

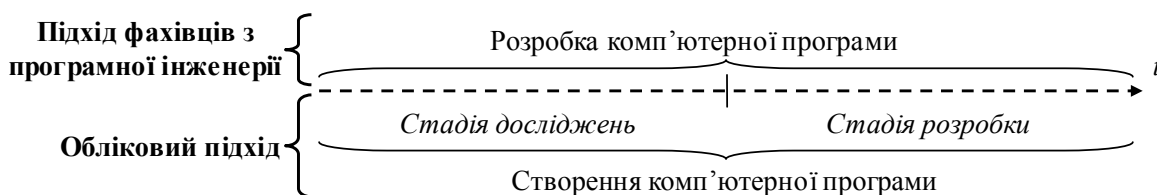
## СЕКЦІЯ «БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК»

### РОЗВИТОК КРИТЕРІЇВ ВИЗНАННЯ ВНУТРІШНЬОСТВОРЕНИХ КОМП'ЮТЕРНИХ ПРОГРАМ НЕМАТЕРІАЛЬНИМ АКТИВОМ

*Легенчук С.Ф., д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту,  
Первій І.В. аспірант кафедри обліку і аудиту,  
Житомирський державний технологічний університет,  
м. Житомир, Україна*

Існування різних способів поширення комп'ютерних програм споживачам (продаж всіх виключних прав; передача невиключних прав шляхом видачі ліцензій; надання послуг щодо використання комп'ютерної програми на основі моделі "SAAS") передбачає необхідність розробки методик їх облікового відображення з урахуванням необхідності визнання комп'ютерної програми як нематеріального активу, невиключні права на використання якої можуть бути передані або яка може бути надана у користування як послуга.

В фаховій науковій літературі з програмної інженерії загальний процес створення комп'ютерних програм називається розробкою, що складається з ряду етапів. Подібного підходу також дотримуються розробники Австралійських стандартів обліку, зокрема Австралійська рада з облікових стандартів (AASB), які при цьому одночасно у складі загального етапу розробки виділяють окрему безпосередню фазу розроблення [2]. Тому з метою уникнення термінологічної плутанини, у зв'язку з аналогічним розумінням в національних П(С)БО і в міжнародних облікових стандартах (МСФЗ, GAAP US) під розробкою лише окремої стадії створення комп'ютерної програми, загальний процес розробки комп'ютерної програми запропоновано називати процесом створення, а у його складі слід виділяти дві основні стадії; стадія досліджень; стадія розробки (див. рис.).



**Рис. Відмінності між підходами до розуміння процесу розробки комп'ютерних програм**

Зокрема, в міжнародному стандарті ISO/IEC 12207:2008 «Системи і програмна інженерія – Процеси життєвого циклу програмних засобів», в якому наведена класифікація категорій життєвого циклу комп'ютерних програм, діяльність з

розробки комп'ютерних програм можна представити у вигляді набору наступних технічних процесів та підпроцесів:

- аналіз системних вимог;
- проектування архітектури системи;
- реалізація:
  - аналізу вимог до програмних засобів;
  - проектування архітектури програмних засобів;
  - детального проектування програмних засобів;
  - конструювання програмних засобів;
  - комплексування програмних засобів;
  - кваліфікаційне тестування програмних засобів
- комплексування системи;
- кваліфікаційне тестування системи;
- інсталяція програмних засобів;

– підтримка приймання програмних засобів [3]. Таким чином, частина процесів розробки комп'ютерних програм згідно стандарту ISO/IEC 12207:2008 не може бути віднесена до стадії розробки, що визначено в МСФЗ 38 «Нематеріальні активи», внаслідок чого поняття розробки, використовуване фахівцями в сфері програмної інженерії є ширшим у порівнянні із аналогічним обліковим трактуванням.

Для підприємства одним із важливих питань, що стосується процесу бухгалтерського обліку комп'ютерних програм, є розмежування стадій їх дослідження та розробки та визначення витрат. Які можуть бути віднесені до кожної зі стадій. Це пов'язано з тим, що згідно п. 53 МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» у випадку, якщо підприємство не може відокремити стадію досліджень від стадії розробки внутрішнього проекту, спрямованого на створення нематеріального активу, підприємство враховує витрати на такий проект так, як якщо б вони були понесені тільки на стадії досліджень [1]. За таких умов всі затрати на створення комп'ютерної програми повинні бути визнані в якості витрат періоду, що не дозволяє визнавати в обліку комп'ютерні програми в якості нематеріальних активів. В свою чергу, це не дозволяє одержати переваги від капіталізації витрат на створення комп'ютерних програм, до яких відносяться:

- збільшення балансової і ринкової вартості підприємств, що забезпечуватиме виконання основної цілі створення підприємства, що функціонує в умовах ринку;
- виокремлення комп'ютерної програми як об'єкта цілеспрямованого управління, процес управління якими в умовах сьогодення в багатьох провідних компаніях світу відіграє ключову роль;
- формування інформаційної підтримки стратегічного управління підприємством шляхом виокремлення комп'ютерної програми як об'єкта стратегічного інвестування;

– виступає передумовою для видачі ліцензій та формування мережі франчайзингових фірм для подальшої дистрибуції створених комп'ютерних програм і надання супутніх послуг, пов'язаних з їх експлуатацією;

– розподіл витрат, понесених на створення комп'ютерної програми, між періодами, кількість яких залежить від встановленого строку її корисного використання, позитивно впливає на фінансовий результат звітного періоду, що в цілому забезпечує підвищення інвестиційної привабливості підприємства.

Для розмежування стадії досліджень від стадії розробок комп'ютерних програм слід враховувати особливості їх життєвого циклу, під яким слід розуміти набір етапів, взаємопов'язаних між собою, та порядок, яким визначається послідовність їх здійснення, які мають бути завершені одержанням програмного продукту.

На основі проведеного аналізу життєвого циклу створення комп'ютерних програм та враховуючи вихід в світ нових стандартів та керівництв в сфері програмної інженерії, встановлено, що у зв'язку з розвитком підходів і методик програмування з'явилися нові види витрат, які включаються до стадії розробки комп'ютерних програм, зокрема, витрати на процес її модернізації (супроводу). Запропоновано необхідність включення витрат на модернізацію (супровід) комп'ютерних програм, що здійснюються на стадії розробки, до складу її собівартості, що є одним із можливих підходів до удосконалення чинної системи критеріїв визнання внутрішньостворених комп'ютерних програм нематеріальним активом.

### ***Список літератури:***

1. Международные стандарты финансовой отчетности по состоянию на 1 января 2009 года. – Лондон: International Accounting Standards Board, 2009. – 2880 с.

2. Henderson S. Issues in Financial Accounting. 15th ed. / Scott Henderson, Graham Peirson, Kathy Herbohn, Tracy Artiach, Bryan Howieson. – Pearson Higher Education AU, 2013. – 1029 p.

3. IEEE STANDARD. 12207-2008 - Systems and software engineering - Software life cycle processes // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://standards.ieee.org/findstds/standard/12207-2008.html>