

Таблица 5. Отражение финансовой ренты в финансовой отчетности предприятия

| № п/п | Наименование строки | Код строки | Сущность раскрываемой информации |
|--|--|------------|--|
| Баланс (Отчет о финансовом состоянии) ф. № 1 | | | |
| 1 | Дебиторская задолженность по начисленным доходам | 190 | Сумма задолженности по начисленным дивидендам и процентам по вложенному депозиту |
| Отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе) ф. № 2 | | | |
| 2 | Прочие финансовые доходы | 120 | Сумма начисленных к получению дивидендов, процентов по вложенным депозитам |
| Отчет о движении денежных средств ф. № 3-н | | | |
| 3 | Полученные дивиденды | 220 | Суммы поступлений в виде дивидендов |
| 4 | Прочие поступления | 330 | Суммы поступлений процентов за размещенные депозитные вклады |

Информация о финансовой ренте в финансовой отчетности предприятия раскрывается достаточно сужено, что позволяет сохранить коммерческую тайну предприятия.

Заключение. Основными проблемными вопросами при построении системы бухгалтерского учета финансовой ренты являются: 1) признание финансовой ренты объектом бухгалтерского учета; 2) разработка организационно-методических положений бухгалтерского учета финансовой ренты.

OSADCHAYA T.S. Financial rent Accounting: problems and solutions

The study addressed the following problematic issues: the acceptance of the financial rent as an object of accounting; development of organizational and methodological theses of financial rent accounting. Formed proposals will increase the informational content of the accounting system for management personnel with the aim of managing the effectiveness of the enterprise performance.

УДК 657.421.3

Первий И.В.

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРОЦЕССА СОЗДАНИЯ КОМПЬЮТЕРНЫХ ПРОГРАММ

Введение. Для предприятия одним из важнейших вопросов, касающихся процесса бухгалтерского учета компьютерных программ, является разграничение стадий исследования и разработки, определяющее порядок признания расходов, которые могут быть отнесены к каждой из стадий. Это связано с тем, что согласно п. 53 МСФО 38 "Нематериальные активы" в случае, если предприятие не может отделить стадию исследований от стадии разработки внутреннего проекта, направленного на создание нематериального актива, предприятие учитывает расходы на такой проект так, как если бы они были понесены только на стадии исследований [1, с. 1926]. При таких условиях все расходы на создание компьютерной программы должны быть признаны в качестве расходов периода, что не позволяет признавать в учете компьютерные программы в качестве нематериальных активов. В свою очередь, это не позволяет получить все возможные преимущества от капитализации расходов на создание компьютерных программ, к которым относятся:

- увеличение балансовой и рыночной стоимости предприятия, обеспечивать выполнение основной цели создания предприятия, функционирующего в условиях рынка;
- выделение компьютерной программы как объекта целенаправленного управления, процесс управления которыми в современных условиях во многих ведущих компаниях мира играет ключевую роль;

В результате исследования доказано, что финансовая рента является объектом бухгалтерского учета, должна и может быть отражена на бухгалтерских счетах и в отчетности предприятия. Установлен порядок определения суммы финансовой ренты, при этом предложены формы первичных документов, которые могут быть применены в качестве управленческих отчетов. Приведен предложенный порядок отражения на счетах бухгалтерского учета финансовой ренты в зависимости от источников ее формирования.

Указанные предложения позволят повысить информативность системы бухгалтерского учета для управленческого персонала с целью управления эффективностью деятельности предприятия.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Бухгалтерський облік: навч. посібник / В.І. Плиса, З.П. Плиса. – К.: Каравела, 2010. – 480 с.
2. Лукашин, Ю.П. Финансовая математика: уч. пособие / Ю.П. Лукашин. – М.: МФПА, 2004. – 81 с.
3. Малыхин, В.И. Финансовая математика / В.И. Малыхин. – М.: Юнити-Дана, 2003. – 237 с.
4. Меньшиков, С. Рентабельність і рента / С. Меньшиков // Економічні стратегії. – 2004. – № 1. – С. 28–31.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99/print1332741424327845>.
6. Четьркин, Е.М. Финансовая математика: учеб. – М.: Дело, 2000. – 400 с.

Материал поступил в редакцию 22.05.15

- формирование информационной поддержки стратегического управления предприятием путем выделения компьютерной программы как объекта стратегического инвестирования;
- выступает предпосылкой для выдачи лицензий и формирования сети франчайзинговых фирм для дальнейшей дистрибуции созданных компьютерных программ и предоставления сопутствующих услуг, связанных с их эксплуатацией;
- распределение расходов, понесенных на создание компьютерной программы, между периодами, количество которых зависит от установленного срока ее полезного использования, положительно влияет на финансовый результат отчетного периода, в целом обеспечивая повышение инвестиционной привлекательности предприятия.

Для разграничения стадии исследований от стадии разработки компьютерных программ следует учитывать особенности их жизненного цикла, под которым следует понимать набор этапов, взаимосвязанных между собой, и последовательность их осуществления, которые должны быть завершены созданием программного продукта. Каждый этап жизненного цикла соответствует определенным видам работ, осуществляемых разработчиками компьютерных программ.

Первий Инна Викторовна, аспирант кафедры учета и аудита Житомирского государственного технологического университета, e-mail: perviy_inna@mail.ru.



Рис. 1. Границы жизненного цикла создания компьютерных программ

В 3-й версии документа "SWEBOK" (Software Engineering Body of Knowledge) (2014), подготовленного Комитетом по координации программной инженерии (Software Engineering Coordinating Committee) и при активном участии Компьютерного общества IEEE, жизненный цикл создания компьютерных программ включает программные процессы, которые используются для определения и преобразования программных требований к программному продукту, пригодному для поставки [5, с. 151]. Жизненный цикл разработки программного обеспечения начинается с принятия решения о начале реализации программного проекта и заканчивается получением готовой компьютерной программы, пригодной к использованию или реализации на сторону.

Несмотря на существующее многообразие моделей жизненного цикла создания компьютерных программ, отражающих последовательность этапов, выполняемых в процессе создания программного продукта, они имеют значительное количество общих характеристик, позволяет на их основе сформировать общую базовую модель создания программного обеспечения. В то же время, среди ученых отсутствует единство во взглядах относительно понимания структуры такой базовой модели.

По результатам проведенного анализа взглядов исследователей установлено, что на сегодняшний день можно выделить три основных подхода к пониманию границ жизненного цикла создания компьютерных программ (рис. 1).

Одной из основных причин существования различий в подходах ученых относительно структуры процесса разработки компьютерных программ (рис. 1) является разница в базовых международных стандартах, регулирующих данный процесс. В частности, в стандартах ISO / IEC 12207: 1995 и ISO / IEC 12207: 2008, где последний заменил предыдущий, приведенное кардинально отличное понимание процесса модернизации компьютерных программ. В частности, если в стандарте ISO / IEC 12207: 1995 такая деятельность может осуществляться только на постэксплуатационной стадии, то согласно стандарту ISO / IEC 12207: 2008, модернизация компьютерной программы может проводиться как на стадии ее разработки, так и на постэксплуатационной стадии.

Исходя из проведенного анализа жизненного цикла создания компьютерных программ, учитывая выход в свет новых стандартов и руководств в области программной инженерии, установлено, что в связи с развитием подходов и методик программирования появились новые виды расходов, включаемые в стадию разработки компьютерных программ, в частности, расходы на процесс ее модернизации (сопровождение). В то же время, на сегодня отсутствуют рекомендации о порядке их отражения в системе бухгалтерского учета.

В национальных и международных стандартах, обеспечивающих регулирование порядка бухгалтерского отражения внутренне созданных нематериальных активов, отсутствуют четкие указания о включении расходов на модернизацию (сопровождение) в состав себестоимости внутренне созданных нематериальных активов. В то же время, в данных стандартах определен момент, с которого все понесенные расходы, соответствующие установленным требованиям, должны

признаваться расходами стадии разработок. Так, согласно П(С)БУ 8 "Нематериальные активы" в трактовке понятия "разработка" отмечается, что данный этап создания нематериальных активов происходит до начала их серийного производства или использования [2], то есть все расходы, понесенные до момента выпуска и использования программного изделия могут быть отнесены в состав данного этапа.

Также в П(С)БУ 8 есть отдельные рекомендации по бухгалтерскому отражению расходов на модернизацию нематериальных активов на постэксплуатационной стадии. В п. 18 отмечается, что первоначальная стоимость нематериальных активов увеличивается на сумму расходов, связанных с усовершенствованием этих нематериальных активов, а такие расходы включаются в состав расходов отчетного периода [2].

В МСФО 38 «Нематериальные активы» в перечень расходов, включаемых в состав себестоимости нематериального актива, созданного самим предприятием (п. 66), или не включаются в нее (п. 67), не упоминается о расходах на модернизацию или сопровождение. Однако, в п. 67 отмечается, что торговые, административные и другие общие накладные расходы, кроме тех, которые могут быть отнесены непосредственно на подготовку актива к использованию, не входят в состав себестоимости нематериального актива, созданного самим предприятием [1, с. 1928]. Исходя из сущности расходов на модернизацию (сопровождение) компьютерной программы, осуществляемых на стадии разработки, основной целью осуществления которых является увеличение ее конкурентоспособности и срока ее полезного использования, можно считать, что такие расходы обеспечивают подготовку компьютерной программы до ее использования пользователями, исходя из чего целесообразно их включение в себестоимость внутренне созданных компьютерных программ, основываясь на требованиях МСФО.

Однако примеры реализации совсем противоположного подхода можно наблюдать в практической деятельности компаний, занимающихся разработкой программного обеспечения. В частности, холдинговая компания "VimpelCom", которая является владельцем торговых марок "Beeline", "Киевстар" и др., ведет учет по МСФО, и отражает все расходы на модернизацию (сопровождение) компьютерных программ в составе расходов текущего периода. В частности, в консолидированном финансовом отчете данной компании за 2014 г. [6, с. 23] отмечается, что в связи с переводом 13 млн. долларов, понесенных на техническое обслуживание программного обеспечения в Казахских подразделениях, из состава капитальных расходов к операционным расходам, произошла смена показателя EBITDA на 3%. Соответственно, расходы на модернизацию (сопровождение) компьютерных программ отражаются в отчетности компании "VimpelCom" как расходы в момент их возникновения. Исходя из проведенного анализа имеющихся в национальных и международных учетных стандартах (МСФО, GAAP US) подходов по включению расходов на модернизацию (сопровождение) компьютерных программ в состав ее себестоимости, осуществляемых на стадии ее разработки, можно сделать следующие выводы:

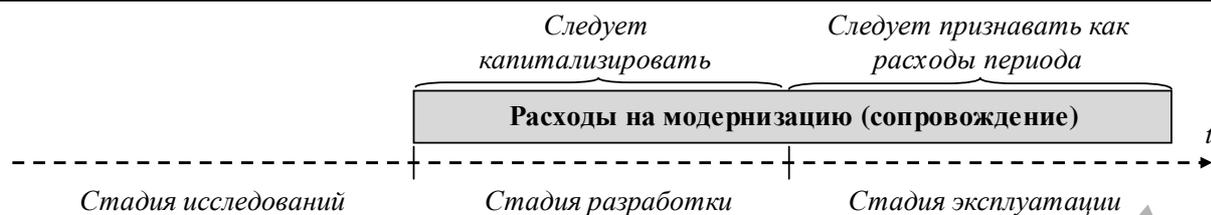


Рис. 2. Предложения по бухгалтерскому учету расходов на модернизацию (сопровождение) компьютерной программы в контексте ее жизненного цикла

- отсутствуют общие рекомендации по бухгалтерскому учету расходов на модернизацию (сопровождение) компьютерных программ;
- отсутствует запрет о невозможности учета расходов на модернизацию (сопровождение) компьютерных программ, осуществляемых на стадии разработки, что связано с отсутствием данного вида расходов в составе объектов бухгалтерского отображения;
- расходы на модернизацию (сопровождение) компьютерных программ, осуществляемых на постэксплуатационной стадии, следует отражать как расходы периода.

Важность рассмотрения данной проблемы в современных условиях актуализируется ростом доли расходов на модернизацию в составе всех расходов, которые несет предприятие в процессе создания компьютерной программы. Для обоснования целесообразности и возможности включения расходов на модернизацию (сопровождение) компьютерных программ, осуществляемых на стадии разработки, в состав ее себестоимости, необходимо проанализировать экономическую сущность данного вида расходов и определить их характерные особенности, как одного из объектов бухгалтерского наблюдения.

Общий подход к пониманию сущности модернизации (сопровождения) компьютерных программ раскрыт в стандарте ISO / IEC 14764: 2006 "Разработка программного обеспечения. Процессы жизненного цикла программного обеспечения. Сопровождение". Согласно данному стандарту сопровождение компьютерных программ является всей совокупностью действий, необходимых для обеспечения экономически эффективной поддержки системы программного обеспечения. Такие мероприятия проводятся на стадиях перед поставкой и после поставки. Действия перед поставкой включают планирование операций после поставки, возможности поддержки и материально-технического обеспечения. Деятельность после поставки включает модификацию программного обеспечения, обучение и функционирование "стола справок" [3, с. 4]. Такой двухэтапный подход, реализованный в стандарте ISO / IEC 14764: 2006, сегодня не поддерживается всеми исследователями, занимающимися исследованиями экономической проблематики в сфере программной инженерии. Значительное количество ученых отмечает возможность осуществления модернизации (сопровождения) компьютерных программ только после их ввода в эксплуатацию, а отдельные ученые выделяют три возможных фазы реализации. Так, по мнению М. Пяттени существует три основные фазы модернизации (сопровождения) компьютерных программ: предрезервационная фаза; фаза перехода; послерезервационная фаза [4, с. 45]. В то же время, применение такого трехэтапного подхода также предусматривает возможность проведения модернизации компьютерных программ на стадии их разработки. Ее осуществление может проводиться как программистами, которые непосредственно занимаются разработкой компьютерных программ, так и отдельными субъектами, занимающихся предоставлением услуг по техническому обслуживанию (сопровождению) компьютерных программ после их внедрения.

Комплекс мер по модернизации (сопровождения) компьютерных программ на стадии разработки имеет подготовительный характер, для того чтобы обеспечить более эффективное протекание данного процесса на послерезервационной стадии. Причинами ее осуществления является необходимость корректировки процесса разработки компьютерных программ таким образом, чтобы способствовать улучшению их возможности дальнейшей модернизации (сопровождения) в процессе эксплуатации.

Основными функциями субъектов, отвечающих за осуществление модернизации (сопровождение) на стадии разработки компьютерной программы являются:

- составление плана поддержки ее материально-технического обеспечения;
- составление плана для передачи знаний;
- установление уровня его ремонтпригодности;

поддержка процесса планирования для перехода компьютерной программы от разработки к модернизации [3, с. 27]. Выделение вышеприведенных функций обосновывается тем, что большинство проблем, касающихся процесса модернизации (сопровождения) компьютерных программ, связаны с существованием недостатков и неточностей в процессе их разработки, а потому эффективность процесса модернизации (сопровождения) в значительной степени зависит от того, какие необходимые действия осуществляются или не осуществляются на стадии разработки. Вследствие этого основной задачей данной стадии модернизации (сопровождения) является обеспечение ремонтпригодности – способности компьютерной программы быть усовершенствованной, модернизированной и возможности обеспечить эффективное сопровождение на стадии ее эксплуатации. Чем лучше будет уровень ремонтпригодности, тем легче и менее затратным будет обслуживание компьютерной программы, тем меньше расходов будет понесено предприятием для устранения возможных недостатков функционирования и на адаптацию компьютерной программы к изменениям внешней среды в будущем.

Анализ экономической сущности расходов на модернизацию (сопровождение) компьютерных программ, осуществляемых на стадии исследования, позволяет установить, что такие расходы обеспечивают подготовку компьютерной программы до ее использования пользователями, поскольку они:

- выступают одной из предпосылок для реализации процесса разработки компьютерной программы, обеспечивающей удовлетворение растущих потребностей пользователей;
- уменьшают расходы на модернизацию (сопровождение) компьютерной программы на постэксплуатационной стадии;
- повышают общую эффективность дальнейшей эксплуатации компьютерной программы на предприятии.

Исходя из вышеприведенного, целесообразной является капитализация таких расходов, то есть, их включение в состав себестоимости внутренней созданной компьютерной программы (рис. 2).

При этом следует обязательно учитывать, что порядок разграничения стадии исследований и разработок, а также набор расходов, включаемых в каждую из стадий, в том числе и во время доэксплуатационной модернизации (сопровождения), зависят от того, с какой целью разрабатывается компьютерная программа, для собственных целей или для реализации на сторону. В частности, для программ, которые разрабатываются на предприятии нужно формировать общую политику тиражирования и дальнейшего сопровождения компьютерной программы, которая должна начинаться еще на стадии ее разработки. Осуществление расходов на реализацию таких мероприятий, как правило, проводят разработчики массовых компьютерных программ, ориентированных на широкий круг потребителей, например, разработчики бухгалтерских информационных систем. Поэтому расходы на модернизацию (сопровождение) на стадии разработки следует капитализировать только для предприятий, которые создают компьютерные программы для реализации на сторону.

Заключение. Развитие практики создания компьютерных программ выдвигает новые требования к процессу бухгалтерского отражения и капитализации расходов, осуществляемых в рамках данного процесса. Проанализировав особенности существующих моделей жизненного цикла процесса создания компьютерных программ было выявлено, что во многих из них в состав стадии разработки включается проведение модернизации компьютерных программ, что противоречит существующей методике капитализации расходов, реализованной в МСФО и национальных П(С)БУ. Расходы на модернизацию (сопровождение) компьютерных программ на стадии разработки осуществляются с целью обеспечения более эффективного протекания данного процесса на послереализационной стадии. Исходя из экономических преимуществ осуществления расходов на модернизацию (сопровождение), осуществляемых на стадии исследования, предложено осуществлять их капитализацию, то есть, включать в состав себестоимости внутренне созданных компьютерных программ, которые являются одним из видов нематериальных активов предприятия.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Международные стандарты финансовой отчетности по состоянию на 1 января 2009 года. – Лондон: International Accounting Standards Board, 2009. – 2880 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” із змінами і доповненнями від 25.09.2009 року № 1125.
3. ISO/IEC 14764:2006 Software Engineering – Software Life Cycle Processes – Maintenance. – Geneva: ISO, IEC 2006. – 44 p.
4. Piattini M. Advances in software maintenance management: technologies and solutions: technologies and solutions / Piattini Mario. – London: Idea Group Inc (IGI), 2002. – 314 p.
5. SWEBOK. Guide to the Software Engineering Body of Knowledge. Version 3.0 / Edited by Pierre Bourque, Richard E. Fairley. – IEEE, 2014. – 335 p.
6. VIMPELCOM reports 4Q1 4 AND FY14 results. – 42 p. // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.vimpelcom.com/Investor-relations/Reports--results/Annual-reports>.

Материал поступил в редакцию 25.05.15

PERVIY I.V. Accounting development of software creation process

Benefits from the capitalization of software costs have been analyzed. The boundaries of the life cycle of computer programs creation have been allocated. To carry out capitalization of maintenance costs of internally developed computer programs have been proposed.