УДК 336.22.(477)

А. П. Макаренко,
д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку, аналізу оподаткування та аудиту,
Запорізька державна інженерна академія, м. Запоріжжя
А. В. Нікулін,
магістрант, Запорізька державна інженерна академія, м. Запоріжжя

ОЦІНКА РЕФОРМУВАННЯ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ В УКРАЇНІ

A. Makarenko,
Doctor of Economics, professor of Accounting and Auditing Department of Zaporizhzhia State Engineering Academy
A. Nikulin,
master of Zaporizhzhia State Engineering Academy

DETERMINE OF THE REFORM OF THE UNIFIED SOCIAL TAX IN UKRAINE

У статті розглянуто загальні основи нарахування і сплати єдиного соціального внеску в Україні та проведено аналіз ефективності системи його адміністрування. Також визначено фактори, що впливають на розмір єдиного соціального внеску. Показано, що введення єдиного соціального внеску, сприяє зменшенню навантаження у взаємодії роботодавців з фондами. Дано характеристику Закону України "Про єдиний соціальний внесок". Встановлено, що вигоди від запровадження єдиного соціального внеску — це збільшення надходжень до соціальних фондів. Проаналізовано суттєві зміни в законодавчій базі з 2017 року, які стосуються єдиного соціального внеску.

The article deals with the general principles of calculation and payment of the unified social tax in Ukraine. Determine the value of a single social contribution to the social protection system. The essence of a single social contribution, the feasibility and benefits of its implementation in the insurance system in Ukraine. It is shown that the introduction of a single social tax, reduces the load in interaction with employers funds. The characteristic of the Law of Ukraine on single social tax. Determined that the benefits of introducing a single social contribution include the increase in revenues to social funds. The analysis of the effectiveness of the control system for the calculation and payment of a single social contribution in Ukraine 2017.

Ключові слова: єдиний соціальний внесок, Пенсійний фонд, соціальне страхування.
Key words: single social contribution, pension fund, social insurance.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В останні роки дискусії з приводу ролі, яку відіграє заробітна плата в економіці, посилюються. На рівні підприємства заробітна плата — це видаткова стаття. У Єврозоні побоювання з приводу дефіциту сукупного попиту, виникає внаслідок недостатнього споживання домогосподарств, через зниження або стагнації заробітної плати зростає ризик дефляції. Деякі країни, що розвиваються, і країни з ринком, що формується приділяють заробітній платі підвищену увагу як ключовому компоненту загальної стратегії боротьби з бідністю і нерівністю.

Норма сплати єдиного внеску на сьогоднішній день діє в більшості країн Євросоюзу і є важливим питанням для нашої країни. Актуальність цієї теми обумовлена тим, що єдиний соціальний внесок займає особливе місце в українській податковій системі.

У наш час реформаційні процеси в економіці України проходять особливо динамічно, але, на жаль, не завжди нововведення можуть позитивно позначитись для всіх економічно-правових суб'єктів нашої держави. Так, наміри уряду збільшити вдвічі мінімальні виплати для громадян, без сумніву призведуть до збільшення їхнього добробуту, оскільки зростуть надходження до бюджету від єдиного соціального внеску та податку на доходи фізичних осіб. Але представники малого та середнього бізнесу, які більш ніж великі компанії, в нашій країні, страждають від наслідків економічної кризи, ще більше ускладнять свою ситуацію на ринку попиту та пропозицій. Оскільки збільшення вдвічі мінімальної заробітної плати, та зростання в свою чергу податкового навантаження через нарахування єдиного соціального внеску, одразу вплинуть на ціну продукції та послуг через збільшення їх собівартості. Збільшене податкове навантаження, призведе до тінізації бізнесу та масового скорочення працівників.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженням питання порядку нарахування, обчислення та контролю за сплатою єдиного соціального внеску (далі — ЄСВ) присвячені роботи Д.А. Ковалевич, В.М. Кміть, Т.М. Остапенко, Е.О. Максимчук, А.Р. Дуб та ін. При цьому найбільшу увагу приділено порядку нарахування і сплати ЄСВ, у той час як недостатньо розглянутими залишаються питання адміністрування внеску в Україні.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є оцінка реформування єдиного соціального внеску в Україні для пошуку дієвих шляхів зниження податкового навантаження на малий та середній бізнес.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Єдиний внесок на загальнообов'язкове страхування (далі — єдиний внесок) — це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі

з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Зміни в системі соціального страхування нашої країни відбулися 1 січня 2011 року із впровадженням єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, основною метою якого є усунення дублювання страховими фондами функцій, пов'язаних із забезпеченням зборів страхових внесків, веденням обліку їх надходжень та здійсненням контролю за сплатою внесків. Отже, відбулося введення єдиного внеску замість страхових внесків, які раніше сплачувалися у 4 фонди соціального страхування: Пенсійний фонд, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, а також Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності

Згідно зі ст. 46 Конституції України [1], громадяни мають право на соціальний захист, що включає право на забезпечення їх у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законодавством. Оскільки від ефективної роботи системи соціального страхування залежить соціальна захищеність населення, виникає необхідність дослідження системи функціонування єдиного соціального внеску.

Функції обліку платників єдиного соціального внеску (ЄСВ), забезпечення збору та ведення обліку страхових коштів, контролю за повнотою та своєчасністю їх сплати, ведення Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування покладена на органи державної фіскальної служби України.

Відповідно до Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" [2] єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування — консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Завдання адміністрування ЄСВ (зокрема, ведення обліку платників, забезпечення збору та ведення обліку страхових коштів, здійснення контролю за додержанням законодавства про збір та ведення обліку єдиного внеску, правильністю нарахування, обчислення та сплати внеску, складання звітності, формування та ведення Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування та ін.) було покладено на Пенсійний фонд України.

Оскільки замість Пенсійного фонду єдиний соціальний внесок почало з 01.09.2013 р адмініструвати Міністерство доходів та зборів України (з 2014 року Міністерство доходів України). В травні 2014 року Постановою № 236 Кабінету міністрів України адміністрування ЄСВ покладено на Державну фіскальну службу України. Наведемо основні нормативні акти, що були затверджені та регулюють адміністрування ЄСВ:

1. Наказ № 458 від 09.09.2013 Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Положення про реєстр страхувальників [3].

2. Наказ № 449 від 20.04.2015 Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [4]. Раніше діяв: Наказ № 455 від 09.09.2013 Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [5].

3. Наказ № 450 від 09.09.2013 Про затвердження Порядку зарахування в рахунок майбутніх платежів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування або повернення надміру та/або помилково сплачених коштів [6].

4. Наказ № 450 від 09.09.2013 Про затвердження Порядку прийняття банками на виконання розрахункових документів на виплату заробітної плати [7].

5. Наказ МФУ № 435 від 14.04.2015 (Раніше діяв Наказ № 454 від 09.09.2013) Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [8].

Як бачимо, адміністрування ЄСВ в Україні історично пройшло досить тернистий шлях та його реформування продовжується і дотепер.

Введення ЄСВ, є важливим кроком на шляху оптимізації діяльності як платників внеску, які до введення консолідованого внеску повинні були надавати звіти до чотирьох фондів, надавати чотири платіжні доручення до банку, так і самих фондів, які змушені були здійснювати схожі функції з реєстрації платників, акумуляції та контролю за надходженням внесків. Аналіз зміни розміру ЄСВ в Україні наведено в таблиці 1.

Для підприємств мінімальний ЄСВ до 2016 року становив 34,7% від розміру мінімальної зарплати. З 01.01.2016 року ставка ЄСВ знижена до 22% (для всіх категорій платників). Тільки за перший квартал 2016 року це призвело до "вибілювання" економіки на 2,5—6% в залежності від галузі.

Слід зазначити, що з 1 січня 2015 роботодавці зобов'язані були сплачувати розмір ЄСВ не менше мінімального (розмір якого розраховується виходячи з мінімальної заробітної плати), незалежно від суми нарахованої заробітної плати.

6 грудня 2016 року парламентарі ухвалили Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" (законопроект від 15 вересня 2016 року № 5130). Президент підписав цей закон, він запрацював з 1 січня 2017 року.

Мінімальний страховий внесок з 01.01.2017 р. становить 3200 х 22% = 704,00 грн. Це означає дві дуже важливі речі, які почнуть працювати з 01.01.2017 р.:

— роботодавцям доведеться не тільки переглянути оклади працівників, а й більше сплачувати ЄСВ у розмірі не менше мінімального страхового внеску при нарахуванні зарплати та інших виплат працівникам, у новому збільшеному розмірі;

— зросте і навантаження на підприємців, адже з 2017 року мінімальна щомісячна сума ЄСВ "за себе" для них зросте вдвічі (у грудні 2016 р. вона становила 352 грн.).

Підприємців (крім "єдинників" 1-ї групи) зобов'яжуть сплачувати ЄСВ не нижче мінімального страхового внеску. Тобто фізичним особам підприємцям на загальній системі слід чекати додаткових витрат у 704 грн. за місяці, навіть коли вони не отримують доходи.

Узагальнюються законопроектом і правила сплати ЄСВ підприємцями:

— всі пенсіонери-підприємці, незалежно від обраної ними системи оподаткування, звільняються від сплати ЄСВ за себе;

— решта підприємців зобов'яжуть сплачувати ЄСВ не нижче мінімального страхового внеску у розрахунку на місяць. Тобто підприємцям на загальній системі слід чекати додаткових витрат у вигляді сплати ЄСВ за себе за місяці, коли вони не отримають доходи. Для підприємців-"єдинників" нічого не зміниться — вони й надалі сплачуватимуть "за себе" ЄСВ в самостійно визначеному розмірі, але в розрахунку на місяць не нижче мінімального страхового внеску.

Таблиця 1. Мінімальний єдиний соціальний внесок в Україні з 2011 по 2016 рік

Період	Мінімальний єдиний соціальний внесок		
з 01.01.2011 по 31.03.2011	326,53 грн.	Абсолютна величина відхилення до попереднього періоду	Величина відхилення до попереднього періоду, %
з 01.04.2011 по 30.09.2011	333,12 грн.	+6.59	+2.0%
з 01.10.2011 по 30.11.2011	341,80 грн.	+8.68	+2.6%
з 01.12.2011 по 31.12.2011	348,39 грн.	+6.59	+1.9%
з 01.01.2012 по 31.03.2012	372,33 грн.	+23.94	+6.9%
з 01.04.2012 по 30.06.2012	379,62 грн.	+7.29	+2.0%
з 01.07.2012 по 30.09.2012	382,39 грн.	+2.77	+0.7%
з 01.10.2012 по 30.11.2012	387,95 грн.	+5.56	+1.5%
з 01.12.2012 по 31.12.2012	393,50 грн.	+5.55	+1.4%
з 01.01.2013 по 30.11.2013	398,01 грн.	+4.51	+1.1%
з 01.12.2013 по 31.12.2013	422,65 грн.	+24.64	+6.2%
з 01.01.2014 по 31.12.2014	422,65 грн.	0	0.0%
з 01.01.2015 по 31.08.2015	422,65 грн.	0	0.0%
з 01.09.2015 по 31.12.2015	478,17 грн.	+55.52	+13.1%
з 01.01.2016 по 30.04.2016	303,16 грн.	-175.01	-36.6%
з 01.05.2016 по 30.11.2016	319,00 грн.	+15.84	+5.2%
з 01.12.2016	352,00 грн.	+33.00	+10.3%

Джерело: на підставі матеріалів джерела [9].

Але, у зв'язку зі встановленням нового розміру мінімальної заробітної плати (3200 грн.), підприємці-"єдинники" I групи отримають пільгу. Вони зможуть сплачувати ЄСВ на рівні 0,5 мінімального страхового внеску (тобто до чергового зростання мінімальної зарплати в 2017 році вони сплачуватимуть ЄСВ на рівні грудня 2016 року). До страхового стажу для нарахування пенсій такі місяці будуть враховуватися пропорційно сплаченому ЄСВ.

У частині легалізації відносин у сфері зайнятості та оплати праці з 2017 року відбудуться наступні зміни:

1) запровадження на ринку праці нового механізму контролю, пов'язаного наданням повноважень зі здійснення контролю у сфері зайнятості та оплати праці виконавчим органам рад міст обласного значення та об'єднаних територіальних громад;

2) встановлення зобов'язання для фізичних осіб-підприємців сплачувати ЄСВ, якщо вони ведуть діяльність та не отримують дохід;

3) посилення відповідальності юридичних і фізичних осіб-підприємців за недопуск державного інспектора праці до проведення перевірки:

— штраф у розмірі до трьох мінімальних заробітних плат у всіх випадках не допущення інспекторів до перевірки, крім випадку, коли темою перевірки є неоформлення трудових договорів з працівниками та виплата зарплат у "конверті";

— у розмірі 100 мінімальних заробітних плат при не допущенні державного інспектора праці до перевірки, коли вона здійснюється з метою виявлення працівників з неоформленими трудовими договорами, виплати заробітної плати без нарахування та сплати ЄСВ (виплата зарплати в "конверті") [11].

Сучасній Україні характерна тенденція збільшення числа пенсіонерів при одночасному зниженні числа зайнятих у різних сферах платників податків. За прогнозами в майбутньому чисельність населення України буде тільки знижуватися, наслідком чого буде його подальше старіння. Все це веде до загострення і поглиблення різноманітних проблем як у галузі економіки, так і в соціальній сфері.

Як свідчить практика, введення підвищених ставок по страхових внесках підвищує бажання роботодавців здійснювати виплату заробітної плати з використанням "сірих" схем. Світовий досвід показує, що основними напрямками вирішення проблеми ухилення від оподаткування є: більш ефективне адміністрування податків і створення економічних стимулів для їх сплати. Вищеописана ситуація вимагає вироблення нових підходів у системі реалізації і вдосконалення соціального оподаткування.

На наш погляд, дієвим заходом вирішення проблеми, що склалася є впровадження механізму розподілу податкового тягаря між працівником і роботодавцем. Відзначимо, що така система сплати не впливає ні на витрати підприємства, що використовує "білі" схеми, ні на доходи працівника, який отримує "білу" зарплату. Змінюється тільки розмір нарахованої заробітної плати, яку необхідно збільшити на обсяг коштів, що витрачаються зараз на сплату єдиного страхового внеску.

Запропоновано шкалу для кожного регіону повинна бути індивідуальна. Нижня межа річного доходу працівника буде прив'язана до величини мінімального розміру оплати праці, скоригованого на коефіцієнт, що враховує регіональну диференціацію даного показника. Верхня межа шкали прив'язана до величини середньої заробітної плати по Україні, скоригована аналогічним чином. Таким чином, при зростанні заробітної плати податкове навантаження на роботодавців буде знижуватися. Це створює додатковий стимул легалізувати тіньові заробітні плати і, таким чином, роботодавець стає зацікавленою стороною в зростанні обсягу страхових внесків, і як наслідок заробітної плати. Прив'язка меж річного доходу до величинам мінімальної заробітної плати, середньої заробітної плати — найважливіших соціально-економічних показників, максимально наближує шкалу ставок до реальних доходів населення і робить її відповідно більш ефективною.

Проаналізуємо ситуацію, яка існує на даний момент з єдиним соціальним внеском в Україні за допомогою таблиці 2.

Аналіз справляння ЄСВ показав, для того, щоб збільшення сплати ЄСВ у 2017 році не було таким різким, пропонуємо за базу оподаткування взяти прожитковий мінімум — 1600 грн.

Запропонований спосіб реформування оподаткування найманих працівників є найбільш ефективним у сучасних умовах. Він дозволить значно зменшити частку зарплат "у конвертах", внаслідок чого зростуть надходження єдиного соціального внеску до бюджету.

ВИСНОВКИ

Роки незалежності довели, що будь-які позитивні зміни можливі лише в разі участі суспільства, активною частиною якого є підприємці. Тому потрібно коригувати податковий вплив на середній та малий бізнес, виходячи з реальних розрахунків та пропозицій.

У роботі дано оцінку реформуванню єдиного соціального внеску в Україні, а саме: в цілому фіскальне навантаження зросло удвічі (пропорційно зростанню мінімальної заробітної плати).

На відміну від існуючого, запропоновано за мінімальну базу оподаткування ЄСВ, взяти прожитковий мінімум. Це призведе до зменшення податкового наван-

Таблиця 2. Справляння ЄСВ та пропозиції щодо його удосконалення

Показники	На 01.01.2016 р фактичне значення	На 01.01.2017 р фактичне значення	2017 рік пропонується	Відхилення	
				Фактичне 2017/2016	Факт./Проп. 2017/2017
Мінімальна заробітна плата, грн.	1378	3200	3200	1822	-
Прожитковий мінімум, грн.	1378	1600	1600	222	-
База оподаткування	Нарахована заробітна плата, але не менше ніж 1378	Нарахована заробітна плата, але не менше ніж 3200	Прожитковий мінімум 1600	1822	-1600
Мінімальний граничний розмір бази ЄСВ, грн.	1378	3200	1600	1822	-1600
Нарахування ЄСВ (22%), грн.	303,16	704	352	400,84	-352

таження на підприємства малого і середнього бізнесу та стимулюватиме підприємців спрямовувати вивільнені кошти на розвиток. Також надані пропозиції, можливо, стримають прогнозовану хвилю звільнень працівників з метою економії фонду оплати праці та зменшення податкового тягаря.

Коригування бази оподаткування єдиного соціального внеску для платників спрощеної системи оподаткування, дасть змогу залишитись конкурентоспроможними на ринку та зменшить рівень тінізації бізнесу.

Література:

1. Конституція України: від 28.06.1996 № 254к/96-ВР станом на 12.04.2012 [Електронний ресурс]/ Верховна Рада України. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96- %D0%B2%D1%80

2. Закон України № 2464-VI від 01.01.2013 "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17

3. Наказ № 458 від 09.09.2013 Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Положення про реєстр страхувальників [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1646-13

4. Наказ № 449 від 20.04.2015 Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15

5. Наказ № 455 від 09.09.2013 Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1622-13

6. Наказ № 450 від 09.09.2013 Про затвердження Порядку зарахування в рахунок майбутніх платежів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування або повернення надміру та/або помилково сплачених коштів [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1601-13

7. Наказ № 450 від 09.09.2013 Про затвердження Порядку прийняття банками на виконання розрахункових документів на виплату заробітної плати [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1602-13

8. Наказ МФУ № 435 від 14.04.2015 (Раніше діяв Наказ № 454 від 09.09.2013) Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1628-13

9. Единый социальный взнос [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://index.minfin.com.ua/index/social/

10. Яким буде ЄСВ у 2017 році [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://businessua.com/podatki/29986yakim-bude-esv-u-2017-roci.html

11. Рада дала старт реформі оплати праці — прийнято закон [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ukraine-live.com/news/11760#page

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (1996), "Constitution of Ukraine", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80 (Accessed 20 Dec 2016).

2. Verkhovna Rada of Ukraine (2013), The Law of Ukraine "On collection and accounting of single contribution for obligatory state social insurance", available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17 (Accessed 20 Dec 2016).

3. Ministry of Revenues and Duties of Ukraine (2013), Order "On approval of the Procedure of registration of payers of single contribution for obligatory state social insurance and the regulations on the register of policyholders", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1646-13 (Accessed 20 Dec 2016).

4. Ministry of Finance of Ukraine (2015), Order "On approval of the Instruction about the procedure for calculation and payment of single fee for obligatory state social insurance", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15 (Accessed 20 Dec 2016).

5. Ministry of Revenues and Duties of Ukraine (2013), Order "On approval of the Instruction about the procedure for calculation and payment of single fee for obligatory state social insurance", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1622-13 (Accessed 20 Dec 2016).

6. Ministry of Revenues and Duties of Ukraine (2013), Order "On approval of the Procedure of crediting against future payments of single fee for obligatory state social insurance or return of excessively and/or erroneously paid funds", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1601-13 (Accessed 20 Dec 2016).

7. Ministry of Revenues and Duties of Ukraine (2013), Order "On approval of the Procedure of acceptance by banks for the execution of payment documents for payment of wages", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1602-13 (Accessed 20 Dec 2016).

8. Ministry of Finance of Ukraine (2013), Order "On approval of the Procedure of formation and submission by policyholders report on amounts of accrued single fee for obligatory state social insurance", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1628-13 (Accessed 20 Dec 2016).

9. Ministry of Finance of Ukraine (2016), "Single social contribution", available at: http://index.minfin.com.ua/index/social/ (Accessed 20 Dec 2016).

10. BusinessUA (2016), "What will be the SSC in 2017", available at: http://businessua.com/podatki/29986yakim-bude-esv-u-2017-roci.html (Accessed 20 Dec 2016).

11. Ukraine-live (2016), "Rada was the start of the pay reform is enacted", available at: http://ukraine-live.com/news/11760#page (Accessed 20 Dec 2016).

Стаття надійшла до редакції 10.01.2017 р.