

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ



Modern Economics

Електронне наукове видання з економічних наук

Виходить 6 разів на рік

№ 4 (2017)

Миколаїв
2017

Засновник: Миколаївський національний аграрний університет.

Головний редактор: ЧЕРВЕН І. І. - д-р екон. наук, професор.

Заступник головного редактора: СІРЕНКО Н. М. - д-р екон. наук, професор.

Відповідальний секретар: ПОЛТОРАК А. С. - канд. екон. наук.

Члени редакційної колегії: НОВІКОВ О. Є. - д-р екон. наук, доцент; ПОТРИВАЄВА Н. В. - д-р екон. наук, професор; ВИШНЕВСЬКА О. М. - д-р екон. наук, професор; БАНЄВА І. О. - д-р екон. наук, професор; БАРАНОВА В. Г. - д-р екон. наук, професор; ГАВРИШ В. І. - д-р екон. наук, професор; ГАРКУША О. М. - д-р екон. наук, професор; ГОНЧАРЕНКО І. В. - д-р екон. наук, професор; ГУДЗИНСЬКИЙ О. Д. - д-р екон. наук, професор; ДУБІНІНА М. В. - д-р екон. наук, доцент; ЄРМАКОВ О. Ю. - д-р екон. наук, професор; ІРТИЩЕВА І. О. - д-р екон. наук, професор; КІЩАК І. Т. - д-р екон. наук, професор; КОТИКОВА О. І. - д-р екон. наук, професор; КЛЮЧНИК А. В. - д-р екон. наук, професор; КСЬОНЖИК І. В. - д-р екон. наук, доцент; ПОГРІЩУК Б. В. - д-р екон. наук, професор; САХАЦЬКИЙ М. П. - д-р екон. наук, професор; УШКАРЕНКО Ю. В. - д-р екон. наук, професор; ШЕБАНІНА О. В. - д-р екон. наук, професор; ЯЦЕНКО В. М. - д-р екон. наук, професор; БАБЕНКО М. Д. - канд. екон. наук, доцент; БАРИШЕВСЬКА І. В. - канд. екон. наук, доцент; БУРКОВСЬКА А. В. - канд. екон. наук, доцент; ВОЛОСЮК Ю. В. - канд. техн. наук, доцент; КЛОЧАН В. П. - канд. екон. наук, доцент; КОЗАЧЕНКО Л. А. - канд. екон. наук, доцент; КУЗЬОМА В. В. - канд. екон. наук, доцент; ЛУНКІНА Т. І. - канд. екон. наук, доцент; МЕЛЬНИК О. І. - канд. екон. наук; СИРЦЕВА С. В. - канд. екон. наук; ЧЕБАН Ю. Ю. - канд. екон. наук, доцент; ШИШПАНОВА Н. О. - канд. екон. наук; АСТАФ'ЄВА В. О. - канд. екон. наук, доцент (Республіка Білорусь); Джулія Олбрайт - PhD, професор (США).

Рекомендовано до поширення в мережі Інтернет вченою радою
Миколаївського національного аграрного університету
(протокол № 1 від 29 серпня 2017 р.).

Виходить 6 разів на рік.

Посилання на видання обов'язкові.

Точка зору редакційної колегії не завжди збігається з позицією авторів.

Адреса редакції: 54020, Миколаїв, вул. Георгія Гонгадзе, 9,
Миколаївський національний аграрний університет
тел. 0 (512) 58-03-25

<http://modecon.mnau.edu.ua/>

e-mail: modecon@mnau.edu.ua

© Миколаївський національний
аграрний університет, 2017

УДК 336.2

Головко М. Й., аспірант кафедри фінансів та банківської справи, Приватний вищий навчальний заклад «Європейський університет», м. Київ, Україна

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ

Розглянуто наукові дослідження стосовно трактування понять «податкова реформа», «трансформація», «модернізація» та «реформування» податкової системи, представлено авторське бачення на дефініцію «трансформація податкової системи»; виокремлено комплекс характерних ознак трансформації податкової системи, серед яких: ґрунтовність перетворень; інноваційність; компромісність та еволюційність; багатоваріантність; комплементарність та послідовність. Удосконалено алгоритм трансформації податкової системи та підходи до трансформації податкової системи, серед яких виокремлено: підхід на основі теорії оптимального оподаткування; макроекономічний, інтегрований, адміністративний, поведінковий та еволюційний підходи.

Ключові слова: податкова система, трансформація податкової системи, реформування податкової системи, реформа, податок.

Головко М. Й., аспирант кафедры финансов и банковского дела, Частное высшее учебное заведение «Европейский университет», г. Киев, Украина

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К РЕФОРМИРОВАНИЮ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ

Рассмотрены научные исследования относительно трактовки понятий «налоговая реформа», «трансформация», «модернизация» и «реформирование» налоговой системы, представлен авторский взгляд на дефиницию «трансформация налоговой системы»; выделен комплекс характерных признаков трансформации налоговой системы, среди которых: основательность преобразований; инновационность; компромиссность и эволюционность; многовариантность; комплементарность и последовательность. Усовершенствован алгоритм трансформации налоговой системы и подходы к трансформации налоговой системы, среди которых выделены: подход на основе теории оптимального налогообложения; макроэкономический, интегрированный, административный, поведенческий и эволюционный подходы.

Ключевые слова: налоговая система, трансформация налоговой системы, реформирование налоговой системы, реформа, налог.

Holovko Mykhailo, graduate student of Finance and Banking, Private higher education institution «European University», Kyiv, Ukraine

CONCEPTUAL APPROACHES TO REFORMATION OF TAX SYSTEMS

Introduction. *The presence of system weaknesses in the tax system of Ukraine provides an opportunity to state the appropriateness of its transformation in conditions of fiscal decentralization and a thorough investigation the essence of the categories "transformation of the tax system", "tax reform", "modernization of the tax system" and other interrelated definitions, the essence of which, on our Opinion is not sufficiently studied.*

Purpose. The main objectives of the study are to investigate the researches which interpretation the concepts of "tax reform", "transformation", "modernization" and "reformation" of the tax system, presentation of the author's vision for the definition of "transformation of the tax system, the identification of a complex of characteristic features of the transformation of the tax system, improvement of the algorithm of transformation Tax system, generalization of approaches to the transformation of the tax system.

Results. The scientific researches concerning the interpretation of the notions of "tax reform", "transformation", "modernization" and "reforming" of the tax system are considered, the author's vision for the definition of "transformation of the tax system" is presented; A set of characteristic features of the transformation of the tax system is set out, among which: innovation; compromise and evolution; multivariateness; complementarity and consistency.

Conclusions. The algorithm of transformation of the tax system and approaches to the tax system transformation is improved, among which the following is singled out: the approach based on the theory of optimal taxation; Macroeconomic, Integrated, Administrative, Behavioral, and Evolutionary Approaches.

Keywords: tax system, transformation of the tax system, reformation of the tax system, reform, tax.

JEL Classification: H 20.

Постановка проблеми. Наявність системних недоліків податкової системи України надають можливість стверджувати про доцільність її трансформації в умовах фіскальної децентралізації та ґрунтового дослідження сутності категорій «трансформація податкової системи», «податкова реформа», «модернізація податкової системи» та інших взаємопов'язаних дефініцій, сутність яких, на нашу думку, недостатньо досліджена.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика аналізу концептуальних підходів до реформування податкових систем залишається предметом наукових досліджень зарубіжних і вітчизняних вчених. Теоретичну основу дослідження становлять праці Є. М. Богатирьової [1], А. І. Крисоватого, В. М. Мельника, Т. В. Кошук [2], Я. А. Михайлишена [3], І. О. Майбурова [4], А. М. Соколовської [5], Л. А. Глущенко [6], А. С. Полторак, Ю. В. Волосяка [7], В. Г. Панского [8], Д. Г. Черника [9] та інших, однак, низка аспектів цієї багатогранної наукової проблеми залишаються недостатньо дослідженими та обґрунтованими.

Формулювання цілей дослідження. Основними завданнями дослідження є розгляд наукових досліджень стосовно трактування

понять «податкова реформа», «трансформація», «модернізація» та «реформування» податкової системи, представлення авторського бачення на дефініцію «трансформація податкової системи, виокремлення комплексу характерних ознак трансформації податкової системи, удосконалення алгоритму трансформації податкової системи, узагальнення підходів до трансформації податкової системи.

Виклад основного матеріалу. Поняття «реформа» найчастіше розглядається як «певна система заходів, спрямованих на виведення з критичного стану» [10] або «система перетворення, перебудова або зміни у певній сфері» [11]. У словнику Б. А. Райзберга, Л. Ш. Лозовського та Е. Б. Стародубцева [12] поняття «реформа» трактується як «глибинна трансформація...». Ми погоджуємось із думкою Є. М. Богатирьової [1], що саме це формулювання може використовуватись в якості відмінної характеристики податкової реформи від звичайних поточних змін у сфері оподаткування.

Також доцільно розглянути сутність поняття «економічні реформи» через те, що реформи у сфері оподаткування є їх невід'ємною складовою. Так, в економічному словнику

зазначається, що економічні реформи – це «значні зміни в системі управління економікою, господарювання, шляхах та способах проведення економічної політики» [13]. Відповідно, економічні реформи проводяться в умовах або низької ефективності економічної системи, або кризи, або невідповідності економічної системи країни потребам її населення. На нашу думку, саме за допомогою своєчасного та комплексного застосування інструментів податкової реформи можна суттєво покращити поточний стан вище окреслених проблем в економіці.

Як влучно зазначають А. І. Крисоватий, В. М. Мельник та Т. В. Кошук [2, с. 38], що в науковій літературі відсутня єдність у трактуванні поняття «податкова реформа». Якщо Я. А. Михайлишина вважає [3, с. 218-220], що податкова реформа – це коригування з боку держави податкової системи, яке фактично є засобом реалізації політики держави у сфері оподаткування. Відповідно, необхідність адаптації до змінюваних економічних умов функціонування окремих елементів податкової системи є об'єктивним стимулом її реформування.

На думку ж І. А. Майбурова «податкова реформа» значно вужче поняття [4, с. 377]. Автор розуміє її сутність як процес кардинальних перетворень, обмежений у часі, з метою приведення податкової системи у відповідність з оновленим змістом політики держави у сфері оподаткування.

В своїх дослідженнях А. І. Крисоватий, В. М. Мельник та Т. В. Кошук [2, с. 38] дотримуються певної середини, трактуючи податкову реформу як процес внесення до податкової системи значних змін у зв'язку з коригуванням положень податкової політики.

Соколовська А. М. у своєму дослідженні [5, с. 59-88] представляє ґрунтовний аналіз трактувань понять «наближення», «адаптація», «імплементація», «трансформація», «інкорпорація», «відсилка», «рецепція», виокремлюючи різницю між ними у контексті наближення національного податкового законодавства до положень законодавства ЄС.

Так, в результаті аналізу сучасних трактувань «податкової реформи» з'ясовано, що серед наукової спільноти немає єдності щодо цього поняття, однак, доцільно виділити два основних принципових підходи до трактування досліджуваного поняття.

Відповідно до першого підходу (А. П. Абрамов, М. В. Гридчина, В. Б. Тропина, Н. І. Вдовиченко, А. В. Калина, Я. А. Михайлишина, М. Т. Оспанов, О. Палій, П. І. Юхименко, В. М. Федосов, Л. Л. Лазебник та інші) фактично будь-які зміни у сфері податкового законодавства вважаються реформою. На нашу думку, відповідне ототожнення коригувань законодавства у сфері оподаткування з податковою реформою є дискусійним моментом цього підходу.

Згідно іншого підходу (В. Г. Байбородина, І. А. Домагальская, В. А. Іваніна, Н. В. Балахіна, М. Е. Косов, Є. М. Богатирьова, А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кошук, І. А. Майбуров), який, на нашу думку, є більш обґрунтованим, враховується фактор масштабності перетворень у податковій системі внаслідок проведення реформи та, відповідно, виокремлюється процес поточних змін від податкової реформи.

Крім того, необхідно звернути увагу на те, що такі поняття як «трансформація податкової системи», «реформування податкової системи», «модернізація податкової системи» та інші аналогічні категорії широко використовуються в наукових публікаціях сучасних економістів, однак, їх сутність та специфічні характеристики достатньо не висвітлені та не узгоджені.

На думку Ю. Шайгородського [14, с. 52], сучасні суспільні перетворення найчастіше описуються за допомогою термінів «модернізація», «трансформація» і «глобалізація», відповідно, вони і утворюють певну аналітичну «матрицю» цивілізаційних перетворень сучасності та мають унікальне смислове навантаження.

Під трансформацією найчастіше розуміють суттєву структурну перебудову системи шляхом зміни комплексу відносин, зв'язків, опосередкувань, тобто трансформація є

перехідним процесом еволюції. Ми погоджуємось із думкою С. П. Кримського, що процес трансформації найчастіше передбачає намагання поєднати застарілі і нові форми, переважно це багатоваріантний шлях, що не виключає ймовірності зворотного руху, який не обов'язково буде негативним. Це пов'язано з тим, що трансформації можуть бути системними чи безсистемними, поступальними або зворотними. Крім того, автор виокремлює поняття «керованої трансформації», тобто реформування постсоціалістичної системи в напрямі специфічної західноєвропейської парадигми розвитку [15, с. 206], яке, на нашу думку, є близьким до трактування «модернізації».

Як слушно зауважує Н. И. Михальченко [16, с. 34-35], ключова різниця між категоріями «розвиток», «зміна», «трансформація» і «модернізація» в тому, що з перших поняття фактично можуть бути орієнтовані у будь-яку сторону, тобто характеризуються більшим ступенем нейтральності до прогресивних тенденцій відносно динаміки суспільного процесу, тоді як модернізація – це особлива складова цілеспрямованого процесу трансформації.

Так, проаналізувавши наукові дослідження сучасних авторів стосовно трактування понять «податкова реформа», «трансформація», «модернізація» та «реформування» податкової системи, представлене авторське бачення на дефініцію «трансформація податкової системи», яку автор розглядає як динамічний, багатоцільовий та багатоваріантний процес ґрунтовної структурної перебудови податкової системи, який, завдяки зміні у системі оподаткування та податкових відносинах, перетворює організацію вихідного формоутворення та здійснює суттєвий вплив на ефективність розвитку економіки країни. Такий підхід, на відміну від існуючих, враховує специфічні ознаки трансформації податкової системи та дозволяє виокремити досліджувану категорію від поточних змін у податковій системі.

Враховуючи представлене авторське визначення поняття «трансформація

податкової системи», важливим є виокремлення характерних ознак цього процесу, наявність яких надасть можливість стверджувати саме про наявність трансформації, а не лише про зміни у податковій системі.

На думку І. А. Майбурова [4, с. 82] ознаками реформування податкової системи є еволюційність, послідовність та періодичність, тоді як окремі науковці, навпаки, розглядають процес реформування як процес, який не обмежено у часі. Глушенко Л. О. [6 с. 61] до характерних особливостей реформування відносить об'ємність, просторово-часову масштабність, ґрунтовність перетворень та глибинність, однак, на нашу думку, 4 представлені ознаки частково повторюють одна одну, фокусуючи увагу виключно на значущості впроваджених змін. На цій особливості реформування звертає увагу і професор А. М. Соколовська, стверджуючи, що зміни до податкового законодавства, які систематично вносяться в кожній країні з метою його покращення, не можна вважати реформою через те, що вони не характеризуються глибинністю та комплексністю. Глушенко Л. О. також підкреслює, що кожна впроваджена реформа фактично є інновацією, але не можна назвати кожну інновацію реформою [6, с. 61], звертаючи увагу на те, що інновація обов'язково спричиняє підвищення ефективності функціонування системи та позитивно оцінюється для розвитку економіки. Богатирьова Є. М. поглиблює підходи І. А. Майбурова, Л. О. Глушенко та А. М. Соколовської в частині виокремлення специфічних ознак податкової реформи, а саме виділяє такі характеристики як: зміна стратегії податкової політики, інноваційний характер, прогресивні перетворення податкової системи, часові рамки, еволюційний характер [1].

Узагальнюючи проаналізовані розробки науковців у сфері специфічних характеристик податкової реформи представимо авторське бачення проблеми виділення характерних ознак гармонізації податкової системи та висвітливо їх на рис. 1.

Так, наявність характерних ознак системи, а їх відсутність при наявності змін гармонізації податкової системи дозволяє свідчити лише про поточне коригування елементів податкової системи. стверджувати про існування процесу елементів податкової системи. ґрунтовної структурної перебудови податкової

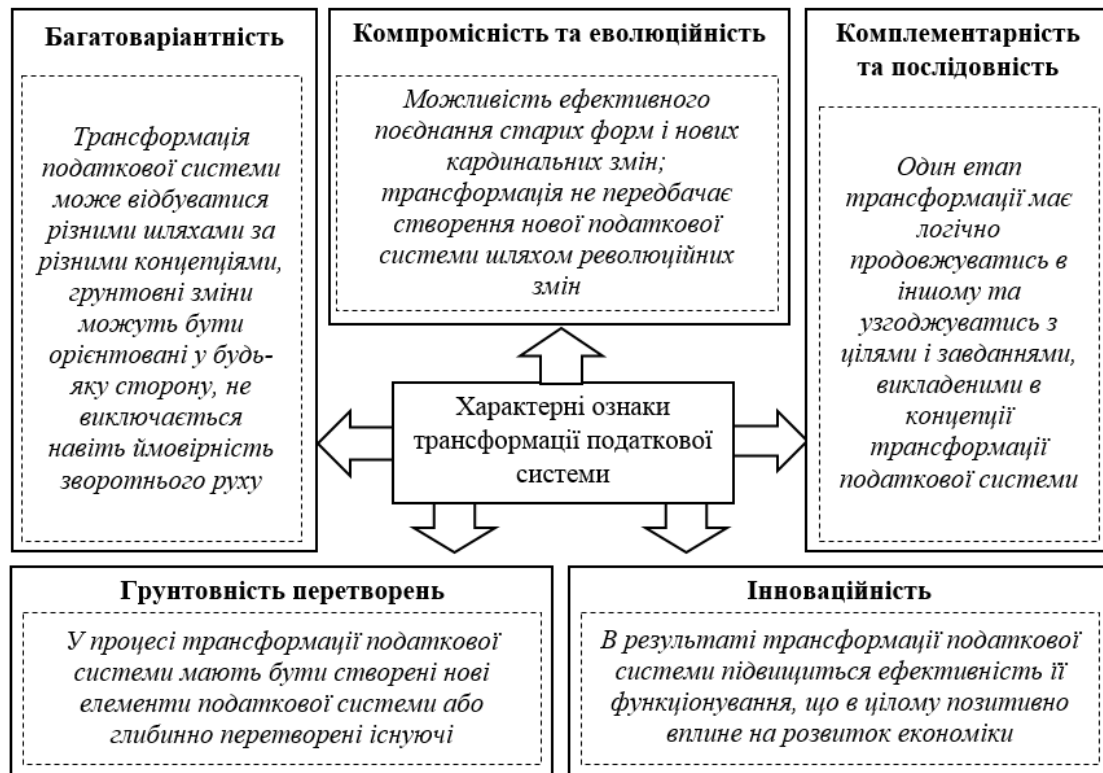


Рисунок 1 – Систематизація характерних ознак трансформації податкової системи*

* Джерело: сформовано автором на основі [1,4,6,14-16];

У сучасних наукових колах пропонують різні ознаки для класифікації податкових реформ. Так, В. Г. Пансков [8, с. 63] і І. О. Майбуров [4, с. 83] пропонують розподіляти реформи у сфері оподаткування за цілями (багатоцільові та обмеженоцільові), за змістом (системні та структурні), за тривалістю здійснення (довго-, середньо- та короткострокові). Подібної позиції щодо класифікації податкових реформ дотримуються і Д. Г. Черник та Ю. Д. Шмелев 9, с. 347-353].

На думку Л. О. Глушенко [6, с. 67-77], також доцільно класифікувати податкові реформи за об'єктом здійснення трансформації (реформа прямих податків, комплексні та галузеві реформи), за функцією податків (стимулююча та фіскальна).

Як слушно зауважує Є. М. Богатирьова [1], найбільш ґрунтовна класифікація податна у

роботі М. Т. Оспанова, який пропонує власний комплекс ознак розподілу податкових реформ, до яких дослідник включив наступні: широта реформування (вузькоширотні, які в свою чергу розподіляються на структурні та адміністративні та повноширотні); строк та порядок проведення податкової реформи (довго-, середньо та короткострокові); послідовність здійснення реформи (послідовні, дискретні, єдиноразові та фазові); цільова направленість (обмежено- та багатоцільові); зміст виокремлених завдань: доходи (збільшення або нейтральність доходів та ін.); рівність (вертикальна або горизонтальна); виділення ресурсів (інтервенціоністська та економічно нейтральна).

Таким чином, підсумовуючи сучасні підходи до класифікації податкових реформ,

узагальнено проаналізовану інформацію на рис. 2.



Рисунок 2 – Класифікація трансформацій податкових систем*

* Джерело: узагальнено автором на основі [1,4,6,8,9];

Крім того, М. Т. Оспанов та І. О. Майбуров [4, с. 84-85] виокремлюють не тільки види податкових реформ, але і їх етапи. Так, дослідники стверджують, що у кожній системі ґрунтовних змін у податковій системі доцільно виділити підготовчий етап, етап здійснення та етап результативний або заключний.

Перший етап фактично розпочинається з ґрунтовного аналізу соціально-економічного становища країни, оцінки доцільності та необхідності трансформації податкової системи з метою підвищення ефективності функціонування економіки країни. Крім того, на цьому етапі розробляється концепція

податкової реформи, в т.ч. чітко висвітлюються задачі і цілі, здійснюється планування трансформацій та обґрунтовується їх доцільність та необхідність, готується громадська думка. Це дуже важливий етап, на якому не тільки здійснюється якісне планування трансформації податкової системи, але і має бути сформоване позитивне ставлення до неї громадськості.

Другий етап трансформації податкової системи передбачає фактичне введення в дію коригуючого механізму, запланованого в рамках концепції трансформації податкової системи, внесення ґрунтовних змін у

законодавство у сфері оподаткування та інших елементів податкової системи. Заключний етап трансформації податкової системи полягає в оцінюванні отриманих результатів реформування, аналізі впливу реформи на ефективність економічних процесів, формулюванні висновків стосовно досягненні встановленої мети трансформації та необхідності продовження реформи чи запровадженні нової, розробці пропозицій щодо подальших коригуючих дій. На нашу думку, дуже важко чітко відокремити один етап трансформації податкової системи від іншого, враховуючи тривалий термін впровадження ґрунтовних змін у податкову систему. Представимо графічне висвітлення алгоритму трансформації податкової системи на рис. 3.

Відповідно до алгоритму трансформації податкової системи (рис. 3) об'єктивною передумовою трансформації податкової системи завжди є ґрунтовні зміни фінансової політики країни, внаслідок яких відбувається глибинний перегляд розробленої концепції та визначеної стратегії податкової політики. Коли доведена доцільність та обґрунтованість трансформації податкової системи відбувається розробка концепції трансформації податкової системи, а також виокремлення цілей, засобів та методів реформування податкової системи.

Крім того, в залежності від складності та ґрунтовності визначених цілей трансформація податкової системи може плануватися в один або декілька періодів із обов'язковим виокремленням завдань, методів та засобів кожного з них. Кожний період фактично складається з трьох етапів (підготовчий, безпосередньої реалізації та заключний).

Аналізуючи результативність будь-якої трансформації податкової системи, необхідно розподіляти заплановану

періодичність здійснення реформування від вимушеної. Зауважимо, що вимушена періодичність найчастіше виникає в ситуації, коли мета, визначена в концепції трансформації податкової системи, не досягається, відповідно, виникає необхідність в подальшому відкоригувати цілі, методи та засоби здійснення реформування, інколи це спричиняє навіть внесення ґрунтовних змін у розроблену концепцію.

Зазначимо, що не завжди періоди трансформації податкової системи можливо чітко розділити: вони можуть накладатися один на одного, а фінальний етап одного з періодів збігатися з підготовчим етапом іншого періоду, відповідно, найчастіше трансформації податкової системи сприймається як безперервний процес без визначених окремих періодів її проведення.

Розглянемо існуючі підходи до здійснення трансформації податкової системи. Одним з найпоширеніших підходів є підхід, що базується на теорії оптимального оподаткування, що є частиною неокласичної теорії економіки. В межах цієї теорії оподаткування як процес розглядається на основі його безпосереднього впливу на специфічну функції суспільного добробуту, а саме впливу і економічної ефективності податків і зборів, і відповідності елементів податкової системи сформованим переконанням щодо соціальної справедливості. Трансформації податкової системи в рамках підходу на основі теорії оптимального оподаткування пов'язують з доцільністю реалізації заходів, направлених на створення компромісу між соціальною справедливістю оподаткування та економічною ефективністю і досягнення максимального рівня реалізації функції соціального добробуту.

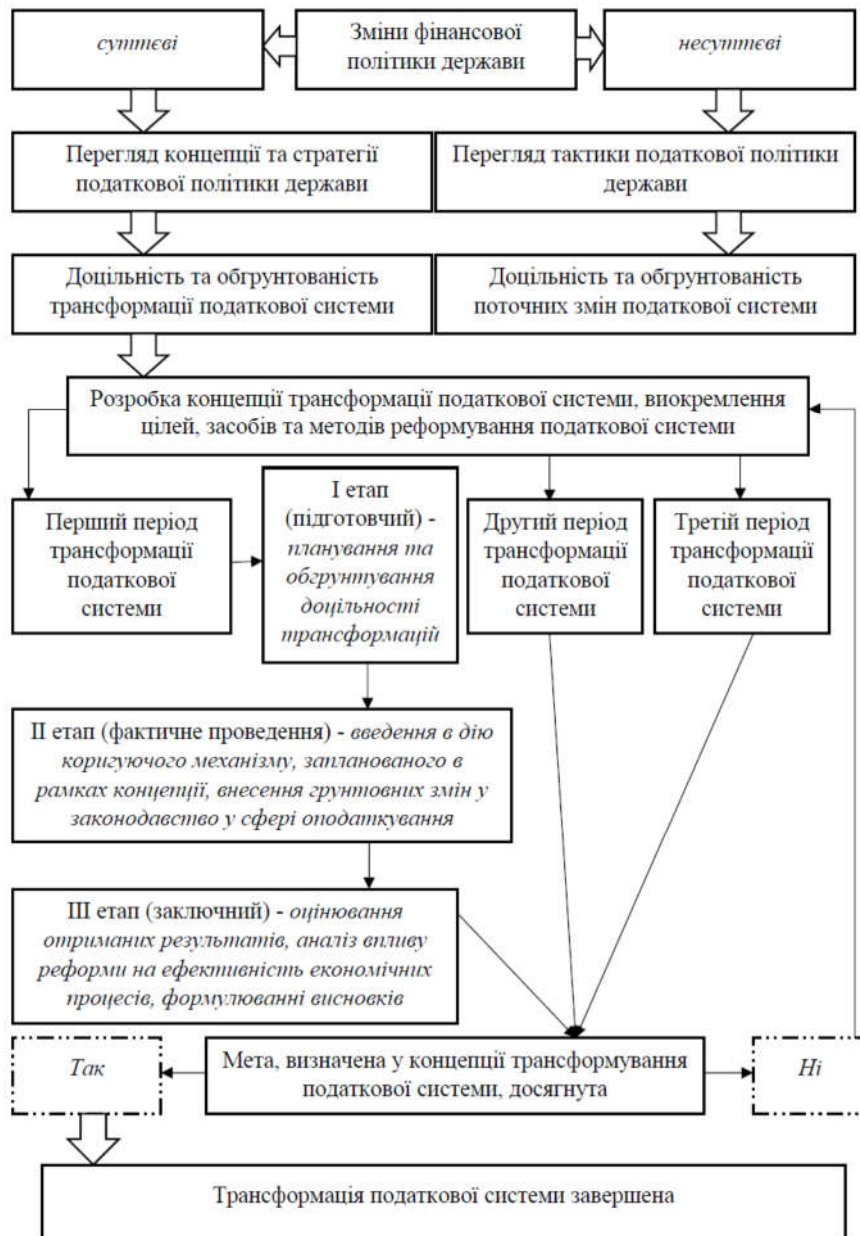


Рисунок 3 – Алгоритм трансформації податкової системи*

* Джерело: розроблено автором;

Макроекономічний підхід до трансформацій податкової системи полягає в розробленні концепції реформування податкової системи, реалізація якої надавала б можливість здійснювати вплив на макроекономічні показники, в т.ч. ВВП, рівень економічного зростання економіки та інші. В рамках цього підходу дослідження базуються на емпіричному методі, а також економічному моделюванні зв'язку елементів податкової системи з

макроекономічними показниками. Звернемо увагу на те, що ідеологія фундаментальних трансформацій податкових систем в розвинутих країнах в 80-і роки ХХ століття спиралась на стимулювання зростання економіки шляхом розширення бази оподаткування та коригування податкових ставок, відповідно, базувалась саме на цьому підході.

Крім того, останнім часом відбувається інтеграція макроекономічного підходу та

теорії оптимального оподаткування до обґрунтування трансформацій податкових систем. Так, при формуванні макроекономічних моделей враховуються мікроекономічні основи, і навпаки, в моделях оптимального оподаткування враховується макроекономічний аспект.

В рамках адміністративного підходу до трансформацій податкових систем наголос робиться на необхідності удосконалення процесу адміністрування податків, оновлення якого надасть можливість збирати в необхідному обсязі податкові надходження з мінімальними зусиллями і витратами. Крім того, пропонується індикатор оцінки ефективності податкових трансформацій під назвою податковий розрив (tax gap), який дорівнює різниці між плановою і фактичною сумами податкових надходжень, тобто фактично сумі несплачених через ухилення сум податків. Так, на думку Р. Бьорда податкові трансформації мають формувати у контролюючих органів сприйняття платників податків як їх клієнтів, а не потенційних злочинців.

Як зазначено в огляді Doing Business: 2017 [17] саме в руслі адміністративного підходу проводилось більшість трансформацій податкових систем останніх років і, ймовірно, такі тенденції будуть збережені і в подальшому через те, що можливості зменшення ставок податків в розвинених країнах переважно вичерпані.

Цікавим підходом до трансформації податкової системи, на нашу думку, є поведінковий підхід або підхід на основі біхевіористської (поведінкової) економічної теорії, який базується на ствердженні, що успіх певної податкової трансформації залежить переважно від того, наскільки чітко та достовірно були передбачені поведінкові реакції та врахована сформована психологія платників податків, а не від відповідності іншим критеріям, в т.ч. покращенню суспільного добробуту.

Узагальнимо підходи до трансформації податкової системи в табл. 1. В структурі підходів до трансформації податкових систем, узагальнених в табл. 1., на нашу думку, окреме місце займає саме еволюційний підхід.

Таблиця 1. Сучасні підходи до трансформації податкових систем*

Назва підходу	Основна характеристика
Підхід на основі теорії оптимального оподаткування	В межах цього підходу оподаткування розглядається на основі впливу економічної ефективності податків і зборів на функцію суспільного добробуту та відповідності елементів податкової системи сформованим переконанням щодо соціальної справедливості
Макроекономічний підхід	Підхід направлений на зміни в податковій системі, які спричиняють можливість здійснювати вплив на макроекономічні показники. В рамках цього підходу дослідження базуються на емпіричному методі, а також економічному моделюванні зв'язку елементів податкової системи з макроекономічними показниками.
Інтегрований підхід	Базується на інтеграції макроекономічного підходу та теорії оптимального оподаткування. Так, при формуванні макроекономічних моделей враховуються мікроекономічні основи, і навпаки, в моделях оптимального оподаткування враховується макроекономічний аспект
Адміністративний підхід	В рамках цього підходу наголос робиться на необхідності удосконалення процесу адміністрування податків, оновлення якого надасть можливість формувати податкові надходження в необхідному обсязі з мінімальними зусиллями і витратами
Поведінковий підхід	Підхід базується на ствердженні, що успіх певної податкової трансформації залежить переважно від того, наскільки чітко та достовірно були передбачені поведінкові реакції та врахована сформована психологія платників податків
Еволюційний підхід	Підхід засновано на розумінні того, що таке складне інституційне утворення як податкова система трансформується за законами еволюції

* Джерело: узагальнено автором;

Висновки. Дослідивши концептуальні підходи до реформування податкових систем, зроблено наступні висновки:

1. Розглянуто наукові дослідження стосовно трактування понять «податкова реформа», «трансформація», «модернізація» та «реформування» податкової системи та представлено авторське бачення на дефініцію «трансформація податкової системи», яку автор розглядає як динамічний, багатоцільовий та багатоваріантний процес ґрунтовної структурної перебудови податкової системи, який, завдяки зміні у системі оподаткування та податкових відносинах, перетворює організацію вихідного формоутворення та здійснює суттєвий вплив на ефективність розвитку економіки країни. Такий підхід, на відміну від існуючих, враховує специфічні ознаки трансформації податкової системи та дозволяє виокремити досліджувану категорію від поточних змін у податковій системі.

2. Виокремлено комплекс характерних ознак трансформації податкової системи, серед яких: ґрунтовність перетворень; інноваційність; компромісність та еволюційність; багатоваріантність; комплементарність та послідовність, наявність яких надає можливість стверджувати саме про наявність процесу

ґрунтовної структурної перебудови податкової системи, а їх відсутність при існуванні змін – про поточне коригування елементів податкової системи.

3. Удосконалено алгоритм трансформації податкової системи, відповідно до якого об'єктивно передумовою цього процесу завжди виступають ґрунтовні зміни фінансової політики країни, внаслідок яких відбувається глибинний перегляд розробленої концепції та визначеної стратегії податкової політики, а також виокремлення цілей, засобів та методів реформування податкової системи. Враховано, що в залежності від складності та ґрунтовності визначених цілей трансформація податкової системи може плануватися в один або декілька періодів із обов'язковим виокремленням завдань, методів та засобів кожного з них.

4. Узагальнено підходи до трансформації податкової системи, серед яких виокремлено: підхід на основі теорії оптимального оподаткування; макроекономічний, інтегрований, адміністративний, поведінковий та еволюційний підходи, серед яких, на нашу думку, еволюційний підхід до трансформації податкових систем на відміну від інституціональної теорії чи неокласики спирається на довгострокову перспективу.

Література:

1. Богатирьова Є. М. Податкові реформи в Україні: результативність та стратегічні орієнтири : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Богатирьова Євгенія Миколаївна ; Одес. нац. екон. ун-т. – Одеса, 2016. – 19 с.
2. Крисоватий А. І. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів / А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кошук // Економіка України. – 2016. – № 1. – С. 35-51.
3. Михайлишена Я. А. Сущность налогового реформирования / Я. А. Михайлишена // Налоги и налогообложение. – 2013. – № 3. – С. 217-227.
4. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения : учеб. / И. А. Майбуров. – М. : МЦФЭР, 2003. – 336 с.
5. Соколовська А. М. Шляхи наближення розділу V Податкового кодексу України до 112-ї Директиви Ради ЄС / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2016. – № 8. – С. 59-88.
6. Глушенко Л. А. Стимулы и критерии эффективности проведения налоговых реформ в России: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.10 / Глушенко Лидия Александровна. – Волгоград, 2005. – 169 с.
7. Полторац А. С. Комплексний підхід до кількісного оцінювання податкових ризиків держави / А. С. Полторац, Ю. В. Волосюк // Актуальні проблеми економіки. – 2017. – № 2 (188). – С. 269–276.
8. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение : учеб. для ВУЗов / В. Г. Пансков, В. Г. Князев. – М. : МЦФЭР, 2003. – 336 с.

9. Черник Д. Г. Теория и история налогообложения : учеб. / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев ; под ред. Д. Г. Черника. – М. : Издательство Юрайт, 2014. – 364 с.
10. Финансовый словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.slovarik.kiev.ua/finance/r/147134.html>
11. Толковый словарь Ожегова / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – 1949-1992. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ogegova/>
12. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 2-е изд., испр. – 1999. – М.: ИНФРА-М. – 479 с.
13. Экономический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.economicportal.ru>
14. Шайгородський Ю. Поняття «трансформація» як інструмент аналізу соціальних змін / Юрій Шайгородський // Освіта регіону. – 2010. – № 4. – с.52–56.
15. Кримський С. Б. Запити філософських смислів / С. Б. Кримський. – К. : Парапан, 2003. – 240 с.
16. Михальченко Н. И. Украинское общество: трансформация, модернизация или лимитроф Европы? / Н. И. Михальченко. – К. : Институт социологии НАНУ, 2001. – 440 с.
17. Doing Business 2017 / International Bank for Reconstruction and Development ; The World Bank [Electronic source], available at : www.worldbank.org

References:

1. Bohaty'r'ova, Ye. M. (2016), "Tax Reforms in Ukraine: Effectiveness and Strategic Reference", Rh.D. Thesis, Finance and Credit, Odessa National University of Economics, Odessa, Ukraine.
2. Krysovaty, A. I. Mel'nyk, V. M. and Koshchuk, T. V. (2016), "Essence and conceptual foundations of tax policy formation in the conditions of European integration processes", *Ekonomika Ukrayiny*, vol. 1, pp. 35-51.
3. Mykha'ylyshena, Ya. A. (2013), "The essence of tax reform", *Nalohy y nalohooblozhenye*, vol. 3, pp. 217-227.
4. Mayburov, Y. A. (2003), *Teoryya y ystoryya nalohooblozhenyya* [Theory and History of Taxation], *MTsFYeR*, Moscow, Russia.
5. Sokolov's'ka, A. M. (2016), "Shliakhi vblizhennya rozdil V Ukrayak's Code of Ukraine up to 112-I Directivities Radi €С", *Finansy Ukrayiny*, vol. 8, pp. 59-88.
6. Hlushenko, L. A. (2005), "Incentives and Criteria for the Effectiveness of Tax Reforms in Russia", Rh.D. Thesis, Finance, money circulation and credit, Volgograd, Russia.
7. Poltorak, A. S. and Volosuyk, Yu. V. (2016), "Comprehensive approach to quantitative assessment of tax risks of the state", *Ekonomichnyy chasopys – XXI*, vol. 158 (3–4(2)), pp. 35-38.
8. Panskov, V. H. and Knyazev, V. H. (2003), *Nalohy y nalohooblozhenye* [Taxes and taxation], *MTsFYeR*, Moscow, Russia.
9. Chernyk, D. H. and Shmelev, Yu. D. (2014), *Teoryya y ystoryya nalohooblozhenyya* [Theory and History of Taxation], *Yzdatel'stvo Yurayt*, Moscow, Russia.
10. Financial Dictionary, [Online], available at: <http://www.slovarik.kiev.ua/finance/r/147134.html>
11. Ozhegov, S. Y. and Shvedova, N. Yu. Explanatory dictionary of Ozhegov, [Online], available at: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ogegova/>
12. Rayzberh, B. A. Lozovskyy, L. Sh. and Starodubtseva, E. B. (1999), *Sovremenniy ekonomycheskyy slovar'* [Modern Economic Dictionary], 2nd ed, *YNFRA-M*, Moscow, Russia.
13. The economic dictionary, [Online], available at: <http://www.economicportal.ru>
14. Shayhorod's'kyy, Yu. (2010), "The notion of "transformation" as a tool for analyzing social change", *Osvita rehionu*, vol. 4, pp. 52-56.
15. Kryms'kyy, S. B. (2003), *Zapyty filosof's'kykh smysliv* [Requests for philosophical meanings], *Parapan*, Kiev, Ukraine.
16. Mykhal'chenko, N. Y. (2001), *Ukraynskoe obshchestvo: transformatsyya, modernyzatsyya yly lymytrof Evropi?* [Ukrainian Society: Transformation, Modernization or Limitrof Europe?], *Ynstytut sotsyolohyy NANU*, Kiev, Ukraine.
17. International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank (2017), *Doing Business 2017*, [Online], available at : www.worldbank.org



З М І С Т

Бережнюк І. І., Коляда С. П. МІЖНАРОДНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ БАЛАНСУ МІЖ СПРОЩЕННЯМ ПРОЦЕДУР ЗОВНІШНЬОЇ ТОРГІВЛІ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯМ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ.....	6
Вишневська О.М., Волошина В.В., Гаріна Ю.В., Вишневська А.С. ПРІОРИТЕТИ РАЦІОНАЛЬНОГО ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ РЕГІОНІВ КРАЇНИ	14
Гаряга Л. О. УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМ РЕЗУЛЬТАТОМ БАНКУ	23
Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. МЕТОДИ АУДИТУ: МІЖНАРОДНЕ ТА НАЦІОНАЛЬНЕ ТРАКТУВАННЯ	35
Гнатишин Л. Б. ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ТА ПРОЦЕДУРА ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	43
Головко М. Й. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ	52
Грицаєнко М. І. СОЦІАЛЬНИЙ КАПІТАЛ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАД ТА ЇХ ОБ'ЄДНАНЬ	63
Демкович О. В. МЕТОДИ НАДАННЯ ПРОГРАМ СОЦІАЛЬНОЇ ДОПОМОГИ З УРАХУВАННЯ ДОХОДІВ НАСЕЛЕННЯ	75
Задорожна Р. П. ОСОБЛИВОСТІ ОБЧИСЛЕННЯ УМОВНОЇ ОПЛАТИ ПОСЛУГ ФІНАНСОВИХ ПОСЕРЕДНИКІВ В СИСТЕМІ НАЦІОНАЛЬНИХ РАХУНКІВ	82

Маслик Р. О. НАПРЯМИ МОДЕРНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНОГО ЗАХИСТУ НАСЕЛЕННЯ УКРАЇНИ	93
Наумік-Гладка К. Г. МАРКЕТИНГОВІ ТА ПСИХОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ SPA- ІНДУСТРІЇ ПРИ ГОТЕЛЬНИХ КОМПЛЕКСАХ	100
Неліпович О. В. МИТНІ ФОРМАЛЬНОСТІ НА АВІАЦІЙНОМУ ТРАНСПОРТІ В УКРАЇНІ	107
Прокопишин М. М., Сус Т. Й. ОСНОВНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ АГРОПРОМИСЛОВОГО КОМПЛЕКСУ УКРАЇНИ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ	114
Сус Т. Й. КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ ФІНАНСУВАННЯ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ АГРАРНОЇ СФЕРИ	122
Шпикуляк О. Г., Прутська О. О., Супрун О. М. ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ІНСТИТУЦІЙНОЇ БЕЗПЕКИ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЙ	130
Януш Нестерак, Маліновська О. Я. РОЛЬ БЕНЧМАРКІНГУ В ПРОЦЕСІ КОНТРОЛІНГУ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА	142