

**ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**Економіко-гуманітарний інститут**  
**Факультет економіки та управління**

**Кафедра обліку і оподаткування**

**ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА**

до дипломної роботи

\_\_\_\_\_магістр\_\_\_\_\_  
(освітньо-кваліфікаційний рівень)

на тему **Облік витрат та калькулювання собівартості інтелектуальної  
продукції підприємства**

Виконав: студент 6 курсу, групи ФЕУ-622  
напряму підготовки (спеціальності)  
071 «Облік і оподаткування»  
(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

\_\_\_\_\_Артюх С.О.\_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

Керівник \_\_\_\_\_Силенко О.М.\_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

Рецензент \_\_\_\_\_Коваленко О.О.\_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

Запоріжжя - 2017 року



**АНОТАЦІЯ**

Артюх С.О. Облік витрат та калькулювання собівартості інтелектуальної продукції підприємства – На правах рукопису.

Дипломну роботу «Облік витрат та калькулювання собівартості інтелектуальної продукції підприємства» присвячено обґрунтуванню теоретичних, методичних і практичних положень щодо удосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості інтелектуальної продукції підприємства

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, сформульовано мету, об'єкт, предмет досліджень і завдання, які розв'язуються у роботі, подано наукову новизну і практичне значення отриманих результатів, обсяг та структуру роботи.

У **першому розділі** «Теоретичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції підприємств ІТ-індустрії» обґрунтовано теоретичну сутність понять «інтелектуальна власність», «нематеріальні активи» та «собівартість інтелектуальної продукції», розглянуто основні елементи облікової політики підприємства в частині організації обліку витрат та калькулювання собівартості інтелектуальної продукції підприємства.

У **другому розділі** «Облік витрат та калькулювання собівартості продукції підприємства ІТ-індустрії» на прикладі ТОВ «ЮКОЗ-МЕДІА» розглянуто процес обліку витрат та калькулювання собівартості інтелектуальної продукції підприємства.

У **третьому розділі** «Удосконалення облікового відображення створення, розповсюдження та супроводження програмного продукту» подано практичні рекомендації щодо удосконалення організації обліку витрат та калькулювання собівартості інтелектуальної продукції підприємства.

У **четвертому розділі** «Охорона праці та безпека в надзвичайних ситуаціях» розглянуто питання з організації заходів по охороні праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях.

У **висновках** обґрунтовано пропозицій щодо удосконалення організації обліку витрат та калькулювання собівартості інтелектуальної продукції підприємства, які дозволять підвищити якість обліково-інформаційного забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень.

Ключові слова: ІНТЕЛЕКТУАЛЬНА ВЛАСНІСТЬ, НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ, ВИТРАТИ, СОБІВАРТІСТЬ, КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОГРАМНОГО ПРОДУКТУ

## АННОТАЦІЯ

Артюх С.А. Учет затрат и калькулирование себестоимости интеллектуальной продукции предприятия - На правах рукописи.

Дипломную работу «Учет затрат и калькулирование себестоимости интеллектуальной продукции предприятия» посвящена обоснованию теоретических, методических и практических положений по усовершенствованию учета затрат и калькулирования себестоимости интеллектуальной продукции предприятия

Во **введении** обоснована актуальность темы, сформулированы цель, объект, предмет исследований и задачи, которые решаются в работе, представлены научная новизна и практическая значимость полученных результатов, объем и структуру работы.

В **первом разделе** «Теоретические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции предприятий ИТ-индустрии» обоснована теоретическая сущность понятий «интеллектуальная собственность», «нематериальные активы» и «себестоимость интеллектуальной продукции», рассмотрены основные элементы учетной политики предприятия в части организации учета затрат и калькулирования себестоимости интеллектуальной продукции предприятия.

Во **втором разделе** «Учет затрат и калькулирования себестоимости продукции предприятия ИТ-индустрии» на примере ООО «ЮКОЗ-МЕДИА» рассмотрен процесс учета затрат и калькулирования себестоимости интеллектуальной продукции предприятия.

В **третьем разделе** «Усовершенствование учетного отображения создания, распространения и сопровождения программного продукта» представлены практические рекомендации по усовершенствованию организации учета затрат и калькулирования себестоимости интеллектуальной продукции предприятия.

В **четвертом разделе** «Охрана труда и безопасность в чрезвычайных ситуациях» рассмотрен вопрос по организации мероприятий по охране труда и безопасности в чрезвычайных ситуациях.

В **выводах** обоснованно предложены по усовершенствованию организации учета затрат и калькулирования себестоимости интеллектуальной продукции предприятия, которые позволят повысить качество учетно-информационного обеспечения принятия эффективных управленческих решений.

Ключевые слова: ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНАЯ СОБСТВЕННОСТЬ, НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ, РАСХОДЫ, СЕБЕСТОИМОСТЬ, КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОГРАММНОГО ПРОДУКТА

**ANNOTATION**

Artyukh S. Accounting for costs and calculating the cost of intellectual products of the enterprise - As a manuscript.

The thesis "Accounting of costs and calculation of the cost of intellectual products of the enterprise" is devoted to the substantiation of theoretical, methodological and practical provisions for improving the accounting of costs and calculating the cost of intellectual products of the enterprise

In the introduction, the relevance of the topic is substantiated, the goal, object, subject of research and tasks that are solved in the work are formulated, the scientific novelty and practical significance of the results obtained, the scope and structure of the work are presented.

In the first section "Theoretical aspects of cost accounting and cost estimation of IT enterprises' products, the theoretical essence of the concepts of ", the theoretical essence of the concepts "intellectual property", "intangible assets" and "cost of intellectual products" is substantiated, the main elements of the accounting policy of the enterprise regarding the organization of cost accounting and calculation of the cost of intellectual products of the enterprise.

In the second section " Cost accounting and cost estimation of the IT industry enterprises", the example of YUKOS-MEDIA LLC considered the process of accounting for costs and calculating the cost of intellectual products of the enterprise.

In the third section, " Improving the accounting display of the creation, distribution and maintenance of software" presents practical recommendations for improving the organization of cost accounting and calculating the cost of intellectual products of the enterprise.

In the fourth section "Health and Safety in Emergency Situations" the issue of organization of measures for labor protection and safety in emergency situations was considered.

In the conclusions, there are justified proposals for improving the organization of cost accounting and calculating the cost of intellectual products of the enterprise, which will improve the quality of accounting and information support for the adoption of effective management decisions.

Key words: INTELLECTUAL PROPERTY, INTANGIBLE ASSETS, COSTS, COSTS, CALCULATION OF COST OF SOFTWARE PRODUKT

**ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ,  
СКОРОЧЕНЬ ТА ТЕРМІНІВ**

АПУ	-	Аудиторська палата України
ВР	-	Верховна Рада
ГОСТ	-	государственный стандарт
ГН	-	гігієнічні норми
ДСанПіН	-	Державні санітарні правила і норми
ІТ-індустрія	-	Індустрія інформаційних технологій
ІТ-сфера	-	сфера інформаційних технологій
П(С)БО	-	положення (стандарт) бухгалтерського обліку
НПАОП	-	нормативні акти з охорони праці
НС	-	небезпечна ситуація
ПДВ	-	податок на додану вартість
ПП	-	податок на прибуток
ПУЕ	-	правила устрою електроустановок
ПДФО	-	податок з доходів фізичних осіб
РІНР	-	рятувальні та інші невідкладні роботи
в т.ч.	-	в тому числі

## **ЗМІСТ**

## ЗАВДАННЯ НА ВИКОНАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ

### АНОТАЦІЯ

#### ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

ВСТУП 10

#### РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ ІТ-ІНДУСТРІЇ 15

1.1. Витрати по створенню програмних продуктів: сутність та  
ідентифікація 15

1.2. Організація обліку витрат по створенню програмних  
продуктів 25

1.3. Методика калькулювання собівартості програмних  
продуктів 32

1.4. Оподаткування операцій по створенню, розповсюдженню та  
супроводженню програмних продуктів 39

#### РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА ІТ-ІНДУСТРІЇ 47

2.1. Організаційна характеристика підприємства ІТ-індустрії та  
управління його ІТ-проектами 47

2.2. Облікове відображення витрат по створенню, розповсюд-  
женню та супроводженню програмного продукту 57

2.3. Калькулювання собівартості програмного продукту 73

2.4. Податковий облік створення, розповсюдження та  
супроводження програмного продукту 81

#### РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРА- ЖЕННЯ СТВОРЕННЯ, РОЗПОВСЮДЖЕННЯ ТА СУПРОВОДЖЕН- НЯ ПРОГРАМНОГО ПРОДУКТУ 86



3.1. Методика обліку програмного продукту з урахуванням його матеріальних та нематеріальних особливостей	86
3.2. Механізм оподаткування діяльності зі створення програмних продуктів та вектори його удосконалення	97
3.3. Організація внутрішнього аудиту витрат на створення інтелектуальної продукції	107
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	117
ВИСНОВКИ	133
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	136
ДОДАТКИ	142

**Актуальність теми.** Українські ІТ-компанії, чия продукція користується попитом на світовому ринку, можна перерахувати на пальцях. Бізнес-моделі таких компаній успішні й унікальні. Ці компанії — приклад для вивчення.

Зокрема, такі міжнародні компанії як Microsoft, Oracle, Salesforce або українські Datas Technology, або Terrasoft — це приклад вдалого позиціонування і використання агресивної експортної стратегії розвитку. Міжнародний ринок чітко говорить про те, що лідери на найближчий час визначені. У той же час, коли ми говоримо про Україну, то монополія базується не на прямій конкуренції, а всупереч їй. Компанія, яка пропонує на ринку власну CRM-продукцію, просто займає порожню нішу, а не бореться за неї. Тому для спільних рішень ІТ-індустрії й бізнесу в цілому український ринок виступає «Новим світом» [40]. Ця реальність потребує нових підходів до формування повної та достовірної інформації для управління нематеріальними активами як об'єктами бухгалтерського обліку та аудиту.

Успішне вирішення стратегічного завдання становлення й розвитку ринкових відносин значною мірою базується на перебудові, вдосконаленні форм і методів бухгалтерського обліку та контролю. Зростаюча інтернаціоналізація господарських зв'язків виробничих суб'єктів обумовлює необхідність інтегрування бухгалтерського обліку в систему міжнародної практики.

Проблеми сутності, обліку витрат по створенню ІТ-продукції досліджували вітчизняні вчені Алексєєва А.В., Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Бутнік-Сіверський О.Б., Гавриловська Л.М., Голов С.Ф., Єфіменко В.І., Завгородній В.П., Кононенко О.О., Котенко Л.М., Коцупатрій М.М., Кужельний М.В., Кузьмінський Ю.А., Лишиленко О.В., Мних Є.В., Павлюк І. М., Петрик.О.А., Пушкар М.С., Свідерський Є.І., Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Терещенко Л.О., Швець В.Г., Чумаченко М.Г., Яремчук С.О та ін. Фундаментальні питання розвитку бухгалтерського обліку витрат по створенню ІТ-продукта висвітлювали зарубіжні вчені Андреев В.Д., Асаков В.П., Баканов

М.І., Качалін В.П., Мендрул А.Г., Метью М.Р., Мікерін Г.І., Хендріксен Е.С., Шнейдеман Л.З. та ін. Разом із тим окремі проблеми організації бухгалтерського обліку витрат по створенню ІТ-продукта у вітчизняній економіці залишаються все ще недостатньо дослідженими. З огляду на це сьогодні важливо акцентувати увагу на трьох основних питаннях, пов'язаних з обліком витрат по створенню, розповсюдженню та супроводженню: визначення сутності ІТ-продукта та його ідентифікації; калькулювання собівартості ІТ-продукта; відображення (розкриття) інформації щодо ІТ-продукції у звітності. При цьому пріоритетними мають бути дослідження в частині обліку витрат ІТ-компаній.

Актуальність викладених вище проблем і необхідність удосконалення чинної системи обліку нематеріальних активів, організації та методики їх аудиту, які б дозволили достатньо ефективно управляти відповідними виробничими процесами, зумовили вибір теми дипломної роботи, постановку її мети та основні завдання.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дипломна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку і оподаткування Запорізького національного технічного університету за темами «Концептуальні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу та аудиту в умовах євроінтеграції» (номер державної реєстрації 0138U004775) та «Трансформація методики бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в контексті інтеграційних процесів в Україні» (номер державної реєстрації 0158U004682). У межах наукової програми автором виконані дослідження, пов'язані з удосконаленням методики обліку витрат та калькулювання собівартості інтелектуальної продукції підприємства.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретико-методологічних положень обліку витрат по створенню, розповсюдженню та супроводженню ІТ-продукта, а також калькулювання його собівартості.

Відповідно до мети дипломної роботи визначено наступні її завдання:

- розглянути сутність інтелектуальної продукції підприємства як нематеріального активу підприємства;

- ознайомитись з методикою організації обліку витрат на створення ІТ-продукції компанії;

- розкрити методичні аспекти калькулювання собівартості ІТ-продукта;

- вивчити порядок оподаткування операцій по створенню, розповсюдженню та супроводженню ІТ-продукції;

- на прикладі конкретної ІТ-компанії розглянути процес обліку витрат по створенню інтелектуальної продукції;

- здійснити пошук шляхів удоскоалення обліку витрат по створенню інтелектуальної продукції, методики калькулювання її собівартості та механізму оподаткування діяльності ІТ-компаній.

*Об'єктом дослідження* є процес облік витрат та калькулювання собівартості інтелектуальної продукції підприємства.

*Предметом дослідження* є теоретичні та практичні аспекти процесу облік витрат та калькулювання собівартості інтелектуальної продукції підприємства

**Методи дослідження.** Теоретичною та методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання економічних процесів у поєднанні із системою конкретних методів дослідження обліку витрат по створенню нематеріальних активів. У процесі дослідження було використано методи теоретичного узагальнення, історичного і системного підходів, порівняння, статистичного спостереження, опитування, наукової абстракції, індукції й дедукції, аналізу та синтезу тощо.

**Інформаційною базою дослідження** є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, нормативно-правові документи України та інших країн світу, офіційні матеріали Державної служби статистики України, монографічні дослідження, матеріали міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, періодичні видання, Інтернет-ресурси.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-методичного забезпечення облік витрат та калькулювання собівартості ІТ-продукції. Найбільш вагомими результатами, які характеризують наукову новизну та особистий внесок автора, такі:

*удосконалено:*

- механізм оподаткування створення, розповсюдження та супроводження програмного продукту за різних умов організації ІТ-бізнесу;

*набули подальшого розвитку:*

- методика обліку програмного продукту з урахуванням його матеріальних та нематеріальних особливостей, запровадження якої на практиці сприятиме створенню належного інформаційного забезпечення процесу управління ІТ-бізнесом.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у тому, що розроблені в роботі заходи з удосконалення обліку витрат по створенню, розповсюдженню та супроводженню ІТ-продукції, а також калькулюванні її собівартості можуть бути реалізовані в практичній діяльності ІТ-компаній, що сприятиме підвищенню ефективності їх діяльності та забезпеченню на цій основі можливостей сталого економічного розвитку ІТ-індустрії та економіки України в цілому.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати дослідження були представлені та обговорювалися на Міжнародній науково-практичній конференції «Трансформація організації бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграційних процесів в Україні» (м. Запоріжжя, квітень 2016 р.).

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 2 наукові праці загальним обсягом 0,73 д.а., з них 1 наукова стаття у науковому фаховому виданні, 1 тези доповідей.

**Структура і обсяг роботи.** Відповідно до поставлених мети та завдань дослідження структура дипломної роботи складається зі вступу, чотирьох

розділів, висновків, списку використаних літературних джерел з 67 найменувань.

## **РОЗДІЛ 1**

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ ІТ-ІНДУСТРІЇ

### 1.1. Витрати по створенню програмних продуктів: сутність та ідентифікація

Запорука коректного процесу ідентифікації програмних продуктів – правильне розуміння сутності об'єкта як такого та його класифікаційних особливостей, а також самої процедури ідентифікації. Здатність ідентифікувати програмний продукт є критерієм її визнання та зарахування на баланс з метою подальшого обліку. Задля удосконалення на практиці цього процесу необхідне, на нашу думку, чітке та прозоре роз'яснення ключових моментів із законодавчої точки зору, усунення розбіжностей у нормативно-правових актах щодо цього, яких, на жаль, більше, ніж це допустимо [46].

Діяльності у сфері інформаційних технологій переважно (але не виключно) відповідають коди за КВЕД із групи 62 «Комп'ютерне програмування, консультування та пов'язана з ними діяльність»:

62.01 – Комп'ютерне програмування.

Розроблення, модифікація, тестування й технічна підтримка програмного продукту (розроблення структури та контенту та/або розроблення системи команд, необхідних для створення та виконання системного програмного забезпечення, прикладних програм, баз даних, веб-сайтів; налаштування програмного забезпечення, тобто модифікація та конфігурація існуючих програмних додатків таким чином, щоб воно функціонувало в рамках інформаційної системи клієнта);

62.02 – Консультації з питань інформатизації.

Планування та проектування інтегрованих комп'ютерних систем, які поєднують апаратні засоби, програмне забезпечення та комунікаційні

технології; ці послуги можуть також включати навчання користувачів цих систем;

62.03 – Діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням.

Керування й експлуатація комп'ютерних систем клієнтів та/або засобів оброблення даних таким чином, щоб вони функціонували в рамках інформаційної системи клієнта.

62.09 – Інша діяльність у сфері інформаційних технологій і комп'ютерних систем.

Відновлення комп'ютерів після ушкодження; встановлення (настроювання) персональних комп'ютерів; послуги з установа програмного забезпечення, які не пов'язані з торгівлею комп'ютерною технікою.

Суб'єкти ІТ-індустрії також часто здійснюють види діяльності, суміжні наведеним на схемі (наприклад, класи за КВЕД 58.2 «Видання програмного забезпечення», 63.12 «Веб-портали»).

Виходячи з викладеного, ІТ-компанії створюють ІТ-продукцію (програмний продукт) та надають ІТ-послуги.

Національні стандарти бухгалтерського обліку не містять визначення термінів «послуги» та «програмний продукт». Проте таке визначення надано КВЕД ДК 009:2010, а саме: «послуги — це результат економічної діяльності, щодо якого не можна встановити права власності. Послуги не підлягають продажу окремо від процесу їх виробництва. Момент завершення виробництва послуги збігається з моментом надання її споживачеві».

Водночас податківці в консультації для юридичних осіб від 09.02.2017 «Щодо звільнення оподаткування податку на додану вартість операцій з постачання програмної продукції дилерам або абонентам» зазначають, що «Програмний продукт (програмний засіб, програмне забезпечення) не має окремо визначеного коду УКТ ЗЕД та розглядається як результат виконання **послуг**, який має бути зафіксований на відповідному матеріальному носії виконавця або замовника, або може бути переданий виконавцем замовнику з



використанням мережі Інтернет, електронною поштою або іншими засобами передачі інформації.»

При цьому постачання послуг (згідно з п. 14.1.185 ПКУ) – це будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності [29].

На відміну від операції з постачання послуг, де предметом договору є власне надання послуги з програмування, операція з постачання програмного продукту, розробленого ІТ-компанією, передбачає створення активу (готової продукції).

Заслуговує на увагу і п. 56 Закону №2245-VIII, яким розширено перелік програмної продукції. З січня 2018 року передбачається до програмної продукції відносити:

результат комп'ютерного програмування у вигляді операційної системи, системної, прикладної, розважальної та/або навчальної програмного продукту (їх компонентів), а також у вигляді інтернет-сайтів та/або онлайн-сервісів та доступу до них;

примірники (копії, екземпляри) програмних продуктів, їх частин, компонентів у матеріальній та/або електронній формі, у тому числі у формі коду (кодів) та/або посилань для завантаження програмного продукту та/або їх частин, компонентів у формі коду (кодів) для активації програмного продукту чи в іншій формі;

будь-які зміни, оновлення, додатки, доповнення та/або розширення функціоналу програмних продуктів, права на отримання таких оновлень, змін, додатків, доповнень протягом певного періоду часу;

криптографічні засоби захисту інформації [35].

Виходячи з вищевикладеного основною продукцією ІТ-компаній є програмний продукт.

Програмний продукт (ПП) згідно ст. 1 Закону про авторське право - це набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи у будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату (це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну програму, виражені у вихідному або об'єктному кодах) [33].

За загальною класифікацією ПП поділяють на два типи:

- системні (операційні системи комп'ютерів загального призначення; операційні системи комп'ютерних мереж; програми-драйвери, що керують окремими внутрішніми та периферійними пристроями комп'ютера);
- прикладні (офісні пакети, системи управління базами даних, системи електронного документообігу, програми для перекладу, розпізнавання графіки, перевірки правопису, словники, видавничі редактори, програми для ведення бухгалтерського та управлінського обліку тощо).

Програмний продукт належать до об'єктів права інтелектуальної власності (частина перша ст. 420 ЦКУ). Крім того, програмний продукт є творами, що належать до об'єктів авторського права (п. 2 частини першої ст. 433 ЦКУ, п. 3 частини першої ст. 8 Закону про авторське право) [33].



**Рисунок 1.1 – Програмний продукт як об'єкт права інтелектуальної власності**

*Джерело:[10]*

Відповідно до визначення, наведеного у ст. 1 вищезазначеного Закону, програмний продукт - набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем,

символів чи у будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату (це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну програму, виражені у вихідному або об'єктному кодах). Програмний продукт охороняються як літературні твори (частина четверта ст. 433 ЦКУ) [33].

Щодо майнових прав інтелектуальної власності, у тому числі напрограми продукти, то відповідно до ст. 424 ЦКУ такими правами є:

- право на використання об'єкта права інтелектуальної власності. Зауважимо, що відповідно до частини першої ст. 441 цього Кодексу використанням твору є, зокрема, його відтворення будь-яким способом та у будь-якій формі, переробка, продаж, передання в найм (оренду) тощо;

- виключне право дозволяти використання об'єкта права інтелектуальної власності;

- виключне право перешкоджати неправомірному використанню об'єкта права інтелектуальної власності, в тому числі забороняти таке використання;

- інші майнові права інтелектуальної власності, встановлені законом.

Виключним правом є майнове право особи, яка має щодо, зокрема, твору, виконання, постановки тощо авторське право та (або) суміжні права, на використання цих об'єктів авторського права та (або) суміжних прав лише нею і на видачу лише цією особою дозволу чи заборону їх використання іншим особам у межах строку, встановленого Законом про авторське право [10].

Згідно з частиною третьою ст. 426 Цивільного кодексу використання об'єкта права інтелектуальної власності іншою особою здійснюється з дозволу особи, яка має виключне право дозволяти використання об'єкта права інтелектуальної власності, крім випадків правомірного використання без такого дозволу, передбачених ЦКУ та іншим законом.

Слід також враховувати, що майнові права інтелектуальної власності на програмний продукт можуть бути передані іншій особі не лише повністю, а й частково, при цьому умови передання майнових прав інтелектуальної власності можуть бути визначені договором, який укладається відповідно до Цивільного

кодексу та іншого закону (ст. 427 ЦКУ). Таким чином, про обсяг придбаних майнових прав інтелектуальної власності на програмний продукт, а також про умови передання цих майнових прав можна дізнатися з відповідного договору [10] (рис.1.2).



**Рисунок 1.2 – Види договорів щодо розпорядження майновими правами на програмний продукт**

*Джерело:[10]*

Особа, яка має виключне право дозволяти використання об'єкта права інтелектуальної власності (ліцензіар), може надати іншій особі (ліцензіату) письмове повноваження, що надає їй право на використання цього об'єкта в певній обмеженій сфері (ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності). Згідно з частиною третьою ст. 1108 ЦКУ ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності може бути виключною, одиничною, невиключною, а також іншого виду, що не суперечить закону. При цьому:

- виключна ліцензія видається лише одному ліцензіату і виключає можливість використання ліцензіаром об'єкта права інтелектуальної власності у сфері, що обмежена цією ліцензією, та видачі ним іншим особам ліцензій на використання цього об'єкта у зазначеній сфері;

- одинична ліцензія видається лише одному ліцензіату і виключає можливість видачі ліцензіаром іншим особам ліцензій на використання об'єкта права інтелектуальної власності у сфері, що обмежена цією ліцензією, але не виключає можливості використання ліцензіаром цього об'єкта у зазначеній сфері;

- невиключна ліцензія не виключає можливості використання ліцензіаром об'єкта права інтелектуальної власності у сфері, що обмежена цією ліцензією, та видачі ним іншим особам ліцензій на використання цього об'єкта у зазначеній сфері

Правові аспекти створення програмного продукту згідно з ЦКУ подано в табл.1.

**Таблиця 1.1 - Правові аспекти використання програмних продуктів згідно з ЦКУ: обліковий аспект [28]**

Аспект	Характеристика	Яким чином впливає на систему обліку
1	2	3
Суб'єкти авторського права на програмний продукт	Автор програмного продукту, інші фізичні та юридичні особи, які набули прав на програму відповідно до договору або закону (ст. 435)	Встановлює, які суб'єкти можуть відображати програмний продукт в обліку
Виникнення авторського права на програмний продукт	Виникає з моменту створення програмного продукту (ст. 437)	Визначає момент, з якого з'являється можливість визнавати програмний продукт в обліку
Майнові права інтелектуальної власності на автору	- право на використання; - виключне право дозволяти використання програмного продукту; - право перешкоджати неправомірному використанню програмного продукту, в тому числі забороняти таке використання (ст. 440)	Визначають перелік операцій, пов'язаних з набуттям чи зміною прав, які можна здійснювати з ПП, і що має бути відображено в обліковій системі

## Продовження табл.1.1

Аспект	Характеристика	Яким чином впливає на систему обліку
1	2	3
Використання програмного продукту	- випуск у світ; - відтворення будь-яким способом та у будь-якій формі; - переробка, адаптація та інші подібні зміни; - продаж, передання в найм (оренду) тощо; - імпорт його примірників (ст. 441)	
Строк чинності майнових прав інтелектуальної власності на програмний продукт	Строк чинності майнових прав інтелектуальної власності на програмний продукт закінчується через 70 років, що відліковуються з 1 січня року, наступного за роком смерті автора чи останнього із співавторів, який пережив інших співавторів, крім випадків, передбачених законом (ст. 446)	Визначає строк корисного використання програмного продукту в обліку, що впливає на розрахунок його амортизації
Правові наслідки закінчення строку чинності майнових прав інтелектуальної власності на програмний продукт	Після закінчення строку чинності майнових прав інтелектуальної власності на програмний продукт він може вільно та безоплатно використовуватися будь-якою особою, за винятками, встановленими законом (ст. 447)	Впливає на порядок облікової оцінки програмного продукту
Право автора на частку від суми продажу оригіналу програмного продукту	Автор має невідчужуване право на одержання грошової суми у розмірі 5% від суми кожного продажу оригіналу програмного продукту, наступного за відчуженням оригіналу, здійсненим автором. Зазначена сума сплачується продавцем оригіналу програмного продукту (ст. 448)	Впливає на порядок облікової оцінки програмного продукту під час її продажу

Наведені вище правові аспекти (табл. 1.1) встановлюють орієнтири, які мають бути обов'язково враховані при побудові системи обліку програмних продуктів на підприємстві. Особливе значення вони мають для визнання та облікової оцінки програмних продуктів [28]

Більш детальні моменти правового регулювання процесу створення і використання програмних продуктів передбачені в Законі України «Про

авторське право та суміжні права» та в Директиві Ради Європейського співтовариства про правову охорону програмних продуктів (91/250/ЄЕС).

Важливе значення для побудови системи обліку програмних продуктів має порядок набуття майнових прав на комп'ютерні програми, які створюються на підприємствах за замовленням власників або на спеціалізованих ІТ-підприємствах, що займаються розробкою програмних продуктів різного призначення з метою їх продажу, передачі в оренду або іншої форми їх реалізації [28]. Так згідно зі ст. 16 п. 2 Закону України «Про авторське право та суміжні права» такі продукти, що створюються програмістами у порядку виконання службових обов'язків відповідно до службового завдання чи трудового договору (контракту) між ним і роботодавцем, називаються службовими комп'ютерними програмами, виключні права на які належать роботодавцю, якщо інше не передбачено трудовим договором (контрактом) та (або) цивільно-правовим договором між автором і роботодавцем [33]. Подібні рекомендації також надаються Директивою Ради ЄС (91/250/ЄЕС), за якою у разі створення програмного продукту працівником під час виконання його обов'язків або відповідно до інструкцій, отриманих від його роботодавця, лише роботодавець буде уповноважений здійснювати всі економічні права щодо такої програми, якщо інше не передбачено в контракті (ст. 2 ч. 3). Таким чином, у разі створення службової програмного продукту за умови її відповідності критеріям визнання нематеріальним активом, вона може бути відображена в системі обліку роботодавця [28].

В Законі України «Про авторське право та суміжні права» (ст. 31 і ст. 32) також визначаються можливі варіанти передачі виключних і невиключних прав (табл. 1.2).

На основі виділених можливих дій із програмними продуктами мають бути побудовані відповідні обліково-інформаційні моделі з урахуванням усіх можливих варіантів кожної з дій. Зокрема, в умовах поширення «хмарних технологій» з'являються широкі можливості щодо застосування бізнес-моделі «8АА8» (програмне забезпечення як послуга), що передбачає передачу в

користування невиключних прав на використання програмного продукту без фізичного доступу до неї, а лише через «хмарний» сервер. Усі подібні варіанти одержання користувачами програмних продуктів мають бути ідентифіковані і класифіковані відповідно до трьох виділених можливих дій [28].

**Таблиця 1.2 - Можливі варіанти передачі прав від суб'єктів авторського права на програмний продукт [28]**

Порядок можливих дій	Форма передачі	Яким документом оформлюється	Які права залишаються
Передача (відчуження) майнових прав на програмний продукт	Повна чи часткова передача (майнові права мають бути визначені у ньому)	Авторський договір	При повній - ніяких, при частковій - непередані права
	Відчуження внаслідок ліквідації юридичної особи - суб'єкта авторського права	Ліквідаційний баланс	Ніяких
Передача виключного права на використання програмного продукту	Передача права використовувати ПП способом і у встановлених межах лише одній особі, якій ці права передаються, і надає їй право дозволяти або забороняти подібне використання твору іншим особам	Авторський договір про передачу виключного права на використання ПП	Право на використання цього програмного продукту лише в частині права, що не передаються
Передача невиключного права на використання програмного продукту	Передача іншій особі права використовувати програмний продукт певним способом і у встановлених межах	Авторський договір про передачу невиключного права на використання ПП	Право на використання ПП і на передачу невиключного права на її використання іншим особам

Права на користування програмним продуктом в бухгалтерському обліку визнаються нематеріальними активами (НМА) і обліковуються в порядку, передбаченому П(С)БО 8.

Отже, програмний продукт – це програмне забезпечення, розроблене для вирішення задачі масового попиту та призначене для постачання користувачам. Програмний продукт відрізняється від просто програмного продукту максимально узагальненим набором вхідних даних, ретельним тестуванням, наявністю документації, що підтверджує право інтелектуальної власності.

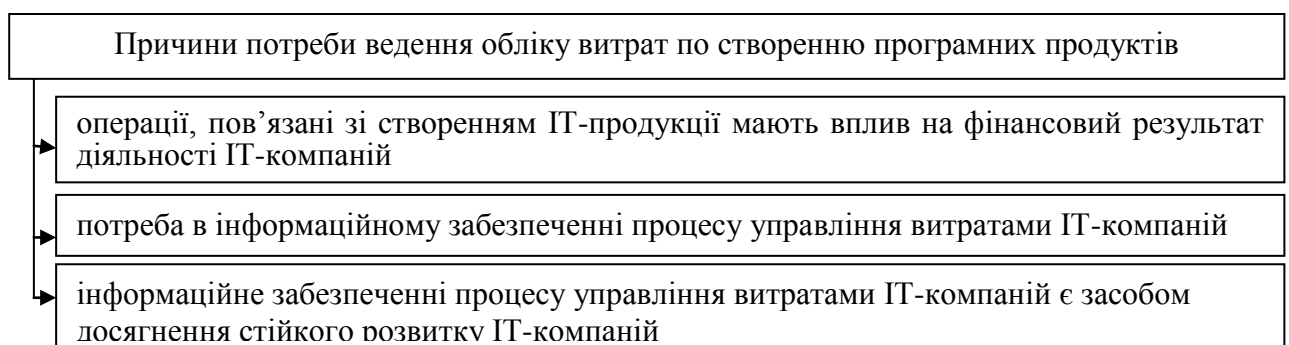


## 1.2. Організація обліку витрат по створенню програмних продуктів

Згідно з призначенням ІТ-компанії здійснюють діяльність у сфері інформаційних технологій та програмування. У ст. 1 Закону про Національну програму інформатизації інформаційна технологія визначається як цілеспрямована організована сукупність інформаційних процесів з використанням засобів обчислювальної техніки, що забезпечують високу швидкість обробки даних, швидкий пошук інформації, розосередження даних, доступ до джерел інформації незалежно від місця їх розташування [4].

Основними завданнями обліку витрат по створенню ІТ-продукції та наданню ІТ-послуг за таких умов є формування повної, своєчасної, достовірної інформації про витрати відповідно до потреб управління інноваційною діяльністю та надання її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття рішень щодо інвестування в інноваційну діяльність. Необхідність бухгалтерського відображення витрат ІТ-компаній зумовлена підвищенням уваги з боку держави та суспільства. Передумовою бухгалтерського відображення витрат по створенню ІТ-продукції та наданню ІТ-послуг є те, що будь-які процеси цілеспрямованого впливу на інноваційний процес пов'язані з витратами ресурсів, які необхідно відображати у бухгалтерському обліку.

Потреба у веденні бухгалтерського обліку витрат по створенню ІТ-продукції та наданню ІТ-послуг обумовлена такими причинами (рис. 1.3):



**Рисунок 1.3 - Причини потреби ведення обліку витрат по створенню програмних продуктів**

Бухгалтерський облік витрат з надання послуг програмування, супроводження тощо здійснюється за загальними правилами П(С)БО 16. Витрати поділяються на прямі витрати (наприклад, заробітна плата програміста, суму якої можна точно співвіднести з виконанням конкретного замовлення) та загальновиробничі витрати, які, у свою чергу, поділяються на змінні та постійні розподілені.

У підприємств, на яких надаються однотипні за характером послуги, з точки зору уніфікації обліку є дуже корисним занесення до документа з облікової політики переліку видів прямих витрат та загальновиробничих (змінних та постійних) [4].

Крім того, предметом облікової політики компанії є обрання способу калькулювання витрат. У національній практиці традиційно використовують позамовний, попроцесний, попередільний методи і додатково нормативний метод. Проте такі методи не є виключними — підприємство має право обрати будь-який визнаний у міжнародній практиці метод, що більше відповідає його специфіці (стандарт-костингу, нормативному розподілу тощо).

Більшості ІТ-компаній доречно застосовувати позамовний метод, сутність якого полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими замовленнями. Кожному замовленню присвоюють окремий номер (це може бути номер договору із замовником), який зазначають в усіх документах (записах) про витрати на це замовлення. Фактична собівартість окремих замовлень визначається після здавання результатів робіт замовнику. Облік витрат ведеться на рахунках 23, 91, 92, 93, а для аналітичного обліку прямі і непрямі витрати обліковують окремо. Непрямі витрати щомісяця треба розподіляти між замовленнями. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються виходячи з бази розподілу, яку обирає підприємство самостійно (якщо основну частку собівартості послуг становить заробітна плата програмістів, то за базу розподілу зручно обирати людино-години або людино-дні тощо), при нормальній потужності (яку теж потрібно визначити) [4].

Якщо виконавець розробляє програмне забезпечення з передачею замовнику розробленої програмної продукції, то облік доходів та витрат за таким договором залежатиме від точного формулювання предмета договору:

- надання послуг (виконання робіт) з розроблення певного програмного продукту. У такому випадку відбувається реалізація робіт (послуг), дохід від якої відображається на рахунку 703, а собівартість реалізованих робіт (послуг) — на рахунку 903. Інформація про надані послуги оформлюється актом виконаних робіт (наданих послуг);

- продаж програмного продукту, розробленого на замовлення. Такий предмет договору обумовлює формування в обліку активу — готової продукції, зробленої на замовлення (рахунок 26), дохід від реалізації якої відображається на рахунку 701, а собівартість — на рахунку 901. У результаті виконання договору складається видаткова накладна на передачу програмної продукції або акт її приймання-передачі.

- ІТ-компанія може розроблювати програмне забезпечення для того, щоб потім продавати права на його використання або здійснювати продаж розтиражованих його копій [4].

Відповідно до п. 7 П(С)БО 8 нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство/установа має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання;

- можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу;

- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу.

Якщо виконуються всі зазначені умови, розроблене програмне забезпечення можна визнавати нематеріальним активом і за вартістю фактично понесених витрат на його створення та доведення до стану придатності відображати на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»,

а потім при введенні в експлуатацію — на рахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права». При цьому слід враховувати, що всі витрати, понесені на дослідження (наприклад, дослідження того, чи зможе компанія створити таку програму, щодо економічних наслідків її створення тощо) відповідно до п. 9 ПБО 8 підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому їх було здійснено. Тільки витрати на безпосереднє створення програми та на приведення її до стану придатності для використання за призначенням формують її вартість (п. 17 цього П(С)БО) [4].

Для обліку доходів від реалізації послуг (робіт) використовується рахунок 703. Відповідно до п. 10 П(С)БО 15 дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінено результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінено за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу (для цього сторони мають погодити права кожної із сторін, величину компенсації, спосіб та терміни розрахунків);

- імовірності надходження економічних вигід від надання послуг;

- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення [4].

Перший — вивчення виконаної роботи. Застосування такого способу можливе при узгодженні між сторонами оцінки готовності наданої послуги (виконаної роботи). Наприклад, коли кожен етап надання послуг деталізовано та розцінено, що закріплено, наприклад, у специфікації до договору.

Другий — визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані відповідно до договору.

За датою відображення доходу компанія визнає у собівартості реалізованих послуг (списує в Дт рахунку 903) витрати, що відносяться

до наданого обсягу послуг, у тому числі витрати на заробітну плату та нарахування на неї, витрати на утримання приміщення та обладнання тощо.

Проте ІТ-компаніям, враховуючи специфіку їх послуг, часто складно, а деколи неможливо вирахувати обсяг послуги, що була фактично надана на конкретну дату із загального обсягу за договором (наприклад, не можна тарифікувати за однаковими правилами працю програмістів різної кваліфікації або коли компанія ставить завдання виконати замовлення на певну дату та не може визначити заздалегідь обсяг трудових затрат, що потребуються). У такому випадку, можливо, доцільно обрати наступний спосіб оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг.

Третій — визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату [4].

Як вбачається з опису такого способу, ІТ-компанії потрібно мати планкалькуляцію витрат на певне замовлення, щоб потім грошове значення таких витрат використати для розрахунку питомої ваги фактичних витрат на певну дату в планових (очікуваних) витратах за всім замовленням.

Питома вага обсягу послуг чи витрат може виражатися як у відсотках, так і частках. За 100 % (чи за цілу одиницю) береться загальний обсяг послуг, що має бути наданий відповідно до домовленості з замовником-покупцем.

Обраний спосіб оцінки ступеня завершеності операції по створенню ІТ-продукції та наданню ІТ-послуг є елементом облікової політики підприємства [4].

В обліковій політиці підприємства в частині обліку витрат по створенню ІТ-продукції та наданню ІТ-послуг в першу чергу зазначається порядок визнання витрат по створенню програмного продукту та наданню послуг.

Наступним не менш важливим елементом облікової політики є вибір носіїв облікової інформації.

Вибір носіїв облікової інформації здебільшого зводиться до використання нормативно закріплених за відповідним напрямком обліку первинних документів та реєстрів. Однак, за допомогою застосовуваних типових форм документів неможливо виділити окремі об'єкти обліку витрат по створенню ІТ-продукції та наданню ІТ-послуг, що утрудняє подальший їх облік. У разі, якщо типові чи уніфіковані документи та реєстри не відповідають повністю потребам користувачів, зазначені суб'єкти господарювання можуть розробляти власні носії облікової інформації. Так, відповідно до вимог п. 5 ст. 8 розділу III Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [16] підприємство самостійно затверджує правила документообороту та технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку. Відповідно до цього, постає потреба у розробці форм носіїв інформації для поточного обліку витрат на інновації.

Для поточного обліку витрат по створенню ІТ-продукції ІТ-компаніями переважно застосовуються наступні облікові реєстри:

- Відомість аналітичного обліку капітальних/поточних витрат на інновації;

- Зведена відомість обліку витрат на інновації.

Перший реєстр використовується для відображення капітальних/поточних витрат на інновації з моменту їх виникнення та визначення належності до певної групи витрат відповідно до цілей, на які вони були понесені, а також для їх обліку в розрізі статей калькуляції і списання на відповідні рахунки необоротних активів та витрат. Другий реєстр формується у розрізі дебетових та кредитових оборотів витрат на інновації та призначений для синтетичного обліку й узагальнення інформації [8].

Фактичні витрати на виконання робіт за темою групуються у «Відомості аналітичного обліку капітальних/поточних витрат на інновації» на підставі первинних документів наростаючим підсумком з початку виконання робіт за встановленими статтями калькуляції [5].

Віднесення витрат за калькуляційними статтями здійснюється у відповідності до їх економічного змісту та прийнятої методики групування за кожною калькуляційною статтею.

Для забезпечення зручності проведення обліку витрат кожному замовленню чи ІТ-проекту призначається шифр (номер), який буде проставлятися на первинних документах, з метою відслідковування понесених витрат [5].

Фактична собівартість закінчених робіт визначається за даними відомостей аналітичного обліку капітальних/поточних витрат по створенню ІТ-продукції, шляхом підсумовування витрат за відповідними рахунками та узагальнюється у Зведеній відомості обліку витрат на інновації. За даними реєстру можна типізувати інформації у розрізі капітальних і поточних витрат на інновації.

Таким чином, приходимо до висновку, що застосування перелічених облікових реєстрів позитивно впливати на створення системного, оперативного і повного відображення витрат по створенню ІТ-продукції та своєчасного їх списання на рахунки необоротних активів або рахунки витрат звітного періоду, що має суттєве значення для визначення фінансових результатів підприємства [8].

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) Форми № 2 доходи майбутніх періодів, що обліковуються на рахунку 69 станом на дату звіту, не відображаються — це показник для розділу III пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан). У Формі № 2 наводиться тільки визнаний чистий дохід від надання послуг за звітний період та їх собівартість [4].

Якщо сторони домовилися, що предметом договору є річне обслуговування клієнта (супроводження програмного забезпечення), за яке встановлено єдину річну плату, то виконавець на дату початку дії договору складає акт надання послуг за датою такого договору. У замовника річна сума обслуговування обліковуватиметься на рахунку 39 «Витрати майбутніх

періодів», з якого рівномірно списуватиметься на витрати періоду протягом дії договору (за вирахуванням ПДВ).

Якщо ж дохід (виручка) від надання послуг взагалі не може бути достовірно визначено (неможливо застосувати жоден із трьох способів оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг), то, як це передбачено п. 13 П(С)БО 15, він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню (фактичних витрат) [4].

У разі коли послуги надаються без оплати, то дохід у бухгалтерському обліку не визнається, всі витрати, понесені для надання таких послуг, визнаються витратами періоду. Таке правило з п. 14 П(С)БО 15 зазвичай не стосується випадків, коли оплату передбачено, але вона значно нижча за понесені витрати, тобто собівартість послуг вища за дохід. У такій ситуації собівартість наданих послуг визнається у повній сумі за датою визнання доходу, навіть якщо він дорівнює 1 грн. Винятком є випадок, коли у компанії виникають нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, які включаються до складу собівартості реалізованих послуг у періоді їх виникнення (п. 16 ПБО 16).

### **1.3. Методика калькулювання собівартості програмних продуктів**

Принциповими особливостями програмного продукту з точки зору його вартості є [2]: віртуальність, тобто відсутність безпосередньої матеріальної форми, що вимагає розроблення нових методик оцінювання, а також віднесення програмного продукту до категорії інтелектуальної власності, де реальні витрати на створення об'єкта є незначними у порівнянні з його справжньою цінністю, або навпаки, витрати на створення об'єкта суттєво перевищують його цінність. З цієї причини інтелектуальна власність повністю не може бути оцінена в реальних матеріальних, трудових або інших витратах. У літературі процес оцінювання представлено двома основними підходами: економічним



(оцінка за ринковими цінами) та бухгалтерським (розрахунок вартості на основі витрат, тобто фактичної собівартості) [6].

Необхідність оцінки собівартості програмного продукту виникає при його постановці на бухгалтерський облік, при страхуванні, а також в інших випадках.

Програмний продукт відповідає визначенню нематеріального активу і підпадає під дію Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 (П(С)БО 8) «Нематеріальні активи». На міжнародному рівні діє аналогічний стандарт - Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) «Нематеріальні активи». Згідно з цими стандартами «Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена» [3]. Аналогічне положення зафіксовано й у МСБО 38 [4, п.п. 8 - 24].

Проте у реальній практиці це положення не завжди діє. Так, у відомчих матеріалах з бухгалтерського обліку іноді діє дещо інше положення, тобто витрати, що пов'язані з придбанням або створенням нематеріальних активів, визначаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені (без визначення таких витрат у майбутньому нематеріальними активами), якщо актив:

- не відповідає критеріям визнання його нематеріальним активом;
- є об'єктом авторського права (на літературні та інші твори), що його придбано на умовах користування (без передавання прав на володіння або розпорядження);
- створені власними силами програмні продукти обліковуються в умовній одиниці 1 гривня [6].

Якщо два перших критерії відповідають вимогам національного та міжнародного стандартів обліку, то третій явно суперечить їм. Згідно з П(С)БО 8 «Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші

витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)» [3, п. 17]. Якщо всі ці витрати можуть бути достовірно визначені, а також виконані інші вимоги, які наведено у п. 7 П(С)БО 8, підприємство або установа має можливість відобразити в балансі об'єкт, що відноситься до нематеріальних активів, за його собівартістю (первісною вартістю) [6].

Типові витрати на розробку та освоєння інноваційних продуктів, до яких відноситься й програмне забезпечення, розглядаються як в нормативних документах [36], так і наукових працях. Однак формування витрат на створення програмного продукту має свої особливості, які потрібно враховувати при розрахунку її собівартості.

Нормативні документи з формування собівартості пропонують різні варіанти групування витрат, проте найбільш поширеними та важливими є два, які відносяться до класифікаційної групи «за видами витрат»: за економічними елементами та за статтями калькуляції.

Згідно з діючими нормативними документами з формування собівартості витрати, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг), групуються відповідно до їх економічного змісту за такими елементами: матеріальні витрати (з вирахуванням вартості зворотних відходів); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних фондів та нематеріальних активів; інші витрати [6].

Діючі нормативні документи з формування собівартості дають можливість згрупувати витрати, пов'язані з розробленням програмного продукту і проведенням виробничих випробувань під час планування, обліку і калькулювання собівартості, за такими типовими статтями калькуляції: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; матеріали; енергія для науково-виробничих цілей; витрати на службові відрядження; спецустаткування для наукових (експериментальних) робіт; витрати на роботи,

які виконують сторонні підприємства, установи і організації; інші витрати; накладні витрати [6].

Виходячи з цього переліку типових статей, собівартість програмного продукту можна обчислити за формулою:

$$S_{пз} = S_{опл.пр.} + S_{соц.зах.} + S_{мат.} + S_{ен.} + S_{відр.} + S_{спец.уст.} + S_{стор.орг.} + S_{інш.} + S_{накл.}, \quad (1.1)$$

де  $S_{пз}$  - собівартість розроблення програмного забезпечення;

$S_{опл.пр.}$  - витрати на оплату праці працівників, які безпосередньо зайняті розробкою програмного забезпечення;

$S_{соц.зах.}$  - відрахування на соціальні заходи працівників;

$S_{мат.}$  - матеріальні витрати;

$S_{ен.}$  - витрати на енергію;

$S_{відр.}$  - витрати на службові відрядження;

$S_{спец.уст.}$  - витрати на придбання спецустаткування;

$S_{стор.орг.}$  - витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства та організації;

$S_{інш.}$  - інші витрати;

$S_{накл.}$  – накладні [6].

Формування типового переліку статей визначається багатьма факторами, (у першу чергу це питома вага окремих видів витрат) тому треба мати на увазі, що до наданої номенклатури статей калькуляції підрозділи НБУ можуть вносити у випадку необхідності зміни, а саме: об'єднати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти із однієї типової статті декілька. Це відповідає вимозі п. 11 П(С)БУ 16 «Витрати», згідно з якою «Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством» [8].

Розглянемо склад типових статей калькуляції.

До статті «Витрати на оплату праці» повинні належать витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати керівникам відділів, лабораторій, секторів і груп, науковим, інженерно-технічним працівникам та

іншим працівникам, безпосередньо зайнятим розробкою програмного продукту за конкретною темою (технічним завданням), обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно з діючими в організації системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат, які належать до елемента «Витрати на оплату праці».

Діяльність програмістів у різних організаціях щодо виготовлення програмного продукту має свої особливості: в одному випадку вони виключно розробляють програмне забезпечення, а в другому виготовлюють програмні комплекси паралельно з роботою щодо обслуговування комп'ютерних мереж, тобто працівники, які безпосередньо зайняті розробкою програмного продукту за конкретною темою, виконують роботу не повний робочий день, а додатково до основних зобов'язань. У такому випадку, витрати на оплату праці за конкретною темою можна розраховувати з урахуванням коефіцієнта участі в проекті кожного робітника [6].

За допомогою аналогічної формули можна розрахувати трудомісткість виконання роботи, якщо працівники, які безпосередньо зайняті розробкою програмного продукту за конкретною темою, виконують роботу не повний робочий день, а виконують роботу додатково до основних зобов'язань.

До статті «Відрахування на соціальні заходи» належать відрахування єдиного соціального внеску за встановленим законодавством нормативом.

Відрахування на соціальні заходи здійснюються за встановленими законодавством нормативами і обчислюються як відсоток від розміру витрат на оплату праці працівників, які безпосередньо зайняті розробкою програмного забезпечення.

До статті «Матеріали» належать витрати на основні та допоміжні матеріали та інші засоби і предмети праці, які придбані у сторонніх підприємств, установ і організацій та витрачені на проведення робіт з розроблення програмного продукту за прямим призначенням згідно з нормами їх витрачання [6].

До статті «Енергія для науково-виробничих цілей» належить вартість придбаної у сторонніх організацій енергії, що витрачається з технологічною метою (на розробку програмного забезпечення).

Згідно з Типовим положенням стаття формується у разі виконання енергоємних наукових досліджень за методом прямого включення витрат і досягає значної питомої ваги у собівартості. У випадку, коли витрати енергії на розробку програмного продукту незначні, вартість енергії може додаватися до статті «Матеріали». У зв'язку з тим, що розробка програмного продукту не відноситься до енергоємних наукових досліджень, витрати на енергію окремою статтею не враховуємо [6].

До статті «Службові відрядження» належать витрати на відрядження штатних працівників, працівників організацій, які працюють за договорами цивільно- правового характеру, аспірантів, зайнятих розробленням програмного забезпечення, відрядження, пов'язані з узгодженням і затвердженням технічного завдання, проведенням випробувань програмного забезпечення, а також витрати на відрядження на наукові з'їзди, конференції, наради, пов'язані з виконанням конкретних видів програмного забезпечення.

До статті «Спецустаткування для наукових (експериментальних) робіт» належать витрати на виготовлення та придбання спецустаткування, персональних комп'ютерів, пристроїв, приладів, стендів, апаратів, механізмів, іншого спецобладнання, необхідного для проведення робіт з підготовки програмного забезпечення, включаючи витрати на їх проектування, виготовлення, транспортування, монтаж та встановлення. Після завершення робіт з підготовки програмного продукту спецустаткування передається замовнику, якщо інше не передбачене у технічному завданні та в умовах договору.

Витрати на підготовку програмного продукту після їх завершення чи припинення не зменшуються на ціну залишеного замовником обладнання, дослідних зразків, макетів та інших виробів [6].

До статті «Витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства, установи і організації» належать витрати на підготовку програмного забезпе-

чення, що не можуть бути виконані штатними працівниками або наявним обладнанням організації, а виконуються на договірній основі іншими підприємствами, установами і організаціями незалежно від форм власності та позаштатними працівниками [6].

Витрати на роботи, які плануються виконувати сторонніми підприємствами і установами, повинні визначатися у субпідрядних договорах на підставі погоджених з головною організацією-виконавцем календарних планів і калькуляцій кошторисної вартості складових етапів роботи з підготовки програмного забезпечення. Величина витрат за статтею «Витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства, установи і організації» 8стор.орг. - визначається окремим розрахунком.

До статті «Інші витрати» належать витрати на повне відновлення вартості комп'ютерного обладнання у вигляді амортизаційних відрахувань від його вартості на реконструкцію, модернізацію та капітальний ремонт комп'ютерного обладнання, що належать організації; витрати, пов'язані з первинним тестуванням програмного забезпечення, підготовкою експлуатаційної документації, проведенням випробувань програмного продукту та впровадженням програмного забезпечення, а також інші витрати, які не знайшли відображення у зазначених статтях витрат і можуть бути віднесені безпосередньо на собівартість програмного продукту за прямими ознаками.

До статті «Накладні витрати» належать витрати, номенклатуру яких наведено у додатку №1 до Типового положення. Серед переліку калькуляційних статей це єдина, яка має комплексний характер. У ній перелічені всі непрямі витрати, які можуть мати місце у діяльності виробника програмного забезпечення. Але виникає питання, як виокремити частину цих витрат, яка повинна відноситися до собівартості конкретного виду програмного забезпечення [6].

Як відомо, непрямі витрати - це такі, які не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом, тобто це витрати, які

необхідно розподіляти між окремими об'єктами калькулювання пропорційно певній базі.

Але проблема розподілу непрямих витрат є досить складною. На думку практиків, при формуванні собівартості програмного продукту краще за все розподіляти непрямі витрати пропорційно до заробітної плати програмістів [6].

Викладена модель може бути використана в двох варіантах. В першому випадку, коли усі складові собівартості відомі достеменно. Цей варіант має місце на стадії визначення фактичної собівартості, коли всі її складові вже визначені за звітними даними. Другий варіант може бути використаний на стадії попереднього планування, коли складові собівартості визначають лише наближено. У такому випадку можна лише приблизно визначити інтервали, в яких будуть знаходитись певні складові собівартості.

#### **1.4. Оподаткування операцій по створенню, розповсюдженню та супроводженню програмних продуктів**

Суб'єкти ІТ-індустрії - юридичні особи, можуть обрати одну з таких систем оподаткування:

- 1) загальну систему оподаткування зі сплатою податку на прибуток;
- 2) спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку.

У кожній із зазначених систем суб'єкт ІТ-індустрії може бути зареєстрований платником ПДВ, а може таким і не бути. Щодо цього податку варто врахувати, що більшість операцій в ІТ-індустрії або звільнені від оподаткування ПДВ, або не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Водночас є низка операцій, які оподатковуються ПДВ. Тому суб'єкт ІТ-індустрії повинен прийняти рішення, чи буде він реєструватися платником ПДВ.

Згідно з [п. 181.1 ПКУ](#) така реєстрація є обов'язковою, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, які підлягають

оподаткуванню ПДВ, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 гривень (без урахування ПДВ).

Причому контролери зараховують до оподатковуваних операцій для цілей реєстрації платниками ПДВ операції, які:

- підлягають оподаткуванню за основною ставкою ПДВ (20 %), ставкою 7 %, нульовою ставкою ПДВ;
- звільнені (умовно звільнені) від оподаткування ПДВ.

Тобто з метою розрахунку граничного обсягу операцій враховують також операції, звільнені від ПДВ, у тому числі на підставі [п. 26<sup>1</sup> підп. 2 розд. XX ПКУ](#). При цьому не беруть до уваги операції, які не є об'єктом оподаткування ПДВ, зокрема, роялті, виплачувані у грошовій формі ([пп. 196.1.6 ПКУ](#)).

В інших випадках суб'єкт ІТ-індустрії може зареєструватися платником ПДВ добровільно ([п. 182.1 ПКУ](#), [п. 3.4 Положення № 1130](#)).

Водночас зазначені вимоги про обов'язкову й добровільну реєстрацію платником ПДВ не поширюються на осіб, які є платниками єдиного податку третьої групи за ставкою єдиного податку 5 % ([пп. 3 п. 297.1 ПКУ](#)).

Юридична особа суб'єкт ІТ-індустрії може самостійно обрати спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку, якщо вона відповідає вимогам, встановленим [главою 1 розділу XIV ПКУ](#).

Суб'єкти ІТ-індустрії можуть стати платниками єдиного податку третьої групи, якщо обсяг доходу протягом календарного року у них не перевищує 5000000 гривень ([пп. 3 п. 291.4 ПКУ](#)). При цьому орієнтуються на дані попереднього календарного року ([пп. 298.1.4 ПКУ](#)). Тобто під час переходу на сплату єдиного податку в 2016 р. аналізують дані 2015 р.

Єдинники також повинні перевіряти, чи не перевищений дохідний критерій протягом року. У разі перевищення в податковому (звітному) періоді граничного обсягу доходу платники єдиного податку третьої групи повинні до



суми перевищення застосувати ставку єдиного податку в подвійному розмірі і перейти на загальну систему оподаткування ([пп. 3 п. 293.8 ПКУ](#)).

У дохід юридичної особи включають ([пп. 2 п. 292.1 ПКУ](#)):

- будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відокремлених підрозділів такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій). Такий дохід відображають на дату надходження грошових коштів;

- дохід у вигляді безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг) – на дату підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг);

- для платників ПДВ – суму кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності на дату списання кредиторської заборгованості.

Платники ПДВ для розрахунку прибуткового критерію беруть дані без ПДВ.

Суб'єкти ІТ-індустрії мають право обрати одну з таких ставок єдиного податку ([п. 293.3 ПКУ](#)):

1) 3 % доходу – у разі сплати ПДВ (при цьому суб'єкт господарювання обов'язково повинен бути зареєстрований платником ПДВ). Крім того, контролери зазвичай наполягають на тому, щоб у цьому випадку були наявні оподатковувані ПДВ операції. У разі анулювання реєстрації платника ПДВ платники єдиного податку зобов'язані перейти на сплату єдиного податку за ставкою 5 % (для платників єдиного податку третьої групи) або відмовитися від застосування спрощеної системи оподаткування ([пп. 5 п. 293.8 ПКУ](#));

2) 5 % доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку.

Ставки єдиного податку для юросіб – платників третьої групи встановлюються у подвійному розмірі зазначених ставок ([п. 293.5 ПКУ](#)):

- до суми перевищення граничного обсягу доходу (20 млн. гривень);

- до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж у грошовій формі (готівковій або безготівковій);

- до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів ([п. 297.1 ПКУ](#)):

- податку на прибуток підприємств;

- ПДВ з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України (платники єдиного податку за ставкою 5 %). Водночас ввізний ПДВ, а також усі інші митні платежі та збори єдинники сплачують у загальному порядку ([п. 297.2 ПКУ](#));

- податку на майно (у частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, які не використовуються для здійснення господарської діяльності.

Платники єдиного податку третьої групи подають до контролюючого органу Податкову декларацію платника єдиного податку – юридичної особи за формою, затвердженою [наказом МФУ від 19.06.2015 р. № 578](#), протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу ([п. 296.3](#), [пп. 49.18.2 ПКУ](#)).

Сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал ([п. 295.3 ПКУ](#)).

Об'єктом оподаткування на загальній системі суб'єкт ІТ-індустрії є прибуток із джерелом походження з України та за її межами ([пп. 134.1.1 ПКУ](#)), який оподатковується за ставкою 18 % ([п. 136.1 ПКУ](#)).

При цьому можливі два варіанти розрахунків об'єкта оподаткування:

1) з коригуванням (збільшенням або зменшенням) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають відповідно до положень [розділу III ПКУ](#);

2) без коригування фінрезультату на суму всіх різниць, зазначених у [розділі III ПКУ](#). Цей варіант можуть обрати платники податків, у яких річний

дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 мільйонів гривень. При цьому слід поставити позначку про непроведення коригувань у спеціальному полі в декларації з податку на прибуток підприємств за формою, затвердженою [наказом МФУ від 20.10.2015 р. № 897](#).

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств, крім випадків, передбачених [п. 137.5 ПКУ](#), є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік ([п. 137.4 ПКУ](#)).

Згідно з [пп. 49.18.2 ПКУ](#) декларація подається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя).

Річний податковий (звітний) період встановлюється, зокрема, для ([п. 137.5 ПКУ](#)):

- платників податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році;

- платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 мільйонів гривень. До такого річного доходу включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи.

У цьому випадку декларація подається протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року ([пп. 49.18.3 ПКУ](#)).

Сума податкового зобов'язання, зазначена в податковій декларації, сплачується протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого [ПКУ](#) для подання податкової декларації ([п. 57.1 ПКУ](#)).

Податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету, зменшується на суму нарахованого за звітний період податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, відповідно до [ст. 266 ПКУ](#) щодо об'єктів нежитлової нерухомості ([п. 137.6 ПКУ](#)).

Для суб'єктів ІТ-індустрії, у яких більша частина операцій не оподатковується ПДВ, при обранні спрощеної системи оподаткування в цілому вигідніше застосовувати ставку єдиного податку 3 % плюс ПДВ. Однак на практиці контролери часто відмовляють таким суб'єктам у сплаті єдиного податку за ставкою 3 %, аргументуючи це відсутністю податкових зобов'язань з ПДВ. До того ж суб'єкти ІТ-індустрії часто і самі не бажають реєструватися платниками ПДВ через складність адміністрування цього податку.

З урахуванням зазначеного, порівняємо дві системи оподаткування:

- 1) спрощену систему зі сплатою єдиного податку за ставкою 5 %;
- 2) загальну систему без сплати ПДВ.

При використанні 5 % єдиного податку в спрощеному вигляді процедуру розрахунку єдиного податку у формульному вигляді можна подати так:

$$EH_{5\%} = B \times 0,05 = (M + ДС) \times 0,04, \quad (1.2)$$

де  $EH_{5\%}$  – сума єдиного податку, що сплачується за ставкою 5 %, грн.;

$B$  – доходи від реалізації продукції (виручка, отримана в готівковій або безготівковій формі), грн.;

$M$  – матеріальна складова, яка входить до складу реалізованої продукції (включає в себе витрати на матеріали і амортизацію необоротних активів), грн.;

$ДС$  – додана вартість, яка складається з видатків на оплату праці (включаючи нарахований єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування), податки і збори, що належать до собівартості продукції, а також прибуток, грн.

Податок на прибуток ( $H_{\text{приб}}$ ) розраховують так:

$$H_{\text{приб}} = П \times 0,18, \quad (1.3)$$

де П – прибуток (фінансовий результат до оподаткування), визначений за даними бухгалтерського обліку, грн.

Зазвичай у суб'єктів ІТ-індустрії рентабельність досить висока і сума прибутку перевищує критерій 27,78 % від ціни продукції. Тому, ґрунтуючись на проведених розрахунках, виходить, що суб'єктам ІТ-індустрії вигідніше ставати платниками єдиного податку.

Проте є і більш прийнятний варіант оподаткування. Зокрема, такі суб'єкти найчастіше використовують комбіновану схему, коли основний суб'єкт ІТ-індустрії реєструється юридичною особою на загальній системі оподаткування і не проводить коригування фінрезультату. При цьому один або декілька програмістів виводяться за штат підприємства і надають йому послуги як приватні підприємці – платники єдиного податку третьої групи за ставкою 5 %.

Тоді такі послуги включаються до складу видатків і зменшують тим самим оподатковуваний прибуток до прийняттого мінімуму.

У разі якщо суб'єкт ІТ-бізнесу діє за наступною схемою (об'єкт права інтелектуальної власності передається у використання без переходу права власності) (рис.1), то платіж за таке використання об'єкта ІВ з ціллю оподаткування податком на прибуток вважатиметься роялті.

Відповідно до п.п.14.1.225 п.14.1 ст.14 Податкового кодексу України від 02.10.2010 №2755-VI зі змінами та доповненнями (далі – ПКУ) роялті - будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності [29].

Підпунктом 141.4.2 ПКУ передбачено, що резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), утримують податок з таких доходів, зазначених у підпункті 141.4.1 ПКУ, за ставкою в розмірі 15 відсотків (крім доходів, зазначених у підпунктах

141.4.3-141.4.6 та 141.4.11 ПКУ) їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

Згідно ПКУ на сьогодні можливі три варіанти оподаткування податком на прибуток доходів і витрат представництв нерезидентів:

1) звичайний, коли представництво самостійно визначає фінансовий результат від своєї діяльності у порядку, встановленому [пп. 134.1.1 ПКУ](#). В цьому разі представництво подає в орган ДФС звичайну [декларацію з податку на прибуток](#).

2) якщо нерезидент провадить свою діяльність в Україні та за її межами і при цьому не визначає прибуток від своєї діяльності, що ведеться ним через постійне представництво в Україні. В цьому разі представництво подає в орган ДФС Розрахунок податку на прибуток нерезидента, який провадить діяльність на території України через постійне представництво, на підставі складення окремого балансу фінансово-господарської діяльності.

3) у разі неможливості визначити шляхом прямого підрахування прибуток, отриманий представництвом з джерелом його походження з України, оподатковуваний прибуток визначається як різниця між доходом та витратами, визначеними шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7. І в цьому випадку представництво подає в орган ДФС Розрахунок податку на прибуток постійного представництва нерезидента, визначеного шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7 [13].

Що ж до сплати непрямих податків, то слід зазначити, що більшість послуг, які надаються ІТ-компаніями (представництвами нерезидента) материнській компанії, не підлягають оподаткуванню ПДВ, оскільки місце постачання таких послуг розташовано поза межами України.

Окрім того згідно п.26<sup>1</sup> розділу XX «Перехідні положення» ПКУ з 1 січня 2013 року до 1 січня 2023 року від оподаткування ПДВ звільнено операції з постачання програмних продуктів [5].

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА ІТ-ІНДУСТРІЇ

#### 2.1. Організаційна характеристика підприємства ІТ-індустрії та управління його ІТ-проектами

Товариство з обмеженою відповідальністю «Юкоз-Медіа» (далі – ТОВ «Юкоз-Медіа»). Товариство є одним з представників розгалуженої міжнародної мережі незалежних представництв підприємства ТОВ uCoz (Юкоз Медіа) – Москва (РФ) – розробника систем управління веб-сайтами та хостингу для сайтів.

На виконання вимог [Концепції легалізації програмного продукту та боротьби з нелегальним його використанням](#), затвердженою розпорядженням КМУ від 15.05.2002 р. № 247-р, ТОВ «Юкоз-Медіа» включено до Реєстру виробників та розповсюджувачів програмного забезпечення.

Юридична адреса: Україна 18006, м. Черкаси, вул. Добровольського, 209.

Код ЄРДПОУ:35631206.

Керівник: Збавитель М.М.

Підприємство має самостійний баланс, розрахунковий, валютний та інші рахунки в установах банків, круглу печатку, кутовий та інші штампи, фірмові бланки із своїм найменуванням українською мовою, інші реквізити необхідні для його діяльності.

ТОВ «Юкоз-Медіа» проводить діяльність з розробки, просування та впровадження програмного забезпечення, створення веб-сайтів та їх хостингу, іншу діяльність у сфері інформаційних технологій, яка відповідає кодам:

62.01 – Комп’ютерне програмування.

Розроблення, модифікація, тестування й технічна підтримка програмного продукту (розроблення структури та контенту та/або розроблення системи

команд, необхідних для створення та виконання системного програмного забезпечення, прикладних програм, баз даних, веб-сайтів; налаштування програмного забезпечення, тобто модифікація та конфігурація існуючих програмних додатків таким чином, щоб воно функціонувало в рамках інформаційної системи клієнта);

#### 62.02 – Консультації з питань інформатизації.

Планування та проектування інтегрованих комп'ютерних систем, які поєднують апаратні засоби, програмне забезпечення та комунікаційні технології; ці послуги можуть також включати навчання користувачів цих систем;

#### 62.03 – Діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням.

Керування й експлуатація комп'ютерних систем клієнтів та/або засобів оброблення даних таким чином, щоб вони функціонували в рамках інформаційної системи клієнта.

62.09 – Інша діяльність у сфері інформаційних технологій і комп'ютерних систем.

Відновлення комп'ютерів після ушкодження; встановлення (настроювання) персональних комп'ютерів; послуги з установлення програмного забезпечення, які не пов'язані з торгівлею комп'ютерною технікою.

Суб'єкти ІТ-індустрії також часто здійснюють види діяльності, суміжні наведеним на схемі (наприклад, класи за КВЕД 58.2 «Видання програмного забезпечення», 63.12 «Веб-портали»).

Окрім того ТОВ «Юкоз-Медіа» надає послуги з розробки програмного продукту охоплюють розробку операційних систем, розважальних та/або навчальних комп'ютерних програм або їх компонентів, веб-сайтів, надання інших онлайн-послуг, а також розробку криптографічних засобів захисту інформації.

Тож, продукцію даного підприємства є:

- стандартне програмне забезпечення;



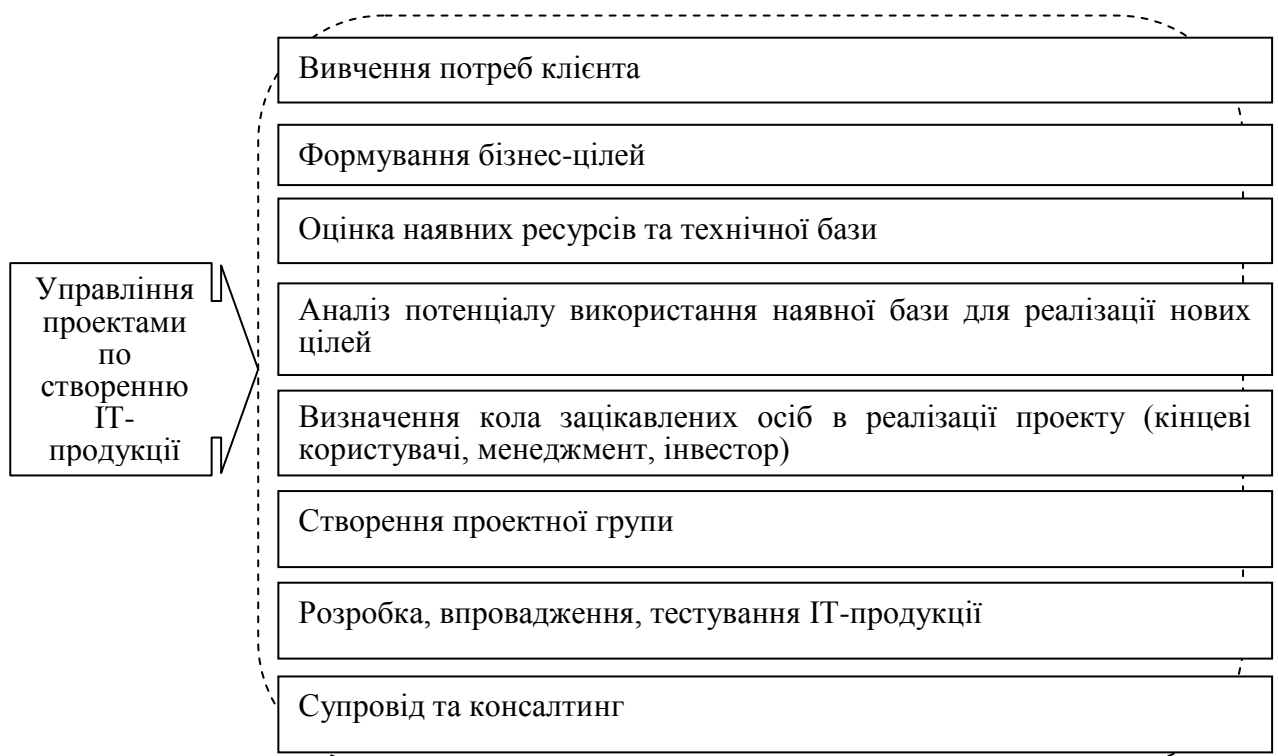
- індивідуальні розробки;
- розробка і дизайн веб-сайтів;
- веб-сайти та їх хостинг тощо.

Створення того чи іншого програмного продукту є результатом певного ІТ-проекту. ІТ-проект – це процес створення програмного продукту. Це робота команди, по створенню певного продукту замовника.

ІТ-компанія може:

- надавати право використання копії програми за функціональним призначенням, у тому числі каналами Інтернет, за ліцензійним договором, або продавати розтиражовані її копії тільки для функціонального використання;
- надавати майнові права на використання об'єкта права інтелектуальної власності, які не обмежені функціональним призначенням такої продукції та її відтворення не обмежене кількістю копій, необхідних для такого використання, без права їх відчуження.

Управління ІТ- проектом в ТОВ «Юкоз-Медіа»включає наступні фази (рис.2.1):



**Рисунок 2.1 – Управління проектами по створенню ІТ-продукції**

Таким чином, основними блоками управління ІТ-проектами є наступні:

- управління часом (потрібно вкластись у строки);
- управління вартістю (потрібно вкластись бюджет);
- управління змістом (зрозуміти побажання замовника і правильно їх реалізувати);
- управління якістю;
- управління ризиками;
- управління закупками (для модернізації ІТ-інфраструктури);
- управління персоналом;
- управління комунікаціями;
- управління інтеграціями.

Завданням ТОВ «Юкоз-Медіа» є задоволення потреби і очікування замовників у відповідні строки, по обумовленій вартості і згідно викладених вимог.

З цією метою в компанії створений та функціонує Проектний Офіс, очолюваний досвідченим керівником, до складу якого входять контент-менеджер, SEO-менеджер, програмісти, веб-розробники (фронт-енд розробники та бек-енд розробники), веб –дизайнер, слег-верстальщик/кодер, тестувальники, імплеметатори, група підтримки, професійних тренерів та ін.

Основними цілями стратегії розвитку інформаційних технологій в ТОВ «Юкоз-Медіа» є створення технічних і технологічних умов для реалізації бізнес-стратегії компанії, забезпечення конкурентоздатності компанії, прагнення до відповідності міжнародним стандартам, послідовне зниження операційних ризиків і витрат, а також питомому зниженню витрат на інформатизацію при підтримці необхідного технологічного рівня.

Стратегія розвитку інформаційних технологій в ТОВ «Юкоз-Медіа» формується виходячи з того, що компанія буде розвиватись, з широкою мережею філій і торгових точок по Україні, що надає послуги корпоративним і роздрібним клієнтам без обмеження їх кількості і величини операцій, в тому числі обслуговування VIP-клієнтури.

Підприємство має самостійний баланс, розрахунковий, валютний та інші рахунки в установах банків, круглу печатку, кутовий та інші штампи, фірмові бланки із своїм найменуванням українською мовою, інші реквізити необхідні для його діяльності.

Відносини ТОВ «Юкоз-Медіа» з іншими господарствами, підприємствами, організаціями і громадянами в усіх сферах господарської діяльності здійснюється на основі договорів. Товариство має право самостійно вибирати предмет договору, приділяти обов'язки, а також інших умов господарських взаємовідносин, які не перечать законодавству України .

Основні фінансові показники діяльності ТОВ «Юкоз-Медіа» представлено у таблиці 2.1.

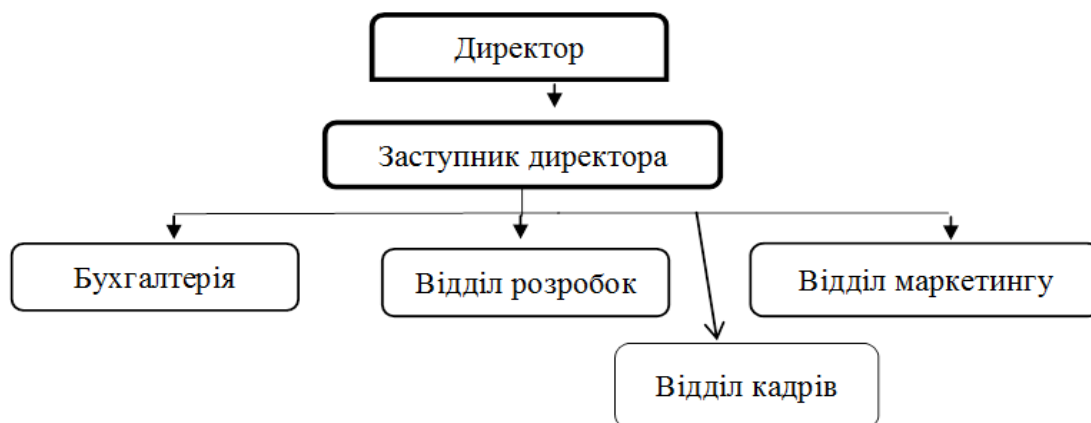
**Таблиця 2.1 - Основні фінансові показники ТОВ «Юкоз-Медіа» протягом 2015-2016 рр.**

Показник	Нормативне значення	2015 р.	2016	Зміни (+;-)
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,25 – 0,35	0,58	0,7	0,12
Коефіцієнт поточної ліквідності	0,8 – 1,0	1,65	2,68	1,03
Коефіцієнт загальної ліквідності	2,0 – 3,0	1,65	2,68	1,03
Коефіцієнт фінансової незалежності	> 0,5	0,8	0,83	0,03
Коефіцієнт оборотності поточних активів	збільшуватися	3,3	5,0	1,7
Період обороту оборотних активів	зменшуватися	109,4	72,6	-36,8
Рентабельність діяльності	>0, збільшуватися	2,2	1,5	-0,7
Рентабельність власного капіталу	>0, збільшуватися	6,0	4,2	-1.8

За даними табл.2.1 маємо можливість спостерігати, що основні фінансові показники мають величину, яка відповідає нормативним значенням, незначне зменшення показників рентабельності обумовлено збільшення витрат на оплату праці та амортизаційні відрахування, які у свою чергу пояснюється збільшенням вкладень у основні засоби та нематеріальні активи у зв'язку з

розширенням діяльності. Досліджуване підприємство є стійким, не має суттєвих ознак погіршення фінансової стійкості, отже ТОВ «Юкоз-Медіа» стабільно та успішно розвивається.

Організаційна структура ТОВ «Юкоз-Медіа» набуває наступного вигляду (рис.2.1):



**Рисунок 2.2 - Організаційна структура ТОВ «Юкоз Медіа»**

*Джерело: бачення автора*

Для здійснення поточного бухгалтерського обліку, складання звітності, забезпечення контролю за дотриманням фінансової дисципліни на ТОВ «Юкоз-Медіа» виділено окремий структурний підрозділ – бухгалтерія.

При здійсненні своєї діяльності бухгалтерія досліджуваного підприємства керується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», нормативними актами, що регулюють порядок організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, кодекси, закони, методичні рекомендації тощо), Наказом про облікову політику підприємств, Положенням про бухгалтерію та Статутом підприємства.

Згідно наказу про облікову політику в ТОВ «Юкоз-Медіа» визнання об'єкта НМА здійснюється на підставі оформленого первинного документа, що містить його найменування, характеристику (опис), порядок і строк його корисного використання, первісну вартість, дату придбання, підписи осіб, що прийняли об'єкт НМА, які повинні перевірити обґрунтованість оприбуткування НМА, тобто наявність документів (довідок), що описують сам об'єкт НМА або

порядок його використання (письмовий опис з формулами, кресленнями, схемами, зразками тощо). Аналогічні положення відображені у пунктах 1.4, 1.5 Методрекомедацій №1327.

Обліковою політикою підприємства оговорено низку типових форм призначених для первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі НМА та порядок їх застосування. Зокрема, це:

1) НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

2) НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

3) НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

4) НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Ці форми первинного обліку, згідно з п. 1.4 Методрекомедацій №1327, можуть застосовуватися і для інших видів НМА «із зазначенням у цьому разі назви і реквізитів форми щодо нематеріальних активів».

Пункт 35 П(С)БО 8 установлює, що реєстри аналітичного обліку НМА, які вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів. Це означає, що всі документи первинного обліку списаних з балансу об'єктів, якими було оформлено їх оприбуткування та перебування в експлуатації, мають зберігатися з документами, якими оформлено списання таких об'єктів.

Під час визнання об'єкта НМА активом (зарахування на баланс) згідно з пунктами 25 — 26 П(С)БО 8 підприємство встановлює строк їх корисного використання.

При його визначенні враховуються:

1) строки корисного використання подібних активів;

2) моральний знос, що передбачається;

3) правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;

4) очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;

5) залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

На відміну від об'єктів основних засобів, термін корисного використання НМА та метод його амортизації, згідно з п. 31 П(С)БО 8, мають переглядатися наприкінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигід.

Строк корисного використання виходячи з визначення, наведеного у п. 4 П(С)БО 7, є очікуваним, тож може не збігатися з фактичним строком їх використання.

Оскільки НМА не мають безпосереднього матеріального втілення і не підвладні фізичному зносу, для певних НМА, згідно з П(С)БО 8, строк корисного використання може бути невизначеним. До НМА з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення коштів (або їх еквівалентів) від використання таких НМА. Проте наприкінці кожного року вони оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання. І якщо їх немає, підприємство установлює строк корисного використання таких НМА.

Якщо об'єкт НМА не визнається, згідно з пунктами 8, 9 П(С)БО 8, якщо НМА не відповідає встановленим критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому НМА. Зокрема, не визнаються НМА, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, витрати на:

- 1) дослідження;
- 2) підготовку і перепідготовку кадрів;
- 3) рекламу та просування продукції на ринку;

4) створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;

5) підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

В обліковій політиці ТОВ «Юкоз-Медіа» передбачено наступні методи обліку витрат та калькулювання собівартості програмних продуктів:

Перший - вивчення виконаної роботи. Застосування такого способу можливе при узгодженні між сторонами оцінки готовності наданої послуги (виконаної роботи). Зокрема, коли кожен етап надання послуг деталізовано та розцінено, що закріплено, наприклад, у специфікації до договору.

Другий - визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані відповідно до договору.

Третій - визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Як вбачається з опису такого способу, компанії потрібно мати план-калькуляцію витрат на певне замовлення, щоб потім грошове значення таких витрат використати для розрахунку питомої ваги фактичних витрат на певну дату в планових (очікуваних) витратах за всім замовленням.

Питома вага обсягу послуг чи витрат може виражатися як у відсотках, так і частках. За 100 % (чи за цілу одиницю) береться загальний обсяг послуг, що має бути наданий відповідно до домовленості з замовником-покупцем.

Обраний спосіб оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг є елементом облікової політики підприємства та обов'язково підлягає відображенню у документі, що містить сукупність облікових політик (положення про облікову політику тощо).

ІТ-компанія згідно Статуту може надавати послуги, за якими неможливо зазначити навіть загальний обсяг робіт. Зокрема, супроводження програмного забезпечення протягом певного терміну. У такому випадку компанія

зобов'язується надавати послуги із супроводження програмного забезпечення будь-якого обсягу, але в період дії договору.

Предметом облікової політики компанії є обрання способу калькулювання витрат. У національній практиці традиційно використовують позамовний, попроцесний, попередільний методи і додатково нормативний метод. Проте такі методи не є виключними — підприємство має право обрати будь-який визнаний у міжнародній практиці метод, що більше відповідає його специфіці (стандарт-костингу, нормативному розподілу тощо).

Дана ІТ-компанія застосовує позамовний метод, сутність якого полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими замовленнями. Кожному замовленню присвоюють окремий номер (це може бути номер договору із замовником), який зазначають в усіх документах (записах) про витрати на це замовлення. Фактична собівартість окремих замовлень визначається після здавання результатів робіт замовнику. Облік витрат ведеться на рахунках 23, 91, 92, 93, а для аналітичного обліку прямі і непрямі витрати обліковують окремо. Непрямі витрати щомісяця розподіляються між замовленнями. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються виходячи з бази розподілу, яку обирає підприємство самостійно (якщо основну частку собівартості послуг становить заробітна плата програмістів, то за базу розподілу зручно обирати людино-години або людино-дні тощо), при нормальній потужності (яку теж потрібно визначити).

ІТ-компанія може розроблювати програмне забезпечення для того, щоб потім продавати права на його використання або здійснювати продаж розтиражованих його копій.

Можливість визнання створеної компанією комп'ютерної програми нематеріальним активом не ставиться в залежність від реєстрації прав інтелектуальної власності на комп'ютерну програму.

Авторське право на комп'ютерну програму виникає з самого факту її створення та не потребує обов'язкової державної реєстрації. Проте якщо отримати свідоцтво про реєстрацію авторського права на комп'ютерну



програму, це створить більшу захищеність авторському праву та при виданні ліцензії на використання програми іншим особам дасть змогу робити посилання на таке свідоцтво.

## **2.2. Облікове відображення витрат по створенню, розповсюдженню та супроводженню програмного продукту**

Основним програмним продуктом ТОВ «Юкоз-Медіа» є програмне забезпечення.

У бухгалтерському обліку ТОВ «Юкоз-Медіа» програмне забезпечення визнається активом, який не має матеріальної форми і може бути достовірно ідентифікований (п.4. П(С)БО 8). Проте витрати на створення програмного забезпечення визнаються лише у разі передання замовнику виключних прав на програмне забезпечення. У разі якщо програма створюється найманим працівником компанії, то при прийнятті рішення щодо розробки програмного забезпечення першочергово врегульовується питання, хто саме буде власником майнових прав на ПЗ: працівник чи роботодавець. Цей момент передбачається в трудовому договорі, оскільки може статися так, що власниками програми стануть одночасно і працівник, і роботодавець (ст. 429 Цивільного кодексу України).

Так, в серпні 2017 року ТОВ «Юкоз-Медіа» надійшло замовлення на розробку програми «Управління персоналом». Згідно з умовами трудового договору всі майнові права на неї належать підприємству. Авторська винагорода працівника становить 15 700 грн. без урахування ЄСВ.

Облікове відображення зазначених операцій набуло наступного вигляду (табл 2.2).

Не дивлячись на те, що ТОВ «Юкоз-Медіа» за специфікою діяльності відноситься до підприємств ІТ-індустрії, ТОВ «Юкоз-Медіа» теж за потреби замовляє програмне забезпечення у сторонніх організацій.

**Таблиця 2.2 – Облікове відображення витрат по розробці програмного забезпечення за замовленням покупця**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано авторську винагороду працівнику підприємства	154	661	15700,00
2	Утримано із суми авторської винагороди: – ПДФО	661	641	2826,00
	військовий збір	661	642	235,50
3	Нараховано ЄСВ на суму авторської винагороди	154	651	3454,00
4	Сплачено до бюджету: ПДФО	641	311	2826,00
	військовий збір	642	311	235,50
	ЄСВ	651	311	3454,00
5	Перераховано авторську винагороду на рахунок працівника	661	311	12638,50
6	Уведено програму в експлуатацію	125	154	19154,00

Зокрема, у вересні 2017 року ТОВ «Юкоз-Медіа» замовило у сторонньої ІТ-компанії програмне забезпечення «Кисть» – для дизайну. Розробку цієї програми замовлено сторонній організації. Вартість програми – 21 000 грн. За договором усі майнові права на програму переходять до замовника.

Облікове відображення зазначених операцій набуло наступного вигляду (табл 2.3):

**Таблиця 2.3 – Облікове відображення витрат по створенню програмного забезпечення сторонньою ІТ-компанією**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано передоплату виконавцю за розробку програми	371	311	21000,00
2	Отримано програму	154	631	21000,00
3	Уведено в експлуатацію програму	125	154	21000,00
4	Відображено зарахування заборгованостей	631	371	21000,00

Слід звернути уваги на порядок облікового відображення витрат на придбання ТОВ «Юкоз-Медіа» програмного забезпечення як кінцевим користувачем.

Зокрема, у лютому 2017 року ТОВ «Юкоз-Медіа» сплатило кошти у сумі 10 000 грн. (без ПДВ) і як кінцевий користувач отримало невиключне право на користування примірниками програмного продукту у власній господарській діяльності за функціональним призначенням з умовою встановлення на робочі місця в обмеженій кількості копій. У цьому випадку сплачені кошти за користування примірниками програмного продукту не визначаються як роялті (лист № 30644/7/99-99-19-02-02-17). Тож, у бухгалтерському і податковому обліку за таких умов було відображено придбання об'єкта НМА. Цей об'єкт у бухгалтерському обліку відображено на субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи», а у податковому обліку включено до групи 6 «Інші нематеріальні активи» (табл. 2.4) [10]:

**Таблиця 2.4 - Облікове відображення витрат по придбанню програмного забезпечення кінцевим його користувачем [10].**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано попередню оплату за НМА	371	311	19700
2	Відображено оприбуткування НМА	154	631	19700
3	Зараховано залишки за рахунками	631	371	19700
4	Введено в господарський оборот об'єкт НМА	127	154	19700
5	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09 на суму амортизації, використану на капітальні інвестиції	09		19700

За умови набуття виключних майнових прав на програмний продукт облікове відображення зазначених операцій в ТОВ «Юкоз-Медіа» здійснюється наступним чином.

Так, ТОВ «Юкоз-Медіа» сплатило кошти у сумі 21500 грн. (без ПДВ) і придбало виключні майнові права на програмний продукт (у тому числі отримало саму програму та право на тиражування і розповсюдження зазначеної програми лише цим підприємством) з правом подальшого відчуження таких прав будь-яким способом. У цьому випадку сплачені кошти за придбання виключних майнових прав на програмний продукт не визначаються як роялті, про що роз'яснено у листі № 30644/7/99-99-19-02-02-17 [10].

У бухгалтерському і податковому обліку за таких умов відображається придбання об'єкта НМА. Цей об'єкт у бухгалтерському обліку відображається на субрахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права», а у податковому обліку включається до групи 5 «Авторське право та суміжні з ним права» (табл. 2.5) [10]:

**Таблиця 2.5 - Облікове відображення витрат на придбання програмного забезпечення кінцевим його користувачем за умови набуття виключних майнових прав на програмний продукт [10].**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано попередню оплату за НМА	371	311	20 000
2	Відображено оприбуткування НМА	154	631	20 000
3	Зараховано залишки за рахунками	631	371	20 000
4	Введено в господарський оборот об'єкт НМА	125	154	20 000
5	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09 на суму амортизації, використану на капітальні інвестиції	09		20 000

Згідно з пп. 14.1.255 ПК винагорода за використання комп'ютерної програми не вважається роялті, якщо умови ліцензійного договору передбачають можливість продажу або іншого відчуження ПЗ та/або умови її використання обмежені функціональним призначенням, а її відтворення – кількістю копій, необхідних для такого використання (використання кінцевим споживачем). Тобто якщо ліцензійним договором ліцензіату надане право користування комп'ютерною програмою без можливості її продажу (або відчуження іншим способом), умови використання програми не обмежені її функціональним призначенням, а її відтворення – певною кількістю копій, то плату за користування такою програмою можна вважати роялті (Лист ДФСУ від 27.05.2015 р. № 11175/6/99-99-19-03-02-15).

Розглянемо облік роялті, сплаченого за невиключне майнове право розмноження і розповсюдження примірників програмного забезпечення.

Згідно з ліцензійною угодою власник авторських прав (ліцензіар) надав ТОВ «Юкоз-Медіа» (ліцензіату) невиключне майнове право розмноження і

розповсюдження примірників комп'ютерного програмного продукту на певній території та протягом певного строку, проте покупцю не передано права інтелектуальної власності (авторського права) на цей об'єкт інтелектуальної власності. Платежі згідно з цією ліцензійною угодою вважаються роялті (лист № 30644/7/99-99-19-02-02-17). Розмір платежу (роялті), який сплачує ТОВ «Юкоз-Медіа» на користь ліцензіара, становить 5% від вартості розмножених і розповсюджених примірників комп'ютерного програмного забезпечення. За звітний місяць ТОВ «Юкоз-Медіа» розповсюдив примірники комп'ютерного програмного продукту на загальну суму 300 000 грн., відповідно сума роялті становить 15 000 грн. (300 000 грн. × 5%). У бухгалтерському обліку ліцензіата нарахована сума роялті відображається за Дт субрахунку 93 «Витрати на збут» (табл. 2.6) [10]:

**Таблиця 2.6 - Облікове відображення роялті, сплаченого за невиключне майнове право розмноження і розповсюдження примірників програмного забезпечення [10].**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано суму роялті, що підлягає сплаті за місяць	93	685	15 000
2	Перераховано суму роялті	685	344	15 000

Аналогічна ситуація - ТОВ «DENES» передало ТОВ «Юкоз-Медіа» програмне забезпечення на умовах ліцензійного договору, згідно з яким отримувачу надано право тиражування та розповсюдження програми іншим особам. За право користування програмою встановлено щомісячні платежі в розмірі 4 000 грн.

**Таблиця 2.7 - Облікове відображення роялті, сплаченого за невиключне майнове право розмноження і розповсюдження примірників програмного забезпечення [10].**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
2	Перераховано платіж у вигляді роялті за право користування програмним забезпеченням	92	311	4000

У випадках коли витрати, пов'язані з використанням програмного продукту, не можна віднести ні до об'єкта ОЗ, ні до НА, ні до роялті, вони в ТОВ «Юкоз-Медіа» розглядатися як плата за послугу з обслуговування. Прикладом таких витрат може служити плата за обслуговування програми М.Е.Дос. Адже демонстраційну версію цієї програми можна використовувати безплатно, скачавши з Інтернету. Однак, щоб з її допомогою можна було, наприклад, реєструвати податкові накладні або здавати звітність, потрібно внести плату за обслуговування. Як правило, така плата вноситься за певний період. При цьому придбання програми як такої не відбувається, оскільки придбаваються послуги, пов'язані з її обслуговуванням. Витрати на оплату таких послуг у бухгалтерському та податковому обліку включаються до складу витрат періоду залежно від напрямку використання програми.

Зокрема, ТОВ «Юкоз-Медіа» неплатнику ПДВ пакет відновлень до програми М.Е.Дос із правом користування протягом року в сумі 2450 грн.

Облікове відображення зазначених операцій набуло наступного вигляду (табл 2.8):

**Таблиця 2.8 – Облікове відображення витрат по створенню програмного забезпечення сторонньою ІТ-компанією**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано передоплату за пакет відновлень	371	311	2450,00
2	Отримано пакет відновлень програми М.Е.Дос	39	631	2450,00
3	Здійснено зарахування заборгованостей	631	371	2450,00
4	Списано на витрати суму місячного обслуговування	92	39	204,17

*Облік придбання об'єкта основних засобів з OEM-версією програмного продукту*

Підприємство сплатило кошти у сумі 18 000 грн., у тому числі ПДВ 3000 грн., за ноутбук, на якому вже попередньо встановлено OEM-версію програмного забезпечення. У бухгалтерському та податковому обліку вартість цієї програми включається до складу придбаного об'єкта основних засобів

(ноутбука), який відображається на субрахунку 104 «Машини та обладнання» (табл. 2.9) [10]:

**Таблиця 2.9 - Облікове відображення придбання об'єкта основних засобів з OEM-версією програмного продукту [10].**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано попередню оплату за ноутбук	371	311	18 000
	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	3000
2	Відображено оприбуткування ноутбука з попередньо встановленою OEM-версією програмного забезпечення	152	631	15 000
	Списано суму раніше відображеного податкового кредиту з ПДВ	644	631	3000
3	Зараховано залишки за рахунками	631	371	18 000
4	Введено ноутбук, на якому попередньо встановлено OEM-версією програмного забезпечення, в експлуатацію	104	152	15 000
5	Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09 на суму амортизації, використану на капітальні інвестиції	09		15 000

Для розроблення Веб-сайта ТОВ «Юкоз-Медіа» несе певні витрати: на послуги зі створення веб-сторінки, реєстрації домену, просування, підтримки сайту, послуги з розміщення даних сайту на сервері іншого СГД (хостинг) тощо.

Веб-сайт - сукупність програмних та апаратних засобів з унікальною адресою у мережі Інтернет разом з інформаційними ресурсами, що перебувають у розпорядженні певного суб'єкта і забезпечують доступ юридичних та фізичних осіб до цих інформаційних ресурсів та інші інформаційні послуги через мережу Інтернет [3].

Обліковою політикою ТОВ «Юкоз-Медіа» визначено, що понесені витрати на створення веб-сайтів є витратами операційної діяльності, оскільки навіть якщо створений НА і назвати в обліку «Веб-сайт», не всі витрати на його створення та доведення до стану, в якому він придатний для використання, сформують його первісну вартість. Адже, виходячи з груп НА, зазначених у п. 5 П(С)БО 8, такий НА може належати до авторських прав та суміжних із ними

прав. Так, витрати на просування сайта і його дослідження (тестування) не є НА, а отже, належать до витрат звітнього періоду, в якому були понесені (п. 9 П(С)БО 8).

Згідно з ч. 1 ст. 433 ЦКУ та ст. 8 Закону про авторське право, веб-сайт належить до об'єктів права інтелектуальної власності (авторського права) у частині витрат на створення його унікального контенту, дизайну та комп'ютерних програм, які було створено спеціально для функціонування такого веб-сайта. Якщо на сайті розміщено звичайну інформацію у вигляді каталогів товарів і така комерційна пропозиція не має ознак творчої праці автора, тоді не коректно стверджувати, що ця інформація є об'єктом права інтелектуальної власності. Отже, у частині витрат на створення сайта об'єктом авторського права є не всі витрати, а лише ті, які було спрямовано на створення нових та унікальних творів [3].

З метою вивчення порядку облікового відображення витрат по створенню веб-сайта вважаємо за доцільне зупинитись на кожному з етапів його життєвого циклу:

1. *Створення веб-сайту.* ТОВ «Юкоз-Медіа» створює веб-сайти на запит замовників. Компанія визначається зі структурою сайту, його [дизайном](#), принципом роботи й розміщенням інформації. Професійні web-дизайнери підбирають або розробляють необхідне програмне забезпечення. ТОВ «Юкоз-Медіа» здійснює і подальший інформаційний супровід веб-сайту.

2. *Розміщення сайту в Інтернеті.* Іт-компанія в основному розміщає свій сайт на обладнанні провайдера (згідно ст. 1 Закону України «Про телекомунікації» [9], «провайдер телекомунікацій – це суб'єкт господарювання, який має право на здійснення діяльності у сфері телекомунікацій без права на технічне обслуговування й експлуатацію телекомунікаційних мереж і надання в користування каналів електрозв'язку»). Витрати компанії на цьому етапі включають оплату послуг провайдера за розміщення сайту [6].

3. *Реєстрація доменного імені сайту.* Відповідно до ст. 1 Закону України «Про телекомунікації» [9], доменом є «частина ієрархічного адресного



простору мережі Інтернет, яка має унікальну назву, що її ідентифікує, обслуговується групою серверів доменних імен та централізовано адмініструється». Доменне ім'я не продається, а передається в тимчасове використання, тобто плата за користування доменним іменем є витратами поточного періоду та списується на фінансовий результат в кінці кожного звітного періоду.

4. *Забезпечення функціонування зареєстрованого домена.* Тут необхідні IP-адреси. Їх виділяють локальні інтернет-реєстратори. Крім сайту з доменним іменем, підприємство має орендувати сервер (колокейшн) у провайдера або компанії, яка спеціалізується на наданні послуг хостингу (оренди дискового простору). Розмір плати за хостинг та оренду сервера залежить від розміру сайту та становить витрати підприємства на цьому етапі [26].

Оскільки web-сайт належить до об'єктів права інтелектуальної власності (авторського права) згідно ст. 8 Закону України «Про авторське право і суміжні права» [6], то в обліку ТОВ «Юкоз-Медіа» він визнається нематеріальним активом, а витрати на його розробку капіталізуються. На практиці, особливо щодо сайтів, створених декілька років назад, типовою є ситуація, коли сайт є, а будь-які документи щодо його створення підприємство не має. Для того, щоб вести мову про наявність на підприємстві будь-якого об'єкта, як і про його подальше використання, необхідно документально підтвердити факт його створення чи придбання. Способи розробки сайту визначають порядок документального оформлення та перелік первинного облікового забезпечення витрат цього етапу [26].

У разі створення веб-сайту ТОВ «Юкоз-Медіа» документами, які підтверджують факт виникнення витрат, є договір про надання послуг зі створення сайту з детальним описом дизайну та технічним завданням на його розробку, акт приймання-передачі наданих послуг зі створення об'єкта права інтелектуальної власності до договору та докази оплати за таким договором (чеки, виписки банку).

Відповідно до ст. 31 Закону України «Про авторське право і суміжні права» [6], автор (чи інша особа, яка має авторське право) може передати свої майнові права, зазначені у ст. 15 вказаного Закону, будь-якій іншій особі повністю чи частково. Передача майнових прав автора (чи іншої особи, яка має авторське право) оформляється авторським договором. Майнові права, не зазначені в авторському договорі як відчужувані, вважаються такими, що не передані. Тому для уникнення ситуації, коли права інтелектуальної власності (авторські права) будуть вважатись такими, що не передані замовнику, обов'язковим є включення в договір на створення web-сайту чітко визначеного переліку майнових прав, що йому передаються [26].

Вводиться в експлуатацію web-сайт як нематеріальний актив в ТОВ «Юкоз-Медіа» на підставі рішення спеціально створеної комісії компанії із застосуванням типової форми № НА1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», затверджений наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [8].

Суму всіх витрат, понесених підприємством на створення web-сайту, акумулюється в ТОВ «Юкоз-Медіа» на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а після введення в експлуатацію списується на субрахунок 125 «Авторське право та суміжні з ним права».

Розглянемо в розрізі кожного етапу джерела покриття вищезазначених витрат, які є основним підґрунтям для вибору первинного забезпечення й побудови методики їхнього обліку, яку наведено в табл.2.10.

**Таблиця 2.10 - Облік витрат на створення веб-сайта [3].**

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Податковий облік	
		Д-т	К-т		Доходи	Витрати
1.	Капіталізовано витрати на розроблення сайту (за актами)*	154	631	12000,00	—	—*
2.	Введено сайт в експлуатацію (за актом форми №НА-1)**	125	154	10000,00	—	—

## Продовження табл.2.10

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Податковий облік	
		Д-т	К-т		Доходи	Витрати
3.	Сплачено сторонній організації за розроблення сайта	631	311	12000,00	—	—
4.	Підписано акт щомісячної підтримки та оновлення контенту сайта	93	685	400,00	—	400
5.	Сплачено авансом абонплату за поточний квартал за користування доменним іменем	371	311	90,00	—	—
6.	Суму абонплати за користування доменним ім'ям включено до складу витрат майбутніх періодів	39	371	90,00	—	—
7.	Частина абонплати за користування доменним ім'ям у поточному місяці включено до складу витрат (90,00 : 3)	93	39	30,00	—	30
<p>* Витрати на розроблення сайта визнані первісною вартістю НА «Веб-сайт» (група 5) зі строком корисного використання 5 років. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного після місяця введення в експлуатацію.</p> <p>** Типова форма №НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», затверджена наказом Мінфіну від 22.11.2004 р. №732.</p>						

За користування доменним іменем ТОВ «Юкоз-Медіа» сплачує абонплату і такі суми належать до витрат. У цьому випадку у бухобліку використовують рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів», призначений для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати у майбутніх звітних періодах. Витрати визнаються шляхом систематичного розподілу між відповідними звітними періодами.

Аналогічно відображають витрати у податковому обліку. Відповідно до [п. 138.5 ПКУ](#) такі витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони були здійснені згідно з правилами ведення бухобліку. Понесені витрати у вигляді абонплати за користування доменним іменем відносять до складу витрат на збут як витрати, пов'язані з реалізацією товарів (робіт, послуг) підприємства.

Хостинг — це виділення місця на вінчестері сервера іншого СГД під дані вашого веб-сайта. Цю послугу надають як інтернет-провайдери, так і компанії, що спеціалізуються на наданні послуг хостингу. Такі послуги можуть надаватися разом із послугами з підтримки та обслуговування веб-сайта. Вартість таких послуг як у бухгалтерському, так і в податковому обліку відображають у складі витрат у періоді нарахування, що має підтверджуватися первинними документами [3].

Так, ТОВ «Юкоз-Медіа» прийняло рішення створити веб-сайт. Наказом керівника встановлено термін використання сайту — 5 років, на програмний комплекс якого було витрачено 12000,00 грн без ПДВ. Підтримка й оновлення контенту (який надається провайдером) веб-сторінки щомісяця становлять 400,00 грн без ПДВ, абонплата на квартал за користування доменним іменем — 90,00 грн без ПДВ. Відображення в обліку операцій за умовами прикладу показано у таблиці. Згадані витрати були понесені підприємством протягом одного місяця.

Окрім створення програмного продукту ТОВ «Юкоз-Медіа» надає послуги з супроводження програмних продуктів та несе відповідні витрати, які формують собівартість наданих послуг.

Так, Т-компанія уклала договір на виконання послуг із програмування. Вартість послуг за договором без урахування ПДВ — 1 800 000 грн. Термін виконання договору — три місяці від дати його складення. Умовами договору передбачено, що замовник може ініціювати розірвання договору, попередивши виконавця за 15 днів. При цьому виконавцю оплачується вартість послуг, які було виконано до дати розірвання договору.

Відповідно до плану надання послуг за таким договором передбачалось витратити 480 людино-годин. Станом на дату розірвання договору було витрачено 300 людино-годин. В першу чергу було визначено дохід, виходячи з відсотка виконання:

$$\text{відсоток виконання: } 300 : 480 \times 100 \% = 62,5 \%;$$

сума доходу без ПДВ, що має бути нарахований в обліку на дату розірвання договору:  $1\,800\,000 \text{ грн} \times 62,5 \% = 1\,125\,000 \text{ грн}$ .

За датою відображення доходу компанія визнає у собівартості реалізованих послуг (списує в Дт рахунку 903) витрати, що відносяться до наданого обсягу послуг, у тому числі витрати на заробітну плату та нарахування на неї, витрати на утримання приміщення та обладнання тощо.

Проте ІТ-компанії, враховуючи специфіку їх послуг, часто складно, а деколи неможливо вирахувати обсяг послуги, що була фактично надана на конкретну дату із загального обсягу за договором (зокрема, не можна тарифікувати за однаковими правилами працю програмістів різної кваліфікації або коли компанія ставить завдання виконати замовлення на певну дату та не може визначити заздалегідь обсяг трудових затрат, що потребуються). У такому випадку, можливо, обрається наступний спосіб оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг — визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Як вбачається з опису такого способу, компанії потрібно мати план-калькуляцію витрат на певне замовлення, щоб потім грошове значення таких витрат використати для розрахунку питомої ваги фактичних витрат на певну дату в планових (очікуваних) витратах за всім замовленням.

Питома вага обсягу послуг чи витрат може виражатися як у відсотках, так і частках. За 100 % (чи за цілу одиницю) береться загальний обсяг послуг, що має бути наданий відповідно до домовленості з замовником-покупцем.

Так, ТОВ «Юкоз-Медіа» уклала договір на супроводження програмного забезпечення протягом року. Умовами договору передбачено, що замовник може обрати сплату 12 000 грн щомісяця, тоді вартість за договором становитиме 144 000 грн, або обрати річну плату в сумі з урахуванням ПДВ 126 000 грн<sup>1</sup>, що підлягає сплаті єдиним платежем на початку дії договору та не повертається замовнику, якщо він не потребуватиме надання послуг у будь-

який період дії договору. Дія договору починається 20.02.2017 р. та закінчується 19.02.2018 р. Замовник обрав внесення одноразової річної абонентської плати, визнання доходу та понесених для його отримання витрат у ТОВ «Юкоз-Медіа» відображено наступними записами (табл.2.11):

**Таблиця 2.11 - Облік витрат на супроводження програмного забезпечення протягом року**

№ п/п	Дата операції	Зміст господарської операції	Зміст бухгалтерського запису		
			Дебет	Кредит	Сума, грн
1	20.02.2017 р.	Отримано річну плату за супроводження програмного забезпечення	311	69	126 000
2	20.02.2017 р.	Визнано податкові зобов'язання за датою отримання коштів	643	641/ПДВ	21 000
3	31.03.2017 р.	На дату балансу визнано рівномірно нарахований дохід за лютий 2017 р. як 9/28 від 1/12 із суми 126 000 грн (3 375 грн) та за березень 2017 р. як 1/12 від 126 000 грн (10 500 грн)	69	703	13 875
4	31.03.2017 р.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ як вирахування з визнаного доходу	703	643	2 312,5
5	31.03.2017 р.	Списано собівартість наданих послуг	903	23	6 540
6 — 14	На кожну наступну дату балансу виконуються по три записи, аналогічні записам 3 — 5 (визнання доходу, нарахування ПДВ та списання собівартості реалізованих за період послуг)				
15	19.02.2018 р.	На дату закінчення дії договору визнано рівномірно нарахований дохід за січень 2018 р. як 1/12 від 126 000 грн (10 500 грн) та за лютий 2018 р. як 19/28 від 1/12 із суми 126 000 грн (7 125 грн)	69	703	17 625
16	19.02.2018 р.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ як вирахування з визнаного доходу	703	643	2 937,5
17	19.02.2018 р.	Списано собівартість наданих послуг	903	23	8 500

<sup>1</sup> На послуги із супроводження програмного забезпечення, які не передбачають оновлення, удосконалення, модернізації програмного забезпечення, дія п. 26<sup>1</sup> підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу, що передбачає звільнення від ПДВ постачання програмної продукції, не поширюється.

Вартість послуг, які надаються ТОВ «Юкоз-Медіа» подано в табл.2.12.

Таблиця 2.12 - Вартість послуг, які надаються ТОВ «Юкоз-Медіа»

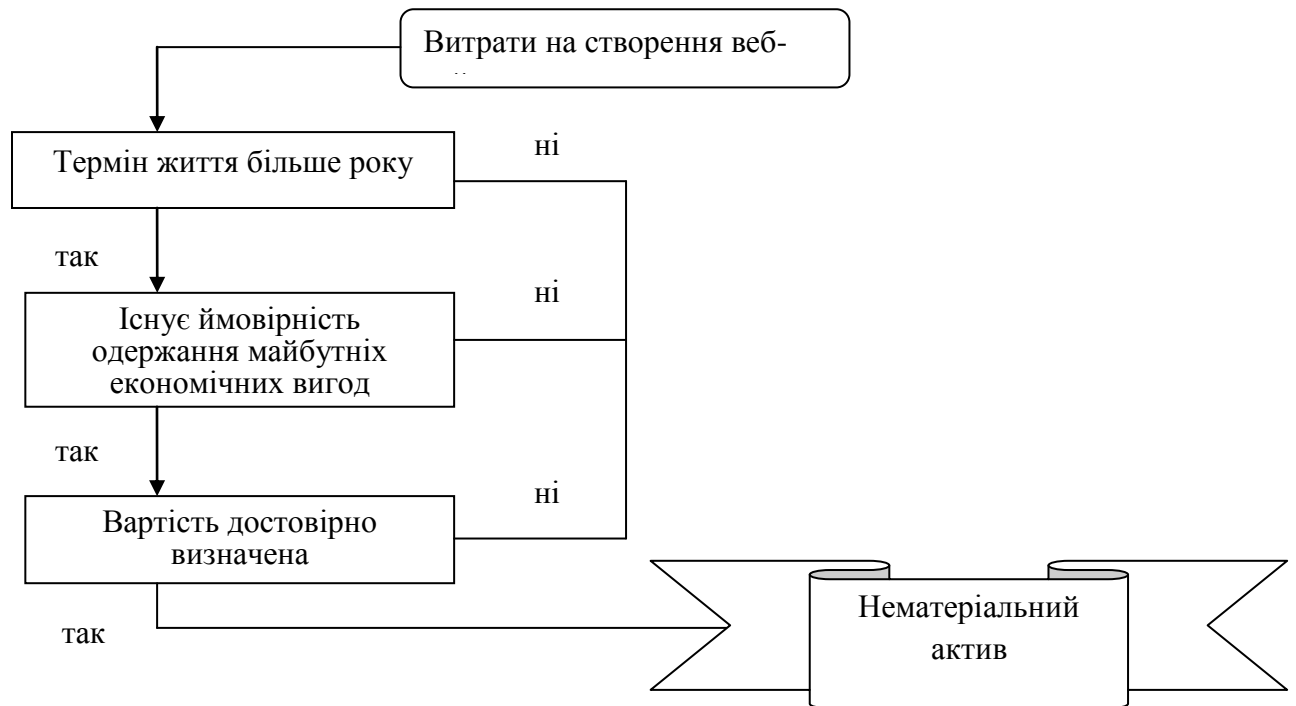
Вид послуги/сервісу	Обсяг	Обсяг	Обсяг
Встановлення легальних оновлень на програмні продукти «1С:Підприємство» для типових конфігурацій (незмінених)	3 конфігурації (3 ІБ <sup>1</sup> )	2 конфігурації (2 ІБ <sup>1</sup> )	1 конфігурація (1 ІБ <sup>1</sup> )
Інформаційна система «1С:ІТС» <sup>2</sup>	Без обмежень	Без обмежень	Без обмежень
Лінія консультацій компанії «ТЕАМ» по роботі з конфігураціями для України	Без обмежень	до 30 хв/день	до 10 хв/день
Доступ до інформаційно-методичної інформації по веденню обліку та роботі з програмою «1С» на сайті its.1c.ua <sup>3</sup>	Без обмежень	Без обмежень	Без обмежень
Лінія консультацій розробника типових конфігурацій для України	Без обмежень	Без обмежень	Без обмежень
Система «1С-Коннект» <sup>5</sup> - прямий зв'язок зі спеціалістом лінії консультації (час на відповідь до 4 год.)	Без обмежень	Без обмежень	Без обмежень
Ліцензія «1С-Звіт» <sup>6</sup> для здачі звітності в електронному вигляді	для 2 ЄДРПОУ або ДРФО	для 1 ЄДРПОУ або ДРФО	для 1 ЄДРПОУ або ДРФО
Доступ до інтернет-ресурсу оновлення програм: portal.1c.eu <sup>4</sup>	24/7	24/7	24/7
Очні семінари по змінах в законодавстві і їх відображенню в програмах («1С:Лекторій»)	+	+	+
«Консультація аудитора» <sup>9</sup>	+	+	+
Інформування про вихід оновлень засобами електронних комунікацій	+	+	+
Сервіс для віддаленої роботи у програмах «1С8» - «1С:Лінк» <sup>10</sup>	+	+	+
Консультація по роботі з програмою «1С-Звіт», налаштування.	+	+	+
Налаштування автоматичного архівування бази даних	+	+	+
Консультації по здачі звітності.	+	+	
Регламентні роботи з тестування інформаційних баз «1С» і виправлення помилок	1 раз/міс.	1 раз/квартал	
Індивідуальні консультації по веденню обліку в «1С» (передбачає індивідуальне підключення до Замовника засобами електронного зв'язку) або розробки чи доробки: звітів, друкованих форм, документів, довідників	2 год/міс.	1 год/міс.	
Сервіс для збереження даних «Облачний архів» 50 ГБ	+		
Персональний клієнт-менеджер	+		

Продовження табл..2.12

Вартість послуг понад ліміт тарифного плану	
Зображення логотипу Замовника на друкованих формах	160,00 грн/послуга
Підключення, налаштування торгового обладнання (сканер штрих-кодів, принтер чеків, фіскальний принтер, принтер етикеток, ваги тощо)	320,00 грн/год.
Встановлення нового релізу/версії для нетипового (знятого з підтримки) програмного продукту	252,00 грн/год.
Встановлення нового релізу/версії типового програмного продукту «1С» для додаткової бази	252,00 грн/год.
Індивідуальні консультації по веденню обліку в програмних продуктах «1С»	252,00 грн/год.
Регламентні роботи з тестування інформаційних баз «1С» і виправлення помилок (понад ліміт)	252,00 грн/год.
Встановлення (перевстановлення) програм «1С» при потребі повторного встановлення, що пов'язано з технічними збоями або заміною ЕОМ Замовника	252,00 грн/год.
Додаткові роботи по перевірці і налаштуванню ІТ-обладнання та іншого програмного забезпечення	252,00 грн/год.
Підключення додаткового користувача до системи миттєвого зв'язку зі спеціалістом підтримки «1С-Коннект»	50,00 грн/міс.
Автоматизоване резервне копіювання і зберігання БД на віддалених серверах в "хмарному" сховищі (сервіс «Облачний архів <sup>7</sup> ») 50Гб (понад ліміт)	180,00 грн/міс.
Організація антивірусного захисту на ПК Замовника <sup>8</sup>	130,00 грн/ПК
Підключення додаткової юридичної особи або фізичної особи на загальній системі оподаткування до системи здачі електронної звітності «1С:Звіт»	105,00 грн/міс.
Підключення додаткового суб'єкта підприємницької діяльності фізичної особи на спрощеній системі оподаткування до системи електронної звітності «1С:Звіт»	25,00 грн/міс.
Перехід на мережеву версію «1С:Звіт»	360,00 грн/послуга
Термінові роботи в неробочий час (вихідні, святкові, вечірні, нічні)	500,00 грн/год.
Компенсація відрядних витрат за виклик одного спеціаліста Виконавця для надання послуг по Договору за місцезнаходженням Замовника (добові, проїзд, проживання)	за домовленістю сторін
Лінія консультацій (понад ліміт)	252,00 грн/год.
«Консультація аудитора» <sup>9</sup>	450,00 грн/консультація
Індивідуальні консультації по веденню обліку в «1С» (передбачає індивідуальне підключення до Замовника засобами електронного зв'язку) або розробки чи доробки: звітів, друкованих форм, документів, довідників	252,00 грн/год.



Отже, алгоритм капіталізації витрат по створенню веб-сайту в ТОВ «Юкоз-Медіа» набуває наступного вигляду (рис. 2.2):



**Рисунок 2.2 – Алгоритм капіталізації витрат по створенню веб-сайта**

*Джерело:[15]*

За результатами досліджень приходимо до висновку, що рівень організації обліку витрат та калькулювання собівартості прогнаних продуктів в ТОВ «Юкоз-Медіа» слід визнати задовільним.

### 2.3. Калькулювання собівартості програмного продукту

Фактична або повна собівартість ПП ТОВ «Юкоз-Медіа» визначається в процесі проведення калькуляції собівартості та є сумою виробничої собівартості, адміністративних витрат та витрат на збут.

Виробнича собівартість розраховується за допомогою визначення поточних витрат на його розробку (або функціонально-необхідних витрат на створення ПП –  $C_{\text{вир}}$ ) і визначається за формулою:

$$C_{C_{\text{сир}}} = C_{\text{ЗПр.}} + C_{\text{ЕСВ}} + C_{\text{М.ч.}} + C_{\text{З-є.Н.}} + C_{\text{М.}}, \quad (2.1)$$

де  $C_{\text{ЗПр.}}$  – заробітна плата розробників ПП, грн;

$C_{\text{ЕСВ}}$  – відрахування на соціальне страхування, грн;

$C_{\text{М.ч.}}$  – вартість машинного часу, необхідного для розробки та налаштування ПП, грн;

$C_{\text{З-є.Н.}}$  – загальновиробничі (накладні) витрати (витрати на оплату праці управлінського персоналу, оплату службових відряджень, консультаційно-інформаційні витрати, ремонт і технічне обслуговування інших основних фондів, окрім ПК, оренда приміщення тощо);

$C_{\text{М.}}$  – вартість матеріалів, комплектуючих, грн.

До заробітної плати розробників ПП ( $C_{\text{ЗПр.}}$ ) належать витрати на виплату основної та додаткової зарплати виконавців, обчислені згідно із системою оплати праці, прийнятими в організації, включаючи будь-які види матеріальних та грошових доплат. Визначається за формулою:

$$C_{\text{ЗПр.сж.}} = C_{\text{ЗПр.сж.}} \cdot C_{\text{ЗПр.дод.}} \quad (2.2)$$

Основна заробітна плата розробників ПП:

$$C_{\text{ЗПр.сж.}} = C_{\text{ЗПр.сж.}} \cdot T_{\text{заг.}}, \quad (2.3)$$

де  $C_{\text{ЗПр.сж.}}$  – денна зарплата програміста, грн;

$T_{\text{заг.}}$  – загальна трудомісткість розробки ПП (комп'ютерної системи), людино-дні (див. методику розрахунку загальної трудомісткості).

Денну заробітну плату визначають, виходячи з місячних окладів:

$$C_{\text{ЗПр.сж.}} = \frac{C_{\text{Ок.}} \cdot 12}{\Phi_{\text{р.ч.}}} \quad (2.4)$$

де  $C_{\text{Ок.}}$  – місячний оклад розробника ПП, грн;

$\Phi_{\text{РЧ}}$  – річний фонд робочого часу, днів (трудовим законодавством встановлено на 2013 р[2]:  $\Phi_{\text{РЧ}} = 251$  день – даний показник щорічно змінюється).

Додаткова заробітна плата (премії, одноразові заохочення тощо) розраховується згідно з нормативом, який установлює підприємство і який складає 10 – 40 % від основної зарплати. Витрати на додаткову заробітну плату визначаються за формулою:

$$C_{\text{ЗПдод}} = k_{\text{ЗПдод}} \cdot C_{\text{ЗПосн}}, \quad (2.5)$$

де  $k_{\text{ЗПдод}}$  – нормативний коефіцієнт додаткової заробітної плати ( $k_{\text{ЗПдод}} = 0,1 \div 0,4$ );

$C_{\text{ЗПосн}}$  – витрати на основну заробітну плату, грн.

До витрат на сплату єдиного соціального внеску ( $C_{\text{ЄСВ}}$ ) належать витрати, що здійснюються у порядку та розмірах, передбачених чинним законодавством України (тобто це нарахування від суми основної та додаткової зарплати 22%).

Витрати на сплату єдиного соціального внеску визначаються за формулою:

$$C_{\text{ЄСВ}} = k_{\text{ЄСВ}} \cdot (C_{\text{ЗПосн}} + C_{\text{ЗПдод}}), \quad (2.6)$$

де  $k_{\text{ЄСВ}}$  – коефіцієнт витрат на сплату ЄСВ ( $k_{\text{ЄСВ}}=0,22$ );

Заробітну плату розробників ПП ( $C_{\text{ЗПр}}$ ) можна також визначити з урахуванням того, що програміст може отримувати погодинну зарплату:

$$C_{\text{ЗПр}} = C_{\text{погод}} \cdot T_{\text{заг}} \cdot \left(1 + \frac{k_{\text{ЗПдод}}}{100\%}\right), \quad (2.7)$$

де  $C_{\text{погод}}$  – величина погодинної заробітної плати програміста, грн;

$T_{\text{заг}}$  – трудомісткість розробки ПП (інформаційної системи), людинодні.

$k_{зпдод}$  – норматив додаткової заробітної плати, %.

Вартість машинного часу, необхідного для розробки та налаштування ПП ( $C_{м.ч.}$ ) визначається:

$$C_{м.ч.} = C_{м.-г.} \cdot t_{м.}, \quad (2.8)$$

де  $t_{м.}$  – тривалість машинного часу (сума часу машинних і машинно-ручних операцій), необхідного для розробки ПП, грн., визначається як  $(P_{комп.} \cdot 0,15 + T_{заг.} \cdot C_{електроен.})$ ;

$C_{м.-г.}$  – собівартість однієї машино-години роботи персонального комп'ютера (ПК) при використанні власного ПП і величина орендної плати за 1 годину роботи ПК за умови, що машина орендується.

Собівартість однієї машино-години роботи ПК:

$$C_{м.-г.} = \frac{C_{р.екс.}}{T_{эф.}}, \quad (2.9)$$

де  $C_{р.екс.}$  – річні експлуатаційні поточні витрати на обслуговування ПК (грн), які охоплюють:

- основну та додаткову заробітну плату спеціаліста (інженера-електронника), який обслуговує машину з урахуванням його зайнятості на обслуговування ПК, грн;

- витрати на сплату ЄСВ ( $C_{ЄСВ} = 22\%$  від фонду оплати праці), грн;

- амортизаційні відрахування ( $A_{м.}$ ), які розраховуються із залишкової вартості ПК і норми амортизаційних відрахувань (згідно з нормами складає  $15\%$  від балансової вартості ПК,  $A_{м.} = 0,15$ ), грн;

- витрати на ремонт та профілактику ПК ( $C_{рем.}$ ), грн;

- витрати на оплату електроенергії, які визначаються як добуток тарифу за 1 кВтг. електроенергії на обсяг потужності, що споживається ПК і на ефективний годинний фонд часу роботи ПК за рік (тариф за 1 кВт/г.

електроенергії 1,1473 грн – даний показник змінюється зі зміною індексу цін), грн.

Основна заробітна плата інженера-електронника:

$$C_{\text{ЗПосн. ел.}} = (C_{\text{ок.}} \cdot n_i) / T_{\text{заг.}}, \quad (2.10)$$

де  $C_{\text{ок.}}$  – місячний оклад інженера-електронника, грн;

$n_i$  – кількість одиниць ПК, що використовуються для розробки ПП.

$$C_{\text{рем.}} = (k_{\text{рем.}} \cdot P_{\text{холл.}}) \cdot n_i, \quad (2.11)$$

де  $k_{\text{рем.}}$  – коефіцієнт поточного ремонту та обслуговування ПК (залежить від  $a_{\text{рем.}}$ );

$a_{\text{рем.}}$  – середньостатистичний норматив витрат на поточний ремонт і обслуговування ПК ( $a_{\text{рем.}} = 4\%$ );

$$k_{\text{рем.}} = 0,04;$$

$P_{\text{холл.}}$  – ціна ПК, грн;

$T_{\text{эф.}}$  – ефективний годинний фонд часу роботи ПЕОМ за рік; (визначається, виходячи з календарного річного фонду часу, зменшеного з урахуванням вихідних, святкових днів і добового режиму роботи ПЕОМ з урахуванням поточного ремонту), годин:

$$T_{\text{эф.}} = T_{\text{рік}} \times (t_{\text{ном.}} - t_{\text{рем.}}), \quad (2.12)$$

де  $T_{\text{рік}}$  – кількість робочих днів за рік,

$t_{\text{ном.}}$  – номінальна кількість годин цілодобової роботи обладнання, ( $t_{\text{ном.}} = 8 \text{ год.}$ );

$t_{\text{рем.}}$  – число годин на добу для поточного ремонту та обслуговування ПК:

$$t_{\text{рем}} = 0,15 \times t_{\text{ном}} = 1,2 \text{ год.}$$

$$T_{\text{эф.}} = 250 \times 6,8 = 1700 \text{ год.} = 251 \times 6,8 = \dots$$

Експлуатаційні витрати поділяють на виробничі й адміністративні витрати.

Загальновиробничі (накладні) витрати ( $C_{\text{з-в.н.}}$ ): диски, картриджі, папір для роздрукування тощо.

Ураховуючи, що собівартість ПП визначається в умовах обмеженої інформації щодо технології розробки, до загальновиробничих витрат можуть належати також витрати на:

- освоєння нової розробки;
- відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв цільового призначення;
- утримання та експлуатацію устаткування.

При такому комплексному складі загальновиробничих витрат їх норматив досягає (50 – 150)% від основної заробітної плати. Загальновиробничі (накладні) витрати визначаються за формулою:

$$C_{\text{з-в.н.}} = k_{\text{з-в.н.}} \cdot C_{\text{ЗП}_{\text{осн.}}}, \quad (2.13)$$

де  $k_{\text{з-в.н.}}$  – коефіцієнт загальновиробничих (накладних) витрат ( $k_{\text{з-в.н.}} = 0,5 \div 1,5$ ).

Вартість витратних матеріалів, комплектуючих ( $C_{\text{м}}$ ) рекомендовано в розмірі 4 % від фонду заробітної плати ( $k_{\text{м}} = 0,04$ ).

У випадку, якщо розробляється комп'ютерна мережа (ІС, АС), необхідно провести окремий розрахунок вартості витратних матеріалів, комплектуючих та програмного забезпечення, необхідних для функціонування мережі (системи). Всі необхідні матеріали та програмні засоби подано в таблиці 2.13.

**Таблиця 2.13 - Вартість комплектуючих**

№ п/п	Назва	Виробник (модель)	Кількість од.	Ціна, грн/од.	Загальна ціна, грн
1	Робочі станції	Intel Pentium, ASUS P5QPL-AM, DDR2 Hynix, GeForce 8500GT, SAMSUNG 18,5		2995,80	8987,40
2	Робочі станції	Intel Pentium, ASUS P5QPL-AM, SAMSUNG 160GB, DDR2 KINGMAX, GeForce 8500GT, SAMSUNG 18,5 '			
3	Робочі станції	Intel Celeron, ASUS P5G41-M LX, Seagate-Maxtor 80GB, DDR2 Hynix, ASUS Radeon, SAMSUNG 18,5 '		2711,70	
4	Робочі станції	Intel Celeron, ASUS P5G41-M LX, DDR2 Hynix, ASUS Radeon, SAMSUNG 18,5 '		2634,60	15807,60
5	Маршрутизатори	D-Link DES-3010FL		1128,57	2257,14
6	Комутатор	D-Link DES-1018DG			
7	Сервер	Team Server 5500A		9632,60	28897,80
8	Принтер	CANON PIXMA iP1900		340,80	1363,20
9	Лінії зв'язку	Оптоволокно FinMark UTxxx-SM-08		9,45	47722,50
10	Лінії зв'язку	UTP Категорії 5е	900 м	0,96	
	Сума	150341,64			

Окрім вказаних поточних витрат на розробку ПП, собівартість розробки та реалізації ПП передбачає визначення:

- адміністративних витрат (організаційні витрати, витрати на службові відрядження, страхування, амортизацію, опалення, освітлення, водопостачання, охорону; винагорода за професійні послуги: юридичні, аудиторські; витрати на зв'язок; витрати за послуги банку);

- витрат на збут (на рекламу та дослідження ринку: маркетинг; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне сервісне обслуговування; комісійні витрати; витрати, пов'язані з безпосереднім постачанням: страхування, амортизація, охорона);

- повної (фактичної) собівартості (у грошовому виразі індивідуальні витрати певного розробника ПП у даних умовах).

Повна собівартість формується в процесі щоденного оперативно-технічного та бухгалтерського обліку витрат на розробку ПП, виконання робіт і забезпечення всіма матеріально-технічними, трудовими ресурсами.

Адміністративні витрати. Ці витрати належать до собівартості ПП пропорційно основній заробітній платі і складають (100–200)% від основної заробітної плати. Адміністративні витрати визначаються за формулою:

$$C_{\text{адмін.}} = k_{\text{адмін.}} \times C_{\text{ЗП_осн}}, \quad (2.14)$$

де  $k_{\text{адмін.}}$  – коефіцієнт адміністративних витрат ( $k_{\text{адмін.}} = 1 \div 2$ ).

Витрати на збут. Витрати за цією статтею складають (2,5–5)% від виробничої собівартості. Витрати на збут визначаються за формулою:

$$C_{\text{збут}} = k_{\text{збут}} \times C_{\text{вир.}}, \quad (2.15)$$

де  $k_{\text{збут}}$  – коефіцієнт витрат на збут ( $k_{\text{збут}} = 0,025 \div 0,05$ ).

$C_{\text{вир.}}$  – виробнича собівартість, грн

Сума за всіма наведеними вище статтями становить повну собівартість продукції.

Для визначення собівартості програмного продукту в ТОВ «Юкоз-Медіа» в першу чергу визначаються з калькуляційною одиницею (табл..2.14).

**Таблиця 2.14 – Калькуляційна одиниця програмного продукту**

Вид роботи	Об'єкт калькулювання	Калькуляційна одиниця
Розробка та створення сайту	WEB-сайт	WEB-сторінка, база даних
Інформаційне і технічне обслуговування	послуги за договорами	1 годину (рік) послуг
Сканування	1 прохід сканера	1 мегабайт
Пошук інформації	обсяг інформації	1 кілобайт
Налаштування програмного забезпечення	послуги за договорами	1 чол/год
Набір тексту	текст	аркуш формату А4
Розробка програмного забезпечення	програма	1 чол/год (тиждень, місяць)



У випадку надання хмарних послуг, коли вітчизняне підприємство не здійснює придбання ПЗ, а отже, таке ПЗ не може бути віднесено до НА, в обліку та з метою оподаткування платежі за користування таким ПЗ можуть визнаватись лише як роялті.

#### **2.4. Податковий облік створення, розповсюдження та супроводження програмного продукту**

Щодо податкового обліку програмного продукту ІТ-компаній слід зазначити, що в ТОВ «Юкоз-Медіа» ведення податкового обліку здійснюється у відповідності до чинного податкового законодавства, міжнародних договорів та облікової політики підприємства.

Як зазначалось в п.1.3 до 1 січня 2023 року звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання програмної продукції.

Цю пільгу встановлено п. 26<sup>1</sup> підрозд. 2 розд. XX ПКУ. Проте є одне «але». Для цілей цієї ПДВ-пільги діє спеціальне визначення. Тож для цілей звільнення від ПДВ програмною продукцією є:

- результат комп'ютерного програмування у вигляді операційної системи, системної, прикладної, розважальної та/або навчальної програмного продукту (їх компонентів), а також у вигляді інтернет-сайтів та/або онлайн-сервісів;

- криптографічні засоби захисту інформації.

Тож, придбаваючи ПП, «вхідного» ПДВ у її ціні ТОВ «Юкоз-Медіа» не сплачує і податковий кредит не відображає. Слід звернути увагу, що програмна продукція не має окремо визначеного коду УКТ ЗЕД та розглядається як результат виконання робіт, який може бути переданий виконавцем замовнику з використанням мережі Інтернет електронною поштою або іншими засобами передачі інформації (див. лист ДФСУ від 29.06.2017 р. № 871/6/99-99-15-03-02-15/ПК). Отже, у податковій накладній, отриманій від постачальника, зазначається умовний «товарний» код УКТ ЗЕД «00502» або

реальний «послуговий» код «62.01» (зокрема, якщо ПП придбається у розробника). Тому коли купується ПП саме як кінцевий користувач, ймовірність зустріти в податковій накладній код «62.01» досить невелика. Це можливо хіба що в тому випадку, якщо ПП розроблялася спеціально для ТОВ «Юкоз-Медіа» [24].

Вважаємо за необхідне зауважити, що для цілей ПДВ-обліку платіж, який ТОВ «Юкоз-Медіа» перераховує постачальнику, вважається оплатою програмної продукції за таких умов:

- згідно з ліцензійним договором умови використання програмної продукції (програмного продукту) обмежені функціональним призначенням такої програми;

- відтворення програми обмежене кількістю копій, необхідних для використання «кінцевим споживачем» (тобто вами) [24].

Інакше платіж, що перераховується ТОВ «Юкоз-Медіа» постачальнику, вважається роялті.

Такий підхід до розмежування роялті і придбання програмної продукції податківці застосовують вже давно, не змінили вони його і в цьому році (листи ДФСУ від 24.04.2017 р. № 8543/6/99-99-15-03-02-15; від 24.05.2017 р. № 320/6/99-99-15-02-02-15/ПК).

Так, ТОВ «Юкоз-Медіа» придбало ІТ-компанії (резидента) комплект програмного продукту за ціною 65000 грн.

**Таблиця 2.15 - Облік придбання ПП**

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		
		дебет	кредит	сума, грн.
1	Перераховано постачальнику оплату за КП	371	311	65000
2	Отримано диск із програмою	154	631	65000
3	Здійснено залік заборгованості	631	371	65000
4	Введено програму в господарський оборот	127	154	65000

При придбанні ПП у ІТ-компанії (нерезидента) постає питання про місце постачання ПП.

Місцем постачання послуг з розроблення, постачання та тестування програмного продукту відповідно до п.п. «в» п. 186.3 ПКУ є місце, у якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання

Тобто така операція є об'єктом оподаткування ПДВ. Однак, як зазначають податківці, дія ПДВ-пільги, передбаченої п. 26<sup>1</sup> підрозд. 2 розд. XX ПКУ, поширюється і на придбання КІ у нерезидента (лист ДФСУ від 29.06.2017 р. № 871/6/99-99-15-03-02-15/ПК).

Тобто операції з постачання програмної продукції від нерезидента резиденту на митній території України є об'єктом оподаткування ПДВ, але звільняються від оподаткування ПДВ [24].

Оподаткування ТОВ «Юкоз-Медіа» у разі придбання ІТ-послуг у юридичних осіб або фрілансерів, розташованих на території України

Наведені нижче норми стосуються лише тих ІТ-послуг, які було придбано у юридичної особи, зареєстрованої в Україні, або окремого фрілансера. Відповідні норми не відносяться до ситуацій, коли український постачальник послуг провадить свою діяльність через особу, зареєстровану в іншій країні, із залученням юридичної особи в Україні, як субпідрядника.

Якщо клієнт є юридичною особою-нерезидентом, ІТ-послуги, як правило, не підлягають оподаткуванню ПДВ, оскільки відповідно до українського законодавства місцем постачання послуг вважається не територія України, а місце розташування клієнта. Зокрема, це стосується послуг з дослідження і розробки, тестування програмного забезпечення, обробки даних, надання консультацій з питань інформатизації та виконання суміжних функцій.

Якщо ІТ-послуги, придбані у незалежних підрядників (фрілансерів), розташованих на території України

Ці послуги також не підлягають оподаткуванню ПДВ. Українські фрілансери, як правило, є платниками єдиного податку і, таким чином, несуть відповідальність за сплату єдиного податку, ставка якого, починаючи з 1 січня 2016 року становить 3%-5% від суми їх заробітку.

Однак іноземні клієнти можуть зіткнутися з проблемами, пов'язаними з оподаткуванням, через відсутність гнучкості методів оплати. Наприклад, досі є неможливим використання платіжної системи PayPal для переказу грошових коштів резиденту України (очікується, що це обмеження буде знято цього року).

Оскільки ТОВ «Юкоз-Медіа» створено в Україні у формі дочірніх підприємств іноземних компаній, що займаються розробкою програмного забезпечення, нестимуть відповідальність за сплату податків на території України.

Як правило, витрати на заробітну плату становлять найсуттєвішу статтю витрат для українських ІТ-компаній (до 50% від загального обсягу витрат компанії). Податок на заробітну плату складається з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – «єдиний соціальний внесок»), що починаючи з 1 січня 2016 року становить 22% (як правило, нараховується на суму чистої заробітної плати) і податку на доходи фізичних осіб («ПДФО»), що встановлено на рівні 18%. Незважаючи на високі ставки податку, податкова база для єдиного соціального внеску обмежується сумою у розмірі приблизно 34 500 гривень (приблизно 1 300 доларів США станом на лютий 2016 року). Також тимчасово було запроваджено загальнодержавний військовий збір у розмірі 1,5%, який стягується з усіх виплат заробітної плати. Військовий збір застосовується до валової суми, на яку не було встановлено верхньої межі.

Прагнучи скоротити ці витрати, багато компаній замість штатних працівників наймають на роботу фрілансерів. Таким чином можна досягти зниження податкового навантаження на заробітну плату приблизно до 3,5%-5,5% (залежно від розміру єдиного соціального внеску фрілансера). Однак така структуризація вимагатиме ретельного податкового та правового аналізу.

Більшість послуг, що надаються дочірнім підприємством для материнської компанії, не підлягатимуть оподаткуванню ПДВ на території

України, оскільки місце постачання таких послуг розташовано поза межами України.

Ставка податку на прибуток ТОВ «Юкоз-Медіа» становить 18%. Зазвичай такі види бізнесу працюють застосовуючи метод «витрати плюс», тому маржа, яку зароблятимуть ІТ-компанії, підлягатиме оподаткуванню за ставкою 18%.

### РОЗДІЛ 3

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ СТВОРЕННЯ, РОЗПОВСЮДЖЕННЯ ТА СУПРОВОДЖЕННЯ ПРОГРАМНОГО ПРОДУКТУ

### 3.1. Методика обліку програмного продукту з урахуванням його матеріальних та нематеріальних особливостей

Кардинальна зміна світової та національних економік, а також всіх сфер життя людства, що викликана інформаційною революцією, призвела до виникнення інформаційного суспільства. Переваги національних економік в такому суспільстві уже меншою мірою визначаються багатством природних ресурсів або дешевою робочою силою, а дедалі більше - ефективним застосуванням об'єктів права інтелектуальної власності.

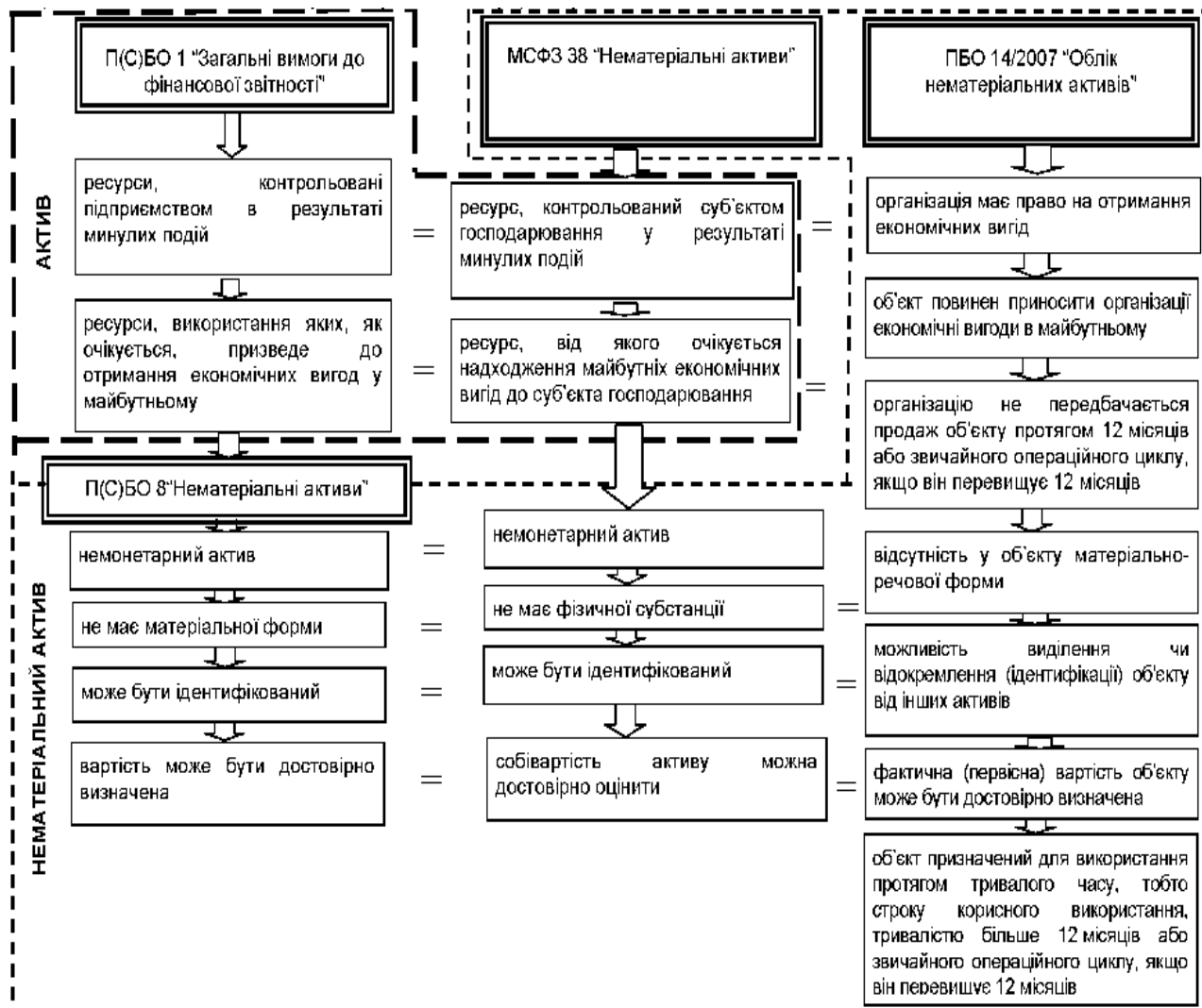
В контексті викладеного вище нагальним є розробка методики облікового відображення програмного продукту (ПЗ), яка забезпечить надання інформації про наявне на підприємстві ПЗ та створити передумови для їх управління і контролю [2].

Основним нормативним документом, що регулює ведення обліку програмних продуктів П(С)БО 8 та МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» [18].

Критерії визнання нематеріальних активів, що визначені П(С)БО 8 [8] та МСФЗ (IA5) 38 [18] подано на рис. 3.1.

Вимоги визнання активом, що визначені в П(С)БО 8 та МСФЗ 38 є ідентичними, ПБУ 14/2007 не містять окремих вимог до визнання активом, але при визначенні нематеріальних активів дані вимоги висуваються:

- 1) організація має право на отримання економічних вигід - це і є, фактично, контрольованість активу організацією;
- 2) об'єкт повинен приносити організації економічні вигоди в майбутньому [2].



**Рисунок 3.1 - Критерії визнання активом та нематеріальним активом в Україні, відповідно до Міжнародних стандартів та в РФ**

Джерело: [2].

Відповідно до вимог, що висуваються до нематеріальних активів п. 6 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [31] затверджено, що актив може бути відображений в балансі за умови, що його вартість може бути достовірно визначена.

Оскільки, нематеріальні активи за строком використання поділяються на довгострокові та короткострокові, то віднесення їх лише до необоротних активів підприємства є помилковим, а тому необхідно внести зміни до зазначених вище законодавчих актів: ввести до НП(С)БО 1, Плану рахунків та

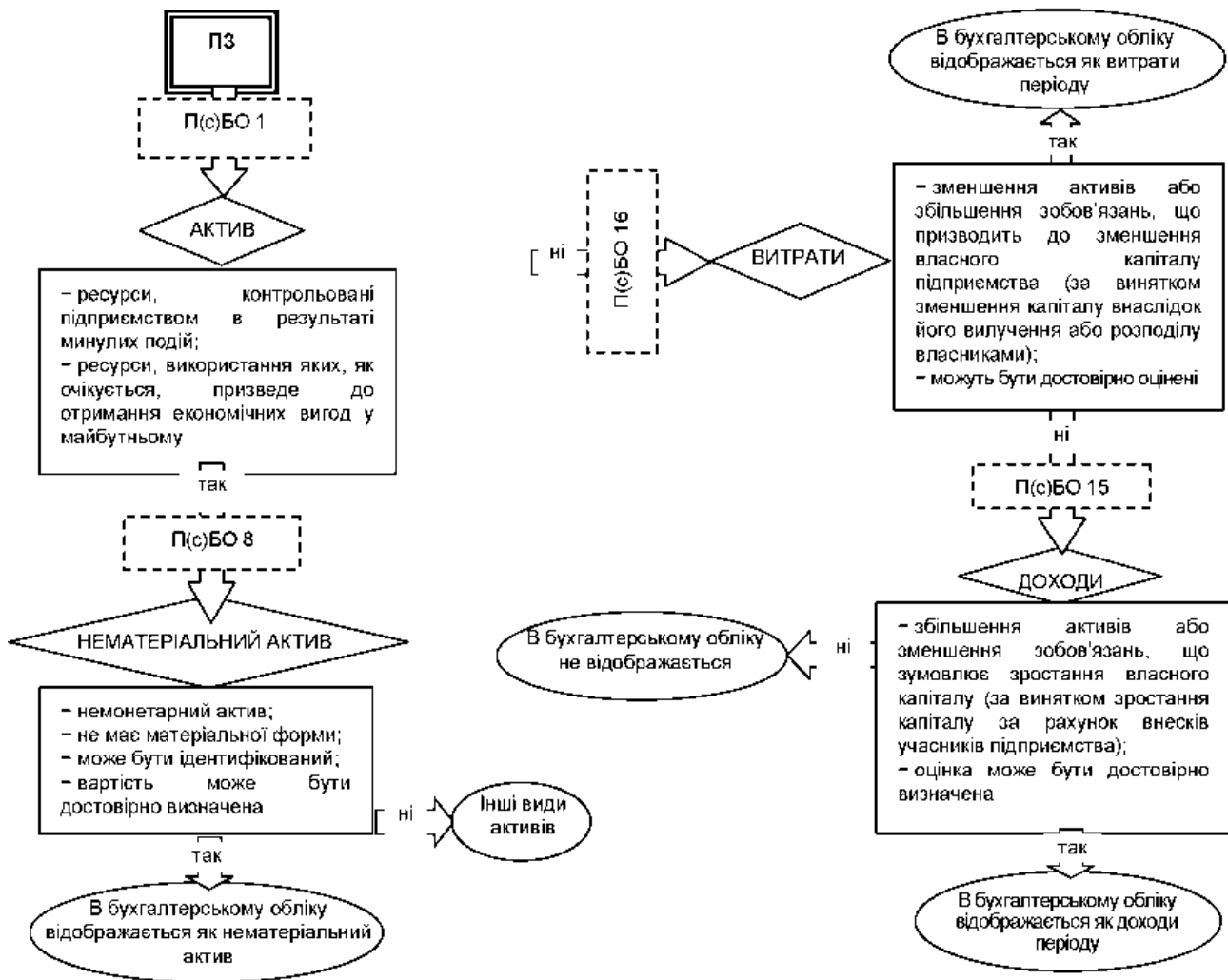
Інструкції про застосування Плану рахунків такий вид активу як оборотний нематеріальний актив [2].

Пункт 4 МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» визначено, що деякі нематеріальні активи можуть міститися в (або на) фізичній субстанції, в таких випадках, щоб визначити згідно з яким стандартом (МСФЗ 16 «Основні засоби» чи МСФЗ 38 «Нематеріальні активи») слід розглядати такий актив, необхідно на основі судження оцінити, який елемент є суттєвішим. І наведено приклад відповідно до якого комп'ютерне програмне забезпечення, без якого верстат не функціонує повинно розглядатися як основний засіб, так само і операційна система комп'ютера [18].

Таке твердження МСФЗ є досить важливим у зв'язку з відсутністю фізичної форми у нематеріальних активів, але наведений приклад суперечить самому твердженню. Так, відсутність матеріальної форми у нематеріальних активів призводить в деяких випадках до невіддільності їх від матеріальних носіїв, в такому випадку справедливим є визначення суттєвості елементів (зокрема, окремо обліковувати папір і надрукований на ньому юридичний документ, що засвідчує права на об'єкти права інтелектуальної власності або інші нематеріальні активи, є безглуздим). В той же час, для ПЗ п. 4 МСФЗ 38 може бути застосований в настільки малій кількості випадків, що є несуттєвим, адже бурхливий розвиток науки і техніки в останні роки, особливо це стосується ринку програмного забезпечення, зумовив виникнення великої кількості альтернативних варіантів даних активів, тому важко уявити той самий верстат, який буде працювати завдяки тільки одній комп'ютерній програмі. Що ж стосується операційної системи, то комп'ютер не працює в принципі без даного виду програмного продукту але сьогодні є велика кількість різних видів операційних систем, що з легкістю можуть замінювати одна одну, тому підприємство в будь-який момент часу може їх змінювати при цьому залишаючи те саме апаратне забезпечення. Як наслідок, обліковувати операційну систему у складі основних засобів разом з апаратним забезпеченням є помилковим і призведе до викривлення даних бухгалтерського обліку [2].



Відповідно до вимог, що висуваються вітчизняним законодавством, побудовано алгоритм визнання ПЗ нематеріальним активом підприємства (рис. 3.2).



**Рисунок 3.2 - Алгоритм визнання ПЗ нематеріальним активом підприємства**

Джерело: [2].

Після визнання програмного продукту у якості активу або витрат періоду необхідно визначити рахунки для його облікового відображення.

В залежності від класифікації ПЗ на підприємстві може використовуватись більше одного року (довгострокове), таке ПЗ (при умові визнання його активом) відноситься до необоротних нематеріальних активів і в обліку пропонується відображати на рахунку 126 «Необоротне програмне

забезпечення»; та менше одного року - оборотний нематеріальний актив, який пропонується відображати на рахунку 29 «Оборотне програмне забезпечення» [2].

Якщо підприємство володіє виключними майновими авторськими правами, то таке програмне забезпечення відобразатиметься на рахунку 126 (якщо довгострокове) або на рахунку 29 (якщо короткострокове) за відповідним субрахунком I-го порядку/субрахунком I-го порядку (126.1 «Виключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання» / 291 «Виключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання»).

Програмне забезпечення, на яке підприємство володіє невиключними майновими авторськими правами і відповідає визначеним критеріям визнання активом відображається таким чином: довгострокове - на субрахунку I-го порядку 126.2 «Невиключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання» та рахунку позабалансового обліку 012 «Невиключні майнові права на програмне забезпечення»; короткострокове - на субрахунку I-го порядку 292 «Невиключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання» та рахунку позабалансового обліку 012 «Невиключні майнові права на програмне забезпечення» [2].

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку різних видів програмного продукту за видом права власності, що належить підприємству наведено в табл. 3.1.

**Таблиця 3.1 - Облікове відображення ПЗ в залежності від виду права власності підприємства [2].**

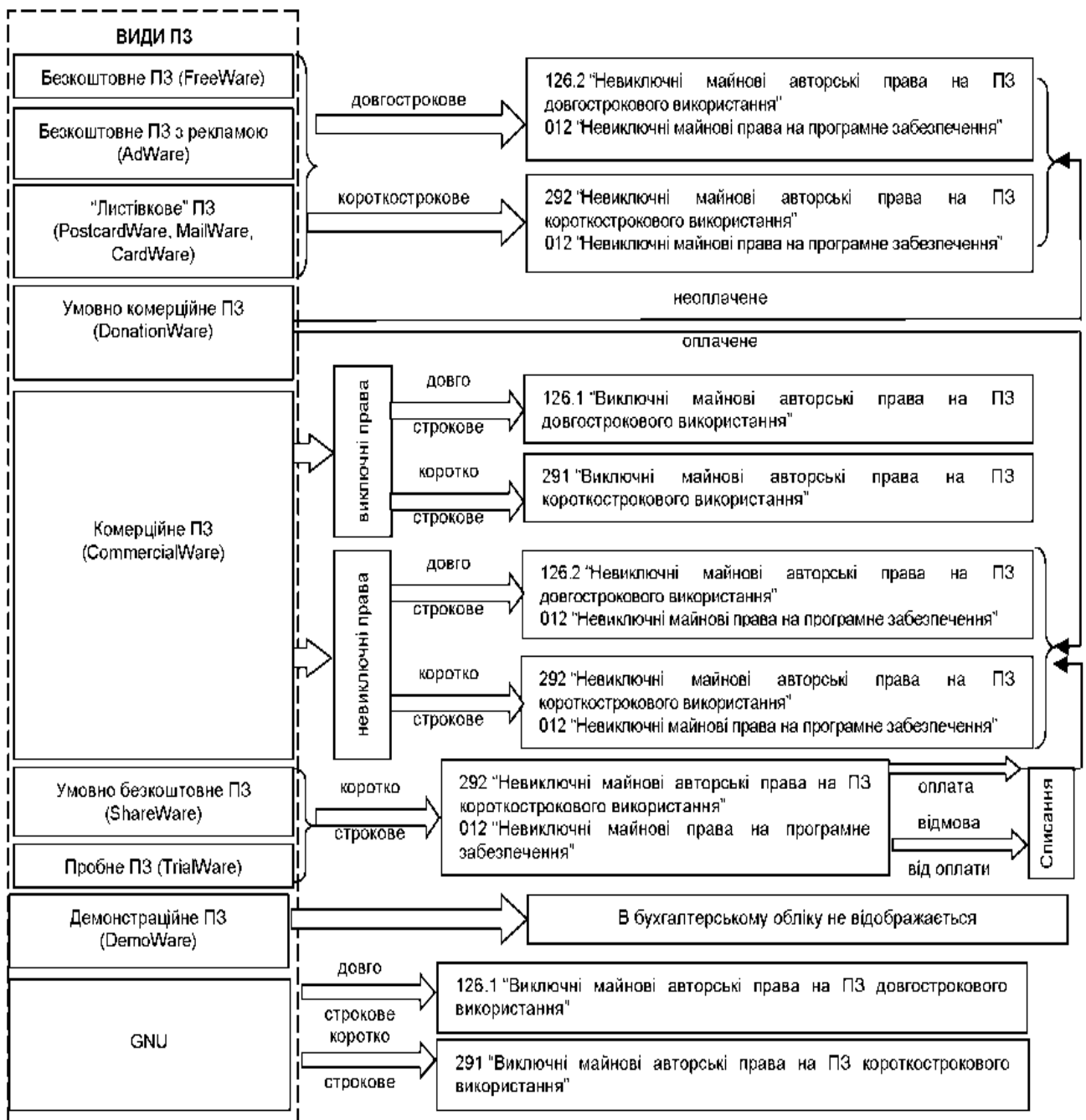
Вид програмного забезпечення	Додаткові умови, що впливають на облікове відображення	Рахунок бухгалтерського обліку
ПЗ, на яке підприємству належить право власності	Довгострокове ПЗ	126.1 «Виключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання»
	Короткострокове ПЗ	291 «Виключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання»

## Продовження табл.3.1

Вид програмного забезпечення	Додаткові умови, що впливають на облікове відображення	Рахунок бухгалтерського обліку
ПЗ, на яке підприємству належить право володіння	-	026 «Права власності на програмне забезпечення» (026.1 «Програмне забезпечення з правом володіння»)
ПЗ, на яке підприємству належить право користування	-	90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 97 «Інші витрати»
ПЗ, на яке підприємству належить право розпорядження	-	026 «Права власності на програмне забезпечення» (026.2 «Програмне забезпечення з правом розпорядження»)
Часткові (проміжні) випадки		
ПЗ, на яке підприємству належить право володіння та право користування	Довгострокове ПЗ	126.2 «Невиключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання»
		012 «Невиключні майнові права на програмне забезпечення»
	Короткострокове ПЗ	292 «Невиключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання»
		012 «Невиключні майнові права на програмне забезпечення»
ПЗ, на яке підприємству належить право користування та право розпорядження	-	90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 97 «Інші витрати»
		026 «Права власності на програмне забезпечення» (026.2 «Програмне забезпечення з правом розпорядження»)

За функціональним призначенням ПЗ поділяють на базове (системне) та прикладне (спеціальне). Якщо базове ПЗ може бути ідентифіковане та оцінене, то воно визнається нематеріальним активом та порядок його обліку визначатиметься іншими ознаками. В деяких випадках базове ПЗ не може бути відділене від матеріального носія, тоді воно обліковується на тих же рахунках, що і матеріальний носій. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку прикладного ПЗ залежатиме від інших ознак [2].

Відображення ПЗ на рахунках бухгалтерського обліку в залежності від умов поширення зображено на рис. 3.3.



**Рисунок 3.3 - Облікове відображення ПЗ в залежності від умов поширення**

Джерело: [2].

Якщо підприємство купує ПЗ за OEM-ліцензією, то існує два варіанти відображення на рахунках такого ПЗ:

1) ПЗ може бути ідентифіковане та оцінене - обліковується як необоротний (126.2 «Невиключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання» та 012 «Невиключні майнові права на програмне забезпечення») або оборотний (292 «Невиключні майнові авторські

права на ПЗ короткострокового використання» та 012 «Невиключні майнові права на програмне забезпечення») нематеріальний актив, на який підприємство володіє невиключними майновими авторськими правами;

2) ПЗ не може бути відокремлене від матеріального носія - відображається в залежності від облікових особливостей носія як матеріальний актив на рахунках I Класу «Необоротні активи» або II Класу «Запаси» (в визначених випадках на позабалансових рахунках) [2].

Програмне забезпечення, що куплено за програмою ліцензії є нематеріальним активом та передбачає наявність у власника лише невиключних прав, а тому обліковується на 126.2 «Невиключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання» та 012 «Невиключні майнові права на програмне забезпечення» рахунках якщо це довгострокове ПЗ, або на 292 «Невиключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання» та 012 «Невиключні майнові права на програмне забезпечення» рахунках якщо це короткострокове ПЗ.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку придбаного за програмою ліцензування ПЗ буде залежати від строку використання; виду права власності та права інтелектуальної власності, що передаються; мети використання; функціонального призначення.

Безкоштовне програмне забезпечення, що активується за допомогою електронного ключа обліковується на субрахунку II-го порядку:

026.1 «Програмне забезпечення з правом володіння» до того як воно буде активоване, після купівлі підприємством електронного ключа активації – на 126.2 «Невиключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання» та 012 «Невиключні майнові права на програмне забезпечення» рахунках якщо це довгострокове ПЗ, або на 292 «Невиключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання» та 012 «Невиключні майнові права на програмне забезпечення» рахунках якщо це короткострокове ПЗ [2].

Програмне забезпечення, що утримується підприємством для продажу, відповідно до існуючого законодавчо затвердженого порядку, відображається

на субрахунку 1-го порядку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Крім того, методика облікового відображення ПЗ передбачає використання субрахунку 1-го порядку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», на якому обліковуються витрати на придбання або створення необоротних нематеріальних активів підприємства [2].

Нематеріальна природа програмного продукту зумовлює необхідність розробки особливих підходів до методики облікового відображення даного активу. Зокрема, використання або рух ПЗ здійснюється за допомогою матеріальних носіїв, вартість яких не відповідає їх значимості для обліку, тому методика обліку таких матеріальних носіїв повинна враховувати їх особливості та буде відрізнятися від методики обліку матеріальних активів. З цією метою пропонується позабалансовий рахунок 08 «Бланки суворого обліку» перейменувати в 08 «Активи суворого обліку» з наступними субрахунками:

081 «Бланки суворого обліку»;

082 «Матеріальні носії програмного продукту та підтверджуючі документи».

З врахуванням досліджених вище особливостей відображення ПЗ на рахунках бухгалтерського обліку діючі План рахунків [5] та Інструкція про застосування Плану рахунків [2] потребують удосконалення в частині облікового відображення програмного забезпечення. Зокрема удосконалення діючого Плану рахунків наведено в табл. 3.2.

**Таблиця 3.2 - Удосконалення діючого Плану рахунків в частині облікового відображення ПЗ [2].**

Діючий План рахунків	Пропозиції з удосконалення Плану рахунків
	Клас 1. Необоротні активи
	12 «Нематеріальні активи»
125 «Авторське право та суміжні з ними права»	125 «Авторське право на твори та суміжні права»

## Продовження табл.3.2

Діючий План рахунків	Пропозиції з удосконалення Плану рахунків	
-	126 «Необоротне програмне забезпечення»	126.1 «Виключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання» 126.2 «Невиключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання»
Клас 2. Запаси		
-	29 «Оборотне програмне забезпечення»	
-	291 «Виключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання»	
-	292 «Невиключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання»	
Клас 0. Позабалансові рахунки		
01 «Орендовані необоротні активи»		
-	011 «Орендовані матеріальні активи»	
-	012 «Невиключні майнові права на програмне забезпечення»	
02 «Активи на відповідальному зберіганні»		
-	026 «Права власності на програмне забезпечення»	026.1 «Програмне забезпечення з правом володіння» 026.2 «Програмне забезпечення з правом розпорядження»
08 «Бланки суворого обліку»	08 «Активи суворого обліку»	
-	081 «Бланки суворого обліку»	
-	082 «Матеріальні носії програмного продукту та підтверджуючі документи»	

Зазначені зміни відповідають особливостям облікового відображення програмного забезпечення, що обумовлені їх особливою природою - відмінністю від матеріальних активів через відсутність матеріальної форми, та відмінністю від нематеріальних активів через розвиненість ринку програмного продукту та його інтернаціональність і, що найголовніше, можливість свого роду опредметнення (ПЗ в певній мірі має матеріальну форму, оскільки може бути представлене у вигляді набору інструкцій, символів, кодів або сукупності кодованих команд тощо) [2].

Критичний аналіз існуючих методичних основ обліку нематеріальних активів, в тому числі і об'єктів права інтелектуальної власності, що містяться в роботах вітчизняних та зарубіжних науковців, дозволив дійти висновку, що існуюча методика відображення програмного продукту на рахунках

бухгалтерського обліку не відповідає принципам обліку та перешкоджає виконанню ним своїх функцій [2].

Виключення вимоги до необоротності нематеріальних активів, відповідно до змін, що були внесені останньою редакцією П(С)БО 8, дозволило сформулювати найбільш точне визначення нематеріальних активів (в тому числі ПЗ), що відповідає суті даного виду активів. В той же час, зазначена редакція призвела до невідповідності П(С)БО 8 іншим нормативно-правовим актам, які регулюють бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, зокрема НП(С)БО 1, Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування, що обумовило необхідність приведення зазначених нормативно-правових актів у відповідність до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Аналіз особливостей програмного продукту як об'єкта обліку дозволив розробити методику облікового відображення даного активу на рахунках, відповідно до якої: на субрахунку 1-го порядку 126 «Необоротне програмне забезпечення» обліковується ПЗ, на яке підприємству належать виключні (субрахунок 11-го порядку 126.1 «Виключні майнові авторські права на програмне забезпечення довгострокового використання») та невиключні (126.2 «Невиключні майнові авторські права на ПЗ довгострокового використання») авторські права; на рахунку 29 «Оборотне програмне забезпечення» - ПЗ, на яке підприємству належать виключні (субрахунок 1-го порядку 291 «Виключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання») та невиключні (292 «Невиключні майнові авторські права на ПЗ короткострокового використання») авторські права. Запропонована методика вимагає використання таких позабалансових рахунків як 012 «Невиключні майнові права на програмне забезпечення», 026 «Права власності на програмне забезпечення» (026.1 «Програмне забезпечення з правом володіння», 026.2 «Програмне забезпечення з правом розпорядження»),



08 «Активи суворого обліку» (082 «Матеріальні носії програмного продукту та підтверджуючі документи») [2].

Запропонована методика облікового відображення програмного продукту враховує матеріальні та нематеріальні особливості даного активу, що сприяє найбільш точному виконанню завдань бухгалтерського обліку.

### **3.2. Механізм оподаткування діяльності зі створення програмних продуктів та вектори його удосконалення**

На поточний момент намітився тренд стратегічного переходу від сировинних економік, несучих елемент нестабільності до інтелектуальних. Уряди різних країн світу давно усвідомили значення ІТ-галузі для розвитку економік, тому застосовують цілий ряд інструментів податкового стимулювання [4]. Однак, як зазвичай, у нашій державі, законодавство та правова сфера не встигають за темпами розвитку суспільства й бізнесу зокрема [3]. Так сталося і з законодавством щодо оподаткування доходів суб'єктів господарювання ІТ-індустрії.

Тривале податкове реформування, яке в Україні затягнулось на роки не призвело до очікуваного результату. Діючий до нині механізм оподаткування доходів ІТ-бізнесу (який останні роки набирає несамопитих темпів розвитку в Україні та приносить ІТ-бізнесу шалені доходи) залишається досить громіздким з відсутніми податковими стимулами та визнано експертами неієвим з причини відсутності належного контролю за доходами суб'єктів господарювання ІТ-індустрії. За такого дефіциту бюджету питання оптимізації механізму оподаткування доходів ІТ-бізнесу є невідкладним і потребує на негайне вивчення світового досвіду та його імплементації у вітчизняну практику.

За результатами 2016 року ринок ІТ-послуг збільшився до 2,9 млрд. доларів, що становить 4% ВВП країни. Незважаючи на кризові явища в

економіці України, зростання ІТ-сектора минулого року становило 7%. За прогнозами експертів, якщо галузі не заважати розвиватися, до 2020 року вона може зрости вдвічі.

Україна продовжує займати лідируючі позиції за ІТ-фрілансу серед країн Східної Європи, контролюючи 33% ринку. Для порівняння, в 2010 році наша країна перебувала на п'ятому місці серед східноєвропейських країн з експорту послуг у сфері програмного продукту [8].

За останні 6 років ринок ІТ послуг в Україні зріс майже в 3 рази, з 1 до 2,9 млрд доларів, кількість фахівців, що працюють в галузі, збільшилася з 42 до 100 тис.

Середній темп зростання галузі, за винятком останніх двох років, становить 25-30%. До 2020 року ринок ІТ-послуг має всі шанси подвоїтися за умови, що його розвитку не протидіятимуть на державному рівні. Україні в першу чергу слід запровадити механізм оподаткування ІТ-бізнесу, який стимулюватиме прихід інвесторів в український сектор інформаційних технологій і закони, що убезпечать ІТ-компанії від безпідставного втручання держави в їхню роботу [8].

Україні, як країні, що тривалий час перебуває в економічній кризі, не доцільно цуратись світового досвіду, тож, зупинимось на його вивченні.

Світовий досвід засвідчує наступні кроки стимулювання розвитку ІТ-сектору через механізм оподаткування доходів ІТ-бізнесу (рис.3.4).

З метою встановлення доцільності запровадження світового досвіду податкового стимулювання ІТ-сектору в Україні детально розглянемо механізм оподаткування доходів ІТ-бізнесу за кожною з моделей його організації.

ІТ-бізнес в Україні здійснюється за кількома моделями, які між собою різняться організацією діяльності та механізмом оподаткування. За першої моделі іноземна ІТ-компанія реєструється власником права на певний об'єкт інтелектуальної власності (далі – ІВ). З набуттям права на об'єкт ІВ, ІТ-компанія набуває статусу материнської компанії, яка надалі надає ліцензії дочірнім ІТ-компаніям (резидентам) на використання об'єктів ІВ. Якщо об'єкт

права інтелектуальної власності передається у використання без переходу права власності на нього, то платіж за таке використання об'єкта ІВ з ціллю оподаткування податком на прибуток вважається роялті.



**Рисунок 3.4 – Податкове стимулювання ІТ-бізнесу у світовій практиці**

*Джерело: [1]*

Відповідно ж до п.п.14.1.225 п.14.1 ст.14 Податкового кодексу України (далі - ПКУ) від 02.10.2010 №2755-VI зі змінами та доповненнями роялті - будь-який платіж, отриманий як винагорода за використання або за надання права на використання об'єкта права інтелектуальної власності [5].

Згідно ПКУ на ІТ-компанії (представництва нерезидентів) покладається обов'язок сплати податків на території України за:

- загальною системою оподаткування;

чи

- за спрощеною системою оподаткування, якщо щорічний обсяг доходів від реалізації ІТ-продукції та наданих ІТ-послуг не перевищує 5 млн. грн.

Згідно п.141.4.5 с.141 ПКУ при обранні ІТ-компанією (представництвом нерезидента) загальної системи оподаткування суми прибутків нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються в загальному порядку. При цьому таке постійне представництво прирівнюється з метою оподаткування до платника податку, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента, а отже, самостійно визначає фінансовий результат від своєї діяльності у порядку, встановленому [пп. 134.1.1 ПКУ](#) та подає до органу ДФС звичайну декларацію з податку на прибуток [5].

У разі якщо нерезидент провадить свою діяльність в Україні та за її межами і при цьому не визначає прибуток від своєї діяльності, що ведеться ним через постійне представництво в Україні, сума прибутку, що підлягає оподаткуванню в Україні, визначається на підставі складення нерезидентом окремого балансу фінансово-господарської діяльності, погодженого з контролюючим органом за місцезнаходженням постійного представництва та подає до органу ДФС [Розрахунок податку на прибуток нерезидента, який провадить діяльність на території України через постійне представництво, на підставі складення окремого балансу фінансово-господарської діяльності](#).

У разі неможливості визначити шляхом прямого підрахування прибуток, отриманий нерезидентами з джерелом його походження з України, оподатковуваний прибуток визначається контролюючим органом як різниця між доходом та витратами, визначеними шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7. В цьому випадку представництво подає в орган ДФС [Розрахунок податку на прибуток постійного представництва нерезидента, визначеного шляхом застосування до суми отриманого доходу коефіцієнта 0,7](#) [5].

У разі виплати ІТ-компанією (представництвом нерезидента) на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження

господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в національній валюті), згідно [пп. 141.4.2 ПКУ](#) постійним представництвом нерезидента має стягуватись податок на репатріацію (далі – ПР) за ставкою 15 відсотків та сплачуватись до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності [5].

При обранні ІТ-компанією (представництвом нерезидента) спрощеної системи оподаткування відповідно до п. 297.1 ст. 297 ПКУ, платник єдиного податку звільняється від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності, зокрема, з податку на прибуток підприємств, проте не звільняється від сплати податку на репатріацію під час виплати відповідного доходу нерезиденту, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати [5].

Всі вищенаведені норми щодо податку на репатріацію діють, тільки якщо між Україною та державою нерезидента не укладено міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування (на сьогодні міжнародні договори про усунення подвійного оподаткування діють у відносинах із десятками держав, серед яких Великобританія, США, Канада, Італія, Португалія, Чехія та інші (перелік усіх цих країн міститься, зокрема, у листі Міндоходів від 23.01.14 р. №1535/7/99-99-12-01-03-17)) [10].

Міжнародним договором може бути передбачено і меншу ставку податку на репатріацію, ніж установлена українським законодавством, або оподаткування доходів нерезидента тільки у своїй державі. Міжнародні угоди можуть містити і додаткові умови або застереження щодо зменшення податку.

Проте не все так просто, аби скористатися перевагами міжнародного договору, ІТ-компанії (представництву нерезидента) потрібно подати до податкових органів довідку (або її нотаріально засвідчену копію), видану компетентними органами іноземної держави, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою Україна уклала міжнародний договір. Така довідка

має бути перекладена українською мовою і легалізована в установленому порядку (п. 103.4, 103.5 ПКУ) [5]. Для країн – учасниць Гаазької конвенції 1961 року, яка скасовує вимогу легалізації іноземних офіційних документів, достатньо проставляння на документі апостилю. А ось якщо з іноземною державою підписано міжнародний договір про правову допомогу, то офіційний документ, виданий компетентним органом цієї держави, може прийматися без додаткового засвідчення. До таких країн, зокрема, належать Болгарія, Грузія, Естонія, Латвія, Литва, Польща, Чехія та інші. Крім того, зазначену довідку слід щорічно оновлювати. Однак ІТ-компанії (представництву нерезидента), яка виплачує доходи нерезиденту у звітному (податковому) році, дозволяється застосувати правила міжнародного договору України щодо звільнення (зменшення) від оподаткування на підставі довідки за попередній рік, але за умови, що нова довідка (на поточний рік) буде отримана після закінчення звітного (податкового) року (п. 103.8 ПКУ) [5]. При отриманні таких довідок вітчизняні платники податків можуть зіткнутися з певними труднощами, оскільки в деяких країнах ці довідки просто не видаються. Іноді іноземні партнери не хочуть ускладнювати собі життя отриманням подібного документа. Тоді дохід, що виплачується на користь нерезидентам, оподатковується в повному обсязі за вищенаведеною ставкою. Варто наголосити, що згідно із п. 103.2 ПКУ застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором, дозволяється лише за умови, що нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу [2].

Податок на прибуток та податок на репатріацію є не повним переліком прямих податків, обов'язок за сплату, яких покладено на ІТ-компанії. Набуваючи статусу податкового агента, ІТ-компанії (незалежно від обраної системи оподаткування), зобов'язані стягувати та сплачувати з виплат працівникам податок з доходів фізичних осіб (далі – ПДФО) – 18%, військовий збір (далі – ВЗ) – 1,5% та єдиний соціальний внесок (далі – ЄСВ) – 22%.

Що ж до сплати непрямих податків, то слід зазначити, що більшість послуг, які надаються ІТ-компаніями (представництвами нерезидента) материнській компанії, не підлягають оподаткуванню ПДВ, оскільки місце постачання таких послуг розташовано поза межами України.

Окрім того згідно п.26<sup>1</sup> розділу XX «Перехідні положення» ПКУ з 1 січня 2013 року до 1 січня 2023 року від оподаткування ПДВ звільнено операції з постачання програмної продукції, а також операції з програмною продукцією, плата за які не вважається роялті згідно з абзацами другим - сьомим підпункту 14.1.225 пункту 14.1 статті 14 ПКУ [5]. Такими операціями відтепер згідно Закону України №2245-VIII від 07.12.2017 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» (далі – Закон №2245-VIII) [6] вважатимуться також перепродаж (придбання примірників програмного продукту як у матеріальній, так і в електронній формі для перепродажу) та розповсюдження програмного продукту (отримання права на розповсюдження примірників програмної продукції без права на їх відтворення або якщо їх відтворення обмежено використанням кінцевим споживачем) [7].

Заслужовує на увагу і п. 56 Закону №2245-VIII, яким розширено перелік програмної продукції, «доступної» для застосування ПДВ-пільги поданий у п.26<sup>1</sup> розділу XX «Перехідні положення» ПКУ [6]. З січня 2018 року до програмної продукції відносяться:

результат комп'ютерного програмування у вигляді операційної системи, системної, прикладної, розважальної та/або навчальної програмного продукту (їх компонентів), а також у вигляді інтернет-сайтів та/або онлайн-сервісів та доступу до них;

примірники (копії, екземпляри) програмних продуктів, їх частин, компонентів у матеріальній та/або електронній формі, у тому числі у формі коду (кодів) та/або посилань для завантаження програмного продукту та/або їх

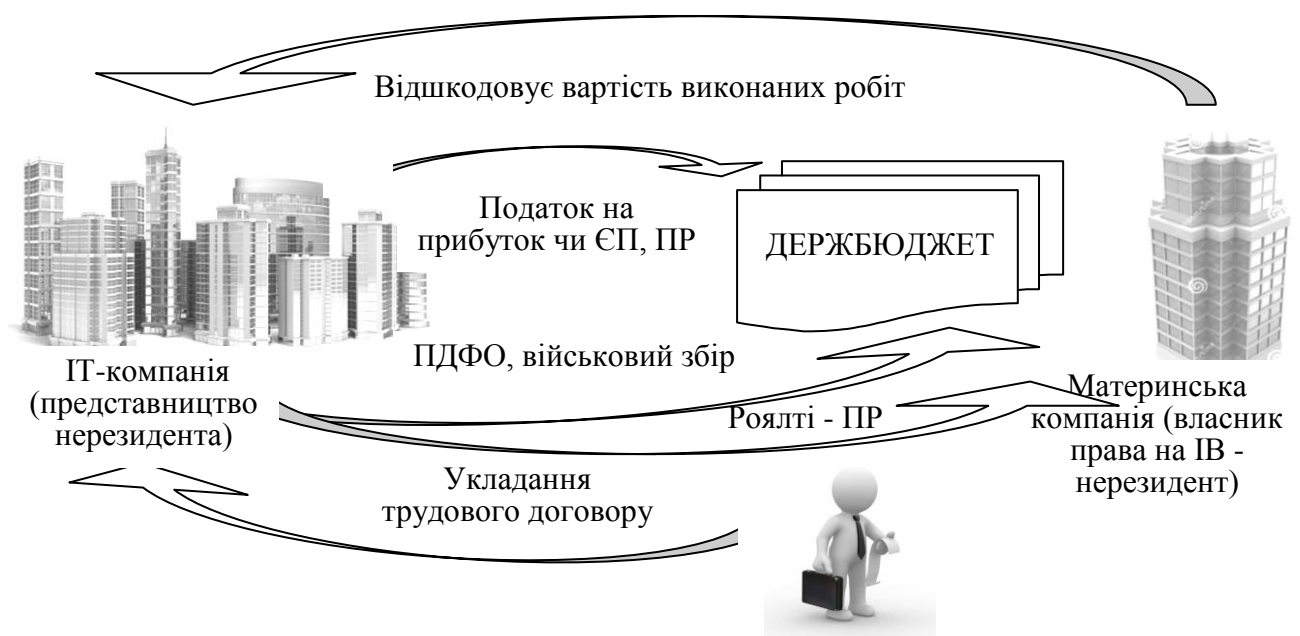
частин, компонентів у формі коду (кодів) для активації програмного продукту чи в іншій формі;

будь-які зміни, оновлення, додатки, доповнення та/або розширення функціоналу програмних продуктів, права на отримання таких оновлень, змін, додатків, доповнень протягом певного періоду часу;

криптографічні засоби захисту інформації [6].

Отже, виходячи з вищевикладеного чинним податковим законодавством передбачено податкове стимулювання розвитку ІТ-сектору лише у вигляді часткового звільнення від оподаткування ПДВ. Отже, дана модель організації ІТ-бізнесу та механізм оподаткування його доходів набуває наступного вигляду (рис. 3.5).

Прагнучи скоротити витрати по сплаті ЄСВ та витрати по веденню обліку, ІТ-компанії зменшують чисельність штатних працівників та залучають до реалізації проектів чи виконання замовлень фрілансерів (ФОП), з якими укладають договори на виконання ІТ-послуг.

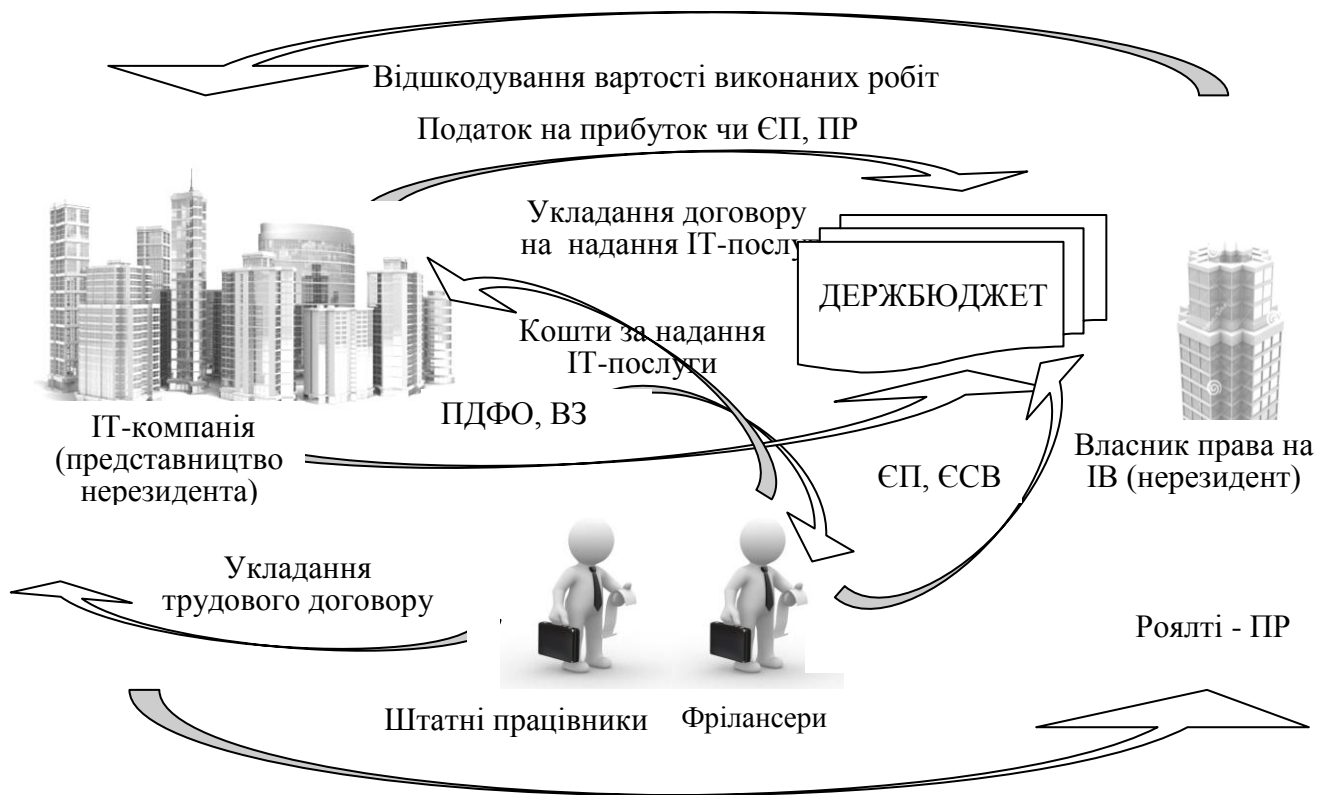


**Рисунок 3.5 – Модель організації ІТ-бізнесу та механізму оподаткування його доходів за умови повної легалізації доходів ІТ-компаній**

*Джерело: власне бачення автора*



За таких умов модель організації ІТ-бізнесу та механізму оподаткування його доходів набуває наступного вигляду (рис. 3.6).



**Рисунок 3.6 – Модель організації ІТ-бізнесу та механізму оподаткування його доходів за умови часткової мінімізації податків ІТ-компаніями**

*Джерело: власне бачення автора*

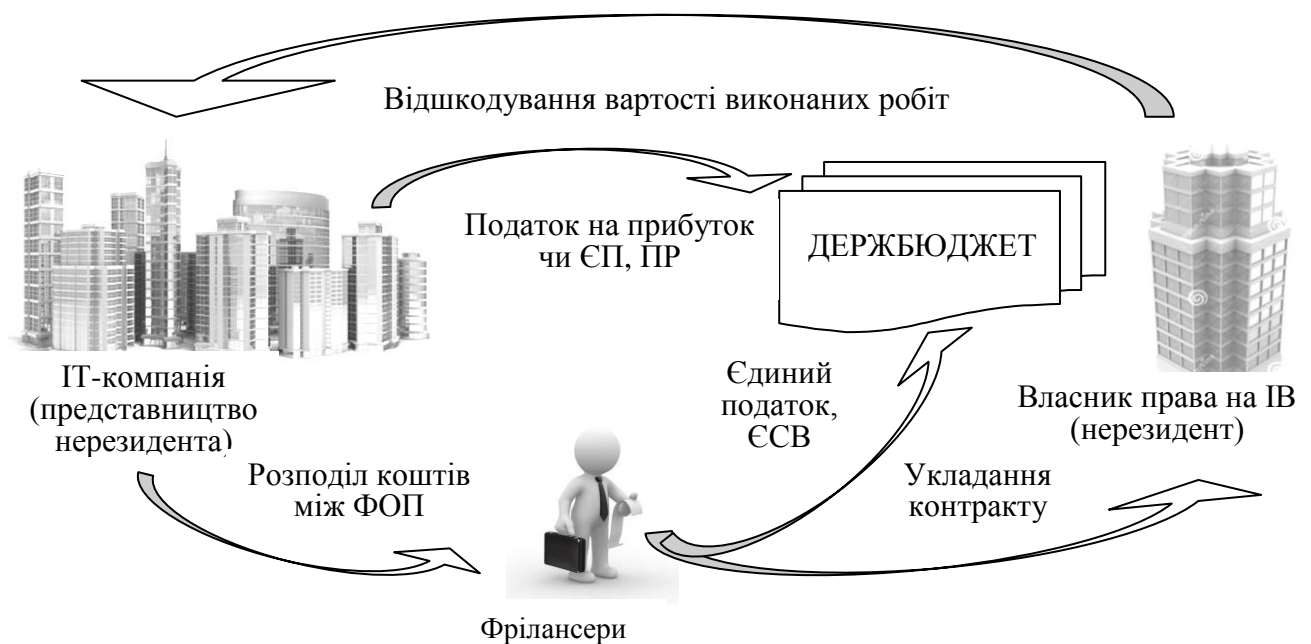
В переважній більшості до організації ІТ-бізнесу за даною моделлю наближаються ІТ-компанії (доходи яких перевищують визначені ПКУ обмеження щодо розміру річного доходу передбаченого для платників ЄП) з метою упередження втрати можливості сплати податків за спрощеною системою оподаткування.

За такої моделі ІТ-компанії укладають договори з фрілансерами – ФОП, на яких повністю покладається відповідальність за сплату податків з отриманих ними доходів, а саме за сплату ЄП та ЄСВ. За ІТ-компанію залишається обов'язок сплати податку на прибуток чи ЄП, податку на репатріацію, а також

ПДФО, ВЗ та ЄСВ (із виплат штатним працівникам). Слід наголосити, що сплату фрілансерами (ФОП) податку на репатріацію з доходу із джерел походження з України, які виплачуються на користь ІТ-компаній (нерезидентів) чинним податковим законодавством не передбачено.

Отже, за такої моделі рівень податкового тиску на ІТ-бізнес суттєво знижується, що є позитивним з точки зору дотримання європейських стандартів розвитку бізнесу. Проте дана модель організації ІТ-бізнесу та механізму оподаткування його доходів не позбавлена недоліків, і одним із самих суттєвих із них слід визнати низький рівень контролюваності доходів ІТ-сектору.

За наступної моделі організації ІТ-бізнесу компанії повністю працюють з фрілансерами (ФОП) на умовах укладення договорів на виконання замовлень (рис. 3.7).



**Рисунок 3.7 – Модель організації ІТ-бізнесу та механізму оподаткування його доходів за умови повної мінімізації податків ІТ-компаніями**

*Джерело: власне бачення автора*

За даної моделі організації ІТ-бізнесу контракти з фрілансерами укладаються не з дочірними ІТ-компаніями, а безпосередньо з материнською ІТ-компанією (нерезидентом). Дочірні ІТ-компанії отримують від материнської

кошти на відшкодування витрат за надані фрілансерами ІТ-послуги та розподіляє між ними, таким чином сплачуючи лише податок на прибуток чи ЄП. Фрілансери, набуваючи статусу ФОП-резидента сплачують до бюджету ЄП та ЄСВ у розмірах передбачених чинним податковим законодавством.

Підсумовуючи вищевикладене, приходимо до висновку, що механізм оподаткування доходів ІТ-бізнесу є досить громіздким та недієвим з причини відсутності належного контролю за доходами суб'єктів господарювання ІТ-індустрії та абсолютно позбавлений стимулюючого характеру.

З метою оптимізації механізму оподаткування доходів ІТ-бізнесу та забезпечення дієвості інструментарію державного регулювання ІТ-індустрії, вважаємо за потребу (виходячи з досвіду Кіпра, Мальти, Угорщини, Білорусії та ін. країн) внесення змін до ПКУ щодо характеру механізму оподаткування ІТ-бізнесу шляхом надання податкових преференцій окремо для «продуктових» ІТ-компаній та окремо для «сервісних» ІТ-компаній, що дозволить забезпечити європейські стандарти розвитку ІТ-сектору, а отже створити додаткові робочі місця та поліпшити як добробут громадян зокрема, так і добробут країни в цілому.

### **3.3. Удосконалення методики формування фінансової звітності в частині нематеріальних активів**

На сьогодні система бухгалтерського обліку не дозволяє надавати інформацію про всі нематеріальні активи, наявні на підприємстві. Така ситуація зумовлює необхідність удосконалення методології обліку нематеріальних активів як окремої специфічної облікової категорії.

Одним з елементів методології обліку є бухгалтерська звітність, яка репрезентує інформацію про об'єкти бухгалтерського обліку у вигляді, зручному для розробки проектів управлінських рішень. Через необхідність удосконалення методології обліку в частині нематеріальних активів, зокрема

нематеріальних активів у широкому розумінні, існує нагальна потреба в уточненні й удосконаленні бухгалтерської звітності.

На особливу увагу заслуговує розробка спеціалізованих звітів про нематеріальні активи підприємства, які б розкривали інформацію фінансового та нефінансового характеру. Це сприятиме підвищенню прозорості формування інформації щодо стану та результатів діяльності підприємства для потреб управління.

З метою вдосконалення бухгалтерського обліку нематеріальних активів обґрунтовано необхідність їхнього розгляду в широкому розумінні [16; 17]. Застосування такого підходу зумовило виокремлення таких рахунків (табл. 3.4).

**Таблиця 3.4 - План рахунків підприємств у частині обліку нематеріальних активів**

Синтетичний рахунок	Субрахунки 1-го порядку	Субрахунки 2-го порядку	Субрахунки 3-го порядку
12 «Нематеріальні активи»	1. Нематеріальні активи, що використовуються в господарській діяльності підприємства	1. Засоби індивідуалізації	Земельні сервітути Інші види прав
		2. Об'єкти промислової власності	Право користування земельною ділянкою Право на оренду приміщень Право користування будівлею
		3. Авторські і суміжні з ними права	Комп'ютерні програми Бази даних Інші види прав
	2. Нематеріальні активи, передані в користування іншим підприємствам	4. Об'єкти науково-технічної інформації	Винаходи, корисні моделі, промислові зразки Раціоналізаторські пропозиції Інші види прав
		5. Комерційна таємниця	Комерційні найменування Торговельні марки Інші види прав
		7. Інші нематеріальні активи	Внутрішньостворені торгові марки Клієнтські бази Ділова репутація підприємства Інші види прав

## Продовження табл.3.4

Синтетичний рахунок	Субрахунки 1-го порядку	Субрахунки 2-го порядку	Субрахунки 3-го порядку
15 «Капітальні інвестиції»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	1541 «Вартість внутрішньостворених нематеріальних активів, розрахована на основі понесених на їх створення витрат»	За видами прав на нематеріальні активи, що обліковуються на рахунку 12
		1542 «Різниця між справедливою вартістю та вартістю, розрахованою на основі понесених на їх створення витрат»	За видами прав на нематеріальні активи, що обліковуються на рахунку 12
42 «Додатковий капітал»	426 «Нематеріальний додатковий капітал»		

Виходячи з вищенаведених пропозицій щодо вдосконалення бухгалтерського відображення внутрішньостворених нематеріальних активів, ми запропонували внести зміни до фінансової звітності, зокрема ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан). Так до складу ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) слід внести показник справедливої вартості нематеріальних активів, який буде враховуватись під час обрахунку підсумку за розділом I Балансу.

Удосконалена ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) в частині вищенаведених пропозицій матиме такий вигляд (табл. 3.5).

**Таблиця 3.5 - Удосконалена ф.1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) у частині вартості нематеріальних активів**

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду, грн	На кінець звітного періоду, грн
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	5450	5025
первісна вартість	1001	7000	1000
зношення	1002	1550	4975
справедлива вартість	1003	3000	3500

Крім цього, вважаємо за доцільне застосування рахунку 426 «Нематеріальний додатковий капітал» у системі бухгалтерського обліку при відображенні внутрішньостворених нематеріальних активів шляхом внесення до складу ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) відповідного рядка.

Удосконалена ф. №1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) у частині пропозицій щодо нематеріального додаткового капіталу матиме наступний вигляд (табл. 3.6).

**Таблиця 3.6 - Удосконалена ф.1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) у частині пропозицій щодо нематеріального додаткового капіталу**

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду, грн	На кінець звітного періоду, грн
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	67000	67000
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	343000	780000
<i>Нематеріальний додатковий капітал</i>	<i>1411</i>	<i>3000</i>	<i>3500</i>
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	733000	671000
Неоплачений капітал	1425	( )	( )
Вилучений капітал	1430	( )	( )
Усього за розділом I	1495	1146000	1521500

Ураховуючи подані вище пропозиції щодо застосування рахунків для бухгалтерського обліку нематеріальних активів підприємств, адекватної зміни потребує ф.5 Примітки до річної фінансової звітності (табл. 3.7).

Для надання більш повної інформації внутрішнім користувачам про наявні на підприємствах інтелектуальні активи запропоновано скласти «Звіт про інтелектуальні активи». Такий звіт має фінансову та нефінансову складові. Фінансова складова містить показники, які одержуються на основі даних бухгалтерського обліку й мають грошовий вимір.



## Продовження табл.3.7

Людські активи	060																		
Ринкові активи	070	3000				500											3500		
Інші нематеріальні активи	080																		
Разом	090	3000	7000	1550	3000	500						3325					3500	10000	4975



Розроблену форму звіту про інтелектуальні активи підприємства наведено в табл.3.8.

**Таблиця 3.8 - Звіт про інтелектуальні активи підприємства**

**I. Фінансова складова**

Найменування показника	Види інтелектуальних активів						Разом
	Структурні активи		Ринкові активи		Людські активи	Інші активи	
	Авторські і суміжні з ними права	Права на промислову власність	Права на зсоби індивідуалізації робіт, послуг тощо	Ринкові активи	Людські активи	Інші нематеріальні активи інтелектуальної власності	
1	2	3	4	5	6	7	8
Справедлива вартість на 31 грудня попереднього року				3000			
Первісна вартість на 31 грудня попереднього року	7000						
Накопичена амортизація на 31 грудня попереднього року	1550						
Залишкова вартість на 31 грудня попереднього року	5450						
Надходження	3000			500			
Вибуття							
Амортизація за звітний рік	3425						
Справедлива вартість на 31 грудня звітного року				3000			
Первісна вартість на 31 грудня звітного року	10000						
Накопичена амортизація на 31 грудня звітного року	4975						
Залишкова вартість на 31 грудня звітного року	5025						

**II. Нефінансова складова**

Інтелектуальні активи		Перелік нефінансових показників	Значення показника
1		2	3
Структурні активи	Авторські і суміжні з ними права	Кількість патентів чи авторських свідоцтв на одного працівника	0,05
		Дохід, одержаний підприємством від науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, грн	2000
		Співвідношення між витратами на науково-дослідні і дослідно- конструкторські роботи та адміністративними витратами	0,09

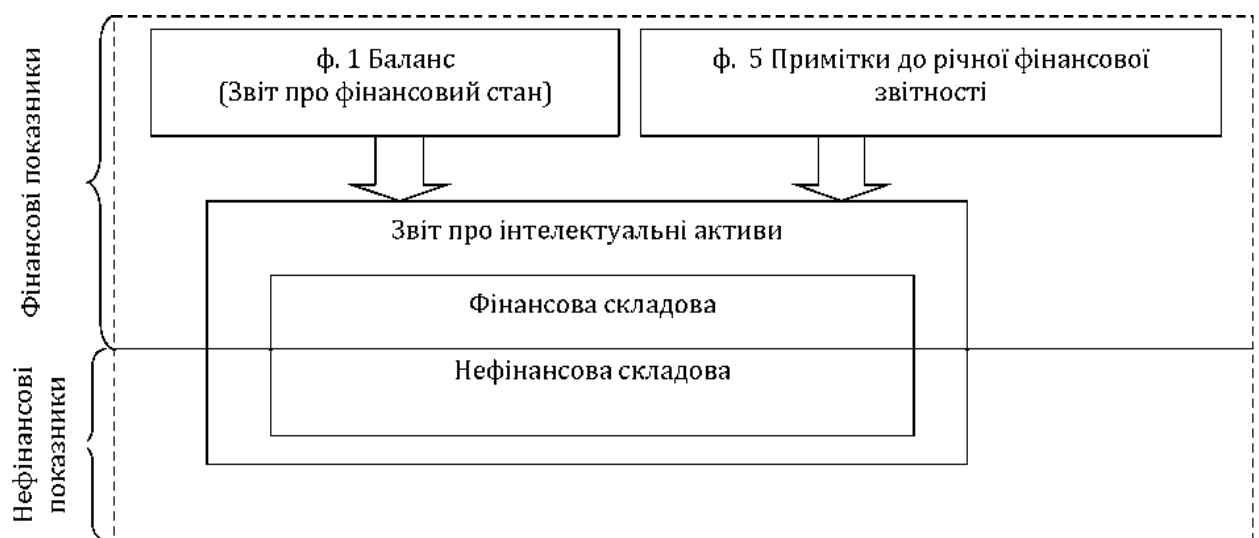
Права на промислову власність	Обсяги інвестицій у дизайн послуг, грн	5000	
	Кількість робочих місць у мережі підприємства	40	
	Співвідношення між витратами, понесеними на впровадження й використання інформаційних систем, і прибутком підприємства	0,07	
	Кількість ліцензійних програмних продуктів	2	
	Кількість розроблених внутрішніх інструкцій щодо використання спеціалізованого програмного забезпечення	1	
	Кількість робочих груп, які займаються виконанням різноманітних проектів у межах діяльності підприємства	1	
	Середня тривалість часу надання послуги, виконання робіт	5 років	
Ринкові активи	Права на засоби індивідуалізації товарів, робіт, послуг тощо	Відсоток повторних продажів споживачам	50 %
		Співвідношення загального обсягу виконання робіт до загальної кількості споживачів, грн	625000
		Лояльність споживачів (дані на основі анкетування)	65 %
		Ступінь задоволення споживачів (дані заповнюються на основі проведення анкетування)	90%
		Кількість скарг споживачів	-
	Ринкові активи	Співвідношення між кількістю споживачів та працівників підприємства	0,2
		Частка ринку (розрахунок здійснено на основі даних Головного управління статистики в Івано-Франківській області [18])	0,57 %
		Обсяг доходу на одного працівника підприємства, грн	125000
		Обсяг витрат на створення торгових марок та брендів, грн	1000
		Співвідношення маркетингових витрат до загальних	0,009
Людські активи	Кількість років професійного досвіду	41	
	Загальний обсяг витрат на найм персоналу	1000	
	Обсяг витрат, що несе підприємство на утримання одного працівника, грн	11500	
	Рівень задоволення працівників роботою (дані на основі анкетування)	70 %	
	Коефіцієнт плинності кадрів	0,025 %	
	Відсоток працівників із науковими ступенями (кандидат наук, доктор наук)	2,5 %	
	Показник винахідницької активності	0,1	
	Показник оновлення знань	0,125	
	Відсоток стимулюючих призначень на посаду	7,5 %	
Відсоток інновацій на одного працівника	5 %		

Вважаємо, що набір нефінансових показників, які наведено у Звіті про інтелектуальні активи, не є вичерпаним, тому може доповнюватись іншими з

урахуванням специфічних особливостей конкретного будівельного підприємства.

Розроблений Звіт про інтелектуальні активи будівельного підприємства слід використовувати як спеціалізовану форму внутрішньої звітності, що може використовуватись внутрішніми користувачами, зокрема менеджерами та маркетологами підприємства.

Виходячи з вищенаведеного, загальну структуру запропонованого механізму звітування підприємства в частині нематеріальних активів можемо подати таким чином (рис. 3.8).



**Рисунок 3.8 - Узагальнені пропозиції щодо вдосконалення процесу звітування підприємства про нематеріальні активи**

Застосування такого підходу до складання звітності про нематеріальні активи підприємства дозволяє вирішити проблему обмеженості інформації, яка використовується внутрішніми та зовнішніми користувачами бухгалтерської звітності для прийняття управлінських рішень. Запропонований набір фінансових та нефінансових показників для підприємств будівельної галузі задовольняє потреби користувачів з різнобічними інтересами й запитами та створює передумови для побудови ефективної системи економічного аналізу нематеріальних активів.

Запропонований підхід також сприяє підвищенню інтелектуалізації системи обліку загалом. А сьогодні, в умовах наростання процесів інформатизації економічної системи, інтелектуалізація обліку є однією з невідкладних задач [19, с. 3], розв'язанням якої повинні займатися сучасні дослідники у сфері бухгалтерського обліку.

Для забезпечення інформаційних потреб про нематеріальні активи підприємства в широкому розумінні на основі наведених пропозицій щодо вдосконалення системи бухгалтерських рахунків розроблено підхід до складання звітності.

Реалізація запропонованого підходу дозволить удосконалити структуру ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) та ф.5 «Примітки до річної фінансової звітності». Також розроблено спеціалізовану форму внутрішньої звітності «Звіт про інтелектуальні активи», що містить фінансові та нефінансові показники.

Застосування в практичній діяльності запропонованого підходу дозволяє вирішити проблему обмеженості інформації, яка використовується внутрішніми та зовнішніми користувачами бухгалтерської звітності для прийняття управлінських рішень щодо нематеріальних активів.

## РОЗДІЛ 4

### ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

Основною метою розділу є розробка попереджувальних заходів запобігання виробничого травматизму, професійних захворювань, шкідливого впливу на навколишнє середовище, які є специфічними при виконанні службових обов'язків.

В дипломній роботі розглядається тема: «Облік витрат та калькулювання собівартості інтелектуальної продукції підприємства». Робота над якою передбачає наявність робочого місця в кабінеті офісного приміщення.

Обладнання, яке використовується під час виконання трудових обов'язків, можна умовно розділити на дві групи:

- а) обладнання, яке безпосередньо забезпечує робочий процес (наприклад, комп'ютерна та різноманітна периферійна техніка при роботах в офісі);
- б) обладнання, яке підтримує комфортні умови праці (наприклад, опалювальні прилади, кондиціонери, іонізатори повітря для забезпечення оптимальних параметрів мікроклімату в приміщеннях).

Аналіз потенційних небезпек.

Під час виконання роботи в офісному приміщенні є можливість виникнення потенційних небезпек та різноманітних шкідливих факторів:

- Ураження електричним струмом, у наслідок несправності електроболаднання, невиконання правил техніки безпеки при користуванні електричним обладнанням, що може призвести до електротравм або летального наслідку;
- механічне травмування в наслідок не раціонального розташування робочих місць;
- нервово-психічні навантаження в наслідок специфіки виконуваних робіт, що призводить до захворювань загального характеру;

- негативні відносини у колективі в наслідок постійних емоційних зривів, які призводять до підвищених емоційних навантажень;
- кістково-м'язові порушення, у зв'язку з тривалим статичним напруженням м'язів спини, шиї, рук і ніг, що призводить до ушкодження опорно-рухового апарату;
- негативний вплив електромагнітних, в тому числі і рентгенівських випромінювань при використанні моніторів персональних комп'ютерів (далі ПК) з електронно-променевою трубкою, що призводить до погіршень зору, зниження імунітету;
- недостатнє освітлення виробничих приміщень і робочих місць, у зв'язку з несправністю, або хибного вибору освітлювальних приладів, що призводить до погіршення зору;
- підвищений рівень шуму, який створюється перетворювачем напруги електронно-обчислювальної машини (далі ЕОМ), її технічною периферією, а також людьми, що працюють у приміщенні, і який призводить до погіршення слуху;
- незадовільні параметри мікроклімату робочого місця, у зв'язку із відсутністю приладів, що забезпечують необхідний повітрообмін та опалювальної системи, які можуть викликати загальні захворювання;
- вірогідність загоряння, у зв'язку із несправністю електричного обладнання, недотримання, або порушення правил протипожежної безпеки обслуговуючим персоналом, що призводить до пожежі;
- неправильні дії персоналу в умовах надзвичайних ситуацій, які призводять до паніки та загибелі людей;
- монотонність трудового процесу за ПК, що призводить до сонливості і відчуття стомленості.

Заходи по забезпеченню безпеки.

У приміщенні офісу застосовується широке різноманіття електроприладів: персональні комп'ютери, принтери, ксерокси, факси, освітлювальні прилади, кондиціонери, побутові електроприлади тощо.

Небезпека ураження електричним струмом при використанні цих приладів з'являється при недотриманні заходів обережності, а також при відмові або несправності цього обладнання. Наслідки ураження електричним струмом залежать від багатьох факторів: опору організму, величини, тривалості дії, роду і частоти струму, шляхів його проходження через життєво важливі органи, умов зовнішнього середовища.

Для запобігання ураження електричним струмом встановлено електроустаткування, яке відповідає вимогам: ПУЕ («Правила устрою електроустановок») і ГОСТ 12.1.030-81 (2001) «ССБТ. Электробезопасность. Защитное заземление, зануление», величина опору захисного заземлення електрообладнання приміщення - 4 Ом; НПАОП 40.1-1.32-01 «Правила устройства электроустановок. Электрооборудование специальных установок», приміщення, в якому розташовуються ЕОМ, різноманітне устаткування, відноситься до класу пожежебезпечної зони П-Па, тому передбачений мінімальний ступінь захисту ізоляції обладнання IP44; ГОСТ 12.1.009-76 (1999) «ССБТ. Электробезопасность. Термины и определения» обладнання офісу має подвійну ізоляцію, яка складається з робочої та додаткової ізоляції; ГОСТ 12.2.007.0-75\* (2001) «ССБТ. Изделия электротехнические. Общие требования безопасности» ЕОМ, периферійні пристрої ЕОМ та устаткування для обслуговування, ремонту та налагодження ЕОМ по способу захисту людини від ураження електричним струмом, належать до І класу, оскільки мають подвійну ізоляцію, елемент для заземлення та провід для приєднання до джерела живлення, що має заземлюючу жилу і вилку з заземлюючим контактом. Експлуатація електроустановок і електроустаткування проводиться відповідно до НПАОП 40.1-1.01-97 «Правила безпечної експлуатації електроустановок» та НПАОП 40.1-1.21-98 «Правила безпечної експлуатації електроустановок споживачів»

Ймовірність механічного травмування може виникнути внаслідок не раціонального розташування робочих місць, захаращення робочих місць або у зв'язку з недбалістю та неухважністю обслуговуючого персоналу. Для

виключення травматизму згідно ДСанПіН 3.3.2.007-98 «Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин» зроблено більш зручне та раціональне розташування робочих місць, таким чином збільшена відстань між ними, яка відповідає нормованим значенням (площа на одне робоче місце має становити не менше ніж  $6,0 \text{ м}^2$ , а об'єм не менше ніж  $20,0 \text{ м}^3$ ).

У зв'язку із стресовими ситуаціями та нервово-емоційними навантаженнями у працівників може виникнути ймовірність захворювань загально-невротичного характеру.

З метою зниження нервово-емоційного напруження, стомлення зорового аналізатора, поліпшення мозкового кровообігу, подолання несприятливих наслідків гіподинамії, запобігання втоми, передбачені перерви у роботі – 15 хвилин кожні дві години, а також спеціально обладнане приміщення – кімната відпочинку.

Для оптимізації відносин у колективі проводяться тренінги з залучанням психологів на теми: «Адаптація у новому колективі», «Поведінка в суспільстві».

Для запобігання кістково-м'язових порушень у зв'язку з тривалим статичним напруженням м'язів спини, шиї, рук і ніг необхідно виконувати фізичні вправи 2-3 рази протягом робочого часу.

Монотонність – одноманітне повторення робочих операцій. Небезпека монотонності полягає в зниженні уваги до процесу виробництва, швидкої стомлюваності і зниженні інтересу до трудового процесу, що впливає на безпеку праці в цілому. Особливе значення це має на складних виробництвах або виробництвах з шкідливими умовами праці, де акуратність і увага мають вирішальне значення. Тому вирішальне значення має і неухильне дотримання техніки безпеки праці.

Для запобігання з монотонність трудового процесу за ПК, що призводить до сонливості і відчуття стомленості, необхідно відволікатися але не повинно перевищувати у неперервної роботи 15 хв, а тривалість відпочинку 2...5 хв.



Заходи по забезпеченню виробничої санітарії та гігієни праці.

Внаслідок роботи за ПК, на фізіологію людини негативно впливають електромагнітні випромінювання. Щоб зменшити наслідки впливу на людину та знизити негативні показники у робочій зоні до допустимих значень, згідно з ГОСТ 12.2.007.0-75 «Изделия электротехнические. Общие требования безопасности», вироби, які створюють електромагнітні поля, повинні мати захисні елементи (екрани, поглиначі і т.д.). Вимоги до захисних елементів повинні бути вказані в стандартах та технічних умовах на конкретні види виробів. Згідно з НПАОП 0.00-1.28-10 «Правила охорони праці під час експлуатації електронно-обчислювальних машин» та ДСанПіН 3.3.2.007-98 «Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин», на робочих місцях обладнаних ПК встановлені рідкокристалічні монітори, які не є джерелами рентгенівського та електромагнітного випромінювань.

Основними причинами недостатньої або нераціональної освітленості робочих місць є несправність або нераціональний вибір освітлювальних приладів. Незадовільна освітленість на робочому місці або на робочій зоні може бути причиною зниження продуктивності та якості праці, отримання травм. Недостатнє освітлення викликає зоровий дискомфорт, що виражається у відчутті незручності або напруженості. Тривале перебування в умовах зорового дискомфорту призводить до розсіювання уваги, зменшення зосередженості, зоровій і загальній втомі.

У офісному приміщенні, згідно ДБН В.2.5-28-2006 «Інженерне обладнання будинків і споруд. Природне і штучне освітлення» передбачене природне та штучне освітлення. Природне освітлення здійснено через світлові прорізи, які забезпечують коефіцієнт природної освітленості (КПО) не нижче 1,5%. Для захисту від прямих сонячних променів, які створюють прямі та відбиті відблиски на поверхні екранів і клавіатури, передбачено сонцезахисні пристрої, на вікнах встановлені жалюзі або штори.

Розрахунок загального штучного освітлення в приміщенні офісу розмірами  $A \times B \times H = 18 \times 10 \times 3,5$  м, з висотою робочої поверхні  $h_p = 0,8$  м, нормованим значенням штучного освітлення для кабінету  $E_n = 300$  лк.

1. Розраховуємо кількість рядів світильників у приміщенні  $N_p$ :

$$N_p = \frac{B}{(H - h_p) \cdot \left[ L/h \right]}, \text{ шт}; \quad (4.1)$$

де:  $B$  – ширина приміщення, м;

$H$  – висота приміщення, м;

$h_p$  – висота робочої поверхні, м;

$\left[ L/h \right]$  – числове значення коефіцієнта світильника;

$$N_p = \frac{10}{(3,5 - 0,8) \cdot 1,4} = 3, \text{ шт.}$$

2. Визначаємо максимально припустиму відстань між рядами світильника

$L_{\max}$ :

$$L_{\max} = \frac{B}{N_p}, \text{ м}; \quad (4.2)$$

де:  $B$  – ширина приміщення, м;

$N_p$  – кількість рядів світильників у приміщенні, шт;

$$L_{\max} = \frac{10}{3} = 3,33, \text{ м.}$$

3. Визначаємо значення індексу приміщення  $i$ , що характеризує співвідношення розмірів освітлювального приміщення і висоти розміщення світильників:

$$i = \frac{A \cdot B}{(H - h_p) \cdot (A + B)}; \quad (4.3)$$

де:  $A$  – довжина приміщення, м;

$B$  – ширина приміщення, м;

$H$  – висота приміщення, м;

$h_p$  – висота робочої поверхні, м;

$$i = \frac{18 \cdot 10}{(3,5 - 0,8) \cdot (18 + 10)} = 2,38.$$

4. Визначаємо значення коефіцієнта використання світлового потоку  $\eta$ , створюваного світильником типу ЛПО.

Вибирається з урахуванням відбиття поверхонь приміщення та індексу приміщення і дорівнює  $\eta = 58 \%$ .

5. Визначаємо сумарний світловий потік освітлювальної установки у даному приміщенні  $\Phi_{\Sigma}$ :

$$\Phi_{\Sigma} = \frac{E_H \cdot A \cdot B \cdot k_3 \cdot z}{\eta}, \text{ лм}; \quad (4.4)$$

де:  $E_H$  – рівень нормованого загального освітлення, лк;

$A$  – довжина приміщення, м;

$B$  – ширина приміщення, м;

$k_3$  – коефіцієнт запасу (для кабінету  $k_3 = 1,4$ );

$z$  – коефіцієнт нерівномірності (мінімальної) освітленості (відношення середньої освітленості до мінімальної освітленості), як правило дорівнює (для люмінесцентних ламп  $z = 1,1$ );

$\eta$  – коефіцієнт використання світлового потоку;

$$\Phi_{\Sigma} = \frac{300 \cdot 18 \cdot 10 \cdot 1,4 \cdot 1,1}{0,58} = 143379, \text{ лм.}$$

6. Визначаємо умовну загальну кількість світильників у приміщенні  $N_{ce}^*$ :

$$N_{ce}^* = \frac{A \cdot B}{L_{\max}^2}, \text{ шт}; \quad (4.5)$$

де:  $A$  – довжина приміщення, м;

$B$  – ширина приміщення, м;

$L_{\max}$  – максимально припустима відстань між рядами світильників, м;

$$N_{ce}^* = \frac{18 \cdot 10}{3,33^2} = 16, \text{ шт.}$$

7. Розраховуємо світловий потік умовного джерела світла  $\Phi_l^*$ :

$$\Phi_l^* = \frac{\Phi_{\Sigma}}{N_l^*}, \text{ лм}; \quad (4.6)$$

де:  $\Phi_{\Sigma}$  – сумарний світловий потік освітлювальної установки, лм;

$N_l^*$  – загальна кількість ламп у світильнику, яка розраховується за формулою:

$$N_l^* = N_{ce}^* \cdot n, \text{ шт}; \quad (4.7)$$

де:  $n$  – кількість ламп у світильнику, шт;

$$N_l^* = 16 \cdot 2 = 32, \text{ шт};$$

$$\Phi_l^* = \frac{143379}{32} = 4481, \text{ лм.}$$

8. Знаходимо коефіцієнт  $m$  – співвідношення між розрахунковим світловим потоком лампи  $\Phi_l^*$  та фактичним світловим потоком вибраної стандартної лампи  $\Phi_l$ :

$$m = \frac{\Phi_l^*}{\Phi_l}; \quad (4.8)$$

$$m = \frac{4481}{2800} = 1,6.$$

9. Визначаємо оптимальну (фактичну) кількість світильників у приміщенні  $N_{ce}$ :

$$N_{ce} = N_{ce}^* \cdot m, \text{ шт}; \quad (4.9)$$

де:  $N_{ce}^*$  – умовна загальна кількість світильників у приміщенні, шт;

$m$  – співвідношення між розрахунковим світловим потоком лампи та фактичним світловим потоком вибраної стандартної лампи;

$$N_{ce} = 16 \cdot 1,6 = 27, \text{ шт.}$$

10. Визначаємо фактичну кількість ламп у приміщенні  $N_l$ :

$$N_l = N_{ce} \cdot n, \text{ шт}; \quad (4.10)$$

де:  $N_{ce}$  – оптимальна (фактична) кількість світильників у приміщенні, шт;

$n$  – кількість ламп у світильнику, шт;

$$N_l = 27 \cdot 2 = 54, \text{ шт.}$$

11. Визначаємо загальну розрахункову освітленість  $E_p$  у приміщенні, що створюється при застосуванні стандартних ламп:

$$E_p = \frac{\Phi_l \cdot N_l \cdot \eta}{A \cdot B \cdot k_3 \cdot z}, \text{ лк}; \quad (4.11)$$

де:  $\Phi_n$  – фактичний світловий потік вибраної стандартної лампи, лм;

$N_n$  – фактична кількість ламп у приміщенні, шт;

$\eta$  – коефіцієнт використання світлового потоку;

$A$  – довжина приміщення, м;

$B$  – ширина приміщення, м;

$k_3$  – коефіцієнт запасу;

$z$  – коефіцієнт нерівномірності (мінімальної) освітленості;

$$E_p = \frac{2800 \cdot 54 \cdot 0,58}{18 \cdot 10 \cdot 1,4 \cdot 1,1} = 316, \text{ лк.}$$

Виходячи з розрахунку загальне штучне освітлення в приміщенні офісу дорівнює 316 лк, що відповідає нормованому значенню освітлення і яке забезпечується за допомогою 27 світильників типу ЛПО.

Рівні звукового тиску в октавних смугах частот, рівні звуку та еквівалентні рівні звуку на робочих місцях приміщення відповідають вимогам ДСанПіН 3.3.2.007-98 «Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин» та ДСН 3.3.6.037-99 «Санітарні норми виробничого шуму, ультразвуку та інфразвуку». Зниження рівня шуму в приміщенні здійснено за допомогою:

- використання більш сучасного обладнання;
- розташування принтерів та різноманітного устаткування колективного користування на значній відстані від більшості робочих місць працівників;
- переведення жорсткого диска в режим сну (Standby), якщо комп'ютер не працює протягом визначеного часу;
- використання блоків живлення ПК з вентиляторами на гумових підвісках;

Неправильне проектування або несправність систем опалення та вентиляції в приміщенні офісу може призвести до негативних впливів на здоров'я працівників у вигляді простудних захворювань, перегрівань, проблем із дихальними шляхами тощо.

Метеорологічні умови в приміщенні офісу – температура повітря, відносна вологість повітря й швидкість його переміщення відповідають встановленим санітарно-гігієнічним вимогам ДСН 3.3.6.042-99 «Державні санітарні норми мікроклімату виробничих приміщень» і ГОСТ 12.1.005-88 (1991) «ССБТ. Общие санитарно-гигиенические требования к воздуху рабочей зоны». Роботи в офісному приміщенні, належать до категорії Іб - легка робота, тому передбачені наступні оптимальні значення параметрів мікроклімату:

- у холодний період року: температура 21-23°C; відносна вологість: 40-60%; швидкість переміщення повітря: 0,1 м/с;

- у теплий період року: температура 22-24°C; відносна вологість: 40-60%; швидкість переміщення повітря: 0,2 м/с.

Забезпечення таких параметрів мікроклімату досягається оснащенням приміщень пристроями кондиціонування, вентиляції та дезодорації повітря, системами опалювання.

Оптимальні рівні позитивних (n+) і негативних (n-) іонів у повітрі приміщення з ВДТ відповідають вимогам ГН 2152-80 «Санітарно-гігієнічні норми допустимих рівнів іонізації повітря виробничих та громадських приміщень» і становить: n+=1500-30000 (шт. на 1см<sup>3</sup>); n- = 3000-5000 (шт. на 1см<sup>3</sup>). Підтримку оптимального рівня легких позитивних і негативних аероіонів у повітрі на робочих місцях забезпечуються за допомогою біполярних коронних аероіонізаторів.

Заходи з пожежної безпеки.

Горінням називається складний фізико-хімічний процес взаємодії горючої речовини та окислювача, який супроводжується виділенням тепла та випромінюванням світла.

Процес горіння призводить до пожежі.

Пожежа – неконтрольоване горіння поза спеціальним вогнищем, що розповсюджується в часі і просторі.

Класифікація пожеж здійснюється в залежності від виду горящих речовин і матеріалів згідно ГОСТ 27331-87 «Пожарная техника. Классификация

пожаров». Приміщення офісу, де проводяться роботи можна віднести до класу пожежі (А) – тверді речовини, переважно органічного походження, горіння яких супроводжується тлінням (меблі на місцях, документація). Крім визначених ГОСТ 27331-87 класів пожеж, згідно НАПБ Б.03.001-2004 «Про затвердження Типових норм належності вогнегасників» приміщення офісу відноситься і до класу пожежі (Е) – горіння електроустановок, що перебувають під напругою електричного струму.

Методика визначення категорій приміщень та будівель за вибухопожежною та пожежною небезпекою регламентується НАПББ.03.002–2007 «Норми визначення категорій приміщень, будинків та зовнішніх установок за вибухопожежною та пожежною небезпекою». Приміщення офісу відноситься до категорії Д.

В приміщенні офісу класом пожежі А (Е), категорією приміщення Д та площею 180 м<sup>2</sup> передбачені первинні засоби пожежогасіння, а саме встановлені два вуглекислотні вогнегасника місткістю 5 літрів. Також із-за неможливості перебування персоналу в офісі цілодобово передбачені комбіновані датчики, які реагують на виділення диму та підвищення температури та передають сигнал на пульт пожежної охорони.

Заходи по забезпеченню безпеки в надзвичайних ситуаціях.

Єдина державна система цивільного захисту, її складові та режими функціонування.

Забезпечення реалізації державної політики у сфері цивільного захисту (далі ЦЗ) здійснюється єдиною державною системою цивільного захисту, яка складається з функціональних і територіальних підсистем та їх ланок.

Положення про єдину державну систему ЦЗ, типові положення про функціональну і територіальну підсистеми затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Основними завданнями єдиної державної системи ЦЗ є:

- забезпечення готовності міністерств та інших центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, підпорядкованих

їм сил і засобів до дій, спрямованих на запобігання і реагування на надзвичайні ситуації;

- забезпечення реалізації заходів щодо запобігання виникненню надзвичайних ситуацій;

- навчання населення щодо поведінки та дій у разі виникнення надзвичайної ситуації;

- виконання державних цільових програм, спрямованих на запобігання надзвичайним ситуаціям, забезпечення сталого функціонування підприємств, установ та організацій, зменшення можливих матеріальних втрат;

- опрацювання інформації про надзвичайні ситуації, видання інформаційних матеріалів з питань захисту населення і територій від наслідків надзвичайних ситуацій;

- прогнозування і оцінка соціально-економічних наслідків надзвичайних ситуацій, визначення на основі прогнозу потреби в силах, засобах, матеріальних та фінансових ресурсах;

- створення, раціональне збереження і використання резерву матеріальних та фінансових ресурсів, необхідних для запобігання і реагування на надзвичайні ситуації;

- оповіщення населення про загрозу та виникнення надзвичайних ситуацій, своєчасне та достовірне інформування про фактичну обстановку і вжиті заходи;

- захист населення у разі виникнення надзвичайних ситуацій;

- проведення рятувальних та інших невідкладних робіт щодо ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій, організація життєзабезпечення постраждалого населення;

- пом'якшення можливих наслідків надзвичайних ситуацій у разі їх виникнення;

- здійснення заходів щодо соціального захисту постраждалого населення;



- реалізація визначених законом прав у сфері захисту населення від наслідків надзвичайних ситуацій, в тому числі осіб (чи їх сімей), що брали безпосередню участь у ліквідації цих ситуацій;

- інші завдання, визначені законом.

Функціональні підсистеми єдиної державної системи ЦЗ (далі - функціональні підсистеми) створюються центральними органами виконавчої влади у відповідній сфері суспільного життя.

Положення про функціональні підсистеми розробляються на підставі типового положення про таку підсистему і затверджуються центральними органами виконавчої влади, що їх створили, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері ЦЗ.

У разі якщо діяльність центральних органів виконавчої влади спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через відповідного міністра, зазначені положення затверджуються такими міністрами за погодженням із центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері ЦЗ.

Перелік центральних органів виконавчої влади, що створюють функціональні підсистеми, визначається Положенням про єдину державну систему ЦЗ.

Безпосереднє керівництво функціональною підсистемою покладається на керівника органу, суб'єкта господарювання, що створив таку підсистему.

До складу функціональних підсистем входять органи управління та підпорядковані їм сили ЦЗ, відповідні суб'єкти господарювання, які виконують завдання цивільного захисту.

Територіальні підсистеми єдиної державної системи ЦЗ (далі - територіальні підсистеми) діють в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

Положення про територіальні підсистеми розробляються на підставі типового положення про таку підсистему і затверджуються відповідно Радою

міністрів Автономної Республіки Крим чи місцевими державними адміністраціями за погодженням із центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері ЦЗ.

Ланки територіальних підсистем створюються:

- Радою міністрів Автономної Республіки Крим - у районах Автономної Республіки Крим;

- районними, районними у містах Києві та Севастополі державними адміністраціями - у районах, районах у містах Києві та Севастополі;

- органами місцевого самоврядування - в обласних центрах, у містах обласного і районного значення.

Положення про ланку територіальної підсистеми затверджується органом, що її створив.

Безпосереднє керівництво територіальною підсистемою, її ланкою покладається на посадову особу, яка очолює орган, що створив таку підсистему, ланку.

Безпосереднє керівництво територіальною підсистемою Автономної Республіки Крим покладається на Раду міністрів Автономної Республіки Крим.

До складу територіальних підсистем та їх ланок входять органи управління та підпорядковані їм сили ЦЗ, відповідні суб'єкти господарювання.

Єдина державна система ЦЗ залежно від масштабів і особливостей надзвичайної ситуації, що прогнозується або виникла, функціонує у режимах:

- повсякденного функціонування;
- підвищеної готовності;
- надзвичайної ситуації;
- надзвичайного стану.

Положенням про єдину державну систему ЦЗ визначається перелік заходів, що здійснюються у відповідному режимі, завдання та порядок взаємодії суб'єктів забезпечення ЦЗ під час функціонування зазначеної системи у відповідному режимі.

В особливий період єдина державна система ЦЗ функціонує відповідно до цього Кодексу та з урахуванням особливостей, що визначаються згідно з вимогами законів України «Про правовий режим воєнного стану», «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію», а також інших нормативно-правових актів.

Режим повсякденного функціонування єдиної державної системи ЦЗ встановлюється за умов нормальної виробничо-промислової, радіаційної, хімічної, сейсмічної, гідрогеологічної, гідрометеорологічної, техногенної та пожежної обстановки та за відсутності епідемій, епізоотій, епіфітотій.

У разі загрози виникнення надзвичайної ситуації за рішенням відповідно Кабінету Міністрів України, Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської чи Севастопольської міських державних адміністрацій для єдиної державної системи ЦЗ у повному обсязі або частково для окремих її територіальних підсистем тимчасово встановлюється режим підвищеної готовності.

У разі виникнення надзвичайної ситуації за рішенням відповідно Кабінету Міністрів України, Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської чи Севастопольської міських державних адміністрацій для єдиної державної системи цивільного захисту у повному обсязі або частково для окремих її територіальних підсистем тимчасово встановлюється режим надзвичайної ситуації.

Режим надзвичайного стану для єдиної державної системи ЦЗ у повному обсязі або частково для окремих її територіальних підсистем тимчасово встановлюється у межах території, на якій введено правовий режим надзвичайного стану відповідно до Закону України «Про правовий режим надзвичайного стану».

Передбачений, для ділянки третього складання цеху зборки трансформаторів, комплекс заходів по забезпеченню безпеки, виробничої санітарії, гігієни праці і пожежної безпеки забезпечує безпечні та комфортні умови праці персоналу.

Передбачені заходи з цивільного захисту забезпечують стійку роботу об'єкта та безпеку персоналу в умовах надзвичайної ситуації.

Таким чином, у цьому розділі розглянуто аналіз потенційних небезпек, що можуть вплинути на здоров'я працівників під час виконання робочих обов'язків в кабінеті в офісному приміщенні. Заходи по забезпеченню безпеки, заходи по забезпеченню виробничої санітарії та гігієни праці, заходи з пожежної безпеки (в приміщенні офісу класом пожежі А (Е), категорією приміщення Д та площею 180 м<sup>2</sup> передбачені первинні засоби пожежогасіння, а саме встановлені два вуглекислотні вогнегасника місткістю 5 літрів. Також із-за неможливості перебування персоналу в офісі цілодобово передбачені комбіновані датчики, які реагують на виділення диму та підвищення температури та передають сигнал на пульт пожежної охорони) та заходи по забезпеченню безпеки у надзвичайних ситуаціях, а саме єдина державна система цивільного захисту, її складові та режими функціонування.

## ВИСНОВКИ

Успішне вирішення стратегічного завдання становлення й розвитку ринкових відносин значною мірою базується на перебудові, вдосконаленні форм і методів бухгалтерського обліку та контролю. Зростаюча інтернаціоналізація господарських зв'язків виробничих суб'єктів обумовлює необхідність інтегрування бухгалтерського обліку в систему міжнародної практики.

Основними завданнями обліку витрат по створенню ІТ-продукції та наданню ІТ-послуг за таких умов є формування повної, своєчасної, достовірної інформації про витрати відповідно до потреб управління інноваційною діяльністю та надання її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття рішень щодо інвестування в інноваційну діяльність. Необхідність бухгалтерського відображення витрат ІТ-компаній зумовлена підвищенням уваги з боку держави та суспільства. Передумовою бухгалтерського відображення витрат по створенню ІТ-продукції та наданню ІТ-послуг є те, що будь-які процеси цілеспрямованого впливу на інноваційний процес пов'язані з витратами ресурсів, які необхідно відображати у бухгалтерському обліку.

Дослідження проводились за даними ТОВ «Юкоз-Медіа», яке проводить діяльність з розробки, просування та впровадження програмного забезпечення, створення веб-сайтів та їх хостингу, іншу діяльність у сфері інформаційних технологій, яка відповідає кодам:

62.01 – Комп'ютерне програмування.

62.02 – Консультації з питань інформатизації

62.09 – Інша діяльність у сфері інформаційних технологій і комп'ютерних систем.

Предметом облікової політики компанії є обрання способу калькулювання витрат.

Дана ІТ-компанія застосовує позамовний метод, сутність якого полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими замовленнями. Кожному замовленню присвоюють окремий номер (це може бути номер договору із замовником), який зазначають в усіх документах (записах) про витрати на це замовлення. Фактична собівартість окремих замовлень визначається після здавання результатів робіт замовнику. Облік витрат ведеться на рахунках 23, 91, 92, 93, а для аналітичного обліку прямі і непрямі витрати обліковують окремо. Непрямі витрати щомісяця розподіляються між замовленнями. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються виходячи з бази розподілу, яку обирає підприємство самостійно (якщо основну частку собівартості послуг становить заробітна плата програмістів, то за базу розподілу зручно обирати людино-години або людино-дні тощо), при нормальній потужності (яку теж потрібно визначити).

Нематеріальна природа програмного продукту зумовлює необхідність розробки особливих підходів до методики облікового відображення даного активу. Зокрема, використання або рух ПЗ здійснюється за допомогою матеріальних носіїв, вартість яких не відповідає їх значимості для обліку, тому методика обліку таких матеріальних носіїв повинна враховувати їх особливості та буде відрізнятися від методики обліку матеріальних активів. З цією метою пропонується позабалансовий рахунок 08 «Бланки суворого обліку» перейменувати в 08 «Активи суворого обліку» з наступними субрахунками:

081 «Бланки суворого обліку»;

082 «Матеріальні носії програмного продукту та підтверджуючі документи».

Зазначені зміни відповідають особливостям облікового відображення програмного забезпечення, що обумовлені їх особливою природою - відмінністю від матеріальних активів через відсутність матеріальної форми, та відмінністю від нематеріальних активів через розвиненість ринку програмного продукту та його інтернаціональність і, що найголовніше, можливість свого роду опредметнення (ПЗ в певній мірі має матеріальну форму, оскільки може

бути представлене у вигляді набору інструкцій, символів, кодів або сукупності кодованих команд тощо).

Підсумовуючи вищевикладене, приходимо до висновку, що механізм оподаткування доходів ІТ-бізнесу є досить громіздким та недієвим з причини відсутності належного контролю за доходами суб'єктів господарювання ІТ-індустрії та абсолютно позбавлений стимулюючого характеру.

З метою оптимізації механізму оподаткування доходів ІТ-бізнесу та забезпечення дієвості інструментарію державного регулювання ІТ-індустрії, вважаємо за потребу (виходячи з досвіду Кіпра, Мальти, Угорщини, Білорусії та ін. країн) внесення змін до ПКУ щодо характеру механізму оподаткування ІТ-бізнесу шляхом надання податкових преференцій окремо для «продуктових» ІТ-компаній та окремо для «сервісних» ІТ-компаній, що дозволить забезпечити європейські стандарти розвитку ІТ-сектору, а отже створити додаткові робочі місця та поліпшити як добробут громадян зокрема, так і добробут країни в цілому.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Беднарчук Г. Послуги інтернету – на витрати / Г. Беднарчук//
2. Біляченко О.П. Особливості програмного продукту на рахунках бухгалтерського обліку/О.П. Біляченко// Вісник ЖДТУ. – 2010.- №4(54). – С.22-26.
3. Водоп'янова О. Облік витрат на створення веб-сайта /О. Водоп'янова// Дебет Кредит. – 2013. - №43. <https://online.dtki.ua/Book/«ДК»%20№43>.
4. Волянчук І. Особливості бух обліку в ІТ-компаніях /І. Волянчук// [www.visnuk.com.ua/.../100004441-osoblivosti-bukhobliku-](http://www.visnuk.com.ua/.../100004441-osoblivosti-bukhobliku-)
5. Гик В.В. Інформаційне забезпечення обліку витрати на інновації / В.В. Гик // Облік, аналіз та аудит в системі управління підприємницькою діяльністю: Всеукраїнська наук.-практ. конф. – Сімферополь: ВД «АРІАЛ», 2012. – С. 56-59.
6. Гроховатський В.О. Методика визначення собівартості програмного забезпечення /В.О. Гроховатський, В.Ю. Дубницький, А.М. Кобилін, В.О. Лукін, О.В. Москаленко//Системи обробки інформації. – 2014. - випуск 4(120). – С.90-96.
7. Гусейнова А. Податкове законодавство України у сфері надання ІТ-послуг /А.Гусейнова//[Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/.../it-ukraine.html>
8. Діба М.І. Формування облікової інформації для управління витратами на інновації /М.І. Діба, В.В. Гик// Економіка:реалії часу. – 2015. - №4(20). – С.223-227.
9. Жураковська О. Податок на репатріацію:особливості нарахування та сплати /О. Жураковская//Uteka 2015 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://uteka.ua/ua/publication/Nalog-na-repatriaciyu-osobennosti-nachisleniya-i-uplaty>



10. Занько Б. Компютерні програми: бухгалтерський та податковий облік/Б.Занько// Вісник: офіційно про податки. – 2016. - №13(871). [www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/9572](http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/9572)

11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99&p=1292864561521438>.

12. Карпова В. IT-індустрія: вибір системи оподаткування /В.Карпова// Бухгалтер&Закон. – 2016. - №11. [bz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/BZ008757](http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ008757)

13. Кемінь І. Оподаткування ПДВ при постачанні програмної продукції <https://ogp.ua>

14. Клочков В. Особливості стану правового забезпечення IT-бізнесу в Україні /В. Клочков// [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.yur-gazeta.com/.../osoblivosti-stanu-pravovogo-zabezpeche>

15. Лень В.С. Облік створення та експлуатації Веб-сайтів /В.С. Лень//Вісник ЧДТУ. – 2007. - №29. – С.49-58.

16. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності // Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року №433 із змінами внесеними наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. №635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

17. Милошик В. І. Проблеми ідентифікації нематеріальних активів/ В. І. Милошик. // Наукові записи. Т.18. Економічні науки. Зб. наук. праць національного університету «Києво-Могилянської академії». – К.: 2000. – С. 46-50.

18. Міжнародні стандарти контролю, якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Вид. 2010 р. – К.: видана Міжнародною федерацією бухгалтерів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block\\_T1-2010.pdf](http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf)

19. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) [Текст] : підручник; пер. з англ. / ред. С. Ф. Голов. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – в 2 ч. – 1223 с. – ISBN 966-651-255-6.

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» // Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за №336/22868 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

21. Норми визначення категорій приміщень, будинків та зовнішніх установок за вибухопожежною та пожежною небезпекою. НАПБ Б.03.002-2007: Наказ Міністерства з надзвичайних ситуацій від 03.12.2007 № 833 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/normi-viznachennja-kategorii-primishen-budinkiv-ta-zovnishni-nor7322.html>

22. Нематеріальні активи. Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 (IAS 38) [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/237505/41\\_IAS38\\_IFRS\\_2009\\_GVT.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/237505/41_IAS38_IFRS_2009_GVT.pdf).

23. Нематеріальні активи. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

24. Нестеренко М. Облік програми у кінцевого споживача /М. Нестеренко// ІВух [ibuh.info/uk/oblik-programi-u-kincevogo-spozhivacha](http://ibuh.info/uk/oblik-programi-u-kincevogo-spozhivacha)

25. Нужний В. Досвід Індії: які податкові стимули потрібні ІТ-галузі в Україні /В. Нужний//[Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.itukraine.org.ua/news/dosvid-indiyi-yaki-podatkit-galuzi-v>

26. Оліфірова Ю.О. Облік витрат та розрахунків в інтерактивній торгівлі: організація та методика/Ю.О. Оліфірова//Вісник ДонНУЕТ. – 2013. - №3(59). – С.154-164.

27. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом

Міністерства фінансів України №291 від 30 листопада 1999 року та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 грудня 2011 р. №1557/20295.

28. Первій І.В. Програмний продукт як об'єкт бухгалтерського /І.В. Первій// Вісник ЖДТУ .- 2015. - №1(71). – С.48-54.

29. Податковий кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>

30. Пожежне обладнання будинків і споруд. Пожежна автоматика будинків та споруд ДБН В.2.5-56:2010. – Державні будівельні норми України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dbn.at.ua/load>

31. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку // Затверджено Мінфіном України від 24.05.1995 р. № 88 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05 червня 1995 р. за N 168/704 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

32. Правила охорони праці під час експлуатації електронно-обчислювальних машин. Наказ Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду від 26.03.2010 № 65. – Законодавство України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0293-10>

33. Про авторське право і суміжні права. Закон України від 23.12.93 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/>

34. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

35. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році. Закон України №2245-VIII від 07.12.2017 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2245-19>

36. Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських

робіт. Постанова Кабінету Міністрів України від 20 липня 1996 р. №830. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show>

37. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Наказ МФУ

38. Про телекомунікації. Закон України

39. Реун А. «Програмна ПДВ-пільга: новини 2018 року /А. Реун// Ліга.Блоги. // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: // <http://www.blog.liga.net/user/areun/article/29112.aspx>

40. Русецький І. Як зробити ІТ-продукт успішним: ринок CRM-систем <https://nachasi.com/.../yak-zrobyty-it-produkt-uspishnym/>

41. Савенко С. Попри всі бурі: чому ІТ-сектор претендує на роль флагмана української економіки / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://news.finance.ua> ›

42. Санітарні норми виробничого шуму, ультразвуку та інфразвуку ДСН 3.3.6.037-99: Постанова Міністерства охорони здоров'я № 37 від 01.12.99 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mozdocs.kiev.ua>

43. Сльозко Т.М. Організація бухгалтерського обліку. Навч. пос. / Т.М.Сльозко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.

44. Сіюшов Д. Режим IP Вох на Кіпрі змінено /Д. Сіюшов, П. Ходаковський// [Електронний ресурс]. - Режим доступу: available at: <https://yur-gazeta.com/.../rezhim-ip-box-na-kipri-zmineno-htm>

45. Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Лист Міндоходів від 23.01.14 р. №1535/7/99-99-12-01-03-17 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters.../4464-1535.htm>

46. Федорова І.В. Ідентифікація нематеріальних активів як початкова стадія їх обліку: проблемні питання /І.В. Федорова// Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. - 2017. – Випуск 2. – С.128-131

47. Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку. Навч. посіб. / Ю.Д. Чацкіс, Е.С. Гейер, О.А. Наумчук, І.О. Власова. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.

48. Чернова І. Обліковуємо домен /І Чернова// Дебет Кредит. – 2004. - №14.

49. Шепеленко О.В. Інформаційне й організаційне забезпечення управління нематеріальними активами суб'єкта господарювання // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://archive.nbu.gov.ua>

50. Шигун М. М. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: проблеми визначення поняття і класифікації / М. М. Шигун // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2 (14) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1641/1/26.pdf>

51. Шигун М. М. Методичні підходи до бухгалтерського обліку нематеріальних активів/ М. М. Шигун // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3 (15) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua>