

УДК 336.22:658

Облікове моделювання результативності діяльності ІТ-компаній під час використання різних систем оподаткування

Кучер В.В.

студент

Житомирського державного технологічного університету

Лаговська О.А.

доктор економічних наук, професор,
декан факультету обліку і фінансів

Житомирського державного технологічного університету

Статтю присвячено актуальній проблемі, яка полягає у втраті податкових надходжень до бюджету країни у сфері ІТ. Визначено можливі схеми взаємодії між іноземним замовником та вітчизняним виробником у сфері ІТ, а також висвітлено їх переваги та недоліки. Здійснено математичне моделювання кожної з можливих схем та проаналізовано їх вплив на дохідну частину бюджету країни. На базі проведених розрахунків визначено, який із варіантів кращий для держави, а який – для іноземного інвестора.

Ключові слова: схеми взаємодії в ІТ-сфері, системи оподаткування у сфері ІТ, сфера ІТ.

Кучер В.В., Лаговская Е.А. УЧЕТНОЕ МОДЕЛИРОВАНИЕ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ИТ-КОМПАНИЙ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ РАЗНЫХ СИСТЕМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Статья посвящена актуальной проблеме, которая заключается в потере налоговых поступлений в бюджет страны в сфере ИТ. Определены возможные схемы взаимодействия между иностранным заказчиком и отечественным производителем в сфере ИТ, а также освещены их преимущества и недостатки. Проведено математическое моделирование каждой из возможных схем и проанализировано их влияние на доходную часть бюджета страны. На основе проведенных расчетов определено, какой из вариантов предпочтительнее для государства, а какой – для иностранного инвестора.

Ключевые слова: схемы взаимодействия в ИТ-сфере, системы налогообложения в сфере ИТ, сфера ИТ.

Kucher V.V., Lagovska O.A. ACCOUNTING MODELING OF IMPACT OF IT COMPANIES USING DIFFERENT SYSTEMS OF TAXATION

The article is devoted to the topical problem, which is the loss of tax revenues to the country's budget in the IT sphere. Possible schemes of interaction between a foreign customer and a domestic manufacturer in the IT field are defined, and their advantages and disadvantages are highlighted. Mathematical modeling of each possible scheme was carried out and their influence on the revenue part of the country's budget was analyzed. Based on the calculations performed, it is determined from the options that it is preferable for the state, and which for the foreign investor.

Keywords: schemes of interaction in IT sphere, taxation system in IT sphere, IT sphere.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Нині розмір заробітної плати має досить велике значення не тільки для працівників, а й для держави у цілому. Досить значний рівень заробітної плати демонструє сфера інформаційних технологій (далі – ІТ). За даними інформаційного порталу Work.ua, середня заробітна плата фахівця ІТ-сфери у травні місяці становить 9 669,00 грн., що на 6 469,00 грн. більше від мінімальної заробітної плати, яка становить 3 200,00 грн. [2]. Проте значного ефекту від розміру заробітної плати у сфері ІТ держава недоотримує, що зумовлено оптимізаційними схемами оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням питання щодо вибору систем оподаткування для оптимізації податкового навантаження займалися вітчизняні та іноземні науковці: Н.Б. Буряк, Т.Г. Васильців, М.П. Войнаренко, Ю.С. Горайнова, О. Грін, Д.І. Деба, Л.В. Ємчук, В. Кміть, О.Л. Костенко, О.Р. Квасовський, С.В. Лукаш, І.В. Шевчук, С.І. Юрій та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Аналізуючи актуальні проблеми сфери ІТ у контексті податкового навантаження, автори розглядали нормативне регулювання систем оподаткування, систематизували та виділили їх переваги та

недоліки. Проте, було недостатньо приділено уваги результативності кожної зі схем та не систематизовано втрати держави у виборі однієї з них.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Для вирішення поставленої проблеми у сфері ІТ необхідно:

- описати можливі схеми співпраці між іноземним замовником та українськими виконавцями під час реалізації різного роду проєктів;

- проаналізувати нормативне забезпечення можливих систем оподаткування, які масово використовуються у сфері ІТ;

- встановивши фіксовані фактори, які приймають участь у створенні продукту у сфері ІТ, проаналізувати результативність кожної зі схем;

- на базі проведених розрахунків визначити вплив кожної зі схем на надходження до бюджету держави.

Виклад основного матеріалу дослідження. Можливості системи оподаткування України є однаковими для всіх, але лише сфера ІТ використовує та оптимізує

її в повному обсязі. Найчастіше замовник потребує тимчасового або короткострокового вирішення чи виконання певного проєкту, у зв'язку із цим сфера ІТ характеризується великою кількістю фізичних осіб – підприємців (далі – ФОП). Нині, згідно з податковим законодавством України, досить вигідним є перехід на спрощену систему оподаткування. На єдиному податку є вибір між чотирма групами, їх порівняльна характеристика наведена в табл. 1.

Аналізуючи вище наведену таблицю, бачимо, що з чотирьох груп єдиного податку у сфері ІТ актуальними для використання є лише II та III групи. Проте слід зауважити, що ФОПи, які перебувають на II групі, не можуть надавати послуги нерезидентам. Варіант єдиного податку III групи є найкращим варіантом для ІТ-сфери.

Нині є велика кількість способів оптимізувати оподаткування ІТ-сфери, одна з них – звести до мінімуму сплату податків у державний бюджет із зарплати. До зарплатних податків належать ПДФО, ЄСВ та військовий збір. ІТ-компанії задля уникнення сплати

Таблиця 1

Таблиця порівняння I та IV груп єдиного податку [1]

Група платників єдиного податку	Максимальний річний дохід, грн.	Дозволена кількість працівників	Ставка єдиного податку	
			Звичайна	Підвищена
I група: фізособи – підприємці, які здійснюють виключно роздрібний продаж товарів із торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність із надання побутових послуг населенню	300 тис.	Не використовують працю найманих осіб	10% від прожиткового мінімуму для працездатних осіб (160 грн.)*	15% – для фізичних осіб – підприємців у випадках, визначених п. 293.4 ПКУ
II група: фізособи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність із надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства	1, 5 млн.	Не перевищує 10 осіб	20% МЗП (640 грн.)	
III група: фізособи – підприємці та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми	5 млн.	Не обмежено	Встановлюється у відсотках до доходу: – 3% доходу (раніше – 2%); – 5% доходу (раніше – 4%)	Для юр. осіб у випадках, визначених п. 293.5 ПКУ: – 6% зі сплатою ПДВ; – 10% без сплати ПДВ.
IV група: сільськогосподарські товаровиробники				

даних податків укладають не трудовий договір із фізичною особою, а створюють контракт із ФОП.

Значна кількість компаній для зниження ризику з боку фіскальних органів частину співробітників працевлаштовує офіційно, а частину реєструє як підприємців. Також дана співпраця може реалізуватися одним із таких варіантів:

- безпосередньо укладанням контрактів між підприємцями та нерезидентом;
- використання української компанії задля розподілу коштів між підприємцями;
- компанія офіційно працевлаштовує всіх співробітників;
- комбінована схема, згідно з якою з основними працівниками укладаються трудові договори, а з додатковим персоналом, який використовується на короткостроковій основі, укладаються контракти на надання підприємницьких послуг.

– У першому варіанті ФОП, уклавши договір із нерезидентом, отримує за виконану роботу певну винагороду, з якої, своєю чергою, має сплатити єдиний податок та ЄСВ. Другий варіант демонструє нам зовсім інший рівень організації даного виду співпраці, адже все податкове навантаження лягає на головну компанію, яка повинна організувати бухгалтерський облік не тільки всіх операцій, а й виконати повноцінне ведення бухгал-

терського обліку для підприємців, яких вони використовують. Третій варіант має не найвигідніше становище, адже за офіційного працевлаштування працівників, компанія має:

- з кожним укласти трудовий договір;
- сплачувати податки: ЄСВ, ПДФО, військовий збір;
- подавати звітність, яка стосується найманих працівників;
- вести кадровий та бухгалтерський облік заробітної плати, лікарняних та табеля обліку робочого часу.

Четвертий варіант комбінує усі перелічені попередні. Він є більш оптимальним, адже створює баланс між податковим навантаженням та ризиком перед фіскальними органами держави.

Для проведення результативного аналізу в табл. 2 наведено розміри зарплатних податків станом на 1 квітня 2017 р.

Проаналізувавши розмір податків, які безпосередньо мають відношення до заробітної плати, можемо перейти до проведення дослідження, а саме сформуємо сталі фактори, які стосуються замовлення у сфері ІТ, та виявимо найвигідніший варіант для іноземного інвестора та найгірший варіант для бюджету України. Умова для аналізу:

Іноземне підприємство планує реалізувати довгостроковий проект на території України (близько одного року). Даний проект буде

Таблиця 2

Розміри ставок податків, які безпосередньо належать до заробітної плати [1]

№	Найменування	Ставка, %
1	Податок на доходи фізичних осіб	18
2	Єдиний соціальний внесок	22
3	Військовий збір	1,5

Таблиця 3

Розрахунок податкових надходжень до бюджету згідно з першим варіантом співпраці між іноземним замовником та вітчизняним виконавцем

Посада	Кількість, осіб	Заробітна плата, грн.	Річна заробітна плата працівників, грн.
Програміст	16	27 000,00	5 184 000,00
Керуючий програміст	4	35 100,00	1 684 800,00
<i>Податок</i>	<i>Ставка, %</i>	<i>База розрахунку за місяць, грн.</i>	<i>Загальна сума за рік, грн.</i>
ЄСВ за себе	22% до мінімальної заробітної плати	38 400,00	168 960,00
Єдиний податок	5 % до отриманого доходу	58 802,00	343 440,00
Сума надходжень до бюджету України			512 400,00
Загальний бюджет реалізації проекту			6 868 800,00

реалізований у контексті послуг у сфері ІТ. Для реалізації даного проекту необхідно залучити близько 20 висококваліфікованих програмістів. Середня заробітна плата програміста у сфері даного замовлення становить 27 тис. грн. Оплата програмістів, які займають керуючі посади, становить 130% від оплати звичайного програміста. У даному проекті необхідне обов'язкове залучення чотирьох керуючих програмістів.

Додаткові відомості:

– заробітна плата директора ІТ-компанії становить 50 тис. грн.;

– заробітна плата головного бухгалтера ІТ-компанії становить 40 тис. грн.

Використовуючи вищенаведену умову, здійснимо розрахунки відповідно до кожного варіанту.

Варіант 1. Діяльність здійснюється через оформлення програмістів як ФОП. Ураховуючи те, що діяльність буде здійснюватися шляхом надання послуг, група єдиного податку підійде лише третя. Також слід урахувати, що підприємці не є платниками ПДВ, що зумовить використання ставки єдиного податку в розмірі 5%. Під час реалізації даної схеми відпадає потреба у наявності директора та бухгалтерії у цілому. Розрахунки наведено в табл. 3.

Аналізуючи табл. 3, бачимо, що під час реалізації першого варіанту співпраці сума

сплачених податків становить 512 400,00 грн. Водночас інвестору для реалізації даного проекту потрібна сума коштів у розмірі 6 868 800,00 грн.

Варіант 2. Діяльність здійснюється шляхом створення юридичної особи на території України, яка буде отримувати валютні надходження з-за кордону та розподіляти між працюючими ФОПами. У розрахунку опустимо можливість отримання фінансового прибутку українською компанією, тому податок на прибуток до розрахунку включати не будемо. Розрахунки зображені в табл. 4.

Із даних табл. 4 бачимо, що під час реалізації другого варіанту співпраці сума сплачених податків становить 2 101 344,00 грн., а інвестору для реалізації даного проекту необхідно проінвестувати суму коштів у розмірі 9 327 144,00 грн.

Згідно з третім варіантом, українська ІТ-компанія працевлаштовує усіх працівників офіційно. Розрахунки наведено в табл. 5.

Проаналізувавши результативність третього варіанту, бачимо, що сума сплачених податків становить 3 277 896,00 грн., а інвестору для реалізації даного проекту необхідно проінвестувати суму коштів у розмірі 9 676 680,00 грн.

У четвертому варіанті працевлаштування програмістів в українську ІТ-компанію відбувається шляхом комбінування. У нашому разі

Таблиця 4

Розрахунок податкових надходжень до бюджету згідно з другим варіантом співпраці між іноземним замовником та вітчизняним виконавцем

Посада	Кількість	Заробітна плата	Річна заробітна плата працівників
Директор	1	50 000,00	600 000,00
Головний бухгалтер	1	40 000,00	480 000,00
Керуючий програміст	4	35 100,00	1 684 800,00
Програміст	16	27 000,00	5 184 000,00
<i>Податок</i>	<i>Ставка, %</i>	<i>База розрахунку за місяць</i>	<i>Загальна сума за рік</i>
ЄСВ за себе (ФОП)	22% до мінімальної заробітної плати	38 400,00	168 960,00
ЄСВ нарахування	22 % від з/п директора та головного бухгалтера	82 100,00	1 378 344,00
ПДФО	18 % від нарахованого доходу	90 000,00	194 400,00
ВЗ	1,5 %	90 000,00	16 200,00
Єдиний податок	5 % до отриманого доходу	58 802,00	343 440,00
Сума надходжень до бюджету України			2 101 344,00
Загальний бюджет реалізації проекту			9 327 144,00

керуючих програмістів буде офіційно працевлаштовано, а інші будуть ФОПами. Розрахунки наведено в табл. 6.

Із даних табл. 6 бачимо, що під час використання схем оподаткування четвертого варіанту сума сплачених податків становить 1 520 904,00 грн., а інвестору для реалізації даного проекту необхідно проінвестувати суму коштів у розмірі 8 536 200,00 грн.

На базі проведених розрахунків сформовано порівняльну діаграму, на якій зображено податкові надходження до бюджету та розмір бюджету на реалізацію даного проекту згідно з кожним варіантом. Результат зображений на рис. 1.

Аналізуючи рис. 1, бачимо, що, згідно з першим варіантом (праця працівників вико-

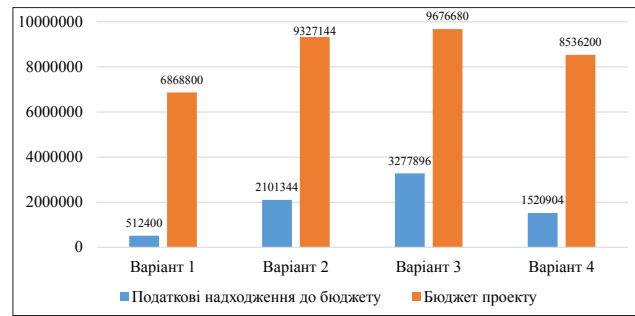


Рис. 1. Результативність кожного з варіантів комбінування систем оподаткування

ристовуються не як оформлених працівників, а як співпраця з ФОП) відбувається найменше надходження податків до бюджету України – 512 400,00 грн. Також перший варіант потребує найменших капіталовкладень інвес-

Таблиця 5

Розрахунок податкових надходжень до бюджету згідно з третім варіантом співпраці між іноземним замовником та вітчизняним виконавцем

Посада	Кількість	Заробітна плата	Річна заробітна плата працівників
Директор	1	50 000,00	600 000,00
Головний бухгалтер	1	40 000,00	480 000,00
Керуючий програміст	4	35 100,00	1 684 800,00
Програміст	16	27 000,00	5 184 000,00
<i>Податок</i>	<i>Ставка, %</i>	<i>База розрахунку за місяць</i>	<i>Загальна сума за рік</i>
ЄСВ нарахування	22 %	152 100,00	1 727 880,00
ПДФО	18 % від нарахованого доходу	152 100,00	1 430 784,00
ВЗ	1,5 %	152 100,00	119 232,00
Сума надходжень до бюджету України			3 277 896,00
Загальний бюджет реалізації проекту			9 676 680,00

Таблиця 6

Розрахунок податкових надходжень до бюджету згідно з четвертим варіантом співпраці між іноземним замовником та вітчизняним виконавцем

Посада	Кількість	Заробітна плата	Річна заробітна плата працівників
Директор	1	50 000,00	600 000,00
Головний бухгалтер	1	40 000,00	480 000,00
Керуючий програміст	4	35 100,00	1 684 800,00
Програміст (ФОП)	16	27 000,00	5 184 000,00
<i>Податок</i>	<i>Ставка, %</i>	<i>База розрахунку за місяць</i>	<i>Загальна сума за рік</i>
Єдиний податок	5%	4 320 000,00	259 200,00
ЄСВ (ФОП)	22% від мінімальної з/п	614 400,00	135 168,00
ЄСВ нарахування	22 %	222 500,00	587 400,00
ПДФО	18 % від нарахованого доходу	152 100,00	497 664,00
ВЗ	1,5 %	152 100,00	41 472,00
Сума надходжень до бюджету України			1 520 904,00
Загальний бюджет реалізації проекту			8 536 200,00

тора, що становлять 6 868 800,00 грн., що є досить позитивно для інвестора. Найбільші податкові надходження здійснюються у третьому варіанті. У даному варіанті співпраця відбувається оформленням усіх працівників на українську фірму. Згідно з даним варіантом, надходження до бюджету становлять 3 277 896,00 грн. Сума бюджету інвестора на реалізацію даного проекту також сягає максимуму і становить 9 676 680,00 грн., що є негативно щодо інвестора.

Висновки з цього дослідження. Співпраця між іноземним замовником та вітчизняним виконавцем може бути реалізована багатьма нормативно підкріпленими варіантами. Залежно від імовірного ризику замовник може маневрувати розміром податкового навантаження. У разі використання першого варіанту, де співпраця між замовником та виконавцем здійснюється шляхом використання ФОПів, держава втрачає податкові

надходження у розмірі 1 588 944,00 грн.. Проте, з іншого боку, інвестор під час використання ФОПів економить вкладені кошти у розмірі 2 807 880,00 грн. Загалом стан іноземної співпраці на території України стрімко розвивається та стимулюється з боку держави, проте слід не забувати, що для будь-яких підприємств головною метою є оптимізація витрат для зменшення собівартості кінцевого продукту. Для ІТ-сфери найбільш питома частина витрат – заробітна плата працівникам. У зв'язку із цим постає необхідність у мінімізації податкових витрат стосовно заробітної плати.

Мінімізація даних витрат здійснюється шляхом описаних нами варіантів. Слід зазначити, що, реалізуючи співпрацю з використанням ФОПів, здійснюється сплата податків до бюджету майже у 6,4 рази менше, ніж за офіційного працевлаштування працівників компанії.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Статистика зарплат в Україні / Work.ua. – 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.work.ua/stat/>.