

Основные закономерности исторического развития бухгалтерского учета нематериальных активов в различных странах

В статье выполнен анализ основных закономерностей исторического развития бухгалтерского учета нематериальных активов в англо-саксонской и континентальной моделях учета. Автором рассматриваются истоки происхождения таких понятий как «нематериальный актив», «гудвилл», дан сравнительный анализ разных моделей учета, делается вывод, о тенденции к сближению национальных стандартов бухгалтерского учета и выработки единых методов учета нематериальных активов в развитых странах.

Ключевые слова: нематериальные активы, гудвилл, англо-саксонская, континентальная модели учета, конвергенция стандартов бухгалтерского учета, сравнительный анализ.

Литература девятнадцатого и начала двадцатого столетия более тщательно изучала мотивы, способы и методы инвестиций в материальный (основной) капитал - производственные помещения и оборудование. Возможно, это отражало преобладающую управленческую философию того времени. Инвестиции в новые идеи, изобретения и квалификацию рабочих, напротив, в значительной степени расценивались скорее как побочные продукты производства, чем результаты последовательных и хорошо продуманных решений компании и соответственно не подвергались анализу. Это не означает, что нематериальный капитал в то время был незначителен, поскольку даже без наиболее простых форм нематериального капитала (знаний), товары не могли бы существовать вообще. Просто, нематериальный капитал в то время, как это известно сегодня, не расценивался предприятиями как часть стратегии получения прибыли. Причины преобразования характера и состава инвестиционной деятельности предприятий установлены с недостаточной очевидностью.

Возможно, что произошло фундаментальное изменение способа производства в обществе и соответствующей потребности в капитале, вызванное снижением относительной стоимости материального и нематериального капитала. Снижение затрат на производственные помещения и оборудование относительно затрат на нематериальный капитал позволило предприятиям ассигновать меньшие суммы из инвестиционного бюджета на материальный капитал, тем самым высвобождая больше ресурсов для инвестиций в нематериальные активы. Т.е., упала не потребительская, а меновая стоимость материального капитала.

Исторически формирование национальных и международных систем и стандартов бухгалтерского учета происходило в рамках двух моделей: англосаксонской и континентальной.

В англосаксонской модели учета финансовая отчетность рассматривается как основной источник информации для инвесторов и кредиторов. Поскольку почти все компании присутствуют на фондовых рынках, они напрямую заинтересованы в предоставлении объективной информации о своем финансовом положении.

Важнейшим требованием в данной модели учета является требование уместности. В континентальной модели значительное влияние на порядок составления отчетности оказывают государственные органы, что объясняется приоритетностью задачи государства по сбору налогов. Поэтому финансовая отчетность компаний предназначена в первую очередь для них, а не для участников фондового рынка. Основными требованиями к информации, формируемой в бухгалтерском учете, являются надежность, объективность и осмотрительность.

1. Англосаксонская модель бухгалтерского учета

Категория нематериальных активов как объекта учета зарождалась в XIX веке, в наиболее индустриально развитых странах того времени, Великобритании и США. Во второй половине XIX века происходило возникновение рынка интеллектуальной собственности. До начала промышленного переворота, предпринимателям было выгоднее самим использовать свои изобретения и продавать произведенную с их применением продукцию на рынке. Однако с середины XIX века владельцы новых разработок все чаще предпочитали продавать предпринимателям свои изобретения, заключая с ними лицензионные сделки. Осуществление таких сделок было бы невозможным без создания системы интеллектуальной собственности и соответствующего учета таких операций на счетах торгующих сторон. Поскольку владелец изобретения может допустить выход своей интеллектуальной собственности на рынок в качестве товара лишь в случае, если он располагает гарантиями сохранения монополии на эту собственность.

Хотя в то время было только несколько книг, посвященных учету нематериальных активов, они переиздавались в течение многих десятилетий и служили руководством для большинства бухгалтеров. Несомненно, что они повлияли на многие статьи о нематериальных активах, которые появились в журналах типа *The Accountants* или *The Journal of Accountancy*. Для целей данной работы были исследованы основные идеи относительно нематериальных активов двух английских и некоторых американских бухгалтеров. В этих трактатах считается, что гудвилл и другие нематериальные активы имеют одну и ту же экономическую природу, и рассмотрение нематериальных активов часто сводится к гудвиллу). Следовательно, определение и значение термина «гудвилл» требует разъяснения.

Согласно Dicksee (1897, с.43)¹, ведущему теоретику бухгалтерского учета, написавшему книгу «Гудвилл и его рассмотрение в бухгалтерской отчетности», деловая репутация это «выгода, являющаяся результатом связи и репутации, вероятности обращения старых клиентов в новую фирму, которая приобрела бизнес». Хотя его исследование было ограничено главным образом нематериальными активами малых предприятий, типа индивидуальных предпринимателей и товариществ, он предложил отправную точку для исследования принципов бухгалтерского учета нематериальных активов. Другим британским бухгалтером, написавшим книгу, посвященную нематериальным активам, был P. D. Leake². Определение гудвилла, данное Leake, было основано на рентабельности фирмы. В своей первой статье он написал, что «гудвилл, в его коммерческом смысле, является те-

¹ Dicksee, L.R. (1897): Goodwill and Its Treatment in Accounts. *The Accountant*, January 9: 40-8.

² Leake, P.D., (1921), Goodwill: Its Nature and How to Value It, *The Accountant*, Vol. 50, No. 2041, January 17, pp. 81-90.

кущей стоимостью прав на получение ожидаемой будущей сверхприбыли» (Leake, 1914, с.82). Позже он дал схожую трактовку, хотя и не использовал те же самые фразы. Его главным интересом было, как оценить гудвилл в каждой ситуации. Оценка гудвилла была основана на его определении - дисконтирование ожидаемых будущих «сверхприбылей» как определенного аннуитета.

В Соединенных Штатах книги, посвященные нематериальным активам, не издавались вплоть до 1927 (Yang³, 1927). Американские бухгалтера вынуждены были ориентироваться на английские прецеденты. Один из примеров их зависимости от английских статей и книг - и особенности американской ситуации - могут быть обнаружены в книге Hatfield⁴. Он не давал определение нематериальным активам в целом, вместо этого он говорил, что гудвилл является «типичной формой нематериальных активов» и рассматривал его как «стоимость деловых связей, значение вероятности, что клиенты продолжают покупать, несмотря на все соблазны со стороны конкурирующих фирм» (Hatfield, 1909, с. 107). Он утверждал, что оценка гудвилла оправдана существованием «некого передаваемого права, которое гарантирует покупателю доходы в дополнение к нормальной рентабельности инвестированного в бизнес капитала», а определение стоимости происходит путем дисконтирования сверхприбыли. Hatfield проводил исследование, опираясь на английские прецеденты, но при этом не игнорировал практику современных американских корпораций. Он обращался к гудвиллу современных крупных корпораций и проблеме чрезмерной капитализации; исследуя представление нематериальных активов, он заявлял, что «в балансовом отчете американской корпорации гудвилл часто открыто не показывается. Зачастую он включается вместе с материальным имуществом под заголовком 'Собственность, и т.д. или может быть объединен с другими статьями нематериального характера» (Hatfield, 1909, с. И 7). Он показал существование трех видов практики раскрытия, и критически их исследовал.

Другой особенностью являлось то, что многие авторы исследовали гудвилл и другие нематериальные активы как подобные по экономической природе (в противоположность различиям в их правовом статусе). Как видно из доводов теоретиков бухгалтерского учета, вообще существует два подхода к пониманию природы гудвилла. Первый определяет гудвилл через стоимость хороших отношений между фирмой и клиентами, типа постоянной клиентуры и репутации фирмы (Dicksee, Hatfield, и Esquerre). Другой понимает гудвилл как ожидание будущих избыточных или сверхприбылей (Leake, Wildman, и Kester). В то время эти два определения сосуществовали параллельно.

Большинство членов Комиссии по индустриальным взаимоотношениям США имели сходные взгляды на гудвилл или нематериальные активы: они определялись широко и характеризовались относительно прибылью, или как нечто, что имеет близкое родство с брэндом или торговой маркой фирмы, которая обладает ими. Считалось, что их стоимость также зависит от ожидаемой прибыли фирмы. Гудвилл и другие нематериальные активы во многих случаях трактовались как

³ Yang, J.M. (1927): *Goodwill and Other Intangibles, Their Significance and Treatment in Accounts*. New York: Ronald Press

⁴ Hatfield, H.R., (1909). *Modern Accounting: Its Principles and Some of Its Problems*, New York: D. Appleton.

единое целое.

В своем итоговом отчете, объединяющем мнения разных своих членов, Комиссия показала свое понимание относительно нематериальных активов или гудвилла, которые были представлены обыкновенными акциями: «В таком случае было выпущено равное или большее количество обыкновенных акций, представляющих гудвилл. В этих примерах «гудвилл», на языке учредителей корпорации, представляет собой две полностью различных вещи - (1) стоимость, полученную от обладания патентами, торговыми марками и деловыми связями; и (2) стоимость, полученную от приобретения предприятий и надежды учредителя относительно сбережений и прибыли, которые могут быть получены в результате объединения. Эта прибыль может быть получена через меры экономии, предпринятые объединенным менеджментом, или через способность объединения устанавливать монопольные цены. В определенных пределах, последнее в действительности является капитализацией монополии⁵. Таким образом, гудвилл истолковывался двумя способами, с положительным и отрицательным подтекстом. Когда гудвилл истолковывался как преимущества или хорошие отношения, это являлось выражением благих намерений; когда же это было ожидание прибыли, особенно в условиях монополии, гудвилл становился мишенью для обвинений. Вопрос применения той или иной интерпретации зависел от продукции фирмы.

В то время отсутствовали ограничения на учетную политику. Хотя Нью-Йоркская фондовая биржа (NYSE) устанавливала периодические требования к представлению отчетности (сначала ежегодные, а позднее квартальные) через соглашения о котировке акций ещё с 1890-ых, эти соглашения не содержали никаких ограничений на методы бухгалтерского учета вплоть до 1930 г. и не требовали их раскрытия (см. Schultz ⁶[1936, с. 17- 22]). Единственным источником каких-либо ограничений на составление отчетности, с которыми сталкивались менеджеры, был аудитор их фирмы. NYSE не устанавливала требований по аудиту отчетности до 1934 г. (см. Schultz [1936, с. 22]), но большинство фирм, котирувавшихся на NYSE в то время, проводили добровольный аудит.

Менеджеры в то время имели свободный выбор в отношении капитализации нематериальных активов, способа их амортизации и потребности в последующих переоценках в ответ на изменения в экономической стоимости этих активов. Два основных различия между отчетностью того времени и составляемой в соответствии с IFRS 38 касаются дополнительных раскрытий информации и аудита финансовой отчетности. IFRS 38 рекомендует дополнительно раскрывать информацию относительно капитализированных нематериальных активов, тогда как в начале века никаких подобных указаний не существовало. Что касается аудита, для американских фирм начала века он был необязательным.

Бухгалтера того времени полагали, что и приобретенные извне и созданные самой организацией НМА могут быть на законном основании капитализированы как активы. Однако, считалось, что надежно оценить НМА довольно сложно, так как экономическая ценность отдельных НМА часто не отделима от гудвилл (см.

⁵ U.S. Industrial Commission, 1902, с.617

⁶ Schulz, B.E., (1936). Stock Exchange Procedure, New York.

Hatfield [1917, с.107-20], и Yang [1927, с.113-82]). В случае признания, оценивать НМА рекомендовалось по первоначальной стоимости. Но поскольку это было только рекомендацией, повсеместно ей не следовали.

Оценка и классификация таких активов были относительно простыми задачами при приобретении НМА за плату путем коммерческой сделки между независимыми участниками. Трудности возникли, однако, при оценке нематериальных активов, приобретенных путем обмена с исполнением обязательств не денежными средствами или созданных внутри компании. Также одной из проблем при учете нематериальных активов была оценка гудвилл в сделках по объединению компаний, оплаченных обыкновенными акциями (см. Hatfield [1917, с. 109-15]). Многие крупнейшие американские промышленные предприятия, основанные до 1900, были созданы в результате объединения существующих компаний, где прежним владельцам выдавали акции во вновь сформированном юридическом лице. При их начальном формировании, многие из этих предприятий регистрировали большие значения для нематериальных активов (обычно гудвилл), т.к. номинальная стоимость выпущенных акций обычно превышала балансовую стоимость приобретенной компании. Эта проблема была во многом устранена после 1912 г., когда штаты начали пересматривать законы, требующие высокой номинальной стоимости акций.

К концу 1920-ых, считалось, что многие фирмы списали большинство этих активов или за счет прибыли, или за счет части нераспределенной прибыли (см. Graham and Dodd ⁷[1934, с. 306-8 и 331-2]). Следовательно, гудвилл, возникавший в 20 веке в результате обмена акций, а не приобретения за плату, создавал для учета те же трудности, что и созданные самой организацией НМА в наше время. А именно, они предоставляют возможность для манипуляции и ненадежной оценки. Кроме того, поскольку в начале 1920-ых в отчетности не указывалось происхождение гудвилл, инвесторы могли рассматривать капитализированные суммы гудвилл как сомнительные.

Бухгалтера начала 20-го века использовали относительно широкие определения затрат, которые могли быть капитализированы как созданные самой организацией НМА. Paton и Littleton [1940, с. 91] отмечают, что затраты на юридически определенные права, типа патентов и авторских прав, могут включать затраты, связанные с экспериментированием и разработками. Фирмы иногда также капитализировали собственные затраты на создание гудвилл. Они включали затраты на рекламу для завоевания доли на рынке, убытки от основной деятельности ранних лет, понесенные на развитие бизнеса, и организационные расходы (см. Yang [1927, Sanders, Hatfield, and Moore⁸ [1938, с. 67-8], and Paton and Littleton⁹ [1940, с 31-3, 74, и 92]).

Большая часть сторонников капитализации таких затрат как части гудвилл опиралось на широко распространенное представление о том, что экономическая

⁷ Graham, B., and Dodd D., (1996). Security Analysis: The Classic 1934 Edition New York: McGraw-Hill Trade.

⁸ Sanders, T., H. Hatfield, and U. Moore, (1938). A statement of accounting principles, American Institute of Accountants, Reprinted by the American Accounting Association, Sarasota, FL.

⁹ Paton, WA, and Littleton C.A., (1940). An introduction to Corporate Accounting Standards. Columbus, Ohio: American Accounting Association

ценность некоторых нематериальных активов не имеет ясно выраженного юридического основания, по которому их можно было бы отличить от гудвилл (см. Sailer¹⁰ [1923, с. 573 и 584] и Yang [1927, с. 17-8 и 59-60]).

Вслед за первоначальной капитализацией, НМА часто подвергались амортизации и/или периодической переоценке. Амортизация производилась чаще всего в отношении нематериальных активов, имеющих в основе юридически закрепленные права, подобно патентам, так как срок действия таких прав установлен согласно закону (см. Hatfield [1917, с. 118], Sanders, Hatfield, и Moore [1938, с. 67] и Paton и Littleton [1940, с. 91]). Однако, были случаи, когда на такие активы не начислялась амортизация, по причине их длительного срока полезного использования - например, пролонгации прав в результате переделки изделий или технологических процессов могли продлить жизнь актива на неопределенный срок (см. Sailer [1923, с.585] и Yang [1927, с.172-3]).

Списание нематериальных активов, имеющих в основе юридически закрепленные права, рекомендовалось в случае снижения их стоимости или морального износа (см. Paton и Littleton [1940, с. 91]). Повышение стоимости НМА рекомендовалось только при исключительных обстоятельствах, когда их рыночная стоимость может быть надежно установлена (см. Yang [1927, с. 172-3]). Переоценки НМА, имеющих в основе юридически закрепленные права, обычно проводились путем прямого списания на расходы за счет нераспределенной прибыли (см. Graham and Dodd [1934, с. 527-9], например).

Бухгалтера начала 20 века полагали, что амортизация гудвилл не нужна (см. Hatfield [1917, с. 115-7], Sailer [1923, с. 580], Yang [1927, с. 190], и Sanders, Hatfield, и Moore [1938, с. 68]). Это представление сохранялось в течение долгого времени.

Амортизация гудвилл согласно GAAP не допускалась вплоть до принятия Мнения APB № 16. Этот стандарт разрешил оставлять гудвилл в отчетности американских фирм на дату составления без амортизации. Вместо этого, капитализированный гудвилл подлежал периодической проверке на потерю стоимости, где такие потери относятся на нераспределенную 31 прибыль (см. Sailer [1923, с. 585] и Yang [1927, с. 190]). Увеличение стоимости встречалось на практике менее часто и расценивалось бухгалтерами как трудно доказуемое (см. Sailer [1923, с. 585-6]). Sanders, Hatfield, и Moore [1938, с. 66-7] замечают что: (1) гудвилл был наиболее часто упоминаемым нематериальным активом в американских балансовых отчетах, и (2), оценочная стоимость иногда использовалась как замена первоначальной стоимости при постановке НМА на учет.

Типичным способом оценки гудвилл был расчет его стоимости на основании данных из прошлой истории фирмы о получении доходов сверх ожидаемой нормальной прибыли на материальные активы. Sailer [1923, с. 568-79] дает описание оценки гудвилл на практике в 1920-ых годах.

Существенным различием между учетной политикой того времени и IFRS 38 является отсутствие дополнительных раскрытий информации о НМА. Некоторые утверждали, что ежегодным отчетам недоставало прозрачности, что затрудня-

¹⁰

Sailer, E. (ed.), (1923). Accountants' handbook, Ronald Press, New York.

ло определение базы для оценки и амортизационные отчисления для многих активов (см. Ripley¹¹ [1927, с. 194]). В результате, аналитики начала 20-го века полагали, что балансовой стоимости нематериальных активов нужно давать небольшой вес при оценке акций (см. Graham and Dodd [1934, с. 485-507]).

Как правило, многие промышленные предприятия того времени скрывали нематериальные активы, объединяя их с прочими внеоборотными активами (см. Noone¹² [1910] and Hatfield [1917, с. 117]). К концу 1920-ых, некоторые фирмы начали оценивать нематериальные активы в символические суммы (например, 1 \$) (см. Ripley¹³ [1927, с. 193-5]). Многие пользователи финансовой отчетности, особенно кредиторы, предпочитали видеть «чистые» балансовые отчеты, без нематериальных активов (см. Lough¹⁴ [1917, с. 426 и 480] и Saliers [1923, с. 586]). Те фирмы, которые не учитывали НМА с символическими суммами, начали отдельно раскрывать стоимость НМА в балансовом отчете.

Первой фирмой, которая приняла такую учетную политику, была Дженерал Электрик, которая списала стоимость своих патентов, франшиз и гудвилл до 1 \$ в 1907 после 1 миллиона \$ в предыдущем году. Эта операция была особо отмечена в ежегодном отчете, а в прилагаемом мнении аудитора (Price Waterhouse) было специально указано, что их проверка подтвердила, что «все расходы, связанные с патентами и патентными спорами, были отнесены на прибыль отчетного периода».

Первым регулирующим документом в отношении учета НМА стал исследовательский бюллетень по бухгалтерскому учету ARB 43 «Переработка и Исправление исследовательских бюллетеней по бухгалтерскому учету», который предписывал учет гудвилл. Согласно ARB 43, гудвилл рассматривался как нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования. Стоимость гудвилл:

- (1) капитализировалась до тех пор, пока не становился очевидным предел срока полезного использования, после чего она погашалась амортизацией, или обесценение, после чего она списывалась как внереализационный убыток; или
- (2) относилась на расходы по усмотрению руководства компании, даже если не существовало никакого свидетельства, указывающего на ограниченный срок полезного использования или обесценение.

Критика учета гудвилл в соответствии с нормами ARB 43 касалась приемлемости альтернативных методов бухгалтерского учета, некоторые компании амортизировали гудвилл в течение короткого произвольного периода, чтобы как можно быстрее списать стоимость актива. Такая практика подвергалась критике, поскольку она занижала прибыль в течение срока амортизации и завышала в последующие периоды. Другие компании держали гудвилл на балансе как актив, пока его обесценение не становилось очевидным, а затем регистрировали существенное списание в течение одного периода. Такая практика подвергалась критике, поскольку она завышала прибыль перед признанием убытка и занижала прибыль в период, когда произошло списание.

¹¹ Ripley, W.Z., (1927). Main Street and Wall Street, Boston: Little, Brown

¹² Noone, J., (1910). A study of industrial corporation balance sheets. Journal of Accountancy 10: 241-55 and 348-67.

¹³ Ripley, W.Z., (1927). Main Street and Wall Street, Boston: Little, Brown

¹⁴ Lough, W., (1917). Business finance, Ronald Press, New York.

В августе 1970 г. Комитет по бухгалтерским принципам (Accounting Principles Board - APB) выпустил два Мнения APB 16 «Объединение компаний» и APB 17 «Нематериальные активы», которые стали стандартами бухгалтерского учета в США. Нормы APB 17 охватывали нематериальные активы, как приобретенные извне, так и созданные внутри компании («патенты, франшизы, торговые марки, и т.п.»), за исключением затрат на исследования и разработки. APB 17 требовало, чтобы идентифицируемые нематериальные активы, независимо от их происхождения, были капитализированы по первоначальной стоимости и погашались посредством амортизации в течение срока полезного использования. Неидентифицируемые НМА, созданные внутри компании, должны были списываться на расходы. Согласно APB 17 [параграф 27], гудвилл, приобретенный после 31 октября 1970, должен был погашаться амортизацией путем списания в качестве расхода на регулярной основе в течение срока его полезного использования. По НМА, по которым невозможно определить срок полезного использования, срок рассчитывался в течение периода с верхней и нижней границей, но не свыше 40 лет. APB 17 [параграф. 29] также указывало, что, если существует вероятность, что срок полезного использования нематериального актива, например гудвилл, превысит 40 лет, актив должен погашаться амортизацией в течение 40 лет, а не более короткого произвольного периода. Отличительной особенностью APB 17 [параграф. 23] было установление минимального и максимального срока амортизации. Это основывалось на наблюдении, что нематериальные активы не могут существовать вечно, хотя для некоторых срок полезного использования может быть неопределяем. Амортизация гудвилл была необходима, поскольку гудвилл неизбежно исчезает в один из моментов в будущем. Так как этот момент не определен, срок амортизации является произвольным в установленных пределах.

В июле 2001 г., после единогласного одобрения, Комитет по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board - FASB) выпустил Положения о стандартах финансового учета SFAS 141 «Объединение компаний» и SFAS 142 «Гудвилл и другие нематериальные активы», которые заменили Мнения APB 16 и 17 соответственно. Широта последствий этих двух стандартов велика, поскольку они внесли значительные новшества в учет нематериальных активов, особенно гудвилл, приобретенных отдельно, пакетом или в результате объединения компаний. Они являются ответом на потребность лучшего раскрытия информации об этом ресурсе и повышения сравнимости бухгалтерской отчетности. До принятия SFAS 141, объединения компаний должны были учитываться с использованием одного из двух методов, предписанных APB 16, который разрешал использование метода объединения интересов или метода покупки. Даже притом, что метод объединения интересов допускался только при выполнении определенных критериев, эта возможность ухудшала сравнимость финансовых отчетов и других документов бухгалтерского учета, представленных различными компаниями. Поэтому, издавая SFAS 141, FASB одобрил использование только метода покупки, запретив использование метода объединения интересов.

Другим важным шагом стал пересмотр требований Мнений APB 16 и 17 в отношении идентификации и признания нематериальных активов и их бухгалтерского учета отдельно от гудвилл, тем самым, увеличивая последовательность в

применении стандартов. SFAS 141 установил критерии, которым должны соответствовать нематериальные активы, для признания в качестве актива отдельно от гудвилл. В то время как, в соответствии с APB 16, нематериальные активы могли быть признаны отдельно, когда их можно было назвать или идентифицировать, SFAS 141 предписывает, что нематериальные активы должны удовлетворять критерию отделимости или возникать из договорных или других юридических прав.

Чтобы помочь компаниям лучше распределить стоимость объединения, SFAS 141 приводит список примеров НМА, которые удовлетворяют этим двум критериям, и поэтому могут быть признаны как актив отдельно от гудвилл. Выделяются пять категорий нематериальных активов:

- Связанные с рынком;
- Связанные с клиентом;
- Связанные с художественными произведениями;
- Связанные с контрактом; и
- Связанные с технологией.

SFAS 142, заменивший APB 17, исключает метод учета НМА, созданных внутри компании, и устанавливает требование по списанию затрат на исследования и разработки на дату приобретения. Данный подход глубоко отличается от ранее принятого, поскольку гудвилл и некоторые нематериальные активы (с неопределенным сроком полезного использования) прекращают амортизироваться: как следствие их стоимость не будет постоянно уменьшаться. Это может привести к большим колебаниям чистой прибыли, поскольку убытки от обесценения могут происходить нерегулярно и в разных масштабах. Основные различия между SFAS 142 и APB 17 заключаются в следующем:

- SFAS предлагает более сложный подход. Он лучше распознает совместные действия в рамках организации, поскольку учет гудвилл базируется на отчетных единицах;

- SFAS больше не допускает, что гудвилл и другие нематериальные активы обязательно имеют конечный срок полезного использования (истощающиеся активы), и больше не требует их амортизации в течение максимум 40 лет. SFAS признает, что гудвилл и некоторые НМА могут иметь неопределенный срок полезного использования и, что их амортизация не отражает экономическую ситуацию. По этой причине, проверка на обесценение должна выполняться, по крайней мере, ежегодно для оценки их стоимости;

- SFAS дает определенные инструкции для проверки гудвилл на обесценение, в то время как APB 17 практически умалчивало об этом. Это приводило к более низкой надежности информации, также и из-за недостатка сравнимости при его бухгалтерском учете. В то же самое время, SFAS дает определенные инструкции для нематериальных активов, не подлежащих амортизации: подобно гудвилл, они будут подвергаться испытанию проверки на обесценение;

- SFAS 142 требует более полного раскрытия информации о гудвилл и других нематериальных активах после их первоначального признания.

SFAS 142, так же как и SFAS 141, требуют более полного раскрытия информации о гудвилл и нематериальных активах. Одна часть информации должна представляться в каждом периоде, в котором составляется Отчёт об изменении

финансового состояния, в отношении НМА, подлежащих и не подлежащих амортизации, а также изменений в балансовой стоимости гудвилл. Другая часть информации должна представляться только, когда часть гудвилл отнесена к отчетной единице, а также установлен убыток от обесценения, что также включает нематериальные активы, не подлежащие амортизации. Наконец, компания обязана раскрывать специфическую информацию в период приобретения для нематериальных активов, приобретенных отдельно или в группе, которые не образуют бизнес.

2. Континентальная модель бухгалтерского учета

Наиболее яркими представителями континентальной модели бухгалтерского учета нематериальных активов являются Германия и Франция.

Германия имеет давние традиции бухгалтерского дела, оказавшие влияние на формирование учета в дореволюционной России. Законодательной основой учета и отчетности в Германии является Торговый кодекс (Handelsgesetzbuch), который наряду с другими вопросами регулирует вопросы составления отчетности; в нем детально рассматриваются правила, касающиеся содержания и составления баланса и отчета о прибылях и убытках.

Фундаментом системы учета и аудита во Франции служит Коммерческий кодекс (Code de Commerce), законодательно закрепляющий необходимость ведения бухгалтерского учета и представления отчетности. Ключевым звеном этой системы является Национальный бухгалтерский кодекс (National Accounting Code, более известен как Plan comptable general). Этот основополагающий документ содержит более 400 страниц и включает единый план счетов бухгалтерского учета. Кодекс во Франции выполняет те же функции, что стандарты в Великобритании, его задачи тесно связаны с задачами национальной статистики и налогообложения.

В Германии нематериальные активы, подобно материально-вещественному имуществу, юридически не определены. Общее определение актива восходит к немецкой традиции бухгалтерского учета, изложенной в «принципах надлежащего бухгалтерского учета» (Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, GoB), и задачи финансовой отчетности фактически распространяются как на материальные, так и нематериальные активы. Таким образом, нематериальные активы - это все объекты, которые соответствуют общему определению актива, и являются внеоборотными, но не материальными или финансовыми (Haller¹⁵ 1998, с. 564), Главным различием по сравнению с англосаксонской моделью является то, что немецкое определение не подчеркивает явно характеристику «будущей экономической выгоды». Две основных составляющих немецкого определения актива почти аналогичны англосаксонскому подходу, в котором актив должен поддаваться идентификации, а также независимому и надежному измерению (Haller 1998, с.575).

Во Франции Национальный бухгалтерский кодекс (1982) определяют нематериальные активы, как внеоборотные активы, отличные от материальных или финансовых активов, при этом под внеоборотными активами понимают имущество

¹⁵ Haller, A., (1998). 'Immaterielle Vermögenswerte - Wesentliche Herausforderung für die Zukunft der Unternehmensrechnung', in: Rechnungslegung als Instrument für Unternehmensentscheidungen, Festschrift für A. Coenenberg, hrsg. von H. P. Möller und F. Schmidt, Stuttgart, 561-596.

во, приобретенное для долгосрочного использования в деятельности предприятия. Критерии идентифицируемости и отделимости в связи с общим определением актива не устанавливаются. Поэтому, нематериальные активы признаются только в сравнении с материальными объектами, на которые распространяется вещное право. Новая версия Плана счетов, выпущенная 29 апреля 1999г., больше не дает определение нематериальных активов. Однако, по общему мнению, определение, данное в 1982 г. все еще является действительным. Во Франции, НМА, приобретенные за плату, рассматривают как нематериальные внеоборотные активы и поэтому регистрируются под заголовком «Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procedes, logiciels, droits et valeurs similaires» (Концессии и подобные права, патенты, лицензии, торговые марки, процессы, программное обеспечение, права и подобные активы). Подобно всем другим активам, НМА принимаются к учету по стоимости приобретения - сумме выплаченных денежных средств (Viale и Lafay¹⁶ 1990; La Villeguerin¹⁷ 1997). Актив, приобретенный посредством обмена, должен признаваться по своей рыночной стоимости.

В Германии, НМА принимаются к учету по стоимости приобретения, если они были приобретены за плату (Keitz¹⁸ 1997, с.66-68). Первоначальная стоимость НМА, приобретенных посредством обмена, может определяться или по текущей себестоимости замещения или по балансовой стоимости актива. До принятия Markengesetz (Закон о Торговых марках от 25 октября 1994 г.), было невозможно продать торговую марку отдельно, а только вместе с целым предприятием или с бизнесом предприятия, обладающего торговой маркой. Сегодня, торговая марка может быть продана отдельно без какой-либо привязки к продаже целого предприятия или его частей (Markengesetz, параграф. 27).

Во Франции, при объединении компаний разница между стоимостью приобретения компании и величиной приобретенных нетто-активов, включая прибыль отчетного периода на дату покупки, включает два элемента. Во-первых, положительные или отрицательные оценочные разницы для некоторых идентифицируемых активов при выражении стоимости в текущих ценах, и, во-вторых, остаток, который не может быть распределен, называемый «гудвилл». В отношении оценочных разниц, Национальный Совет по Бухгалтерскому учету указывает, что «среди этих идентифицируемых элементов должны учитываться нематериальные активы, которые не были включены в индивидуальную отчетность компании: коммерческие сети, доли на рынке, базы данных, и т.д».

Новое французское законодательство в отношении консолидированной финансовой отчетности, вступившее в силу в 1999 г., прямо указывает торговые марки в списке идентифицируемых нематериальных активов, таким образом, подтверждая, что торговые марки могут быть признаны как активы в рамках объединения компаний. Национальным Советом по Бухгалтерскому учету рекомендуется несколько методов оценки торговых марок. Методы, основанные на способности создавать будущие поступления денежных средств (или методы доходности), мо-

¹⁶ Viale, F. and Lafay, F., (1990). "Les marques : un nouvel enjeu pour les entreprises." Revue Francaise de Comptabilite, 216, (October): 92-99.

¹⁷ La Villeguerine (de), E. (ed)., (1997). Dictionnaire fiduciaire comptable. Paris. La Villeguerin Editions, 6th edition

¹⁸ Keitz, L. (1997). Immaterielle Gueter in der internationalen Rechnungslegung. Dusseldorf

гут использоваться для оценки торговой марки в рамках объединения компаний или при первой консолидации отчетности, чтобы распределить оценочные разницы на идентифицируемые компоненты. Метод освобождения от роялти - наиболее стандартный и наиболее часто используемый во Франции подход для оценки торговой марки (La Villeguerin 1997¹⁹).

В Германии, если стоимость приобретения выше, чем соответствующая стоимость нетто-активов приобретенной компании, разница при первой консолидации должна быть отнесена на различные активы, или возмещена за счет определенных обязательств приобретенной компании. Остаток рассматривается как гудвилл и регистрируется в балансовом отчете в категории под заголовком «Нематериальные активы».

Во Франции, Общий План счетов (PCG) включает специальную статью балансового отчета для отражения «затрат, связанных с извлечением выгоды из защиты, предоставленной (...) обладателю прав на эксплуатацию (...) торговой марки». Основываясь на расширенном толковании этого заголовка этой статьи, предприятия могут включать созданные внутри компании торговые марки в балансовые отчеты. Однако, на практике, французские компании не признают такие торговые марки как активы. Главный довод против этого - высокая степень неопределенности в отношении расходов, которые могут быть капитализированы, и воздействие на налогооблагаемую прибыль, учитывая тесную взаимозависимость финансового учета и налогообложения во Франции.

В Германии, напротив, согласно Торговому кодексу признание созданных внутри компании нематериальных внеоборотных активов незаконно из-за недостаточной надежности измерения. В Германии, НМА, принятые к учету (за исключением приобретенного гудвилла) должны погашаться посредством амортизации в течение срока полезного использования. В этой стране недавно происходили активные обсуждения вопроса, имеет ли торговая марка определенный срок полезного использования и, если так, то какой срок наиболее подходит для целей финансового учета. В 1996 г. Федеральный суд по налоговым делам (Bundesfinanzhof) постановил, что не существует никакого надежного способа оценки для ограничения срока полезного использования и амортизации торговых марок: поэтому торговые марки не должны подлежать амортизации. В ответ Министерство финансов заняло противоположную позицию, объявив в 1998 г., что вообще срок полезного использования для торговых марок должен составлять 15 лет (то же самое касается гудвилла), если владелец не может обосновать более короткий период. Поскольку учет для целей налогообложения и финансовый учет в Германии тесно связаны, эти положения фактически уместны также и для финансовой отчетности.

Гудвилл, в Германии, может погашаться амортизацией в течение максимум четырех лет или более длительного срока полезного использования, или непосредственно относиться на расходы. Если компания решила амортизировать гудвилл более четырех лет, обычно применяется срок 15 лет из-за соответствующего нало-

¹⁹

La Villeguerine (de), E. (ed)., (1997). Dictionnaire fiduciaire comptable. Paris. La Villeguerin Editions, 6^{ème} édition

гового регулирования. Гудвилл, являющийся результатом объединения компаний, может быть дополнительно зачтен за счет резервов.

Во Франции, НМА, принятые к учету, подлежат амортизации в течение срока полезного использования. Причем для гудвилл и затрат на исследования и разработки установлен максимальный срок 5 лет. Общий План счетов неявно исключает погашение приобретенных торговых марок посредством амортизации, поскольку они не упомянуты в подзаголовке статьи «Амортизация концессий, патентов ...», тогда как они включены в заголовок статьи «Концессии, патенты ..., торговые марки ...». В то же самое время, списание на расходы разрешается, в случае необходимости, В Германии, из-за строгого требования осмотрительности, переоценка не допускается ни для каких активов. Во Франции, общая возможность переоценки ограничена материальными и финансовыми внеоборотными активами.

Таким образом, в результате проведенного нами исследования выявлены основные закономерности исторического развития бухгалтерского учета нематериальных активов. Бухгалтерский учет данных активов в XX веке характеризовался недостатком нормативного регулирования и дисгармонией национальных систем учета. Существовали значительные различия между странами в трактовке нематериальных активов, которые серьезно ограничивали сравнимость финансовых отчетов в международном масштабе. В конце XX — начале XXI века явно обозначились тенденции к сближению и конвергенции двух преобладающих моделей учета.

Сближение происходит через добровольное внесение изменений в национальные системы учета НМА для обеспечения большей сравнимости и полезности финансовой отчетности. *Конвергенция* выражается в том, что национальная система учета должна соответствовать потребностям ведущих предприятий своей страны.

Процесс конвергенции является долговременным и эволюционным по своей природе, и рынок, в конечном счете, определит, какая из существующих альтернатив будет преобладать. Конвергенция также требует, чтобы страны в некотором отношении изменили свои внутренние методы учета - по крайней мере для транснациональной отчетности.

Наибольшую известность получили два подхода унификации учета НМА: гармонизация и стандартизация. Идея гармонизации различных систем бухгалтерского учета реализуется в рамках Европейского сообщества через принятие соответствующих Директив. Стандартизация осуществляется через внедрение Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Список использованной литературы

1. Dicksee, L.R. (1897): Goodwill and Its Treatment in Accounts. The Accountant, January 9: 40-8.
2. Leake, P.D., (1921), Goodwill: Its Nature and How to Value It, The Accountant, Vol. 50, No. 2041, January 17, pp. 81-90.
3. Yang, J.M. (1927): Goodwill and Other Intangibles, Their Significance and Treatment in Accounts. New York: Ronald Press

4. Hatfield, H.R., (1909). *Modern Accounting: Its Principles and Some of Its Problems*, New York: D. Appleton.
5. Schuhz, B.E., (1936). *Stock Exchange Procedure*, New York.
6. Graham, B., and Dodd D., (1996). *Security Analysis: The Classic 1934 Edition* New York: McGraw-Hill Trade.
7. Sanders, T., H. Hatfield, and U. Moore, (1938). *A statement of accounting principles*, American Institute of Accountants, Reprinted by the American Accounting Association, Sarasota, FL.
8. Paton, WA, and Littleton C.A., (1940). *An hitroduction to Corporate Accounting Standards*. Columbus, Ohio: American Accounting Association
9. Sailers, E. (ed.), (1923). *Accountants' handbook*, Ronald Press, New York.
10. Ripley, W.Z., (1927). *Main Street and Wall Street*, Boston: Little, Brown
11. Noone, J., (1910). A study of industrial corporation balance sheets. *Journal of Accountancy* 10: 241-55 and 348-67.
12. Ripley, W.Z., (1927). *Main Street and Wall Street*, Boston: Little, Brown
13. Lough, W., (1917). *Business finance*, Ronald Press, New York.
14. Haller, A., (1998). "Tmmaterielle Vermögenswerte - Wesentliche Ilerausforderung fur die Zukunft der Unternehmensrechnung"." in: *Recluiungswesen als Instrument fm Fuhrungsentsciiedungen*, Festschrift fur A. Coenenberg, hrsg. von H. P. Moller und F. Schmidt, Stuttgart, 561-596.
15. Viale, F. and Lafay, F., (1990). "Les marques : un nouvel enjeu pour les entreprises." *Revue Francaise de Comptabilite*, 216, (October): 92-99.
16. .La Villegurine (de), E. (ed)., (1997). *Dictionnaire fiduciaire comptable*. Paris. La Villeguerin Editions, 6^{'''} edition
17. Keilz, L, (1997). *Immaterieile Gluer in der internationalen Rechnungslegung*. Dusseldorf
18. La Villegurine (de), E. (ed)., (1997). *Dictionnaire fiduciaire comptable*. Paris. La Villeguerin Editions, 6^{'''} edition