standards Board – FASB) також обрала позицію консерватизму стосовно обліку витрат на програмове забезпечення для продажу, оренди чи іншого збуту. Дія Положення SFAS № 86 зазвичай призводить до того, що більшість витрат на програмове забезпечення списуються як витрати по мірі виникнення, оскільки у більшості компаній дизайн програмової деталі має місце після розробки детальної логіки програми і після того як розпочалося

¹³ Уникнути проблеми з надійністю інформації необхідно у цьому контексті: див.: Weygandt/Kieso/Kimmel (2005, 421); Needles/Powers/Crosson (2005, 501); Nicolai/Bazley (2003, 460); Herzig (2004, 99); Rees/Rees (2004, 191).

кодування¹⁴. Крім того, Положення SOP 93-7 та SOP 98-5 також керуються принципом консерватизму. Відповідно до загальної норми SOP 93-7, витрати на рекламу повинні бути списані або негайно, або на момент першого розміщення. Беручи до уваги невизначеність щодо отримання відповідних майбутніх вигод, капіталізація витрат на рекламу та витрат на початок комерційної діяльності здебільшого не дозволяється.

Більш того, у положеннях МСБО/МСФЗ щодо обліку витрат на НДДКР та подібних витрат домінує консерватизм та об'єктивність. Наприклад, згідно з IAS 38, капіталізація витрат на дослідження, рекламу та початок комерційної діяльності не дозволяється через невизначеність щодо отримання майбутніх вигод. Як зазначено у дискусії щодо стандартів бухгалтерського обліку нематеріальних активів, не лише згідно з Німецьким комерційним кодексом, а й у контексті GAAP та МСБО/МСФЗ, «основне правило таке: якщо є значна невпевненість щодо того капіталізувати витрати чи списувати, – списуйте їх»¹⁵. Це відповідатиме принципам консерватизму та об'єктивності в бухгалтерському обліку.

Звичайно, таке консервативне рішення завдає також і певної шкоди. Наприклад, деякі критики відстоюють позицію, що дані стандарти обліку витрат на НДДКР та подібних витрат віддають перевагу консерватизму та об'єктивності за рахунок балансування та релевантності¹⁶. Щоб запобігти капіталізації багатьох (або всіх) внутрішньостворених нематеріальних активів, «з бухгалтерського балансу компанії видаляється те, що може бути найбільш цінним активом компанії» (Diamond/Stice/Stice (1999, 440)). Тоді як деякі компанії мають лише кілька особливо цінних нематеріальних активів, інші компанії мають багато таких активів. Теперішні положення GAAP, МСФЗ та Німецького комерційного кодексу щодо обліку витрат на НДДКР та подібних витрат «не дають змоги легко розрізнити ці дві обставини» (Hartman/Harper/Knoblett/Reckers(1995, 600)).

¹⁴ «Витрати, здійснені до моменту встановлення технічної можливості виконання проекту, можуть бути значними; оскільки можливість виконання може залишатись невстановленою аж до кінцевих стадій витратного циклу, може залишитися небагато витрат, що підлягатимуть капіталізації» (Revsine/Collins/Johnson (2005, 521). Також див.: Kieso/Weygandt/Warfield (2004, 595); Nikolai/Bazley (2003, 466).

¹⁵ Albrecht/Stice/Stice/Swain (2005, 430); Stice/Stice/Diamond (2003, 455). Для обговорення рішень щодо капіталізації/списання у цьому контексті, див.: Albrecht/Stice/Stice/Swain (2005, 430).

¹⁶ Див., наприклад, Lenk (1998, 182).

3.3. Облік витрат на НДДКР та подібних витрат з точки зору теорії організації

У складанні фінансової звітності у США згідно з МСФЗ вирішальною є інформаційна функція. Для порівняння, складання фінансових звітів відповідно до Німецького комерційного кодексу має кілька цілей: тут, крім функції документації, інформаційна функція і розрахунок прибутку є також вагомими цілями складання фінансових звітів¹⁷. Тим не менше, у бухгалтерському обліку витрат на НДДКР та подібних витрат завжди домінує консерватизм та об'єктивність. Через відмінності у цілях складання фінансових звітів, цей висновок міг би, на перший погляд, видатись надзвичайним.

Проте цей результат можна пояснити за допомогою теорії організації. Загалом нематеріальні активи мають важливі характеристики, які відрізняють їх від матеріальних активів. По-перше, зазвичай існує більший рівень невпевненості стосовно отримання майбутніх вигод. По-друге, нематеріальні активи можуть бути цінними лише для певної компанії. По-третє, їхня цінність часто підвладна значним коливанням, тому що вона, переважно, залежить від конкурентних умов.

Відповідно до теорії організації, фінансові звіти – а також частини фінансових звітів – можуть розглядатися як інструменти усунення інформаційної асиметрії між інвестором – як принципалом – та менеджментом – як агентом. Через необхідність нести витрати, інвестори зазвичай не спроможні відслідковувати дії менеджменту. Звичайно, якщо менеджмент змушений оприлюднити достовірну інформацію, можливість маніпуляції прибутком може бути зменшено (Schildbach (1989, 128); Naх (1991, 63); Laux (1999, 15–16)). Як наслідок, найважливішою функцією бухгалтерського балансу є поліпшення рішень інвесторів. З цієї причини проблеми «внутрішнього відчуття небезпеки» (moral hazard) можуть також бути зменшені.

Через інформаційну асиметрію між менеджментом та інвесторами, інформаційна функція фінансових звітів може бути реалізована, лише якщо інвестор здатний достовірно оцінити оприлюднену інформацію. Тому стандартизовані, достовірні та об'єктивні норми бухгалтерського обліку необхідні, щоб запобігти можливості маніпуляції прибутком (Haller (1994, 599)). Стосовно специфічно ідентифікованих нематеріальних активів, консервативні й об'єктивні стандарти обліку є необхідними, щоб забезпечити достовірність інформації та запобігти можливостям зловживання¹⁸. Саме тому, на-

¹⁷ Про різноманітні цілі складання фінансових звітів згідно з Німецьким комерційним кодексом див.: Pellens/Fulbier/Gassen (2006, 10–13).

¹⁸ Для обговорення важливості консерватизму і об'єктивності у цьому контексті див.: Nicolai/Bazley (2003, 460); Hartman/Harper/Knoblett/Reckers (1995, 586).

приклад, капіталізацію витрат на дослідження, рекламу та початок комерційної діяльності переважно не дозволяють.

Відповідно, у стандартах бухгалтерського обліку щодо нематеріальних активів в контексті GAAP, МСФЗ та Німецького комерційного кодексу домінують консерватизм і об'єктивність. Більш того, достовірність є вирішальною у цьому відношенні, оскільки достовірність – передумова для забезпечення правдоподібною, конфіденційною та перевіреною інформацією. Відповідно, щоб запобігти маніпуляції прибутком, не лише Німецький комерційний кодекс, а й стандарти GAAP і МСФЗ щодо обліку витрат на НДДКР та подібних витрат переважно віддають перевагу консерватизму та об'єктивності за рахунок балансування і релевантності.

4. Висновки

Незважаючи на різні цілі складання фінансової звітності, у GAAP та МСФЗ, з одного боку, та Німецькому комерційному кодексі, з іншого, в обліку витрат на НДДКР завжди домінують консерватизм та об'єктивність. Не лише традиційно консервативний Німецький комерційний кодекс, а й GAAP та МСФЗ віддають перевагу консерватизму та об'єктивності за рахунок балансування і релевантності при веденні обліку витрат на НДДКР, програмове забезпечення, рекламу та початок комерційної діяльності.

Цей результат може пояснювати за допомогою теорії організації. Через інформаційну асиметрію між менеджментом та інвесторами, інформаційна функція фінансових звітів може бути реалізована лише якщо інвестор здатний достовірно оцінити оприлюднену інформацію. Тому стандартизовані, достовірні та об'єктивні стандарти бухгалтерського обліку необхідні, щоб запобігти можливості маніпуляції прибутком. Щодо конкретно ідентифікованих нематеріальних активів, консервативні та об'єктивні стандарти бухгалтерського обліку потрібні для забезпечення достовірності інформації і запобігання зловживанням. Саме тому, наприклад, капіталізація витрат на дослідження, рекламу та початок комерційної діяльності переважно не дозволяється.

Також варто підкреслити, що порівняно з Німецьким комерційним кодексом та МСФЗ, стандарти США щодо обліку витрат на НДДКР та інших подібних витрат містять приховані альтернативні можливості для обліку. Наприклад, згідно з SFAS № 86, обсяг капіталізованих витрат залежить від організації процесу програмування. Як наслідок, підприємство може контролювати обсяг витрат на програмове забезпечення що підлягає капіталізації. Крім того, у визначенні відповідності витрат на рекламу критеріям капіталізації за SOP 93-7 значного значення набуває суб'єктивна думка. Більш того, суб'єкти господарювання мають значні можливості визначати, що можна капіталізувати як витрати наступних періодів у контексті GAAP.

Література

1. Adler, Hans, Walther Düring, and Kurt Schmaltz (1998), *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes*, Vol. 6, commentary on paragraph 248 II of German Commercial Code, Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
2. Albrecht, W. Steve, James D. Stice, Earl K. Stice, and Monte R. Swain (2005), *Accounting: Concepts and Applications*, 9th edition, Mason, Ohio: Thomson/South-Western.
3. Alexander, David and Simon Archer (2005), *2005 Miller International Accounting/ Financial Reporting Standards Guide*, Chicago: CCH Incorporated.
4. Burke, John F. (1998), SOP 98-5 – Reporting on the Costs of Start-Up Activities, *The CPA Journal* 68, 52.
5. Diamond, Michael A., Earl K. Stice, and James D. Stice (1999), *Financial Accounting: Reporting and Analysis*, 5th edition, Mason, Ohio: Thomson/South-Western.
6. Dyckman, Thomas R., Charles J. Davis, and Roland E. Dukes (2001), *Intermediate Accounting*, 5th edition, Boston et al.: Irwin McGraw-Hill.
7. Epstein, Barry J. and Abbas Ale Mirza (2004), *Wiley IAS 2004: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards*, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.
8. Epstein, Barry J., Ralph Nach, and Steven M. Bragg (2006), *Wiley GAAP 2006: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.
9. Fox, Terry L. and Reagan M. Ramsower (1989), Why SFAS 86 Needs Revision, *Journal of Accountancy* 167 (No. 6), 93-98.
10. Haller, Axel (1994), Positive Accounting Theory: Die Erforschung der Beweggründe bilanzpolitischen Verhaltens, *Die Betriebswirtschaft*, 54, 597-612.
11. Hartman, Bart P., Robert M. Harper, James A. Knoblett, and Phillip M. J. Reckers (1995), *Intermediate Accounting*, Minneapolis/St. Paul et al.: West Publishing Company.
12. Hax, Herbert (1991), Theorie der Unternehmung – Information, Anreize und Vertragsgestaltung, in Dieter Ordelheide, Bernd Rudolph, and Elke Büsselmann (eds.), *Betriebswirtschaftslehre und Theorie der Verfügungsrechte*, Wiesbaden: Gabler, 51-72.
13. Hense, Burkhard and Lars Lawall (2003), Commentary on paragraph 269 of German Commercial Code, in Axel Berger, Helmut Ellrott, Gerhart Förtschle,

- and Burkhard Hense (ed.), *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, München: C. H. Beck, 910-916.
14. Herzig, Norbert (2004), *IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung*, Düsseldorf: IDW-Verlag.
 15. IAS 38 (rev. 2004), International Accounting Standard 38, Intangible Assets.
 16. Ingram, Robert W., Thomas L. Albright, Bruce A. Baldwin, and John W. Hill (2005), *Accounting: Information for Decisions*, 3rd edition, Mason, Ohio: South-Western/ Thomson.
 17. Jeter, Debra C. and Paul K. Chaney (2004), *Advanced Accounting*, 2nd edition, Hoboken, New Jersey: John Wiley&Sons.
 18. Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt, and Terry D. Warfield (2004), *Intermediate Accounting*, 11th edition, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.
 19. Laux, Helmut (1999), *Unternehmensrechnung, Anreiz und Kontrolle: Die Messung, Zurechnung und Steuerung des Erfolgs als Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre*, Berlin et al: Springer.
 20. Lenk, Margarita Maria (1998), Intangible Assets, in A. Rashad Abdel-Khalik (ed.), *The Blackwell Encyclopedic Dictionary of Accounting*, Malden, Massachusetts: Blackwell Publishers, 180-184.
 21. Lev, Baruch (2001), *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*, Washington, D. C.: Brookings Institution Press.
 22. McDonald, Charles L. and Daniel Noll (1998), Resolved: Start-Up Costs Are Not Assets, *Journal of Accountancy* 186 (No. 1), 65-66.
 23. Moody, Lailani (2003), Goodwill and Other Intangible Assets, in D. R. Carmichael and Paul H. Rosenfield (eds.), *Accountants' Handbook, Volume One: Financial Accounting and General Topics*, 10th edition, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 20-1 – 20-31.
 24. Needles, Belverd E. Jr., Marian Powers, and Susan V. Crosson (2005), *Principles of Accounting*, 9th edition, Boston, New York: Houghton Mifflin.
 25. Niemann, Ursula (1999), *Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht: Bilanzierung, Bewertung, Sonderfälle*, Bielefeld: Erich Schmidt Verlag.
 26. Nikolai, Loren A. and John D. Bazley (2003), *Intermediate Accounting*, 9th edition, Mason, Ohio: South-Western/Thomson.
 27. Pellens, Bernhard, Rolf Uwe Fülber and Joachim Gassen (2006), *Internationale Rechnungslegung*, 6th edition, Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
 28. Rees, Lynn L. and David A. Rees (2004), *Intermediate Accounting*, Mason, Ohio: South-Western/Thomson.

29. Revsine, Lawrence, Daniel W. Collins and W. Bruce Johnson (2005), *Financial Reporting and Analysis*, 3rd edition, Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.
30. Schildbach, Thomas (1989), Überlegungen zur Zukunft des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz, *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 41, 123-140.
31. Schildbach, Thomas (2002), *US-GAAP. Amerikanische Rechnungslegung und ihre Grundlagen*, 2nd edition, München: Vahlen.
32. SFAS No. 2 (FASB, 1974), Statement of Financial Accounting Standards No. 2, Accounting for Research and Development Costs.
33. 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.
34. SOP 93-7 (AICPA, 1993), Statement of Position 93-7, Reporting on Advertising Costs.
35. SOP 98-1 (AICPA, 1998), Statement of Position 98-1, Accounting for Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use.
36. SOP 98-5 (AICPA, 1998), Statement of Position 98-5, Reporting on the Costs of Start-Up Activities.
37. Spiceland, David, Jim Sepe, and Lawrence Tomassini (2004), *Intermediate Accounting*, 3rd edition, Boston et al.: Irwin/McGraw-Hill.
38. Steinberg, Joel (1998), New Standard on Accounting for Start-Up Costs, *The CPA Journal* 68, 58-59.
39. Stice, Earl K., James D. Stice, and Michael A. Diamond (2003), *Financial Accounting*, 6th edition, Mason, Ohio: South-Western/Thomson.
40. Stice, Earl K., James D. Stice, and K. Fred Skousen (2004), *Intermediate Accounting*, 15th edition, Mason, Ohio: South-Western/Thomson.
41. Stickney, Clyde P., Paul R. Brown, and James M. Wahlen (2004), *Financial Reporting and Statement Analysis*, 5th edition, Mason, Ohio: South-Western/Thomson.
42. Swindle, Bruce and Daryl Burckel (1992), Accounting for Software Development Costs: Has SFAS No. 86 lived up to its Promise?, *The Practical Accountant*, 17, 40-49.
43. Tanenbaum, Joel (1993), Reporting on Advertising Costs, *Journal of Accountancy* 175 (No.6), 79-80.
44. Tanenbaum, Joel, and Andrew D. Finger (1994), Reporting on Advertising Costs, *The CPA Journal* 64, 36-40.

45. Weber-Grellet, Heinrich (2004), Commentary on paragraph 5 of German Income Tax Law, in Ludwig Schmidt (ed.), *Einkommensteuergesetz, Kommentar*, München, C. H. Beck, 390-512.
46. Weiss, Judith, Jan R. Williams, and Joseph V. Carcello (2005), *Miller GAAP Guide Levels B, C, and D.: Restatement and Analysis of Other Current FASB, EITF, and AICPA Pronouncements*, Chicago: CCH Incorporated.
47. Weygandt, Jerry J., Donald E. Kieso, and Paul D. Kimmel (2005), *Accounting Principles*, 7th edition, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.
48. Williams, Jan R. and Joseph V. Carcello (2005), *Miller GAAP Guide Level A: Restatement and Analysis of Current FASB Standards*, Chicago: CCH Incorporated.
49. Winnefeld, Robert (2002), *Bilanz-Handbuch: Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, IAS/US-GAAP*, 3rd edition, München: C. H. Beck.

Стаття надійшла до редакції 7 вересня 2006 р.