ЕЛЕКТРОННО СПИСАНИЕ „ИКОНОМИКА И КОМПЮТЪРНИ НАУКИ“, БРОЙ 2, 2017,
ISSN 2367-7791, ВАРНА, БЪЛГАРИЯ
ELECTRONIC JOURNAL “ECONOMICS AND COMPUTER SCIENCE”, ISSUE 2, 2017,
ISSN 2367-7791, VARNA, BULGARIA

СЧЕТОВОДНО ТРЕТИРАНЕ НА РАЗХОДИТЕ ЗА РАЗРАБОТВАНЕ НА СОФТУЕР СПОРЕД ПРИЛОЖИМИТЕ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ

Диляна МАРКОВА[1]

[1] Икономически Университет-Варна
diqlnamarkova@ue-varna.bg

Резюме. Развитието на софтуерния сектор в световен мащаб изпреварва създаването и актуализирането на счетоводни стандарти, регламентиращи отчитането на продуктите и услугите, които създава. Приложимите стандарти в различните страни се интерпретират по различен начин, което води до изготвяне на несъпоставими отчети. Това налага приемане и прилагане на разяснения, които да дават конкретни насоки и правила относно счетоводното третиране на разходите за научноизследователска и развойна дейност във всяка фаза от жизнения цикъл на софтуерния проект и оповестяване на информацията за тях във финансовите отчети.

Ключови думи: софтуерен продукт, приложими счетоводни стандарти, разходи за научноизследователска и развойна дейност, разходи за разработване на софтуер.

1. Въведение

През последните десетилетия софтуерните продукти и услуги навлизат във всички сфери на живота ни, преобразяват начина, по който функционират предприятията, управлението на бизнес процесите, общуването между хората, както и разпространението на информацията по целия свят. Софтуерният сектор в световен мащаб оказва съществено влияние върху развитието на икономиката. Нарастващото му значение определя и нуждата от прилагане на подходящи методологии при разработване на софтуерните продукти, чрез които се спестяват време и пари, както и актуализиране и създаване на счетоводни правила, които отразяват специфичната същност и жизнения цикъл на разработване на софтуерните продукти. Още през 1964г., (System 360) инвестициите в софтуер в САЩ са значителни стойности, което предпоставя и създаването на по- добра рамка от стандарти и правила за счетоводното отчитане на разработването на софтуерните продукти. За България софтуерната индустрия е нов отрасъл на икономиката. Софтуерни компании се създават, както в средата на 90-те години, така и днес, като все повече нараства интересът на чуждестранни компании в проучване и използване потенциала на България в разработването на софтуер.

2. Изследване на приложимите счетоводни стандарти относно счетоводното третиране процеса на разработване на софтуерни продукти.

В настоящото изследване се разглеждат счетоводните стандарти регламентиращи третирането на разходите за научноизследователска и развойна дейност с цел да се изяснят мотивите относно счетоводното отчитане и представяне на информацията в отчетите на предприятията разработващи софтуер.

Разходите за научноизследователска и развойна дейност са обект на дискусии още през 1917г., които продължават и до днес. Счетоводното им отчитане търпи промени през годините, които са свързани основно с това дали да бъдат капитализирани в рамките на даден проект, като водещ мотив е, че водят до създаване на актив или да бъдат отчетени като разход в момента на възникването им поради липсата на доказателства за разграничаване на фаза научноизследователска и развойна дейност и поради несигурността относно черпене на икономическа изгода.

Дейностите научноизследователска и развойна заемат важно място в икономиките на много страни и намират различно счетоводно третиране съобразно законодателството на всяка страна и приложимите счетоводни стандарти.

В САЩ регулатор на стандартите за финансово счетоводство е съвета по финансово счетоводни стандарти (FASB) от 1973г. Счетоводните стандарти се признават за авторитетни от Комисията по ценни книжа и фондови борси (SEC) и от Американския институт на дипломираните експерт счетоводители (AICPA) Концепцията на американските счетоводни стандарти по отношение на разходите за научноизследователска и равойна дейност е подчертано консервативна. Издадения стандарт, който регламентира счетоводното отчитане на този вид разходи (SFAS 2 Accounting for research and development costs- Отчитане на разходите за науноизследователска и развойна дейност) има за цел да се справи с проблема свързан с уеднакняването на практиките в различните компании по повод третирането на тези разходи. Основната идея в стандарта е, че може да се постигне единство чрез прилагане на изискването всички предприятия да отчитат като текущи, разходите за научноизследователска и развойна дейност в годината, в която същите са възникнали, но до колко правилно е разходи, които отговарят на критериите да бъдат капитализирани и признати като актив, който ще носи бъдеща икономическа изгода, да се отчитат като текущ разход. Според изискванията на SFAS 2 Accounting for research and development costs- Отчитане на разходите за науноизследователска и развойна дейност, всички разходи (за научноизследователска и развойна дейност) следва да бъдат отчетени като такива в момента на тяхното възникване (пар.12) като се посочват две основни причини за това: (1) трудно е да се определи бъдещата икономическа изгода от тези разходи (пар. 39); (2) трудно е да се установи директна връзка между разходите и приходите, които ще бъдат реализирани чрез тях (пар. 41). Този начин на счетоводно третиране следва да се разглежда като консервативен и като много висока предпазна мярка срещу капитализиране на разходи, за които впоследствие може да не бъде изпълнено условието довело до това капитализиране. При тази счетоводна практика, голяма част от вътрешно разработените софтуерни продукти не намират отражение в балансовия отчет. Някой изследвания (A.,Gamal, Kh.,Massoud, 2005) показват, че няма доказателства за неефективното функциониране на пазара, в резултат на прилагане разпоредбите на SFAS 2 Accounting for research and development costs- Отчитане на разходите за науноизследователска и развойна дейност, но липсват и обратни доказателства, въз основа на които да се заключи, че инвеститорите са наясно с въздействието на стандарта върху отчетените резултати на предприятията (A.,Gamal, Kh.,Massoud 2005). Правилата за отчитане на разходите за научноизследователска и развойна дейност като текущ разход, са довели до значително намаление на тези разходи за малки високотехнологични фирми, които прилагат метода на капитализиране на този вид разходи. (A.,Gamal, Kh.,Massoud, 2005)

Други изследователи също през 1980 стигат до заключение, че приемането на SFAS 2 Accounting for research and development costs (Отчитане на разходите за науноизследователска и развойна дейност) няма да има ефект върху разходите за научноизследователска и развойна дейност и това няма да се отрази неблагоприятно върху функционирането на пазара, т.е. „не се наблюдава никаква реакция на пазара“ (E. David, E.Paul 1992)

След гореизложените резултати от проучванията още през 80-те год., може да се направи извод, че показват противоречиви резултати, което свидетелства за проблема, който съществува относно разбирането за икономическата същност на този вид разходи и опитите да бъдат нормативно обхванати в единна рамка. Този проблем съществува и днес, а изборът на счетоводен модел е сложен процес, който трудно се ръководи от общоприети правила и норми. Информацията за разходите за научноизследователска и развойна дейност не е публично достъпна, което не дава възможност да се правят надеждни прогнози. Въпреки усилията на Съвета по счетоводни стандарти на САЩ и Комисията по ценни книжа и фондови борси очевидно добрият мениджмънт на предприятията намира вариант да обслужва интересите на собствениците на капитал съобразно нормативните изисквания. Предвид спецификата на софтуерния продукт и жизнения цикъл на разработване, следва при капитализиране на разходите да се дава приоритет на други критерии, като напримр целта с която се разработва софтуерния продукт- за конкретен клиент (по договор за поръчка) или ще се предлага на пазара т.е. софтуер с отворен код, за вътрешна употреба и др. Това налага преразглеждане на установените практики, обвързването им с методите на разработване, конкретните дейности, които се включват в отделните етапи от жизнения цикъл на разработване, както и целта с която се разработва съответния продукт. Тези връзки не са ясно дефинирани в счетоводен стандарт SFAS 2 Accounting for research and development costs- Отчитане на разходите за науноизследователска и развойна дейност, което налага необходимостта от разработване на друг стандарт, който касае разходите за разработване на компютърен софтуер. В търсене на алтернативни счетоводни решения, се издава счетоводен стандарт SFAS 86 Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leased, or Otherwise Marketed- Счетоводно третиране на разходите за компютърен софтуер за продажба, отдаване под наем или по друг начин предлаган на пазара. През 2009 г. Съветът по счетоводни стандарти в САЩ заменя всички USGAAP с FASB Accounting

Standards Codifications, от където произтича и промяната на FAS 86 Accounting for the costs of computer software to be sold, leased or otherwise marketed, Счетоводно отчитане на разходите за компютърен софтуер за продажба, отдаване под наем или по друг начин предлаган на пазара в ASC 985- 20 Costs of Software to Be Sold, Leased, or Marketed (Разходи за софтуер, който ще се продава, отдава под наем или ще се предлага по друг начин на пазара), който е един от основните стандарти за счетоводно отчитане на софтуерните продукти. Други стандарти, които касаят счетоводното третиране на софтуера са: ASC 350- 40 Internal use software, Софтуер за вътрешно ползване, ASC 985- 605 Certain Revenue Arrangements That Include Software Elements (Признаване свързани със софтуер).

Стандартът, който е приет през 1985 г. позволява капитализиране на разходите, които са свързани с вътрешно създадени компютърни софтуерни програми, когато са налице условия за установяване на техническа изпълнимост на проекта е ASC 985- 20 Costs of Software to Be Sold, Leased, or Marketed (Разходи за софтуер, който ще се продава, отдава под наем или ще се предлага по друг начин на пазара), чиято цел е да се промени възприетата практика от софтуерните разработчици да отчитат като текущ разход продуктите, които създават. Като пример за подобна практика може да се посочи проучването през 1999 г. на комисията по ценни книжа и фондови борси (SEC) относно счетоводните практики при отчитане на разходите за научноизследователска и развойна дейност в компанията Microsoft (Pulliam,S., Buckman,R. 2002). Проучването се фокусира главно върху отсрочените доходи на компанията, върху "unearned revenues", където милиарди долари са задалени за бъдещи печалби. Необходимостта от промяна на правилата е наложена и от факта, че през 1985 г. софтуерната индустрия е отчела 7 млрд. долара за разработване на нови продукти и тогава възниква въпросът дали тези разходи следва да се капитализират следвайки теорията, че водят до създаване на продукт, който отговаря на критериите за признаване на актив. Като друг пример може да се посочи , че през 1984 г. IBM капитализира 67 % от инвестициите си в софтуерни продукти, а в същото време други компании отчитат капитализирани разходи между 3% и 25 % от разходите за разработване на софтуер. (Chakravarty,S. N., Kolseka, R., 1986)

Прегледът на финансовите отчети на софтуерните разработчици и днес също показва подобни резултати, като се наблюдава, че голяма част от разработените софтуерни продукти не намират отражение в балансовите отчети на предприятията, а са отчетени като текущ разход за периода, в който са възникнали без да е посочен мотив за този избор. В пояснителните бележки липсва информация за стойността на разходите за софтуерните проекти, както и каква част от тях са от научноизследователска и каква част от развойна дейност. Това е показател, че проблемът не е намерил адекватно решение в действащата нормативна уредба, тъй като се дава възможност на предприятията да капитализират избирателно разходите за научноизследователска и развойна дейност.

До 1985 г. ASC 985- 20 Costs of Software to Be Sold, Leased, or Marketed (Разходи за софтуер, който ще се продава, отдава под наем или ще се предлага по друг начин на пазара) е единственото изключение в САЩ, което позволява капитализиране на част от разходите за разработване на софтуерен продукт, когато същите отговарят на определени критерии. Според стандарта разходите за разработване на софтуер следва да се отчитат като такива в момента на тяхното възникване, докато не бъде установена технологична постижимост на проекта, след което всички капитализирани разходи следва да се посочват по по-ниската от неамортизирана стойност и нетната реализируема стойност. Тези изисквания са приложими към финансовите отчети на предприятията изготвени след 15.12.1985г. Американският счетоводен стандарт, изисква от предприятията да отчитат като текущ разход разработването на софтуерния продукт във фаза научноизследователска и развойна дейност според изискванията на SFAS 2 Accounting for research and development costs (Счетоводно треитране на разходите за научноизследователска и развойна дейност) и когато продуктът достигне „технологична постижимост“ да започне капитализирането им. Технологична постижимост може да се покаже, когато предприятието е завършило всички дейности свързани с планиране, дизайн, разработване на код и тестване и се установи, че продуктът може да бъде произведен, и е възможно изпълнението на заложените технически спецификации на проекта. Според стандарта като доказателство, че е постигната технологична постижимост, от предприятията се изисква да докажат наи-малко:

1. ако процесът по създаване на софтуер включва подробен програмен дизайн:
   - дизайнът на продукта и подробният програмен дизайн са завършени и предприятието може да докаже, че софтуерния разработчик притежава необходимите умения, хардуер и софтуерна технология за създаването му;
   - завършеността на подробния програмен дизайн и неговата съгласуваност с дизайна на продукта следва да бъдат потвърдени от наличието на документи и проследяване на подробния програмен дизайн на спецификациите на продукта;
   - подробния програмен дизайн е тестван за наличие на високо рискови събия съпътстващи проекта;
2. Ако не се съдържа подробен програмен дизайн в процеса на разработване следва да се докаже:
   - че съществува завършеност на дизайна на продукта и работещ модел;
   - завършеността на работещ модел и неговата съгласуваност с дизайна на продукта, които да бъдат потвърдени чрез тестване.

Подробният програмен дизайн се определя в стандарта като подробен дизайн на компютърен софтуерен продукт, който отговаря на функциите, характеристиките и техническите изисквания за детайлизация, логическа форма и готовност за разработване на код. Съветът по счетоводни стандарти дава предписание докато не се установи техническа изпълнимост на софтуерния продукт, бъдещите икономически изгоди от дейностите по тестване и разработване на код да не бъдат признавани като актив в баланса на предприятията (т.е. да не бъдат капитализирани) тъй като са твърде несигурни. При липсата на подробен програмен дизайн, наличието на ***работещ модел*** може да се приеме като доказателство за постигане на ***техничекса изпълнимост.*** Завършването на ***подробен програмен дизайн*** е най-ранния момент в процеса когато технологичната изпълнимост може да се счита за постигната за целите на този страндарт. Затрудненията да се приложи този критерий към софтуерния продукт е, че е трудно да се дефинира реален, специфичен, изходен дизайн, който да бъде следван. (Koselka,R. , Chakravarty, N. 1986)

Стандартът дава следното определение за работещ модел: оперативен модел на компютърен софтуерен продукт, който е завършен на същия софтуерен език, на който софтуерния продукт ще бъде предлаган на пазара и изпълнява всички функции планирани за продукта и е готов за първоначално тестване от клиента (обикновено се нарича бета тестване).

Ефектът от практическото прилагането на SFAS 86 Accounting for the computer software to be sold, leased or otherwise marketed (Отчитане на компютърен софтуер, който ще се продава, отдава под наем или по друг начин ще се реализира на пазара) е, да се даде насока на софтуерните компании при определяне първоначалния момент на капитализация. Практическият проблем възниква при определяне на момента, когато може да се докаже технологична постижимост. Това е особено сложно за определяне, когато софтуерът подлежи на честа промяна на дизайна, която е характерна за гъвкавите модели на разработване. Третирането на разходите за софтуер в SFAS 86 следват концептуалната дефиниция за актив във финансовото счетоводство, т.е., че активът е стойността, която ще носи икономическа изгода. С приемането на SFAS 86 не се решава съществуващият проблем с липсата на сравнимост между финансовите отчети на софтуерните компаниите, поради възможността, която се дава за широк спектър от интерпретации.

През август 2016 г. съветът по финансово счетоводни стандарти (FASB) обмисля да включи в дневния ред за обсъждане проект, свързан със счетоводното третиране на нематериалните активи, включително активите, резултат от научноизследователска и развойна дейност. Обсъжда се въпросът в такъв проект дали да бъдат включени всички нематериални активи или да бъдат ограничени до определен кръг.(FASB, Invitation to comment, Agenda Consultation) ***В издадената от Съвета по финансово счетоводни стандарти покана за мнение (Invitation to Comment-ITC) се търси обратна връзка от заинтересованите лица относно счетоводното третиране на разходите за научноизследователска и развойна дейност, поради високата степен на субективизъм при капитализирането им във фаза развойна дейност, съгласно изискванията на МСС 38 Нематериални активи.*** Три от шестте групи, които са участвали в консултативния съвет по финансово счетоводни стандарти (Financial Accounting Standards Advisory Council- FASAC) определеят нематериалните активи, ***включително капитализирането на определени разходи от развойна дейност като приоритет в бъдещата работа на съвета за счетоводни стандарти.*** Анкетираните посочват следните причини за това:

- отчитането на нематериалните активи не разполага с всеобхватна рамка, което е причина за несъпоставимостта на информацията за тях;
- финансовите отчети са непълни поради липсата на информация в тях за нематериалните активи;
- разликата между балансовата стойност и справедливата стойност на някой предприятия се дължи именно на това, че има нематериални активи, които не са признати във финансовите отчети, докато в оценката на инвеститорите тези активи се включват.

В проекта за обсъждане на Съвета по счетоводни стандарти (FASB, Invitation to comment, Agenda Consultation), една от възможностите за признаване е посочена в т. 1.33 Признаване в счетоводния баланс по цена на придобиване, при която активите се посочват в счетоводния баланс по историческа цена. За целта Съветът следва да изясни ако бъде приложена тази алтернатива, кои разходи да бъдат признати като разход, както и кои да бъдат капитализирани- само от успешните проекти или на друга индивидуална база. За целта се дава възможност за следните възможности:

- Да бъдат използвани критериите за капитализиране на разходите от Software (Topic 985 Certain Revenue Arrangements That Include Software Elements a consensus of the FASB Emerging Issues Task Force);
- Приемане на критериите за капитализиране на разходите в МСФО/МСС 38 Нематериални активи;
- Създаване на нови критерии за капитализиране на разходите.

Критериите за капитализиране на разходите за разработване на софтуер в международните и американските стандарти не се различават значително, напр. да може да се докаже съществуване на технологична постижимост, връзка между разходите за разработване и приходите от продажбата на продукта, бъдеща икономическа изгода, способност за надеждно определяне на разходите и др. За разлика от приложимите национални и международни счетоводни стандарти, американските стандарти съдържат много подробни насоки, които софтуерните разработчици могат да приложат за да определят момента, в който капитализирането на разходите по софтуерния проект да започне. В американските счетоводни стандарти се дават дефиниции за подробен програмен дизайн, работещ модел като отправна точка за определяне на технологична изпълнимост на проекта. Тези насоки отнесени към видовете софтуер в зависимост от целта на тяхното създаване (за вътрешна употреба, за продажба, отдаване под наем или по друг начин реализирани на пазара, като продукт или услуга) осигуряват една солидна база за вземане на адекватни решения и уеднакяване на счетоводните практики на предприятията разработващи софтуер. Ако рамката, която компании прилагат се съобразява със специфичните особености на процеса по разработване, с индивидуалния характер на софтуерния продукт и успява да отговори на икономическата реалност, в която функционират отчетните единици, това би било предпоставка за правилното управление на счетоводния процес.

Американските софтуерни компании разполагат с няколко стандарта, които регламентират счетоводното отчитане на софтуерните продукти и признаване на приходите от продажбата им. Това са:

- ASC 350- 40 Internal Use Software, Софтуер за вътрешно ползване;
- ASC 985- 605 Software Revenue Recognition, Признаване на приходите от софтуер;
- SFAS 86 Accounting for the computer software to be sold, leased or otherwise marketed, Отчитане на компютърен софтуер, който ще се продава, отдава под наем или по друг начин ще се реализира на пазара;
- писмени процедури, правила и разяснения, които се използват в практиката, напр. SOP 98-1 Accounting for the costs of computer software developed or obtained for internal use, Отчитане на разходите за компютърен софтуер разработен или придобит за вътрешна употреба.
- SFAS 2 Accounting for research and development costs (Счетоводно треитране на разходите за научноизследователска и развойна дейност)

За съпоставка със солидната нормативна регламентация на САЩ, предприятията, които изготвят отчетите си според международните счетоводни стандарти, разполагат само с един стандарт (МСС 38 Нематериални активи), в който са заложени принципни положения, които касаят счетоводното третиране на вътрешно разработени нематериални активи, към която група се включват и софтуерните продукти. Стандартът е недостатъчна база за софтуерните разработчици.

Първоначалната му визия е насочена главно към счетоводното третиране на разходите за научноизследователска и развойна дейност, а в резултат на измененията и подобренията, които претърпява през годините, днес стандартът регламентира счетоводното третиране на нематериалните активи. В стандарта се посочва, че разходите за научноизследователска дейност следва да се отчитат като разход в момента на тяхното възникване, а разходите за развойна дейнсот следва да се капитализират, когато са изпълнени определени критерии, например съществуване на бъдеща икономическа изгода или техническа изпълнимост на проекта. В МСС 38 Нематериални активи има отделна част, която дава насоки относно счетоводното третиране на въртешносъздадениете нематериални активи. В параграф 51 се посочва, че има случаи, в които е трудно да се определи дали вътрешносъздадения нематериален актив отговаря на критериите да бъде признат като такъв, поради две причини:

- за разработчиците на софтуер е трудно да се определи кога е налице разграничим актив, който ще генерира очаквани бъдещи икономически изгоди.
- определяне на себестойност на актива или в кой момент от процеса на разработване да започне капитализирането на разходите, които формират тази себестойност.

Според изискванията на МСС 38 Нематериални активи, разработването на софтуерния продукт следва да се разглежда в две фази- научноизследователска и развойна дейност. Стандатртът дава възможност на предприятията ***ако не могат да разграничат научноизследователската от развойната дейснот за даден вътрешен проект, всички разходи да се третират само като разход възникнал през фаза научноизследователска***, т.е. като текущ разход. Тази опция се оказва много “полезна“ особено за тези предприятия, *чиято цел е отчитане на високи стойности на разходите, което има ефект върху финансовия резултат за периода, а от там и върху разходите за корпоративен данък.* Според стандарта никой нематериален актив от научноизследователска дейност не трябва да бъде признат, защото в този момент предприятието не може докаже съществуването му и разходите не следва да се капитализират.

Съществени различия в условията, които следва да бъдат изпълнени, за да започне капитализирането на разходите в МСС 38 Нематериални активи и американските счетоводни стандарти и разяснения не съществуват. Различията се дължат на това, че в стандартите на САЩ са няколко, които са свързани със софтуерните продукти, посочени са много подробни разяснения и примери насочващи предприятията при установяване на условията за капитализиране, които ограничават свободната интерпретация на текстовете. Принципно базирания подход заложен като концепция при международните стандарти създава по-голяма неяснота и позволява различен подход към критериите за капитализиране.

Бордът по международни счетоводни стандарти дефинира критерии и правила за вътрешно създадените нематериални активи, които затрудняват вземането на решения относно счетоводното отразяване на процеса по разработването им и е трудно да бъдат отнесени към спецификата на софтуерните продукти. Ако компанията се стреми към капитализиране на разходите, следва за по-кратко време да представи доказателства за изпълнението на критериите, а ако има желание да начислява повече разходи, се задържа по-дълго време във фаза научноизследователска дейност. Повечето компании, които капитализират разходите за разработване на софтуер, ги посочват в раздел инвестиции в Отчета за паричния поток. Този подход има за цел изместване на разходите от раздела на оперативните разходи в раздел инвестиции. (Roberts, J., Mulford, W. 2006) Подобно представяне на разходите за научноизследователска и развойна дейност води до различни оперативни резултати от дейността, основавайки се единствено на решенията за тяхното капитализиране, което още веднъж доказва, ефекта от субективната, индивидуална интерпретация на счетоводните нормативни изисквания.

3. Заключение

Изследванията на приложимите счетоводни стандарти относно счетоводното третиране на разработването на софтуерни продукти показват, че американските софтуерни компании разполагат със значителни изследвания, разяснения, стандарти, които пряко касаят счетоводното третиране на софтуерния процес, което се дължи на факта, че индустрията в САЩ като отрасъл със съществен дял в икономиката е поставила изисквания пред счетоводните регулатори за създаване на стандарти и правила, чрез които да се решат проблемите свързани със счетоводното третиране на софтуерните проекти. Международната счетоводна рамка разполага с един стандарт, който третира отчитането на вътрешно създадените нематериални активи, като не е отделено необходимото внимание и конкретно подробно разглеждане на разработването на софтуерните продукти. Разрастването на софтуерната индустрия в страните от ЕС, включително и в България, обуславят необходимостта от адекватни промени и актуализации в счетоводни правила.

Използвана литература

A.,Gamal, Kh.,Massoud, A Model of R&D Capitalization, International Journal of Business and Economics, 2005, Vol. 4, No. 2, 107-121;p. 108. Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2731260

ASC 350- 40 Internal use software, Available at:
https://asc.fasb.org/imageRoot/74/64938874.pdf

ASC 985- 605 Certain Revenue Arrangements That Include Software Elements, Available at: https://asc.fasb.org/imageRoot/65/6844365.pdf

ASC 985- 20 Costs of Software to Be Sold, Leased, or Marketed, Available at: https://www.iasplus.com/en-us/standards/fasb/industry/asc985

Chakravarty,S. N., Kolseka, R., When does the life begin?(Financial Accounting Financial Board’s new rulung on software development costs) , Forbes Inc. 1986. Available at: ftp://ftp.idc.ac.il/Pub/courses/business/aZiv/13Illustrations/0503When%20Does%20Life%20Begin.pdf

E. David, E.Paul, A historical review of the accounting treatment of research and development costs, Accounting historians journal, Volume 19, Number 1, 1992. Available at: http://www.accountingin.com/accounting-historians-journal/volume-19-number-1/a-historical-review-of-the-accounting-treatment-of-research-and-development-costs/

FASB, Invitation to comment, Agenda Consultation, Available at: http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176168357653&acceptedDisclaimer=true

IBM 100, System 360 From computers to Computer Systems, Available at: http://www-03.ibm.com/ibm/history/ibm100/us/en/icons/system360/

Pulliam,S., Buckman,R, Microsoft, SEC discuss settlement to end lenghty accounting case, 2002, Available at: https://www.wsj.com/articles/SB1022709548194800880

Roberts, J. , Mulford, W., CAPITALIZATION OF SOFTWARE DEVELOPMENT COSTS: A SURVEY OF ACCOUNTING PRACTICES IN THE SOFTWARE INDUSTRY, EXECUTIVE SUMMARY

SFAS 86 Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leased, or Otherwise Marketed, Available at:
http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220127961&acceptedDisclaimer=true

SOP 98-1 Accounting for the costs of computer software developed or obtained for internal use, Available at: http://www.christophertechnology.com/docs/SOP%2098-1%20Application.pdf

SFAS 2 Accounting for research and development costs, Availabale at:
http://www.fasb.org/resources/ccurl/286/565/fas2.pdf

МСС 38 Нематериални активи

ACCOUNTING TREATMENT OF SOFTWARE DEVELOPMENT COSTS ACCORDING TO APPLICABLE ACCOUNTING STANDARDS

Dilyana MARKOVA[1]

[1] University of Economics, Varna, Bulgaria
dilqnamarkova@ue-varna.bg

Abstract. The growth of the software sector worldwide is ahead of the creation and updating of accounting standards that regulate the reporting of the products and services it creates. Applicable standards across countries are interpreted differently and that lead to incomplete reports. This impose the adoption and application of explanations to give a specific guidelines and rules on the accounting treatment of R & D expenditure at each phase of the software project life cycle and disclosure of the information in the financial statements.

Key words: software product, applicable accounting standards, research and development costs, software development costs.