

Напрямок “Облік і оподаткування”

Тема: “Особливості обліку та оподаткування операцій з постачання програмної продукції та надання послуг в компаніях ІТ-індустрії”

Шифр “ІТ-індустрія”

АНОТАЦІЯ

наукової роботи під шифром "ІТ-індустрія"

Актуальність теми. У сучасному світі велике значення набуває ІТ-індустрія, її роль постає головним фактором використання інформаційних технологій у всіх сферах життя. Слід відзначити, що ІТ-індустрія відносно молода галузь на ринку України, але вже за декілька років набрала великих оборотів, що призвело до оновлення видів діяльності та переорієнтації вже існуючих підприємств, а також створення великої кількості нових підприємств в ІТ-індустрії та появи спеціалістів нового напрямку. Незважаючи на той факт, що ІТ-індустрія стабільно зростає, розвивається, нарощує обсяги експорту та податкових виплат, законодавці постійно шукають можливості зібрати з цієї галузі як можна більше податків, постійно приймаючи зміни в нормативні документи, які законодавче регулюють порядок обліку та оподаткування операцій, пов'язаних із сферою інформаційних технологій. Відсутність чіткого розкриття операцій, пов'язаних з постачання програмної продукції та надання послуг в компаніях ІТ-індустрії у розрізі ідентифікації продукції та можливих способів передачі майнових прав між господарюючими суб'єктами, спричиняє проблеми у відображенні таких операцій в бухгалтерському обліку та оподаткуванні. Це обумовлює актуальність теми наукового дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливості відображення обліку в ІТ-компаніях у своїх роботах відображали Волянчук І., Занько Б., Волощук Л.О., Гарна С.О., Філіппова С.В., Шацкова Л.П., а питання щодо оподаткування відстежуються у роботах Козака І., Нечипоренко Г. та ін. Незважаючи на те, що досить багато наукових досліджень ІТ-індустрії за різними категоріями, все що залишається ряд невирішених питань, які потребують детального вивчення та конкретизації.

Мета і завдання дослідження. Метою наукової роботи є дослідження теоретико-методичних засад обліку та оподаткування операцій з постачання

програмної продукції та надання послуг в компаніях ІТ-індустрії та розробка рекомендацій щодо їх удосконалення.

Відповідно до мети у роботі поставлено та вирішено наступні завдання:

- розглянуто види продуктів та послуг ІТ-індустрії, способи реалізації програмної продукції та ІТ-послуг;
- розкрито особливості обліку та оподаткування в компаніях ІТ-індустрії;
- проведено аналіз тенденцій розвитку компаній ІТ-індустрії України;
- розроблено рекомендації щодо удосконалення обліку та оподаткування операцій з постачання програмної продукції та надання послуг в компаніях ІТ-індустрії.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та нормативно-правові аспекти обліку та оподаткування в компаніях ІТ-індустрії.

Об'єктом дослідження виступає процес обліку та оподаткування операцій з постачання програмної продукції та надання послуг в компаніях ІТ-індустрії.

Методи дослідження. При виконанні наукової роботи були використані наступні методи: структурно-логічний аналіз – при побудові логіки та структури роботи; абстрактно-логічний при узагальненні теоретичних положень та методичних засад обліку та оподаткування операцій з постачання програмної продукції та надання послуг в компаніях ІТ-індустрії; діалектичного та порівняльного – в ході аналізу тенденцій розвитку компаній ІТ-індустрії України; графічного – для ілюстративного відображення динамічних показників ІТ-індустрії.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вчених, законодавча та методична база України, офіційні матеріали Державної служби статистики України, монографічні матеріали, матеріали всеукраїнських науково-практичних конференцій, періодичні видання, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:

– удосконалено: методику обліку операцій за ліцензійними договорами, її використання дозволить підвищити рівень достовірності їх проведення та відображення в обліку, а також забезпечити своєчасний контроль за станом їх здійснення;

– набуло подальшого розвитку: рекомендації щодо деталізованого аналітичного обліку у вигляді доповнень у Робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що сприятиме формуванню розгорнутої аналітичної інформації у розрізі видів програмної продукції та ІТ-послуг як основи для проведення подальшого аналізу та контролю; інформативний довідник з правил оподаткування ПДВ операцій з постачання програмних продуктів та надання ІТ-послуг, використання якого допоможе уникнути помилок.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці науково обґрунтованих та методичних рекомендацій стосовно удосконалення обліку та оподаткуванню операцій з постачання програмної продукції та надання ІТ-послуг. Результати дослідження наукової роботи: впроваджено у навчальний процес Одеського національного політехнічного університету (довідка №214/67-06 від 09.02.2021); використано у науково-дослідницькій діяльності Одеського національного політехнічного університету (довідка №221/67-06 від 09.02.2021).

Апробація результатів дослідження. Результати досліджень, отримані при написанні роботи, пройшли апробацію на ІVX Всеукраїнської науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України» Одеського національного політехнічного університету з тезами доповіді на тему: «Продукти та послуги ІТ-галузі : види та особливості оподаткування ПДВ» та частково викладені у статті «Особливості оподаткування суб'єктів господарювання в ІТ-індустрії».

Наукова робота складається з 30 сторінок, містить 1 таблицю, 13 рисунків, 36 назв літературних джерел, 6 додатків.

Ключові слова: програмна продукція, ІТ-послуги, ІТ-індустрія, облік, оподаткування.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАННЯ ПРОГРАМНИХ ПРОДУКТІВ ТА НАДАННЯ ПОСЛУГ В КОМПАНІЯХ ІТ-ІНДУСТРІЇ	7
РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ ТЕНДЕНЦІЙ РОЗВИТКУ КОМПАНІЙ ІТ-ІНДУСТРІЇ УКРАЇНИ	16
РОЗДІЛ 3 РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАННЯ ПРОГРАМНИХ ПРОДУКТІВ ТА НАДАННЯ ПОСЛУГ В КОМПАНІЯХ ІТ-ІНДУСТРІЇ	22
ВИСНОВКИ.....	29
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	31
ДОДАТКИ.....	35

ВСТУП

Сучасні вітчизняні компанії ІТ-індустрії досягли великих висот як на просторах українського, так і світового ринку на рівні з міжнародними компаніями в період глобального переходу економіки у режим інформатизації та діджиталізації з використанням мережі Інтернет та різноманітних програмних продуктів, які спрощують процеси на підприємствах, починаючи від ведення бухгалтерського, управлінського обліку, завершуючи оптимізацією виробничих, маркетингових та збутових операцій. Згідно з цим зростає попит на продукти та послуги компаній ІТ-індустрії для різних сфер економіки. Все це обумовлює вирішення питань щодо ведення та оптимізації, можливого вдосконалення бухгалтерського та податкового обліку в компаніях ІТ-індустрії. Але на рівні законодавчого регулювання існує ряд недоліків, які пов'язані з відсутністю чіткого розкриття операцій, пов'язаних із сферою інформаційних технологій у розрізі ідентифікації продуктів, можливих способів передачі майнових прав між господарюючими суб'єктами. Виходячи з цього у науковій роботі постає питання щодо успішного вирішення процесів розвитку взаємовідносин, які спираються саме на формах та методах бухгалтерського та податкового обліку.

Наукова гіпотеза дослідження ґрунтується на припущенні, що удосконалення обліку та оподаткування операцій з постачання програмної продукції та надання послуг дозволить компаніям ІТ-індустрії уникнути помилок при відображенні операцій в бухгалтерському та податковому обліку та оптимізувати їх діяльність.

Прагматична цінність результатів дослідження. полягає в отриманні завершених рекомендацій щодо удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку, в яких відображається специфіка діяльності компаніям ІТ-індустрії, та вибору варіантів оподаткування операцій, що здійснюють компанії ІТ-індустрії.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАННЯ ПРОГРАМНОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА НАДАННЯ ПОСЛУГ В КОМПАНІЯХ ІТ-ІНДУСТРІЇ

В період нестабільної економічної ситуації в Україні та світі ІТ-індустрія знаходиться у режимі постійного розвитку, в результаті чого продукція та послуги цієї сфери очолюють перші позиції як на ринку нашої країни, так і на просторі світового ринку. При розгляді інформаційних технологій як результату діяльності ІТ-компаній можна визначити, що вони є комплексом відповідних процесів, ресурсів, методики, що знаходять своє застосування в процесі експлуатації електричної/електронної техніки та комунікаційних систем для створення, накопичення, пошуку, обробки то постачання інформації з метою оптимізації процесів діяльності людей [1]. З цієї позиції визначимо, що ІТ-індустрія включає виробництво інформаційної техніки та виробництво інформації, а саме: апаратного забезпечення, інформаційних продуктів, програмної продукції (ІТ-продукції), ІТ-послуг.

Сутність поняття «ІТ-послуга», можна визначити як інформаційно-технічний процес, що має свою цінність для ведення будь-якої діяльності та надається користувачу на конкретних умовах для втілення в життя його потреб у інформаційно-технічному забезпеченні. Під поняттям «ІТ-продукція» розглядається продукт, що може мати ознаки, притаманні як матеріальним, так і нематеріальним об'єктам. Для цілей дослідження трактування терміну «програмна продукція» будемо розглядати з позиції ПКУ, а саме, як результат комп'ютерного програмування у вигляді різноманітних систем, інтернет-сайтів та/або онлайн-сервісів, примірників комп'ютерних програм, оновлення, доповнення та/або розширення функціоналу програм, права на отримання таких оновлень, криптографічні засоби захисту інформації [2].

Проаналізувавши джерела авторів Стреж В.М., Палеха Ю.І. та Язвінська Н.В. [3, 4] представимо схематично на рис. 1.1 види ІТ-продуктів та ІТ-послуг,

але даний перелік може бути набагато ширше, тому що сфера інформаційних технологій включає в себе дуже великий спектр можливостей.

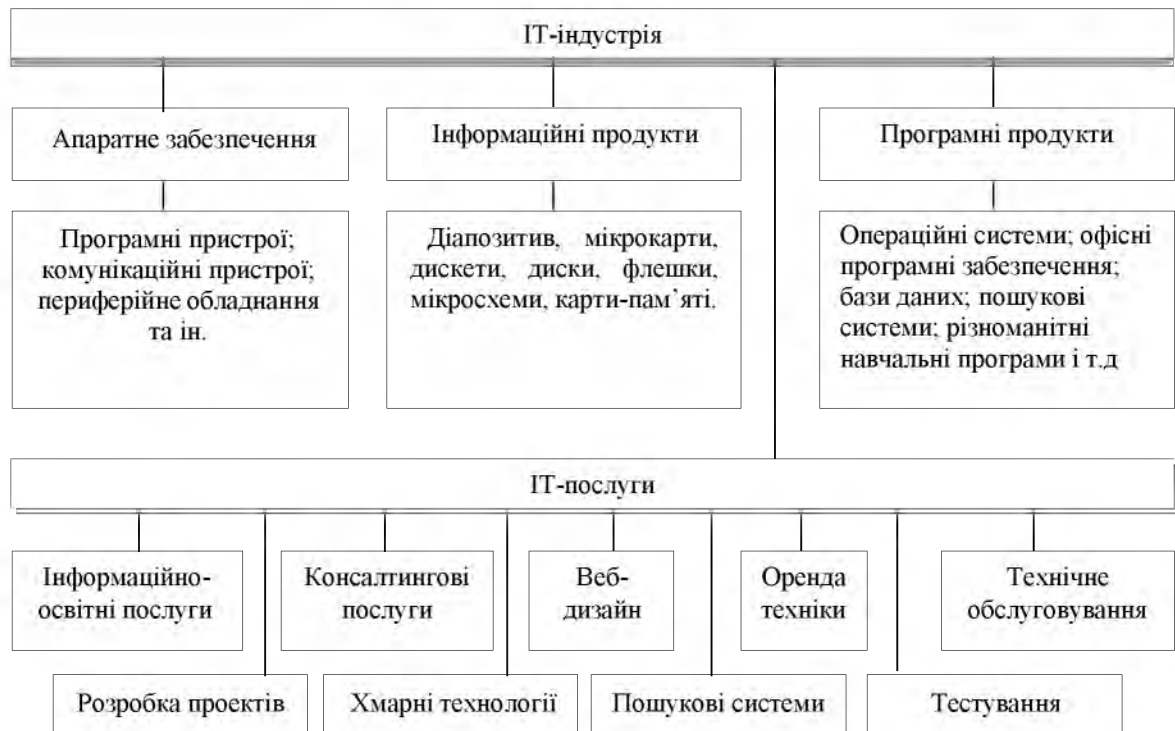


Рисунок 1.1 – Види ІТ-продуктів та ІТ-послуг

((джерело: складено за матеріалами [3-5])

Різні види програмної продукції, які розробляють та постачають ІТ-компанії відносяться до об'єктів інтелектуальної власності, більша частина з яких виступає у вигляді нематеріальних активів [6]. В цьому випадку постає питання визначення майнових прав об'єкта на продукцію ІТ-компаній. Охорона готової програмної продукції ІТ-компаній регламентується Законом «Про авторське право і суміжні права» на рівні літературних творів [7]. В даному випадку охороні підлягає тільки персоніфікація у матеріальну форму самої програмної продукції, але не його ідея, внутрішні процеси та алгоритми.

Найчастіше використовують наступні способи реалізації програмної продукції: продаж, тобто передача у власність 3-м особам на безповоротній основі; передача в користування 3-м особам у вигляді ліцензій, які поділяються на невиключну ліцензія та виключну ліцензію [9]. Від способу реалізації, який

буде обраний сторонами договору, залежить обсяг прав, що залишаться за розробником (ІТ-спеціаліст) або ІТ-компанією, та обсяг прав, що перейде до замовника, а також ціна самої програмної продукції. Особливості різних способів передачі майнових прав на програмну продукцію надано на рис. 1.2.

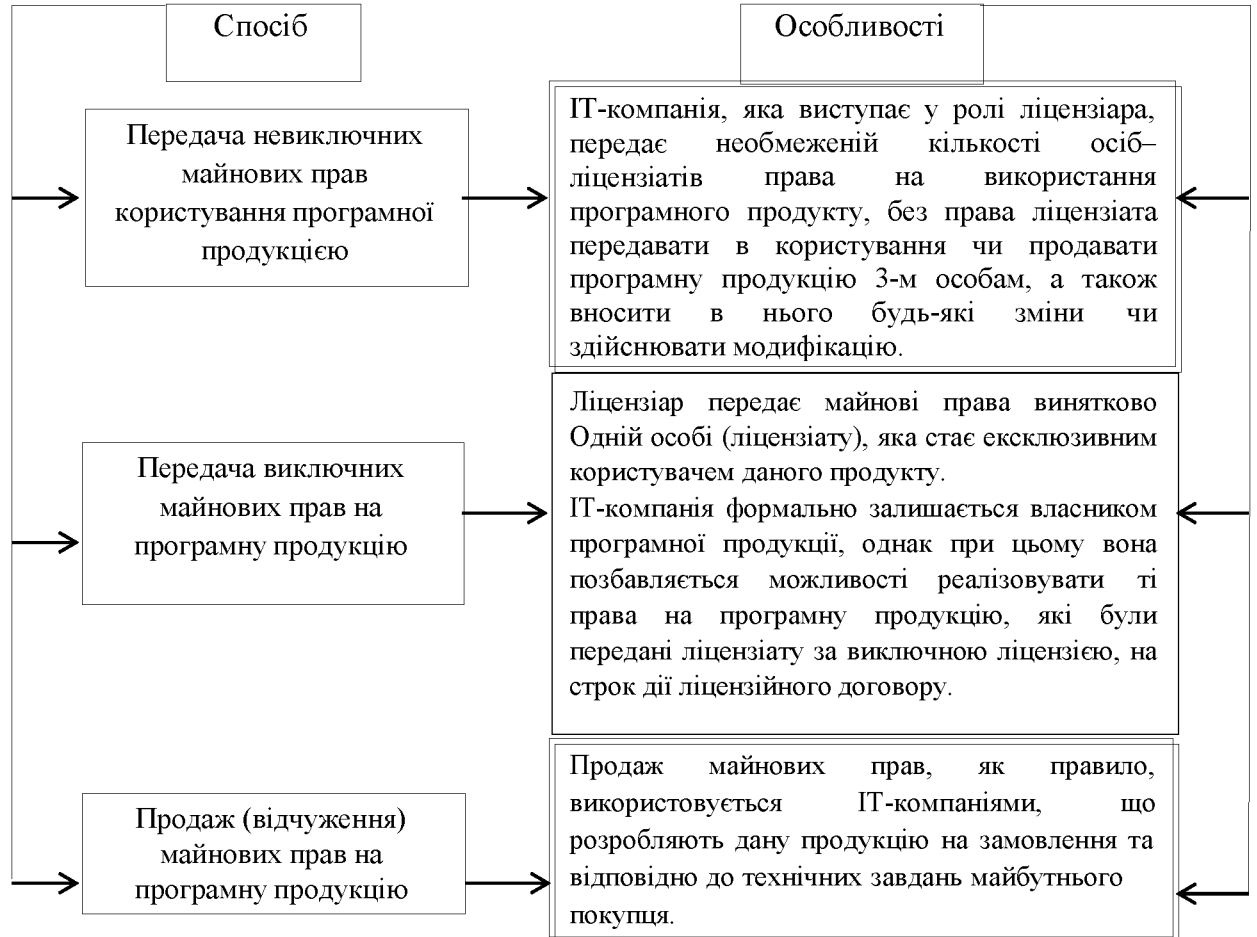


Рисунок 1.2 – Особливості різних способів передачі майнових прав на програмну продукцію (джерело: складено за матеріалами [9-11])

В час розвитку інформаційних технологій, перед компаніями постає питання щодо особливостей ведення бухгалтерського обліку в ІТ-індустрії. Бухгалтерський облік витрат та доходів в ІТ-компаніях ведеться за загальними правилами П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 15 «Дохід» [12, 13]. В більшості випадків, ІТ-компанії використовують позамовний метод для обліку витрат. При даному методі усі прямі (основні) витрати відображають за встановленими статтями за окремими замовленнями.

З П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [14] відомо, що при створенні або придбанні нематеріальних активів, усі супутні витрати формуються на субрахунку 154 «Придбання (створення) НМА», після чого об'єкт вводиться в господарський оборот, а всі витрати понесені на придбання чи створення такого активу, списуються на рахунок 12 «Нематеріальні активи» з визначенням відповідного субрахунку [15]. Для відображення представлених рахунків, нижче наведено облік витрат при придбанні виключних майнових права на програмне забезпечення (Додаток А).

При реалізації ІТ-послуг облік витрат та доходів буде відображатися на рахунках: Кредит – 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», Дебет – 903 «Собівартість реалізації робіт і послуг». Якщо ІТ-компанія при наданні послуг отримує абонплату, то цей дохід відображається за рахунком 69 «Доходи майбутніх періодів» (рис. 1.3).

<u>Отримано передоплату на рахунок від замовника за річне обслуговування</u>	
Дебет – 311 «Поточні рахунки в нац. валюті»	Кредит – 69 «Доходи майбутніх періодів»
<u>Відображено ПЗ з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН ПН)</u>	
Дебет – 643 «Податкові зобов'язання»	Кредит – 641/ПДВ «Розрахунки за податками»
<u>Визначено на дату балансу суму доходу нарахованого рівномірними частинами</u>	
Дебет – 69 «Доходи майбутніх періодів»	Кредит – 703 «Дохід від реалізації робіт/послуг»
<u>Відображено податкове зобов'язання з ПДВ</u>	
Дебет – 703 «Дохід від реалізації робіт/послуг»	Кредит – 643 «Податкові зобов'язання»
<u>Списано собівартість наданих послуг</u>	
Дебет – 903 «Собівартість реалізованих послуг»	Кредит – 23 «Виробництво»

Рисунок 1.3 – Облік операцій з надання послуг річного обслуговування програмного забезпечення (джерело: складено за матеріалами [16])

У випадку, якщо предмет договору містить в собі процес продажу програмного забезпечення або апаратного засобу конкретному замовнику, при таких обставинах продукт продажу відноситься до готової продукції і обліковується за рахунком 26 «Готова продукція», доходна частина відображається : Кредит – 701 «Дохід від реалізації продукції», собівартість за Дебетом – 901 «Собівартість реалізації продукції» [40]. Розглянемо порядок

бухгалтерського обліку витрат, які спрямовані на створення програмної забезпечення у формі готового продукту (рис. 1.4).

<u>Зараховано на поточний рахунок авансовий платіж за програмну продукцію</u>		
Дебет – 311 «Поточні рахунки в нац. валюті»	Кредит – 681 «Розрахунки за одержаними авансами»	Виписка банку
<u>Нараховано заробітну плату програмістам</u>		
Дебет – 23 «Виробництво»	Кредит – 661 «Розрахунки за заробітною платою»	Бух. Довідка, розрахунково-платіжна відомість
<u>Нараховано Єдиний соціальний внесок на заробітну плату програмістів</u>		
Дебет – 23 «Виробництво»	Кредит – 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового держ. соц. страх.»	Бух. Довідка, розрахунково-платіжна відомість
<u>Нараховано амортизацію офісних комп'ютерів</u>		
Дебет – 23 «Виробництво»	Кредит – 131 «Знос основних засобів»	Розрахунок
<u>Відображено витрати на оренду приміщення</u>		
Дебет – 23 «Виробництво»	Кредит – 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Рахунок
<u>Відображено податковий кредит з ПДВ на суму платежу за оренду (якщо сторони платники податку з ПДВ)</u>		
Дебет – 641 «Розрахунки за податками»	Кредит – 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Податкова накладна
<u>Створену програмну продукцію віднесено до складу готової продукції</u>		
Дебет – 26 «Готова продукція»	Кредит – 23 «Виробництво»	Бух. Довідка, накладна, відомість, приймальний акт
<u>Передано програмне забезпечення замовнику</u>		
Дебет – 361 ««Розрахунки з вітчизняними покупцями»»	Кредит – 701 «Дохід від реалізації продукції»	Акт наданих послуг
<u>Списано собівартість програмної продукції</u>		
Дебет – 901 «Собівартість реалізації продукції»	Кредит – 26 «Готова продукція»	Накладна
<u>Списано на фінансовий результат доходи та витрати :</u>		
Дебет – 791 «Фінансовий результат операційної діяльності»	Кредит – 901 «Собівартість реалізації продукції»	Бух. довідка
Дебет – 701 «Дохід від реалізації продукції»	Кредит – 791 «Фінансовий результат операційної діяльності»	

Рисунок 1.4 – Облік операцій з виробництва та постачання програмної продукції (джерело: складено за матеріалами [17])

Постачання програмної продукції та надання ІТ-послуг може здійснюватися не тільки на території України, а й закордоном, відображення в обліку операцій між виконавцем-резидентом та замовником-нерезидентом у Додатку А представлені за умов отримання курсових різниць (в даному випадку – доходу, але можуть бути і втрати від курсових різниць). Окрім розглянутих основних господарських операціях, які здійснюються у діяльності ІТ-компаніях, також можуть реалізовуватися майнові права, дохід від реалізації

яких отримується у формі роялті за ліцензійними договорами, у Додатку А приведено типові кореспонденції з обліку роялті у обох сторін взаємовідносин, що сплачується за невиключні майнові права на програмне забезпечення [18]. Як видно з приведених ситуацій, які можуть виникати у бухгалтерському обліку операцій з постачання програмної продукції та надання послуг в ІТ-компаніях, головна відмінність полягає у відображенні витрат і доходів на різних рахунках.

Оподаткування операцій з постачання програмної продукції та надання послуг залежить від вибору системи оподаткування. Згідно з законодавством України існує дві системи оподаткування: загальна та спрощена. У кожній з систем суб'єкт господарюванню може зареєструватися як платник ПДВ [19]. У Додатку Б розглянуто, які податки суб'єкти господарювання ІТ-індустрії можуть сплачувати на кожній із обраних систем в залежності в якій ролі вони виступають: платниками податків або податковими агентами та проведено порівняння двох систем оподаткування, взявши до уваги, що спрощена система поділяється на групи та суб'єкти ІТ-сфери можуть обирати II або III групу.

Важливо приділити увагу взаємовідносинам між сторонами господарських операцій. Представимо схематично взаємовідносини між такими сторонами : ІТ-компанія – виконавець, ІТ-спеціалісти – штатний персонал, суб'єкти – нерезиденти (замовники) на рис. 1.5; та другий варіант, замість штатного персоналу, оформлення робочих місць на ФОП-ів (рис. 1.6) в обох варіантах ІТ-компанії виконує функцію податкового агенту, але якщо в першому варіанті договір про виконання роботи (надання послуг) укладає ІТ-компанія з замовником, то в другому варіанті, такий договір укладають з замовником самі ФОПи, а ІТ-компанія отримує грошові кошти та розподіляє їх між ФОП-ами, які були задіяні в процесі виконання роботи для Замовника. На обох схемах в ролі замовника представлено суб'єкта господарювання – нерезидента для того, щоб продемонструвати усі можливі податки, які ІТ-компанії можуть сплачувати в процесі своєї господарської діяльності.



Рисунок 1.5 – Схема № 1 оподаткування ІТ-операцій

(джерело: власна розробка)

У варіанті № 1: ІТ-компанія виступає в ролі платника податку на прибуток, якщо знаходиться на загальній системі оподаткування або платником єдиного податку, якщо перебуває на спрощеній системі оподаткування; при цьому у ролі податкового агента ІТ-компанія сплачує податок на репатріацію з суми доходу нерезидента, який той отримує у формі роялті, а також вираховує з суми доходу фізичних осіб – найманих робітників ПДФО (18%) та Військовий збір (1,5 %), окрім цього на суму доходу штатних спеціалістів ІТ-компанія повинна нарахувати ЄСВ (22%). Окремо важливо відмітити, що використовуючи Конвенцію про подвійне оподаткування господарських операцій, компанії можуть уникнути подвійного оподаткування (один платіж у країні-резидента, другий у країні-нерезидента) шляхом перевірки країн, з якими Україна уклала міжнародні договори, завдяки яким можна уникнути подвійного оподаткування або скористатися нижчими ставками податків [20].



Рисунок 1.6 – Схема № 2 оподаткування ІТ-операцій (власна розробка)

У варіанті № 2: спеціалісти, які були залучені у господарський процес у формі ФОП-ів самі сплачують податки – фіксовану суму Єдиного податку, як самозайнята особа на II групі ЄП складає 20 % від мінімальної заробітної плати на 01.01. Як видно із наведених схем, ІТ-компанія при виплаті нерезидентові дохід у формі роялті за право використання об'єкту інтелектуальної власності, повинна як податковий агент сплатити до бюджету України податок на прибуток з доходу нерезидента (дохід на репатріацію) за основною ставкою 15%, якщо інше не передбачене законодавством [8]. Але окрім нерезидентів, ІТ-компанії можуть сплачувати роялті і звичайним фізичним особам – резидентам (не підприємцям), у такому випадку ІТ-компанія може також виступати у ролі податкового агента, якщо сторони господарських взаємовідносин домовились до цього та відобразили це в договорі. У випадку, якщо ІТ-компанія виступає податковим агентом, вона повинна утримати із суми роялті ПДФО та військовий збір та перерахувати це все до державного бюджету України, у випадку, якщо фізична особа зобов'язується самостійно сплати всі податки та збори, ІТ-компанія тільки перераховує визначену суму платежу в договорі.

Розглянемо особливості оподаткування ПДВ операцій з реалізації ІТ-послуг та програмної продукції. Нормативно-правові засади, що регламентують визначення та сплату податку на додану вартість, визначено розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ. Суб'єкти ІТ-індустрії можуть бути добровільно зареєстрованими платниками ПДВ або обов'язкового підлягають даній реєстрації. Для ІТ-сфери у процесі здійснення операцій з постачання програмної продукції та надання послуг питання ПДВ виступає досить актуальним, оскільки відповідно до п. 26¹ підрозділу 2 розділу XX ПКУ визначено наступне положення: з 1 січня 2013 р. до 1 січня 2023 р., звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання програмної продукції, а також операції з програмною продукцією, плата за які не вважається роялті згідно з абзацами 2 – 7 підпункту 14.1. 225 пункту 14.1 статті 14 ПКУ [2]. Операції, які не потрапляють під звільнення від оподаткування згідно вище зазначеним положенням ПКУ та не відносяться до роялті,

підлягають оподаткуванню у звичайному режимі за основною ставкою 20 % (п.186.3 ст.186). Представимо можливі варіанти оподаткування операцій з постачання програмної продукції та надання послуг в ІТ-компаніях на рис. 1.7:

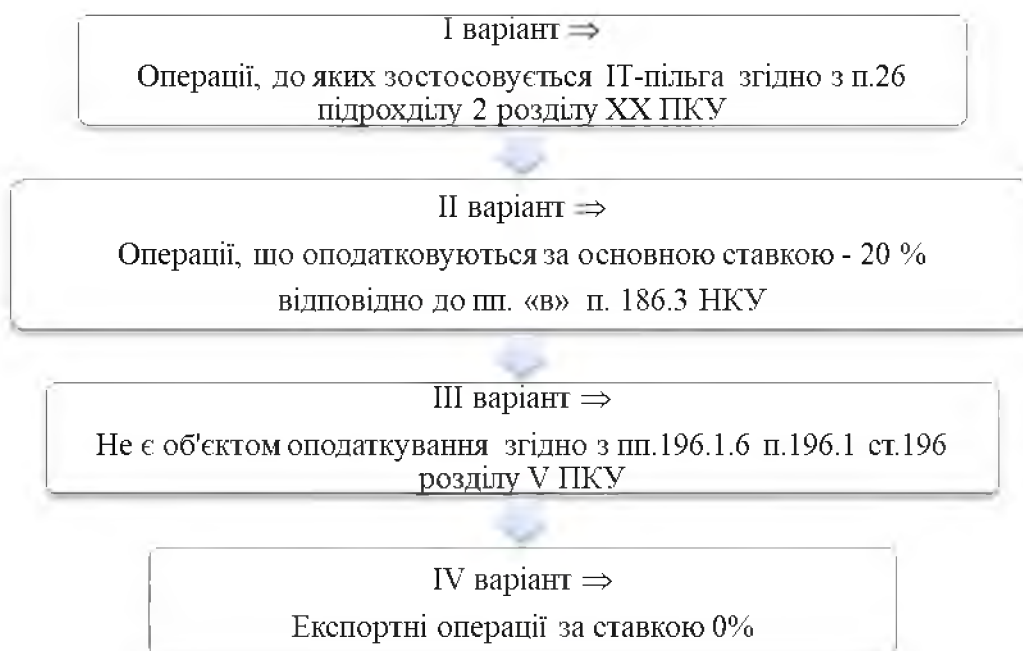


Рисунок 1.7 – Варіанти оподаткування ПДВ операцій з постачання програмної продукції та надання ІТ-послуг (джерело: зроблено на підставі [2])

Окремо необхідно визначити, які платежі не відносяться до роялті. Згідно з пп.14.1.225 ст.14 Податкового кодексу, до платежів у формі роялті не включають (рис. 1.8) .



Рисунок 1.8 – Платежі які не вважаються роялті (зроблено на підставі [8])

Однак, при реєстрації суб'єкта господарювання як платника ПДВ, він зобов'язаний включати до загального обсягу оподатковуваних операцій також і ті операції, що були звільнені від оподаткування [21]. Платник податків та зборів згідно чинного законодавства, самостійно повинен декларувати усі свої податкові зобов'язання, а також визначати сутність і відповідність операцій, які він здійснює протягом податкового періоду, тим операціям, які зазначені у ПКУ. Суб'єкт господарювання повинен вести облік усіх операцій, розділяючи їх на дві групи, ті що підлягають обов'язковому оподаткуванню та ті, що звільненні від оподаткування згідно чинного законодавства.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ТЕНДЕНЦІЙ РОЗВИТКУ КОМПАНІЙ ІТ-ІНДУСТРІЇ УКРАЇНИ

Дослідження тенденцій розвитку компаній ІТ-індустрії України почнемо з аналізу статистичних даних за 2016-2019 роки за наступними показниками: кількість суб'єктів господарювання в ІТ-індустрії; обсяг реалізованих програмної продукції, ІТ-послуг; рентабельність операційної та всієї діяльності компаній. За даними Державної служби статистики України за Класифікацією видів економічної діяльності ІТ-індустрія представлена у секції J «Інформація та телекомунікація» за групами 58.2 – видання програмного забезпечення, 62.0 – комп'ютерне програмування, консультування та пов'язана з ними діяльність, 63.1 – оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах і пов'язана з ними діяльність; веб-портали, 63.9 – надання інших інформаційних послуг.

Динаміка суб'єктів господарювання в ІТ-індустрії за 2016-2019 рр. та представлена на рис. 2.1 та додатку В. Аналізуючи динаміку кількості суб'єктів господарювання в ІТ-індустрії за 2016-2019 рр., можна визначити позитивну тенденцію до збільшення кількості компаній за всіма видами діяльності. В 2019 р. в порівнянні з 2016 р. найбільший темп приросту кількості суб'єктів господарювання визначається за компаніями, що здійснюють комп'ютерне програмування, та він склав 81,45%. Також набирають популярності та

збільшується їх кількість за такими КВЕД, як: 63.11 «Оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах і пов'язана з ними діяльність» –53,79%, 60.02 «Консультування з питань інформатизації» –33,19%. Найменший темп приросту кількості суб'єктів господарювання визначається за компаніями, що здійснюють іншу діяльність у сфері інформаційних технологій та склав 20,87%.

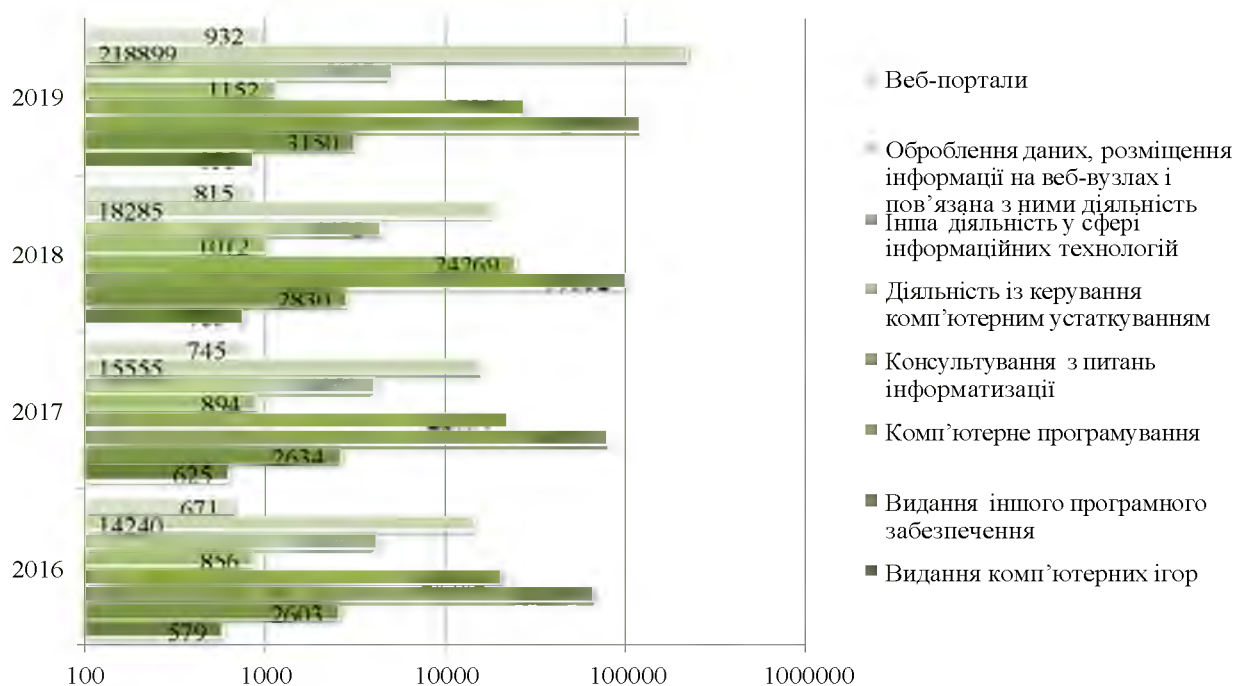


Рисунок 2.1 – Динаміка кількості суб'єктів господарювання в ІТ-індустрії за 2016-2019 рр. (зроблено за даними [22])

Також для дослідження результативності компаній ІТ-індустрії потрібно провести аналіз динаміки обсяг реалізованих програмної продукції, ІТ-послуг за 2017-2019 рр. (рис. 2.2 та додаток В). Аналізуючи структуру обсягу реалізованих програмної продукції та ІТ-послуг за 2016-2019 рр., можна визначити, що найбільшою є питома вага реалізації продукції та послуг з комп'ютерного програмування та коливалася 62-64%, у 2019 р. у порівнянні з 2016 р. на 2,7%. Питома вага реалізації послуг з консультування з питань інформатизації коливалася 14,7-16,7%, навпаки зазнало невеликий спад на 2%. Питома вага реалізації продукції та послуг з оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах і пов'язана з ними діяльності коливалася 13,5-14,5%,

зросла на 0,8%. Як видно даний перелік видів діяльності співпадає з попередніми показниками щодо кількості суб'єктів господарювання.

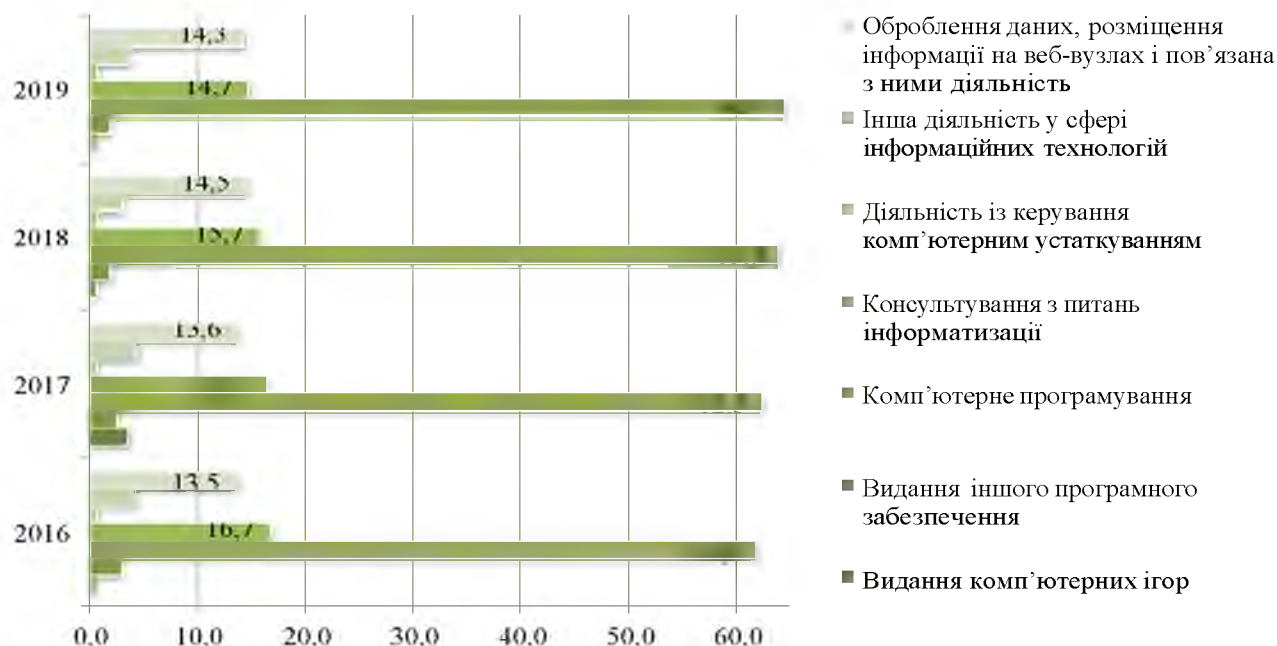


Рисунок 2.2 –Динаміка обсягу реалізованих програмної продукції та IT-послуг за 2016-2019 рр. (зроблено за даними [23])

Згідно з переглянутими показниками, потрібно також розглянути показники рентабельності, які вказують на прибутковість або збитковість діяльності компаній IT-індустрії (рис.2.3, додаток В).



Рисунок 2.3 – Рівень рентабельності (збитковості) діяльності компаній IT-індустрії за 2016-2019 рр. (зроблено за даними [24])

Аналізуючи рівень рентабельності (збитковості) діяльності компаній ІТ-індустрії за 2016-2019 рр. можна зробити висновки для різних видів економічної діяльності: найпродуктивніший рік за позитивними значеннями для усіх напрямків ІТ-індустрії виявився 2016 р.; протягом наступних трьох років деякі сфери зазнали збитків. Досить високі показники прибутковості виявлені в іншій діяльності у сфері інформаційних технологій (КВЕД – 62.09) та коливаються 10,5-18,9%. Найстабільніші показники протягом усіх 4-х років спостерігаються у напрямку комп'ютерного програмування та коливаються 6,6-7,9% (КВЕД – 62.01). Діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням в останні два роки була збитковою.

На рис. 2.4 визначений перелік напрямків ІТ-індустрії, які найбільш актуальні у даний час: Internet of Things (IoT) – це відповідний ряд взаємозв'язків між різними компонентами: обладнання, устаткування або прилади, які збирають інформацію, мережі для передачі отриманої інформації, хмарні сервери та різноманітні додатки для споживачів; Big Data – цей напрямок дозволяє зберігати, обробляти та проводити аналіз великих об'ємів інформації, яка систематизується на спеціальних серверах; інформаційна безпека – основним завданням виступає процес попередження про виникнення можливих загроз, а не виправлення їх наслідків; автоматизоване тестування – це свого роду поєднання тестування та програмування; ІТ-консалтинг – допомагає покращити ефективність процесів діяльності підприємств різних галузей а допомогою впровадження інформаційних технологій; SEO-підтримка – дана сфера відноситься до маркетингу у напрямку розкрутки сайтів та маркетингових матеріалів у пошукових системах; дизайн – включає в себе процес розробки сприйняття візуальної інформації компаній, особливо тих, що працюють на Інтернет-майданчиках або багато уваги приділяють ефективності роботи особистих сайтів [25].

Окрім аналізу статистичних даних, представимо SWOT-аналіз ІТ-індустрії на території України, складений на основі досліджень [26, 27] (додаток Г), в якому виділено серед: сильних сторін – наявність ІТ-кластерів та

людського капіталу високого рівня освіти за ІТ-спрямуванням, менші операційні витрати, значний внутрішній ринок; слабких сторін – низький рівень розвитку інфраструктури та проникнення Інтернету, низька сукупна частка програмного забезпечення на ринку ІТ, нестабільна фіскальна політика; можливостей – електронна комерція, розвиток хмарних технологій, зв'язки з зарубіжними партнерами, перехід та забезпечення дистанційної роботи; загроз – скорочення внутрішнього попиту на ІТ-продукцію і ІТ-послуги внаслідок економічної нестабільності: вплив людського капіталу з ІТ-сектору України за кордон; низький розвиток освіти в ІТ-сфері; відсутність безпеки для бізнесу.

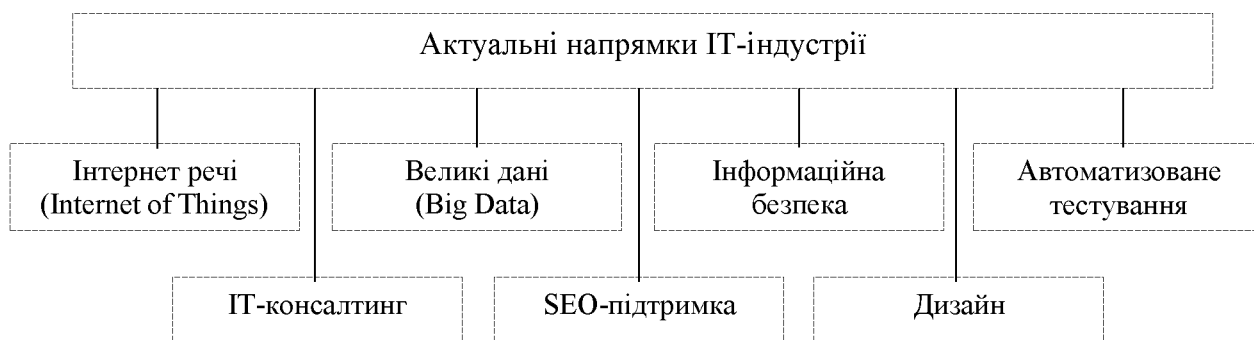


Рисунок 2.4 – Актуальні напрямки ІТ-індустрії (сформовано на основі [26, 27])

У попередні роки ІТ-індустрія розвивалася в рамках більш-менш стабільної фіскальної політики. У 2020 році ІТ-індустрія зіткнулася не тільки з пандемією коронавірусу, але і з новими податковими ініціативами законодавців, а саме: проектами Законів № 2615 «Про внесення змін до ПКУ щодо встановлення спеціального податкового режиму» [28], № 3933 «Про внесення змін до ПКУ щодо особливостей оподаткування суб'єктів індустрії інформаційних технологій» [29], № 3933-1 «Про внесення змін до ПКУ та інших законів України (щодо заходів стимулювання розвитку індустрії інформаційних технологій в Україні)» [30], № 3979 «Про заходи щодо стимулювання розвитку ІТ-індустрії в Україні» [31], № 4303 «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [32], № 4303-1 «Про особливості регулювання господарської діяльності у сфері інформаційних

технологій» [33], які були розроблено та надано на розгляд до Верховної Ради України після відкриття проекту Закону №10094 від 26.02.2019р., в якому був запропонований особливий режим оподаткування для ІТ-індустрії у формі відокремленої 5 групи, умови якого викликали обурення серед суб'єктів господарювання ІТ-індустрії. Основні положення цих законопроектів та порядок оподаткування представлено у додатку Д.

У запропонованих податкових ініціативах визначаються певні критерії правового режиму суб'єктів ІТ-індустрії, зокрема: види діяльності; розмір середньої місячної заробітної плати (винагороди); середньооблікова чисельність залучених осіб в якості працівників; питома вага доходу, отриманого від здійснення ІТ-видів діяльності; питома вага експорту ІТ-продукції та ІТ-послуг; питома вага витрат на оплату праці. Спеціальним правовим режимом у сфері ІТ передбачається застосування спеціальних правил оподаткування суб'єктів ІТ-індустрії та оподаткування працівників ІТ-індустрії. При ознайомленні зі змістом даних проектів Законів можна виокремити дві позиції, з одного боку запропоновані нововведення дійсно відображають позитивні наслідки для компаній ІТ-індустрії, які впливають на розвиток діяльності, з іншого боку є ряд недоліків для самої держави у вигляді неотримання доходів до Бюджету України.

Швидкий ріст ІТ-індустрії та потреба розвитку її актуальних напрямків ставить перед урядом питання щодо визначення чітких умов регулювання господарської діяльності компаній ІТ-індустрії. За представленими проектами Законів здійснюються спроби розроблення сприятливих умов для діяльності суб'єктів ІТ-індустрії та впровадження стимулюючих процесів у напрямку оподаткування, також існують недоліки, як можна відкоригувати, але все одно вірогідність прийняття проектів 50/50, що обумовлено відсутністю вигідних умов для держави у напрямку отримання доходів до Бюджету.

РОЗДІЛ 3

РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПОСТАЧАННЯ ПРОГРАМНОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА НАДАННЯ ПОСЛУГ В КОМПАНІЯХ ІТ-ІНДУСТРІЇ

У час швидкого розвитку інформаційних технологій та всеосяжній комп'ютеризації всі види економічної діяльності потребують технологічних інновацій у світі, а також в Україні, Компанії ІТ-індустрії потребують чітких установок щодо ведення бухгалтерського та податкового обліку, а в зв'язку з постійними змінами у законодавстві постійного удосконалення.

Першою пропозицією щодо удосконалення обліку операцій з постачання програмної продукції та надання послуг компаніям ІТ-індустрії рекомендується ввести зміни до облікової політики згідно з наказом керівника, зокрема пропонується ввести аналітичні рахунки у Робочий план рахунків бухгалтерського обліку до рахунків 26 «Готова продукція»; 37 «Розрахунки з різними дебіторами»; 69 «Доходи майбутніх періодів», 70 «Дохід від реалізації», 90 «Собівартість реалізації».

До рахунку 23 «Виробництво» рекомендується ввести субрахунки за двома основними групами: 231 «Виробництво програмної продукції», 232 «Виробництво ІТ-послуг». Аналітичні рахунки доцільно відкривати за групами програмної продукції та видами ІТ-послуг, виробництво яких здійснює компанія. До рахунку 26 «Готова продукція» рекомендується ввести субрахунки за трьома основними групами програмної продукції: 261 «Системна програмна продукція» – продукція, що забезпечує здійснює управління роботою обчислювальної системи; 262 «Прикладна програмна продукція» – продукція, що призначена для розв'язання прикладних завдань діяльності суб'єкта господарювання або фахової діяльності людини; 263 «Інструментальна програмна продукція» – продукція, що призначена для розробки всіх видів інформаційно-програмного забезпечення. За потребою ІТ-компанією розробляються аналітичні рахунки за видами програмної продукції у розрізі визначених груп.

До субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» рахунку 73 рекомендується ввести аналітичні рахунки: 373.1 «Розрахунки за нарахованими доходами від оренди», на якому будуть відображатися нарахування у частині відсотків за користування майном за договором фінансового лізингу апаратного забезпечення»; 373.2 «Розрахунки за нарахованими доходами (роялті)», на якому будуть відображатися нарахування роялті за ліцензійними договорами.

До субрахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» можна зарекомендувати та навести приклади використання наступних субрахунків: 691 «Доходи майбутніх періодів від супроводження програмного забезпечення»; 692 «Доходи майбутніх періодів від підтримки та оновлення контенту сайту»; 693 «Доходи майбутніх періодів від орендної плати з коворкінгу» (якщо команда ІТ-компанії складається з ФОПів), 694 «Доходи майбутніх періодів від надання ліцензій».

Облік доходів та витрат пропонується здійснювати за групами програмної продукції та ІТ-послуг. Доцільно три наступні групи ІТ-послуг: проектно-орієнтовані ІТ-послуги (консалтинг, системна інтеграція, розробка замовного програмного забезпечення); аутсортинг-орієнтовані ІТ-послуги, ІТ-послуги орієнтовані на підтримку та тренінг. До субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» пропонуються наступні аналітичні рахунки: 701.1 «Дохід від реалізації системної програмної продукції», 701.2 «Дохід від реалізації прикладної програмної продукції» 701.3 «Дохід від реалізації інструментальної програмної продукції»; до субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» – 703.1 «Дохід від надання проектно-орієнтованих ІТ-послуг», 703.2 «Дохід від надання аутсортинг-орієнтованих ІТ-послуг», 703.3 «Дохід від надання ІТ-послуг, орієнтованих на підтримку та тренінг». До субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» пропонуються наступні аналітичні рахунки: 901.1 «Собівартість реалізованої системної програмної продукції», 901.2 «Собівартість реалізованої прикладної програмної продукції» 901.3 «Собівартість реалізованої інструментальної програмної продукції»; до субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» – 903.1 «Собівартість реалізованих проектно-орієнтованих ІТ-послуг», 903.2

«Собівартість реалізованих аутсортинг-орієнтованих ІТ-послуг», 903.3
«Собівартість реалізованих ІТ-послуг, орієнтованих на підтримку та тренінг».

Можливий варіант таких доповнень у Робочий план рахунків бухгалтерського обліку компанії ІТ-індустрії представлений у Додатку Ж. Запропоновані доповнення у Робочому плані рахунків бухгалтерського обліку сприятиме формуванню достатньо розгорнутої аналітичної інформації щодо у розрізі видів програмної продукції та ІТ-послуг, як основи для проведення подальшого аналізу та контролю. У структурі реалізації на основі даних розрахунків будуть виявлятися видів програмної продукції та ІТ-послуг, за якими спостерігається падіння попиту. Управлінський персонал компанії ІТ-індустрії може прийняти рішення про зниження частки в реалізації менш рентабельних видів програмної продукції та ІТ-послуг і підвищення частки з високою рентабельністю.

Другою пропозицією щодо удосконалення обліку операцій з постачання програмної продукції та надання послуг компаніям ІТ-індустрії рекомендується методика відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій за ліцензійними договорами. Специфіка готової програмної продукції є те, що вона є об'єктом права інтелектуальної власності. Готова програмна продукція може реалізовуватися або з передачею права власності, або володіючи авторським правом, компанія ІТ-індустрії може надавати права на користування програмної продукції. Найбільш поширеним прикладом операції за ліцензійним договором є постачання примірника (копії) комп'ютерних програм. Надання ліцензій на використання різноманітної програмної продукції сьогодні досить поширене явище. Незважаючи на те, однакового підходу до порядку їх відображення в бухгалтерського обліку так і не існує. З цього приводу у бухгалтерів компаній ІТ-індустрії виникає багато питань.

Вважаємо, що для правильної організація бухгалтерського обліку операцій за ліцензійними договорами потрібно урахувати два аспекти способу оплати та порядок визначення винагороди. Оплата винагороди за ліцензійними договорами згідно Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав

інтелектуальної власності» [34] може здійснюватися одноразово – в вигляді паушального платіжу або періодично – у вигляді роялті. Але з позиції П(С)БО 15 це питання не врегульовано та будь-який ліцензійний платіж належить до роялті. Оскільки заборгованість ліцензіата враховується частинами отриманого внеску у розрахунках за користування ліцензійною угодою протягом тривалого терміну, то в обліку ІТ-компанії-ліцензіара це відповідає нарахуванню доходів майбутніх періодів за кредитом рахунка 69. Також при обліку отримання роялті важливо знати: визначена чи сума винагороди наперед або ні. Якщо сума винагороди визначена наперед, то від самого початку дії ліцензійного договору активи ІТ-компанії збільшуються на суму довгострокової дебіторської заборгованості та відображається за дебетом рахунка 18. Ця довгострокова дебіторська заборгованість, що виникла, відповідає нарахування доходів майбутніх періодів за кредитом рахунка 69. Якщо сума винагороди не визначена наперед та залежить від виторгу, то облік нарахованих сум роялті ведеться на субрахунках 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» та 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

На базі створеного Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку у компаній ІТ-індустрії, яка виступає у ролі ліцензіара, операції з використання ліцензійних угод рекомендується здійснювати за порядком, який представлений на рис. 3.1. Використання даної методики обліку операцій за ліцензійними договорами дозволить підвищити рівень достовірності їх проведення та відображення в обліку, а також забезпечити своєчасний контроль за станом їх здійснення.

Рекомендацією щодо удосконалення оподаткування операцій з постачання програмної продукції та надання послуг компаніям ІТ-індустрії є інформативний довідник з правил оподаткування операцій ПДВ. Потреба у цьому довіднику виникла у зв'язку з відсутністю чіткого розкриття операцій, пов'язаних із сферою інформаційних технологій, що спричиняє проблеми у оподаткуванні операцій з постачання програмної продукції та надання послуг податком на додану вартість.

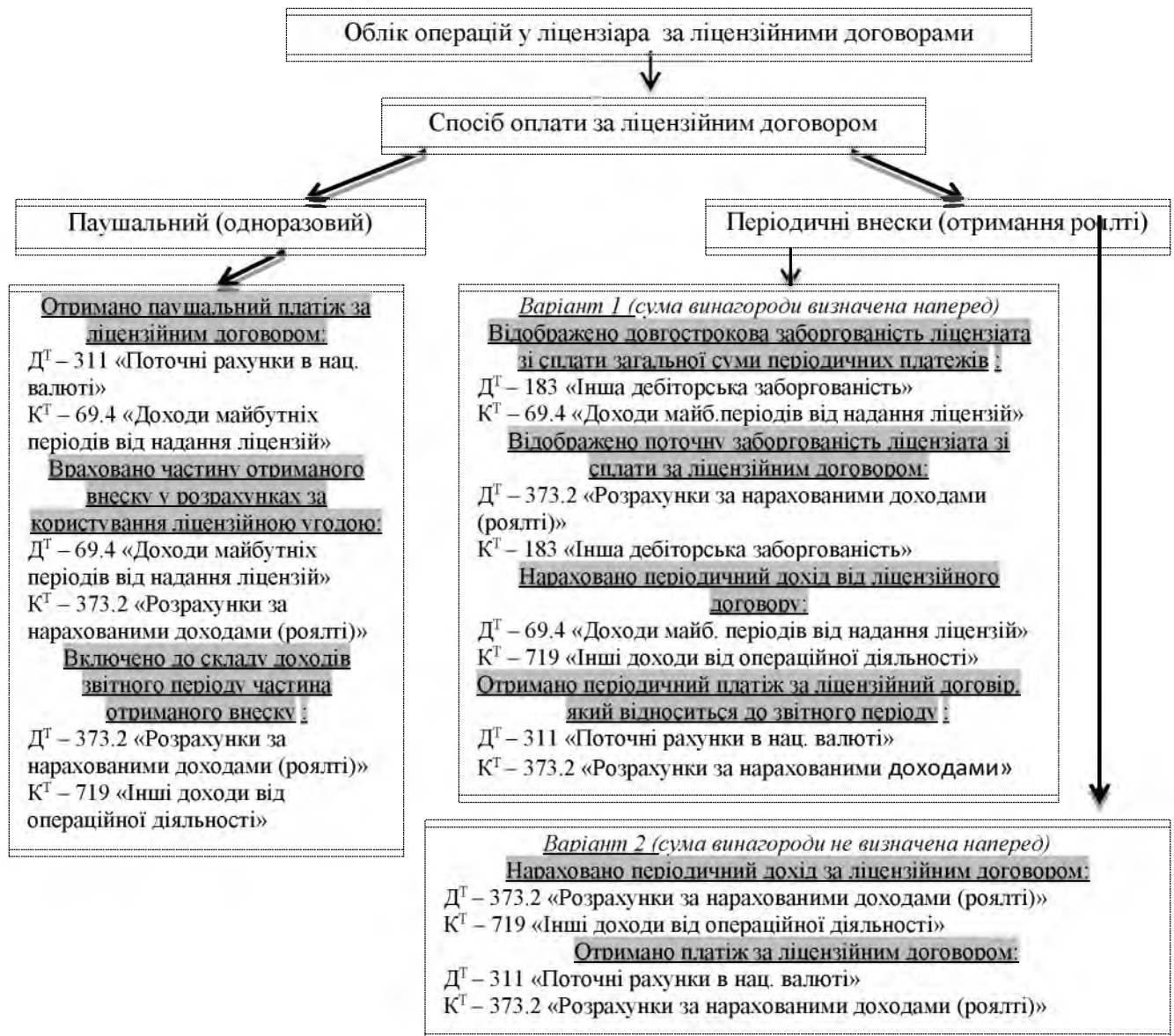


Рисунок 3.1 – Методика обліку операцій за ліцензійними договорами
(власна розробка)

Для складання інформативного довідника з ПДВ було взято до уваги нормативне регулювання даного питання у ПКУ, Узагальнюючих податкових консультацій № 536 від 07.10.2013 р. та № 842 від 31.12.2020 р. [2, 35, 36], яка доповнює попередню. Інформативний довідник з правил оподаткування ПДВ операцій з постачання програмної продукції та надання ІТ-послуг будується в залежності від умов постачання та визначаються правила оподаткування: обов'язкове оподаткування у загальному порядку за ставкою 20% або застосування податкової пільги з ПДВ та звільнення від оподаткування.

За операцією надання доступу покупцю розглядається об'єкт постачання: це сама програмна продукція або це право на користування порталом або онлайн-сервісом. За операцією надання послуг з технічної підтримки програмної продукції визнається чи є ці послуги складовою частиною договору про постачання програмної продукції. За операцією постачання систем або устаткування, програмна продукція для яких є невід'ємною частиною визнається чи є вона окремим елементом. Операції постачання програмної продукції, коли не відбувається перехід права власності на програмну продукцію замовнику від виконавця, та операції з надання прав на отримання оптимізації та оновлення програмної продукції оподатковується у загальному порядку за ставкою 20%. Операції постачання копій програмної продукції з наданням ліцензії та постачання з переданням майнових прав, а також коли не передбачається надання права на їх відтворення звільняються від оподаткування. Все вище сказане представимо у вигляді Інформативного довідника з правил оподаткування ПДВ операцій з постачання програмних продуктів та надання ІТ-послуг (табл. 3.1)

Таблиця 3.1 – Інформативний довідник з правил оподаткування ПДВ операцій з постачання програмних продуктів та надання ІТ-послуг (власна розробка)

Господарська операція	Умова постачання	Правила оподаткування	
		Звільнено від оподаткування	Обкладається 20%
1	2	3	4
Надання доступу для замовника/покупця до: - контенту, який записаний у звуковій, текстовій, графічній формі, що розміщується на відповідних порталах; - програмної продукції, яка розробляється під замовлення конкретного суб'єкта, або розміщуються у відкритому доступі в мережі Інтернет.	При умові, що замовник/покупець отримує програмну продукцію (копію) скориставшись одним із способів	✓	
	У випадку, коли покупець/замовник отримує тільки право на пошук чи обробку інформації та інші аналогічні дії, які здійснюються за допомогою визначених способів		✓

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
Надання послуг з технічної підтримки програмної продукції (тестування, налаштування)	Якщо ці послуги входять як складова частина договору про постачання програмної продукції	✓	
	Якщо, у програмній продукції відбуваються будь-які зміни, то такі операції відносяться до операцій з поставки програмної продукції	✓	
	Якщо ці послуги не є складовою частиною договору про постачання програмної продукції		✓
Постачання систем або устаткування, програмна продукція для яких є невід'ємною частиною	У випадку постачання програмної продукції окремим елементом	✓	
	Якщо програмну продукцію неможливо поставити окремо		✓
По завершенню виконання право власності на готову програмну продукцію отримує замовник (розробник не отримує право власності)	Відсутність переходу права власності		✓
Постачання копій програмної продукції з наданням ліцензії	Через ліцензійні договори	✓	
Постачання програм з переданням майнових прав	За угодою про передання таких прав інтелектуальної власності, незалежно від носія, на який записано таку програму	✓	
Постачання програмної продукції на умовах передачі права на поширення копій програмної продукції не передбачають надання права на їх відтворення	Отримання платежу як винагороду за надання права на використання / поширення такої програмної продукції	✓	
Послуги з надання прав на отримання оптимізації та оновлення програмної продукції	Поставка послуг		✓

Цей інформативний довідник з правил оподаткування ПДВ операцій з постачання програмних продуктів та надання ІТ-послуг може редагуватися, оновлюватися, доповнюватися відповідно до змін у законодавстві та у процесі господарювання суб'єкта оподаткування.

ВИСНОВКИ

В ході написання наукової роботи були дослідження теоретико-методичні засади обліку та оподаткування операцій з постачання програмної продукції та надання послуг в компаніях ІТ-індустрії та розроблені рекомендації щодо їх удосконалення. Розглянуто види продуктів та послуг ІТ-індустрії, способи реалізації програмної продукції та ІТ-послуг, особливості передачі майнових прав об'єктів інтелектуальної власності, Розкрито особливості обліку в компаніях ІТ-індустрії, а саме: порядок відображення в обліку операцій зі створення та реалізації програмної продукції; операції з надання ІТ-послуг; операції з постачання послуг нерезидентам (експортні операції); операції, що сплачуються у формі роялті; Розкрито особливості оподаткування в компаніях ІТ-індустрії: можливі варіанти оподаткування операцій з постачання програмної продукції та надання послуг в ІТ-компаніях

Проведений аналіз тенденцій розвитку компаній ІТ-індустрії України показав позитивну тенденцію до збільшення кількості компаній за всіма видами ІТ-діяльності та обсягу реалізованих програмної продукції та ІТ-послуг. Найбільшу питому вагу з реалізації продукції та послуг займає комп'ютерне програмування та вона коливалася 62-64%. Досить високі показники прибутковості виявлені в іншій діяльності у сфері інформаційних технологій та коливаються 10,5-18,9%. Діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням в останні два роки була збитковою. Визначений перелік найактуальніших напрямків ІТ-індустрії: Internet of Things (IoT); Big Data; інформаційна безпека; автоматизоване тестування; ІТ-консалтинг; SEO-підтримка; дизайн. Зроблено SWOT-аналіз ІТ-індустрії на території України та виявлено фактори, які вплинуть на розвиток ІТ-індустрії. Досліджено податкові ініціативи щодо спеціальних правових режимів у сфері ІТ з застосуванням спеціальних правил оподаткування суб'єктів ІТ-індустрії та оподаткування працівників ІТ-індустрії.

Зроблено рекомендації щодо удосконалення обліку та оподаткування операцій з постачання програмної продукції та надання послуг в компаніях ІТ-індустрії. Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:

- удосконалено: методику обліку операцій за ліцензійними договорами, її використання дозволить підвищити рівень достовірності їх проведення та відображення в обліку, а також забезпечити своєчасний контроль за станом їх здійснення;

- набуло подальшого розвитку: рекомендації щодо деталізованого аналітичного обліку у вигляді доповнень у Робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що сприятиме формуванню достатньо розгорнутої аналітичної інформації у розрізі видів програмної продукції та ІТ-послуг, як основи для проведення подальшого аналізу та контролю; інформативний довідник з правил оподаткування ПДВ операцій з постачання програмних продуктів та надання ІТ-послуг, використання якого допоможе уникнути помилок.

Практична значущість отриманих результатів підтверджується їх схваленням та впровадження у практичну діяльність (Довідки додаються).

Напрямок подальших досліджень є облік та аналіз операцій з отримання програмної продукції та ІТ-послуг у замовників.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖРЕЛ

1. Плескач В.Л., Затонацька Т.Г. Інформаційні системи і технології на підприємствах: навч. посіб. Київ : «Знання», 2011. 718 с.
2. Податковий кодекс України. Кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/law/show/929_013.
3. Палеха Ю.І., Горбань Ю.І. Інформаційний бізнес : навч. посіб. Київ: «Ліра-К», 2015.
4. Стреж В.М. Маркетинг програмних продуктів та послуг: навч.-метод. посіб. Мінск : БДУІР, 2016. 228 с.
5. Шацкова Л.П., Партас Д.О. Продукти та послуги ІТ-галузі : види та особливості оподаткування ПДВ. Матеріали XIV Всеукраїнської науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України» (м. Одеса, 13 листопада 2020 р.). Одеса, 2020. С. 35-37.
6. Гарна С.О., Шнурко А.М., Дронов І.М. Інтелектуальна власність як складова нематеріальних активів підприємства : наук.-вироб. журнал Інноваційна економіка. 2018, № 5-6. С. 126-130.
7. Закон «Про авторське право і суміжні права» від 23.12.1993 р. №3792-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>.
8. Коваль М. Права інтелектуальної власності на створення ІТ-продукту : проблемні моменти. Юрист&Закон. Київ: ЮФ «Ілляшев та Партнери», 2016.
9. Мелаш Д. Програмна продукція : кругова запорука. Київ: Legal High School. 2018, № 4. URL : jurist.ua/?article/1517
10. Литвин С.Й. Виключні майнові права на результати інтелектуальної, творчої діяльності як об'єкти цивільних прав. Наше право. 2015, № 6. С. 139-143.
11. Войнаровський А.Ф. Ліцензійна форма розпорядження правами інтелектуальної власності. Львів : Проблеми та перспективи розвитку

економіки і підприємництва та комп'ютерних технологій в Україні : збірник тез доповідей X науково-практичної конференції: НУ ЛПІ, 2015. С. 437-439.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України 29.11.1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999. URL : <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021473.html>.

15. Волощук Л.О., Кірсанова В.В., Філіппова С.В. Обліково-аналітичні інструменти управління реальними інвестиціями в процесі інноваційного розвитку промислових підприємств : [моногр.]. Одеса: ФОП Бондаренко М.О., 2015. 198 с.

16. Волянчук І. Особливості бухобліку в ІТ-компаніях. Вісник. Офіційно про податки. 2017, № 12 (916). URL : <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100004441-osoblivosti-bukhobliku-v-it-kompaniyakh>.

17. Відображаємо в обліку створення та реалізацію програмного продукту. Електронне видання : «Дебет-Кредит». 2016. URL : <https://consulting.dtki.ua/uk/accounting/individual-transactions/6011>

18. Занько Б. Комп'ютерні програми : бухгалтерський та податковий облік. Вісник. Офіційно про податки. 2016, № 13 (871). URL : <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/9572>

19. Козак І. Податки в ІТ-індустрії. Одеса : АО «КФ «ДОМІНАНТА», 2017. URL : https://dominanta.od.ua/news/_nalogi_v_it___industrii

20. Шацкова Л.П., Пармас Д.О. Особливості оподаткування суб'єктів господарювання в ІТ-індустрії. Економіка: реалії часу. Науковий журнал. 2020. № 6 (52). С. 87-94.

21. Нечипоренко Г. Програмна продукція та ПДВ. Вісник. Офіційно про податки. 2018, № 23 (975). URL : www.visnuk.com.ua/uk/publication/100008243-programna-produktsiya-ta-pdv
22. Кількість суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності (2010-2019): Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
23. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності (2010-2019) : Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
24. Рентабельність операційної та усієї діяльності підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2010-2019) : Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>
25. Степура В. Актуальные IT-направления 2020 года. 2019. URL : <https://www.scnsoft.by/blog/the-most-promising-it-jobs>.
26. Феліксова Л.Ю. Формування міжнародної конкурентоспроможності IT-сектору України : електрон. наук. фах. вид. Ефективна економіка. Київ, 2016, № 5. URL : http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=efek_2016_5_64
27. Задорожнюк Н.О. Сучасні тенденції розвитку підприємництва в IT-сфері України: Економічний форум. Одеський національний політехнічний університет. Одеса : ОНПУ, 2017. С. 162-165.
28. Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо встановлення спеціального податкового режиму» від 18.12.2019 р. №2615. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67671.
29. Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування суб'єктів індустрії інформаційних технологій» від 23.07.2020 р. № 3933. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69599.

30. Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України (щодо заходів стимулювання розвитку індустрії інформаційних технологій в Україні)» від 10.08.2020 р. №3933-1. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69669.

31. Проект Закону «Про заходи щодо стимулювання розвитку IT-індустрії в Україні» від 11.08.2020 р. № 3979. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69670.

32. Проект Закону «Про особливості регулювання господарської діяльності у сфері інформаційних технологій» від 02.11.2020 р. № 4303. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=70298.

33. Проект Закону «Про особливості регулювання господарської діяльності у сфері інформаційних технологій» від 18.11.2020 р. № 4303-1. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=70463.

34. Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 р. № 1185. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007>.

35. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо особливостей оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання програмної продукції: Наказ Міністерство доходів і зборів України від 07.10.2013 № 536. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0536810-13>.

36. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань оподаткування ПДВ операцій з постачання програмної продукції: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2020 р. № 842. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0842201-20>.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

<u>Перераховано передоплату власнику майнових прав програмного забезпечення</u>		
Дебет – 371 «Розрахунки за виданими авансами»	Кредит – 311 «Поточні рахунки в нац. валюті»	
<u>Оприбутковано об'єкт НМА</u>		
Дебет – 154 «Придбання (створення) НМА»	Кредит – 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	
<u>Проведено залік заборгованостей</u>		
Дебет – 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	Кредит – 371 «Розрахунки за виданими авансами»	
<u>Введено в експлуатацію об'єкт майнового права</u>		
Дебет – 125 «Авторське право та суміжні з ним права»	Кредит – 154 «Придбання (створення) НМА»	
Зменшено залишок амортизаційних відрахувань на позабалансовому рахунку – 09		

Рисунок А.І – Схема відображення обліку витрат по придбанню об'єктів НМА

<u>Відображено в обліку суму отриманого доходу від нерезидента за послугу по розробці програмного забезпечення</u>		
Дебет – 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	Кредит – 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг»	Рахунок-фактура, Накладна
<u>Відображено витрати, які сформували собівартість наданої послуги</u>		
Дебет – 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»	Кредит – 23 «Виробництво»	Накладна
<u>Кошти від нерезидента зайшли на розподільчий рахунок</u>		
Дебет – 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»	Кредит – 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	Виписка банку
<u>Відображено в обліку дохід від отриманих курсових різниць</u>		
Дебет – 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»	Кредит – 714 «Дохід від операційної курсової різниці»	Бух. довідка
<u>Зараховано на валютний рахунок виручка в іноземній валюті</u>		
Дебет – 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті»	Кредит – 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»	Виписка банку
<u>Відображено дохід від курсових різниць</u>		
Дебет – 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»	Кредит – 714 «Дохід від операційної курсової різниці»	Виписка банку, бух. довідка

Рисунок А.2 – Відображення господарських операцій з надання послуг замовнику-нерезиденту

Таблиця А.1 – Відображення ситуацій в обліку операцій за платежами роялті

<i>Бухгалтерський облік у ліцензіара-резидента</i>	
Відображено суму доходу (роялті)	
Дебет – 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	Кредит – 719 «Інший дохід від операційної діяльності»
Зараховано суму роялті на поточний рахунок	
Дебет – 311 «Поточні рахунки в нац. валюті»	Кредит – 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»
<i>Бухгалтерський облік у ліцензіата-резидента</i>	
Відображено суму нарахованих роялті	
Дебет – 93 «Витрати на збут»	Кредит – 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Перераховано платіж ліцензіару (роялті)	
Дебет – 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Кредит – 311 «Поточні рахунки в нац. валюті»
<i>Бухгалтерський облік роялті, що виплачується суб'єкту-нерезиденту</i>	
Нараховано суму роялті нерезиденту за користування об'єктом ППВ	
Дебет – 93 «Витрати на збут»	Кредит – 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Утримано з нарахованої суми роялті 15% податку на «репатріацію» (податок на дохід нерезидента)	
Дебет – 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Кредит – 641/н.нерез. «Розрахунки за податками»
Перераховано суму утриманого податку до державного бюджету України	
Дебет – 641/н.нерез. «Розрахунки за податками»	Кредит – 311 «Поточні рахунки в нац. валюті»
Перераховано платіж нерезиденту на його рахунок	
Дебет – 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Кредит – 312 «Поточні рахунки в ін. валюті»
<i>Бухгалтерський облік операцій з платежами роялті звичайним фізичним особам</i>	
Відображено суму роялті за об'єкт ППН, який використовується у госп. діяльності	
Дебет – 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати»	Кредит – 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Утримано суму податку з доходів фізичних осіб з суми роялті	
Дебет – 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Кредит – 641/ПДФО «Розрахунки за податками»
Утримано суму військового збору з суми роялті	
Дебет – 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Кредит – 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»
Здійснено платіж (роялті) фізичній особі	
Дебет – 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	Кредит – 311 «Поточні рахунки в нац. валюті»/ 301 «Готівка у нац. валюті»
Перераховані податки (ПДФО) та збори (ВЗ) до державного бюджету	
Дебет – 641/ПДФО «Розрахунки за податками» / 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»	Кредит – 311 «Поточні рахунки в нац. валюті»

ДОДАТОК Б

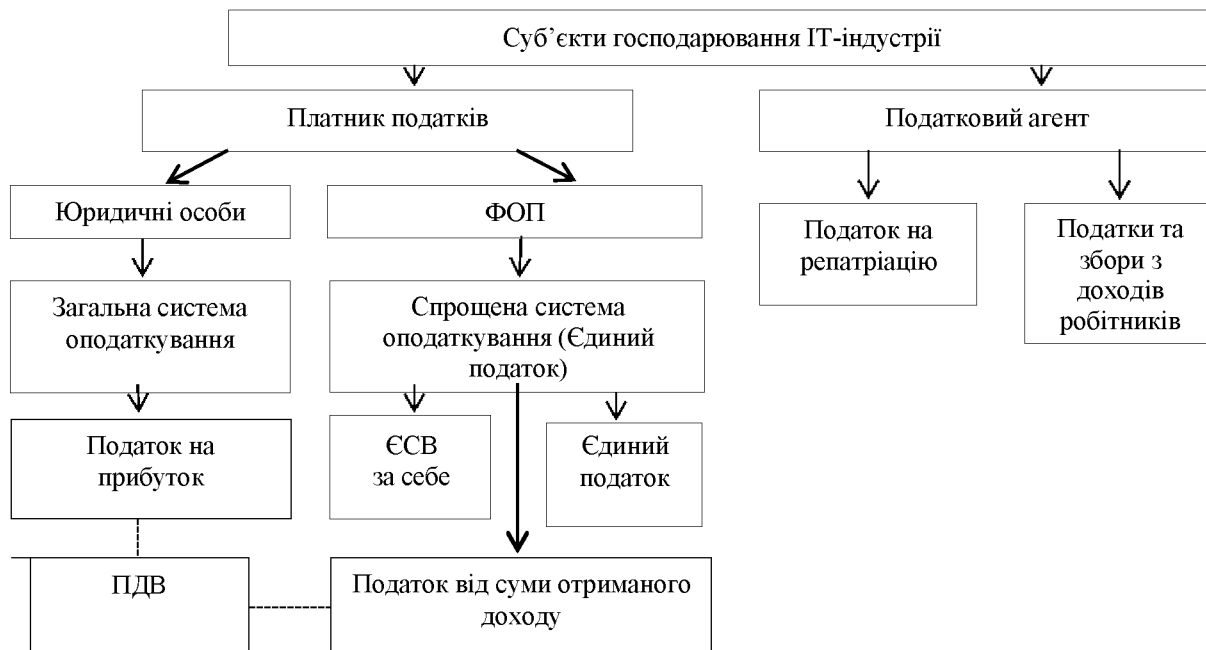


Рисунок Б.1 – Схема оподаткування суб'єктів господарювання в ІТ-індустрії

Таблиця Б.1 – Порівняльна таблиця застосування різних систем оподаткування для суб'єктів ІТ-сфери

Критерій	Загальна система оподаткування	Спрощена система оподаткування	
		II група	III група
Вид особи	Юр. особи/ФОП	ФОП (самозайнята особа)	ФОП та Юр. особи
Об'єкт оподаткування	Прибуток	Мін. ЗП на 01.01	Отриманий дохід
Ставка	18 %	20 %	3% з ПДВ 5% без ПДВ
Види діяльності	Без обмежень	Перелік видів діяльності, заборонених для спрощенців, наведено в п. 291.5 ПКУ	
Обсяг доходів		5 млн. грн.	7 млн. грн.
Кількість працівників		10	Без обмежень
ЄСВ «за себе» (ФОП)	22 % від мін. ЗП на 01.01.		
Контрагенти	Юр. особи /ФОП/нерезиденти	Тільки ФОП та Юр. ос. ЄП	Юр. особи /ФОП/нерезиденти
Облік доходів	За правилами П(С)БО/МСБО/МСФЗ з урахуванням коригувальних різниць	Книга обліку доходів	Книга обліку доходів (не платникам ПДВ)/ Книга обліку доходів і витрат (для платників ПДВ)
Податковий агент	ПДФО, ВЗ, ЄСВ за робітників; Податок на репатріацію	—	ПДФО, ВЗ, ЄСВ за робітників

ДОДАТОК В

Таблиця В.1 – Статистичні дані кількості суб'єктів господарювання ІТ-індустрії за видами економічної діяльності за 2016-2019 рр.

Вид економічної діяльності	Код за КВЕД-2010	Роки				Темп приросту, %			
		2016	2017	2018	2019	2017/2016	2018/2017	2019/2018	2019/2016
Видання комп'ютерних ігор	58.21	579	625	753	855	7,95	20,48	1,36	47,67
Видання іншого програмного забезпечення	58.29	2603	2634	2830	3150	1,19	7,44	11,31	21,1
Комп'ютерне програмування	62.01	66308	79430	99352	120313	19,79	25,08	21,09	81,45
Консультавання з питань інформатизації	62.02	20462	22164	24269	27254	8,32	9,49	12,29	33,19
Діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням	62.03	853	894	1012	1152	4,81	13,19	13,83	35,05
Інша діяльність у сфері інформаційних технологій	62.09	4159	4053	4433	5027	-2,55	9,38	13,39	20,87
Оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах і пов'язана з ними діяльність	63.11	14240	15555	18285	21899	9,24	17,55	19,76	53,79
Веб-портали	63.12	671	745	815	932	11,03	9,39	14,36	38,89

Таблиця В.2 – Статистичні дані обсягу реалізованої продукції (послуг) суб'єктів господарювання ІТ-індустрії за видами економічної діяльності за 2016-2019 рр. (тис. грн.)

Вид економічної діяльності	Код за КВЕД -2010	Звітний період			
		2016	2017	2018	2019
Видання комп'ютерних ігор	58.21	433495,0	635896,7	794021,0	934711,2
Видання іншого програмного забезпечення	58.29	2852965,5	3120332,0	3359133,1	3925858,7
Комп'ютерне програмування	62.01	62186527,8	81523189,0	111304979,5	139611472,7
Консультавання з питань інформатизації	62.02	16785581,0	21441851,3	27297057,6	31883297,8
Діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням	62.03	456985,9	637134,5	1102586,3	1489454,5
Інша діяльність у сфері інформаційних технологій	62.09	4294285,0	5619378,2	5019749,4	7843581,0
Оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах і пов'язана з ними діяльність	63.11	13577461,7	17829638,1	25201629,7	30867979,6
Веб-портали	63.12	400843,7	469808,5	578611,9	752137,5

Таблиця В.3 – Рентабельність (збитковість) операційної діяльності ІТ-індустрії за видами економічної діяльності за 2016-2019 рр.(%)

Вид економічної діяльності	Код за КВЕД - 2010	Роки	Рівень рентабельності (збитковості) операційної діяльності підприємств
Видання комп'ютерних ігор	58.21	2016	6,5
		2017	-2,2
		2018	2,8
		2019	1,5
Видання іншого програмного забезпечення	58.29	2016	11,9
		2017	1,6
		2018	5,0
		2019	4,7
Комп'ютерне програмування	62.01	2016	7,9
		2017	7,9
		2018	7,6
		2019	6,6
Консультування з питань інформатизації	62.02	2016	3,9
		2017	5,3
		2018	6,6
		2019	5,0
Діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням	62.03	2016	15,0
		2017	2,2
		2018	-8,9
		2019	-7,6
Інша діяльність у сфері інформаційних технологій	62.09	2016	15,9
		2017	11,4
		2018	18,9
		2019	10,5
Оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах і пов'язана з ними діяльність	63.11	2016	3,2
		2017	5,0
		2018	5,4
		2019	7,0
Веб-портали	63.12	2016	14,1
		2017	4,5
		2018	-9,4
		2019	6,3

ДОДАТОК Г

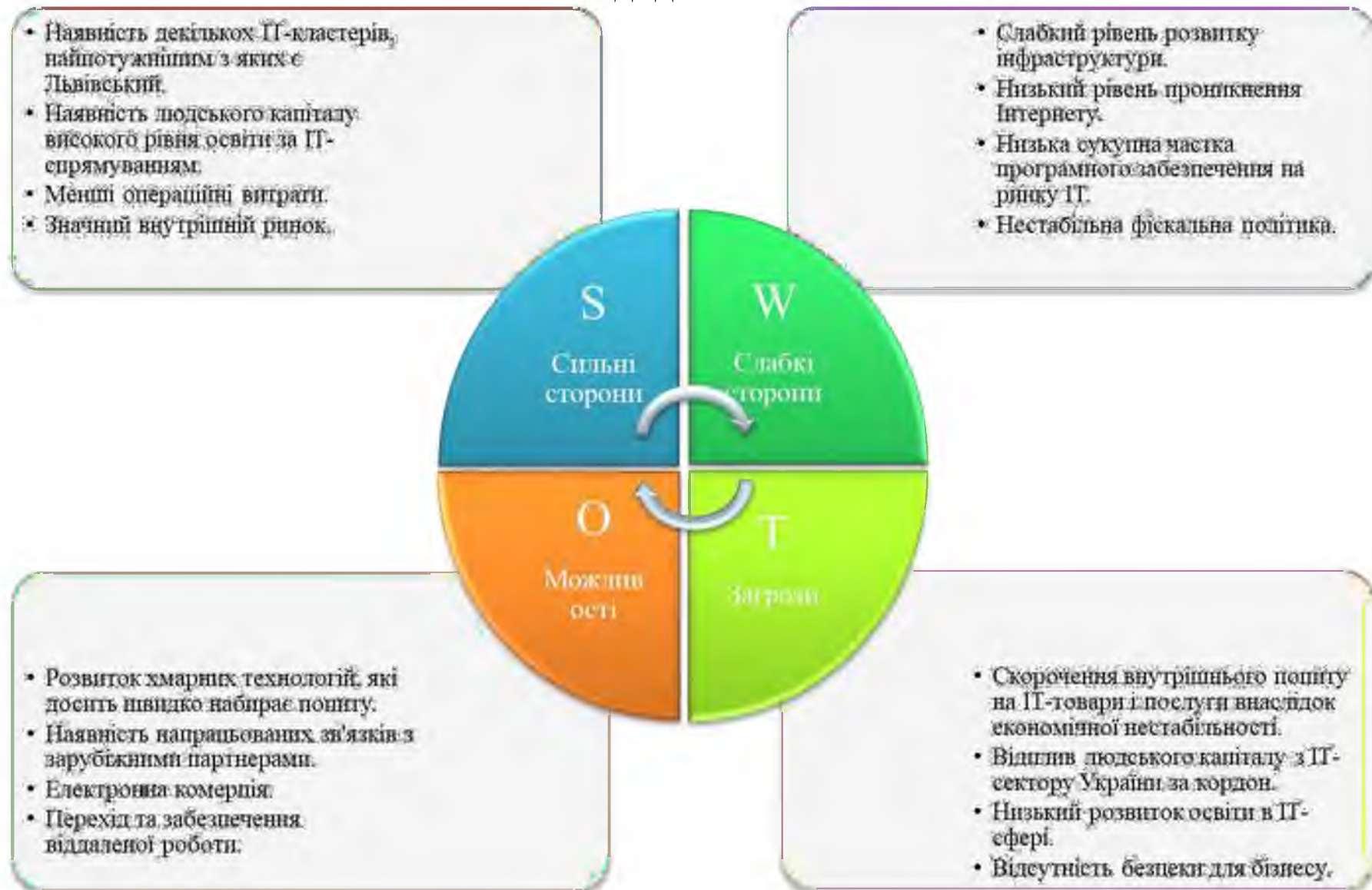


Рисунок Г.1 – SWOT-аналіз ІТ-індустрії в Україні

ДОДАТОК Д

Таблиця Д.1 – Податкові ініціативи з регулювання діяльності ІТ-індустрії

Назва документу	Основні положення
1	2
Проект Закону про внесення змін до ПКУ щодо встановлення спеціального податкового режиму №2615 від 18.12.2019р.	До суб'єктів господарювання, які можуть обрати 5 групу єдиного податку, відносяться - стартапи- новостворені суб'єкти господарювання, які ще не визначилися з формою оподаткування.. Ця група - стосується не тільки ІТ-індустрії, а в цілому всіх новостворених компаній незалежно від сфери діяльності .Пропонуються наступні умови: єдиний податок - 0%; ЄСВ - неплатники; РРО (касовий апарат) - обов'язковий; термін можливого перебування на 5 групі (пільговий період) - 9 місяців; обмеження доходу - 300 тис. грн за 9 місяців пільгового періоду; звітний період – квартал..
Проект Закону про внесення змін до ПКУ щодо особливостей оподаткування суб'єктів індустрії інформаційних технологій №3933 від 23.07.2020 р. (доопрацьований)	<ul style="list-style-type: none"> - визначаються критерії «суб'єкту індустрії інформаційних технологій» (СІІТ): питома вага доходів від здійснення економічної діяльності (за КВЕД: 58.21; 58.29; 62.01; 62.02; 62.03 та 62.09) дорівнює або перевищує 90% від усіх видів діяльності з реалізації продукції та послуг; питома вага витрат на оплату праці в собівартості реалізації дорівнює або перевищує 50%; відсутній податковий борг; відсутність постанови про визнання суб'єкта-боржника банкрутом. - передбачається застосування ставки податку на прибуток з коефіцієнтом 0,5 (9%); ПДФО за ставкою 5% від доходів у вигляді зарплати, звільнення від оподаткування військовим збором; ЄСВ за ставкою 5% від заробітної плати, розмір якої не менший 5 МЗП.
Проект Закону про внесення змін до ПКУ та інших законів України (щодо заходів стимулювання розвитку індустрії інформаційних технологій в Україні) №3933-1 від 10.08.2020 р.	<ul style="list-style-type: none"> - визначаються критерії «суб'єкту ІТ індустрії» (СІІТ): здійснює виключно види діяльності за переліком, визначеним органом виконавчої влади; розмір середньомісячної зарплати працівників, є не меншим за еквівалент 1 200 євро за курсом, встановленим НБУ станом на 1 січня календарного року; питома вага витрат на оплату праці в загальній структурі витрат не менше 70 %; розмір експортної виручки не менше 70 % від загального доходу; - встановлюється порядок визначення бази оподаткування доходу СІІТ; - встановлюється порядок оподаткування зарплати працівників ІТ-індустрії на 5% ПДФО та 5% ЄСВ (за умови, якщо сума ЄСВ буде не меншою за подвійний розмір мінімального страхового внеску):
Проект Закону про заходи щодо стимулювання розвитку ІТ-індустрії в Україні № 3979 від 11.08.2020 р.	<ul style="list-style-type: none"> - визначаються критерії «суб'єкту ІТ індустрії» (СІІТ), а саме: здійснює виключно види економічної діяльності в ІТ-індустрії; розмір середньомісячної зарплати працівників, є не меншим за еквівалент 1 500 євро за курсом, встановленим НБУ станом на 1 січня календарного року; питома вага витрат на оплату праці в загальній структурі витрат не менше 70 %; розмір експортної виручки не менше 70 % від загального доходу; - запроваджуються особливий режим оподаткування СІІТ та особливий режим оподаткування працівників ІТ-індустрії щодо їх доходів у вигляді зарплати відповідно до податкового законодавства, в який будуть зроблені зміни для реалізації Закону

Продовження таблиці Д.1

1	2
Проект Закону про особливості регулювання господарської діяльності у сфері інформаційних технологій №4303 від 02.11.2020 р.	<p>- визначаються критерії правового режиму Дія Сіті: здійснює виключно ІТ-види діяльності розмір середньомісячної зарплати працівників, є не меншим за еквівалент 1400 дол. США за курсом, встановленим НБУ станом на 1 січня календарного року; середньооблікова сукупна чисельність працівників, гіг-працівників за звітний період становить не менше ніж 9 осіб, питома вага доходу від здійснення ІТ- видів діяльності становить не менше ніж 90 % загального доходу;</p> <p>- передбачається застосування спеціальних правил оподаткування резидента Дія Сіті буде визначатися податковим законодавством</p>
Проект Закону про особливості регулювання господарської діяльності у сфері інформаційних технологій №4303-1 від 18.11.2020 р.	<p>1) визначаються критерії спеціального правового режиму в сфері ІТ: розмір середньомісячної зарплати не менше ніж 40 000 грн; питома вага доходу від здійснення ІТ- видів діяльності становить не менше ніж 90 % загального доходу або питома вага доходу, отриманого від експорту становить не менше ніж 70 % загального доходу цієї юридичної особи за один календарний квартал.</p> <p>2) визначаються критерії спеціального правового режиму в сфері ІТ на стартапи: держреєстрація була проведена не більше ніж протягом 24місяців; розмір доходу за один календарний рік не перевищує 7 млн. грн; здійснює виключно ІТ-види діяльності, питома вага витрат на оплату праці та (або) оплату послуг ФОП, які (послуги ФОП) надаються в межах здійснення видів діяльності становить не менш ніж 70 % від всіх витрат;</p> <p>3) передбачається застосування спеціальних правил оподаткування протягом строку дії спеціального правового режиму у сфері ІТ буде визначатися податковим законодавством</p>

ДОДАТОК Е – Фрагмент робочого плану рахунків для потреб бухгалтерського обліку компанії ІТ-індустрії

