



ИДЕНТИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ИТ-КОМПАНИЙ

Панков Д. А.

д.э.н., профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства УО «Белорусский государственный экономический университет»

Лещик Н. П.

магистр экономических наук, аспирант, ассистент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства УО «Белорусский государственный экономический университет»

- А** В статье изучены проблемы идентификации доходов и финансовых результатов ИТ-компаний, основные подходы к отражению выручки как на международном уровне, так и в соответствии с требованиями нормативных документов Республики Беларусь. Описаны предлагаемые подходы к отражению выручки от реализации продуктов и услуг ИТ-компаниями. В статье приведена авторская методика взаимоувязки доходов и расходов ИТ-компаний от реализации продуктов и определения финансового результата.
- К** Доходы, финансовые результаты, ИТ-компания, признание выручки, международные стандарты, учет программного обеспечения, онлайн-продукт.

ИДЕНТИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ІТ-КОМПАНІЙ

Панков Д.А.,

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в галузях народного господарства ЗО «Білоруський державний економічний університет»

Лещик Н.П.,

магістр економічних наук, аспірант, асистент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в галузях народного господарства ЗО «Білоруський державний економічний університет»

- А** У статті вивчені проблеми ідентифікації доходів і фінансових результатів ІТ-компаній, основні підходи до відображення виручки як на міжнародному рівні, так відповідно до вимог нормативних документів Республіки Білорусь. Описані підходи до відображення виручки від реалізації продуктів і послуг ІТ-компаніями. У статті наведена авторська методика взаємоув'язки доходів і витрат ІТ-компаній від реалізації продуктів і визначення фінансового результату.
- К** Доходи, фінансові результати, ІТ-компанії, визнання виручки, міжнародні стандарти, облік програмного забезпечення, онлайн-продукт.

IDENTIFICATION OF REVENUE AND FINANCIAL RESULTS OF IT-COMPANIES

Pankov D.A.,

Doctor of Economics, Professor, the Head of the Department of Accounting, Analyses And Audit in Branches of National Economy IE "Belarus State Economic University"

Leshchik N.P.,

Master in Economics, PhD Student, Assistant of the Department of Accounting, Analyses And Audit in Branches of National Economy IE "Belarus State Economic University"

- A** The article reveals the problem of identifying the revenue and financial results of IT-companies, the main approaches to the revenue recognition, both at international level and in accordance with the requirements of normative documents of the Republic of Belarus. The proposed approaches to the revenue recognition from the sale of products and services of IT-companies were described. The article contains the author's technique of mutual coordination of income and expenses of IT-companies when selling products and determination of the financial result.
- K** Revenues, financial results, IT-company, revenue recognition, international standards, accounting of software, online product.

Введение

Одним из существенных вопросов в деятельности любой компании является идентификация доходов, расходов и определение финансовых результатов деятельности. Для корректного определения доходов и расходов необходимо учитывать специфику продуктов и услуг, создаваемых

ИТ-компаниями. В качестве основных особенностей можно перечислить:

- преимущественно нематериальная форма результата, но передаваемая на материальном носителе или посредством средств связи;
- в процессе создания на определенных этапах могут возникать прототипы-полуфабрикаты, имеющие самостоятельное значение;

- способы реализации и соответствующий экономический эффект многовариантны в зависимости от объемов передаваемых прав и организации процесса реализации;
- многие продукты могут быть многократно тиражированы или масштабированы с минимальными затратами.

Можно выделить следующие характерные типы продуктов и услуг по организационно-коммерческой составляющей:

- 1) единичные проекты-заказы, реализуемые одному потребителю;
- 2) продукты, единовременно создаваемые и многократно реализуемые многим потребителям;
- 3) услуги по разработке продукта для определенного заказчика;
- 4) прочие IT-услуги.

Первый тип наиболее схож с производством любых других продуктов, имеющим индивидуальный характер. Различия заключаются в том, что реализуемый продукт, как правило, не имеет материальной формы, и реализации подлежит некий объем имущественных прав. Объем передаваемых прав может быть различным, в зависимости от условий заключенного договора. Так, может быть продан продукт с правом пользования, а может быть передан продукт с правом его доработки либо изменения. Это, однако, сказывается больше на стоимости сделки, нежели на подходах к признанию выручки. Следует также отметить, что реализовав продукт, компания не лишается знаний о новейших идеях и технологиях, использованных при создании продукта, опыта сотрудников в предметной области. Такой же подход к признанию выручки применяется и при доработке отдельных продуктов для индивидуальных заказчиков.

Продукты, единовременно создаваемые и передаваемые многим потребителям, реализуются часто посредством продажи лицензий на использование программного обеспечения (например, бухгалтерское программное обеспечение фирмы 1С, операционные системы семейства Windows корпорации Microsoft, антивирусное программное обеспечение и т.д.), предоставления прав другим дистрибьюторам на распространение программного обеспечения с получением роялти, предоставления доступа к онлайн-продуктам (например, доступ к игровым приложениям, как Battlefield, к приложениям для ведения бухгалтерии, обработки фото и др.). В этом случае возникает сложность с соотношением расходов на продукт и доходов от его реализации. Как отмечалось ранее, жизненный цикл таких продуктов характеризуется четким выделением инвестиционной стадии и стадии реализации.

При этом большая часть затрат сконцентрирована на инвестиционной стадии, а доходы имеют место только на стадии реализации. Величина доходов и длительность реализации (количество сделок) существенно зависят от новизны и востребованности продукта и технологий в нем заложенных, наличия или выхода на рынок аналогичных или новых продуктов и, соответственно, спроса и научно-технического прогресса. При этом представляется достаточно сложным определить длительность реализации (как с позиции времени, так и с позиции количества реализованных экземпляров). Таким образом, сложно представить разумную основу для распределения затрат на создание продукта между реализуемыми экземплярами и соотносить затраты с доходом.

Третий тип – услуги по разработке продукта для определенного заказчика – весьма схож с первым. Его выделение связано с тем, что оформление взаимоотношений производится иной юридической формой договора. В практике IT-компаний данный вид сотрудничества весьма распространен, а в Республике Беларусь является преобладающим в виду простоты оформления, учета и организационных аспектов. Данный тип используют так называемые аутсорсинговые компании. При этом в отличие от первого типа все права на разрабатываемый продукт принадлежат компании-заказчику.

К прочим IT-услугам можно отнести сопровождение реализованного продукта, предоставление услуг хостинга, предоставление доменных имен и др.

Постановка задачи

Многообразие вариантов реализации продуктов и услуг, создаваемых IT-компаниями, требует выработки отдельных подходов к идентификации доходов и финансовых результатов для каждого варианта.

В Республике Беларусь отражение доходов и расходов регламентируется Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102, с изменениями и дополнениями (далее – Инструкция №102). Инструкция №102 не дает организациям подробного руководства по порядку соотношения расходов с доходами соответствующего периода. Более того, часть затрат, непосредственно связанных с созданием продукта в соответствии с требованиями нормативных документов Республики Беларусь и международными подходами, отражается в качестве расходов

периода на инвестиционной стадии задолго до момента получения доходов от данного продукта.

Кроме Инструкции №102 при признании выручки следует также руководствоваться Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 г. № 57-3, Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.06.2011 г. № 50, и другими нормативными актами. Признание доходов и расходов для целей налогообложения может отличаться от требований признания для бухгалтерского учета и регулируется, прежде всего, Налоговым кодексом Республики Беларусь.

В комплексе международных стандартов финансовой отчетности признание доходов и финансовых результатов регулируется стандартом МСФО (IAS) 18 «Выручка» и «Концептуальными основами финансовой отчетности». В качестве ориентира по признанию выручки в долгосрочных договорах может быть использован стандарт МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство».

Стандартом МСФО (IAS) 18 «Выручка» предусмотрено, что выручка от продажи товаров должна признаваться, если удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

- a) предприятие передало покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары;
- b) предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;
- c) сумма выручки может быть надежно оценена;
- d) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;
- e) понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить.

Выручка и расходы, относящиеся к одной и той же операции или какому-либо событию, признаются одновременно; этот процесс обычно называется увязкой доходов и расходов [1].

Таким образом, критерии признания выручки в МСФО и в соответствии с требованиями нормативных актов Республики Беларусь сходны. МСФО также не дает руководства по согласованию расходов и доходов, относящихся к одной операции, однако требует их увязки.

Более подробные указания с учетом специфики отрасли можно найти в стандартах US GAAP, в частности SOP 97-2 «Software Revenue Recognition» (Признание выручки от программного

обеспечения). В данном документе приводятся общие условия признания выручки от реализации программного обеспечения:

- a) убедительное доказательство того, что соглашение о продаже совершено между сторонами (существует);
- b) доставка (передача) программного обеспечения произведена;
- c) сумма выручки зафиксирована или может быть иным способом достоверно определена;
- d) получение дохода имеет высокую степень вероятности [2].

Также рассматриваются специфичные вопросы, такие как признание выручки по многокомпонентным соглашениям (когда реализуется комплекс продуктов или услуг), определение момента признания выручки, определение момента доставки программного обеспечения (в том числе взаимоотношения при реализации через агента и влияние передачи «ключей доступа» на факт передачи), принципы подтверждения, что соглашение о продаже совершено между сторонами, факторы, влияющие на определение выручки по договору, и др.

Тем не менее, даже наличие этого документа предполагает значительную вариантность в признании дохода и соотношении его с расходами для определения финансового результата. Поэтому в практике IT-компаний сталкиваются с рядом вопросов в отношении признания доходов и расходов по своей деятельности. Анализ литературных источников показал, что систематизированные труды по исследуемому вопросу отсутствуют и опираться можно лишь на отдельные статьи и практику компаний отрасли.

В связи с этим видится необходимым рассмотреть основные схемы отражения выручки от реализации продуктов и услуг IT-компаниями, а также предложить механизм взаимной увязки доходов и расходов в отчетном периоде.

Целью статьи является обобщение на основе международного опыта требований нормативных актов Республики Беларусь и практики компаний отрасли принципов отражения выручки от реализации IT-продуктов, а также представление авторской методики взаимоувязки доходов и расходов IT-компаний от реализации продуктов и определения финансового результата.

Результаты исследования

Наиболее простым является *предоставление услуг по разработке продукта для определенного заказчика* и прочих IT-услуг. Расходы по предоставлению услуг, как правило, могут быть достоверно оценены. Момент реализации определяется

по степени завершенности сделки. Так, в зависимости от заключенного договора и технологии в процессе оказания услуг могут быть выделены отдельные этапы. В практике оказания услуг по разработке продукта для определенного заказчика этапы характеризуются наличием требований (атрибутов, характеристик) к создаваемому продукту, которым он должен удовлетворять. Стоимость этапов заранее согласуется и подлежит изменению лишь в определенных случаях (например, существенное изменение требований к продукту, влекущее дополнительные затраты, или выявление в процессе разработки обстоятельств, которые существенно влияют на затраты или возможность исполнения проекта). В республике Беларусь сделки по оказанию услуг подлежат оформлению в письменной форме, поэтому во исполнение данного требования и во избежание недоразумений принятие заказчиком этапа создания продукта оформляется, как правило, актом оказанных услуг (выполненных работ). Момент реализации определяется датой подписания акта. Выручка и затраты, относящиеся к этапу, признаются на момент реализации. Услуги по разработке продукта для определенного заказчика могут предоставляться и в формате реализации определенного количества часов работы специалистов (программистов, дизайнеров и т.д.) аутсорсинговой компании. В этом случае в договоре с заказчиком определяется стоимость часа работы того или иного специалиста. Объем услуг определяется за условленный период (как правило, месяц), путем подсчета отработанных человеко-часов специалистов. Выручка признается на регулярной основе по окончании условленного периода.

Предоставление прочих услуг может характеризоваться натуральными показателями в зависимости от вида услуг. В настоящее время широкое распространение получили так называемые «облачные технологии» (от англ. cloud computing – облачная обработка данных). Эта технология предполагает, что компьютерные ресурсы и мощности предоставляются пользователю как интернет-сервис. В отношении данных технологий применяется также термин SAAS – от английского software-as-a-service. В данном случае пользователь может размещать данные посредством доступа в Интернет на оборудовании исполнителя, пользоваться средствами обработки и хранения информации (в том числе специализированными программами), предоставляемыми исполнителем. Предоставление подобных услуг зачастую характеризуется объемом хранимой пользователем информации, периодом предоставления услуг, количеством обрабатываемых

запросов или другими количественными показателями. При наличии количественных показателей, стоимость услуг устанавливается на единицу показателя. Признание выручки и соответствующих расходов осуществляется на регулярной основе (например, ежемесячно), исходя из подсчитанного объема предоставленных сервисов. В случае предоставления сервиса на определенный срок выручка признается равномерно на протяжении указанного срока.

Более сложные механизмы могут иметь место при реализации собственных продуктов IT-компаниями. Реализация продукта сопряжена с передачей прав на интеллектуальную собственность. Передача имущественных прав (вне зависимости от их объема и содержания) на IT-продукты оформляется чаще всего лицензионными соглашениями.

При реализации единичного проекта-заказа одному потребителю (заказчику) можно предложить следующий порядок отражения доходов. Если объем передаваемых прав позволяет лишь использовать продукт для собственного потребления, а продукт передается в готовом для использования виде и не требует его доработки, установки или сопровождения, то:

- 1) затраты на создание продукта и его реализацию, как правило, надежно определены;
- 2) подписание лицензионного соглашения подтверждает передачу определенного объема прав на продукт;
- 3) сумма выручки надежно определена и фиксируется в соглашении;
- 4) требуется подтверждение факта получения и возможности использования продукта заказчиком;
- 5) передача продукта не имеет возвратного характера (кроме случаев стандартной гарантии).

Факт получения и возможности использования может быть подтвержден:

- при передаче продукта на материальном носителе (так называемый «коробочный продукт») – фактом передачи носителя с продуктом (в Республике Беларусь может быть оформлено актом передачи или накладной);
- при передаче посредством средств связи (в том числе с помощью Интернета) – фактом отправки через средства связи, фактом скачивания программного обеспечения на оборудование заказчика или письменным подтверждением заказчика о получении продукта.

Затраты по созданию и реализации продукта признаются расходами в том периоде, в котором признана выручка от реализации.

В случае необходимости услуг по установке продукта на оборудование заказчика выручка признается после факта установки (что при необходимости может быть письменно подтверждено актом, подписанным заказчиком).

При необходимости доработки продукта, реализуемого одному потребителю, под его потребности целесообразно сначала произвести доработку, включить затраты по ней в стоимость продукта и реализовать его пригодным к использованию.

Если компания оказывает услуги по сопровождению продукта (актуализации данных, консультирования по использованию и др.), то целесообразно делать это в рамках разных договоров или в комплексном соглашении выделить отдельно обслуживание от самого продукта. Поскольку обслуживание предоставляется на определенный период, то выручку от оказания услуг по сопровождению продукта целесообразно отражать равномерно на протяжении периода сопровождения. Также равномерно следует признавать и расходы, понесенные на сопровождение продукта. В случае выделения в многокомпонентном соглашении стоимости реализации продукта и услуг по его сопровождению признание выручки и соответствующих расходов необходимо производить раздельно по компонентам соглашения. Выделение стоимости услуг по сопровождению может быть произведено и по остаточному принципу, если известна стоимость других компонентов соглашения. В случае же, если нет возможности выделить стоимость сопровождения из комплексного соглашения, выручку следует признавать равномерно до окончания срока сопровождения или до момента выделения компонентов соглашения. Последнее положение основывается на подходах к отражению многокомпонентных договоров, закрепленных в стандартах US GAAP, в частности SOP 97-2.

Если же объем передаваемых прав позволяет заказчику производить видоизменение продукта с последующей продажей или его тиражирование, то соглашением определяется, как правило, количество копий тиража или новых продуктов, которые могут быть созданы на основе исходного. Если соглашением предполагается единоразовая выплата всего вознаграждения, то целесообразно признавать выручки и расходы при передаче продукта заказчику. При этом следует использовать подходы, описанные для реализации продукта единичному заказчику с правами использования для собственного потребления. Пределы тиражирования используются лишь для защиты прав на интеллектуальную собственность. Если соглашением предполагается регулярная выплата вознаграждения,

исходя из количества выпущенных копий или других параметров, то данный договор по форме представляет собой договор-роялти. Общая сумма выручки определена в виду ограничения использования продукта. Поэтому выручка и пропорциональная ей часть затрат на создание продукта признаются на регулярной основе, исходя из условий получения роялти (например, ежемесячно, исходя из количества реализованных копий и т.д.). В таком соглашении целесообразно предусмотреть период, на протяжении которого продукт будет использоваться. В случае если период истекает, соглашение о его продлении не заключено, а заказчик не воспользовался правом использовать продукт в предусмотренном объеме (не создал новый продукт, не реализовал полное количество копий и т.д.), то выручка и соответствующие затраты признаются по окончании периода в оставшейся сумме.

Реализация единойжды созданного продукта многократно широкому кругу лиц сопряжена с вопросами признания доходов и согласования их с понесенными расходами. При стандартном процессе производства одинаковый процесс повторяется при создании каждой копии продукта. Затраты на создание каждой копии продукта значительны и приблизительно равны между собой, доля прямых затрат существенна. Прослеживается зависимость: чем больше копий продукта, тем больше затраты. При создании IT-продукта и его тиражировании четко прослеживаются две стадии: 1) непосредственно создание продукта и 2) тиражирование продукта. Затраты на создание очень существенны и не зависят, как правило, от количества продаваемых в последующем копий. Тиражирование продукта ввиду его нематериальной формы осуществляется с несопоставимо малыми затратами по сравнению с затратами на создание, а в некоторых случаях и без дополнительных затрат (например, доступ к продукту путем сети Интернет). Достаточно затруднительно заранее определить количество копий, которые будут реализованы. Следовательно, нет возможности с достаточной достоверностью определить общую сумму выручки от реализации всех копий продукта, а также обоснованно распределить затраты на создание между копиями. Также существует несколько вариантов реализации единойжды созданного продукта многократно широкому кругу лиц. Рассмотрим их отдельно.

При реализации прав на продукт дистрибьюторам (например, компоненты PC продаются пользователям дистрибьюторами или разработчики передают свои игры социальным сетям, которые распространяют их через свои серверы и т.д.)

последние, как правило, выплачивают создателю продукта роялти. Схема признания выручки при выплате роялти была описана выше. Ключевым является то, что выручка признается сообразно принципам поступления роялти, установленным соглашением с дистрибьютором на протяжении всего срока соглашения. Однако в связи с тем, что общий объем реализации не определен (как правило, отсутствует предел тиража), нет возможности на разумной основе отнести расходы соответственно доходам.

При реализации продуктов на материальных носителях конечным пользователям (реализация «коробочных продуктов») принцип отражения выручки соответствует аналогичному, описанному для реализации единичному пользователю. В то же время, как и для всех многократно реализуемых продуктов, отсутствует разумная основа отнесения расходов соответственно доходам.

Также, в случае реализации одного продукта многим пользователям, может возникать необходимость существенной дополнительной доработки под требования конкретного пользователя или настройки продукта. В этом случае следует либо оформить доработку как отдельный договор (создания продукта или оказания услуг) или элемент многокомпонентного договора. Правила отражения многокомпонентных договоров рассмотрены выше.

В настоящее время широко распространена *реализация онлайн-игр и других онлайн-приложений*. В данном случае компания-разработчик создает продукт и размещает его на своем оборудовании или находящемся в пользовании оборудовании и предоставляет доступ к использованию продукта посредством сети Интернет. Реализация может производиться как пользователю напрямую, так и посредством специальных торговых интернет-площадок (например, Google Play, App Store и др.). В случае реализации разработчиком он принимает на себя вопросы учета доступа пользователей к приложениям, их оплаты, рекламы и другие, связанные с реализацией. При реализации посредством интернет-площадок компания-разработчик передает часть функций, связанных с реализацией, площадке-посреднику за определенное вознаграждение. Так как реализация онлайн предполагает большое количество сделок малой стоимости, то для отслеживания взаимоотношений с пользователями применяются так называемые биллинговые системы (от англ. billing – выставление счетов) или автоматизированные системы расчетов. Такие системы являются объективной необходимостью и имеются практически у всех интернет-площадок. Так как торговля через Интернет имеет международный характер, то

в ряде случаев используется виртуальная валюта. Такая валюта может быть установлена как в приложении, к которому пользователь получает доступ (например, в игре), так и площадкой в целом. Наличие виртуальной валюты позволяет ввести равную меру стоимости для различных пользователей. Приобретение виртуальной валюты осуществляется по курсам, устанавливаемым компанией-продавцом, и может происходить независимо от использования непосредственного IT-продукта. Таким образом, приобретение виртуальной валюты не подтверждает приобретения продукта или услуги и не соответствует критериям признания выручки. Получение выручки связано с использованием виртуальной валюты непосредственно для оплаты доступа к приложению или других продуктов.

Реализация права доступа к онлайн-продукту может производиться простым предоставлением доступа (без ограничения периода пользования в пределах разумных обстоятельств) или посредством «подписки» (предоставление доступа на определенный срок или определенного количества доступов или на определенное количество операций и т.д.). От подхода к предоставлению прав доступа зависит определение момента реализации. При простом предоставлении доступа некоторые специалисты исходят из определения срока жизни продукта. В этом случае выручка признается равномерно в течение ожидаемого срока использования, так как за продавцом остается обязанность на протяжении этого срока поддерживать продукт в работоспособном и актуальном состоянии [3, с. 25]. Однако часто срок жизни продукта определить можно лишь с небольшой долей уверенности. Авторы же считают, что если расчет срока жизни продукта сопряжен с рядом неопределенностей и затруднен, то моментом реализации является факт предоставления права доступа и выручка в этом случае должна быть признана немедленно. При реализации посредством подписки выручку целесообразно признавать равномерно в течение периода подписки или периодически (например, ежемесячно), исходя из потребленного объема по количественным показателям (если подписка основывается на них).

Кроме реализации доступа к самим приложениям, в онлайн-играх распространено *предоставление игровых предметов длительного использования и расходных*. Предметы могут быть получены пользователем как путем выполнения игровых действий (и служат целям привлечения игроков), так и приобретены за плату. Подходы к отражению игровых предметов в практике IT-компаний достаточно подробно изложены в статье Острейко Е. В. [3, с. 26].

В случае приобретения за плату возникает необходимость отражения выручки. Если срок действия игровых предметов длительного использования ограничен лишь рамками существования игры, то выручка от его реализации должна признаваться на той же основе, что и предоставление доступа к игре. При приобретении расходоуемых игровых предметов их оплата не является фактом их использования и как выручка не признается. Доход же отражается в момент расходования предмета (единообразно или в процентах, исходя из объема расходования, в зависимости от возможностей приложения и характеристики предмета). Однако вопрос соотношения расходов с доходами и определения финансового результата остается неразрешенным и для этих вариантов реализации.

Учитывая общность проблемы сопоставимости доходов и расходов при реализации единойжды созданного продукта многократно широкому кругу лиц, видится целесообразным поиск и единого подхода к решению данного вопроса. Анализ международных подходов и требований нормативных документов Республики Беларусь, а также литературных источников по данному вопросу показал, что отсутствуют какие-либо предложения и подходы к решению вопроса. Данная проблема рассматривалась автором также в статье «Особенности идентификации доходов и финансовых результатов IT-компаний» [4] и обсуждалась на международных конференциях. Концептуальные основы финансовой отчетности содержат лишь указание, что «если экономические выгоды ожидаются на протяжении нескольких отчетных периодов, а связь с доходами может быть установлена лишь приблизительно или косвенно, расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основании процедур систематического и рационального распределения» [5].

Жизненный цикл IT-продуктов предполагает сначала инвестирование средств, потом процесс возмещения понесенных затрат и затем получение прибыли. Исходя из необходимости отражения реального жизненного цикла IT-продукта, авторы предлагают следующую схему увязки расходов и доходов, связанных с созданием и реализацией единойжды созданного продукта многократно широкому кругу лиц:

1) затраты по созданию продукта до момента его выхода на рынок капитализируются;

2) с момента начала реализации затраты, связанные с корректировкой, сопровождением и реализацией продукта в полной сумме, относятся на расходы периода;

3) с момента начала реализации капитализированные затраты на создание продукта признаются

расходами в сумме, равной сумме признанного в отчетном периоде дохода (выручки), за минусом затрат, указанных в п. 2, до того момента, когда все капитализированные затраты на создание продукта не будут покрыты поступающими доходами (прибыль в этом периоде признается равной нулю или отражается убыток, если расходы на сопровождение превышают выручку);

4) с момента, когда все капитализированные затраты покрыты полученными доходами, их отнесение на расходы периода прекращается, затраты, связанные с корректировкой, сопровождением и реализацией продукта в полной сумме относятся на расходы периода, отражается сумма прибыли (убытка) как разница между выручкой и признанными расходами.

Выводы

Таким образом, на основе мирового опыта и с учетом требований законодательства Республики Беларусь авторами описан предлагаемый порядок отражения выручки от реализации продуктов и услуг IT-компаниями для различных типов продуктов и вариантов их реализации, применимый как в Республике Беларусь, так и в международной практике. При признании выручки от реализации продуктов и услуг IT-компаниям следует руководствоваться положениями Международных стандартов финансовой отчетности (в частности IAS 18 «Выручка», IAS 11 «Договоры на строительство»), учетными принципами US GAAP (в частности SOP 97-2 «Software Revenue Recognition»), а также требованиями нормативных документов страны нахождения.

Порядок признания выручки зависит от типов продуктов и вариантов их реализации и должен определяться для каждого варианта индивидуально. Авторами предлагается при реализации услуг, оказываемых в течение промежутка времени, признавать выручку на равномерной основе. При реализации IT-продукта с правом его видоизменения и последующей продажи или его тиражирования предлагается выручку и пропорциональную ей часть затрат на создание продукта признавать на регулярной основе из количества реализованных копий. В таком соглашении целесообразно предусмотреть период, на протяжении которого продукт будет использоваться. В случае если период истекает, соглашение о его продлении не заключено, а заказчик не воспользовался правом использовать продукт в предусмотренном объеме (не создал новый продукт, не реализовал полное количество копий и т.д.), то выручка и соответствующие затраты признаются по окончании периода в оставшейся сумме.

Реализация единойжды созданного продукта многократно широкому кругу лиц сопряжена с вопросами признания доходов и согласования их с понесенными расходами. Основной проблемой является отсутствие возможности с достаточной достоверностью определить общую сумму выручки от реализации всех копий продукта, а также обоснованно распределить затраты на создание между копиями. Международные стандарты

указывают на необходимость взаимной увязки доходов и расходов по отчетным периодам, но не дают руководства в том, как это сделать. Для решения этой проблемы авторами предложен механизм обоснованной взаимной увязки доходов и расходов при реализации продуктов и услуг ИТ-компаниями, который заключается в последовательном признании расходов частями в пределах признаваемых доходов до полного их погашения.

1. *Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка»* [Электронный ресурс] // DiplFR.info. – Режим доступа: http://dipifr.info/lib_files/standards/rus2012/ias18.pdf. – Дата доступа: 15.10.2014.
2. *Statement of Position 97-2 «Software Revenue Recognition»* [Electronic resource] // Financial Accounting Standards Board (FASB). – Mode of access: <http://www.fasb.org>. – Date of access: 20.02.2014.
3. *Остренко Е. В. Учет выручки софтверными компаниями* / Е. В. Остренко // Бухгалтерский учет. – 2014. – №9. – С. 19–27.
4. *Лещик Н. П. Особенности идентификации доходов и финансовых ре-*

- зультатов ИТ-компаний / Н. П. Лещик // Экономика глазами молодых: материалы VI Междунар. экономического форума молодых ученых (Минск, 21–23 июня 2013 г.) / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г. А. Короленок [и др.]. — БГАТУ, Минск, 2013. – С. 42–44.
5. *Концептуальные основы финансовой отчетности* [Электронный ресурс] // IFRS Foundation / Министерство финансов Российской Федерации. – Режим доступа: http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf. – Дата доступа: 20.04.2015

1. *International Accounting Standard (IAS) 18 «Revenue»* [Electronic resource] // DiplFR.info. – Mode of access: http://dipifr.info/lib_files/standards/rus2012/ias18.pdf. – Date of access: 10.15.2014.
2. *Statement of Position 97-2 «Software Revenue Recognition»* [Electronic resource] // Financial Accounting Standards Board (FASB). – Mode of access: <http://www.fasb.org>. – Date of access: 20.02.2014.
3. *Ostrenko, E.V. Software companies revenue accounting* / E.V. Ostrenko // Accounting. – 2014. – №9. – P. 19-27.
4. *Leshchik, N.P. Features of identification of income and financial results of*

- IT-companies / N.P. Leshchik // Economy through the eyes of the young: the VI Intern. Economic Forum of Young Scientists (Minsk, June 21-23, 2013) / Belarus. state. ehkon. Univ; Editorial Board .: GA Korolenok [et al.]. – BSATU, Minsk, 2013. – P. 42 – 44.
5. *Conceptual bases of financial reporting* [Electronic resource] // IFRS Foundation / Ministry of Finance of the Russian Federation. – Mode of access: http://minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt_bez_predisloviya_-_kopiya.pdf. – Date of access: 04.20.2015

Дата подачи рукописи: 13.08.2015 г.