

ВИТРАТИ НА СТВОРЕННЯ КОМП'ЮТЕРНИХ ПРОГРАМ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ: СУТНІСТЬ І КЛАСИФІКАЦІЯ

(Представлено д.е.н., проф. Легенчуком С.Ф.)

Визначено причини необхідності розробки облікової класифікації витрат на створення комп'ютерних програм. Проаналізовано особливості розвитку ринку ІТ-послуг в Україні та його подальші перспективи. Визначено і об'єднано причини необхідності надання користувачам інформації про витрати на створення комп'ютерних програм. Розроблено та об'єднано комплексну класифікацію витрат, що виникають у процесі створення комп'ютерних програм на основі виділення шести ознак (за стадією створення комп'ютерної програми; за здатністю віднесення на конкретну комп'ютерну програму; за зв'язком витрат зі створюваною комп'ютерною програмою; за постійністю; за елементами витрат; за ланцюжками створення вартості). Виокремлено інформаційні передумови для забезпечення ефективності стратегічного управління процесом створення комп'ютерних програм на основі класифікації витрат за ланцюжками створення вартості. Об'єднано значення розробленої комплексної класифікації витрат на створення комп'ютерних програм у бухгалтерському обліку.

Ключові слова: нематеріальний актив; комп'ютерна програма; витрати на дослідження та розробки; витрати на створення комп'ютерних програм.

Постановка проблеми. На сьогодні існує значна кількість публікацій вітчизняних та зарубіжних вчених, в яких приділяється увага проблемним питанням бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат підприємств. У той самий час, враховуючи достатню новизну виникнення програмної інженерії як окремого виду економічної діяльності та існуючий рівень розвитку вітчизняного ринку програмного забезпечення, в Україні питанням бухгалтерського обліку витрат на створення комп'ютерних програм приділяється недостатня увага. Про це свідчить як майже повна відсутність фахових публікацій з даного напрямку досліджень, так і відсутність захищених дисертацій з даної тематики за спеціальністю «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)».

Проте кількість залучених працівників у вітчизняній ІТ-сфері постійно зростає, і на сьогодні налічує близько 100000 чоловік, що зумовлює необхідність удосконалення існуючих та пошук нових підходів до бухгалтерського відображення процесу створення комп'ютерних програм з урахуванням специфіки програмної інженерії як окремого виду економічної діяльності. Одним із найбільш актуальних питань у даній сфері є об'єднання сутності та розробка класифікації витрат на створення комп'ютерних програм у бухгалтерському обліку, що дозволить сформувати необхідні передумови для ефективного управління даним процесом, полегшити облікові процедури щодо капіталізації витрат на розробку комп'ютерних програм як внутрішньостворених нематеріальних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат на створення комп'ютерних програм присвячені праці Д.Дж. Андерсона, О.Л. Біляченко, Б.Боема, І.Голошевич, І.Губіної, К.Ебста, Д.Ебуді, Д.Жіволі, Г.Красноступ, Б.Лева, Р.В. Макгі, Дж.Морріса, В.А. Рисіної, В.Роетцхейма, І.В. Самойлова, Х.Скоп, І.Соммервілла, В.С. Шелест та ін.

Формування мети статті. Основною метою статті є об'єднання сутності та проведення аналізу існуючих підходів до класифікації витрат на створення комп'ютерних програм у бухгалтерському обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. Сучасний стан розвитку ІТ-сфери в Україні свідчить, що більшість задіяних у ній підприємств займається наданням послуг з ІТ-аутсорсингу – діяльністю з надання послуг по виконанню робіт з розробки, впровадження, підтримки, обслуговування та модернізації інформаційних продуктів або їх окремих частин. І лише незначна кількість вітчизняних компаній займається розробкою власних програмних

продуктів. У цілому ринок ІТ-послуг в Україні за останні 8 років зростає швидше, ніж в середньому по всьому світу (рис. 1).

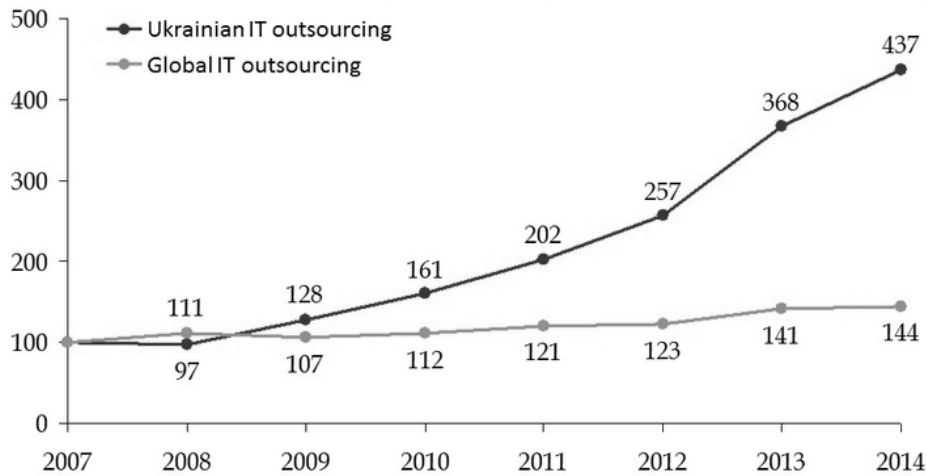


Рис. 1. Розвиток українського та світового ІТ-аутсорсингу за 2007–2014 рр. [4]

Так представники Держкомстату повідомляють, що за перший квартал 2015 р. експорт комп'ютерних та інформаційних послуг становить 267,9 млн. дол., що на 5,2 % менше, ніж за аналогічний період 2014 р. [13]. Даний показник майже збігається із часткою всіх інформаційних та комп'ютерних технологій в експорті, що становлять 5 млрд грн. за 2014 р. [6]. Відповідно, діяльність ІТ-сфери в Україні на сьогодні переважно орієнтована на надання ІТ-послуг на умовах аутсорсингу, а не на розробку власних програмних продуктів. Внаслідок чого в них не капіталізуються витрати на створення програмних продуктів, тобто не відбувається визнання внутрішньостворених комп'ютерних програм, а понесені витрати визнаються як витрати. Наприклад, у лідера рейтингу ТОП-25 найбільших компаній України у 2015 р. у компанії «ЕРАМ», в якій лише в Україні працюють 3900 працівників [9], у звіті про доходи (Income Statement) за 2012–2014 рр., що наданий Нью-Йоркській фондовій біржі [12], взагалі відсутні витрати на дослідження та розробки. Тобто всі витрати на розробку комп'ютерних програм навіть не були визнані витратами на дослідження та розробки, а є витратами з надання послуг стороннім компаніям.

У той самий час більшість представників компаній зі сфери ІТ-індустрії вірять, що вже в найближчому майбутньому в Україні з'являться власні програмні продукти, які створюватимуть додану вартість. Зокрема, на думку керуючого директора «Luxoft Ukraine» В.Нужного, «якщо вдасться найближчим часом відповісти на ринкові виклики і вирішити ці всі завдання, Україна стане провідним світовим ІТ-гравцем не лише в аутсорсингу, але і R&D в цілому» [6]. Тобто, вітчизняні компанії почнуть розробляти і поширювати на світовому ринку комп'ютерні програми, що є їх внутрішньоствореними нематеріальними активами.

Одні й ті самі види витрат для різних видів ІТ-підприємств та залежно від особливостей здійснення їх діяльності можуть відображатися в системі обліку як різні об'єкти – витрати на здійснення послуг, капіталізовані внутрішньостворені нематеріальні активи або товари для продажу. Однак для ефективного управління кожним із таких об'єктів необхідно мати інформацію про понесені витрати в тих розрізах, що потребують відповідні суб'єкти прийняття управлінських рішень як на стадії формування бюджету ІТ-проекту, так і на стадії його реалізації. Зокрема, як зазначають з цього приводу представники компанії «МакКінсі» М.Блох, С.Блумберг та Ю.Лаертц, які провели разом з Оксфордським університетом у 2010 р. аналіз ІТ-проектів вартістю більше 15 млн. дол., що у 66 % проаналізованих проектів було здійснено перевитрачання коштів, а у 17 % – недоотримання прогнозованих вигід [11]. Одним зі шляхів вирішення даної проблеми автори визначають побудову дієвої системи ідентифікації бізнес-цілей та стратегії ІТ-проекту, що можна здійснити шляхом виявлення та детального опису різноманітних видів витрат у розрізі різних стадій реалізації ІТ-проекту. Таким чином, автори підтверджують важливість і необхідність побудови науково-обґрунтованої та практично доцільної класифікації витрат на створення комп'ютерних програм.

Виходячи із загального значення інформації про понесені витрати та враховуючи особливості функціонування сучасної ІТ-індустрії, інформація про витрати на створення комп'ютерних програм необхідна для:

- ефективного функціонування системи управління ІТ-проектами. Облікова оцінка понесених витрат на створення комп'ютерних програм має важливе значення під час планування процесу їх розробки, безпосередньо процесу створення програмного коду та контролю даних процесів;
- обґрунтування економічної доцільності реалізації ІТ-проекту, оскільки перед інвестуванням ресурсів у нього необхідно визначити всі витрати на його реалізацію та провести їх відповідний аналіз;
- мінімізації витрат на реалізацію ІТ-проекту на основі проведення реінжинірингу процесу проектування та безпосередньої розробки комп'ютерної програми;
- встановлення ефективності використання ресурсів та економічності в процесі реалізації ІТ-проекту;
- визначення економічної ефективності реалізації ІТ-проекту та ефективності його окремих складових на основі порівняння понесених витрат із доходами, що будуть одержані в результаті успішної реалізації зазначеного проекту;
- визначення можливості віднесення витрат до стадії розробки та їх здатність бути капіталізованими як нематеріальний актив підприємства.

На сьогодні існує значна кількість підходів до класифікації витрат на створення комп'ютерних програм, що можна використовувати для побудови системи бухгалтерських рахунків та формування необхідної інформації для управління таким процесом (П.І. Ананьєв [1, с. 23], А.І. Безруков [2, с. 64–66], Л.В. Гагаріна та ін. [3, с. 259], В.Роеццхейм [14, с. 121–122], І.Соммервілла [8, с. 349–350]). У той самий час, не всі існуючі класифікації враховують чинні нормативні вимоги щодо облікового відображення процесу створення комп'ютерних програм та потребують уточнення або висвітлюють лише деякі з можливих варіантів класифікації витрат створення комп'ютерних програм, що не дозволяє побудувати їх комплексну класифікаційну модель, облікова інформація на основі якої могла б використовуватися для проведення управлінського аналізу таких витрат.

Наприклад, на думку В.Роеццхейма, можна виділити три основні типи витрат на створення комп'ютерних програм та їх види (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація витрат на розробку комп'ютерних програм за В.Роеццхеймом [14, с. 121–122]

Тип витрат	Вид витрат
Витрати на розробку	Витрати на визначення системної архітектури
	Витрати на розробку комп'ютерної програми
	Витрати на системну інтеграцію та тестування
Витрати на вдосконалення	Витрати на технічне забезпечення
	Витрати на підготовку сайту
	Інфраструктурні витрати (мережа, СУБД, кабелі та ін.)
	Витрати на тренування
	Конверсійні витрати
Витрати життєвого циклу	Витрати на коригуючу модернізацію (усунення дефектів)
	Витрати на адаптивну модернізацію (адаптація до змін)
	Витрати на покращання
	Витрати на технічну підтримку

Запропоновану автором класифікацію (табл. 1) не можна вважати комплексною, оскільки в ній не враховані витрати, що несе підприємство на стадії досліджень комп'ютерної програми. При цьому до складу даної класифікації також належать не лише витрати безпосередньої розробки, а також витрати, пов'язані з удосконаленням розробленого продукту, та витрати на подальшу її експлуатацію на підприємстві.

За І.Соммервіллом [8, с. 349], який детально розглядає витрати на персонал як один із основних видів витрат ІТ-проекту, до їх складу варто врахувати не лише оплату праці задіяних в ІТ-проекті працівників, а й накладні витрати, тобто всі витрати, що стосуються в цілому функціонування підприємства-розробника (витрати на утримання офісу, витрати на утримання допоміжного персоналу, витрати на утримання комп'ютерної мережі та засобів зв'язку, витрати на централізовані послуги, витрати на соціальне страхування працівників). Існування таких підходів, що базуються на змішуванні класифікаційних ознак, призводить до виникнення проблем щодо їх облікового відображення та подальшого управління даними видами витрат і передбачає необхідність розробки єдиної загальної класифікації витрат на створення комп'ютерних програм.

Таким чином, з метою формування базових теоретичних засад бухгалтерського відображення процесу створення комп'ютерних програм запропоновано авторський підхід до класифікації витрат, що виникають у розробників під час здійснення даного процесу (табл. 2).

Таблиця 2

Запропонована класифікація витрат на створення комп'ютерних програм для потреб обліку

з/п	Класифікаційна ознака	Вид витрат
1	За стадією створення комп'ютерної програми	Витрати на дослідження комп'ютерних програм
		Витрати на розробку комп'ютерних програм
		Експлуатаційні витрати
2	За здатністю віднесення на конкретну комп'ютерну програму	Прямі
		Непрямі
3	За зв'язком витрат зі створюваною комп'ютерною програмою	Основні
		Накладні
4	За постійністю	Постійні
		Змінні
5	За елементами витрат	Матеріальні витрати
		Витрати на оплату праці дослідників та розробників*
		Відрахування на соціальні заходи дослідників та розробників
		Амортизація задіяних у процесі створення комп'ютерної програми матеріальних та нематеріальних активів
		Інші операційні витрати
Інші витрати		
6	За ланцюжками створення вартості	Витрати на дизайн комп'ютерної програми
		Витрати на конструювання комп'ютерної програми
		Витрати на тестування комп'ютерної програми
		Витрати на модернізацію комп'ютерної програми

Виділені в таблиці 2 класифікаційні ознаки стосуються цілей, для реалізації яких використовується інформація про витрати на створення комп'ютерних програм. Основною метою побудови будь-якої класифікації є формування інформації в необхідних для суб'єктів прийняття рішень розрізах. Такими суб'єктами можуть бути як менеджери різних рівнів, які керують реалізацією ІТ-проекту, так і власники програмного продукту, тобто кінцеві користувачі та інші, зацікавлені в програмному продукті, сторони. Приймаючи рішення, менеджери або власники продукту мають знати ступінь впливу різних видів витрат на рентабельність ІТ-проекту, тому сутність класифікації витрат на створення комп'ютерної програми полягає у виділенні тієї частини витрат, на які може вплинути суб'єкт прийняття рішення.

* До складу дослідників та розробників належать не лише ті особи, які займаються безпосередньою розробкою комп'ютерних програм, а й особи, які керують даним процесом (керівники розробки, системні аналітики) та допоміжний персонал, що забезпечує розробку та документування розроблених комп'ютерних програм

На думку А.І. Безрукова, проведення класифікації витрат на створення програмного забезпечення необхідно здійснювати з метою їх виокремлення від витрат інших видів та розрізнення витрат, що були понесені на реалізацію кожного з ІТ-проектів, які виконувалися компанією одночасно [2, с. 64]. Тому обов'язково варто пам'ятати, що розробка класифікації має враховувати існуючі методики оцінки витрат та системи економічного аналізу ефективності реалізації ІТ-проектів, що значно полегшить порядок здійснення аналітичних процедур. Наприклад, для проведення аналізу ефективності здійснення ІТ-проекту на основі ТСО (сукупної вартості володіння) всі витрати на створення комп'ютерної програми варто класифікувати в розрізі витрат на використовуване обладнання та програмне забезпечення, організаційні витрати, витрати на розміщення, трансфертні витрати та витрати на управління фінансами ІТ-проекту. Окрім ТСО, на думку Д.Андерсона [10, с. 25–29], з метою ефективного управління витратами, що здійснюються в процесі створення комп'ютерних програм, можна використовувати теорію обмежень (theory of constraints) та теорію обліку проходу (throughput accounting), для ефективного функціонування яких має бути розроблена відповідна класифікація витрат. Під час застосування систем управління якістю ІТ-проектів, які передбачають, що покращання якості призведе до зменшення загальних витрат на реалізацію проекту, виникає необхідність виокремлення витрат, понесених на покращання якості. Таким чином, формування класифікації витрат на створення комп'ютерних програм залежить як від зростаючих запитів суб'єктів, які приймають рішення на основі облікової інформації, так і від використовуваних на підприємстві систем інформаційної підтримки менеджменту (облікових та аналітичних) та безпосередньо від методології самих управлінських інформаційних систем.

Виходячи зі стадії створення комп'ютерної програми, витрати доцільно класифікувати на витрати на дослідження комп'ютерних програм, витрати на розробку комп'ютерних програм та експлуатаційні витрати. Детальна характеристика перших двох видів витрат може бути визначена на основі використання характеристики стадій створення нематеріального активу, наведеного в МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» (табл. 3).

Таблиця 3

Витрати на створення комп'ютерних програм у розрізі стадій досліджень та стадій розробки в контексті МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» [5, с. 1919–1921]

Стадія створення	Приклади витрат, що можуть належати до складу стадії
Стадія досліджень	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на отримання нових знань; – витрати на пошук, оцінку та остаточний відбір сфер застосування результатів розробки комп'ютерної програми; – витрати на пошук персоналу для реалізації ІТ-проекту, альтернативних матеріалів, пристроїв, продуктів, процесів, систем або послуг; – витрати на формулювання, проектування, оцінку та остаточний відбір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, пристроям, продуктам, процесам, системам чи послугам
Стадія розробки	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на проектування, конструювання та випробовування прототипів і моделей комп'ютерної програми перед початком використання; – витрати на проектування інструментів, шаблонів і форм, що передбачають нову комп'ютерну технологію; – витрати на проектування, конструювання та випробовування обраних альтернатив новим чи вдосконаленим комп'ютерним програмам

До складу експлуатаційних витрат варто зараховувати витрати, які здійснюються після встановлення ринкової придатності розробленої комп'ютерної програми з метою забезпечення більш ефективного протікання процесу їх реалізації. До складу таких витрат належать витрати на розмноження (тиражування) комп'ютерних програм, витрати на упакування копій комп'ютерної програми тощо.

За здатністю віднесення витрат на створення конкретної комп'ютерної програми поділяються на прямі та непрямі. До прямих належать витрати, що безпосередньо пов'язані з процесом створення комп'ютерної програми і які можуть легко зараховуватися до складу її

собівартості, зокрема, витрати на програмування, тестування, розробку дизайну програми її модернізації, витрати на придбання програмного забезпечення, необхідного суто для розробки даної комп'ютерної програми тощо. До складу непрямих витрат, які не можна безпосередньо зарахувати до складу собівартості конкретної комп'ютерної програми, варто включати витрати на вивчення нового інструменту або методологій навчання персоналу, який задіяний у розробці комп'ютерної програми, витрати на придбання навчальних програм, витрати на амортизацію використовуваних основних засобів (комп'ютерної техніки) та нематеріальних активів (базового програмного забезпечення), що задіяні в процесі розробки, оплату праці менеджера, який займається одночасною реалізацією декількох ІТ-проектів тощо.

При цьому варто враховувати, що в сфері програмної інженерії досить часто трапляються випадки, коли під час розробки подібних або однотипних комп'ютерних програм (наприклад, веб-сайтів) окремі елементи програмного коду можуть бути скопійовані (повторно використані), тому в таких випадках витрати на програмування можна зарахувати до складу непрямих витрат. Для визначення частки непрямих витрат, які мають належати до складу окремого ІТ-проекту, варто обрати базу їх розподілу.

Як зазначають Л.В. Гагаріна, О.В. Кокорева та Б.Д. Віснадул [3, с. 259], непрямі витрати становлять 50 % середніх витрат, що не піддаються плануванню і досить часто взагалі не реєструються. Тому для їх визначення у підприємств-розробників має бути налагоджена система ідентифікації та облікового відображення таких витрат, що дозволить більш точно обраховувати вартість внутрішньостворених комп'ютерних програм.

Виходячи зі зв'язку витрат зі створюваною комп'ютерною програмою, їх можна поділити на основні і накладні. Накладними витратами є ті, що напряду не пов'язані з процесом створення комп'ютерної програми, до яких належать витрати на утримання офісу, інформаційної системи підприємства, витрати на заробітну плату обслуговуючого персоналу тощо. На конкретний ІТ-проект використовується частина накладних витрат, що залежить від кількості ІТ-проектів, які виконуються на даному етапі фірмою-розробником. На думку І.Соммервілла [8, с. 349], зазвичай накладні витрати прирівнюються до збільшеної вдвічі заробітної плати програмістів, залежно від розміру компанії і витрат на її утримання.

Виходячи з ознаки залежності від зміни обсягів розроблених комп'ютерних програм, тобто їх постійності, витрати поділяються на постійні та змінні. До складу змінних витрат варто зарахувати витрати на програмування, тестування та дизайн комп'ютерної програми, витрати на залучення з боку персоналу для надання консалтингових послуг, витрати на розширення call-центру, матеріальні витрати, витрати на опалення та кондиціонування тощо, тобто всі ті витрати, які будуть дорівнювати нулю у разі зупинки реалізації ІТ-проекту. Зростання змінних витрат може бути пов'язане з сезонністю чи збільшенням обсягів виробництва або надання послуг.

До складу постійних витрат, пов'язаних зі створенням комп'ютерної програми, належать ті витрати, які виникають навіть у випадку зупинки ІТ-проекту, зокрема, амортизація задіяних в розробці комп'ютерної техніки (серверне та клієнтське обладнання) та програмного забезпечення, розробка і підтримка торговельної марки, орендна плата використовуваного офісу, витрати на опалення, адміністративні витрати тощо. Обсяги постійних витрат залежать від структури підприємства, наявного у нього обладнання, системи менеджменту ІТ-проектів тощо. Наприклад, витрати на заробітну плату менеджменту ІТ-компанії є постійними витратами, а витрати на заробітну плату скрам-майстра, який координує реалізацію скрам-проекту з розробки програмного забезпечення, є змінними витратами.

Групування витрат на створення комп'ютерних програм за економічними елементами витрат є необхідним для проведення аналізу результатів функціонування підприємства-розробника. На основі даних розрізів витрат розраховуються базові економічні показники в контексті конкретного ІТ-проекту, наприклад, матеріаломісткість створеного програмного продукту. На основі такого підходу до класифікації витрат на створення комп'ютерної програми можна встановити, які елементи витрат і в якому обсязі витрачено.

До матеріальних витрат належать витрати на матеріали, що пов'язані з створенням комп'ютерної програми – витрати на папір, на CD-диски, на заправку картриджів, на упакування розроблених програм, на голограми тощо. Враховуючи, що, згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (п. 4), до складу нематеріальних активів можуть бути зараховані й оборотні активи, то витрати на придбання програмного забезпечення, строк корисного

використання якого є меншим ніж один рік і яке використовується в процесі створення комп'ютерної програми, теж можуть належати до складу матеріальних витрат.

До витрат на оплату праці й відрахування на соціальні заходи дослідників та розробників належать відповідні витрати технічних працівників (програмних інженерів, тестувальників програмного забезпечення, дизайнерів, верстальників тощо), менеджерів проекту (проектних, виробничих, програмних тощо) та інших працівників (маркетологів, менеджерів з продаж, бізнес-аналітиків тощо), які задіяні в процесі реалізації проекту.

До витрат на амортизацію задіяних у процесі створення комп'ютерної програми матеріальних та нематеріальних активів належать витрати на амортизацію технічного забезпечення (комп'ютерів (серверів, персональних комп'ютерів, ноутбуків, планшетів тощо), засобів зв'язку (камер, роутерів, комутаторів тощо), периферійних пристроїв (принтерів, сканерів, систем безперебійного живлення, зовнішніх накопичувачів тощо)), програмного забезпечення (базового і специфічного), створення та підтримку торговельної марки розроблюваної комп'ютерної програми тощо.

Окрім рішень тактичного і оперативного характеру, в контексті проекту зі створення комп'ютерної програми можуть прийматись і стратегічні рішення. Для забезпечення їх реалізації необхідно у складі IT-проекту виділити ланцюжки створення вартості, що будуть критерієм класифікації витрат у бухгалтерському обліку.

За М.Портером, під ланцюжком вартості варто розуміти інструмент аналізу конкурентної позиції компанії з точки зору витрат і диференціації, а також ролі масштабу конкуренції в отриманні конкурентних переваг [7, с. 70]. Відповідно, використання концепції ланцюжка вартості передбачає виділення видів витрат у розрізі видів діяльності з розробки комп'ютерної програми, що створюють додану вартість. В основу даної класифікації витрат запропоновано покласти складові процесу створення комп'ютерних програм, що визначені в керівництві з програмної інженерії «SWEBOOK V 3.0» (2014 р.): 1) витрати на аналіз вимог; 2) витрати на дизайн комп'ютерної програми; 3) витрати на конструювання комп'ютерної програми; 4) витрати на тестування комп'ютерної програми; 5) витрати на модернізацію комп'ютерної програми [15, с. 32].

Побудова системи обліку витрат у розрізі ланцюжків створення вартості в процесі розробки комп'ютерної програми створює ефективні інформаційні передумови для стратегічного управління даним процесом шляхом прийняття стратегічних управлінських рішень на основі:

- виокремлення стратегічно важливих складових IT-проекту, що здійснюються з меншими витратами чи більш ефективно, ніж конкурентами;
- виявлення тієї ланки ланцюжка вартості створення комп'ютерної програми, що пов'язана з найбільшими витратами, на основі чого може бути ухвалене рішення щодо її передачі на аутсорсинг;
- перегляду взаємозв'язків між складовими ланцюжка вартості з метою оптимізації виконання IT-проекту.

Висновки. В цілому розробка комплексної класифікації витрат на створення комп'ютерних програм у бухгалтерському обліку передусім має важливе значення для:

- побудови системи аналітичного обліку за досліджуваним об'єктом, що дозволить забезпечити генерування релевантної облікової інформації в необхідних розрізах для суб'єктів прийняття рішень;
- ефективного функціонування системи управлінського аналізу як засобу інформаційної підтримки управління процесом створення комп'ютерних програм;
- прийняття стратегічних управлінських рішень щодо передачі окремих елементів ланцюжка формування вартості процесу створення комп'ютерної програми на аутсорсинг;
- формування основ бізнес-орієнтованого підходу до процесу створення комп'ютерних програм на спеціалізованих IT-підприємствах, що впливає на систему управління такими підприємствами, не лише як технічного процесу орієнтованого на розробку інформаційного продукту.

Список використаної літератури:

1. *Ананьев П.И.* Технология разработки программного обеспечения : учеб. пособие / *П.И. Ананьев.* – Барнаул, 2009. – 183 с.
2. *Безруков А.И.* Метрология программного обеспечения. Экономические и правовые основы разработки программного обеспечения / *А.И. Безруков.* – Энгельс : СГТУ, 2003. – 98 с.
3. *Гагарина Л.Г.* Технология разработки программного обеспечения : учеб. пособие / *Л.Г. Гагарина, Е.В. Кокорева, Б.Д. Виснадул* ; под ред. *Л.Г. Гагариной.* – М. : ИД «ФОРУМ» ; ИНФРА-М, 2008. – 400 с.
4. Крутая Украина и ее светлое будущее в великолепной презентации Horizon Capital [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://businessviews.com.ua/ru/business/id/krutaja-ukraina-i-ee-svetloe-buduschee-v-velikolepnoj-prezentacii-horizon-capital-711/>.
5. Международные стандарты финансовой отчетности по состоянию на 1 января 2009 года. – Лондон : International Accounting Standards Board, 2009. – 2880 с.
6. *Нужный В.* Украинское IT в цифрах: индустрия состоялась как ключевая для экономики Украины / *В.Нужный* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://dou.ua/lenta/columns/it-in-figures/>.
7. *Портер М.* Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / *М.Портер* ; пер. с англ. – 2-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 715 с.
8. *Соммервилл И.* Инженерия программного обеспечения / *И.Соммервилл* ; пер. с англ. – 6-е изд. – М. : Издательский дом «Вильямс», 2002. – 624 с.
9. ТОП-25 крупнейших ИТ-компаний Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://jobs.dou.ua/top25/>.
10. *Anderson D.J.* Agile Management for Software Engineering: Applying the Theory of Constraints for Business Results / *David J. Anderson.* – New Jersey : Prentice Hall Professional, 2003. – 336 p.
11. *Bloch M.* Delivering large-scale IT projects on time, on budget, and on value / *Michael Bloch, Sven Blumberg, Jurgen Laartz* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.mckinsey.com/insights/business_technology/delivering_large-scale_it_projects_on_time_on_budget_and_on_value.
12. EPAM Systems, Inc. (EPAM). – Income Statement [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://finance.yahoo.com/q/is?s=EPAM+Income+Statement&annual>.
13. ИТ-аутсорсинг в Украине упал на 5,2 % [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://igate.com.ua/news/8199-it-aoutsorsing-v-ukraine-upal-na-52>.
14. *Roetzheim W.* Old-School Software Development: Lessons from a Software Survivor / *William Roetzheim.* – Jamul : Press Inc, 2007. – Level 4. – 344 p.
15. SWEBOOK. Guide to the Software Engineering Body of Knowledge. Version 3.0 ; Edited by *Pierre Bourque, Richard E. Fairley.* – IEEE, 2014. – 335 p.

ПЕРВІЙ Інна Вікторівна – аспірант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік нематеріальних активів;
- бухгалтерський облік і аналіз створення комп'ютерних програм.

Стаття надійшла до редакції 16.09.2015.