

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ В УКРАЇНІ

Запропоновано шляхи удосконалення адміністрування єдиного соціального внеску в Україні на основі побудови економіко-математичної моделі та аналізу адміністративно-управлінських витрат на утримання цільових фондів.

Ключові слова: адміністрування, єдиний соціальний внесок, фонд оплати праці, цільові фонди, адміністративно-управлінські видатки, Єдиний соціальний фонд України.

Ways of improving the administration of single social contribution in Ukraine have been offered on a basis of economic model and analyse of administrative and managerial costs for the state specialised funds.

Key words: administration, single social contribution, payroll, specialised funds, administrative and managerial costs, Single social fund of Ukraine.

Постановка проблеми. Оптимізація адміністрування єдиного соціального внеску виступає сьогодні обов'язковою передумовою легалізації заробітної плати, зростання надходжень у державні цільові фонди та зменшення дефіциту Пенсійного фонду. У цьому контексті важливого значення набуває пошук оптимальних ставок єдиного соціального внеску, визначення шляхів раціоналізації державних витрат на утримання цільових фондів, а також оцінка можливої результативності у випадку зниження розмірів відрахувань.

Брак коштів для цільових державних фондів змушує їх шукати додаткові джерела фінансування соціальних виплат і щороку все більше обтяжує державний бюджет України, що надає особливої актуальності питанням реформування не лише збирання єдиного соціального внеску, але й усієї системи оподаткування України.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження підходів до оптимізації оподаткування підприємств, податкового навантаження шляхом використання моделювання неодноразово здійснювались у працях таких науковців, як В. П. Вишневський, Д. Є. Малигін, С. Михайленко, В. Г. Кольцов, але в них фактично залишається поза увагою єдиний соціальний внесок та пропонуються досить складні економіко-математичні моделі для оптимізації оподаткування підприємств. Г. Гендлер та А. Скрипник пропонують свій підхід до визначення розміру єдиної ставки соціальних платежів, що сприятиме детінізації фонду оплати праці, визначивши її на рівні 13,3%, однак вихідна методика обчислення утримань з фонду оплати праці, використана у цих розрахунках, містить суттєві неточності¹, тобто не

¹ Скрипник А. Оцінка податкового навантаження і детінізація фонду оплати праці / Скрипник А., Гендлер Г. // Економіка України. – 2007. – №5. – С.23.

повністю відповідає дійсному механізму оподаткування фонду оплати праці в Україні. Зважаючи на вказане, існує необхідність у розробці моделі оптимізації ставки єдиного соціального внеску, що враховує реальні вимоги законодавства щодо його обчислення.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у обґрунтуванні шляхів удосконалення адміністрування єдиного соціального внеску в Україні на основі побудови детермінованої економіко-математичної моделі та аналізу адміністративно-управлінських витрат на утримання цільових фондів.

Виклад основного матеріалу. Починаючи з 1 січня 2011 року в Україні вступив у дію Податковий кодекс та Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», які повинні були сприяти легалізації фонду оплати праці та передбачали об'єднання соціальних нарахувань та утримань в єдиний соціальний внесок, а також введення прогресивної ставки податку на доходи фізичних осіб.

На сьогодні найвищі розміри ставок єдиного соціального внеску встановлені для підприємств, установ та організацій зі статусом юридичної особи, дипломатичних представництв, консульських установ, філій, представництв, інших відокремлених підрозділів вітчизняних та іноземних підприємств, установ та організацій, що використовують працю на умовах трудового договору та сплачують єдиний соціальний внесок у вигляді як нарахувань, так і утримань, причому базою обчислення виступає сума нарахованої заробітної плати найманих працівників.

Аналіз структури фонду оплати праці як бази оподаткування в Україні свідчить, що основну частку у його структурі займає фонд оплати праці підприємств, а тому можна стверджувати, що вони виступають основною категорією платників єдиного соціального внеску (табл. 1).

Таблиця 1

Динаміка фонду оплати праці в Україні за 2007-2011 роки

Показники	Роки				
	2007	2008	2009	2010	2011
Фонд оплати праці в економіці, млн. грн.	204120	269824	262550	307384	353900
Фонд оплати праці підприємств, млн. грн.	140948,6	182351,5	175835,5	201405,9	231402,7
Частка фонду оплати праці підприємств, %	69,1	67,6	67,0	65,5	65,4

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України та звітів про виконання бюджету Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності

Крім того, основна частка податку на доходи фізичних осіб (понад 90%) сплачується із заробітної плати, що дозволяє розглядати підприємства також як основних платників податку на доходи фізичних осіб в Україні.

Саме тому підприємства виступають цільовою категорією для прийняття рішень у напрямку оптимізації оподаткування фонду оплати праці в Україні, що необхідно, перш за все, для зростання надходжень єдиного соціального внеску, подолання дефіциту Пенсійного фонду та покращення підтримки соціально незахищених верств населення.

На сьогодні можна стверджувати, що тінізація частини фонду оплати праці чи використання неоформлених працівників на підприємствах відбувається тому, що вона є вигідною для цих суб'єктів господарювання, оскільки дозволяє їм зекономити частину своїх коштів. Так, як механізм оподаткування фонду оплати праці передбачає сплату нарахувань на фонд оплати праці від імені роботодавця (єдиний соціальний внесок), а також утримань (єдиний соціальний внесок та податок на доходи фізичних осіб) за рахунок нарахованої заробітної плати найманого працівника, то залежно від цього виникає економія підприємства при ухиленні від сплати цих платежів.

При тінізації спочатку виникає економія на утриманнях, оскільки без їх сплати роботодавець фактично може додати менше заробітної плати найманому працівнику (або менше заплатити для неоформленого працівника), орієнтуючись при цьому на цільову суму чистої заробітної плати, що надходитиме для працівника.

Для визначення цієї економії визначимо суму нарахованої заробітної плати використовуючи суму чистої заробітної плати та ставки утримань:

$$F = \frac{N}{(1 - x_2 - x_3 + x_2 \cdot x_3)}, \quad (1)$$

де F – сума нарахованої заробітної плати; N – чиста заробітна плата; x_2 , x_3 – ставки утримань єдиного соціального внеску та податку на доходи фізичних осіб у десятковому вираженні.

Наприклад, якщо нарахована заробітна плата становить 2000 грн., то сума єдиного соціального внеску з неї складе 72 грн. ($2000 \times 0,036$), а податку на доходи фізичних осіб 289,2 грн. ($(2000 - 72) \times 0,15$). При цьому чиста заробітна плата становитиме 1638,8 грн. ($2000 - 72 - 289,2$). Якщо ми скористаємось формулою (1), то знаючи чисту заробітну плату, можемо знайти нараховану: $1638,8 : (1 - 0,036 - 0,15 + 0,036 \times 0,15) = 2000$ (грн.).

Так, як при $x_2, x_3 < 1$ справедлива нерівність $\frac{N}{(1 - x_2 - x_3 - x_2 \cdot x_3)} > N$, то сума економії на утриманнях (E_1) становитиме:

$$E_1 = \frac{NF}{(1 - x_2 - x_3 + x_2 \cdot x_3)} - NF = \frac{NF \cdot (x_2 + x_3 - x_2 \cdot x_3)}{(1 - x_2 - x_3 + x_2 \cdot x_3)}, \quad (2)$$

де NF – сума прихованого фонду оплати праці.

Очевидно, що при $x_2, x_3 < 1$, виконується нерівність $E_1 > 1$, що вказує на існування економії на утриманнях при тінізації заробітної плати.

Для прикладу припустимо, що нелегально доплачується частина заробітної плати в сумі 1000 грн. Якби все відбувалось офіційно, то підприємству слід було б витратити більше коштів, оскільки сума 1000 грн. мала б вийти після того, як утримано єдиний соціальний внесок та податок на доходи фізичних осіб. Тому доплачуючи нелегально 1000 грн., підприємство економить на зазначених утриманнях. Використавши формулу (2), знайдемо суму цієї економії: $1000 \times (0,036 + 0,15 - 0,036 \times 0,15) : (1 - 0,036 - 0,15 + 0,036 \times 0,15) = 220,41$ (грн.). Отже, для того, щоб офіційно збільшити чисту заробітну плату працівникам на 1000 грн. необхідно її спочатку збільшити на суму 1220,41 грн.

Наступним кроком є визначення економії підприємства на нарахуваннях (E_2), яку можна записати у вигляді:

$$E_2 = (NF + E_1) \cdot x_1, \quad (3)$$

де x_1 – ставка нарахувань на фонд оплати праці у десятковому вираженні.

Так як розмір єдиного соціального внеску у вигляді нарахувань обчислюються роботодавцем, виходячи з суми нарахованої заробітної плати, то для нашого прикладу у формулі (3) вираз у дужках дорівнюватиме 1220,41 грн. (1000+220,41). Зрозуміло, що ставка нарахувань єдиного соціального внеску для роботодавців залежить від класу професійного ризику виробництва. Якщо, наприклад, взяти її мінімальний розмір 36,76%, то економія на нарахуваннях складе $1220,41 \times 0,3676 = 448,62$ (грн.).

Сукупна економія підприємства (TE) на обов'язкових платежах з фонду оплати праці при тінізації становитиме:

$$TE = E_1 + E_2 = \frac{NF \cdot (x_1 + x_2 + x_3 - x_2 \cdot x_3)}{(1 - x_2 - x_3 + x_2 \cdot x_3)} \quad (4)$$

Для нашого прикладу $TE = 220,41 + 448,62 = 669,03$ (грн.), тобто доплачуючи неофіційно працівникам 1000 грн., підприємство уникає додаткових витрат у вигляді обов'язкових платежів з фонду оплати праці в розмірі 669,03 грн.

Визначимо тепер, чи дорівнює приріст фактичного чистого прибутку підприємства визначеній вище економії. Очевидно, що ні, оскільки тінізація заробітної плати приводить до зменшення офіційно відображених витрат, збільшуючи тим самим базу оподаткування податком на прибуток за умови незмінності відображених доходів підприємства.

Фактичний чистий прибуток (NPr_1) при відсутності тінізації становитиме:

$$NPr_1 = Pr_1 - T_1 = Pr_1 - tPr_1 = (D - B) - t(D - B), \quad (5)$$

де Pr_1 – прибуток до оподаткування при відсутності тінізації; T_1 – сума податку на прибуток при відсутності тінізації; t – ставка податку на прибуток у десятковому вираженні; D – сума доходів; B – сума витрат.

При тінізації заробітної плати офіційний чистий прибуток (NPr_2) визначиться:

$$NPr_2 = Pr_2 - T_2 = Pr_2 - tPr_2 = (D - (B + \Delta B) - t(D - (B + \Delta B))), \quad (6)$$

де Pr_2 – офіційний прибуток до оподаткування при тінізації; T_2 – сума податку на прибуток; ΔB – зміна витрат при тінізації ($\Delta B < 0$ та $\Delta B = -(NF + TE)$).

Очевидно, що $T_2 > T_1$, оскільки $tD - tB - t\Delta B > tD - tB$, а тому можна зробити висновок, що при незмінних доходах тінізація фонду оплати праці веде до зростання офіційно відображеного прибутку до оподаткування та чистого прибутку, що виступає, в свою чергу, стимулом до приховування доходів підприємства.

Визначимо тепер фактичний чистий прибуток підприємства (NPr_3) при тінізації:

$$NPr_3 = NPr_2 - NF \quad (7)$$

Після математичних перетворень та врахування взаємозв'язку між показниками, приріст фактичного чистого прибутку підприємства (ΔNPr) при тінізації фонду оплати праці складе:

$$\Delta NPr = NPr_3 - NPr_1 = TE + t\Delta B \quad (8)$$

З формули видно, що оподаткування прибутку підприємств зумовлює зростання фактичного чистого прибутку на величину, меншу від суми зекономлених коштів (TE), більше того, вираз $t\Delta B$ може не лише зменшувати цю економію, але й зводити її нанівець, оскільки він показує суму коштів, на яку зростає податок на прибуток підприємства внаслідок приховування фонду оплати праці підприємства при відсутності тінізації його доходів. Таким чином, діючи на ставку податку на прибуток можна підірвати стимули до приховування заробітної плати, однак лише при неможливості приховування доходів суб'єкта господарювання, що саме по собі є мало ймовірним, а тому зростання ставки податку на прибуток не можна оцінити як доцільний захід.

Виходячи з виведених залежностей, підприємству буде не вигідно тінзувати фонд оплати праці, якщо отриманий ним приріст фактичного чистого прибутку набуде від'ємного значення, а тому умовою детінізації заробітної плати буде вираз:

$$TE + t\Delta B < 0 \quad (9) \text{ або } \frac{NF \cdot (x_1 + x_2 + x_3 - x_2 \cdot x_3)}{(1 - x_2 - x_3 + x_3 x_2)} - t(NF + TE) < 0 \quad (10)$$

Розв'язавши дану нерівність відносно x_1 та прийнявши ставку утримань єдиного соціального внеску у розмірі 3,6%, податку на доходи фізичних осіб – 15%, а податку на прибуток – 21%, отримуємо $x_1 < 3,72\%$, тобто при збереженні існуючих ставок утримань із заробітної плати та оподаткування прибутку для легалізації заробітної плати необхідно встановити для роботодавців ставку нарахувань єдиного соціального внеску у розмірі не більшому за 3,72%, але при цьому повністю позбавивши їх можливості приховувати свої доходи з метою отримання позитивного наслідку від такого суттєвого зниження ставки нарахувань. Варто також зазначити, що розмір обчисленої ставки нарахувань для роботодавців буде однаковим для всіх обсягів прихованої заробітної плати в межах сум, що підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб у розмірі 15%.

Якщо врахувати існуючу сьогодні прогресивність оподаткування доходів фізичних осіб, тобто припустити, що тінзація заробітної плати відбувається ще й у частині, що обкладається підвищеною ставкою податку на доходи фізичних осіб у розмірі 17%, то використовуючи формулу (9), розрахунок цільової ставки єдиного соціального внеску, що стягується із роботодавців, передбачатиме розв'язок такої нерівності:

$$\frac{NF_1 \cdot (x_1 + x_2 + x_3 - x_2 \cdot x_3)}{(1 - x_2 - x_3 + x_3 x_2)} + \frac{NF_2 \cdot (x_1 + x_2 + x'_3 - x_2 \cdot x'_3)}{(1 - x_2 - x'_3 + x'_3 x_2)} - t \left(\frac{NF_1 \cdot (1 + x_1)}{(1 - x_2 - x_3 + x_3 x_2)} + \frac{NF_2 \cdot (1 + x_1)}{(1 - x_2 - x'_3 + x'_3 x_2)} \right) < 0, \quad (11)$$

де NF_1 – сума прихованої чистої заробітної плати, що обчислюється з різниці між десятикратним розміром мінімальної заробітної плати станом на початок року та обсягом місячного доходу у вигляді заробітної плати, що дає право на податкову соціальну пільгу; NF_2 – сума прихованої чистої заробітної плати, що обчислюється з різниці між максимальною межею бази нарахування єдиного соціального внеску та десятикратним розміром мінімальної заробітної плати станом на початок року; x'_3 – підвищена ставка податку на доходи фізичних осіб у десятковому вираженні.

Розв'язавши дану нерівність можна стверджувати, що врахування прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб зумовило зниження ставки єдиного соціального внеску для роботодавців, що зумовлюватиме детінізацію, до рівня 2,59%. Тобто зростання суми

прихованої заробітної плати, що прогресивно оподатковується, на 100 грн. зумовлювало в середньому зниження на 0,02% попередньо отриманої ставки у розмірі 3,72%.

Слід також зазначити, що без врахування прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб, гранична сукупна ставка єдиного соціального внеску, яка сприятиме детінізації заробітної плати, склала 7,32%, однак вона починає варіювати при зміні ставок утримань з найманих працівників. Зокрема, якщо все покласти на роботодавця, то сукупна ставка єдиного соціального внеску складе 7,59%, а коли всі кошти стягувати із найманого працівника, то ця ставка набуде мінімального значення 7,06%. Із врахуванням прогресивності оподаткування доходів фізичних осіб, вона змінюватиметься в межах від 6,42 до 6,04%. Тобто два випадки дають один і той самий висновок про неприпустимість скасування єдиного соціального внеску з роботодавця, що також не має аналогів у світовій практиці. Разом з тим, результати розрахунків по запропонованій моделі показують, що найвищий рівень сукупної ставки, що сприятиме детінізації фонду оплати праці, відповідає ситуації, коли весь єдиний соціальний внесок сплачується за рахунок коштів роботодавця, що у двох вищенаведених випадках становить 7,59 та 6,42% відповідно. Однак це можливо лише за умови забезпечення державою суворого контролю за адекватним відображенням доходів підприємств.

Погляньмо тепер на реальну ситуацію в Україні. За розрахунками податківців, обсяг тіньового сектору економіки зараз складає щонайменше 350 млрд. грн., з якого 170 млрд. грн. складає заробітна плата в конвертах, тобто майже половину.² При цьому тінізація заробітної плати та нелегальна зайнятість особливо почала процвітати напередодні проведення виборів внаслідок залучення широкого кола осіб для проведення передвиборчої кампанії, і абсолютно ніхто не збирався якось із цим боротися, а навпаки представники влади широко обіцяли взяти ситуацію під свій контроль вже після результатів виборів³. Однак зрушення не відбуваються, а тому зрозуміло, що ні по який чіткий контроль поки-що не може йти мова.

Сьогодні пропозиції Державної податкової служби і Міністерства фінансів України щодо реформування системи оподаткування України викладені в підготовленій відомствами Концепції реформування податкової системи⁴.

² Объем теневой экономики Украины составляет 350 млрд. грн., половина этих средств — зарплаты в «конвертах» [Електронний ресурс] // Зеркало недели. – 19 серпня 2012 року. – Режим доступу: http://news.zn.ua/ECONOMICS/obem_tenevoy_ekonomiki_ukrainy_sostavlyayet_350_mlrld_grn,_polovina_etih_sredstv_zarplaty_v_konvertah-107273.html

³ Нелегальных работников будут искать после выборов [Електронний ресурс] // Моніторинг СМІ. – Режим доступу: http://smi.liga.net/articles/2012-07-18/6221921-nelegalnykh_rabotnikov_budut_iskat_posle_vyborov.htm

⁴ Реформування системи оподаткування України: pro & contra [Електронний ресурс] // Дзеркало тижня. – 3 серпня 2012 року. – № 26. – Режим доступу: http://dt.ua/ECONOMICS/reformuvannya_sistemi_opodatkovannya_ukrayini__pro__contra-106447.html

Щодо оподаткування праці в даному контексті пропонується зменшення навантаження на фонд оплати праці і заробітну плату шляхом скорочення ставки нарахувань на фонд оплати праці з існуючих 36,76-49,7% з роботодавця та 3,6% з працівника до 15% із пропонуваним розподілом ставки єдиного соціального внеску між роботодавцем і працівником наполовину.

Використання наведених ставок у нашій моделі показало, що перенесення на найманого працівника єдиного соціального внеску у розмірі 7,5% не зумовить легалізацію заробітної плати, оскільки стимули до приховування залишаться. Однак бажання підприємства тінзувати заробітну плату також може регулюватись очікуваними розмірами покарань з боку держави у вигляді штрафних санкцій, які за систематичного контролю теоретично можуть знівелювати будь-яку економію при будь-яких ставках.

Скасування максимальної суми для нарахування єдиного соціального внеску, пропонуване у Концепції, є досить радикальним заходом. В даному випадку можна обмежитись підняттям цієї суми, оскільки на сьогодні в Україні ця величина є суттєво нижчою, ніж у країнах – нових членах ЄС.

Тому в сучасних умовах при відсутності налагодженої системи контролю за підприємствами першочерговими заходами зменшення дефіциту коштів цільових фондів є не зниження ставок єдиного соціального внеску, а раціоналізація адміністративно-управлінських витрат, які на сьогодні є досить значними (табл. 2).

Таблиця 2

Динаміка адміністративно-управлінських витрат на утримання цільових фондів та ВВП України за 2007-2012 роки

Показники	Роки					
	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Адміністративно-управлінські витрати номінальні, млн. грн.	2660,9	3995,5	3768,8	4557,4	4765,0	5255,9
Темп росту номінальних витрат, %	–	150,2	94,3	120,9	104,6	110,3
Темп росту номінального ВВП, %	–	131,5	96,3	118,5	121,6	113,9
Темп росту реальних витрат, %	–	143,3	107,3	120,1	102,8	116,4
Темп росту реального ВВП, %	–	102,3	85,2	104,1	105,2	103,9

Джерело: розраховано за даними звітів про виконання бюджетів державних цільових фондів за 2007-2011 роки, планових показників їх бюджетів на 2012 рік, даними Національного банку України, прогнозів Мінфіну на 2012 рік

При розрахунку адміністративно-управлінських витрат на утримання цільових фондів України брались до уваги такі статті видатків:

- для Пенсійного фонду України: розрахунково-касове обслуговування та плата за підкріплення готівкою виплати пенсії і грошової допомоги; керівництво та управління у сфері пенсійного забезпечення; виготовлення свідоцтв загальнообов'язкового державного соціального страхування та пенсійних посвідчень; виготовлення бланків, виплатних відомостей для виконання функцій з призначення на виплати пенсій; створення програмно-технічного забезпечення системи інформаційно-аналітичної підтримки органів Пенсійного фонду України; створення на впровадження автоматизованої системи Накопичувального фонду загальнообов'язкового державного пенсійного страхування; здійснення заходів, пов'язаних із забезпеченням адресної доставки сім'ям, у складі яких є пенсіонери, повідомлень про спрощений порядок надання житлових субсидій;

- для Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності: організаційно-управлінські заходи та виконання обов'язків страховика;

- для Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття: підтримка інформаційно-довідкової системи обслуговування безробітних; утримання та забезпечення діяльності виконавчої дирекції, її робочих органів, Інституту підготовки кадрів державної служби зайнятості, управління Фондом; створення умов прийому, надання соціальних послуг та розвиток матеріальної бази;

- для Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України: заходи по координації роботи зі страховальниками; виконання інших робіт, пов'язаних з координацією страхової діяльності; забезпечення роботи правління та наглядової ради Фонду; організація роботи Фонду.

Як видно з наведених даних, спостерігається тенденція до зростання витрат на утримання соціальних фондів, зокрема, у 2011 році вони зросли на 2104,1 млрд. грн., або на 79,1% порівняно з 2007 роком, досягнувши 4765 млн. грн. У 2012 році, згідно планових розрахунків, дані витрати зростуть до 5255,9 млн. грн., або на 490,9 млн. грн., що у відносному вираженні складе 10,3%. Найбільш стрімкіше зростання витрат відбулось у 2008 році внаслідок фінансово-економічної кризи (50,2%), а наступний суттєвий стрибок було зафіксовано у 2010 році (20,9%) порівняно з попередніми роками.

Критерієм доцільності зростання цих витрат слід обрати динаміку ВВП. При цьому зрозуміло, що класична дихотомія розмежовує номінальні та реальні величини, а економічне зростання в країні демонструє динаміка саме реального, а не номінального ВВП. Якщо ми розглянемо динаміку номінального ВВП, то побачимо, що номінальні адміністративно-управлінські витрати на утримання цільових фондів зростали повільніше у 2009, 2011 та

2012 роках, проте реальні величини дають зовсім інші результати. Лише у 2011 році зростання адміністративно-управлінських витрат не можна було розцінювати як загрозливе, тоді як у інших роках воно було абсолютно невиправданим.

Структура адміністративно-управлінських видатків цільових фондів України свідчить про те, що видатки розподіляються приблизно на половину між Пенсійний фонд на трьох інших цільовими фондами, при цьому існує тенденція до переважання ролі інших фондів у їх структурі. Зокрема, у 2011 році частка Пенсійного фонду склала 47,2% і зменшилась на 2,7% порівняно з 2007 роком, тоді як питома вага інших фондів становила 52,8%, зрости відповідно на 2,7%. Планові показники на 2012 рік передбачають повернення структури видатків до рівня 2010 року, тобто 47,4% – видатки Пенсійного фонду та 52,6% – інших фондів, що не можна розцінювати як суттєву зміну порівняно з 2011 роком.

Разом з тим не слід забувати про масові випадки нецільового використання коштів державних цільових фондів, показовим прикладом якого є затримання у 2011 році директора Державної служби зайнятості Володимира Галицького та кількох чиновників його відомства із виявленням у них валютних цінностей на загальну суму в \$ 7,5 мільйонів, великої кількості золотих годинників і дорогоцінних каменів⁵, отриманих в якості «відкатів».

Проте скасування відразу чотирьох соціальних фондів є досить таки непростим завданням, оскільки це вимагає включення до державного бюджету великої кількості додаткових статей витрат. Саме тому поки доцільно лишити Пенсійний фонд України, який повинен зосередити в собі всю сукупність теперішніх функцій цільових фондів, назвавши його Єдиним соціальним фондом України. Разом з тим потрібно належним чином подбати про переведення всіх виплат на безготівкову форму через використання банківської системи та скоротити адміністративний апарат фонду, зважаючи на ліквідацію його контрольної функції, а також доручити його керівництво лише представникам держави, оскільки «трипартизм» призводить до недостатньо ефективного використання коштів державних цільових фондів.

Прийняття Податкового кодексу 2 грудня 2010 року супроводжувалось скороченням кількості податків і зборів, що увійшли до складу податкової системи України. Зокрема, згідно цього нормативного акту, в Україні можуть встановлюватися 18 загальнодержавних та 5 місцевих податків та зборів.

Згідно з цими законодавчими вимогами, наведений перелік податків і зборів є вичерпним і на законодавчому рівні становить сутність податкової системи України. Адмініструванням цих податків і зборів займається Державна податкова служба України, що,

⁵ Затримано главу Держслужби зайнятості. Знайдено \$ 7,5 мільйонів [Електронний ресурс] // ТСН. – Режим доступу: <http://tsn.ua/ukrayina/sbu-zatrimala-golovu-derzhsluzhbi-zaynyatosti.html>

в свою чергу, включає контроль за правильністю нарахування, своєчасністю та повнотою їх сплати. Проте, на нашу думку, наведений перелік не вичерпує реальну кількість податків в Україні, зокрема, до складу вітчизняної податкової системи необхідно включити також єдиний соціальний внесок, який згідно Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» не входить до системи оподаткування. При цьому, податкове законодавство не регулює порядок нарахування, обчислення і сплати єдиного внеску. Кошти, що надходять від сплати єдиного внеску та застосування фінансових санкцій, не можуть зараховуватися до Державного бюджету України, бюджетів інших рівнів та використовуватися на цілі, не передбачені законодавством про загальнообов'язкове державне соціальне страхування⁶.

Зважаючи на наведені факти, ми пропонуємо контрольну функцію з обліку платників та збору єдиного соціального внеску передати для Державної податкової служби України, а суми єдиного соціального внеску зараховувати у склад доходів державного бюджету на єдиний казначейський рахунок на рівні з іншими податками, оскільки при здійсненні перевірок Державна податкова служба України обов'язково відслідковує правильність нарахувань та утримань з фонду оплати праці та включення їх до складу витрат діяльності.

Потім у порядку вторинного розподілу необхідно централізовано виділяти кошти на рахунок Єдиного соціального фонду, скасувавши інші фонди соціального страхування. Доцільно функції соціального захисту не розділяти між чотирма установами, а зосередити в одній, зокрема в Пенсійному (соціальному) фонді, оскільки він отримує кошти у доходній частині свого бюджету також і від інших трьох цільових фондів внаслідок своєї найбільшої дефіцитності, і ці перерахунки не є доцільними.

Висновки. Результати дослідження дають змогу зробити такі висновки:

1) зважаючи на те, що основними платниками соціальних внесків з фонду оплати праці в Україні залишаються підприємства та спостерігається відсутність належного державного контролю над їх діяльністю, першочерговими заходами удосконалення адміністрування єдиного соціального внеску є не зниження ставок нарахувань, а забезпечення раціоналізації адміністративно-управлінських витрат цільових фондів, які на сьогодні є досить значними;

2) з метою зменшення адміністративно-управлінських витрат цільових фондів доцільно включити єдиний соціальний внесок до складу доходів державного бюджету

⁶ Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс] : Закон України від 8 лип. 2010 р. №2464-VII. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17>

України, а контроль за обліком платників, правильністю нарахування, своєчасністю та повнотою сплати єдиного соціального внеску покласти на Державну податкову службу;

3) необхідно ліквідувати Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття та Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, а їх обов'язки покласти на Єдиний соціальний фонд України, створений на базі Пенсійного фонду України.