

УДК 336.2

Олена СИДОРОВИЧ

## ІНСТИТУТИ ОПОДАТКУВАННЯ: ФОРМИ ПРОЯВУ ТА ЛОГІКА ФУНКЦІОНУВАННЯ

---

*Обґрунтовано, що в умовах сучасних соціально-економічних, суспільних і цивілізаційних трансформацій, існує гостра потреба пошуку відповідних теоретичних доктрин, здатних пояснити природу процесів, що мають місце в усіх сферах життя суспільства, зокрема в сфері оподаткування. На основі використання інституціонального підходу розглянуто сутність, закономірності розвитку та особливості функціонування одного з найбільш історично давніх суспільних інститутів держави – інституту оподаткування. Встановлено, що інституціональна сутність оподаткування може виявлятися у певних різновидах, як: норми, правила гри, стереотипи поведінки та основи транзакційного обміну. Запропоновано авторське бачення та трактування формального і неформального інститутів оподаткування.*

**Ключові слова:** інститути оподаткування, норма, стереотип поведінки, транзакційний обмін, неформальний інститут оподаткування.

---

**Олена СИДОРОВИЧ**

**Институты налогообложения: формы проявления и логика функционирования**

*Обосновано, что в условиях современных социально-экономических, общественных и цивилизационных трансформаций, существует острая необходимость поиска соответствующих теоретических доктрин, способных объяснить природу процессов, имеющих место во всех сферах жизни общества, в том числе в сфере налогообложения. На основе использования институционального подхода рассмотрены сущность, закономерности развития и особенности функционирования одного из самых исторически древних общественных институтов государства – института налогообложения. Установлено, что институциональная сущность налогообложения может проявляться в определенных разновидностях, как: нормы, правила игры, стереотипы поведения и основы транзакционного обмена. Предложено авторское видение и трактовка формального и неформального институтов налогообложения.*

**Ключевые слова:** институты налогообложения, норма, стереотип поведения, транзакционный обмен, неформальный институт налогообложения.

---

**Olena SYDOROVYCH**

**Tax institutions: forms of displaying and logic of functioning**

*Introduction. Modern economic, social and civilization transformation that has gripped mankind in recent decades is characterized by a number of specific, deep and fundamental*

*changes of social and economic systems of different levels, their extensive networks and hierarchies. There is an increasing dependence of national economies, spread and depth of the impact on social and economic processes that are beyond public authorities, increase of cultural, social and information communications. These processes allow to can explain and justify the nature of the processes taking place in all spheres of society.*

**Purpose.** *The purpose of the paper is to find and develop theoretical and methodological approaches of development and functioning of a social institution – tax institution. Usage of institutional paradigm to the investigation of the taxation processes allows to integrate the multiplicative approaches from economics theory and other social sciences; to identify alternative areas of knowledge of this social phenomenon in the local, national and global fiscal space.*

**Results.** *It was established, that taxation is one of the most historically ancient public institutions of the state, forms, types and mechanisms of which is an indicator of the evolution stage in the society. These forms vary in the process of social evolution and are affected by the relevant objective and subjective economic, ideological and political conditions. Determination of the institutional nature of taxation allows to consider their functioning in certain forms: as norms, rules, attitudes and behavior bases of transaction exchange. Furthermore, in the article author identifies the specific of functioning within two types of tax institutions: formal and informal, with highlighting the characteristics of their functioning and the features of the impact in terms of individuals, business and society.*

**Conclusion.** *The nature of the tax institutions functioning is determined by various options of dialectical nature of formal and informal components, and their institutional interaction. Formal institutions are stated in laws and various written orders, which are obligatory for a particular area. The basic principles of their implementation are universality, publicity, reasonableness, transparency, clarity, and existence of coercion to implement them. This informal institutions, which are functioning as an analogue to formal units, have common and divergent features, they are “unwritten” rules implemented in the form of social arrangements and conventional restrictions. The author determines tax nature, its formal and informal components which allow to present their own interpretation. According to it, tax institutions are a complex of formal and informal norms, rules of behavior and restrictions and implementation mechanisms in order to ensure the realization and regulation of relations that deal with dispossession and appropriation made by different government levels concerning taxpayers income for satisfying the interests of different social groups.*

**Keywords:** *tax institutions, norms and stereotypes of behavior, transactional exchanges, formal institution, informal institution of taxation.*

**JEL Classification:** B41; G20; H22; H30.

---

**Постановка проблеми.** Перебіг сучасних соціально-економічних, суспільних і цивілізаційних явищ, зумовлених глобальними трансформаціями, що охопили людство в ХХІ ст., характеризує прояв специфічних, глибинних, фундаментальних зрушень соціально-економічних сис-

тем різного рівня, їх розгалужених мереж та ієрархій. Широта і багатоформатність проявів цих масштабних трансформацій актуалізували необхідність пошуку сучасних принципів глобальної світобудови з подальшою розробкою й ідентифікацією стратегічних орієнтирів розвитку суспіль-

них інститутів на основі врахування їх са-  
мобутніх національних характеристик.

Оподаткування – це один із найдавні-  
ших суспільних інститутів держави, форми,  
види та механізми якого є індикатором рів-  
ня еволюції суспільства. Виникає на ранніх  
етапах розвитку суспільних форм організа-  
ції, трансформується у процесі соціальної  
еволюції, відображаючи рівень суспільної  
рефлексії щодо філософії, психології та по-  
літики оподаткування від простих, зародко-  
вих, перехідних до більш зрілих і досконалих  
форм. Ці форми інститутів оподаткування,  
змінюючись в процесі суспільної еволюції  
залежать від рівня впливу на них відповід-  
них об'єктивних і суб'єктивних передумов  
розвитку, дослідження яких зумовлене не  
лише потребами пізнання їх історичних мо-  
делей, а й необхідності аналізу специфіки їх  
функціонування в сучасних умовах.

**Аналіз останніх досліджень і публіка-  
цій.** Категорія “інститут” є однією з централь-  
них в роботах Р. Арона [R. Aron], А. Берлі  
[A. Berle], Д. Бернхема [J. Burnham], Е. Богар-  
та [E. Bogart], Т. Верлена [T. Verlaïne], Ж. Ел-  
люля [J. Ellul], Дж. Кларка [J. Clark], Г. Коль-  
ма [H. Kohlm], Дж. Коммонса [J. Commons],  
Г. Мінза [H. Minz], У. Мітчелла [W. Mitchell],  
Д. Норта [D. North], У. Ростю [W. Rostow],  
Дж. Роулза [J. Rawls], Ж. Фурастьє  
[J. Fourastie] та ін. Більш сучасне тлумачен-  
ня представлено у працях таких визначних  
теоретиків, як: Д. Белл [D. Bell], Дж. К. Гелб-  
рейт [J. Galbraith], Г. Мюрдаль [G. Myrdal],  
Я. Тінберген [Jan Tinbergen], О. Тоффлер  
[A. Toffler], Р. Хейлбронер [R. Heilbroner] та  
ін. Згідно з їхніми поглядами, інститутами  
вважається публічна система правил, які ви-  
значають норми і положення з відповідними  
правами й обов'язками, владними проявами  
і обмеженнями, що носять дозвільний або  
обмежувачий характер, при визначених фор-  
мах покарання чи захисту. Механізм транс-  
формації суспільства при цьому трактується

відповідно до того, що розвиток економічної,  
фінансової чи фіскальної системи, а також  
відносини між учасниками суспільних і фіс-  
кальних взаємодій складаються не лише під  
впливом безпосередньо економічних, а й  
соціальних, політичних, психологічних і мо-  
рально-етичних факторів.

**Метою статті** є пошук та розробка тео-  
ретико-методологічних підходів обґрунтуван-  
ня закономірностей розвитку й особливостей  
функціонування інституту оподаткування у  
його формальному і неформальному різ-  
новидах та іманентних проявах, зокрема:  
норми, правила гри, стереотип поведінки та  
основи трансакційного обміну.

**Виклад основного матеріалу дослі-  
дження.** Перманентні економічні кризи,  
що ознаменували собою період радикаль-  
них трансформацій, виступили каталіза-  
тором підвищеного інтересу представни-  
ків світової наукової спільноти до пошуку  
адекватних парадигм пізнання процесів,  
зумовлених кардинальними цивілізацій-  
ними метаморфозами. В цьому контексті  
онтологічний базис інституціональної те-  
орії, органічно поєднуючи методологічні  
підходи філософії і психології, суспільної  
етики і соціології, різних напрямів і науко-  
во-дослідницьких течій економічної теорії  
на міждисциплінарному рівні, здатен систе-  
матизувати та узагальнити концептуальні  
підходи пізнання засад трансформації со-  
ціально-економічних систем.

Поява міждисциплінарних, мультипліка-  
тивних напрямів досліджень, як різновидів  
гетеродоксальних економічних парадигм  
інституціоналізму, дає змогу вивчати склад-  
ноорганізовані об'єкти, ефекти системності  
яких виявляються за умови симбіозу фун-  
даментальних і прикладних завдань, що є  
нездійсненим за вузькодисциплінарного  
підходу. Напевне, саме тому, в Маніфесті  
“До створення інституціональної політичної  
економії” (Towards an Institutionalist Political

Есопому) остання висувається на роль інтегратора різноманітних шкіл нестандартної економічної думки, яка намагається знайти відповіді на сучасні виклики [1, 17–24].

За твердженням Дж. Ходжсона, інститути є ключовим елементом будь-якої економічної системи, що зумовлює завдання вивчення процесів їх збереження, оновлення і зміни. Першопочатково “інститути” тлумачились як “природні утворення”, що слугують задоволенню фундаментальних життєвих потреб суспільства, забезпеченню безпеки та соціального порядку (Г. Спенсер). З усвідомленням “природного” характеру їх появи, вони трактуються окремими теоретиками як суспільні конструкти, тобто “штучні утворення”, що формуються під впливом соціальної інженерії (М. Вебер, К. Маркс). Регулюючий характер інститутів, на думку Т. Парсонса, втілюється в сукупності специфічних нормативних комплексів, задіяних у процесі регуляції статусно-рольової поведінки індивідів.

Однак, мусимо визнати, що інституціональна теорія, зародившись на рубежі XIX–XX ст. та ставши однією з провідних парадигм сучасної економічної науки, на сьогодні характеризується відсутністю сформованого єдиного категорійно-термінологічного базису та онтологічного трактування. Окреслення сутності інститутів як суспільних феноменів, що є індивідуалізованим у різних представників інституціональної теорії, зумовлює існування його тлумачень, серед яких розрізняють конкретні напрями, започатковані основоположниками еволюційного, психобіологічного, соціально-правового та емпіричного напрямів. Зокрема, апологети правознавчих наук розглядають інститути як стійкі комплекси юридичних правил, “які, переслідуючи одну спільну мету, управляють перманентним та абстрактним вираженням суспільного життя” [2, 314].; Предметом наукових інтересів

істориків виступають еволюційні механізми розвитку інституцій та інститутів. Соціологи аналізують інститути на основі практики їх прояву та впливу на соціум; економісти “вбачають в інститутах засоби суспільного обміну та складові механізму регулювання ринкових відносин” [3], а дослідники політичної філософії шляхом пізнання інституційних структур окреслюють проблеми “правильного” та “справедливого” облаштування суспільного життя. Така багатоформатність і обширність теоретичних напрямів визначає мультиплікативну диференціацію орієнтирів досліджень та існуючих підходів ідентифікації суспільних феноменів, з аргументацією доцільності закріплення за ними теоретичних конструктів, на кшталт “інститут” і “інституція”, “організація”. В результаті здійснюваної в онтологічній площині полеміки теоретиками окреслюються відповідні обґрунтування з подальшим визначенням співвідношень цих понять, наслідком яких стають заклики розглядати їх як синоніми, або доводиться необхідність чіткого розмежування.

Розуміючи характерну інституціоналізму певну дискретність категоріального поля, за основу, відправну точку авторського розуміння сутності інститутів візьмемо визначення класика інституціональної теорії Т. Веблена [4, 42], який у своїй роботі констатував, що у суспільстві існує комплекс звичних способів мислення щодо відносин між людиною і суспільством, як моделей загальноприйнятої поведінки. Подібною є точка зора Г. Спенсера, котрий визнавав, що саме інститути забезпечують перетворення людини в соціальну істоту, залучають її в систему соціальних взаємодій, носячи колективний характер прояву, формують умови для соціалізації особистості. Ця діалектична сутність соціальних інститутів реалізується, на думку класика, в шести основних їх різновидах, поєдну-

ючи як формальні правила, так і неформальні норми їх реалізації. Саме на цьому наголошував класик інституціональної теорії Д. Норт, стверджуючи, що інститути є “формальними правилами, неформальними обмеженнями і способами забезпечення дієвості обмежень” або як “правила, механізми, що забезпечують їх виконання і норми поведінки, які структурують повторювані взаємодії між людьми” [5, 18].

Інститут оподаткування, починаючи від зародження його первинних форм (протоінститутів), що відображали основні родоплеменні, общинні відносини, так і відбір сучасних зразків, ефективних при заданих природних, політичних, суспільних та економічних умовах, також формується під впливом сукупності інституціоналізованих формальних і неформальних норм і правил поведінки між учасниками взаємодій. При цьому формальні інститути – це спосіб організованої побудови соціально обумовлених зв'язків, статусів і норм з метою забезпечення функціональної взаємодії. Виступаючи “результатом спеціального людського задуму”, вони створюються централізовано і фіксуються в нормативно-правових актах держави. Д. Норт класифікує формальні правила на політико-етичні правила, економічні правила та соціальні контракти. Важлива роль формальних правил при цьому полягає в тому, що вони окреслюють набір прав і функцій, які приписуються індивідам. Отже, під формальним інститутом оподаткування ми розуміємо систему правових норм, що впорядковують поведінку його носіїв (учасників суспільних взаємовідносин), та механізмів її реалізації щодо трансакції частини доходів платників податків до різного рівня централізованих фондів фінансових ресурсів держави для забезпечення задоволення інтересів різних соціальних груп [6, 120]. Графічне бачення формального інституту оподаткування подано на рис. 1.

Неформальні взаємодії, будучи сформованими в процесі історичного розвитку, це – “генетична пам'ять” суспільства або дороговказ способів узгодження відносин у кризових ситуаціях на міжособовому та міжгруповому рівнях. Вони, у поєднанні з формалізованими нормами поведінки, будучи наявними на різних ієрархічних рівнях суспільства, утворюють складні ієрархічні структури інститутів. Напевне, не буде перебільшенням констатація думки про те, що інститут оподаткування втілює в собі симбіоз цих двох протилежних типів взаємодій. Причиною цього є наявність іманентно властивого людині супротиву, зумовленого усвідомленням втручання держави в особистий її простір.

Можливість забезпечення прояву ролей як систем колективної дії реалізовується внаслідок функціонування відповідних (фіскальних) органів, які є відносно відокремленими структурами інститутів, що виконують визначені системні функції. Безумовно, значний розвиток інститутів оподаткування в контексті виконуваного ними цілого спектра засад, завдань та функцій зумовлює їх повне включення в інституціональну систему суспільства та актуалізує їх пізнання як системних інституціональних одиниць.

Різновидом інститутів, що обумовлюють інституціональну рівновагу в процесах оподаткування, якість інституціонального управління, перебіг економічних і соціальних процесів як усередині певної системи, так і запозичення моделей окремих інституціональних одиниць з інших систем, визначаючи ефективність процесів реформування процесів оподаткування, є неформальні інститути. Вміщуючи увесь досвід суспільних взаємодій, починаючи з прадавніх часів і донині, вони володіють широким діапазоном впливу на процеси державного управління, засади функціонування бізнес структур, індивідуальний та суспільний вибір.

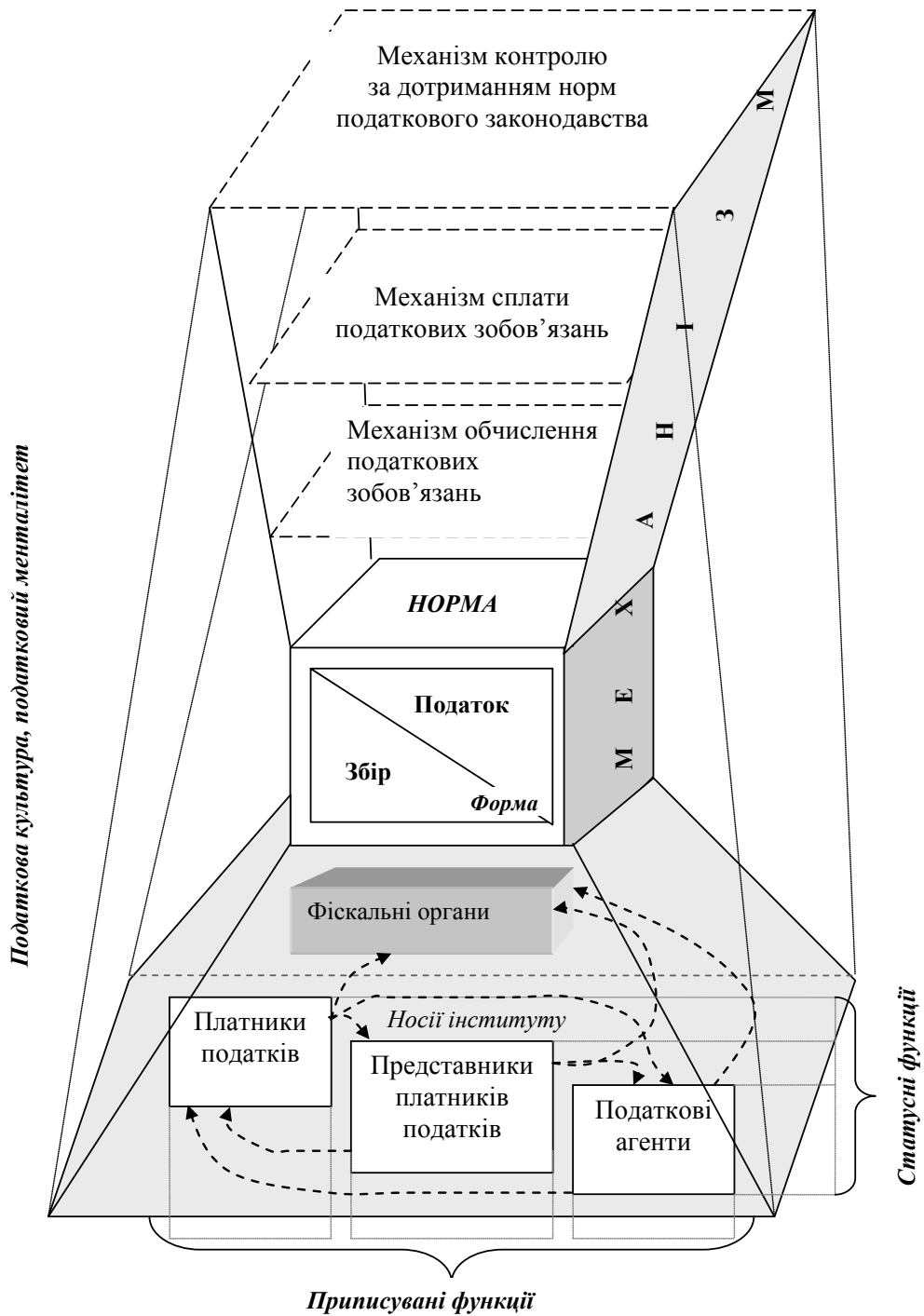


Рис. 1. Формальний інститут оподаткування\*

\* Побудовано автором.



Інституціональна неформальність є невід'ємним компонентом інституціональної архітектури будь-якого суспільства, обґрунтовуючи використання універсальних, еволюційно вивірених механізмів виживання соціуму, втілюючи індивідуальні інтереси та мотивації індивідів. У цьому контексті пізнання інститутів оподаткування необхідно здійснювати у діалектичній єдності формальної і неформальної складових з метою подальшого узгодженого, взаємного корегування та взаємодії.

Відмінності в характері зміни інститутів оподаткування визначають різні варіанти діалектичного характеру інституціональної взаємодії формальних і неформальних складових. У теорії інституціоналізму існує кілька підходів до визначення позитивних та негативних ефектів взаємодії формальних і неформальних інститутів, етапів їх взаємопереходу, що цілком можна перенести і на площину інститутів оподаткування. Вищеозначені підходи й етапи взаємопереходу, заміщення неформальних інститутів формальними засвідчують діалектичну сутність процесу трансформації формальних і неформальних інститутів, що описуються принципами еволюційного розвитку: спадковість – зміна – природний відбір.

Формальні інститути зафіксовані в законах і різного роду письмових розпорядженнях, що є обов'язковими для виконання на певній території. Основними принципами їх реалізації є всезагальність, публічність, обґрунтованість, прозорість, чіткість, зрозумілість і наявність примусу до їх реалізації. При цьому неформальні інститути, функціонуючи як аналог формальних, володіють спільними та відмінними рисами, є "неписаними" нормами, що реалізуються у вигляді суспільних домовленостей та загальноприйнятих обмежень.

На відміну від формальних інститутів оподаткування, гарантом існування та дотримання яких є держава, неформальні ін-

ститути є нормами, правилами поведінки та їх обмеженнями, дотримання яких гарантується усіма членами суспільства. Характерною їх ознакою є максимальна персоніфікація, відсутність жорсткого авторитаризму та жорстких санкцій за порушення, загальність формулювань, значна інерційність, менша керованість, змінність і маневреність.

Існує декілька передумов розширення неформальних інститутів за наявності певного комплексу формальних норм, правил поведінки та їх обмежень, зокрема:

1) неповнота формальних інститутів, які, задаючи параметри поведінки, не враховують усіх її варіантів, що змушує індивідів, які діють у межах формальних інститутів, розробляти доповнюючі існуючі норми і процедури або певним чином спрощувати їх;

2) використання неформальних інститутів в якості запасних стратегій для суб'єктів, які надають перевагу дотриманню формальних норм, але це не завжди є можливим під впливом певних обставин. Крім того, прикладом цього типу є розширення індивідами спектра неформальних взаємодій за умов, коли вони є менш витратними, ніж дотримання формальних норм;

3) третім розновидом передумов розширення неформальних інститутів є намагання досягнення цілей, які вважаються суспільно неприйнятними. Як приклад можна назвати існування демократичних, правових чи інших інститутів, які підкріплюються неформальними механізмами примусу і контролю, корупційним підґрунтям.

Окрім означених характеристик неформальних інститутів, виокремимо ті особливості, які характеризують неформальну сферу взаємовідносин в оподаткуванні. Передусім, зазначимо, що, незважаючи на констатацію їх існування практично у всіх базових дослідженнях з інституціональної теорії, вони все ж являють собою певну *terra incognita*, оскільки виступають свого

роду підводною частиною айсберга. Неформальні інститути є продуктом еволюційного розвитку, втілюючи хронологію взаємодії індивідів і виконуючи функції контролю, управління, “страхування” та самозбереження.

Поділ інститутів на формальні і неформальні є традиційним для теорії інституціоналізму, де останнім приписується їх явна нелегітимність, деструктивний характер впливу на економічну поведінку, господарську діяльність та здатність заміщення формальних норм і правил. Проте найбільш повно існування переліку негативних властивостей неформальних інститутів відмічається саме у фінансовій сфері. Безумовно, неформальні інститути здійснюють беззаперечний вплив на перебіг соціально-економічних процесів у суспільстві, однак їх деструктивний вплив вважаємо дещо перебільшеним.

Логічним є причинно-наслідковий зв'язок між існуванням порушень, неефективності чи дисфункцій формальних норм, що регулюють умови отримання доходу, акумуляції чи перерозподілу ресурсів центром та ін., до домінування в економічній системі архаїчної, але перевіреної часом моделі неформальних взаємодій. Її метою є мінімізація трансакційних витрат, збільшення доступу до обмежених економічних ресурсів, отримання більших конкурентних переваг, максимізація рівня отримуваних доходів.

Інституціональний простір конфліктний априорі, оскільки запровадження нових інститутів завжди зумовлює зміну старих встановлених взаємодій, що задовольняють соціальні позиції та ролі приписи. Таким чином, має місце постійна суперечність між легальністю і легітимністю, тобто визнанням інститутів членами суспільства. При цьому, існування неформальних інститутів певного типу в інституціональній архітектоніці зумовлюється їх характером прояву, який наділяє їх допоміжними, акомодативними, конкуруючими та заміщувальними властивостями [7].

Загалом під неформальним інститутом оподаткування ми розуміємо стійку конструкцію взаємопов'язаних, неформалізованих норм, правил та принципів, що, зумовлюючись впливом інтересів, мотивацій, ціннісних установок та культурних патернів, регулюють діяльність носіїв інституту. При цьому під відсутністю мотивації ми розуміємо відсутність фіксації, кодифікації та узаконення у знаково-му виразі норм, за допомогою яких встановлюється система ролей і статусів.

Традиційно функціонування неформальних інститутів оподаткування в інституціональній матриці суспільства обґрунтовують специфікою національного менталітету та пов'язують із масовим ухиленням від дотримання законодавчих норм, гальмуванням економічних реформ, зростанням проявів тіньової економіки.

У фахових джерелах утвердився підхід, згідно з яким тіньову економіку розглядають в розрізі двох складових: “кримінальної” і “паралельної”. Перша охоплює крайні форми антисуспільної поведінки, зокрема: незаконне виробництво продукції та послуги, розкрадання, шахрайство, рекет, наркобізнес, проституція та ін. Вважається, що друга складова функціонує “паралельно” з реальним сектором економіки і реалізується у секторі домашніх господарств, неформальному та прихованому секторі, рівень якої, за оцінками фахівців Світового банку, в Україні сягає приблизно 50% офіційного ВВП.

Неформальний інститут податку характеризується індивідуальним та суспільним характером прояву. На рівні індивіда він представлений у вигляді базових патернів, що обумовлюють його участь як носія інституту у взаємодіях певного типу. Сюди ми відносимо: звички, цінності, інтереси, вподобання, традиції, механізми прийняття рішень, мотивації та ментальні особливості, що визначають тип взаємодії та її результируючий ефект (рис. 2). Кожен з них, прохо-



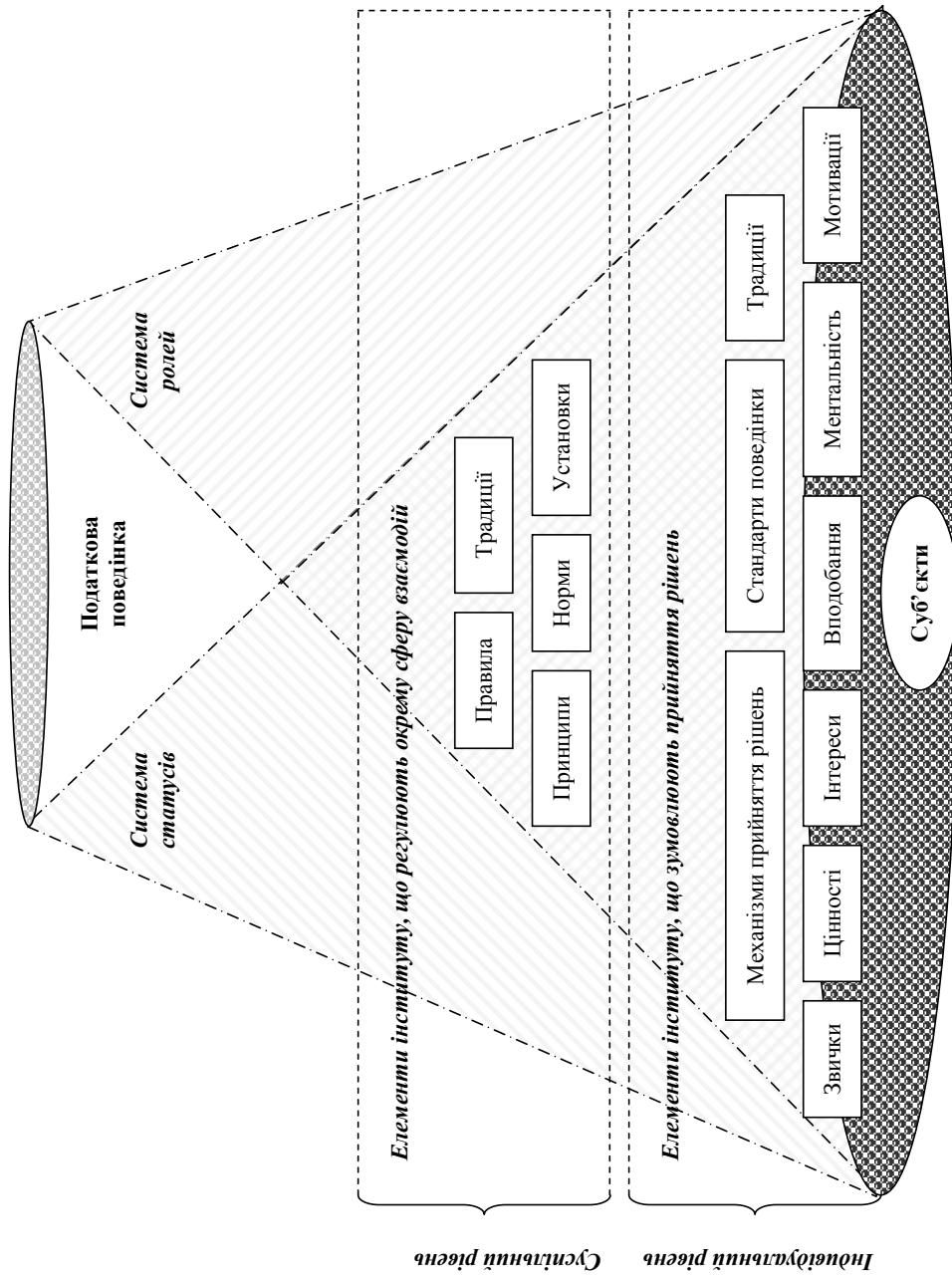


Рис. 2. Неформальний інститут оподаткування: складові та вплив на податкову поведінку\*

\* Побудовано автором.

дячи крізь призму системи статусів і ролей, реалізується, знаходить своє відображення у податковій поведінці відповідного типу.

Специфіка прояву суспільного рівня неформального інституту дає змогу стверджувати про вплив правил, традицій, принципів, норм та установок, що є домінуючими патернами, зумовленими специфікою участі індивідів у певних взаємодіях, визначаючи тип податкової поведінки. Загалом, роль неформальних інститутів неможливо недооцінити, оскільки, будучи закладеними як "...внутрішньо обов'язкові для людини стандарти поведінки... є частиною тієї спадщини, яку ми називаємо культурою, завдяки якій неформальні вирішення проблем обміну, знайдені в минулому, переносяться в сьогодення і роблять колишні неформальні обмеження важливим джерелом безперервності в ході тривалих соціальних змін" [5, 57].

Схожою є позиція М. Бунге, який стверджував, що "...не одні закони, що визначають права прошарків і приватних осіб на зайнятість тією чи іншою діяльністю; не одні фінансові і поліцейські установи, що встановлюють межі для приватної підприємливості в інтересі цілого; але обставини, що перебувають поза колом юридичних постанов, – розумова, технічна і моральна освіта народу, сила традицій і звичок – діють таким самим потужним чином на встановлення різноманітних відносин у порядку володіння, користування та розпорядження правом власності" [8, 41].

Основоположник інституціоналізму Т. Веблен при дослідженні інститутів також доводить особливу роль неформальних взаємодій, оскільки, на його думку, людина є біосоціальною істотою, що скеровується вродженими інстинктами: самозбереження і збереження роду, схильності до суперництва і протиборства за доступ і споживання благ, здійсненні відповідних взаємодій лише на основі наявного особистого інтересу.

Відомий представник американського напрямку інституціоналізму Дж. Коммонс вважав, що інститут – це колективна діяльність з контролю за індивідуальною діяльністю, принципи якої сформувалися в процесі еволюційного розвитку від звичаєвого права первісних суспільних формацій до законодавчих норм сучасних розвинених держав. На думку вченого, суспільство – це сума індивідів, структурно ускладнена наявністю інститутів, існування яких визначає "безпечну" зону індивідуальних дій в суспільстві. Інститути, таким чином, виступають формою узгодження законів і принципів взаємодії обміну прав володіння, що характеризується діалектичною природою, оскільки забезпечує реалізацію протилежно спрямованих векторів інтересів учасників. При цьому, саме інститути регулюють процес забезпечення інтересів і перерозподіл (відчуження і присвоєння) доходів індивідів.

У суспільстві, де формальні норми оподаткування є ефективними в забезпеченні індивідуального інтересу, роль неформальних інститутів незначна. У протилежному разі, якщо з урахуванням відповідних причин функції інституту не формалізовані або формалізовані неналежним чином, то більший прояв знаходять саме неформальні інститути. Тому, як зазначає Р. Мертон, "...дослідники, що не беруть до уваги неформальні правила гри, ризикують прогавити багато важливих спонукальних мотивів та стримувачів, що визначають політичну поведінку" [9, 32].

Незнання закономірностей функціонування неформальних інститутів та нехтування ними зумовлюють суперечливий характер теоретико-методологічної бази податкового реформування, поспішне прийняття політично ангажованих законодавчих актів і здійснення постійних змін до них, що дискредитує державу як гаранта та базовий суспільний інститут, провокуючи

опортуністичну поведінку учасників економічних процесів. У цьому контексті твердження про домінування неформальних інститутів є лише свідченням неефективності функціонування в суспільстві формальних норм, правил поведінки, неефективного трансакційного обміну.

Розгляд інституту податку як норми в загальному значенні дозволяє визначити його як норму реалізації багатосторонніх відносин економічних агентів, яка впорядковує їх взаємодії для забезпечення фінансування державою суспільних благ. Ознаки, що дозволяють відрізнити податки від неподаткових платежів, на зразок: характер відчуження, цільове призначення, безеквівалентність та неповерненість, які в традиційній податковій теорії є індикаторами класифікації податкових одиниць, в інституціоналізмі характеризують лише конкретні особливості норми, властивості, якими вона може володіти за певних обставин (рис. 3).

Згідно з інституціональним трактуванням більш ранні форми доходів не володі-

ли необхідними ознаками норми порівняно з податками. Хронологічно виникнення інституту оподаткування як норми може бути започатковане з XVII–XVIII століть, коли в переважній більшості держав право встановлення податків надавалось лише законодавчим органам, яким делегувалось визначення обсягу та цілей сплати обов'язкових відрахувань з метою забезпечення фінансування загальнодержавних потреб. У цьому контексті норми оподаткування, будучи частиною успадкованих правових норм, втілюють їх сутність, специфіку реалізації та класифікаційні ознаки. Елементами норми є: атрибути, фактор обов'язку, мета, умови та санкції. Існує певна відмінність між нормою і середнім значенням норми. Якщо перша реалізується через соціальні та правові механізми, то її середнє значення вказує на допустимий рівень відхилення від дотримання норми.

Визначальною умовою розгляду норми як складового елементу інституту оподаткування є наявність таких її елементів, як мета

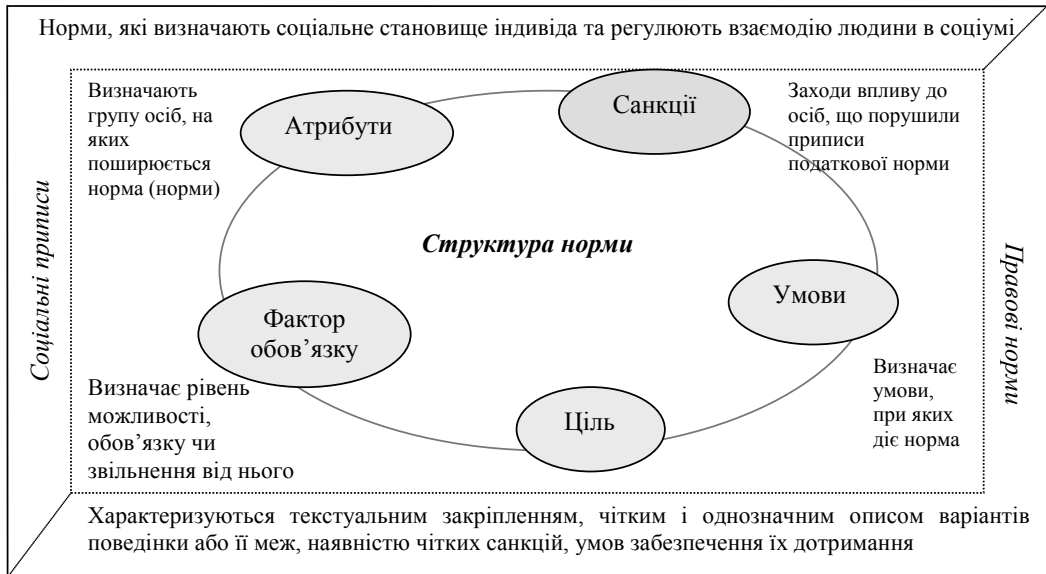


Рис. 3. Структура, класифікаційні ознаки інституту податку як норми\*

\* Побудовано автором.

та умови дії. Трагування податку в контексті інституціональної теорії не зводить його лише до форми відчуження на користь держави частини доходу економічного агента, а встановлює відповідну мету, що полягає у формуванні та забезпеченні фінансування суспільних благ на умовах економічної та юридичної самостійності економічних агентів. Податок як норма відносин може існувати лише тоді, коли податкоплатники є вільними економічними агентами, що володіють правом власності на свої доходи, майно, капітал, на чому наголошував А. Сміт, визнаючи податки ознакою свободи, а не рабства для тих, хто їх сплачує.

Вітчизняний теоретик Т. Меркулова зауважує: “Співвідношення між податком і оподаткуванням – це співвідношення норми і механізму її підтримання”, зумовлюючи в фахових джерелах два підходи: “бінарний”, що включає представлення “норма+механізм” та “моно-”, який втілюється в одній нормі. Оподаткування як механізм, що забезпечує реалізацію і стійкість норми, хоч і виходить за дефініційні межі “податку”, однак, на думку дослідниці, є складовими одного інституту, який на рівних умовах можна називати інститутом податку чи інститутом оподаткування [10, 64–70].

Трагування податків як правил гри аргументує специфіку діяльності економічних агентів відповідно до формальних і неформальних правил поведінки, здійснюваних в державі. Формування такого підходу в інституціоналізмі зумовлене перенесенням елементів теорій кейнсіанства та неокласики, в яких податки виступали регуляторами економічного циклу та процесів відтворення. При цьому, державна участь у регулюванні економічних процесів характеризувалася диференційованими обґрунтуваннями як способів впливу податків на поведінку економічних агентів, так і макро-економічних ефектів.

Розгляд інститутів оподаткування як правил гри в межах системної парадигми актуалізує їх представлення в якості поєднання функціональної, структурної та інформаційної підсистем. Кожна з них закріплює за носіями інституту відповідні системозабезпечуючі функції, статуси та ролі, які завдяки встановленим формальним нормам, формам застосування та механізмам реалізації функціонують у певному фіскальному просторі, заданому культурними та ментальними параметрами.

Тлумачення інституту як поведінкового стереотипу властиве соціологічній парадигмі, що зводить його до сукупності статусів і ролей, в які вступають індивіди для забезпечення власних інтересів та благ. В цьому контексті податкам відводиться роль стійкої норми економічного життя індивідів, які, будучи закріплені у вигляді навичків, способів економічного мислення та зразків поведінки, відображають трансформації процесів оподаткування.

Усвідомлення договірного характеру відносин оподаткування, характеризуючи відчуження частини власності економічного агента та присвоєння її державою, окреслюється поняттям “трансакція” як “відчуження і присвоєння прав власності і прав свободи, заведених в суспільстві” [11, 54]. Дж. Коммонс визначив трансакцію “не як обмін товарами, а відчуження і привласнення прав власності та свобод, створених суспільством”, виокремивши три їх різновиди:

- трансакції угоди, або торгові трансакції, які використовуються для здійснення фактичного відчуження і привласнення прав власності та свобод, що реалізується з метою задоволення економічного інтересу сторін за умови взаємної згоди;
- трансакції управління, що мають місце у відносинах управління – підпорядкування, визнаючи вправо визначення форм обміну лише одному учаснику;

– трансакції раціонування, як різновид трансакцій, що допускає асиметричність правового статусу учасників, а роль керуючого органу виконує відповідний орган, наділений функціями специфікації прав.

Широке поширення в 30–40 рр. ХХ ст. поняття трансакційних витрат сприяло побудові цілісної наукової концепції, розуміння основних закономірностей якої дозволило О. Коузу стверджувати: “без поняття “трансакційних витрат” не можна зрозуміти, як працює економічна система, продуктивно проаналізувати низку проблем, що в ній виникають, а також отримати основу для напружень політичних рекомендацій” [12, 9].

Дослідження еволюції інститутів, інституціональних трансформацій акцентувало увагу на існуванні широкого кола витрат, які зумовлюються функціонуванням інституту як механізму впорядкування взаємодії економічних агентів. Розширення меж інституціонального аналізу актуалізувало включення до спектра трактувань інститутів дослідження їх особливого прояву в діапазоні від трансакційних витрат на експлуатацію економічної системи, за К. Ерроу [13, 53]; витрат, пов'язаних із пошуком агентом відповідної ціни, організації переговорів та укладанням контрактів, за Р. Коузом; до трансформаційних та трансакційних витрат, які є витратами обробки і передачі інформації, згідно з поглядами Уолліса і Д. Норта.

Розгляд інституту оподаткування з позиції трансакційних витрат дозволив конкретизувати причини, які забезпечують конкурентні переваги різноманітних форм і систем взаємодії економічних агентів як передумов виживання та відтворення інститутів в умовах еволюційних трансформацій. Трансакційне тлумачення актуалізує увагу на критеріях ефективності функціонування інститутів, доводячи, що саме рівень витрат визначає “природний” відбір та умови подальшого інститутогенезу суспільства.

Трансакційні витрати, спрямовані на зниження втрат і пов'язані з функціонуванням інституту оподаткування, включають витрати інституціоналізації та витрати на адміністрування податків і на дотримання норм інституту, що в поєднанні виступають витратами на забезпечення функціонування інституту оподаткування. Відсутність єдиного підходу до трактування трансакційних витрат та ефективних діагностичних інструментів їх кількісного вимірювання ускладнюють визначення трансакційних витрат і трансакційних втрат. Останні можемо визначити як обсяги втрат, що зазнають економічні агенти внаслідок існування інституціональних дисфункцій у всіх їх формах і різновидах.

Трансакційні втрати виникають в результаті неефективності прийняття спільних рішень, складання планів-прогнозів, дисфункцій структур фіскальних інституцій, неочікуваних реакцій учасників процесів оподаткування на появу певних факторів впливу, неефективного захисту трансакцій, та способів їх здійснення одним з агентів чи відмови від участі в них, втрат, зумовлених розгортанням конфлікту інтересів. Загалом, інституціоналізм бере до уваги вплив трансакційних витрат при взаємодії груп учасників фіскальних процесів. На думку прихильників інституціонального напрямку, завдання інститутів – створювати такі рамкові умови, які дозволяють економити на трансакційних витратах, тобто витратах на пошук і обробку інформації, захист власності, укладення й обслуговування контрактів. Податки при такому підході характеризуються трансакційними витратами особливого виду. В обмін на сплату податків громадяни отримують від держави трансакційні блага, існування яких, в свою чергу, значно спрощує і здешевлює взаємодію учасників економічних процесів, дозволяючи державі мінімізувати їх трансакційні збитки.

**Висновки.** Підсумовуючи, зазначимо, що ефективність функціонування соціально-економічної системи держави значною мірою залежить від межі досконалості інститутів суспільства, обсяг трансакційних витрат яких визначає як рівень конкурентоспроможності інститутів, так і загальну конкурентоспроможність держави в глобальному просторі. Саме тому дослідження сутності та форм прояву інститутів оподаткування на сучасному етапі характеризуються особливою актуальністю та практичною значущістю.

### Література

1. Буайе Р. К созданию институциональной политической экономики / Р. Буайе, Э. Бруссо, А. Кайе, О. Фавро // *Экономическая социология*. – Т. 9. – 2008. №3. – С. 17–24.
2. Бергель Ж.Л. *Общая теория права* / Ж.Л. Бергель. – Москва. – С. 314.
3. Кармазіна М. “Інститут” та “інституція”: проблема розрізнення понять / М. Кармазіна, О. Шурбована. *Український центр політичного менеджменту [Електронний ресурс]*. – Режим доступу : <http://www.politik.org.ua/vidmagcontent.php3?m=1&n=59&c=1308>
4. Веблен Т. *Теория праздного класса* / Т. Веблен ; пер. с англ. С. Д. Сорокиной. – М. : Прогресс, 1984. – С. 120.
5. Норт Д. *Институты, институциональные изменения и функционирование экономики*. / Д. Норт. – М. : Фонд экономической книги начала, 1997. – С. 18.
6. Сидорович О.Ю. *Діалектика оподаткування: інституціональні консенсуси і конфлікти* / О. Сидорович. – Тернопіль : Економічна думка, 2015. – 432 с.
7. *Институциональная структура общества. Формальные и неформальные институты. Сравнение механизмов принуждения [Электронный ресурс]*. – Режим доступа : <http://www.ornatus.ru/themes/ekonomika/institutsionalnaya-ekonomika/>.
8. Бунге Н.Х. *Полицейское право : Курс лекций, читанный в Университете Св. Владимира проф. Н. Бунге*. – Вып. 1–3. – К. , 1869. – С. 41.
9. Мертон Р. *Социальная теория и социальная структура* / Р. Мертон. – М. : АСТ : Хранитель, 2006. – С. 32.
10. Меркулова Т.В. *Формальный и неформальный институты налога: взаимосвязи и противоречия* / Т.В. Меркулова // *Наукові праці ДонНТУ*. – Сер. “Економічна”. – Вып. 91. – С. 64–70.
11. *Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория: учебник / под общей ред. д.э.н., проф. А.А. Аузана*. – М. : ИНФРА-М, 2005. – С.54.
12. Коуз Р. *Фирма, рынок и право*. – М. : Дело, 1993. – С. 9.
13. Эрроу К.Дж. *Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов* / К.Дж. Эрроу // *THESIS*. – 1993. – Вып. 2. – С. 53.

### References

1. Buaye, R., Brusso, E., Kaye, A., & Favro, O. (2008). *K sozdaniyu institutsionalnoy politicheskoy ekonomii [To create an institutional political economy]. Ekonomicheskaya sotsiologiya – Economic sociology, 3, 17–24 [in Russian]*.
2. Berzhel, Zh. L. (2000). *Obschaya teoriya prava [General theory of law]*. Moscow: “NOTA BENE” [in Russian].
3. Karmazina, M., & Shurbovana, O. “Instytut” ta “instytutsiia”: problema rozriznennia ponsat [“Institute” and “institution”: the problem of distinguishing concepts]. *Ukrainskyj tsentr politychnoho menedzhmentu – Ukrainian Centre of political management*. Available at: <http://www.politik.org.ua/vidmagcontent.php3?m=1&n=59&c=1308>
4. Veblen, T. (1984). *Teoryya prazdnogo klassa [The Theory of the leisure class]* Moscow: Progress [in Russian].
5. North, D. (1997). *Instituty, institutsionalnyie izmeneniya i funktsionirovanie ekonomiki [Institutions, Institutional Change and Economic Performance]*. Moscow: Fond ekonomicheskoy knigi [in Russian].



6. Sydorovych, O.Yu. (2015). *Dialektyka opodatkovannia: instytutsionalni konsensusy i konflikty [Dialectics taxation institutional consensus and conflict]*. Ternopil: Ekonomichna dumka [in Ukrainian].
7. *Institutsionalnaya struktura obschestva. Formalnyie i neformalnyie institutyi. Sravnenie mehanizmov prinuzhdeniya [The institutional structure of society. Formal and informal institutions. Compare enforcement mechanisms]* Available at: <http://www.omatus.ru/themes/ekonomika/institutsionalnaya-ekonomika/>
8. Bunge, N. H. (1869). *Politseyskoe pravo: Kurs lektsiy, chitannyiy v Universitete Sv. Vladimira [Police law: A course of lectures delivered at the University of St. Vladimir]*. Moscow [in Russian].
9. Merton, R. (2006). *Sotsialnaya teoriya i sotsialnaya struktura [Social theory and social structure]*. Moscow: AST: Hranitel [in Russian].
10. Merkulova, T.V (2005). *Formalnyiy i neformalnyiy institutyi naloga: vzaimosvyazi i protivorechiya [Formal and informal institutions tax: interconnections and contradictions]* *Naukovi pratsi DonNTU – Proceedings of DonNTU*, 91, 64–70 [in Russian].
11. Auzan, A.A. (Eds.) (2005). *Institutsionalnaya ekonomika: novaya institutsionalnaya ekonomicheskaya teoriya [Institutional economics: a new institutional economics]*. Moscow: INFRA-M [in Russian].
12. Kouz, R. (1993). *Firma, ryinok i pravo [Company, market and law]*. Moscow: Delo [in Russian].
13. Errou, K. Dzh. (1993). *Vozmozhnosti i predelyi ryinka kak mehanizma raspredeleniya resursov [The possibilities and limits of the market as a resource allocation mechanism]* *THESIS*, 2 [in Russian].

Стаття надійшла до редакції 21.04.2016.